

**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
Aslı TENGİZ

Yayın Kurulu
Özge YILMAZ
Engin MALAY
Fatma KIRKİT
Hatice ÖZTEKİN

Bilim Kurulu
Rıfat T. NALBANTOĞLU
SMMM

İsmail IŞIK
YMM

Dr. Özkan BİLGİLİ
SGK Baş Müfettiş

Yener GÜVEN
Çalışma Sosyal Güvenlik Bakanlığı
Baş İş Müfettişi

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN
İzmir Ekonomi Üniversitesi

Prof. Dr. Asuman ALTAY
Dokuz Eylül Üniversitesi

Doç. Dr. Erdal ÖZKOL
Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF

Doç. Dr. Çağnur BALSARI
Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi

Doç. Dr. Kerametdin TEZCAN
İzmir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Doç. Dr. A. Fatih DALKILIÇ
Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi

Düzelti
Halil URGAN

Tasarım ve Baskı
Salamat Basım Yay. Amb. San. Ve Tic. Ltd. Şti.
Sebze Bahçeleri Cad. Ali Bey İşhanı 95/1
İskitler / Ankara
Tel:(0312) 341 10 24 - Faks:(0312) 341 30 50

Basım Tarihi: Nisan 2013

dayanışma sayı:118

İki Aylık Mesleki Dergi

Sürekli Yerel Yayın

İzmir SMMMO üyelerine ücretsiz olarak gönderilir.

Dergimiz Hakemli Dergi olma özelliği taşımaktadır. Gönderilen yazılar hakem değerlemesine tabi tutulduğu için yayımında gecikmeler olabilmektedir. Yayınlanan 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 verilmaz.

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)
706	Metin AKSOY (Yön. Kur. Üyesi)	502	Sevil ERDÜL (Özlük İşleri - Tahsilat)
704 – 714	Halil KIRLI (Sayman)	504	Coşkun YILDIRIM (Özlük İşleri - Tahsilat)
705 – 715	Erkan YILDIRIM (Yön. Kur. Üyesi)	505	Funda AKERDEM (6. Kat)
510	Mehmet KUZU (Yön. Kur. Üyesi)	507	Cüneyt ZİREK (Muhasebe Departmanı)
707	Mustafa FELEK (Yön. Kur. Üyesi)	508	Senem ŞAKIR (Muhasebe Müdürü)
711	Ali YENİDOĞAN (Yön. Kur. Üyesi)	509	Murat YETER (Danışman)
301	Atilla KILIÇ (Tesmer – Staj)	512	Yunus BALIK (Personel Sorumlusu – Disiplin Servisi)
302	Bora YILDIRIM (Tesmer Müdürü)	513	Gülnur ATASEVER (İdari İşler Sekreteri)
303	Nilsu AKDENİZ (Tesmer Muhasebe)	123 – 602	Nazan TUNABOYLU (Yönetici Asistanı)
304	Denetleme Kurulu (Ömer AKBAŞ) (3. Kat)	609	Nazik ÇAYHAN (6. Kat İçecek)
305	Emin AKBULUT (Bilgi İşlem)	708	Tesmer Toplantı Odası
306	Selda ARPACI (Hukuk Müşaviri)	104	Güvenlik
307	Müfit YILDIRIM (Tesmer Sekreteri)	105	Dr. Bülent COŞKUN
308	Yusuf ALABAĞ (Kütüphane)	131	1. Kat Toplantı Salonu (Küçük Salon)
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
Vakıfbank	004	Finansmarkt	TR69 0001 5001 5800 7295 4629 84
Ziraat Bank	137	İzmir	TR96 0001 0001 3738 1708 5650 01
Denizbank	5810	Bozkaya	TR03 0013 4000 0055 2791 000001
Masraf almayan banka (Bankaya Elden Yatırımlar 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

Değerli Meslek Mensupları,

Mesleğimiz için çok yoğun olan yılın ilk dört ayını geride bıraktık. Bunun yanı sıra meslek yaşamızın kabulünün 23. yılını da 1-7 Mart tarihleri arasında tüm yurttaki mesleki sorunlarımızı ve üzerimize yüklenen angaryaları protesto ederek kutladık.

Geçen 23 yıl içinde TÜRMOB ve odalar mesleğimizin dünyadaki uygulamalarını ve geleceği ile ilgili değişiklikleri ülkemize entegre etmek üzere çalışmalar yapmışlar ve bu konuda başarılı olmuşlardır. Yapılan eğitimlerle diğer meslek birliklerine ve odalarına da örnek teşkil etmişlerdir.

Ancak geçen yıllar içinde mevzuatta yapılan her değişiklik meslek mensuplarımıza angarya olarak dönmüştür. Bizler angaryaları gelire dönüştüremediğimiz için de bu durum daha stresli daha yoğun ve daha tempolu çalışmamıza sebep olmuştur.

TÜRMOB ve odalar olarak mesleki sorunlarımıza çözüm bulmak amacı ile ilgili bakanlıklara vermiş olduğumuz taleplerimize ilişkin raporlar ile meslek mensuplarımızın angaryalarını azaltacak kararların alınması için yoğun bir şekilde çalışmaktayız. Bu konuların öncelikli işlerimiz arasında olduğunu ve mücadelemizin her alanda devam edeceğini bilmenizi isterim.

Mesleğimize ait angaryaların artmasının yanında diğer bir önemli konu ise kötüye giden ülkemiz ekonomisidir.

Yetkililer tarafından açıklanan bütçe disiplininin sağlanması, faizlerin düşmesi gibi makro ekonomik veriler olumlu görünse de; ticari hayatta, özellikle küçük işletmeler ve esnaf açısından çok ciddi sıkıntılar yaşanmaktadır.

Devlet dolaylı vergileri arttırmakta, yaptığı özelleştirmelerden elde ettiklerini yatırıma yönlendirmek yerine borçlarını ödemekte kullanmaktadır. Böylece küçülmeyi hedeflemektedir. Yani devlet borçlanmadan kaçınarak, bireylerin ve özel sektörün borçlanmasına yol açmaktadır.

Bu nedenle; özellikle kişi başına ve özel sektör başına düşen borç oranlarının çok fazla artış gösterdiği bir yılı yaşıyoruz.

- Karşılıksız çek oranında artış yaşanması,
- Bireylerin kredi kartı ve banka kredi borçlarının artması,
- Bankalardan kredi almanın zorlaşması,
- Ticaretle kar oranlarının düşmesi,

- İflas eden, konkordato ilan eden, yeni şirket kurup, eski şirketinin borçlarını ödemekten imtina eden çok sayıda şirketin olması, ekonomide ciddi anlamda daralma ve sıkışma yaşandığının göstergesidir.

Tabi ki böyle kötü bir ekonomi; biz muhasebecileri etkilemiş, müşteri sayılarımızda azalmaya, gelirlerimizde düşüşe, giderlerimizde de artışa neden olmuştur. Kötü olan ekonomik durum; meslek mensuplarımız arasında haksız rekabeti artırmıştır.

2013 yılının zorlu bir yıl olacağı ilk aylardan belli olmuştur. Bu nedenle de gereksiz yatırım ve borçlanmalardan kaçınılması gerektiği görüşündeyim.

Bu sıkıntılı günleri aşmanın yolu defter tutma işimize ek olarak mesleğimizle ilgili farklı alanlara yönelmemiz ve bu alanlardan bir kaçında uzmanlaşarak gelirimizi artırıcı faaliyetlerde bulunmamızdır.

Anonim şirketlerin, tarım satış kooperatifleri ve birliklerinin denetimi ile ilgili kanun yürürlüğe girmiş, yönetmelik de çok yakında yayınlanacaktır. Bu denetimin başlaması meslektaşlar arasında heyecan yaratmıştır. Ancak hemen hazırlıklara başlamalı, denetimi çok iyi planlayarak, kurumsal yapıda yeni organizasyonlar kurmalıyız. Ayrıca asıl işimiz olan bağımsız denetime tabi şirketlerin çoğalması için hep birlikte mücadele etmeliyiz.

Kamu Gözetim Kurulu bugüne kadar yapmış olduğu düzenlemeler ile bizleri yok saymıştır. Bu nedenle YMM ve SMMM' ler olarak hep birlikte kararlı bir şekilde etkin bir mücadele vermeliyiz. Meslek sorunlarımıza sahip çıkmalıyız.

Bildiğiniz üzere tüm YMM ve SMMM Odalarında Mayıs ayında seçime gidiyoruz. Önümüzdeki dönem meslektaşlarımız için çok önemlidir. Bu süreç mesleki sorunlarımızı çözmek için birlikte hareket etme, birlikte mücadele etme dönemi olmalıdır. Bu nedenle birbirine uyumlu, birlikte hareket etme refleksine sahip, verimli ve proje üreten kadroların iş başına gelmesine katkı koymalıyız. Bu nedenle tüm sağduyulu meslektaşlarımızı 11 Mayıs' ta Genel kurulumuza 12 Mayıs' ta sandığa gelerek, özgür iradelerini sandığa yansıtmasını bekliyorum.

Örgütlülük mücadelemizde emeği geçen ve katkı koyan herkese teşekkür eder, seçime katılan gruplara başarılar dilerim.

Sevgi ve Saygılarımla.

Feyzullah TOPÇU
Başkan

içindekiler

içindekiler içindekiler içindekiler

Başkan	2
--------------	---

Hakemli Yazılar

Mahmut YARDIMCIOĞLU - Öğr. Gör. Özlem ÖZER

Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Yeterliliklerine İlişkin Görüşlerine Yönelik Bir Alan Çalışması	8
---	---

Gülşah ATAĞAN

Müşteri Karlılığının Hesaplanmasında Müşteri Karlılık Matrisi Uygulaması	24
--	----

Nesrin ADA

Aile İşletmelerinde Nepotizm Algısı, Çatışma ve Çalışan Memnuniyeti Üzerine Olay İncelemesi	37
---	----

Nilgün KAYALI - Filiz YÜKSEL

Türk Bankacılık Mevzuatında İç Denetim Faaliyetlerinin Tarihsel Gelişimi	47
--	----

Bilal YILMAZ

Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri ve Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi	62
--	----

Hakemsiz Yazılar

Şener UYSAL

Kaizen Kavramı	83
----------------------	----

Asiye Ayben ÇELİK

Uluslararası Mal ve Sermaye Akımlarında Ticaret Müsteşarlıklarının Rolü: Abd Ticaret Müsteşarlığı Örneği	90
--	----

Hatice ÖZTEKİN

Bağımsız Denetimde Denetim Kanıtları	93
--	----

Özkan BİLGİLİ

Eksik Günler Otuz Güne Nasıl ve Kimler Tarafından Tamamlanabilir ?	97
--	----

Berna Gökçen AYAN

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararlarında Öngörülen Sigorta Prim Destekleri	101
--	-----

Ali Seydi KOCA

Ev Alırken Dikkat Konutlarda KDV Uygulaması 106

Akın Gencer ŞENTÜRK

Kurum Aktifinde Kayıtlı Taşınmaz Satışlarında Katma Değer Vergisi İstisnası Üzerine Bir Yorum..... 109

İbrahim DEĞİRMENCI

Teşvikli Yatırımlarda Vergi İndirimi Uygulaması 119

Mustafa ALPASLAN

Derneğin İktisadi İşletmesinden Yine Derneğe Kar Aktarımı..... 123

Harun Reşit TOKCAN

Anonim Şirket'e Nasıl ve Ne İçin Dönmeliyiz? - Sermaye Şirketlerinde Hisse Devrinin, Vergisel Boyutu! 125

Özge YILMAZBireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları İle Şahıs Sigorta
Primlerinin Gelir ve Kurumlar Vergisinden İndirimi 128**Murat KÖSEOĞLU**

Vergi Hukukunda Süreler..... 130

Seda ÖZGÖREN

6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği İle Getirilen Düzenlemeler..... 146

Eda KAYA

Asliye Ceza Mahkemeleri İçin Uzman Bilirkişi Raporu Örneği..... 156

Yayın Koşulları 158

Makale Sunum Formu 160

İZMİR SMMMO DAYANIŞMA DERGİSİ HAKEM KURULU

Prof.Dr. Asuman Altay	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr. Başar Ataman Akgül	Marmara Üniversitesi
Prof.Dr. Can Şinga Mugan	Orta Doğu Teknik Üniversitesi
Prof.Dr. Cemal İbiş	Marmara Üniversitesi
Prof.Dr. Ercan Bayazıtlı	Ankara Üniversitesi
Prof.Dr. Feryal Orhan Basık	İstanbul Üniversitesi
Prof.Dr. Güven Sayılğan	Ankara Üniversitesi
Prof.Dr. Hülya Talu	İstanbul Üniversitesi
Prof.Dr. M.Banu Durukan	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr. Mehmet Merdan Hekimoğlu	İzmir Üniversitesi
Prof.Dr. Mehmet Özbirecikli	Mustafa Kemal Üniversitesi
Prof.Dr. Münir Şakrak	Marmara Üniversitesi
Prof.Dr. Nergis Tek	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr. Nihat Küçüksavaş	Çukurova Üniversitesi
Prof.Dr. Ömer Lalik	Maltepe Üniversitesi
Prof.Dr. Reşat Karcıoğlu	Atatürk Üniversitesi
Prof.Dr. Rüstem Hacırüstemoğlu	Galatasaray Üniversitesi
Prof.Dr. Serdar Özkan	İzmir Ekonomi Üniversitesi
Prof.Dr. Süleyman Yükçü	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr. Şaban Uzay	Erciyes Üniversitesi
Prof.Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu	Anadolu Üniversitesi
Prof.Dr. Yurdakul Çaldağ	Gazi Üniversitesi
Prof.Dr. Yüksel Koç Yalkın	Ankara Üniversitesi
Doç.Dr. Çağnur Balsarı	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Esra Aslanertik	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. A.Fatih Dalkılıç	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Keramettin Tezcan	İzmir Üniversitesi
Doç.Dr. Mine Tükenmez	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Nilgün Kutay	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Orhan Çelik	Ankara Üniversitesi
Doç.Dr. Tamer Aksoy	TOBB Ekonomi Ve Tekn. Üniv.
Yrd.Doç. Dr. Masum Türker	İstanbul Ticaret Üniversitesi
Yrd.Doç. Dr. Mine Aksu	Sabancı Üniversitesi
Yrd.Doç. Dr. Gürol Durak	Yaşar Üniversitesi

Hakemli Yazılar



Refereed Papers

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEKİ YETERLİLİKLERİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİNE YÖNELİK BİR ALAN ÇALIŞMASI

Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU

Öğr. Gör. Özlem ÖZER

ÖZET

Vergiler; devletin, kamu ihtiyaçlarını karşılamak üzere bireylerden karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Vergi suçlarının önlenmesinde ise vergi denetimi ile Yeminli Mali Müşavirler tarafından yapılan bağımsız denetim arasında sıkı bir ilişki vardır. Gerek güvenilir bilgilerin sağlanması gerekse ülke çapında denetim fonksiyonunun yaygınlaştırılmasında Yeminli Mali Müşavirlik mesleğine büyük ihtiyaç vardır. Bu çalışmada vergi suçları ile ilgili genel açıklamaların yanı sıra vergi suçlarının kaynağı, çeşitleri, vergi suçlarına ilişkin genel kurallar detaylı olarak incelenmiştir. Türkiye’de bağımsız denetim mesleği, amacı, yararları anlatılarak, yeni Türk Ticaret Kanunu’nda bağımsız denetime yönelik son değişikliklere yer verilmiştir. Bunlara ek olarak Yeminli Mali Müşavirlik mesleği hakkında genel bilgiler, Yeminli Mali Müşavir olabilme şartları ve Yeminli Mali Müşavirlerin uymaları gereken ahlak kuralları anlatılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergi Suçu, Bağımsız Denetim, Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, PROFESSIONAL COMPETENCY A CASE STUDY ABSTRACT

ABSTRACT

Tax is the economical values to meet the need of individuals as gratuitous. In the prevention of tax crimes, there is a strong relationship between tax audit and certified public accountants conducted by independent audit. Both the provision of reliable information, as well as expanding the audit function throughout the country has great need for profession of certified financial advisor. In this study general statements about tax crimes, tax crimes as well as the source, types, general rules for tax crimes are investigated in detail. Independent auditing profession in Turkey, its purpose, by explaining the benefits of recent changes for the new Turkish Commercial Code are given to independent audit. In addition, general information about the profession of Chartered Accountant, a Certified Public Accountant to become and must conform to the conditions described in the rules of morality.

Key Words: Tax Crimes, Independent Audit, Certified Public Accounting Profession

* Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

** Harran Üniversitesi, Akçakale Meslek Yüksekokulu, Muhasebe Bölümü.

GİRİŞ

Verginin bir özel hukuk kurumu ya da bir siyasi ödev olarak tanımlanmasına göre vergi suçu kavramına yönelik yaklaşımlar da farklılaşmaktadır. Liberal devlet görüşüne dayanan ve vergiyi devlet ile vatandaş arasındaki bir tür mübadele olarak açıklayan "İstifade Teorisi" açısından vergi; hukuki düzeyde borçlar hukuku kapsamında, bir özel sözleşme ile belirlenen borç-alacak ilişkisinden ibarettir. Organik ve müdahaleci devlet görüşünden kaynaklanan "İktidar Teorisi" ise vergiyi; hukuki düzeyin kamu hukuku bölümüne taşıyarak devletin egemenliğiyle açıklamış, bir sözleşme ürünü olarak değil, aksine bir ödev olarak tanımlamıştır (Oktar, 1998, 165).

Sosyal devlet anlayışının gereği ve bir sonucu olarak kamu hizmetlerinin en yüksek kalite ve en uygun fiyatla sunulabilmesi ile sürekliliğinin sağlanabilmesinin en önemli koşulu, yeterli ve sürekli finansman kaynaklarına sahip olunmasıdır. Bu kaynakların en önemlisi de vergilerdir. Çağdaş vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Çünkü beyan esası, verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayan ve dolayısıyla vergilemede adalet ilkesinin gerçekleştirilmesinde daha etkin olan bir yöntemdir. Bu bağlamda mükellefler tarafından beyan edilen vergi matrahının gerçekleri yansıtıp yansıtmadığı da büyük bir önem taşımakta olup etkin bir vergi denetimini zorunlu kılmaktadır (Şaan, 2008).

Sosyal devlet ilkesi çerçevesinde devletin toplumsal ihtiyaçlara yönelik rolünün arttırılması, finansman sorununu ortaya çıkarmaktadır. Kaynak sıkıntısı çeken devlet açığını vergilerden karşılama yoluna gitmekte ve vergi oranları artmaktadır. Bu etki de hemen tepkiyi ortaya çıkarmakta ve toplumda bu duruma karşı tepki vergiden kaçınma olmaktadır (Köşşekoğlu, 2010, 1).

Bugün iktisadi faaliyetlerin artarak önemli bir kısmının kayıt dışı ekonomide gerçekleştirildiği hemen herkes tarafından kabul edilmektedir. Kayıt dışı ekonominin hacmi son 30 yıl içinde özellikle az gelişmiş ve gelişmiş ekonomiler olmak üzere bütün dünya

ekonomisinde önemli bir boyuta ulaşmıştır. Bir ekonomide kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün doğru olarak tahmini, o ekonomide doğru ve güvenilir mali ve parasal politikalar oluşturabilmek ve bu politikaların uygulamada etkinliklerini artırmak için zorunludur (Çetintaş ve Vergil, 2003, 15).

Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) mesleği; işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak, yüksek mesleki standartları uygulamak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır. Yeminli Mali Müşavirler muhasebe, işletme, finans ve mali mevzuat konularında gerçek ve tüzel kişilere mali müşavirlik hizmeti verecekleri gibi, mükelleflerin vergi tarhına esas teşkil edecek mali tablolarını ve beyannamelerini, ilgili mali mevzuat, cari muhasebe prensipleri ve denetim standartları yönünden tasdik etmek, yani gelir ve gider kayıtlarının, doğruluğunu ve mali mevzuat hükümlerine uygun işlendiğini, dolayısıyla beyan edilen vergi matrahının gerçek olduğunu onaylamak görev ve yetkisine sahip olacaklardır (Akkurt, 2006, 1, 46).

VERGİ SUÇU KAVRAMI VE KAPSAMI

Suç, kişi ya da kurumların cezai müeyyidelerle korunan hukuk kurallarına uymamasını ifade eder. Türk hukukunda suçlar ve bunlar karşılığında uygulanacak cezalar, ilke olarak, Türk Ceza Kanunu'nda yer almakla birlikte, bunun dışında da çeşitli kanunlarda suç ve cezalara ilişkin hükümlere rastlanmaktadır. Bunun önemli örnekleri vergileme alanında görülür. Vergilemeye ilişkin suç ve cezaların büyük bölümü VUK'ta düzenlenmiştir (Uluatam ve Methibay, 2000, 211).

Biz, Türkiye'de hâkim görüşe uyarak suçun dört unsuru olduğunu düşünüyoruz. Bu nedenle suçun "kanunun tanımladığı ve hiçbir hukuk kuralı tarafından suç olmaktan çıkarılmamış ve kusurlu irade ile işlenen ey-

lem” olarak tanımlanabileceği kanısındayız (Baykara, 2008, 253). Kısacası bu tanımlardan anlaşıldığı üzere suçun unsurları şunlardır (Hatipoğlu, 2007, 4):

Hareket,

Ceza tehdidi taşıyan kanundaki tarife uygunluk (tipiklik),

Hukuka aykırılık,

Failin sorumlu tutulabilmesi (isnat kabiliyeti, kusurluluk).

Vergi suçu, vergi yasalarının hükümlerine aykırı davranıştır. Yasa hükümlerine aykırı davranış, yasanın yapılmamasını emrettiği bir şeyin yapılması veya yapılmasını emrettiği bir şeyin yapılmaması şeklinde olabilir (Yılmaz, 2007, 37).

Vergi Kaçırma: Vergi kaçırmayla ilgili olarak bir dizi model geliştirilmiştir. Allingham ve Sandmo’nun geliştirdiği modele göre, yüksek ceza oranı ve ortaya çıkma ihtimalinin daha çok olduğu durumlarda vergi mükelleflerinin kaçakçılık ihtimali azalmakta, fakat vergi oranları yükseldikçe kaçakçılığa eğilim artmaktadır (Allingham and Sandmo, 1972, 338).

Vergiden Kaçınma: Vergi kanunları yürürlüğe girdikten sonra herkes, öngörülen kanunlara uygun olarak vergi ödemekle yükümlüdür. Ancak hiç kimse, mutlak vergi yükümlüsü olmak için özel bir çaba göstermek zorunda değildir. Kanun belli bir seviyenin altında gelir, kazanç, servet vb. elde edenlerin vergi ödememelerini öngörmüşse bundan herkesin yararlanmak istemesi doğaldır. İşte vergi yükümlülerinin yükümlülüklerini en aza indirmeleri vergi kanunlarına uygun biçimde gerçekleştirilirse, vergiden kaçınma olayı söz konusu olur. Bu nedenle vergiden kaçınma “tax avodiance” bir kimsenin vergi yükümlülüğünü kanunlara uygun olarak azaltması olayı olarak tanımlanmaktadır (Edizdoğan, 2000, 121).

VERGİ SUÇLARININ KAYNAĞI

Anayasa: Vergi suçlarının temel kaynağı Anayasa’mızdır. Ancak burada kaynak derken Anayasa’nın soyut ilkeler getirdiğini ve anayasanın hiçbir hükmünün doğ-

rudan doğruya uygulanamayacağı ilkesini göz ardı etmemekteyiz. Burada sadece Anayasa’mızın koyduğu genel ilkelerin yasa koyucuya ve yargı erkine yol gösteren emredici ve soyut kurallar olduğunu belirtmek istemekteyiz. Gerçekte hiçbir yasa, Anayasa’nın 11/3. maddesinde belirtildiği üzere Anayasa’ya aykırı olamayacağından diğer tüm yasalarda olduğu gibi vergi suçlarının da temel kaynağı bu yönüyle anayasadır. Kaldı ki Anayasa’mızın 73. maddesi “Vergi Ödevi” başlığı altında hem vergi hukukunda yasallığı hem de verginin temel öğelerini belirlemiş bulunmaktadır (Donay, 2008, 16).

İdari Düzenlemeler: Normal olarak vergi hukukunun ancak dolaylı kaynağı olabilirler. Gerçekten Anayasa’nın hem 38. hem de 73. maddesi buna engeldir. Bununla beraber çok istisnai olarak bazı yasalar buna cevap vermektedir. Örneğin 2935 sayılı Olağanüstü Hâl Yasası 10. maddesinde “Ağır ekonomik bunalım hâllerinde ekonominin düzenlenmesi ve iyileştirilmesi amacıyla sermaye ve hizmet piyasalarını yönlendirici vergi, para kredi, kira ve ücret politikalarını belirleyici nitelikte Bakanlar Kurulu, Kanun Hükmünde Kararname çıkarabilir.” hükmü yer almaktadır. Bu yasaya göre, kanun hükmünde kararname ile yeni vergiler dahi getirilebilir (Bilici, 2007, 41).

Yasalar: Vergi suçlarının tümü sadece VUK’ ta yer almamıştır. Bu nedenledir ki Vergi Usul Yasasının 331. maddesi düzenlenmiş bulunmaktadır. Vergi konularını düzenleyen diğer bazı özel vergi yasalarında da suçlar vardır. Bununla beraber vergi suçlarının temelini VUK teşkil ettiğinden öncelikle inceleme altına alınan bu yasadaki aykırılıklardır. Milletlerarası vergi hukukunun Türk hukukunda kaynak olabileceği, özellikle çifte vergilendirmede bu hususun söylenebileceğini belirtmektedirler. Bununla beraber buna hemen bir ilavede bulunmakta ve uluslararası kaynakların, Türk anayasa sisteminde öngörülen, anayasamızın 90. maddesine göre bu antlaşmaların ancak usulüne uygun bir yasa ile uygun bulunmasına bağlı olduğunu söylemektedirler. Böylece kaynak yine de bir yasa olmakta devam etmektedir (Donay, 2008, 24).

VERGİ SUÇLARI ÇEŞİTLERİ

Vergi Ziyai Suçu: Vergi ziyai kavramındaki “ziya” kelimesi “kayıp” anlamına gelmektedir. Bu durumda vergi ziyai; vergi kaybı şeklinde ifade edilebilir (Uysal, 2005, 48).

Vergi İdaresine mükellefiyetle ilgili hususların bildirilmemesi, doğru olmayan ve eksik bildirimde bulunulması, yasalara aykırı bir şekilde muafiyet ve istisnalardan yararlanılması, belge düzenlenmemesi, gerçeğe aykırı olarak düşük veya yüksek tutarlı belgeler düzenlenmesi, gerçekte mevcut olmayan isim ve adreslere göre belge düzenlenmesi, benzeri belgeler ile maliyetlerin yükseltilmesi veya gelirlerin azaltılması gibi çeşitli işlem ve uygulamalar fiilin niteliğine bağlı olarak yaptırım uygulanmasını gerekli kılabilmektedir. Vergi ziyai, kavram olarak vergi kaybına yol açılmasını yansıtmaktadır. Vergi ziyasına yol açılması; mükellefin, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususları yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi ile ilgili bir fiildir. Genel olarak, yasalara aykırı bu fiilin gerçekleştirilmesinde, mükellefin bilerek ya da bilmeyerek bunlara yol açmış olmasının uygulanacak cezanın, ağırlığı ya da hafifletilmesi bakımından etkisi bulunmaktadır (Akdoğan, 2008, 120). Vergi Ziyasına Sebep Olan Fiiller; Ağır Nitelikli Fiiller (Şenyüz vd., 2010, 198-200):

Hesap ve muhasebe hileleri yapmak: Defter kayıtlarında muhasebe kuralları ve tekniğine aykırı işlemler yapılarak vergi matrahının doğru şekilde tespitini zorlaştıran aldatmaya yönelik hareketlerdir. Örneğin, imalatı düşük göstermek için hammaddenin satılmış gösterilmesi.

Gerçek olmayan kişiler adına hesaplar açmak: Gerçek olmayan (hayal ürünü) bir kişiyi var ve yaşıyor gibi göstererek uydurma adlarla veya gerçekte var olan fakat işlemlerle hiç ilgisi bulunmayanlar adına hesaplar açılarak işletmeyle ilgili bazı hususların gizlenmesi ve daha az vergi ödenmesi amaçlanabilmektedir.

Çift defter tutmak: Kanuni defter tutulmakla birlikte kanuni (zorunlu) defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde kısmen veya tamamen başka defter

(ikinci defter) ve kayıt ortamlarına (ikinci kayıt) kaydedilmesi vergi ziyai suçunun fiillerinden biri olarak kabul edilmiştir.

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek: Tahrifatın kelime anlamı bozmak, aslından farklı hâle getirmek, kalem oynatmak demektir. Mükellef defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yapmakla belgelerin gerçeği yansıtma gücü üzerinde oynamaktadır.

Yanılıcı belge düzenlemek veya kullanmak, belgenin yanılıcı olması onun üretilmesiyle ilgilidir. Belge, ilk meydana getirilirken gerçek iktisadi ilişkiyi yansıtmaktan uzak düzenlenmişse bu durumda belge yanılıcı belgedir.

Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek: Yok etmek eylemi bilgiye (veya bilgilere) ulaşmayı imkânsız hâle getirmektedir. Çünkü yok etme ile defter ve belgelerin maddi varlığına son verilmektedir. Defter ve belgelerin maddi varlığına son verme; bunların yakılarak imha edilmesi, yırtılıp parçalandıktan sonra bir daha ulaşılamayacak şekilde çöpe atılması biçimlerinde olabilir.

Defter sayfalarını kopartarak yok etmek: Bu fiilde yok edilen defter değil defterin sayfasıdır. Fiilin meydana gelmesi için defter sayfalarının kopararak yok edilmesi yeterlidir. Kopararak yok edilen sayfalar yerine başka sayfaların konulup konulmaması fiilin varlığını etkileyen bir husus değildir.

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak; sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde varmış gibi düzenlenen belgelerdir. Hiçbir ekonomik faaliyette bulunulmamasına rağmen (mal veya hizmet hareketi olmaksızın) sanki öyle bir faaliyette bulunulmuş gibi bir belge düzenlemektir.

Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmayan matbaalarca basılan belgeleri bilerek kullanmak: Mükelleflerin işlemlerini belgelendirmesinde kullandıkları belgeleri ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalar basabilir.

Hafif nitelikli fiiller ise, beyannamenin kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilmesi hafif nitelikli fiil olarak belirtilmiştir. Beyannamenin kendiliğinden ve-

rilmesi ile kastedilen durum, beyannamenin verildiği an itibariyle, daha önceden “mükellef nezdinde” vergi incelenmesine başlanılmamış olması veya “işlemin takdir komisyonuna sevk edilmemiş” olmasıdır. Mükellef nezdinde inceleme başlamasından veya takdir komisyonuna sevkten sonra beyannamenin verilmesi hâli hafif nitelikli fiil kabul edilmez. İnceleme başlama- dan veya işlem takdir komisyonuna sevk edilmeden önce beyanname mükellefçe kendiliğinden verilirse bu hareket hafif nitelikli fiil olarak değerlendirilecektir (Kızılot vd., 2008: 206).

Orta nitelikli fiiller: Orta nitelikli fiillerin neler olduğu kanunda sayılmamış, serbest bırakılmıştır. Bir fiilin orta nitelikli olarak değerlendirilebilmesi için ağır ve hafif nitelikli fiiller dışında kalması ve vergi kaybına sebebiyet vermesi yeterli görülmüştür. Fiillerle ilgili olarak netice gösterilmiş, bu neticeye yol açan ağır ve hafif fiiller dışında kalan her türlü fiil bu kapsama alınmıştır. Örneğin, bir işletmeye randıman hesabına dayanılarak yapılan re’sen tarhiyatta fiil orta nitelikli kabul edilecektir (Şenyüz, 2006, 191).

Usulsüzlük Suçları: Genel usulsüzlük suçları ve özel usulsüzlük suçları olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel usulsüzlükler bütün vergiler için geçerli olduğundan doktrinde “genel usulsüzlükler” olarak adlandırılmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 352. maddesinde “birinci derece usulsüzlükler” ve “ikinci derece usulsüzlükler” şeklinde yer alan usulsüzlükler genel niteliklidir (Oktar, 2006, 284). Özel usulsüzlük suçları, fatura, yazar kasa fişi, sevk irsaliyesi, adisyon gibi belgelerin düzenlenmemesi, verilmemesi veya alınmamasıdır (Erol, 2008, 124-125).

Vergi Kaçakçılığı Suçu: Vergi kaçakçılığı kısaca, vergi mükelleflerinin bilinçli bir şekilde yasa dışı yollara başvurarak vergi yükünü azaltması şeklinde tanımlanabilir. Vergi kaçakçılığının devlet açısından olumsuz sonucu sadece vergi gelirlerinin azalması ile sınırlı olmayıp, ülkelerin sosyal ve siyasi yapılarında da önemli sorunlara yol açmasıdır (Tüm, 2011, 179).

Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu: Vergi Usul Kanunu’nun 5728 sayılı Kanun’la değişik 362. madde-

sine göre, vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler; Türk Ceza Kanunu’nun “Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması” başlıklı 239. maddesinde yer alan hükümlere göre cezalandırılacaktır (VUK m.5).

Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçu: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 6. maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanunu’nun 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır (VUK m.363).

Haysiyet ve Şeref Tecavüz Suçu: Haysiyet ve şeref ceza kanunlarının himayesi altındadır. Şerefe karşı işlenen suçlar konusu zaman içinde bütün dünya da düşünüş değişikliklerine konu olmuştur. Bugün de hakaret ve sövme cürümleri çeşitli memleketlerde ayrı esaslara göre düzenlenmektedir (Dönmezer, 2001, 270).

YMM MESLEĞİ VE KAPSAMI

Kamu Muhasebeciliği şüphesiz en eski mesleklerden biri değildir. İşletmeler kayıt tutma ihtiyacı duyacak kadar büyüyüp karmaşıklıkta sonra muhasebecilere olan ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Toplumda işletmelerin oynadığı rol arttıkça, finansal faaliyetlerinin denetlenmesi gerektiği anlaşılmış ve bu durum işletmelerden bağımsız kamu muhasebeciliği mesleğinin doğmasına neden olmuştur. Çeşitli ülkelerde değişik isimlerle anılan kamu muhasebecilerine ülkemizde Yeminli Mali Müşavir adı verilmektedir. Yeminli Mali Müşavirler genel olarak üç temel alanda kamu hizmeti sunarlar. Bunlar (Çakıcı ve Uyanık, 1986, 5-6):

Mali tablolar ve muhasebe denetimi,

Vergilendirme ile ilgili hizmetler,

Yönetim danışmanlığı hizmetleri.

3568 sayılı Kanun’a göre serbest muhasebeci mali müşavirler; defter tutmanın, bilanço, kâr zarar defteri ve beyanname düzenlemenin yanı sıra işletmenin

muhasabe sistemlerini kuran ve geliştiren, işletmecilik, muhasabe, finans ve mali mevzuat ile ilgili uygulamaları düzenleyen ve bu konularda danışmanlık yapan kişiler olup mali konularda müşavirlik ve muhasabe denetimi yapma yetkilerine haizdirler. Yeminli Mali Müşavirler ise işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerinin her şeyden önce muhasabe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek gerektiğinde bu konularda tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzman kişilerdir. Serbest muhasebeci mali müşavirlerden farklı olarak da danışmanlık ve muhasabe denetim faaliyetleri yanında denetim ve tasdik yetkisine de haizdirler (Tekin ve Çelikkaya, 2009, 60).

TESMER; Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Odaların Birliği TÜRMOB tarafından 1993'te faaliyete geçirilen Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER), meslek mensuplarına ve meslek mensubu adaylarına yönelik eğitim hizmetlerinin verildiği bir sürekli eğitim merkezidir (www.tesmer.org.tr, 26.05.2012).

TÜRMOB; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin bağlı olduğu, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB); 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile 1989 yılında kurulmuş, 1994 yılında IFAC'a üye, 1999 yılında kurulan Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonu (FCM)'nin kurucu üye olmuş bir meslek odasıdır (3569 Sayılı Kanun m. 29).

Odaların Kuruluşu: 3568 sayılı Kanun'a göre bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 25 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde bir oda kurulur. Aynı ayrı kurulan serbest muhasebeci mali müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler odaları bulundukları ilin adıyla anılır. Yeterli sayıda meslek mensubu bulunmayan yerlerin en yakın odaya bağlanmasına veya bölge odaları kurulmasına Birlik tarafından karar verilir. Bu karar Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bildirilir. Kanuna göre odalar, kuruluşlarını Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla Maliye Gümrük Bakanlığı'na bildirmekle tüzel kişilik kazanırlar (www.turmob.org.tr, 01.05.2012).

YMM OLABİLMENİN ŞARTLARI

3568 sayılı Kanun'da meslek mensubu olabilmenin genel özel şartları yasanın 4. ve 9. maddelerinde belirtilmiştir. Kanun'a göre meslek mensubu adaylarında ve mesleğe kabulde aranan genel ve özel şartlar, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda değişiklik yapılması hakkında 5786 sayılı Kanun 26.07.2008 gün ve 26948 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmesiyle tekrar düzenlenmiştir. Yeni düzenlenmiş hâliyle maddeler aşağıda sıralanmıştır. Bunlar genel ve özel şartlar olmak üzere ikiye ayrılır. Genel şartlar (Yereli ve Susmuş, 2009, 29-30):

T.C.. vatandaşı olmak,

Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,

Kamu haklarından mahrum bulunmamak,

Türk Ceza Kanunu'nun 53. maddesinde belirtilen suçlar geçmiş olsa bile, kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla bir süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile, devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, ileri iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan mal varlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak,

Ceza ve disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,

Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır.

Yeminli Mali Müşavirde aranan genel şartlara ilave olarak Kanun'un 9. maddesinde aşağıdaki özel şartlar aranır:

10 Yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yapmış olmak,

Yeminli Mali Müşavirlik sınavını kazanmış olmak,

Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak.

YMM MESLEĞİNİN MESLEK AHLAKI VE ÖNEMİ

Meslek ahlakı, ruhsatlı meslek mensuplarının yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetleme ve dürüstlük simgesidir. Meslek ahlakı kuralları, bu mesleki kararda tanımlanan meslek ahlakı anlayışını benimseyen ruhsatlı meslek mensuplarını yücelttiği gibi alçaltıcı tutum ve davranışlara karşı korur. Mesleki ahlak kuralları, moral ve profesyonel davranış standartlarının seviyesini belirlediği gibi cezalandırılması gereken davranış ve tutumların saptanmasında yargıların temelini oluşturur. Cezalandırılması gereken davranışlar, 3568 sayılı Kanun'un ilgili maddeleri ve 3568 sayılı Kanun'a dayanılarak çıkarılan Disiplin Yönetmeliği ile diğer yönetmeliklere göre Meslek Odaları TURMOB ve gerektiğinde mahkemeler tarafından ele alınır ve bir yargıya varılır. Bu durumda toplum ruhsatlı meslek mensuplarının ve muhasebe meslek şirketlerinin bir yasalarının varlığını ve meslek mensuplarının ahlaki değerlerinin yüceltildiğini anlar ve meslek hakkında yargıya varır. Ahlakı kurallar, mesleğin uygulanması sonucunda yüce değerlere sahip meslek mensuplarınca saptandığında, mesleğe girmek isteyenler için bir rehber ve meslek mensupları için bir ölçü niteliğindedir (24557 Sayılı Resmî Gazete).

3568 SAYILI KANUN'DA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU

3568 sayılı Kanun'un 12. maddesi uyarınca Yeminli Mali Müşavirler; gerçek ve tüzel kişilerin ya da bunların teşebbüs ve işletmelerinin, mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisine sahiptirler. 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinin 4. fıkrasında ise bu tasdik yetkisinin doğurduğu sorumluluk belirlenmiştir. Bu fıkra "Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması hâlinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan

mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını, düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler." ifadesi yer almaktadır. 3568 sayılı Kanun'un 48. maddesinde ise "Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye Bakanlığı'nca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan Yeminli Mali Müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi hâlinde de "yeminli" sıfatını kaldırma cezası verilir. Mükellefle birlikte kasten vergi ziyasına sebebiyet verdikleri mahkeme kararıyla kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir" denilmektedir. Tasdik doğru olmadığının tespiti hâlinde ceza mahkemesinde yargılamak üzere aynı kanunun 49. maddesine göre ağır para cezası ve hapis cezası getirilmiştir (www.gib.gov.tr, 25.02.2012).

BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE AMACI

Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre bağımsız denetimin tanımı; bir işletmenin mali tablo ve diğer finansal bilgilerinin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır (www.deloitte.com, 19.04.2012).

Ülkemizde muhasebe teorisi ve uygulamasında Cumhuriyetin ilk yıllarında Alman muhasebe teorisi etkili olmuştur. 1940 yılında kazanç vergisinin çıkması, 1950 yılında gelir vergisi kanunlarının uygulamaya konulması, muhasebe uygulamalarının gelişimini hızlandırmıştır. Bağımsız muhasebe denetçiliği mesleğiyle ilgili olarak ilk düzenleme Maliye Bakanlığı tarafından 1947 yılında Vergi Usul Kanunu tasarısında "Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcıları" başlığıyla yapılmış, 1949 yılında bu kanun tasarısının görüşülmesi sırasında tasarıdan çıkarılmıştır. 1963 Yılında Maliye Bakanlığı "Serbest Mali Müşavirlik Kanun" tasarısını hazırlamış, Serbest Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ayrımı ilk defa bu tasarıda yapılmıştır. Bu tasarıdaki il-

keler korunarak 1966 yılında hazırlanan “Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı” da yasalaşmamıştır. 1957 yılında ilk kez Türkiye Muhasebe Kongresi toplanmış, mesleğin düzenlenmesi kanunu ile ilgili yasa tasarıları tartışılmıştır. 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile meslek yasal bir statüye kavuşmuştur (Yılmaz, 2004: 20-22). Mesleğin konuları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Yereli ve Özdoğan, 2009, 28-30):

İşletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço ve kâr/zarar gibi mali tabloları ile vergi beyannamelerini düzenlemek (SMMM),

İşletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek; işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak (SMMM ve YMM),

İşletmelerin defter ve belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil ve denetim yapmak; mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik değerleme, derecelendirme ve benzeri işleri yapmak (SMMM ve YMM),

İşletmelerin mali tablolarını ve beyannamelerini mevzuat hükümleri, muhasebe ilke ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelenmesini tasdik eder (YMM).

Yeni Türk Ticaret Kanunu’na göre bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların, raporlama standartları doğrultusunda işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır (www.deloitte.com, 19.04.2012).

Bağımsız Denetimin Faydaları

Bağımsız denetim; toplumdaki çeşitli sosyal gruplara çeşitli yarar sağlamakta, ekonomik yaşamı düzen-

lemektedir. Bağımsız denetimin uygulama hayatına sağladığı yararlar aşağıda belirtilmiştir (Holmes and Burns, 1979, 5-6):

Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar:

Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırır,

İşletme yönetimi ve işletmede çalışanların sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur,

Denetlenmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve böylece devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalmış olur,

Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar,

Bağımsız denetim denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olur,

Bağımsız denetim holding kuruluşlarda işletme politika ve yordamlarını tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar:

Denetlenmiş tablolar kredi veren kurumlara kredi vermeyle ilgili kararlarında yardımcı olur,

Denetlenmiş finansal tablolar bugünkü ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar,

Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur,

Bir iş yerinin satılması, alınması ya da başka bir iş yeriyile birleşmesi hâllerinde alıcı ve satıcı tarafları güvence alır nesnel bilgiler sağlar,

Denetlenmiş finansal tablolar işletmeyle ilgili taraflara, özellikle işletmeyle iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin kârlılığı, faaliyetlerinin verimliliği

ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.

Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar:

Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur,

Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları hâlinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmaz,

Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hâllerinde, vekâlet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

ARAŞTIRMANIN METEDOLOJİSİ

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın amacı, evreni ve örnekleme, yöntemi ve analizi ve hipotezleri konularında bilgiler verilmektedir.

Araştırmanın Amacı

Bir denetim birimi olarak mali müşavirlerin vergi kaybını önlemede etkisi bu çalışmanın ana temasını oluşturmuştur. Bu analizlerin yapılabilmesi için literatürde vergi suçları ile ilgili genel açıklamaların yanı sıra vergi suçlarının kaynağı, çeşitleri, vergi suçlarına ilişkin genel kurallar detaylı olarak incelenmiştir. Türkiye’de bağımsız denetim mesleği, amacı, yararları anlatılarak yeni Türk Ticaret Kanunu’nda bağımsız denetime yönelik son değişikliklere yer verilmiştir. Bunlara ek olarak Yeminli Mali Müşavirlik mesleği hakkında genel bilgiler, Yeminli Mali Müşavir olabilmek şartları ve uymaları gereken ahlak kuralları anlatılmıştır.

Araştırmanın Evreni ve Örnekleme

Araştırma serbest muhasebeci mali müşavirler, Yeminli Mali Müşavirler ve denetim uzmanları kapsamında yapılmıştır. Hazırlanan anketler Kahramanmaraş, Osmaniye, Adana, Karaman ve Tunceli illerinde uygulanmıştır. Uygulama kapsamında 500 anket

hazırlanmasına rağmen bu anketlerden 267 tanesi geri dönmüştür. 120 anket Kahramanmaraş, 50 anket Osmaniye, 35 anket Karaman, 35 anket Tunceli ve 27 anket Adana illerinden sağlanmıştır.

Araştırmanın Yöntemi

Veri toplama aracı olarak meslek mensuplarının vergi cezalarına ilişkin görüşlerinin belirlenmesi amacıyla anket formu düzenlenmiştir. Anket formunda yer alan sorulardan bazıları (Yılmaz, 2007; Kenarda, 2005; Aydın, 2006) yaptıkları çalışmaların ölçeklerinden tamamen alınmış, bazıları yapılan çalışmaya uyarlanarak hazırlanmıştır. Bunlara ek olarak yeni sorular da oluşturulmuştur. Ankette 9 demografik ve 17 mesleki yeterliliğe ilişkin soru yer almaktadır. Geçerlilik analizi için 7 öğretim üyesinin görüşlerine başvurulmuştur. Yapılan çalışmada kullanılan anket sorularından vergi cezaları ve denetim sorularının 4 tanesi çoktan seçmeli olarak hazırlanmıştır. Geri kalan vergi cezaları soruları ise 5’li likert ölçeğine tabi tutulmuştur. Ölçekte 1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum’a karşılık gelmektedir. Ancak soru 13, ters kodlama yapılarak olumsuz olarak sorulduğundan olumluya dönüştürülmüştür.

Araştırmanın Analizi

Meslek mensuplarının demografik özelliklerine ait verilerin analizinde sıklık ve yüzde değeri kullanılmıştır. Ölçekten elde edilen verilerin analizinde ise ilk olarak ölçek maddelerinin aritmetik ortalamalarına bakılmıştır. Elde edilen verilerin gerekli istatistiksel çözümleri için SPSS programından yararlanılmıştır. Araştırmada elde edilen bulgulara bağımsız örneklem t testi ve tek yönlü ANOVA analizi ile birlikte Tukey testi uygulanmıştır. Araştırmanın Mesleki Yeterlilik Ölçek Cronbach’s Alpha değeri 0,88 ($\alpha = 0,88$) bulunarak anketin güvenilirliği ölçülmüştür. Aritmetik ortalamaların değerlendirilmesinde, “Aralık Genişliği = Dizi Genişliği (Ranj)/Grup Sayısı” formülünden faydalanarak, $4/5=0,80$ olarak puan aralıkları belirlenmiştir (Tekin, 1996). Buna göre belirlenen puan aralıkları Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: Likert Tipi Ölçek için Puan Aralıkları

(5) Kesinlikle Katılıyorum	4,20-5,00
(4) Katılıyorum	3,40-4,19
(3) Kararsızım	2,60-3,39
(2) Katılmıyorum	1,80-2,59
(1) Kesinlikle Katılmıyorum	1,00-1,79

Araştırmanın Hipotezleri

$H_1^1:H_1^1$: Meslek Mensuplarının Mesleki Yeterliliğe ilişkin düşünceleriyle yüzde dağılımları arasında farklılık vardır.

$H_0^1:H_0^1$: Meslek Mensuplarının Mesleki Yeterliliğe ilişkin düşünceleriyle yaş değişkenleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_0^2:H_0^2$: Meslek Mensuplarının Mesleki Yeterliliğe ilişkin düşünceleriyle eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_0^3:H_0^3$: Meslek Mensuplarının Mesleki Yeterliliğe ilişkin düşünceleriyle mesleklerini icra etme şekilleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_0^4:H_0^4$: Meslek Mensuplarının Mesleki Yeterliliğe ilişkin düşünceleriyle mükellef sayıları arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırmanın bu bölümünde, bu çalışma kapsamında incelenen hipotezlere ilişkin elde edilen bulgular ve bunlara ilişkin yorumlara yer verilmiştir. Araştırmadan elde edilen verilere betimsel ve kestirisel analizler uygulanmıştır.

Betimsel Analizlerden Elde Edilen Bulgular

Araştırmada meslek mensuplarının mesleki yeterliliğe ilişkin görüşleri tespit edilmek istenmiş ve elde edilen bulgular Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2: Meslek Mensuplarının Mesleki Yeterlilik Sorularına İlişkin Görüşleri

		X	SS
S4	Meslek Mensubu açık sözlü olmalıdır.	4,48	0,91
S5	Meslek Mensubu dürüst olmalıdır.	4,69	0,84
S6	Meslek Mensubu adil davranmalıdır.	4,67	0,78
S7	Meslek Mensubu ön yargılı tutum ve davranışlarda bulunmamalıdır.	4,56	0,89
S8	Meslek Mensubu kanunlar ve kendilerine verilen yetkiler çerçevesince ücretini almalıdır.	4,56	0,86
S9	Meslek Mensubu hazırladığı rapor ve gerçekleştirdiği denetimlerde rasyonel davranmalıdır.	4,53	0,85
S10	Meslek Mensubu görev ve yetkilerini kullanırken özgürce hareket etmelidir.	4,40	1,00
S11	Meslek Mensubu kanun, tüzük, yönetmelik gibi uyulması gereken hükümler konusunda azami dikkat göstermelidir.	4,69	0,80
S12	Meslek Mensubu rakip firmaların birbirleriyle ilgili konularını konuşmamalıdır.	4,48	0,89
S13	Meslek Mensubu işletmelerin hatalarını ve uygunsuzluklarını kapatmak için bazı durumları gizlemek açısından yardımcı olmalıdır.	3,20	1,47
S14	Meslek Mensubu görevini yaparken müşteri düşüncesinden uzaklaşarak kanun, yönetmelik vb. çerçevesince hareket etmelidir.	4,27	0,91
S15	Meslek Mensubunun ücretinin işletme tarafından ödenmesi meslek mensubunun tarafsızlığını kaybetmesinde önemli bir faktördür.	3,77	1,31
S16	Meslek Mensubunun işletme için önerdiği görüşler dikkate alınacak değerdedir.	4,47	0,81
S17	Meslek Mensubu mükelleflerin eğitilmesine katkıda bulunmalıdır.	4,13	0,99
TOPLAM		4,35	0,95

Tablo 2 incelendiğinde katılımcıların, “Meslek mensuplarının görev ve yetkilerini kullanırken özgürce hareket etmelidir ibaresine kesinlikle katılıyorum.” ($\bar{X}=4,40 \pm 1,00$) düzeyinde görüş belirttiği görülmüştür. “Meslek Mensubu işletmelerin hatalarını ve uygun-suzluklarını kapatmak için bazı durumları gizlemek açısından yardımcı olmalıdır.” ibaresine ise “Kararsızım.” ($\bar{X}=3,20 \pm 1,47$) düzeyinde görüş belirtmişlerdir. “Meslek mensuplarının mesleki yeterlilik konusundaki genel düşünceleri kesinlikle katılıyorum.” ise ($\bar{X}=4,35 \pm 0,95$) düzeyindedir.

$H_1^1: H_1^1$: Hipotezi İle İlgili Bulgular

$H_1^1: H_1^1$: Meslek mensuplarının mesleki yeterliliğe ilişkin düşünceleriyle yüzde dağılımları arasında farklılık vardır.

Tablo 3’te görüldüğü gibi, meslek mensuplarının, mesleki yeterlilik değişkenlerine verdikleri yanıtlar şu şekilde bir dağılım göstermektedir. Odanın mesleki anlamda yeterliliğini nasıl görüyorsunuz %49,1 “kısmen yeterli”, %22,5 “oldukça yeterli”, %12,4 “tam olarak yeterli”,

%8,2 “çok az yeterli” ve %7,9 ile “yetersiz” sonuçlarına ulaşılmaktadır. Buradan hareketle meslek mensuplarının kayıtlı oldukları odaların mesleki yeterliliklerini kısmen de olsa yeterli gördükleri sonucuna ulaşılabilmektedir. Toplumsal konum sorusunun dağılımları, %40,8 “kısmen yeterli”, %21,7 “oldukça yeterli”, %16,5 “çok az yeterli”, %15,4 “yetersiz” ve %5,6 “tam olarak yeterli” olarak dağılım göstermektedir. Buradan meslek mensuplarının çoğunlukla toplumsal konumlarını yeterli gördükleri sonucu çıkmaktadır. Meslektaşlarınızla iş ilişkisi dışında ilişki kuruyor musunuz sorusu ise; %47,6 “kısmen”, %24 “çoğunlukla”, %16,9 “çok az”, %7,5 ve %4,1 “yok” şeklinde bir dağılım göstermektedir. Meslek mensuplarının iş ilişkileri dışında çoğunlukla bir arada oldukları sonucuna ulaşılabilmektedir.

Kestirisel Analizlerden Elde Edilen Bulgular

Araştırmada elde edilen bulgulara bağımsız örneklem t testi ve tek yönlü ANOVA analizi ile birlikte Tukey testi uygulanmıştır. Araştırmanın Mesleki Yeterlilik Ölçek Cronbach’s Alpha değeri 0,88 ($\alpha = 0,88$) bulunarak anketin güvenilirliği ölçülmüştür.

Tablo 3: Meslek Mensuplarının Mesleki Yeterlilik Sorularına İlişkin Görüşlerinin Yüzde Dağılımları

		N (%)	N (%)	N (%)	N (%)	N (%)
	Değerler	Tam olarak yeterli	Oldukça yeterli	Kısmen yeterli	Çok az yeterli	Yetersiz
S1	Kayıtlı olduğunuz Oda’nın mesleki anlamda yeterliliğini nasıl görüyorsunuz?	33 (12,4)	60 (22,5)	131 (49,1)	22 (8,2)	21 (7,9)
S2	Meslek mensubu olarak toplumsal konumunuzu yeterli görüyor musunuz?	15 (5,6)	58 (21,7)	109 (40,8)	44 (16,5)	41 (15,4)
	Değerler	Her zaman	Çoğunlukla	Kısmen	Çok az	Yok
S3	Diğer meslektaşlarınızla iş ilişkisi dışında ilişki kuruyor musunuz?	20 (7,5)	64 (24)	127 (47,6)	45 (16,9)	11 (4,1)

Araştırmada meslek mensuplarının mesleki yeterliklerine ilişkin görüşleri ile cinsiyet, yaş, hizmet yılı, mesleki unvan, mesleği icra etme şekilleri ve mükellef sayısı değişkenleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı araştırılmak istenmiştir. Hangi analizlerin yapılmasına karar vermek için verilerin homojenliğine ve normal dağılım göstermesine bakılmıştır. Homojenlik analizi için ANOVA analizinde homogeneity of variances analizi uygulanmış $p>0,05$ çıkmış; normal dağılım için ise Kolmogorov Smirnov analizi uygulanmış $p>0,05$ bulunmuş; örneklem sayısının da yeterli olması nedeniyle verilere parametrik analizler uygulanmasına karar verilmiştir. Bu nedenle araştırmadan elde edilen verilere bağımsız örneklem t testi

ve tek yönlü ANOVA analizleri uygulanmıştır. Bunlara ek olarak alternatif hipotezler kurularak, meslek mensuplarının görüşlerine ilişkin bulgulara ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu analizler sonucu elde edilen bulgular aşağıda tartışılmıştır.

$H_0^1 H_0^1$ Hipotezi İle İlgili Bulgular

$H_0^1 H_0^1$: Meslek mensuplarının mesleki yeterliliğe ilişkin düşünceleriyle yaş değişkenleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 4'te görüldüğü gibi meslek mensuplarının yaş gruplarına göre soru 17'ye ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunmuştur ($F(2,264)=5,672$;

Tablo 4: Mesleki Yeterlilik Yaş Değişkeni İlişkisi

	Yaş	N	$\bar{X}$	Ss	Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı	sd	F	p	Fark
Soru 17	31-40	119	4,35	0,96	Gruplar Arası	10,68	2	5,672	0,004	1-2
	41-50	104	3,92	0,98						
	51-	44	4,05	0,96	Grup İçi	248,47	264			
	Toplam	267	4,13	0,99						

Tablo 5: Mesleki Yeterlilik Eğitim Düzeyi İlişkisi

	Eğitim Düzeyi	N	$\bar{X}$	ss	Varyans Kaynağı	Kareler Toplam	sd	F	p	Fark
Soru 10	Önlisans	30	3,97	1,38	Gruplar Arası	6,388	2	3,252	0,040	1-2
	Lisans	213	4,44	0,93						
	Lisansüstü	24	4,54	0,93	Grup İçi	259,319	264			
	Toplam	267	4,39	0,10						

Tablo 6: Mesleki Yeterlilik Mesleği İcra Etme Şekli İlişkisi

	İcra Şekli	N	$\bar{X}$	ss	Levene Testi		sd	t	p
					F	p			
Soru 9	Bireysel	235	4,49	0,88	12,761	0,000	265	2,239	0,026
	Bağımlı	32	4,84	0,37					
Soru 17	Bireysel	235	4,09	1,02	5,318	0,022	265	2,248	0,025
	Bağımlı	32	4,50	0,57					

Tablo 7: Mesleki Yeterlilik Mükellef Sayısı İlişkisi

	Mükellef Sayısı	N	$\bar{X}$	ss	Levene Testi		sd	t	p
					F	p			
Soru 17	1-30	91	4,38	0,74	6,833	0,009	265	3,018	0,003
	31-	176	4,01	1,07					

$p < 0,05$). Bu farkın hangi gruplar arasında olduğuna karar vermek için Tukey testi yapılmış ve 1-2 gruplar arasında 1. Grup lehine fark olduğu tespit edilmiştir. 1. Grupta yer alan meslek mensupları, meslektaşlarının mükelleflerinin eğitilmesine katkıda bulunmaları gerektiğini düşünmektedirler.

$H_0^2 H_0^2$ Hipotezi İle İlgili Bulgular

$H_0^2 H_0^2$: Meslek mensuplarının mesleki yeterliliğe ilişkin düşünceleriyle eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 5'te görüldüğü gibi meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre soru 10'a ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunmuştur ($F(2,264)=3,252$; $p < 0,05$). 1-2 grupları arasında 2. Grup lehine fark olduğu tespit edilmiştir. Lisans mezunu olan meslek mensupları görev ve yetkilerini kullanmada daha çok özgürce hareket etmekten yanadırlar.

$H_0^3 H_0^3$ Hipotezi ile İlgili Bulgular

$H_0^3 H_0^3$: Meslek mensuplarının mesleki yeterliliğe ilişkin düşünceleriyle mesleklerini icra etme şekilleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 6'da görüldüğü gibi meslek mensuplarının mesleklerini icra etme şekillerine göre soru 9'a ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunmuştur ($t(265) = 2,239$; $p < 0,05$). Mesleğini bağımlı olarak icra eden meslek mensupları rapor ve denetimlerde daha çok rasyonel davranmaları gerektiğini düşünmektedir.

Meslek mensuplarının soru 17'ye ilişkin görüşlerinde anlamlı bir fark bulunmuştur ($t(265)=2,248$; $p < 0,05$). Mesleğini bağımlı olarak icra eden meslek mensupları meslektaşlarının mükelleflerinin eğitilmesine katkıda bulunması gerektiğini savunmaktadırlar.

$H_0^4 H_0^4$ Hipotezi İle İlgili Bulgular

$H_0^4 H_0^4$: Meslek mensuplarının mesleki yeterliliğe ilişkin düşünceleriyle mükellef sayıları arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Tablo 7'de görüldüğü gibi meslek mensuplarının sahip oldukları mükellef sayılarına ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunmuştur ($t(265) = 3,018$; $p < 0,05$). 1-30 arasında mükellef sayısına sahip olan meslek mensupları, meslektaşlarının mükelleflerinin eğitilmesine katkıda bulunmaları gerektiği görüşündedirler.

SONUÇ

Denetim, uzman ve bağımsız kişilerce ekonomik faaliyetlere uygulanan kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanan bir karşılaştırma sürecidir. Bunun yanı sıra denetlenen firmaya, kamuya ve devlete birçok yararı bulunan bağımsız denetim, güvenilir bilgi sağlamak için yönetime mali tablolarla ilgili olarak analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde yol gösteren süreçtir.

Kenarda (2005), çalışmasında ulaştığı sonuçlar ile yapılan çalışma sonuçları değerlendirildiğinde şu sonuçlar çıkmaktadır. Meslek mensuplarının rakip firmaların birbirleriyle ilgili konularını konuşmamalıdır sorusundan yapılan çalışmayla paralel olarak kesinlikle katıldıkları sonucuna ulaşılmaktadır. Buradan, meslek mensuplarının etik davranışlar sergilediği sonucuna ulaşılabilir. Meslek mensubu hazırladığı rapor ve gerçekleştirdiği denetimlerde rasyonel davranmalıdır sorusundan yapılan çalışmayla paralel olarak kesinlikle katıldıkları sonucuna ulaşılmaktadır. Sonuç olarak meslek mensuplarının yaptıkları denetimlerde kişi veya kurumların etkisi altında kalmadan denetim faaliyetlerini yürüttükleri sonucuna ulaşabiliriz. "Meslek mensubunun işletme için önerdiği görüşler dikkate alınacak değerde olmalıdır." yargısına, yapılan çalışmayla paralel olarak "kesinlikle katıldıkları" sonucuna ulaşılmaktadır. Buna göre, meslek mensuplarının yetkin olduğu kanunlar çerçevesinde işletmelere verdikleri önerilerin dikkate değer olduğu söylenebilir. "Meslek mensubu işletmelerin hatalarını ve uygunluklarını kapatmak için bazı durumları gizlemek açısından yardımcı olmalıdır." yargısına, araştırmada, meslek mensuplarının "katılmadıkları", yapılan çalışmada ise "kararsız kaldıkları" sonucuna ulaşılmaktadır. Bu farklılığın nedeninin, yapılan araştırmanın sadece Bursa ile sınırlı kalması, çalışmamızın ise farklı illerde de uygulanarak analiz edilmesinden kaynakladığı söylenebilir. "Meslek mensupları açık sözlü ve dürüst olmalıdır." yargısına, yapılan çalışmayla paralel olarak kesinlikle katıldıkları sonucuna ulaşılmaktadır. Buradan, meslek mensuplarının özellikle görevleri gereği açık sözlü ve dürüst olmaları gerektiği sonucuna ulaşılabilir. "Meslek mensubu görev ve yetkilerini kullanırken özgürce hareket etmelidir." yargısına, yapılan çalışmayla paralel olarak "kesinlikle katıldıkları"

sonucuna ulaşılmaktadır. Paralel olarak yapılan iki çalışmada aynı sonuçların çıkması meslek mensupları açısından hem olumlu hem olumsuz ifadeler içerebilmektedir. Olumlu olarak düşünüldüğünde kişi veya kurumların etkisi altında kalmadan faaliyetlerini yürütebilmeleri sonucuna ulaşabilirken olumsuz olarak düşünülmesi hâlinde kanun, tüzük ve yönetmeliklere aykırı davranışlar sergileme eğilimlerine yönelmeleri ifade edilebilir. "Meslek mensubu görevini yaparken müşteri düşüncesinden uzaklaşarak kanun, yönetmelik vb. çerçevesince hareket etmelidir." yargısına, yapılan çalışmayla paralel olarak "kesinlikle katıldıkları" sonucuna ulaşılmaktadır. "Meslek mensubu ön yargılı tutum ve davranışlarda bulunmamalıdır." yargısına, yapılan çalışmayla paralel olarak "kesinlikle katıldıkları" sonucuna ulaşılmaktadır. "Meslek mensubu kanun, tüzük, yönetmelik gibi uyulması gereken hükümler konusunda azami dikkat göstermelidir." yargısına, yapılan çalışmayla paralel olarak kesinlikle katıldıkları sonucuna ulaşılmaktadır.

Aydın (2006), araştırmasında bulduğu sonuçlar ile çalışmamız arasında bulunan ortak noktalar ve farklılıklar ise şunlardır. "Kayıtlı olduğunuz odanın mesleki anlamda yeterliliğini nasıl görüyorsunuz?" sorusundan, yapılan çalışmayla paralel olarak "kısmen katıldıkları" sonucuna ulaşılmıştır. Buradan, meslek mensuplarının kayıtlı oldukları odaların meslek mensuplarının ihtiyaçlarını kısmen de olsa karşıladığı sonucuna varılabilir. "Meslek mensubu olarak toplumsal konumunuzu yeterli görüyor musunuz?" sorusundan, yapılan çalışmayla paralel olarak "kısmen yeterli gördükleri" sonucuna ulaşılmaktadır. Meslek mensuplarının toplumda gördükleri saygı ve itibar düzeyini yeterli gördükleri düşünülebilir. "Diğer meslektaşlarınızla iş ilişkisi dışında ilişki kuruyor musunuz?" sorusundan, yapılan çalışmayla paralel olarak "kısmen ilişki kurdukları" sonucuna ulaşılmaktadır. Buradan, aynı yaş grubunda olan meslek mensuplarının iş ilişkisi dışında da birlikte oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Yılmaz (2007), araştırması sonucunda ulaştığı bulgular ile bir karşılaştırma yapıldığında şu sonuçları elde edilmektedir. Meslek mensubu mükelleflerin eğitimine katkıda bulunmalı yargısına kesinlikle katıldıkları görüşünün görülmesinin yanı sıra yapılan çalışmada bu yargıya katıldıkları görülmektedir.

Tüm bu teorik ayrıntılardan sonra araştırma için hazırlanan anket uygulaması bütün detaylarıyla değerlendirilerek yorumlanmaktadır. Vergi suçlarının önlenmesinde bağımsız denetim ve Yeminli Mali Müşavirlerin tutumları çeşitli değişken ve ölçeklerle araştırılmaktadır. Yapılan bağımsız örneklem t ve tek yönlü ANOVA testleri sonucunda çıkan sonuçları şu şekilde özetlemek mümkündür:

Meslek mensupları kayıtlı oldukları odaların mesleki yeterliliklerini ve toplumdaki konumlarını kısmen de olsa yeterli görmektedirler. Ayrıca meslek mensupları, iş ilişkileri dışında sosyal yaşamda da ilişki hâlinde olduklarını belirtmişlerdir.

Mesleki yeterlilik ile yaş değişkeni ilişkisi hipotezinin sonucunda, meslek mensubu mükelleflerin eğitilmesine katkıda bulunmalıdır, yargısına ulaşılmıştır. Buradan hareketle mesleğe yeni adım atmış gençler (31-40 yaş grubunda yer alan meslek mensupları), meslektaşlarının mükelleflerinin eğitilmesine katkıda bulunmaları gerektiğini düşünmektedirler.

Mesleki yeterlilik ile eğitim düzeyi ilişkisi hipotezinin sonucunda, meslek mensubu görev ve yetkilerini kullanırken özgürce hareket etmelidir, yargısına ulaşılmıştır. Lisans mezunu olan meslek mensupları görev ve yetkilerini kullanırken daha çok özgürce hareket etmekten yanadırlar. Ancak olması gereken, özgürlükten ziyade kanun ve yönetmeliklere uygun hareket etmektir.

Mesleki yeterlilik ile mesleklerini icra etme şekilleri ilişkisi hipotezi sonucunda, meslek mensubu hazırladığı rapor ve gerçekleştirdiği denetimlerde rasyonel davranmalıdır, yargısına ulaşılmıştır. Mesleğini bağımlı olarak icra eden meslek mensupları rapor ve denetimlerde daha çok rasyonel davranmaları gerektiğini düşünmektedir. Buradan, bireysel olarak çalışan meslek mensuplarının birtakım etkiler altında hareket ettiği sonucuna ulaşılabilir. Diğer bir sonuç ise, meslek mensubu mükelleflerin eğitilmesine katkıda bulunmalıdır, yargısıdır. Mesleğini bağımlı olarak icra eden meslek mensupları; meslektaşlarının, mükelleflerin eğitilmesine katkıda bulunması gerektiğini savunmaktadırlar. Bireysel çalışanların ise mükelleflerinin eğitilmesinden yana olmadıkları ortaya çıkmaktadır.

Mesleki yeterlilik ile mükellef sayısı ilişkisi hipotezi sonucunda, meslek mensubu mükelleflerin eğitilmesine katkıda bulunmalıdır, yargısı ortaya çıkmıştır. 1-30 arasında mükellef sayısına sahip olan meslek mensupları, meslektaşlarının mükelleflerin eğitilmesine katkıda bulunmaları gerektiği görüşündedirler.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman (2008) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlkeler ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri). Ankara: Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı.
- Akkurt, Mahmut Nedim (2006) "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları". Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Allingham, Michael G. and Sandmo, Agnar (1972) "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", Journal of Public Economics, North-Holland Publishing Company, (1): 323-338.
- Aydın, Vehbi (2006) "Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Çalışma Hayatındaki Yeri: Şanlıurfa Örneği". Yüksek Lisans Tezi, Şanlıurfa: Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı.
- Baykara, Bekir (2008) Teorik ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku. İstanbul: Tavaslı Matbaacılık A.Ş.
- Bilici, Nurettin (2007) Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi. Ankara: Seçkin Yayıncılık Sanayi ve Ticaret A.Ş., Güncelleştirilmiş 15. Bası.
- Çakıcı, Latif ve Uyanık, Tunç (1986) VIII. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu Yeminli "Mali Müşavirlik Mesleği ve Muhasebe Eğitimi". Ankara: Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Ekonomisi Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, No: 1, Ed.; Latif Çakıcı, Ercan Bayazıt ve İsmail Miser: 1-21.
- Çetintaş, Hakan ve Vergil, Hasan (2003) "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini", Doğu Üniversitesi Dergisi 4 (1): 15-30.
- Donay, Süheyl (2008) Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danış-

MÜŞTERİ KARLILIĞININ HESAPLANMASINDA MÜŞTERİ KARLILIK MATRİSİ UYGULAMASI APPLICATION OF CUSTOMER PROFITABILITY MATRIX AT CUSTOMER PROFITABILITY CALCULATION

Yrd. Doç. Dr. Gülşah ATAĞAN*

ÖZET

Çalışmanın amacı, her bir müşterinin hasılat ve maliyetlerinin ayrı ayrı hesaplanarak işletmenin karlılığına olan etkisinin incelenmesidir. Maliyet ve hasılatın müşteri bazında belirlenebilmesi ancak buna uygun olarak oluşturulmuş bir muhasebe bilgi sistemi ile mümkündür.

