



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

Dayanışma

Ağustos 2012

**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

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

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

Düzelti
Halil URGAN

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

Basım Tarihi: Ağustos 2012

dayanışma sayı:115

İki Aylık Mesleki Dergi

Sürekli Yerel Yayın

İzmir SMMMO üyelerine ücretsiz olarak gönderilir.

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

İç Hatlar

123	Bşk. Sekreteri	312	Haksız Rekabet
702 – 712	İlhan BORA (Başk. Yard.)	501 – 511	Yasemin YILDIZ (Santral – Gelen – Giden Evrak – Özlük İşleri – Tahsilat)
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 ATAŞEVER (İdari İşler Sekreteri)
303	Nilsu AKDENİZ (Tesmer Muhasebe)	515	Seda ANAÇ (Muhasebe Departmanı)
304	Denetleme Kurulu (Ömer AKBAŞ) (3. Kat)	123 – 602	Nazan TUNABOYLU (Yönetici Asistanı)
305	Emin AKBULUT (Bilgi İşlem)	609	Nazik ÇAYHAN (6. Kat İçecek)
306	Selda ARPACI (Hukuk Müşaviri)	708	Tesmer Toplantı Odası
307	Müfrit YILDIRIM (Tesmer Sekreteri)	104	Güvenlik
308	Yusuf ALABAĞ (Kütüphane)	105	Dr. Bülent COŞKUN
309	Hacer ÇİÇEK (3. Kat İçecek)	131	1. Kat Toplantı Salonu (Küçük Salon)
311	Disiplin Kurulu (Şükri PARMAKLI) (3. Kat)		

Banka Hesap Numaraları

Banka Adı	Şube Kodu	Şube Adı	IBAN No
İş Bankası	3413	Yenigün	TR38 0006 4000 0013 4131 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 Dayanışma Dergisi Gönüllüleri, Degerli Üyeler,

Muhasebe camiası olarak son üç aydır çok sıcak günler yaşadık. Bu süreç; özellikle Türk Ticaret Kanunu' nda yapılan değişikliklerle, 400. madde ile bizleri denetim dışında tutma çabalarına, üzerimizden oynanan oyunlara ve çirkin tezgâhlara sahne oldu.

Sonuç olarak hak ve adalet yerini buldu. Bağımsız denetim yapma hakkımız Türk Ticaret Kanunu' nda eski halinden daha net bir şekilde yerini aldı. Bu da Türmob ve odalarımızın onurlu bir duruş sergileyerek, mücadele vermesiyle oldu. Bu nedenle başta Türmob Genel Başkanımız Sayın Nail Sanlı olmak üzere Türmob yöneticilerine, oda başkan ve yöneticilerine, kısaca emeği geçen herkese sizler adına teşekkür ederim.

Bizler bu mutluluğu yaşarken ve Kamu Gözetim Kurumu tarafından bağımsız denetime ilişkin yönetmeliğin yayımlanmasını beklerken, Sakarya Üniversitesi' nin bağımsız denetim eğitimlerine ilişkin olan ve daha sonra yayımlanan yönetmeliğin büyük bir kısmını oluşturan duyurusu hepimizi şaşkına çevirdi. Çünkü Kamu Gözetim Kurumu henüz yönetmeliği yayımlanmamıştı. Eğitimle ilgili çalışma usul ve esasları belirleyen düzenlemeler yapılmamıştı.

Bağımsız denetim eğitiminin taraflarından olan, bu alanda eğitim vermiş ve vermeye devam eden, köklü ve uluslar arası alanda tanınan üniversiteler ile görüşülmeden, sadece personel değerlemede kendini akredite etmiş bir üniversiteye bu işin verilmesini etik olmamaktan da öte yanlış buluyorum.

Bu eğitim duyurusundan birkaç gün sonra Kamu Gözetim Kurulu beklediğimiz yönetmelik taslağını kamuoyu ile paylaşmak için yayımladı. Türmob dâhil bazı kurum ve kuruluşlardan görüş ve önerilerini istedi. Tabi ki ben de heyecanla taslağı birkaç kez okudum. Daha sonra taslağı meslektaşlarımız ile yorumladık. Teknik ve dizayn açısından fazla söylenecek bir şey yok. Ancak taslak ile ilgili genel anlamda çok önemli eleştirilerimiz var:

- Öncelikle taslak; yönetmeliğin en önemli tarafı Türmob ve yıllardır denetim işini yapan SPK, EPDK, BDDK gibi kurumların deneyimlerinden faydalananarak, hep birlikte hazırlanmalıydı. Yani yöntem yanlış. Bu kurumlarla diyolog kesinlikle kurulmalıydı.

- Taslağın diğer bir eksikliği de Kamu Gözetim Kurumunca yönetmeliğin uygulayıcısı, biz meslek mensuplarını temsil eden üst birliğimiz Türmob'a sınav, disiplin, eğitim, sicil gibi işlemlerini devretmeliydi. (660 KHK bu yetki devri var) Kamu Gözetim Kurumu sadece bağımsız denetimin kalitesini denetleyen gözetleyen kurum olmalıdır.

- 23 Yıldan beri bu alanda hizmet veren bir kurum olan Türmob'un devre dışı tutulması büyük eksikliktir.

- Diğer önemli eksiklik ise, yönetmeliğin geçici maddelerinde bazı meslektaşlara imtiyazlar sağlanmasıdır. Biz örgüt yöneticileri olarak buna en başından beri karşı çıktık. Bir imtiyaz tanınacaksa bu, yönetmelik yayımlandığı tarihe kadar ruhsat almış tüm meslektaşlarımıza tanınmalıdır. 15 yıllıklar 10 yıllıklar gibi ayrıcalıkları asla kabul etmiyoruz. Bu konuda yöneticiler olarak her alanda, yargı da dâhil olmak üzere, bu eşitliğin sağlanması için çalışmalarımızı sürdüreceğiz.

Değerli üyelerimiz bu alanda yaptığımız çalışmaları hemen anında sizlerle paylaşacağız. Diğer mesleki sorunlarımız için Maliye Bakanı Sayın Müsteşarına sunduğumuz raporunu takip ettiğimizi, gelişmeler olduğu takdirde sizleri detaylı olarak bildireceğimizi söylemek isterim. Olmazsa olmazlarımızdan, İZSMMO olarak çok önemseydiğimiz TTK, KOBİ TFRS ve Bağımsız Denetim eğitimleriniz devam edecektir.

Bu duygu ve düşüncelerimle hepinize sağlıklı ve mutlu günler dilerim.

Saygılarımla,

Feyzullah TOPÇU
Başkan

İçindekiler

İçindekiler İçindekiler İçindekiler

Başkan	2
--------------	---

Hakemli Yazılar

Doç. Dr. Ayşe NECEF YERELİ/ Araş. Gör. Semra Doğan/Yük. Lis. Öğr. Canan ADALI/ Yük. Lis. Öğr. Damla ŞAHİN Kalite Maliyetleri'nin Ve Kayıpları'nın Analizi: Beyaz Eşya Firması Örneği	7
--	---

Doç. Dr. Yusuf KADERLİ / Öğr. Gör. Çağdaş GÜNDÜZ İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nın Özelleştirilmesinin Muhtemel Sonuçları Üzerine Bir Ara	17
---	----

Necmettin DEMİR / Nesrin ADA Yazılım Geliştiren İşletmelerde Yazılım Ürününün Yeniden Tasarımı Üzerine Bir Literatür Çalışması	29
--	----

Yrd. Doç. Dr. Nilgün KAYALI /Yrd. Doç. Dr. Burak TERİM Tms 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Ve Devlet Yardımlarından Sağlanan Desteklerin Muhasebe Açısından İncelenmesi	34
--	----

Yrd. Doç. Dr. Ş. Sertaç ÇAKI Deniz Ulaştırma İşletmelerinde Maliyet Türlerinin Tespit Edilmesi Üzerine Bir Çalışma.....	43
---	----

Hakemsiz Yazılar

Yücel Akdemir Bağımsız Denetimde Kalite	57
---	----

Şeref Tektaş Apartman Ve (Konut) Site Yönetimlerinin Güncel Vergisel Sorunları	59
--	----

Mustafa Köseoğlu Vergi Kayıtlarının Re'sen Terki (1)	64
--	----

Berna Gökçen Ayan Part-Time Çalışanların Sosyal Güvenlik Hakla	66
--	----

Beno Kuryel Bir Matematik Sohbeti	70
---	----

Öğr.Grv. Hatice ÖZTEKİN Bağımsız Denetim ve İç Kontrol.....	75
---	----

Osman Bulut

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu' na Göre Anonim Şirket Ve Limited Şirketlerde Bağımsız Denetime Bakış 81

Aydın Özdemir

Söz "TTK"nın 86

Sezgin Malay

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Yeni Cezalar 89

Akın Kuş

Bağımsız Denetimde Önemlilik 95

Mustafa Alpaslan/Eda Kaya

Asıl Nüshası Kaybolan Faturalar Kdv'den İndirim Konusu Yapılabilir Mi? 97

Engin Malay

İkmalen, Re'sen Ve İdarece Tarh Sonrası Mükelleflerin Ödevleri Ve Hakları 100

Ali İhsan ESMEROĞLU

Kat Karşılığı Verilen Arsaların ve Elde Edilen Gayrimenkullerin Değer Artış Kazancı ve KDV Yönünden Değerlendirilmesi 102

Ali Saraç

Kobi'ler İçin Finansal Raporlama Standardı Bölüm – 23 Hâsılat 104

Cengiz Pak

İş Arkadaşlarınıza Ve Çalışanlarınıza Sorumluluk Alabilmeleri İçin Nasıl Yardım Edebilirsiniz? 110

Erkan Kipik

Yeni Borçlar Kanunu Hakkında Özet Bilgiler 112

Harun Reşit Tokcan

Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerin Vergisel Boyutu 114

Şükran Türkan

İkmalen, Re'sen Ve İdarece Tarh 120

Yayın Koşulları 123

Makale Sunum Formu 125

İZMİR SMMO 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. Keramettin Tezcan	İzmir Üniversitesi
Doç.Dr. Mine Tükenmez	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Nülgün Kutay	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Orhan Çelik	Ankara Üniversitesi
Doç.Dr. Tamer Aksoy	TOBB Ekonomi Ve Tekn. Üniv.
Yrd.Doç. Dr. A.Fatih Dalkılıç	Dokuz Eylül Üniversitesi
Yrd.Doç. Dr. Masum Türker	İstanbul Ticaret Üniversitesi
Yrd.Doç. Dr. Mine Aksu	Sabancı Üniversitesi
Yrd.Doç. Dr. Gürol Durak	Yaşar Üniversitesi

“KALİTE MALİYETLERİ VE KAYIPLARI”NIN ANALİZİ: BEYAZ EŞYA FİRMASI ÖRNEĞİ

Doç Dr. Ayşe Necef YERELİ, Öğretim Üyesi*

Semra DOĞAN, Araştırma Görevlisi**

Canan ADALI, Yüksek Lisans Öğrencisi***

Damla ŞAHİN, Yüksek Lisans Öğrencisi****

ÖZET

Toplam maliyetler içinde önemli bir ağırlığı olan kalite maliyetleri ile kalite arasındaki dengeyi iyi kuran işletmeler, istenilen kalitede mal ve hizmeti mümkün olan en az maliyetle üreterek rekabet güçlerini arttırır ve piyasada uzun süre kalabilirler. Ayrıca kalite maliyetleri dikkatli bir şekilde sınıflandırılıp analiz edildiğinde yöneticilere kaliteyle ilgili alacakları kararlar konusunda yol gösterici bir nitelik taşır. Öte yandan, toplam maliyetlerde, kalite maliyetlerinden daha fazla yer kaplayan kalite kayıpları, üzerinde durulması gereken diğer bir konudur. Çünkü kalite kayıpları değer yaratmaz, aksine değer azaltır. Bu yüzden, kalite kayıpları, özellikle de gizli kalite kayıpları işletmeler açısından büyük bir para kaybıdır.

Çalışmamızda, özel sektörde faaliyet gösteren bir beyaz eşya firmasında kalite maliyetleri ve kalite kayıpları analiz edilmiş ve aralarındaki farklar belirgin bir hâle getirilip kalite iyileştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar kelimeler: kalite kayıpları, kalite maliyetleri, PAF modeli, üretim kaybı, tasarım kaybı.

ABSTRACT

Firms stabilizing quality and quality costs which have a great share in total costs empowers competitiveness and keep their position in the market for a long time by producing demanded products and services with the least costs. When classified and analyzed carefully, quality costs help managers make decisions about quality. On the other hand, quality loss that have more share in quality costs is another issue to centre on because quality loss does not create value, it decreases value. That's why quality loss, especially hidden quality loss, may become loss of great money.

In our study, quality costs and quality loss in a white goods firm operating in private sector have been analyzed, differences between them have been made apparent and recommendations have been made to provide company with quality enhancement.

Keywords: quality losses, quality costs, PAF model, manufacturing loss, design loss.

*Celal Bayar Üniversitesi e-posta: ayereli@bayar.edu.tr

**Dumlupınar Üniversitesi e-posta: semra.dogan85@gmail.com

***Celal Bayar Üniversitesi e-posta: canan.adali@hotmail.com

****Celal Bayar Üniversitesi e-posta: damalasahin35@gmail.com

1. Giriş

Toplam kalite yönetimi anlayışının işletmeler tarafından yönetim felsefesi olarak uygulanmaya başlanmasından sonra, bugüne kadar maliyet sistemi içinde ayrıca izlenmeyen kalite maliyetlerinin, maliyet sistemi içinde ayrıca izlenmesi ve raporlanması gereği ortaya çıkmıştır. Kalite maliyetlerinin tanımlanması, sınıflandırılması ve analizi, işletmede maliyetleri azaltma olanağının olup olmadığı, hedeflenen kalite düzeyine ulaşıp ulaşılmadığı gibi soruların yanıtlanmasında yönetime yararlı bilgiler vermektedir¹. Dahası, kalite maliyetleme bir organizasyonun kalite performansının “para” dilinde açıklanmasını sağlamaktadır².

Firmanın toplam maliyetleri içinde önemli bir yer tutan kalite maliyetlerini azaltmak firmalar için gözden kaçırılmaması gereken bir konudur. Kaliteyi elde etmek için katlanılan maliyetler, dikkatli bir şekilde izlenip değerlendirildiğinde, bunun işletme üzerinde yaratacağı olumlu etkiler rahatlıkla hissedilebilir. Mamulün kalitesiyle bu kalitenin sağlanması için katlanılan maliyetler arasında bir denge kurulabilirse hem toplam maliyetler azalacak hem de müşteri memnuniyetsizliği ortadan kalkarak işletmenin rekabet gücü ve gelirleri artmış olacaktır³. Bu dengenin kurulabilmesi için kalite maliyet verilerinin yakından izlenip kontrol edilmesi gerekir.

Firmaların kalite maliyetlerinin yanı sıra, toplam maliyetlerde kalite maliyetlerinden daha fazla yer kaplayan kalite kayıplarıyla da mücadele etmesi gerekmektedir. Kalite kayıpları, kalite maliyetlerine rağmen, ortaya çıkan ürünlerin belirli gerekleri karşılayamadığı; bu sebeple değer yaratmayan hatta değer azaltan maliyetlerdir. PAF modeli kalite maliyetlerinin bir kısmını açıklarken PAF modelinin dışında kalan çok önemli başka maliyetler ve kayıplar da vardır. Örneğimizdeki firma tarafından, bu maliyet ve kayıplar, aylak kayıp ve faaliyet kaybı olarak iki grupta toplanmaktadır.

1 Uygun, Rahmi, (2011), ‘Maden İşletmelerinde Kalite Maliyetlerinin (Penalite Farklarının) Muhasebe Sistemi İçinde İzlenmesi’, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/rahmiuygun/009/>, erişim: 15 Aralık 2011.

2 Bekçi, İsmail ve Toraman, Aynur, (2011), ‘Kalite Maliyetleri ve Bir Hastanede Hesaplanması’, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 16(2), 39-57.

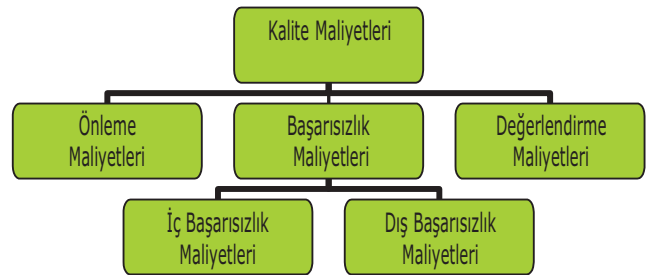
3 Aslan, Sinan, (2008), ‘Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu’, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 25(2), 521-534.

1.1. Kalite Maliyetleri ve Sınıflandırılması

Kalite maliyeti, meydana gelebilecek hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite muayenelerinin ve ürün üretimi esnasında veya müşteriye tesliminden sonra görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetlerdir⁴.

Kalite maliyetleri, ürünün şartnameler ve kullanım açısından uygunluğunu sağlamak amacıyla ne kadar zaman ve para harcandığını belirlemenin bir metodudur. Aynı zamanda, yöneticilere, sorun alanlarının tespiti ve hangi sorunun öncelikle ele alınması gerektiği konusunda yardımcı olan güçlü bir yönetim aracıdır⁵ (Yıldırım ve Saylık, 2009, s.241).

“Kalite maliyetleri” terimi 1950’lerin sonu ve 1960’ların başlarında ilk defa Batı Avrupa’da kullanılmış ve kalite maliyetlerini kategorize etme konusunda ilk girişim Feigenbaum tarafından 1950’lerin ortalarında yapılmıştır. Kalite maliyetleri ve bunların sınıflandırılmasıyla ilgili literatürde çeşitli farklılıklar olmasına rağmen literatür incelendiğinde, genel olarak Feigenbaum’ın sınıflandırması kullanılmaktadır. Önleme, değerlendirme ve başarısızlık maliyetleri olarak üç ana kategoriden oluşan bu modele PAF (Prevention Appraisal Failure) Modeli denilmektedir⁶. Şekil 1’de şematize edilen bu kategoriler şöyle tanımlanmaktadır:



Şekil 1: Kalite maliyetlerinin sınıflandırılması

Önleme maliyeti: Tüketicilere sunulan ürün ya da hizmetlerde oluşabilecek kusur sayısını azaltmayı

4 Yükcü, Süleyman ve M. Yılmaz, İçerli, (2002), ‘Bir Fırsat Maliyeti Olarak Kalitesizliğin Maliyeti ve Muhasebeleştirilmesi’, Vergi Dünyası, 246, 6-11.

5

6 Dale, Barrie G., ve J. J., Plunkett, (1999), Quality Costing (England: Gower Publishing Firm).

amaçlayan, kötü kaliteyi önlemek için tasarlanan tüm faaliyetlerin maliyetidir⁷.

Aşağıda, bu maliyet sınıfını oluşturan kalite maliyet bileşenleri sıralanmaktadır⁸:

- Pazar araştırması,
- Müşteri/kullanıcı kalite imajı araştırmaları,
- Anlaşma/doküman incelenmesi,
- Tasarım kalitesi geliştirme incelemeleri,
- Ürün tasarımı niteliklendirme testleri,
- Hizmet tasarımı niteliklendirme,
- Tedarikçi teftişleri,
- Satın alma siparişleri teknik veri incelemeleri,
- Tedarikçi kalite planlanması,
- Operasyon sürecinin geçerli kılınması,
- Operasyon kalitesinin planlanması,
- Kalite ölçüm ve kontrol ekipmanının tasarımı ve geliştirilmesi,
- İdari harcamalar,
- Kalite program planlaması,
- Kalite performans raporları,
- Kalite eğitimi,
- Kalite iyileştirme,
- Kalite denetimleri.

Değerlendirme maliyeti: Tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı garanti altına almak için ürün ve süreçlerin kontrolü, ölçülmesi, muayenesi ve değerlendirilmesi çalışmalarının maliyetidir⁹. Diğer bir deyişle, uygunluk teknik şartnamesine uymayan ürünlerin tek tek bulunması ve bu ürünlerin belirlenmesinde katlanılan maliyetlerdir¹⁰.

Değerlendirme maliyetleri genelde aşağıdaki kalemlerden oluşur¹¹:

- Satın alma değerlendirme maliyeti(girdi muayenesi ve

ölçüm teçhizatı),

- Üretim veya hizmet değerlendirme maliyeti (üretimden dağıtımına kadar kabul edilebilirlik testleri),
- Dış değerlendirme maliyeti (ürünün müşterinin eline geçmeden önceki denetim maliyeti),
- Muayene ve test verilerinin denetimi,
- Diğer değerlendirme maliyetleri.

İç başarısızlık maliyeti: Bir ürünün teslimi ya da bir hizmetin sağlanmasından önceki aşamalarda, kalite halkasının herhangi bir düzeyindeki hataların yol açtığı başarısızlık maliyetleridir¹². Bu maliyetlerin çeşitli örnekleri aşağıda sıralanmıştır¹³:

- Artıklar (döküntü, talaş, hurda),
- Bozuk mamul, kusurlu mamul,
- Yeniden işlenen üretim çıktılarının tekrar muayenesi,
- Malzeme hatalarından kaynaklanan başarısızlıklar,
- Yerine koyma, yeniden üretme ve tamir,
- Arızaların giderilmesi veya kusur/başarısızlık analizi,
- Muayene ve test kararı,
- Değişim izinleri ve imtiyazlar,
- Kalite uygunsuzluğundan doğan kazanç kaybı,
- Zaman kayıpları.

Dış başarısızlık maliyeti: Hatalı ürün veya hizmetin müşteriye ulaştıktan sonra ortaya çıkmasıyla oluşur¹⁴. Diğer bir deyişle, tasarlanan kalite standartlarına ulaşırken ürün ya da servislerde başarısızlıklar olduğunda ortaya çıkar fakat müşteriye ulaşmadan önce ortaya çıkma¹⁵.

Bu maliyetlerin değişik örnekleri aşağıda gösterilmiştir¹⁶:

- Şikâyet araştırmaları

7 Campanella, Jack, (1999), Principles of Quality Costs: principles, implementation and use (Milwaukee: ASQ Quality Pres).

8 Kendirli, Selçuk ve Hülya, Çağırın, (2002), 'Sanayi İşletmelerinde Kalite Maliyetlerinin Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi', G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, 4(1), 127-154.

9 Warren, Carl S., J. M. Reeve ve J. E. Duchac, (2008), Financial & Managerial Accounting (USA: South Western Cengage Learning).

10 Yıldıztekin, İhsan, (2005), 'Kalite Maliyetleri Ölçümlerinde Belirlenen Fırsat Maliyetleri', Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, 19 (1), 401-422.

11 Hacırüstemoğlu, Rüstem, & Şakrak, Münir, (2002), Maliyet Muhasebesine Güncel Yaklaşımlar (İstanbul: Türkmen Kitabevi).

12 Campanella, Jack, (1999), Principles of Quality Costs: principles, implementation and use (Milwaukee: ASQ Quality Pres).

13 Kendirli, Selçuk ve Hülya, Çağırın, (2002), 'Sanayi İşletmelerinde Kalite Maliyetlerinin Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi', G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, 4(1), 127-154.

14 Akın, Bahadır, (1992), 'Sanayide Kalite Geliştirici Bir Yönetim Aracı Kalite Maliyetleri', Endüstri Mühendisliği Dergisi, 4(21), 3-8.

15 Çabuk, Yıldız, (2005), 'Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerini Ölçmede Kullanılan Yöntemler', ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi, 7(7), 1-8.

16 Koç, Tufan, ve Demirhan, Oğuz, (2007), 'Önleme ve Değerlendirme Maliyetleri ile Uygunsuzluk Maliyeti Arasındaki İlişkinin Analizi', İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi, 6(11), 87-97.

- İade edilmiş mallar
- Düzeltme maliyetleri
- Garanti talepleri
- Taahhüt maliyetleri (ürün veya hizmetin sigorta maliyetleri)
- Müşteri/kullanıcı itibarı
- Kaybedilmiş satışlar

PAF Modeli en çok bilinen ve en yaygın kullanılan model olmasına rağmen, literatürde, kalite maliyetleri konusunda kullanılan başka modeller de vardır. Crosby'nin kalite maliyetlerini iki kategoriye ayırdığı model, bunlardan biridir. Crosby, kalite maliyetlerini iki unsura ayırmıştır: uygunluk maliyeti (PoC) ve uygunsuzluk maliyeti (PoNC). Uygunluk maliyeti, mal ve hizmetleri belirlenen standartlara getirmek için katlanılan önleme ve ölçme değerlendirme maliyetidir. Uygunsuzluk maliyeti, ürün ya da hizmetin başarısız olmasından kaynaklanan ve müşteri memnuniyetsizliğine sebep olan başarısızlık maliyetleridir. Bu iki maliyetin toplamı toplam kalite maliyetidir¹⁷.

1.2. Kalite Kayıpları

Kayıplar, bir ürünün yalnızca belirli özelliklere uymaması durumunda değil, aynı zamanda bir hedef değerden sapma olması durumunda da ortaya çıkmaktadır. Örneğin, bir dokuma fabrikasındaki makinelerden birinin arızasının başarılı bir şekilde giderilememesi sebebiyle firmanın hedeflenen üretim oranını yakalayamayıp siparişleri karşılayamaması hâlinde, firma hem başarısızlık hem de önleme kaybına maruz kalır. Diğer bir önemli konu ise, toplam kalite kaybı ile ürün istenebilirliği arasındaki ilişkidir. Bu toplumsal kayıp, ürünün istenebilirliğini belirler. Yani kaybın az olması istenebilirliğini attırır. Firma açısından ise, toplumsal kayıp kalite maliyetlerine ilişkin kararları etkiler. Başka bir deyişle kaliteyi geliştirmek için yapılan yatırımlar, yalnızca işletmede değil, toplumda yaratacağı tasarruflarla karşılaştırılmalıdır. Sonuçta toplum

işletmeyi toplumda sağlayacağı tasarruflara bakarak ödüllendirecek veya cezalandıracaktır¹⁸.

Kalite kayıpları türleri, sırasıyla, *başarısızlık kaybı*, *değerlendirme ve önleme kaybı* olarak isimlendirilir. Ek olarak, önemli gizli kalite kayıpları da vardır. Bunlar *üretim kaybı* ve *tasarım kaybı* olarak adlandırılır¹⁹. Kalite kayıplarını araştırma yaptığımız ABC firmasından örneklerle açıklayabiliriz.

Çamaşır makinesi üretip, satışını yapan ABC firmasının ürettiği çamaşır makinesini oluşturan parçalardan biri olan yıkama sıkma tamburu 15 adet eş makinede işlem görmektedir. Yıkama sıkma tamburu paslanmaz krom çelikten üretilmekte ve firma çelik ihtiyacını başka bir firmadan karşılamaktadır. ABC firması yeni gelen krom çelik malzemesinin denetimini yaparken %12'sinin hasarlı olduğunu tespit eder. Firma üretim sonrası da bir denetim yapar ve hasar oranı %11 olarak bulunur, bunun %10'u uygun olmayan süreç ve %3'ü fark edilmeden üretime alınan kusurlu yeni materyallerden kaynaklanmakta olduğu tespit edilir. Bu durumda, kusurlu ürünleri üretmeye harcanan para ile kusurlu yeni gelen materyallerin satın alınmasına harcanan para *iç başarısızlık kaybıdır*. Ayrıca hasarlı ürünlerin %2'si müşteri tarafından bildirilmiştir. Üretime ve bu ürünlerin teslimatına harcanan para artı garantiler ve firmanın müşteri gözünde düşen prestiji *dış başarısızlık kaybıdır*. Genellikle dış başarısızlık kaybı, iç başarısızlık kaybından daha önemlidir. Çünkü bir firmanın kaybettiği müşterisini tekrar geri kazanması, yeni müşteri elde etmesinden daha zordur. Yeni gelen materyallerin ve ürünlerin başarılı şekilde kontrolüne harcanan para *değerlendirme maliyeti*, yeni gelen materyal ve ürünlerin başarısız bir şekilde yapılan kontrolüne harcanan para *değerlendirme kaybıdır*. Eğer değerlendirme tamamen etkinse başarısızlık azalacak ki bu değerlendirme kaybının başarısızlık kaybı

18 Saat, Mesiha, (2000), 'Kalite Denetiminde Taguchi Yaklaşımı', *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2(3), 97-108.

19 Giakatis, Georgios, Takao, Enkawa ve Kazuhiko, Washitani, (2001), 'Hidden quality costs and the distinction between quality cost and quality loss', *Total Quality Management*, 12(2), 179-190.

17 Schiffaucrova, Andrea ve Vince, Thomson, (2006), 'A Review of Research on Cost of Quality Models and Best Practices', *International Journal of Quality & Reliability Management*, 23(6), 647-669.

üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu anlamına gelmektedir. Daha sonra firma her makineden çıkan üretimi ayrı ayrı kontrol ederek, Makine1 dışındaki makineler için makine başına ortalama kusur oranını %5 olarak bulmuştur. Makine 1'in kusur oranı ise %12 idi. Bunun sebebi, Makine 1'in ayarlanmasında yapılan bir hataydı. Makinelerin başarılı bir şekilde ayarlanmasına yönelik harcanan para *önleme maliyeti*dir, Makine 1'in başarısız ayarına yönelik harcanan para *önleme kaybı*dır. Önleme kaybı ve maliyeti başarısızlık kaybı üzerinde, sırasıyla, pozitif ve negatif etkiye sahiptir. Dahası, makine hızı düşürüldüğünde kusur oranının düştüğü hatta süreçten kaynaklanan defoların neredeyse sıfır olduğu fark edilmiştir. PAF modeline göre, hasarların azalması, kalite maliyetlerinin düşümüdür. Defoları ve dolayısıyla başarısızlıkları azaltmak adına makine ve her türlü ekipmanın verimliliğinin azalması *üretim kayıpları* olarak adlandırılır. Ayrıca firma, talebi arttırmak için çamaşır makinesi düğmelerini daha estetik bir görünüme kavuşacağı umuduyla daha pahalı bir materyal kullanmıştır. Ama bu daha pahalı materyal sonucunda, hem yeni gereksinimleri karşılamak için daha pahalı bir sipariş üretilmiş oldu hem de ek bir fayda yaratılmamıştır. Bu kayba da *tasarım kaybı* adı verilir.

ABC firması, yukarıda tanımlanan kayıpları, faaliyet kaybı ve aylak kayıp olmak üzere iki ana kalemde toplamıştır. Önleme, değerlendirme ve tasarım kayıpları aylak kayıp, başarısızlık ve üretim kayıpları ise faaliyet kaybı başlığı altında toplanmıştır. Bu doğrultuda, firma faaliyet kaybı ve aylak kaybı şöyle tanımlamıştır. *Aylak kayıp*, araç gereçlerin çalışma hızını engelleyen faaliyetlerden kaynaklanan kayıptır. Aylak kayıp, çalışma süresinin (belli bir zaman sürecinde araç gerecin çalışabildiği zaman miktarı) kullanım süresiyle (ekipmanın fiilen çalışabildiği zaman miktarı) denk düşmemesi sebebiyle ortaya çıkan kaybı ifade eder. Bu kayıp kalemlerinin büyük bir kısmını; önleme faaliyetlerine harcanan zaman (örneğin, önleyici bakım), değerlendirme faaliyetlerine harcanan zaman (girdiler için yapılan kalite muayenesi) ve tasarım kayıpları

(örneğin, düzensiz tasarım ve plan nedeniyle gecikme) nedeniyle harcanan zaman oluşturur. *Faaliyet kaybı* ise, ekipmanın verimliliğini engelleyen faaliyetlerden kaynaklanan kayıptır. Faaliyet kaybı, kullanım süresinin (ekipmanın fiili olarak çalışabildiği zaman miktarı), ek değer süreleriyle denkleşmediği gerçeğini ifade eder. Ek değer süreleri, tasarlanan hızda kusursuz ürünler üretmek için gerekli zaman miktarıdır. Faaliyet kaybı; imalat kayıpları (örneğin, kurma ve ayarlama kaybı) nedeniyle harcanan zaman ve başarısızlıklardan (örneğin, başarısızlık ve tekrar çalışma) ötürü harcanan zamandan kaynaklanır. Faaliyet kaybı ile aylak kayıp arasındaki en önemli fark, faaliyet kayıpları aylak kayıpları kadar açık değildir. Çünkü bu kayıplar üretim varken oluşur ve engellenemez olduğu düşüncesi yanlıştır. Aylak kayıplar ise daha açık bir şekilde görülür. Çünkü ana ekipman stopajları ile beraberdir ve üretim yoktur²⁰.

1.3. Kalite Maliyetleri İle Kalite Kayıpları Arasındaki Farklar

Firmalar genellikle kalite maliyetleri ve kalite kayıpları arasında belirgin bir ayrım yapmazlar. Hatta çoğu firma kalite maliyetlerini net bir şekilde göremez, çünkü firma kalite maliyetlerini kalite kaybıyla karıştırır ya da kalite kayıpları altında kalite maliyetlerini gizler. Ama etkin ve verimli bir değerlendirme yapabilmek için, firmaların bu iki kavram arasındaki farkı net bir şekilde ifade etmeleri gerekir. Toplam kalite maliyetlerini dikkate almak yerine, bir firmanın öncelikle kalite maliyetleri ve kalite kayıpları arasında bir ayrım yapması, daha sonra kalite kayıplarını azaltmayı denemesi ve son olarak, kalite maliyetlerini azaltmayı denemesi, firmanın maliyetlerini önemli ölçüde azaltır.

Kalite maliyeti ve kalite kaybı kavramları arasındaki en önemli fark şudur: İlki değer yaratır, diğeri yaratmaz hatta kimi zaman değer azaltır. Kalite maliyeti, müşteri ihtiyaçlarını karşılayamamanın ya da müş-

20 Giakatis, Georgios, Takao, Enkawa ve Kazuhiko, Washitani, (2001), 'Hidden quality costs and the distinction between quality cost and quality loss', *Total Quality Management*, 12(2), 179-190.

teriyeye tatmin sağlayamamanın maliyetleridir. Taguchi'ye göre kalite kaybı; üretim anından müşteriye ulaşıncaya kadar geçen süre içinde, ürünün hedeflenen kalite düzeyine ulaşmaması durumunda meydana gelen kayıplardır. Bu kayıplar; müşteri memnuniyetsizliği, yenileme veya tamir maliyetleri, bozuk ürün performansı, pazar kaybı ve azalan güvenilirliğin müşteride yaptığı etkilerden doğan kayıplar ve pazar payının düşüşü ile üreticilerin karşılaştığı kayıpları içermektedir. Kısacası, belirlenen özelliklere sahip olmayan ve değer yaratmayan ürün ve hizmetler kalite kaybına neden olurlar; yani, kalite kayıplarından şu anda ya da gelecekte herhangi bir fayda beklenilmez²¹.

Tablo 1: Kalite maliyetleri ve kalite kayıpları tanımlamaları arasındaki farklar

Kategori	Kalite Maliyetleri	Kalite Kayıpları
Önleme	Başarılı önleme faaliyetlerine harcanan para	Başarısız önleme faaliyetlerine harcanan para ve ardışık kayıplar
Değerlendirme	Başarılı değerlendirme faaliyetlerine harcanan para	Başarısız değerlendirme faaliyetlerine harcanan para ve ardışık kayıplar
Başarısızlık, Arıza	X	Tüm başarısızlıklar, arızalar
Üretim	X	Arızaları ve başarısızlıkları azaltmak adına üretim ekipmanlarının verimliliğinin azalması
Tasarım	X	Gerekli olandan daha fazla ürün kalitesi elde etmek için harcanan para

Kaynak: Giakatis, Georgios, Takao Enkawa ve Kazuhiko Washitani (2001), Hidden quality costs and the distinction between quality cost and quality loss, *Total Quality Management*, Vol 12 no:2, p:183.

Bu ayrıma göre, kural olarak önleme ve değerlendirme maliyetleri kalite maliyeti içinde ve başarısızlık maliyetleri başarısızlık kaybı içinde kategorize edilir. Fakat önleme ve değerlendirme maliyetlerinde bile kalite kayıpları vardır çünkü önleme ve değerlendir-

me faaliyetleri her zaman başarılı değildir. Bir önleme ya da değerlendirme faaliyetinin finansmanında, faaliyet başarılı olursa, firma tasarruf eder; ama başarılı olamazsa firma yalnızca yatırdığı parayı kaybetmekle kalmaz, aynı zamanda başka kayıplarla da karşı karşıya kalır. Bunlara kalite kayıpları denir. Kalite maliyetleri ile kalite kayıpları tanımları arasındaki farklar Tablo 1’de özetlenmektedir.

1.4. Beyaz Eşya Firmasında Kalite Maliyetleri ve Kalite Kaybı Bulgularının Tespiti

Gizlilik nedenlerinden dolayı, bilgilerin toplandığı şirkete “ABC” ismini verdiğimiz firma; tüketici elektroniği, dijital ürünler ve beyaz eşya alanında faaliyet göstermektedir. 12’si yurt dışında toplam 24 şirketin oluşturduğu Grup, teknoloji ve tasarım geliştirme yetkinliğiyle dünyanın en büyük üreticileri arasında yer almaktadır. ABC’nin Fransa, Almanya, İspanya, İngiltere, Hollanda, İtalya, Finlandiya, Rusya ve Romanya’da bulunan iştirak şirketleri bu ülkelerde yerel satış ve dağıtım ağı oluşturma görevini üstlenmektedir. Türkiye’nin en bilinen ve prestijli 10 markası arasında yer alan ABC, bugün 15 bin çalışanı, 1.050 satış noktası, 350 satış sonrası merkezi ve binlerce yan sanayi çalışanıyla 60 bin kişiye gelir kaynağı yaratmakta, ürünlerini tam 127 ülkede tüketicilerle buluşturmaktadır.

Üretim faaliyetlerini Manisa’da ve Rusya’nın Aleksandrov şehrinde gerçekleştiren ABC’nin Manisa’daki üretim üssü, 600 bin metrekare kapalı alanı ile Avrupa’nın, tek alan üzerinde üretim yapan en büyük, dünyanın ise ikinci büyük endüstri kompleksi konumunda bulunmaktadır.

Firma, kalite maliyetleri üzerinde etkin bir kontrol sistemini uygulamaya geçirerek kalite maliyetlerini önemli ölçüde azaltmıştır. Şirketin, 2010 yılı için önleme, değerlendirme ve başarısızlık maliyetleri Tablo 2’de verilmiştir. Burada görüleceği üzere, şirketin başarısızlık maliyetleri, önleme ve değerlendirme maliyetlerinden daha azdır.

²¹ Saat, Mesiha, (2000), ‘Kalite Denetiminde Taguchi Yaklaşımı’, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2(3), 97-108.

Tablo 2: Görülebilir kalite maliyetleri (2010)

Kategori	Miktar (Milyon Euro)
Önleme	31,27
Değerlendirme	14,36
Başarısızlık	2,32
Toplam görülebilir kalite maliyetleri	47,95
Toplam görülebilir kalite maliyetlerinin faaliyet giderlerindeki yüzdeliği	44,96%

Kaynak: ABC A.Ş.

Firma, kalite maliyetlerini önemli ölçüde azaltmasına rağmen, üst yönetim maliyetleri azaltmak için daha büyük hedefler koymuştur. Bu doğrultuda yapılan çalışmalar sonucunda, şirket, daha önce hiç tanımlanmamış bazı kayıpların olabileceğinden şüphelenmiş ve bu maliyetleri açığa çıkarmak için Tablo 3'te tanımlanan kapsamlı bir ölçüm sistemi uygulamaya koymuştur.

Tablo 3: ABC A.Ş.'nin aylak kayıpları ve faaliyet kayıpları

Kategori	Tanımlar	Miktar 2010 (Milyon/Euro)
	Aylak Kayıplar	42,28 (Milyon/Euro)
Ö	Planlı bakım	1,77
Ö	Düzeltilici bakım	0,23
Ö	Önleyici bakım süreleri	3,45
Ö	Önleyici bakım toplantı süreleri	2,11
Ö	Kalite denetimleri	0,27
D	Kalite onayı bekleme süreleri	0,92
D	Materyal sorunu	1,13
D	Dış değerlendirme faaliyeti	0,11
ÜK	Plansız işler	24,56
ÜK	Ekipman arıza kaybı	1,57
ÜK	Ekipman arızası nedenli çalıştırma kaybı	0,12
ÜK	Değiştirme kaynaklı kesintiler	0,46
TK	Hatalı tasarım ve plan nedeni ile oluşan gecikmeler	5,58
	Faaliyet Kayıpları	93,32 (Milyon/Euro)
ÜK	Kurulum ve ayarlama kayıpları	37,54
ÜK	Çalıştırma	4,32
ÜK	Kısa süreli duruşlar	3,23

ÜK	Hız düşümünden oluşan kayıplar	7,89
ÜK	Ek olarak yapılan yeniden işleme kayıpları	5,32
ÜK	Üretim zincirine dahil olmayan makinelerin aylak kayıp maliyetleri	17,43
B	Arıza ve yeniden işleme alma	9,87
B	Yeniden işlenen ürünlerin muayenesi	2,51
B	Diğer içsel başarısızlıklar	0,76
B	Dışsal başarısızlıklar	3,45
Ö: Önleme; D: Değerlendirme; B: Başarısızlık; ÜK: Üretim Kayıpları; TK: Tasarım Kayıpları		

Kaynak: ABC A.Ş.

Firma; çeşitli bakım faaliyetleri, girdi, yarı mamul ve nihai mamullerin muayenesi faaliyetlerine harcanan zaman ile hatalı tasarım ve plan sonucunda ortaya çıkan gecikmelerin yarattığı zaman kaybından ötürü, araç gereçlerin çalışma hızlarının yavaşladığını ve gerçek çalışma sürelerinin olması gerekenden daha az olduğunu tespit etmiştir. Bunun üzerine yapılan incelemeler sonucunda, daha önce bahsedildiği gibi, firma, çalışma sürelerinde meydana gelen bu kayıpları iki gruba ayırmıştır. Tablo 3'te görüldüğü gibi, ölçüm sisteminde, kayıplar iki grup altında toplanmıştır: aylak kayıp ve faaliyet kayıpları. Tablo 3'te görüleceği gibi, faaliyet kayıpları aylak kayıplardan çok daha fazladır.

Üretim kayıplarının toplamı 131,53 milyon euro, ve tasarım kaybı 5,58 milyon euro'dur. Eski kalite maliyetleri (önleme, değerlendirme ve başarısızlık maliyetleri) 47,95 milyon euro iken yeni kalite maliyetleri (üretim kaybı ile tasarım kaybı) 137,11 milyon euro'dur. Yeni kalite maliyetlerinin eski kalite maliyetlerinden çok daha yüksek olduğu açıktır (neredeyse 3 katı). Başka bir ifadeyle, gizli kalite maliyetleri görülebilen kalite maliyetlerinden çok daha fazladır. Tablo 3'te görüldüğü gibi, faaliyet kaybı 93,32 milyon euro, aylak kayıp 42,28 milyon euro, dolayısıyla toplam kayıp 135,6 milyon euro'dur.

2. Sonuç ve Öneriler

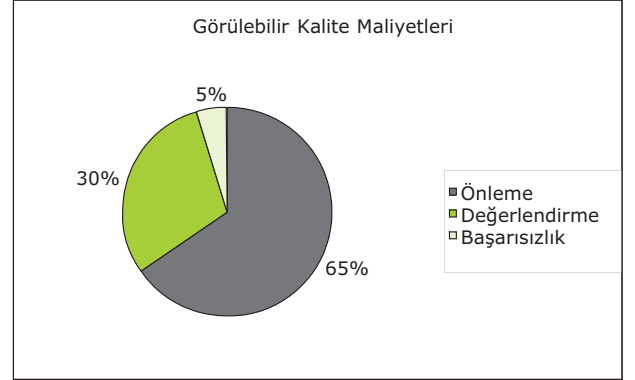
Tüm işletmeler, istenilen kalitede mal ve hizmeti, en az maliyetle üretmek istedikleri için, toplam maliyetler içinde önemli bir yer tutan kalite maliyetleri ile kalite arasında bir denge kurmak durumundadırlar. Bunun için, öncelikle kalite maliyetlerinin açıkça belirlenmesi gerekir. Fakat kalite maliyetlerinin tespit edilmesi ve ölçülmesi zor bir iştir. Özellikle dış başarısızlık maliyetlerinin tespiti zordur. Firmalar, görülebilir kalite maliyetlerini belirlemenin yanı sıra imalat kaybı ve tasarım kaybı gibi kalite kayıplarını da ortaya çıkarmalı ve azaltıcı önlemler almalıdır.

Firmanın sırasıyla kalite maliyetleri ve kayıplarını azaltmasına yönelik öneriler ve önlemler şöyle sıralanabilir:

* Önleme faaliyetleri, ürün ve hizmetlerdeki kusurları elimine etmeye dönük olduğundan, üretime yapılacak yatırım ile iç ve dış başarısızlık maliyetleri azaltılır. Örneğin, kalite eğitimi, kalite iyileştirmeleri, kalite ölçüm-kontrol ekipmanının geliştirilmesi ve kalite denetimi gibi önleme faaliyetleri; ıskarta, defolu ürün ve kalite problemlerinin ortaya çıkardığı iç başarısızlık maliyetleri ile itibar kaybı, pazar kaybı ve iade edilmiş ürünlerin neden olduğu dış başarısızlık maliyetlerini azaltır. Önleme maliyetleri aslında bir kayıp olarak görülse de, önleme çalışmaları ile kaliteli ürün yaratılarak, müşterinin ürünü yeniden alma hakkındaki tutumu iyileştirilip satış kaybı önlenmiş olacaktır.

* Önleme faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirmek üzere, ABC firması, bir pazar araştırması yaparak, müşterinin ürünü yeniden alıp almama konusundaki isteğini belirlemelidir. ABC firmasının önleme maliyetleri, yukarıdaki grafikte görüldüğü üzere, toplam maliyetlerin %65'ini oluşturmaktadır. Eğer müşteriler ürünü yeniden alma konusunda istekli değillerse, önleme maliyetleri bir kayıp olarak nitelendirilir ve acilen gerekli tedbirler alınmalıdır.

* ABC firması tasarım kalitesi geliştirmeye yönelik önleme faaliyetlerine özellikle ağırlık vererek, ürünün müşteri beklentilerine uygun bir şekilde tasarlanmasını sağlamalı, olası memnuniyetsizliklerin önüne geçmelidir.



Şekil 2: Görülebilir Kalite Maliyetlerinin Toplam Kalite Maliyetleri İçindeki Yüzdeleri

* ABC firması önleme maliyetlerini daha da azaltabilir mi? Eğer önleme maliyetleri doyma noktasına ulaşmışsa daha fazla azaltılamaz, ama doyma noktasına ulaşmamışsa bu maliyetlerin azaltılması için çalışılmalıdır. ABC firmasına bu konuda birkaç öneri sunulabilir: Önleme işlerinde çalışan personelin verimliliğini arttırmak için eğitim programları düzenlenebilir, personeli teşvik etme amaçlı ödül sistemi uygulamaya konulabilir, kalite denetimleri düzenli periyotlar hâlinde ve mümkünse üretim hattının durduğu zamanlarda yapılabilir. Tabi ki bu noktada üst yönetimin kalite ve kalite maliyetleri konusuna verdiği önem, önleme de dahil olmak üzere tüm kalite maliyetlerini azaltmaya yönelik yapılacak faaliyetlerin uygulamaya geçirilmesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.

* Şekil 2'de görüldüğü gibi, değerlendirme maliyetlerinin toplam kalite maliyetlerine oranı %30'dur. Değerlendirme faaliyetleriyle yapılan kontroller sayesinde ürün müşterinin eline geçmeden önce hatalar bulunur, böylece nihai ürüne yapılacak muayene ve düzeltme ihtiyaç ve maliyetleri azaltılır. Değerlendirme maliyetlerini azaltması adına ABC firmasına sunulabilecek öneriler şöyle sıralanabilir. Öncelikle, firma, oluşturacağı etkin muayene sistemiyle nihai ürünlerdeki düzeltme ihtiyacı ve maliyetlerini azaltmalıdır ki değerlendirme maliyetleri azalsın. Dahası, firma, muayene faaliyetlerini en ekonomik şekilde gerçekleştirecek araç gereçlere sahip olmalıdır. Ölçüm teçhizatı-

nın bakımını düzenli yaparak, olası kusurların mümkün olduğunca erken tespit edilmesini sağlamalıdır. Üretimden dağıtımına kadar kabul edilebilirlik testlerini gerçekleştiren personel bu konuda kalifiye olmalıdır.

* Önleme ve değerlendirme faaliyetlerine yapılacak yatırımlar kısa vadede maliyetlerde geçici artışlara neden olsa da, uzun vadede toplam kalite maliyetleri içerisinde büyük yer kaplayan başarısızlık maliyetlerinin azalmasını sağlayacak ve genel anlamda maliyetlerde düşüş olacaktır. Başarısızlık maliyetlerinin toplam maliyetlere yüzdesi %5'tir, yani önleme ve değerlendirme faaliyetlerine yapılan yatırımlar sayesinde kusurlu ürün üretildikten ve dağıtıldıktan sonra ortaya çıkan kalitesizlik (iç ve dış başarısızlık) maliyetleri önemli ölçüde azalmıştır.

* Hurda, fire, ıskarta gibi iç başarısızlık maliyetlerini azaltmak için firma, kaynaklarını optimum kullanarak verimliliği arttırmalıdır. Ayrıca kusurlu mamulün oluşmasına sebep olan yanlış uygulamalar, malzeme hataları, muayene ve ölçüm hatalarının yol açtığı maliyetleri azaltmak için, firma, bu başarısızlıkları giderecek nitelikteki personele sahip olmalıdır. Tüm başarısızlıklar ve sebeplerinin raporlarda ortaya konulması, hangi aşamalarda iyileştirme yapılması gerektiği konusunda yöneticilere yardımcı olacaktır.

Tablo 3'te görüldüğü gibi firmanın toplam kayıpları (aylak kayıplar ve faaliyet kayıpları) 135,6 milyon euro'dur ve bu rakam görülebilir kalite maliyetlerinin neredeyse üç katıdır. Daha önce de değinildiği gibi, firmalar öncelikle kalite kayıplarını azaltmaya çalışmalı daha sonra kalite maliyetlerini düşürme çabalarına girişmelidir. Çünkü kalite kaybı, değer yaratmaz hatta aksine, değer azaltır; gelecekte ya da şu anda herhangi bir fayda sağlamaz bu yüzden de firmalar için göz ardı edilemeyecek kadar önemli bir para kaybı anlamına gelir. ABC firmasının kalite kayıplarını azaltması için şöyle önerilerde bulunulabilir:

- Öncelikle kayıplara yol açan faaliyetler uygun kalemler başlığında gruplandırılmalı ve her birinin ne kadarlık kayba yol açtığı tespit edilerek kayıpları ortadan kaldıracı önlemler alınmalıdır. Örneğimizde ABC firmasının başarısızlık kayıpları içerisinde en fazla

maliyeti olan kalem 'yeniden işleme alma' kalemidir. Firma bu kaybın yol açtığı maliyeti azaltmak için maddeleri üretime almadan önce kusurlu olanların ortaya çıkarılması ve kusurlu gelen materyallerin üretime sokulmadan önce kusurlarının fark edilmesine yönelik gerekli muayeneleri yapmalıdır.

- Değerlendirme kayıpları, satın alınan materyallerin ve üretimin her aşamasında malzemenin başarısız bir şekilde yapılan kontrolüne yapılan yatırımlardır. ABC firmasının değerlendirme kayıpları kaliteden onay bekleme süreleri, materyal sorunu ve dış değerlendirme faaliyetlerinden kaynaklanmaktadır. Firmanın bu kayıpları azaltması için materyalleri aldığı firmayı değiştirmeli, böylece kalitesiz materyal sorununu ortadan kaldırmalıdır. Buna ek olarak, kaliteden onay bekleme sürelerini azaltmak için kalite kontrol faaliyetlerini hızlandırmalıdır.

- ABC firmasının önleme kayıpları, başarısız bir şekilde yapılan bakım faaliyetlerinden kaynaklanmıştır. Tablo 3 incelendiğinde, önleme kayıplarının içinde en yüksek olan kalemin "önleyici bakım süreleri" olduğu görülür. Önleyici bakım sürelerinin ve diğer önleme kayıplarının azaltılması için bakım faaliyetlerinin daha hızlı gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yeni elemanlar işe alarak, bakım faaliyetlerinde yer alan elemanları işlerini daha hızlı ve verimli yapmaya teşvik ederek ya da bakım faaliyetlerini üretimin olmadığı zamanlarda yaparak, önleme kayıpları azaltılabilir.

- Tablo 3'te gizli kalite kayıplarına da yer verilmiştir ki bunlar görmezden gelinemeyecek bir tutarı temsil eden üretim ve tasarım kayıplarıdır. Özellikle üretim kayıplarının yüksekliği dikkat çekmektedir. Plansız işlerden kaynaklanan kayıplar ile kurulum ve ayarlama kayıpları çok yüksektir. Bu durumda ABC firmasının yapması gereken, plansız işleri azaltmak için işlerin yapılış sırasını düzene sokmaktır. Kurulum, ayarlama, çalıştırma ve kısa süreli duruşlardan kaynaklanan kayıpları azaltmak içinse, firma makinelerin tamir-bakım faaliyetlerini üretimin olmadığı zamanlarda yapmalı, makinelerini modernize etmeli, eğer bu şekilde kayıplar önlenemezse makinelerin bir kısmı hâlen çalışırken diğerlerinin tamir-bakımı yapılmalıdır. Ay-

rica, kısa süreli duruşlar makinelerin performansını düşürdüğünden çalışma saatleri içerisinde üretime ara verilmesini gerektiren sebepleri ortadan kaldırıcı önlemler alınmalıdır.

- Tasarım kayıpları, hatalı tasarım ya da hatalı plan nedeniyle oluşan gecikmelerden kaynaklanmıştır. ABC firması, tasarım süreçlerini gözden geçirip gereksiz faaliyetleri elimine ederek ve ürün tasarımının istenilene uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini etkin bir şekilde kontrol ederek tasarım kayıplarından kurtulabilir.

Sonuç olarak, her firma kendi iç yapısına, örgütlenmesine uygun olarak kalite maliyetlerini izleyebileceği bir sistem kurmalı ve sistemin etkinliğini kontrol etmelidir. Bunun için uygun muhasebe ve bilgisayar sistemleri kullanılmalıdır. Ayrıca yöneticiler kalite maliyetlerine önem vermeli ve azaltılması konusunda istekli olmalıdır. Kalite yöneticileri kalite maliyet ve kayıplarını azaltıcı çalışmalar yaparken diğer çalışanların da önerilerini almalı ve çalışmalara katılmalarını sağlamalıdır. Şüphe yoktur ki, kalite maliyet sisteminin kurulmasına yönelik yapılan yatırımlar tüm firmalarca yaygınlaştığında kalite bilincinin yerleşmesi konusunda önemli bir adım atılmış olacaktır.

3. Kaynakça

- Akın, Bahadır, “Sanayide Kalite Geliştirici Bir Yönetim Aracı Kalite Maliyetleri”, Endüstri Mühendisliği Dergisi, 1992, Volume 4, Number 21, s. 3-8.
- Aslan, Sinan, “Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2008, Volume 25, Number 2, s. 521-534.
- Bekçi, İsmail ve Aynur Toraman, “Kalite Maliyetleri ve Bir Hastanede Hesaplanması”, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2011, Volume 16, Number 2, s. 39-57.
- Campanella, Jack, Principles of Quality Costs: principles, implementation and use, 3* Edition, ASQ Quality Pres Milwaukee, 1999.
- Çabuk, Yıldız, “Kalite Maliyetleri Ve Kalite Maliyetlerini Ölçmede Kullanılan Yöntemler”, ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi, 2005, Volume 7, Number 7, s. 1-8.
- Dale, Barrie G. ve J. J. Plunkett, Quality Costing, 3* Edition, Gower Publishing Firm England, 1999.
- Giakatis, Georgios, Takao Enkawa ve Kazuhiko Washitani, “Hidden quality costs and the distinction between quality cost and quality loss”, Total Quality Management, 2001, Volume 12, Number 2, s. 179-190.
- Hacıüstemoğlu, Rüstem ve Münir Şakrak, Maliyet Muhasebesine Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi İstanbul, 2002.
- Kendirli, Selçuk ve Hülya Çağırın, “Sanayi İşletmelerinde Kalite Maliyetlerinin Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi”, G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, 2002, Volume 4, Number 1, s. 127-154.
- Koç, Tufan ve Oğuz Demirhan, “Önleme ve Değerlendirme Maliyetleri ile Uygunsuzluk Maliyeti Arasındaki İlişkinin Analizi”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi, 2007, Volume 6, Number 11, s. 87-97.
- Saat, Mesiha, “Kalite Denetiminde Taguchi Yaklaşımı”, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 2000, Volume 2, Number 3, s. 97-108.
- Schiffaucrova, Andra ve Vince Thomson, “A Review of Research on Cost of Quality Models and Best Practices”, International Journal of Quality & Reliability Management, 2006, Volume 23, Number 6, s. 647-669.
- Uygun, Rahmi, “Maden İşletmelerinde Kalite Maliyetlerinin (Penalite Farklarının) Muhasebe Sistemi İçinde İzlenmesi”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/rahmiuygun/009/>, 25 Ocak 2011, (Erişim tarihi, 15 Aralık 2011).
- Yıldırım, Hakan ve Buket Saylık, “Kalitesizlik Maliyetleri Üzerine Bir İnceleme”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2009, Volume 26, Number 1, s. 239-267.
- Yıldıztekin, İhsan, “Kalite Maliyetleri Ölçümlerinde Belirlenen Fırsat Maliyetleri”, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, 2005, Volume 19, Number 1, s. 401-422.
- Yükçü, Süleyman ve M. Yılmaz İçerli, “Bir Fırsat Maliyeti Olarak Kalitesizliğin Maliyeti ve Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Dünyası, 2002, Number 246, s. 6-11.
- Warren, Carl S., J. M. Reeve ve J. E. Duchac, **Financial & Managerial Accounting**, 10* Edition, South Western Cengage Learning USA, 2008.

İSTANBUL MENKUL KIYMETLER BORSASI'NIN ÖZELLEŞTİRİLMESİNİN MUHTEMEL SONUÇLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Doç. Dr. Yusuf KADERLİ*
Öğr. Gör. Çağdaş GÜNDÜZ**

ÖZET

Günümüzde finansal piyasalar küreselleşmeye ve bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişmelere bağlı olarak hızlı bir şekilde değişmektedir. Bu değişim sonucunda ulusal piyasalar ortadan kalkmakta, yerini global piyasalar almaktadır. Böylesine yoğun rekabet ortamında borsaların başarısı müşteri odaklı, ve değişime hızla uyum sağlayan yapıda olmalarına bağlıdır. Bu amaçla borsalar, varlıklarını sürdürebilmek için hızlı bir şekilde yapısal değişikliğe uğramakta ve geleneksel yapılarından sıyrılarak kâr amacı güden ve rekabetçi birer özel şirketler hâline gelmektedirler. Bu çalışmanın amacı, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nın özelleştirilmesi hâlinde, ortaya çıkabilecek muhtemel sonuçların ortaya konulmasıdır. Bu amaçla, daha önce özelleştirilen gelişmekte olan diğer dünya borsaları ile karşılaştırmalı bir analiz yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yapısal Dönüşüm, Menkul Kıymet Borsaları, Özelleştirme

ABSTRACT

Today, financial markets rapidly change due to globalization and developments in information technologies. As a result of this, national markets disappear, international markets occur. In a such competitive environment, the success of stock exchanges' depends on being customer oriented and adapting quickly to change. To this end, the stock markets demutualize and become competitive, profit making organizations. The aim of this study is to expose the probable consequences to be occurred when Istanbul Stock Exchange privatized. To this end, a comparative analysis was conducted with the other developing world exchanges.

Keywords: Demutualization, Stock Exchanges, Privatization

*Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İ.İ.B.F., İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, ykaderli@yahoo.com

**Adnan Menderes Üniversitesi, Söke MYO, Öğretim Görevlisi, S.M.M.M., cagdasgunduz35@gmail.com

1. Giriş

Sürekli bir değişimin ve gelişimin yaşandığı finansal piyasalar günümüzde değişen koşullara yönelik yeni çözüm önerileri geliştirmek zorunda kalmıştır. Bu değişim küreselleşme ve teknolojik gelişme şeklinde kendini göstererek rekabetin ölçeğini küresel boyutlara taşımaktadır. Finansal piyasalarda yaşanan küresel rekabet ortamı sadece yatırımcıları değil aynı zamanda borsaları da önemli derecede etkilemektedir. Borsaların bu rekabetçi ortama ayak uydurabilmek için organizasyon ve operasyon açısından önemli değişimler geçirdikleri görülmektedir. Özellikle 1990'lı yıllarda borsaların teknoloji ve rekabette gelişmesini amaçlayan değişim trendlerinden en önemlisi borsaların kâr amacı güden ve yatırımcıların sahip olduğu şirketler hâline dönüşmesidir (Aggarwal; 2002: 105). Günümüzde teknolojik gelişmeler sayesinde yatırımcılar dünya borsalarına kolay erişebilmektedir. Artık yatırımcılar istedikleri borsada istedikleri menkul kıymetlere ilişkin fiyat bilgisine ulaşabilmekte, farklı borsalarda işlem gören bu menkul kıymetler arasında fiyat karşılaştırması yapabilmektedirler. Farklı piyasalar arasında rahatça hareket edebilen yatırımcılar ileri teknoloji sayesinde daha çok bilgiye sahip olmakta, daha kaliteli ve ucuz hizmet alabilmektedirler. Yani, zaman ve mekân sınırı olmadan çeşitli alternatifler arasında en uygun tercihi yapabilmektedirler. Gelişen teknoloji ve artan rekabet işlem maliyetlerinin artmasına dolayısıyla da borsa gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır (Budak ve Çikot; 2011: 5). Diğer yandan, borsaların teknolojik altyapılarını geliştirme çabası ve bu yönde yatırım yapma ihtiyacı hissetmesi, borsaların da yeniden yapılanması gereksinimini doğurmaktadır.

İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) da küresel rekabete ayak uydurmak için yeniden yapılanmaya gitmek durumundadır. İMKB, ülke ekonomisinin büyümesine, sermaye piyasasının gelişmesine, reel sektör yatırımlarına kaynak sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Ancak, borsanın uluslararası rekabete dayanabilmesi ve varlığını sürdürebilmesi için piyasa

ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde yeniden yapılanması zorunluluk hâlini almıştır. Bu yapılanmanın sağlanabilmesi için İMKB üzerine yapılan en önemli tartışmalardan biri, kuruluşun özelleştirilmesi konusudur. Bu nedenle, ülkemizde de İMKB'nin şirketleşmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır.

Bu çalışmada, İMKB'nin özelleştirilmesinin muhtemel sonuçları ortaya konulmakta, ardından özelleştirilen diğer dünya borsaları ile karşılaştırmalı bir analiz yapılmaktadır.

2. Menkul Kıymet Borsalarında Özelleştirmenin Tarihçesi

Borsalar, genel olarak alıcı ve satıcılar arasında menkul kıymetlerin alım ve satımının gerçekleştirildiği mekânlardır. Bu faaliyetler genellikle belli bir fiziki mekânda yapıldığı için borsa denilince akla herhangi bir fiziki mekâna bağlılık gelmektedir. Ancak, günümüzde küreselleşme ve teknolojik gelişmeler sayesinde borsaların fiziki mekânlara olan bağlılığı gideerek önemini yitirmektedir (Altun; 2008: 10).

Her ne kadar borsalar üzerinden yapılan spekülatif işlemler sayesinde spekülatif kazançlar elde edildiği için zaman zaman olumsuz eleştiriler olsa da, borsalar bulundukları ülkelerin ekonomisi ve finansal piyasalarının gelişimi açısından son derece önem taşıyan vazgeçilmez kurumlardır. Fon arz eden ve fon talep eden kesim borsa çatısı altında bir araya geldiği için, fon ihtiyacı olan firmalar buradan daha düşük maliyetli fon bulabilme imkânına sahip olabilmektedir. Borsalar sayesinde düşük maliyetin yanı sıra uzun vadeli fonlar da kolaylıkla sağlanabilmektedir. Bu sayede hem likitide yaratılmakta hem de ülke tasarruflarının değerlendirilerek daha verimli alanlara kaydırılmasına olanak sağlanmaktadır. Menkul kıymetlerin güvenli ve hızlı bir şekilde el değiştirmesini mümkün kılan borsalar ekonomik büyümenin hızlanmasında da oldukça önemli bir etkiye sahiptirler.

Dünya borsaların kuruluş yapıları incelendiğinde genellikle kâr amacı gütmeyen, kamu yararını gözetten

ve çoğunlukla üyelerinin sahip olduğu bir yapıda teşkilatlandıkları görülmektedir (Saha; 2005: 4). Böyle bir yapıya sahip olmalarına rağmen, borsaların yukarıda sözü edilen önemli işlevlerini yerine getirebilmeleri için, daha verimli çalışmaları, ve küresel rekabetçi koşullara ayak uydurabilmeleri gerekmektedir. İşte bu nedenlerle özellikle 1990'lı yıllarda başlayan dönüşümler sonucunda dünya borsaları, kâr amacı gütmeyen kooperatif bir yapıdan kâr amacı güden şirketler hâline dönüşerek özelleşmiştir (Ramos; 2006: 3).

Yeniden yapılanma ihtiyacı borsaları klasik yapılarından sıyrıp piyasa şartlarına daha uyumlu hâle getiren, müşteri ihtiyaçlarına daha kısa sürede yanıt verebilen, katılımcılarına daha hızlı işlemler yapma imkânını sunabilen bir yapıya dönüştürmüştür. Bu değişim trendlerinden en önemlisi “demutualization” olarak adlandırılmaktadır. Buna göre, bu kurumlar kâr amacı güden ve yatırımcıların da sahip olabileceği yapılar hâline dönüştürülmüştür (Aggarwal; 2002: 105). 1993 yılında Stockholm Borsası yapısal dönüşüm geçirerek şirketleşen ilk borsa olmuş; bunu, 1995 yılında Helsinki Borsası, 1996'da Kopenhag Borsası, 1997'de Amsterdam ve İtalya Borsaları, 1998'de Avustralya ve Viyana Borsaları, 1999'da İzlanda, Simex, Liffe, Singapur, ve Atina Borsaları, 2000'de Hong Kong, Toronto, Londra, Almanya Borsaları ile Euronext, Nasdaq, Sydney Türev Borsası, New York Ticaret ve Chicago Ticaret Borsaları izlemiştir (Budak, Emre; 2006: 36).

Türkiye açısından modern anlamda borsanın oluşumu 1986 yılına rastlamaktadır. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB), menkul kıymetlerin alım ve satımının güven içinde yapılmasını sağlamak amacıyla, 26 Aralık 1985'te kurulmuş olup, 3 Ocak 1986'da faaliyete geçmiştir (<http://www.imkb.gov.tr/AboutUs/AboutUsMain.aspx>, 11.03.2012).

Türkiye'de 1981 yılı Temmuz ayında yayınlanan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile sermaye piyasası yeniden düzenlenmiş, Menkul Kıymetler Borsası'nın yeniden düzenlemesi ihtiyacı düşünülerek 6.10.1983 tarih ve KHK/91 sayılı Menkul Kıymetler Borsaları Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çıkarılmıştır. 91

sayılı KHK'nin yayımının ardından 6 Ekim 1984 tarihinde “Menkul Kıymetler Borsalarının Kuruluş ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik (Genel Yönetmelik)” Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. 18.12.1985 tarihinde, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yönetmeliği 18962 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Nihayetinde, 26 Aralık 1985 tarihinde borsa resmî bir törenle açılarak, faaliyete başlamıştır (İMKB; 2000: 8).

Bugün itibariyle İMKB bünyesinde işlem yapan yatırımcı sayısı ve işlem gören şirket sayısı göz önünde bulundurulduğunda, dünya borsaları arasında önemli bir konumda olduğu anlaşılmaktadır. Teknolojik gelişmeler ve küresel rekabet nedeniyle borsaların daha düşük kâr marjlarında çalışması nasıl ki dünya borsalarının yapısal değişime geçiş nedenlerini oluşturduysa, aynı şekilde bu durumdan İMKB de etkilenmektedir. Dolayısıyla İMKB'nin de özellikle Avrupa borsaları ile olan rekabetini sürdürebilmesi için daha dinamik bir yapıda faaliyetini sürdürmesi gerekmektedir. Bu açıdan İMKB'nin de diğer borsalar gibi bir dönüşüm süreci yaşaması gerektiği kaçınılmazdır.

Kâr amaçlı şirketler hâline dönüşerek özelleşme bu aralar epey gündemde olmasına karşın aslında İMKB açısından yeni bir durum değildir. Özelleştirme Yüksek Kurulu'nun 3 Ocak 2003 tarih ve 2003/1 sayılı Kararı'nda, her ne kadar İMKB'nin yasal düzenlemeler yapılarak özelleştirilmesi kararı alınmış ve bu doğrultuda çalışmalar yapılması öngörülmüş ise de İMKB ile ilgili yürürlükte olan o dönemki mevzuat buna imkan vermemiş, yasa değişikliği gerektirmiştir (http://www.oib.gov.tr/baskanlik/baskan/kilci_active_academy.htm, 11.03.2012).

Bu konuda ilgililer tarafından yapılan açıklamalardan, İMKB'nin bir anonim şirkete dönüşebilmesi için öncelikle bir kanun değişikliğinin gerekli olduğu, kanunla yapısı değiştirilip anonim şirket olduktan sonra da nasıl bir özelleştirme yöntemi izleneceğinin belirlenmesi gerektiği anlaşılmaktadır (http://www.oib.gov.tr/baskanlik/baskan/kilci_active_academy.htm, 11.03.2012).

Yukarıda da belirtildiği üzere 91 sayılı KHK'ye dayanılarak kurulan İMKB özerk bir kurumdur. Kuruluş yasasında kamu tüzel kişiliğini haiz olan İMKB'nin yönetim kurulu, devletin atadığı bir başkan ile banka ve aracı kurumlardan oluşan genel kurulun seçtiği dört üyeden oluşmaktaydı. Ancak, 3.10.1983 tarihli ve 91 sayılı Menkul Kıymetler Borsaları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede değişikliğe gidilerek, yönetim kurulu üye sayısı bir başkan ve altı üyeden olmak üzere yediye çıkarıldı. Söz konusu kanun hükmünde kararnamede, borsa başkanının aynı zamanda yönetim kurulunun da başkanı olduğu, borsa başkanı ve yönetim kurulunun üç üyesinin, Sermaye Piyasası Kurulunun ilgili olduğu Bakanın teklifi üzerine müşterek kararname ile atanacağı ve yönetim kurulunun geri kalan diğer üç üyesinin ise menkul kıymetler borsalarının genel kurullarınca üyeleri arasından grup ayrımı yapılmaksızın seçileceği belirtilmiştir. Yapılan bu değişiklik 02.11.2011 tarih 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102M1-2.htm>, 13.03.2012).

Yapılan bu hukuki değişikliğin İMKB'nin özelleştirme sürecine ne ölçüde katkı sağlayacağı tartışılmaktadır. Bu değişikliğin İMKB'nin özelleştirilmesi konusunda olumlu etkiler yaratacağını da yaratmayacağını da savunan görüşler bulunmaktadır. İMKB'nin hukuki statüsünün ne olduğu konusunda yapılan tartışmaların uzun bir süredir devam ettiği bilinmektedir. Aynı zamanda İMKB'nin şirketleşme konusundaki çalışmalarının da yeni olmadığı göz önünde bulundurulduğunda, yönetim yapısındaki bu değişikliğin aslında beklenen bir değişiklik olduğu anlaşılmaktadır.

3. Menkul Kıymet Borsalarının Yapısal Dönüşümü

Menkul kıymetler borsaları 1990'lı yılların başından itibaren yeniden yapılanma ve dönüşüm sürecine girerek, yapılarında önemli değişiklikler gerçekleştirmişlerdir. Bu değişikliklerden en önemlisi, borsaların kâr amacı gütmeyen ve üyelerinin sahip olduğu geleneksel yapılarından sıyrılıp, kâr amacı güden ve yatırımcıların da ortak olabileceği organizasyonlar hâlini almasıdır.