İşletmelerin rekabet güçlerini koruyabilmeleri, müşteri tatmini kadar işletmenin kendisinin de bu ilişkiden ne kadar tatmin olduğuna bağlıdır. Her müşterinin işletmeye olan maliyeti ve katkısı farklı olacağı için işletme müşterilerini iyi analiz etmelidir. Müşteri karlılık analizi, işletmenin vereceği stratejik yönetsel kararlara destek vermeye yönelik bir yönetim muhasebesi tekniğidir.

Çalışmada, kozmetik sektöründe faaliyet gösteren bir işletme inceleme konusu yapılmıştır. İşletmenin müşterilerinin satış ciroları, maliyetleri ve işletmeye olan net katkıları belirlenerek müşteri karlılık matrisine göre gruplandırılmış, işletmeye katkı sağlayan ve sağlamayanlar müşteriler ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Müşteri karlılık analizi, müşteri karlılık matrisi

ABSTRACT

The aim of the study is to estimate the revenue and costs separately for each customer and to examine its effect on the company's profitability. Determination of cost and revenue on a customer basis is applicable only via an accounting information system which has been established in accordance with this. The maintenance of company's competitiveness depends on customer satisfaction and the company's benefit from this relationship. The company should make a good analysis about customers since each customer's contribution and cost is different for itself. Customer profitability analysis, aimed at supporting to managerial decisions of the company, is a management accounting technique. In the study, a company operating in the cosmetic industry has been dealt with. Customers' sales turnover, costs and net contributions to the company has been determined and classified according to customer profitability matrix. Thus, it is aimed to ascertain whether customers make contributions or not to do company.

Key Words: Customer Profitability Analysis, Customer Profitability Matrix

* DEÜ, İİBF, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, gulsah.ugurluel@deu.edu.tr

1. Giriş

Son yıllarda müşteri memnuniyeti, müşteri tatmini gibi konular öne çıkmıştır. Ancak işletmelerin rekabet edebilirliklerini arttırabilmeleri için göz önünde bulundurmaları gereken bir konuda müşterilerin işletmeyi ne kadar tatmin ettiğidir. Şüphesiz her işletme farklı müşterileri için farklı maliyet ve giderlere katlanmak durumundadır ve yine aynı şekilde her müşteriden elde ettiği katkı da değişmektedir. Bu noktada “satış cirosu yüksek olan müşteriler işletmeye çok katkısı sağlayan müşteriler midir?” sorusu akla gelmektedir. Bu sorunun yanıtı ancak her müşteriye ait ayrıntılı maliyet, gider ve gelir analizi yapılarak verilebilir. Tek bir veriye dayalı olarak müşterinin karlı ya da karsız olduğunu söylemek çok doğru olmayacaktır.

Müşteri karlılık analizi, her müşterinin karlılığının belirlenebilmesi için müşterilere ait hasılatın ve maliyetlerin ayrı ayrı kaydedildiği ve sonuçta işletme karlılığına olan etkilerinin ölçüldüğü bir süreçtir. Müşteri karlılık analizinin, her müşterinin karlılığını ölçmek ve etkin ve etkin olmayan müşteri faaliyetlerini ortaya çıkararak fayda-maliyet analizi ile verilecek kararlara yardımcı olmak gibi iki temel amacı vardır.

Hangi müşterilerin işletmeye değer kattığının hangilerinin ise işletmeyi zarara uğrattığının tespit edilmesi ile, işletme vereceği kararlarda daha etkili olacak ve rekabet güçleri artacaktır.

2. Müşteri Karlılığı Analizi

Günümüzde pazarlama yönetimi; 1900’lü yılların üretim ve satış anlayışından müşteri odaklı pazarlamaya yönelmiştir. Ancak, işletmelerin, rekabet üstünlüğü sağlayabilmeleri ve yaşamlarını sürdürebilmeleri için müşteri memnuniyetinin yanı sıra hangi müşterinin işletmeye katma değer yarattığını bilmeleri gerekmektedir.

Pazar odaklılık, müşteri ve işletme memnuniyetinin her ikisinin de aynı şekilde sağlanması gerektiğinin önemini vurgulamaktadır. Müşteriler, ürünlerin taleplerini ve ihtiyaçlarını karşıladığı sürece tatmin olurlar, işletme ise, uzun dönemde karlılıklarını artıracak olan ekonomik müşteri değeri yaratabildikleri sürece tatmin olurlar. (Helgesen, 2007:757)

Müşteri karlılık analizi yaklaşımı, yönetim muhasebesi açısından son yıllarda popülerlik kazanmış bir konudur. Yönetim muhasebesi, işletme yönetimi için karar alma ve kontrol araçları geliştirir. Bu nedenle muhasebe sistemi tarafından hazırlanan bilgilerin bu amaçları karşılaması gerekmektedir. Müşteri karlılığını ölçebilmek için, müşterilere ait bilgiler maliyet ve hasılat bazında sınıflandırılmalıdır.

Müşteri karlılık analizi, bireysel olarak bir müşterinin veya değişik açılardan gruplandırılan müşterilerin karlılıklarının işletmeyi etkileme ölçülerini belirlemeye yönelik bir yönetim muhasebesi tekniğidir. Müşteri karlılık analizi ile elde edilecek veriler, müşteri hasılatını arttırmaya yönelik stratejik kararların alınması aşamasında önem kazanmaktadır. (Howell ve Soucy, 1990:45).

Pfeifer ve arkadaşları müşteri karlılık analizini, belirli bir dönemde bir müşteriden elde edilen hasılat ile söz konusu müşteriyle ilişkili maliyetler arasındaki fark olarak tanımlamaktadırlar. (Pfeifer, Haskins, Conroy, 2004:7) Bu tanım muhasebedeki genel kabul görmüş kar kavramının bireysel müşteri ilişkilerine uygulanmasıdır. Her bir müşterinin satış hasılatına yaptığı katkı ile işletme karlılığına yaptığı katkı genellikle eşit değildir. Müşteri karlılığı hesaplanırken daha küçük satış hacmine sahip müşterilerin kar paylarının daha yüksek olduğu, tersine, büyük satış hacmine sahip müşterilerin ise kar paylarının daha düşük olduğu durumlarla karşılaşılabilir.

Bu nedenle her bir müşteri veya müşteri grubuna ait maliyetlerin belirlenmesi ve bu maliyetlerin müşterilerden elde edilen hasılat ile karşılaştırılması ve sonuç olarak müşteri veya müşteri gruplarının karlılıklarının ortaya çıkarılması gerekmektedir.

Müşteri karlılık analizi, karlı ve karlı olmayan müşterileri

lerin ayırt edilebilmesi için fayda-maliyet analizi yapılmaktadır (Yükçü,2007:270). Her bir müşteri işletme için farklı maliyet ve buna bağlı olarak farklı karlılık demektir. Bu durum işletmeler için müşteri karlılık analizini gerekli kılmaktadır. Müşterilere ait satış hacimleri kadar aynı zamanda her bir müşteri için katlanılan maliyet de karı etkilemektedir. Bu nedenle bazı müşterilere satış yapmak bir diğer müşteriye satış yapmaktan daha maliyetli olabilmektedir. (Demir, 2009:24)

Düşük tutarlardaki siparişler, özellikli siparişler, yüksek miktarlarda üretilen veya stoklanan mamuller, işletmenin stok bulundurma zorunluluğu ve satış sonrası hizmetler, müşteri maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Sipariş yönetimi, lojistik destek, satış ve pazarlama faaliyetleri ürünlerin brüt karında farklılıklar yaratmakta bu nedenle de bu tür giderlerin müşteri bazında takip edilmesinde yarar bulunmaktadır. (Horngren vd., 2012:514)

Son yıllarda, finansal ve finansal olmayan müşteri ölçümleri yönetim muhasebesi literatüründe yer almaya başlamıştır. Müşteri muhasebesi, finansal müşteri ölçümleri üzerinde durmaktadır. Müşteri muhasebesi konusunda birçok çalışma gündeme gelmiştir. Kaplan ve Narayanan, her müşterinin işletmeye olan katkısının farklı olduğunu ve bazı müşterilerin diğerlerinden daha karlı olduğunu vurgulamaktadırlar. Muhasebe ve pazarlama alanındaki akademisyenler, farklı müşteri muhasebesi teknikleri öne sürmektedirler. Müşteri muhasebesi, nasıl düzenlendiğine bağlı olarak müşteri karlılık analizi, müşteri bölüm karlılığı analizi, yaşam dönemi müşteri karlılığı analizi ve müşteri değerlendirme analizi olmak üzere dört kategoriye ayrılabilir. (Lind, Strömsten, 2006:1258)

Müşteri karlılık analizi: müşteri karlılık analizi, her müşterinin işletme karına yaptığı katkısı ölçer. Yıllık veya üçer aylık dönemler itibarıyla müşterinin sağladığı hasılat ve müşteri için katlanılan maliyet arasındaki fark olarak tanımlanabilir.

Müşteri bölüm karlılığı analizi: bu tür analizde, ölçümün temeli müşteri grupları veya segmentleridir. Bölümlendirme, müşteri satın alma davranışı, coğrafi veya demografik farklılık, vb değişkenlere göre yapılır. Yaklaşımın temel dayanağı, müşteri grupları bireysel müşterilerden daha önemlidir bu nedenle GÜG müşteri grupları bazında incelenmelidir.

Yaşam dönemi müşteri karlılığı analizi: yaşam dönemi müşteri karlılığı analizi, geçmiş ve gelecek dönemleri içermektedir. Müşteriye ilişkin hasılat ve maliyetler tek yıllık ölçümlere göre değil geçmiş ve gelecek dönemlerle karşılaştırılarak yapılmalıdır.

Müşteri değerlendirme analizi: müşteri değerlendirme analizi müşteriyi gelecekte gelir yaratacak işletmenin bir varlığı olarak değerlendirir.

3. Müşteri Karlılığını Ölçme Gereği

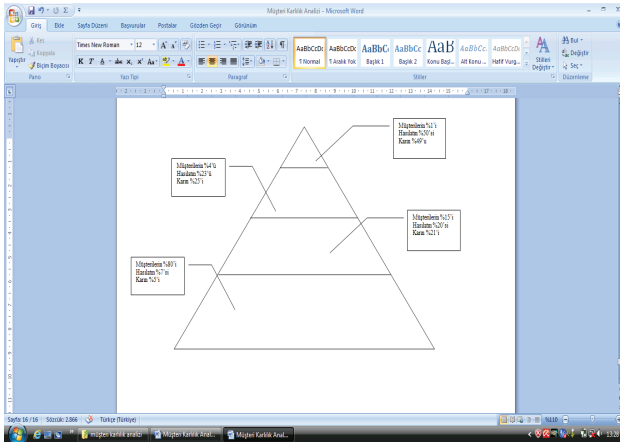
Müşteri karlılığı, günümüz yönetim anlayışının en göze çarpan özelliklerin bir haline gelmiştir. İşletmeler, başarılı olmak için, hangi müşterilerinin işletme için değer yarattığını hangilerinin ise değer yaratmadığını doğru ve güvenilir şekilde tespit edebilecek stratejiler geliştirmelidirler. Bu şekilde değer yaratan faaliyetler arttırılabilecek değer yaratmayanlar ise belirlenerek minimize edilmeye çalışılacaktır.

Ancak, birçok işletme müşteri karlılığını ölçmede başarısız olmakta ve rekabet güçlerini yitirmektedirler. Başarısızlığın arkasındaki temel neden, yönetim muhasebesinin ürün karlılığına odaklanması ve müşteri karlılığını arka plana atması nedeniyle işletmenin müşteri karlılığına ilişkin çok az bilgi sahibi olmasıdır. Günümüzde işletmeler, sadece ürün portföyünü yönetmek yerine aynı zamanda müşteri portföyü yönetimine de önem vermelidirler. Yönetim bireysel müşterilere veya müşteri gruplarına ilişkin hasılat, maliyet ve kar tanımlarını doğru şekilde belirleyebilirse, uzun dönemde alınacak kararlarda daha başarılı olacaktır. Müşteri karlılık analizi, finansal ölçümleri güçlendirmektedir.

Müşteri karlılık analizi, kümülatif karlılık eğrisi ile açıklanmaktadır. Kümülatif karlılık eğrisi, kümülatif karlılık ile müşterilerin işletmeye sağladığı katkı arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. En yüksek hasılatı yaratan müşteri her zaman en karlı müşteri demek değildir. Kümülatif karlılık eğrisi bu ilişkiyi açıklamaktadır. Müşteri karlılık analizi, işletmelere karlılıklarını arttırabilmek için stratejik kararlar almalarında yardımcı olmaktadır. (Hortta-naa, Ryniakb,2006:4-5)

Müşteri karlılık analizinin amacı, işletmenin karar alma sürecinde farklı müşterilerin yol açtığı kâr farklılığının belirlenerek, işletme için katma değer yaratmaktır. Bunun nedeni ise müşterilerin satış hâsılatına yaptıkları katkının genellikle işletme karlılığına katkısı ile eşit olmamasıdır.

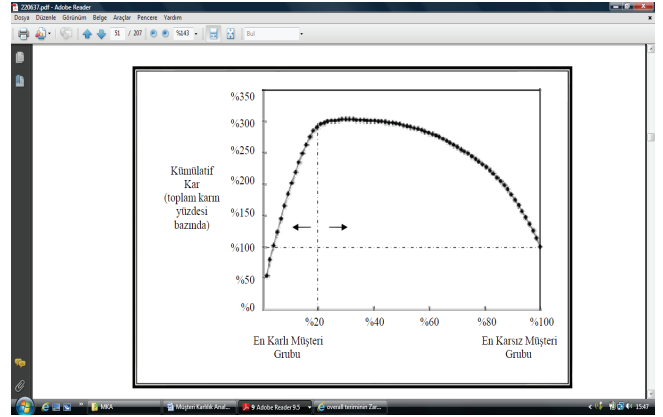
Müşteri karlılık analizi, işletme yönetiminin alacağı stratejik kararlar açısından oldukça önem taşımaktadır. Müşteri veya müşteri gruplarına ait bilgilerin ve bireysel olarak işletme karına olan katkılarının saptanması, müşteriler ile ilgili önceliklerin doğru olarak belirlenmesi için gerekli bilgilerin temini, müşteri karlılık analizi ile mümkün olabilmektedir. Bu sayede, kaynak ve zaman israfı önlenip, maliyet avantajı sağlanabilmektedir. İşletme kaynaklarının her müşteri grubu için ne oranda kullanılacağı, hangi dönemlerde hangi fiyatların sunulacağı, hangi müşteri gruplarına odaklanılacağı, bu müşteri gruplarından elde edilecek hasılat ve karlar müşteri karlılık analizi ile saptanabilmektedir. (Demir,2009:26)



Şekil 1: Müşteri Piramidi (Kaynak:Raaji v.d. 2003:578)

Müşteri piramidinde de görüldüğü üzere; 80/20 kuralından hareketle, müşterilerin yaklaşık %20'si karın %80'ne hiç katkı sağlamamaktadır. Karın %49'nun yalnızca %1'lik müşteri grubu tarafından sağlandığı görülmektedir. Bazı çalışmalar, müşterilerin yalnızca %20'nin kara katkısı olduğu, geri kalan %80'nin ise işletme karını azalttığı yönündedir.

Pareto prensibi ya da 80-20 kuralı olarak adlandırılan bu duruma göre, sebeplerin %20'si sonuçların %80'ni oluşturmaktadır.



Şekil 2: Kümülatif Karlılık Eğrisi (Kalan, Narayanan, 2001:4'ten uyarlanmıştır.)

Katma değer yaratan ve yaratmayan müşterileri tanımlamak, katkı yaratan müşterileri kaybetmemek için çeşitli stratejiler belirlemek açısından müşteri karlılık analizi aydınlatıcı bilgiler sağlamaktadır. Çünkü yeni müşteriler kazanmaya çalışmak yerine mevcut karlı müşterileri elde tutmak, işletme açısından daha az maliyetli bir durumdur.

Her müşteriye ait müşteri maliyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Siparişlerin büyüklüğü, sayısı ve çeşitli diğer hizmetler bir müşteriden diğerine farklılık göstermektedir. Bu nedenle, aynı fiyattan aynı ürünü satın alan ve satın alımlarında aynı kar marjlarına sahip iki müşterinin farklı ilişki maliyetleri dolayısıyla farklı müşteri karlılıkları ortaya çıkmaktadır. müşteri karlılık analizi ile hangi müşterilerin işletmeye maliyetinin üzerinde kar sağladığı tespit edilebilmektedir.

Aşağıdaki tabloda yüksek hizmet maliyetli müşteriler ile düşük hizmet maliyetli müşteriler karşılaştırılmıştır. İşletme mevcut müşterilerini bu şekilde konumlandırırsa, hangi müşteriyi ne şekilde yönlendireceğini daha iyi bilir ve karsız müşterileri karlı duruma geçirebilir.

Tablo 1: Yüksek ve Düşük Hizmet Maliyetli Müşteriler (Kaplan, Narayanan, 2001:5'den uyarlanmıştır.)

YÜKSEK HİZMET MALİYETLİ MÜŞTERİLER	DÜŞÜK HİZMET MALİYETLİ MÜŞTERİLER
Özel Sipariş Ürünler	Standart Ürünler
Küçük Siparişler	Büyük Siparişler
Tahmin Edilemeyen Sipariş Zamanı	Tahmin Edilebilen Sipariş Zamanı
Kişiyi Özel Dağıtım	Standart Dağıtım
Dağıtımın Gereklerine Özel Değişiklik	Dağıtımın Gereklerine Göre Değişim Yok
Elle İşleme	Elektronik İşlem-Sıfır Hata
Satış Öncesi Büyük Destek (pazarlama, satış, teknik destek)	Az veya Hiç Destek Vermemek (standart fiyat ve sipariş)
Satış Sonrası Destek (eğitim, garanti, montaj, saha desteği)	Satış Sonrası Destek Yok
Satışta Stok Bulundurma	Üretildikçe Tüketim
Yavaş Ödeme (Yüksek Miktarda Cari Alacak)	Zamanında Ödeme

4. Müşteri Karlılık Analizi Aşamaları

Müşteri karlılığının hesaplanmasında belirli aşamalar vardır. Bu aşamalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir: (Raaji vd.,2003:576-580)

- **Müşteri Profiline Oluşturulması:** İşletme öncelikle müşterilerini ayrıntılı biçimde ele almakta ve sürekli alışveriş yaptığı ilişki içerisinde olduğu müşterilerini belirlemelidir.

- **Müşteri Karlılık Analizi Modelinin Düzenlenmesi:** İşletmenin temel faaliyetlerinin belirlendiği, her bir faaliyet için gerekli kaynakların ve faaliyetlerin maliyetlerinin tespit edildiği aşamadır. Bu aşamada işletme maliyet havuzlarını ve dağıtım anahtarlarını belirler. Maliyetlerin müşteriler bazında izlenmesi sağlanır.

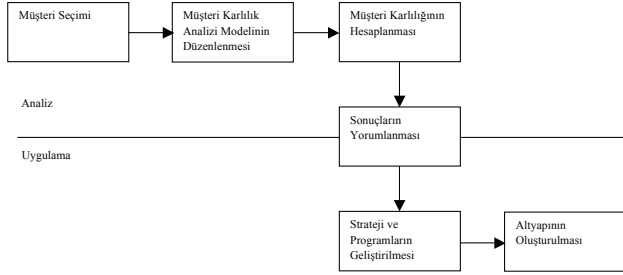
Tablo 2: Maliyet Havuzlar ve Maliyet Sürücüleri (Raaji vd., 2003:576)

Maliyetler	Dağıtım Anahtarları
Direkt Maliyetler	
Lojistik	Lojistik ortağı tarafından yüklenen maliyet
Sipariş Süreci	Müşteri bazında sipariş sayısı
Teknik Servis	Servis saati
Müşteri Danışmanları	Danışmanlık saati
Donanım	Müşteri bazında donanım maliyeti
Endirekt Maliyetler (sektöre özel)	
Satış	Satış hacmi
Pazarlama	Satış hacmi
Ürün Geliştirme	Satış hacmi
İş Geliştirme	Satış hacmi

- **Müşteri Karlılığının Hesaplanması:** Veritabanından elde edilen, müşteri bazında; hasılat, maliyet, kaynak dağılımı belirlenir ve her müşterinin işletmeye sağladığı katkı ve maliyet ayrı ayrı hesaplanır.

- **Sonuçların Yorumlanması:** Müşteri karlılıklarının hesaplanmasından sonra müşteri piramidinde müşterilerin konumlandırılması yapılır. Böylece mevcut müşterilerin piramidin neresinde durduğu ve hangi müşteriye yatırım yapılması gerektiği hangi müşterinin ise işletmeyi zarara uğrattığı belirlenir.

- **Strateji ve Programların Geliştirilmesi:** Analizler sonucunda elde edilen verilerin yorumlanmasından sonra uygulanacak olan strateji ve programlar belirlenir.



Şekil 3: Müşteri Karlılık Analizi Uygulama Süreci (Kaynak Raaji v.d., 2003:575)

5. Müşteri Karlılık Analizinin Faydaları

İşletme yönetiminin müşterilerine ilişkin alacakları kararlarda, müşterilerine ait doğru bilgilere ihtiyaçları vardır. İşletmenin kullanmış olduğu muhasebe bilgi sisteminin bu bilgileri karşılayabilir nitelikte olması gerekmektedir. Müşterilerin işletmeye sağladıkları net katkı ve müşteri maliyetinin doğru bir şekilde belirlenebilmesi için işletmede buna uygun bir muhasebe sistemi kurulması gerekmektedir. Her müşterinin işletmeye olan maliyeti birbirinden farklı olduğu gibi sağlamış oldukları net katkı da farklıdır. Satış hacmi yüksek olan müşterinin daha karlı müşteri olduğu yaklaşımı işletmeyi yanlış kararlara götürebilir. (Raaji v.d., 2003:576)

Müşteri karlılığı, bir müşterinin işletmeye olan net katkısını ifade etmektedir. Müşteri karlılığı, literatürde, yaşam dönemi değeri, müşteri yaşam dönemi değeri, müşteri sermayesi, müşteri ilişkileri değeri, müşteri yaşam dönemi değeri gibi çeşitli isimler altında incelenmiştir. Tüketicilerin satın alma davranışlarına ilişkin bilgilerin doğru bir şekilde tespit edilmesindeki belirsizlikler nedeniyle müşteri karlılığını ölçmek de oldukça zordur. Müşteri karlılığını ölçebilmek için her müşteriye ait satın alma bilgilerinin ve pazar maliyetlerinin biliniyor olması gerekir. Günümüzde, işletmelerin müşteri veritabanları sayesinde bu mümkün olmaktadır. Müşteri karlılığının bilinmesi, işletmenin satış, pazarlama, fiyatlandırma, ürün ve servis geliş-

tirme kararlarında oldukça önem taşımaktadır. Aynı zamanda işletmenin kaynaklarının hangi müşteri, müşteri grupları veya pazar bölümleri için ayrılması gerektiği müşteri karlılık analizi ile ortaya çıkmaktadır. Müşteri karlılık analizi basit gibi görünmesine rağmen oldukça karmaşık bir süreçtir. (Mulhern, 1999:26-27)

6. Müşteri Karlılık Matrisi

Müşteri karlılık matrisinde, dikey ekseninde müşterilerin yarattığı net katkı, yatay ekseninde ise maliyet bileşenleri yer almaktadır.

Tablo 3: Müşteri Karlılık Matrisi (Kaynak: Guerreiro vd. 2008:394)

Yüksek	↑	Net Katkı	10	↓	Düşük	Düşük	Hizmet Maliyeti	→	Yüksek

Tablo 4: Ürün Bazında Karlılık Oranları

Mamüller	Satışlar (TL)	Direkt Maliyetler(TL)	Endirekt Maliyetler(TL)	Faaliyet Karı(TL)	Karlılık Oranı(TL)
Pudra	3.500.000	965.000	1.130.000	1.405.000	40,14%
Allık	2.500.000	650.000	1.040.000	810.000	32,40%
Rimel	2.200.000	775.000	875.000	550.000	25,00%
3'lü Far Set	1.050.000	630.000	490.000	-70.000	-6,67%
Ruj	1.200.000	510.000	495.000	195.000	16,25%
Göz Kalemi	650.000	310.000	300.000	40.000	6,15%
Toplam	11.100.000	3.840.000	4.330.000	2.930.000	

Tablo 5: Ürün Bazında Direkt Maliyetlerin Dağılımı

Mamuller	Mal Bedeli(TL)	Lojistik(TL)	Donanım Maliyeti(TL)	TOPLAM(TL)
Pudra (1)	730.000	50.000	185.000	965.000
Allık (2)	445.000	50.000	155.000	650.000
Rimel (3)	600.000	50.000	125.000	775.000
3'lü Far Seti (4)	425.000	50.000	155.000	630.000
Ruj (5)	400.000	50.000	60.000	510.000
Göz Kalemi (6)	195.000	50.000	65.000	310.000
TOPLAM	2.795.000	300.000	745.000	3.840.000

Tablo 6: Ürün Bazında Endirekt Maliyetlerin Dağılımı

Mamuller	Pazarlama(TL)	Satış Komisyonu(TL)	TOPLAM(TL)
Pudra (1)	600.000	530.000	1.130.000
Allık (2)	460.000	580.000	1.040.000
Rimel (3)	500.000	375.000	875.000
3'lü Far Seti (4)	290.000	200.000	490.000
Ruj (5)	245.000	250.000	495.000
Göz Kalemi (6)	125.000	175.000	300.000
TOPLAM	2.220.000	2.110.000	4.330.000

Tablo 7: Müşteri Karlılık Oranları

Müşteriler	Aldığı Mamul	Satış Cirosu (TL)	Toplam CİRO (TL) (1)	Direkt Maliyetler (TL)	Toplam Direkt Maliyet(TL) (2)	Endirekt Maliyetler (TL)	Toplam End. Maliyet (TL) (3)	Kar (TL) (4) [1-(2+3)]	Karlılık Oranı (4/1)
A	(500 koli) 1	650.000	2.150.000	186.091	378.691	254.429	729.347	1.041.962	48,46%
	(150 koli) 2	800.000		147.600		325.600			
	(250 koli) 3	700.000		45.000		149.318			
		2.150.000		378.691		729.347			
B	(100 koli) 1	400.000	1.125.000	22.605	473.405	72.571	422.609	228.986	20,35%
	(175 koli) 2	350.000		81.200		171.200			
	(125 koli) 3	100.000		190.000		97.045			
	(350 koli) 5	275.000		179.600		81.792			
		1.125.000		473.405		422.609			
C	(250 koli)4	50.000	150.000	93.600	107.275	29.524	61.447	- 18.722	-12,48%
	(150 koli) 6	100.000		13.675		31.923			
		150.000		107.275		61.447			
D	(50 koli) 1	50.000	360.000	169.081	242.706	103.571	199.828	- 82.534	-22,93%
	(200 koli) 4	60.000		17.650		21.429			
	(120 koli)5	200.000		40.800		56.367			
	(180 koli) 6	50.000		15.175		18.462			
		360.000		242.706		199.828			
E	(25 koli) 1	200.000	650.000	127.835	387.310	72.286	280.327	- 17.637	-2,71%
	(100 koli) 2	200.000		32.200		66.400			
	(120 koli) 3	50.000		107.500		48.523			
	(150 koli) 4	50.000		59.900		19.524			
	(140 koli) 5	100.000		42.200		55.133			
	(150 koli) 6	50.000		17.675		18.462			
		650.000		387.310		280.327			
F	(25 koli) 1	100.000	200.000	45.065	100.615	51.143	108.199	- 8.814	-4,41%
	(100 koli) 5	75.000		35.600		30.325			
	(80 koli) 6	25.000		19.950		26.731			
		200.000		100.615		108.199			
G	(150 koli) 1	600.000	1.820.000	106.471	282.721	186.857	569.120	968.160	53,20%
	(25 koli)2	70.000		53.750		56.240			
	(145 koli) 3	1.150.000		122.500		326.023			
		1.820.000		282.721		569.120			
H	(25 koli) 1	1.000.000	1.400.000	85.551	153.951	205.429	378.229	867.821	61,99%
	(20 koli) 2	400.000		68.400		172.800			
		1.400.000		153.951		378.229			
I	(30 koli) 2	130.000	280.000	84.200	106.100	90.160	128.731	45.169	16,13%
	(100 koli) 4	150.000		21.900		38.571			
		280.000		106.100		128.731			
J	(25 koli) 4	500.000	600.000	179.800	253.700	285.238	323.161	23.139	3,86%
	(100 koli) 6	100.000		73.900		37.923			
		600.000		253.700		323.161			

müşterilerin işletmeye maliyeti yüksek olmasına karşın kar marjları düşüktür. İşletme için en önemli müşteri grubunu oluşturmaktadırlar. İşletme bu grupta farkındalık yaratarak, müşterileri karlı duruma geçirmelidir. (Guerreiro v.d., 2008:395)

7. Uygulama

“BEAUTY KOZMETİK” işletmesi renkli kozmetik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedir. İşletmenin ürün karması; pudra, allık, rimel, 3'lü far seti, ruj ve göz kalemi olmak üzere 6 adet ürünü içermektedir. Ürünlerin satış hacimleri, maliyetleri ve karlılık oranları aşağıdaki tablodaki gibidir.

İşletmenin direkt maliyetleri; mal bedeli, lojistik ve donanım maliyetlerini içermektedir. Direkt maliyetlerin ürünlere dağıtımında dağıtım anahtarı olarak sırasıyla; toplam satışı yapılan koli sayısı, gönderim sayısı ve donanım kalite katsayısı kullanılmaktadır. Ürün bazında direkt maliyetler aşağıdaki gibidir.

İşletmenin endirekt maliyetleri pazarlama ve satış komisyonu olmak üzere iki gruptan oluşmaktadır. Endirekt maliyetlerin ürünlere dağıtımında dağıtım anahtarı olarak sırasıyla pazarlama süresi saati ve komisyon bedeli kullanılmıştır. Endirekt maliyetlerin ürünlere dağılımı aşağıdaki gibidir.

Direkt ve endirekt maliyetlerin ürün bazında dağılımı yapıldıktan sonra müşterilerin satın almış oldukları ürünlere göre toplam maliyetleri belirlenmiştir. Her müşterinin satış hasılatı direkt ve endirekt maliyetleri karşılaştırılarak müşterilere ait faaliyet karı ve karlılık oranı yapılan analiz sonucunda hesaplanmıştır. 15 müşterinin ürünlerden almış oldukları maliyetler ve satış hasılatları Tablo 7'de ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Müşteriye ait direkt ve endirekt maliyetlerin dağılımı yapılırken öncelikle her bir müşterinin hangi üründen ne kadar satın aldığı belirlenmiş ve o ürüne ait maliyet payı tek tek hesaplanmıştır. Örneğin; A müşterisi, 500 koli pudra, 150 koli allık ve 250 koli rimel satın almıştır. Direkt maliyetler ve endirekt maliyetler maliyet dağıtım anahtarları yoluyla hesaplanmış ve

500 koli pudraya ait direkt maliyeti 186.091 TL endirekt maliyeti ise 254.429 TL, 150 koli allığa ait direkt maliyet 147.600 TL endirekt maliyet 325.600 TL, 250 koli rimele ait direkt maliyet 45.000 TL endirekt maliyet ise 149.318 TL olarak bulunmuştur. A müşterisinin toplam cirosu 2.150.000 TL, toplam maliyetleri de 1.108.038 TL olduğuna göre A müşterisinin işletmeye olan karı 1.041.962 TL'dir.

Analiz Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Analiz sonuçları müşteri bazında incelenmiş ve müşterilerin müşteri karlılık matrisindeki yerleri belirlenmiştir.

Müşteri A: Müşteri işletmenin en çok kar elde ettiği ilk üç ürünü satın almaktadır. Müşterinin direkt ve endirekt maliyetleri incelendiğinde toplam maliyetin yüksek tutarda olduğu ancak toplam ciroya olan etkisinin karlılığı olumsuz yönde etkilemediği görülmektedir. Müşteri A **sağduyu sahibi** bir müşteridir. İşletmeye maliyeti fazla olmasına rağmen kar sağlamaktadır.

Müşteri B: Müşteri işletmenin en çok kar elde ettiği ilk üç ürünün yanında işletmeye katkısı az olup maliyeti yüksek olan “ruj” ürününü de satın almaktadır. Müşteri toplam 750 koli ürün satın alırken bunun 350 kolisini “ruj” oluşturmaktadır. Bu nedenle toplam karlılığın azalmasına neden olmaktadır. A müşterisi ile karşılaştırıldığında tek fark “ruj” ürünü olmasına rağmen karlılık oranının düşük olmasından dolayı A müşterisine göre Müşteri B'nin hem toplam ciro-sunun hem de karlılık oranının %50'den daha aşağıda olduğu görülmektedir. Ancak yine de müşteri karar matrisinde **sağduyu sahibi** bir müşteri olarak yer almaktadır.

Müşteri C: Müşteri işletmenin zarar ettiği 3'lü far set ile, en az kar ettiği göz kalemini satın almaktadır. İşletme, müşteri C'den zarar etmektedir. Müşteri **ucuzcu** müşteri grubunda yer almaktadır. Müşteriye karlı ürünler satılmalı, aksi takdirde müşteri ile olan ilişki gözden geçirilmeli gerekirse ticari ilişki sonlandırılmalıdır.

Müşteri D: Müşteri, karar matrisinde **ucuzcu** müşteri grubunda yer almaktadır. Müşteri D'nin satın aldığı ürünler incelendiğinde, işletmenin en az kar ettiği iki ürün ve zarar ettiği bir üründen oldukça yüksek miktarda satın aldığı, bunun yanında da göstermelik olarak en karlı üründen oldukça az miktarda aldığı görülmektedir. Müşteri, ucuzcu bir müşteri olup fiyatta duyarlı olduğu için kar marjı düşük ürünleri tercih etmektedir. Müşterinin maliyetleri de incelendiğinde karlı olmayan ürünler için fazla maliyete katlanıldığı göze çarpmaktadır. Bu nedenle müşterinin maliyetleri düşürülmeli, daha karlı ürünlerden satılmalı ve karlılık oranı arttırılmaya çalışılmalıdır.

Müşteri E: Müşteri işletmenin tüm ürünlerini satın almaktadır. Ancak karlı ürünlerden miktar olarak az aldığı görülmektedir. D müşterisi ile karşılaştırıldığında cirosunun daha yüksek olduğu ancak karlılık oranının daha düşük olduğu saptanmıştır. Bu durumda cirosu yüksek işlemeyen daha fazla kar elde edileceği düşüncesinin yanıltıcı olduğu söylenebilir. Müşteri E **agresif** müşteri grubuna girmektedir. Müşteri E'nin karlı ürünlerde daha fazla miktarda satın almasını sağlamak için gerekli pazarlama stratejileri oluşturulmalıdır.

Müşteri F: Müşteri F tıpkı Müşteri D gibi en karsız ürünleri satın almakta ancak bunun yanında çok az miktarda en karlı üründen almaktadır. Hem cirosu düşük hem de karlılık oranı çok düşük bir müşteridir ve **ucuzcu** müşteri grubuna girmektedir. Müşteri F ile olan ticari ilişki gözden geçirilmelidir.

Müşteri G: Müşteri en karlı ürünleri satın almakta ve **sağduyu sahibi** bir müşteridir. Müşteri A ile karşılaştırıldığında; müşteri A, 900 koli satın alım yapmakta G ise, yalnızca 320 koli satın almasına ve cirosu daha düşük olmasına rağmen karlılık oranı %4,74 daha fazladır. Müşterinin maliyetleri incelendiğinde direkt maliyetlerinin özellikle lojistik maliyetlerinin oldukça düşük olduğu bu nedenle işletmeye artı değer yarattığı söylenebilir.

Müşteri H: Müşteri, yalnızca 45 koli satın alım yaptığı halde %61,99'luk karlılık oranı ile işletmeye en

çok katkı sağlayan **pasif** müşteridir. Müşterinin satın aldığı miktarın değil ürünün karlılık oranının ve maliyetinin daha önemli olduğu **Müşteri H**'nin verileri incelendiğinde çok net görülmektedir. Müşteri H'nin hizmet maliyetleri, düşük olmasına rağmen yüksek kar sağlamaktadır dolayısı ile elde tutulması gerekmektedir.

Müşteri I: Müşteri I'nın %16,13 karlılık oranı ve 45.169 TL'lik kar ile **ucuzcu** müşteri grubuna girmektedir. Müşterinin karlılık oranı iyi olmasına rağmen ortalama kar tutarının altında kaldığı görülmektedir. Müşterinin satın aldığı ürünler ve maliyetleri incelendiğinde; işletmenin zarar ettiği üründen oldukça yüklü miktarda satın aldığı asıl amacının bu ürünü satın almak olduğu ancak yanında çok cüz-i miktarda en karlı ikinci üründen de satın aldığı belirlenmiştir. Müşterinin maliyetleri düşürülmeli ve karlılık oranı artırılmaya çalışılmalıdır.

Müşteri J: Müşteri **agresif** müşteri grubunda yer almaktadır. Satın aldığı ürünler işletmeye katkı sağlayan ürünler değildir. Müşterinin maliyetleri incelendiğinde mal bedeli ve lojistik maliyetinin diğer müşterilere göre daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Müşteri hem karlılık oranı düşük ürünleri almakta, hem de işletmeye yarattığı maliyet fazladır. Bu nedenle işletme müşterinin ya maliyetlerini düşürmeli yada karlılık oranı yüksek ürünleri satarak cirosunu arttırmalıdır. Aksi takdirde uzun vadede müşterinin karlılık oranı daha da düşecek ve **ucuzcu** müşteri grubuna dahil olacaktır.

Müşteri K: Müşteri %-41,86 karlılık oranı ile işletmenin en karsız müşterisidir. **Ucuzcu** grubunda yer alan müşterinin yalnızca tek bir ürün satın aldığı buna karşın lojistik ve mal bedeli maliyetlerinin çok yüksek olduğu, pazarlama, satış komisyonu maliyetlerinin de tek bir ürüne göre çok fazla olduğu belirlenmiştir. Müşteri C ile karşılaştırıldığında C'nin cirosunun K ile aynı olduğu (150.000 TL) ancak buna karşın C'nin karlılık oranının kötü olmasına rağmen (-%12,48) yine de müşteri K'ya göre daha kabul edilebilir olduğu görülmektedir. Bunun başlıca nedeni ise işletmenin müşteri K için daha fazla maliyete katlanmasıdır. İşletmenin,

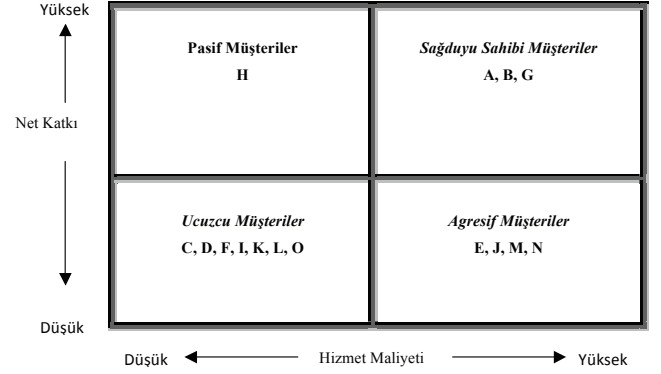
Müşteri K ile olan ticari ilişkisini gözden geçirmesi gerekmektedir. Ucuzcu müşteriler için uygulanan ciroyu artır, maliyeti düşür stratejisi bu müşteri için uygulaması zor bir strateji olacaktır.

Müşteri L: Müşteri en karsız üç ürünü satın aldığı için cirosu 495.00 TL olmasına karşın karlılık oranı eksi değerlerdedir. Satın aldığı ürünlere göre işletmeye yarattığı maliyet daha fazladır bu nedenle **ucuzcu** müşteri grubunda yer alan Müşteri L için işletmenin bir strateji geliştirmesi gerekmektedir. Müşterinin maliyetleri ayrıntılı biçimde incelendiğinde mal bedeli ve özellikle satış komisyonunun toplam maliyet içerisindeki yerinin oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Satış komisyon maliyeti düşürülür ve daha karlı ürünlerden bir tanesi müşteriye pazarlanabilirse bu müşteri sağduyu sahibi müşteri konumuna geçirilebilecektir.

Müşteri M: M işletmesi ilk bakışta en karlı ilk üç ürünü satın alan ve 730.000 TL'lik ciro ile oldukça iyi bir müşteri konumundadır. Ancak, işletmenin zarar ettiği 3'lü far setini satın alması ve pazarlama maliyetlerinin oldukça yüksek olmasından dolayı müşteri karlılık oranı % -4,77 olmaktadır. **Agresif** müşteri statüsünde yer alan müşteri, maliyetleri düşürerek karlılık oranı arttırılabilir ve **sağduyu sahibi** müşteri grubuna dahil edilebilir.

Müşteri N: Müşteri tüm ürünleri satın almakta ve 860.000 TL'lik ciroya sahiptir ancak işletmeye katkısı yoktur. Ürünlerin hepsini satın almış olması müşterinin iyi müşteri olduğu anlamı taşımamaktadır. Müşteri E ve Müşteri N bu durumun en güzel örneğini oluşturmaktadır. İki müşteri de **agresif** müşteri grubunda yer almaktadır. Ancak her iki müşterinin de ciroları yüksektir, bu durumda işletmenin karlı ürünlerin satışını arttırmak için gerekli stratejileri belirlemesi ve müşterilerin bu ürünlerden satın almasını sağlaması gerekmektedir.

Müşteri O: Müşteri, az miktarda karlılığı düşük iki ürün almaktadır. **Ucuzcu** müşteri grubunda yer alan işletmenin daha fazla miktar ve tutarda ürün alması sağlanmalı ve karlılığı arttırılmaya çalışılmalı ve maliyetleri düşürülmelidir.



Müşteri karlılık matrisinde; dikey eksen net katkı olarak faaliyet karı, yatay eksen ise hizmeti maliyeti olarak müşterilerin toplam maliyetleri yer almaktadır. İşletmenin 15 müşterisinin karlılık matrisindeki yerleri incelendiğinde müşteriler; ucuzcu, agresif ve sağduyu sahibi olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır. İşletmenin pasif müşteri grubu bulunmamaktadır.

Matris incelendiğinde; ucuzcu müşterilerin sayısının oldukça yüksek olduğu görülmektedir. 7 müşteri özel talebi olmayan ancak işletmeye çok fazla kar sağlamayan ucuzcu grubunda yer almaktadır. İşletmenin bu müşterileri için yapması gereken öncelikle net katkısı arttırmak olmalıdır. İşletme bu müşterilerin yönelik etkin bir pazarlama stratejisi ile karlı ürünlerin satışını arttırmayı hedeflemelidir. Bu durum mümkün değilse müşterilerle olan ilişkiler gözden geçirilmeli ve işletmeye katkı sağlamayan aksine işletmenin zararına yol açan müşteriler ile ayrılma yoluna gidilebilir. İşletme pazarlama, satış, lojistik gibi kaynaklarını daha etkin kullanabileceği müşterilere yatırım yapmalıdır.

Agresif müşteriler maliyeti yüksek olmasına karşın işletmeye olan katkısının ve kar marjının düşük olduğu gruptur. İşletmenin en önemli müşteri grubu agresif müşterilerdir. İşletme bu grup müşterilerde farkındalık yaratarak müşteriyi karlı duruma geçirmelidir. Bu gruptaki müşteriler satın alma gücü yüksek ve özel istekleri olan müşteriler oldukları için, işletmenin bu gruba özel satış danışmanlığı, donanım destek vb. hizmetler vermesi durumunda daha fazla karlı ürün

satışı gerçekleştirilebilir. Bu durumda müşterilerin bazıları sağduyu sahibi müşteri konumuna getirilebilir.

İşletmenin sağduyu sahibi müşterileri maliyetleri fazla olmasına rağmen yüksek fiyat ödemeye hazır müşterilerdir. İşletme bu müşterilerini kaybetmemeli ve elinde tutmak için müşterilerin isteklerine cevap vermelidir. Aksi takdirde işletmenin karlılık oranı olumsuz yönde etkilenecektir. Çünkü sağduyu sahibi müşteriler, işletmeye en çok katkı sağlayan ve fiyat esnekliği olan bir müşteri grubudur.

Yalnızca bir müşteri pasif müşteri grubundadır. Pasif müşteriler, hizmet maliyetleri düşük olmasına rağmen yüksek kar sağlayan müşterilerden oluşmaktadır. Bu grubun elde tutulması gerekmektedir.

8. SONUÇ

Müşteri karlılık analizi, müşteri gelirlerini arttırmaya yönelik stratejik kararların alınmasında oldukça önem taşımaktadır. Son yıllarda müşteri karlılık analizi stratejik planlamanın en önemli konularından biri haline gelmiştir. Ürün karlılığı kavramı önemini yitirmekte bunun yerine müşteri karlılığı ön plana çıkmaktadır. Müşterilerin satış hasılatına yapmış olduğu katkı ile işletme karlılığına yaptığı katkı her zaman eşit olmayabilir. Satış hacmi çok yüksek bir müşterinin işletme karlılığına katkısının çok az olduğu hatta negatif etki yarattığı durumlar ortaya çıkmaktadır.

Çalışmanın amacı; müşterilerin satış hasılatı ile işletmeye yapmış oldukları katkı arasındaki ilişkinin incelemesidir. Çalışmada kozmetik sektöründeki bir işletme inceleme konusu yapılmıştır. İşletmenin 15 müşterisi bulunmakta ve her bir müşterinin almış olduğu ürün karması ve cirosu birbirinden farklıdır. Müşterilere ait direkt ve endirekt maliyetlerin ürün bazında dağıtımı yapılmış ve müşterinin satın almış olduğu her bir ürün için katlanılan maliyetler hesaplanmıştır. Yapılan inceleme sonucunda cirosu yüksek müşterilerin her zaman işletme karına olumlu yönde etki yapmadığı tam tersi cirosu düşük olsa dahi işlet-

menin karlılığına daha fazla katkı yaptığı saptanmıştır. Bazı müşterilerin maliyetleri yüksek olsa da karlı ürünleri satın aldığı, bazılarının ise satış cirosu yüksek olan ancak işletmeye katkısı az olan ürünleri satın aldığı görülmektedir. Bu tarz müşteriler genellikle fiyatta duyarlı ve hem ürün hem de destek hizmetler de özel talebi olmayan müşterilerdir.

Müşteri karlılık matrisinde müşteriler incelendiğinde; işletmenin **ucuzcu** olarak nitelendirilen müşteri grubunun oldukça fazla olduğu görülmektedir. İşletme bu tarz müşterilerini karlı duruma geçirebilmek için çeşitli stratejiler geliştirebilir ancak fayda-maliyet analizi sonucu müşteriden vazgeçilmesi de gerekebilir. **Sağduyu sahibi** ve **agresif** müşteri hemen hemen birbirine eşit sayıdadır. İşletme sağduyu sahibi müşterilerini elde tutmalı, agresif müşterilerinin de karlılık oranlarını arttırıp sağduyu sahibi yapmak için çeşitli alternatifler bulmalıdır. İşletmenin yalnızca bir müşterisi **pasif** müşteri grubundadır. İşletme bu müşteriye önem vermeli ve müşteriyi kaybetmemek için çeşitli stratejiler geliştirmelidir.

Analiz sonuçları incelendiğinde; müşterilerin yalnızca satış cirolarına göre değerlendirilmesinin hatalı yönetsel kararlara yol açabileceği açıkça görülmektedir. İşletmeler bunun önüne geçmek için uygun bir muhasebe bilgi sistemi oluşturmalı ve her bir müşterinin net katkı ve maliyetini doğru biçimde belirlemelidir. Müşteri karlılığın doğru şekilde tespit edilmesi işletmelerin satış, pazarlama, fiyatlandırma, servis gibi birçok departmanı için oldukça önem taşımaktadır. Böylece işletme kaynaklarının etkin kullanılması da sağlanmış olacaktır.

İşletmeler için bazı müşteriler ile ilişkileri bitirmek çok kolay olmamaktadır. Özellikle çok köklü işletmelerde babadan kalma müşteriler olabilmekte ve bu tür müşteriler manevi değer taşıyabilmektedir. Müşterinin işletmeye zararı dahi olsa müşteri ile ilişki devam etmektedir. Bu tür durumlar tespit edilmeli, değerlendirilmeli ve manevi değil profesyonel kararlar verilmelidir. Rakipler arasında fark yaratmak, gücünü

korumak isteyen bir işletme profesyonel çalışma hayatının gereklerine uymak durumundadır.

KAYNAKÇA

Demir, İnci (2009). Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi: Bir Eğitim Kurumunda Uygulama, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana.

Guerreiro, Reinaldo, Sérgio Rodrigues Bio and Elvira Vazquez Villamor Merschmann (2008). "Cost-To-Serve Measurement And Customer Profitability Analysis", The International Journal of Logistics Management Vol. 19 No.3.

Helgesen, Oyvind .,(2007). "Customer Accounting and Customer Profitability Analysis For The Order Handling Industry – A Managerial Accounting Approach", Industrial Marketing Management, 36.

Horngren Charles T., Datar Srikant M., Rajan Madhav V (2012). Cost Accounting A Managerial Emphasis, Fourteenth Edition, Prentice Hall.

Hortanaa, Therese, Zofia Ryniakb (2006). Customer Profitability –A Case Study on Measurement Methods Within a Manufacturing Company, Stockholm School of Economics Master's Thesis in Accounting and Financial Management.

Howell R.A., Soucy S.R., (1990). "Customer Profitability: As Critical as Product Profitability", Management Accounting, October, 43-47.

Kaplan, Robert, Narayanan V.G., (2001). Customer Pro-

fitability Measurement and Management , Harvard Business School, May.

Koşan, Levent (2007) Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Doktora tezi, Adana.

Lind, Johnny, Strömsten, Torkel, (2006) "When Do Firms Use Different Types Of Customer Accounting?" Journal Of Business Research, 59, 1257-1266.

Mulhern Francis J. (1999). "Customer Profitability Analysis:Measurement, Concentration, And Research Directions", Journal of Interactive Marketing, Vol:13, Number: 1, Winter, 25-40.

Özcan, Selami (2001) "İstatistiksel Proses Kontrol Tekniklerinden Pareto Analizi ve Çimento Sanayiinde Bir Uygulama", Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:2, Sayı:2, s.151-174., Ekim.

Pfeifer, Philip, Haskins, Mark E., Conroy, Robert M (2004)."Customer, Lifetime Value, Customer Profitability, And The Treatment Of Acquisition Spending", Journal Of Managerial Issues,7.

Raaija, Erik M. Van, Vernooijb, Maarten J.A., Triestc, Sander Van (2003). "Triestc, Sander van, The Implementation Of Customer Profitability Analysis: A Case Study", Industrial Marketing Management, 32, 573–583.

Yükçü, Süleyman (2007). Yöneticiler İçin Yönetim Muhasebesi, İzmir, 2007.

AİLE İŞLETMELERİNDE NEPOTİZM ALGISI, ÇATIŞMA VE ÇALIŞAN MEMNUNİYETİ ÜZERİNE (ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ)

Perception of Family Businesses nepotism, conflict and on Employee Satisfaction (Case study)

Yrd. Doç.Dr. Nesrin ADA

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, aile işletmelerinde nepotizm algısı, çatışma ve çalışan memnuniyeti arasındaki ilişkiyi sorgulamayı amaçlamıştır. İzmir ilinde elli yedi yıl boyunca aile işletmesi olarak otomotiv sektöründe faaliyette bulunan bir işletmenin çalışanları ile yapılan mülakat sonucunda veri toplanmıştır. Firma şu an da faaliyette bulunmadığı için tüm çalışanlara ulaşmak mümkün olmamış, Yönetim kadrosunda görev almış üç kişi ile görüşülmüştür. Araştırmada nepotizm, çalışanların işe alınması, görev tanımlarının belirlenmesi, terfi süreçlerine ilişkin görüşleri ve algılamaları göz önüne alarak ölçülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Nepotizm, Örgüt İklimi, Çalışan Memnuniyeti ve Bağlılığı

ABSTRACT

The aim of this study is to investigate the relationship between nepotism and organizational climate and employee satisfaction and commitment. To investigate the relationship between Nepotism and organizational climate and commitment, data were gathered from the family business within the automotive industry which survived for fifty seven years. Nowadays this firm is not operating in automotive industry so could not be reached all employees, reached three people from the management team. Nepotism was measured within the framework of hiring, promotion proceedurs and perceptions.

Key Words: Nepotism, Organizational Climate, Employee Satisfaction and Commitment..

GİRİŞ

Aile işletmesi bütün toplumların popüler bir olgusudur. Varlıkları ekonomik yaşamın önemli bir parçasıdır. Dünyadaki ve Türkiye’deki işletmelerin genel yapısı incelendiğinde ABD’de kayıtlı işletmelerin yüzde 90’ı, İspanya’da yüzde 80’i, İtalya’da yüzde 95’i, İsviçre’de yüzde 85’i ve Türkiye’de yüzde 95’i aile işletmesi (Sağlam,2010) olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Aile işletmelerinin genel yapısı incelendiğinde karşılaşılan problemler genellikle benzerlik göstermektedir. Bu işletmelerde, yönetim, genel işletme ve yönetim fonksiyonları uygulanmadığından ve genellikle duygusal ağırlıklı olarak işler yürütülmeye çalışıldığından işletme içi ve aile içi çatışmalar kaçınılmaz olarak görülebilir.

Çatışma kavramını akademik bakış açısıyla tanımlamak oldukça zordur. Literatürde açık ve net bir tanımlı bulunmamaktadır. Fink (1968), Tedeschi, Schlender ve Bonoma (1973) ve Thomas’ın (1976: 1992) çatışma kavramı ile ilk ilgilenen araştırmacılar oldukları görülmektedir (Rahim, 2000: 17). Örgütsel anlamda ise March ve Simon (1958) çatışmayı, standart karar verme mekanizmalarındaki bir aksaklık ya da bozulma olarak ifade etmişlerdir. Çatışma, iki ya da daha fazla kişi veya grubun hedefler, istekler, amaçlar ve güdüler sürecinin temelinde birine veya bir seye uyumlu olmaması olarak tanımlanabildiği gibi bir çıkar, güç ve statü çekişmesi (Karib, 2003: 1) olarak ya da taraflar arasında uyumsuzluk ve anlaşmazlıkların meydana geldiği birbirlerini etkileyen bir süreç olarak (Rahim, 2002: 207) da tanımlanabilmektedir.

Özellikle aile işletmelerinde nepotizme dayalı olarak yaşanan çatışma türleri görülmektedir. Bunun en önemli nedenleri arasında gücü ve sınırlı kaynakları paylaşmak sayılabilir.

AİLE İŞLETMESİ KAVRAMI

Aile işletmeleri bütün dünyada ve ülkemizde önemli bir ekonomik yapıya sahiptir. Ekonominin dinamosu olarak görülen aile işletmelerinin yapısal statüleri ve

sorunları incelenerek çözüme kavuşturulmalıdır. Bu sorunlar arasında nepotizm ve bu durumdan kaynaklanan çatışmalar birinci sırada yer almaktadır. Araştırmalar, nepotizmin aile üyesi olmayan çalışanlar üzerinde olumsuz etkiler oluşturduğunu ortaya koymaktadır (Ada.N, 2007,s,9_32). Bunun yanı sıra, yapılan araştırmalara göre, aile işletmelerinin kuruluş amaçları arasında; çocuklarına fırsat yaratmak, aile mirasını ölümsüzleştirmek, aileyi bir arada tutmak, finansal bağımsızlık ve varlık yaratmak, kendi emeklilik ve kişisel planları, liyakatlı çalışanları korumak, aileye finansal güvenlik sağlamak ve topluma yararlı olmak bulunmaktadır (Vera ve Dean, 2005:321; Ward,1987:145). Aile işletmesi, genel olarak hem ailenin geçimini sağlamak hem de mirasın dağılmasını önlemek amacıyla aile tarafından kurulmuş olan, ailenin geçimini sağlayan kişi tarafından yönetilen, yönetim kademelerinin önemli bir bölümü aile üyelerince doldurulan, kararların alınmasında büyük ölçüde aile üyelerinin etkili olduğu ve aileden en az iki jenerasyonunun kurumda istihdam edildiği işletmeler olarak tanımlanmaktadır (Karpuzoğlu, 2001:19). Welsch (1993:40) aile işletmelerini, “yönetim sürecine şirket sahiplerinin veya onların akrabalarının iştirak ettiği işletmeler” olarak tanımlamaktadır. Donckels ve Frohlich’e (1991:152) göre, aile işletmelerinde “aile üyesinin veya üyelerinin işletmenin toplam mülkiyetinin en az %60’ına sahip olması”dır. Westhead ve Cowling’e (1997:30) göre “toplam mülkiyetin % 50’ine sahip olması” gerekmektedir. Carsrud (1994) aile işletmelerini hem mülkiyette hem de politika belirlemede “duygusal ilişkisi olan grup” üyelerinin baskın olduğu işletmeler olarak tanımlamaktadır. Davis’e (1983:47) göre aile işletmeleri, “politika belirlemenin ve yönlendirmenin bir veya birden fazla aile biriminin etkisine bağlı olduğu” işletmelerdir. Gallo ve Sveen (1991:181) aile işletmesini “tek bir ailenin varlıklarının büyük çoğunluğuna ve toplam kontrolünün tamamına sahip olduğu işletmeler” olarak tanımlamıştır.

Aile işletmeleri aşağıdaki özelliklere sahiptir. (İyiisle-roğlu, 2006:7; Özkaya ve Sengül, 2006:110; Özler vd., 2007:441-448):

- Aile işletmelerinde, aile reisi veya aileden bir kişi yönetimden sorumludur,
- Aile bireylerinin biri veya birkaçı işletmecilik süresine fikren ve/veya bedenlen katılmalıdır,
- Aile şirketi, aileden bir girişimcinin başlattığı ve daha sonra ailenin çoğunlukla işin içinde yer aldığı bir kurumsal yapıdır,
- Aile şirketi, ailenin kendisine has kültürü ve geleceğinin işe yansıdığı bir sosyal yapıdır,
- Aile şirketi; tek başına girişimci aile lideri; lider ve eşi; lider ve çocukları; lider, eşi ve çocukları; lider ve kardeşleri, sadece kardeşler ile kuzenler; liderin çocukları, damatları ve gelinleri gibi çeşitli aile üyelerinin versiyonlarından oluşan bir birlikteliktir,
- Aile şirketlerinde, mülkiyet kavramı önemlidir ve mülkiyet aileye aittir,
- Aile şirketlerinde aile işi; iş de aileyi etkilemektedir,
- Aile işletmelerinin kültürünü büyük oranda ailenin kültürü etkilemektedir,
- Aile işletmeleri “ekonomik sermaye yoğun” değil, “sosyal sermaye yoğun” işletmelerdir.

Aile işletmelerinin kuruluşu ve gelişimi aşamasında yaşanan dezavantajlara bakıldığında “kurumsallaşmama” sorunu önceliklidir. Aile şirketlerinde yönetimin bir sisteme oturtulmaya çalışılması ve kurumsallaşma çabaları diğerlerine göre daha zor olabilmektedir. Çünkü girişimci büyük zorluklarla kurup geliştirdiği ve benimsediği kurumunu paylaşmada, başkalarının inisiyatifine bırakmada ciddi zorluklar çekmektedir. Ayrıca, işin sahiplerinin işin başında olmaları; patronların yer yer profesyonel kişilerle yarışması; aile içi sorunların işe yansıtılması, son olarak da “ikinci kuşağın” karşılaştığı sorunlar aile şirketleri için bir yandan avantajlar sağlarken diğer yandan da dezavantajlı bir durumla karşılaşmalarına neden olmaktadır (Neubauer, 2003:269; Mustakallio ve vd., 2002: 205; Chua ve vd, 2003:89; Sherwood, 2005:52; Hendrick, 2003:45-69).

AİLE İŞLETMELERİNDE ÇATIŞMA NEDENLERİ,

Aile işletmelerinde, üyeler yüksek bir oranda duygusal bağlarla işletmeye bağlıdırlar. Bu orandaki duygusal bağlılık hem nepotizmin ortaya çıkış nedenini körüklemekte hem de olası çatışmalara daha kolay zemin hazırlamaktadır. Çatışmalar işletmeler için kaçınılmazdır. Örgütlerde çatışma yaklaşımları her zaman iki bakış açısını beraberinde taşımaktadır.

Klasik bakış açısına göre, çatışmanın her zaman olumsuz bir durum olduğu ve ortadan kaldırılması gereği üzerinde durulmuştur. Modern bakış açısı ise, işletmenin geleceği için faydalı görülmektedir. İyi yönetilirse, çatışma sonuçları, işletmelerin yaratıcılıklarının gelişmesine zemin oluşturmakta örgütte verimliliğin ve rekabetin artmasında destekleyici bir rol oynamaktadır. Bu nedenle çatışmaları iyi yönetmek gereği bulunmaktadır. İşletmelerde hangi düzeyde ve kimler arasında olursa olsun iyi yönetmenin ilk şartı olarak nedenlerini doğru tespit etmek gereği vardır.

Örgütlerde çatışmanın nedenlerini şu şekilde sıralamak mümkündür.

Yapısal faktörler,

- İş bölümü ve yetki belirsizliği,
- Fonksiyonel bağımlılık,
- Kıt kaynaklar,
- Amaç farklılıkları,
- Statü farklılıkları,
- Örgütün büyüklüğü.

Bireysel faktörler,

- Beceri ve yetenek farklılıkları,
- Kişilik farklılıkları,
- Algılamada farklılık,
- Ahlaki değerler,
- Duygular,
- İletişim eksiklikleri ve engelleri (Ceylan,2004 ss,43).

Kısaca birbiri ile ilişki içinde olan insanların uyumsuzluk ya da anlaşmazlıkları olarak ifade edilen çatışma aşağıdaki durumlarda ortaya çıkmaktadır. (Rahim, 2000: 18-19; Karip, 2003: 1-2);

- Bir birey ya da gruptan kendi ilgi, ihtiyaç ve çıkarlarına ters düşen bir etkinlikte bulunulmasının istenmesi,
- Başka birey ya da grubun tercihlerinin uygulanmasını engelleyecek, onlara ters düşecek bir davranış tercihinin olması,
- Tüm tarafların ihtiyacını karşılayamayacak, kısıtlı bir kaynağı birden fazla tarafın kullanmak istemesi,
- Ortak bir toplumsal ya da örgütsel alanı paylaşan tarafların değerlerinin, tutumlarının, becerilerinin ve amaçlarının diğerleri ile uyuşmaması,
- Ortak eylemlerde diğerlerinden farklı davranışlar gösterilmesi,
- Tarafların bir görevi, eylemi veya işlevi gerçekleştiren performanslarının diğerlerinin eylem ve işlemlerine bağlı olduğu durumlar.

Nepotizm kavramı günümüzde, akrabaların aynı işletmede ise alınması olarak kullanılmakta (Abdalla vd., 1994:60; 1998:555; Ford ve McLaughlin, 1985:57); bir kimsenin beceri, kabiliyet, başarı ve eğitim düzeyi gibi faktörler dikkate alınmaksızın, sadece akrabalık ilişkileri esas alınarak istihdam edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Özler vd., 2007:438).

Bu bağlamda değerlendirildiğinde nepotizm uygulayan işletmeler ele alındığında, yönetimin bakış açısının objektif olmaktan uzak, sübjektif bir bakış açısıyla olayları değerlendirdiği genel kabul gören bir ifadedir. Nepotizm uygulayan işletmelerde, çalışanların sadece yakınlık ve akrabalık ilişkileri dikkate alınarak bazı görevlere getirilmeleri, bilgi, beceri, kabiliyet, başarı ve eğitim düzeylerinin dikkate alınmadığı durumların aile içinden veya dışından olan çalışanlar arasında güvenin ve inancın sarsıldığı buna ilişkin olarak çatışmaların yaşandığı kaçınılmaz olarak görülmektedir. Nepotizm veya akraba kayırmacılığı; geleneksel bağların ve ilişkilerin yoğun olarak yaşandığı ve piya-

sa mekanizmasının yeterince gelişmemiş olduğu ülkelerde daha yaygın olarak görülmekle beraber (Özsemerci, 2005), gelişmiş ülkelerin aile işletmelerinde de yaşanan bir olgudur.

NEPOTİZM KAVRAMI

Bir kimsenin beceri, kabiliyet, başarı ve eğitim düzeyi vb. faktörler dikkate alınmaksızın veya işin gerektirdiği niteliklere sahip olmayan kişilerin sadece akrabalık ilişkileri esas alınarak istihdam edilmesine veya terfi edilmesine nepotizm denmektedir.

Nepotizm kavramı, genellikle olumsuz bir durumu ifade eder. İşletmelerde de çalışanlar tarafından böyle algılanır. (Abdalla vd., 1994:60-62; 1998:555; Aközer, 2003:14-22). Nepotizm kavramının Latince "Nepot" sözcüğünden geldiği ve bunun İngilizce karşılığının Nephew (yeğen) olduğu değişik çalışmalarda ifade edilmektedir (Abdalla vd., 1998:555; Ford ve McLaughlin, 1985:57; Garih, 2000:79). Nepotizm kelimesinin geniş olumsuz çağrışımının nedeni ve kökeni, Rönesans döneminde bazı papaların, niteliklerini göz önüne almadan yeğenleri için üst düzey işler bulma eğilimlerine dayanmaktadır. Bu uygulamanın o dönemlerde kilisenin etkinliği ve yeğen olmayan kişilerin moralleri üzerinde yarattığı zararın, kavramın olumsuz algılanmasında etkili olduğu bilinmektedir. (Ford ve McLaughlin, 1985:57; Ciulla, 2005:155).

Nepotizm işyerinde çalışan akrabalara bazı ayrıcalıklar verilerek yapılan kayırmacılıktır. Geleneksel bağları güçlü olan ülkelerde ve aile işletmelerinde yaygın olarak uygulandığı görülmekle birlikte gelişmiş bazı ülkelerde de nepotizm uygulamaları görülmektedir.

Nepotizmin olumsuz tanımlarının yanında nepotizmi olumlu açıdan değerlendiren araştırmacılar da bulunmaktadır

Özler vd. (2007:437), nepotizmin çalışanlar açısından bir takım avantajları olduğunu ve insanların tanıdık bir isim veya simayla karşılaştıklarında kendilerini daha güvende ve rahat hissedeceklerini belirtmiştir. İyiisleroğlu (2006:47)

Yöneten kesimin aile üyeleri veya kayırlan kesimler arasından atanmasının; gelecekte üst düzey yöneticilerin işten ayrılmalarını engelleyeceğini ve bu yönüyle işletmeler için avantaj olacağını ifade etmektedir. Abdalla vd. (1998:555-556), Hutcheson (2002:75-76) ve Garih'e (2000:79-82) göre nepotizm, işletme yönetiminin gelecek nesillere devrinde daha dengeli bir geçişe olanak sağlayabilmektedir. Aile işletmelerinde kayırmacılık en önemli sorunlardan biridir. İşletmelerin, işletme fonksiyonlarının en önemli adımı olan örgütlenme basamağında işin gereği olan nitelikli personelin istihdamı yerine niteliksiz olan akraba çalışanlarını tercih etmesi, iş kaybı ve başarısızlığa yol açacağından, örgütlenme adımını da hiçe saymak anlamına gelmektedir. Ayrıca nepotizm profesyonel çalışanların ilerlemesinde önemli bir engel olarak görüldüğünden çatışmaların başlama sebebidir.

Bazı yazarlar akrabaların çalışma yaşamında güvenli olması nedeniyle tercih edildiğini savunsalar bile bu durum kurumsallaşma da engel oluşturmaktadır.

ÇATIŞMA NEDENLERİ VE YÖNETİMİ

Çatışma yönetimi, çatışmayı belirli bir yönde sonuca yönlendirmek için çatışmaya taraf olanların ya da üçüncü bir tarafın eylemde bulunmasıdır. Burada yapılanlar sonunda elde edilecek sonuç çatışmanın bitimi olmayabilir. Elde edilecek sonuç olumlu, barışçıl ve uzlaşmacı olabileceği gibi bir tarafa üstünlük kurmaya yönelik de olabilir. Çatışmayı çözümleme ise çatışma yönetiminden ayrılarak çatışmanın taraflar arasında uzlaşma ya da anlaşma ile neticelenmesini içerir (Karip, 1999:51 ; Akt: Deniz ve Çolak, 2008).

Örgütsel çatışmayı hızlandırıcı çeşitli faktörler vardır. Bu faktörlerin bir kısmı psikolojiktir ve çalışanların bireysel karakterlerinden kaynaklanır. Bazı insanlar, iş yapmaktan ve hiyerarşik düzenden ziyade diğer insanlarla iletişim kurmakta zorluk çekerler. Bu durum çatışmaların çoğalmasına sebep olur. Sıklıkla karşılaşılan yapısal çatışma nedenleri şu şekilde gözden geçirilebilir (Robbins,1990:418):

- Ortak (karşılıklı) görevde bağlılık,
- Tek göreve bağlılık,
- Yüksek yatay ayırım,
- Kıt kaynaklara genel bağlılık,
- Düşük resmiyet,
- Değerlendirme kriterlerinde ve ödüllendirme sistemlerinde farklılık,
- Ortak karar verme ve katılma gerekliliği,
- Personel farklılığı,
- Statü uyumsuzluğu,
- Rolden memnun olmama,
- İletişim noksanlıkları.