Her borsa bu dönüşüm sürecini kendine uygun bir

yapılanma sergileyerek geçirmiştir. Her ne kadar süreç borsalar açısından birbirinden farklı ya da birbirine benzer yönler taşısa da genellikle ilk aşama üyelerin kontrolündeki borsanın anonim şirket hâline gelmesidir. Bu amaçla borsanın o dönemki mevcut üyelerine çıkarılan hisse senetleri bedelsiz olarak dağıtılmakta ve üyeler borsanın yasal sahibi hâline dönüştürülmektedir (TSPAKB; 2003a: 8). Görüldüğü gibi, bu aşamada ortaklık ve üyelik haklarında birtakım değişiklikler yaşanmaktadır. Sonraki aşamada ise, genellikle sermaye artırımına gidilerek üyeler dışındaki kesimlere hisse satışı gerçekleştirilmektedir. Bu sayede ortaklık tabanının genişletilerek üyeler dışındaki kesimlerin de borsaya ortak olabilmeleri sağlanmaktadır. Bunun ardından, daha geniş bir kesimin borsa ortaklığına katılımının sağlandığı halka açılma evresi gelmektedir.

Bu şekilde şirketleşen borsaların önünde iki seçenek vardır (Aggarwal; 2002: 107): Borsanın özel şirket olarak kalması ve kotasyona gidilerek, hisse senedi işlemleri üzerindeki sınırlamaların kaldırılması.

Finansal piyasalardaki standartların geliştirilmesi ve desteklenmesi amacıyla oluşturulan ve 2011 Ekim ayı itibarıyla 54 borsanın üye olduğu Dünya Borsalar Federasyonu (WFE-World Federation of Exchanges) tarafından hazırlanan veriler Tablo 1'de gösterilmektedir. Bu veriler, WFE üyesi borsaların yasal statülerini son beş yılı içerecek şekilde karşılaştırmalı olarak sunmaktadır. 2011 yılına ilişkin veriler Temmuz ayı itibarıyla olup, Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği (TSPAKB) verilerine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 1: WFE Üye Borsaların Yasal Statüleri

Dünya Borsalar Federasyonu Üyesi Borsaların Yasal Statüleri					
	2007	2008	2009	2010	Temmuz 2011
Kâr Amaçlı	39	37	39	41	43
Kâr Amaçlı Olmayan	12	8	8	9	10
Kâr Amaçlı	%76	%82	%83	%82	%81
Kâr Amaçlı Olmayan	%24	%18	%17	%18	%19
Toplam	51	45	47	50	53

Kaynak: WFE, TSPAKB

Tablo 1 incelendiğinde, dünya borsalarındaki yapısal dönüşüm açık bir şekilde görülmektedir. Veriler, WFE üyesi borsalar içinde kâr amaçlı olanlarının payının 2007 yılından bu yana bir yükseliş trendinde olduğunu net bir biçimde ortaya koymaktadır.

Borsaların ortaklık yapılarında meydana gelen değişimler ise, Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2: WFE Üye Borsaların Ortaklık Yapıları

Dünya Borsalar Federasyonu Üyesi Borsaların Ortaklık Yapıları				
	2007	2008	2009	2010
Şirket	39	34	35	38
Üyelere Ait	7	7	8	7
Üyeler Dışında Ortakları Olan	11	8	8	9
Halka Açık	21	19	19	22
Kooperatif	4	4	4	3
Diğer	8	7	8	9
Toplam	51	45	47	50
Şirket	%76	%75	%74	%77
Üyelere Ait	%14	%18	%17	%15
Üyeler Dışında Ortakları Olan	%21	%15	%19	%17
Halka Açık	%41	%42	%38	%45
Kooperatif	%8	%9	%9	%6
Diğer	%16	%16	%17	%17
Toplam	%100	%100	%100	%100

Kaynak: WFE

Tablo 2 incelendiğinde, şirket yapısındaki borsaların toplam içindeki payının yıllar itibarıyla arttığı anlaşılmaktadır. Bu durum, borsalarda şirketleşme eğiliminin son dönemlerde yaygın olduğunu göstermektedir.

“Üyelere Ait” diye belirtilen şirket yapısındaki borsalar, genellikle sermayeleri ödenmiş özel şirketler şeklinde dönüşmüş borsalardır. Bu yapıda ortaklar borsa üyelerinden oluşmaktadır. “Üyeler Dışında Ortakları Olan” şeklindeki borsalar kâr amacı gütmeyen bir yapıdan kâr amacı güden bir yapıya dönüşmüş ancak halka kapalı şirketler şeklinde yapılanmış borsalardır. Ortaklık yapısı, üyeler dışındaki ortakları da kapsamaktadır (<http://www.world-exchanges.org/reports/studies-and-surveys>, 20.03.2012).

“Halka Açık” borsalar şirketleşen borsalar içerisinde önemli yer tutmaktadır. 2007 yılında halka açık 21 borsa bulunmaktadır. İzleyen yıllarda bu rakam biraz düşse de 2010 yılı itibarıyla halka açık borsa sayısı 22’ye yükselmiştir.

“Kooperatif” şeklinde örgütlenen borsaların sayısında ciddi değişiklikler yaşanmadığı tablodan anlaşılmaktadır. 2010 yılı için kooperatif yapıda sadece 3 tane borsa bulunmaktadır.

“Diğer” sınıflandırması ise, kamu sahipliğinde olan borsaları ifade etmektedir. İMKB bu sınıflandırmaya dahil edilmektedir (TSPAKB; 2003b: 14).

Tablo 2’den anlaşılabileceği üzere, borsaların çoğu yeniden yapılanma ve dönüşüm sürecini kâr amaçlı şirketlere dönüşerek gerçekleştirmektedir. Şirketleşen borsaların halka açılması da, yine bu süreçte oldukça tercih edilen bir değişimdir.

4. Özelleştirmede Uygulanan Modeller

Borsaların rekabet etme güçlerini sürdürebilmek amacıyla organizasyon ve operasyon yapılarında birtakım değişikliklere gittiği görülmektedir. Bu anlamda, 1990’lı yıllarda başlayan şirketleşme trendinin yaygınlaşarak devam ettiği ve günümüzde hâlâ bazı borsaların şirketleşme ve özelleşme konusundaki çalışmalarını sürdürdüğü bilinmektedir.

Birçok borsa, kuruluştaki statüsünü değiştirerek çağın değişen koşullarına ayak uydurmaya gayret etmektedir. Statüsünde değişiklik yapan borsalar genellikle kâr amacı güden bir özel şirket yapısına geçmiş olsalar da zamanla rekabet güçlerini daha da artırmak amacıyla, diğer borsalarla satın alma ve birleşme yoluna gitmektedirler.

Her ülkenin ekonomik konjonktürü birbirinden farklılık arz ettiği için, borsaların dönüşüm süreçleri de birbirinden farklı özellikler taşıyabilmektedir. Buna rağmen, birçoğunun ortak noktası, sürecin şirketleşme ile başlamasıdır (İMKB; 2006: 3). Kâr odaklı şirketlere dönüşümün belli aşamaları bulunmaktadır ve bu aşamalar da ülke yapılarına göre değişik şekiller alabilmektedir.

Borsaların kâr amaçlı şirketlere dönüşümü gelişmiş ülke piyasalarında ve gelişmekte olan ülke piyasalarında farklılık sergilemektedir. Gelişmiş ülke piyasalarında bu süreç bir hayli hızlı seyretmekte ise de aksine gelişmekte olan ülkelerde bu süreç nispeten daha yavaş seyretmektedir (IOSCO; 2009: 20). 1993 yılında gerçekleşen ilk dönüşümden sonraki 15 yıl içerisinde 21 gelişmiş ülke borsası kâr amaçlı anonim şirketlere dönüşmüştür. Bu rakam, o dönem için Dünya Borsalar Federasyonu üyesi borsaların yaklaşık %40'ına denk gelmektedir (IOSCO; 2005: 5).

1990'lı yıllarda ortaya çıkan dönüşüm trendinin yalnızca gelişmiş ülkeleri değil aynı zamanda gelişmekte olan ülkeleri de etkilediği görülmektedir. İMKB ile benzerlik göstermesi açısından, piyasa değeri, işlem gören şirket sayısı ve işlem hacmi gibi kriterler dikkate alınarak seçilen gelişmekte olan ülkelere ait bazı dünya borsalarının son yıllarda geçirdiği dönüşüm sürecine ve sonuçlarına ilişkin değerlendirmeler şu şekilde özetlenebilir:

4.1 Stockholm Borsası

1863 yılında kurulan Stockholm Borsası'nın özelliği dünya borsaları içerisinde kâr amaçlı şirket yapısına dönüşen ilk borsa olmasıdır. (http://www.nasdaqomxnordic.com/about_us?languageId=1, 25.03.2012). Stockholm Borsası'nın özelleştirilmesi sürecinde ilk aşamada yeni bir borsa kanunu çıkartılmıştır. Kanun değişikliğinden sonra borsanın sermaye ihtiyacına cevap vermek adına 1992 yılında ihraç edilen hisse senetleri bütün üyelere ve ihraççılara arz edilmiştir. Halka arzdan bir yıl sonra hisse senetlerinin mülkiyeti konusunda herhangi bir kısıtlama getirilmeyerek, hisse senetlerinin serbest dolaşımı mümkün kılınmıştır. Aynı zamanda, Stockholm Borsası'nın yasal tekel özelliği kaldırılmış ve özel borsalar kurulmasına izin verilmiştir (Ryden; 1997: 10-11).

1998 yılında OM Gruppen AB isimli bir özel şirket, Stockholm Borsası'nın hisse senetlerinin tamamına sahip olmuştur ve Stockholm Borsası ile birleştirilmiştir. Amacı Kuzey ülkelerinde tek bir menkul kıymet piya-

sası oluşturmak olan NOREX (Nordic Exchanges) 1998 yılında Stockholm ve Kopenhag Borsaları'nın stratejik ortaklığa gitmesiyle oluşturulmuştur (http://www.nasdaqomxnordic.com/about_us?languageId=1, 25.03.2012).

Sonuç olarak, başlangıçta bir kamu kurumu olan Stockholm Borsası kâr amaçlı bir şirkete dönüştürülerek üyelere ve ihraççı şirketlere satılmış ve son aşamada borsa bir grup tarafından hisselerin çoğunluğu edinilmek suretiyle o grubun iştiraki hâlini almıştır.

4.2. Malezya Borsası

Menkul kıymet alım satımının 1930'larda başladığı Malezya'da halka açık organize piyasa oluşumu 1960 yılında Malezya Borsası'nın kurulmasıyla gerçekleşmiştir. 1965 yılında Singapur'un ülkeden ayrılmasıyla borsa Singapur ve Malezya Borsası olarak anılmış ve daha sonra 1973 yılında da Kuala Lumpur ve Singapur Borsası olmak üzere iki ayrı borsa şeklinde faaliyetine devam etmiştir. Bu iki borsadan Kuala Lumpur Borsası 1976 yılında özelleştirilmiştir. Borsanın rekabetçi durumunu güçlendirmek ve küresel gereksinimlere cevap verebilmek amacıyla müşteri ve piyasa odaklı bir yapıya dönüşmesine yani kâr amaçlı bir şirket hâline gelmesine müteakiben, 2004 yılında ismi bir kez daha Malezya Borsası olmuş ve kendi pazarında işlem görmeye başlamıştır (http://www.bursamalay-sia.com/website/bm/about_us/the_organisation/history.html, 11.04.2012).

İlk kuruluşunda sadece üyeleri olan, herhangi bir hissedarı olmayan bir yapıda bulunan borsada, halka açılım sonrasında en önemli ortaklar olarak Sermaye Piyasası Geliştirme Fonu (%19), Maliye Bakanlığı (%12) ile ülkenin önde gelen aracı kurum ve bankaları görülmektedir (Bursa Malaysia; 2011: 185). Malezya borsasında bir yatırımcının en fazla %5 ortaklığı bulunabilmektedir. 31 Aralık 2011 tarihi itibarıyla borsadaki yabancı yatırımcıların payı %16 olarak gerçekleşmiştir (Bursa Malaysia; 2011: 64).

2009 yılında, Malezya Borsası CME (Chicago Mercantile Exchange) Grubu ile stratejik bir ortaklığa git-

miştir. Bu ortaklıkta, hisselerin %75'lik kısmı Malezya Borsası kontrolünde tutulurken, geride kalan %25'lik kısım ise CME grubunun kontrolünde bırakılmıştır (http://www.bursamalaysia.com/website/bm/about_us/the_organisation/history.html, 11.04.2012).

4.3. Meksika Menkul Kıymetler Borsası (BMV)

Gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan ve Türkiye ile benzer kategoride değerlendirilen Meksika ekonomisi, ülkede 1980-1994 arası dönemde kısa aralıklarla yaşanan ekonomik krizler nedeniyle, ekonomik büyüme ve sermaye piyasasının gelişimi açısından bir gerileme yaşamıştır. Buna rağmen, Dünya Bankası 2010 yılı istatistiklerine göre GSYH büyüklüğü ile dünyanın 13. büyük ekonomisi konumunda bulunmaktadır (<http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDPMKTP.CD/countries?display=default>, 11.04.2012).

Ülkede modern anlamda sermaye piyasası işlemlerinin başladığı 1933 yılında Menkul Kıymetler Borsası anonim şirket hâline gelmiştir. Daha sonra 1975 yılın- da Menkul Kıymetler Borsası, Guadalajara ve Monterrey borsaları ile birleşerek Meksika Menkul Kıymetler Borsası (Bolsa Mexicana de Valores-BMV) adını almıştır. Sermaye Piyasası'na ilişkin düzenlemeler yapılmasıyla birlikte borsa, devlet denetimine tabi hâle gelmiştir (<http://www.bmv.com.mx/>, 11.04.2012).

Menkul Kıymetler Borsası'nın yanında bir de türev işlemler için hizmet veren Meksika Türev Borsası bulunmaktadır.

BMV, 2008 yılı içerisinde 1 milyar dolar piyasa değeri ile halka arz edilmiş, ancak, %41'i halka açılan borsanın piyasa değeri çok kısa bir sürede 848 milyon dolara gerilemiştir. Bu halka arz sırasında İspanya Borsası, BMV'nin %1'lik hissesini satın almıştır. Borsanın halka açılmamış olan hisselerine ise 24 aracı kurum sahiptir (TSPAKB; 2008b :21).

BMV'deki şirketlerin piyasa değeri 31.12.2011 tarihi itibarıyla yaklaşık olarak 409 milyar dolar, 31.01.2012 itibarıyla ise 441 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir (WFE; 2012: 2). Piyasa değeri açısından yapılan karşılaştırmalarda Amerika kıtasında faaliyet gösteren en

büyük beşinci borsa konumundadır. BMV'nin piyasa değerinin yaklaşık %70'ini 10 şirket oluşturmaktadır (TSPAKB; 2008b: 30). Bu durum borsada işlem gören şirketlerin büyük kısmının, ülke içinden sermaye sağlamak yerine yurt dışı piyasalara açılmayı tercih ettiğini göstermektedir.

Meksika Menkul Kıymetler Borsası 2012 yılı Şubat ayı sonunda 451 milyar dolar piyasa değerine sahip olup, İberamerikan Borsalar Federasyonu'na (Federacion Iberoamericana de Bolsas- FIAB) üye 13 ülke arasında üçüncü sırada yer almaktadır (FIAB; 2012: 3).

Her ne kadar Meksika ekonomisi hızla büyüyen bir ekonomi olsa da, ülkenin küresel kaynaklı risklere açık ve ekonomik krizlere maruz kalan bir durumda olması hem ülke ekonomisi hem de sermaye piyasası açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Özellikle 1994 yılında yaşanan devalüasyonla birlikte gelen kriz, sermaye piyasasının ilerleyen yıllarda çok gelişmemesinin en önemli nedenlerinden biri olarak görülmektedir.

4.4. İsviçre Borsası (SWX)

Federatif bir yapıda olması nedeniyle birçok yerel borsanın bulunduğu İsviçre'de Basel, Cenevre ve Zürih borsalarının birleşmesiyle oluşan İsviçre Borsası (Swiss Exchange-SWX) 1995 yılında faaliyete geçmiştir. Finans sektörü İsviçre ekonomisi için önemli bir sektör olmakla birlikte sermaye piyasası özelinde ise, 2010 yılı verilerine göre piyasa değeri ve hisse senedi işlem hacmi açısından ilk 20 borsa içerisinde yer almaktadır.

İsviçre Borsası'nın sahibi olan SWX Grubu, borsa ile beraber Exfeed'in yanında, Deutsche Börse ile ortaklaşa kurulan endeks şirketi STOXX, yapılandırılmış ürünlerin işlem gördüğü Scoach ve türev ürünlerin işlem gördüğü Eurex, finansal veri dağıtım hizmeti veren virt-x gibi şirketleri de bünyesine alarak 2001 yılında birlik şeklinde kurulmuştur. (http://www.six-swiss-exchange.com/about_us/company/milestones_en.html, 12.04.2012). Bunlardan, 2001 yılında kurulan virt-x adındaki işlem platformu, borsaya kote

olan şirketlere uluslararası finansal piyasalara daha kolay ve düşük maliyetli ulaşma fırsatı sağlamaktadır. 2002 yılında İsviçre Borsası Birliği kurumsal yapısında bir değişikliğe giderek anonim şirket hâlini almıştır. 2003 yılına gelindiğinde ise, birliğin SWX Grubundaki payı %100 olmuştur (Budak, Emre; 2006: 8).

Değişen rekabetçi koşullara uyumun sağlanması ve sermaye piyasasının yapısının kuvvetlendirilmesi adına İsviçre’de finansal piyasalar konusunda altyapı hizmeti veren SWX Grubu, SIS İsviçre Finansal Hizmetler Grubu ve Telekurs Grubu birleşmiştir. Bu oluşuma İsviçre Finansal Piyasalar Hizmetleri Şirketi (SIX Grubu) adı verilmiştir (http://www.six-swiss-exchange.com/about_us/company/milestones_en.html, 12.04.2012).

İsviçre Borsası hâlen halka açık bir borsa değildir. Borsanın üyesi konumunda bulunan yerli ve yabancı bankalardan birçoğu SIX Grubu’nda %99 paya sahip bulunmaktadır (Budak ve Çikot; 2011: 28).

2010 yılı için yapılan değerlendirmede dünya borsaları arasında en yüksek piyasa değerli 15. borsa olan SWX’in yapısı incelendiğinde sektörde ana oyuncu olan SWX grubunun, hem menkul kıymet hizmetleri hem de finansal altyapı hizmetleri verdiği görülmektedir. Ayrıca finansal bilgi ve ödeme hizmetleri SWX çatısı altında yürütülmesi de bu alanlarda birçok işteki ile ortaklık içinde çalışmaktadır.

4.5. Güney Afrika Borsası (JSE)

1887 yılında oluşturulan ve 1947 yılında yürürlüğe konan sermaye piyasası kanunuyla düzenlenen Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası (JSE), Afrika’nın en büyük ve en eski borsası olma özelliğini taşımaktadır (TSPAKB; 2008a: 21). 2005 yılında özelleşerek kâr amaçlı bir şirket hâline gelen borsa aynı yıl içerisinde halka açılarak ismini de JSE Ltd. olarak değiştirmiştir. Borsanın dönüşüm süreci öncesindeki üyeleri halka açıldıktan sonra borsanın ilk hissedarları konumuna gelmiştir. Önceki üyelerin hakları JSE Ltd. hisselerine dönüştürülerek oluşturulan kayıtlı sermayenin yaklaşık %21’lik kısmına tekabül eden hisselerin eski üye-

lerde kalması sağlanmıştır. JSE Ltd. 2006 yılında kendinde kote olarak, JSE ana pazarında işlem görmeye başlamıştır (<http://www.jse.co.za/About-Us/History-Of-The-JSE.aspx>, 12.04.2012).

Borsa, kâr amaçlı şirkete dönüştükten sonra, 2007 yılında dünya borsaları arasında, işlem gören şirketlerin piyasa değeri açısından dünyanın 19. büyük borsası olmuştur (TSPAKB; 2008a: 31). WFE’nin 31.01.2012 itibarıyla yapmış olduğu son değerlendirmede JSE dünya borsaları arasında 20. sırayı almaktadır. 2010 yılı sonunda 340 milyar dolara ulaşan işlem hacminin %26 civarında bir kısmını yabancı yatırımcılar oluşturmaktadır. İşlem hacmi açısından 2009 yılına göre %28’lik bir artış gerçekleşmiştir.

Halka arz esnasında kendi piyasa değeri 289 milyon dolar olan JSE Ltd’in, hemen ertesinde 2007 yılı sonu itibarıyla kendi piyasa değeri 1 milyar dolara ulaşmıştır (TSPAKB; 2008a: 31).

Uluslararası karşılaştırmalarda genellikle Türkiye ile aynı kategoride kabul edilen Güney Afrika Cumhuriyeti’nin menkul kıymetler borsası olan JSE, özellikle kâr amaçlı bir yapıya dönüşüp halka arz edilmesi ve kendi borsasında işlem görmesinden sonra verimliliğini ve kârlılığını artırdığı tespit edilmektedir.

4.6. Singapur Borsası (SGX Holding)

Uluslararası finans merkezi olma yolunda önemli adımlar atmış olan ve yaptığı çalışmalar ile dünyadaki sayılı finans merkezleri arasına katılmayı başarmış olan Singapur, İstanbul’un uluslararası bir finans merkezine dönüştürülmesi konusunda yapılan çalışmaların hızlanarak devam ettiği bugünlerde, İstanbul için bir örnek teşkil edebilir. Ülkede Merkez Bankası finansal piyasaların düzenleyicisi konumunda iken bir tek menkul kıymet borsası bulunmaktadır.

Singapur Borsası Holdingi (SGX Holding), 1999 yılında, kurulduğu yıllarda üyelerinin sahip olduğu ve kooperatif bir yapıya haiz bulunan, ülkenin menkul kıymet borsası konumundaki Singapur Menkul Kıymet Borsası (SES) ile vadeli işlem borsası konumundaki Singapur Uluslararası Döviz Borsası (SIMEX)’in

birleşmesiyle oluşturulmuştur. Birleşme sonrası önceki hisse sahiplerine yeni şirketin hisseleri bedelsiz olarak verilerek yeni şirkette yönetim hakkına sahip olmaları ve hissedarlıklarının devam etmesi sağlanmıştır. Borsanın halka açılıp kendisinde kote olması 2000 yılında gerçekleşmiştir. Halka arz ile borsanın sermaye yapısında değişiklik yaşanmış, payların büyük bir kısmı Holding'e satılmıştır (Budak ve Çikot; 2011: 67). Holdingleşme yönünde atılan bu adım ile SGX Holding, Asya-Pasifik bölgesinde bir ilki gerçekleştirmiştir.

Holding, menkul kıymet işlemleri dışında, doğrudan ya da dolaylı olarak sahip olduğu iştirakleri kanalıyla sermaye piyasası faaliyetlerine ilişkin takas, saklama, türev işlemler, yatırım, danışmanlık gibi faaliyetlerde de bulunmaktadır.

2011 mali yılı sonu (30 Haziran 2011) itibariyle, borsanın ortaklık yapısında, %41 ile kurumsal yatırımcıların ağırlıkta olduğu görülmektedir. Onu %23 ile Singapur Borsası Holdingi takip ederken %36'lık pay bireysel yatırımcılara aittir. Borsanın ortağı olan kurumsal yatırımcıların coğrafi dağılımına bakıldığında %56 ile Asya bölgesindeki yatırımcılar önde gelmektedir. Bunu, %20 ile ABD ve %23 ile Avrupalı kurumsal yatırımcılar takip etmektedir (SGX; 2011: 9). Bu durum, borsanın ortaklık yapısının sadece ülkedeki yatırımcılardan oluşmadığını, yurt dışındaki sermayedarların da ilgisini çeken nitelikte olduğunu göstermektedir.

2008 itibariyle borsaya kote şirketlerin piyasa değeri 265 milyar dolar iken 2009 yılında %82'lik artışla 481 milyar dolara yükseldiği görülmektedir (WFE; 2009: 102). 2010 yılı itibariyle borsaya kote şirketlerin piyasa değerinin ise bir önceki yıla göre %34'lük bir artış göstererek 647 milyar dolar olarak gerçekleştiği tespit edilmektedir (WFE; 2010: 74).

2009 sonu itibariyle hisse senetlerinde 245 milyar dolar işlem hacmine sahip olan borsanın, 2010 sonu itibariyle işlem hacmi 289 milyar dolar seviyesindedir. Ayrıca, 2009 sonu itibariyle borsaya 773 şirket kote iken, bunun 599 tanesi yerli şirkettir. 2010 sonu itibariyle ise borsaya kote olan 778 şirketin 461 tane-

si yerli şirkettir (WFE; 2010: 76-78). Singapur Borsası Holding'inin piyasa değeri ise 2009 sonu itibariyle 6 milyar dolar, 2010 sonu itibariyle ise 7 milyar dolar civarındadır. (<http://www.bloomberg.com/quote/SGX:SP>, 13.04.2012).

Ayrıca SGX, Asya borsaları içerisindeki konumunu güçlendirmek ve büyüme olanaklarından daha fazla yararlanmak amacıyla, 1 Mayıs 2012 tarihinden itibaren geçerli olacak yeni bir uygulama ile sunulan ürün ve hizmet yapısında birtakım değişikliklere gidileceğini duyurmuştur (<http://www.bloomberg.com/apps/news?pid=conewsstory&tkr=SGX:SP&sid=a9nAf3UMDANA>, 13.04.2012).

Genel anlamda, holdingleşme ve halka açılma sonrasında SGX'in hem bölgesel hem de küresel boyutlarda konumunu koruduğunu hatta güçlendirdiğini söylemek mümkün olmaktadır.

4.7. Moskova Bankalararası Döviz Borsası (MICEX)

Serbest piyasa ekonomisine geçişin yanında sahip olduğu doğal kaynakların zenginliği açısından gelişmekte olan diğer sermaye piyasalarına nazaran daha avantajlı bir konumda bulunan Rusya, altyapı eksikliği nedeniyle global piyasalardaki dalgalanmalara karşı kırılgan bir yapı sergilemektedir. Önceleri yerel borsalardan oluşan sermaye piyasası, zamanla bu borsaların birleşerek ulusal borsaları oluşturmasıyla faaliyetine devam etmiştir. Ülkedeki ulusal borsalardan ilki 1992 yılında kurulan Moskova Bankalararası Döviz Borsası (MICEX), diğeri ise 1995 yılında kurulan Russian Trading System (RTS)'dir.

MICEX 1992 yılında, Rusya Merkez Bankası ile ülkenin önde gelen bankaları tarafından, döviz alım satım işlemlerinin organize edilmesi için anonim şirket statüsünde kurulurken MICEX Menkul Kıymetler Borsası 1997 yılında kurulmuş, kârlılığını artırabilmek amacıyla 2003 yılında önce anonim şirket statüsüne ve nihayet 2004 yılında da borsa statüsüne geçmiştir (<http://www.micex.com/group/profile/history/1123>, 14.04.2012).

MICEX Grubuna ait olan MICEX Menkul Kıymetler Borsası, Rusya hisse senedi piyasasının yaklaşık %80'lik kısmını kapsamaktadır. Bağımsız Devletler Topluluğu ile Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri arasında en büyük borsa konumunda olan MICEX Menkul Kıymetler Borsası, işlem hacmi açısından Rusya'daki finansal varlıkların yaklaşık %70'ini kapsamaktadır. 2009 yılı itibarıyla MICEX Menkul Kıymetler Borsasında toplam piyasa değeri yaklaşık 750 milyar dolar olan Sberbank, Gazprom, Rostelecom, LUKoil, Rosneft, Norilsk Nickel, VTB Bank, Surgutneftegaz, Tatneft, RusHydro gibi şirketlere ait hisseler işlem görmektedir. 700.000'nin üzerinde kurumsal ve bireysel yatırımcının işlem yaptığı borsada, bireysel yatırımcıların yaptığı işlemlerin toplam işlem hacmine oranı %53'tür (<http://www.micex.com/group/fbmmvb/profile>, 14.04.2012).

Borsa, 2010 yılı sonunda sahip olduğu piyasa değeri açısından Dünya Borsalar Federasyonu'na üye Avrupa-Afrika-Orta Doğu bölgesinde kurulmuş olan diğer 26 borsa arasında yedinci sırada yer almaktadır. 2009 yılı itibarıyla ise listedeki yeri sekizinci sıradır (WFE; 2010: 74).

Artan küresel rekabet ve borsada işlem yapan yabancı yatırımcıların toplam işlem hacmi oranında meydana gelen artış borsayı, New York Stock Exchange (NYSE), NASDAQ, Chicago Mercantile Exchange (CME), London Stock Exchange (LSE), Deutsche Borse (DB), Wiener Borse AG (WBAG), OMX Group, Hong Kong Exchange (HKEx), Tokyo Stock Exchange, Shanghai Stock Exchange (SSE), Shenzhen Stock Exchange gibi borsalarla uluslararası işbirliğine yöneltmiştir. Bu amaçla, 2009 yılı içerisinde MICEX Menkul Kıymetler Borsası ile İMKB arasında iki ülke sermaye piyasalarını geliştirmeyi ve iki borsa arasında karşılıklı bilgi paylaşımını amaçlayan Mutabakat Zaptı imzalanmıştır. İmzalanan anlaşma kapsamında iki borsa arasındaki iletişim kanallarının geliştirilmesi, uzun vadeli işbirliğinin oluşturulması ve süreklilik kazandırılması, her iki borsa bünyesindeki piyasaların işleyişi hakkında bilgi alışverişi sağlanması ve bu bilgilerin piyasaların geliştirilmesi hedeflenmiştir.

5. Sonuç

Kuruluş aşamasında kâr amacı gütmeyen ve kooperatif şeklindeki bir örgütlenme ile oluşturulan borsalarda zaman içinde teknolojinin gelişmesi, rekabetin küresel boyutlara ulaşması ve işlem maliyetlerinin artması, idari ve mali açıdan daha güçlü ve daha iyi organize olmuş bir örgütlenmenin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu gerekliliğin, borsaların organizasyon ve yönetim anlayışlarında birtakım düzenlemelere gidilerek, hukuki statülerinin daha kaliteli hizmet vermelerine imkân sağlayacak şekilde değiştirilmelerine neden olduğu görülmektedir. Bunun sonucunda, özellikle 1990'lı yıllarda başlayan süreçte pek çok borsa yapısal dönüşüm geçirerek özel şirket statüsüne geçmiştir.

Geleneksel yapılarından kurtulmak için ilk aşamada şirketleşen borsalar, şirketleşme sürecinde yapıları ve ülkenin konjonktürünün de dikkate alınması sebebiyle farklı modeller uygulayarak bu süreci tamamlamaktadır. Borsaların şirketleşmesi, borsa üyeliği ile sahipliğinin birbirinden ayrılması sonucunu doğurmakta ve bu amaçla genellikle borsalarda üyelerin sahip olduğu yapıların oluşturulmaya çalışıldığı gözlenmektedir. Şirkete dönüştükten sonraki aşamada ise, ağırlıklı olarak borsaların ortaklık yapılarının çeşitlendiği, aracı kuruluşlar dışında halka açık şirketler ve kurumsal yatırımcılar gibi yeni tarafların da borsaya ortak olmasının sağlandığı anlaşılmaktadır. Borsaların şirketleşmesindeki son aşamanın halka açılma şeklinde gerçekleştiği görülmektedir. Ayrıca, özel bir şirket hâline dönüşmenin ardından bazı borsaların, bünyelerine çeşitli emtia, enerji borsaları ile veri dağıtım ve bilgi teknoloji şirketlerini dahil ederek holding yapısında faaliyetlerini sürdürdükleri de tespit edilmektedir. Borsaların kâr amaçlı şirketlere dönüşümünün yanında önemli diğer bir gelişme de özellikle son yıllarda dünya borsaları arasında yaşanan devralma ve birleşme şeklindeki ortaklıkların artmasıdır. Bütün bu yapısal dönüşüm ihtiyacı piyasaların rekabetçi koşullarından kaynaklanmakta ve bir anlamda kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Yapısal dönüşüm ile birlikte borsaların sadece mülkiyet yapısı değil, aynı zamanda yönetim ve karar mekanizması ile finansal yapısı da değişmektedir. Dönüşümü tamamlanarak halka açılan borsaların genel durumda, hem kârlılık hem de operasyonel performans bakımından başarılı olduklarını söyleyebilmek mümkündür (<http://faculty.msb.edu/aggarwal/exchanges.pdf>, 18.04.2012). Menkul kıymetler borsalarının yapısal dönüşüm sonrası performansını analiz etmek amacıyla yapılan bir başka çalışmada ise, kâr amaçlı şirkete dönüşen borsalarda karşılıklı ortaklık şeklinde yapılanmış olanlara göre daha yüksek teknik etkinlik tespit edilmiştir. Ancak dönüşüm sonrası halka açılan borsalarda ise dönüşüm yaşanmakla birlikte halka açılmayanlara göre daha yüksek etkinlik ve üretkenlik tespit edilememiştir (Şerifsoy; 2007: 329). Konu ile ilgili yapılan çalışmaların büyük bir kısmının, kâr amacı gütmeyen borsaların zayıflığı üzerine yoğunlaştığı, kâr amacı güden borsaların karar alma sürecinin daha etkin olduğu, bu tür yapılarda daha hızlı karar alınabildiği ve yeni teknolojilere daha hızlı adapte olunabildiği belirtilmektedir. Bunun sonucunda da kârlılık rekabet edilebilir bir düzeye ulaşmaktadır.

Günümüzde menkul kıymet borsaları daha büyük piyasa değerine, daha yüksek kârlılığa ve daha fazla müşteriye sahip olabilmek için şirketleşme yoluna gitmektedir. İMKB'nin de bu sürece girmesi ve diğer borsalara kıyasla sahip olduğu rekabet gücünü koruması kaçınılmaz bir gereklilik hâline gelmiştir. Fakat, şirketleşme prosedürü, İMKB'nin daha etkin ve verimli bir yapıya kavuşturulması amacı gözetilerek belirlenmelidir. Çünkü, İMKB ile ilgili alınacak kararlar, çok geniş bir kesimi ilgilendirmektedir. Ayrıca, bu konuda alınacak kararlar genel olarak ülke ekonomisini etkileyebilecek kadar büyük derecede önem taşımaktadır. Bu sebeple, şirketleşme sürecinin uygun amaçlar doğrultusunda planlanması ve bu planlamanın da çok dikkatli bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. İMKB özellikle son yıllarda sürekli gelişen, işlem hacmi ve kote edilen şirket sayısı bakımından gelişim hızı

sürekli artan bir borsa konumundadır. İMKB'de işlem gören menkul kıymetlerin çeşitliliği de artmaktadır. Dünyadaki özelleşen İMKB ile benzer nitelikteki borsaların, özelleştirilmesinden sonraki performansları göz önüne alındığında, İMKB'nin bu gelişim trendini koruyabilmesi için ivedilikle özelleştirilme işlemlerinin tamamlanması ve dünya menkul kıymet piyasaları içindeki yoluna özel bir şirket olarak devam etmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Aggarwal, Reena, "Demutualization and Corporate Governance of Stock Exchanges", Journal Of Applied Corporate Finance, 2002, Volume15, Number 1, s. 105-113.
- Aggarwal, Reena ve Sandeep, Dahiya , "Demutualization and Public Offerings of Financial Exchanges", <http://faculty.msb.edu/aggarwal/exchanges.pdf>, (Erişim Tarihi, 18.04.2012).
- Altun, Oğuz, "Borsaların Kar Amaçlı Şirketlere Dönüşümü", Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu (Kamuya Açık), 2008, s. 10.
- Bloomberg, <http://www.bloomberg.com/quote/SGX:SP>, (Erişim Tarihi, 13.04.2012).
- Bloomberg, http://www.bloomberg.com/apps/news?pid=conewsstory&tkr=SGX:SP&sid=a9_nAf3UMDA-NA, (Erişim Tarihi, 13.04.2012).
- Bolsa Mexicana de Valores, BMV, (Meksika Menkul Kıymetler Borsası), <http://www.bmv.com.mx/>, (Erişim Tarihi, 11.04.2012).
- Budak, Alparslan ve Çikot, Özcan, "Dünyada Borsa Şirketleşmeleri Satın Alma ve Birleşmeleri", TSPAKB Yayınları, 2011, Yayın No:58, İstanbul.
- Budak, Alparslan ve Emre, Zeynep, "Borsa Şirketleşmeleri ve İMKB Özelleşmesi", TSPAKB Yayınları, 2006, Yayın No:26, İstanbul.
- Bursa Malaysia (Malezya Borsası), http://www.bursamalaysia.com/website/bm/about_us/the_organization/history.html, (Erişim Tarihi, 11.04.2012).
- Bursa Malaysia, Annual Report, 2011.
- Federacion Iberoamericana de Bolsas, FIAB (İbera-

merikan Borsalar Federasyonu), "Monthly Reports", January 2012.