Çatışma nedenleri incelendiğinde kişisel nedenlere oranla daha somut nedenler ortaya çıkmaktadır. Nedenlerin somut olması da kontrol edilebilirlik düzeyinin diğer nedenlere göre daha yüksek olduğunun göstergesi olmaktadır. Aile işletmelerinde; özellikle nepotizmin yoğun olarak görüldüğü işletmelerde, çatışma yönetimi zorlaşmaktadır. Yaşanan çatışma hangi nedenle olursa olsun, çatışmada taraf olan iki veya daha fazla kişi ya da grup arasındaki anlaşmazlık temelde kaynak paylaşımına dayanmaktadır.

Çatışmada başarı için; çatışma nedenlerini iyi belirlemek ve ortaya koymak gereklidir. Çatışma yönetiminde başarı için dikkat edilmesi gerekli noktalar şunlardır:

Çatışma normaldir. Fikirlerin farklılığı sağlıklıdır. Yönetilen çatışmalar faydalıdır ve süreç sonuç kadar önemlidir. Aksine çatışmadan kaçınmak, bilmezlikten gelmek, inkar etmek ya da havale etmek çatışmanın büyümesine zemin hazırlamaktadır.

Örnek Olay İncelemesi: ABC Otomotiv Firması (Nepotizm, Çatışma ve yönetimi) Bakış Açısıyla İncelenmesi

Bu çalışmada aile işletmelerinde nepotizmin aile üyesi olmayan çalışanlar üzerine etkileri ve çatışma nedenleri araştırılmıştır.

İzmir’ de elli yedi yıl boyunca faaliyette kalmış ABC Otomotiv firması bir aile işletmesidir. Bu süre zarfında işletmede üç kuşak yönetim kadrosunda bulunmuştur. Aynı zamanda nepotizmin baskın olarak görüldüğü işletme de yönetime yakın olan akrabalar da alt kadrolarda yer almıştır, Yönetim Kurulu Başkanı, Yönetim Kurulu üyeleri ve Genel Müdürü üç kuşak şeklinde görev almışlardır. İşletme sadece otomotiv sektöründe değil, turizm, inşaat ve sigorta alanında da faaliyette bulunmaktadır.

İlgili firma yaklaşık bir yıl önce otomotiv sektöründeki faaliyetini durdurduğu için firmanın tüm çalışanları ile birebir görüşme şansı olamamıştır, Faaliyette bulunulan zamanda yönetim kadrosunda olan, şu anda ise farklı firmalarda görev alan çalışanlarla görüşülmüştür. Buna göre;

Üst yönetim kadrosunda Yönetim Kurulu Başkanı birinci kuşak, Yönetim Kurulu üyeleri ikinci kuşak ve Genel Müdür üçüncü kuşak şeklinde bir hiyerarşik yapılanma vardır. Çalışan profili incelendiğinde alt kadrolarda dahi kişilerin çoğunlukla bilgi beceri, kabiliyet, başarı kriterleri ve eğitim düzeyleri gibi faktörlerin dikkate alınmadığı sadece akrabalık, arkadaşlık ve tanıdıklık derecelerine göre pozisyonlara yerleştirildiği görülmüştür. Otomotiv sektöründen farklı olarak hizmet verilen diğer sektördeki kuruluşlarında da yine aynı şekilde bir yapılanma vardır. Üst yönetimde var olan kişilerin geçmiş iş tecrübeleri, sektör deneyimleri şu anda yürütmekte oldukları görevleri ve ünvanları ile örtüşmemektedir. Aile bireyleri dışında hiç kimse Yönetim Kurulu’ nda görev almamaktadır ve şirket kararlarına etki edilememektedir. İşletmede geleceğe yönelik kurumsallaşma planları gündeme geldiğinde çatışmalara neden olmuş ve engellendiği ortaya çıkmıştır. Nepotizm ağır baskısı ile terfiler çeşitli şekillerde engellenmiştir.

Bu çalışmada araştırma aile bireylerinin dışındaki çalışanlarla yapılmıştır. Şirket yapısının kurumsallıktan çok uzak olduğu, şirketin tamamen duygular ve bireysel çıkarlara yönelik olarak verilen kararlar doğrultusunda yönetildiği belirtilmiştir. İşletme çalışanları açısından nepotizmin genel örgüt iklimi ve çalışanla-

rın memnuniyeti ve örgüte bağlılıkları sorgulandığında aşağıdaki veriler elde edilmiştir.

İŞLETME HEDEFLERİ AÇISINDAN:

-Nepotizm kurumsallaşmaya önemli bir engel teşkil etmektedir. Aile işletmelerinin de kurumsallaşabilmesi mümkündür. Ancak bu kavrama genel olarak negatif yaklaşılmaktadır.

- Aile içi anlaşmazlıkların iş ortamına taşınması,
- Aile önceliklerinin işletme yönetiminin önüne geçmesi,
- Çatışmanın en önemli nedeni olması sebebiyle, işletme fonksiyonlarının uygulanmasının hemen hemen hiç mümkün olmaması,
- İşletmenin, misyon, vizyon ve temel değerlerinin çalışanlarca benimsenmemesi,
- İşletme prosedürlerinin sadece yazılı olarak teoride kalması, uygulamaya alınmaması,
- İşletme hedeflerindeki belirsizliğin iş verimini düşürmesi,
- Çalışanların kendilerine aidiyet duygusunu tesis etmemesi,
- Yapılan işin işletme için önemsiz olduğu hissi sürekli olarak gündemde tutulması elde edilen diğer verilerdir.

KARİYER PLANLARI AÇISINDAN :

- Nepotizm arttıkça, iş stresi artmaktadır. Adil performans değerlendirme sistemi ve ödüllendirme sistemi oluşmamaktadır.
- Aile kavgalarına, nesiller arası çatışmalarda yeterli ve kaliteli yöneticilerin uzaklaşmasına,
- Adaletsiz ve dengesiz ücret ve yan hakların varlığına,
- Kariyer planlarında ki belirsizliğe,

- Çalışanlarda niteliklerine uygun olmayan işlerde çalışılıyormuş hissine,
- İşin sevilerek ve benimsenerek yapılmamasına,
- Kurucunun piyasadaki gelişmelere ve yeniliklere uyum sağlayamamasına,
- İşletmede yönetim kadrolarında var olan kilit noktaların değiştirilemeyeceği inancı ile fırsat eşitliğine inancın olmamasına,
- Planlama sorunlarının geleceğe ağır bir bedel olarak devrine,
- Görev tanımlarının belirsizliği nedeniyle rol çatışmalarının yaşanmasına,
- Görevin yetki ve sorumluluklarının belirsizliğine,
- Nitelikli elemanları bünyesine çekememe ve elinde tutamamaya neden olmaktadır.

İLETİŞİM AÇISINDAN:

- İletişim sürecindeki öğelerin (Kaynak belirsizliği, alıcı belirsizliği) silik ve karışık olması,
- Çift taraflı iletişim eksikliği nedeniyle işletme yönetimi ile iletişime geçememe,
- Kurumsal iletişim uygulamalarının kullanılmaması,
- Gereğinden fazla, "hızlı karar" verilmesi,
- Yönetimin kapalı iletişimi,
- Yavaş ve bireysel çıkarlar doğrultusunda alınan etkin olmayan kararlar,
- Çalışanların fikirlerine değer verilmemesi,
- Çalışanların işlerini etkileyen kararlara dâhil edilmemesi,
- İç iletişimin etkin olmaması,
- İhtiyaç duyulan bilgiye ulaşılamaması,

- İşlerini etkileyen firma içi bilgilendirmenin yapılmaması,
- Şirketin genel sonuçlarının çalışanlar ile paylaşılması, (Finansal, müşteri memnuniyeti sonuçları vb.)

karşılaşılan diğer verilerdir.

Genel olarak değerlendirildiğinde, işletmenin geleceği açısından bireylerin kendilerini güvende hissetmemeleri ve işletme yönetimine güvensizlik duygusu görülmektedir. Bu duygu işletmede kaçınılmaz olarak desteklenmesi gereken "çalışan memnuniyeti" olgusunu olumsuz yönde etkilemektedir. Örgütlerde iletişimin astların yöneticileri ve yöneticilerin astlarıyla olmak üzere çift taraflı olarak özgürce ve kişiselleştirmeden iletişimde bulunması gerekmektedir. İletişim sonunda geri bildirimler iki taraf için çok önemlidir. İletişimin açık olduğu organizasyonlarda görev tanımları oldukça nettir. Çatışmaları önlemek ve yönetmek için geri bildirim gereklidir. Yetki, görev ve sorumluluklarda belirsizliğe ve çatışmaya olanak tanınmaz. Geri bildirimler yöneticiler ile çalışanlar arasında önemli bir köprü görevi görmektedirler. Böylece çalışanlar kendilerine olan ilgiyi daha iyi anlamış olurlar. Bireyler kendileri ile ilgilenildiğini hissetmekten ve varlıklarının fark edildiğini bilmekten mutluluk duyarlar. Bu yöneticilerin iletişime verdikleri önemin sonucudur.

Çalışanlar için memnuniyetsizlik derecesinin çok yüksek olduğu bu işletmede, çalışanların işten ayrılma nedenleri sorgulandığında ise;

- Farklı firmalarda, eş değer pozisyonlarda görev alamama korkusu,
- Hiyerarşik yapıda, çalışanların aile bireylerine bağlı olmaları nedeniyle çalışanların kişisel olarak kendilerini geliştirme gereği duymamaları,
- Ailesel sorumlulukları nedeniyle çalışmak zorunda olan iş görenler, çatışma durumlarında başarı şansları düşük olduğundan bu ortamdan kaçınımlardır.

Son olarak, bahsi geçen işletmede nepotizm nedeniyle yaşanan çatışmalar etkin ve verimli olarak yönetilememiş, belirli bir süre sonra işletme var olma

amacından ve hedeflerinden uzaklaşarak sadece aile bireylerinin maddi çıkarları doğrultusunda hizmet vermeye devam etmiş, çatışma düzeyi oldukça şiddetlenince de faaliyetini durdurmuştur.

Sıralanan bu sebepler nedeniyle aile işletmelerinde nepotizmin önlenmesi ve negatif etkilerinden kurtulmak için bazı tedbirler alınabilir. Aile bireyleri nepotizm konusunda detaylı olarak bilgilenmeli, avantajları ve sakıncaları konusunda bilgi sahibi olmalıdır. İşe alım aşamasında akraba, tanıdık olmaları nedeniyle yeterlilikleri göz ardı edilerek bireylerin işe alınmasının engellenmesi böyle bir durumun varlığını ortadan kaldırır. Sorun kaynakta çözümlenmiş olur. Yönetim konusunda profesyonel olarak yardım veya danışmanlık hizmeti alınabilir. Aile şirketi niteliğinden hızlı bir şekilde kurumsallaşmaya geçilmelidir. Aile anayasası oluşturularak, tüm aile bireylerinin işe girme, terfi işlemleri ve ücret belirlenmesi vb. gibi çatışma yaratacak tüm konular açık ve net olarak belirlenebilir.

SONUÇ

Bütün dünyada aile işletmeleri; önemli bir konumda ve ekonomik yapıda olduğundan, araştırılmakta ve bu işletmelerin sorunlarına bilim insanları tarafından çözüm yolları bulunmaya çalışılmaktadır. Aile işletmelerinin temel amacı faaliyetlerinin sürekliliğinin sağlanmasıdır. Aile ve işletme kavramlarının bir arada bulunması aile işletmelerinde çatışma potansiyeli yaratmaktadır. Araştırmalar; aile ve nepotizm kavramlarının yan yana gelmesinden duygusallığın ön safhalara çıktığını ortaya koymaktadır. Bunun sonucunda çatışmaların varlığı kaçınılmaz olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda çatışmaların yönetilmesi kritik önem taşır. Örgütte yıkıcı sonuçların önlenmesi ve yapıcı sonuçların elde edilebilmesi için ortaya çıkan çatışmaların yönetilmesi gerekmektedir. Çatışmaların da etkin bir şekilde yönetilebilmesi için de öncelikle çatışma nedenlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Fakat aile işletmelerinde genel olarak aile ile ilgili problemlerin ve çatışmaların gündeme getirilmesi ya da ortaya çıkarılması konusunda olumsuz tavır sergilediği bilinmektedir.

İş hayatında bireylerin belirli görevlere gelmesinde ve statü değiştirmesinde kendi çaba ve yetenekleri yerine, akrabalık ilişkilerini kullanmaları, kendisi için bir zaafiyete; iş ortamında ise -göreve gelmede başarı ve yetenek ölçüt alınmadığından- iş kaybı ve başarısızlığa neden olmaktadır (Ilyisleroğlu, 2006:44; Ören, 2007:84-85).

Aile işletmelerinin yaşadığı sorunların temeline baktığında bir kurum kültürünün oluşturulamaması yani kurumsallaşamama ilk sıradadır. Kurumsallaşma, bütün sosyal yapılar için önemli olmakla birlikte, aile şirketleri için çok daha önemlidir (Fındıkçı, 2005a:84). Kurumsal yapı yani kurumsallaşma denildiğinde, genellikle patronların yönetime karışmamaları ve işi tamamen profesyonellere bırakmaları anlaşılmaktadır. Ancak, tam tersine patronların işin başında olması, diğer çalışanlarla takım olarak çalışma ruhu kurulmasında çok önemli faydalar sağlar. Kurumsallaşma işletmenin bir "sistem" haline gelmesi demektir. (Chua ve vd., 2003:90, Robins, 1990:34-39; Fındıkçı, 2000:27). Kurumsallaşamamanın sonucunda çatışma ve nepotizm daha çok varlığını sürdürme olanağı bulmaktadır. Çatışma; genel olarak aile işletmelerinde sıkça görülen bir olgudur. Nepotizm neden olduğu çatışma, çalışanlar ve aile bireyleri arasında strese, başarısızlığa, güvensizliğe, iletişim problemlerine neden olur ve bireylerin motivasyon, etkinlik ve verimliliğini düşürmektedir. İyi yönetilen çatışmalar örgütlerde ve bireylerde yaratıcılığı, değişimi ve gelişimi sağlayacak bir örgüt iklimine neden olmaktadır.

Örnek olayda görüldüğü gibi misyon, vizyon ve temel değerlerinin kabul edilmesi için çalışanlar tarafından örgüt hedeflerinin bilinmesi ve benimsenmesi gerekmektedir. Hedeflere ulaşmada yine kararlara katılma büyük önem taşır. Katılım imkanı verildiğinde bireyler gönüllü olarak problemleri çözümlmek için çalışırlar. Aile işletmelerinin devamlılığı öncelikli hedef haline getirilmelidir. Sağlıklı bir şekilde gelecek nesillere aktarılması profesyonel yönetimle desteklenerek ve kurumsallaşarak mümkün olabilir. Aile içindeki bireylerin bu yönde eğitim alması da buna imkan sağlayacaktır. Bu özelliklere sahip işletmelerin ellerinde bulundurdıkları imkanları işletme için avantaja çevir-

meleri de mümkündür. Bunlar, aile birliğinden gelen gücün kullanılması, amatör ruhun etkinliği, kaynakların kullanımında dikkat edilmesi gibi avantajlara sahiptir.

İş görenler nepotizmin yaygın olduğu, motivasyonun olmadığı, çalışanların önemsenmediği, tanınmadığı ve onaylanmadığı ortamlarda çalışmak istemezler. Organizasyonlarda yaşanan çatışmaların yaşanmaması için yönetimlerin nepotizm uygulamalarında gerekli özeni göstermesi ve kurumsallaşmanın da önemi üstünde durması gerekir.

KAYNAKÇA

Abdalla, H.F., Maghrabi, A.S. ve Al-Dabbagh, T.H. (1994). "Research Note: Assessing the Effect Of Nepotism on Human Resource Managers", *International Journal of Manpower*, 15(1), ss.60-68.

Abdalla, H. F., Maghrabi, A.S., Raggad, B.G. (1998). "Assessing the Perceptions of Human Resource Managers Toward Nepotism, A Crosscultural study", *International Journal of Manpower*, 19(8), s.554-570.

Ada, N., "Aile İşletmelerinde Finansal Sorunlara, Gösterilen Yaklaşımları, Çözüm Önerileri, Dört Aile İşletmesinin Mukayese ve Analiz Sonuçları" Dayanışma, İzmir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Hakemli Dergisi. Sf 9-32 Sayı, 100, Aralık.2007. www.izsmmmo.com/DergiResimler/dayanisma2007.pdf.Sayı,100

Carsrud, A.L. (1994), "Meanderings of a resurrected psychologist, or lessons learned in creating a family business program", *Entrepreneurship Theory and Practice*, 19(1), s.39-48.

Ceylan, Adnan, "Çatışma Sebepleri ve Yönetimi" Doğu üniversitesi Dergisi, Sayı 2 2004, s43

CHUA, J.H., J.J CHRISMAN ve P. SHARMA (2003), "Succession and nonsuccession concern of family and agency relationship", *Family Business Review*, Jun, 16,2; ABI/INFORM Global, 89.

Donckels, R. ve Frohlich, E. (1991). "Are Family Business Really Different? European Experiences from STRATOS", *Family Business Review*, 4(2), s. 149-160.

Davis, P. (1983). "Realizing the Potential Fort the Family Business", *Organizational Dynamics*, 12(1), s.47-56.

Ford, R. ve McLaughlin, F. (1985). "Nepotism", *Personnel Journal* (pre-1986), September, 64, s. 57-61.

FINDIKÇI İ. (2005a), *Aile Şirketleri*, İstanbul, Alfa Yayınları, 81-90.

FINDIKÇI İ. (2000), "Aile Şirketlerinde Yönetim ve Kurumsallaşma, Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma Paneli, 27.

Gallo, M.A. ve Sveen, J. (1991), "Internationalizing the Family Business: Facilitating and Restraining Factors", *Family Business Review*, 4(2), s.181-190.

Garihi, Ü. (2000). *Yönetim İlkeleri*, İstanbul: Hayat Yayınları

Güngör Ak, Bihder, "Aile İşletmelerinde Çatışmalar ve Çözüm Önerileri: Aydın İlinde Faaliyet Gösteren Bir Aile İşletmesine Ait Değerlendirme", 2. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları Yayın No: 40, İstanbul, Nisan 2006, s. 145-154.

HENDRICK, Francois M.M. (2003), "Family, Farm and Factory: Labor and family in the transition from protoindustry in 19th-century Twente, the Netherlands", *History of the Family*, 8, 45-69

Hutcheson, O. J. (2002). "Negotiating Nepotism", *Financial Planning*, February-2002, s.75-76.

İyiisleroğlu, S. C. (2006). *Aile Şirketleri: Adana ve Çevresinde Faaliyet Gösteren Aile Şirketlerinde Nepotizm Uygulamasının Tespitine Yönelik Bir Araştırma*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana

Karip, Emin, *Çatışma Yönetimi, Gelştirilmiş Üçüncü Baskı*, Pegem Yayıncılık, 2003, Ankara.

Karpuzoğlu, E. (2001). *Büyüyen ve Gelisen Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma*, İstanbul: Hayat Yayınları

MUSTAKALLIO, M vd. (2002), "Relations and Concractical Governance in

Family Firms: Effects on Strategic"; *Family Business Review*, Sep, 15,3; ABI/INFORM Global, 205.

NEUBAUER, H. (2003), "The Dynamics of Succession in Family Business in

Western Countries", Family Business Review, Dec, 14:4, ABI/INFORM Global, 269.

Ören, K. (2007). "Sosyal Sermayede Güven Unsuru ve İlgücü Performansına Etkisi", Kamu-is, Cilt:9, Sayı:1, s.71-90.

Özkaya, M. O. ve Sengül, C. M. (2006). "Aile Sirketlerinde Kurumsallaşma ve İkinci Kusağın Kurumsallaşma Konusuna Bakış Açısı", DEU İİBF Dergisi, Cilt:21, Sayı:1, s.109-126.

Özler, H., Ergun, D. Ö. ve Gümüstekin, G. E. (2007). "Aile İşletmelerinde Nepotizmin Gelism Evreleri ve Kurumsallaşma", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 17, s.437-450.

Özsemerci, K., (2002). Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri. Yüksek Lisans Tezi, TODAİE, Ankara

Rahim, M. Afzalur, Managing Conflict in Organization, Greenwood Publishing Gruop, Third Edition, 2000, London.

Rahim, M. Afzalur, "Toward a Theory of Managing Organizational Conflict", The International Journal of Conflict Management, Vol. 13, Issue. 3, 2002, p. 206-235.

Robbins S. P. (1990). Organization Theory Structure, Design, and Applications, Third Edition Prence-Hall International Editions, Englewood Cliff/ NewJersey.

SHERWOOD, B. (2005), "Advice for the Family Business' Next Generation: The Odds are Against You", Sherwood Business Management Corp., 47

VERA, C.F; DEAN.M.A. (2005), "An Examination of the Challenges Daughters Face in Family Business Succession", Family Business Review, Dec: 18,4; ABI/INFORM Global,p 321.

Welch, J. H. M. (1993). "The impact of family ownership and involvement on the process of management succession, Family Business Review, 6(1), p.31-54.

Westhead, P. ve Cowling, M. (1997), "Performance Contrast Between Family and Non-Family Unquoted Companies in The Uk", International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research , 3(1), s.30-51.

http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/020603/455 ; 10 01 2011; Doç. Dr. Necdet Sağlam.

TÜRK BANKACILIK MEVZUATINDA İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ¹

Yrd. Doç. Dr. Nilgün KAYALI*
Öğr. Gör. Filiz YÜKSEL**

ÖZET

Para piyasasının önemli bir kurumu olan bankalar, özellikle gelişmekte olan ülkelerde ekonomik istikrar ve gelişme için önemli bir araçtır. Bankacılık sektöründe yaşanacak bir kriz tasarruf sahiplerinin, yatırımcının, ilgili tarafların ve dolayısıyla ekonomik istikrarın tehlikeye düşmesine neden olur. Buna engel olmak için, banka varlıklarının korunması, politika ve amaçlara ulaşma, kurumsal yönetimin sağlanması ve etkinleştirilmesi, maruz kalınan risklerin proaktif biçimde tespiti ve gerekli önlemlerin alınması, banka faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin sağlanması, mevzuata uygunluğun denetlenmesi gereklidir. Bu denetim de, banka genel kuruluna bağlı olarak çalışan iç denetim birimi tarafından yerine getirilirse riskler erken tespit edilerek gerekli önlemler proaktif olarak alınacak, tasarruf sahibi, yatırımcılar, ilgili taraflar ve tüm ekonomik sistem korunmuş olacaktır. Bu çalışmada ülkemizde ve dünyada yaşanan olumsuzluklar sonrası önemi son derece artan iç denetim fonksiyonuna ilişkin ülkemiz yasal düzenlemelerinin gelişimine topluca bir bakış hedeflenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bankacılık, İç denetim, Bankacılık Mevzuatı

ABSTRACT

Money market is an important institution, the banks; especially in developing countries is an important tool for economic stability and development. A crisis in the banking sector, to live savers, investors, and thus jeopardize the economic stability may cause a decrease. To prevent this, the name of the protection of bank assets, exposure to risk identification and taking the necessary measures, to ensure efficiency and effectiveness of the bank's activities, supervision of compliance with regulations is required. This control also by the internal audit unit which operates under the general assembly of the bank are met, risks are identified and necessary measures will be taken early, saving the owner, investors will be protected from any economic system. In this study, the Turkish banking sector, the development of legal provisions related to internal audit activities were investigated.

Key Words: Bank, Internal Auditing, Banking Legislation

¹ Bu çalışma "Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Faaliyetlerinin Uygulamalı Olarak İncelenmesi" adlı yayınlanmamış yüksek lisans tezinden derlenmiştir.

* CBÜ İİBF İşletme Bölümü

** DPÜ Domanıç MYO

1. GİRİŞ

Bankalar, kısa ve orta vadeli fon transferine aracılık ederek tasarrufların yatırıma dönüşmesini sağlayan, kaydi para yaratan, kişi veya kurumlara yaşamlarını kolaylaştırıcı hizmetler sunan finansal kurumlardır.

Bankalar, para piyasasının önemli kurumlarıdır. Özellikle sermaye piyasası gelişmekte olan ülkelerde bankalar, ekonomik istikrarı ve gelişmeyi sağlama da önemli görevleri üstlenirler. Bu nedenle her türlü bankacılık faaliyetinin gereği gibi yerine getirilmesi, banka varlık ve kaynaklarının korunması gerekir.

Ayrıca bankaların maruz kaldıkları veya kalacakları risklerin tespiti, bu doğrultuda da değişim yönetimi uygulanması oldukça önemlidir.

Son yıllarda, globalleşme ile birlikte uluslararası yatırım, uluslararası finansman faaliyetlerinde meydana gelen artış, otomasyon ve bilgi teknolojilerinde gözlenen gelişmeler nedeniyle bankaların faaliyet alanları genişlemiş, maruz kaldıkları riskler artmıştır. Buna bağlı olarak da bankalarda iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği önem kazanmıştır.

Geçmişte bankacılık sektöründe yaşanan problemlerin çoğunun yetersiz iç kontrol sisteminden kaynaklandığı görülmüştür. Yetersiz iç kontrol sistemi bankaların finansal kayıplara uğramalarına ve itibar kaybetmelerine neden olur. Finansal kurum olan bankaların kayba uğraması, ulusal ve uluslararası finansal piyasaları olumsuz etkiler. Finansal sistemin zarara uğramasına engel olmak amacıyla bankalarda iç denetim faaliyetleri gerçekleştirilmektedir.

1973 yılının Mart ayında Bretton Woods sözleşmesinin sona erdirilmesine bağlı olarak sabit ayarlanabilir kur politikasının terk edilmesi ve ardından 1974 yılında OPEC'in (Petrol İhraç Eden Ülkeler Örgütü) petrol fiyatlarını dört kat artırması sonucu çıkan petrol krizi sonrasında uluslararası döviz piyasalarında ve bankacılık sektöründe büyük dalgalanmalar ve sorunlar yaşanmıştır. Finansal piyasalarda ortaya çıkan bu sorunlara ortak bir çözüm bulmak ve dünyada bankacılık sektörü ile ilgili düzenleyici ve denetleyici standartlar oluşturmak, uyumlaştırmak ve yerleştirmek amacıyla "Basel Komitesi" 1974 yılında çalışmalara başlamıştır (Parasız, 2007, S.246).

Komite, bankacılık denetimiyle ilgili konuların açıklanması ve dünya genelinde bankacılık denetiminin kolaylaştırılması amacıyla faaliyet göstermekte ve tavsiye niteliğinde uzlaşılar yayımlamaktadır.

Basel Komitesi, bankacılık risklerini ölçmek ve yönetmek amacıyla, ilk olarak 1988 yılında yayımladığı Basel I ile sermaye yeterlilik rasyosunu tanımlamıştır. Basel I düzenlemeleri ile bankaların uyması ve sahip olması gereken çalışma esasları ve sermaye oranları standart bir yapıya kavuşturulmuştur (Aksoy, 2010, s.35).

Komite, belli bir zaman zarfında düzenlemelere yöneltilen eleştiriler doğrultusunda 1999 yılında Yeni Basel Sermaye Uzlaşısı ya da Basel II denilen Sermaye Yeterlilik Uzlaşısını 2007 yılında öncelikle gelişmiş ülke bankacılık sistemlerinde hayata geçirilmek üzere uygulamaya koymuştur (Aktan, 2008, s.1417).

Komite son olarak Basel III'ü yayımlamıştır. Basel II'de görülen eksikliklerin giderilmesi için, tamamlayıcı ek düzenlemeler seti niteliğinde olan Basel III, 12.09.2010 tarihinde, Merkez Bankası Başkanları ve Denetim Otoritesi Başkanları toplantısında kabul edilerek uygulanma kararı alınmıştır. Basel III ile amaçlanan, bankalarda nitelikli sermaye yapısının oluşturulması, bankaların sermaye yapısının güçlendirilmesidir.

Ayrıca, AB müktesebatı içinde denetime ilişkin en önemli düzenleme olan ve yıllık ve konsolide hesapların yasal denetimini öngören 8. direktifte bankalar, kamu yararı varlıklarının (PIE-Public Interest Entities) denetimi kapsamında da özel bir öneme sahiptir (Aksoy, 2005, s.57).

Ülkemizde batı ülkelerindeki gibi, banka dışı finansal araçların gelişmemiş olması nedeniyle bankalar, finansal sistemin temel taşı olarak oluşturmakta ve ekonominin işleyişi, halkın tasarruflarının toplanması ve bunların kullanım alanlarına dağıtılması açısından önemli rol oynamaktadır (Takan ve Boyacıoğlu, 2011, s.3). 1980'li yıllardan beri bankacılık sektörünün başlıca sorunları, ekonomik gelişmedeki istikrarsızlık, yüksek kaynak maliyeti, haksız rekabet koşulları, hızlı teknolojik gelişme ve hizmet teknikleri karşısında

mevzuatın yetersiz kalması gibi hususlardan kaynaklanmaktadır (Parasız, 2007, s. 57).

Türk bankacılık sektörü için 1990'lı yıllar yüksek dalgalanmaların yaşandığı bir dönem olmuştur. Bu dönemde bankalar yoğunluklu olarak kamu menkul kıymetlerine yatırım yapmış ve yüksek yabancı para açık pozisyonları ile çalışmışlardır. Bu aşırı risk alma eğilimi, Türk Lirasının büyük oranda değer kaybettiği 1994 krizi ile ekonomiye ağır maliyetler yüklemiştir. Kriz, diğer yapısal sorunlar ile birleşerek oldukça şiddetli etkiler doğurmuş ve 1994–1999 döneminde on bir (11) bankaya el konulmuştur

Ekonomik gelişme ve istikrarı sağlamada bir araç olarak görülen bankacılık faaliyetlerinde güven ve istikrarın sağlanması gerekmektedir. Ülkemizde geçmişte yaşanan bankacılık krizleri sonrasında, bankacılık sektörünün düzenlenmesi ve denetlenmesi konularına verilen önem artmış, düzenleyici ve denetleyici kurumların kurulması, gerekli yasal düzenlemelerin yapılması kararı alınmıştır.

Bu çalışmada Türkiye'de bankacılığın tarihsel gelişimine paralel olarak Türk bankacılık sektöründeki iç denetim faaliyetlerine yer verilmiş olup Türk bankacılık sektörüne ilişkin yasal düzenlemelerin incelenmesi ve iç denetime ilişkin düzenlemelerin tarihsel bir süreç içinde gelişimine ışık tutulması ve değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

2. TÜRKİYE'DE BANKACILIĞIN TARİHİ GELİŞİMİ

Bankacılığın tarihsel gelişimi incelendiğinde, ilk bankacılık faaliyetlerinin Sümer ve Babil uygarlıklarında görüldüğü söylenebilir. Sümerlerde din adamlarının kendilerine emanet edilen paraları ihtiyaç sahiplerine kullandığı yapılan araştırmalar sonucunda tespit edilmiştir.

Ancak ilk modern bankacılık hizmetleri 1609'da Hollanda'da kurulan Amsterdam Bankası tarafından vermeye başlamıştır. Çift yönlü muhasebe yönteminin (double-entry bookkeeping) gelişmesi, kıymetli senetlerin bulunması, banknotun (kâğıt paranın) genel bir ödeme aracı niteliği kazanması, sanayi devrimi

ile birlikte krediye olan gereksinimin artması, modern bankacılığın gelişmesine önemli katkılarda bulunmuştur. (Parasız, 2007, s.19)

Türkiye'de finansal sistemin önemli bir kurumu olan, hatta finansal sistemin temel taşıını oluşturan bankaların tarihsel gelişimi Cumhuriyet öncesi dönemde bankacılık ve Cumhuriyet sonrası dönemde bankacılık olmak üzere iki dönemde incelenebilir.

2.1. CUMHURİYET ÖNCESİ DÖNEMDE BANKACILIĞIN TARİHSEL GELİŞİMİ:

Osmanlı'da Tanzimat'a kadar geçen sürede faiz ve para ticaretinin yasak olması nedeni ile Türk ve Müslümanlar bankacılık faaliyetleri ile ilgilenmemişlerdir. Galata Bankerleri adı verilen gayrimüslimler tarafından yapılan faaliyetler, ilk bankacılık faaliyetlerine benzetilir.

Cumhuriyet öncesi dönemde Avrupa ülkeleri ile yapılan ticaret anlaşmaları sonucu yabancılara Osmanlı'da ticaret yapma izni verilmiştir. Bu nedenle Osmanlı İmparatorluğu sınırları içinde 1326 yılında ilk Osmanlı parası olan Akçe, 1477 yılında ilk Altın Sikke Sultanı, 1843 yılında ilk kâğıt para Kaime ile birlikte diğer ülkelerin paraları da dolaşımdadır.

Merkezi yönetimin zayıflaması, giderlerin artması sonucu Osmanlı'da borçlanma dönemi başlamıştır. Kaimenin dış dengesini korumak için 1847 yılında ilk Osmanlı bankası olan İstanbul Bankası kurulmuştur.

Ancak dış ticaret işlemlerinin artması, ticari ilişki içinde olunan ülkelerde yaşanan olumsuzluklar ve bu ülke paralarının ülke içinde dolaşımda olması nedeniyle Osmanlı'yı etkilemesi Kaime'nin değerini düşürmüştür. Kaime'nin değerini korumak için alınan önlemler 1852 yılında İstanbul Bankası'nın faaliyetlerini durdurmasına yol açmıştır.

1856 yılında merkezi Londra'da olan İngiliz sermayeli Osmanlı Bankası (Ottoman Bank) kurulmuştur. Küçük miktarda kredi vermek ve hükümete avans vermek amacı ile kurulan bu banka 1863 yılında faaliyetlerine son vermiş, 1868 yılında ise İngiliz-Fransız ortaklığı ile Bank-ı Osmani Şahane adını alarak yeniden örgütlenmiştir.

1863'te çiftçilerin oluşturduğu kaynakla Mithat Paşa öncülüğünde, devlet eliyle ve devlet himayesinde kurulan "Memleket Sandıkları" milli bankacılığın ilk örnekleri olmuştur ([www.banka-kredileri.org/index.php/bankacilik](http://www banka-kredileri.org/index.php/bankacilik)). 11.03.2011 Memleket Sandıkları 1883 yılında, Menafi Sandıkları adını almıştır. 1888 yılında Ziraat Bankası kurulmuş; Ziraat Bankası, Menafi Sandıkları ile Emniyet Sandıklarını bünyesinde toplamıştır.

2.2. CUMHURİYET DÖNEMİ'NDE BANKACILIĞIN TARİHİ GELİŞİMİ

Dönemin ekonomik gelişmelerine, izlenen politikalarına ve karakteristik özelliklerine göre Cumhuriyet Dönemi'nde bankacılığın tarihsel gelişimi¹ yedi dönemde incelenebilir.

1923–1932 yılları arası Ulusal Bankalar Dönemi olarak adlandırılır. Bu dönemde ekonomik gelişmenin sağlanması için özel girişimciliğin desteklenmesi ve piyasa ekonomisi kurallarına bağlı kalınması temel ekonomik politika olarak benimsenmiştir. Bu amaçla İzmir İktisat Kongresinde özel girişime kredi vermesi için devlet tarafından banka kurulması kararı alınmıştır. Bu karara dayanarak 1924 yılında Türkiye İş Bankası kurulmuştur. 30 Haziran 1930 tarihinde de ticareti geliştirmek amacı ile Merkez Bankası kurulmuştur.

Sanayinin gelişmesi için endüstri kredileri vermek amacı ile Türkiye'nin ilk kalkınma bankası olarak 1925 yılında kurulan Türkiye Sınai ve Maadin Bankası, kuruluş amacını yerine getiremediğinden 1932'de Türkiye Sanayi ve Kredi Bankası adını almış, 1933 yılında da Sümerbank'a devredilmiştir. Bu dönemde kurulan bankaların biri de konut kredisi verme amacını taşıyan ve 1927 de kurulan Emlak ve Eytam Bankası'dır. Bu dönemde kurulan bankaların büyük çoğunluğu 1929 Dünya Büyük Buhranı'ndan etkilenerek faaliyetlerine son vermek zorunda kalmışlardır.

1932–1944 yılları arası özel amaçlı devlet bankalarının kurulduğu dönemdir. Daha önceki dönemde

yaşanan olumsuzluklar nedeniyle devlet, büyük sermaye gerektiren yatırımların devlet tarafından yapılması ilkesini benimsenmiştir. Bunun sonucunda bu dönemde, Sümerbank(1933), Belediyeler Bankası (1933), Etibank (1935), Denizbank (1937) ve Halk Bankası ve Halk Sandıkları (1938), sanayi planlarında yer alan işletmelerin kurulması, işletilmesi ve finansman ihtiyaçlarının sağlanması amacıyla, kamu tarafından özel amaçlı banka statüsü ile kurulmuştur (Keskin vd., 2008, s.4).

Devlet tarafından kurulan bu bankalar, ağırlıklı olarak tarım kesimine kredi vermişlerdir. Daha önceki dönemlerde kurulan tek şubeli mahalli bankaların çoğu faaliyetlerine son vermiş, çoğu da şube kapatmak zorunda kalmıştır.

1945–1959 yılları arası özel bankaların geliştiği dönem olarak adlandırılır. Ucuz kredi politikası uygulanmış, yatırımların ve ekonominin verimliliği artmıştır. Devlet tarafından özel sektöre yönelik teşvik politikaları uygulanması, devlet tarafından özel sektöre yönelik teşvik politikalarının uygulanması ticareti geliştirmiş, sonucunda da bankacılık faaliyetlerinde gelişme gözlenmiştir.

Yerel bankaların tasfiye süreci hızlanmış şube bankacılığı yaygınlaşmıştır. 1944–1955 dönemleri arasında, Yapı ve Kredi Bankası (1944), Garanti Bankası (1946), Akbank (1948), Pamukbank (1955) başta olmak üzere 30 adet özel banka faaliyete geçmiştir. Ayrıca bu dönemde devlet tarafından özel kanunla kurulan Denizcilik Bankası (1952), Türkiye Vakıflar Bankası (1954), Türkiye Öğretmenler Bankası (1958) bankacılık faaliyetlerine başlamıştır.

1960–1980 yılları arasındaki planlı dönemde, bankaların kurulması, faaliyete geçmesi, temel işlevleri, uygulayacakları faiz oranları, komisyon oranları, kredi limitleri gibi konularda devlet kontrolü ve etkisi önemli ölçüde hissedilmiştir.

Banka sayısı azaltılmış, özel ticaret bankalarının büyük bölümü holding bankası haline gelmiş, şube bankacılığı gelişmeye başlamıştır. 1962 yılında T.C. Turizm Bankası, 1964 yılında Devlet Yatırım Bankası, 1968 yılında Türkiye Maden Bankası, 1976 yılında Devlet Sa-

¹ Türkiye'de Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyet Dönemi'nde bankacılığın gelişimi hakkında sistematik ve ayrıntılı geniş bilgi için ayrıca bkz. Aksoy, 1998, s.127-297

nayi ve İşçi Yatırım Bankası kurulmuştur. Bu bankalar kalkınma bankaları olarak kurulmuştur.

1980–1994 yılları arası serbestleşme ve dışa açılma dönemi olarak adlandırılır. Bu dönemde, serbest piyasa ekonomisi uygulanmaya başlanmış, halka döviz tutma izni verilmiş, yerli ve yabancı sermayenin bankacılık sektörüne girmesine izin verilmiştir.

Tasarruf sahipleri tasarruflarını para ve sermaye piyasası araçlarına yönlendirmiş, bankalar kredi alacaklarını tahsilde zorlanmışlardır. Bunun sonucunda bankaların finansal piyasalardaki payı azalmış, aktif yapısı zarar görmüştür. Bu durumu düzeltmek için bankalar, mevduata pozitif faiz uygulamış, faiz oranlarını yükseltmiş, kredibilitesi yüksek kişilere faiz farklılaştırması uygulamış, türev ürünleri kullanmış, kamu menkul kıymetlerine yatırım yapmıştır.

Ayrıca bu dönemde bankaların kısa vadeli nakit ihtiyaçlarını karşılamak için TCMB bünyesinde İnterbank Para Piyasası kurulmuştur. Tek Düzen Hesap Planı'nın kabulü, bilançoların dış denetime tabi tutulmasının kabulü de bu döneme rastlamaktadır. 1982 – 1984 yılları arasında Hisarbank, İstanbul Bankası ve Ortadoğu Bankasının yönetimine el konulmuş ve bu bankalar daha sonra Ziraat Bankasına devredilmiştir (Sarıkamış vd., 2008, s.198).

1994 yılında Türkiye'de yaşanan ekonomik kriz nedeniyle bankacılık sektöründe küçülme yaşanmıştır. Tasarruf mevduatına sigorta ettirilmesi yoluyla 1995 yılından itibaren istikrar sağlamaya başlanmıştır.

Ancak ekonomik istikrarın tam olarak sağlanamaması nedeniyle aynı dönemlerde ortaya çıkan Asya ve Rusya'da yaşanan kriz, Körfez Savaşı gibi ülke dışındaki olumsuzluklar Türk Bankacılık sektörünü olumsuz etkilemiştir. Bu dönemde çok sayıda banka (Sümerbank, Etibank, Yaşarbank, Bank Ekspres vb.) TMSF'ye devredilmiştir. Yaşanan ekonomik krizler ve finansal istikrarsızlıklar Türk bankacılık sektöründe küçülme yaşanmasına sebep olmuştur.

2000 yılının Kasım ayının ikinci yarısında faiz oranları önemli ölçüde yükselmiş, yurt dışına büyük boyutlu

bir sermaye çıkışı yaşanmış, Merkez Bankası rezervleri hızla gerilemiş, hisse senedi fiyatlarında kesin bir düşüş gözlenmiş ve orta ölçekte bir banka sistem dışına alınmıştır. Krizin daha da derinleşmesini önlemek amacıyla kasım ve aralık aylarında bir dizi önlem uygulamaya konmuş ve piyasalarda görece bir iyileşme sağlanmıştır.

Ancak 2001 yılı Şubat ayında hazine ihalesi öncesindeki olumsuz gelişmeler uygulanan programa olan güvenin tamamen kaybolmasına neden olmuş ve Türk Lirasına karşın ciddi bir atak meydana gelmiştir.

Tüm bu gelişmeler daha sonra 2000 Kasım–2001 Şubat Krizi olarak adlandırılan ve temelinde bir döviz kuru ve bankacılık krizi olan bir süreci tetiklemiştir (BDDK Çalışma Tebliği.29.12.2009 s.3).Temelinde döviz kuru ve bankacılık krizi yatan 2000 Kasım–2001 Şubat krizinden etkilenmemek için açık pozisyonlarını ve kredi paylarını arttıran bankalar büyük zarar görmüşlerdir. Bunun sonucunda birkaç banka (Etibank, Demirbank, Tarışbank, Kentbank gibi) TMSF'ye devredilmiştir.

Yaşanan tüm bu olumsuzluklar, bankalarda iç kontrol sisteminin önemli bir bileşeni olan sağlıklı iç denetim fonksiyonunun (internal audit function) önemini artırıcı ve daha da belirginleştirici bir rol oynamıştır.

3. TÜRK BANKACILIK SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM

İç denetim, işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin, işletme çalışanlarının çeşitli düzenlemelere uygun davranıp davranmadığının, finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının incelenmesi ve bu konularda üst yönetime veya yönetim kuruluna güvence ve danışmanlık hizmeti sunulmasına yönelik bir hizmettir.

İç denetimin temel işlevi, mali tablo hazırlama ile ilgili kontroller de dâhil bankanın iç kontrol sistemlerinin incelemek ve değerlendirmek amacıyla banka içinde tesis edilmiş olan bağımsız bir değerlendirme işlevidir (Kamiloğlu, 2003, s.18).

Para piyasasının önemli bir kurumu olarak fon transferine aracılık faaliyetini yürüten bankalarda iç denetim faaliyetlerinin düzenlenmesi ve tarafsız bir şekilde yerine getirilmesi oldukça önem arz etmektedir.

İç denetçiler, müfettişler ve ortaklar tarafından yapılan iç denetimde, kanunlar, genel kabul görmüş kurallar, yönetim kurulu tarafından çıkartılan yönetmelikler ve genelgelere uygun davranılıp davranılmadığı periyodik olarak veya olağanüstü durumlarda incelenir.

Bankaların iç denetim biriminin, risk değerlendirmesine dayalı olarak oluşturacağı iç denetim sistemi, etkin bir iç denetim sistemidir. Risk değerlemesi için, banka tarafından sunulan tüm hizmetler ve yapılan tüm işlemleri kapsayan iş analizi yapılır.

Bununla birlikte, bu hizmetlere ve işlemlere ilişkin kanun hükümleri ve ilgili diğer mevzuat konuları belirlenir. Önemli iş birimleri ve ürünler ile bunlara ilişkin faaliyet ve kontrol riskleri belirlenerek risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin yapısına ilişkin dokümanlar tespit edilir. Faaliyet ve kontrol risklerinin değerlendirilmesi ve önem derecelerinin tespiti için risk ölçüm ve derecelendirme sistemleri kullanılır.

Bankalarda, riske dayalı gerçekleştirilecek olan iç denetim faaliyetleri, üst yönetimin görüşü alınarak hazırlanan ve Yönetim Kurulunun onayıyla yürürlüğe giren İç Denetim Planı çerçevesinde yerine getirilir. İç Denetim Planı'nda, denetlenecek denetim alanları, denetimin amacı, özel risk değerlendirmeleri, ilgili düzenlemeler, denetim dönemi, denetimin zaman planlaması, denetim faaliyetlerinde çalışacak personel sayısı ve personelin nitelikleri, denetimde kullanılacak araç-gereçlere yer verilir. Denetçi gerekli dikkat ve özeni göstererek örnekleme metot ve tekniklerini kullanarak seçtiği örneklem üzerinde denetim çalışmalarını yapar.

Denetçi, denetim çalışması sırasında yapmış olduğu her türlü işlemi çalışma kâğıtlarına aktarmak suretiyle belgelendirir. Çalışma kâğıtlarında yer alan bilgiler doğrultusunda bir denetim görüşüne ulaşır, taslak bir denetim raporu hazırlar. Gerekli düzeltme ve tamamlama çalışmaları yapıldıktan sonra nihai halini alan iç denetim raporu genel kurula sunulur.

Gözetim otoritesi, hazırlamış olduğu birtakım ilke ve prensipler ile iç denetim biriminin çalışmalarını yönlendirmektedir. Diğer taraftan gözetim komitesi, bankacılık faaliyetleri ile ilgili olarak dış denetçiye de görev verebilir.

Bankanın iç denetim birimi ile dış denetçi arasında yapılan çalışmaların tekrarını önlemek açısından bilgi alışverişi olmalıdır. İç denetçi ile dış denetçilerin birbirleri ile ilişkisi, birbirilerini tamamlayıcı hedefleri vardır. Her ikisi de güvenli ve doğru bir yönetim, sağlam bir iç kontrol sistemi, güvenilir finansal tablolar ve düzgün çalışan bir muhasebe sistemi varlığı ile ilgilenir, bunu sağlamaya çalışır.

İç denetimin, dış kaynaktan temin edilmesi de söz konusu olabilir. İç denetimin dış kaynaktan sağlanması, işletme bünyesinde bulunmayan özel uzmanlıktan ve bilgi birikiminden yararlanmak için belli konularda alınan bir hizmet türü olmalıdır. Böyle bir durumda banka ile hizmet sağlayıcı arasında bir sözleşme imzalanır. Bu sözleşmede hizmet sağlayıcının görev ve sorumluluklarına dair bilgiler yer alır. İç denetimin dışarıdan sağlanması durumunda da iç denetime ilişkin bütün ilkeler geçerliliğini korumaktadır.

4. TÜRK BANKACILIK SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELERİN GELİŞİMİ

Türk bankacılık sektöründe bankacılığa ilişkin ilk yasal düzenleme, 30 Haziran 1930 tarihinde yayımlanan 1715 sayılı T.C. Merkez Bankası Kanunu'dur. Bu kanun 30.05.1933 tarihinde kabul edilen, 05.06.1933 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2243 sayılı Mevduatı Koruma Kanunu takip etmiştir. 2243 sayılı Mevduatı Koruma Kanunu hükümleri esas alınıp bu hükümlere birtakım hükümler ilave edilerek 01.06.1936 tarihinde kabul edilen 05.06.1936 tarih ve 3325 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2999 sayılı Bankalar Kanunu yürürlüğe konmuştur.

2999 sayılı Bankalar Kanunu, 23.6.1958 tarihinde kabul edilen, 2.7.1958 tarih ve 9944 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7129 sayılı Bankalar Kanunu ile yürürlükten kalkmıştır. Daha son-

ra 24.04.1985 tarihinde kabul edilen, 02.05.1985 tarih ve 18741 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3182 sayılı Bankalar Kanunu uygulamaya konulmuştur.

3182 Sayılı Bankalar Kanunu, 18.06.1999 tarihinde kabul edilen, 23.06.1999 tarih ve 23734 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile yürürlükten kalkmıştır. Günümüzde yürürlükte olan 19.10.2005 tarihinde kabul edilen, 01.11.2005 tarihli 25983 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak uygulamaya konan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’dur.

Özellikle 1980’li yıllardan sonra Türk mali sektörü, uygulamaya konulan liberal politikalar sonucunda önemli ölçüde yapısal değişikliğe uğramış ve dinamizm kazanmıştır. Bu dönemde büyük bir gelişme gösteren sektörde yer alan kurumlar arasında işlevleri en çok artan, bu sektörün lokomotif konumunda olan bankalar olmuştur. Bu yüzden 7129 ve 3182 sayılı Kanunlar bir dönemde önemli değişikliklere uğramışlardır.

Öte yandan Türk bankacılığının faaliyetleri, gene 1980’li yıllardan sonra, özellikle globalleşmenin sonucu olarak, ülke sınırlarını aşarak yoğun bir biçimde uluslararası ilişkilere yönelmiştir. Böylece, bankacılık düzenlemesinin uluslararası geçerli normlara, özellikle, yakın ilişki içinde bulunduğumuz AB direktiflerine uyumlu hâle sokulması gereği ortaya çıkmıştır(Kuntalp ve Orağ, 2009, S.3)

4.1. 2243 SAYILI MEVDUATİ KORUMA KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE BANKA FAALİYETLERİNİN DENETİMİ

Ekonomik kârlılık dürtüsü yanında birikimlerin ülke kalkınmasına hizmet edecek şekilde dağıtılması gereği bankaların faaliyet ve denetim esaslarının belirlenmesini zorunlu kılmıştır. Söz konusu yasal düzenleme ihtiyaca 30.05.1933 tarihinde kabul edilen ve modern Türkiye’nin ilk bankalar kanunu olan 2243 sayılı Mevduatı Koruma Kanunu’nun gerekçesinde şöyle ifade edilmiştir: “Nakdi ve seyyal tasarrufların bugün haiz olduğu kuvvet ve ehemmiyet ve bunların teşvik edilmesindeki iktisadi, içtimai ve mali faydeler arz ve izah- tan müstağnidir.” (www.bymvakfi.org.tr)

2243 sayılı Mevduatı Koruma Kanunu’nun 14. maddesine göre bankalar 3 aylık faaliyetlerine ilişkin hesap özetleri ve yıllık bilançolarını, Maliye ve İktisat Bakanlıklarınca ortak bir şekilde belirlenen usullere uygun olarak düzenlerler. 3 aylık hesap özetleri, işlemlere ilişkin birer rapor genel kurulca görevlendirilen murakıplar tarafından tasdik edilerek hesap dönemi bitiminden itibaren 3 ay içinde Maliye Bakanlığına verilir. Yine aynı maddeye göre, yıllık bilançoları, kar-zarar hesapları, yönetim kurulu ve murakıp raporları genel kurulun toplanma tarihinden itibaren 1 ay içinde banka tarafından Maliye Bakanlığı’na verilir. Bilançolar aynı süre içinde biri Resmî Gazete olmak üzere en az iki gazetede ilan edilir.

2243 sayılı Mevduatı Koruma Kanunu’nun 19. ve 20. maddelerinde Yeminli Banka Murakıplarının seçilmesi, atanması, yetki ve sınırlarına yer verilmiştir. Madde 19’a göre, Mevduatı Koruma Kanunu hükümlerinin uygulanmasını sağlamak için Maliye ve İktisat Bakanlıklarınca ortaklaşa olarak yeterli sayıda yeminli banka murakıpları atanır. Murakıpların özellikleri ve çalışma şartları Maliye ve İktisat Bakanlıklarınca belirlenir ve seçilen murakıplar, Bakanlar Kurulu huzurunda yemin ederler.

Banka murakıpları, teftiş ve gözetim nedeniyle elde ettikleri sırları açığa çıkaramazlar. Öğrendikleri bilgileri açığa çıkaran yeminli murakıplar, devlet memurluğunda ve bankalarda bir daha çalıştırılmaz, ağır para cezası ve hapis cezası ile cezalandırılırlar.

Madde 20’ye göre, banka murakıplarının serbestçe çalışmasına engel olan, murakıplar tarafından istenen bilgiyi vermekten kaçınan banka memurlarına ilk defasında ağır para cezası uygulanacağı belirtilmektedir. Bu davranışın tekrarı halinde ceza 3 katına çıkarılır, mevduat kabulüne izni olanların izinleri Maliye Bakanlığınca kaldırılabilir.

4.2. 2999 SAYILI BANKALAR KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE BANKA FAALİYETLERİNİN DENETİMİ

2999 Sayılı Bankalar Kanunu, 9 Haziran 1936 tarih ve 3325 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bankalar Kanunu, Mevduatı Koruma Kanu-

nu hükümleri ile ek hükümleri de kapsayan hükümler içermektedir. Üzerinden daha üç yıl geçmeden önceki Kanun'un ihtiyacı karşılamadığı gerekçesiyle mevduatın korunmasına ilişkin hükümleri de içeren, bankaların milli ekonomideki önemini daha çok ön plana çıkaran ve bankacılık sektörünün tüm kesimlerinin kapsayan 2999 sayılı Bankalar Kanunu 1936 yılında TBMM'ce kabul edilmiştir (www.bymvakfi.org.tr.)

2999 Sayılı Bankalar Kanunu'nun Bankaların Dahili Teşkilatı bölümü, Madde 18'de Hissedarlar Umumi Heyeti Adına Murakıplara ilişkin hükümler açıklanmıştır. Buna göre, Ticaret Kanunu hükümlerine göre seçilen murakıplar, banka yönetim kurulu başkan ve üyeleri, müdür ve memurlarının, Bankalar Kanunu ve ana sözleşme hükümlerine aykırı davranışlarının mevcut olması durumunda, bu davranışlar belgelere dayandırılarak Genel Kurula hitaben yazılacak raporla yer almalıdır.

Düzenlenen raporun birer kopyası Maliye ve İktisat Bakanlıklarına gönderilir. Banka çalışanlarının kanunlara ve ana sözleşme hükümlerine aykırı davranışlarının bir raporla genel kurula sunulmasından dolayı 2999 Sayılı Bankalar Kanunu'nda dar kapsamlı da olsa, ilk defa iç denetim faaliyetinin tanımlandığı söylenebilir.

2999 sayılı Bankalar Kanunu'nun 39. ve 40.maddelelerinde Yeminli Murakıplara ilişkin hükümler yer almaktadır. 2243 Sayılı Mevduatı Koruma Kanunu'nda belirtildiği üzere, taşıyacakları özellikler ve çalışma usulleri Maliye ve İktisat Bakanlıklarınca belirlenen, Bakanlar Kurulu huzurunda yemin ederek göreve başlayan yeminli murakıplar, Bankalar Kanunu'nun uygulanmasını denetlemekle görevlidir.

4.3. 7129 SAYILI BANKALAR KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE BANKA FAALİYETLERİNİN DENETİM

7129 sayılı Bankalar Kanunu, 23.06.1958 tarihinde kabul edilerek, 02.07.1958 tarih ve 9944 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 7129 sayılı Bankalar Kanunu'nun Teşkilat ve Organlar başlığı altında madde 15'te murakıplara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu maddeye göre, murakıplar iki kişiden az olamaz. Bankalar Kanunu hükümlerine aykırı

davranışlarından dolayı cezalandırılan, yüz kızartıcı suçtan dolayı mahkûmiyeti bulunanlar, müflisler murakıplık görevine getirilemez.

7129 sayılı Bankalar Kanunu'nun 23. maddesinde murakıpların görevi açıklanmıştır. Buna göre murakıplar, yani denetçiler, banka yönetim kurulu başkan ve üyeleri, müdür ve memurların Bankalar Kanunu hükümlerine ve banka ana sözleşmesine aykırı davranışları mevcutsa, bu davranışları belgelendirerek, raporla genel kurula sunulmalıdır. Denetçiler, bu raporların bir kopyasını raporun tanzim tarihinden itibaren 1 hafta içinde Maliye Bakanlığı'na göndermekle yükümlüdür.

7129 sayılı Bankalar Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kalkan diğer düzenlemelerde olduğu gibi, 7129 sayılı Bankalar Kanunu'nda da Bankalar Yeminli Murakıplarına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. 7129 sayılı Bankalar Kanunu'nun 61. maddesinde Bankalar Yeminli Murakıpları, 75. maddesinde de Bankalar Yeminli Murakıplarının Sorumlulukları açıklanmıştır. Ancak 7129 sayılı Bankalar Kanunu'nda daha önceki düzenlemelerden farklı olarak bankalar yeminli murakıp yardımcılarının taşınması gereken özellikler ve sorumluluklarına da yer verilmiştir.

Madde 61'e göre, Ankara Asliye Ticaret Mahkemesi huzurunda yemin ederek göreve başlayan banka yeminli murakıpları ve yardımcıları, Bankalar Kanunu ile diğer kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulanmasını denetler. Bankalar yeminli murakıpları ve muavinleri, bankaların teşebbüs ve iştiraklerinden gerekli gördükleri her türlü evrak, kayıt ve defterleri incelemeye yetkilidir.

Devlet daire ve teşekkülleri, Banka Kredileri Tanzim Komitesi, Bankalar Birliği gerektiği takdirde, gizli de olsa her türlü bilgiyi yeminli murakıplara verirler. Banka yeminli murakıp yardımcıları, alanlarında yüksek öğrenim görmüş adaylar arasından sınavla seçilir. En az 3 sene murakıp yardımcılığı yaptıktan sonra yapılacak sınavda başarılı olanlar yeminli murakıp olarak atanabilir.

Madde 75'e göre, görevleri nedeniyle öğrendikleri bilgileri yetkili merciler dışındakilere açıklayan yeminli murakıplar ve yardımcılarının hapis cezası ve ağır para cezası verilir.

4.3.1. 7129 SAYILI BANKALAR KANUNUNUN BAZI MADDELERİNİN DEĞİŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN 28 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME HÜKÜMLERİNE GÖRE BANKA FAALİYETLERİNİN DENETİMİ

31.08.1979 tarih ve 16740 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7129 sayılı Bankalar Kanunu’nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine İlişkin 28 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 7129 Sayılı Bankalar Kanunu’nda birtakım düzenlemeler yapılmıştır. 28 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile amaçlanan, tasarrufları, 1979–1983 dönemini kapsayan Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı ile belirlenen ekonomik ve toplumsal hedeflere yöneltecek yapı ve işleyişin bankacılık sistemine kazandırılmasıdır.

7129 Sayılı Bankalar Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine İlişkin 28 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname’de, banka yeminli murakıpları ve yardımcılarının banka denetimindeki etkilerini arttırmak için kanun hükümleri daha açık bir şekilde hazırlanmıştır.

Bankalar Kanunu ile diğer kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulanmasının ve her türlü bankacılık işlemlerinin murakabesi; bankaların varlıkları, alacakları, öz kaynakları, borçları, kâr ve zarar hesapları arasındaki ilgi ve dengelerin ve malî bünyeyi etkileyen diğer tüm öğelerin tespit ve tahlili Maliye Bakanına bağlı Bankalar Yeminli Murakıpları ve Muavinleri tarafından yapılır (28 Sayılı KHK, Madde 61).

4.3.2. 7129 SAYILI BANKALAR KANUNUNA İLİŞKİN 70 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME HÜKÜMLERİNE GÖRE BANKALARDA İÇ DENETİM

7129 sayılı Bankalar Kanunu’na ilişkin 70 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 22.07.1983 tarih ve 11812(2. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 70 sayılı KHK tasarısının hazırlandığı dönemde Türk Bankacılık Sistemi’nin özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

a. Bankaların fon kullanımı dengelerinin, mali yapısının bozulması,

b. İlan, reklam, lüks binalar kurmak şeklindeki rekabet nedeniyle akılcı olmayan bankacılık örgütlenmesinin görülmeye başlanması,

c. Bankalarda görülen yönetim bozuklukları,

d. Yetkisi olmayan kişi ve ya kurumların bankacılık faaliyeti yapmaları, tasarruf sahiplerinin zarara uğraması,

e. Piyasanın homojenliğinin ve rekabet ortamının bozulması,

f. Bankacılık sektörüne olan güvenin azalması.

Bu Kanun Hükmünde Kararname’nin amacı, tasarrufları korumak ve ekonomik kalkınmanın gereklerine göre kullanılmalarını sağlamak üzere bankaların kuruluşunu, yönetimini, çalışma esaslarını, devir, birleşme ve tasfiyeleri ile denetlemelerini düzenlemektir (70 Sayılı KHK, Madde 1).

70 sayılı KHK’nin Üçüncü Kısım’ı İç Denetim başlığını taşımaktadır. Bankacılığa ilişkin düzenlemelerde ilk defa 70 sayılı KHK’de İç Denetim ifadesi kullanılmıştır. 70 sayılı KHK’nin 25. maddesinde denetçi sayısı ve denetçilerde bulunması gereken özellikler, 26. maddesinde denetçinin görevlerinden bahsedilmiştir.

70 sayılı KHK’nin 25. maddesi’ne göre 7129 sayılı Bankalar Kanunu’nda olduğu gibi denetçi sayısı ikiden az olamaz hükmü benimsenmiştir. Genel kurula bağlı olarak çalışacak olan denetçilerin, görevlerini iyi yapabilmeleri için, yükseköğrenim görmüş olmaları, bankacılık konusunda bilgi ve tecrübeye sahip olmaları gerekir.

70 sayılı KHK’nin 26. maddesinde; etkin bir iç denetim için, banka genel kuruluna bağlı denetçilerin, bankanın yıllık raporları ile kanun ve kararnameler karşısındaki durumu hakkında üçer aylık dönemler itibarıyla genel kurula hitaben düzenledikleri raporları, ait olduğu dönemi izleyen 1 ay içinde banka yönetim kuruluna ve Maliye Bakanlığına sunmaları gerektiği hükmüne yer verilmiştir. Bu şekilde, finansal raporlara ve personel davranışlarına ilişkin iç denetim faaliyetleri mevzuata girmiştir. Madde 27’de ise, bankaların, bankacılık ilkelerine ve mevzuata uygunlu-

ğunu denetlemek için müfettiş çalıştırmaları hükme bağlanmıştır.

4.4. 3182 SAYILI BANKALAR KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE BANKALARDA İÇ DENETİM

24.04.1985 tarihinde kabul edilen, 02.05.1985 tarih ve 18742 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3182 sayılı Bankalar Kanunu Beşinci Bölüm, Üçüncü Kısım İç Denetim başlığını taşımaktadır. Madde 25, madde 26 ve madde 27’yi kapsayan bu bölümde, madde 25’te denetçilerin özellikleri, madde 26’da denetçilerin görevleri, madde 27’de ise banka müfettişleri hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre yükseköğrenim görmüş, bankacılık, hukuk ve muhasebe konularında bilgi ve tecrübe sahibi kimselerden seçilen banka denetçileri iki kişiden az olamaz.

Denetçiler, Banka Genel Kuruluna hitaben yıllık raporlar düzenlemenin yanında, üçer aylık dönemlerde bankanın Bankalar Kanunu ve diğer mevzuat hükümlerine karşı durumlarına ilişkin düzenledikleri raporları, üç aylık dönemi izleyen bir ay içinde banka yönetim kuruluna ve müsteşarlığa göndermek durumundadırlar.

Ayrıca faaliyetlerin bankacılık ilkelerine ve mevzuata uygunluğunu denetlemek için, bankalar müfettiş çalıştırmak zorundadır. 3182 sayılı Bankalar Kanunu’nda banka yeminli murakıpları ve yardımcıları, alınması gereken idari tedbirler, idari denetim ve bankanın mali yapısının güçlendirilmesine ilişkin hükümler de geniş bir şekilde açıklanmıştır.

4.4. 4389 SAYILI BANKALAR KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE BANKALARDA İÇ DENETİM

23.06.1999 tarih ve 23734 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 18.06.1999 tarihinde kabul edilen 4389 sayılı Bankalar Kanunu’dur. Tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak, piyasalarda güven ve istikrarı dikkate alarak kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak için, bankaların kuruluş ve çalışma esaslarını düzenlemek amacıyla olan bu kanunun 9. maddesinde bankaların teşkilat ve organlarına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

9. maddenin 4. fıkrasına göre, bankalar, işlemleri nedeniyle karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak amacıyla faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, esas ve usulleri kurumca çıkarılacak, yönetmelikle belirlenecek etkin bir iç denetim sistemi ile risk kontrol ve yönetim sistemi kurmakla yükümlüdürler.

Bankaların, iç denetim fonksiyonu anlamında, işlemlerinin bankacılık ilkelerine ve mevzuatına uygunluğunu denetlemek üzere yeteri kadar müfettiş çalıştırmaları zorunludur.

4.4.1. BANKALARIN İÇ DENETİM VE RİSK YÖNETİM SİSTEMLERİ HAKKINDA YÖNETMELİK

Gerek kuramsal gerekse uygulama açısından bakıldığında, iç denetimin kurumsal yönetim çerçevesinin temel bileşenlerinden birisi olarak bankalara büyük katma değer sağladıkları gözlenmektedir. Etkili bir iç denetim fonksiyonu, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini sistematik ve disiplinli bir yaklaşım içinde sürekli değerlendirerek ve geliştirerek temel banka hedeflerine ulaşılmasına büyük katkı sağlar (Aksoy, 2010, s.27).

08.02.2001 tarih ve 24312 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 4389 sayılı Bankalar Kanunu’nun 9. maddesi 4. fıkrasına dayanılarak hazırlanmıştır. Yönetmelikle amaçlanan, bankaların maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak için kuracakları iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ilişkin esasları belirlemektir.

Bankalarda etkin bir iç kontrolün oluşturulması ve gereği gibi işlerliğinin sağlanmasından yönetim kurulu birinci dereceden sorumludur. Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik’in İkinci Bölümü’nde İç Kontrol (Aksoy, 2010) işlevine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Kontrol bilinci, risk tespiti ve yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim kanallarının tesisi ve izleme sorumluluğu bu bölümde 4. madde ile 18. maddeler arasında açıklanmıştır.

Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik'in madde 19 ile madde 28 arasındaki İkinci Kısım'da İç Denetim Sistemine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Madde 19'a göre iç denetim sisteminin amacı; iç denetim sistemi faaliyetlerinin verimliliğinin ve etkinliğinin, finansal ve idari konulara ait bilginin güvenilirliğinin, bütünlüğünün ve zamanında elde edilebilirliğinin, banka faaliyetlerinin yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere tam anlamıyla uygunluğunun sağlanmasıdır.

İç denetim faaliyetinin banka ve bağlı kuruluşlarında sürdürülmesi için, icrai görevi bulunmayan bir yönetim kurulu üyesi, yönetim kurulu tarafından görevlendirilir. Görevlendirilen denetçi, denetim faaliyetini, yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre yürütür.

Bu hükümlerin yeterince açık olmaması durumunda ise, merkezi ABD'de olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA-The Institute of Internal Auditors) tarafından yayımlanan ve uluslararası kabul gören İç Denetim İlişkin Mesleki Uygulama Standartlarını (Standards of Professional Practice of Internal Auditing) dikkate alır (theiia.org)

4.5. 5411 SAYILI BANKALAR KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE BANKALARDA İÇ DENETİM

5411 sayılı Bankalar Kanunu, 19.10.2005 tarihinde kabul edilmiş olup 01.11.2005 tarih ve Mükerrer 25983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 5411 sayılı Bankalar Kanunu Kurumsal Yönetim başlıklı üçüncü kısmı madde 24'te "Denetim Komitesi"ne yer verilmiştir.

Halka açık şirketlerde olduğu gibi bankalara yönelik olarak da denetim komitesi kurulmasının hüküm altına alınmasıyla; hem denetime ilişkin AB 8. direktifine, hem kurumsal yönetim ilkelerine hem de *(küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları akabinde ABD'de çıkarılan ve zaman içinde küresel bir etki yaratan) Sarbanes-Oxley Yasasına (Sarbanes-Oxley Act-SOX) belli ölçüde paralellik sağlanmıştır (Aksoy, 2005, s.57).*

Buna göre yönetim kurulunun gözetim ve denetim faaliyetini yerine getirmesine yardımcı olmak üzere, yönetim kurulu tarafından en az iki üyeden oluşan denetim komitesi oluşturulur. Denetim komitesi üyeleri, icrai görevi olmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir. Görev, yetki ve sorumlulukları, çalışma usulleri yönetim kuruluna belirlenen denetim komitesi üyeleri, denetim faaliyetinde ihtiyaç duyduğu her türlü bilgi ve belgeye ulaşma hakkına sahiptir.

Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bankanın iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemler ile muhasebe ve raporlama sistemlerinin bu kanun ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetmek, bağımsız denetim kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeleri yapmak, yönetim kurulu tarafından seçilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini düzenli olarak izlemek, bu kanun kapsamında ana ortaklık niteliğindeki kuruluşlarda, konsolide denetime tâbi kuruluşların iç denetim işlevlerinin konsolide olarak sürdürülmesini ve eşgüdümünü sağlamakla görevli ve sorumludur (5411 sayılı Bankacılık Kanunu, madde 24).

Denetim Komitesi, 6 aylık dönemi aşmamak kaydıyla, denetim faaliyeti sonuçlarını, alınması gereken önemleri ve diğer hususları yönetim kuruluna rapor etmekle yükümlüdür.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda madde 29'da iç sistemlere ilişkin yükümlülükler, madde 30'da iç kontrol sistemi, madde 31'de risk yönetim sistemi ve madde 32'de iç denetim sistemine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. 29.maddeye göre, bankalar maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrol altına alınması için kuruluşu, işleyişi, icra edilecek faaliyetler ve sunulacak raporlara ilişkin usul ve esasları Kurulca (BDDK) belirlenmek üzere iç kontrol, risk yönetim ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. 30. maddeye göre ise bankalar, iç kontrolün, kontrol çevresi, kontrol faaliyetleri, risk yönetimi, bilgi-iletişim ve izleme unsurlarını bünyesinde toplayan etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmalıdır.