IOSCO (Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi), "Approaches to Market Surveillance in Emerging Markets Final Report", December 2009, s.20.

IOSCO (Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi), "Exchange Demutualization in Emerging Markets", April 2005, s.5.

İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, <http://www.imkb.gov.tr/AboutUs/AboutUsMain.aspx>, (Erişim Tarihi, 11.03.2012).

İMKB, Sermaye Piyasası ve Borsa Temel Bilgileri Kılavuzu, 2000, No:2, s. 8.

İMKB, "Borsaların Anonim Şirketlere Dönüşmelerinde Pay Dağıtım Yöntemleri", 2006, İstanbul, s.3.

Johannesburg Stock Exchange, JSE (Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası), (<http://www.jse.co.za/About-Us/History-Of-The-JSE.aspx>, (Erişim Tarihi, 12.04.2012).

Moskova Bankalararası Döviz Borsası, MICEX, <http://www.micex.com/group/profile/history/1123>, (Erişim Tarihi, 14.04.2012).

Moskova Bankalararası Döviz Borsası, MICEX, <http://www.micex.com/group/fbmmvb/profile>, (Erişim Tarihi, 14.04.2012).

NASDAQ OMX, http://www.nasdaqomxnordic.com/about_us?languageId=1, (Erişim Tarihi, 25.03.2012).

Ramos, Sofia B., "Why do stock exchanges demutualize and go public?", Swiss Finance Institute Research Paper Series, 2006, Number 10, s. 3.

Ryden, Bengt, "Borsaların Özelleştirilmesi:Stockholm Borsası Deneyimleri", İMKB Dergisi, Temmuz/Ağustos/Eylül 1997, Sayı 3, İstanbul, s. 1-24.

Saha, Subhashish, "Stock Exchange Demutualization And Self Regulation", Indian Institute of Capital Markets 9th Capital Markets Conference Paper, September, 2005, s. 1-12.

Singapore Exchange, SGX (Singapur Borsası), "Annual Report", 2011.

Swiss Exchange, SWX (İsviçre Borsası), [http://www.six-swiss-exchange.com/about_us/company/miles-](http://www.six-swiss-exchange.com/about_us/company/miles-tones_en.html)

[tones_en.html](http://www.six-swiss-exchange.com/about_us/company/miles-tones_en.html), (Erişim Tarihi, 12.04.2012).

Şerifsoy, Barış, "Demutualization, Outsider Ownership and Stock Exchange Performance", Working Paper, Springer-Verlag, 2007, s. 305-339.

T.C. Başbakanlık Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, http://www.oib.gov.tr/baskanlik/baskan/kilci_active_academy.htm, (Erişim Tarihi, 11.03.2012).

T.C. Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102M1-2.htm>, (Erişim Tarihi, 13.03.2012).

The World Bank (Dünya Bankası), <http://data.worldbank.org/indicator/NYGDPMKTP.CD/countries?display=default>, (Erişim Tarihi, 11.04.2012).

TSPAKB, Aylık Bülten, 2003a, Sayı:6, İstanbul.

TSPAKB, İMKB Özelleşmesi Hakkında Rapor, 2003b, İstanbul.

TSPAKB, "Sermaye Piyasasında Gündem", Nisan 2008a, Sayı 68, İstanbul.

TSPAKB, "Sermaye Piyasasında Gündem", Temmuz 2008b, Sayı 71, İstanbul.

WFE (Dünya Borsalar Federasyonu), "Annual Report", 2009.

WFE (Dünya Borsalar Federasyonu), "Annual Report", 2010.

WFE (Dünya Borsalar Federasyonu), "Monthly Reports", January 2012.

WFE (Dünya Borsalar Federasyonu), <http://www.world-exchanges.org/reports/studies-and-surveys>, (Erişim Tarihi, 20.03.2012).

YAZILIM GELİŞTİREN İŞLETMELERDE YAZILIM ÜRÜNÜNÜN YENİDEN TASARIMI ÜZERİNE BİR LİTERATÜR ÇALIŞMASI

Necmettin DEMİR*
Nesrin ADA**

ÖZET

Bu çalışmada 21.yüzyıla adını veren bilginin teknolojik ortamda yönetimini kolaylaştıran yazılım ürünlerinin geliştirilmesi ve yeniden tasarımına dair yaklaşımların genel seviyede değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bilgi teknolojileri alanında faaliyet gösteren işletmeler ürün olarak yazılım geliştirirken çoğu zaman dünya standartlarına göre hareket edememektedirler. Bundan dolayı, birçok istatistikte yazılım projelerinin başarı oranı oldukça düşüktür. Bu başarı oranını daha da düşüren en belirgin neden ise ihtiyaçların gittikçe karmaşık hâle gelmesi ve sonradan istenen ilave özelliklerdir. Bu yüzden geliştirilen her yazılım ürünü mutlaka bir gün yeniden tasarım sürecinden geçmektedir. Bu durum yeniden tasarım sürecinin önemi daha da arttırmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Yazılım geliştirme süreçleri, pmp, cmm, spice, yeniden tasarım, yeninden düzenleme

ABSTRACT

This study aims to evaluate development and redesign of software products those are used for management of information that is another name of 21th century. The evaluation is at general level. In the statistics, the ratio of successful software products, developed by software companies those are subpart of IT companies, is low. The reason of this result is the complexity of requirements. The new demands, expressed after production, make the business more complicated. So, for each software product a redesign process is needed. This situation increases the importance of redesign process.

Keywords: software development processes, pmp, cmm, spice, redesign, refactoring

*İşletme Bölümü İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ege Üniversitesi İzmir, Türkiye necmettindemir@yahoo.com,

**İşletme Bölümü İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ege Üniversitesi İzmir, Türkiye nesrin.ada@ege.edu.tr,

1. Giriş

İşletmelerin, organizasyonların hatta ülkelerin bilgiyi kullanma ve üretme yarışına girdiği çağımızda yazılım projeleri çok önemli bir hâle gelmiştir. Hız, kalite ve farklılık gibi kavramların artık çok daha önemsendiği günümüzde kaliteli yazılım sistemleri işletmelere rekabet avantajı sağlamaktadır. Ancak bu avantajı sağlayacak yazılım projelerinin planlanmasının ve başlatılmasının artık yetmediğini örneklerle söylemek mümkündür. Çok başarılı başlayan fakat bir sonuca ulaşamayan veya istenen noktalara taşınamayan yazılım projelerine, yazılımın üreticisi veya müşterisi durumunda olan herkes bir şekilde şahitlik etmiştir. Bu anlamda bir yazılım ürününde, “yazılım üreticisi” ve “yazılım müşterisi” olarak iki taraftan söz etmek mümkündür. Yazılım projelerini yeniden tasarım sürecinden geçirmek daha çok yazılım üreticisi durumundaki tarafın işidir. Yazılım ürününün ortaya çıkmasından sonra yeni sürüm çalışmalarının yeniden tasarım kurallarına ve geçmişe uyumluluk kurallarına uygun bir şekilde yapılması çok büyük önem taşır. Yazılım projelerinin başarısız olmasında ayrıca çeşitli sebepler de mevcuttur. Örneğin, birçok meslekte proje geliştirme süreçlerinde çeşitli standartlar kabul görmüşken yazılım projelerinde, mesleğin diğerlerine göre yeni olması, standartların hâlâ gelişim aşamasında olması, geliştirilen standartların iyi bilinmemesi, piyasada hâlâ mesleki akreditasyonun aranmaması, yazılımcı ve yapabilme bilgisi(know-how) sahibinin ortak dili konuşamaması gibi sebeplerden dolayı çok ciddi sorunlar yaşanmaktadır. Bu durum, yazılım ürününün, geliştirildikten sonra işlerin bitmemesi anlamına gelmektedir. Ayrıca yazılım geliştiren işletmeler, müşterileri için müşterilerinin içinde yer aldığı sektördeki gelişmelere ayak uydurabilmek adına yazılım ürününde sürekli bir iyileştirme ve yeniden tasarım/düzenleme çabası içerisinde olmak zorundadırlar. İşletme içerisindeki bilgi

akışı, özellikle finans ve muhasebe gibi hayati öneme sahip departmanlardaki bilgi açışı ancak sağlıklı bir şekilde yazılımın geliştirilmesi ile mümkün olmaktadır.

2. Literatür Özeti

Proje yönetimi konusunda genel hatlar çizen PMI'nın pmp içeriği gibi yazılım projelerinin geliştirilmesinde de süreçlerin yönetimi ve tasarımı ile ilgili metodolojileri ifade eden pek çok başlık vardır. Cmmi, spice, cobit, price2 gibi süreç merkezli olan bu başlıklar net bir reçete yerine daha çok “ölçülebilirlik”, “tekrarlanabilirlik”, “yönetilebilirlik”, “sürekli iyileştirilebilirlik” yetenekleri üzerinde durmaktadır. Özellikle SEI (Software Engineering Institute) tarafından standart olarak üretilen CMM (Capability Maturity Model) için ifade edilen beş aşamanın (başlangıç, tekrarlanabilir, tanımlanabilir, yönetilebilir, iyileştirilebilir) sonuncusu ile ilişkili olarak düşünülebilecek yazılım ürünü yeniden tasarımı birçok akademisyenin de ilgi ile üzerinde durduğu bir konudur.

1990'da PhD çalışmasında yeniden tasarımı “yeniden yapılandırma” olarak ifade eden William F. Opdyke'den [1] sonra Roberts, Brant ve Johnson Smalltalk programlama dili için yeniden düzenleme (refactoring) aracı geliştirdiler [2]. “Yazılım ürününün dışarıdan algılanan davranışını değiştirmeden içerdeki yapıyı yeniden düzenlemek” olarak ifade edilebilecek en ciddi yaklaşım 90'ların sonlarında Martin Fowler tarafından yazılan bir kitap ile dile getirildi [3].

3. Yazılım Ürününün Yeniden Tasarımının Faydaları

Yazılım ürününün dışsal davranışını değiştirmeden iç yapıyı değiştirmek şeklinde ifade edilebilecek yeniden tasarım çalışması aslında bir yazılım işletmesinde yazılım ürünü ile ilgili kaynak kod, tasarım modelleri, veritabanı şemaları, v.b. her tür dokümana uygulanabilir [4]. Yazılım ürününün yeniden tasarım/düzenleme çalışması aşağıdaki olumlu sonuçlara ulaşılmasını sağlar.

- Yazılım ürününün iç tasarım kalitesini arttırma
 - Yazılım ürününün iç yapısının insan tarafından da bakıldığında rahatlıkla anlaşılabilir bir hâle gelmesini sağlama
 - Yazılım ürününe genişleyebilirlik ihtiyacını karşılayabilecek yetenekler kazandırma
 - Teknolojinin gelişimine paralel olarak dış dünya ile entegrasyonu kolaylaştıracak yetenekler kazandırma
- Günümüzde tüm modern yazılım geliştirme araçları yeniden tasarım (redesign) veya yeniden düzenlemeye (refactoring) imkân tanımaktadır. Ancak yine de kapsamlı bir yazılım ürünüde yeniden tasarım kolay bir iş değildir. Çünkü her yeniden tasarım/düzenleme çalışması yeni bir proje gibi düşünülebilir. Öyle ki; halihazırda çalışan sistemin dışsal davranışları da değişmeden bu çalışma yapılmalıdır.

4. Yeniden Tasarım Aşamasında Başarılı Olmak İçin Yazılım İşletmelerinin Yapması Gerekenler

Yazılım geliştiren işletmelerin üretim ve yeniden tasarım konularında başarılı olabilmeleri için yazılım geliştirme standartları, yazılım kalitesi ve ölçümleri gibi konularda bilgi sahibi olmaları ve bunları uygulayabilecek yeteneklere sahip olmaları gerekir. Bunun için teknik konularda deneyimli, profesyonel ve akademik altyapısı olmasa bile akademik potansiyeli olan personel ile çalışma zorunluluğu vardır.

Yazılım ürününün geliştirilmesine karar verilmesi aşamasında farkedilmeyen veya dile getirilmeyen ihtiyaçlar çalışmanın detay aşamalarında daha ciddi problemlere neden olmaktadır. Bu durumun en önemli sebebi ise yazılımcının ürün geliştirdiği alanda fikir sahibi olmaması ile birlikte ürün isteyen de ihtiyacını tam anlatamayışıdır. Genellikle, farkında olunmayan ancak özde varlığını sürdüren diyalog sorunu yazılım projeleri gelişiminin ortalarına doğru farkedildiğinde iş iştin geçmiş olmaktadır. Bu yüzden yazılımı geliştirecek kişinin veya kurumun proje ile ilgili tüm ihtiyaçları olabildiğince “aktarılabilecek” bir formda toplaması gereklidir. Proje isteyen kişi veya

kurumun ihtiyaçlarını net olarak anlamak için çeşitli yöntemlerden faydalanılabilir.

4.1 Paydaşları Projeye Dahil Ederek Yeniden Tasarımı Kolaylaştırma

Yazılım projelerinin geliştirilmesi sürecinde en büyük sorunlardan biri proje isteyen projeye sadece istediklerini söyleyerek dahil olmaya çalışmasıdır. Ancak isteklerin dile getirilmesi proje geliştirme sürecinin ilk aşamasının içindeki kısmi bir iştir.

İsteklerin dile getirilmesinden sonra mümkünse proje isteyen kısa bir eğitimden geçirilerek projenin gelişmesine katkıda bulunması sağlanmalıdır. Bu durum, hem ilgili kişinin isteklerini daha doğru bir şekilde aktarmasını sağlayacaktır hem de yazılımcının işini kolaylaştıracaktır. Proje isteyen isteklerini resimleyebilmesini sağlayacak bir eğitimden sonra isteklerin yazılı ve resimli istenmesi ayrıca isteklerin kayıt altına alınmasını da sağlayacaktır. Bu şekilde çalışmalarla daha sonra meydana gelebilecek muhtelif anlaşmazlıklarda belge niteliğinde kullanılabilecek bu dokümanlar, ürüne daha sonra istenebilecek yeni yeteneklerin kazandırılması aşamasında yeniden tasarım konusunda da yazılımcıyı yönlendirecektir.

Ayrıca projenin içinde işe yaradığını gören proje isteyicisi daha kaliteli süreçlerin oluşmasında ciddi anlamda katkıda bulunmaya başlayacaktır. Proje isteyicisine verilecek eğitim çeşitli bilgileri içerebilir. Ancak en önemli ikisi “akış diyagramı” ve “wireframe” çalışmalarıdır. Akış diyagramları konusunda uluslararası “İş Süreçleri Yönetim Notasyonu” (Business Process Management Notation) gibi çeşitli sertifikasyon programları olsa da temel seviyede akış diyagramları ile çalışmaya başlayan proje isteyicisi zamanla yazılımcı gibi düşünmeye başlayacaktır. Bu durum iletişimi daha da kolaylaştıracaktır.

Bunun yanında “wireframe” olarak adlandırılan süreçlerin ve arayüzlerin karakalem çalışması da proje iste-

yicisinin yazılıma katkı konusunda sınırlarını zorlamasını sağlayacaktır.

Karşılıklı olarak kullanılabilen bu ortak dilin üzerine iş tekrarları en aza indirgenmiş olacaktır. Ayrıca projenin yeniden tasarımının gerektiği durumda bu dokümanlar ciddi anlamda zaman kazanımı anlamına gelecektir.

4.2. Süreçlerin Resimlenmesini Sağlayarak Yeniden Tasarımı Kolaylaştırma

Yazılım projesinin süreçlerinin şekillerle ifade edilmesi muhtemel eksik ya da yanlış anlamaları tamamen ortadan kaldırmaya bile azaltacaktır. Bu sayede hem yazılımcı yanlış bir iş yapmamış olacak hem de dokümanla edilen ilgili süreç daha sonra incelendiğinde kaynak kod yerine ilgili dokümandan anlaşılacaktır. Bu durumun sağlayacağı faydalardan biri de yazılımcının değişmesi durumunda tüm süreç detaylarının giden yazılımcı ile birlikte gitmesini engelleyecek olmasıdır. İfade edilen çalışmanın yapılmış olması durumunda da yeni yazılımcı kod denizine girmeden önce analiz dokümanlarından yola çıkarak süreçleri genel hatları anlayarak işe başlar ki bu durum yazılımcının projeye adapte olmasını hızlandıracaktır. Ancak dokümantasyon bir çok yazılım projesinde tamamen ihmal edilmese bile çok önemsenmemektedir. Bu önemsememe durumu aynı yazılımcıya bağlı kalmaya neden olmaktadır. Bu senaryo yazılım işletmelerinde kurumsallaşmanın önündeki en büyük engellerden biridir.

Günümüzde kaynak kod isteyerek proje yaptıran çok sayıda proje isteyicisi konumunda kurum vardır. Bu şekilde kendini kısmen garantiye aldığını düşünen kurum süreç analiz ve işleyiş dokümanlarını bilgisizlikten dolayı dile getirmemektedir. Doğal olarak da proje isteyicisi, yazılım ürününün bakımını ve geliştirimini kendi başına yürütmek istediği zaman başarılı sonuçlara ulaşmamaktadır.

4.3. Yetkin Yazılım Profesyonelleri ile Çalışmanın Yeniden Tasarım Çalışmalarına Olumlu Etkileri

Yazılımın, bir mühendislik mi yoksa sanat ürünü mü olduğu eskiden beri tartışılır. Ancak yazılım, kod ve arayüz olacak şekilde iki katmandan oluşan bir yapı olarak düşünüldüğünde bu soru daha da anlamlı hâle gelir. Çünkü kod katmanı, mühendislik penceresinden bakıldığında doğru akışlar içerirken okunabilirliği yüksek, düzenli ve bol açıklamalı şekli ile de edebi bir eser gibi olmalıdır. Arayüz katmanı ise kalite, ergonomi, kullanıcı dostu, sadelik gibi kavram ve sıfatlarla ilişkilendirilir. Bu anlamda yazılım ürününe hem bir mühendislik ürünü hem de bir sanat çalışması şeklinde yaklaşabilecek profesyonellerle çalışmak bir yazılım üreticisinin dikkat etmesi gereken konuların başında yer almaktadır. Özellikle yazılım geliştirme konusunda faaliyet gösteren küçük işletmelerde bu konuda eğitim geçmişi olmayan çalışanlarla hayata geçirilmek istenen projeler genellikle başarısız olmaktadır. Başarısız bir projenin nedenleri listesinde en önemli maddelerden biri olan bu durumun ortaya çıkmasında, mesleki bir oluşumun ve yetkinlik ölçümünün eksikliği de önemli bir yere sahiptir.

Bu bağlamda, yeniden tasarımı deneyimlemiş ve algı kapasitesi yüksek bilgi teknolojisi çalışanları ile yeniden tasarım süreci daha başarılı olacaktır. Bir yazılım ürününün sürekli gelişme süreci içinde olduğu gerçeğinin çalışanlarda hâkim olması, yazılımcının yazılım ile ilgili her türlü parçayı en uygun yerde bulundurma çabası içinde olmasını beraberinde getirir. Bu çaba, ilerleyen zamanlarda yeniden tasarım çalışmasında kolaylık şeklinde etkisini gösterecektir.

5. SONUÇ

Bilgi çağında, dünyadaki sektörün bilgi teknolojisi ile yönetilebileceğini dile getirmek mümkündür. Dünyadaki en büyük işletmeler listesine giren ve işi sadece yazılım üretmek olan işletmelerin varlığı [5] bu tezi gün geçtikçe güçlendirmektedir. Ticarete ve sosyal iletişimde yazılımın bu denli kullanılması Dünya'nın

yazılım konusundaki yönelişine dair net fikirler vermektedir. Ticaretin, yönetimin ve üretimin en etkin aracı hâline gelen yazılım ürünlerinin artık, ilk geliştirmeden sonra mutlaka bir yeniden tasarım ya da yeniden düzenleme sürecinden geçebileceği gerçeği gözönünde bulundurulmalıdır. Artan ve karmaşıklıklaştıran kullanıcı ihtiyaçlarının beraberinde getirdiği bu zorunluluk başarılı yazılım işletmelerinin önümüzdeki yıllarda en çok dile getirecekleri yetenekleri arasında olacaktır. Çünkü artık yazılım geliştiren işletmeler sadece ürün satmayı değil aynı zamanda kiralama modelini de uygulamaya başlamışlardır. Bu durum, müşteri memnuniyetinin sloganlarda yer aldığı bir ticari dönemde, yazılım geliştiren işletmeleri yeniden tasarım yeteneğinin üst seviyede tutulması konusunda bir yarışa zorlamaktadır. Bu zorunluluk işletmenin devamı için artık hayati hâle gelmiştir. Çünkü yazılım müşterisinin talepleri ilk etapta net değildir ve sürekli artacaktır ve artan talebin karşılanmaması müşterinin alternatifler düşünmesi yeterli sebeptir. Ancak yeniden tasarımın pek de basit bir iş olmadığını bilmek gerekir. İlk bilgisayar olarak ifade edilen ENIAC'tan bu yana geçen 50 yılda donanım 10 milyon kat hızlanırken emek yoğun bir iş olan programlamaya bakış açısı 500 kat değişiklik göstermiştir[6]. Sonuç olarak her yazılım paradigması çok yoğun çaba ve emek gerektirecek çalışmaları beraberinde getirmeye devam edecektir. Yazılım sektöründe başarılı olmak isteyen her işletme diğer birçok sektöre göre çok daha hızlı gelişen değişimleri takip etmek ve fizibilite çalışmaları yapmak zorundadır. Bu şekilde bir yandan fırsatları değerlendirmeye çalışırken bir yandan da çağa ayak uyduran işletme, yazılımın gittikçe daha değerli bir iş ve ürün olmasına da katkıda bulunacaktır.

Diğer yandan, yazılım ürününün doğası diğer ürünlerin doğasından farklılık göstermektedir. Yazılım ürünü dışındaki herhangi bir ürün üretilip, pazara sunulduktan sonra aynı ürün tekrar pazara sunulmak istendiğinde yeniden bir üretim süreci başlar. Fakat yazılım ürünlerinde durum bu şekilde değildir. Yazılım ürünü üretilip pazara sunulduktan sonra yeni özellikler içe-

ren ve aynı adı taşıyan bir sonraki ürün bir öncekinin genişletilmesi veya değiştirilmesi ile üretilmektedir. Yeniden üretim yerine yeniden tasarımı veya yeniden düzenlemeyi daha çok ifade edebilecek bu durum yazılım projelerinin geliştirilmesi konusunda çeşitli metodolojilerin doğmasını da beraberinde getirmiştir.

KAYNAKLAR

- [1] W. F. Opdyke and R. E. Johnson, “*Refactoring: An aid in designing application frameworks and evolving objectoriented systems*” Proceedings of the Symposium on Object-Oriented Programming Emphasizing Practical Applications, New York, September 1990.
- [2] D. Roberts, J. Brant, and R. E. Johnson, “*A refactoring tool for Smalltalk*”, Theory and Practice of Object Systems, John Wiley & Sons, New York, NY, USA , 1997, pp. 253–263.
- [3] M. Fowler, and K. Beck, J. Brant, W. Opdyke, D. Roberts, “*Refactoring: Improving the Design of Existing Code*”, Addison Wesley, 1999.
- [4] Maria Katic, “*Software Redesign Methods*”, University of Zagreb
- [5] http://money.cnn.com/magazines/fortune/global500/2011/full_list/101_200.html, 2011
- [6] Bijay K. Jayaswal and Peter C. Patton, “Software Development Methodology Today” Design for Trustworthy Software: Tools, Techniques, and Methodology of Developing Robust Software, Prentice Hall, 2007

TMS 20 STANDARDINA GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİNİN VE DEVLET YARDIMLARINDAN SAĞLANAN DESTEKLERİN MUHASEBE AÇISINDAN İNCELENMESİ

Yrd. Doç. Dr. Nilgün AYALI*
Yrd. Doç. Dr. Dr. Burak TERİM**

ÖZET

Türkiye’de dış ticaret açığının azaltılmasına ilişkin geliştirilen politikalar çerçevesinde Nisan 2012 başında Ekonomi Bakanlığı tarafından yeni yatırım teşvik sistemi açıklanmıştır. Yeni sistem ile beraber teşvikler pek çok işletme için daha ulaşılabilir ve kullanılabilir hâle gelmiştir. Teşvik edinimi ile işletmelerin elde ettikleri ekonomik yararların etkin şekilde raporlanması, işletmelerin gerçek performanslarına ilişkin analizlerde ve işletmelerin rakipleri ile karşılaştırılmalarında önem taşımaktadır. Yeni Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile birlikte de devlet teşviklerinden yararlanan işletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (UFRS) göre faaliyetlerini muhasebeleştirme ve raporlama zorunlulukları ortaya çıkacaktır. Çalışmada yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle devlet teşvikleri ile ilgili işletme faaliyetlerinin nasıl muhasebeleştirilebileceği üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Devlet Teşvikleri, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi, Devlet Teşviklerinin Raporlanması.

ABSTRACT

In accordance with the policies developed to decrease the trade balance deficit in Turkey, the new investment incentive system is announced to public by the Economy Ministry in early April 2012. With in the new system, the government Grant has become more accessible and available for the companies. Efficient reporting of the economical benefits that the companies acquired by the government grants is important when analysing the companies’ real performances and comparing them with their rivals. As the new Turkish Commercial Code comes into effect, the firms who benefits from government grants must report and enter their incentives in the accounts according to the International Financial Reporting Standarts (IFRS). In this paper, we dwelled upon how to account the firms’ activities about the government grants after the adoption of the new Turkish Commercial code.

Key Words: Government Grants, Accounting for Government Grants, Reporting of Government Grants

* Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi,

** Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

1. Giriş

Ekonomi bakanlığı tarafından nisan ayının başında açıklanan yeni yatırım teşvik sistemi ile teşvikler ekonomi gündeminde önemli bir yer tutmaya başlamıştır. Zaman içinde bakıldığında ülkemizde ilk olarak, Cumhuriyet öncesi 1913'te çıkartılan “Teşvik-i Sanayi Kanunu Muvakkati” isimli yasa ile bazı sanayi alanında teşvikler söz konusu olmuştur. 1923'ten sonra da bazen sektörel, bazen bölgesel olmak üzere işletmelere çeşitli teşvikler sağlanmıştır. Son olarak açıklanan teşvik sisteminde ise arzın arttırılmasının teşviki ile, imalat sektörünün dışa bağımlı olmaktan kurtarılacak ithal edilen ham madde ve ara mamullerin üretilmesi için gerekli koşulların desteklenmesi, böylelikle dış ticaret açığının azaltılması amaçlanmıştır.

Yeni teşvik sistemi, genel teşvik uygulamaları, bölgesel teşvik uygulamaları, büyük ölçekli yatırımların teşviki, stratejik yatırımların teşviki gibi dört temel teşvik grubundan oluşmuştur. Teşvik uygulamaları ise, KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi, asgari ücret üzerinden hesaplanan sigorta primi, işçi ve işveren hisse desteği, faiz desteği, yatırım yeri tahsisi, gelir vergisi, stopaj desteği ve KDV iadesi şeklindedir. 14 Şubat 2011 tarihinde kabul edilen ve 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan Yeni Ticaret Kanunu'nun önemli maddelerinden biri de muhasebe standartlarıyla ilgili olmasıdır. Buna göre muhasebenin temel görevlerinden biri olan karşılaştırılabilir olma özelliğinden dolayı devlet teşviklerinden yararlanan işletmelerin Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) göre muhasebeleştirilmeleri zorunluluğu söz konusudur.

Çalışmada devlet teşviklerinden yararlanan işletmelerin, bu işlemleri TMS 20 “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı”na göre nasıl muhasebeleştirebilecekleri üzerinde durulmuştur.

2. Tms 20 Standardı'nın Amacı

TMS 20 Standardı'nın amacı devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasıdır. Standart, teş-

vik ve yardımlardan sağlanan yararın raporlanması yoluyla işletmenin gerçek performansının belirlenebilmesini, işletmenin dönemler arasında ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını amaçlamaktadır.(Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 323)

3. Tms 20 Standardı'nın Kapsamı

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yatırımlarının açıklanmasında bu standart uygulanmaktadır. Ancak bu standart,

- Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde ve benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunları,
- İşletmelerde vergilendirilebilir kâr ya da vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yatırımlarını (Sözü edilen yatırımlara örnek olarak, gelir / kurumlar vergisi istisnaları, yatırım teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir.),
- Devletin bir işletmeye iştirak etmesi durumunu ve
- “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” kapsamındaki devlet teşviklerini kapsamamaktadır (TMS, 2010;519).

4. Tms 20 Standardı'nda Yer Alan Tanımlar

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasında geçen terimlerin anlamları ise (TMS, 2010: 519) şöyledir:

Devlet: Devleti, devlet organları ve yerel, ulusal veya uluslararası, benzer kuruluşları ifade etmektedir. Örnek olarak kalkınma ajanslarının vermiş olduğu mali destekler standarda göre devlet tanımı içinde yer almaktadır. Aynı şekilde Avrupa Birliği Programı dahilinde sunulan ve kabul edilerek desteklenen projelerdeki mali destekler ve teşvikler, standarda göre devlet tanımı içinde yer almaktadır.

Devlet Yardımı: Belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir (TMS, 2010: 519).

Devlet Teşvikleri: İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler bir değer atfedilmeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal (olağan) ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamamaktadır. Devlet Teşvikleri teriminin temel noktası “devlet” terimi altında belirtilen devlet organları yerel, ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluşlardan işletmeye sağlanan parasal ve parasal olmayan teşvik ve yardımlardır.

Varlıklara İlişkin Teşvikler: Teşvike hak kazanan işletme tarafından, duran varlık satın almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir. Bu tür devlet teşviklerine duran varlığın türünü, yerini, edinme veya elde tutma dönemlerini sınırlayan tali koşullar da eklenebilir (TMS, 2010: 520).

Gelire İlişkin Teşvikler: Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşviklerini kapsamaktadır.

5. Devlet Yardımı ve Devlet Teşviki Ayrımı

Devlet yardımı, devlet teşviklerini de içine alan bir genel kavramdır. Devlet teşvikleri ise, belirli özelliklere sahip devlet yardımlarını ifade etmektedir.

5.1. Devlet Yardımı

Devlet yardımının amacı, bir işletmeyi devlet yardımı almadan normal (piyasa) koşullarda yapamayacağı yatırımlar gibi birtakım işlere girmesi yönünde teşvik etmektir. Devlet yardımı bir yerde, işletmelere belirli koşulları yerine getirmesi durumunda ekonomik fayda sağlamak amacıyla devletin yürüttüğü faaliyetlerdir. Devlet yardımları, doğrudan bir işletmeye yönelik olabileceği gibi bir işletme grubuna (teşebbüse) yönelik de olabilir. Devlet yardımları üç ana başlık altında incelenebilir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011:325):

5.1.1. Kaynak Transferi Yoluyla Yardım

Bu tür devlet yardımları, işletme veya işletme gruplarına parasal (nakden veya borç tutarı azaltılarak) veya parasal olmayan varlıkların transferi yoluyla gerçekleştirilir. Kaynak transferini içeren bu tür yardımlar aynı zamanda devlet teşvikleri olarak da tanımlanır (Örten, Kaval, Karapınar, 2011:325).

5.1.2. Bir Değer Atfedilmeyen Yardımlar

Devlet tarafından yapılan bu yardımlarda, işletmeye doğrudan bir kaynak (fon) transferi söz konusu değildir. Devlet tarafından, işletme ve işletme gruplarına çoğunlukla bir hizmet sunulmaktadır. Bu hizmet, işletmeye fayda sağlamaktadır. Ancak bu fayda dolaylı bir faydadır ve ölçümü oldukça zordur (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 325).

Ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri veya garanti sağlama gibi yardımlar, kendilerine bir değer atfedilmeyen yardımlara örnektir (TMS, 2010:265). Bu tür yardımlar, devlet teşviki olarak muhasebeleştirilmez (Akdoğan, 2011: 265).

5.1.3. Devletle Yapılan İşlemler Kapsamında Yardımlar

Bu yardımlar, işletmenin normal ticari faaliyetleri kapsamında yapılan faaliyetlerdir. Tek fark, işletmenin yapmış olduğu ticari faaliyette taraflardan birisinin devlet olmasıdır.

İşletmenin bir bölümünün devletin satın alma politikası ile garanti edilmesi, işletmenin normal ticari işlemlerinden ayrıştırılması mümkün olmayan devlet yardımlarına bir örnektir. Fayda sağladığı kesin olmakla birlikte devlet yardımlarının normal ticari faaliyetlerden ayrıştırılması nesnel verilere dayandırılarak yapılamaz (TMS, 2010: 525). Bu durum da muhasebenin objektifliği açısından bir sorun oluşturabilmektedir.

5.2. Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri, belirli özelliklere sahip devlet yardımları olup destek, sübvansiyon veya prim olarak da ifade edilmektedirler (Tekşen, 2010:433). Devlet

teşviklerinin de iki temel özelliğinin bulunması gerekmektedir. Bunlar,

1. İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi ve
2. İşletmeye kaynak transferinin yapılmasıdır (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 326).

Devlet teşvikleri genel olarak değerlendirildiğinde, parasal ve parasal olmayan olmak üzere iki grupta sınıflandırılabilir.

5.2.1. Parasal Teşvikler

Parasal teşvikler nakit veya nakde eş değer varlıkların transferi şeklinde olabileceği gibi devlete karşı olan yükümlülüklerin azaltılması suretiyle de gerçekleştirilir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011:326). Örneğin, devletten piyasa faiz oranından düşük bir oranla alınan kredinin faydası devlet teşviki olarak kabul edilir. Söz konusu kredi, “TMS 39 Finansal Araçlar” muhasebeleştirme ve ölçme standardı uyarınca muhasebeleştirilir ve ölçülür. Düşük faiz oranının yarattığı fayda, kredinin TMS 39 uyarınca belirlenen başlangıçtaki defter değeri ile elde edilen kazanımlar arasındaki fark gibi çözülür. Söz konusu fayda, bu standarda göre muhasebeleştirilir (TMS, 2010, 521).

5.2.2. Parasal Olmayan Teşvikler

Bir devlet teşviki, işletmenin kullanması amacıyla verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan teşvikler şeklinde olabilir. Böyle durumlarda teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşvikin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır. Bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem, varlık ve teşvikin nominal değerinden kaydedilmesidir (TMS, 2010:523).

Parasal olmayan teşviklerde işletme açısından temel sorun devlet tarafından verilen teşvikin işletme kayıtlarına hangi değer üzerinden alınacağıdır. Standartta göre devlet teşviki gerçek değer üzerinden ya da

alternatif yöntem olarak, nominal değer üzerinden kaydedilir. Burada örneğin teşvik bir arsa ise emlak vergi değeri esas alınabilir, aynı zamanda bu nominal değeri ifade etmektedir. Çünkü VUK’un 268. maddesinde bu durum “Bina ve Arazinin, Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine göre tespit edilen değeri” olarak tanımlanmıştır.

5.3. Teşvik Türleri

Devlet tarafından işletmelere sağlanan teşvikler, türleri bakımından geçmişte gerçekleşmiş olan gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan, işletmelere koşulsuz olarak yapılan, belirli koşulları yerine getirmeleri durumunda yapılan koşullu teşvikler olarak üç grup altında sınıflandırılabilir.