Bankaların bünyesinde etkin bir iç denetim sisteminin kurulması ve etkinliğinin sağlanması, kurumsal risklerin etkin yönetilebilmesi, banka politika ve amaçlarına ulaşılabilmesi ve katma değer yaratılabilmesi açısından çok önemlidir (Aksoy ve Bozkuş, 2012, s.1286).

Bu doğrultuda bankalar bütün birim, şube ve konsolidasyona tabi ortaklıklarını kapsayan bir iç denetim sistemi kurmak zorundadır. Bu çerçevede, faaliyetlerin mevzuata, ana sözleşmeye, iç düzenlemelere ve bankacılık ilkelerine uygunluğu, banka müfettişleri tarafından denetlenir. İç denetim faaliyetleri, tarafsız ve bağımsız bir şekilde, gerekli meslekî özen gösterilerek, yeterli sayıda müfettiş tarafından yerine getirilir.

Ana ortaklık niteliğindeki bankanın iç denetiminde görev alanlar konsolidasyona tâbi ortaklıklarda iç denetim görevini ifa edebilir. İç denetimle görevli birimce veya yetkili müfettişlerce bu Kanunun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamında düzenlenecek iç denetim raporunun, en az üçer aylık dönemler itibarıyla ve denetim komitesi aracılığıyla yönetim kuruluna tevdi zorunludur (5411 sayılı Bankacılık Kanunu, Madde 32).

4.5.1. BANKALARIN İÇ SİSTEMLERİ HAKKINDA YÖNETMELİK

01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 23.,24.,29.,30.,31. ve 93. maddelerine dayanılarak hazırlanmıştır. Yönetmeliğin amacı, bankaların iç kontrol, risk yönetim ve iç denetim sistemlerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Bu yönetmelik hükümlerine göre, banka iç sistemlerinin oluşturulması, uygun bir şekilde işletilmesi, finansal bilgilerin doğruluğundan birinci derecede sorumlu olan yönetim kuruldur. Yönetim kurulu, bu sorumluluğun yerine getirilmesinde kendisine yardımcı olmak üzere, icrai görevi olmayan üyeleri arasından en az iki kişiyi denetim komitesi olarak atar.

Denetim komitesi üyelerinde bulunması gereken nitelikler Bankaların İç Sistemleri Hakkında

Yönetmelik’in 6.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, denetim komitesi üyeleri, en az lisans mezun, bankacılık ve finans alanında en az 10 yıllık deneyime sahip olan, banka ve konsolidasyona tabi ortaklıklarda nitelikli pay sahibi olmayan, danışmanlık, bağımsız denetim, derecelendirme hizmeti alınan kuruluşlarda ortaklığı olmayan ve bu kuruluşlardan gelir elde etmeyen, icrai görevi olmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir.

Ayrıca denetim komitesi üyelerinin, madde 6’nın g bendinde yazan kurumlar dışında başka bir ticari kuruluşta görev almaması, eş ve çocuklarının da banka ve konsolidasyona tabi ortaklıklarında genel müdür, genel müdür yardımcılığı ve dengi pozisyonlarda görevli olmaması gerektiği belirtilmiştir.

Bankaların iç Sistemleri Hakkında Yönetmelik’in 7. maddesinde denetim komitesinin yetki ve sorumlulukları detaylı bir şekilde sıralanmıştır.

Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bankanın iç sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemler ile muhasebe ve raporlama sistemlerinin kanun ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetmek, bağımsız denetim kuruluşları ile derecelendirme, değerlendirme ve destek hizmeti kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeleri yapmak, yönetim kurulu tarafından seçilen ve sözleşme imzalanan bu kuruluşların faaliyetlerini düzenli olarak izlemek, kanuna istinaden yürürlüğe giren düzenlemeler uyarınca konsolidasyona tâbi ortaklıkların iç denetim faaliyetlerinin konsolide olarak sürdürülmesini ve eşgüdümünü sağlamakla görevli ve sorumludur (Madde 7, 1. fıkra)

Bankaların iç Sistemleri Hakkında Yönetmelik’te madde 9’dan madde 20’ye kadar süren ikinci kısımda iç kontrol sistemi, iç kontrol faaliyeti kapsamındaki kontroller, iç kontrol birimi ve personeline ilişkin hükümlere yer verilmiştir. İç kontrol sisteminin amacı, banka varlıklarının korunması, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin sağlanması, personel davranışlarının yasal düzenlemelere ve ana sözleşme hükümlerine uygunluğunun sağlanması, finansal bilgilerin doğruluk

ve güvenilirliğinin sağlanmasıdır. Bu amaçla iç kontrol kapsamında işlevsel görev ayrımı, bilgi sistemlerinin düzenlenmesi, iletişim kanallarının düzenlenmesi, iş sürekliliği yönetimi ve planı, bu yönetmelikle hükme bağlanmıştır.

Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik'te madde 21'den madde 34'e kadar süren üçüncü kısımda iç denetim sistemine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu bölümde bankacılıkta iç denetim faaliyetleri ve çalışma esasları düzenlenmiştir. İç denetim faaliyetleri, riske dayalı denetim, iç denetim planı, denetim dönemi, çalışma programları, örneklem metot ve teknikleri, iç denetim raporları, izleme ve danışmanlık faaliyetleri ayrı ayrı açıklanmıştır.

Bankaların İç Sistemleri Hakkındaki Yönetmeliğin 21. maddesine göre iç denetim sisteminin amacı, üst yönetime banka faaliyetlerinin kanun ve ilgili diğer mevzuat ile banka içi strateji, politika, ilke ve hedefler doğrultusunda yürütüldüğü ve iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği hususunda güvence sağlamaktır.

İç denetim faaliyetlerinden beklenen yararın sağlanması, iç denetimin güvence ve danışmanlık hizmetlerini gereği gibi yerine getirebilmesi için, bankanın her faaliyetinin ve her biriminin iç denetimin kapsamına girmesi gereklidir. İç denetim birimi, bankanın karşı karşıya olduğu riskleri ölçme sistemini, riskleri ile sermaye düzeyini ilişkilendirmek için geliştirdiği sistemi ve iç sermaye politikalarına uyumu izlemek için geliştirilen yöntemi düzenli ve sürekli olarak incelemelidir.

Bankanın tüm faaliyet alanlarını inceleme yeterliliğine sahip olan iç denetçilerden oluşan iç denetim birimi, faaliyetlerinde bağımsız ve tarafsız olmalıdır. Ayrıca iç denetim birimi, işletme içindeki konumunu, yetki ve sorumluluklarını, iç denetimin hedef ve kapsamını, bir iç denetim tüzüğü ile tüm çalışanlarına duyurmalıdır.

İç denetim biriminin, risk değerlendirmesine dayalı olarak oluşturacağı iç denetim sistemi, etkin bir iç denetim sistemidir. Risk değerlemesi için, banka tarafından sunulan tüm hizmetler ve yapılan tüm işlemleri kapsayan iç analizi hazırlanır. Bununla birlikte, bu hiz-

metlere ve işlemlere ilişkin kanun hükümleri ve ilgili diğer mevzuat konuları belirlenir. Önemli iş birimleri ve ürünler ile bunlara ilişkin faaliyet ve kontrol riskleri belirlenerek risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin yapısına ilişkin dokümanlar tespit edilir. Faaliyet ve kontrol risklerinin değerlendirilmesi ve önem derecelerinin tespiti için risk ölçüm ve derecelendirme sistemleri kullanılır.

Riske dayalı gerçekleştirilecek olan iç denetim faaliyetleri, üst yönetimin görüşü alınarak hazırlanan ve yönetim kurulunun onayıyla yürürlüğe giren iç denetim planı çerçevesinde yerine getirilir. İç denetim planında, denetlenecek denetim alanları, denetimin amacı, özel risk değerlendirmeleri, ilgili düzenlemeler, denetim dönemi, denetimin zaman planlaması, denetim faaliyetlerinde çalışacak personel sayısı ve personelin nitelikleri, denetimde kullanılacak araç-gereçlere yer verilir.

İç denetim faaliyetleriyle, incelenen alana ilişkin tüm işlemlerin incelenmesi mümkün olmayabilir. Bu durumda denetçi gerekli dikkat ve özeni göstererek, örneklem metot ve tekniklerini kullanarak seçtiği örneklem üzerinde denetim çalışmalarını yapar. Denetlenen alanla ilgili denetim görüşüne dayanak oluşturmak, denetimin planlanan şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ortaya koymak için, denetim sırasında yapılan her türlü işlem, çalışma kâğıtları şeklinde belgelendirilir.

Denetçi, denetim çalışması sırasında yapmış olduğu her türlü işlemi çalışma kâğıtlarına aktarmak suretiyle belgelendirir. Çalışma kâğıtlarında yer alan bilgiler doğrultusunda bir denetim görüşüne ulaşır, taslak bir denetim raporu hazırlar. Bu raporda yer alan bilgileri denetlenen birimin yöneticisi ile paylaşır. İç denetçi ile ilgili birimin yöneticisi arasında yapılan müzakereler sonucu denetim raporu son halini alır ve iç denetçi tarafından denetim komitesine veya yönetim kuruluna sunulur. Denetim faaliyetlerinin standartlara, ilkelere uygun bir şekilde planlanmasından, yürütülmesinden, raporlanmasından, her türlü çalışma esaslarının hazırlanması ve bu esaslara uygun davranılmasından iç denetim birimi yöneticisi sorumludur.

5. SONUÇ

Türk bankacılık sektöründe Cumhuriyetin ilanından sonra ilk yasal düzenleme 30.06.1930 tarihinde yayımlanan 1715 sayılı T.C. Merkez Bankası Kanunu'dur. Daha sonraki dönemlerde bankacılık faaliyetlerinin düzenlenmesine ilişkin, 2243 sayılı Mevduatı Koruma Kanunu, 2999 sayılı Bankalar Kanunu, 7129 sayılı Bankalar Kanunu, 3182 sayılı Bankalar Kanunu, 4389 sayılı Bankalar Kanunu, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, yürürlüğe konmuştur.

Türk bankacılık sektöründe, özellikle 1980'li yıllardan sonra uygulanan liberal politikalar nedeniyle, önemli yapısal değişiklikler görülmüş, hem ülke sınırları içerisinde hem de uluslararası alanda yaşanan ekonomik krizlerden de etkilenilmiştir. Bu nedenle tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak, bankacılık düzenlemelerini uluslararası norm ve düzenlemelere uyumlu hale getirmek için bankacılık sektörüne ilişkin çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır.

2243 sayılı Mevduatı Koruma Kanunu'nda, banka faaliyetlerine ilişkin yıllık raporlar ve hesap özetlerinin Maliye ve İktisat Bakanlıklarınca ortak bir şekilde atanan, Bakanlar Kurulu karşısında yemin ederek göreve başlayan Yeminli Banka Murakıplarınca denetleneceği hükmü yer almıştır.

2999 sayılı Bankalar Kanunu'na göre, Ticaret Kanunu hükümlerine göre seçilen murakıplar, banka yönetim kurulu başkan ve üyeleri, müdür ve memurlarının, Bankalar Kanunu ve ana sözleşme hükümlerine aykırı davranışlarının mevcut olması durumunda, bu davranışlar belgelere dayandırılarak, genel kurula hitaben yazılacak raporda yer almalıdır. Banka çalışanlarının kanunlara ve ana sözleşme hükümlerine aykırı davranışlarının bir raporla genel kurula sunulmasından dolayı 2999 sayılı Bankalar Kanunu'nda, iç denetim ifadesi yer almasa da, ilk defa iç denetim faaliyetinin tanımlandığı söylenebilir.

7129 sayılı Bankalar Kanunu'nda Yeminli Banka Murakıplarının ve Yardımcılarının nitelikleri, yetki ve sorumluluklarına ilişkin hükümler yer almaktadır. 7129 sayılı Bankalar Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine İlişkin 28 sayılı Kanun Hükmünde

Kararname'de Yeminli Banka Murakıpları ve Yardımcılarının denetimdeki etkinliği arttırılmıştır. 7129 sayılı Bankalar Kanunu'na ilişkin 70 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin üçüncü kısmı ise İç Denetim başlığını taşımaktadır. Böylece Türk bankacılık sektöründe iç denetim faaliyetleri ilk defa 70 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile mevzuata girmiştir.

3182 sayılı Bankalar Kanunu'nda madde 25., madde 26 ve madde 27'de iç denetime ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu maddelerde, 70 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de yer alan iç denetime ilişkin hükümler yer almıştır. Ayrıca faaliyetlerin bankacılık ilkelerine ve mevzuata uygunluğunu denetlemek için, bankalar müfettiş çalıştırmak zorundadır.

4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun Bankaların teşkilat ve organları başlığı altındaki 9.maddesinin 4.fıkrasında iç denetime ilişkin hükümlere yer verilmiştir. , 4389 sayılı bankalar Kanunu'nun 9.maddesi 4.fıkrasına dayanılarak Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik hazırlanmıştır. Yönetmelikte, bankaların maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak için kuracakları iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ilişkin esasları belirlemek için, detaylı açıklamaları içeren hükümlere yer verilmiştir.

Günümüzde yürürlükte olan 5411 sayılı Bankacılık Kanun'unun 23.,24.,29.,30.,31. maddelerinde iç denetime ilişkin hükümler yer almaktadır. Bankaların iç kontrol, risk yönetim ve iç denetim sistemlerine ilişkin usul ve esasları düzenlemek için, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 23.,24.,29.,30.,31. ve 93. maddelerine dayanılarak hazırlanan, Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik 01.11.2006 tarihli 26333 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yaşanan gelişmeler ve ihtiyaçlar doğrultusunda bankacılık faaliyetlerinde iç denetime ilişkin yasal düzenlemeler, gün geçtikçe daha kapsamlı ve detaylı bir şekilde hazırlanmıştır. Bankacılık sektöründe iç denetim faaliyetlerinin düzenlenmesine ilişkin yasal düzenlemelerle amaçlanan, banka varlıklarının korunması, bankacılık faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin sağlanması, yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanmasıdır. Nihayetinde tasarruf sahiplerinin hak

ve menfaatleri korunacak, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışması sağlanacak, finansal piyasaların dolayısıyla da reel piyasaların etkin bir şekilde çalışması sağlanarak ekonomik istikrar ve gelişme sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

Aksoy, Tamer, "Uluslararası Denetim Standartlarına Geçiş Sürecinde AB Denetim Müktesebatı ve Yeni AB 8.Denetim Direktif Tasarısı'na Karşılaştırmalı Bir Bakış", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Cilt:7, Sayı: 3, Eylül 2005.

Aksoy, Tamer, "The Role of Modern Internal Auditing and Corporate Governance in Turkey: A Sound Comparison with the Global Internal Auditing Standards and A Benchmark Analysis on Companies with Corporate Governance Rating Scores That Listed In Istanbul Stock Exchange Corporate Governance Index (CGI)", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MODAV, Cilt:12, Sayı:4, Aralık 2010 (a)

Aksoy, Tamer, Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Süreci İle KOBİ'ler, Bankalar ve Kurumsal İşletmeler Işığında Basel ve İç Kontrol, 2.baskı, Türmob yy.No:384, Ankara 2010(b)

Aksoy, Tamer, Çağdaş Bankacılıktaki Son Eğilimler ve Türkiye'de Uluslararası Bankacılık (Sistemik ve Analitik Bir Yaklaşım), SPK Yayınları, No:109, Ankara, Ocak 1998.

Aksoy, Tamer, ve S.Bozkus, "Establishment of Effective Internal Audit Function: Recommendations for Best Practice", Journal of Modern Accounting and Auditing; USA, Vol.8, No:9, September 2012.

Aktan, Bora, Basel Sermaye Uzlaşısı Kapsamında Türk Bankacılık Sektöründeki Nihai Gelişmeler, Journal of Yaşar University, No 10, Vol 3, Nisan 2008, S.1417-1429

Kamiloğlu, Sinem, Merkez Bankalarında İç Denetim: Avrupa Ve Amerika Merkez Bankalarının İncelenmesi Ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası İçin Bir Öneri, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, TCMB Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, Haziran 2003

Keskin, Ekrem; İnan, Emre Alpan; Mumcu, Melike; Erdönmez, Pelin; Kılınç, Gonca; Yavuz, Mehmet; Kranda, Ahmet, 50.Yılında Türkiye Bankalar Birliği ve Türkiye'de Bankacılık Sistemi"1958-2007", Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, Yayın No:262, Kasım 2008

Kuntalp, Erdem, Omağ, Merih, Banka ve Sigorta Hukuku, TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1712, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:894, Eskişehir, 2009

Parasız, İlker, Modern Bankacılık Teori ve Uygulama, Ezgi Kitabevi, 2.Baskı, Şubat 2007

Sarıkamış, Cevat, Ceylan, Ali, Aydın, Nurhan, Coşkun, Metin Sermaye Piyasası ve Finansal Kurumlar, TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No:186, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:962, Eskişehir, 2008

Takan, Mehmet, Boyacıoğlu, Melek Acar, Bankacılık Teori, Uygulama ve Yöntem, Nobel Akademik Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara 2011

www.theiia.org

www.bddk.org.tr, BDDK Çalışma Tebliği 2009, Erişim Tarihi:15.12.2011

www.bymvakfi.org.tr, Erişim Tarihi:18.12.2011

[www.banka-kredileri.org/index.php/bankacilik](http://www banka-kredileri.org/index.php/bankacilik), Erişim Tarihi:15.12.2011

2243 Sayılı Mevduatı Koruma Kanunu

2999 Sayılı Bankalar Kanunu

7129 Sayılı Bankalar Kanunu

7129 Sayılı Bankalar Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine İlişkin 28 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

7129 Sayılı Bankalar Kanununa İlişkin 70 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

3182 Sayılı Bankalar Kanunu

4389 Sayılı Bankalar Kanunu

Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik

5411 Sayılı Bankalar Kanunu

Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik

VERGİ İCRA HUKUKUNDA ÖDEME EMRİ VE SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilal YILMAZ

ABSTRACT

The payment order will be held on the public receivables, loans must be listed in the Law No. 6183. Authorize the payment order is an administrative procedure, the shape, the cause, the subject and purpose of the rules of procedure in accordance with the rules need to be regulated. Administration to issue a payment order is imposed, notification, completed accrual stages, without objection or appeal a denial of a public receivable outstanding at maturity by means definitive and obligatory. Organized in order of payment, the Tax Procedure Law shall be communicated to the addressee brought about by compliance with the notification procedures. Cases where there is a clear provision of the Tax Procedure Law, the Law on Notification can be found. After receiving the order to pay debts and debt payment that does not appeal to the addressee, are obliged to declare their wealth. Reasons for appeal is limited by law to order payment of the debt incurred on the appeal stage of the reasons put forward is blocked. The Borrower shall, however, was time-barred debt, the debt and the debt is not paid, the reasons may file a lawsuit against the payment order. Court of the debtor's duty to examine the tax court of appeal. That does not pay the debt and the payment order lawsuit against the debtor collected by enforcement of the ways is faced with the foreclosure process. Who took time to bring an action against the debtor's payment order, payment at the disposal of complaints by way of tax in case of error apply to the Ministry of Finance, the ministry is also the case that the process is possible.

Anahtar Kelimeler: Vergi, ödeme emri, kamu alacağı, ödeme emrinin tebliği, ödeme emrine itiraz

Avukat
İzmir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ekonomi Hukuku Yüksek Lisans Öğrencisi

GİRİŞ

Bu çalışmada, ilk olarak amme alacağı kavramı içerisinde alacağın kapsamı ve tarafları kısaca açıklanacak, vergi ve diğer kamu alacaklarından dolayı ayrı bir takip ve tahsil usulünün gerekli olup olmadığı konusuna değinilecektir. Yeni gelişen bir durum olması sebebi ile 06.12.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 6360 sayılı On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi Ve Yirmi Altı İlçe Kurulması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile tüzel kişiliği sona erdirilen il özel idarelerinin görevlerini üstelenecek Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığının kamu borç ilişkisi bakımından alacaklı sıfatına sahip olup olmadığı konusuna değinilecektir. Ödeme emrinin hukuki niteliği izah edildikten sonra hukuka uygunluk kriterleri yönünden ödeme emri düzenlenmesi işlemi irdelenecek, ödeme emrinin tebliği aşamasına ilişkin olarak tebliğ usulleri ile tebliğin ve usulsüz tebliğin sonuçlarına işaret edilerek, ödeme emrinin tebliğine ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda hüküm bulunmayan hallerde 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun uygulanıp uygulanamayacağı, mal bildiriminde bulunmayanlara uygulanacak yaptırımlar ile dava açma süresini geçiren borçlunun başvurabileceği hukuki yollar açıklanacaktır. Çalışmanın sonunda da konuya dair bilgiler özet halinde toparlandıktan sonra, kamu alacağının ayrı bir takip usulüne bağlı kılınmasına dair değerlendirmelerde bulunulacaktır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun’da, amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermiş ise teminatın paraya çevrilmesi ya da kefil gösterilmiş ise kefilin takibi, amme borçlusunun borcuna yetecek miktarda mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi ve gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi şeklinde olmak üzere üç ayrı cebren tahsil şekli düzenlenmiştir. (AATUHK m.54) Borçlunun iflas yolu ile takibine ilişkin usul ve esaslar 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre belirlenir. (AATUHK m. 100) Verginin alınması zorunluluğu ilkesinin sonucu olarak, kesinleşmiş bir kamu alacağının ödenmediğini tespit eden tahsil daresi, herhangi bir makamın talebine gerek olmaksızın

zın kendiliğinden bir ödeme emri düzenleyerek cebren tahsil sürecini başlatır. Çalışmanın konusunu ise, borçluya ait malların haczedilerek paraya çevrilmesine yönelik düzenlenen ödeme emri oluşturmaktadır.

Ödeme emri düzenlenebilmesi için, öncelikle vergilendirme sürecine ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarının tamamlandıktan sonra ortada itiraz edilmeden ya da itirazın reddi sureti ile kesinleşmiş ve vadesinde ödenmemiş bir kamu alacağının bulunması zorunludur. Tahsil dairesinin henüz kesinleşmemiş bir kamu alacağı hakkında ödeme emri düzenlemesi ve ödeme emri düzenlemeden zorla tahsil sürecine başlaması mümkün değildir. Aksi halde ilgili idari işlemin vergi yargısı tarafından iptal edileceği muhakkaktır. İdare hukukunun genel ilkelerine uygun olarak kamu alacağının tahsili aşamasına ilişkin idari işlemlerde, işlemin hukuka uygunluğu ve idari yargı denetimine tabi olduğu kuralı esastır.

1. KAVRAM

6183 sayılı Kanun’da geçen amme alacağı kavramı, kanunun 1. ve 2. maddesi kapsamına giren alacaklar şeklinde tanımlanabilir. (AATUHK. m.3/1) Kamu alacağı, ekonominin aktif ya da pasif öznesi olan devletin, yükümlülük getirmek sureti ile veya borç ilişkisi dolayısıyla elde ettiği, kamu gücüne dayanarak takip ve tahsil ettiği gelirler şeklinde de tanımlanmaktadır¹. Devletin gerçek ve tüzel kişilere yüklediği bu tür mali yükümlülükler geniş anlamda vergilendirme yetkisi olarak adlandırılmıştır². Kanunun 1. maddesinde, Türk Ceza Kanunu’nun para cezalarının tahsil şekil ve hapse çevrilmesi hakkındaki hükümleri saklı kalmak üzere, idarenin akitten, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacakları dışında kalan ve devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç,

1 Tamer Budak, Serkan Benk, Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme, Busines and Economics, Volume 2 Number 2 2011 PP 61-76 [http://www.berjournal.com/wp-content/plugins/downloads-manager/upload/BERJ%202\(2\)2011%20article4%20pp61-76.pdf](http://www.berjournal.com/wp-content/plugins/downloads-manager/upload/BERJ%202(2)2011%20article4%20pp61-76.pdf) Erişim Tarihi:08/02/2013

2 Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku 2. Baskı, Bursa 2011, Ekin Basın Yayın Dağıtım, s.58

ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin amme hizmetleri uygulamasından doğan olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunacağı hükmü getirilmiştir. (AATUHK. M. 1) Bundan başka özel kanunlarda 6183 sayılı Kanun'a göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar ile 6183 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan Tahsil-i Emval Kanunu kapsamındaki (AATUHK. m. 2) her türlü alacak bu kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Ancak kanunda alacaklı olarak sayılan kurumların sözleşmeden ve haksız fiilden doğan alacakları kanun kapsamı dışında tutulduğundan, bunların takip ve tahsili 2004 s. İlk hükümlerine göre yapılacaktır. Alacaklı kamu idaresi devleti, il özel idarelerini ve belediyeleri (AATUHK. m. 3) ifade ederken³, kamu borçlusu da kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ile bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını, vergi mükelleflerini ve sorumlularını, bunların kefillerini ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcilerini ifade etmektedir. Görüldüğü gibi, ilişkinin bir tarafında kanunlar ile kendisine kamu alacağını tahsil yetkisi verilen kamu idareleri varken, diğer tarafında, yine kanunlar ile kendisine kamu borcunu ödeme mükellefiyeti yüklenen gerçek ve tüzel kişiler bulunmaktadır.

06.12.2012 tarih ve 28489 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanarak yürürlüğe giren On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi Ve Yirmi Altı İlçe Kurulması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 6360 sayılı Kanun ile bu kanunun 1. maddesinin 1. - 2. - 4. fıkralarında sayılan illerdeki⁴ il özel idarelerinin tüzel kişiliği kaldırılmıştır. (6360 S.K.m.1/5) Tüzel kişiliği sona erdirilen il özel idarelerinin yerine, kanunun 34. maddesi ile 3152 sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un

3 Adnan GERÇEK, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa-2011 2. Baskı s.5

4 Bu iller, Aydın, Balıkesir, Denizli, Hatay, Malatya, Manisa, Kahramanmaraş, Mardin, Muğla, Tekirdağ, Trabzon, Şanlıurfa, Van Adana, Ankara, Antalya, Bursa, Diyarbakır, Eskişehir, Erzurum, Gaziantep, İzmir, Kayseri, Konya, Mersin, Sakarya ve Samsun, İstanbul ve Kocaeli' dir.

28. maddesinden sonra gelmek üzere 28/A maddesi eklenerek, Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı kurulmuştur. İşte bu noktada, kurulan yeni başkanlığın bir tüzel kişiliğe sahip olup olmadığı, il özel idarelerinin toplamakla yetkili olduğu kamu gelirlerini de toplayıp toplayamayacağı hususu akla gelmektedir. Esasen ayrı bir inceleme konusu olmakla birlikte, getirdiği yenilik sebebi ile bu konu üzerinde de kısaca durmakta fayda vardır.

İlk olarak, il özel idarelerine toplama yetkisi verilen gelirlerin, adı geçen başkanlık tarafından da toplanabilmesi, başkanlığın bir tüzel kişiliğe⁵ sahip olmasına, bütçesinin varlığına ve kanunda sayılan gelirlerin toplanması konusunda yine kanunla yetkilendirilmiş olmasına bağlıdır. 6360 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 1. fıkrasının 2. cümlesinde, tüzel kişiliği kaldırılan il özel idarelerine 22.02.2005 tarih ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu ve diğer mevzuatla verilmiş olan görev, yetki ve sorumlulukların, ilgisine göre bu kamu kurum ve kuruluşu tarafından kullanılacağı ve yerine getirileceği öngörülmüştür. Buna ilave olarak, Maliye Bakanlığınca, Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarının görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi için her yıl İçişleri Bakanlığı bütçesine yeterli ödenek konulacağı ve valiye bağlı bir birim olduğu, hükmü getirilmiştir. (3152 S.K.m.28/A) Bütün bu açıklamalardan, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlığının ayrı bir bütçeye ve tüzel kişiliğe sahip olmadığı, dolayısı ile kamu borç ilişkisinin alacaklı tarafında yer alamayacağı anlaşılmaktadır. Dikkat edilmesi gereken bir başka husus ise, 6360 sayılı Kanun'un yürürlük maddesinde, bir kısım hükümlerin ilk mahalli idareler genel seçiminde, bir kısım hükümlerin ise, kanunun yayını tarihinde yürürlüğe gireceğidir. İlk mahalli idareler genel seçimlerinde yürürlüğe girecek hükümler arasında, kanunda sayılan illerdeki il özel idarelerinin tüzel kişiliğinin kaldırılmasına dair düzenleme de bulunmaktadır. (6360 S.K.m.36) O halde, tüzel kişiliği

5 Kamu tüzel kişiliğinin tanımı ve ölçütleri için bkz. Metin Günday, İdare Hukuku, İmaj Yayıncılık, 2002,6. Bası s. 66-69, Ayrıca Anayasa Mahkemesi, 22.12.1994, E. 1994/70 K. 1994/65-02 , http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2442&content=Erişim Tarih:16.02.2013

kaldırılan il özel idarelerinin tüzel kişiliği, ilk mahalli idareler genel seçimlerine kadar devam edecek, bunun sonucu olarak il özel idareleri kendisine verilen yetki, görev ve sorumlulukları bu tarihe kadar yerine getirebilecek, kanunla kendisine toplama yetkisi tanıyan gelirleri de ilk mahalli idareler genel seçimlerine kadar toplamaya devam edecektir.

Kamu alacağı kavramı ve tarafları kısaca açıklandıktan sonra, bundan sonraki açıklamalar, daha çok devletin kamu gelirleri içerisinde vergi koyma yetkisini ifade eden dar anlamda vergilendirme yetkisinin⁶ sonuçlarından, ödeme emri düzenleme işlemine yönelik olmakla birlikte genel olarak diğer kamu alacaklarına da uygun düştüğü ölçüde uygulanabilir niteliktedir.

Henüz kesinleşmemiş vergi alacaklarının tahsili⁷ ile vergi borçlarının tarh, tebliğ ve tahakkuka ilişkin kuralları 213 s. Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenmektedir. Ancak bu alacakların cebren tahsil ve takip esasları, 6183 s. A.A.T.U.H.K.'un 54 ve devamı maddelerinde düzenlenmektedir. Bu noktada kamu alacaklarının cebren tahsilinin niçin özel bir kanuna tabi kılındığı konusuna değinmek faydalı olacaktır. Kanun koyucu, borçlunun iflas yolu ile takibinde olduğu gibi, diğer cebren tahsil şekillerinin de 2004 s. İİK'ya göre yapılacağını düzenleyebilirdi. Bundan maksat, alacağın en kısa sürede ve en az masrafla hazineye intikalini sağlamaktır. Kamu giderlerinin finansmanı ve bütçe dengesinin kontrolü bakımından tahsilâtın sürüncemede kalması kamu yararını şiddetle tehdit etmektedir. Özel hukuk hükümlerine göre uygulanan cebren tahsil yollarında, kötü niyetli borçluların alacağın tahsilini geciktirmeleri ve bu yolda alacaklıya karşı hukuki ve fiili engeller çıkarmaları, diğer yandan borçlunun cebren tahsil sonrası ortaya çıkan durumunun alacaklıyı ilgilendirmemesi sebebi ile hem tahsilâtta iktisadilik hem de mükellefe kolaylık sağlanması ilkesi gereği; sürekli gelir elde edilen mükellefin mahvına sebep olmamak üzere, kamu alacağının tahsilinin özel bir yasa

ile özel hükümlere bağlanmasının isabetli olduğu ortaya çıkmaktadır.

2. ÖDEME EMRİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Kamu alacaklarının tahsiline yönelik işlemler, "kural olarak bireysel-özel, yükümlendirici, sebebe bağlı, asıl-sonuç işlem niteliğini taşıyan ve eylem-işlem biçiminde ortaya çıkan bir uygulama işlemidir"⁸. Kanunla belirlenen sınırlar içerisinde yükümlünün ya da sorumlunun hukuki durumunda değişiklik yapması yönünden bireysel-özel, borçluya kamu borcunu ödeme yükümlülüğünü getirmesi bakımından yükümlendirici, borcun varlığı yönü ile sebebe bağlı, tahakkuk işlemleri ile bulunan bağlantısı sebebi ile asıl işlem-sonuç işlem ilişkisini barındıran idari işlemidir. Ayrıca "kesin, yürütülmesi zorunlu ve yenilik doğurucu bir idari işlemidir"⁹. "Tahakkuk işlemi ödeme emrinin, ödeme emri haciz işleminin, haciz işlemi de satış işleminin sebep unsurunu oluşturan işlemlerdendir. Bu işlemler hep birlikte bir zincir oluşturmaktadır. Ancak bu zincirin her halkası, diğerinden bağımsız olarak idari davaya konu olabilecek niteliktedir. Yani burada zincirden ayrılabilen işlemler söz konusudur"¹⁰. Ödeme emri, diğer zincir işlemlerden ayrılıp dava konusu edilebilir yönü ile ayrılabilir işlem niteliğindedir¹¹.

3. ÖDEME EMRİNİN HUKUKA UYGUNLUK YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde, bir idari işlemle menfaatleri ihlal edilenlerin, o işlemin yetki, şekil, sebep, konu veya amaç yönlerinden hukuka aykırı olduğu iddiası ile iptali için idari yargıya başvurabilecekleri düzenlenmiştir. Bunun gibi ödeme emirleri de sayılan hukuka uygunluk kriterleri çerçevesinde düzenlenmelidir.

8 Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 2011, 5. Bası, s.574

9 Muhsin Koçak, Vergi-İcra hukuku, Seçkin Yayınları, 2011, 1. Bası s.187

10 Turgut Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ekim 2006 s. 81

11 Dan.7. D. 24.2.2004 E:2002/2102, K:2004/429.

6 D. Şenyüz, M. Yüce, A. Gerçek, a.g.e.s.58

7 M. Kamil Mutluer, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Turhan Kitabevi Ankara 2011 s. 322

3.1. YETKİ YÖNÜNDEN

Ödeme emri düzenleme yetkisini alacaklı kamu daire-sine veren kanun, bu idareleri devlet, il özel idareleri ile belediyeler olarak saymıştır. (AATUHK. m.1) İdarenin sahip olduğu ödeme emri düzenleme yetkisi, şartları gerçekleştiğinde mutlaka kullanılmak zorunda olması sebebi ile bağlı yetki¹² olarak adlandırılmaktadır. Alacaklı kamu idarelerinin hiçbirisi diğerinin yetkisine giren hususlarda tahsilât işlemi yapamayacağı gibi, bu işlemlerin idari karar alma ve işlem tesis etme yetkisi olmayan kişiler tarafından da yapılması mümkün değildir. Alacaklı kamu idareleri birbirleri yerine işlem yaparken bu işlemin idare dışından bir görevli ya da organ tarafından yapılması halinde yetki gaspından, idarenin görev alanı dışında yer alan konularda işlem tesis edilmesi halinde de fonksiyon gaspından bahsetmek mümkün olacaktır¹³. Ödeme emrini düzenleyen idari makam, “idare adına işlem tesis etmeye yetkili olmakla beraber, başka bir idari mercii veya kamu görevlisinin görev alanına giren bir konuda karar almış ise” yetki tecavüzü söz konusudur¹⁴. Fonksiyon ve yetki gaspı halinde düzenlenen ödeme emrine yokluk yaptırımı uygulanır iken, ödeme emrinin diğer yetkisizlik sebepleri ile sakatlanması halinde iptal edilebilirlik yaptırımı uygulanmaktadır. Ödeme emrinin düzenlenmesi için idari makamda var olan iradenin göstergesi olan imza, imza devri dışında o işlemi tesise yetkili olan makamı işgal eden kamu görevlisine ait olmalıdır¹⁵.

Kanun, ayrıca idarenin yer yönünden yetkisini de belirlemiştir. Takibatın alacaklı amme idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılacağını, borçlu veya mallarının başka mahalde bulunması halinde, yapılacak takiplerin aynı neviden amme idaresinin tahsil dairesince niyabeten¹⁶ yapılacağını düzenlemiştir. (AATUHK. M.5) Birden fazla tahsil dairesinin bulunduğu bu ihti-

malde, yetki ödemenin yapılacağı yer olan borçlunun ikametgâhının bulunduğu yere göre belirlenebilir¹⁷. (AATUHK.. m.39) Burada borçlu veya mallarının başka mahalde bulunması halinde, cebren tahsil aşamasına ait tüm işlemlerin niyabeten yapılıp yapılamayacağına, dolayısı ile ödeme emrinin de niyabeten düzenlenip düzenlenemeyeceğine değinilmelidir. Danıştay, müteselsil sorumlular hakkında düzenlenecek ödeme emrinin asıl borçlunun bağlı olduğu vergi dairesi tarafından düzenleneceğini ifade ederken¹⁸, asıl borçlunun bağlı olduğu tahsil dairesinin yetkilendirmesi halinde¹⁹ borçlu veya mallarının bulunduğu yerdeki tahsil dairesinin ödeme emri düzenleyebileceğine karar vermektedir. Kanaatimizce, niyabeten kavramının istinabe şeklinde anlaşılması halinde, vergi sorumlusu hakkındaki ödeme emrinin, asıl borçlunun bağlı olduğu vergi dairesi tarafından düzenlenmesinde hukuki ve fiili engel bulunmadığından, esasen işlemin niteliği niyabeten yapılmasını gerektirir nitelikte de olmadığından, niyabetin kapsamını cebren tahsil sürecinin ödeme emri tanzimi dışındaki haciz, satış gibi diğer evrelerini kapsar şekilde düşünmek yerinde olacaktır. “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’ nun “Vergi Uygulamasındaki Yetki” başlıklı birinci bölümünde yer alan 4. maddesinin ikinci fıkrasının ilk cümlesinde, mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı olduklarının vergi kanunları ile belirleneceği kuralına yer verilmiş, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’ nun 43. maddesinin 1. fıkrasında da, katma değer vergisinin, mükelleflerin iş ye-

17 Turgut.Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,Tüze Yayıncılık,s.147

18 Dan. 7. D. 29/01/2004 E.2002/465 K. 2004/197, Dan. 7. D.

16/09/2003 E.2002/3831 K.2003/3961

19 Dan. 3. D.: 22.03.2006 E. : 2006/220 K. : 2006/768, 6183 sayılı Yasanın 5 inci maddesi uyarınca takip edilen amme alacağının asıl borçlu şirketin mükellefi bulunduğu vergi dairesi müdürlüğünün vermiş olduğu yetkiye dayanılarak niyabeten davacının mükellefi olduğu vergi dairesi müdürlüğünce ödeme emri düzenlenmesi hukuka aykırı bulunmadığından aksi gerekçeyle verilen kararın bozulması gerektiği hakkında.

12 Bağlı yetki konusunda bkz. Zehra Odyakmaz, Ümit Kaynak, İsmail Ercan, İdari Yargı XII Levha Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 7. Baskı, İstanbul, Kasım, 2011 s. 37

13 M. Günday, a.g.e. s.130,131

14 M. Günday, a.g.e. s.131

15 T.Candan, a.g.e., s. 146,147

16 Y.Karakoç, a.g.e., s.603, Niyabeten kavramının doğru ifadesi istinabedir.

rinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunacağı hükme bağlanmıştır”²⁰.

İdare, ödeme emri düzenlemeye konu yönünden de yetkili olmalıdır. Tahsil dairesinin, tahsili ile görevli olduğu vergi türünden başka bir kamu alacağı hakkın-da ödeme emri düzenlemesi halinde, konu yönünden yetki sınırı aşılmış olur²¹. Örneğin, KDV tahsiline görevli bir vergi dairesinin gelir vergisine ilişkin ödeme emri düzenlemesi halinde durum böyledir. İdare, zaman yönünden de yetkili olmalıdır. “Yetkinin kazanılması ve kaybedilmesi yönünden, atama işleminin tamamlanmış olması ve göreve başlama, yetkilerin kullanılarak idari kararlar alınabilmesinin iki önemli koşuludur”²². Bundan başka zamanaşımına uğramış bir kamu alacağını borçludan ödeme emri ile isteyen tahsil dairesinin, kullanabileceği bir yetkiyi süresi içerisinde kullanmaması sebebi ile zaman yönünden yetkisini aştığını kabul etmek gerekir.

3.2. ŞEKİL YÖNÜNDEN

Öncelikle idari işlemler yazılı şekle tabidir. Yazıllık kuralına göre ödeme emri de yazılı şekilde düzenlenmelidir. 6183 sayılı Kanun’ un 55. maddesi, ödeme emrinin bağlı olduğu şekil kurallarını ve içeriğinde bulunması gereken hususları saymıştır. Buna göre amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 7 gün içerisinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiği hususlarını içeren bir ödeme emri tebliğ edilir. Ödeme emrinde alacaklı idare ile borçlunun adı ve soyadı, borcun asıl mahiyet ve fe-

ri’lerinin neler olduğu ve miktarları, ödeme yeri ve borç ödenmediği takdirde borcun cebren tahsil edileceği, mal bildiriminde bulunmadığı takdirde 3 ayı geçmemek üzere hapsen tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde de hapisle cezalandırılacağı borçluya bildirilir. Kanunun 114. maddesinde yazılı bilgilerin, istenmesine rağmen verilmemesi halinde uygulanacak cezai yaptırımlar da kayıtlı bulunur. Ödeme emrinde, itiraz süresi ile itiraz mercii de gösterilmelidir. Zira Anayasa’ nın 40. maddesi, devlet, işlemlerinde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır hükmünü getirmiştir. Kanun yolları ile mercilerin ve başvuru sürelerinin gösterilmemesi sebebi ile borçlunun haklarını kullanmaktan mahrum kalması halinde mahrumiyetin sonuçlarına borçlunun katlamasını beklemek hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmaz. Bu durumda süresinden sonra vergi mahkemesinde dava açan borçlunun davasının, süre aşımı sebebi ile reddine karar verilemez²³. Ancak salt bu eksiklikler, ödeme emrinin iptali için yeterli gerekçe oluşturmamakla²⁴ birlikte, sakatlığın ağırlığına göre, ödeme emrine yokluk ya da iptal edilebilirlik yaptırımı uygulanır²⁵. Son olarak ödeme emrini düzenleyen kişinin imzası da bulunmalıdır. Ödeme emrinin, idari işlemin hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için geçirmesi gereken aşamalar ile ilgili kurallar olarak tanımlanan usul kurallarına da uygun olması zorunludur²⁶. Ödeme emrinin tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarından geçmiş, vadesinde ödenmemiş ve kesinleşmiş bir kamu alacağı hakkında düzenlenmesi gerekir. Buna, ödeme emrinin usul kurallarına uygunluğu denilmektedir.

20 Dan. 7. D.16.11.2005, E.2003/536 K.2005/2755. Kararın devamında “ yetki kuralı, takip edilmesi gereken kişiye değil, takibin konusu olan verginin mükellefine göre belirlenmiş; verginin mükellefi olmayan kişinin bağlı olduğu idarenin yetkisi ise, niyabeten yapabileceği işlerle sınırlı tutulmuştur. Niyabet ise, yetkili kamu idaresinin görevlilerinin, coğrafi yetki alanları dışına çıkmalarını gerektirecek iş ve işlemler dolayısıyla başvurabilecekleri bir müessesedir. Ödeme emrinin düzenlenip tebliği ise, bu nitelikte iş ve işlem değildir.” denilmek sureti ile 8 numaralı dipnotta yazılı kararla çelişen bir durum ortaya çıkmıştır. 21 Dan. 7.D. 29/05/1991 E., 1989/2739, K.:1991/1849, Belediyelerin Katma Değer Vergisi tahsiline yetkili olmadıkları.

22 M.Günday, a.g.e. s. 127.

23 Dan. 4. D. 13.11.2006 E. : 2005/2134, K.: 2006/2156, Corpus Mezuat ve İçtihat Programı.

24 Dan. 9. D., 03/11/2010,E.:2008/559, K.:2010/5801, a.g.p., Anayasanın emredici kuralına rağmen başvuru yeri ve süresinin öngörülmemiş olmasına rağmen, adına ödeme emri düzenlenen davacı tarafından yasal süresinde ve usulüne uygun olarak açılan davanın esasının incelenmesi gerekirken dava konusu ödeme emrinin şekil yönünden iptaline karar veren vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

25 Turgut., Kanuni Temsilcinin ... a.g.e. ,s.148

26 T.Candan,Açıklamalı İdari... a.g.e., s. 132

3.3. SEBEP YÖNÜNDEN

Tahsil dairesini ödeme emrini düzenlemeye iten saik, ödeme emrinin sebebidir. Ödeme emri düzenlenmesinin hukuki sebebi, vadesinde ödenmeyen kamu alacağının tahsili için ödeme emri tebliğini emreden 6183 sayılı Kanun'un 55/1. maddesidir. Maddi sebebi ise, tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarını tamamlamış ve usulüne uygun şekilde tebliğ edildikten sonra vadesinde ödenmemiş tahsil edilebilir bir kamu alacağının varlığıdır. Amme alacağının muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve alacaklı kamu idarelerinin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakları dışında kalan ve amme hizmetlerine ait diğer alacakları ile bunların takip masraflarına ilişkin olması gerekmektedir. (AATUHK. m. 1) Nitekim Danıştay bir kararında, "yükümlüce Katma Değer Vergisi borcu için vergi dairesine verilen çekin karşılıksız çıkması sebebiyle 3167 sayılı Kanun uyarınca hesaplanan tazminatın, 6183 sayılı Kanun kapsamında kamu alacağı olmadığına, dolayısıyla ödeme emri ile istenemeyeceğine" hükmetmiştir. Kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki ya da haciz olunmuş malın paraya çevrilmesi, borçluyu zor duruma düşürecekse, (AATUHK. m. 48) tecil müessesesinden faydalanan borçlu hakkında ödeme emri düzenlenemez²⁷. Aksi halde ödeme emrinin sebep yönünden sakatlandığını kabul etmek gerekir. Tahakkuk işleminin, ödeme emrinin sebep unsurunu oluşturması bakımından tahakkuk işleminde bulunan bir sakatlık veya alacağın zamanaşımına²⁸ uğramış olması ödeme emrini de sebep unsuru yönünden sakatlayacaktır. Sebep unsuru yönünden sakatlanan ödeme emri, vergi yargısı tarafından iptal edilecektir. Özetle, ödeme emrinin sebep yönünden hukuka uygun olması için, alacağın tarhi,

27 Uluğ İlve Yücesoy, Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri Ve Sonuçları, D.E.Ü. S.B.E. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.42, Şükrü ve Zuhâl Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık Ankara 2005, Dan.4. D.07/06/1989 E.1988/3943 K.1989/2585.

28 Gökhan Kürşat Yerlikaya, Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Şerhi, XII Levha Yayıncılık, 1. Baskı, Ocak, İstanbul 2012, S.408, Danıştay İçtihatları Birleştirme kurulu, E.1986/3, K. 1987/1

tebliği ve tahakkukundan sonra istenebilir hale gelmesi, vadesi gelmiş, zamanaşımına uğramamış, tecil edilmemiş, mücbir sebebe maruz kalmamış²⁹ ve 6183 sayılı Kanun'da sayılan kamu alacaklarından olması zorunludur.

3.4. KONU YÖNÜNDEN

"İdari işlemlerin konusu, işlemin hukuk düzeninde yarattığı sonuçtur. Vergi hukukunda tarh işleminin konusu doğrudan vergi alacağının kendisi değil, alacağın miktar itibarı ile tespittir"³⁰. "Ödeme emri düzenleme işleminin konusu ise, tahsili amaçlanan kamu alacağıdır"³¹. Ödeme emri ile muhatabından istenen kamu alacağı, vergi borcu, vergi borcuna bağlı diğer alacaklar ve kesilen vergi cezaları muhakeme masrafı, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakları dışında kalan ve amme hizmetlerine ait diğer alacakları ile bunların takip masraflarına ilişkin olması gerekmektedir. Ödeme emrinin haksız fiile ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklara ilişkin olması halinde o işlemin konu unsuru yönünden sakat doğduğu kabul edilmelidir.

3.5. AMAÇ YÖNÜNDEN

İdari işlemlerin amacı kamu yararının sağlanmasıdır. Tahsilât işleminin amacı da kamu yararını sağlamak üzere gerçekleştirilecek kamu hizmetlerinin finansmanı açısından gelirlerin elde edilmesidir³². İdari işlemler kamu yararı dışında, özel bir amaçla da tesis edilmiş olabilir³³. Ödeme emrinin kişisel amaçlarla düzenlenmesi, buna dair işlemi hukuka aykırı kılar. Örneğin, ödeme emri düzenleyicisinin kişisel, siyasi, etnik ayrımlara dayalı husumeti nedeniyle işlem tesis etmesi halinde durum böyledir.

29 M.Koçak, a.g.e., s.189,190

30 T.Candan, Açıklamalı İdari... a.g.e., s.153

31 T.Candan, Kanuni Temsilcinin ... a.g.e., s.168

32 D. Şenyüz, M. Yüce, A. Gerçek, a.g.e.s.255

33 Bu konudaki örnekler ve açıklamalar için bkz. T.Candan, Açıklamalı İdari..., a.g.e. s.155,156

4. ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİ

Yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden hukuka uygun olarak düzenlenen ödeme emri artık borçluya tebliğ edilecektir. Vergilendirme sürecinin tahakkuk aşamasından cebren tahsil aşamasına ilerlemesinin olmazsa olmaz şartı olan tebliğ işlemi, kanunda sayılan usullere titizlikle riayet edilerek yerine getirilmelidir. Zira tebliğ olmadan ödeme emri düzenlenemeyeceği gibi, her nasılsa düzenlenmiş ise ödeme emrinin hüküm ve sonuçlarını doğurması mümkün değildir. Ödeme emri, aksine bir hüküm bulunmadıkça, Vergi Usul Kanun hükümlerine göre tebliğ olunur. (AATUHK..m.8) Tebliğ esasları ve tebliğin muhatapları VUK'un 93 v.d. maddelerinde düzenlenmiştir. Ancak borçlunun belediye sınırları dışındaki köylerde bulunması halinde ödeme emri muhtarlıkça tebliğ edilir. (AATUHK. m. 55/3)

4.1. TEBLİĞ ESASLARI

Tahakkuk fişinden başka, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden çeşitli belgeler ve yazılar, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtası ile ilmi haberli olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. (VUK. m. 93/1) Maliye Bakanlığı tebliğleri memur vasıtası ile yaptırmaya da yetkilidir. Memur vasıtası ile yapılacak tebliğlerde, Vergi Usul Kanunu'nun tebliğe ilişkin esaslarına uyulur. (VUK. m. 107) Şu kadar ki, muhatabın kabul etmesi şartı ile tebliğin daire veya komisyonda yapılması da mümkündür. (VUK. m. 93/2) Muhatap dışındaki diğer kimselere, kabul etseler dahi dairede veya komisyonda tebliğ yapılması mümkün değildir³⁴. Tebligatın yapılmasında esas usul, tebliğin bilinen son adreslere posta ile yapılmasıdır. Bilinen adreslerin neler olduğu, kanunun 101. maddesinde sayılmış, mükellef tarafından işe başlamada, işi bırakmada, vergi beyannamelerinde bildirilen adresler, yoklama fişinde tespit edilen adresler, vergi mahkemelerine verilen dava ve cevap dilekçelerinde bildirilen adresler, ilgilinin imzası bulunmak şartı ile yetkililer tarafından

34 Bekir Baykara, Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler, D.11.D. 3.12.1999.tarih ve E.1999/2847 K.1999/4946

tutanakla tespit edilen adresler ile bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında³⁵ tespit edilen adresler; bilinen adresler şeklinde kabul edilmiştir. Tebliğ alındısının üzerinde, tebliğ tarihi ile posta memurunun ve muhatabın imzası bulunmak zorundadır³⁶. (VUK. 102/1) Tebliğin Vergi Usul Kanunu ile 6183 s. Kanun'da düzenlenen tebliğ usullerine aykırı olması halinde usulsüz tebliğden bahsetmek mümkündür. Bu takdirde, tebliğ işlemine geçerlilik tanınmaz. Danıştay, temel hakların kullanılmasıyla ilgili olması dolayısıyla, tebliğ usulü ile ilgili en küçük şekil hatalarını, iptal nedeni saymaktadır. "Danıştay'a göre zamanaşımının bitmesine çok az bir süre kalması halinde bile, tebliğ usulüne uyulmalıdır"³⁷. VUK'da hüküm bulunmayan hallerde T.K. hükümlerinin uygulanması gerekir. (TK m. 51) Ancak bu durumu, usulsüz tebliğin öğrenildiği tarihin tebliğ tarihi olduğu kuralı (TK. M. 32) ve kapıya yapıştırmak sureti ile yapılan tebliğ işlemleri ile sınırlı tutmak gerektiği savunulmaktadır³⁸. Bunun için Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tebliğ usullerinin tüketilmiş olması zorunludur³⁹. Danıştay, V.U.K.'un açık düzenlemeleri karşısında, muhatabın muvakkaten başka yere gitmesine ilişkin T.K.'nın 20. ve tebliğ imkânsızlığı ve tebellüğden imtina halini düzenleyen 21. madde-

35 Tahrir varakası, bina ve arazi için tahmin olunan irat ve kıymetlerin zaptına mahsus vesikadır.

36 K.Yerlikaya, a.g.e.,s. 59, Dan. 11. D. 22/05/2000 E. 1999/856, K.:2000/2204. Bizzat yükümlüye tebliğ edildiği öne sürülen ödeme emrine ait tebliğ alındısının incelenmesinden, söz konusu belgenin teslim eden posta memuru tarafından imzalanmasına rağmen, teslim alan bölümünde sadece, "kendisine tebliğ ettim" kaşesinin vurulduğu, ayrıca yükümlünün imzasının bulunmadığı görülmektedir. Kendisine tebliğ ettim ibaresi de aynı zamanda posta memuruna ait bir ifade olduğundan, buradan yola çıkılarak tebliğ edilmesi gereken evrakın yükümlüye verildiği sonucuna varılamaz. Dolayısı ile yükümlüye yasal prosedüre uygun tebliğ edilmediği anlaşılan ödeme emrine dayanılarak vergi borcunun tahsiline olanak bulunmamaktadır.

37 B. Baykara, a.g.m., s.4, Dan. 4. D. 02.12.1983 tarih ve E. 1982/3517, K. 1983/9321

38 B. Baykara, a.g.m.s.3

39 Dan. 4. D. 08/02/200 E.:199/1501, K. 2000/373, a.g.p., Özel usulsüzlük cezasına ilişkin olarak düzenlenen ihbarnamenin yükümlüye tebliğinde öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 93 ve devamı maddelerindeki tebliğ hükümlerinin uygulanacağı, 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine bu kanun uygulanmadan başvurulamayacağı.

lerinin uygulanamayacağı yolunda kararlar vermektedir⁴⁰. Mali tebliğ⁴¹ zarflarına, 7201 sayılı T.K.'nın 10. ve 23/8 inci maddesinde belirtildiği şekilde Adres Kayıt Sisteminden alınan adresin bilinen en son adres olarak kabul edilmesi ve tebligatın mükellefin bu adresine çıkarılarak bu durumun tebliğ evrakında açıkça belirtilmesi halinde bile anılan kanunun 21. maddesine göre işlem yapılmaz⁴². Borçluya yapılan tebligatın usulsüz olması halinde, borçlunun tebligattan haberdar olduğu tarihte tebliği yapılmış saymak gerekir⁴³.

4.2. TEBLİĞ YAPILACAK KİMSELER

Kendilerine tebliğ yapılacak kimseler mükellefler, bunların kanuni temsilcileri, umumi vekilleri veya kendilerine vergi cezası kesilenlerdir. (VUK. 94/1) Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerde, bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. "Buradaki cemaatlerden kasıt, Lozan Barış Antlaşması ile statüsü belirlenen dini cemaatlerdir"⁴⁴. Tüzel kişilerin birden fazla müdür veya temsilcisi varsa, tebliğ bunların birine yapılabilir. (VUK m. 94/2) Belediye sınırı dışındaki köylerde yaşıyan borçlulara ise, tebligat muhtarlıkça yapılır. (AATUHK.. m. 55/3)

40 Dan.9. D.02.11.2011 E. 2008/5363 K.2011/7553,

41 Mali tebligat; 7201 sayılı Tebligat Kanunu' nun 1., Tebligat Kanunu' nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik ile bu Esasların 2. maddesinde yer alan tebligat çıkarmaya yetkili mercilere ait vergi, resim ve harçlar (Vergi Usul Kanununun 2. Maddesine göre Gümrük İdareleri tarafından alınan vergi ve resimler hariç) ve bunlara ilişkin olup hüküm ifade eden her türlü belge ve yazıları içeren tebligattır. (Tebligat İşletme Esasları m. 69)

42 Tebligat İşletme Esasları m. 71

43 Dan.4. D. 15.03.1999 E.1998/906 K.1999/10520, a.g.p., ... genel tebliğ hükümlerine göre tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılacağından davacının ödeme emrini 05.09.1997 tarihinde değil, dava ve temyiz dilekçesinde açıkladığı gibi 26.09.1997 gününde öğrendiğinin ve 2 Ekim 1997 gününde kayda giren dilekçe ile açtığı davanın süresinde olduğunun kabulü gerekirken, süreaşımı nedeniyle davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

44 B. Baykara, a.g.m., s.12

4.2.1. GERÇEK KİŞİLERE TEBLİĞ

"Tebliğ esas itibarıyla, tebligatın konusunu oluşturan hukuki işleme karşı yasal yollara başvuruabilecek kişilere yapılmalıdır. Bunlar, mükellef ve kendisine ceza kesilenler ile bunlar adına dava açma yetki ve görevi bulunan umumi vekiller ve kanuni temsilcilerdir. Vergi sorumluları da kendilerine tebligat yapılacak kimselerdendir"⁴⁵. Muhatabın kanuni temsilcisinin bulunması halinde, tebligat, kanuni temsilcilere yapılmak zorundadır. Kanuni temsilcilerin birden fazla olması halinde, tebliğ bunlardan birine yapılabilir. Kanuni temsilciler, veli,⁴⁶ vasi⁴⁷ ve kayımlardır⁴⁸. Gerçek kişiler adına tebliğ yapılabilecek diğer kişiler, bunların umumi vekilleridir⁴⁹. Umumi vekillerin avukat olmasına gerek bulunmamaktadır. Kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde, tebliğ, ikametgâh adresinde bulunanlardan⁵⁰ veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. Muhatabın ikametgâhında kendisine tebliğ yapılacak kimsenin muhatabın aile efradından birisi olması gerekli olmayıp, tebliğ anında orada bulunması

45 B. Baykara, a.g.m. s.5,6

46 TMK. M.335: Ergin olmayan çocuk, ana ve babasının velayeti altındadır. Yasal sebep olmadıkça velayet ana ve babadan alınamaz. Hâkim vasi atanmasına gerek görmedikçe, kısıtlanan ergin çocuklar da ana ve babanın velayeti altında kalırlar.

47 TMK. M.403/1 Vasi, vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının kişiliği ve malvarlığı ile ilgili bütün menfaatlerini korumak ve hukuki işlemlerde onu temsil etmekle yükümlüdür.

48 TMK.M.403/2,3: Kayyım, belirli işleri görmek veya malvarlığını yönetmek için atanır. Bu Kanunun vasi hakkındaki hükümleri, aksi belirtilmiş olmadıkça kayyım hakkında da uygulanır.

49 Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, Vergi Usul Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Bası, İzmir, 2012, s. 110,111. Dan. 3. D:09.06.1999, E.1988/4481, K.1999/2384. a.g.p. Düzenlenen vekâletnamede, açıkça vergi ve ceza ihbarnamelerini tebliğ etme yetkisi verilmeyen ve umumi vekil de olmayan kişiye yapılan tebligatın usulüne uygun olarak yapıldığı kabul edilemeyeceğinden, mükellefin irtılai tarihine göre açtığı dava süresinde açılmış sayılır.

50 Dan. 4. D.16.04.1993 E.1992/4780 K.1993/1634. ... davacının kardeşine yapılan tebliğin geçerli olması için tebliğ yapılan yerin davacının ikametgahının olup olmadığının araştırılması gereklidir. Böyle bir araştırma yapılmadan davanın süresinde açılmadığına karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır. Mahkemece tebliğ yapılan yerin davacının ikametgahı olmadığının tespiti durumunda irtıla tarihi de göz önüne alınarak davanın süresinde açılıp açılmadığına karar verilmesi gerekmektedir.

yeterlidir⁵¹. Muhatap yerine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşe nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir. (VUK. m. 94/3) Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler, kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtası ile yapılır⁵². Tebliğ evrakında yazılı olması şartı ile tebliğ işlemini yapmayan üst, tazminle sorumlu olur. (VUK m. 96) Muhatabın yurtdışında oturması halinde, önce tebliğ evrakı tebligatı çıkaran merciin bağlı olduğu bakanlık vasıtası ile Dışişleri Bakanlığı'na, oradan da ilgili Türk elçilik veya konsoloslukuna bildirilir. O devletin kanunlarının müsait olması ve anlaşma bulunması şartı ile Türk siyasi memuru veya konsolosun talebi ile o memleketin yetkili makamı tarafından ödeme emri tebliğ edilir. Ancak muhatap Türk vatandaşı ise, tebligat doğrudan Türk siyasi memuru veya konsolosu tarafından da yapılabilir. Muhatabın Türk vatandaşı olmaması halinde tebliğ işlemlerine başlanmadan önce tebliğ evrakı yeminli tercüman tarafından borçlunun anlayabileceği dile tercüme edilmelidir. Yurtdışında resmi görevle bulunan Türk vatandaşlarına ait tebligatlar, Dışişleri Bakanlığı vasıtası ile yapılır. Muhatabın asker olması halinde, bağlı olunan komutanlık vasıtası ile tebligat yapılır. (VUK m. 97)

4.2.2. TÜZEL KİŞİLERE TEBLİĞ

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 yeterlidir. (VUK m.94/2) "Tüzel kişilerde tebligat, sırası ile öncelikle yasal temsilciye, bulunmadığı takdirde temsilciden sonra gelen kimse veya evrak müdürü gibi bu tür işlerle görevlendirilmiş kimseye yapılmalıdır. Bunlar da bulunamamış ise, bu yerdeki memur veya müstahdeme tebligat yapılabilir. Ancak bu duru-

mun tebliğ mazbatasında tespiti gerekir"⁵³. Tebliğ evrakını tüzel kişiler adına alacak kişiler, tüzel kişiyi temsil etmek üzere usulüne uygun şekilde yetkilendirilmiş ve tüzel kişi ile organik bağıını kesmemiş olmalıdırlar⁵⁴. Keza, işyerinde daimi surette çalışmayan bir kimseye ya da temyiz kudreti yönünden sakat olan kişilere yapılan tebligat da geçersiz olacaktır. Yine tebliğ evrakını alan kişinin görünüşe göre 18 yaşından aşağı olması ve belirgin şekilde ehliyetsiz olması da tebliğ işlemini geçersiz kılacaktır. Tasfiye halindeki tüzel kişinin yasal temsilcilerine ait yetkiler, tasfiyenin başlaması ile birlikte tasfiye memuruna geçeceğinden, tebligatların da tasfiye memuruna yapılması gereklidir⁵⁵. Tüzel kişilerin tebligat adresi, VUK.'nun 101. maddesinde sayılan bilinen adreslerdir. Tüzel kişinin sayılan bu adresleri dışında, yetkilisinin vergi dairesince tespit edilen ikametgâh adresinde bulunmaması üzerine aile bireylerine yapılan tebligatı Danıştay geçerli saymıştır⁵⁶. Kamu idare veya müesseselerine yapılacak tebliğler, bunların en büyük amirlerine veya muavinlerine ya da en büyük amirin yetkili kılacağı memura yapılır⁵⁷. (VUK.m 98)

53 B. Baykara, a.g.m., s.11

54 Vergi Dava Daireleri Kurulu.26/03/1999 E. 1998/193 K.1999/203. İnceleme elemanınca düzenlenen 21.10.1991 tarihli rapora dayalı tarhiyatın Eylül 1986 döneminde ortaklıktan ayrılan davacıya tebliği usule uygun bulunmadığından, kesinleşmemiş kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin Ocak...Ağustos 1986 dönemleri yönünden de iptaline ilişkin ısrar kararında hukuka aykırılık görülmemiştir.

55 Dan. 11. D. 07.11.1997 E.1995/5521 K. 1997/2 , a.g.p. Tasfiye halinde bulunan şirketin vergi borçlarından dolayı şirket adına düzenlenen ödeme emrinin tasfiye memuruna değil de ortağa tebliğ edilmesinde isabet bulunmamaktadır.

56 Dan. V.D.D.K. 06.11.1998 E. 1197/161 K.1998/318. İhbarname tebliğinin, vergi idaresince saptanan adreste tebligatı almaya yetkili olan ...'in aile bireylerinden birine yapıldığı anlaşıldığından ve bu tebligatta herhangi bir usulsüzlük bulunmadığından, kamu alacağının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık görülmemiştir.

57 Dan. 7. D. 27.05.1999 E. 1999/197 K. 1999/2236. Bir iktisadi devlet teşekkülü olan, Türkiye Elektrik Üretim. İletim Anonim Şirketi Genel Müdürlüğü adına yapılacak tebligatın, 213 sayılı Kanunun tüzel kişilere yapılacak tebligatla ilgili 94'uncu maddesine göre değil Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebligat başlıklı 98. maddesine göre yapılması gerekmektedir.

51 Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara, Mayıs 2010 s.425

52 Dan. 11. D: 24.11.1997 E. 1996/5661 K. 1997/4199 . a.g.p. Vergi ve ceza ihbarnamesinin işyerine tebliğe çıkarıldığı tarihte muvazaf askerlik hizmetini yapan kişiye 213 sayılı Yasa' nın 96. maddesine göre yapılmayan tebligat geçersizdir.

4.2.3. BELEDİYE SINIRLARI DIŞINDA BULUNAN KÖYLERDE TEBLİĞ

Belediye sınırı dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emirleri muhtarlıkça tebliğ olunur. Ödeme emirlerinin muhtarlığa tevdi tarihinden itibaren 15 gün içinde tebligat yapılmadığı takdirde ödeme emirleri tebliğ edilmemiş olan borçluların isimleri ödeme emri hükmü ve mahiyetindeki bir "ödeme cetveline" alınarak borçlular borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağırılırlar. Ödeme cetveli köy ihtiyar kurulu kapısına bir örneği de köyde herkesin görebileceği umumi bir mahalle 10 gün müddetle asılmak suretiyle tebliğ olunur ve cetvelin asıldığı Köy muhtarlığınca münadi vasıtasıyla ilan olunur. Cetvel asılırken ve indirilirken keyfiyet muhtarlıkça zabıt varakasıyla tespit edilir. Cebren tahsil ve takip, ödeme emrinin tebliği veya ödeme cetvelinin indirilmesi tarihinde başlamış olur. (AATUHK. m.55/3) Görüldüğü üzere ödeme emrinin muhtarlığa verilmesinden itibaren 15 gün süre ile tebligatın borçluya yapılması için beklenmekte, tebligat yapılamadığı takdirde, tebligat yapılamayan borçluların isimleri bir ödeme cetveline alınarak ilan edilmektedir. Ödeme cetveli ödeme emri hükmündedir. Kanunda öngörülen usule ve sıraya uyulmaması halinde tebliğ işlemi geçersiz olacaktır. Muhatap belediye sınırı dışındaki köylerde bulunsan bile Daniştay'a göre ödeme emrinin memur vasıtası ile muhatabın bizzat kendisine tebliğ edilmesi mümkündür⁵⁸.

4.3. TEBLİĞ EVRAKININ TESLİMİ

Tebliğ evrakının muhatabına teslimine dair usul ve kurallar VUK' nun 102. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre tebliğ olunacak evrakı içerir zarf posta idaresince muhatabına verilir. Bu durum muhatap ve posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmak sureti ile tespit olunur. Tebliğ tarihini, tebliğ memuru ile muhatabın ya da bunlardan herhangi birinin imzasını taşımayan tebliğ geçersizdir. Muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı tebliğin yapılamaması halinde teb-

liğ memuru durumu zarf üzerine yazar ve evrak dairesine geri gönderilir. Muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adreslerinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde, bu durum ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak beyanda bulunanın imzası alınır. İmzadan imtina edilmesi halinde bu durum şerh düşülerek evrak merciine iade olunur. Tebliği çıkaran tahsil dairesi, münasip bir süre bekledikten sonra ödeme emrini yeniden tebliğe çıkarır. Bu takdirde de tebligatın yapılamaması durumunda ödeme emri ilan tebliği edilir⁵⁹. Muhatabın imza atamayacak kadar okuma-yazmasının bulunmaması veya herhangi bir nedenle imza atamayacak olması halinde, muhatabın sol elinin başparmağı bastırılmak sureti ile tebliğ işlemi tamamlanır. Muhatap tebellüğden imtina ederse, evrak muhatabın önüne bırakılmak sureti ile tebliğ olunur. Gerçek kişiler ile gerçek ve tüzel kişilerin yasal temsilcileri dışında, işyerinde çalışan memur ve müstahdemleri ve yasal temsilcilerinin ikametgah adreslerinde bulunan aile fertlerinin tebellüğden imtina etmeleri halinde tebligatın muhatabın önüne bırakılmak sureti ile yapılacağı hükmü uygulanmaz. Hükmü sadece tebliğin bizzat muhataplarının tebellüğden imtina etmeleri haline münhasır olacak şekilde uygulamak gerekir⁶⁰. Tebliğ evrakının teslimine dair bütün bu işlemler, muhatabın komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri ya da zabıta memuru huzurunda gerçekleştirilmeli, tebliğ memuru tarafından tarih ve imza edildikten sonra hazır bulunanlara da imzalatılarak tespit edilmelidir.

4.3.1. Elektronik Ortamda Tebliğ

23.07.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanun'un 7. maddesi ile VUK'na 107/A maddesi eklenecek elektronik ortamda tebliğ müessesesi getirilmiştir. Hükmü göre, VUK'na göre tebliğ yapılabilecek kimselere, 93. maddede yazılı esaslara bağlı olmaksızın

59 Dan. 4. D. 19.11.1998 E.1997/5965 K. 1998/4358. a.g.p.. Vergi usul Kanunun 102/4. Maddesine göre, davacının bilinen adresine ikinci kez tebliğe çalışılmadan ilan tebliği yoluna gidilemez.