5.3.1. Geçmişte Gerçekleşmiş Gider ve Zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan Teşvikler

Bu tür teşviklerin amacı, işletmenin geçmişte katlanmış olduğu bir maliyetin karşılanmasıdır. Örneğin, deprem bölgesindeki işletmelerin zararlarını telafi etmek için SSK yükümlülüklerinin bir kısmının silinmesi gibi (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 327). Ya da işletmeye gelecekte herhangi bir maliyet gerektirmesizin acil finansman desteği sağlamak üzere verilen devlet teşvikleri, tahsil edilebilir hâle geldiği dönemde kâr ya da zarar muhasebeleştirilir (TMS, 2010:522)

5.3.2. Koşulsuz Yapılan Teşvikler

Bu tür teşvikleri hak etmek için işletmenin belirli bir yükümlülük altına girmesi gerekmektedir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011:327).

5.3.3. Koşullu Yapılan Teşvikler

Bu tür teşviklerde, işletmelerin teşviklerden yararlanabilmesi için belirli yükümlülükleri gerçekleştirmiş olmaları ya da istenen yükümlülükleri gerçekleştireceklerini taahhüt etmeleri gerekmektedir. İşletmenin yerine getireceği yükümlülük türüne göre bu teşvikler “varlıklara ilişkin teşvikler” ve “gelire ilişkin teşvikler” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

5.3.3.1. Varlıklara İlişkin Teşvikler

Devlet bu teşviki, işletmenin duran varlık satın alması, inşa etmesi veya edinmesi amacıyla yapmaktadır. Devlet çoğunlukla varlığa ilişkin koşulları kendi belirler. Bu teşvikteki amaç, işletmenin belirli nitelikteki duran varlığı edinmesidir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011:327). Böylelikle devletin vermiş olduğu teşvikler işletmelerin üretim gücünü arttırmayı veya yenilemelerini, istihdamı arttırmayı ya da enerji verimliliğini ve rekabet güçlerini arttırmayı hedeflemektedir. Kalkınma ajansları tarafından Kobilere üretim kalitelerini arttırmak amacıyla makine alımında, makine bedelinin %75'inin karşılanması gibi.

5.3.3.2. Gelire İlişkin Teşvikler

Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir (TMS, 2010:520). Bu teşvikteki amaç, işletmeyi katlanacağı giderleri karşılayarak belirli oranlarda desteklemektir. Örneğin, özel tiyatrolara sergileyecekleri oyun karşılığında yapılan maddi yardımlar bu tür teşviktir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011:327). Gelire ilişkin teşvikler bazı durumlarda kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya "Diğer Gelirler" genel başlığı altında alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir (TMS, 2010:523).

6. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Muhasebenin en temel görevi, işletme ile ilgili kişi ve kuruluşların ihtiyaç duydukları veri ve bilgileri üretmektir. Bu amaçla muhasebe sürecinde finansal nitelikteki olaylar toplanır, özetlenir, kayıtlanır ve finansal bilgi kullanıcılarına sunulmak amacı ile raporlanır (Tokay, Deran, Aktaş, 2005:92). Bundan dolayı bir işletmenin devlet yardımı alması finansal tablolarının hazırlanmasında iki nedenden dolayı önem taşımaktadır. İlk olarak, eğer bir kaynak transferi gerçekleşiyse, transferin muhasebeleştirilmesi için uygun bir yöntem bulunmalıdır. İkinci olarak raporlama döneminde işletmenin söz konusu yardımlardan ne kadar fayda sağladığının belirtilmesi beklenir. Bu durum,

işletmenin finansal tablolarının önceki dönemlerle ve diğer işletmelerle karşılaştırılmasını kolaylaştırır (TMS, 2010:520).

7. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilme Zamanı

Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dâhil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılamaz (TMS, 2010:520):

- Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi ve

- Teşvikin işletme tarafından elde edilmesi.

Devlet teşviki, işletmenin teşvikin elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşvikin elde edileceğine dair makul bir güvence olmadan finansal tablolara yansıtılamaz. Devlet teşvikinin fiilen elde edilmesi, teşvike ilişkin koşulların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmez (TMS, 2010:520).

Gerekli şartların oluşması ve devlet teşviklerinin işletmenin finansal tablolarına yansımından sonra ise, bunlara ilişkin koşullu borç ve koşullu varlıklar, karşılıklar, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" standardı uyarınca muhasebeleştirilebilir (TMS, 2010: 521).

8. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirme Yöntemi

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 20 Standardı'na göre temel olarak iki yöntem benimsenmiştir. Bunlar "gelir yaklaşımı yöntemi" ve "sermaye yaklaşımı yöntemi" dir.

8.1. Gelir Yaklaşımı

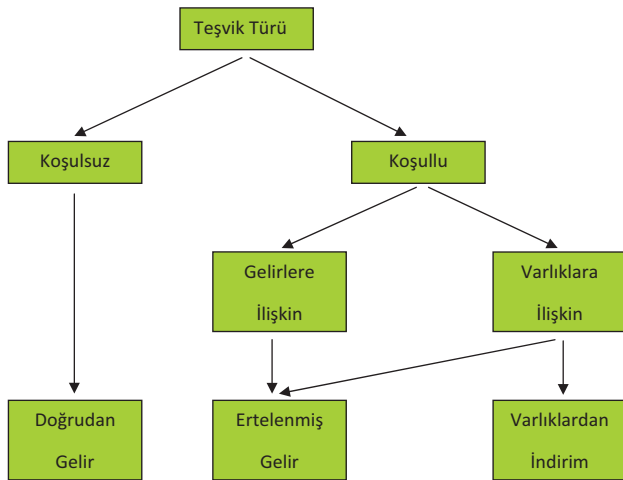
Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı, teşvikle karşılanması amaçlanan giderlerle eşleştirilmek üzere giderlerin yapıldığı dönemler boyunca sistematik şekilde gelir olarak finansal tablolara alınmasıdır. Devlet teşvikleri doğrudan öz kaynaklarla ilişkilendirilemez (Örten, Kaval, Karapınar, 2011:328). Gelir yaklaşımında, doğrudan gelir yazma

(koşulsuz teşviklerde, ertelenmiş gelir; koşullu teşviklerde, hâsılat kriteri karşılanmadan alınan teşviklerde) ve varlık değerinden düşme söz konusudur (Akdoğan, 2011:268). Ancak devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan sağlanmış olmaları nedeniyle doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmez, fakat elde edilmiş elde edilmiş olduğu dönemlere kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirir (TMS, 2010:521).

8.2. Sermaye Yaklaşımı

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde sermaye yöntemi yaklaşımında alınan teşviklerin doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Alınan teşvik nedeni ile kazanılmış bir gelir bulunmaması, hatta herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle yararlanılan devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmelidir (Akdoğan, 2011:270).

Muhasebeleştirme yöntemi teşvik türüne göre değişiklik göstermektedir. Yani devlet teşvikinin koşulsuz veya koşullu olma durumunda farklılık göstermektedir. Koşulsuz yapılan teşvikler ile geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler aynı grupta değerlendirilir. Muhasebeleştirme yöntemleri şekil yardımıyla özetlendiğinde Şekil 1'deki gibidir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011:329).



Şekil 1: Teşvik Türlerine göre Muhasebeleştirilme Yöntemi

9. DEVLET TEŞVİKLERİNİN GERİ ÖDENMESİ

TMS 20 Standardı'na göre geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, bir muhasebe teriminin değiştirilmesi olarak muhasebeleştirilir. Yani TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Terimlerinde Değişiklikler ve Hatalar" standardı kapsamında değerlendirilmiştir. Gelire ilişkin bir teşvikin geri ödenmesi durumunda ödenen tutar öncelikle bu tutarın muhasebeleştirildiği itfa edilmemiş, ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılır (TMS, 2010:524). Ayrıca geri ödenmesini gerektiren durumlarda ilgili varlıkların yeni defter değerlerindeki olası değer düşüklükleri de dikkate alınmalıdır.

10. ÖRNEK UYGULAMALAR

Örnek 1: Mısır yetiştiriciliğiyle uğraşmakta olan Taşkent işletmesi sertifikalı tohum kullanmasından dolayı, 7.000 TL devlet teşviki almaya hak kazanmıştır. Meblağ işletmenin bankadaki hesabına yatırılmıştır.

102 BANKALAR	/		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER		7.000	7.000
Destek Alınması			

Dönem sonunda teşvike konu olan sertifikalı tohumların ekim işlemi gerçekleştirilmiş ise ertelenmiş gelirler, gelir hesabına aktarılmalıdır.

382 ERTELENMİŞ GELİRLER	/		
648 DEVLET TEŞVİK. GELİR VE KARLAR		7.000	7.000

Örnek 2: Mısır yetiştiriciliğiyle uğraşmakta olan Taşkent İşletmesi, devletten ekmiş olduğu dönüm başına 3,5 TL mazot desteği almaktadır. Ekmiş olduğu alan 1000 dönüm olup almaya hak kazandığı teşvik tutarı bankadaki hesabına nisan ayı içinde yatırılmıştır.

102 BANKALAR	3.500	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER		3.500
Destek Alınması		
Dönem sonunda;		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	3.500	
648 DEVLET TEŞVİK. GELİR VE KARLAR		3.500

Örnek 3: Tekstil sektöründe faaliyet gösteren ABC A.Ş., devlet teşviki kapsamında yatırım yeri tahsisinden yararlanmıştır. 25 dönüm üzerine kurulacak arazi devlet arazisi olup, emsal değeri metrekare başına 5 TL'dir. Buna göre arazinin değeri $5 \times 1000 \times 25 = 125.000$ TL olur ve sermaye yaklaşımına göre muhasebe kaydı şu şekilde yapılabilir;

250 ARAZİ VE ARSALAR	125.000	
549 ÖZEL FONLAR		125.000
Devlet Teşviki ile Yatırım Yeri Tahsisi		

Örnek 4: Poyraz A.Ş. devlet tarafından belirlenmiş kalkınmada öncelikli bir bölgede üretim faaliyetinde bulunduğundan, fabrikada çalışanların üzerinden hesaplanan sosyal güvenlik primi işveren payları ve fabrikanın elektrik enerjisi tüketim bedelleri ilgili teşvik mevzuatı kapsamında devlet tarafından karşılanmaktadır. Poyraz A.Ş.'nin 2011 yılı Ocak dönemi elektrik tüketim bedeli 15.000 TL, sosyal güvenlik primi işveren payı 8.000 TL'dir (Gökşen, Ataman, Çakıcı, 2011:301-302).

31.01.2011		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	15.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		15.000
31.01.2011		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	8.000	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		8.000
./././....		

Gelir yaklaşımına göre yapılacak muhasebe kaydı

31.01.2011		
381 GİDER TAHAKKUKLARI	15.000	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	8.000	
648 DEVLET TEŞVİKLERİ GELİR VE KARLAR		23.000
./././....		

Sermaye yaklaşımına göre yapılacak muhasebe kaydı

31.01.2011		
381 GİDER TAHAKKUKLARI	15.000	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	8.000	
549 ÖZEL FONLAR		23.000
./././....		

Örnek 5: Tarım Bakanlığı tarım işletmelerinin modernizasyonu için, 50 baştan fazla büyükbaş hayvanı olan işletmelere, bir adet süt sağma makinesi vermektedir. X işletmesi bu kapsamda bir adet makineyi teslim almıştır. Makinenin gerçeğe uygun değeri 10.000 TL'dir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011:331).

253 MAKİNE, TESİS VE CİHAZLAR	10.000	
649 DİĞER GELİR VE KARLAR		10.000
- Devlet Teşviklerinden Gelir ve Karlar		

Bu noktada, Örten, Kaval ve Karapınar 649 kodlu "Diğer Gelir ve Karlar" hesabını tercih etmişlerdir. Ancak TMS20 Standardı'nın vurgulamak istediği ayırım göz önünde bulundurulduğunda diğer pek çok yazarın

da hemfikir olduğu 648 kodlu “Devlet Teşviklerinden Gelir ve Karlar” hesabı ile alacaklandırmanın daha yerinde olabileceği düşünülmektedir.

Örnek 6: Tekstil sektöründe faaliyetlerini sürdüren XYZ AŞ., üretiminin daha kaliteli olması, fire oranının azalması amacıyla bir makine istemektedir. İsteddiği makinenin maliyeti 100.000TL olup, bağlı bulunduğu kalkınma ajansına bir proje sunmuştur. Kalkınma ajansının kabul ettiği proje %50 hibe desteği şeklindedir. Hibe desteği nakit olarak makine alımı için ortak açılan hesaba yatırılmıştır. Makinenin ekonomik ömrü 5 yıldır.

102 BANKALAR	100.000	
100 KASA	50.000	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	50.000	
253 MAKİNE, TESİS VE CİHAZLAR	100.000	
102 BANKALAR	100.000	

Dönem sonu işlemlerinde makinenin ekonomik ömrü kadar ertelenmiş gelir, gelir hesaplarına aktarılmalıdır. Makinenin değeri 100.000 TL’dir. Bu bedelin yarısı Kalkınma Ajansının hibe desteği ile sağlandığı için, hibenin tutarı 50.000 TL olmaktadır. Ekonomik ömrünün 5 yıl olduğu noktada yıllık amortisman tutarı 10.000 TL olarak hesaplanmıştır.

382 ERTELENMİŞ GELİRLER	10.000	
648 DEVLET TEŞVİKLERİNDE GELİR VE KARLAR	10.000	

Örnek 7: A işletmesi, 2004 yılında fabrika binası inşaatı ile ilgili olarak devletten 200.000 TL teşvik almıştır. Teşvik tutarı, binanın inşa maliyeti olan 1.000.000 TL’den indirilmiştir. Bina için 20 yıl faydalı ömür takdir edilmiş ve normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına karar verilmiştir. 2006 yılında yapılan incelemede, teşvikin sadece fabrika binası için verildiği aynı zamanda inşa edilen personel lojmanı için kullanılan 50.000 TL’lik kısmının

usulsüz olduğuna karar verilmiş ve bu tutarın iadesi gerçekleştirilmiştir.

İşletme her yıl 100.000 TL kar elde etmekte olup (düzeltme işlemlerinden önce), 2004 yılı başı dağıtılmış karlar tutarı 500.000 TL’dir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011:337).

Teşviklerin geri ödenmesi muhasebe tahminindeki değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Buna göre geriye yönelik olarak düzeltme yapılmaz. Karşılaştırmalı tablo sunumu yapılmaz. Ancak, birikmiş amortisman tutarı, devlet teşvikinin olmaması durumuna göre geçmişe dönük olarak yeniden hesaplanır ve 2006 yılında kayda alınır.

50.000 TL’nin geri ödemesi yapıldığında durum aşağıdaki gibi olacaktır.

252 BİNALAR	50.000	
102 BANKALAR		50.000

50.000 TL’lik teşvik olmaması durumunda işletmenin her yıl ayırması gerekli olan amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$850.000 \text{ TL} / 20 \text{ Yıl} = 42.500 \text{ TL}$$

Dolayısıyla her yıl işletme 2.500 TL eksik amortisman olacaktı. Buna göre işletmenin 2004 ve 2005 yılları için eksik amortisman tutarı 5.000 TL’dir. İşletmenin 2006 yılında aşağıdaki kaydı yapması uygun olacaktır.

659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR	5.000	
- Önceki Dönem Gider ve Zararlar		
257 BİRİKİMİŞ AMORTİSMANLAR		5.000

Önceki dönem gelir ve kârları ile diğer faaliyetler başlığı altında raporlanacaktır.

Örnek 8: Z imalat İşletmesi’nin yararlandığı 4.720 TL’lik enerji desteği Enerji Desteği Komisyonu’na yanıltıcı bilgi ve belge sunulması nedeniyle iptal edilmiş ve verilen destek 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınmıştır (Uluslararası 2008:430).

730 GEN. ÜRETİM GİD. / 770 GEN. YÖNETİM GİD.	4.720	
100 KASA / 102 BANKALAR		4.720

11. Sonuç

Rekabetin sürekli olarak arttığı günümüzde devletler yerel, ulusal hatta uluslararası teşvik uygulamalarını günd en güne arttırmaktadırlar. Bu yönü ile devlet teşvikleri ve yardımları finansal tabloların önemli bir unsuru hâline gelecektir.

Ülkemizde çok kapsamlı şekilde hazırlanarak çıkarılan yeni teşvik sistemi, gerek büyük ölçekli gerekse KOBİ niteliğindeki pek çok işletmenin, birçok konuda devlet teşvikinden ve yardımlarından yararlanmalarına olanak sağlayacaktır. Devlet teşviki ya da yardımı alan işletmelerin, bu destekleri muhasebeleştirerek finansal tablolarında ayrıntıları ile göstermeleri zorunluluğu vardır. Bu işlemlerin TMS 20 Standardı'na göre gerçekleştirilmesi, finansal tabloların karşılaştırmalabilirliğine önemli katkı sağlayacaktır.

Kaynakça

- Akdoğan M.V., 2011, "Türkiye Coğrafyasında Uygulanan Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Analizi", Muhasebe Bilim Dergisi, Cilt 13, Sayı 4.
- Gökçen G., B. Ataman, C. Çakıcı, 2011, Türkiye Finansal Muhasebe Standartları Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Ört en R., H. Kaval, A. Karapınar, 201, Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Tekş en Ö., 2010, "TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri ile Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 29, Sayı 2.
- Tokay S., A. Deran, R. Aktaş, 2005, "Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Muhasebe Bilim Dergisi, Cilt 7, Sayı 4.

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2010, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu, Fersa Matbaası, Ankara.
- Ulusan H., 2008, "Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması", İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 22, Sayı 2.

DENİZ ULAŞTIRMA İŞLETMELERİNDE MALİYET TÜRLERİNİN TESPİT EDİLMESİ ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA

Yrd. Doç. Dr. Ş. Sertaç ÇAKI

ÖZET

Dünyanın 2/3'ünün denizlerle kaplı olması, kıt kaynakların farklı coğrafi alanlara yayılması ve diğer taşıma türlerine göre deniz yolu taşımacılığının, özellikle taşıma maliyetlerinin düşük olması dünya ticaretinde gemi işletmelerinin önemini artırmaktadır.

Ancak, gemi işletmeciliğinin ilk yatırım maliyetleri çok yüksek olmakla birlikte gemi işletmelerinde pek çok işletme maliyet türlerinin olması bunların kontrol edilmesini gerekli kılarken, diğer taraftan da güçleştirmektedir. Kaldı ki, gemi işletmelerinin satış geliri olan navlun geliri, navlun piyasasında oluşmakta olup gemi işletmelerinden bağımsız seyretmektedir. Bu durum, gemi işletmelerin bazen zarar etmelerini sağlamaktadır.

Tüm bu koşullar altında gemi işletmelerinin maliyetlerini bilmek ve kontrol altında tutmalarını gereklidir. Bu sebeble maliyet türlerini inceleyip araştırmak önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Gemi İşletmeleri, Maliyet Türleri

ABSTRACT

The basic fact that economic resources are scattered in different geographical regions and continents of our planet of which two thirds is covered by rivers, seas or oceans, and especially that the relative cost advantage sea freight enjoys over other forms of transportation have increased the importance of shipping business firms in an ever widening global trade.

However, the initial investment costs of shipping business are rather high and there are also several kinds of operating costs involved. While all these costs must be taken under control, their sheer variety requires additional. Furthermore, the freight revenue is determined by the freight market independent of shipping businesses. This eventuality sometimes leads shipping business firms to be in the red.

Given all these issues, it is necessary that shipping business firms envisage their operating costs and keep them under control. It is therefore necessary to study and analyze the kinds of costs involved in the operations of shipping business firms.

Key Words: Shipping Business Firms, Operation Costs

1.Giriş:

Dünyadaki mevcut kıt kaynakların ülkelere eşit biçimde dağılmaması, her dönemde dünya ticaretini önemli kılmıştır. Diğer yandan, dünyanın üçde ikisinin denizlerle kaplı olması, dünya ticareti açısından deniz yolu taşımacılığını diğer taşıma türlerine göre avantajlı kılmıştır.

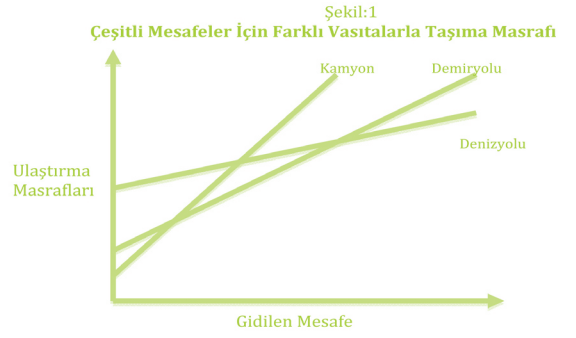
Deniz yolu taşımacılığının dünya coğrafyasına uygun olmasının yanında, taşıma maliyetlerinin de düşüklüğü ve pek çok avantajları nedeniyle, dünya ticaretinin %90'ı deniz yoluyla gerçekleşmektedir.

Bu nedenle, denizcilik sektörü 3 tarafı denizlerle çevrilen ülkemiz açısından çok önemlidir.

Kalkınma ve gelişmişlik açısından özellikle ekonomik atılım hamleleri açısından üretim ve ticaret çok önemlidir. Bu noktada ulaştırma masrafları özellikle ticarete hatta dış ticarete çok önem kazanmaktadır. Bu nedenle, malını taşıtacak olanlar taşıma yolunun, ucuzluğuna, güvenliğine, optimal ürünü taşıyabilmek için de taşıma kapasitesine bakacaktır. Çünkü taşıma masrafları sabit olmayıp, taşınacak malın ağırlığına, hacmine, değerine, özelliklerine, taşıma türüne ve mesafeye göre farklılaşmaktadır (Günay, 1989, s:15). Aşağıdaki şekilden de anlaşılacağı üzere malın gideceği mesafe uzadıkça deniz yolunun taşıma maliyeti diğer taşıma türlerine göre düşmektedir. Çünkü deniz taşımacılığının en önemli özelliklerinden biri de yakıt giderlerinin çok düşük olmasıdır. Yakıt tasarrufuna örnek verilecek olursa 1 BG gücünde bir kamyon 50 kg, tren 500 kg taşımaya rağmen gemi ile taşınan miktar 4000 kg'dır (Çokuğraş, 1992, s:7).

Şekil:1

Çeşitli Mesafeler İçin Farklı Vasıtalarla Taşıma Masrafı



Kaynak: Günay, Muzaffer, "Ulaştırma Açısından Türkiye'nin Dış Ticaret Gerçekleşmeleri Analizi ve Deniz Ticaret Filosunun Planlanması", Deniz Ticaret Odası, 1989, s:15.

Deniz yolu ulaşımı diğer taşıma türleri ile kıyaslanacak olursa, sadece deniz ve demir yolunun kitle taşımasına uygun olduğu görülür. Buna karşılık kısa mesafelerde, orta boyut ve hacimde ve çok çeşitte yükün taşınmasında kara yolunun daha ekonomik olduğu görülmektedir. Kara yolunun bir avantajı da ilk yatırım maliyetinin ve işletme maliyetinin düşük olmasıdır. Deniz yolunun istediğimiz uç noktalara kadar ulaşabilirliği zayıf olsa da dünya ticaretinin %90'ı deniz ticareti ile yapılmaktadır. Bunu nedeni ise şu gerekçelerle açıklanabilir:

Dünya'nın 3/4'ü denizlerle kaplı olması nedeniyle ülkelerin ve kıtaların birbirinden denizlerle ayrılmış olması.

Deniz yolu ile büyük kitlelerin, uzun mesafeye, çok düşük bir maliyetle, diğer taşıma türlerine göre bir kerede ve daha kısa sürede taşınabilmesi.

Kalkınmanın ve sanayileşmenin anahtarı enerjidir. Bu nedenle artan petrol fiyatları nedeniyle petrol üreten fakat üretimleri tüketimlerine yetmeyen ülkelere, petrol bakımından dışa bağımlı ülkelere kadar, pek çok ülkede petrol tüketiminin kısılması ve daha verimli kullanılması, petrole bağımlı enerji kaynakla-

rının milli kaynaklara dönüştürülmesi için tüm dünyada çeşitli tedbirler alınmaktadır. Bu tedbirlerin yanında sanayinin ihtiyaçlarını karşılamak, yerleşme ve sanayi merkezleri arasındaki ilişkileri güçlendirmek, petrol fiyatlarının yüksekliği nedeniyle ortaya çıkan sorunları çözmek için, taşıma hizmetlerinin, yakıt tüketimi en az ve ülke koşullarına en uygun taşıma sistemleriyle karşılanması zorunluluğu (Günay, 1989, s:15).

Ülkeler arasındaki çeşitli gerginlik durumlarında, ülkeler topraklarını ve hava sahalarını transit geçide kapatabilmektedirler. Ancak deniz yolu ile ulaşımı genellikle uluslararası sularda yapıldığı için bu gibi durumlardan etkilenmez.

Günümüzde birim zamanda daha fazla yük elleçlemesi (yükleme-boşaltma) deniz taşıtlarınca yapılmaktadır.

Tablo:1

Çeşitli Taşıma Modlarının Özellikleri

Sistemler	Hız	Taşıma Kapasitesi	Güvenlik	Enerji Tüketimi	Erişebilirlik	Maliyet	
						İlk Yatırım Maliyeti	İşletme Maliyeti
Deniz yolu	Düşük	Yüksek	Yüksek	Az	Sınırlı	Yüksek	Orta-az
Demir yolu	Orta	Yüksek	Yüksek	Az	Doğal koşullarla sınırlı	Yüksek	Orta
Kara yolu	Orta	Düşük	Düşük	Çok	Çok fazla	Az - orta	Az
Havayolu	Yüksek	Orta	Yüksek	Çok	Doğal koşullarla sınırlı	Yüksek	Çok yüksek

Kaynak: Ergün, İsmet, “Türkiye’nin Ekonomik Kalkınmasında Ulaştırma Sektörü”, Hacettepe Üniversitesi, İ.İ.B.F., Yayın No:10, Ankara, 1985, s:55.

Tablo 1’de tüm yazdıklarımızın bir özetini görmekteyiz.

2. Deniz Ulaştırma İşletmelerinde Maliyetlerin Önemi:

Deniz ulaştırma işletmelerinde, her türlü işletmede olduğu gibi, maliyetler ve maliyet sistemi çok önemli bir konudur. Maliyet muhasebesinde maliyet türleri tespit edilmeden gider yerlerine dağıtım yapılamaz ve mamül veya hizmetin maliyeti doğru hesaplanamaz.

Nitekim, maliyet muhasebesi, konunun uzmanları tarafından, “üretilen mamül veya hizmetlerin maliyetlerini oluşturan gider türlerini gider yerine göre maliyet taşıyıcıları ile mamülün veya hizmetin türleri bakımından belirlenmesine ve izlenmesine imkân veren bir hesaplama ve kayıtlama sistemi” olarak tanımlanmıştır (Altuğ, 1991, s:5).

Ancak, maliyet muhasebesi sisteminin üretim işletmelerinde olduğu gibi, deniz ulaştırma işletmelerinde de geliştiği söylenemez. Bunun nedenleri ise şunlardır:

1- Bu işletmelerin maliyetlerinin uygun bir şekilde dağıtımının sağlanmasının aşırı ölçüde güç olması.

2- Navlun fiyatları, maliyet gideri olarak kolayca hesaplanamaması. Çünkü, bu fiyatlar dünya deniz ulaştırma işletmeciliği piyasasındaki iniş ve çıkışlara göre oluşur. Yani navlun fiyatları ile maliyetler doğru orantılı değildir (Altuğ, 1974, s:31).

Maliyet muhasebesi, endüstri işletmelerinin stoklarını değerlemeye yardımcı olacak bir hesap tekniği olarak doğmuş ve sonra teknolojinin gelişmesi, üretim evrelerinin artması, işletmelerin büyümesi ile maliyet muhasebesinin önemi artmıştır. Ancak sadece endüstri işletmelerinde maliyetler yoktur. Bir hizmet işletmesi olan gemi işletmelerinde de pek çok maliyetler oluşmaktadır. Yalnız bir farkla, gemi işletmeleri bir hizmet şirketi olduğu için endüstri işletmelerinde olduğu gibi üretim esnasında değil, hizmet sunumu sırasında maliyetler oluşmaktadır. Ayrıca endüstri işletmelerinde olduğu gibi üretim esnasında kalan stokların birim maliyete nasıl sokulacağı veya stokların nasıl değerlendirileceği gibi bir sorun yaşanmamaktadır (Orhon, s:137). Gemi işletmelerinde taşıma hizmetini sunabilmek için gemi sahibi olmanın yanında, bu gemileri çalıştırıp taşıma hizmetini en iyi şekilde ve zamanında sunmakda önemlidir. Ancak gemi işletmeciliği bulunduğu üzere pek çok maliyetlerden oluşmaktadır. Bu nedenle gemi işletmelerinin gemilerini aldıktan sonra bu gemileri işletmek için pek çok maliyeti finanse etmesi gerekmektedir. Dikkat edilecek olursa burada maliyetlerin belirlenmesinden bahsedilmektedir. İşte bu noktada maliyet muhasebesi devreye girmekte-

dir. Ulaştırma işletmelerinde maliyet muhasebesinin amacı seferin kaç tane veya hattın kaç tane mal olduğunu, başka bir deyişle, ton / mil veya yolcu / mil'in kaç tane mal olduğunu belirlemektir. Yani birim maliyeti belirlemek ve böylece fiyatı (navlunu) belirlemektir. Maliyet muhasebesinin gemi işletmelerindeki diğer görevi ise oluşan maliyetlerin gerek türler, gerekse oluştukları yerlere göre sınıflayıp denetlenmelerine yardımcı olmaktır. İşletmenin türü ne olursa olsun yaşaması için kâr etmesi gerekir. Ancak gemi işletmelerindeki gelir artışlarının sadece fiyat (navlun) artışlarından kaynaklandığı ve gemi işletmelerindeki maliyet artışlarının, fiyat artışlarından daha yüksek olduğu bir gerçektir. Bu durumda gemi işletmelerinin kârlarını maksimuma çıkarabilmeleri için maliyetleri minimize etmeye yardımcı olacak maliyet analizlerinin yapılması gerekmektedir (Orhon, s:138). Gemi işletmelerinin yukarıda bahsettiğimiz taşıma maliyetlerini karşılayabilmeleri için, verdikleri hizmetin bedelini çok iyi hesaplamaları gerekmektedir. Bu bedeli, yani fiyatı hesaplamak çok iyi bir maliyet muhasebesi sistemi kurmayı gerektirir. Fakat gemi işletmelerinde maliyet muhasebesi sistemi üretim işletmelerindeki gibi geliştiği söylenemez. Bunun nedenleri aşağıda sıralanmıştır (Altuğ, 1974, s:31).

1. Bu işletmelerin maliyetlerini uygun bir şekilde dağıtımının sağlanması aşırı ölçüde güçtür.
2. Navlun fiyatları, maliyet gideri olarak yukarıda belirttiğimiz gibi kolayca hesaplanamaz. Çünkü, bu fiyatlar dünya gemi işletmeciliği piyasasındaki iniş ve çıkışlara göre oluşur. Yani navlun fiyatları ile maliyetler doğru orantılı değildir. Normalde gemi işletmelerinin maliyetlerinin artması karşısında navlunun artması gerekir. Oysa, taşınacak yüke aşırı bir taşıma arzı varsa arzu edilen navlun oluşmaz. Pek çok kez gemi işletmelerinin maliyetlerindeki artışlar nedeniyle navlunda yapacakları fiyat artışları, bir ülkenin ihracat ürünlerini yabancı piyasalarda dezavantajlı duruma düşürebilir. Ülkenin ihracat potansiyelini kullanmasını engeller. Bu nedenle navlunun tespitinde özellikle tarifeli (tramp) sefer yapan gemilerin bağlı olduğu

gemi işletmelerinde uluslararası anlaşma, birlik ve tröstlerin hâkimiyeti söz konusudur. Her ne kadar navlun yukarıda belirtildiği gibi işletme maliyetleri ile doğru orantılı olmasa bile, bu navlun fiyatlarının işletme maliyetlerinin altında kalacağı anlamına gelmez. Bu nedenlerle gemi işletmelerinde maliyet muhasebesi sistemini kurmak ve uygulamak zordur. Ancak gemi işletmelerinin gerçeklere dayanan sağlam kararlar almaları için, yapacakları kapasite planlaması, teknik verimliliklerini kontrol etmek ve maliyetleri kontrol altında tutarak azaltmak ve böylece kârlarını artırmak için maliyet muhasebesi sistemini belirli yöntemlere göre oturtmak zorundadırlar. Bu nedenle gemi işletmelerindeki oluşan maliyetleri muhasebe genel tebliğindeki sıra ve başlıklar altında incelemekte fayda vardır.

3. Deniz Ulaştırma İşletmelerinde Maliyet Türleri :

Bahsedildiği üzere maliyetlerin oluştukları yerler açısından kontrol edilmesi bütçelenmesi, planlanması için maliyetlerin, maliyet türleri ve bu maliyetlerin oluştuğu yerlere göre sınıflandırılması gerekir. Aşağıda, bahsedilen maliyet türleri muhasebe genel tebliğine göre sıra ile incelenmektedir (Altuğ, 1974, s: 35-66; Deniz İşletmelerinde Tekdüzen Hesap Sistemi s: 69-77/145-146; D. B. Deniz Nakliyatı Firmasının Finansman Müdürü ve Bakım-Onarım Kısım Şefi ile Yapılan Görüşmeler; Süleyman Yükçü, 1993, s:508-511).

3.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri:

Hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işleri kapsar.

Bu giderler şunlardan oluşur:

- Kömürler
- Akaryakıtlar
- Diğer yakıtlar
- Su
- Yağlar

- Boyalar
- Ahşabiye malzemesi
- Madeni malzeme
- Toprak sanayi malzemesi
- Bitkisel ve hayvansal elyaf
- Muayene, tahlil ve tedavi malzemesi
- Kırtasiye
- Basılı kâğıt, kıymetli evrak
- Küçük aletler, takım ve teçhizat
- Yedek parçalar
- Diğer çeşitli malzemelerden oluşur.

Yukarıda sayılan geminin yağ, yakıt ve su masraflarına toplu olarak “bunker giderleri” de denilmektedir.

Seferle ilgili olarak ilk madde ve malzeme giderlerinden, bunker giderleri, makine sarfiyat jurnalinden öğrenilerek kullanılan miktarlar ilgili servis tarafından direkt olarak sefer maliyetine yüklemek üzere ilk madde ve malzeme gideri olarak kayıt edilir.

İlk madde ve malzeme giderlerinde, bunker gideri dışında kalan boyalar, yağlar, kırtasiye, basılı belge, yedek malzeme ve öteki malzemelerden sefer sırasında tüketilenler, miktarı ile birlikte bir liste hâlinde ilgili servise, direkt olarak sefer maliyetine yüklenmesi için verilir.

3.2. İşçi Ücret ve Giderleri:

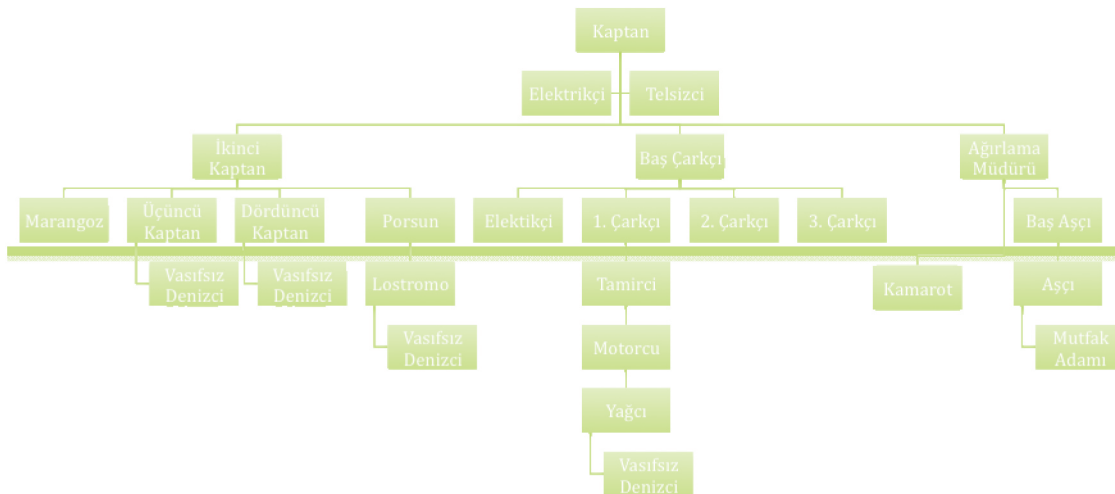
İşletme faaliyetlerini yürütmek, hizmet üretimini gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen her türlü tutarı kapsar.