60 Dan. 4. D.06.06.1995 E.1994/3830 K.1995/2735.

58 Dan.3. D.16.02.2011, E.2009/1025 K.2011/527

tebliğe elverişli bir elektronik adres vasıtası ile tebliğ yapılması mümkündür. Elektronik ortamda yapılacak tebliğ ile ilgili teknik altyapıyı kurmaya veya mevcut olanları kullanmaya, elektronik adres zorunluluğu getirmeye, elektronik ortamda tebliğ yapılacaktır ile elektronik tebliğe ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış ise de, ilgili bakanlık tarafından bugüne kadar konu ile ilgili herhangi bir işlem tesis edilmemiştir.

Adalet Bakanlığı tarafından hazırlanarak, 19.01.2013 tarih ve 28533 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlandıktan sonra yürürlüğe giren Elektronik Tebligat Yönetmeliğinin 1. maddesinin 2. fıkrasında, yönetmeliğin 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’ na ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tarafından çıkartılacak elektronik tebliğleri kapsadığı düzenlenmiştir. Adı geçen kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri arasında, Maliye Bakanlığı da bulunmaktadır. Yönetmeliğin dayanak başlıklı 2. maddesinde de 11.02.1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanununun 7/a maddesine dayanılarak hazırlandığı ifade edilmektedir. Bu açıklamalara göre vergi tebliğlerinin de elektronik tebliğe ilişkin mevcut düzenlemelere göre yapılıp yapılamayacağı sorusu akla gelmektedir. V.U.K.’nun, vergi tebliğleri bakımından özel kanun olması yönü ile bu kanuna özgü tebliğ usullerine riayet edilmelidir. Verginin yasallığı ilkesi bakımından tartışmalı olmakla beraber⁶¹, kanunun 107/A maddesi ile elektronik tebliğe ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Dolayısı ile Adalet Bakanlığı tarafından 7201 sayılı Kanun’ a dayanılarak hazırlanan elektronik tebligat yönetmeliğinin, söz konusu yönetmeliği çıkaran makam ve yönetmeliğin dayanağı bakımından vergi tebliğlerine uygulanması gerekir. Vergi tebliğlerinin elektronik ortamda yapılabilmesi Maliye Bakanlığının bu konudaki düzenlemesine bağlıdır.

61 Bu konudaki geniş yorum ve açıklamalar için bkz. Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul, Ekim 2011 s.145,146,152

1.1.2 İlan Yolu İle Tebliğ Usulü

Tebliğ evrakının mu’tad yollardan tebliğ edilememesi şartı ile muhatabın adresinin hiç bilinmemesi, adresin yanlış veya değişmiş olması hallerinde, kendilerine başka sebeplerden dolayı tebligat yapılmayanlar⁶² ile yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ imkânsızlığı halinde ödeme emri ilan tebliğ edilir. (VUK m. 103) Bunun için muhatabın bilinen tüm adreslerine gönderilen tebliğ evrakının iade edilmesi gereklidir⁶³. Bilinen adreslerin yanlış olduğunun tespiti ise, V.U.K.’un 102. maddesine uygun şekilde tespit edilmelidir⁶⁴. Aksi halde ilan tebliğ yoluna gidilmesi mümkün değildir. Vergi ya da ceza aslının 1.800-TL’den ⁶⁵ az olması halinde, ilan yazısı, tebliği yapacak vergi dairesinin ilan panosuna asıldıktan sonra muhatabın bilinen en son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir⁶⁶. Bu durumda gazetede ilan yapılmaz. Tebliğ konusunun 1.800- 180.000-TL. arasında olması halinde, bir önceki işlemlere ilave olarak vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içerisinde yayınlanan bir gazetede ilan edilir. Gazete

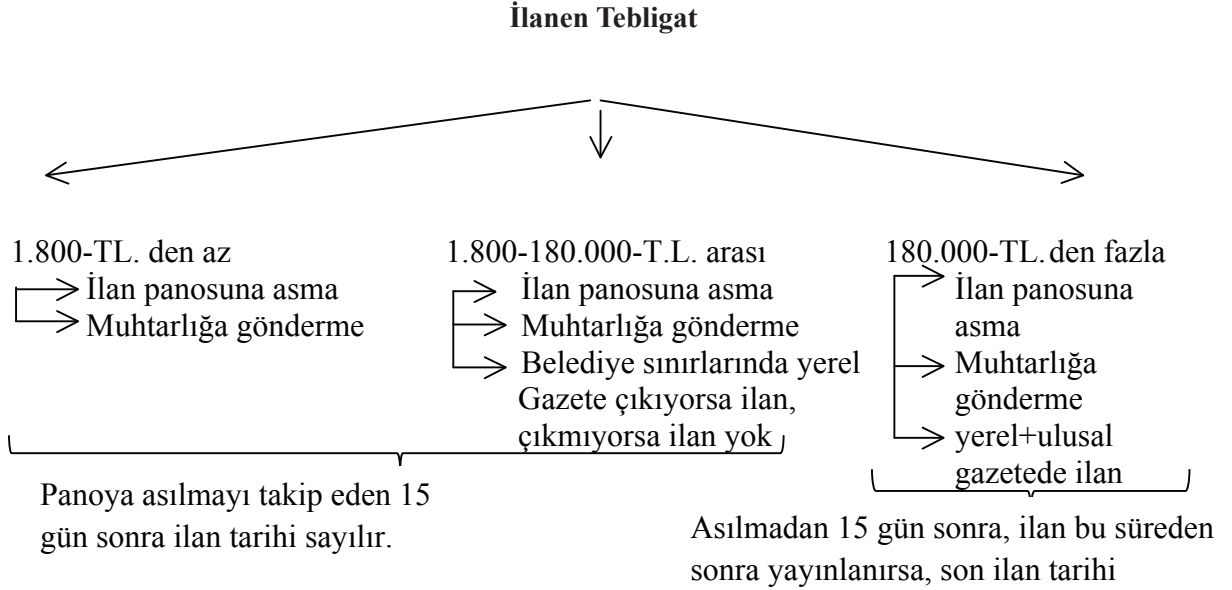
62 Bu konudaki örnekler ve açıklamalar için, T. Candan, Vergi Suçları...a.g.e. s.431,432

63 Dan. 3. D. 20.05.1998 E. 1998/1359 K:1998/1723 . Ödeme emri tebliğ alındısındaki adresin bilinen adreslerden olması nedeniyle tarhiyata ait ihbarnamelerin bu adreste de tebligata çıkartılıp çıkarılmadığı, olayda ilan tebliğ koşullarının bulunup bulunmadığı hususlarının araştırılıp, ilan tebliğ koşullarının olduğu sonucuna varılması halinde ise, ilan tebliğ hükümlerine riayet edilip edilmediğinin göz önünde bulundurulması gerekirken, mahkemece alacağın itirazsız kesinleştiğinden ve vadesinde ödenmediğinden söz edilerek davanın reddi yolunda karar verilmesinde kanuna uyarlık görülmemiştir.

64 T. Candan, Vergi Suçları... a.g.e. s.431 ve 565 sayılı dipnotta geçen Dan. 4. D’nin 16.05.1984, E.1983/2952 K. 1984/2215 sayılı kararı

65 31.12.2012 tarih ve 28514 (4. mük.) sayılı R.G. de yayımlanan 422 no.lu “Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği” ile 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli olan tutar.

66 Dan. 4. D. 22.01.1996 E. 1995/2458 K. 1996/219. a.g.p. İlan yapılacak tebligatlarda tebliğin ilgili bulunduğu vergi türü, dönemi ve tutarının ilan yazılarında yer alması, ayrıca ilan yazısının vergi dairesinin ilan koymaya mahsup mahalline asılıp bir suretinin mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilmesi gerekir. İlan tebliğin bu şekilde usulüne uygun olarak yapılmaması halinde kesinleşmiş bir amme alacağından söz edilemez.

Şekil 1⁷⁰

yayınlanmıyor ise ilanın vergi dairesine asılması ile yetinilir. Tebliğ konusunun 180.000-TL'nı aşması halinde, bir önceki tebliğ işlemlerine ilave olarak ödeme emri Türkiye genelinde yayınlanan bir gazete de ilan olunur. İlan konusu tutara bakılmaksızın askı tarihinden itibaren 15 nci gün ilan tarihi sayılır. Ancak gazete ilanı 15 nci günden sonra yayınlanırsa, son ilan tarihi dikkate alınır⁶⁷. İlanda muhatapların ilan tarihinden itibaren 1 ay içerisinde açık adreslerini bildirmeleri, kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı hususları belirtilir. (VUK. m. 105) İlan üzerine müracaat edenlere yerinde veya posta ile tebliğ yapılır. Bu durumda bildirilen adresler artık vergi dairesince bilinen son adresler niteliğindedir. İlan tarihinden başlayarak bir ay içerisinde başvuruda bulunmayanlara ilan tarihinden itibaren 1 ayın sonunda tebligat yapılmış olur. (VUK. m. 106) İlanen tebliğde tebliğ tarihini, "tebliğ tarihi=askı tarihi+15 gün +1 ay" şeklinde formüle etmek mümkündür⁶⁸.

67 D. Şenyüz, M. Yüce, A. Gerçek, a.g.e. s.156

68 D. Şenyüz, M. Yüce, A. Gerçek, a.g.e. s.157

1.1. Ödeme Emri Tebliğinin Sonuçları

Ödeme emrinin borçluya usulüne uygun şekilde tebliğinden sonra, borçlu kendisine verilen süre içerisinde borcunu ödeyebilir. Borcunu ödemez ise mal bildiriminde bulunmak zorundadır. Borcu ödemeyen ve mal bildiriminde de bulunmayan borçlu, süresi içerisinde ödeme emrine itiraz edebilir.

1.1.1. Borcun Ödenmesi

Ödeme, ödeme emrini düzenleyen tahsil dairesine tebliğden itibaren 7 gün içerisinde gecikme zammı ile birlikte (AATUHK..m.51) yapılır. Başka bir ifade ile vergi borcu, mükelleflerin bağlı bulunduğu ve beyanname verdiğі vergi dairesine ödenir⁶⁹. Mükelleflerin hangi vergi bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları, vergilerin özel kanunlarında gösterilmektedir. Özel kanunlarında ödeme yeri gösterilmemiş amme alacakları, borçlunun ikametgâhının bulunduğu yer tahsil dairesine ödenebileceği gibi, borçlunun alacaklı tahsil dairesindeki hesabı bildirilmek şartıyla diğer tahsil dairelerine de ödenebilir. (AATUHK. m.39)

69 A. Gerçek, a.g.e. s.59

Borçlu ödemesini takas yolu ile nakten, ya da özel ödeme şekillerinden biri ile⁷⁰ Maliye Bakanlığı'nın anlaşması bulunan banka ya da PTT işyerleri aracılığı ile yapabilir. (AATUHK. m. 41) Ancak bazı vergi türleri bakımından bankaya ödeme zorunluluğu getirilmesi halinde ödemenin bankaya yapılması gerekir.

1.1.2. MAL BİLDİRİMİNDE BULUNMA

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, tebliğden itibaren 7 gün içerisinde gerek kendisinin ve gerekse 3. şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarının borcuna yetecek miktarını, nevi'ni, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirini, haczi kabil mal veya geliri yoksa bulunmadığını, yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve borcu nasıl ödeyeceğini yazılı veya sözlü olarak vergi dairesine bildirmek zorundadır. Sözlü bildirim halinde, bildirimin içeriği bir tutanakla tespit edilmelidir. (AATUHK. m. 59) Ödeme emrine kısmen itiraz edilmesi durumunda itiraz edilmeyen kısma ilişkin olarak mal bildiriminde bulunulur. Borcun tamamına itiraz eden borçlunun mal bildiriminde bulunma zorunluluğu yoktur. İtirazın tamamen veya kısmen reddi halinde ise ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 gün içerisinde borçlu mal bildiriminde bulunmak zorundadır. Borçlu bu zorunluluğa aykırı davranırsa, mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapsen tazyik olunur. Ancak borçlunun cezalandırılabilmesi için, mal bildirimin süresi, nereye yapılacağı ve yapılmadığı takdirde bunun sonuçlarının ödeme emrinde yazılı olması şarttır. Hapsen tazyik kararı, alacaklı tahsil dairesinin şikayeti üzerine alacaklı idarenin bulunduğu yerdeki İcra Ceza Hakimliği tarafından verilir, cumhuriyet savcılığı tarafından infaz olunur. Şikâyet süresi İcra İflas Kanunu' nun 347. maddesine göre suçun işlendiğinin öğrenildiği tarihten itibaren 3 ay ve her halde suçun işlenmesinden

70 Özel ödeme şekilleri, çizgili çek kullanarak, otomatik virman, vergi dairelerinin veya merkez bankasının hesabı bulunan bankalara, bu daireler hesabına ödeme sureti ile PTT işyerleri vasıtası ile veya banka kartı, kredi kartı, v.b. kartlar kullanarak ödeme şeklinde sayılmıştır. (AATUHK..m. 41)

itibaren 3 yıldır. Bu süreler hak düşürücü süreler olup, mahkeme tarafından resen gözetilerek, sürenin geçmesi halinde sanığın beraatine karar verilir. Borcun ödenmesi veya mal bildirimini yargılama sırasında gerçekleşirse davanın, hapsen tazyik kararından sonra ise cezanın düşürülmesine karar verilir. Borçlu gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunursa⁷¹, (AATUHK. m. 111) 3 aydan 1 yıla kadar, mal edinme ve artmaların bildirmeyenler ise 1 yıla kadar hapis ile cezalandırılır. (AATUHK.. m.112) Gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlar ile mal artışlarını bildirmeyenler, alacaklı kamu idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından takip olunur. Sayılan suçları işleyenlerin kefil ve yabancı şahıs veya kurum temsilcileri olması halinde bu kişiler hakkında asıl borçluların tabi oldukları usuller geçerli olduğundan, (AATUHK..m.57) ayrıca bu suçlar tüzel kişilerin idari işlerinin görüldüğü sırada işlenmiş ise fiili işleyen ortaklar, temsilciler, vekiller, tasfiye memuru, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, denetçi veya müfettişler ile çalışanlar cezalandırılır⁷².

1.1.3. ÖDEME EMRİNE İTİRAZ

Ödeme emrinin tebliği üzerine borçlu, böyle bir borcu olmadığı, borcun kısmen ödendiği veya zamana-

71 Sinerji Mevzuat & İçtihat Programı. Yargıtay 7. Ceza Dairesi,16.04.2002, E.,2002/5219 K.2002/5183. Sanık hakkında haciz konulan aracını yasal süresi içinde müşteki idareye satış için teslim etmediğinden bahisle 6183 sayılı Yasa' ya muhalefetten dava açıldığına ve sanık hacizden önce aracı haricen bir başkasına sattığını beyan ettiğine göre, bu savunmanın aksini gösterir nitelikte delillerin neler olduğu açıklanmadan haczedilen aracından başka borcunu karşılamaya yetecek mallarının olup olmadığı araştırılmadan eksik inceleme ile hüküm tesisi bozmayı gerektirdiğinden...

72 Sinerji...a.g.p. Yargıtay 7. Ceza Dairesi,30.09.1993, E. 1993/4728, K.1993/5151 K.:6183 sayılı Kanun' un 57. maddesinde, "Kefil ve yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur." Denilmiş olmasına göre, S.S.A...Köyü Kalkındırma Koop.'nin saptanacak yasal mümessili veya yetkili temsilcisi hakkında, hapsen tazyik kararı verilmesi gerektiği gözetilmeden, yazılı olduğu şekilde tüzel kişiliğe haiz kooperatif hakkında karar ittihazında isabet görülmediği..."

şımına uğradığı iddiası ile tebliğden itibaren 7 gün içerisinde ödeme emrine itiraz edebilir. Borca kısmen itiraz eden borçlunun, itirazında itiraz sebepleri ile itiraz ettiği kısmı açıkça bildirmesi lazımdır. Aksi halde itiraz etmemiş sayılır. (AATUHK.. m.58) Görüldüğü gibi borçlunun itiraz sebepleri, borcun tahsil aşamasında ortaya çıkan hususlar ile sınırlıdır. Zira tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarından geçmiş ve vadesinde ödenmemiş, kesinleşmiş bir kamu alacağı söz konusudur. İtiraz sebepleri bu şekilde sınırlandırılmasa idi, önceki aşamalarda itiraz hakkını kullanmayan ya da itirazı reddedilen borçluya tekrar tekrar itiraz hakkı tanınmış olurdu ki, bu durum kesinleşmiş kamu alacağını sürüncemede bırakırdı.

Her ne kadar maddenin kenar başlığında "itiraz" ibaresi kullanılmış ve madde metninde de bu kullanıma devam edilmiş ise de, 2576 s. Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 20.01.1982 tarihinde yürürlüğe girmesi ile vergi itiraz komisyonlarının görevleri vergi mahkemelerine devredilmiştir. 2577 sayılı Kanun ile vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu kanunda gösterilen usullere tabi kılınmış, böylece vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemeleri ile Danıştay görevlendirilmiş, yargılama usulü ise 2577 sayılı Kanun'a bırakılmıştır.

Ödeme emrini tebellüğ eden borçlu, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde, alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesinde kanunda sayılan itiraz sebeplerinden birine ya da bir kaçına dayanarak dava açabilir. (AATUHK. m 58) Ödeme emrine itiraz süresini kaçıran borçlulardan, vergi hatasına dayalı (VUK. m.117, 118) olarak ilgili vergi dairesine karşı ileri sürdükleri yazılı düzeltme talepleri reddedilenler, şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına başvururlar⁷³. Bu

73 Dan. V.D.D.K. 27.02.2004 E.2003/254 K.2004/28. Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığı gibi mükelleflerin, vergilendirme hatalarının düzeltilmesi istemi ile dava açma süresi içerisinde 2577 sayılı Kanunun 11. maddesi uyarınca vergi dairesine yaptıkları başvurunun reddi üzerine vergi mahkemelerinde dava

madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe, belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir. (VUK.m. 124) Mükellef, ancak düzeltme talebinin reddi üzerine Maliye Bakanlığı'na başvurmak şartı ile ve 2577 S. Kanun'un 11 . maddesindeki koşullar oluştuktan sonra 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Hata düzeltme talebi, tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra istenebilir. Ancak zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanun'a göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak 1 yıldan aşılagı olamaz⁷⁴. (VUK. m. 126) Yani sayılan hallerde

açabilecekleri; dava açma süresini geçirdikten sonra düzeltme başvurusunda bulunanların ise, istemlerinin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı Maliye Bakanlığına şikâyet başvurusunda bulunduktan sonra bu başvurularının reddi üzerine buna dair işleme karşı idari dava yoluna gidebileceklerinden isteminin reddi ile davanın süre aşımı nedeniyle reddi yolundaki temyize konu mahkeme ısrar kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

74 V.D.D.K.10.12.1999, E.1999/177 K.1999/518. İstemin özeti: Davacı kurum adına 1980 ve 1981 yıllarına ilişkin olarak kesilen 493.204.- lira kusur cezası ödeme emri tebliği üzerine ihtirazi kayıtlı ödenmiş, ödenen cezanın iadesi istemiyle yapılan düzeltme ve şikâyet başvurusunun reddi yolundaki işleme karşı açılan davayı inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 10.11.1993 günlü ve E:1992/1058, K:1993/3989 sayılı kararıyla; Vergi Usul Kanununun 126. maddesinde öngörülen düzeltme zamanaşımı süresinin geçirildiğini saptayarak davayı reddetmiştir. Yükümlü kurumun temyiz başvurusunu inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun, 09.06.1995 günlü ve E:1994/306, K:1995/224 sayılı kararıyla; kusur cezasının kesildiği ve hatanın yapıldığı tarih araştırıldıktan sonra karara bağlanması gereken davanın reddinde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur. Bozma kararı üzerine davayı yeniden inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 30.09.1996 günlü ve E:1995/2642, K:1996/2866 sayılı kararıyla; bozma kararı üzerine ara kararı ile getirtilen işlem dosyasından, 1980 ve 1981 yıllarına ait emlak vergisine ilişkin kusur cezasına ait ihbarnamenin 26.09.1981 tarihinde yükümlüye tebliğ edildiği, görülmekte olan bu davaya esas olan düzeltme isteminin 18.06.1991 tarihinde, şikâyet başvurusunun ise 16.03.1992 tarihinde yapıldığı, vergi alacağının doğduğu takvim yılı değil de ihbarnamenin tebliğ tarihi nazara

tarh zamanaşımının dolmasına 1 yıldan az kalmış ise bu süre 1 yıla kadar uzar.

Burada, yasal süresi içerisinde ödeme emrine karşı dava açmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenip istenemeyeceği, başvurunun işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurup durdurmayacağı (İYUK. m.11) hususu üzerinde de durulmalıdır. Bu

alınsa dahi arada on yıllık bir süre bulunduğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 126. maddesinde, 114. maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilmeyeceğinin hükme bağlandığı, ihbarnamenin tebliğ tarihine göre olayda zamanaşımı bulunduğu, diğer taraftan, vergi dairesinin yeni beyannamenin süresinden sonra verildiğinden bahisle kesilen kusur cezasına karşı ileri sürülen iddiaların, Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesi ve izleyen maddelerinde düzenlenen vergi hataları kapsamında da görülmediği gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Davacı kurumun temyiz başvurusunu inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 20.11.1998 günlü, E:1997/237, K:1998/367 sayılı kararıyla; genel beyan dönemi başında posta ile gönderilen beyanname verilmemiş sayılarak, 16.09.1981 gününde verilen beyannamenin süresinde verilmeyeceği görüşüyle davacı adına kusur cezası kesildiği, vadesinde ödenmediği görülerek bu cezanın tahsili amacıyla ödeme emri düzenlendiği, hatanın yapıldığı 1981 yılını takip eden yıldan itibaren beş yıl olan zamanaşımı süresi içinde ve 14.11.1986 tarihinde yapılan düzeltme başvurusu düzeltme zamanaşımı süresinde ise de bu başvuruya yanıt verilmemek suretiyle kurulan işleme karşı süresinde dava açılmadığı, düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra ve 1991 yılında aynı konuda yeniden yapılan düzeltme başvurusunun reddi yeni bir dava hakkı doğurmayacağı ve temyiz istemine konu yapılan karar, davanın bozma esasları doğrultusunda yeniden incelenmesi sonucunda verildiğinden istemin kabulüne olanak bulunmadığı gerekçesiyle temyiz istemini reddetmiştir. Yükümlü kurum, olayda zamanaşımı bulunmadığını, 14.11.1986 tarihli yazının ödeme yapılmadan yazıldığını, istemin 07.01.1987 tarihinde yapılan ödemenin iadesine ilişkin olup vergi mahkemesi kararından sonra 26.10.1987 tarihinde yapılan ödemeyle ilgili olduğunu, davada 14.11.1986 tarihinin esas alınmasının usul ve yasaya aykırı olduğunu ileri sürerek kararın düzeltilmesini istemiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54. maddesinde, Danıştay tarafından verilen yargısal kararlar hakkında, bu maddede yazılı sebeplerle kararın düzeltilmesinin istenebileceği belirtildiğinden ve dilekçe sahibinin ileri sürdüğü sebeplerin bunlardan hiçbirine uymadığı anlaşıldığından, yerinde olmayan istemin reddine, 10.12.1999 gününde oybirliği ile karar verildi.

konu uygulamada tartışmalıdır. Genel hüküm niteliğinde olan 11. maddenin, özel kanunlarda engel bulunmadıkça, her türlü idari işlem için uygulanması mümkün olmalıdır⁷⁵. "Danıştay'ın Yedinci Daire⁷⁶ dışındaki vergi dava daireleri, 11. maddenin, vergi uyuşmazlıkları ile ödeme emrine karşı açılan idari davalarda uygulanamayacağı görüşündedirler"⁷⁷. Vergi dava Daireleri Kurulu'nun kararları da aynı yöndedir⁷⁸.

Davacının talebi üzerine mahkemece yürütmeyi durdurma kararı verilmesi halinde tahsil işlemleri durur, aksi halde tahsil işlemlerine devam edilir. Dava dilekçesinde usuli eksiklik yoksa mahkeme ödeme emrini yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden inceledikten sonra borçlunun itiraz sebeplerini kısmen veya tamamen yerinde görür ise davanın kısmen kabulüne karar verebileceği gibi, davanın tamamen kabulüne, itiraz sebeplerini yerinde görmez ise davanın reddine karar verir. Davasında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, davanın reddolunduğu miktardaki kamu alacağı % 10 zamlı tahsil olunur. Hüküm aleyhine olan taraf kanun yollarına başvurabilir. İptal kararı ile ödeme emri geriye etkili olarak düzenlendiği tarihten itibaren hukuk düzeninden kaldırılır. İptal

75 T.Candan, Açıklamalı İdari... a.g.e, s.457

76 Dan.7.D.21.11.1997 E.1997/2994 K. 1997/4176. 2577 Sayılı Kanun'un 11. maddesinin 4. fıkrasında yer alan "Bu madde hükümleri, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz" hükmü 18.06.1994 gün ve 21964 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4001 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile 18.06.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. 2577 sayılı Kanun'un idari başvuru yolunu düzenleyen 11. maddesinin 18.06.1994 tarihinden itibaren vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda da uygulanabileceği tabiidir. Yani, ilgililer bahsi geçen işlemlere karşı doğrudan doğruya idari dava açabilecekleri gibi, dilerlerse idari itiraz yoluna da başvurabileceklerdir.

77 Kürşat Yerlikaya, <http://www.hukuki.net/hukuk/index.php?article=4092>, Erişim Tarihi:05.11.2012

78 Dan.V.D.D.K. 18/10/2006 E.2006/75 K. 2006/300. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen haller dışında üst mercii bulunmayan vergi dairelerince düzenlenen ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesinin uygulanma olanağı bulunmadığından, ceza ihbarnameleri ile tebliğ edilen ve süresinde dava açılmayarak kesinleşen amme alacağının tahsili için ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık görülmemiştir.

kararı üzerine davalı, iptal edilen ödeme emrinin uygulanmış olup olmadığına göre işlem tesis eder. Ödeme emri uygulanmış ve karar davacının sorumlu tutulamayacağı sebebine dayanıyor ise bu konudaki idari dosya kapatılır. Ödeme emrinin konusu tahsil edilmişse tahsilât davacıya iade edilir, borçlunun mallarına haciz konulmuşsa hacizler kaldırılır. Eğer haczedilen mallar satılmış ise davacıya tazminat ödenir⁷⁹.

1.1.3.1. Borcun Olmadığı İtirazı

Borcun tecil edilmiş veya herhangi bir sebeple vadeye bağlanmış, af veya terkin ile ortadan kalkmış olması halinde borcu olmadığı iddiası ile ödeme emrine itiraz edilebilir. Borcun tecili ya da herhangi bir sebeple vadeye bağlanması dışında, borcun olmadığı itirazı, borcun hukuken hiç doğmamasına, borç doğduktan sonra tamamen ödenmesine veya başkaca bir nedenle ortadan kalması sebebine dayandırılabilir⁸⁰. Danıştay V.D.D.K., bir kararında⁸¹, borçlunun ticari faaliyetine son vermiş olmasını borcun olmadığı şeklinde değerlendirmiş, bu sebeple ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararını doğru bulmuştur. Aynı şekilde, vergi borcunun muafiyet veya istisna kapsamında kalması⁸² halinde de kamu alacağının varlığından söz etmek mümkün değildir. Danıştay, 03.04.1987 tarih ve E. 1986/3, K. 1987/1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı'nda, tarh zamanaşımına uğramış bir vergi alacağına dayalı ödeme emrinin yok hükmünde olduğuna, bu itirazın cebren tahsil sürecinin her aşamasında ileri sürülebileceğine hükmetmiştir⁸³. Ödeme emrinin vergi cezasına ilişkin olması ve cezanın aslında olmayan bir vergi alacağından dolayı kesilmesi halini de "borcum yoktur" itirazı kapsamında değerlendirmek gerekir⁸⁴. Bunun gibi hesap ha-

tası (VUK. m. 117) ile vergilendirme hatasının (VUK. M. 118) bulunması ve tahakkuk ile ilgili tebligatın geçersiz olması⁸⁵ halinde de borcun olmadığı kabul edilmelidir. Ancak tarhiyata ilişkin iddiaların borcun olmadığı kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir⁸⁶.

1.1.3.2. Borcun Ödendiği İtirazı

Borçlu ödemesini, takas yolu ile, nakten, ya da özel ödeme şekillerinden biri ile Maliye Bakanlığı'nın anlaşması bulunan banka yada PTT işyerleri aracılığı ile yapabilir. Ödemenin ispatı, yetkili⁸⁷ ve sorumlu memurlar tarafından verilen makbuzlar ile tahsil daireleri, bankalar veya postaneler tarafından vergi cüzdanlarına yazılarak imzalanıp mühürlenerek tahsile ait kayıtlar ile ispat olunur. (AATUHK. m. 46/1) Tahsilat yapmaya yetkili ve sorumlu memurları, veznedarlar, tahsildarlar ve icra memurları şeklinde saymak mümkündür. Mükellefin tahsil işlemini yapan memurun yetkili olup olmadığını bilecek durumda olmaması halinde, ödeme geçerli kabul edilir⁸⁸. "Yetkisiz tahsil dairelerine yapılan ödemeleri, hazinenin bütünlüğü açısından geçerli kabul etmek gerekir"⁸⁹. Çek veya havale emrinin veya banka kartı veya benzeri kartlar ile yapılan ödemenin herhangi bir sebeple gerçekleşmemesi ya da amme alacaklısının hâkimiyetine geçmemesi halinde ise geçerli bir ödemeden söz etmek mümkün değildir⁹⁰. Elbette

(olayda beyannamelerin süresi içerisinde verilmemesi) vergi ziyamın oluşması için yeterli olmayıp, aynı zamanda verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şartının da gerçekleşmesi gereklidir. Bu durumda, ortada herhangi bir vergi ziyayı bulunmadığından, kesilen kaçakçılık cezasının, ödeme emri aşamasında, "borcum yoktur" kapsamında değerlendirilerek işin esasının incelenmesi suretiyle bir karar verilmesi gerekli iken, yazılı gerekçeyle verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

79 T.Candan, Kanuni Temsilcinin a.g.e...,s.221

80 K.Yerlikaya a.g.e.s.496

81 Dan.V.D.D.K.,22.04.2005 E. 2005/1 K. 2005/106.

82 Dan. 3.D. 02.04.1997, E. 1996/3207 K.1997/1236.

83 Y.Karakoç, A.g.e, s.639

84 Dan. 7. D. 14.05.1998, 1997/847 K. 1998/1885. Olayda, ilgili dönem beyannameleri öngörülen süre geçirildikten sonra vergi dairesine verilmiş ise de, vergilerin kanuni süresi içerisinde ödendiği ihtilafsızdır. Yukarıda tanımlanan vergi ziyamda, vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi

85 D. Şenyüz, M.Yüce, A. Gerçek, a.g.e., s.270

86 Dan.3. D. 26.02.1998 E.1996/4476 K.1998/608.

87 Dan.3. D.12.05.1994 E.1993/2949 K.1994/1591. "Para tahsil yetkisi bulunmayan memurun alındı makbuzu verginin ödenmiş olduğunu kanıtlamayacaktır.

88 V.D.D.K. 28.06.1996 E.1995/96 K.1996/291

89 U. Yücesoy, a.g.t., s.64, T.Candan, Kanuni Temsilcinin... a.g.e. s.159,160

90 Dan.4. D 05.05.1997 E.1996/5566 K. 1997/1397. 6183

yetkili memur tarafından ödeme karşılığı usulüne uygun şekilde düzenlenen makbuzun zamanaşımı süresi içerisinde saklanması zorunludur. Alacağın bu şekilde ödenmesinde sonra, vergilendirme işleminin son aşaması da tamamlanmaktadır.

1.1.3.3. BORCUN ZAMANAŞIMINA UĞRADIĞI İTİRAZI

Ödeme emrine karşı açılan davada ileri sürülen zamanaşımı tahsil zamanaşımıdır. Tarh zamanaşımının dolması halinde tahsil dairesi ödeme emri düzenleyemez. Ancak her nasılsa ödeme emrinin düzenlenmesi halinde borcun bulunmadığı sebebine dayanarak dava açılmalıdır⁹¹. Tahsil zamanaşımı AATUHK'nın 102. maddesinde yer bulmuştur. Kamu alacağının vadesini izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmeyen kamu alacakları zamanaşımına uğrar⁹². Tahsil zamanaşımı tahsil daireleri yönünden hak düşürücü süre niteliğinde olduğundan, zamanaşımının dolmasından sonra alacaklı idarenin kamu alacağını talep yetkisi ortadan kalkmaktadır⁹³. Zamanaşımı

sayılı Kanun hükümlerine göre amme borcu banka çekiyle de ödenebilmekte ve çekin postaya verildiği tarih ödeme tarihi olarak kabul edilmekte ise de bu durum ancak çekin alacaklı amme idaresine ulaşması ve çek muhteviyatının ortaya çıkması ile mümkün olup, çekin postaya verildiği yolundaki iddia ve bu iddiayı kanıtlamaya yönelik belge ve bilgiler, çek muhteviyatını gösterecek nitelik taşımadığından, verginin vadesinde ödendiğinin kabulüne imkân vermemektedir.

91 Y.Karakoç, a.g.e., s. 640

92 Dan. 7. D. 14.03.2006, E. 2005/1076 K. 2006/811. ... ödeme süresi içerisinde ödenmemesi nedeniyle kesinleşen vergilerin fer'i'leri ile birlikte tahsil zamanaşımı süresi içerisinde ödeme emri düzenlenerek istenilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından; ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.

93 Dan. 3. D. 20.01.2009 E.2006/3902 K. 2009/51. Kanuni temsilci olduğu limited şirkete ait vergi borcunun tahsili amacıyla 29.11.2004 tarihinde tebliğ edilen dava konusu ödeme emri düzenlenmeden önce asıl borçlu şirket hakkında zamanaşımını kesecek nitelikte herhangi bir işlem yapılmaması nedeniyle 31.12.2003 tarihinde zamanaşımına uğradığı anlaşılan vergi borcunun kanuni temsilci sıfatıyla davacıdan istenilmesi mümkün bulunmamaktadır. Davacının araçlarına ve evine uygulanan haczin davalı idarece zamanaşımını kestiği öne sürülmekte ise de, bu durum asıl borçlu adına yapılan bir işlem olmaması nedeniyle, beş yıl içinde tahsil edilemeyen vergi borcunun zamanaşımına uğradığı açık olduğundan kanuni temsilciden aranmasında hukuka uygunluk görülmemiştir.

kamu alacağını sona erdiren hallerden olduğundan borçlunun talebine gerek olmaksızın tahsil dairesi tarafından alacak resen terkin edilir. Ancak borçlunun zamanaşımına uğramış bir borcu ödemek istemesi halinde bu ödeme kabul edilir. (AATUHK..m. 102/2)

SONUÇ

Bu çalışmada, hakkında ödeme emri düzenlenebilecek kamu alacaklarının bellekte yer etmesi ve bir çerçeve çizmesi bakımından kamu alacağı kavramı ve kapsamı kısaca açıklanmış, çalışmanın genelinde ise ödeme emri düzenleme işlemi dar anlamda vergi alacakları bakımından irdelenmeye çalışılmıştır. Keza, bazı illerde tüzel kişilikleri kaldırılan İl Özel İdarelerinin yerine kurulan Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı'nın kamu borç ilişkisindeki alacaklılık sıfatı da açıklanmaya çalışılmıştır. Vergilendirme işleminin cebren tahsil aşamasına ilerlemesinin olmazsa olmaz şartı olan ödeme emri tebliğinin önemi nedeniyle özellikle bu konu üzerinde de durulmuş, V.U.K.'un elektronik tebliğe ilişkin 107/A maddesine ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği hükümlerine göre vergi tebliğlerinin elektronik ortamda yapılıp yapılamayacağı hususuna da açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Çalışmada Yargıtay ve Danıştay kararlarına da dipnotlarda mümkün olduğunca yer verilmeye çalışılmış, böylece yargı makamlarının meseleye bakış açısı yansıtılmaya ve konunun somutlaştırılmasına çalışılmıştır.

6183 sayılı Kanun kapsamına giren alacakların tahsili yöntemlerinden biri olan haciz, bu kanun hükümlerine göre kesinleşmiş, vadesinde ödenmemiş bir kamu alacağının varlığı halinde alacaklı tahsil daireleri tarafından düzenlenen ödeme emrinin borçluya tebliği üzerine, borçlunun verilen sürede borcunu ödemesi, aksi halde haciz yolu ile borçluya ait malların paraya çevrilmesi sureti ile uygulanır. Ödeme emrinin tebliği Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tebliğ usullerine göre yapılır. Belediye sınırları dışında bulunan köylerde AATUHK..m.55/3 hükümlerine göre tebliğ yapılır. Usulsüz tebliğde tebliğ konusu işlemde haberdar olduğunun bildirildiği tarihin tebliğ tarihi olduğuna dair Tebligat Kanunu hükümleri uygulanabilirse de,

Tebliğat Kanunu' nun adres kayıt sisteminde kayıtlı adrese tebliğe ilişkin hükümleri uygulanamaz. Danıştay, muhtara tebliğat usulünün uygulanamayacağı görüşündedir. Aynı şekilde Maliye Bakanlığınca elektronik tebliğe ilişkin usul ve esaslar belirleninceye kadar vergi tebliğlerinin elektronik ortamda yapılması mevcut düzenlemelere göre mümkün değildir. Tebliğin usulsüz olmasının sonucu, muhataba tanınan dava açma süresinin işlemeye başlamamasıdır.

Tebliğden sonra borçlu ya borcunu ödeyecek ya da ödeme emrine karşı borcun olmadığı, zamanaşımına uğradığı veya ödendiği iddiaları ile vergi mahkemesinde dava açacaktır. Borçlunun itirazı üzerine mahkeme, davanın kabulüne, reddine ya da kısmen kabulüne karar verir. Davanın reddi halinde ödeme emrine karşı yürütmeyi durdurma kararı verilmemiş ise, haciz işlemlerine başlanır. Davanın kabulü halinde ise, ödeme emri uygulanmamış ise alacağın terkin ile dosya kapatılır. Tahsilât yapılmış ise borçluya iade edilir. Haciz konulmuş ise haciz kaldırılır, mallar satılmış ise borçluya tazminat ödenir.

Dava açma süresini kaçıran borçluya, vergi hatasının bulunması halinde, önce ilgili vergi dairesine, sonra şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na yapacağı başvurunun reddi üzerine vergi mahkemesinde dava açma imkânı tanınmıştır. Ancak, yasal süresi içerisinde, ödeme emrine karşı dava açmadan önce, Danıştay 7. Dairesi dışındaki dava daireleri, İYUK' nın 11. maddesinde düzenlenen, üst makama ya da işlemi yapan makama başvuru kuralının uygulanmayacağı yolunda kararlar vermektedirler. Kanaatimizce her ne kadar ortada şeklen kesinleşmiş bir kamu alacağı bulunsa da, kanunla mükellefe tanınan bu hakkın kullanılmasına engel teşkil edecek bir yasal düzenleme bulunmadığından, mükellefe söz konusu başvuru hakkını tanımak, yargının iş yükünün azaltılması yönünden de faydalı olacaktır.

Öte yandan, vergi sorumlusu hakkındaki ödeme emrinin, asıl borçlunun bağlı olduğu vergi dairesi tarafından düzenlenmesinde hukuki ve fiili engel bulunmadığından, esasen işlemin niteliği niyabeten yapılmasını gerektirir nitelikte de olmadığından, niyabetin

kapsamını cebren tahsil sürecinin ödeme emri tanzimi dışındaki haciz, satış gibi diğer evrelerini kapsar şekilde düşünmek yerinde olacaktır.

Son olarak, kamu alacaklarının ayrı bir takip ve tahsil usulüne bağlanması, alacağın bir an önce hazineye intikali ve kamu yararının korunması yönünden isabetlidir. Ancak uygulamada, tahsil dairesinin resen takip ve haciz yetkisini zaman zaman hukuka aykırı şekilde kullandığı görülmektedir. Bu dairelerin işlemlerinin hukuka uygunluğunu sağlamak, mükelleflerin mağdur olmalarına engel olmak ve mahkemelere düşen iş yükünün azaltmak üzere, sadece cebren tahsil yolları konusunda uzmanlaşmış ve bu konuda görevlendirilmiş, cebren tahsil işlemleri öncesi ve sırasında yetkisini kullanmak üzere etkin bir iç denetim ve onay makamı oluşturulmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir. Bu husus, temelinde gönüllülük esası yatan verginin, işlevini yerine getirebilmesi ve tabana yayılabilmesine yardımcı olması yönü ile önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

31.12.2012 tarih ve 28514 (4. mük.) sayılı R.G.' de yayımlanan 422 no.lu "Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği"

A. GERÇEK, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, s.5, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa-20112. Baskı

B. BAYKARA, Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebliğat Yapılacak Kimseler (Bu makale Vergi Dünyası Kasım 2005 291. Sayısında yayınlanmıştır.)

Corpus Mezuat ve İctihat Programı.

D. ŞENYÜZ, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku 2. Baskı, Bursa 2011, Ekin Basım Yayın Dağıtım,

G. Kürşat YERLİKAYA, Açıklamalı ve İctihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Şerhi, XII Levha Yayıncılık, 1. Baskı, Ocak, İstanbul 2012

G. GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul, Ekim 2011

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2442&content=Erişim Tarihi:16.02.2013

K.YERLİKAYA, <http://www.hukuki.net/hukuk/index.php?article=4092>, Erişim Tarihi:05.11.2012

M. Kamil MUTLUER, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Değiştirilmiş ve güncelleştirilmiş 3. Baskı, Turhan Kitabevi Ankara 2011 s. 322

M. TOSUNER, Z. ARIKAN, Vergi Usul Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Bası, İzmir, 2012

M. GÜNDAY, İdare Hukuku, İmajYayıncılık, 2002,6. Bası

M. KOÇAK, Vergi-İcra hukuku, Seçkin Yayınları, 2011, 1. Bası

PTT. Tebligat İşletme Esasları

Sinerji Mevzuat & İçtihat Programı.

T. BUDAK, S. BENK, Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme, Busines and Economics,Volume 2 Number 2 2011 PP 61-76 <http://www.berjournal.com/wp-content/plugins/downloads-manager/upload/>

BERJ%202(2)2011%20article4%20pp61-76.pdf Erişim Tarihi:08.02.2013

T. Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ekim 2006

T. Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Tüze Yayıncılık

T. CANDAN, Vergi Suçları ve Cezaları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara, Mayıs 2010 s.425

U. İlve YÜCESOY, Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri Ve Sonuçları, D.E.Ü. S.B.E. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,

Y. KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 2011, 5. Bası,

Z. ODYAKMAZ, Ü. KAYNAK, İ. ERCAN, İdari Yargı XII Levha Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 7. Baskı, İstanbul, Kasım, 2011

Hakemsiz Yazılar



Opinion Papers

KAİZEN KAVRAMI

Şener UYSAL

Kaizen maliyetleme, Japoncada değişim anlamına gelen 'kai' ve iyi anlamına gelen 'zen' kelimelerinin birleştirilmesiyle mamul maliyetlerini düşürmeye yönelik bir kavramdır. Kaizen, iyiye doğru değişim olarak tanımlanabilir. İşletmenin alt ve üst hiyerarşisinde yer alan ve üst düzey yöneticilerden en alt kademe çalışanına kadar işletmedeki herkesi ilgilendiren iyileştirme faaliyetleri ve süreçleridir.

sağlanabilir. Kaizen maliyetlemenin temel amacı, etkin olmayan her türlü unsurun üretim süreçlerinden kaldırılmasıdır.

Örneğin, yedi yıldır uyguladığı Japon Kaizen Kalite Sistemi sayesinde mükemmellik ödülü kazanan ETİ, sistemle 24 bin iyileştirme yaptı. İş kazaları yüzde 95, tüketici şikâyetleri yüzde 44 ve arızalar yüzde 81 azaldı, yüzde 28 verimlilik artışı sağlayarak 36.6 milyon Euro'luk kazanım elde etti. 3 bisküvi fabrikasına Japon Fabrika Bakım Enstitüsü'nden 'mükemmellikte devamlılık' ödülü alan ETİ, bu kez çikolata fabrikası ile ödülü kazandı ve hedefini 2013'te dünya markası haline gelmek olarak belirledi (www.etietieti.com).

Kaizen Maliyetleme Sisteminin Ortaya Çıkışı

1970'li yıllarda geliştirilmiş olup, hâlen en önemli Japon işletmeleri tarafından kullanılmaktadır. Bu yönetim felsefesini ilk olarak ortaya koyan kişi olarak gösterilen Masaaki IMAI, Kaizen'i Japonya'da geliştirmiştir. Imai'ye göre Kaizen, iş, ev, özel ve sosyal yaşamdaki sürekli iyileştirme faaliyetleridir.

*Kaizen felsefesini
üretim sürecine
uygulayarak
maliyet azaltımının
sağlanması, değer
katmayan faaliyetlerin
üretim süreçlerinden
ayıklanarak
israfın önlenmesi
amaçlanmaktadır*

Kaizen Maliyetleme Sisteminin Amaçları

amaçla

Kaizen felsefesini üretim sürecine uygulayarak maliyet azaltımının sağlanması, değer katmayan faaliyetlerin üretim süreçlerinden ayıklanarak israfın önlenmesi amaçlanmaktadır. Çok kısa ömürlü mamullere sahip çoğu işletmede, üretim süreçlerinin ömrü mamullerin ömründen daha uzundur. Dolayısıyla mamulün kendisinden ziyade üretim süreçlerine odaklanmak suretiyle büyük tasarruflar

Kaizen Maliyetleme Yönetimi

Küçük değişikliklerin birikimiyle yapılan iyileştirmeler olan Kaizen yöntemi, sürece yönelik, küçük adımlı, insana dayanan, bilgiyi paylaşan sürekli iyiyi arama çabasıdır. İşletmenin tüm faaliyetlerinde kalite hedeflenirken, her aşamada oluşması muhtemel olan üretim

kayıplarına, gereksiz stoklara, teslimat gecikmelerine vb. sonuçlara neden olan hataları önleyerek sürekli gelişmeyi sağlar ve yüksek kalite düşük maliyetle sağlanmış olur.

Tablo 1: Zaman akışı ve Kaizen Maliyetleme Yöntemi

Ürün Geliştirme Ve Tasarım Aşaması	Üretim Aşaması		
Zaman Akışı	Zaman Akışı		Zaman Akışı
Hedef Maliyetleme	Maliyet Sürdürüm Çalışmaları	Kaizen Maliyetleme	

Kaynak: Bozdemir ve Orhan, (2011:466).

Zaman Akışı ve Kaizen Maliyetleme

Tasarım ve üretim safhaları ele alındığında hedef maliyetlemeyi Kaizen maliyetleme izler ve standart maliyetlemeye göre çok dinamik bir tarz izler.

Kaizen Maliyetleme Özellikleri

Maliyetlerin düşürülmesi 'değişken maliyetler'e yöneliktir. Çünkü 'sabit maliyetler' kontrol imkânı olmayan maliyetlerdir. Sistemin odak noktası, süreç azaltımı konusunda bilgilendirmek ve motive etmektir. Maliyet azaltımı ferdi değil, takım sorumluluğu gerektirir. Sık olarak, hattâ parti parti, fiili üretim maliyetleri ön hat çalışanları tarafından hesaplanmakta, paylaşılmakta ve analiz edilmektedir. Çalışma takımları maliyet azaltımı hedeflerini başarabilmek için fikirler üretmekle sorumludur. Sabit ve değişken maliyet kalemleri için ayrı ayrı maliyet düşürme hedefleri belirlenmeli, mavi yakalı işgörenlerin anlayabilmeleri sağlanmalıdır. Süreçte elde edilen hiçbir iyileştirme çok küçük olsa bile göz ardı edilemez. Tüm işletmenin kâr planlaması süreciyle yakından ilişkisi vardır.

Kaizen Maliyetlemenin Başarısı İçin;

- Planlanan hedefler ulaşılabilir olmalıdır.
- İşletme yönetimi bu hedeflere ulaşmada kararlı olmalıdır.
- Ayrıntılar kesinlikle göz ardı edilmemelidir.
- Üretim sırasında ortaya çıkan kayıpları, değer kat-

mayan faaliyetleri önleyip verimi artıran, maliyeti azaltan, bütün yönetim muhasebesi teknikleri harekete geçirilmelidir. Çalışanların istekle uyguladığı sürekli bir eylem biçimi olmalıdır.

- Kaizen maliyetlemenin ana bileşenleri (tam zamanında üretim, çalışma takımlarının oluşturulması, toplam verimli bakım çalışması, öneri sistemlerinin kurulması ve Poka Yoke – hata önleme sistemlerinin kurulması) başarıda birbirine katkı sağlar.
- Öncelikle mevcut durumun daha iyiye doğru değiştirilmesi için çalışılır. Bunun için önce bireysel ve küçük gruplar içinde değişiklikler öngörülür ki büyük değişikliklere zemin hazırlansın.
- Mevcut sistemi bilinir hale getirmek, süreci değerlendirmek, veri sağlamak, iyileştirilmesi gereken alanları belirlemek, bu alanlardaki değer katmayan maliyetleri ve nedenlerini çözümlmek gerekir.
- Bir kez yapılacak bir çalışma değildir. Sürekli olarak uygulanmak zorundadır.

Kaizen Maliyetlemenin Yararları

İşlemlerin maliyeti düşer. Sunulan mal ve hizmetlerde yüksek kaliteye ulaşılır. Aynı hacim çıktı daha düşük maliyetle üretileceğinden rekabet gücü artar. Sürekli gelişme sağlanarak; tüm işletme faaliyetlerinde canlılık meydana gelir, amaç ve hedef birliği sağlanır, çalışanların motivasyonu artar, etkileşim içinde birimle-

rin ortak sorunları çözülür, üretim ve rekabet unsurları daha hızlı gelişim gösterir.

Ana Bileşenler:

1. Tam Zamanında Üretim:

Sıfır hata ve sıfır stok prensiplerine ulaşmak imkânsızdır. Ancak işletmeler ve iş görenler devamlı çalışarak istenilen hedefe bir adım daha yaklaşırlar. İş görenlerden üst yönetime kadar herkese devamlı gelişme ve iyileşmeye ulaşmak için çalışılması gerektiği anlatılır. Tüm işletme personeli ideal amaca ulaşmak için çabalarını her zaman ayakta tutarlar.

2. Çalışma Takımları:

Maliyet azaltımı için bir fırsat oluşturacak en hassas noktaların yakalanmasında çalışma takımlarından yararlanılır. Her bir çalışan tek bir çalışma takımına seçilir. Çalışma takımları bir ürünün tasarlanması, üretimi ve dağıtımı veya bir hizmetin sunulması gibi görevleri üstlenirler. Örneğin, üretim takımları, ürün geliştirme takımları, pazarlama takımları gibi. Çalışma takımlarında genellikle çok yönlü eğitim almış, belirli ürünü üretmek için gerekli olan bütün özelliklere sahip iş görenler istihdam edilir ve sürekli ekiplerden oluşur.

3. Öneri Sistemi

Kaizen süreklilik arz eder. İyileştirmeye giden adımlar sürekli atılmalıdır. Sorunların çözümü için usanmadan tekrar tekrar öneriler, iyileştirmeler getirilmelidir. Çözüm için para değil fikir harcanmalıdır. Japonya'daki pek çok firmada çalışanların ürettikleri iyileşmeye dönük somut fikir önerileri Kaizen dokümanlarında kayıt altına alınmakta ve bu fikir sahipleri gerçekleştirildikleri somut iyileştirmeler ölçüsünde ödüllendirilmektedir. Sonuçta çalışan motivasyonu, üretimde verimlilik ve hız artmaktadır.

4. Poka Yoke

Japonca bir kelimedir. Poka, hata; Yoke ise önlemek anlamındadır. 'Hata önleyici' anlamına gelir. Hata önleyiciler genellikle üretimin hata olma olasılığı yüksek olan süreçlerinde kullanılan ölçüm cihaz veya aletleridir. Bir işletmede çalışanların kendi fiziksel, psikolojik ya da ortamın fizyolojik nedenlerinden dolayı hata yapmaları olasıdır. Poka Yoke ile bu tür küçük dikkatsizlikler sonucu, fark edilmeden diğer prosese geçen hataların minimize edilmesi sağlanmaktadır. Poka Yoke üretim, satış, pazarlama, dağıtım ve müşteri hizmetleri gibi üretimin birçok alanında kullanılabilir.

Tablo 2: Geleneksel ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Kavram	Geleneksel Maliyetleme	Kaizen Maliyetleme
Maliyet Odağı	Standart maliyetler durağan kısıtlara dayanır. Muhasebeciler ve mühendisler direkt malzeme ve direkt çalışma saati için standart geliştirirler.	Gerçek maliyetleri dinamik kısıtlar varsaymak.
Maliyet Yönetim Odağı	Maliyet kontrolü. Gerçek maliyet standart maliyetlerle karşılaştırılarak standartlar oluşturmak.	Hedeflenen maliyet düşürmeye bağlı olarak sürekli maliyet düşürme.
Üretimde İşçilerin Rolü	Değişimlerin olumsuz sebebi olarak gösterilebilir.	Sürekli gelişmenin kaynağı olarak görür.

Kaynak: Elitaş ve diğ. (2011:152).

Poka Yoke yöntemleri önlemeye yönelik ve bulmaya yönelik olarak ikiye ayrılır. Önlemeye yönelik; hata olmadan önce, uygun yöntemlerle veya hata olacağını fark etmeyi ve hata olmadan önlemeyi hedeflemektedir. Bulmaya yönelik Poka Yoke ise hata olduktan sonra hatanın farkına varıp veya hatalı ürün bulup devamını önlemeyi hedeflemektedir. Poka Yoke teknikleri, Kaizen tekniklerinin bir parçasıdır.

Kaizen Maliyetleme Sisteminin İşleyişi (Daihatsu Örneği)

1. Sistemin Planlama Süreci

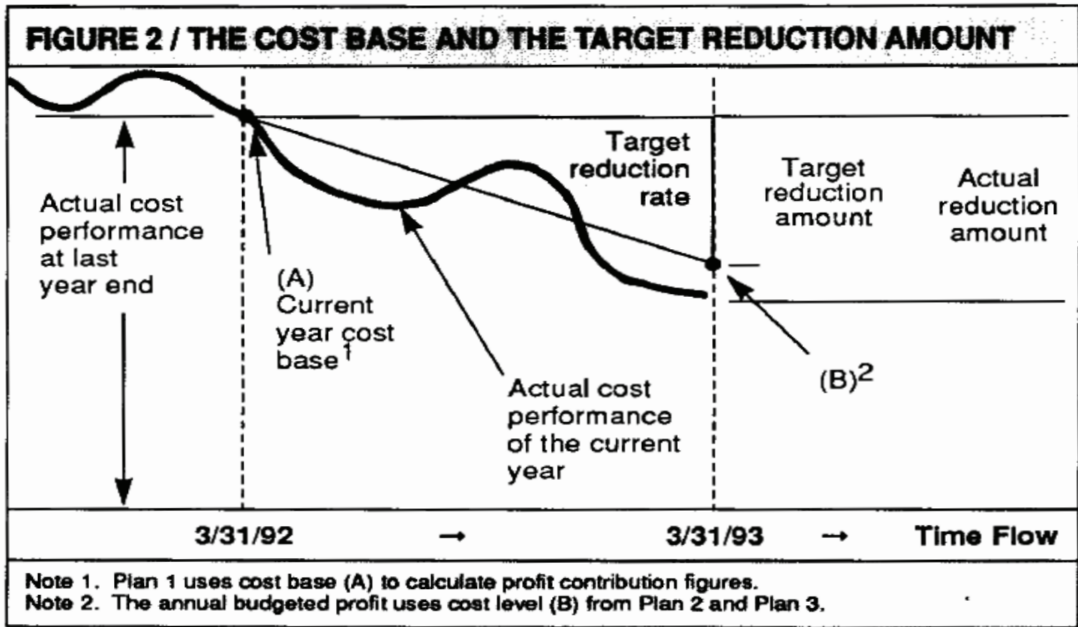
Kaizen maliyet uygulaması 6 plandan oluşur;

- Üretim, dağıtım ve satış planı (satışlara göre katkı marjının projeksiyonlarını kapsamaktadır),
- Parçaların ve malzemelerin maliyetlerinin planlanması,
- Tesis rasyonelleştirme planı (üretimin değişken maliyetlerindeki azaltımın planlanması),

- Personel planı (direkt işçilik ve hizmet departmanı personeli),
- Tesis yatırım planı (sermaye bütçesi ve amortisman),
- Sabit harcama planı (prototip tasarım maliyetleri, bakım onarım maliyetleri, reklam ve promosyon harcamaları, genel yönetim giderleri).

Bu altı plan ve projeksiyon birleştirildiğinde 5 yıllık uzun dönemli planın birinci yılına karşılık gelen yıllık kâr bütçesi ortaya çıkmaktadır. Üretim, dağıtım ve satış planı cari dönem planlama sürecinin çekirdeğidir. Söz konusu plan; geçmiş yılın fiili maliyet performansını ve gelecek yılın otomobil modellerinin tahmini hacimlerini ve fiyatlarını baz alan değişken maliyetleme yaklaşımını kullanarak planlanmış kar katkılarını göstermektedir. Planlanmış parça ve malzeme maliyetleri, satın alma departmanına ulaşılması gereken hedefler sunmaktadır. Değişken üretim maliyetlerinin azaltımına dair projeksiyonlar üreten tesis rasyonelleştirme planı, bir tesisteki Kaizen maliyetleme uygu-

Şekil1: Maliyet Temeli ve Hedef Azaltım Miktarı



Kaynak: How a Japanese auto maker reduces costs Monden, Yasuhiro; Lee, John Management Accounting; Aug 1993; 75, 2; ABI/INFORM Global pg. 24.

lmasının esas unsurudur. Bu plan, değişken üretim maliyeti azaltma hedeflerini sağlar. Personel planı, direkt ve endirekt işçilik için maliyet azaltma hedeflerini göstermektedir. O yılın satış tahmininden planlarda hesaplanmış maliyetler düşüldüğünde bütçelenmiş faaliyet karı bulunmaktadır.

2. Değişken Maliyetlerin Düzenlenmesi

Japon otomobil işletmelerinde oransal olarak toplam üretim maliyetlerinin %85'i değişken maliyetlerden, %15'i ise sabit maliyetlerden oluşur. Sabit maliyetler sürdürülebilir gelişme için vazgeçilmez unsurlar ol-

Tablo 3: İşçilik Saatleri Tablosunda Dönüştürme Miktarının Hesaplanması

Modeller	(1) Hedef işçilik zamanı	(2) Fiili üretim miktarı	(3) =(1)x(2) Toplam Hedef işçilik zamanı (dk)	(4) Toplam fiili işçilik zamanı (dk)	(5) =(4)/(2) otomobil başına fiili performans (dk/otomobil)
A	30	2000	60.000	57.000	28,5
B	50	800	40.000	40.000	50
C	40	200	8.000	12.000	60
		3000	108.000	109.000	Başarım derecesi %99,1
Not: Otomobil modeli A için "dönüştürme miktarı" = Toplam hedef işçilik zamanı / A modeli otomobil başına hedef işçilik zamanı = 108.000 / 30 = 3600					

Kaynak: Altınbay, (2006:116).

Tablo 4: Kaizen Maliyetleme Performans Değerlendirmesi

	Mevcut ay			Kümülatif		
	Hedef	Fiili	Fark	Hedef	Fiili	Fark
A Tesisi Maliyetleri						
Direkt işçilik	40	35	(5)	160	165	5
Endirekt işçilik	0	(5)	(5)	0	(35)	(35)
Malzeme	15	25	10	60	75	15
Enerji	10	15	5	40	50	10
Taşıt	5	5	0	20	35	15
Toplam	70	75	5	280	290	10
B Tesisi Maliyetleri						
Direkt işçilik	20	25	5	80	75	(5)
Endirekt işçilik	0	5	5	0	10	10
Malzeme	10	5	(5)	40	25	(15)
Enerji	5	0	(5)	20	15	(5)
Taşıt	5	2	(3)	20	15	(5)
Toplam	40	37	(3)	160	140	(20)
Not : Hedef = Hedef Maliyet Azaltma Miktarı Fiili = Fiili Maliyet Azaltma Miktarı () = Kayıp veya ulaşılamamış miktar						

Kaynak: Altınbay, (2006:118).

duğu için Japon otomobil üreticileri değişken maliyetler üzerinde yoğunlaşırlar.

Kaizen maliyetlemede geçen yılın otomobil başına fiili üretim maliyeti, mevcut yılın maliyet temeli (cost base) olarak alınmaktadır. Maliyet azaltımları bu temel rakamlardan hareketle tespit edilmektedir. Maliyet temelinde göre hedef azaltım miktarının oranı hedef azaltma oranı olarak isimlendirilmektedir. Şekil 1, maliyet temeli ile hedef azaltım miktarı arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Yatay eksen aylık ölçümleri, dikey eksen miktarları göstermektedir.

Mevcut ayın toplam maliyet temeli=otomobil başına mevcut maliyet temeli X ilgili ayın fiili üretim miktarı

A, B ve C otomobil modelleridir. Toplam hedef işçilik zamanı elde etmek için hedef işçilik zamanı ile fiili üretim miktarı çarpılmış ve 108.000 dk. hesaplanmıştır. Toplam hedef işçilik zamanı (108.000 dk.) A modeli otomobil başına (30 dk.) maliyet temelinde bölünerek 3600 birimlik dönüştürme miktarı bulunur. Toplam fiili işçilik zamanının (109.000 dk.) dönüştürme miktarına (3600 birim) bölünmesiyle A modeli için fiili performans olan 30,3 dk. bulunur.

Başarma derecesi (%99,1); A modelinin hedef işçilik zamanının (30 dk.), dönüştürülmüş fiili performansına (30,3 dk.) bölünmesiyle bulunur.

Bir bölümün performansını değerlendirmek için, fiili maliyet azaltımı-fiili rasyonelleştirilmiş miktar önce hesaplanmalıdır. Bu miktar hedef azaltma miktarıyla kıyaslanarak sapma bulunur.

Fiili maliyet azalışı (A)= mevcut ayın toplam maliyet temeli – mevcut ayın toplam fiili maliyeti

Sapma (fark) = fiili maliyet azalışı (A) – hedef maliyet azalışı

Hesaplanan sapma, spesifik bir bölüm için gerçek bir performans göstergesidir. Şayet sapma negatif ise, pozitif bir fiili maliyet azaltma miktarı bile elverişsiz olarak değerlendirilmektedir. Tablo 3’de A ve B tesisinin Kaizen maliyetleme performans değerlendirmesi vardır. A tesisinin endirekt işçilik maliyetlerinin -5 olmasına rağmen, toplam fiili rakamın +5 olmasıyla Kaizen hedefini geçerek başarılı olduğu görülmektedir. Tesis B ise maalesef 3 puanlık olumsuz bir sapmayla Kaizen maliyet hedefine ulaşamamıştır.

“
***Kaizen süreklilik
arz eder.
İyileştirmeye giden
adımlar
sürekli atılmalıdır.
Sorunların çözümü
için usanmadan
tekrar tekrar öneriler,
iyileştirmeler
getirilmelidir.***
”

3. Amaçlarla Yönetim Perspektifi

Amaçlarla yönetim ilkesine göre Kaizen maliyet miktarı, yapılan maliyet toplantıları sonucunda ilgili örgütsel seviyeye tahsis edilir. Bu tahsis, amaçlar analizi olarak isimlendirilip somut amaçlar ve politikalara göre uygulansa da her bir vakanın spesifik unsurları dikkate alınmalıdır. Dahası her spesifik duruma bağlı olarak esnekçe uygulanmalıdır.

Sonuç

Üretim sektöründe yeni bir çığır açan Henry Ford’un yığın üretim sistemine karşılık olarak Toyota üretim sisteminin kurucusu olan Taichi Ohno tarafından yalın üretim sistemi geliştirilmiştir. Yalın üretim sistemi;

sıfır hata, sıfır stok, sıfır çelişki, üretimde sıfır ölü zaman, müşteri için sıfır bekleme süresi ve sıfır bürokrasi hedefleyen, 6 sıfırdan oluşan bir üretim modelidir. Yığın üretim sisteminin uygulanması sonucunda standart maliyet sistemi ortaya çıkmış, Yalın üretim sisteminin uygulanması sonucunda da yalın muhasebe ortaya çıkmıştır. Miktarı temel alan üretim sistemlerinin işlevselliğini kaybetmesi, standart maliyet sistemi gibi geleneksel maliyet sistemleri de küresel rekabet ortamında değişim ve dönüşüm sürecine girmiştir. Yalın muhasebe, geleneksel maliyet muhasebesinden stra-

tejik maliyet yönetimine olan bu dönüşüm sonucunda ortaya çıkmıştır. Kaizen maliyetleme sistemi de yalın muhasebe kavramı içerisinde yer alan bir maliyet yönetim sistemidir. Kaizen maliyetleme sisteminde;

Maliyet azaltımı tek bir kişinin işi olmayıp takım işidir.

Maliyet bilgisi, muhasebe elemanları tarafından değil bizzat ön hat çalışanlarının kendisi tarafından toplanır ve hazırlanır.

Önceden belirlenmiş standartlara göre yürüyen durağan bir üretim sürecine göre değil, en kritik süreçlere odaklanılarak sürekli iyileştirmelerle maliyet azaltımı sağlanmaktadır. Dinamik bir maliyet yönetimi sistemidir.

Dinamik Sorumluluk Muhasebesinin ana kavramı ve birimi faaliyetlerdir. Maliyetlerin izlenmesi ve kontrolünü öngören Geleneksel Sorumluluk Muhasebesinin aksine, Dinamik Sorumluluk Muhasebesinde faaliyet maliyetlerinin ölçümü ve değerlendirilmesi ile yönetim çalışmalarının faaliyetler temelinde sürdürülmesi benimsenir. Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde maliyet sürücülerinin belirlenmesi, faaliyete dayalı yönetimde ise değer ekleyen ve eklemeyen faaliyetlerin ayırılmanması ile bu ayırma göre uygulanan başarı analizi yaklaşımın somut yönleridir. Maliyet azaltımında inisiyatif, bizzat işi yapan işçilere verildiğinden, batı orijinli diğer maliyet sistemlerinden çok farklı olduğu görülür.

Yararlanılan Kaynaklar

Altınbay, Ali (2006). Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetim Sistemi, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1.

Bozdemir, Enver, M. Suphi Orhan (2011). Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme Yönetiminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 15, Sayı 2.

Elitaş, Cemal, Serkan Özdemir, Mehtap Karakoç, Bilge Leyli Elitaş (2011). Muhasebe Uygulamalarında İnovatif Etkiler, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1.

Haftacı, Vasfi (2010). **Yönetim Muhasebesi**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Monden, Yasuhiro; Lee, John (1993). How a Japanese auto maker reduces costs, **Management Accounting**; Aug 1993; 75, 2; ABI/INFORM Global pg. 22.

Öncü, Semra (1999). **Dinamik Sorumluluk Muhasebesi**, Manisa: Emek Matbaası.

http://www.etietieteti.com/bizden_basin.aspx?mainId=421

ULUSLARARASI MAL VE SERMAYE AKIMLARINDA TİCARET MÜSTEŞARLIKLARININ ROLÜ: ABD TİCARET MÜSTEŞARLIĞI ÖRNEĞİ

Öğr. Gör. Dr. Asiye Ayben ÇELİK*

Ekonomilerin bütünleşmesi, küreselleşme, daha fazla üretim, daha fazla tüketim, sermaye ve malların uluslararası dolaşımı yüzyılımızın temel olguları arasında yer almaktadır. Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Örgütü'nün istatistiklerine göre, dünya doğrudan yabancı sermaye stoku 1980 yılında yalnızca 698.952 milyon \$ iken, bu rakam 2011 yılında 20.438.199 milyon \$'a yükselmiştir. Bu yükselişte en fazla sermayeyi kendisine çeken ülkeler gelişmiş ülkeler olmakla birlikte, gelişmekte olan ülkelerin payı da devamlı bir yükselme eğilimi göstermiştir. 2011 yılı rakamları incelenecek olursa, toplam doğrudan yabancı yatırım stokunun %64'ü gelişmiş ülkelerde yer alırken, %32'sinin gelişmekte olan ülkelere yöneldiği görülecektir. Bu tablo, küreselleşme ile birlikte ekonomilerin, bölgesel entegrasyonların da ötesinde, sermayenin küresel dolaşımı ile nasıl da iç içe geçtiğinin bir göstergesidir. Ülkeler arasındaki siyasi sınırlar varlıklarını korurlarken ekonomik sınırlar, hem mal hem de sermaye akımlarının artan hacmiyle belirginliğini gittikçe azaltmaktadır.

Uluslararası mal ticaretinin de gösterdiği gelişim seyri yabancı sermaye tablosuyla benzerlik göster-

mektedir. Şöyle ki, 1980 yılında dünya ticaret hacmi 395.659 milyon \$ iken 2011 yılında 4.243.259 milyon \$'lık bir hacim yakalanmıştır.

Ülkeler arasında mal ve sermaye akımlarının hacminin böylesine artış gösterdiği bir ortamda, küreselleşme, bölgesel ekonomik entegrasyonlar, iletişim ve

ulaştırma teknolojilerindeki gelişmeler kümülatif bir etki yaratmıştır. Özellikle İnternet altyapısının gelişmesi ile birlikte, ekonominin hem üretim hem de tüketim cephesinde küresel rekabete ayak uydurabilmek ve asgari maliyetle üretimi sağlayabilmek için, girdilerini yerel pazarların dışında kendilerine en uygun fiyat ve kaliteyi sağlayan ülkelere temin etmektedirler. Bunun yanında maliyet minimizasyonu, pazara veya hammaddeye yakınlık gibi nedenlerden ötürü, işletmelerin üretim tesislerini farklı coğrafyalara taşımaları da söz konusudur. Artan üretim kapasitesine bağlı olarak ülkelerin alım güçlerindeki yükseliş, beraberinde daha fazla miktarda tüketimi getirmiştir. Dolayısıyla hem endüstriyel malların, hem de tüketim mallarının uluslararası ticareti genişlemiştir. Üretimin ve tüketimin küreselleşmesi, uluslararası

“
Özellikle İnternet altyapısının gelişmesi ile birlikte, ekonominin hem üretim hem de tüketim cephesinde küresel bir artış yaşanmıştır.”