Burada, gemi işletmelerinin örgüt yapılarına değinmek gerekir. Çünkü işçi ve memur ücretlerinin ayırımı buna yakından bağlıdır. Gemi işletmelerinin büyüklüğüne göre çeşitli örgüt türlerinden söz edilebilir. Gemi haricinde çalışan kişiler yani gemi işletmesinin merkez binasında çalışan kişilere verilen ücretler memur ücret ve giderlerine girer (Dowell ve Gibbs, 1954, s:204-217).

Ayrıca bir de gemide çalışanlar vardır. Bunların durumu çok farklıdır. Sefer sırasında işletmenin temsilcisi ve yaptığı sözleşmelerle işletmeyi bağlayan yönetici burada kaptan, geminin makinelerinin veriminden ve bakımından sorumlu olan baş çarkçı ise yönetici yardımcısı konumundadır (Orhon, s:43). Buradan da anlaşılacağı üzere gemi elemanlarının yani gemi adamlarından bir kısmı seferde iken yönetici konumuna geliyor.

Buna göre, gemideki örgüt şemasından memurları ve işçileri ayırmak gerekir.

Şekil :2
Gemide Organizasyon Yapısı



Kaynak : Feryal ORHON, Ulaştırma İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi, İstanbul: EKO-BİL (Ekonomi ve Bilimsel Yayınlar Ltd. Şti.), Yayın No: 7, s: 44.

Yukarıda bir geminin örgüt şeması görülmektedir. Bu şemada kalın çizginin üstünde kalanlar memur, altında kalanlar ise işçi sınıfına girerler. Tüm bu bilgiler ışığında gemi işletmelerindeki işçi ücret ve giderlerini incelenebilir.

3.2.1.Gemi Adamları Ücretleri :

Bu ücretler aynı zamanda memur ücret ve giderleri içine de girdiğinden bu giderler memur ücret ve giderleri içinde anlatılacaktır.

3.2.2.Gemi Adamlarına Ödenen Ek Ücretler:

Gemi Adamlarının bir kısmına ya da tamamına yapılan ek ücret ödemeleridir. Bu ödemeler şunlardır:

3.2.2.1. Tehlike Primleri:

Bu ücretler aynı zamanda memur ücret ve giderleri içine de girdiğinden bu giderler memur ücret ve giderleri içinde anlatılacaktır.

3.2.2.2.Fazla Çalışma Ücretleri:

Bu ücretler aynı zamanda memur ücret ve giderleri içine de girdiğinden bu giderler memur ücret ve giderleri içinde anlatılacaktır.

3.2.2.3.Gemi Adamlarına Ödenen Onarım Ücretleri:

Makine personeline esas görevleri dışında (esas görevleri ana ve yardımcı makinelerin işlemlerini sağlamak) ana ve yardımcı makineler, kazan ve yardımcı tesisatta yapacakları ufak onarımlar karşılığı verilen ek ücretlerdir. Ödenecek bu ek ücretlerin tespit ve ödeme şekli ferdî hizmet akdi ya da toplu iş sözleşmesiyle tespit edilir.

Makine personeline yapılan onarımlar için tespit olunan toplam ücret, “Memur Ücret ve Giderleri” içinde anlatılacak tehlike primlerindeki dağıtım esasına göre makine personeline dağıtılır.

3.2.2.4.Ambar Açma-Kapama Ücretleri:

Gemi adamları, özellikle de güvertede görevli mürettabatın normal işleri dışında ambar açma ve kapama gibi liman işçilerinin yapması gerekli işleri yapmaları durumunda ayrıca bir ücret alırlar.

Bu ücretler bir gider olarak doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.2.2.5.Çiğden İlaç Giderleri:

Bu ücretler aynı zamanda memur ücret ve giderleri içine de girdiğinden bu giderler memur ücret ve giderleri içinde anlatılacaktır.

3.2.2.6.Dış ve İç Hatlar İlaç ve Tedavi Masrafları:

Bu ücretler aynı zamanda memur ücret ve giderleri içine de girdiğinden, bu giderler memur ücret ve giderleri içinde anlatılacaktır.

3.2.3.Sosyal Giderler:

Bu ücretler aynı zamanda memur ücret ve giderleri içine de girdiğinden bu giderler memur ücret ve giderleri içinde anlatılacaktır.

3.2.4.Yükleme ve Boşaltma Giderleri:

Bu giderler doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetlerini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir. Bu giderler tek tek kısaca açıklanarak aşağıda gösterilmiştir:

3.2.4.1.Yük Şiftingi:

Yükün, gemide yer değiştirmesi gerektiğinde, yer değiştirme nedeniyle yapılan masraflara ve ücret ödemelerine “Yük Şiftingi” denir (Dowell ve Gibbs, 1954, s:171).

3.2.4.2.Fazla Çalışma Ücreti:

Geminin bir an önce yükleme ya da boşaltmasını sağlamak için normal çalışma saatlerinin dışında yapılan fazla çalışma saatleri için gemi adamlarına ödenen ücrete “Fazla Çalışma Ücreti” denilmektedir.

3.3.Memur Ücret ve Giderleri:

Yukarıda işçi ücret ve giderlerini anlatırken gemi işletmelerindeki memurlara değinmiştik. İşte bu memurlara işletme faaliyetlerini yürütmek, hizmet üretimini

gerçekleştirmek amacıyla tahakkuk etirilen her türlü tutarı kapsar. Bu ücret ve giderler şunlardan oluşur:

3.3.1.Gemi Adamları Ücretleri:

Gemi adamları dediğimiz zaman aklımıza gemide çalışan zabitan ve mürettebatın tümü gelir.

Gemi adamlarına ödenecek ücretler ya ferdi hizmet akitleri ya da toplu iş sözleşmeleriyle tespit olunur. Ücret ödeme devresi bir aydan fazla olamaz.

Bu ücretler bir gider olarak doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.3.2.Gemi Adamlarına Ödenen Ek Ücretler:

Gemi adamlarının bir kısmına ya da tamamına yapılan ek ücret ödemeleridir. Şunlardan oluşur:

3.3.2.1.Kasa Tazminatı:

Gemi seferdeyken birtakım masrafların ödenmesi gerekir. Bu ödemeleri gemi işletmesi adına kaptan, görevlendirilecek gemi zabitlerinden biri veya gemi katibi yapar. Ancak, bazen kasa açıkları çıkabilir. İşte bu açıkları kapamak için “kasa tazminatı” verilir.

Bu tazminatlar bir gider olarak doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.3.2.2.Tehlike Primleri:

Tehlikeli maddeler taşıyan gemilerde gemi adamlarına ferdi hizmet akdi veya toplu iş sözleşmesi hükümlerince bir tehlike primi ödenir. Bu primler sözleşmede belirlenen şekillerde ödenir.

Örneğin, bu primler taşınan yük tonu başına ödenebilir ve prim, belirlenmiş belli limanlar arasında limanların uzaklıklarına göre değişebilir. Toplam tehlike priminin gemi adamlarına paylaşımı aşağıdaki örnekte gösterilmiştir.

Örnek:

Hopa - Yarımca arasında tehlikeli madde taşıyan gemilere ton başına 30.000 TL ödendiğini varsayalım. Bir gemi işletmesine ait gemi 6.000 ton asit taşıyorsa

ayrıca gemide bir kaptan, bir baş makinist, bir kadrolu birinci zabıt ve on adet mürettebat çalışmakta ise (mürettebatın eşit ücret aldığı varsayılıyor) bu gemideki gemi adamlarının ücretleri aşağıda verilmiştir.

	ÜCRET (TL)
- KAPTAN	35.000.000
- BAŞ MAKİNİST	25.000.000
- BİRİNCİ ZABİT	30.000.000
- MÜRETTEBAT	<u>150.000.000</u>
- TOPLAM ÜCRET	240.000.000

Bu verilere göre şu hesaplar yapılarak tehlike primleri gemi adamlarına paylaştırılır.

$$\text{Toplam Prim Tutarı} = \text{Taşınan Ton} \times \text{Prim}$$

$$180.000.000 = 6.000 \times 30.000$$

$$\text{Dağıtım Faktörü} = \frac{180.000.000}{240.000.000} = 0.75$$

	Ücret		Dağıtım Faktörü		Gemi Adamı Tehlike Prim Payı
- Kaptan	35.000.000	x	0,75	=	26.250.000
-Baş Makinist	25.000.000	x	0,75	=	18.750.000
- 1. Zabıt	30.000.000	x	0,75	=	22.500.000
- Mürettebat	<u>150.000.000</u>	x	0,75	=	<u>112.500.000</u>
	240.000.000				180.000.000

Böylece ;

	Ücretler	+	Primler	=	Toplam Kazanç
- Kaptan	35.000.000		26.250.000		61.250.000
- Baş Makinist	25.000.000		18.750.000		43.750.000
- 1. Zabıt	30.000.000		22.500.000		52.500.000
- Mürettebat	<u>150.000.000</u>		<u>112.500.000</u>		<u>262.500.000</u>

Bu primler bir gider olarak doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.3.2.3.Fazla Çalışma Ücretleri:

Ferdi hizmet akdi ya da toplu iş sözleşmesinde belirlenmiş şartlara göre fazla çalışma koşulları belli edi-

lir ve fazla çalışma zamları bu sözleşmede belirtilen oranlarda ödenir. Bu ücretler bir gider olarak doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.3.3.Çiğden İaşe Giderleri:

Gemide yemek yapılmıyorsa gemi adamlarına, ferdi hizmet akdi veya toplu iş sözleşmesi gereği, sefer günü için nakden bir ücret ödenir. Bu ücrete “çiğden iaşe” gideri denir. Bu giderler doğrudan sefer maliyetini etkilediği için direkt olarak sefer maliyetine yüklenir.

3.3.4.Dış ve İç Hatlar İlaç ve Tedavi Masrafları:

Gemi adamlarına, ister dış hat isterse iç hat olsun, hasta olmaları sonucu ilaç ve tedavi masrafları gemi işletmesi tarafından ödenir.

İlaç ve tedavi masraflarını iç ve dış hat diye ayırmamızdaki neden; iç hatlardaki masraflar Türk Lirası olarak, dış hatlarda ise döviz olarak ödenmesidir.

Bu masraflar bir gider olarak doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.3.5.Sosyal Giderler:

Gemi işletmelerinde gemi adamlarına yasalar gereği ödenmesi zorunlu olan sosyal sigorta primleri işveren payı giderleridir (Sturmey, 1962, s:304).

Bunlar da yukarıda sayılan giderler gibi doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.3.6.Yedek Gemi Adamlarına Ödenen Ücretler:

Gemilerin seferlerini arzu edilen biçimde tamamlayabilmeleri için deniz ulaştırma işletmesinin merkezinde ya da uygun limanlarda yedek gemi adamı bulundurma zorunluluğu vardır.

Bu yedek gemi adamlarına ödenen ücretler, sefer maliyetlerine toplam gemi adamları sayısı ile orantılı olarak yüklenmektedir.

3.4.Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler:

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretilen hizmetin pazarlanması gibi işleri gerçekleştirmek için dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, su, gaz, bakım ve onarım, haberleşme, nakliye ile diğer fayda ve hizmetler) için katılan giderleri kapsar (Cheng, 1969, s:100-102).

3.4.1.Dezenfekte Giderleri:

Geminin belli dönemlerde fare ve diğer zararlılara karşı ilaçlanıp dezenfekte edilmesi sonucu doğan giderlerdir.

Bu giderlerde doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.4.2.Yükleme ve Boşaltma Giderleri:

Bu giderler doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir ve bunların nelerden oluştuğu tek tek kısaca açıklanarak aşağıda gösterilmiştir.

3.4.2.1.Puanter Ücreti:

Gemiye yüklenen ya da gemiden boşaltılan yükü tespit eden kimselere verilen ücretlerdir.

3.4.2.2.Aktarma Ücreti:

Gemiye yüklenen mal, geminin uğrak limanlarından başka bir yere nakledilecekse, bu yükler en uygun bir limanda boşaltılır ve başka bir gemiyle ya da başka bir taşıt aracıyla gideceği yere gönderilir. Bu gönderme işlemi için ödenen ücrete “aktarma ücreti” denir.

3.4.2.3.Gemi Şiftingi:

Geminin bizzat kendisinin aynı liman içerisinde yer değiştirmesi nedeniyle de bazı masraflar oluşur. Bu masraflara Gemi Şiftingi denir.

3.4.2.4.Bekleme Ücreti:

Bekleme ücreti genelde şu 3 nedenden oluşur. Bunlar :

1. Geminin limana geç gelmesi,
2. Geminin zamanında gelip, yükün beklenmesi,

3. Kötü hava şartları nedeniyle yükleme ya da boşaltma yapılamamasıdır. Bu nedenlerden dolayı bekleme giderleri tahakkuk etmekte ve ödenmektedir.

Her üç durumda da yükleyicilerin emre hazır durumda olmalarına karşılık geminin yükleme ya da boşaltmaya hazır olmaması nedeniyle yükleyicilere boşa geçen zaman için ücret ödenmesi gerekmektedir.

3.4.2.5.İstif Malzemesi Ücretleri:

Nitelik ve niceliklerine göre, yükün ambarlara yerleştirilmesi için kullanılan birtakım malzemelere (tahta, vb.) ihtiyaç vardır. Bunlar için yapılan giderlere “istif malzemesi giderleri” denir.

3.4.2.6.Kılavuz Ücretleri:

Gerek uğranılan limanların kanunları uyarınca, gerekse geçilen liman, boğaz, kanal vb. yerlerin özel durumları nedeniyle alınan kılavuz kaptanlara ödenen ücrete “kılavuz ücretleri” denir.

3.4.2.7.Romorkör Ücretleri:

Uğranılan limanlarda rıhtıma yanaşma ya da terk edilen limanda rıhtımdan uzaklaşma sırasında gemi romorkör tarafından liman içinde ya da dışında uygun bir yere kadar çekilir. Bu işlem için ödenen ücrete “romorkör ücreti” denir.

3.4.2.8.Palamar Ücreti:

Uğranılan limanda gemi halatının rıhtıma bağlanması ya da terk edilen limanda gemi halatının rıhtımdan çıkarılması için verilen ücrete “palamar ücreti” denir.

3.4.2.9.Servis Botu Ücreti:

Gemi liman içinde ya da dışında olmakla beraber rıhtımdan uzakta demirlemişse, gemi adamları ve yük ile ilgili kimselerin gemiye gidiş gelişlerini sağlamak amacıyla kiralanan servis botuna verilen ücrete “servis botu ücreti” denir.

3.4.2.10.Liman Ücretleri:

Liman resim ve harçlarına “liman ücretleri” denmektedir.

3.4.2.11.Rıhtım Ücretleri:

Geminin limanda kalış süresi içinde, yanaştığı liman ve bağlandığı şamandıra için liman başkanlıklarına verdikleri ücrete “rıhtım ücreti” denilmektedir.

3.4.3.Acentalık Ücret ve Komisyonları:

Bu giderlerde doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenmektedir. Bu giderler şunlardan oluşur :

3.4.3.1.Acentalık Ücretleri:

Acentalık ücreti, geminin limanda kaldığı süre içerisinde gemi ve yük ile ilgili çeşitli işlemler yapan acentalara hizmetleri karşılığı verilen ücretlere denilmektedir (TTK, madde-131).

Ücretler, geminin tonajına ve yükün nitelik ve niceliğine göre de değişebilmektedir.

3.4.3.2.Acentalar Haberleşme Giderleri:

Bu giderler, gemi işletmesinin acenteleri ile yaptıkları yazışma ve haberleşme giderleri; telgraf, telefon, telex ücretleri; acenteden işletmeye, işletmeden acentaya gönderilen vesaik için ödenen koli ücretlerinden oluşur.

3.4.3.3.Acenta Komisyonları:

Bu komisyonlar ikiye ayrılır. Bunlar :

1. Acenta İhraç Navlunu Komisyonları: Acentanın, bulunduğu yerin limanından gemiye yüklediği yükün navlun geliri üzerinden almış olduğu komisyondur.
2. Acenta İthal Navlunu Komisyonları: Acentanın, bulunduğu yerin limanında gemiden boşaltılan yükün navlun geliri üzerinden almış olduğu komisyondur.

3.4.3.4.Forwarder Acenta Komisyonları:

Gemiye yük bulmak, yükü rıhtıma getirmek gibi işlemleri yapan araçlara verilen komisyondur (Cheng, 1969, s:106).

Bu giderler doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.4.3.5.Navlun İndirimleri:

Adından da anlaşılacağı üzere yüke navlun birim fiyatının altında bir navlun tahakkuk ettirilirse eksik tahakkuk ettirilen navlun, navlun indirimi olarak tanımlanabilir.

Bu giderler doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.4.3.6.Simsariye (Brokerage):

Simsariye, gemi işletmesi ile yük taşıtan arasındaki navlun sözleşmesinin düzenlenebilmesi için her iki tarafı karşılaştıran, sözleşmenin imzalanmasını sağlayan simsara (aracıya) verilecek ücret, navlunun belirli bir yüzdesi olarak tanımlanabilmektedir (Dowell ve Gibbs, 1954, s:178).

Bu giderler doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.4.3.7.Isıtma, Aydınlatma, İçme Suyu ve Temizlik Giderleri:

Sefer sırasında yapılan bu türden giderler de doğrudan sefer maliyetine yüklenmektedir.

3.4.3.8.Taşıtma Giderleri:

Uğranan limanlarda başka taşıt araçları ile yapılan taşıtmalar için ödenen giderlerdir.

Bu giderler doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.4.3.9.Gemilerin Bakım - Onarım Giderleri:

Gemilerin bakım-onarım giderleri; gemilerin yıl içerisinde yurt içi ve yurt dışı tersanelerde yaptırılan bakım-onarım ile ilgili giderlerdir (Cheng, 1969, s100). Bu giderlerin hangi gemilere, ne zaman, kaç yapılabacağı önceden tahmin edilebilir. Bu konudaki belirlemelerde yanılma payı oldukça düşüktür.

3.4.3.10.Gemilerin Büyük Tamir Gideri:

Büyük tamir giderleri, tamire alınan geminin değerini artırıcı nitelikteki tamirler için ödenen giderlerdir. Gemiler 2 veya 4 yılda böyle bir tamire girerler.

Büyük tamir giderleri, yapılan tamirden yararlanma süresi dikkate alınarak bu süre içerisinde amortisman tabi tutulmaktadır.

3.4.3.11.Kumanya Giderleri:

Gemide yenilen yemekler için yapılan masraflara “kumanya giderleri” denir.

Bu giderler doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.5.Çeşitli Giderler:

Yukarıda belirtilen giderler dışında, işletme faaliyetlerini sürdürmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar. Sigorta giderleri, kira giderleri, yolluk giderleri, iştirak payı ve aidat giderleri gibi giderler bu grupta yer alır.

Şu giderlerden oluşur:

3.5.1.Temsil Giderleri:

Kaptanın gemiyi temsilen gemi içerisinde ya da uğranan limandaki yük ilgilileri veya öteki konuklar için yapmış olduğu ağırlama vb. giderlerdir.

Bu giderler doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.5.2.İlan ve Reklam Giderleri:

Geminin bulunduğu limandan ne zaman nereye gideceği, yük vermek için ilgililerin kimlere nasıl başvurmaları gerektiğini duyurmak üzere, her türlü basın - yayın araçları ile yapılan duyurular için ödenen ilan, reklam giderlerine “ilan ve reklam giderleri” denilmektedir.

Bu giderler doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.5.3. Noter Giderleri:

Gemi ya da yük ile ilgili olarak alınması veya verilmesi gerekli belgeler için ödenen noterlik giderlerine denilmektedir.

Bu giderler doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.5.4. Survey Giderleri:

Açık deniz gemileri dünyaca tanınmış uluslararası kurumların denetimi altında, belirli kurallara uygun olarak yapılırlar ve yine bu kurumlar tarafından gemi yapıldıktan sonra da belirli aralıklarla zorunlu denetime tabi tutulurlar. Bu denetime “Survey” denilmektedir.

Survey gideri ise, denetim yapanlara ödenen ücretleri kapsamaktadır.

3.5.5. Dispeç Ücretleri:

Yükleme ya da boşaltmanın sözleşmede belirtilen süreden önce ya da süre içerisinde bitirilmesi dolayısıyla, gemi işletmesinin yük ilgisine ödeyeceği paraya Dispeç denir. Dispeç parası, eğer yükleme ya da boşaltma işlemleri, taşıma (navlun) sözleşmesinde belirtilen süre içerisinde bitirilmişse yük ilgisine ödenen bir tazminat, mükafattır (Salman, 1980, s:49). Gemi, sözleşmede belirtilen süre içerisinde yüklenebilir ya da boşaltılamaz ise gecikilen zaman için yük ilgisinin her geçen gün için tazminat ödemesi gerekir. Bu tazminata Demurrage denilmektedir. Yani demurrage, dispeç'in tersidir (TTK, madde-1030).

Bu ücretler bir gider olarak doğrudan doğruya ilgili seferin maliyetini etkilediği için direkt olarak ilgili sefer maliyetine yüklenir.

3.6. Vergi, Resim ve Harçlar:

Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar. Bunlar da birer gider olarak ilgili seferin maliyetini doğrudan etkilediği için direkt olarak ilgili seferin maliyetine yüklenir.

3.6.1. İşgaliye Resimleri:

Geminin liman başkanlığınca belli olunan rıhtım dışında başka bir yere yanaşması söz konusu olduğunda ödenen resimlere “işgaliye resimleri” denmektedir.

3.6.2. Damga vergisi ve harç giderleri:

Gemi ya da yük ile ilgili olarak alınması ya da verilmesi gerekli belgeler için ödenen ücretlere “damga vergisi” ve “harç giderleri” denmektedir.

3.7. Amortismanlar ve Tükenme Payları:

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile, özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan “amortisman giderleri” ile “tükenme payları”nı kapsar.

3.7.1. Gemilerin Amortisman Giderleri:

Gemi işletmelerinde belirlenmiş amortisman oranları (yüzdeleri) ile amortisman tabi duran varlıkların değeri çarpılıp “yıllık toplam amortisman gideri” hesaplanır.

Ancak amortisman giderinin sefer maliyetlerine yüklenmesi, seferi biten geminin yıllık toplam amortisman giderinin 1/365 ile sefer gün sayısı çarpımı yolu ile olmaktadır.

3.7.2. Gemilerin Envanter Amortismanları:

Gemilerin envanterleri ile geminin içinde bulunan, ancak gemi değerinin dışında bırakılan demirbaşlar için kullanılmaktadır.

Gemilerin envanter amortismanları ise, bu demirbaşlar için ayrılan amortismanlardır. Gemiler envanteri olarak söylenen demirbaşların başlıcaları şunlardır: Branda ve ambar muşambaları, Yükleme ve boşaltma donanımı, temizleme donanımı, tabak-çanak ve cam eşya, elektrik teçhizatı ve malzemesi, mobilya-mefruşat takımları, kuzine takımları, can kurtarma ve yangın söndürme teçhizatı, yatak-yorgan takımı, navigasyon aletleri, halatlar vb.

Gemilerin envanter amortismanları yukarıda bahsettiğimiz gemilerin amortisman gideri gibi sefer maliyetine yüklenir.

3.7.3.Gemilerin Sigorta Giderleri:

Gemilerin sigorta giderlerinden oluşmaktadır.

3.8.Finansman Giderleri:

İşletmelerin gerek yatırım gerekse sermaye ihtiyacı için yaptığı borçların veya kredilerin faiz, komisyon ve kur farklarından oluşur.

4.Sonuç :

Dünyamızda kıt kaynakların tüm yeryüzüne eşit dağılmaması, denizlerin tüm dünya yüzeyinin 2/3'ünü kaplaması ve taşıma maliyetlerinin ucuz olması nedenleriyle dünya ticaretinin %90'ı deniz yoluyla yapılmaktadır.

Ülkemizin de üç tarafının denizlerle çevrili olması, deniz yolu taşımacılığında dünya ticaretinde üstün olmasını gerektirmektedir.

Çalışmanın giriş bölümünde neden deniz ulaştırma işletmeleri önemlidir sorusuna cevap verilmeye çalışılmıştır. Özellikle, ekonomik anlamda gelişme isteginde olan ülkemizin ekonomi ve ticaret alanında yapacağı kalkınmaya en önemli basamaklardan biri denizcilik sektöründe deniz yolu taşımacılığıdır. Bu nedenle, deniz yolu taşımacılığının diğer taşıma türlerine göre üstünlüğü açıklanmıştır.

Ancak, maliyet muhasebesinin sanayi işletmelerinde olduğu gibi, deniz ulaştırma işletmelerinde geliştiği söylenemez. Bunun bazı nedenleri vardır:

1. Deniz ulaştırma işletmelerinde maliyetlerinin uygun bir şekilde dağıtımın sağlanmasının aşırı ölçüde güç olmasıdır.
2. Navlun fiyatları, maliyet gideri olarak kolayca hesaplanamaz. Çünkü, bu fiyatlar dünya deniz ulaştırma işletmeciliği piyasasındaki iniş ve çıkışlara göre oluşur. Yani navlun fiyatları ile maliyetler doğru orantılı değildir.

Bu nedenlere ek olarak deniz ulaştırma işletmelerinde maliyet türlerinin çok fazla ve çeşitli olması da maliyet muhasebesinin gelişmesini engelleyen diğer bir unsurdur. Hatta, deniz ulaştırma işletmesinin sahip olduğu gemi türü, geminin yaşı, taşıma hattı, mevsimsel deniz hareketleri, denizin tuzluluk oranı, gemi ta-

banının yosun ve midye tutması, geminin yük ağırlığı, yakıt kalitesi, limanlara göre değişen liman masrafları gibi faktörler maliyetlerin değişik tutarlarda belirlenmesine yol açar. Bu nedenle de maliyetlerin tahmin edilmesini zorlaştırır.

Ancak, gemi işletmelerinin gerçeklere dayanan sağlam kararlar almaları için, yapacakları kapasite planlaması, teknik verimliliklerini kontrol etmek ve maliyetleri kontrol altında tutarak azaltmak ve böylece karlarını artırmak için maliyet muhasebesi sistemini belirli yöntemlere göre oturtmak zorundadırlar. Bu nedenle çalışmanın ikinci başlığında bu konular bahsedilerek konunun önemi belirtilmiştir.

Üçüncü başlık altında da maliyet sisteminin kurulması ve böylece maliyet muhasebesinin hedefine hatta, seferin veya hattın tutarsal olarak ne kadar (başka bir deyişle, ton/mil veya yolcu/mil'in ne kadar) tutara mal olduğunu hesaplayabilmek için ilk adım olarak maliyet türlerini belirleyip, incelemeye çalışılmıştır.

Bu çalışma, maliyet türlerinin belirlenmesiyle, daha sonra yapılacak olan deniz ulaştırma işletmelerinde maliyet sisteminin kurulması için gider yerlerinin tespit edilmesi ve dağıtım kriterleri belirlenmesi araştırmalarına zemin hazırlaması yönüyle önemlidir. Kaldı ki dağıtım kriterleri konusu oldukça tartışmalı ve zordur. Özellikle, ülkemizde yetersiz ihracatın olması gerçeği, dünya ticaretinin %90'nının deniz yoluyla gerçekleştirildiği bir dünyada, deniz ulaştırma işletmelerinin taşıma hizmeti ihracatı yoluyla büyük gelirler elde edeceğini göstermektedir. Ülkemizin coğrafik konumu ve üç tarafının denizlerle çevrili olması ülkemizin denizcilikte ileri olmasını gerektirmektedir. Ancak, bu maliyetlerin kontrol edilmesi yoluyla gerçekleşecektir. Maliyet ayağı deniz taşımacılığı sektöründe en iyi şekilde yapılabilirse, devletin teşvik ve yardımlarının da ne kadar olması gerektiği tartışmaya açılabilir. Navlun piyasası deniz ulaştırma işletmelerinin gelirlerini belirlediği için karı belirleme ve iyileştirme çalışmaları sadece maliyet kontrolü ile gerçekleştirilmektedir. Bu tespit bile tek başına maliyet muhasebesinin deniz ulaştırma işletmeleri açısından ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

Kaynakça

1. Günay, Muzaffer, *Ulaştırma Açısından Türkiye'nin Dış Ticaret Gerçekleşmeleri Analizi ve Deniz Ticaret Filosu-nun Planlanması*, Deniz Ticaret Odası, 1989.
2. Çokuğraş, Burak, *Tuna İç Suyolu Taşımacılığı*, Deniz Ticareti, Yıl:9, Mart - 1992.
3. Ergün, İsmet, *Türkiye'nin Ekonomik Kalkınmasın-da Ulaştırma Sektörü*, Ankara:Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayını, Yayın No:10, 1985.
4. Altuğ, Osman, *Maliyet Muhasebesi*, 10.Baskı, İstanbul:Çağ Ofset Ltd.,1991.
5. Altuğ, Osman, *Deniz Taşıt İşletmelerinde Maliyetler ve Maliyetlerin Yönetim Yönünden İncelenmesi*, Dokto-ra Tezi, İstanbul - 1974.
6. Orhon, Feryal, *Ulaştırma İşletmelerinde Maliyet Mu-hasebesi*, İstanbul:EKO-BİL (Ekonomi ve Bilimsel Yayın-lar Ltd. Şti.), Yayın No:7.
7. Yükçü, Süleyman, *Maliyet Muhasebesi*, 2.Baskı, ızmır:Anadolu Matbaacılık, 1993.
8. Türkiye Deniz İşletmeleri, Tekdüzen Hesap Planı.
9. Dowell, Carl E.Mc., Helen M.Gibbs, *Ocean Transpor-tation*, New York:Mc Graw Hill Inc., 1954.
10. Sturme, S.G., *British Shipping And World Competi-tion*, London:The Athlone Press, 1962.
11. Cheng, Philip C., *Steamship Accounting*, Maryland: Cornell Maritime Press, 1969.
12. Türk Ticaret Kanunu.
13. Salman, Günay, *Liman ve Deniz İşletmeciliği*, Yük-sek Denizcilik Okulu Yayınları-3, 1980.

Hakemsiz Yazılar



Opinion Papers

BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE

Yücel AKDEMİR/
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna ilişkin 660 sayılı KHK, mesleğimiz açısından gerek muhasebe uygulamaları ve muhasebe standartları gerekse denetim ve denetim standartları alanında devrim niteliğinde düzenlemeler getirmektedir. Bu yeni düzenlemelerle meslek olarak muhasebe ve denetim alanında yeni bir sürece giriyoruz. Bu nedenle bu yıl 4-5 Mayıs 2012'de Samsun'da gerçekleştirdiğimiz "7. Türkiye Muhasebe Forumu"nın gündemini "**YENİ MUHASEBE VE DENETİM SÜRECİNDE TÜRMOB'UN ROLÜ**" olarak belirledik.

Yeni TTK, Türkiye ekonomisine yeni bir sayfa açmakta; daha şeffaf, daha dürüst, kurumsal yönetim ilkelere dayanan ve uluslararası standartlarda kuralları olan bir ticaret ortamını öngörmektedir. Yeni Kanun'un ticari hayata getireceği düzenlemeler ile şeffaflık, hesap verilebilirlik ve güvenilirlik temelinde kurumsal yönetimin tüm işletmelere uygulanması gerektiğinin altı çizilmektedir. Bu çerçevede Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) uygun finansal tablo hazırlanması, Uluslararası Denetim Standartları'na uygun bağımsız denetim, kurumsal yönetimin gerekliliği olan iç kontrol ve iç denetim gibi konularda birçok uluslararası standardı benimsetmekte ve bu noktada değişimi zorunlu hâle getirmektedir.

Uluslararası düzeyde mesleğimizin kabuk değiştirdiği bir dönemi birlikte yaşıyoruz. Meslekte denetim ön plana çıkmaktadır. Denetçi olmanın temel şartı, gerek yeni TTK'nin 400. maddesi, gerekse 660 sayılı KHK'nin 2. maddesi uyarınca, SMMM ya da YMM ruhsatına sahip olmaktır. Denetçilik mesleğimizin bir uzmanlık alanıdır. Denetçi olmak için bu uzmanlığa ilişkin ilave eğitim yeterli olarak görülmelidir. Bu nedenle, SMMM

ya da YMM belgesine sahip bir meslek mensubunun denetim belgesi için ayrı bir sınava girmesine gerek bulunmadığını düşünmekteyiz. Ayrıca Yeni Kamu Gözetimi Kurulundan beklentimiz ruhsatlar arasında fark yaratıp, bir kesime ayrıcalık tanımamasıdır. Denetçilik uzmanlığı açısından SMMM ve YMM unvanının bir farkı yoktur. Zira TTK'nin 400. maddesinin gerekçesinde bağımsız denetim açısından mesleki unvanlar arasında bir fark olmadığı açık bir şekilde ifade edilmektedir. Diğer taraftan uluslararası standartlara göre bağımsız denetim ekip işidir. SMMM ve YMM'ler birlikte bağımsız denetim işiyle sınırlı ortaklıklar kurabilmelidir.

Global düzeyde denetçinin kimler olacağına yönelik 2 temel düzenleme vardır. Bunlardan ilki IFAC 8 numaralı Uluslararası Eğitim Standardı diğeri ise Avrupa Birliğinin 8. direktifidir. Her iki düzenlemede mesleki eğitimi ve deneyimi ön plana çıkarmakta, denetçi olmak için CPA sınavları haricinde ilave bir sınava gerek görülmemektedir.

Buna göre, uluslararası düzeyde denetçi olmanın üç temel şartı vardır:

Mesleki ehliyet ve ruhsat

Denetim alanında deneyim

Sürekli eğitime tabi olmak

CPA olmuş bir muhasebe meslek mensubu bu unvanı aldığı anda aynı zamanda bağımsız denetçi olmuştur.

Yukarda açıkladığım uluslararası uygulamalar ve TTK mad 400 kapsamında şu açıktır ki; TÜRMOB bünyesindeki SMMM ve YMM unvanlı tüm meslek mensuplarımız staj, mesleğe giriş, mesleki yeterlilik sınavları ve sonrasında sürekli mesleki eğitimler kapsamında, müfredatımızın bir gereği olarak bağımsız denetim alanında eğitilmekte ve sınavlardan geçmektedirler.

SMMM ve YMM'ler mesleki alanda sınav vermiş, denetim dahil sınavları aşarak ruhsat almışlardır. Aynı bir denetim sınavına gerek bulunmamaktadır.

Bağımsız denetimde denetçileri ilave bir sınava tabi tutmakla denetim kalitesinin artırlamadığı SPK Bağımsız Denetleme Lisanslama sınavları sonuçlarıyla ortaya çıkmıştır. Nitekim SPK resmi İnternet sitesinden alınan bilgilere göre, Kasım 2010 SPK Bağımsız Denetim Sınav Sonuçları'na göre sınavın başarı oranı %6.73'tür. Yine SPK resmî İnternet sitesindeki bilgilere göre; SPK tarafından 2008-2010 döneminde toplam 47 bağımsız denetleme kuruluşunda kalite kontrol çalışması yapılmış, bu inceleme sonuçlarına göre; 7 kuruluş listeden çıkarılmış, 16 kuruluş idari para cezası almış, 20 kuruluş ise uyarı almıştır. SPK'nın belirlediği denetim kalitesi düşük düzeydedir. Bu sonuçlar; başarı oranı %6.73 gibi çok düşük olan bu denli zor sınavları geçerek denetçi olmuş kişilerin kalite düzeylerinin arzu edilen seviyede olmadığını göstermektedir.



Yeni TTK, Türkiye ekonomisine yeni bir sayfa açmakta; daha şeffaf, daha dürüst, kurumsal yönetim ilkelerine dayanan ve uluslararası standartlarda kuralları olan bir ticaret ortamını öngörmektedir. Yeni Kanun'un ticari hayata getireceği düzenlemeler ile şeffaflık, hesap verilebilirlik ve güvenilirlik temelinde kurumsal yönetimin tüm işletmelere uygulanması gerektiğinin altı çizilmektedir.