* Celal Bayar Üniversitesi, Kırkağaç Meslek Yüksekokulu, asiye.celik@bayar.edu.tr

mal ve sermaye akışını hızlandırmıştır. Bu akışta hızlandırıcı etki yaratan unsurlar incelendiğinde İnternetin, B2B (business-to-business/işletmeden işletmeye), B2C (business-to-consumer/işletmeden tüketiciye), C2C (consumer-to-consumer), G2B (government-to-business/devletten işletmeye) İnternet siteleri aracılığıyla taraflar arasındaki fiziksel mesafelerin yarattığı ticareti azaltıcı etkiyi ortadan kaldırdığını görmekteyiz. Aksine bu siteler aracılığıyla, uluslararası pazarlarda müşteri bulma olanağının arttığı ve dolayısıyla firmaların da dışsatım miktarlarında yükselme kaydettiği ortadadır. Bu sayede işletmelerin uluslararasılaşma düzeyleri de yükseliş göstermektedir.

İnternetin yanında, işletmelere uluslararasılaşma süreçlerinde destek veren bir diğer oluşum da ticaret müsteşarlıklarıdır. Ticaret müsteşarlıkları, ülkeler arasındaki ticari ilişkilerin gelişmesinde köprü rolü oynamaktadırlar. Yaptıkları çalışmalar ile ülkeler arasında ekonomik diyalogu geliştirmeye, mal veya hizmet alışverişini arttırmaya, işletmelere hedef pazarda temsilcilik veya lisans verme, ortak girişim (joint venture) kurma gibi dış pazarlara açılma stratejilerinin gerçekleştirilmesinde doğru yerel firmayı bulmaya ve uluslararası doğrudan yabancı sermaye akışını hızlandırmaya yönelik bir dizi hizmet vermektedirler. Bunu yaparken de gerek ev sahibi ülkenin, gerekse köken ülkenin çıkarlarını koruyacak, "kazan-kazan" prensibi doğrultusunda hareket etmektedirler.

Ticaret müsteşarlıklarının fonksiyonları iki boyutlu olarak incelendiğinde makro boyutta müsteşarlıklar bünyesinde kurulan müşavirlik ya da ataşelikler vasıtasıyla kendi ülkenizi yabancı bir ülkede birincil

kaynaktan anlatma ve hedef ülkede ülkenize yönelik farkındalık yaratma fırsatına erişildiği görülmektedir. Mikro boyutta ise, hedef pazarınızda ülkenizin bir ticaret müşavirliğinin veya ataşeliğinin olması, işletmelere yabancı pazarı tanıyan bir grup uzmandan söz konusu pazar hakkında en doğru bilgiye ulaşma olanağını sunmaktadır.

Ülkeler arasında ticari bağların kuvvetlenmesini ve bir ticaret koridorunun inşasında görev alan müşavirliklerin/ataşeliklerin verdikleri hizmetleri ABD Ticaret Müsteşarlığı nezdinde inceleyelim. Özellikle

küçük ve orta ölçekli işletmelere odaklanarak ABD ve Türkiye arasındaki ticari ilişkileri arttırmayı; Amerikan ve Türk firmalarını buluşturup ortak girişim, distribütörlük, temsilcilik fırsatları sağlamayı kendisine misyon olarak edinen ABD Ticaret Müsteşarlığı bu misyonunu gerçekleştirmek üzere yatırımcılara yönelik bir ürün yelpazesi sunmaktadır (www.buyusa.gov/turkey):

Türkiye'deki ABD Ticaret Müsteşarlığı; Türk ithalatçıları ile yakinen çalışarak ABD'de üretilen mal ve hizmetlerin büyüyen Türkiye pazarında satılması ile ilgili çalışmaktadır. Bu doğrultuda Türk ithalatçı firmalara ihtiyaçlarına uygun Amerikan mal ve hizmet araştırma desteği vermekte ve "Ticari Talep Programı" ile ithalat taleplerinin Amerikalı firmaların ziyaret ettiği web sitelerinde duyurmaktadır.

de duyurmaktadır.

Ticari partner bulmada İnternet tabanlı bilgilerin yanı sıra ABD Ticaret Müsteşarlığı, "Tedarikçi Belirleme Programı" ile ABD'deki tüm eyaletlerde 100'den fazla ofisiyle, kendisine başvuran firmalara güvenilir tedarikçilere ulaşma fırsatı sunmaktadır. Bugün birçok ihracatçımız, iş yapacağı firmaların güvenilirliğinin tes-

“İnternetin yanında, işletmelere uluslararasılaşma süreçlerinde destek veren bir diğer oluşum da ticaret müsteşarlıklarıdır. Ticaret müsteşarlıkları, ülkeler arasındaki ticari ilişkilerin gelişmesinde köprü rolü oynamaktadırlar.”

pitinde istihbarat noktasında birtakım sıkıntılar duyabilmektedir. Müsteşarlık bu sıkıntıların çözümünde kilit rol oynayabilmektedir.

ABD Ticaret Müsteşarlığı, "Uluslararası Alım Heyeti Programı" ile tüm dünyadan ABD'de düzenlenen birtakım ihtisas fuarlarını ziyaret etmek isteyen alım heyetlerine yönelik özel programlar düzenlemektedir. Özellikle ABD pazarından üretime yönelik girdi ihtiyaçlarını temin etmek isteyen ya da Amerikan menşeli ürünlerin ticaretini yapmakta olan ithalatçı firmalar ile Amerikalı firmaların temsilciliğini almak ya da ortak girişim faaliyetinde bulunmak isteyen firmalar için ABD'deki ticari fuarlara bu alım heyeti ile birlikte katılmak birtakım üstünlükler sağlamaktadır.

US Eximbank, OPIC (Deniz Aşırı Özel Yatırım Kurumu) ve USTDA (ABD Ticaret ve Kalkınma Ajansı) kaynakları ile ABD'li firmalara Türkiye'de yapacakları yatırımlar için ticaret ve proje finansman desteği verilmektedir. US Eximbank, öncelikli on pazar arasında yer verdiği Türkiye'ye ihracat yapacak olan ABD'li firmalara piyasa koşullarına kıyasla çok daha uygun koşullarda kredi olanağı sunmaktadır. OPIC ise ABD'li özel sektör yatırımcılarının Türkiye'de gerçekleştirecekleri yatırım projeleri için destek vermektedir. USTDA ise, yenilenebilir enerji, ulaştırma, elektrik iletim ve dağıtım, bilişim ve iletişim teknolojileri ile geleneksel enerji alanlarındaki yatırım projelerinin fizibilite çalışmaları için hibe vermektedir.

Türkiye'de yatırım yapacak Amerikalı şirketlere, Türkiye ve bölgede çeşitli alanlarda (muhasabe, vergi ve denetim, bankacılık ve finansal hizmetler, hukuk, gümrükleme, ihracat yönetimi, pazar araştırması, lojistik, insan kaynakları, yapı ve inşaat hizmetleri vb. [-export.gov/turkey/businessserviceproviders/index.asp](http://export.gov/turkey/businessserviceproviders/index.asp)) hizmet vermek isteyen Türk firmalarının bilgilerine ABD Ticaret Müsteşarlığı web sitesinden ulaşma fırsatı sunmaktadır. Türkiye'de söz konusu alanlarda çalışan firmalar da bu sitede yer alarak Müsteşarlığın referansı sayesinde müşteri portföylerini genişletme olanağına kavuşabilmektedirler.

ABD'de yatırım yapmak isteyen Türk firmalara "Selec-

tUSA" adlı program dâhilinde danışmanlık hizmeti vermektedir (www.selectusa.commerce.gov).

Sözü edilen hizmetler sayesinde Türk firmalar ile ABD'li firmaların temas noktaları daha profesyonel platformlarda, ayrıca uzmanların eşliği ve desteğiyle gerçekleşebilmektedir. Ayrıca Amerikalı firmalar da Türkiye'de yatırım yapmanın gereklilikleri, Türkiye pazarının özellikleri, iş yapma kültürü, yerel iş ortağı bulma, vb. konularda rafine bilgiler ile donatılarak, pazarda işe başlarken avantaj elde etmiş olmaktadır. Böylece müsteşarlık, daha sağlıklı, güvenilir ve uzun soluklu ticari ilişkilerin kurulabilmesine aracılık etmekte, iki ülke arasındaki ticari ve ekonomik bağların güçlenmesine katkıda bulunmaktadır.

ABD Ticaret Müsteşarlığı nezdinde ele aldığımız ticaret müsteşarlıklarının uluslararası ticaret ve sermaye akımındaki rolü bu şekilde özetlenebilecek olup bürokrasiden uzak, özel sektör çalışma prensipleri doğrultusunda, etkin çalışan ticaret müsteşarlıkları sayesinde ülkemizin uluslararası pazarlara entegrasyonunun hızlanabileceği ve ülkemizin 2023 yılı hedeflerine katkıda bulunabileceği ümit edilebilecektir.

Kaynakça:

UNCTADSTAT, (2012). Trade Trends - Value, volume and unit value indices of merchandise exports and imports, annual, 1980-2011, <http://unctadstat.unctad.org/TableView/tableView.aspx?ReportId=16417> (19.01.2013).

UNCTADSTAT, (2012). Foreign Direct Investment – Inward and Outward Foreign Direct Investment Stock, annual, 1980-2011, <http://unctadstat.unctad.org/TableView/tableView.aspx?ReportId=89> (19.01.2013).

US Commercial Service (ABD Ticaret Müsteşarlığı), <http://www.buyusa.gov/turkey> (19.01.2013).

<http://export.gov/turkey/businessserviceproviders/index.asp>.

<http://www.selectusa.commerce.gov>.

BAĞIMSIZ DENETİMDE DENETİM KANITLARI

Öğr. Grv. Hatice ÖZTEKİN*
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

1. Denetim Kanıtları

1.1. Genel Açıklama

Uluslararası denetim standartlarında ana kural olarak denetçi;

“Yeterli uygunlukta kanıt toplayabilmesi için denetim prosedürlerini oluşturmak ve uygulamak zorundadır”.

Buna göre temelde denetim çalışmalarında risk değerlendirilmesi ve riske karşılık verilmesi aşamasında, denetçiden aşağıdaki iki çalışmayı yapması beklenmektedir:

- Yeterli uygunlukta toplayacağı kanıtları belirlemek,
- Çeşitli denetim prosedürlerini uygulayarak, yeterli uygunlukta kanıt toplamak ve bunları kullanarak denetim görüşüne ulaşmak.

Denetim kanıtları çeşitli biçimlerde tanımlanmaktadır:

“Denetçinin, görüşünü oluşturan sonuçlara varmak için kullandığı her türlü bilgiye denetim kanıtı denir”.

“Denetim kanıtı, incelenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk

derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve

kayıtlardır”.

Denetçiden beklenen **“Yeterli uygunlukta”** kanıt toplamasıdır. Ayrıntıları aşağıda açıklanacağı üzere bu istemde iki farklı unsur bulunmaktadır:

- Yeterli sayıda kanıt (Kanıtın yeterliliği),
- Yeterli uygunlukta kanıt (Kanıtın uygunluğu).

Denetim Kanıtının Yeterliliği

Denetim kanıtının yeterliliği, kanıtın sayısının ölçüsünü ifade etmektedir. Denetim kanıtının sayısı,

- Denetçi tarafından belirlenen önemli yanlışlık riski düzeyinden ve
- Kanıtın kalitesinden etkilenmektedir.

Denetim Kanıtının Uygunluğu

Denetim kanıtının uygunluğu, kanıtın kalitesinin bir ölçüsüdür. Burada da iki alt unsur bulunmaktadır. Kanıtın **ilgili ve güvenilir olması**. Denetim kanıtı, denetim görüşüne giden süreçte, ilgili ve güvenilir olmalıdır.

1.2. Denetim Kanıtlarının Sayısını Etkileyen Unsurlar

UDS’ları denetçiden yeterli sayıda kanıt toplamasını istemektedir. Ancak sayının ne olacağı, tamamen denetçinin mesleki yargısına bırakılmaktadır. Denetçiler her işletme iddiası için toplayacakları kanıtların sayısını belirlerken, bazı unsurların varlığına dikkat etmek durumundadırlar. Bu unsurlar aşağıda sıralanmıştır:

- Önemlilik,
- Risk,

* Celal Bayar Üniversitesi

- Nitelik,
- Ekonomik Etkenler,
- Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özellikleri.

Önemlilik: Toplanacak kanıtın sayısını etkileyen unsurlardan biri, incelenen işletme iddiasının önemlilik düzeyidir. Genel olarak finansal tablolarda yer alan önemli bir hesap hakkında, önemli olmayan bir hesaba göre daha fazla kanıt toplamak gerekmektedir. Dolayısıyla bir iddianın önemlilik düzeyi ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru orantı vardır. Örneğin bir üretim işletmesinde stok hesabı, gelecek yıllara ait giderler hesabından daha fazla önemli kabul edilir. Bu nedenle stok hesabı ile ilgili toplanacak kanıt sayısı, diğer hesaba göre çok daha fazla olacaktır.

Risk: Denetçinin bir işletmede karşılaşacağı risk unsurları ile kanıt sayısı arasında yakın bir ilişki vardır. Denetçinin incelediği işletme iddiası ile ilgili risk düzeyi arttıkça, toplanacak kanıt sayısı da artmaktadır. İşletmenin genel yapısında veya bir iddia ile ilgili olarak hata veya hile olasılığı arttıkça, denetçinin çalışmalarında karşılaşacağı risk düzeyi de o oranda artmaktadır. Bu nedenle denetçiler riskin değerlendirilmesi aşamasında işletmede karşılaşılabilecekleri risk düzeyini belirlemeye çalışırlar. Amaç finansal tablolar hakkında karar verilirken ortaya çıkartılamayan önemli yanlışlık bulunma olasılığını en aza indirebilmektir.

Nitelik: Denetçinin çalışmaları sırasında toplayacağı kanıtların özellikleri ile kanıt sayısı arasında yakın

bir ilişki vardır. Toplanan kanıtın güvenilirliği arttıkça, sayısı azaltılmaktadır. Kanıtların türleri veya elde edildikleri kaynaklar onların güvenilirliklerini etkileyen unsurlardır. Örneğin, işletme dışında üçüncü kişilerden elde edilen kanıtlar, işletme içinden elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir. Bu nedenle denetçi işletme dışından elde ettiği kanıtların sayısını daha az tutabilir. Diğer taraftan işletme içinde resmi belgelerden elde edilen kanıtlar, yine işletme tarafından düzenlenen tablolardan veya maliyet bilgilerinden elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir. Bu da doğal olarak toplanacak kanıtın sayısını etkilemektedir.

“

Toplanacak kanıtın sayısını etkileyen unsurlardan biri, incelenen işletme iddiasının önemlilik düzeyidir. Genel olarak finansal tablolarda yer alan önemli bir hesap hakkında, önemli olmayan bir hesaba göre daha fazla kanıt toplamak gerekmektedir.

”

Ekonomik Etkenler: Toplanacak kanıt sayısı ile denetimin maliyeti ve zamanı arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Genelde denetçiler bir denetim çalışmasında maliyet ve zaman düzeyine dikkat etmek zorundadır. Denetim çalışmaları mantıklı bir maliyet ve zamanda yapılmalıdır. Kanıt sayısı ile zaman ve maliyet arasında doğrusal bir ilişki vardır. Kanıt sayısı arttıkça, denetimin maliyeti ve katlanılan zaman artmaktadır. Denetçiler, gerekli kanıtları en az zamanda ve en az maliyetli denetim prosedürleri ile toplamaya öncelik vermek durumundadırlar. Pahalı ve zaman alıcı denetim prosedürlerini öncelikle uygulamak mantıklı bir davranış değildir. Ancak bu varsayım, gerektiğinde maliyeti ve zamanı arttırıcı özelliği nedeniyle bir denetim prosedüründen vazgeçmek anlamına gelmemektedir. Denetçiler çalışmalarında fayda-maliyet analizine dikkat etmek durumundadırlar.

Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özellikleri: Denetçinin inceleyeceği bir işletme iddiasının ait olduğu yığına

ana kütle adı verilmektedir. Örneğin, satış faturalarının toplam sayısı, alacak hesaplarının sayısı, ticari alacakların parasal toplamı, bilançodaki ticari mal toplamı, ana kütle olarak kabul edilmektedir. Herhangi bir ana kütleden, örnekleme yöntemi aracılığı ile seçilen birimlerden kanıt elde edilmektedir. Örneğin, 4000 tane satış faturasının tamamını incelemek yerine seçilen 200 tane satış faturasından kanıt toplanarak, ana kütle hakkında karar verilmektedir. Ana kütleyi oluşturan birimlerin sayısı ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru bir orantı vardır. Birim sayısı arttıkça denetçinin toplayacağı kanıt sayısı da artmaktadır.

Diğer taraftan ana kütlenin içeriği ile toplanacak kanıt sayısı arasında da bir ilişki bulunmaktadır. Ana kütleyi oluşturan birimlerin birbirlerine özellikle tutar açısından olan yakınlıkları, toplanacak kanıt sayısını etkilemektedir. Ana kütlenin dağılımını gösteren homojen ve heterojen özellikler, toplanacak kanıt sayısını etkilemektedir. Homojen bir ana kütleden az, heterojen bir ana kütleden daha çok kanıt toplanmaktadır. Bu özellikler istatistikî örnekleme yöntemleri bölümünde ayrıntılı bir biçimde açıklanacaktır.

1.3. Denetim Kanıtlarının Uygunluğunu Etkileyen Unsurlar

Denetçi, yeterli sayıda kanıt toplamanın yanı sıra, yeterli uygunlukta kanıt toplamak durumundadır. Kanıtın uygun olması onun kalitesinin bir ölçüsüdür. Toplanan kanıtların kalite düzeyini, iki unsur belirlemektedir:

- Kanıtın İlgili Olması,
- Kanıtın Güvenilir Olması.

Kanıtın İlgili Olması

İlgililik, incelenen bir iddia ile uygulanacak olan denetim prosedürünün hedefi arasında mantıklı bir ilişki kurabilmektir. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin ilgililiği, uygulanacak test çalışması yönünden etkilenir.

Örneğin, amaç bir borç hesabının var olması ve de-

ğerlemesi ile ilgili olarak yüksek gösterme durumunun olup olmadığını test etmekse, kayıtlı borç hesap bakiyesinin test edilmesi için kullanılacak denetim prosedürü ve toplanacak kanıtlar ilgili olacaktır. Aksine amaç borç hesabının düşük gösterilip gösterilmediğini test etmekse, kullanılan denetim prosedürü ilgili olmayacaktır. İlgili ödemeleri, ödenmemiş faturaları, tedarikçi raporlarını ve tahsilat raporlarını test etmek gerekecektir.

Kullanılacak denetim prosedürleri, hedeflenen işletme iddialarına yönelik olmalıdır. Bir iddiaya uygun gelen bir denetim prosedürü diğerine uygun olmayabilir. Örneğin;

- Alacak hesaplarının tahsilatı ile ilgili olarak dönem kapandıktan sonra belgelerin gözden geçirilmesi, var olma ve değerlendirme iddialarına yanıt verirken, hesap kesimi ile ilgili olarak kanıt sağlamayacaktır.
- Ticari malların varlığı ile ilgili olarak elde edilen kanıtlar, onların mülkiyeti ile ilgili olarak bir anlam ifade etmeyecektir.
- Doğru düzenlenmiş bir kasa sayım tutanağı, var olma ile ilgili olarak kanıt sunacakken, varlığın mülkiyetini ispatlamayacaktır.

Kanıtın Güvenilir Olması

Kullanılacak bir kanıtın güvenilirliği, onun elde edildiği kaynağın durumundan, niteliğinden, elde edildiği zamandan, objektif olup olmamasından etkilenmektedir.

Kanıtın Kaynağı: Kanıtın elde edildiği kaynak, güvenilirlik derecesinin önemli bir göstergesidir. Genel kural olarak, kanıtın elde edildiği kaynak üzerinde işletmenin etkisi azaldıkça, kanıtın güvenilirliği artmaktadır. Kanıtın kaynağı ile güvenilirlik derecesi arasındaki ilişkileri aşağıdaki gibi kurabiliriz:

- o **Kanıtı Sağlayıcının Bağımsızlığı:** İşletme dışı kaynaklardan elde edilen kanıtların güvenilirliği, işletme içinden elde edilen kanıtlardan daha fazladır. Örneğin

işletmenin banka hesapları ile ilgili olarak, bankadan doğrudan alınan doğrulama belgeleri, muhasebe kayıtlarından elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir.

o **İç Kontrol Yapısının Varlığı:** Etkin bir iç kontrol sistemine sahip bir işletmeden veya bir döngüden elde edilen kanıtlar, zayıf bir iç kontrol sisteminden elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir.

o **Denetçinin Kanıt Üzerindeki Etkisi:** Çeşitli denetim teknikleri kullanarak denetçi tarafından doğrudan elde edilen kanıtlar, muhasebe ortamından elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir. Örneğin, denetçinin kasayı sayması ile elde edilen kanıt, işletmenin yaptığı sayım sonuçlarından elde edilen kanıttan daha güvenilirdir.

o **Kanıt Üzerindeki Uzman Etkisi:** Denetçinin kendisi tarafından elde edilen kanıtlar her zaman tam güvenilir olmayabilir. Örneğin, stok denetiminde bazı ticari malların kalitesi ve saflığı ile ilgili olarak denetçi tarafından elde edilen kanıtlar, denetçinin yetersizliği nedeniyle yanıltıcı olabilir. Örneğin bir kuyumcu denetiminde, uzman yardımıyla stoklardan elde edilen kanıtlar daha güvenilirdir.

Kanıtın Zamanlılığı: Denetim kanıtının zamanlılığı, onun ne zaman elde edildiği ile ilgilidir. Kanıtın elde edildiği zaman ile güvenilirliği arasında bir ilişki bulunmaktadır. Denetçiler, denetim kanıtlarını dönem içinde, dönem sonunda veya dönem kapandıktan sonra elde edebilirler. Kanıtın elde edilme zamanı, dönem sonuna veya dönemin kapanışından sonraya rastlarsa, güvenilirliği de o oranda artacaktır. Ancak dönem içinde kanıt elde etmenin,

denetim maliyetine ve zamanına olumlu etkileri bulunmaktadır. Denetçiler genellikle sürekli hareket gören hesaplarla ilgili kanıt toplama işlemini dönem kapandıktan sonraya bırakırlar. Örneğin, dönen varlıklar, kısa vadeli yabancı kaynaklar ve gelir ve gider hesaplarının incelenmesi, genellikle dönem kapandıktan sonra yapılmaktadır. Kanıtın elde edilme zamanlamasına etki eden diğer önemli bir unsur, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğidir. Denetçi, etkin bir iç kontrol sistemine sahip bir işletmede, dönem içinde kanıt elde etme çalışmalarını arttırabilir.

Kullanılacak denetim prosedürleri, hedeflenen işletme iddialarına yönelik olmalıdır. Bir iddiaya uygun gelen bir denetim prosedürü diğerine uygun olmayabilir. Denetçi, etkin bir iç kontrol sistemine sahip bir işletmede, dönem içinde kanıt elde etme çalışmalarını arttırabilir.

Kanıtın Objektifliği: Genel anlamıyla objektif kanıtlar, subjektif kanıtlara göre daha güvenilirdir. Kanıtta objektiflik, elde edilen bir kanıttan farklı denetçilerin aynı sonuca varmalarıdır. Subjektif bir kanıtta ise farklı denetçilerin farklı sonuçlara varmaları olasılığı artmaktadır. Örneğin bir kasa sayımından elde edilen kanıtlar objektiflik özelliğine sahiptirler. Bankalardan gelen doğrulama yanıtları her denetçi tarafından aynen kabul edilebilecek kanıtlardır. İşletmenin denetçiye sunduğu bilgilerden elde edilen kanıtlarda objektiflik özelliği azalır. İşletmenin bir elemanının verdiği görüşler subjektif özelliktedir. Denetçinin işletme stoklarının değerlemesiyle ilgili olarak topladığı kanıtlar subjektif olabilir. Alacakların tahsil olasılığı ile ilgili olarak toplanan kanıtlar subjektifliğe diğer bir örnek olabilir.

KAYNAKÇA

1- Prof. Dr. Nejat Bozkurt; TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları

EKSİK GÜNLER OTUZ GÜNE NASIL VE KİMLER TARAFINDAN TAMAMLANABİLİR?

Dr. Özkan BİLGİLİ
SGK Başmüfettişi

GİRİŞ

6111 sayılı Kanun sonrasında, 4857 sayılı Kanun'a göre kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışan 4/a kapsamında sigortalılara, ay içindeki eksik günlerini borçlanmak suretiyle 30 güne tamamlama imkânı getirilmiştir.

Eksik günlerin isteğe bağlı sigorta primi ödenmek suretiyle de 30 güne tamamlanma olanağı ise Ekim 2008'den beri bulunmaktadır.

Şüphesiz bu imkânlar hep sigortalının isteğine bağlı bırakılmıştır, herhangi bir zorunluluk yoktur.

Kısmi çalışanların eksik günlerin GSS primlerini ödeyerek 30 güne tamamlama zorunlulukları ise 2008/ Temmuz ayından beri bulunmaktadır. Bu zorunluluk yine 6111 sayılı Kanun ile 1 Ocak 2012'den itibaren başlatılmıştır. Belirtelim ki bu durum sigortalının isteğine bağlı olmayıp zorunludur.¹

Yazımızda, ay içinde otuz günün altında bildirimde bulunulan sigortalılar ile bunlardan kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışan sigortalıların isteğe bağlı sigorta primi veya borçlanmak suretiyle eksik günlerini 30 güne tamamlama imkânı üzerinde durularak, SGK'nin kanunda olmayan ve fakat genelge ile uygulamaya soktuğu çelişik düzenlemeleri tartışılacaktır.

I –Kimler Eksik Günlerini İsteğe Bağlı Sigorta Primi Ödeyerek Otuz Güne Tamamlayabilir?

5510 sayılı Kanun'un 50. maddesi ikinci fıkrasında, isteğe bağlı sigortalı olabilme şartlarına ilişkin diğer ko-

şulların yanı sıra, "...veya sigortalı olarak çalışmakla birlikte ay içerisinde 30 günden az çalışmak ya da tam gün çalışmamak" şartına da yer verilmiştir.

Bu husus Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 91. maddesi birinci fıkrasında ise; **"...veya Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı olarak çalışmakla birlikte, ay içinde 30 günden az çalışmak ya da tam gün çalışmamak,"** şeklinde yer almıştır. Sigortalı olup da isteğe bağlı sigorta primi ödeyecek kişinin "4/a kapsamındaki sigortalı" olacağı ortaya konulmuştur.

Dikkat edilir ise, sigortalı olup da aynı zamanda isteğe bağlı sigortaya prim ödeyerek eksik günlerini 30 güne tamamlayacak olanların, "ay içinde 30 günden az çalışan ya da tam gün çalışmayan" sigortalılar olduğu görülmektedir. Kanun'da ve doğal olarak Yönetmelik'te, eksik günlerini isteğe bağlı sigortaya prim ödeyerek 30 güne tamamlayacak olanların sadece "kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışan sigortalılar" olduğu yönünde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Öte yandan, bu husus hem 2009/5, 2010/117 ve en son 2011/36 sayılı genelgeler ile düzenlenmiştir. Belirtelim ki, 01.07.2010 tarihli, 27628 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "İsteğe Bağlı Sigorta İşlemleri Hakkında Tebliğ" 17.12.2011 tarihli, 28145 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

2009/5 ve 2010/117 sayılı genelgelerde, Kanun ve Yönetmelik'te yer verilen hükümlerin aleyhine bir düzenleme bulunmakla birlikte, 2011/36 sayılı Genelge'de kimlerin eksik günlerini isteğe bağlı sigortaya prim ödemek suretiyle 30 güne tamamlayabileceği tahdidi olarak sayılmıştır.

¹ BİLGİLİ, Özkan: "GSS Prim Gün Sayısı Her Ay 30 Tam Gün Olmalı Mı ?", **E-Yaklaşım**, Şubat 2009, S:194; BİLGİLİ, Özkan: "Kısmi Süreli Çalışanların Eksik Günlerine İlişkin GSS Primleri, **MESS Sicil**, Eylül 2010, s:134-158

Düzenlemeye göre; ay içinde 30 günden az çalışıp isteğe bağlı sigortalı olmak için müracaat edenlerden kısmi süreli iş sözleşmesine tabi çalışanların aylık prim ve hizmet belgesindeki eksik gün nedeni 06 (Kısmi istihdam), 07 (Puantaj kayıtları), 17 (Ev hizmetlerinde 30 günden az çalışma), 12 (Birden fazla) ve 13 (Diğer) olanlar dikkate alınacaktır. Kurumun 06 kodu dışındaki diğer hâlleri de kısmi süreli iş sözleşmesi statüsünde değerlendirdiği görülmektedir ki, bize göre hatalı bir yaklaşımdır.

Oysa kanunda ay içinde 30 günde az çalışma veya tam gün çalışmama hâli/hâlleri tanımlanmamış olmakla birlikte, Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 102. maddesi 12. fıkrasında, "ay içinde 30 günden az çalışan" sigortalıların bu eksik günlerinin hangi belgeler ile kanıtlanacağı düzenlenmiş, bunlar;

a) Kurumca yetkilendirilmiş sağlık hizmeti sunucularından veya iş yeri hekimlerinden alınmış istirahatlı olduğunu gösteren raporu,

b) Ücretsiz veya aylıksız izinli olduğunu kanıtlayan izin belgesi,

c) Disiplin cezası uygulaması, gözaltına alınma ile tutukluluk hâline ilişkin belgeler,

ç) Kısmi süreli çalışmalara ait yazılı iş sözleşmesi,

d) İşverenin veya sigortalının imzasını da taşıyan puantaj kayıtları,

e) Grev, lokavt, genel hayatı etkileyen olaylar, doğal afetler nedeniyle iş yerinde faaliyetin durdurulduğu veya işe ara verildiğini gösteren ilgili resmî makamlardan alınan yazı örneği olarak sıralanmış;

bu durumların dışındaki otuz günden az çalışılan süreler için geçerli belgeleri belirlemeye ise "Kurum Yönetim Kurulu" nun yetkili olduğu belirtilmiştir.

Aynı şekilde, yönetmelik eki Ek 9'da yer alan "Aylık Prim ve Hizmet Belgesi"nin arka yüzünde yer verilen ve e-bildirge sisteminde kullanılan "ay içinde 30 günden az çalışmaya" ilişkin eksik gün nedeni kodları ise aşağıdaki şekilde numaralandırılmıştır:

01- İstirahat	12- Birden fazla
03- Disiplin cezası	13- Diğer
04- Gözaltına alınma	15- Devamsızlık
05- Tutukluluk	16- Fesih tarihinde çalışmamış
06- Kısmi istihdam	17- Ev hizmetlerinde 30 günden az çalışma
07- Puantaj kayıtları	18- Kısa çalışma ödeneği
08- Grev	19- Ücretsiz doğum izni
09- Lokavt	20- Ücretsiz yol izni
10- Genel hayatı etkileyen olaylar	21- Diğer ücretsiz izin
11- Doğal afet	22- 5434 SK ek 76, gm 192

Görüldüğü üzere Kanun'da ve Yönetmelik'te herhangi bir sınırlama olmadığı hâlde Kurum, 2011/36 sayılı Genelgesi'nde, önemli bir sınırlandırmaya giderek eksik gün sebebi 06 (Kısmi istihdam), 07 (Puantaj kayıtları), 17 (Ev hizmetlerinde 30 günden az çalışma), 12 (Birden fazla) ve 13 (Diğer) olarak bildirilenleri "ay içinde 30 günün altında çalışan veya tam gün çalışmayan" olarak değerlendirmiş ve sadece bunların eksik günlerini isteğe bağlı sigortaya prim ödemek suretiyle 30 güne tamamlama yönlü müracaatlarının kabul edileceğini duyurmuştur.

Böylelikle, ücretsiz izin, istirahat, gözaltı ve tutukluluk hâli, grev ve lokavt ile yukarıdaki diğer eksik gün hâllerinde, bu sürelerin isteğe bağlı sigortaya prim ödenmesi suretiyle 30 güne tamamlanması yolu kapanmıştır. Bize göre Kurumun bu yaklaşımı Kanun'un amacını aşan bir yorum olarak hak kayıplarına sebep olmuştur ve kanuna uygun olarak düzeltilmesi gerekmektedir.

II-Kimler Eksik Günlerini Borçlanarak Otuz Güne Tamamlayabilir?

6111 sayılı Kanun'un 30. maddesi ile 5510 sayılı Kanun'un 41. maddesi birinci fıkrasına (i) bendi olarak eklenen hükümle, **"Bu bendenin yürürlüğe girdiği tarihten sonraki sürelerle ilişkin olmak üzere, 4857 sayılı Kanun'a göre kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışan sigortalıların, kısmi süreli çalıştıkları aylara ait eksik süreleri,"** borçlanabileceği kararlaştırılmıştır.

Anlaşılabileceği üzere, bu durumda olanlara borçlanma hakkı, bu bendenin yürürlüğe girdiği 25.02.2011 tarihinden sonraki sürelerle ilişkin olacaktır. Borçlanma hakkı kanuna göre sadece "4857 sayılı Kanun'a göre kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışan" sigortalı ve hak sahiplerine verilmiştir. Burada kastedilenler ise 4857 sayılı Kanun'un 13 ve 14. maddesi kapsamında çalışanlardır. Dikkat edilirse borçlanma hakkı genel olarak kısmi süreli çalışanlara verilmemiştir. Başka bir söyleyişle; 854 sayılı Deniz İş Kanunu, 5953 sayılı "Basın İş Kanunu" ile 818 (eski) ve 6098 (yeni) sayılı Türk Borçlar Kanunu'na göre kısmi süreli çalışanlara bu hakkın tanınmadığı ortadadır. Kanun hükmü açık olduğu üzere yorumla genişletilmeye de müsait görülmemektedir. Gerekliyse ki bize göre gerekmektedir, yukarıdaki kanun hükmünün değiştirilmesi ve diğer iş kanunlarını da kapsayacak şekilde kaleme alınması gerekmektedir.

Kurum ise kanuni bir değişiklik olmaksızın yaptığı yorum ile bu hakkın kullanımını genişletmiştir. Şöyle ki Kurum 2011/36 sayılı Genelgesi'nde, 25.02.2011 tarihinden itibaren kamu ve özel sektörde çalışanlar ile ev hizmetlerinde 30 günden az çalışanlardan aylık prim ve hizmet belgesi ile bildirilen eksik gün nede- ni 06 (Kısmi istihdam), 07 (Puantaj kayıtları) ve 17 (Ev hizmetlerinde 30 günden az çalışma) olan sigortalı-

“ Ücretsiz izin, istirahat, gözetim ve tutukluluk hâli, grev ve lokavt ile yukarıdaki diğer eksik gün hâllerinde, bu sürelerin isteğe bağlı sigortaya prim ödenmesi suretiyle 30 güne tamamlanması yolu kapanmıştır. ”

ların ay içinde zorunlu sigortalılık dışındaki sürelerini borçlanabileceklerini kabul etmiştir.

Ayrıca, ay içinde 30 günden az çalışmış oldukları hâlde eksik gün nede- ni 12 (Birden fazla) ve 13 (Diğer) olarak işaretlenenlerin işverenler- ce Kuruma her ay bildirilen "Eksik Gün Bildirim Formu" ekinde verilen eksik gün nedenleri incelenecek, eksik gün nedeninin 06 (Kısmi istihdam), 07 (Puantaj kayıtları) ve 17 (Ev hizmetlerinde 30 günden az çalışma) olduğunun tespit edilmesi hâlinde bu süreler de borçlandırılacak ve sigortalılardan ayrıca belge istenmeyecektir.

Görüldüğü üzere Kurum, eksik gün- lerin isteğe bağlı sigortaya prim ödenmek suretiyle 30 güne tamamlanmasında olduğu gibi yine aynı kodlardan eksik gün bildirimi yapılanlara eksik günlerini borçlanarak

30 güne tamamlama hakkı vermiştir.

Düzenlemenin Kanun'un açık hükmüne aykırı olduğu ortadadır. Bir kere, Genelge ile 4857 sayılı Kanun dışındaki diğer iş kanunlarına tabi olarak kısmi süreli çalışan herkes için bu hak verilmiştir. Öte yandan, ev hizmetlerinde çalışanlar nasıl çalışır ise çalışsın, zaten 4857 sayılı Kanun kapsamında değildirler. Kanun hükmünün bu hâliyle, borçlanma hakkından sadece 06 kodunda eksik gün bildirimi yapılanlar yararlanabilir. Dolayısıyla Kurum ya genelgesini düzeltmeli ya da kanun hükmünün diğer eksik gün bildirimi yapılanları da kapsayacak şekilde genişletilmesini sağlamaya çalışmalıdır. Bizim tercihimiz ise ikinci yoldan yanadır.

III -Eksik Günlerin GSS Primlerinin Ödenmesi Zorunluluğunda Tavrı Değişikliği?

Belirtelim ki, Kurum yukarıda yer verdiğimiz söz konusu iki durumda tercihini bilerek ve isteyerek bu yönde kullanmaktadır. Bir taraftan kanunda herhan-

gi bir sınırlamaya yer verilmezken ve “ay içinde otuz günün altında çalışanları” birkaç çalışan gurubuyla sınırlandırarak sadece bunlar için isteğe bağlı sigorta primi ödeyerek eksik günlerini 30 güne tamamlama olanağı getirilirken, bir taraftan da yine kanunda sadece “4857 sayılı Kanun’a tabi sigortalılar” olarak sınırlandırılmış olmakla birlikte, bunu genişleterek diğer bazı çalışan gruplarına da eksik günlerini borçlanmak suretiyle 30 güne tamamlama olanağı vermiştir!

Bununla birlikte, iş eksik günlerin GSS primlerinin ödenmesi suretiyle 30 güne tamamlanması zorunluluğuna gelince, örneğin 07 Puantaj kaydı kodunda eksik gün bildirimi yapılanları, 2012/2 sayılı Genelgesi ile bu zorunluluğun dışında tutmuştur. Bize göre doğru da yapmıştır, zira Kanun’da yer verilmeyen bir durumu kapsama almaması ya da uygulama zorunluluğunu o kesimler için genişletmemesi yerinde olmuştur.

Şöyle ki, 5510 sayılı Kanun’un 88. maddesi dördüncü fıkrası uyarınca, 4857 sayılı İş Kanunu’na göre kısmi süreli veya çağrı üzerine çalışanlar ile ev hizmetlerinde ay içerisinde 30 günden az çalışanların eksik günlerine ait genel sağlık sigortası primlerini 30 güne tamamlamaları zorunlu olup, bu zorunluluk 01.01.2012 tarihi itibarıyla başlamıştır.

Ancak Kurum, aynı yönlü yaklaşımını söz konusu kanun hükmüne rağmen yukarıdaki diğer durumlar için sürdürmemiştir. Açıklandığı üzere, sadece 4857 sayılı Kanun’a göre kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışan sigortalılara eksik günlerini borçlanarak 30 güne tamamlama olanağı getirilmiş olmakla birlikte, bunların dışında 07 (Puantaj kayıtları) kodunda eksik gün bildirimi yapılanlara da borçlanma hakkı vermiştir.

Her iki durumda da kanunda olmamasına rağmen, 07 (Puantaj kayıtları) kodunda eksik gün bildirimi yapılan sigortalılara bir taraftan eksik günlerini borçlanarak 30 güne tamamlama olanağı verilirken, bir taraftan da aynı sigortalılar eksik günlerinin GSS primlerini ödeme zorunluluğundan muaf tutulmuşlardır ?

Sonuç

Kurumun yukarıda yer verdiğimiz durumlarda birbirinden farklı yaklaşımlar içinde bulunmasının sebebi anlaşılamamaktadır.

Ay içinde otuz günün altında bildirilenlerin eksik günlerini isteğe bağlı sigortaya prim ödemek suretiyle 30 güne tamamlaması olanağı, sadece kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışanlar statüsünde sayılan birkaç durum için eksik gün bildirimi yapılanlara tanınmıştır. Kurum burada, Kanunu aşan bir yorumla sınırlama getirmiştir.

Yine, eksik günlerini borçlanmak suretiyle 30 güne tamamlama olanağı, sadece 4857 sayılı Kanun’a tabi kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışanlara yani “06” kodunda eksik gün bildirimi yapılanlara tanınmış olmakla birlikte, Kurum “07”, “17” ve dolaylı olarak “12” ve “13” kodlarında eksik gün bildirimi yapılanları da aynı statüde sayarak bunlara da borçlanma imkanı getirmiştir. Burada ise Kanun aşılmış ama bu sefer sınırlama değil genişletme yoluna gidilmiştir.

4857 sayılı Kanun’a tabi olarak kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışan sigortalılara eksik günlerin GSS primlerini ödeme zorunluluğu getirilmiş ve kurum sadece “06” kodunda eksik gün bildirimi yapılanları bu kapsamda değerlendirmiştir. Bu sefer, “07” kodunda eksik gün bildirimi yapılanları, yerinde bir yorumla zorunluluk kapsamına sokmamıştır!

“ **Şöyle ki, 5510 sayılı Kanun’un 88. maddesi dördüncü fıkrası uyarınca, 4857 sayılı İş Kanunu’na göre kısmi süreli veya çağrı üzerine çalışanlar ile ev hizmetlerinde ay içerisinde 30 günden az çalışanların eksik günlerine ait genel sağlık sigortası primlerini 30 güne tamamlamaları zorunlu olup, bu zorunluluk 01.01.2012 tarihi itibarıyla başlamıştır.** ”

YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI HAKKINDA BAKANLAR KURULU KARARLARINDA ÖNGÖRÜLEN SİGORTA PRİM DESTEKLERİ

Berna GÖKCEN AYAN

Bornova Naci Şahin Sosyal Güvenlik Merkez Müdürü

Giriş

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na 15.06.2012 tarihli ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 32. maddesi ile Ek 2 madde eklenmiştir. Özellikle yeni yatırım yapılacak yerlerde istihdamın arttırılması ve ekonomik canlanmanın sağlanması için bu teşvikler bölgesel olarak ayrılmıştır. Sadece işveren sigorta primlerinde değil KDV istisnası, gümrük vergi muafiyetleri, vergi indirimleri, büyük ölçekli yatırımlar için yatırım yeri tahsis, faiz destekleri ve KDV iadeleri de teşvik kapsamında değerlendirilmiştir.

Çalışmamızda 15.06.2012 tarihli ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile bölgesel olarak ayrılan sigorta prim teşviklerinin 1. bölgede (İzmir 1. bölgededir) yer alan işletmelere olan katkısı değerlendirilecektir.

1. Yeni Yatırımlarda Sigorta Prim Teşvik Sisteminin Yasal Dayanakları ve Uygulamaları

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun Ek 2. maddesi, 15.06.2012 tarihli ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 32. maddesi ile "Yatırımlarda devlet yar-

dımları hakkında kararlar çerçevesinde düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla istihdam edilen sigortalılar için, 81. maddede sayılan ve 82. madde uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin, işveren hisselerinin tamamına veya Bakanlar Kurulunca istatistikî bölge birimleri sınıflandırması, kişi başına düşen millî gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınmak suretiyle belirlenen illerde işveren hisseleri ile birlikte sigortalı hisselerinin tamamına kadar olan kısmı, Ekonomi Bakanlığı bütçesinden karşılanır. Bakanlar Kurulu ayrıca Ekonomi Bakanlığınca karşılanacak tutarın uygulama süresini, karşılama oranını ve kapsamını; yatırımın sektörü, büyüklüğü ve bulunduğu illere göre farklılaştırmaya yetkilidir. Primlerin Ekonomi Bakanlığınca karşılanabilmesi için işverenlerce, çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak bu Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde kuruma verilmesi ve Ekonomi Bakanlığınca karşılanmayan tutarın yasal süresi içinde ödenmiş olması şarttır. Bu madde hükümleri, 21.04.2005 tarihli ve 5335 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 30. maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait iş yerleri ile sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanlar ve yurt dışında çalışan sigortalılar hakkında uygulanmaz. Ekonomi Bakanlığınca karşılanan prim tutarları işverenler bakımından gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz. Bu kanun gereğince yapılan kontrol ve denetimlerde, çalıştırdığı kişileri sigortalı

olarak bildirmediği veya bildirilen sigortalının fiilen çalışmadığının tespit edilmesi hâlinde işverenler bir yıl süreyle bu maddeyle sağlanan destek unsurlarından yararlanamaz. Bu madde kapsamındaki teşvikten yersiz olarak faydalandığının tespiti hâlinde işverenden yararlanılan teşvik tutarı gecikme zammı ve gecikme cezası ile birlikte tahsil edilir. Ayrıca, iş yerinde sigortalının fiilen çalışmadığı hâlde bildirildiğinin tespit edilmesi hâlinde işveren hakkında Cumhuriyet Başsavcılığı'na suç duyurusunda bulunulur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Ekonomi Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından müştereken belirlenir." şeklinde değiştirilmiştir ([http:// www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)).

Ayrıca kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, üretim ve istihdamın artırılması, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesi, uluslararası doğrudan yatırımların artırılması, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılması, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla 15.06.2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar alınmıştır. 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise 20.06.2012 tarihli ve 28329 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına ilişkin 2012/1 sayılı Tebliğ'de açıklanmıştır.

(<http://dengemusavirlik.com/2012-yatirim-tesvik-sisteminin-resmi-gazetede-yayini-hakkinda.htm>).

Yeni Teşvik sistemi dört bölüm hâlinde değerlendirilmiştir. Genel Teşvik Uygulamaları, Bölgesel Teşvik Uygulamaları, Büyük Ölçekli Yatırım Teşviki, Stratejik Yatırımların Teşviki olmak üzere teşviklerin değerlendirilmesi yapılmaktadır. Aşağıdaki tabloda bu uygulamalar ve altında kapsadığı teşvikler yer almaktadır.

Tablo-1 Yeni Teşvik Sistemi



Kaynak: <http://www.ekonomi.gov.tr>

2. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği Yararlanma Şartları

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun Ek 2. maddesinde yatırımlarda devlet yardımları hakkında kararlar çerçevesinde teşvik edilen yatırımlara bağlı olarak gerçekleştirilecek istihdam için teşvikten faydalanmak isteyen işverenlerin, bazı koşulları sağlaması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu koşullar genel koşul olup bölgeye ya da yatırım büyüklüğüne göre değişmemektedir. Bunlar;

- İşverenin Türkiye genelinde yasal ödeme süresi geçmiş borcunun olmaması,
- Aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içinde göndermeleri,
- Hazinece karşılanmayan işveren hissesi primi ve sigortalı hisse primini yasal süresi içinde ödemeleri,
- 6183 SK 22/A maddesi gereğince Maliyeye borcunun olmaması gerekmektedir.

3. Sigorta Prim Desteğinden Yararlanılmaya Başlanılacak Tarih

Yatırım teşviklerinden faydalanabilmek için desteklenen konularda yatırım yapılması ve yapılacak bu yatırım için Ekonomi Bakanlığı (bazı durumlarda Kal-

kınma Ajansları) tarafından düzenlenmiş ve Ekonomi Bakanlığı'nca onaylanmış yatırım teşvik belgesine (YTB) sahip olunması gerekmektedir. YTB düzenlenmemiş yatırımların teşvik tedbirlerinden faydalanması mümkün bulunmamaktadır (<http://www.doka.org.tr/destekler/yenitesviksiste-mi.pdf>).

İşverenlerin teşvik kapsamından faydalanmaya başladıkları tarihler teşvik belgelerinin vizelerin yapılmasına bağlı olarak değişmektedir.

Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında veya büyük ölçekli ya da stratejik yatırımlardan dolayı teşvikten faydalanacak işverenler teşvik belgesinin tamamlama vizelerinin yapılmasını bekleyeceklerdir. Bu iş yerleri teşvikten yararlanacak olan iş yerlerine ilişkin bilgilerin Ekonomi Bakanlığınca Sosyal Güvenlik Kurumuna elektronik ortamda bildirildiği tarihi takip eden ayın başından itibaren sigorta primlerinden dolayı teşvikten faydalanabileceklerdir (<http://www.sgk.gov.tr>).

Ayrıca işverenler gemi yatırımlarından dolayı sağlanacak teşvikten, Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirmek kaydıyla, Ekonomi Bakanlığınca teşvik belgesinin düzenlendiği tarihi takip eden ayın başından başlayarak yararlanılabilecektir. Gemi inşa yatırımları dolayısıyla düzenlenen teşvik belgelerinin 01.01.2012 tarihinden sonra düzenlenmiş olması hâlinde, teşvik belgesi üzerinde söz konusu desteğin yer alması kaydıyla bahse konu destekten geriye yönelik olarak da yararlanılması mümkün olacaktır.

Birinci ve ikinci bölgelerde kurulu bulunan iş yerlerinin destekten yararlanılabilmesi için yatırıma 31.12.2013 tarihinden önceki bir tarihte başlanılmış olması gerekmektedir. Aksi hâlde 01.01.2014 tarihinden sonra bu bölgelerde başlanılan yatırımlardan dolayı destekten yararlanılması mümkün olamayacaktır.

Gemi yatırımları dolayısıyla, bahse konu destekten

“ **Birinci bölgede yapılan yatırımların sigorta primi işveren hissesi desteğinden faydalanabilmesi için 31.12.2013 tarihine kadar yapılması gerekmektedir.** ”

yararlanılıp yararlanılamayacağına belirlenmesi sırasında, gemi yatırımının hangi bölgede yapıldığına bakılmadığından, 01.01.2014 tarihinden sonra başlanılan ve 1. ve 2. bölgelerde yapılan gemi yatırımlarından dolayı da söz konusu destekten yararlanılması mümkün olacaktır.

4. Sigorta Primi Desteğinden Yararlanılacak Süreler ve Sigorta Prim Tutarı

Yatırım teşviklerin bölgesel ayrımları 6 bölge olarak yapılmıştır. Yatırımlardan süre olarak en az faydalanabilecek bölgelerden biri 1. bölgede yapılan yatırımlardır. En çok süreyle faydalanabilecek bölge ve en kapsamlı teşviklere sahip bölge altıncı bölgede yapılan yatırımlardır. Aşağıda bölgelerin yatırım teşviklerinden faydalanabilecekleri süreler ve kapsamları belirtilmiştir.

Tablo 2: Bölgesel Teşvik Uygulaması

BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMASI						
DESTEK UNSURLARI	I	II	III	IV	V	VI
KDV İstisnası	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Gümrük Vergisi Muafiyeti	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Vergi İndirimi OSB Dışı	15	20	25	30	40	50
Yatırıma Katkı Oranı (%) OSB İçi	20	25	30	40	50	55
Sigorta Primi İşveren His. Desteği (Destek Süresi) OSB Dışı	2 yıl	3 yıl	5 yıl	6 yıl	7 yıl	10 yıl
OSB İçi	3 yıl	5 yıl	6 yıl	7 yıl	10 yıl	12 yıl
Yatırım Yeri Tahsis	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Faiz Desteği	YOK	YOK	✓	✓	✓	✓
Gelir Vergisi Stopajı Desteği	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 yıl
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği (Destek Süresi)	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 yıl

Tablo 3: Bölgeler Bazında İller

1. Bölge	2. Bölge	3. Bölge	4. Bölge	5. Bölge	6. Bölge
Ankara	Adana	Balıkesir	Afyonkarahisar	Adıyaman	Ağrı
Antalya	Aydın	Bilecik	Amasya	Aksaray	Ardahan
Bursa	Bolu	Burdur	Artvin	Bayburt	Batman
Eskişehir	Çanakkale	Gaziantep	Bartın	Çankırı	Bitlis
İstanbul	Denizli	Karabük	Çorum	Erzurum	Diğir
İzmir	Edirne	Karaman	Düzce	Giresun	Diğirbakır
Kocaeli	Isparta	Manisa	Elazığ	Gümüşhane	Hakkari
Muğla	Kayseri	Mersin	Erzincan	Kahramanmaraş	İğdir
	Kırklareli	Samsun	Hatay	Kilis	Kars
	Konya	Trabzon	Kastamonu	Niğde	Mardin
	Sakarya	Uşak	Kırkkale	Ordu	Muş
	Tekirdağ	Zonguldak	Kırşehir	Osmaniye	Sirt
	Yalova		Kütahya	Sinop	Şanlıurfa
			Malazya	Tokat	Şırnak
			Nevşehir	Tunceli	Van
			Rize	Yozgat	
			Sivas		
8 İl	13 İl	12 İl	17 İl	16 İl	15 İl

Kaynak: <http://www.ekonomi.gov.tr>

Birinci bölgede yapılan yatırımların sigorta primi işveren hissesi desteğinden faydalanabilmesi için 31.12.2013 tarihine kadar yapılması gerekmektedir. Bu tarihe kadar 1. bölgede yatırım yapan işveren, 2 yıl süre ile sigorta primi işveren hissesi desteğinden faydalanabilecektir. Diğer bölgelerde yatırım yapan işverenler daha avantajlı olarak görülse de 1.bölgede yatırım yapan işverenlere daha önce böyle bir teşviğin olmadığı düşünüldüğünde aslında işverenler için önemli bir fayda sağladığı söylenebilir.

Tablo 4: Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

SİGORTA PRİMİ İŞVEREN HİSSESİ DESTEĞİ				
Bölgeler	31.12.2013'e kadar	01.01.2014 itibariyle	Destek Tavanı (Sabit Yatırıma Oranı - %)	
			Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki
I	2 yıl	-	10	3
II	3 yıl	-	15	5
III	5 yıl	3 yıl	20	8
IV	6 yıl	5 yıl	25	10
V	7 yıl	6 yıl	35	11
VI*	10 yıl	7 yıl	50	15

* 6. Bölgede yer alan OSB'de destek 12 yıl süreyle uygulanacaktır

Kaynak: <http://www.ekonomi.gov.tr>

Yatırımlarda devlet yardımları hakkında karar çerçevesinde teşvik edilen yatırımlara bağlı olarak gerçekleştirilecek istihdam için 6. bölge hariç diğer bölgelerde, **prime esas kazanç alt sınırı üzerinden** hesaplanan sigorta primlerinin işveren hisselerinin tamamına (%100) kadar olan kısmı (19,5 puanı) Ekonomi Bakanlığı tarafından karşılanmaktadır (<http://www.isvesosyalguvenlik.com/anasayfa/yatirimtesvik.htm>).

İşverenin işsizlik sigortası hariç sigorta prim yükünün %33,5 ile %39 arasında olduğu dikkate alındığında, işverenin toplam sigorta prim yükünde %58 ile %50'si oranında prim maliyetinde azalma sağlanmaktadır.

ÖRNEK

Prime esas kazanç : 978,60
 Ödenmesi gereken sigorta primi (%33,5) : 327,83
 Hazinece karşılanacak tutar (%19,5) : 190,82
 Teşvik uygulaması sonrasında
 İşverenin ödemesi gereken toplam tutar : **137,01**
 (<http://dengemusavirlik.com/2012-yeni-yatirim-tesvik-haritasi.htm>)

Altıncı bölgede, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar çerçevesinde teşvik edilen yatırımlara bağlı olarak gerçekleştirilecek istihdam için, prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren ve sigortalı hisselerinin tamamı (33,5 puanı) Ekonomi Bakanlığı tarafından karşılanmaktadır.

İşverenin işsizlik sigortası hariç sigorta prim yükünün %33,5 ile %39 arasında olduğu dikkate alındığında, işverenin toplam sigorta prim yükünde %100 ile %86 oranında prim maliyetinde azalması sağlanmaktadır.

SONUÇ

Yeni yatırım teşvik sistemi yatırım yapacak işverenler için önemli bir teşviiktir. Özellikle sigorta primlerinde işveren hissesinin tamamına denk gelen kısmının devlet tarafından karşılanması işverenlerin yeni yatırımlar yapması ve istihdamın artması yönünde atılmış önemli bir adımdır. Bu teşvik sistemi ile,

- Türkiye yatırım teşviki açısından 6 bölgeye ayrılmıştır.
- 6. bölge için gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işçi hissesi desteği getirilmiştir.
- SPEK alt sınırına kadar olan kısma isabet eden prim için teşvikten faydalanma imkânı sağlanmıştır.
- 5510 sayılı Kanun'un 5 puanlık sigorta prim teşviki ile birlikte uygulanabilmektedir. (Önce 5 puan teşviki, sonra Ek-2 teşviki uygulanır.)
- Kayıt dışı işçi çalıştırıldığının veya sahte sigortalı çalıştırıldığının tespiti hâlinde işverenler teşvikten 1 yıl süre ile yararlanılamayacaktır.

KAYNAKÇA

http://www.sgk.gov.tr/wps/wcm/connect/b45bad4a-1e19-4e26-a5f9-dfbd26c3d316/2012_30.pdf?MOD=AJPERES.

<http://www.resmigazete.gov.tr>

<http://dengemusavirlik.com/2012-yatirim-tesvik-sisteminin-resmi-gazetede-yayini-hakkinda.htm>

<http://www.ekonomi.gov.tr>

<http://www.doka.org.tr/destekler/yeni-tesvik-sistemi.pdf>

<http://www.isvesosyalguvenlik.com/anasayfa/yatirimtesvik.htm>

<http://www.sgk.gov.tr>.

EV ALIRKEN DIKKAT! KONUTLARDA KDV UYGULAMASI

Ali Seydi KOCA

İzmir Konak Belediyesi Başkan Yardımcısı

Katma Değer Vergisi (KDV), Türkiye’de yapılan mal ve hizmet teslimlerinde, mal veya hizmeti teslim alanın, teslim eden vasıtasıyla ödediği dolaylı bir tüketim vergisidir. Konut teslimleri bu vergi kapsamındadır. Yeni düzenleme ile 01.01.2013 tarihinden itibaren özellikle büyükşehirlerde katma değer vergisi, yeni yapılacak konut fiyatlarını etkileyecek önemli bir unsur olarak ortaya çıkmıştır.

Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki 16 ilde, 31.03.2014 tarihi itibarıyla de toplam 30 ilde yeni konut alırken dikkat edilecek konulara, bir husus daha eklenmiş oldu.

Alacağınız konutun katma değer vergisi oranı yüzde kaç? Bu husus belki de dikkat edilecek en önemli konu. Çünkü KDV hariç 100.000 TL değerinde bir konut alırken cebinizden katma değer vergisi dâhil yaklaşık 101.010 TL ile 121.952 TL arasında değişen bir meblağ çıkacaktır. Yani 21.000 TL’ na varan ek bir vergi yükü maliyeti söz konusu olacaktır. Alınacak konutun katma değer vergisi oranı; konutun net alanının m² sine, büyükşehir sınırları içinde olup olmadığına, inşaatın sınıfına, arsa birim m² vergi değerine göre değişmektedir.

Mal ve hizmetlere uygulanacak katma değer vergisi oranlarını belirleyen 24.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’na göre; net alanı 150m²’ye kadar olan konut teslimlerinde katma de-

ğer vergisi oranı %1, net alanı 150m² ve üstünde olan konut teslimlerinde katma değer vergisi oranı %18 olarak belirlenmiştir.

Ancak bu uygulama 01.01.2013 tarihinden itibaren değişmiştir. Mal ve hizmetlere uygulanacak katma değer vergisi oranlarını belirleyen 24.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın 1. maddesine 01.01.2013 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanan, 24.12.2012 tarih, 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 6 numaralı fıkra eklenmiştir.

“Konutlarda katma değer vergisi uygulaması yeni konut teslimlerinde söz konusudur. İkinci el alım ve satımları uygulama dışıdır.”

Eklenen fıkraya göre Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde; 01.01.2013 tarihinden itibaren inşaat ruhsatı alan lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan yapılarıdaki net alanı 150 m²’ye kadar olan konutlarda (16.05.2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç),

a) arsa birim m² vergi değeri beş yüz Türk Lirası altında olan (beş yüz Türk Lirası hariç) konutların tesliminde %1

b) arsa birim m² vergi değeri beş yüz Türk Lirası ile bin Türk lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde %8

c) arsa birim m² vergi değeri bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde %18 katma değer vergisi oranı uygulanır.

Mevcut binaların inşaat kalitesinin yükseltilmesi hâlinde de aynı oranlar uygulanır. Yeni KDV oranları uygulamasıyla büyükşehirlerdeki m²'nin altında olup lüks ve birinci sınıfa giren inşaatlarda vergi yükü nedeniyle fiyatlarda önemli artışlar olacaktır. Yeni du-

rumla arsa m² birim değerleri daha önemli hâle gelmektedir. Arsa m² birim değerlerinin tespitinde yetkili ve sorumlu olan büyükşehir ilçe belediyelerinin bu değerlerin tespitinde daha titiz ve gerçekçi olmaları gerekmektedir.

Bina inşaat sınıflandırması, emlak vergisine matrah olacak vergi değerlerinin takdirine ilişkin tüzükte yer almıştır. Söz konusu tüzük Maliye Bakanlığı tarafından

KONUT TESLİMLERİNDE KDV ORANLARI TABLOSU

Konut yeri, sınıfı,metrekaresi ve arsa değeri	KDV hariç konut fiyatı Türk lirası	Yeni KDV oranı %	01.01.2013 öncesi ruhsat alan (eski uygulama) Alıcıya mal oluş fiyatı	Eski KDV oranı %	01.01.2013 öncesi ruhsat alan (eski uygulama) Alıcıya mal oluş fiyatı	Fark tutar Türk Lirası
büyükşehir dahilinde lüks veya birinci sınıf inşaat 150m ² ve üzeri konut, arsa m ² birim değeri 1000 lira ve üstü	100.000	18	121.951	18	121.951	0
büyükşehir dahilinde lüks veya birinci sınıf inşaat 150m ² 'nin altında konut, arsa m ² birim değeri 1000 lira ve üstü	100.000	18	121.951	18	101.010	20.941
büyükşehir dahilinde lüks veya birinci sınıf inşaat 150m ² 'nin altında konut, arsa m ² birim değeri 500-1000 lira arası	100.000	8	108.696	8	101.010	7.686
büyükşehir lüks veya birinci sınıf inşaat 150m ² 'nin altında konut, arsa m ² birim değeri 500 liranın altı	100.000	1	101.010	1	101.010	0
büyükşehir dahilinde ikinci, üçüncü sınıf ve basit inşaat 150m ² ve üzeri konut, arsa m ² birim değeri etken değil	100.000	18	121.951	18	121.951	0
büyükşehir dahilinde ikinci, üçüncü sınıf ve basit inşaat 150m ² 'nin altı konut, bu grupta arsa m ² birim değeri etken değil	100.000	1	101.010	1	101.010	0
Diğer il sınırlarında kalan 150m ² ve üzeri konutlar, bina sınıfı ve arsa m ² birim değerine bakılmaksızın	100.000	18	121.951	18	121.951	0
Diğer il sınırlarında kalan 150m ² nin altındaki konutlar, bina sınıfı ve arsa m ² birim değerine bakılmaksızın	100.000	1	101.010	1	101.010	0

hazırlanıp, Danıştay'ın incelemesini takiben Bakanlar Kurulunca 7/3995 Karar sayısı ile yürürlüğe konulmuş ve 15.3.1972 tarih, 14129 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Binaların inşaat kalitesi bakımından emlak vergisine matrah olacak vergi değerlerinin takdirine ilişkin tüzük gereğince beş sınıfa ayrılmıştır. Bunlar; lüks inşaat, birinci sınıf inşaat, ikinci sınıf inşaat, üçüncü sınıf inşaat, basit inşaat. Bu sınıflama, binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli bölümlerinde kullanılan malzemenin türü, kalitesi ve benzeri hususlar dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilmektedir.

Aşağıdaki tabloda görüleceği gibi bina grupları arasında küçük farklılıklarda bile büyük oranda vergi farkları doğmaktadır. Aynı yer ve aynı nitelikte, KDV hariç 100.000 TL² değerindeki iki daireden birisi 149 m² bunun vergili fiyatı 101.010 TL, diğeri 150 m². Bunun vergili fiyatı 121.951 TL olacaktır. İki daire arasındaki vergi farkı 18 kattır. Bu kadar farkın vergi adaleti

bakımından kabul edilebilir ölçülerde olmadığı, daha yumuşak geçişlere imkân veren kabul edilebilir bir kademelendirmeye vergi oranlarının tespiti vergi adaleti bakımından gereklidir.

Konutlarda katma değer vergisi uygulaması yeni konut teslimlerinde söz konusudur. İkinci el alım ve satımları uygulama dışıdır. Yeni katma değer vergisi oranlı daireler muhtemelen 2013 yılının ikinci yarısından itibaren görücüye çıkmaya başlayacaktır. Alacağınız konutla ilgili karar vermeden önce, konutun metrekare olarak net alanını, inşaat sınıfını, bulunduğu yerdeki arsa birim m² vergi değerini ve dolayısıyla uygulanacak katma değer vergisi oranını bilmekte fayda var. Sonra evdeki hesap çarşıya uymayabilir.

Tabloda 8 grupta değerlendirilen konutlardan, iki grupta, vergi artışı olduğu görülmektedir. Bu durum mevcut büyükşehirlerde (16 il) ve yeni büyükşehir olacak illerde (14 il), toplam 30 ilde yeni konut alacak kişileri ilgilendirmektedir.

KURUM AKTİFİNDE KAYITLI TAŞINMAZ SATIŞLARINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI ÜZERİNE BİR YORUM (veya TERİMLERİN ZULMÜ)

Akın Gencer ŞENTÜRK
Avukat

I. “Terimlerin Zulmü” Ne Demek?

İnsanoğlunun var oluşundan bugüne düşünce sistemi de değişegelmıştır. Bir düşüncenin değişmesi demek, bilgi araçlarının ve dilin de değişmesi demektir. Dilin değişmesi düşünmenin, düşünmenin değişmesi de kaçınılmaz olarak uygulamanın değişmesi sonucunu doğurur. Bu açıdan bakıldığında düşünmenin, devamında teori ve bilginin, uygulamanın doğru, iyi ve faydalı olmasını sağlama açısından büyük önemi vardır. Bunun tam tersi de geçerlidir: Yanlış düşünce ve teoriler, yanlış uygulamaların ortaya çıkmasının da en büyük nedenidir¹.

Düşünce ile üretilen ve düzenlenen bilgi, bilimi oluşturur. Bilim, “genel geçerlik ve kesinlik nitelikleri gösteren yöntemli ve dizgesel bilgi” veya “belli bir konuyu bilme isteğinden yola çıkan, belli bir amaca yönelen bir bilgi edinme ve yöntemli araştırma süreci” olarak tanımlandığına göre bilimin temelinde bilme isteği ve buna yönelik düşünce yatar².

Her bilimin bir terminolojisi vardır. Terminoloji, terimlerin bir bütün oluşturacak biçimde birbirine bağlandığı sistemin adıdır³. Tarihte ortaya çıkan her yeni uygarlık yeni bir terminolojiyi de beraberinde getirmiştir. Yeni bulunan / ortaya çıkan terimler özellikle doğada var olan somut varlıklarla, örneğin bir eşya

ile ilgili olduğunda doğruyu büyük ölçüde yansıtmakla birlikte düşünsel alandaki terimler insan aklında gerçek bilgiyi bu ölçüde canlandıramamıştır. Örneğin “masa”, bir terim olarak neredeyse tüm insanlar için aynı “şey”i ifade edebildiği hâlde “hak”, bir terim olarak aynı “şey”i ifade edememektedir. Dolayısıyla “hak” teriminin kullanıldığı her alanda bir karmaşa çıkması doğal ve anlaşılabilir bir durumdur.

Samuelson, bu karmaşayı ve kurtulma gereğini, “Özellikle sosyal ilimlerde ‘terimlerin zulmünden’ kendimizi korumamız lazımdır. Yaşadığımız dünyada zaten bol miktarda mudil (karmaşık) münasebet mevcuttur; böylece (1) aynı kavram için iki ayrı terim kullanmakla, (2) birbirinden tamamen farklı iki hadiseyi bir tek terim ile göstermek suretiyle dünyamızı daha karışık bir hâle sokmaktan kaçınılmalıyız.” şeklinde ortaya koymaktadır⁴.

Terimlerini oluşturamayan bilimlerde, terim yerine kullanılan ancak terimleştirilemeyen kelimeler zamanla bir karmaşaya neden olur. Çünkü bir tarafın ifade etmek istediği husus için kullandığı kelimeler / kavramlar (ve bazen de terimler), diğer taraf zihninde aynı hususları uyandırmayacaktır. Samuelson, “tasarruf”, “istihlak” ve “yatırım” terimlerini kullanarak bu karmaşayı şöyle örneklemektedir:

“Depresyonun meydana gelmesine sebep olan aminin aşırı tasarruf olduğunu iddia eden Robinson’a, Jones şu şekilde mukabelede bulunabilir: “Yalan söylüyorsun, hakiki sebep eksik istihlaktır.” Bu konuşmaları

1 Osman ESKİCİOĞLU, **Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi**, basılmamıştır, s. 23.

2 (Bilim) Tanımlar için Bkz. **Büyük Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr, Erişim: 27.12.2012

3 (Terminoloji ve devamında dizge) Tanımlar için Bkz. **Büyük Türkçe Sözlük**.

4 Paul Anthony SAMUELSON, **İktisat**, Çeviren: Demir DEMİRGİL, Menteş Kitabevi, İstanbul-1970, s.10. Aktaran: ESKİCİOĞLU, **age**, s. 24.

dinleyen Schwartz da işe karışarak, “İkiniz de saçmalıyorsunuz, hakiki sebep eksik yatırımdır.” diyebilir. Bu tartışma böylece devam edip gidebilir. Halbuki bir an için tartışmayı bırakıp kullandıkları terimleri tahlil ve mukayese etselerdi, şeklen farklı gözükse de bu üç iddianın da aynı olduğunu, farkın terim karışıklığından meydana geldiğini anlardı.⁵

Bu girişten sonra hukukun bir bilim olduğu, vergi hukukunun da bu bilimin bir alt dalı olduğu ön kabulü ile terimlerin yarattığı karmaşa üzerinde bir örnek verelim:

II. Kurumların “Taşınmaz” Satışlarında, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunlarındaki Terim Farklılıkları

A. Kanun Hükümleri

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK), “İstisnalar başlıklı 5. maddesinde; “Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı” Kurumlar Vergisi’nden müstesna tutulmuştur.

Maddenin devamında ise “Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.” denilerek **istisna uygulanamayacak bir durum** belirtilmiştir.

Bu hüküm içinde dikkat çekme istediğimiz terimler; “aktif(lerinde yer alan)”, “ellerinde bulundurdıkları”, “taşınmaz(lar)”, “ticaret(i)” ve “kira(lanmasıyla)” şeklindedir.

5 SAMUELSON, age, s.10. Aktaran: ESKİCİOĞLU, age, s.27.

Kurumlar Vergisi; verginin mükellefi olan kurumların, kurum kazancı üzerinden alınan bir vergidir. Doğal olarak buradaki istisna da bir kazanç istisnasıdır ve ancak verginin mükellefi olan kurumlar açısından dikkate alınacaktır.

Benzer bir düzenleme, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’ nun (KDVK), “Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlıklı 17. maddesinde; “Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşı

şılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimlerinin Katma Değer Vergisi’nden müstesna tutulması” ile karşımıza çıkmaktadır.

Maddenin devamında; “İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.” şeklinde yer alan hükümle **istisna uygulanamayacak bir durum** belirtilmiştir.

Burada dikkat çekmek istediğimiz terimler ise; “Kurum(ların)”, “aktif(inde)”, “taşınmaz(ların)”, “ticaret (ini)” şeklindedir.

B. Terimler: Kurum – Aktif – Taşınmaz – Ticaret – Kira

1. Kurum

Katma Değer Vergisi (KDV) bir işlem (muamele) vergisi olarak kazanç üzerinden alınan Kurumlar Vergisi ile aynı sistem üzerinde yer almamaktadır. Verginin mükellefleri ve konusu farklıdır. Ancak KDVK hükmü “Kurum(ların)” şeklinde olduğundan istisnanın sadece “KDV Mükellefi olan kurumlar” yönünden geçerli olduğunu anlı-

“ Bir kurumun aktifinde kayıtlı taşınmazlar, eğer bu taşınmaz alım-satım konu edilmek üzere edinilmişse ticari mal”, kurum tarafından satılmak üzere inşa edilmişse “mamuller”, ister edinilme isterse inşa yoluyla olsun işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere aktife alınalar ise “binalar” hesaplarında yer alabilir. ”

yoruz. Böylece ister istemez ilk yorumu yapmak durumunda kalıyoruz: “KDV mükellefi olsalar dahi kurum olmayanlar bu istisnadan yararlanamaz.” Oysa KVK hükmü, Kurumlar Vergisi’ne yönelik bir istisnayı düzenlediği için bu yorumun yapılmasına ihtiyaç yoktur.

2. Aktif

Her iki farklı Kanun hükmünde ortak kullanılan “aktif” terimine gelince, bu terimi münhasıran KVK’nda yer alan “ellerinde bulundurdukları” terimi ile birlikte ele almak gerekir düşüncesindeyiz.

KVK hükmü, maddenin bir bendinde taşınmazın aktifte yer almasını istisna şartı olarak düzenlerken devam eden bentte ise istisnaya konu olamayacak taşınmazları tanımlamada “ellerinde bulundurdukları” terimini kullanmıştır. KDVK’da da istisnaya konu olamayacak taşınmazların tanımlanması sırasında aynı yöntem kullanılmış iken Kanun değişikliği ile bu karmaşa kaldırılmış ve her iki bent hükmünde de “aktif” terimine yer verilmiştir.

Her iki Kanun “aktif” terimini tanımlamamakla birlikte bu tanım 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Bilanço” başlıklı 192. maddesinde;

“Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla tertiplenmiş hulasasıdır.

Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder.

Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder.”

yolundaki hükümden çıkarılabilmektedir. O hâlde “aktif”, envanterde gösterilen mevcutlar anlamındadır. O hâlde, “aktifte yer alan” ve “ellerinde bulunan” terimlerinin bir arada kullanılması anlamlı değildir. Bilimsel terim “aktifte yer alan” şeklinde olmalıdır, ancak bu da aşağıda açıklanacağı üzere bizce yeterli değildir. KDVK bir şekilde terim farklılığını önlemiş, KVK ise farklı terimleri içermeyi sürdürmüştür.

Bu terim farklılığının bir önemi olmadığı iddia edilebilir. Ancak KVK hükmü baştan beri “taşınmaz” terimini içerir şekilde hüküm taşıdığı hâlde KDVK “gayrimenkul” terimini içerdiği için KDV değişikliği ile bu terimin “taşınmaz” şeklinde değiştirildiği, yine KDVK değişikliği ile “ellerinde bulundurdukları” ifadesinin zamanla “aktiflerinde bulundurdukları” hâline getirildiği dikkate alındığında, KDVK yönünden önem verilen terimlerin KVK yönünden önemsiz kabul edilmesinin (açıklaması olmayan bir çelişki olarak) mümkün olacağını belirtmek bu açıdan yararlı olacaktır.

“Aktif” teriminden devam edelim: Bir kurumun aktifinde kayıtlı taşınmazlar, eğer bu taşınmaz alım-satıma konu edilmek üzere edinilmişse ticari mal⁶, kurum tarafından satılmak üzere inşa edilmişse “mamuller”⁷, ister edinilme isterse inşa yoluyla olsun işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere aktife alınalar ise “binalar”⁸ hesaplarında yer alabilir. Bütün bu hesaplar, “aktif” hesaplardır ve buralarda yer alan varlıklar, adı üstünde (“varlık” olmaktan mütevellit) “aktif”tir.

Nitekim ilginç bir şekilde, Kanun, “Kurumların aktifinde...” ibaresi kullandığı hâlde Vergi İdaresinin çoğu kez “İktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin satışı katma değer vergisinden istisnadır. Ancak iktisadi işletmelerin aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkullerin satışı katma değer vergisine tabidir.”⁹ veya “Gelir Vergisi Kanununun 70’inci maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralınması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dâhil olmamaları şartıyla, KDV Kanununun (17/4-d) maddesine göre KDV’den müstesnadır.”¹⁰ ifadelerinde ör-

6 MSUGT: “Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemler bu hesapta yer alır.”

7 MSUGT: “Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaptır.”

8 MSUGT: “Bu hesap işletmenin her türlü binaları ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır.”

9 Gelir İdaresi Başkanlığı, **Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Sorumluluklar**, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:70, Ekim/2008, s.8.

10 117 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği md. 2.3.3.

neklenebileceği gibi, “iktisadi işletmeye dâhil olma” kavramını tercih ettiği görülmektedir.

3. Ticaret ve Kira: (ya da Kiralama, Ticaret midir?)

Yukarıda alıntı yaptığımız Kurumlar Vergisi Kanunu düzenlemesinde; “...ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların...” ve Katma Değer Vergisi Kanunu düzenlemesinde ise; “...ticaretini yapan kurumların...” istisna dışında bıraktığını hatırlayarak devam edelim.

Öğretide üzerinde fikir birliği olduğu üzere Katma Değer Vergisi bir işlem (muamele) vergisi ve Kurumlar Vergisi ise kazanç (gelir) vergisi olarak ayrılmaktadır. Dolayısıyla birçok alanda vergiler arasında kesişmeler olsa da özellikleri itibarıyla farklı konuları düzenleyen, vergiyi doğuran olayları farklı olan ve zaman zaman da bu nedenlerle farklı mükellefleri (ya da vergi sorumlularını) ilgilendiren iki farklı Kanun söz konusudur.

Nitekim Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “İstisnaların Sınırı” başlıklı 19. maddesi; “Diğer kanunlardaki vergi muafık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.” hükmü ile özellikle istisnalar yönünden bu farklılığa vurgu yapmaktadır.

O hâlde, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “...ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların...” şeklindeki hükmünde yer alan “ticaret” ve “kira” ibarelerini velhasıl hükmün tamamını bir kenara koyarak Katma Değer

Vergisi Kanunu düzenlemesi yani “...ticaretini yapan kurumların...” hükmü üzerinden okuma yapmak ve dolayısıyla da sadece “ticaret” ibaresine yoğunlaşmak durumundayız.

Ticaret nedir? Ticaret, kelime anlamıyla, “ürün, mal vb. alım satımı” karşılığı kullanılmaktadır¹¹. Bir dönem dili “Özleştirme” uğraşı içinde bu kelime yerine, “tecim” ve tüccar / tacir yerine “tecimen” kelimeleri kullanılmak istenmişse de başarılı olunamamış,

“ticaret, tacir, tüccar” kelimeleri istikrarlı bir biçimde kullanılmaya devam edilmiştir. Dilimizde kullanılan ticaret kelimesinin İngilizce karşılığı “trade” veya “commerce” şeklindedir.

Hukuki anlamda “ticaret”, bir alım-satım ilişkisi olarak “Satış Sözleşmesi” ile ilgili hükümlere tabidir ve Borçlar Kanunu’nun 207. md. hükmünde; “Satış sözleşmesi, satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir.” şeklinde yer alan tanım uygulanacaktır. Burada dikkati çeken hususun “satılanın”, zilyetlik ve mülkiyetinin mutlaka alıcıya devredilmesini bir gerek ve şart olarak arandığıdır. Tacirler arasında yapılan “Satış Sözleşmesi”, bir “ticari iş” olarak Türk Ticaret Kanunu hükümleri dikkate alınarak değerlendirilecektir.

Kiralama ise yine Borçlar Kanunu’nun 299. md.; “Kira sözleşmesi, kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.” şeklinde tanımlanmıştır. Burada “satış”tan farklı olarak Kanun, zilyetlik ve mülkiyetin devrinden değil, kullanıma ve/veya yararlanmayı bırakmadan söz et-

“ **Kullanılacak denetim prosedürleri, hedeflenen işletme iddialarına yönelik olmalıdır. Bir iddiaya uygun gelen bir denetim prosedürü diğerine uygun olmayabilir. Denetçi, etkin bir iç kontrol sistemine sahip bir işletmede, dönem içinde kanıt elde etme çalışmalarını arttırabilir.** ”

(RG: 14.04.2012-28264). Benzeri bir ifade için ayrıca Bkz. 60 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirküler md. 1.4.1.

11 (Ticaret) Tanımlar için Bkz. **Büyük Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr, Erişim: 27.12.2012

mektedir. Tarafların durumuna göre farklı özel Kanun hükümleri de bu tür sözleşmelerde uygulanabilmektedir. Dilimizde kullanılan kira kelimesinin İngilizce karşılığı “rent” kelimesidir.

Şimdi Türk Ticaret Kanunu md. 12, “Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir.” dedi diye tacirin yaptığı her iş ve işlemi “ticaret” kelimesi ile ifade edemeyiz. Bu iş ve işlemler yine “Kira”, “Satış”, vb. olarak değerlendirilmeye devam edilecektir. O hâlde vergi kanunları içinde “ticaret” kelimesinin kullanılması da tacirin / tüccarın yaptığı her işin “ticaret” sayılmasını gerektirmeyecektir.

Vergi Kanunları, satıştan elde edilen kazançları, “kazanç” ve kiralama ile elde edilen gelirleri “irat” olarak ayırmakta, ticari işletmeye dâhil unsurlar nedeniyle elde edilen “irat”ları ise sadece bu nedenle “ticari kazanç” olarak vergiye tabi tutmaktadır. Kurum kazançları da aynı şekilde ticari kazancın tespit yöntemine göre belirlenmektedir. Ama bunların hiçbirisi, ticari işletmeye dâhil unsurlar nedeniyle elde edilen “kira”nın “ticaret” sayılması için yeterli değildir. Zaten o durumda Kanun koyucunun “...ticareti ve kiralamasıyla uğraşan kurumların...” hükmünü değil, “bizzat ticari kazanç elde eden kurumların” şeklinde başka bir hükmü getirmesi beklenirdi.

Devamla konuyu tekrar bizzat Katma Değer Vergisi Kanunu hükmü üzerinden değerlendirdiğimizde ve özellikle Kurumlar Vergisi Kanunu hükmünde yer alan “...kiralamasıyla...” hükmünün burada tekrar edilmediğini dikkate aldığımızda, Kanun’da kullanılan “ticaret” kelimesi ile kastedilenin “alım-satım” olduğu açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

III. Neyi, neden yorumluyoruz?

Vergi Hukukunun Amentüsü: Vergi Usul

Kanunu’nun 3. Maddesibb

“Amentü” kelimesi, “Bir oluş, düşünce veya ideolojinin temelini oluşturan değer yargıları”nı ifade eder¹². Türk vergi hukukunun amentüsü ise Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinde yer alan hükümdür. Mad-

de başlığı “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” şeklinde olup, (A) fıkrasında vergi kanunlarının uygulanması, (B) fıkrasında ise ispat konusu düzenlemiştir.

Bizim için bu çalışmada önemli olan vergi kanunlarının uygulaması ile ilgili “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hâllerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” şeklindeki (A) fıkrasıdır.

Madde hükmü halen yürürlükteki haline 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu gelmiştir. Söz konusu 2365 sayılı Kanun, Vergi Usul Kanunu’nun birçok maddesinde değişiklikler yapmış olup genel gerekçede, “Günümüz vergiciliğinde başarı, maddi vergi kanunlarının mükemmeliyetinden ziyade, iyi bir uygulamaya bağlıdır. Bu nedenle vergi uygulama prensip ve esaslarını belli eden Vergi Usul Kanunu, vergide adalet, güvenlik ve etkinlik sağlama da özel bir önem taşımaktadır.” görüşüne yer verilmiştir¹³.

Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlığını taşıyan 3. madde gerekçesinin vergi kanunlarının yorumu ile ilgili bölümünde ise, bu düzenlemenin nedenleri şöylece açıklanmaktadır¹⁴.

“...Vergi Usul Kanunu’nda yapılan bu değişiklik tasarısında vergi kanunlarının ne şekilde yorumlanacağı ve uygulanacağını gösterir bir hükme yer verilmesi gerekli görülmüştür. Esasen Türk hukuk alanında ve yabancı memleketlerin vergi hukukunda, yorumlamanın ne şekilde yapılacağını gösteren hükümler kanun maddelerinde açıkça gösterilmiştir. Vergi Usul Kanunu’na vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda hüküm vazedilirken, hukuk bilminde uygulanan yorum metodları ve Batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve Bilimsel Yorumlama Metodu’nun vergi kanunlarının bünye ve

¹² Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr. Tefvik FİKRET’in, oğluna hitaben yazdığı “Haluk’un Amentüsü” şiirindeki kullanım şekli, doğru kullanıma örnekler.

¹³ Alıntı: M. Tahir UFUK, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kıyas”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs/2001, S:101.

¹⁴ Alıntı: UFUK, agm.

mahiyetine en uygun bir metot olduğu sonucuna varılmıştır...”

Madde gerekçesinde belirtildiği üzere burada düzenlenen hüküm tamamen bir “yorum” kuralıdır ve metodun adı “Bilimsel Yorumlama” olarak konulmuştur. Yorum, “Kanun, nizam, karar ve her türlü mukavelelerdeki ibarenin manalarını izah ve tayindir.” anlamına gelir¹⁵ ve buralardaki ibarelerin manaları, ‘izah ve tayine ihtiyaç duyarsa’ya-pılır.

Nitekim bendin ilk cümlesi “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.” şeklinde olup kanun’un lafzı, onun sözü, açık ifadesi, yani metnin kendisidir. Kanun’un ruhu ise, kanunun bütününde baskın olan esaslara ve maddelerin, hukuk sisteminin ve kanunun tümü içindeki yerlerine ve birbirleriyle olan bağlantılarına göre taşıdıkları anlam demektir. Sözün (lafzın) ve özün (ruhun) birlikte hüküm ifade etmesi, yorumda genel kuraldır. Madde gerekçesinde de, uygulamalarda ‘ilk olarak’olaya ilişkin metin hükmünün dikkate alınacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Kanun koyucu bu hükmü getirirken kanunun sözü ile özünün her zaman aynı yönde olmayabileceğini, bunlar arasında bir çatışmanın bulunabileceğini varsaymıştır. Kanun’un sözünden ilk bakışta bir anlam çıkartılamıyorsa ya da çıkarılan anlam ciddi bir şüphe ve duraksamaya yol açıyorsa kanunun amacı ve ruhu araştırılacaktır¹⁶.

Bendin ikinci cümlesi ise “Lafzın açık olmadığı hâllerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” şeklindedir. Dikkat edilecek olursa bu ikinci cümle

15 Bkz. **Türk Hukuk Lügati**.

16 Bkz. UFUK, agm.

“*Vergi hukukunda pek çok hukuk dalından farklı olarak kanunilik ilkesi (Nullum tributum sine lege scripta) katı bir şekilde uygulanmaktadır. Kanunu’nun 3’üncü maddesinde “emredici hüküm” olarak belirtilen yorum metodunun vergi ile ilgili tüm olaylarda uygulanması gerekmektedir.*”

sadece lafzın açık olmadığı hâllerde söz konusudur. Eğer kanunun sözü, ifadesi açık değilse yukarıdaki durum geçerli olur. Yani hükmün konuluş amacı, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı dikkate alınır. Aslında hükmün konuluş amacı, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı kanunun özünü (ruhunu) ifade eder. Dolayısıyla sözün açık olmaması hâlinde öze bakılması gerekir. Hangi yorum yöntemi kullanılırsa kullanılsın, vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırları dışına çıkılamayacaktır.

O hâlde vergi hukukunda pek çok hukuk dalından farklı olarak kanunilik ilkesi (Nullum tributum sine lege scripta) katı bir şekilde uygulanmaktadır. Bu ilke vergi hukukunda hukuk metodolojisindeki pozitivist yorum yönteminin uygulandığına işaret etmektedir¹⁷.

Peki, hâl böyleyken vergi hukukunda mükelleflerin, idarenin ve vergi yargısının üzerinde ortak bir çözüm noktasında buluşamadığı birçok konunun varlığı nasıl açıklanacaktır? Görüşümüze göre; kanun aynı kanun, kanunların gerekçesi aynı gerekçe iken uyumsuzlukların olması sadece vergi sisteminin karışık olması ile açıklanacak bir durum olmayıp, bundan ziyade aynı olaya farklı bakış açılarından yaklaşılması ve çalışmamıza konu örnek konuda görüldüğü üzere “terimlerin zulmü”dür.

17 VUK md. 3 üzerine ayrıntılı bir değerlendirme için Bkz. Övül ÇÖLGEZEN, “Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran/2010, S:346. Yazarın kullandığı “pozitivist” ibaresini, teoloji ve metafizik içermeyen, sadece maddi dünyanın gerçeklerine dayanan bilim anlayışından hareketle onayladığımız için alıntı olarak kullanıyoruz. Kavramı konumuza indirgersek, madde (lafız) esas unsur olmaktadır.

Bu durumun önüne geçilmesi açısından, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde "emredici hüküm" olarak belirtilen yorum metodunun vergi ile ilgili tüm olaylarda uygulanması gerekmektedir¹⁸. Somutlaştırılmalıdır:

Anayasa Mahkemesi bir kararında, "Yasalar her şeyden önce söz ile uygulanır. Yasaların metninin, içerdiği sözcüklerin hukuk dilindeki anlamlarına göre anlaşılması gerekir. Yasa kuralının, günün sosyal ve ekonomik gerekleriyle çeliştiği sanılsa bile yürürlükte kaldığı sürece uygulamak hukukun gereğidir. Bazı düşünce ve gerekçelerle bu kuralın dışına çıkılması, metinlerin anlamlarından başka biçimlerde yorumlanması, metnin bir tür düzeltilmesine kalkışılması, aslında yasada olmayanı yasaya yakıştırmak ve yorum yoluyla yasa koyucunun yerini almak demek olur." gerekçesi üzerine hüküm kurmuştur¹⁹.

Vergi ile ilgili olmayan bu kararda ele alınan gerekçe esasen tüm kanunların nasıl anlaşılması gerektiği yolunda somut bir göstergedir: Kanun metni, içerdiği sözcüklerin hukuk dilindeki anlamına göre anlaşılacaktır. Bu kuralın dışına çıkılırsa gerekçesi ne olursa olsun yorum yoluyla Kanun koyucu yerine geçilmeye çalışılmış olacaktır.

Ne diyordu amentü? "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder."

O hâlde kanun koyucunun bu hükmü getirirken "kanunun sözü ile özünün her zaman aynı yönde olabileceğini, bunlar arasında bir çatışmanın bulunabileceğini varsaydığı, dolayısıyla kanun metnine yani sözüne, kanunun özüne uyan bir anlam ve uygulama çevresi tanımak gerektiği yolundaki görüşe"²⁰ itibar edecek daha da açıkçası kanunda yazılı olmayan hususları sadece "yorum yaparak uygulamak

suretiyle" kanunun dışına mı çıkacağız?²¹

Bu konuda görüşümüz nettir: "Dura lex sed lex." veya "Kanun katıdır ama kanun budur." ya da "Kanun serttir fakat kanundur (uygulanır)."²².

Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda alıntı yaptığımız kararında yer alan "Yasa kuralının, günün sosyal ve ekonomik gerekleriyle çeliştiği sanılsa bile yürürlükte kaldığı sürece uygulamak hukukun gereğidir. Bazı düşünce ve gerekçelerle bu kuralın dışına çıkılması, metinlerin anlamlarından başka biçimlerde yorumlanması, metnin bir tür düzeltilmesine kalkışılması, aslında yasada olmayanı yasaya yakıştırmak ve yorum yoluyla yasa koyucunun yerini almak demek olur." gerekçesi bu tür yorumları engelleyici bir tespittir ve görüşümüzce isabetlidir.

Diğer yandan Anayasa'nın 73. maddesinde "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." şeklinde yer verilmiş ve esasen demokrasinin gelişimi ile birlikte, devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırlanmasına yönelik Magna Carta ile başlayıp, ülkelerin Anayasalarında yer alıncaya kadar devam eden bir sürecin Anayasamızda yansımaları olan "vergilerin kanuniliği" ilkesi karşısında zaten başkaca bir sistem geliştirilmesi mümkün değildir. Öyle ya Anayasa hükmü, "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." derken devamında "Lafız, maksadı ifade etmiyorsa maksada bakılır." demektedir ki, Kanun' un kendisi (VUK md. 3) bu anlama gelecek şekilde hüküm koysun veya var olan hüküm böyle anlaşılabilir...

18 Benzeri yönde görüşler için Bkz. Bülent ŞİŞMAN, "Vergi Hukukunda Yorum ve Yorumun Özellikleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos/2002, S:252.

19 Anayasa Mahkemesi'nin 16.10.1990 tarih ve E:1990/32 K:1990/25 sayılı kararı. (RG: 30.11.1990-20711)

20 Bu görüşlere örnek olarak Bkz. UFUK, agm.

21 UFUK sorumuza, "Buna göre vergi hukukunda yorumda şu yol veya yöntemler benimsenmiştir: Kanun metninin açık olduğu hâllerde deyimisel yorum yöntemi uygulanacak; ancak, kanunun deyimisel yorumu özüne aykırı olmayacaktır." şeklinde cevap vermektedir. Bkz. UFUK; agm.

22 Ord. Prof. Dr. Esat ARSEBÜK'ün 3 Ocak 1947 de Türk Hukuk Kurumu adına Dil ve Tarih – Coğrafya Fakültesinde verdiği konferansta sunduğu metinden alınmıştır. "Kanun Karşısında Hukukun Rolü" başlıklı metin için Bkz. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, S:5, s.294-307.

Vergileme yetkisinin belirli şahıs ve gruplardan alınıp halkın seçtiği temsilcilerden oluşan yasama organına verilmesi; devlete güven ve sadakatin, hukuki güvenlik ve istikrarın bir işareti olup, şahısların kese ve kasalarını doğrudan ilgilendiren vergilendirmenin belirlilik, açıklık ve istikrar esasına dayanması şarttır. Bunun sağlanması ise ancak, yasama organlarıncı kabul edilecek kanunlarla mümkündür²³.

Esasen Anayasamız uyarınca sistemimiz kuvvetler ayrılığı üzerine kurulu olsa da bizzat Anayasa'nın "Başlangıç" kısmında işaret edildiği üzere "üstünlüğün ancak Anayasa ve kanunlarda bulunduğu" unutulmamalıdır.

Yasama yetkisi, Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinin olup bu yetki devredilmesi mümkün değildir. (Anayasa md. 7) Kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak, Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkisindedir. (Anayasa md. 87) Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları on beş gün içinde yayımlar. (Anayasa md. 89)

O hâlde, kanun lafzında açıkça düzenlenmiş bir konuda, kanunun ruhundan veya Devlet yararı sağlama kaygısından hareketle farklı uygulamalar yaratılması mümkün değildir. Böyle bir durum gerçekleşirse Anayasa Mahkemesi tarafından işaret edildiği üzere bunu yapmak "yasada olmayanı yasaya yakıştırmak" ve "yorum yoluyla yasa koyucunun yerini almak" demek olur.

Yine de "ama" denilebilir. Her şeyden önce ferdin "ben öyle demek istememiştım / böyle yapmak istememiş-

tim" savunmasına bile çok kısıtlı anlam yükleyen bir hukuk isteminin, Kanun koyucunun böyle bir özür arkasına saklanabileceğini kabul etmesi eşyanın tabiatına aykırıdır. Kanun koyucu "böyle demek" istememişse nasıl söylemek istiyorsa yeni bir Kanun ile "öyle demesi" mümkündür, tartışmak anlamlı değildir. Ancak yine bir Anayasa Mahkemesi kararı ile cevap verelim:

Anayasa Mahkemesi her ne kadar konusu vergi olmasa bile bir kararında²⁴; "...Yasaların ancak açıklıktan yoksun hükümleri, uygulamalar sırasında bir ışık tutulmasını gerektirir ve böyle bir durumda o ışık yasanın gerekçesinde ve Meclis görüşme tutanaklarında aranır. Açık ve kesin metinler için aydınlatma ve yorumlama söz konusu olamayacağı gibi gerekçelere ve Meclis görüşme tutanaklarına başvurulması da düşünülemez..." gerekçesini ortaya koymuştur.

Buna göre,

- Kanunların ancak açıklıktan yoksun bir hükmü var ise,
- Uygulamada bu nedenle ışık tutulmasını gerektirir bir durum oluşmuş ise,

ancak bu durumda "o ışık" kanunun gerekçesinde ve Meclis görüşme tutanaklarında aranır. Ya da kısaca ancak o zaman bir "yorum" faaliyetine girilebilir.

IV. Sonuç

Yukarıda açıkladığımız nedenlerle, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, iktisadi işletmelerine dâhil bir taşınmaz satışı yapmaları hâlinde, eğer bu mükellef taşınmaz "...ticareti ve kiralanaşısıyla uğraşan..." bir kurumsa ticaret veya kiralama amacı ile elinde bu-

“Esasen Anayasamız uyarınca sistemimiz kuvvetler ayrılığı üzerine kurulu olsa da bizzat Anayasa'nın “Başlangıç” kısmında işaret edildiği üzere “üstünlüğün ancak Anayasa ve kanunlarda bulunduğu” unutulmamalıdır.”

23 Bkz. M. Aykut KELECİOĞLU, "Vergi Kanunları ile Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Eylül/2001, S:105.

24 Anayasa Mahkemesi'nin 13.01.1966 tarih ve E:1964/26 K:1966/1 sayılı kararı. (RG:31.05.1966-12310)

bulundurduğu taşınmazların satış kazancı için Kurumlar Vergisi istisnası uygulanması mümkün değildir. Ancak işletmeye dâhil taşınmaz, alım satım ya da kiralama amacı dışında işletmeye dâhil ise örneğin bir işletme binası ya da depo gibi bir amaçla kurum faaliyetlerine tahsisli ise bu durumda münhasıran bu taşınmaz satışları için de istisna uygulanabilecektir.

Diğer yandan konu Katma Değer Vergisi olduğunda Kanun, taşınmaz "...ticaretini yapan kurumların..." bu amaçla yani satmak için ellerinde bulundurdıkları taşınmazları istisna dışında bıraktığından kiralama yoluyla kazanç elde edilen taşınmazların dahi satışında diğer şartlar var ise Katma Değer Vergisi istisnası uygulanabilmelidir.

Evet, tüm bu farklılıklar sadece Katma Değer Vergisi Kanunu'nda "kiralamasıyla uğraşan" ibaresinin yer almaması ile ilgilidir ve Kanun koyucu bunu bir eksiklik olarak görüyor ya da bu uygulamayı istisna dışı bırakmak amacı güdüyorsa yeni bir Kanun il mevcut hükmü değiştirme yoluna gidebilecektir.

Her şeye rağmen vergi idaresinin bizimle aynı görüşü paylaşmadığı çalışmamızın sonunda yer alan bir özelleştirme ile somut olarak ortadadır ve okuyucu yaklaşımlarımızı değerlendirirken idari görüşü de dikkate alarak bir sonuca varmak durumundadır.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi

Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-80
09/01/2012

Konu : Şirkete ait taşınmazın satışından elde edilen gelirin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz incelenmiş olup, şirketinizce idare binası olarak kullanılan ancak tahli-

ye edildikten sonra kiraya verilen gayrimenkulün tesliminde kurumlar vergisi ve KDV istisnası uygulanıp uygulanamayacağına ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinde,

"(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

(e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralama amacıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır." hükmü yer almaktadır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, "5.6.2.3.4. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılması" başlıklı ayırımında; menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları istisna kapsamındaki taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerli olduğu, ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabileceği; taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancının ise istisnaya konu edilmeyeceği vurgulanmıştır.

Öte yandan, "taşınmaz ticareti", aynı zamanda taşınmazların kiralamasını da kapsadığından faaliyet konusu, taşınmazların inşası ve kiraya verilmesi olan kurumların bu amaçla inşa ettikleri ve aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların satılması neticesinde elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Ayrıca anılan şirketin faaliyet konuları arasında, arsa ve arazi her nevi bina satın almak, satın alınan arsa ve arazilerin parselasyon tevhit ve ifrazını yapmak satın alınan bu gayrimenkuller üzerinde her türlü şahsi ve ayni haklar tesis etmek kat irtifakı kat mülkiyeti, devre mülkiyeti tesis etmek bu gayrimenkulleri veya intifa haklarını bağımsız bölümler hâlinde veya bütün olarak pazarlamak, satmak, kiraya vermek, işletmek, yurt içinde veya yurt dışında her nevi bina, konut, iş hani, ticari ve sınai iş merkezi, çarşı ve dükkanlar inşa etmek, inşa ettirmek, inşa edilen veya inşa ettirilen bu gayrimenkuller üzerinde her türlü ayni ve şahsi haklar tesis etmek, kat irtifakı, kat mülkiyeti, devre mülkiyeti tesis etmek bu gayrimenkulleri veya intifa haklarını bağımsız bölümler hâlinde veya bütün olarak pazarlamak, satmak, kiraya vermek, kiralamak, işletmek, toplu konutlar inşa etmek, inşa ettirmek, toplu konut inşa ettirmek için gerekli arsa ve arazileri temin etmek, her nevi prefabrik konut imal etmek, satın almak, pazarlamak, toptan veya perakende satmak, ihraç etmek, ithal etmek, otel, motel, tatil köyleri ve benzerleri, her nevi konaklama dinlenme ve eğlence tesisleri kurmak inşa etmek inşa ettirmek, inşa edilen veya inşa ettirilen bu gayrimenkuller üzerinde her türlü şahsi ve ayni haklar tesis etmek, kat mülkiyeti, devre mülkiyeti tesis etmek, bu gayrimenkulleri veya intifa haklarını pazarlamak, satmak, kiraya vermek, işletmek, faaliyetlerinin yer aldığı anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, faaliyet konularınız arasında her türlü taşınmaz alım satım, inşa ve kiralama faaliyetleri olan firmanızın aktifinde kayıtlı bulunan ve faaliyetlerini yürütmek amacıyla kullanılan taşınmazı 29.01.2009 tarihinde boşaltıp 14.07.2009 tarihinde kiraya vererek kira geliri elde edilmesi ile gayrimenkul ticareti ile iştigal edilmiş olacağından 29.01.2009 tarihinden itibaren şirketiniz faaliyetlerinin yürütülmesine yönelik olarak kullanılmayan taşınmazın satışından doğan kazanç dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e)

bendi kapsamında kurumlar vergisi istisnasından faydalanılması mümkün değildir.

Bahse konu taşınmaz satışından elde edilecek kazancın, kurum kazancı olarak şirketiniz tarafından genel usul ve esaslar çerçevesinde beyan edilmesi gerektiği ise tabiidir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 17/4-r maddesinde; kurumların aktifinde veya beldiyeler ile il özel idarelerin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimlerinin vergiden istisna olduğu,

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin ise istisna kapsamında yer almadığı,

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisadında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı,

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, faaliyetlerinizi yürütmek amacıyla kullandığınız Genel Müdürlük binasının, 29.01.2009 tarihinde boşaltıldıktan sonra 14.07.2009 tarihinde kiraya verilmesi bu gayrimenkulün ticari amaçla elde tutulması sonucunu doğurduğundan, söz konusu taşınmazın satışı genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olup, bu işlemin KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesi hükmü uyarınca KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

TEŞVİKLİ YATIRIMLARDA VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASI

İbrahim DEĞİRMENCİ
Yeminli Mali Müşavir

1. Giriş

2012/3305 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” **19 Haziran 2012** tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu karar kapsamında teşvikli yatırımlara uygulanacak destek unsurları;

- a) Gümrük Vergisi muafiyeti,
- b) KDV istisnası,
- c) **Vergi indirimi**,
- ç) Sigorta primi işveren hissesi desteği,
- d) Yatırım yeri tahsis,
- e) Gelir Vergisi stopaj desteği,
- f) Sigorta primi desteği,
- g) Faiz desteği,
- h) KDV iadesi

olarak belirlenmiştir. Bu makalemizde sadece destek unsurları arasında yer alan “**Vergi indirimi**”ni açıklayarak uygulamada karşılaşılan sorunlara dikkat çekmeye çalışacağız.

2. Yasal Düzenleme

Vergi indirimine ilişkin yasal düzenleme **5520** sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun **32/A** maddesinde yer almaktadır. Ancak aynı maddenin 8.fıkrasında “**Bu madde Gelir Vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.**” hükmü yer aldığından Gelir Vergisi mükellefleri de vergi indiriminden yararlanabilmektedir. Vergi indirimine ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan madde hükmünde **6322** sayılı Kanun’un 39. maddesiyle bazı değişiklikler yapılmıştır.

Maliye Bakanlığı yasal düzenlemenin uygulamasıyla ilgili olarak yasa maddesinin yürürlüğe girdiği **28.02.2009** tarihinden bugüne kadar herhangi bir genel tebliğ ya da sirküler yayımlanmamış, bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen sınırlı sayıda özelge ile uygulamaya yön verilmeye çalışılmıştır. Ancak aşağıda belirtileceği üzere, vergi indiriminin uygulamasıyla ilgili olarak bir çok tartışmalı konu bulunmaktadır. Bu nedenle Maliye Bakanlığı tarafından konuya ilişkin genel tebliğ yayımlanması gerektiğini belirtmek isteriz.

3. Vergi İndiriminden Kimler Yararlanabilir?

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/A maddesi ile vergi indiriminden kimlerin yararlanabileceği konusunda düzenleme yapma yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir. Bakanlar Kurulu tarafından yayımlanan “Yatırımlarda Devlet Yardımları” hakkında karara göre, yardımlar **yatırım teşvik belgesine bağlanmıştır**. Büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar ile **bölgesel teşvik uygulamaları** kapsamında gerçekleştirilecek yatırımların sahibi olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri vergi indirimi uygulamasından yararlanabileceklerdir. Diğer bir ifade ile **genel teşvik** uygulamaları kapsamında yatırım teşvik belgesi almış işletme sahipleri vergi indiriminden yararlanamayacaklardır.

4. Vergi İndiriminden Ne Zaman Yararlanılabilir?

Vergi indirimi genel olarak **teşvik belgesine bağlanan yatırımın** kısmen veya tamamen tamamlanıp **işletmeye geçilmesinden sonra teşvikli yatırımdan elde edilen kazanca uygulanır**. Yatırıma katkı tuta-

rina ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden vergi ödenmeye devam edilir. Diğer bir ifade ile yatırım devam ederken işletmenin teşvik konusu yatırım faaliyetleri dışında elde ettiği kazançlarına **31.12.2012** tarihine kadar indirimli vergi uygulanması mümkün değildir.

İndirimli vergi uygulamasından yararlanabilmek için teşvikli yatırımın bitirilmesinin ve indirimin sadece teşvikli yatırımlardan elde edilen kazançta uygulanıyor olmasının, bu teşvik tedbirinin “teşvik” olma özelliğini ortadan kaldırdığı yönündeki haklı eleştirilerden sonra, **6322** sayılı Kanun’un 39. maddesiyle KVK’nın **32/A** maddesinde değişiklik yapılmış ve **01.01.2013** tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına **mahsuben**, toplam yatırıma katkı tutarının **%50**’sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere, yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya imkân verilmiştir. Bu oranı her bir il grubu için **sıfıra** kadar indirme veya **%80**’e kadar artırma konusunda Bakanlar Kurulu’na yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulunca bu oran;

- 2. Bölge için % 10
- 3. Bölge için % 20
- 4. Bölge için % 30
- 5. Bölge için % 50
- 6. Bölge için % 80 olarak belirlenmiştir.

Dolayısıyla yatırıma başlanan tarihten itibaren hesaplanan yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının yukarıda belirtilen oranları

ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmek üzere; yatırım döneminde **kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına da** indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. Bu uygulama **01.01.2013** tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Ancak yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde **yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda**, indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın **gecikme faiziyle birlikte** tahsil edilecektir.

“*Büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilecek yatırımların sahibi olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri vergi indirimi uygulamasından yararlanabileceklerdir.*”

5. Yatırıma Katkı ve İndirim Oranı’nın Tespiti

İndirimli vergi uygulanmasında yatırıma katkı tutarı, indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların devlet tarafından karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise **yatırıma katkı oranını** ifade etmektedir.

Bakanlar Kurulu’na verilen yetki doğrultusunda uygulanacak yatırıma katkı oranları ile vergi indirim oranları bölgeler bazında aşağıda belirtilen oranlarda tespit edilmiştir.

Yatırıma Başlama Tarihi	Yatırıma Katkı Oranı	Vergi İndirim Oranı
01.01.2012 – 31.12.2013	15 - 50	50 - 90
01.01.2014 Sonrası	10 - 35	30 - 90

Örneğin **31.12.2013** tarihine kadar beşinci bölgede gerçekleştirilecek **1.000.000 TL**'lik teşvikli yatırım tutarının **400.000 TL**'si yatırıma katkı tutarı olarak devlet tarafından karşılanacaktır. Devletçe karşılanacak yatırıma katkı tutarı, **%80** indirimli vergi ödenmek suretiyle elde edilecektir. Diğer bir ifade ile kurumlar vergisi oranının **%20** olduğu dikkate alınacak olursa, yatırımcının yatırımdan elde ettiği kazanç üzerinden **%20** değil, **%80** indirimle **%4** oranında kurumlar vergisi ödenecek, **%16**'lık eksik ödenen vergiler yatırıma katkı oranına ulaşınca kadar uygulanmaya devam edilecektir.

6. Yatırıma Başlama Tarihi

Söz konusu kararnameye göre yatırımın başlangıç tarihi, teşvik belgesi için Bakanlığa veya ilgili yerel birime **müracaat tarihidir**. Ancak, yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için, yatırımın başlangıç tarihinden sonra arazi-arsa, altyapı, bina-inşaat, makine ve teçhizat (avans ve ön ödemeler dâhil) ile diğer yatırım harcamalarına yönelik olarak teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere, **sabit yatırım tutarının en az %10'u oranında harcama yapılması gerekmektedir**.

Uygulamada bu koşulun yerine getirilip-getirilmediğine ilişkin tespitin Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenecek bir raporla yapılması istenilmektedir.

7. İndirim Uygulanacak Kazancın Tespiti

İndirimli vergi uygulamasına esas alınacak kazancın doğru tespit edilmesi gerekmektedir. Bilindiği üzere teşvik belgeleri kapsamında yapılacak yatırım cinsleri; **komple yeni, tevsî, modernizasyon, ürün çeşitlendirme** ve **entegrasyondan** oluşmaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere esas itibariyle indirimli vergi oranının uygulanacağı kazanç; teşvikli yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanan hesap döneminden itibaren elde edilen kazançtır. Ancak asıl zorluk komple yeni yatırımların dışında kalan yatırım cinslerinde elde edilen kazancın, teşvikli yatırım tutarına isabet eden kısmının ayrıştırılmasındadır. Bu konuda sadece **"tevsî"** yatırımlarda kazancın nasıl tespit edileceğine ilişkin KVK'nın **32/A** maddesinde aşağıdaki şekilde bir belirleme yapılmıştır:

"Tevsî yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi hâlinde, indirimli oran bu ka-

zanca uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi hâlinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsî yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına, (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dâhil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır."

Dikkat edileceği üzere yasa maddesinde kazancın ayrıştırılması sırasında dikkate alınacak veri, **kurumun aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymet tutarlarıdır**. Konuya ilişkin olarak verilen bir özelgede,

"İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın şirketinizce ayrı bir şekilde belirlenmesine imkân bulunmaması hâlinde İndirimli Kurumlar Vergisi oranının uygulanacağı kazanç, yatırım tutarının dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dâhil) oranlanması suretiyle belirlenecektir. Oranlamada sabit kıymetler birikmiş amortismanları

“*Esas itibariyle indirimli vergi oranının uygulanacağı kazanç; teşvikli yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanan hesap döneminden itibaren elde edilen kazançtır.*”

düşülmeden önceki brüt tutarları ile dikkate alınacaktır. Sabit kıymet ifadesinden ise Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği tabiidir." (28.12.2011 tarih ve 10-6 sayılı özelge)

Yasa maddesinde oranlamaya ilişkin sabit kıymet tutarlarının **dönem sonundaki** tutarlarının esas alınacağını belirtilmiş olması son derece yanlış olmuştur. Bizce teşvikli yatırımın aktifleştirildiği tarih itibarıyla işletmede fiilen üretimde kullanılan sabit kıymetler dikkate alınmak suretiyle oranlama yapılması ve işletmedeki mevcut sabit kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmek suretiyle net defter değerleriyle oranlamada dikkate alınıyor olması gerekirdi. Ancak uygulamanın bu şekilde olabilmesi için yasa maddesinde değişiklik yapılması zorunluluğu vardır.

8. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki Makinelerin Finansal Kiralama Yoluyla İktisap Edilmesi

Teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar çerçevesinde finansal kiralama yoluyla iktisap edilen makineler dolayısıyla indirimli kurumlar vergisinden yararlanılması mümkündür. Maliye Bakanlığı konuya ilişkin olarak verdiği bir özelgede, "2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin

Teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar çerçevesinde finansal kiralama yoluyla iktisap edilen makineler dolayısıyla indirimli kurumlar vergisinden yararlanılması mümkündür.

2009/1 seri no.lu Tebliğin "Finansal Kiralama İşlemleri" başlıklı 29. maddesinin birinci fıkrasında, teşvik belgesi kapsamı makine ve teçhizatın tamamının veya bir kısmının finansal kiralama yoluyla temin edilebileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarınıza ilişkin olarak finansal kiralama yoluyla iktisap ettiğiniz yatırım malları dolayısıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde indirimli kurumlar vergisinden yararlanmanız mümkün bulunmaktadır." (15.09.2011 tarih ve 10-515-14-42 sayılı özelge)

9. Sonuç

Makalemizin yukarıdaki bölümlerinde indirimli vergi uygulamasını örnekle açıklamaya çalıştık. İndirimli vergi uygulaması, bir vergi teşviki olarak 2009 yılından itibaren uygulamaya konulmuş olmasına rağmen, bu teşvik tedbirinden fiilen yararlanabilmek için, teşvikli yatırımın bitirilmesi ve biten yatırımdan elde edilen kazanç üzerinden indirimli vergi ödenmesi öngörülmüş olması nedeniyle uygulamada gerçek anlamda teşvik niteliği kazanamamıştır.

Ancak 6322 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin, bu teşvik hükmünden yararlanabilmeyi kısmen de olsa yatırım dönemini kapsayacak hâle getirmiş olması nedeniyle, teşviğin 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulanabilir olacağını düşünmekteyiz.

DERNEĞİN İKTİSADİ İŞLETMESİNDEN YİNE DERNEĞE KAR AKTARIMI

Dr. Mustafa ALPASLAN

*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Bilindiği gibi, derneklerin kendisi vergiye tabi değildir. Ancak, derneklerin oluşturdukları iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabidir.¹ Dernekler 5253 sayılı Dernekler Yasası'na göre faaliyette bulundukları sürece, kazanç paylaşma haricinde, yasalarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı realize etmek üzere asgari 7 gerçek veya tüzel kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını içermektedir.²

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı geçtiğimiz mayıs ayında derneklerin vergilendirilmesi isimli bir rehber yayınlamış bulunmaktadır.³

Söz konusu rehberin 18. sayfasının (3.3.6) ilgili bölümünde; "İktisadi işletmelerin karlarının derneğe aktarımı" konusuna yer verilerek ilgili bölümde aynen şöyle bir açıklama bulunmaktadır.

"Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, iştirak hisselerinden doğan kazançlar menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. Aynı Kanunun 94. maddesinin 6/b-i bendinde,

Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olunması zorunluluk teşkil etmez, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusu olacaktır.

”

tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergiden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olunması zorunluluk teşkil etmez, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusu olacaktır. Bu nedenle derneğe ait iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu derneğe bağış adı altında da olsa aktardığı tutarlar kar payı niteliğinde olacaktır ve bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b-i) alt bendi uyarınca %15 gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir."

Söz konusu rehber Bakanlığın görüşünü yansıtmış olduğu gibi Gelir İdaresinin bütün ilgili birimlerini ve Gelir İdaresinin denetim elemanları açısından bağlayıcı bir özellik arz etmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından benimsenen mükellef – müşteri odaklı hizmet anlayışının bir sonucu olarak Mayıs 2012 döneminde hazırlanan rehberde

1 Bkz. 5253 sayılı Dernekler Kanunun md. 1-3

2 5253 sayılı Dernekler Kanunun md. 1-2

3 Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:146, Mayıs 2012, www.gib.gov.tr.

dernek şeklinde faaliyet gösteren tüzel kişiliklerin vergilendirme sürecindeki ödev ve mükellefiyetlerine ilişkin açıklamalara geniş ölçüde yer verilmiştir. (Bkz. www.gib.gov.tr). Söz konusu rehberde yapılan açıklamalara göre iktisadi işletmelerde oluşan karların derneğe transferinde GVK md. 94/6-b-i md gereğince %15 gelir vergisi tevkifatı yapması gerektiği belirtilmiştir.

Son yıllarda Gelir İdaresi, dernekleri bırakıp, bunların oluşturdukları iktisadi işletmeleri vergi kısılcasına almaya çalışmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesindeki rehberde yer alan bu örüşü bütün dernekleri ve bunlar gibi vergilenen birçok vakıflar ile iktisadi işletme sahibi kamu tüzel kişiliklerini ilgilendirdiğinden bu görüşün isabet derecesi tartışma götürmektedir. Çünkü birçok dernek doğrudan iktisadi hayata giremediği için, iktisadi işletmeleri kanalıyla cari işlemlerini ancak yürütebilmektedir.

Sonuç olarak, dernekler ile iktisadi işletmeleri adeta etle tırnak gibidir. Kimin karını kime dağıtıyoruz ya da aktarıyoruz? Sualinin cevabı tektir. Dernek ya da vakfın olan kar vergi sonrası dernek ya da vakfın amaçları doğrultusunda yine kendi tasarrufuna otomatik geçmektedir. Ne dağıtım ne de kar transferi asla söz konusu olamaz. Derneklerin veya vakıfların ayakta kalabilmesi için iktisadi işletmelerden beslendiği herkesin bildiği bir gerçektir. Genelde dernekler ile iktisadi işletmeler fiziki olarak da aynı çatı altında faaliyetlerini sürdürmektedirler.⁴ Sivil toplum kuruluşlarının gelişerek daha fazla hizmet yapabilmesi için iktisadi işletmelere gereksinimi kuşkusuzdur. Bu nedenle, derneğe ait iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu derneğe bağış adı altında aktarım yapması kar payı sayılamaz.

4 Aynı görüş için bkz. KIRIKTAŞ İlhan, "İktisadi İşletmelerin Air Oldukları Dernek, Vakıf ve Kamu Tüzel Kişiliklerine Kar Aktarımında Tevkifat Olmamalıdır", Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2012, Sayı:373, s.20-27

ANONİM ŞİRKET'E NASIL VE NE İÇİN DÖNMELİYİZ? SERMAYE ŞİRKETLERİNDE HİSSE DEVRİNİN, VERGİSEL BOYUTU

Harun Reşit TOKCAN

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Giriş

14.01.2011 tarih ve 6103 sayılı Türk Ticaret Kanunu' nun yürürlüğü ve uygulama şekli hakkında kanunun 17. maddesi ile 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu' nun 210. maddesine dayanılarak; ticaret işletmelerinin birleşme, bölünme ve tür değiştirme gibi yapı değişiklikleri ile aynı sermaye konulması veya ticari işletmelerin devralınması sonucunda, tapu ve gemi sicili ile fikri mülkiyete ilişkin sicillerde ve benzeri sicillerde kayıtlı bulunan mal ve hakların sahipliklerinde meydana gelen değişikliklerin ilgili sicillere bildirilmesine ve sicil kayıtları ile belgelerdeki gerekli değişikliklerin yapılmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemek, başvuruda bulunacak kişiler ve gereken belgeleri belirlemek amacıyla 31.10.2012 tarih ve 28453 sayılı Resmi Gazete' de "Şirketlerde Yapı Değişikliği ve Aynı Sermaye Konulmasında Siciller Arası İşbirliğine İlişkin Tebliğ" yayımlanmıştır.

Buna göre, ilgili tebliğin 4. madde 2. fıkrasında, ticaret şirketlerinin kanun hükümlerine göre tür değiştirmelerinde, tür değiştiren şirketin mal varlığına dâhil olan tapu, gemi ve fikrî mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı bulunan mal ve hakların yeni tür adına tescilinin gecikmeksizin yapılması amacıyla, tescil yapan müdürlük tarafından yeni ürün tescili ile eş

“*Limited şirketlerin hisse senedi ya da geçici ilmühaber bastırması mümkün olmadığından ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar “değer artış kazancı”na tabidir.*”

zamanlı olarak ilgili sicillere 5. maddede düzenlenen hususlar bildirilir.

5. madde 1. fıkra b) bendinde aynı sermaye konulması sonucu mülkiyet değişikliğine konu mal ve hakların mahkemece atanan bilirkişi tarafından tespit edilmiş değeri, birleşme, bölünme ve tür değişikliğinde ise mülkiyet değişikliğine konu mal ve hakların yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir, denetime tabi şirketlerde ise denetçi tarafından tespit edilmiş değeri,

5. madde 1. fıkra f) bendinde de bir ticaret şirketinin tür değiştirmesi durumunda yeni türün tescil edildiği, eski ve yeni türün unvanı ile yeni türün adresi, ticaret sicili numarası, ortaklık yapısı, şirketi temsile yetkili olanların adı, soyadı ve T.C. kimlik numarası.

Yukarıda açıklamalarımız çerçevesinde , ticari şirketlerin nev'i değiştirerek tüm aktif ve pasifleri ile birlikte anonim şirkete dönüştürülmek amacıyla, özvarlığın yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir tarafından tespit ve rapora bağlanması da mümkün olabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) mükerrer 80. maddesinde anonim ve limited şirketlerin hisselerinin satış-

larında ne tür vergileme yapılacağı düzenlenmiştir.¹ . GVK 80/1 maddesine göre, ivazsız olarak iktisap edilenler ile **tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılması** ile doğan kazanç vergiye tabi olmayacaktır. GVK 80/4 maddesine göre ise, **ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar “değer artış kazancı” olarak vergiye tabi olacaktır.** Bu durumda ivazsız olarak (bağış ya da veraset yoluyla) elde edilen hisselerin elden çıkartılmasında, hiçbir şekilde “değer artış kazancı” oluşmayacaktır.

1. Anonim Şirketlere Ait Hisse Devrine Bakış

Vergileme; anonim şirketler hisse senedi bastırmış ise farklı, bastırmamış ise farklı olacaktır. Hisse senedi bastırılmış ise, iki yıl süreyle elde tutulan senetlerin elden çıkarılması hâlinde “değer artış kazancı” doğmayacaktır. Ancak iki yıllık süre dolmadan hisse senetleri elden çıkarılmış olursa “değer artış kazancı” doğacaktır ve “değer artış kazancı” hesaplanırken GVK mükerrer 80. maddedeki istisna tutarı dikkate alınabilecek ve mükerrer 81. maddenin son fıkrasına göre de endeksleme yapılabilir. Hisse senedi yerine geçici ilmühaber bastırılmış olması hâlinde de vergileme aynı olacaktır. Buna ilişkin düzenlemeye 232 No’lu GVK Tebliği’nde yer verilmiştir.

Hisse senedi ya da geçici ilmühaber bastırılmamış ise, iki yıllık süre aşılmış olsa dahi, GVK mükerrer 80/4 fıkrasına göre “değer artış kazancı” doğacaktır. Bu durumda, GVK mükerrer 80. maddedeki istisna tutarı

¹ GVK 80. madde kapsamında elde edilen kazançlar “değer artış kazançları”dır.

dikkate alınabilecek ve mükerrer 81. maddenin son fıkrasına göre endeksleme yapılarak kazanç hesaplanacaktır. Dolayısıyla, anonim şirket ortakları, ortaklık hisselerini iktisap tarihinden itibaren iki yıldan fazla elde tuttuktan sonra elden çıkarmaları hâlinde vergi ödemek istemiyorlar ise, ya hisse senedi ya da geçici ilmühaber bastırmalıdır.

“*Nev’i değişiklikleri de devir hükmünde olup, nev’i değişikliği suretiyle elde edilen hisse senetlerinde ilk iktisap tarihi nev’i değiştiren şirket paylarının iktisap edildiği tarih olacaktır.*”

2. Limited Şirketlere Ait Hisse Devrine Bakış

Limited şirketlerin hisse senedi ya da geçici ilmühaber bastırması mümkün olmadığından ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar “değer artış kazancı”na tabidir. Bu durumda, GVK Mükerrer 80. maddedeki istisna tutarı dikkate alınacak ve mükerrer 81. maddenin son fıkrasına göre şartların oluşması hâlinde maliyet bedeli endekslemesi yapılarak kazanç hesaplanacaktır.

3. Limited Şirketin Anonim Şirkete Dönüşmesi Hâlinde Anonim Şirket Hisselerinin Devrine Bakış

Anonim ve limited şirket hisselerinin elden çıkarılmasındaki vergilemeyi kısaca yukarıda ele aldık. Burada sorulması gereken soru, limited şirket anonim şirkete dönüşüğünde yeni oluşan anonim şirketin hisse senetlerinin ne zaman elde edilmiş sayılacağıdır. Çünkü, vergileme elde etme tarihine göre farklılık gösterecektir.

KVK 1 No’lu Tebliği’nin 19.3.3. maddesine göre, KVK’nın 19 ve 20. maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme (kısmi bölünme dâhil) hâllerinde, **devrolan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, devrolan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir.**

Nev'i değişiklikleri de devir hükmünde olup, nev'i değişikliği suretiyle elde edilen hisse senetlerinde ilk iktisap tarihi nev'i değiştiren şirket paylarının iktisap edildiği tarih olacaktır. Konuyla ilgili olarak verilen bir muktezada şu açıklamaya yer verilmiştir:

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının bir numaralı bendine göre, söz konusu hisse senetlerinin iktisap tarihinden itibaren iki yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılması durumunda değer artışı kazancı oluşmayacaktır.”²

Yukarıda anonim şirketlerde vergilemeyi anlatırken kanun metninden hareketle hisse senetlerinin iki yıldan fazla süreyle elde tutulması durumuna göre vergileme olacağını vurgulamıştık. Hisse senedi ya da

2 Örneğin, 03.12.2009 tarihinde kurulan bir limited şirket, 03.12.2012 tarihinde anonim şirkete dönüşmüş, 04.12.2012 tarihinde hisse senedi bastırılmış ve 01.01..2013 tarihinde şirket hisseleri elden çıkarılmış ise, elde edilen kazancın tutarı ne olursa olsun vergi dışı kalacaktır.

geçici ilmühaber bastırmayan anonim şirketler içinse sürenin herhangi bir önemi bulunmamakta ve limited şirketlerde olduğu gibi vergileme yapılmaktadır. Yani, anonim şirketlerde hisse senedi ya da geçici ilmühaber bastırılıp bastırılmamasına ve iki yıllık elde tutma süresine göre vergileme değişiklik gösteriyor iken, nev'i değiştirmede nev'i değiştirdikten sonra hisse senedi veya geçici ilmühaber bastırılması hâlinde iki yıllık sürenin başlangıcı olarak limited şirket hissesinin iktisap edildiği tarih esas alınmaktadır. Hisse senedi ya da geçici ilmühaber iki yıl elde tutulması şartı aranmayacak, elde tutulmanın başlangıç tarihi olarak esas alınan tarih limited şirket ortaklık payının elde edildiği tarih olacaktır.³

3 Örneğin, limited şirket 03.12.2009'de kurulmuş ancak hisse senedi 04.12.2012'de elde edilmiş ve yirmidokuz gün sonra elden çıkartılmıştır. Aslında hisse senetlerinin elde edilme tarihi 04.12.2012 olmakla birlikte ilk iktisap tarihi olan 03.12.2009 tarihinde hisseler elde edilmiş kabul ediliyor.

BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİNE ÖDENEN KATKI PAYLARI İLE ŞAHİS SİGORTA PRİMLERİNİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDEN İNDİRİMİ

Özge YILMAZ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

29.06.2012 tarihinde yayınlanan 6327 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile bireysel emeklilik sisteminde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bireysel emeklilik sisteminden ve şahıs sigortalarından ayrılanlara yapılan ödemelerde anapara ve irat üzerinden yapılan vergi kesintisi sorunu giderilerek sadece irat üzerinden vergi kesintisi yapılmasına imkan tanınmıştır. Ayrıca kanunun yürürlük tarihinden önce emeklilik sisteminden ayrılanlardan anapara üzerinden yapılan gelir vergisi kesintisi iade edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemeler ile ilgili son olarak GVK-85/2012-7/Bireysel Emeklilik Sistemi-4 sayılı sirküler 23.10.2012 tarihinde yayınlanmıştır.

“ Ücretli çalışanın kendisi, eş ve küçük çocukları için ödediği şahıs sigortası primlerinin de indirim konusu yapılması durumunda; indirime esas tutar işverenler tarafından ödenen bireysel emeklilik katkı payları ile çalışanlar tarafından ödenen şahıs sigorta primlerinin toplamı üzerinden belirlenir. ”

1. İşverenler Tarafından Ücretli-ler Adına Ödenen Katkı Payları

İşverenler tarafından hizmet erbabı adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmektedir. Ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin

%15' ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.

İşverenler tarafından ödenen katkı payları 6327 sayılı Kanun öncesinde de ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebiliyordu. Ancak indirim konusu yapılabilecek tutarın toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %10 ile sınırlıyken Gelir Vergisi Kanunu' nun 40. maddesinin 9. bendinde yapılan değişiklik ile bu oran % 15 olmuştur.

Ücretli çalışanın kendisi, eş ve küçük çocukları için ödediği şahıs sigortası primlerinin de indirim konusu yapılması durumunda; indirime esas tutar işverenler tarafından ödenen bireysel emeklilik katkı payları ile çalışanlar tarafından ödenen şahıs sigorta primlerinin toplamı üzerinden belirlenir. İşveren tarafından bireysel emeklilik sistemine katkı payı ödenmesi ile ücretli tarafından şahıs sigortalarına prim ödemesinin toplam tutarının, kanunda belirtilen sınırları aşması halinde,

indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı taraflarca, mükerrer indirim olmaması şartıyla serbestçe belirlenebilecektir.

İşverenler tarafından ücretle ilişkilendirilmeksizin yapılacak indirim sadece bireysel emeklilik sistemine yapılan ödemeler ile ilgili olup, şahıs sigorta primleri-

ni içermemektedir. İşverenlerin çalışanlar adına şahıs sigorta prim ödemesi halinde, primler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen ücret kapsamında olduğundan ücretle ilişkilendirilerek herhangi bir sınır olmaksızın indirim konusu yapılabilecektir.

2. Bireysel Emeklilik Katkı Paylarının Ücret Matrahından ve Yıllık Beyanname ile Beyan Edilecek Gelirden İndirimi

6327 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun gerçek ücretleri düzenleyen 63. maddesi ile yıllık beyanname de indirilecek diğer giderleri düzenleyen 89. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Kanun öncesinde, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları beyan edilen gelirin % 10' unu ve yıllık asgari ücretin brüt tutarını aşmamak şartıyla indirim konusu yapılabilmekteydi. 01.01.2013 tarihinden itibaren ücretliler için vergiye tabi ücret matrahının; yıllık beyanname veren mükellefler için vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları indirim konusu yapılamayacaktır. Ancak kanun 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe gireceğinden, ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları sadece ilgili vergilendirme dönemi itibarıyla vergiye tabi ücret matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Yıllık beyanname veren mükellefler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ise 2012 takvim yılına ilişkin olarak verilen yıllık beyanname gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

3. Şahıs Sigorta Primlerinin Ücret Matrahından ve Yıllık Beyanname ile Beyan Edilecek Gelirden İndirimi

01.01.2013 tarihinden itibaren, vergiye tabi ücret matrahının tespitinde, bireysel emeklilik dışında kalan sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla şahıs sigortaları için ödenen primler indirim konusu yapılabilecektir. İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, ödendiği ayda elde

edilen ücretin %15' ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Ücret hesabında, işveren tarafından çalışana hizmeti karşılığında ödenen aylık (maaş), prim, ikramiye, sosyal yardımlar ve zamlar gibi vergiye tabi sürekli nitelikteki ödemelerin brüt tutarlarının toplamı esas alınacaktır.

Vergiye tabi ücret matrahının tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri; ücretli tarafından ödenen, ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortası poliçeleri için primlerin %50' si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için yapılan ödemelerdir.

Elde ettiği geliri yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan mükellefler, 01.01.2013 tarihinden itibaren, elde edilen gelirler için verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin beyan edilen gelirin % 15' ine kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Beyanname üzerinden yapılacak indirilecek sigorta prim tutarı belirlenirken, ücretlilerde olduğu gibi, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin %50' si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için yapılan ödemelerdir. Beyan edilen gelir hesaplamasında ise gelir vergisi beyanmesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar dikkate alınacaktır.

Kanun yürürlük tarihi 01.01.2013 olduğu için, bu tarihten önce elde edilen gelirler için verilecek yıllık gelir vergisi beyanmesinde ise bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları eskiden olduğu gibi indirim konusu yapılabilecektir. Ancak bu tarihten sonra bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları hiçbir şekilde indirim konusu yapılamayacaktır. Mükelleflerce ödenen primlerin yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirebilmesi için, bu primlerin ücretin safi tutarının tespitinde ayrıca indirilmemiş olması gerekmektedir. Ayrıca mükellefin eş ve çocuklarının ayrı beyanname vermeleri halinde, eş ve çocuklar adına ödenen prim ve katkı payları öncelikle kendi gelirlerinden indirilecektir.

VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER

Murat KÖSEOĞLU

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Giriş

Süre (Müddet), herhangi bir işleminin yapılması için belirlenmiş zaman boyutudur. Tüm ülkelerdeki hukuk sistemlerinde olduğu gibi bir kamu hukuku türü olan vergi hukukunda da bazı işlemlerin yapılması ya da bazı görevlerin yerine getirilmesi için süreler belirlenmiştir.

Vergi hukukunda süreler çok önemlidir ve bu süreler vergi kanunları ile belirlenir. Bu 1982 Anayasası'nın "vergi ödevi" ni düzenleyen 73. maddesinde "verginin kanuniliği" ilkesinden kaynaklanmaktadır. Vergi kanunlarında belirtilen bu sürelere uyulmazsa mükellefler çeşitli haklarını kaybederler. Bu nedenle vergi hukukundaki süreler genellikle "hak düşürücü" niteliktedir. Hak düşürücü süre; hakkın kanunda belirlenen sürede kullanılmaması durumunda o hakkın kaybına yol açar. Böylece vergi hukukunda mükellefler, yükümlülüklerini belirtilen sürelerde yerine getirmezlerse bazı yaptırımlarla karşılaşır¹.

Süreler, bir yandan vergi yükümlüsüne ödevlerini yerine getirmesi için güvence ve kesinlik sağlamakta, bir yandan da vergi alacağının süratle ve etkinlikle toplanması amacını gütmektedir. Vergi hukukunda süreler bu iki zıt amacı bağdaştıracak şekilde saptanmalıdır².

Vergi Hukukumuzda süreler konusu Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Bunun yanında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un Tebliğler ve Müddetlerin Hesaplanması başlıklı 8. maddesinde bulunan "Hilafına hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi

Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur" hükümleri ile de Vergi Usul Kanunu'na atıf yapılmıştır.

Ayrıca 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Dava Açma Süresi başlıklı 7. maddesinde Danıştay'da İdare Mahkemeleri'nde ve Vergi Mahkemeleri'nde dava açma süreleri belirtilmiştir.

1. Süre Kavramı ve Sınıflandırılması

Süreler, belirli olarak sınırlandırılmış ya da önceden saptanabilir zaman kesitleridir. Hukukta süreler hakların ve yetkilerin kazanılması, kullanılması ve yitirilmesi yönünden önem taşırlar. Vergi hukukunda gerek vergi alacaklısının yetkileri, gerek vergi yükümlü ve sorumlularının hakları ve yükümlülükleri ile çeşitli süre hükümleri düzenlenmiştir. Bu hükümler arasında maddi vergi hukukunda yer alanların yanı sıra şekli vergi hukuku kapsamına girenler de önemli yer tutarlar³.

Vergi işlemlerini ilgilendiren sürelere ait esaslar genelde ilgili vergi kanununda tespit edilir. Ancak birden fazla vergiyi ilgilendiren ve genel nitelikteki esaslar ise Vergi Usul Kanunu'nda yer almıştır. Örneğin

1 Vahit Yaşar Akın, "Vergi Hukukunda Süreler", 26 Haziran 2007, http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_vuk_sureler.htm , (26.11.2011) , s.1.

2 Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, 5.Baskı, İstanbul, 1976, s. 397.

3 Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, 13.Baskı, Ankara, Mayıs 2006, s. 109.

gelir vergisi beyannamesinin verilmesi ile verginin ödenmesine ilişkin süreler, gelir vergisi kanununda bulunmaktadır. Fakat genel nitelikte olan işe başlama, işi bırakma, tarh ve tebliğ işlemlerine ait süreler ise Vergi Usul Kanunu'nda bulunmaktadır⁴.

Sürelerle uyulmadığı takdirde önemli hukuksal sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bazen haklar ortadan kalkmakta, bazen yükümlülükler ortaya çıkabilmekte, bazen de yaptırımlar uygulanabilmektedir⁵.

1.1.Organik Sınıflandırma

Organik sınıflandırma, süreleri koyan devlet organına göre yapılır. Vergi yükümlülükleri ve sorumluları kendi aralarında ya da devletle sözleşme yaparak süreleri belirleme olanağına sahip değildir. Vergi hukukunda süreler organik olarak yasal, idari ve yargısal olarak üçe ayrılır⁶.

1.1.1.Yasal (Kanuni) Süreler

Vergi hukukunda süreler kural olarak vergilerin yasallığı ilkesi gereğince yasa ile belirlenir. Özellikle hak düşürücü nitelikte olan sürelerin yasa ile düzenlenmesi, zorunluluğu kişilere güvence verilmesi açısından kaynaklanmıştır. Yasal süreler, vergi kanunları ile konulmuş sürelerdir. Vergi Usul Kanunu madde 14'e göre, "vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir". Yasal sürelerin dayanağı vergi hukukunda egemen olan verginin kanuniliği ilkesidir. Bu süreler, kanunda aksine hüküm bulunması halleri dışında, vergi idaresi ve yargı mercilerince değiştirilemez.

Yasal süreler esas olarak; Vergi Usul Kanunu, İ.Y.U.K ve özel vergi

kanunlarında yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda vergi hukukunda sürelerle ilişkin genel ilkelere yer verilirken, özel vergi kanunlarında her vergi ile ilgili özel süreler ve İ.Y.U.K' da vergi yargısına ilişkin süreler belirtilmiştir⁷.

1.0.0.1.İşe Başlamada Süre

Vergi Usul Kanunu'nun Süre başlıklı 168. maddesinde işe başlamada dikkat edilecek süreler ile ilgili hükümlere yer verilmektedir.

Buna göre;

*“Ölüm olayı
Vergi Usul Kanunu’
nun yukarıda
belirtilen 164.
maddesine göre
iş bırakma hükmünde
olmasından
dolayı Vergi Usul
Kanunu’ nun Süre
başlıklı 168.
maddesine göre
ölümün vukuu
tarihinden itibaren
bir ay içerisinde
bildirimin yapılması
gerekmektedir.”*

Gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri; işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanun' a göre yetki almış meslek mensuplarınca,

Şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri; işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır.

1.1.1.2. İşyerinin Naklinde Süre

Vergi Usul Kanunu'nun Süre başlıklı 168. maddesine göre; vergi mükelleflerinin işyerinin nakli halinde bildirim, bildirilecek olayın vukuu

4 Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, Açıklamalı ve İçtihadlı Vergi Usul Kanunu, 3.Baskı, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2005, s. 38.

5 Sadık Kırbaz, Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006, s. 134.

6 Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s. 110.

7 Erkan Gürboğa ve Tuncel Atabey, Vergi Kılavuzu, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İzmir, Kasım 2008, s. 10.

tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır.

1.1.1.3. İşe Başlama Dışındaki Bildirimlerde Süre

Vergi Usul Kanunu' nun Süre başlıklı 168. maddesine göre; şirketlerin işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır.

1.1.1.4. İş Bırakma ve Değişiklik Bildirimlerinde Süre

Vergi Usul Kanunu' nun Süre başlıklı 168. maddesine göre; işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır.

1.1.1.5. Ölüm Halinde Bildirim

Vergi Usul Kanunu' nun ölüm başlıklı 164. maddesine göre; Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır.

Ölüm olayı Vergi Usul Kanunu' nun yukarıda belirtilen 164. maddesine göre işi bırakma hükmünde olmasından dolayı Vergi Usul Kanunu' nun Süre başlıklı 168. maddesine göre ölümün vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde bildirimin yapılması gerekmektedir. Ölüm halinde Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin, Gelir Vergisi Kanunu' nun Yıllık Beyannamenin verilmesi başlıklı 92/2 maddesine göre ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilmesi gerekmektedir.