Sonuç olarak şunu rahatlıkla ifade edebiliriz ki zor sınav ya da sınavlar yaparak denetimde kaliteyi sağlamak mümkün değildir, kalite ancak iyi bir eğitimle kazandırılabilir. Yukarıda belirttiğimiz uluslararası standart ve uygulamaları değerlendirdiğimizde ülkemiz açısından bağımsız denetim ve kalitesine ilişkin şu sonuçlara ulaşmamız mümkündür:

Denetim, mesleğimizin alt bir uzmanlık alanıdır.

Denetim uzmanlığı eğitimle sağlanır.

Her bir alt mesleki uzmanlık için ayrı bir sınava gerek bulunmamaktadır.

Deneyim şartı için mesleğe girişte bir denetçi yanında staj yeterli görülmelidir.

Denetim örnek uygulamaları (vak'a çalışmaları) tecrübe için yeter şart olmalıdır.

TÜRMÖB eğitim seferberliği kabul görmeli ve denetçi olmanın temel ve tek koşulu olmalıdır.

Bağımsız denetimde kalite zor sınavlar yapılarak değil, kaliteli bir eğitim modeli ile yakalanabilir.

APARTMAN VE (KONUT) SİTE YÖNETİMLERİNİN GÜNCEL VERGİSEL SORUNLARI

Şeref TEKTAŞ
Vergi Dairesi Müdürü

Önceleri müstakil evlerde oturuyorduk. Sonra apartmanlar yapılmaya başlandı. Siteler ve son dönemde rezidanslar. Böylece kapıcımız, kalorifercimiz, bahçıvanımız, güvenlik görevlimiz, ortak yerlerimiz, sosyal tesislerimiz, yönetim planımız, yöneticimiz oldu.

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre kat mülkiyetine konu olan gayrimenkulün bütünü (ana gayrimenkul) sekiz bağımsız bölümden oluşuyorsa yönetici atanması zorunludur.

"Madde 34 - Kat malikleri, ana gayrimenkulün yönetimini kendi aralarından veya dışarıdan seçecekleri bir kimseye veya üç kişilik bir kurula verebilirler. Bu kimseye "Yönetici", kurula da "Yönetim Kurulu" denir.

Ana gayrimenkulün sekiz veya daha fazla bağımsız bölümü varsa, yönetici atanması mecburidir.

Ana gayrimenkulün bütün bölümleri bir kişinin mülkiyetinde ise, malik kanunen yönetici durumundadır.

Yönetici, kat maliklerinin, hem sayı hem arsa payı bakımından çoğunluğu tarafından atanır.(...)"

Yine aynı Kanun'un 4'ncü maddesinde "ortak yerler" sayılmıştır. Son fıkra ile de *"Yukarıda sayılanların dışında kalıp da yine ortaklaşa kullanma, korunma veya faydalanma için zaruri olan diğer yerler ve şeyler de (ortak yer) konusuna girer."* hükmü getirilmiştir.

Ortak yaşamın getirdiği bu yeniliklerle, birçok kanun, tüzük, yönetmelik apartman ve site sakinlerini ilgilendirir hâle gelmiştir. Günümüzde apartman ve site yönetimleri malik ve kiracılar dışında, bu işi meslek edinen gerçek kişi ve şirketler ile kooperatifler tarafından da yürütülmektedir.

Bu yazımızda apartman ve konut sitelerinde ortaya çıkan güncel durumlar, vergisel boyutları ile ele alınacaktır.

I- APARTMAN/SİTE YÖNETİMİ TARAFINDAN TOPLANAN AİDAT VE BENZERLERİNİN BANKAYA YATIRILMASI HALİNDE ELDE EDİLEN FAİZ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 8. bendinden hareketle, apartman veya sitedeki konutlara verilen hizmetler ile ortak giderlerin karşılanması amacıyla malik veya kiracılar tarafından gider karşılığı, aidat, avans gibi isimler altında toplanan paraların yatırılması suretiyle apartman/site yönetimi tarafından bankalarda açılmış bulunan mevduat hesaplarına yürütülen faizler ile bu paraların repoda değerlendirilmesi neticesinde elde edilen repo kazancından gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

Ancak, söz konusu hesapların apartman/site yöneticisi veya bir başka gerçek kişi adına açılmış olması halinde bu hesaplara yürütülecek faiz ve sağlanan repo kazancından yukarıda sözü edilen Kanun hükümlerine dayanılarak gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

II-ORTAK YERLERİN KİRAYA VERİLMESİ

A-Tüzel Kişiliği Olmayan Toplu Konut Site Yönetiminin Tüm Kat Maliklerinin Ortak Oldukları Kapıcı Dairelerini Mesken Olarak Kiraya Vermesi

1-Mesken olarak Kiraya Verilmesi Hâlinde:

Kapıcı daireleri, kat maliklerinin ortak olarak özel mülkiyetlerindedir. Bu nitelikteki bir veya birkaç dairenin site yönetimi tarafından mesken olarak kiraya verilmesi durumunda; kat maliklerinin hisselerine düşen kira gelirinin, elde edildiği yıl için istisna miktarını (2012 takvim yılı için belirlenen 3.000 TL) aşması hâlinde, kat malikleri tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

GVK'nin 94. maddesinde sayılanlara mesken olarak kiraya verilmesi hâlinde:

Kapıcı dairelerinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde sayılanlara kiraya verilmesi hâlinde, özel mülkiyet sahibi gerçek kişilere isabet eden gayrisafi tutarı üzerinden, aynı Kanun'un 94/5-a maddesine göre gelir vergisi tevkifatı gerekmektedir.

GVK'nin 94. maddesine göre tevkifat yapma mecburiyetinde olmayanlara mesken dışında kiraya verilmesi hâlinde, GVK'nin 86/1-d maddesi:

"- Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi hâlinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

(...)

d) *Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lira-yı(**) (280 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2012 yılı için 1.290 TL'yi) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları."* **hükmündedir.**

Yukarıdaki hüküm gereği; örneğin, basit usulde vergiye tabi olanlara

kiraya verilmesi hâlinde kat maliklerinin hisselerine düşen ve tevkifat suretiyle vergilendirilmemiş olan kira gelirleri 2012 yılı için 1.290 TL'yi aşmaması hâlinde beyan edilmeyecektir.

B-Apartman Yönetiminin Ortak Mülkiyet Olan Apartmana Ait Bahçe ve Dükkânı İş Yeri Olarak Kiraya Vermesi:

Ortak mülkiyete ait bahçe ve dükkânın iş yeri olarak kiraya verilmesi hâlinde elde edilen kira geliri, malik-



Ortak yaşamın getirdiği bu yeniliklerle, birçok kanun, tüzük, yönetmelik apartman ve site sakinlerini ilgilendirir hâle gelmiştir. Günümüzde apartman ve site yönetimleri malik ve kiracılar dışında; bu işi meslek edinen gerçek kişi ve şirketler ile kooperatifler tarafından da yürütülmektedir.



lerce o yılda elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradıdır. Söz konusu iratları sağlayanlarca (kiracılarca) Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 5/a bendi uyarınca tevkifat yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. C-Ortak Mülkiyet Olan Site Alanına Kira Karşılığı Baz İstasyonu Kurulması:

Ortak mülkiyet olan site alanının TL veya yabancı para cinsinden baz istasyonu kurulmak üzere kiraya verilmesi sonucunda elde edilen gelir, niteliği bakımından gayrimenkul sermaye iradıdır. Dolayısıyla ortak mülkiyet olan site alanının kiraya verilmesi sonucunda elde edilen kira geliri o yılda elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradıdır. Bu iratlar kat maliklerinin paylarına düşen miktarın, sözü edilen iratları sağlayanlarca Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 5/a bendi uyarınca tevkifat yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

III-SİTE YÖNETİMİNİN EMLAKÇILIK, CAFE İŞLETMECİLİĞİ YAPMASI; OTOPARK İŞLETMESİ:

A-Site Yönetiminin Emlakçılık Yapması:

Site yönetiminin bedel karşılığı emlak işletmeciliği yapması ve bu durumun ihbar veya yoklama neticesinde tespiti hâlinde bu faaliyetten elde edilen kazanç, ticari faaliyet olarak değerlendirilecektir.

B-Site Yönetiminin Cafe İşletmeciliği Yapması:

Site yönetim kurulunun, site sakinlerine hizmet vermek amacıyla açılan sosyal tesislerde (yüzme havuzu,

tenis kortu ve çocuk parkı) burada geçirilen süre içinde su, kahve, çay, meşrubat, hamburger vs. satışı (cafe işletmeciliği) yapması hâlinde bu faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Site yönetim kurulunun Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin (D) bendinde sayılan kurumlar arasında yer almadığından kurumlar vergisine tabi olmayıp yürütülen faaliyetin adi ortaklık şeklinde değerlendirilerek site maliklerinin adi ortaklığının ortağı olarak kabul edilmesi ve vergilemenin de adi ortaklığa ilişkin genel hükümlere göre yapılması gerekmektedir.

C-Site Yönetiminin Otopark İşletmesi:

Site yönetim kurulunca site sakinlerine hizmet vermek amacıyla açılan ve ücret mukabili hizmet verilen kazanç sağlama potansiyeline sahip otopark işletmesi ticari faaliyet olarak kabul edilmektedir.

Otopark işletmeciliği adi ortaklık hâlinde yürütülen ticari faaliyet olarak değerlendirilecek; site maliklerinin adi ortaklığının ortağı olarak kabul edilmesi suretiyle vergileme, adi ortaklığa ilişkin genel hükümlere göre yapılacaktır.

D-Yüzme Havuzunu Kullananlardan Ücret Alınması:

Bazı tatil sitelerinin ortak bağımsız bölümünde site sakinlerine hizmet vermek üzere, yüzme havuzu bulunmaktadır. Havuza giren site sakinlerinden ve bunların misafirlerinden gider karşılığı olmak üzere makbuz düzenlenerek bir bedel alınmaktadır.

Bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için, kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonunun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde; kazanç sağlama potansiyeli-

“**Apartment/ Site yöneticiliği GVK'nın 94/1. maddesine göre “sair kurum” olarak tanımlandığı için, istisna kapsamında olmayan ve ücretli olarak çalıştırılanlara yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapacaktır.**”

line sahip olması gerekmektedir.

Buna göre, sitenin ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere binaların bağımsız bölümünde yapılan havuzun giderlerini karşılamak amacıyla site yönetim kurulu kararı ile hizmetten yararlanan malik ve kiracılar ile misafirlerinden aidat veya başka adla bir bedel tahsil edilmesi (giderin paylaşılması) ticari faaliyet olarak nitelendirilemez. Dolayısıyla tahsil edilen bedellerinde ticari kazanç olduğu ileri sürülemez.

Ancak havuzdan; malik ve kiracılar ile misafirleri dışında 3. şahısların ücret mukabili faydalandırılması hâlinde; faaliyet ve organizasyon kazanç sağlama potansiyeline sahip olacağından böyle bir durumda icra edilen faaliyetler ticari faaliyet niteliğinde olacaktır.

IV-APARTMAN/SİTE YÖNETİMİ TARAFINDAN YAPILAN ÜCRET ÖDEMELERİ:

Kişilerin bazı amaçlarla birleşerek meydana getirdikleri ve kendilerinden ayrı bağımsız bir şahsiyeti olan teşekküller genel olarak “sair kurum” olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre kurulan apartman veya site yöneticiliğinin vergi tevkifatı yapma zorunluluğu bulunan kişi ve kurumların belirtildiği 94. madde içeriğinde yer alan “sair kurum” olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

A-Site Yöneticisine ve Denetçilere Yapılan Ücret Ödemeleri:

Yönetici ve denetçilerin kat malikleri dışından seçilmesi hâlinde, kendisine yönetim planında ya da sözleşmede saptanan ücret ödemesinin, gerçek ücret olarak kabul edilecektir. Yapılan ücret ödemelerinden

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104. maddelerine göre "gelir vergisi tevkifatı" yapılması gerekmektedir.

Ancak, yönetici ve denetçilerin kat malikleri arasından seçilmesi hâlinde, bunlara sağlanan menfaatler, 634 sayılı Kat Mülkiyeti 35.-38. maddelerinde belirtilen görev ve sorumlulukların külfeti ve bu görevin yerine getirilmesinde yapılması gerekli olan masrafların karşılığı niteliğinde olması nedeniyle, bunların vergilendirilmemesi gerekir.

Gelir İdaresi Başkanlığının 24.06.2010 tarihli muktezasında,

"(...) kat malikleri arasından seçilen yönetici ve denetçilere yönetim giderlerine katılmama oranında yapılan ödemelerin gerçek ücret olarak kabul edilmemesi nedeniyle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaması gerekmekte olup bu kişilere yönetim giderlerinin üzerinde bir ödeme yapılması durumunda ise fazla kısmın ücret olarak vergilendirilmesi gerektiğinden bu tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir." şeklinde görüş verilmiştir.

B-Apartman/Site Yöneticiliği Tarafından Kapıcı ve/veya Kaloriferci Çalıştırılması:

Apartman/site yöneticiliği tarafından kapıcılık ve kalorifercilik hizmetinde bir işçi çalıştırılması hâlinde stopaj gelir vergisi yönünden mükellefiyet kaydı açtırılacak mıdır? Apartman yönetimi sair kurum olarak değerlendirilecek midir? Apartman yönetimi, çalıştırdığı kapıcı ve/veya kaloriferciye yaptığı ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapacak mıdır?

Gelir Vergisi Kanunu'nun aşağıdaki 23/6 ncı maddesi ile kapıcı ve kalorifercilerin ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

"6. Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dâhil değildir)"

Bu nedenle sadece kapıcı ve/veya kaloriferci çalıştırılan apartman yönetimleri mükellefiyet tesis ettirme-

yecek, bunlara yaptığı ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklardır.

Apartman/Site yöneticiliği GVK'nin 94/1. maddesine göre "sair kurum" olarak tanımlandığı için, istisna kapsamında olmayan ve ücretli olarak çalıştırılanlara yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapacaktır.

C- Temizlik Görevlisi, Bahçıvan, Tesisatçı Ve Elektrikçilere Yapılan Ödemeler

Temizlik görevlisi, tesisatçı ve elektrikçilere yapılan ödemelere ilişkin idari görüş zaman içerisinde değişmiştir. 09.09.2004 tarihli aşağıdaki muktezada söz konusu hizmetleri ifa edenler GVK'nin 23/6. maddesinde "hizmetçi" kapsamında değerlendirilmiştir. Muhasebeci ve spor yetkilisi ise kapsam dışında değerlendirilmiştir.

"Sitenin güvenliğini sağlamakla görevli kılınan "güvenlik görevlilerinin" ve bir yeri bekleyip korumakla görevli kimse olarak tanımlanan "bekçilik" görevini yapan kişilerin kapıcılık görevini yürüten kimselerle aynı nitelikte görevli olduğuna karar verilmiş olup site yönetimine bağlı olarak çalıştırılan güvenlik elemanlarının (bekçi, kapıcı gibi) Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/6.maddesinde belirtilen "hizmetçi" kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup bu kişiler ile temizlik görevlisi, bahçıvan, tesisatçı ve elektrikçilere yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 61.maddesiyle tanımı yapılan ücret ödemeleri dışında tutularak Gelir Vergisi'nden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak, muhasebeci ve spor yetkilisi unvanlı personelin 23/6. maddede belirtilen "hizmetçi" kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından bu kişilere yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir."(2)

14.11.2011 tarihli muktezada ise bahçıvan ve kaloriferciye yapılan ödemeler istisna kapsamında; elektrikçi, temizlikçi, aşçı, güvenlik ve büro işlerinde çalıştırılanlara yapılan ödemeler ise kapsam dışında değerlendirilmiştir.

"Bu itibarla, 20 bloklu 960 daireli sitenin bağımsız bölümlerinden sadece 11 tanesinin iş yeri mahiyetinde bulunması söz konusu siteyi ticaret mahalline dönüştürmeyeceğinden, gerçek veya tüzel kişiye hizmet akdi ile

bağlı olmaksızın, ticaret mahalli olmayan sitede çalıştırılan bahçıvan ve kaloriferciye yapılan ücret ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin 1. fıkrasının 6 numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden müstesna tutulması; elektrikçi, temizlikçi, aşçı, güvenlik ve büro işlerinde çalıştırılanların ise hizmetçi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, bu kişilere yapılan ücret ödemelerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104. maddelerine göre vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir." (3,4)

D-Apartman Yöneticiliği Tarafından Kömür Kırıcı ve Taşıyıcılarına, Hamallara, Kül Nakliyesi için Traktör Sahiplerine Yapılan Ödemeler

Apartman/Site yöneticiliğinin; Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi kapsamında olan kömür kırıcı ve taşıyıcılarına, hamallara, kül atan ve taşıyanlara gider

pusulası karşılığı yapacağı ödemelerden aynı Kanunun 94. maddesinin 13 numaralı bendi uyarınca vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunun 9/3. maddesinde; odun ve kömür kırıcısı, hamallar gibi küçük sanat erbabı belirtilmiştir.

Aynı maddenin 5. fıkrasına göre; ziraat işlerinde kullandıkları, traktör gibi vasıtalarla nakliyeciliği mutat hâle getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler gelir vergisinden muaftır.

Dipnotlar:

- (1) Gelir İdaresi Başkanlığının 247.06.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1255-458 sayılı muktezası
- (2) İstanbul Defterdarlığının 09.09.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-23/6 sayılı muktezası
- (3) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 23-1999 sayılı muktezası
- (4) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1676 sayılı muktezası

VERGİ KAYITLARININ RE'SEN TERKİ (1)

Mustafa KÖSEOĞLU/
Gelir Uzmanı

Bilindiği üzere mükelleflerin işe başlama ve terk bildirimlerinin ne şekilde yapılması gerektiği hususuna 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmiştir.

Ancak belirlenen şekillerde veya hiç yapılmayan işi terk bildirimleri nedeniyle özellikle şirketler başta olmak üzere bu durumda bulunan tüm mükelleflerin, mükellefiyet kayıtları gereksiz yere açık kalmakta ve hatırı sayılır büyüklükte cezalara maruz kalmaktadır.

Tüzel kişilerde ise bu durum daha vahim bir hâl almaktadır. Ticaret Sicil'den kapatılamayan, dolayısıyla da vergi dairesi mükellefiyet kayıtları silinemeyen şirketler ise konu ile muhatap olan herkesin sorunu olmaya devam etmektedir.

Vergi idaresi ise buna ilişkin yaptığı çeşitli düzenlemelerle yapılan gereksiz ve külfetli işlere kısmen çözüm bulmayı başarmıştır.

Bu makalede, bahsedilen sorunların en baştan ve olabildiğince sorunsuz çözülmesinde yardımı olacağı düşünülen bazı pratik bilgiler verilmeye çalışılacaktır.

Ayrıca konunun ihtilaflı bir durum alması hâlinde ise aşağıda açıklanan basit işlemlerin mükellefler ya da temsilcilerce yapılması gerçek durumun ortaya çıkarılması bakımından oldukça etkili olacaktır.

Re'sen terk uygulamalarında izlene-

cek yöntemler 2004/13 Sayılı İç Genelge ve devamında çıkarılan mevzuatlar ile düzenlenmiştir. Bu genelge esas olarak vergi dairelerinin yapacakları işlemleri

belirlemekte olup burada geçen hususların bir an evvel ilgili dairece yapılması çok büyük önem arz etmektedir.

Ancak iş yükü nedeniyle terk tarihinin belirlenmesinde bu kadar önemli role sahip yoklama, yazışma gibi işlemlerde gecikmeler yaşandığı da ortadadır. En basit anlatımıyla res'en terk kurallara uygun terk başvurusu yapılmamış veya hiç terk başvurusu yapılmamış olması durumunda dahi mükellefin gayri faal olduğunun veya gerçek bir faaliyeti olmadığının (sahteci) yine aynı genelgede belirlenen usuller çerçevesinde vergi dairesince tespit edilmeye çalışılmasıdır. (KDV beyannamesi verilmemesi, vergi inceleme raporu ile tespit edilmesi, diğer şekillerde)

Terk ettirilmesi gerektiğinin anlaşılması hâlinde ise aksine bir durum ortaya çıkana kadar (faaliyette bulunduğu tespit edilmesi gibi) vergi dairesi kayıtları kapatılmakta, beyan-



En basit anlatımıyla res'en terk kurallara uygun terk başvurusu yapılmamış veya hiç terk başvurusu yapılmamış olması durumunda dahi mükellefin gayri faal olduğunun veya gerçek bir faaliyeti olmadığının (sahteci) yine aynı genelgede belirlenen usuller çerçevesinde vergi dairesince tespit edilmeye çalışılmasıdır.



name verme ile diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesi ilgili kişiden (gerçek veya tüzel kişilikten) istenmemektedir. (Tasfiye ve iflas ile özellikli durumlar hariç)

Ancak buradaki en temel sorun vergi idaresince tespit edilen terk tarihi ile gerçek durumdaki olan ya da mükellefin talep etmiş olduğu terk tarihinin kimi zaman uyuşmamasıdır.

Bu nedenle oluşan bir zaman farklılığı ise mükellefe negatif anlamda parasal olarak yansımaktadır. Mükelleflerin ve/veya muhasebecilerinin aşağıda yazılan şekilde bazı tedbirli iş ve işlemler yapmaları, ilgili dairelerine çeşitli bilgi ve belgeleri zamanında sunmaları ve terk talebinde bulunmaları, kısacası vergi dairelerinin gerçek duruma doğru bir an evvel yönlendirilmesi herkesin yararına olacaktır. (Sahteci mükellefler için bu durum kendi kendilerini ihbar etmek anlamına geleceğinden anlatıların onlar için geçerli olamayacağı tabiidir.)

Yapılması tavsiye edilenler özetle aşağıdaki gibidir:

- Mükellefin bütün faaliyet araçlarının (araç, makine

gibi) elden çıkarılarak işletmenin, herhangi bir faaliyet yapamayacak, yani tabiri caizse bomboş duruma getirilmesi, bu durumun vergi dairesine anında bildirilmesi, gerekli tespitin yapılmasının talep edilmesi ve yaptırılması, işletmenin gerçek anlamda faaliyet yapamayacak olduğunun anlatılması,

- İşletmenin katma değer vergisi beyannamesini üst üste vermediği ikinci dönemin hemen ardından bağlı bulunan vergi dairesine işin terk edildiğinin, herhangi bir faaliyette bulunulmadığının beyan edilmesi ve çok fazla zaman kaybedilmeden ilk yoklamanın tutulmasının sağlanması,

- İş adresi ya da adreslerinden ayrıldığına ilişkin mülk sahipleri nezdinde yoklama tutulmasının talep edilmesi ve yoklama tutturulması,

- Vergi dairesine başvurularak tüm belgelerin iptal ettirilmesi (fatura vb), ödeme kaydedici cihazın son durumunun tespitin talep edilmesi,

- Re'sen terk işlemlerinin tamamlanmasından sonra kendilerine mükellefiyet kaydının kapandığına ve re'sen terk ettirildiğine dair yazı verilmesinin talep edilmesi.

PART-TİME ÇALIŞANLARIN SOSYAL GÜVENLİK HAKLARI

Berna GÖKCEN AYAN

Bornova Naci Şahin Sosyal Güvenlik Merkez Müdürü

I- GİRİŞ

İş sözleşmeleri, uygulamada genellikle görüldüğü gibi, işyerinde sürdürülen haftalık (45 saat) ve günlük (7,5 saat) çalışma sürelerine uygun olarak tam süreli yapılabileceği gibi, işyerinde uygulanan çalışma sürelerinin altında kısmi çalışma süresini içeren şekilde de yapılabilir. 4857 sayılı Kanun'un 13. maddesinde "İşçinin normal haftalık çalışma süresinin, tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye göre önemli ölçüde daha az belirlenmesi durumunda yapılan sözleşme, kısmi süreli iş sözleşmesi" olarak tanımlanmıştır. Kısmi süreli çalışma, işyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile yapılan emsal çalışmanın üçte ikisi oranına kadar yapılan çalışmadır. (<http://www.ceis.org.tr>, 2012).

Bu şekilde çalışanların tam süreli çalışanlar gibi sosyal güvenlik haklarından faydalanabilmeleri için özellikle 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda önemli düzenlemeler yapılmış ve bu kişilere çeşitli haklar sağlanmıştır. Özellikle kısmi süreli çalışanların kısmi çalıştıkları süreler dışında kalan günlerini isteğe bağlı ödemesi veya borçlanabilme haklarının getirilmesi part-time çalışanlar için önemlidir. Ancak eksik kalan prim ödemesini kendi tamamlama zorunluluğu bulunan düşük ücretlerle çalışan sigortalıların, sağlanan haklardan nasıl faydalanabileceği de soru işaretidir.

Çalışmamızda part-time çalışanların sosyal güvenlik hakları ve bu haklardan faydalanabilme şartları değerlendirilecektir.

II-PART-TİME ÇALIŞANLARIN GENEL SAĞLIK SİGORTALILIĞI

5510 sayılı Kanunun geçici 12. maddesi; "4857 sayılı İş Kanunu'nun 13. ve 14. maddelerine göre kısmi

süreli iş sözleşmesiyle çalışanlar ile bu Kanun'a göre ev hizmetlerinde ay içerisinde 30 günden az çalışan sigortalıların eksik günlerine ait genel sağlık sigortası primlerini 30 güne tamamlama yükümlülüğü 01.01.2012 tarihinde başlar" hükmüne amirdir. Bu nedenle 01.01.2012 tarihinden itibaren, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 13. ve 14. maddelerine göre kısmi süreli veya çağrı üzerine çalışanlar ile ev hizmetlerinde ay içerisinde 30 günden az çalışanların, Kanun'un 88. maddesi gereği eksik günlerine ait genel sağlık sigortası primlerini 30 güne tamamlamaları zorunludur. Söz konusu kişiler ile ilgili olarak yapılacak re'sen tescil işlemleri, Sosyal Güvenlik Kurumunun 2012/2 sayılı Genelge'sinde açıklanmıştır. Genelge hükmüne göre; "Kanunun 88. maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında; çalışanların genel sağlık sigortası tescil işlemi, 01.01.2012 tarihinden önce bu kapsamda çalışıp bu tarihten sonra da çalışmaya devam edecek sigortalılar için aylık prim ve hizmet belgesinde eksik gün nedeni, "06- Kısmi istihdam" veya "17- Ev hizmetlerinde 30 günden eksik çalışma" seçeneği işaretleyen işverenlere bir defaya mahsus olmak üzere sistem üzerinden sorularak yapılacaktır. İşverenlerin bu şekilde bildirim yapmamaları ya da eksik bildirim yapmaları hâlinde, sistem üzerinden her ay aylık prim ve hizmet belgesinin verilme süresinden sonra (ayın 1'i ile 30'u arasında ücret alanlar için takip eden ayın 23'ü, ayın 15'i ile 14'ü arasında ücret alanlar için takip eden ayın 7'si) bu kapsamda çalışan sigortalıların genel sağlık sigortası tescil işlemi, Kurum tarafından re'sen yapılacaktır. 01.01.2012 tarihinden itibaren işe başlayan sigortalılar için ise sigortalı işe giriş bildirgesinin "4857 sayılı Kanun'un 13. ve 14. maddelerine göre kısmi süreli veya çağrı üzerine ya da ev hizmetlerinde 30 günden

az çalışıyor mu?”, “Evet/Hayır”, “Çalışılan gün sayısı” alanının işaretlenmesi suretiyle eksik gün bildirimi yapılan sigortalılar re’sen tescil edileceklerdir.

Aylık prim hizmet belgesinde “06- Kısmi istihdam” veya “17- Ev hizmetlerinde 30 günden eksik çalışma” seçeneği işaretlenecek, diğer bir ifade ile sigortalı hizmet dökümlerinin eksik gün nedeni kısmında 06 ve 17 kodu olan sigortalılar, çalışmadıkları süreler için genel sağlık sigortası primlerinin tamamlanması için 60/g kapsamında re’sen tescil edileceklerdir.

01.01.2012 tarihinden itibaren genel sağlık sigortası primi ödemek bir zorunluluk hâle gelmiştir. Kısmi süreli çalışan uzun vadeli sigorta kolları primini ödemese bile eksik çalıştıkları günlerinin genel sağlık sigortası primini ödemek zorundadır. Söz konusu prim tutarı ise primin asgari ücret üzerinden ödendiği varsayımıyla bile 19 günü eksik kalan sigortalı için ayda en az 22,42 en fazla 135,00 TL ödemesi zorunlu hâle gelecektir.

III-PART-TİME ÇALIŞANLARIN İSTEĞE BAĞLI SİGORTALILIĞI

Kanunun 50. maddesi ile ay içinde 30 günden az çalışan veya tam gün çalışmayanlar, isteğe bağlı sigortaya müracaat etmeleri halinde kalan sürelerini isteğe bağlı sigortaya prim ödeyerek 30 güne tamamlayabilmektedirler.

5510 sayılı Kanunda isteğe bağlı sigortalılar 4/b (Bağ-Kur) kapsamında sayılırken, part-time çalışanların 30 günden az çalıştıkları sürelerde geri kalan günlerini isteğe bağlı ödemesi hâlinde bu süreler 4/a (SSK) kapsamında hizmet olarak sayılacaktır. Bu düzenleme bu kap-

samdaki sigortalılar için ayrıcalıklı bir düzenleme olarak değerlendirilebilir.

Part-time çalışan ve çalıştıkları ay içinde 30 günü tamamlamak için isteğe bağlı sigortalı olmak isteyenlerin, isteğe bağlı sigortalı giriş bildirgesi ile talepte bulunması gerekmektedir. Söz konusu kişilerin talebi hâlinde, isteğe bağlı işe giriş bildirgesinde yer alan; “.....ay içinde 30 günden az çalışmam nedeniyle kalan süreleri isteğe bağlı sigortaya prim ödeyerek tamamlamak istiyorum”

“30 günden az çalışmam nedeniyle gün isteğe bağlı sigorta primi ödemek istiyorum” bölümlerini doldurması gerekmektedir.

Aynı ay içerisinde isteğe bağlı sigortalı olmak için talepte bulunmaları hâlinde, zorunlu sigortalı çalışmalarına ait prim ödeme gün sayıları ayın başından başlanarak mal edileceğinden ve isteğe bağlı sigortaya prim ödediği süreler otuz günü geçmemek üzere ekleneceğinden, kişilerin isteğe bağlı sigortalılığı zorunlu sigortalılıklarına ait son günü takip eden günden başlatılacaktır.

IV- PART-TİME ÇALIŞANLARA BORÇLANMA HAKKI

6111 sayılı Yasa ile kısmi süreli çalışanların kısmi süreli çalıştıkları sürelerin primlerini borçlanabilmeleri imkânı getirilmiştir (5510 sayılı Kanun, m.41/i). 01.03.2011 tarihinden itibaren part-time çalışanlar, geriye dönük olarak 5510 sayılı Kanun’un 41. maddesinin birinci fıkrasının “i” bendine göre %32 prim oranı üzerinden hizmet borçlanması yaparak hem yaşlılık hem de genel sağlık sigortası primlerini



Part-time çalışan ve çalıştıkları ay içinde 30 günü tamamlamak için isteğe bağlı sigortalı olmak isteyenlerin, isteğe bağlı sigortalı giriş bildirgesi ile talepte bulunması gerekmektedir.”

ödeyebilmektedirler. Ancak part-time çalışma yapılabilecek süreler 01.03.2011 tarihinden sonraki sürelerdir. Geriye dönük ve bu tarihten önceki part-time çalışma dışında kalan kısmi süreleri borçlanabilmek söz konusu değildir. Part-time çalışan ve işsizlik ödeneğinden yararlanmayacak kişilerin ileriye dönük olarak işsizlik primi dâhil %35 kısmi isteğe bağlı sigortalılık tescili yaptırmak yerine, geriye dönük olarak %32 kısmi süreli borçlanma yapmaları, prim ödeme yükü açısından daha avantajlı olarak değerlendirilebilir.

V- PART-TİME ÇALIŞANLARIN EMEKLİLİĞİ

Türkiye’de 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nda yapılan düzenlemeler ile kısmi zamanlı ya da mevsimlik çalışan işçi, prim ödeme gün sayısını diğer işçiler gibi kolay doldurma imkânı sağlandığı söylenemez.

Özellikle uzun vadeli sigorta kolları olan malullük, yaşlılık ve ölüm sigorta kollarından sağlanan edimler için uzun süre sisteme prim ödemek gerekmektedir. Dolayısıyla sistemden sadece gerekli prim ödeme gün sayısını dolduranlar yararlanmakta, esnek çalışanlar ise düşük prim ödeme gün sayıları nedeniyle sosyal sigorta programlarının sağladığı edimlerden yararlanamamaktadırlar (Murat, 1996:134).

Bununla birlikte esnek çalışma biçimlerinde çalışanlar, prim ödeme gün sayılarını doldursalar bile, bu defa da çalışırken düşük ücret üzerinden sosyal sigorta primleri ödendiği için emekliliklerinde de düşük yaş-

“Tam süreli çalışan sigortalının malullük aylığından yararlanabilmesi için en az 60 ay (1800 gün) uzun vadeli sigorta kolları primi ödemesi gerekirken, söz konusu süre kısmi süreli çalışan sigortalıda 163,6 aya çıkmaktadır (5510 sayılı Kanun/m.26).”

lılık aylığı alma riski ile karşı karşıya kalmaktadırlar. (Karadeniz, 2011:88). Tam süreli çalışan sigortalının malullük aylığından yararlanabilmesi için en az 60 ay (1800 gün) uzun vadeli sigorta kolları primi ödemesi gerekirken söz konusu süre kısmi süreli çalışan sigortalıda 163,6 aya çıkmaktadır (5510 sayılı Kanun/m.26).

Uzun vadeli sigorta kollarının kapsadığı bir diğer risk olan yaşlılık hâlinde ise tam aylık almak için tam süreli çalışan sigortalının 240 ay, kısmi süreli çalışan sigortalının ise 654,5 ay çalışması gerekmektedir. Bu da yaklaşık 54,5 yıla tekabül etmektedir (Karadeniz, 2011:98).

SONUÇ

Özellikle günümüzde teknolojinin önem kazanması, üretim şekillerinin ve sınırlarının değişimi istihdam yapılarında da önemli değişimlere neden olmaktadır. Kadınların çalışma hayatında daha fazla yer alması da tam süreli istihdam yapıları yerine kısmi süreli istihdam yapılarının oluşmasına neden olmuştur. Kadınların toplumdaki farklı rolleri ve sorumluluklarının da olması bu yapıların hızla yaygınlaşmasına sebep olmuştur.

Artık ülkeler ve işletmeler bu tür istihdam yapılarına uygun çalışmaktadır. Part-time çalışma süreleri işverenlerin sorumluluklarını azaltması nedeniyle daha tercih edilir hâle gelmiştir. Part-time çalışanlar ile tam süreli çalışanların iş ve sosyal güvenlik haklarında ortaya çıkan farklılığı azaltmak için hukuksal alanda çalışmalar da önem kazanmıştır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nda part-time çalışanlara ilişkin düzenlemelere yer verilmiş, 30 günden az çalışanların talepleri hâlinde sadece genel sağlık sigortası primi ya da iste-

ğe bağlı primi ödeme imkânı sunulmuş, böylece sağlık hizmetlerinden faydalanabilme hakkı verilmiştir.

İsteğe bağlı olarak 30 günden az çalışılan süreleri isteğe bağlı ödeme imkânı olmayan sigortalılara da ilerde bu günleri borçlanarak ödeme imkânı sağlanmıştır.

Ancak kısmi süreli çalışanların, eksik kalan günlerini isteğe bağlı sigortalı olarak ödemeleri ya da borçlanabilmeleri olanağı, işverenlerin sigortalıları daha az prim ödemek ya da vergi ödemekten kaçınmak amacıyla kısmi süreli çalıştırmaya zorlamalarına neden olabilecektir (Başterzi, 2006:153-154). Diğer yandan düzenlemenin, işverenleri, tam süreli çalışanları kısmi süreli bildirilmesini teşvik edeceği ve kayıt dışı çalışmayı arttıracığı göz ardı edilmemelidir. Denetim elemanlarının yetersizliği dikkate alındığında tam süreli çalışanların da kısmi süreli olarak bildirilmesi ile kayıt dışı çalışmanın teşvik edilme olasılığı artmaktadır.