“İşi bırakan, ödeme kaydedici cihaz kullanmayı gerektiren bir işle uğraşmayan ve cihazını bir başkasına satmayan mükellefler; bir ay içerisinde cihazı mühürleteceklerdir. Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsaait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.”

1.1.1.6. Memleketi Terk Halinde Beyanname Verme Süresi

Gelir Vergisi Kanunu' nun Yıllık Beyannamenin Verilmesi başlıklı 92. maddesine göre takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannamelerini memleketi terke takaddüm eden 15 gün içinde vermeleri gerekmektedir.

1.1.1.7. Tasfiye ve İflas Halinde Beyanname Verme Süresi

Vergi Usul Kanunu' nun Tasfiye ve İflas başlıklı 162. maddesine göre; tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder.

Bu hallerde tasfiye memurları veya iflas dairesi; tasfiye veya iflas kararlarını, tasfiyenin veya iflasın kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecburdurlar.

Tasfiye ve iflasın da Vergi Usul Kanunu' nun 164. maddesine göre işi bırakma hükmünde olmasından dolayı Vergi Usul Kanunu' nun Süre başlıklı 168. maddesine göre olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde bildirimin yapılması gerekmektedir.

1.1.1.8. Bina ve Arazi Değişiklikleriyle İlgili Bildirimlerde Süre

Vergi Usul Kanunu' nun Süre başlıklı 168. maddesine göre; yeni inşaatta inşaatın bittiği ve kısmen kullanılmaya başlanılmışsa her kısmın kullanılmaya başlandığı ve diğer değişikliklerde (Müstesnalığın sukutu dahil) tadili gerektiren halin vuku tarihinden başlayarak iki aylık bildirim süresi bulunmaktadır.

1.1.1.9.Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri

Beyanname Türü	Beyan Tarihi	Son Ödeme Günü
Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi	İzleyen yılın Mart ayının başından 25 inci günü akşamına kadar	1. Taksit- Mart ayının son günü 2. Taksit- Temmuz ayının son günü
Basit Usul Gelir Vergisi Beyannamesi	İzleyen yılın Şubat ayının başından 25 inci günü akşamına kadar	1. Taksit- Şubat ayının son günü 2. Taksit- Haziran ayının son günü
Aylık Muhtasar Beyanname	Vergilendirme dönemini takibeden ayın başından 23 üncü günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 26 ıncı günü akşamı
Üç Aylık Muhtasar Beyanname	Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının başından 23 üncü günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 26 ıncı günü akşamı
Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında verilecek beyanname (Banka ve aracı kurumlarca verilecek beyanname)	Tevkifat dönemini izleyen ayın başından 23 üncü günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 26 ıncı günü akşamı
KDV Beyannamesi	Vergilendirme dönemini takip eden ayın başından 24 üncü günü akşamına kadar.	Beyanname verilen ayın 26 ıncı günü akşamı
Damga Vergisi Beyannamesi (Makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti şekliyle ödemelerde- DVK Md 22/(a); Md 23)	5615 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden sonra verilecek beyannamelerin, ertesi ayın başından 23 günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 26 ıncı günü akşamı
Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi	Hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 1 inci gününden 25 inci günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın sonu Nisan Sonu (Takvim yılı hesap dönemine göre)

Geçici Vergi Beyannamesi	Üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14 üncü günü akşamına kadar Takvim yılı hesap dönemine göre : 1.Dönem - 14 Mayıs 2. Dönem - 14 Ağustos 3. Dönem - 14 Kasım 4. Dönem - 14 Şubat	Beyanname verilen ayın 17 inci günü akşamı
<u>Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi</u> Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi	Ertesi Ayın 15 nci günü akşamına kadar Ölüm Türkiye’de, mükellefleri de Türkiye’de ise, 4 ay; Ölüm Türkiye’de mükellefleri yurtdışında ise, 6 ay; Ölüm yurt dışında mükellefleri Türkiye’de ise, 6 ay; Ölüm yabancı bir ülkede mükellefleri ölümün olduğu ülkede ise, 4 ay, Başka bir yabancı ülkede ise 8 ay içinde verilir. Diğer intikallerde bir ay içinde verilir. Çekiliş ve yarışmalarda ve futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerde takip eden ayın 20’inci günü akşamına kadar verilir.	Beyanname verilen ayın 15 inci günü akşamı Mayıs ve Kasım aylarında her yıl iki taksitde olmak üzere üç yılda ödenir.

Kaynak: <http://www.muratkoseoglu.com.tr/beyanname.htm> (Erişim Tarihi: 26.11.2011)

1.1.1.10. Ödeme Kaydedici Cihaz Satın Almayla İlgili Süre

Yeni işe başlayan ve sonradan mecburiyet kapsamına giren mükelleflerin ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyetlerinin işe başlama ve mecburiyet kapsamına girme tarihinden itibaren 30 gün içerisinde başlayacağı açıklanmıştır.

1.1.1.11. İş Bırakmada Ödeme Kaydedici Cihazı Mühürletme Süresi

İş bırakan, ödeme kaydedici cihaz kullanmayı ge-

rektiren bir işle uğraşmayan ve cihazını bir başkasına satmayan mükellefler; bir ay içerisinde cihazı mühürleteceklerdir.

1.1.1.12. Tekrar Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanmada Mühürü Açtırma Süresi

Yeniden ödeme kaydedici cihaz kullanmayı gerektiren bir işle uğraşmaları halinde, işe başlama tarihinden itibaren 30 gün içinde faaliyet gösterdikleri mahallin vergi dairesine müracaat ederek cihazı yetkili serviste açtıracaklardır.

1.1.1.13. Ödeme Kaydedici Cihazların Arızalarında Düzenlenecek Bilgi Formlarının Verilme Süresi

Yetkili servis elemanları, düzenledikleri Bilgi Formlarını onarımın yapıldığı tarihten itibaren en çok 15 gün içerisinde cihazı onarılan mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine göndereceklerdir.

1.1.1.14. Vergi Tarhı Nedeni ile Mükellefe Yapılacak Davette Süre

Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesi resen vergi tarhını açıklamaktadır. Bu maddedeki yazılı hallerin vukuunda mükellefe Takdir Komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve vesikalar ihticaca salih bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah defter ve vesikaları kayıtlarına göre tespit olunacak miktardan fazla olamaz.

1.1.1.15. Vergi İncelemesinde Haklı Mazeret Gösterenlere Verilecek Süre

Vergi Usul Kanunu'nun İncelemenin Yapılacağı Yer başlıklı 139. maddesinde vergi incelemesinin yapılacağı yer ile ilgili hükümler verilmektedir. Buna göre; Vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi mü yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir. Münasip bir mühlet ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun Kanuni ve İdari Süreler başlıklı 14. maddesinde " Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15

günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder." hükmü bulunmaktadır.

1.1.1.16. Bilgi Vermede Süre

Vergi Usul Kanunu'nun Bilgi Verme başlıklı 148. maddesinde bilgi verme ile ilgili hükümler verilmektedir.

Buna göre;

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Münasip bir mühlet ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun Kanuni ve İdari Süreler başlıklı 14. maddesinde " Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder." Hükmü bulunmaktadır.

1.1.1.17. Ödeme Emrine İtiraz Süresi

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un Ödeme Emrine İtiraz başlıklı 58. maddesine göre; kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir.

1.1.1.18. Uzlaşmaya Müracaat Süresi

Mükellefler Vergi/Ceza İhbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde uzlaşma komisyonuna başvurarak vergi için uzlaşma talebinde bulunabilirler.

1.1.1.19. Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süresi

Vergi Usul Kanunu'nun Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Ek Madde 7 hükümlerine göre;

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

1.1.1.20. Uzlaşma İle İlgili Ödemelerde Süre

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalarda uzlaşma gerçekleşmiş ise,

- Buna ilişkin olarak düzenlenen uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce mükellefe tebliğ olunmuşsa normal vade tarihlerinde, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ olunmuşsa ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde,

Uzlaşma vaki olmamışsa ve yargı yoluna gidilmemiş ise,

- Taksit zamanlarından önce tahakkuk etmiş olması halinde taksit süreleri içinde,

- Taksit sürelerinin tamamen geçmesinden sonra tahakkuk etmiş olması halinde, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde,

- Taksit süresinin kısmen geçmesinden sonra tahakkuk etmiş olması halinde, yalnızca süresi geçen taksit için, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde,

- Memleketi terk edenler, ölenler ve benzeri haller dolayısıyla mükellefiyeti kalkanlar adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler bakımından, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde,

Uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve vergi ziyai cezasının, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay içerisinde, ödenmesi gerekir.

1.1.1.21. Cezalar İle İlgili Ödeme Süreleri

i. İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmiş ise; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak BİR AY içinde ödenir.

ii. Memleketi terk ve ölüm gibi nedenlerle yükümlülüğü kalkanların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri, tahakkuk tarihinden başlayarak BİR AY içinde ödenir. Bu süreler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun gereğince teminat gösterildiği takdirde, vergi kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise ÜÇ AY uzatılır. (213 sayılı V.U.K.Mad. 112)

iii. Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten;

iv. Cezaya karşı dava açılmışsa vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak; (213 sayılı VERGİ USUL KANUNU.Mad.368)

v. Uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren; BİR AY içinde ödenir. (213 sayılı V.U.K.Mad.8)

vi. Vergi yargısı harçları, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren BİR AY içinde ödenir. (Harçlar Kanunu Mad.55)⁸.

1.1.2. İdari Süreler

İdare tarafından belirlenen sürelerdir. Vergi yasaları vergilendirme sürecinin her aşamasında vergi yükümlülerinin ve sorumlularının tabi olacakları süreleri hükme bağlamamış, idareye bazen süre belirleme konusunda yetki vermiştir. İdari sürelerle ilgili genel hükme Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre maddenin ikinci fıkrasında,

8 Murat KÖSEOĞLU, "Vergi Uyuşmazlıklarında ve Gümrük Uyuşmazlıklarında Başvurulabilecek Hukuki Yolları ", <http://www.muratkoseoglu.com.tr/hukukiyollar.htm> (26.11.2011)

“Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliğ yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder” demektir. Bunun yanı sıra bu sürelerin yükümlülere ve sorumlulara tebliğ edilmesi de, bu sürelerin konulmasının bir koşulu olarak öngörülmüştür.

Bu açıklamadan hareketle idari sürelerde iki önemli nokta vardır: Birincisi; vergi idaresi süreyi on beş günden aşağı olmamak üzere belirler. İkincisi; vergi idaresi süreyi mükellefe tebliğ ederek bildirmek zorundadır. Öte yandan kanuni sürelerde, süre kendiliğinden işler ve mükellefe ayrıca tebliğ edilmesine gerek yoktur⁹.

Vergi kanunlarında idari süreler, esas itibarıyla Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir.

Bunlar;

1.1.2.1. VUK md. 30/3 Hükmü

Bu madde hükmüne göre; mükellef beyannamesinde vergi matrahına ilişkin bilgileri göstermemişse kendisine 15 günden az olmamak üzere süre verilir. Bu sürede mükelleften eksiği tamamlaması istenilir.

1.1.2.2. VUK md.139 Hükmü

Bu madde hükmüne; vergi incelemesi yapılırken mükelleften defter ve belgelerini Daireye getirmesi istenebilir. Haklı bir mazeret öne süren mükelleflere, defter ve belgelerini getirmeleri için “uygun bir süre” verilir.

1.1.2.3. VUK md.148 Hükmü

Bilgi verme yükümlülüğü kapsamında, vergi idaresi mükelleften veya mükellefle ilişkide bulunan diğer kişilerden yazılı veya sözlü bilgi isteyebilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile bildirilir ve kendilerine “uygun bir süre” verilir.

Yukarıda belirtilen idari sürelerdeki hükümlerde belirtilen “uygun bir süre”; VUK’un 14/2.maddesi hükmü gereği 15 günden az olamayacaktır¹⁰.

1.1.3. Yargısal Süreler

Vergi yargısı organı tarafından belirlenen sürelerdir. Vergi Usul Kanunu’ nun vergi kanununda sürelerle ilgili genel hüküm koyan 14. maddesinde sadece kanuni ve idari süreler belirtilmiştir. Ancak vergi yargısını da düzenleyen İdari Yargılama Usul Kanunu’nda, vergi yargısı organları tarafından da sürelerin belirlenebileceği öngörülmüştür.

Örneğin bu kanunun 16. maddesinde, idari davalarda ve vergi davalarında kural olarak davalının vereceği ikinci savunmaya karşı davacının cevap vermesi için bir süre verilir. Bu süre yargı organı tarafından verileceğinden yargısal bir süredir.

Bir başka örnek de; Danıştay ve vergi mahkemeleri gerek gördükleri belgelerin sağlanması, bilirkişilere raporun hazırlanıp mahkemeye sunulması için ilgililere süre verebilmekte ve bu süreleri haklı nedenler bulunması halinde uzatabilmektedir¹¹.

1.1.3.1. Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu’ nun 7.maddesine göre “Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’ da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.”

Bu süreler;

- İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirimin yapıldığı,
- Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin

9 Şükrü Kızılot, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 208.

10 Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.79.

11 Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e. , s. 112

yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci' veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar.

1.1.3.2. Bölge İdare Mahkemesinde İtiraz ya da Danıştay'da Temyiz Süresi

1.1.3.2.1. Bölge İdare Mahkemesine İtiraz Süresi

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 45.maddesine göre "İdare ve vergi mahkemelerinin verdikleri nihai kararlara karşı itiraz süresi, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gündür. İtiraz, temyizın şekil ve usullerine tabidir. Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir; temyiz yoluna başvurulamaz."

1.1.3.2.2. Danıştay'da Temyiz Süresi

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 46.maddesine göre "Danıştay Dava Daireleri ile İdare ve Vergi Mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir. Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile İdare ve Vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir."

1.1.3.3. Yürütmenin Durdurulmasını İsteme Süresi

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27.maddesine göre "Danıştay veya İdari Mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay Dava Dairelerince verilmişse

konusuna göre İdarî veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın Bölge İdare Mahkemesine, İdare ve Vergi mahkemeleri ile tek hâkim tarafından verilen kararlara karşı Bölge İdare Mahkemesine, çalışmaya ara verme süresi içinde ise İdare ve Vergi Mahkemeleri tarafından verilen kararlara en yakın nöbetçi mahkemeye veya kararı veren hâkimin katılmadığı nöbetçi mahkemeye kararın tebliğini izleyen günden itibaren 7 gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz edilen merciler dosyanın kendisine gelişinden itibaren 7 gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir. Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır.

1.1.3.4. Karar Düzeltme (Tashihi) Karar Süresi

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 54.maddesine göre "Danıştay Dava Daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile Bölge İdare

Mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde taraflarca;

“ **Mükellef beyannamesinde vergi matrahına ilişkin bilgileri göstermemişse kendisine 15 günden az olmamak üzere süre verilir. Bu sürede mükelleften eksikliği tamamlaması istenilir.** ”

- Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
- Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması," hallerinde kararın düzeltilmesi istenebilir.

1.1.3.5. Yargılamanın Yenilenmesi Süresi

Yargılamanın yenilenmesi olağanüstü kanun yollarından biridir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 53. ve izleyen maddelerinde düzenlenmiş olup, "Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

a. Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

b. Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

c. Karara esas olarak alınan bir ilâm hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

d. Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,

e. Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

f. Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

g. Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

h. Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilâmın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.

i. Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali

suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.

Yargılamanın yenilenmesi süresi, (1) numaralı fıkranın (h) bendinde yazılı sebep için 10 yıl, (1) numaralı fıkranın (i) bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren 1 yıl ve diğer sebepler için 60 gündür. Bu süreler, dayatılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.

1.1.3.6. Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Süre

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58.maddesine göre ödeme emrine karşı açılan davalar en geç 7 gün içinde Vergi Mahkemesince karara bağlanır.

Bu tip süre; uyarıcı (düzenleyici) süre olarak adlandırılmaktadır¹².

1.2. Sürelerin Hukuki Niteliklerine Göre Sınıflandırma

Vergi hukukunda süreler hukuki niteliklerine göre de sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmada, sürelerin uyulması halinde doğacak hukuki sonuçlar, uygulanacak yaptırımlar ölçüt alınmaktadır. Buna göre süreler, hak düşürücü süreler, vergi ödevleri ile ilgili süreler, müsamaha süreleri ve düzenleyici süreler olarak sınıflandırılabilir.

“6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58.maddesine göre ödeme emrine karşı açılan davalar en geç 7 gün içinde Vergi Mahkemesince karara bağlanır.”

¹² Vahit Yaşar Akın, "Vergi Hukukunda Süreler", 26 Haziran 2007, http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_vuk_sureler.htm, (26.11.2011), ss.1-3.

1.2.1. Hak Düşürücü Süreler

Hak düşürücü süreler bir hakkın kullanılmasını belirli bir zaman ile sınırlandırır. Vergi hukukunda hak düşürücü süreler, gerek vergi yükümlülerinin ve sorumlularının, gerek idarenin çeşitli talepleri için konulmuştur. Bu sürele uyulmadığı takdirde artık söz konusu haktan yararlanma olanağı kalmaz. Yasada bir süreye uyulmaması halinde sürenin ilişkin bulunduğu hakkın “düşeceği”, “ortadan kalkacağı”, “kullanılmayacağı” belirtilmişse bu süre hak düşürücü niteliktedir.

Hak düşürücü süreler yasa ile belirlenen bir zaman noktasından itibaren işlemeye başlar ve yasa ile belirlenen bir anda sona ererler. Hak düşürücü sürele uyulup uyulmadığı yargı organları tarafından re’sen denetlenir çünkü bu hükümler kamu düzenine ilişkindir. Bu sürele uyulmadığı takdirde, sürenin ilişkin bulunduğu hak sona erer ve bununla ilgili işlemleri yapma olanağı kalmaz.

Örneğin, vergi davası açılırken süre aşımı söz konusu olmuşsa, dava reddedilecektir.

1.2.2. Vergi Ödevleri İle İlgili Süreler

Vergi hukukunda yükümlülerin ve sorumluların ödevleri ile ilgili süreler de vardır. Bu süreler hukuki sonuçları bakımından hak düşürücü sürele benzerler. Yasayla ve idare ya da yargı organlarınca saptanan bu süreler içinde belirli vergi ödevlerinin yapılması gerekmektedir. Sürenin geçirilmesi halinde uygulanacak yaptırım her olay bakımından değişiklik gösterir. Örneğin VERGİ USUL KANUNU’ nın 168. maddesine göre işi bırakanlar bunu vergi dairesine bir ay içinde bildirmek zorundadırlar. İş bıraktıklarını bildirmeyen yükümlüler adına beyanname vermemeleri nedeniyle re’sen vergi tarhına başvuruabilirler. Vergi ödevleri ile ilgili sürelerin en belirgin özelliği olan zamanın geçmesi yoluyla bir hakkın yitirilmesinin burada söz konusu olmamasıdır¹³.

1.2.3. Müsamaha Süreleri

Vergi Usul Kanunu’ nda vergi yükümlü ve sorumlularının yararına bazı müsamaha hükümleri yer almıştır.

Örneğin, bu yasanın 371. maddesine göre, belirli koşullar altında vergi suçu işleyen kişiler, bunu kendiliğinden yetkili makamlara bildirdikleri takdirde haklarında vergi cezası kesilmez. Pişmanlık hükmünden yararlanabilmek için maddede yer alan diğer koşullar yanında, hiç verilmemiş beyannamelerin haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde verilmesi ve ek-sik ya da yanlış beyandan doğan vergi farkının haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir¹⁴.

1.2.4. Zamanaşımı Süreleri

Vergi hukukunda zamanaşımı, vergi idaresinin vergi alacağını tahakkuk ettirme ve tahsil edebilme yetkisini kaldıran bir nedendir. Zamanaşımı sürelerinin geçirilmesi vergi alacağının esasını doğrudan etkilediği için bu süreler yasa koyucu tarafından diğer sürelerden farklı olarak hükme bağlanmıştır. V.U.K’ da yer alan sürele ilişkin genel hükümler zaman aşımı sürelerine kural olarak uygulanmaz¹⁵.

1.2.5. Düzenleyici (Uyarıcı) Süreler

Vergi hukukunda yer alan fakat hukuki nitelikleri bakımından yukarıdaki 4 gruba da girmeyen bir kısım süreler vardır. Bu süreler idare ve yargı organlarının görevleri ile ilgili bazı işlemlerini belirli süreler içinde yapmaları amacıyla konulmuştur.

Örneğin V.U.K ‘nun 132+ maddesine göre “yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklama yapılan kişi veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir” denmektedir.

Yukarıdaki örnekten hareketle düzenleyici sürelerin diğer sürelerden farkı yaptırımlarının olmamasıdır. Bu sürele uyulmadığı takdirde ne olacağı yasa da gösterilmemiştir. Bunların amacı idare ve yargı organla-

¹³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e. , s. 112.

¹⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e. , s. 113.

¹⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e. , s. 114.

rının ihmaline engel olmaktadır. Düzenleyici sürelerle uyulmaması esasa ilişkin bir sekil noksanı sayılmakta ve bu süreler kamu görevlilerinin görevlerini savsaklamadan daha dikkatli yapmaları için konulmuş bulunmaktadır. Bununla beraber, idare ve yargı organları bu sürelerle kusurlu olarak uymamışlarsa ve bundan bir zarar doğmuşsa bir yandan idarenin sorumluluğu yoluna gidilebilecek, diğer yandan da görevliler yönünden disiplin soruşturması açılabilir¹⁶.

2. SÜRELERİN HESAPLANMASI

Sürelerin hesaplanması, Vergi Usul Kanunu'nda ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda belirtilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun "Sürelerin Hesaplanması" başlıklı 18. maddesinde ele alınan hükümlere göre;

Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır:

i. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter: Örneğin, vergi mahkemesinde dava açmak için ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 günlük süre tanınmıştır. 11 Mayıs 2009 tarihinde tebligat yapılması halinde mükellefin 10 Haziran 2009 tarihine kadar dava açması gerekmektedir¹⁷.

ii. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter;

iii. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter;

iv. Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter.

Örneğin, gelir vergisi beyannamesini süresinde vermeyen mükellef, bu beyannamesini Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde belirtilen pişmanlık hükümleri çerçevesinde 19.10.2009 günü daireye verir. Vergi

ödeme süresi, beyannameyi daireye verdiği günün ertesi günü olan 20.10.2009'dan başlar ve 15 gün içinde yani 03.11.2009 akşamına kadar sürer. Eğer, 03.11.2009 Cumartesi gününe denk gelirse süre, tatil gününü takip eden ilk iş günü olan 05.11.2009'a kadar uzar¹⁸.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Sürelerle İlgili Genel Esaslar" başlıklı 8. maddesinde ele alınan hükümlere göre;

i. Süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar.

ii. Tatil günleri sürelerle dâhildir. Şu kadar ki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar.

iii. Bu kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır¹⁹.

Sürelerin hesaplanması, uzaması ve diğer konularda hüküm olmaması halinde uygulanacak hükümler konusunda, Vergi Usul Kanunu'na başvurulması gerekmektedir.

Örneğin, 2009 takvim yılına ait beyana tabi kazançlar gelir vergisine tabi bir mükellef için 2010 yılının Mart ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar beyan edilip, ilk taksitin beyannamenin verildiği ay sonuna kadar, diğer taksitin ise Temmuz ayı sonuna kadar ödenmesi gerekir. Kurumlar vergisi beyannamesi ise, takvim yılı için; 2010 yılının Nisan ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar verilip, verginin tamamı bu ayın sonuna kadar ödenir. Haziran ayında başlayıp

¹⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s. 115.

¹⁷ Zeynep Arıkan ve Mehmet Tosuner, Vergi Usul Hukuku, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2009, s.78.

¹⁸ Arıkan, Tosuner, a.g.e., s.78.

¹⁹ Vahit Yaşar Akın, "Vergi Hukukunda Süreler", 26 Haziran 2007, http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_vuk_sureler.htm, (26.11.2011), ss.4-5.

takip eden yılın Mayıs ayının son gününde biten özel hesap dönemine tabi bir kurum ise beyannamesini Mayıs ayından itibaren dördüncü ayın yirmi beşinci günü akşamına kadar verecektir.

Örnek: Manifaturacı Hayrettin SADIK, 7 Mart 2009 tarihinde geçirdiği trafik kazası sonucu hastaneye kaldırılmış ve çok ağır bir kalp ameliyatı geçirmiştir. Hüseyin SADIK'ın kaza geçirmesi ve muhasebecisinin yurt dışında bir muhasebe sempozyumunda bulunması nedeniyle, Mart ayında verilmesi gereken gelir vergisi beyannamesi zamanında verilememiştir.

Hüseyin SADIK 10 Nisan 2009 tarihinde hastaneden taburcu edilerek işinin başına dönmüştür. Hüseyin SADIK'ın 10 Nisan 2009 tarihinden sonra gecikmiş yükümlülüklerini yerine getirme imkânı bulunmakta mıdır?

Çözüm: Mükellefler vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken, vergi kanunlarında belirtilen süre dilimlerine uymak zorundadırlar. Sürelere uyulmaması halinde önemli hukuki sorunlar ortaya çıkabilmekte ve haklar zedelenebilmektedir. Genel kural olarak, kanunun verdiği yetkiye dayanarak idarece belirlenen süreler uzatılamazlar ve değiştirilemezler. Ancak bu kural, mücbir sebepler, zor durum, ölüm gibi hallerde yumuşatılabilmekte ve mükelleflerin ödevleri bu durumlara ve kanuni koşullar bağlı olmak üzere ertelenmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebepler, sürenin işlemesine engel olan önemli sebeplerdendir. 13. maddede sayılan "örnek haller" ve "gibi benzeri haller", bu haller ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemesini durdurur ve tahakkuk zamanaşımını işlemeyen süreler kadar uzatır. Manifaturacı Hüseyin SADIK, Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde sayılan örnek hallerden biri nedeniyle beyannamesini kanuni süre içerisinde verememiştir. Normal şartlarda mükellef hakkında resen tarhiyata ve cezalı işleme gidilmesi gerekmektedir. Ancak, Hüseyin SADIK, geçirdiği kazanın vergisel ödevi olan beyanname verme eylemine engel olduğunu ağır hastalığını belgeleyen doktor raporuyla ispatlamıştır. Ayrıca, Hüseyin SADIK'ın muhasebecisinin de aynı tarihlerde yurt dışında bir muhasebe sempozyumunda

olduğu tespit edilmiştir. Böylece Hüseyin SADIK'ın vergisel ödevlerine ilişkin süreler, hastalandığı tarih olan 7 Mart tarihinden iyileştiği 10 Nisan tarihine kadar işlemeyecek, 10 Nisan tarihinden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Hüseyin SADIK kalan süre içinde beyannamesini verebilecektir. Hakkında vergi dairesi tarafından resen tarhiyat yapılarak vergi cezası kesilemeyecektir²⁰.

3.SÜRELERİN UZAMASI

Aşağıda belirtilen durumlarda vergi hukukundaki süreler uzamaktadır;

3.1. Mücbir Sebepler

Sürelerin işlemesine engel olan durumlardan ilki mücbir sebeplerdir. Mücbir sebepler, kişilerin önceden öngörebilmeleri imkân dâhilinde olmayan ve bu nedenle önüne geçilmesi mümkün bulunmayan, dış etkiler sonucu meydana gelen olayları ifade eder.

Bu hallerde vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ile ilgili süreler, bu mücbir sebep hallerinin meydana geldiği kanıtlandığı takdirde sürelerin işlemesi durur ve mücbir sebep ortadan kalktıktan sonra süreler kaldığı yerden işlemeye devam eder. (V.U.K. md.15)

3.2. Zor Durum Hali

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 17.maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre "Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde 1 ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca munasip bir mühlet verilebilir.

Bu mühletin verilebilmesi için;

1. Mühlet isteyen, sürenin bitmesinden önce yazı ile istemde bulunmalıdır.

²⁰ Arıkan, Tosuner, a.g.e. , ss.75-77.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri malî tatil süresince işlemez. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar. Mahkeme kararı veya Cumhuriyet Savcılıklarının talebi üzerine ya da Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılan aramalı incelemeler hariç olmak üzere, malî tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemez, mükellefin işyerinde incelemeye başlanılmaz.

Tatil süresince, vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç, bilgi isteme talepleri mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmez. Ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde süre, malî tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar.

Malî tatilin sona erdiği günü izleyen yedi gün içinde biten bu maddede kapsamındaki kanuni ve idari süreler, malî tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedinci günün mesai saati bitiminde sona ermiş sayılır. Gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak malî tatil uygulanmaz. Beyana dayanan ve beyanname verme süresi malî tatil nedeniyle uzamış olan vergilerde ödeme süresi (aynı ay içerisinde kalmak kaydıyla), uzayan beyanname verme süresinin son gününden itibaren üçüncü günün mesai saati bitimine kadar uzamış sayılır.

3.5. Avukatlık Kanunu Uyarınca Ek Süre Verilmesi

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 42. maddesi hükmü uyarınca; vekâlet verilen avukatın ölümü, meslekten

veya işten çıkarılması, işten yasaklanması ya da geçici iş yapamaz duruma gelmesi halinde, Baro Başkanlığı'nca yeni avukat görevlendirilmesine kadar kanuni süreler 3 ayı geçmemek üzere işlememektedir.

Bu hususla ilgili olarak Danıştay tarafından verilen bir karar şu şekildedir:

“**Tatil süresince, vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç, bilgi isteme talepleri mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmez. Ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde süre, malî tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar.**”

(Dn. 13. D'nin, 14.01.1980 tarih E. 1978/4831, K. 1980/10 sayılı Kararı)

“Dava konusu yapılan Temyiz Komisyonu Birinci dairesi kararının, davacının vekili olan İstanbul Barosu avukatlarından’a 21.08.1978 gününde tebliğ edildiği ve adı geçen vekilin 17.10.1978 gününde ölümü üzerine, 1136 sayılı Avukatlık Yasası hükümlerine göre dosyalarının incelenmesi ve müvekkillerinin durumundan bilgi sahibi kılınması amacıyla İstanbul Barosu Yönetim Kurulu’nca avukat’ın görevlendirildiği dava konusu karardan davacının avukat’nın 16.12.1978 günlü yazısının 19.12.1978 gününde açıldığı, dosyadaki belgelerin incelenmesinden anlaşılmaktadır. 1136 sayılı Avukatlık Yasası’nın 42/2. maddesinin yasal sürelerin dosyaların devir ve teslimine kadar işlemeyeceği ve bu sürenin üç ayı geçemeyeceği yolundaki hükmü uyarınca, davalı idarenin süre aşımı iddiası yerinde değildir. Dilekçe red kararı üzerine,

red kararının davacıya tebliği üzerine 30 gün içinde yeniden dava açılması gerekirken, bu süre geçirilmiş olduğundan davanın reddine karar verilmiştir.”²²

22 Rüknettin Kumkale, “Vergi Hukukunda Süreler”, http://www.alomaliye.com/2009/ruknettin_kumkale_vergi_hukuk.htm, (26.11.2011), ss. 10-11.

SONUÇ

Süreler, belirli olarak sınırlandırılmış ya da önceden saptanabilir nitelikteki zaman kesitleridir. Vergi hukukunda süreler; çok önemli nitelikte olup, bunların mükellefler tarafından iyi bilinmesi büyük önem arz etmektedir. Çünkü süreler hakların ve yetkilerin kazanılması, kullanılması ve kaybedilmesi yönünden büyük önem taşırlar. Vergi hukukunda gerek vergi alacaklısının yetkileri, gerek vergi mükellefleri ve vergi sorumlularının hakları ve yükümlülükleri ile ilgili çeşitli süreler yer almıştır. Bu sürelerin çoğu "hak düşürücü" niteliktedir. Bu sürelere uyulmaması hakkın kaybına (sakıt olmasına)ve vergi mükellefine ya da vergi sorumlusuna ceza uygulanmasına yol açacaktır.

KAYNAKÇA

- AKIN, Vahit Yaşar, "Vergi Hukukunda Süreler", 26 Haziran 2007,
http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_vuk_sureler.htm , (26.11.2011).
- ARIKAN, Zeynep ve Mehmet Tosuner, Vergi Usul Hukuku, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2009.
- BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.
- BULUTOĞLU, Kenan, Türk Vergi Sistemi, 5.Baskı, İstanbul, 1976.
- GÜRBOĞA, Erkan ve Tuncel Atabey, Vergi Kılavuzu, İzmir SMMM Odası, İzmir, Kasım 2008.

- KIZILOĞ, Şükrü, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006.
- KUMKALE, Rüknettin, "Vergi Hukukunda Süreler",
http://www.alomaliye.com/2009/ruknettin_kumkale_vergi_hukuk.htm , (26.11.2011).
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, 13.Baskı, Ankara, Mayıs 2006.
- ÖZCAN, İsmail, "Dünyada İlk Uygulama Olarak Mali Tatil",
http://www.muhasabenet.net/makale_ismail_ozcan_mali%20tatil.html , (26.11.2011).
- UYSAL, Ali ve Nurettin Eroğlu, Açıklamalı ve İçtihadlı Vergi Usul Kanunu, 3.Baskı, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2005.
- <http://www.muratkoseoglu.com.tr>
- <http://www.apakymm.com>
- <http://www.alomaliye.com>
- <http://www.muhasabenet.net>
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.
- 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu.
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun.

6331 SAYILI İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ KANUNU İLE GETİRİLEN DÜZENLEMELER

Seda ÖZGÖREN

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Giriş

30.06.2012 tarihli 28339 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ile iş yerlerinde iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanması ve mevcut sağlık ve güvenlik şartlarının iyileştirilmesi için işveren ve çalışanların görev, yetki, sorumluluk, hak ve yükümlülüklerinde önemli değişiklikler yapılmıştır.

İşçi çalıştıran iş yerlerinin tehlike sınıfına bağlı olarak alınması gereken önlemler için geçiş tarihleri belirlenmiş olup bu kapsama sigortalı olarak kendi bünyesinde kapıcı, güvenlik görevlisi, yönetici gibi personelleri çalıştıran apartmanlar da alınmıştır.

“ Belirlenen çalışma süresi nedeniyle iş yeri hekimi ve iş güvenliği uzmanının tam süreli görevlendirilmesi gereken durumlarda; işveren, iş yeri sağlık ve güvenlik birimi kurmak zorundadır. ”

Yasal Düzenlemeler

Bu Kanun; kamu ve özel sektöre ait bütün işlere ve iş yerlerine, bu iş yerlerinin işverenleri ile işveren vekillerine, çırak ve stajyerler de dâhil olmak üzere tüm çalışanlarına faaliyet konularına bakılmaksızın uygulanır.

Kanunun uygulanması konusunda iş yerleri az tehlikeli, tehlikeli ve çok tehlikeli şeklinde sınıflandırılarak kademeli bir geçiş öngörülmüştür.

1- Kamu kurumları ile 50’den az çalışanı olan ve az tehlikeli sınıfta yer alan iş yerleri için kanunun yayım tarihinden itibaren 2 yıl sonra (01.07.2014),

2- 50’den az çalışanı olan tehlikeli ve çok tehlikeli sınıfta yer alan iş yerleri için yayım tarihinden itibaren bir yıl sonra (30.06.2013),

3- Diğer iş yerleri için yayım tarihinden itibaren altı ay sonra (01.01.2013),

4- Kanunun 9, 31, 33, 34, 35, 36 ve 38 inci maddeleri ile geçici 4, geçici 5, geçici 6, geçici 7 ve geçici 8 inci maddeleri yayımı tarihinde (01.07.2012)

5- Kanunun diğer maddeleri ise yayım tarihinden itibaren altı ay sonra (01.01.2013) yürürlüğe girer.

İş yeri tehlike sınıfları; 31.05.2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 83. maddesine göre belirlenen kısa vadeli sigorta kolları

prim tarifesi de dikkate alınarak, İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürü’nün başkanlığında ilgili taraflarca oluşturulan komisyonun görüşleri doğrultusunda, bakanlıkça çıkarılacak tebliğ ile tespit edilir.

İş yeri tehlike sınıflarının tespitinde, o iş yerinde yapılan asıl iş dikkate alınır. İş güvenliği uzmanlarının görev alabilmeleri için, çok tehlikeli sınıfta yer alan iş yerlerinde (A) sınıfı, tehlikeli sınıfta yer alan iş yerlerinde en az (B) sınıfı, az tehlikeli sınıfta yer alan iş yerlerinde ise en az (C) sınıfı iş güvenliği uzmanlığı belgesine sahip olmaları şartı aranır.

Belirlenen çalışma süresi nedeniyle iş yeri hekimi ve iş

güvenliği uzmanının tam süreli görevlendirilmesi gereken durumlarda; işveren, iş yeri sağlık ve güvenlik birimi kurmak zorundadır.

İş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinin yerine getirilmesi için, bakanlıkça aşağıdaki şartlarla destek sağlanabilir:

a) Kamu kurum ve kuruluşları hariç **ondan az çalışanı bulunanlardan, çok tehlikeli ve tehlikeli sınıfta** yer alan iş yerleri faydalanabilir. **Ancak, Bakanlar Kurulu, ondan az çalışanı bulunanlardan az tehlikeli sınıfta yer alan iş yerlerinin de faydalanmasına karar verebilir.**

b) Giderler, iş kazası ve meslek hastalığı bakımından kısa vadeli sigorta kolları için toplanan primlerden kaynak aktarılacak suretiyle, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından finanse edilir.

c) Uygulamada Sosyal Güvenlik Kurumu kayıtları esas alınır.

ç) Bu kanun ve diğer mevzuat gereğince yapılan kontrol ve denetimlerde; istihdam ettiği kişilerin sigortalılık bildiriminde bulunmadığı tespit edilen işverenlerden, tespit tarihine kadar yapılan ödemeler yasal faizi ile birlikte Sosyal Güvenlik Kurumu'na tahsil edilir ve bu durumdaki işverenler, sağlanan destekten **üç yıl** süreyle faydalanamaz.

İşverenin Yükümlülükleri

1- İşverenin Genel Yükümlülükleri

İşveren, çalışanların işle ilgili sağlık ve güvenliğini sağlamakla yükümlü olup bu çerçevede;

a) Mesleki risklerin önlenmesi, eğitim ve bilgi verilmesi dâhil her türlü tedbirin alınması, organizasyonun yapılması, gerekli araç ve gereçlerin sağlanması, sağlık ve güvenlik tedbirlerinin değişen şartlara uygun hale getirilmesi ve mevcut durumun iyileştirilmesi için çalışmalar yapar.

b) İş yerinde alınan iş sağlığı ve güvenliği tedbirlerine uyulup uyulmadığını izler, denetler ve uygunsuzlukların giderilmesini sağlar.

c) Risk değerlendirmesi yapar veya yaptırır.

ç) Çalışana görev verirken, çalışanın sağlık ve güvenlik yönünden işe uygunluğunu göz önüne alır.

d) Yeterli bilgi ve talimat verilenler dışındaki çalışanların hayati ve özel tehlike bulunan yerlere girmemesi için gerekli tedbirleri alır.

Ayrıca iş yeri dışındaki uzman kişi ve kuruluşlardan hizmet alınması, işverenin sorumluluklarını ortadan kaldırmaz ve çalışanların iş sağlığı ve güvenliği alanındaki yükümlülükleri, işverenin sorumluluklarını etkilemez. İşveren, iş sağlığı ve güvenliği tedbirlerinin maliyetini çalışanlara yansıtamaz.

2- Risklerden Korunma İlkeleri

İşverenin yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde aşağıdaki ilkeler göz önünde bulundurulur:

a) Risklerden kaçınmak.

b) Kaçınılması mümkün olmayan riskleri analiz etmek.

c) Risklerle kaynağında mücadele etmek.

ç) İşin kişilere uygun hale getirilmesi için iş yerlerinin tasarımı ile iş ekipmanı, çalışma şekli ve üretim metotlarının seçiminde özen göstermek, özellikle tekdüze çalışma ve üretim temposunun sağlık ve güvenliğe olumsuz etkilerini önlemek, önlenemiyor ise en aza indirmek.

d) Teknik gelişmelere uyum sağlamak.

e) Tehlikeli olanı, tehlikesiz veya daha az tehlikeli olanla değiştirmek.

f) Teknoloji, iş organizasyonu, çalışma şartları, sosyal ilişkiler ve çalışma ortamı ile ilgili faktörlerin etkilerini kapsayan tutarlı ve genel bir önleme politikası geliştirmek.

g) Toplu korunma tedbirlerine, kişisel korunma tedbirlerine göre öncelik vermek.

ğ) Çalışanlara uygun talimatlar vermek.

3- İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmetleri

Mesleki risklerin önlenmesi ve bu risklerden korunul-

masına yönelik çalışmaları da kapsayacak, iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinin sunulması için işveren;

a) Çalışanları arasından iş güvenliği uzmanı, iş yeri hekimi ve diğer sağlık personeli görevlendirir. Çalışanları arasında belirlenen niteliklere sahip personel bulunmaması hâlinde, bu hizmetin tamamını veya bir kısmını ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden hizmet olarak yerine getirebilir. Ancak belirlenen niteliklere ve gerekli belgeye sahip olması hâlinde, tehlike sınırı ve çalışan sayısı dikkate alınarak, bu hizmetin yerine getirilmesini kendisi üstlenebilir.

b) Görevlendirdikleri kişi veya hizmet aldığı kurum ve kuruluşların görevlerini yerine getirmeleri amacıyla araç, gereç, mekân ve zaman gibi gerekli bütün ihtiyaçlarını karşılar.

c) İş yerinde sağlık ve güvenlik hizmetlerini yürütenler arasında iş birliği ve koordinasyonu sağlar.

ç) Görevlendirdikleri kişi veya hizmet aldığı kurum ve kuruluşlar tarafından iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili mevzuata uygun olan ve yazılı olarak bildirilen tedbirleri yerine getirir.

d) Çalışanların sağlık ve güvenliğini etkilediği bilinen veya etkilemesi muhtemel konular hakkında; görevlendirdikleri kişi veya hizmet aldığı kurum ve kuruluşları, başka iş yerlerinden çalışmak üzere kendi iş yerine gelen çalışanları ve bunların işverenlerini bilgilendirir.

04.01.2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında; kamu kurum ve kuruluşları; iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerini, Sağlık Bakanlığına ait döner sermayeli kuruluşlardan doğrudan alabileceği gibi 4734 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde de alabilir.

Tam süreli iş yeri hekimi görevlendirilen iş yerlerinde, diğer sağlık personeli görevlendirilmesi zorunlu değildir.

4- Risk Değerlendirmesi, Kontrol, Ölçüm ve Araştırma

İşveren, iş sağlığı ve güvenliği yönünden risk değerlendirmesi yapmak veya yaptırmakla yükümlüdür. Risk değerlendirmesi yapılırken aşağıdaki hususlar dikkate alınır:

a) Belirli risklerden etkilenecek çalışanların durumu,

b) Kullanılacak iş ekipmanı ile kimyasal madde ve müstahzarların seçimi,

c) İş yerinin tertip ve düzeni,

ç) Genç, yaşlı, engelli, gebe veya emziren çalışanlar gibi özel politika gerektiren gruplar ile kadın çalışanların durumu.

İşveren, yapılacak risk değerlendirmesi sonucu alınacak iş sağlığı ve güvenliği tedbirleri ile kullanılması gereken koruyucu donanım veya ekipmanı belirler.

İş yerinde uygulanacak iş sağlığı ve güvenliği tedbirleri, çalışma şekilleri ve üretim yöntemleri; çalışanların sağlık ve güvenlik yönünden korunma düzeyini yükseltecek ve iş yerinin idari yapılanmasının her kademesinde uygulanabilir nitelikte olmalıdır.

İşveren, iş sağlığı ve güvenliği yönünden çalışma ortamına ve çalışanların bu ortamda maruz kaldığı

risklerin belirlenmesine yönelik gerekli kontrol, ölçüm, inceleme ve araştırmaların yapılmasını sağlar.

“
**Çalışanları arasından
iş güvenliği uzmanı,
iş yeri hekimi ve
diğer sağlık
personeli
görevlendirir.
Çalışanları arasında
belirlenen niteliklere
sahip personel
bulunmaması
hâlinde, bu hizmetin
tamamını veya bir
kısmını ortak sağlık
ve güvenlik
birimlerinden hizmet
olarak yerine getirebilir.**
”

5- Acil durum planları, yangınla mücadele ve ilk yardım

İşveren;

a) Çalışma ortamı, kullanılan maddeler, iş ekipmanı ile çevre şartlarını dikkate alarak meydana gelebilecek acil durumları önceden değerlendirerek, çalışanları ve çalışma çevresini etkilemesi mümkün ve muhtemel acil durumları belirler ve bunların olumsuz etkilerini önleyici ve sınırlandırıcı tedbirleri alır.

b) Acil durumların olumsuz etkilerinden korunmak üzere gerekli ölçüm ve değerlendirmeleri yapar, acil durum planlarını hazırlar.

c) Acil durumlarla mücadele için iş yerinin büyüklüğü ve taşıdığı özel tehlikeler, yapılan işin niteliği, çalışan sayısı ile iş yerinde bulunan diğer kişileri dikkate alarak; önleme, koruma, tahliye, yangınla mücadele, ilk yardım ve benzeri konularda uygun donanıma sahip ve bu konularda eğitilmiş yeterli sayıda kişiyi görevlendirir, araç ve gereçleri sağlayarak eğitim ve tatbikatları yaptırır ve ekiplerin her zaman hazır bulunmalarını sağlar.

ç) Özellikle ilk yardım, acil tıbbi müdahale, kurtarma ve yangınla mücadele konularında, iş yeri dışındaki kuruluşlarla irtibatı sağlayacak gerekli düzenlemeleri yapar.

6- Tahliye

Ciddi, yakın ve önlenemeyen tehlikenin meydana gelmesi durumunda işveren;

a) Çalışanların işi bırakarak derhal çalışma yerlerinden ayrılıp güvenli bir yere gidebilmeleri için, önceden gerekli düzenlemeleri yapar ve çalışanlara gerekli talimatları verir.

b) Durumun devam etmesi hâlinde, zorunluluk olmadıkça, gerekli donanıma sahip ve özel olarak görevlendirilenler dışındaki çalışanlardan işlerine devam etmelerini istemez.

İşveren, çalışanların kendileri veya diğer kişilerin güvenliği için ciddi ve yakın bir tehlike ile karşılaştıkları ve amirine hemen haber veremedikleri durumlarda;

istenmeyen sonuçların önlenmesi için, bilgileri ve mevcut teknik donanımları çerçevesinde müdahale edebilmelerine imkân sağlar. Böyle bir durumda çalışanlar, ihmal veya dikkatsiz davranışları olmadıkça yaptıkları müdahaleden dolayı sorumlu tutulamaz.

7- İş Kazası ve Meslek Hastalığı Bildirimi

İşveren;

a) Bütün iş kazalarının ve meslek hastalıklarının kaydını tutar, gerekli incelemeleri yaparak bunlar ile ilgili raporları düzenler.

b) İş yerinde meydana gelen ancak yaralanma veya ölüme neden olmadığı halde iş yeri ya da iş ekipmanının zarara uğramasına yol açan veya çalışan, iş yeri ya da iş ekipmanının zarara uğratma potansiyeli olan olayları inceleyerek bunlar ile ilgili raporları düzenler.

İşveren, aşağıdaki hallerde belirtilen sürede Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirimde bulunur:

a) İş kazalarını kazadan sonraki üç iş günü içinde,

b) Sağlık hizmeti sunucuları veya iş yeri hekimi tarafından kendisine bildirilen meslek hastalıklarını, öğrendiği tarihten itibaren üç iş günü içinde.

İş yeri hekimi veya sağlık hizmeti sunucuları; meslek hastalığı ön tanısı koydukları vakaları, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yetkilendirilen sağlık hizmeti sunucularına sevk eder.

Sağlık hizmeti sunucuları kendilerine intikal eden iş kazalarını, yetkilendirilen sağlık hizmeti sunucuları ise meslek hastalığı tanısı koydukları vakaları en geç on gün içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, Sağlık Bakanlığının uygun görüşü alınarak Bakanlıkça belirlenir.

8- Sağlık Gözetimi

İşveren;

a) Çalışanların iş yerinde maruz kalacakları sağlık ve güvenlik risklerini dikkate alarak sağlık gözetimine

tabi tutulmalarını sağlar.

b) Aşağıdaki hallerde çalışanların sağlık muayenelerinin yapılmasını sağlamak zorundadır:

- 1) İşe girişlerinde,
- 2) İş değişikliğinde,
- 3) İş kazası, meslek hastalığı veya sağlık nedeniyle tekrarlanan işten uzaklaşmalarından sonra işe dönüşlerinde talep etmeleri hâlinde,
- 4) İşin devamı süresince, çalışanın ve işin niteliği ile iş yerinin tehlike sınıfına göre bakanlıkça belirlenen düzenli aralıklarla.

Tehlikeli ve çok tehlikeli sınıfta yer alan iş yerlerinde çalışacaklar, yapacakları işe uygun olduklarını belirten sağlık raporu olmadan işe başlatılamaz.

Bu kanun kapsamında alınması gereken sağlık raporları, iş yeri sağlık ve güvenlik biriminde veya hizmet alınan ortak sağlık ve güvenlik biriminde görevli olan iş yeri hekiminden alınır. Raporlara itirazlar Sağlık Bakanlığı tarafından belirlenen hakem hastanelere yapılır, verilen kararlar kesindir.

Sağlık gözetiminden doğan maliyet ve bu gözetimden kaynaklı her türlü ek maliyet işverence karşılanır, çalışana yansıtılamaz.

Sağlık muayenesi yaptırılan çalışanın özel hayatı ve itibarının korunması açısından sağlık bilgileri gizli tutulur.

9- Çalışanların Bilgilendirilmesi

İş yerinde iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanması ve sürdürülebilmesi amacıyla işveren, çalışanları ve çalışan temsilcilerini iş yerinin özelliklerini de dikkate alarak aşağıdaki konularda bilgilendirir:

- a) İş yerinde karşılaşılabilecek sağlık ve güvenlik riskleri, koruyucu ve önleyici tedbirler,
- b) Kendileri ile ilgili yasal hak ve sorumluluklar,
- c) İlk yardım, olağan dışı durumlar, afetler ve yangınla mücadele ve tahliye işleri konusunda görevlendirilen kişiler.

İşveren;

a) Ciddi ve yakın tehlikeye maruz kalan veya kalma riski olan bütün çalışanları, tehlikeler ile bunlardan doğan risklere karşı alınmış ve alınacak tedbirler hakkında derhal bilgilendirir.

b) Başka iş yerlerinden çalışmak üzere kendi iş yerine gelen çalışanların birinci fıkrada belirtilen bilgileri almalarını sağlamak üzere, söz konusu çalışanların işverenlerine gerekli bilgileri verir.

c) Risk değerlendirmesi, iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili koruyucu ve önleyici tedbirler, ölçüm, analiz, teknik kontrol, kayıtlar, raporlar ve teftişten elde edilen bilgilere, destek elemanları ile çalışan temsilcilerinin ulaşmasını sağlar.

“İşveren, çalışanların iş sağlığı ve güvenliği eğitimlerini almasını sağlar. Bu eğitim özellikle; işe başlamadan önce, çalışma yeri veya iş değişikliğinde, iş ekipmanının değişmesi hâlinde veya yeni teknoloji uygulanması hâlinde verilir.”

10- Çalışanların Eğitimi

İşveren, çalışanların iş sağlığı ve güvenliği eğitimlerini almasını sağlar. Bu eğitim özellikle; işe başlamadan önce, çalışma yeri veya iş değişikliğinde, iş ekipmanının değişmesi hâlinde veya yeni teknoloji uygulanması hâlinde verilir. Eğitimler, değişen ve ortaya çıkan yeni risklere uygun olarak yenilenir, gerektiğinde ve düzenli aralıklarla tekrarlanır.

Çalışan temsilcileri özel olarak eğitilir.

Mesleki eğitim alma zorunluluğu bulunan tehlikeli ve çok tehlikeli sınıfta yer alan işlerde, yapacağı işle ilgili mesleki eğitim aldığını belgeleyemeyenler çalıştırılmaz.

İş kazası geçiren veya meslek hastalığına yakalanan çalışana işe başlamadan önce, söz konusu kazanın veya meslek hastalığının sebepleri, korunma yolları ve güvenli çalışma yöntemleri ile ilgili ilave eğitim verilir. Ayrıca, herhangi bir sebeple altı aydan fazla süreyle işten uzak kalanlara, tekrar işe başlatılmadan önce bilgi yenileme eğitimi verilir.

Tehlikeli ve çok tehlikeli sınıfta yer alan iş yerlerinde; yapılacak işlerde karşılaşılabilecek sağlık ve güvenlik riskleri ile ilgili yeterli bilgi ve talimatları içeren eğitimin alındığına dair belge olmaksızın, başka iş yerlerinden çalışmak üzere gelen çalışanlar işe başlatılamaz.

Geçici iş ilişkisi kurulan işveren, iş sağlığı ve güvenliği risklerine karşı çalışana gerekli eğitimin verilmesini sağlar.

Bu madde kapsamında verilecek eğitimin maliyeti çalışanlara yansıtılamaz. Eğitimlerde geçen süre çalışma süresinden sayılır. Eğitim sürelerinin haftalık çalışma süresinin üzerinde olması hâlinde, bu süreler fazla sürelerle çalışma veya fazla çalışma olarak değerlendirilir.

11- Çalışanların Yükümlülükleri

Çalışanlar, iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili aldıkları eğitim ve işverenin bu konudaki talimatları doğrultusunda, kendilerinin ve hareketlerinden veya yaptıkları işten etkilenen diğer çalışanların sağlık ve güvenliklerini tehlikeye düşürmemekle yükümlüdür.

Çalışanların, işveren tarafından verilen eğitim ve talimatlar doğrultusunda yükümlülükleri şunlardır:

- İş yerindeki makine, cihaz, araç, gereç, tehlikeli madde, taşıma ekipmanı ve diğer üretim araçlarını kurallara uygun şekilde kullanmak, bunların güvenlik donanımlarını doğru olarak kullanmak, keyfi olarak çıkarmamak ve değiştirmemek,
- Kendilerine sağlanan kişisel koruyucu donanımı doğru kullanmak ve korumak,
- İşyerindeki makine, cihaz, araç, gereç, tesis ve binalarda sağlık ve güvenlik yönünden ciddi ve yakın bir tehlike ile karşılaştıklarında ve koruma tedbirlerinde bir eksiklik gördüklerinde, işverene veya çalışan temsilcisine derhal haber vermek,

ç) Teftişe yetkili makam tarafından iş yerinde tespit edilen noksanlık ve mevzuata aykırılıkların giderilmesi konusunda, işveren ve çalışan temsilcisi ile iş birliği yapmak,

d) Kendi görev alanında, iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanması için işveren ve çalışan temsilcisi ile iş birliği yapmak.

12- Çalışan Temsilcisi

İşveren; iş yerinin değişik bölümlerindeki riskler ve çalışan sayılarını göz önünde bulundurarak dengeli dağılıma özen göstermek kaydıyla, çalışanlar arasında yapılacak seçim veya seçimle belirlenemediği durumda atama yoluyla, aşağıda belirtilen sayılarda çalışan temsilcisini görevlendirir:

- İki ile elli arasında çalışanı bulunan iş yerlerinde bir,
- Elli bir ile yüz arasında çalışanı bulunan iş yerlerinde iki,
- Yüz bir ile beş yüz arasında çalışanı bulunan iş yerlerinde üç,
- Beş yüz bir ile bin arasında çalışanı bulunan iş yerlerinde dört,
- Bin bir ile iki bin arasında çalışanı bulunan iş yerlerinde beş,
- İki bin bir ve üzeri çalışanı bulunan iş yerlerinde altı.

Birden fazla çalışan temsilcisinin bulunması durumunda baş temsilci, çalışan temsilcileri arasında yapılacak seçimle belirlenir.

Çalışan temsilcileri, tehlike kaynağının yok edilmesi veya tehlikeden kaynaklanan riskin azaltılması için, işverene öneride bulunma ve işverenden gerekli tedbirlerin alınmasını isteme hakkına sahiptir.

Görevlerini yürütmeleri nedeniyle, çalışan temsilcileri ve destek elemanlarının hakları kısıtlanamaz ve görevlerini yerine getirebilmeleri için işveren tarafından gerekli imkânlar sağlanır.

İş yerinde yetkili sendika bulunması hâlinde, iş yeri sendika temsilcileri çalışan temsilcisi olarak da görev yapar.

Uygulanacak İdari Para Cezaları

AÇIKLAMA	İDARİ PARA CEZASI
Mesleki risklerin önlenmesi, eğitim ve bilgi verilmesi dâhil her türlü tedbirin alınması, organizasyonun yapılması, gerekli araç ve gereçlerin sağlanması, sağlık ve güvenlik tedbirlerinin değişen şartlara uygun hale getirilmesi ve mevcut durumun iyileştirilmesi çalışmalarının yapılmaması (Md.4/1-a)	Her bir yükümlülük için ayrı ayrı 2.000,00 TL
İş yerinde alınan iş sağlığı ve güvenliği tedbirlerine uyulup uyulmadığının izlenmesi, denetlenmesi ve uygunsuzlukların giderilmesi (Md.4/1-b)	Her bir yükümlülük için ayrı ayrı 2.000,00 TL
İş güvenliği uzmanı veya iş yeri hekimi görevlendirilmemesi (Md.6/1-a)	Görevlendirilmeyen her bir kişi için 5.000,00 TL, aykırılığın devam ettiği her ay için aynı miktar
Diğer sağlık personeli görevlendirilmemesi (Md.6/1-a)	Görevlendirilmeyen personel için 2.500,00 TL, aykırılığın devam ettiği her ay için aynı miktar
Görevlendirilen kişi veya hizmet alınan kuruluşların görevlerini yerine getirebilmeleri için araç, gereç, zaman ve mekan gibi ihtiyaçların karşılanmaması (Md.6/1-b)	Her bir ihlal için ayrı ayrı 1.500,00 TL
İş yerinde sağlık ve güvenlik hizmeti yürütenler arasında koordinasyonun sağlanmaması (Md.6/1-c)	Her bir ihlal için ayrı ayrı 1.500,00 TL
Görevlendirilen kişi veya hizmet alınan kurum ve kuruluşlar tarafından iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili mevzuata uygun olan ve yazılı olarak bildirilmiş tedbirlerin yerine getirilmemesi (Md.6/1-ç)	Yerine getirilmeyen her bir tedbir için ayrı ayrı 1.000,00 TL
Çalışanların sağlık ve güvenliğini etkilediği bilinen veya etkilemesi muhtemel konular hakkında görevlendirilen kişilerin ya da hizmet alınan kurum ve kuruluşların bilgilendirilmemesi; başka iş yerlerinden çalışmak üzere gelen işçilerin ve bunların işverenlerin bilgilendirilmemesi (Md.6/1-d)	Her bir ihlal için ayrı ayrı 1.500,00 TL
İş yeri hekimi ve iş güvenliği uzmanlarının hak ve yetkilerinin kısıtlanması (Md.8/1)	Her bir ihlal için ayrı ayrı 1.500,00 TL
İş yeri hekimi ve iş güvenliği uzmanının tam süreli görevlendirilmesi gereken durumlarda, iş yeri sağlık ve güvenlik birimi kurulmaması ve haftalık çalışma saatinin dikkate alınmaması (Md.8/6)	Her bir ihlal için ayrı ayrı 1.500,00 TL.

AÇIKLAMA	İDARİ PARA CEZASI
İş sağlığı ve güvenliği yönünden risk değerlendirmesi yapılmaması/yaptırılmaması (Md.10/1)	3.000,00 TL, aykırılığın devam ettiği her ay için 4.500,00 TL
İş sağlığı ve güvenliği yönünden çalışma ortamına ve çalışanların bu ortamda maruz kaldığı risklerin belirlenmesine yönelik gerekli kontrol, ölçüm, inceleme ve araştırmaların yapılmaması (Md.10/4)	1.500,00 TL
Acil durum planları, yangınla mücadele ve ilk yardım hususlarında gerekli tedbirlerin alınmaması (Md.11)	Uyulmayan her bir yükümlülük için 1.000,00 TL, aykırılığın devam ettiği her ay için aynı miktar
İş yerinde meydana gelebilecek tehlikeli durumlarda tahliye prosedürlerinin oluşturulmaması (Md.12)	Uyulmayan her bir yükümlülük için 1.000,00 TL, aykırılığın devam ettiği her ay için aynı miktar
İş kazaları ve meslek hastalıklarının kaydının tutularak incelemelerin yapılmaması ve bunlarla ilgili raporların düzenlenmemiş olması, iş yerinde meydana gelen; ancak yaralanma veya ölümün olmadığı ve iş yerinin/ekipmanın zarara uğramasına yol açan veya açabilecek olayların incelenerek raporlanmamış olması (Md.14/1)	Her bir yükümlülük için ayrı ayrı 1.500,00 TL
İş kazalarının ve meslek hastalıklarının üç iş günü içinde bildirilmemesi (Md.14/2)	2.000,00 TL
İş kazalarının ve tanısı konulan meslek hastalıklarının on gün içinde SGK'ye bildirilmemesi (Md.14/4)	Yetkilendirilen sağlık hizmeti sunucularına 2.000,00 TL
Çalışanların sağlık muayenelerinin yaptırılmamış olması (işe girişlerde, iş değişikliklerinde, periyodik aralıklarla vb.) (Md.15/1)	Sağlık gözetimine tabi tutulmayan her bir işçi için 1.000,00 TL
Tehlikeli ve çok tehlikeli sınıfta yer alan iş yerleri için, işçilerin bu işe uygunluklarını gösteren rapor olmadan işe başlatılmış olması (Md.15/2)	Sağlık raporu alınmayan her çalışan için 1.000,00 TL
Çalışanların iş yerinde karşılaşılabilecek sağlık ve güvenlik riskleri, koruyucu önlemler, ilk yardım vb. konularda görevli kişiler konusunda bilgilendirilmemiş olması (Md.16)	Bilgilendirilmeyen her bir çalışan için 1.000,00 TL

AÇIKLAMA	İDARİ PARA CEZASI
İş sağlığı ve güvenliği eğitimlerinin aldırılmaması, tekrarlanması gereken durumlarda tekrarlanmaması (Md.17/1)	Her bir çalışan için 1.000,00 TL
Eğitimin maliyetinin çalışanlara yansıtılması, eğitimlerde geçen sürelerin çalışma süresinden sayılmaması (Md.17/7)	Her bir çalışan için 1.000,00 TL
Çalışan temsilcilerinin görüşlerinin alınmaması ve katılımlarının sağlanmamış olması (Md.18)	Her bir aykırılık için ayrı ayrı 1.000,00 TL
Çalışan temsilcisi atanmaması veya çalışan temsilcisi ve destek elemanının haklarının kısıtlanması, gerekli imkanlarının sağlanmamış olması (Md.20/1-20/4)	1.000,00 TL
Çalışan temsilcisinin tehlike kaynağının yok edilmesi veya riskin azaltılması için öneride bulunduğu konularda tedbir almamak (Md.20/3)	1.500,00 TL
İş sağlığı ve güvenliği kurulunun kurulması gerektiği halde kurulmaması (Md.22)	Her bir aykırılık için ayrı ayrı 2.000,00 TL
Birden fazla iş yerinin bulunduğu iş merkezi, iş hanı, sanayi bölgesi veya sanayi sitesi gibi yerlerde iş sağlığı ve güvenliği uyarılarına uymayan iş yerlerini Bakanlığa bildirmeyen yönetim için (Md.23/2)	5.000,00 TL
İş sağlığı ve güvenliği konularında ölçüm, inceleme, araştırma yapılmasına ve numune alınmasına; eğitim kurumları ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinin kontrol ve denetim yapmasına engel olan işverenler (Md.24/2)	5.000,00 TL
İş durdurma kararı alınmış olmasına rağmen işi yönetmelikte belirtin şartları yerine getirmeden devam ettiren işverene fiil başka bir suç oluştursa dahi (Md.25)	10.000,00 TL
İşin durdurulması sebebiyle işsiz kalan çalışanlara ücretlerinin ödenmemesi (veya ücretinde düşüklük olmamak üzere başka bir iş gösterilmemesi) (Md.25/6)	İhlale uğrayan her bir çalışan için 1.000,00 TL, aykırılığın devam ettiği her ay için aynı miktar

AÇIKLAMA	İDARİ PARA CEZASI
Büyük endüstriyel kaza oluşabilecek iş yerlerinde, büyük kaza önleme politika belgesi hazırlamayan işverene (Md.29)	50.000,00 TL
Büyük endüstriyel kaza oluşabilecek iş yerlerinde, güvenlik raporunu hazırlayıp Bakanlığın değerlendirmesine sunmadan iş yerini faaliyete geçiren, işletilmesine Bakanlıkça izin verilmeyen iş yerini açan veya durdurulan iş yerinde faaliyete devam eden işverene (Md.29)	80.000,00 TL
Bakanlıkça bu Kanuna göre çıkarılacak yönetmeliklere aykırı davranan işverene (Md.30)	Uyulmayan her hüküm için tespit edildiği tarihten itibaren aylık 1.000,00 TL

Kaynak:

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu

ASLİYE CEZA MAHKEMELERİ İÇİN UZMAN BİLİRKİŞİ RAPORU ÖRNEĞİ

Eda KAYA

Bilindiği gibi, 213 sayılı VUK'a aykırı fiiller dolayısıyla işbu kanunun 359/b-1 madde hükmüne göre veya VUK madde 359/a-2 hükmüne göre; bilirkişiler tarafından Asliye Ceza Mahkemesine sunulacak rapor dizpozisyonu tarafımıza göre aşağıdaki biçimde düzenlenmiştir.

Bazı bilirkişiler tarafından ise, yine aynı bilgileri içerecek şekilde farklı bir dizpozisyon dahilinde rapor düzenlenebilir. Önemli olan raporun dizpozisyonu değil, içereceği asgari bilgilerdir.

Rapor dizpozisyonu:

- 1) Raporun düzenlendiği tarih ve sayı,
- 2) Raporu düzenleyen kişinin unvanı (SMMM, YMM),
- 3) Raporun konusu (kısaca bilirkişiden istenilen görev),
- 4) Raporun giriş bölümü ve konusu (213 sayılı VUK'a göre mükellefin sahte fatura kullanma veya düzenleme fiili ile ilgili kısaca bilgiler),
- 5) İncelenen defter ve belgelerle ilgili bilgiler (mükellefin işlediği fiille ilgili yıl ve dönemlerin belirtilmesi, defter tasdik bilgileri, kullanılan veya düzenlenen faturaların kayıtlandırıldığı yevmiye maddeleri),
- 6) Vergi müfettişi tarafından istenilen defterlerle ilgili bilgiler (müfettiş tarafından mükellefe veya şirket yetkilisine tebliğ edilen defter ibraz yazısının tarih bilgileri, kime tebliğ edildiği, tebligatın doğru yapıp yapılmadığı, incelemenin müfettişlik resmi ofisinde mi yoksa vergi mükellefinin iş yerinde mi gerçekleştirileceği, tutanakları imzaya yetkili kimse-lerin verdiği ifadeler),
- 7) Müfettiş raporunda yer alan sahte belge veya

düzenleme fiilleri ile ilgili bilgiler (sahte olduğu iddia edilen faturalarla ilgili VTR bilgileri, malların alış, satış varsa irsaliye bilgileri, faturalarla ilgili varsa dara, kantar fişleri, söz konusu malların borsaya tabi bir mal olup olmadığı, borsa tescil bilgileri, mal bedellerin ödenmesi ile ilgili banka bilgileri, havale, çek, EFT numaraları),

8) Fiilin sahte fatura düzenlemek mi yoksa kullanmak mı olduğunun saptanması (Burada kullanılan veya düzenlenen faturalarla ilgili bu faturaların gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayalı olup olmadığı bilgilerine yer verilecektir. Ayrıca mükellefin 2006 ila 2009 yılları için matrah artırım ile ilgili 6111 sayılı yasadan yararlanıp yararlanmadığı ve hangi vergi türlerinden yararlandığı gibi bilgilere yer verilecektir. Yine, söz konusu mükellefin 5811 sayılı varlık barışı hakkındaki yasadan yararlanarak bu yasaya göre ödeme yapıp yapmadığı muhasebe kayıtlarını bu yasaya göre kayıtlandırıp kayıtlandırmadığı bilgilerine yer verilecektir.)

9) Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlıklar tarafından "olur" alınıp alınmadığı hususları (VUK 359. md hükmüne göre, vergi idaresi tarafından bu konuda yeni vergi inceleme yönetmeliği hükümlerine göre mükellef hakkında vergi suçu raporu düzenlenmeden önce ilgili müfettiş tarafından defterdarlık veya vergi dairesi başkanlığından yazılı olur alınıp alınmadığı konularına yer verilecektir.)

10) Mükellefin vergi yargısına başvurup başvurmadığı (ceza dava dosyası ile ilgili mükellefin başka bir vergi mahkemesinde vergi davası açıp açmadığı, açmış ise dosya numaraları, derdest davanın safahatları veya dava açılmadan önce tarhiyattan önce veya sonra uzlaşmaya varılıp varılmadığı vs. konulara yer verilecektir.)

11) Sahte olduğu iddia edilen faturaların akıbeti (mükellefin defter, kayıt ve belgelerine göre bu faturaları bilerek veya bilmeyerek alıp almadığı, bu faturalardan dolayı maddi menfaat elde edip etmediği, kullanıcılar açısından vergi kaybına neden olup olmadığı ve bu fiilleri kasıtlı ve bilerek işleyip işlemediği konusunda bilgi),

12) Vergi kaybı hakkında ödeme yapılıp yapılmadığı (sahte belge kullanımı ile ilgili olarak önerilen tarhiyata ilişkin vergilerin Hazineye yatırılıp yatırılmadığı konuları),

13) Sonuç ve değerlendirme: Burada sonuç olarak incelenen belge, bilgi ve defterlere göre sahte belge kullanmak suretiyle vergi suçu fiilinin maddi ve manevi unsurlarının oluşturup /oluşturmadığı kesin olarak belirtilecektir. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ile ilgili bir fiil var ise, bunların incelemeye ibraz edilmemesi ile ilgili varsa mahkeme kararları, inandırıcı rapor ve belgeler ve neticede vergi suçu unsurlarının tam olarak gerçekleşip gerçekleşmediği kesin ifadelerle belirtilecektir.

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, Volume19, Number 2, s. 79-103.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır. 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. Forma ulaşmak için www.dayanismadergisi.com

Yazışma Adresi

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: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

www.dayanismadergisi.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