Ayrıca düşük ücretlerle çalışanların eksik günlerinin primlerini kendilerinin ödeme güçlerinin olup olmadığı tam olarak bilinmemektedir. Bu durum, sigortalıların geleceklerini de tehlikeye atmaktadır. İleride emek-

“ Kısmi süreli çalışanların, eksik kalan günlerini isteğe bağlı sigortalı olarak ödemeleri ya da borçlanabilmeleri olanağı, işverenlerin sigortalıları daha az prim ödemek ya da vergi ödemekten kaçınmak amacıyla kısmi süreli çalıştırmaya zorlamalarına neden olabilecektir ”

li olamayan, emekli olmak için daha uzun süre çalışan ve düşük ücretlerle çalıştıkları için düşük emekli maaşı almak durumunda bırakılan sigortalıların sayılarının artması kaçınılmazdır.

KAYNAKÇA

Başterzi, Fatma,(2006) “Yaşlılık Sigortası Bakımından Sosyal Güvenlik Normlarının Uyumlaştırılması, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk (İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku) Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara

Murat, Güven, (1996)“Atipik İstihdam ve Çalışma Hayatında Yeni Gelişmeler”, Sabahaddin ZALİM’e Armağan, İktisat Fakültesi Mecmuası, 1994/B-3, c-1- 4, ss.123-146, İstanbul

Oğuz Karadeniz, “Türkiye’de Atipik Çalışan Kadınlar ve Yaygın Sosyal Güvencesizlik”, Çalışma ve Toplum, 2011/2, ss. 83-127.

<http://www.ceis.org.tr/dergi/2011Temmuz/makaleII.pdf>, 2012

<http://www.sgk.gov.tr>, 2012

<http://www.resmigazete.gov.tr>, 2012

BİR MATEMATİK SOHBETİ

Prof.Dr. Beno Kuryel

Bir Kültür Olarak Matematik

Özellikle son üç yüz yıldan beri süregelen anlayışla matematik, hesaplama etkinliğiyle neredeyse özdeşleştirilmiştir. Akademik çevreler genel olarak matematiksel kavramlaştırma süreçlerinin yalnızca problem çözümüyle bağlantılı olmasında ısrarcıdır. Bir ortodoksi biçiminde ortaya çıkan bu yaklaşım, matematiğin yararsal özelliğini öne sürerek kültürden bağımsızlığına işaret eder. Ancak bu ortodoksi, teknoloji ve ekonomiye dayanarak performansta olası en yüksek değere varma hedefini tasarlamakla, matematiğin kültürle derinden bağlantılı olduğunu savunan tezi onaylamak durumunda kalmaktadır. Bu bağlantıyı, düşüncenin genel evrimini belirleyen toplumsal, siyasal ve ekonomik etmenlerden yalıtılarak çözümlemek zaten olanaksızdır.

Şöyle bir Pisagor'a kadar uzanırsak matematiğin o günün koşullarında belirli bir dünya görüşünün ne kadar canlı bir bileşeni olduğunu görmek mümkündür. Geçerken Descartes'a uğrarsak akılcı paradigmayla matematiğin ne kadar bağlantılı olduğunu izleyebiliriz. Bilginin günlük yaşamı örgütleme gücünün ortaya çıkışıyla yeni toplumsal dinamiklerin gerek akılcı yaklaşıma gerekse matematiğin etkin yapısına ne kadar gereksinim duyduğunu gözlemek heyecan vericidir. Bu arada Leibniz'i de ziyaret edersek düşüncelerinin karmaşık bir felsefi sistemle sıkı bağlarını görmek ve incelemek eğlenceli bir araştırmadır. Çünkü matematiğe sağlam felsefi temeller arayan Leibniz'in görüşlerini, matematik kitaplarındaki kısa biyografik notların asık yüzlü ifadelerinde bulmak olanaksızdır.

Bilimkurgu yapıtlarda da matematiksel metaforlara sıkça rastlamaktayız. Örneğin, yaşamın örgüsü bir matrise benzetilirken aynı zamanda değişmez bir

düzen simgelenmektedir. Matris metaforunda iyi-kötü, güçlü-güçsüz gibi ikilemlerin durağan varlığında matematiğin desteğine başvurulmaktadır. Matris bir düzendir. Düzensizliğin üstesinden gelecek olan düzenli bir güç. Bu yaklaşıma göre, değişmeyen yalnızca düzen değil, aynı zamanda matematiğin kendisidir de. Matematik, yaşama damgasını vurmuş, gücünün vazgeçilmez ve ayrıcalıklı silahı olmuştur. Uzaydan gelecek başka canlılarla –elbette insansı canlılarla– ortak tek dilimiz matematik olacaktır. Böylesi bir “inanç” çok yaygındır. Özellikle akademik çevrelerde böylesi bir tasavvura rastlamak çok olasıdır ve de ilginç bir kültürel tercihtir.

Bir başka örnek de fraktal geometridir. Bu noktada ilginç bir soru sorabiliriz: “Acaba, doğada rastlanan fraktal desenler, matematiksel yaklaşımlarla mı benzetilmektedir yoksa zaten doğada olan matematiğin fraktal geometri aracılığıyla farkına mı varılmaktadır?” Bu soru bir kanıya ya da çeşitli kanılara işaret eder. Diyebiliriz ki, bilginin yaratıldığı kültürel etkinliklerde yapılanmış etkileşimlerin konusudur. Bugünün kültüründe çok yaygın bir kanıyı ifade etmektedir: “Matematik doğada vardır.” Böylece, doğadaki matematiği keşfetmiş oluyoruz. Doğanın mükemmel olarak kabul edilen işleyişi, matematik sayesinde olmaktadır bu yaklaşıma göre. Dikkat edilirse, herhangi bir fraktal yapının resmini görenler bu fraktalin matematik aracılığıyla elde edilen bir desen olduğunu öğrendiği anda matematiğin doğada var olduğu kanaatine sahip olur. Ancak, matematik olarak nasıl elde edildiğini hiç merak etmez, bu soru aklına bile gelmez. Bu durumda, matematiğe olan “inanç” ön plana çıkar. Matematiğin iktidarına biat etmek aşırı bir kolaylıkla gerçekleşmektedir. Elbette, ideolojik bir duruştur bu. Başka bir deyişle, kültürel bir değer taşır. İşaret edi-

len inanç, matematiğin kesinliğine olan güveni içerir. Buna karşılık, sorunun ilk bölümünde ifade edilen benzetimde fraktal yapı, insanın yarattığı bir geometrik şekildir. Karmaşık sayılardan oluşan bir denklemin yinelenen hesaplamalarına dayanır. Yinelenme doğanın birçok yerinde vardır. Denizin sürekli olarak kıyılarına vurması yinelenen bir olaydır. Doğadaki değişimde benzer olayların tekrarına dayanan sayısız olguya rastlanır. Bu bir benzetimdir. Doğada matematiğin yer aldığını göstermez. Tersine, matematikle doğanın benzetilebileceğine ve anlaşılacağına işaret eder.

Matematiğin kültür içinde yaşadığına hoş bir örnek de, okullarda ve okullardan evlere yaşamın her boyutunda “denkleme”, maalesef “formül” denmesidir. Bu durumda, ezbere dayalı okullaşmada felsefe boyutunun yoksunluğu hemen ve açıkça göze çarpar. Denklem, bir ilişkidir veya ilişkiler ağıdır. Yaşamı oluşturan birçok etmen arasındaki bağlantı veya bağlantıları ifade eder. Bu bağlantılardaki “denk” sözcüğü bir eşitliği ifade eder. İşte matematik bu noktada devreye girer. Doğadaki olgu ve olayları anlamak ve çözümlemek için betimlemeler yapar. Yazar, çizer, anlatır. Matematik dili kullanılmış olur. Denklem artık bir formül değil, bir ifadedir, bir anlatımdır, yani bir dil parçasıdır. Ekleme gerekir ki, bugün dünyada kabul görmüş çok sayıda matematik kitabında da matematiksel bağıntılar, “formül” adıyla anılmaktadır. Burada hayret edilecek bir şey yoktur. Çünkü, matematiğe hâkim olan bakış açısı matematiği, formüller ve yöntemler yığına indirgemıştır. Bu da, basitçe bir kültürdür.

Matematikte Estetik

Henri Pioncaré'nin şöyle bir deyişi vardır: “Matematikçi, arı matematiği yararlı olduğu için araştırmaz; onu araştırır çünkü ondan haz alır ve ondan haz alır, çünkü o güzeldir.” der. Pioncaré'nin sözleri biraz abartılı da olsa matematikte estetik bir bileşenden söz etmemiz için oldukça çok neden vardır. Bir matematikçi ve mühendis olarak Pioncaré, matematiği fiziksel bilimlere uygulayarak bire bir yaşamış ve doğayı anlama uğraşında onun kültürel boyutlarını görebilmiştir. Ne yazık ki, matematiği yalnızca bir araç olarak gören ve bugünün

eğitim paradigmasına ege-men olan pragmatik bakış açıları bu çok yönlü kültürel etkinliği hiçe sayagelmiş ve saymaktadır. Matematikçilerin çoğu ne matematiğin felsefesi ne de pedagojisi ile ilgilidirler. Bilginin edinilmesi, kavram olarak geliştirilmesi ve kullanılabilmesinde estetik yönlerin etkili bir yeri vardır. Buna karşın estetik olgunun hiç de farkında olmadan okullar bitirilmekte, felsefi boyutlarından yalıtılmış matematik asık yüzü ile tanınarak kalmaktadır. Matematik, insana has bir etkinlik olarak kültür yumağında ve onun tarihsel devinim süreçlerinde çeşitli renkler kazanmıştır. Buna karşın, yalnızca yararlılık yönüyle ele alınarak felsefeden koparıldığı gibi, kültürel etmenlerinden de yalıtılmış durumda kalmaktadır.

Matematiğin estetik çekiciliği, birçok yazar ve düşünür tarafından gerek edilgin bir tasarım olarak gerekse gerçek bir araştırma uğraşında dile getirilmiştir. Kepler gibi klasik ve ortaçağ düşünürleri, “altın oran” olgusunu sınırsız bir coşku



**Acaba, doğada
rastlanan fraktal
desenler,
matematiksel
yaklaşımlarla mı
benzetilmektedir,
yoksa zaten
doğada olan
matematiğin
fraktal geometri
aracılığıyla
farkına mı
varılmaktadır?**



ile ifade etmişlerdir. Her şeyde olduğu gibi bir işi başarmanın ya da en azından o işe koyulmanın ilk koşullarından birisi o işi sevmektir. Bir şeyi sevmek ona ilgi duymak, bir beğeni duygusunu içermektir. Matematik gibi soyut tasarımların içinde mantık, sezgi ve biçimi yakalamak, aynı zamanda bir esin kaynağını beraberinde yaşamayı getirir. G. H. Hardy'nin belirttiği gibi, "Matematikçinin desenleri, bir ressamın ya da bir şairin desenleri gibi güzel olmalıdır." Matematiği yaşayanlar; yani onu bir yöntembilime indirgemeyen, salt akademik bir ekmek kapısı olarak görmeyen, sıradan bir meslek ilişkisi içinde olmayan kişiler, kendi ruhsal yapılarına ve içinde büyüdükleri kültürel koşullara bağlı olarak daima matematiğin güzelliğinden söz etme gereksinmesi duymuşlardır.

Matematikte, bir problem çözülür ya da bir kanıt yapılırken yaşanan süreç, ardışık gerilimler ve gevşemelerle doludur. Sezgisel bir atılım, mantıksal bir engelle karşılaşabilir. Örneğin geometrik bir gösterimde, sezgisel yolla çizilen bir doğru parçası, problemin kuruluşu ile çelişebilir ve gerilim yaratır. Ardından çizilen bir başka doğru parçası, problemin çözümünü hemen aydınlatabilir ve haz dolu bir gevşeme yaşanır. Bir başka durum, hedeflenene varabilme duygusudur. Beklentiler gerçekleşmiştir. Gözlem ve deneyimlerle elde edilen bazı sonuçlara, matematik kanıtlar köprüsünden de geçilerek varılabilmektedir. O anda insanın yüzündeki gülümseme, estetik bileşenin dışı vurmuş biçimlerinden birini örnekler. Bir başka durum, matematiğin

“Matematiğin estetik çekiciliği, birçok yazar ve düşünür tarafından gerek edilgin bir tasarım olarak gerekse gerçek bir araştırma uğraşında dile getirilmiştir. Kepler gibi klasik ve ortaçağ düşünürleri, “altın oran” olgusunu sınırsız bir coşku ile ifade etmişlerdir.”

sürprizlerle dolu olmasıdır. Görseli ve duyusalı, zihnin bilişseli içinde barındıran bu yapılar, matematiğe tepkinin, kaygının ve aynı zamanda da isteğin ve hazzın psikolojik ve felsefi (bilgikuramsal) yönlerini ifade etmektedir. Bir diğer estetik nitelik matematiğin özgürlüğü ve kısıtlamaları aynı anda yaşatabilmesidir. Bana göre, bu estetik sonsuzluk, matematiğin “biricikliğinde” yatar. Geçen hafta yaptığım “Matematik Müzesi” önerisi matematiğin estetik bileşenini bütünüyle kapsar. Estetik, matematiğin işlevselliğinde de yer alır. O bakımdan tarihsel gelişiminin örnekleriyle doludur. Böylece matematik, müzeye kaldırılmayacak. Canlılığını, uygulanırlığını ve soyutlama lezzetlerini dinamik, devingen bir müzede toplumla paylaşacak. Ve de bir süreklilik kazanacak... Görüşlerinizi bekliyorum...

Bilgisayar ve Matematik

Bilgisayarlar artık o kadar yaygın ki, onları tanımayan herhalde yoktur. Genel olarak tanınma şekli, daha çok her şeye muktedir bir makine yönün-

de. Faturaları bilgisayarlar verir, hesabı onlar yapar. Bir düğmeye bastık mı iş biter. Olay o kadar basit değil elbette. Bilgisayar öncelikle elektronik bir aygıttır. Ekranı, klavyesi, belleği ve diğer aksamıyla, donanımıyla birlikte bir makine özelliğini de taşır. Ancak, hesap yaparken, resim ve grafik çizerken bir makine olmanın dışında bir özellik de taşır. Sanki bir canlılık vardır işleyişinde. Belirli bir plan ve izlenen bir yol boyunca tanımlı bir işi gerçekleştirir bilgisayarlar. Bu tanımlı iş, programlar aracılığıyla yaşama geçer. Bilgisayar programları, hedeflenen işleri yapmak üzere kullanılan dillerdir. Bilgisayarlarla klavye ve ekran yardımıyla

iletişim kurarız. Bir taraftan ellerimiz diğer taraftan gözlerimizle zihinsel bir faaliyetin içinde oluruz. Bugünkü gelişmeleri de göz önüne alırsak söz konusu iletişimde kendimizi sanki bir göstergeler tiyatrosunda hissedebiliriz. Bilgisayar ekranındaki çok sayıda simge, çeşitli renk ve yönlendirici şekillerle bize yol gösterir. Hepsinin bir anlamı vardır. Göstergeler bir dile işaret eder. Yapacağımız iş, renkli bir simge/şekil veya resimle belirlenir. Bunlar ne yapılacağına işaret eder. Örneğin, bir küçük yazıcı resim bizi yazıcıya yönlendirirken, beyaz bir kâğıt simgesi yeni bir dosyanın açılmasını belirtir. Bu dille anlamlar üreterek istediğimiz işi yapma olanağını yaratmış oluruz.

Beceri dolu bir makine olarak görünen bilgisayar aslında insanın becerisinin sergilendiği bir sahne gibidir. İnsanlar, bilgisayarların daha ilk adımlarında, böylesi bir icadın yolunda ilerlerken matematiğe dayandılar. Matematiksel işlemlerin nasıl daha kolay ve hızlı yapılabileceğini sordular kendilerine. Bu sorular, binyıllar boyunca dile getirilmiştir. Çok basit boncuklu, çentikli el yapımı araçlardan abaküse, mekânîk olarak çalışan çevirmeli hesap makinelerine, sürgülü hesap cetvelinden bilgisayarların ilk ışıltılarına giden zengin bir tarih vardır aramızda. Girift hesapların daha kolay yapılması için, logaritma gibi matematik araçlarını da göz önüne alırsak, matematik düşüncenin üretkenliği konusunda bir fikir edinebiliriz. Tarih boyunca süregelen ve süre gidecek romantik bir şarkı...

Bugünün benzeşik bilgisayarlarının çalışma ilkesinde ikili sayı sistemi yatar. Görüldüğü gibi devrede yine matematik var. Matematiğin zengin ve de çok engin dünyasından bir icat daha. Yalnızca birlerden ve sıfırlardan oluşan bir sayı dizgesi. Kendine özgü bir mantıksal çatı altında istenen işlemlerin yapılabilmesi için kullanılan bir iletişim aracı. Başka bir deyişle, yeni bir dil. Bu kez göstergeler birler ve sıfırlardan oluşan nesneler. Bu nesneler, milyarlarca kez yinelenen danslar eşliğinde işlemlere biçim verirler. Örneğin, bilgisayar ekranında bir dikdörtgenler prizmasına tepeden ve yandan bakmak için bir düğmeye basarken veya tıklarken aklımızın almadığı kısa sürede sonuca ula-

şırız. Bu çok kısa süre içinde milyonlarca kez işlem yapılmıştır. Matris-vektör çarpımı denen matematiksel işlem sayısız kez yinelenerek prizmanın koordinatları değiştirilir. Böylece, tepeden görülen prizma çok ama çok kısa sürede yandan görünür.

Bilgisayar çok yararlı bir araç. Araç olduğu kadar bilgiye erişmenin, uygulamanın ve öğrenmenin yakın bir yardımcısı. Ancak, bu noktada biraz dikkatli olmak gerek. Bilgisayarın gücü karşısında insanın düştüğü bir yanılgı var. O da şu: “Bilgisayarı insanın yerine koymak.” Zihinsel üretkenliğimizi bilgisayar yardımı ile daha etkin ve verimli hâle getirmek çok hoş bir çizgi. Ancak, zihnimizi bilgisayara indirgemek çok verimsiz ve şanssız bir çizgi. Zihin, bilgisayara teslim edilince basit bir robot oluveririz. Matematik ve bilgisayar, harika bir ikili... Düşünmeme rehabetine düşülmedikçe...

Matematikçe Konuşmak

Yazılarımda çoğu kez matematik ve dil ilişkisine vurgu yapmaktayım. Bugün de matematikçe konuşmaktan söz edeceğim. Matematiksel edimler genellikle düşünceye ait olarak kabul edilerek oraya indirgenir. Salt zihinsel bir etkinlik biçiminde algılanır. Binyıllardır süren bir anlayıştır bu. Zihinsel faaliyetler bütünü gibi ele alınır. Sessiz bir birey, önünde kâğıt, elinde kalem ve karalamış olduğu kargacık burgacık simgeler. Sessiz bir dünya. Düşüncelere dalmış bir zihnin sonsuzluklara yaptığı bir yolculuğa benzetilir belki de. Paylaşılması zor bir ortam. Zihin kendine yönelik ve etrafı ile göreceli bir ilgisizlik içinde. Çizgi sanatına yansıyan matematikçi dalgındır. Saçları dağılmış ve sakalını kesmeye vakit bulamamış bir adam. Evet, adam dedim. Çünkü çizgilerde bile matematikçi kadın yoktur. Sanki erkek işidir matematik. Böylesi bir ataerkil anlayış vardır dünyada. Hatta saygın matematik dergilerinden bir tanesinde, “tarihte kadın matematikçiler” diye bir bölüm yayımlamıştı. Peki, “tarihte erkek matematikçiler” diye bir yazı dizisi hazırlayabilirler mi? Elbette hayır. Akıllarına bile gelmez. Çünkü matematikçi zaten “erkek”tir. Bu yanılsama bile bize göstermektedir ki, matematik bir kültürdür. Kültür ise

bir iletişim ağına tekabül eder. Bu ağda hüküm süren matematik suskundur ve içe kapalıdır.

Şiir ve Konuşma

Peki, matematiği konuşturmaya çalışan çabalar yok mudur? Tabii ki, vardır. Bu yazı da bunlardan bir tanesidir. Şiiri ele alalım biraz da. Metaforlar eşliğinde dokunan bir sanat etkinliği. Soyutlama sanatının enfes bir örneği. Çok güzel ve anlamlı. Şiir yazan birey, bir matematikçi gibi kendine dönen bir dünyada yolculuğa çıkmıyor mu? Dalgın ve yorgun ama duyguların estirdiği heyecanı taşıyor mu? Şiirin, matematikle ilişkilendirilmesi bu yönlerin çakışmasına dayanır. Fakat şiir okunur. Dile getirilir. Konuşulur ve paylaşılır. Şiir, iletişim kurar, susmaz. Suskun bir şiir olabilir mi? Şiir konuşmayı teşvik ederken, matematik susmaya yönelik bir yaşam tasarlamıştır tarih boyunca. Suskun olduğu ölçüde matematik içe dönmüş ve kendi içinde bir dil yaratmıştır. Kendi içine yönelen dil toplumun geneline yabancılaşmıştır. İçe dönen yapıda, “matematik kafalı” insanlar matematik yapmışlar, geri kalanlar izlemiş veya “öğretilmişlerdir.” Matematik kaygısı, tüm dünyada hissedilen, tartışılan, önlemler alınmaya çalışılan, farklı yaklaşımlarla incelenen bir kâbus değil midir? Kültürel boyutlarından uzak tutulan matematik, bir de işlem yapmaya ve problem çözmeye yönelik bir yöntemler yığına indirgenince elbette susar. Yaparak, “yarar değeri” üzerinden “sessizce” uygulanır yalnızca.



Bilgisayarın gücü karşısında insanın düştüğü bir yanılgı var. O da şu: “Bilgisayarı insanın yerine koymak.” Zihinsel üretkenliğimizi bilgisayar yardımı ile daha etkin ve verimli hâle getirmek çok hoş bir çizgi. Ancak, zihnimizi bilgisayara indirgemek çok verimsiz ve şanssız bir çizgi.”

Kavram ve Konuşma

Matematik pedagojisinin en eksik taraflarından bir tanesi işte bu “konuşmama” durumudur. Konuşmak, bilme sürecinin önemli bir boyutudur. Bir çemberin alanını bulurken aklımıza hemen bir “formül!!!” gelir ve onu uygulayarak “sessizce” sonucunu buluruz. Matematik; “Bu nasıl çözülür?” sorusuna indirgenmiştir. Matematik soyutlama sanatının harika bir ortamı iken, susar. Susan çocuklar, yalnızca uygulamayı öğrenir. Önemli ölçüde matematiği ezberlerler. Konuşurken kavramlara başvurduğumuz için bilme olgusunu da hem kendimize hem de paylaştığımız bireylere açmış oluruz. Bir kuramı kanıtlarken, matematiksel bir ilişkiyi türetirken ve bir bağıntının kaynağını anlamaya çalışırken düşüncelerimizi dile getirmemiz çok değerlidir. Matematiği konuşturmak veya matematikçe konuşmak, matematiksel bilgileri irdelemek demektir. Kavramlar arasında dolaşarak bir algılama gücü oluşturabilmek anlamındadır. Derslerde öğretmen ve öğrenciler matematikçe konuşabilirlerse kavramsal ve kuramsal altyapının uygulamaya yönelen dünyasında kendilerini yöneten “formüllerden” kurtulmuş olurlar. Dilerim, matematik pedagojisindeki bu ciddi sorunu tartışacak ortamlar oluşur..

BAĞIMSIZ DENETİM ve İÇ KONTROL

Öğr. Grv. Hatice ÖZTEKİN/
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

1. İç Kontrol Sistemi

Genel Açıklama

Dünyada yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandallarını takiben, iç kontrolün önemi daha da belirginleşmiştir. Birçok ulusal ve uluslararası standart ve düzenlemelerde, iç kontrol sisteminin kurulması, etkinliğinin sağlanması ve değerlendirilmesi yönünde düzenlemeler oluşturulmuştur.

İşletmeler gelişen ekonomik ilişkilerin etkisi ile fiziki olarak büyüdükçe faaliyetlerin ve meydana gelen değer hareketlerinin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı ortadan kalkmaktadır. İç kontroller, finansal raporlamanın güvenilirliği gibi belirlenmiş amaçlara ulaşılmasını tehdit eden işletme ve hile risklerini hedef almak üzere, kurumsal yönetimden sorumlu olanlar ve yönetim tarafından tasarlanmakta, uygulanmakta ve sürdürülmektedir.

Bir kontrol her zaman olası bir riske karşılık olarak (azaltmak üzere) üzere tasarlanır. Bir riske yönelik olmayan kontrol tamamen gereksizdir.

İç kontrol sistemi, “ bir şirketin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliği arttırmak, işletme yönetimince belirlenen politikalara, işletme faaliyetlerinin uygunluğunu saptamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve denetime tabi tutulan işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistem” olarak tanımlanabilir.

1.2. İç Kontrolün Hedefleri

Denetçi, denetimi planlamak ve etkin bir denetim yaklaşımı geliştirmek için muhasebe ve iç kontrol sistemlerini yeterince anlamalıdır. Denetçi, denetim riskini belirlerken ve denetim riskini kabul edilebilir en alt düzeye indirecek denetim prosedürlerini oluştururken mesleki kanaatini kullanmalıdır.

İç kontrol, belirli bir risk unsurunu azaltmak veya bir kontrol amacına ulaşmak için, yönetimin verdiği karşılıktır. İşletmelerin amaçları ile bu amaçlara ulaşılmasını sağlamak üzere uyguladığı iç kontroller arasında doğrudan bir ilişki vardır. Amaçlar belirlendikten sonra bu amaçlara ulaşılmasını engelleyebilecek olası olayların (risklerin) belirlenmesi ve değerlendirilmesi mümkündür. Bu bilgilere dayanarak, yönetim iç kontrolün tasarlanması da dahil olmak üzere uygun adımları atabilecektir.

İç kontrol amaçları geniş olarak dört bölüme ayrılabilir:

- İşletmenin misyonunu destekleyen stratejik, yüksek düzeyli hedefler,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği,
- Yasa ve düzenlemelere uygunluk.

Denetim çalışmalarında dikkate alınan ve yararlanılan iç kontroller, temelde finansal raporlamaya ilişkin olan iç kontrollerdir.

Üretim, kalite kontrol ve çalışanların sağlık ve güvenlik gerekliliklerine uyumu gibi faaliyetler, aşağıdaki durumlar haricinde normalde denetim ile ilgili değildir:

- Analitik inceleme prosedürlerinde kullanılması gerekli bilgiler,
- Finansal tablolarda yer alan açıklamalarda kullanılan bilgiler.

Etkin bir iç kontrol sistemi, belirli büyüklüğe sahip kuruluşlar için büyük önem arz eder. Büyüme beraberinde faaliyetlerin etkin biçimde kontrol edilmesi gereğini de gündeme getirecektir. Çünkü büyüme, faaliyetlerin standartlara, yasa ve yönetmeliklere uygunluğu ile ilgili bazı faaliyetler ortaya çıkarabilir ve aynı zamanda çeşitli birimler arasında etkin bir koordinasyonu da gerektirebilir. Yetki ve sorumlulukların tam olarak belirlenmediği ve birimler arası koordinasyon eksikliği bulunan işletmelerin başarıları olumsuz yönde etkilenecektir.

Etkin çalışan iç kontrol sistemi, işletme yönetimi ve sahipleri için olduğu kadar, bağımsız denetçiler için de önem taşımaktadır. Çünkü bağımsız denetim çalışmasının planlanmasında dikkate alınan faktörlerin başında, müşteri firmasının iç kontrol sistemi yer almaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi, bağımsız denetim çalışmasının kalitesini olumlu yönde etkilediği gibi, denetime harcanan sürenin kısılmasına, dolayısıyla maliyetlerin azalmasına da neden olur.

1.3. İç Kontrolün Unsurları

İç kontrol sistemi beş alt unsurdan oluşmaktadır:

- Kontrol ortamı,
- Risk değerlendirme,
- Bilgi sistemi,
- Kontrol faaliyetleri,
- Gözetim.

Bu unsurlar; şirketin içinde sağlam bir iç kontrol kurulması için yönetici liderlik, değer paylaşımı ve kontrol sorumluluğunu vurgulayan bir kültür içinde çalışırlar. Organizasyonun tüm fonksiyonları içerisinde ve her kademedede şirketin karşılaştığı

muhtelif risklerin rutin olarak belirlenerek değerlendirilmesi yapılmalıdır. Önemli risklere gönderme yapılması ve bu risklerin azaltılması amacıyla kontrol faaliyetlerinin ve diğer mekanizmalar proaktif bir şekilde tasarlanmalıdır.

Bu unsurlar esas olarak aşağıdaki şekilde gösterildiği gibi işletmenin finansal raporlamaya yönelik hedefleri ile ilgilidir.

1.3.1. Kontrol Ortamı

IFAC bünyesinde ki Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yapılan tanıma göre kontrol ortamı, iç kontrol sistemi ile ilgili üst yönetimin ve diğer yöneticilerin yaklaşımları, duyarlılıkları ve davranışları ile iç kontrol sisteminin şirket içindeki önemlilik derecesidir.

Kontrol ortamı etkin iç kontrolün temelini oluşturmaktadır. İşletmede disiplin ve etkili bir yapılanma sağlamaktadır. İşletme organizasyonunun yaklaşımını belirlemekte, insanlardaki kontrol bilincini veya farkındalığını etkilemektedir.

Kontrol ortamı kurumsal yönetim ve yönetim işlevlerine değinmektedir. Kontrol ortamı ayrıca yönetişimden sorumlu olanlar ile yönetimin işletmenin iç kontrolüne ve bunun işletmedeki önemine yaklaşımı, farkındalığı ve aksiyonlarını da ele almaktadır.

Kontrol ortamı kontrollerinin yapısı genellikle **yaygın ve geneldir**. Bunlar, önemli bir yanlışlığı doğrudan engellemez veya bulup düzeltmezler. Bunun yerine diğer tüm kontrollerin üzerine kurulabileceği önemli bir temel oluşturur-



Denetçi, denetimi planlamak ve etkin bir denetim yaklaşımı geliştirmek için muhasebe ve iç kontrol sistemlerini yeterince anlamalıdır. Denetçi, denetim riskini belirlerken ve denetim riskini kabul edilebilir en alt düzeye indirecek denetim prosedürlerini oluştururken mesleki kanaatini kullanmalıdır.



lar. Örneğin, eğer yönetimin kontrollere karşı genel olarak negatif bir tutumu var ise bu kontroller ne kadar iyi tasarlanmış olurlarsa olsunlar diğer kontrollerin (satışlar vb.) etkinliğini azaltacaktır.

Bir işletmenin kontrol ortamının içeriğinin denetçi tarafından değerlendirmesi aşamasında, aşağıdaki tabloda açıklanan noktalara dikkat etmek gereklidir.

Değerilecek Kilit Öğeler	Açıklama
Dürüstlük ve Diğer Etik Değerlerin İletişimi ve Yaptırımı	Dürüstlük ve etik değerler diğer kontrollerin tasarımı, yönetimi ve gözetiminin etkinliğini arttıracak temel unsurlardır.
Yetkinliğe Bağlılık	Yönetimin belirli işler için yetkinlik düzeylerini göz önünde bulundurup bulundurmadığı etkin kontrollerde kilit rol oynamaktadır.
Kurumsal Yönetişimden Sorumlu Olanların Katılımı	Kurumsal yönetişimden sorumlu olanların içerdikleri özellikler: • Yönetimden bağımsızlıkları, • Deneyimleri ve itibarları, • İşin içerisinde ne kadar bulundukları ve aldıkları bilgilerin ayrıntıları ile faaliyetlerin incelenme dereceleri, • İç ve bağımsız denetçilerle ilişkileri.
Yönetimin Felsefesi ve Faaliyet Biçimi	Yönetimin işletme risklerini alma ve yönetme yaklaşımı ve yönetimin finansal raporlama, bilgi işleme süreci, muhasebe işlevleri ve çalışanlara olan tavır ve eylemleri.

Organizasyon Yapısı	İşletmenin amaçlarına ulaşmak için yürüttüğü faaliyetlerin, planlandığı, yürütüldüğü, kontrol edildiği ve yeniden gözden geçirildiği çerçevedir.
Yetki ve Sorumlulukların Dağıtımı	İşletmenin yürüttüğü faaliyetler için yetki ve sorumlulukların nasıl dağıtıldığı ve raporlama ilişkileri ile yetki verme hiyerarşilerinin nasıl oluşturulduğu bu kapsamda yer alır.
İnsan Kaynakları Politika ve Uygulamaları	İşe alım, oryantasyon, eğitim, değerlendirme, danışmanlık, yükseltme, ücretlendirme ve iyileştirme faaliyetleri.

Yukarıda özetlenen kontroller işletmenin geneline yaygındır ve çoğunlukla geleneksel kontrol faaliyetlerine kıyasla değerlendirilmeleri daha sübjektiftir. Dolayısıyla bağımsız denetçiler bu değerlendirmelelerinde mesleki yargılarını kullanmaktadırlar.

Kontrol ortamının güçlü olması, bazı durumlarda zayıf işlem ve süreçlere dayanan kontrollerin telafi edilmesine hatta yerine geçmesine imkân sağlamaktadır. Ancak, kontrol ortamı zayıflıkları, iç kontrolün diğer unsurlarındaki olumlu yapılanmaları zayıflatılabilir veya bunların etkisini yok edebilir. Örneğin, eğer bir işletmede dürüstlük ve etik davranış mevcut değilse, denetçinin finansal tablolardaki yanlışlıkları bulmada hangi denetim prosedürlerinin etkin olabileceğini seçerken dikkatlice düşünmesi gerekir. Bazı olaylarda, iç kontrolün zayıflık derecesi, denetçiye tek alternatif olarak işten çekilmeyi bırakabilir.

Küçük İşletmelerde Kontrol Ortamı

Küçük işletmelerde bulunan kontrol ortamı, daha büyük işletmelere göre daha farklı olmakla beraber, en az onlarınki kadar önemlidir. Bu durum, özellikle işletmenin görevler ayrılığı gibi geleneksel kontrol faaliyetlerini uygulayabilecek kadar çalışanı ya da kaynağı olmadığına geçerlidir.

Küçük işletmelerde, yetkin bir sahip-yöneticinin faaliyetlere aktif katılımı kontrol ortamını güçlendirirken görevler ayrılığı gibi diğer kontrol faaliyetlerine duyulan ihtiyacı azaltabilir. Sonuç olarak, güçlü bir kontrol ortamı, dolaylı olarak belirli türdeki yanlışlıkları önlemek veya bulup düzeltmekte yardımcı olabilir. Örneğin, sahip-yönetici işlemleri tamamlanmadan önce gözden geçiriyor ve onaylıyor ise, bu belirli hataların ya da hilenin önlenmesi veya bulunup düzeltilmesi için yardımcı olabilir.

Küçük işletmelerde kontrol ortamı kontrollerini destekleyecek belgeleme daha az olacaktır. Örneğin, büyük işletmeler genellikle çalışanlarına kabul edilebilir davranışları belirleyen ve bu kurallar çiğnendiğinde karşılaşılabilecek sonuçları belirten davranış kurallarını yazılı olarak sağlayabilirler. Küçük işletmeler ise benzer değerleri ve kabul edilebilir davranışları sözlü iletişimlerle ve yönetimin örnek oluşturması ile çalışanlarına aktarırlar.

Belirli bir kontrol için destekleyici belgelemenin olmaması durumunda, denetçi denetim dosyası için bir not hazırlayabilir. Örneğin, dürüstlük ve etik değerlerin iletişimi ve dayatılmasının mevcut olup olmadığı ele alınırken denetçi,

- İşletmenin değerlerini, kabul edilebilir davranışlarını ve yaptırım faaliyetlerini, yönetim ile tartışmalar sonucu belirleyebilir. Denetçi daha sonra ilgili kontrolü incelerken bunların yeterli olup olmadıklarını değerlendirir.

- Bir ya da iki çalışana işletmenin değerlerinin, kabul edilebilir davranışlarının ve yaptırım faaliyetlerinin neler olduğunu düşündüklerini sorabilir. Bu görüşmeler yönetimin değerlerinin ve kabul edilebilir davranışlarının çalışanlara iletilip yaptırıma tabi olup ol-

madığını anlamaya yarar.

Küçük işletmelerin kontrol ortamında dikkate alınacak kilit noktaların bazıları aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Kontrol Unsurları	Anahtar Soru	Olası Kontroller
Dürüstlük ve Etik Değerlerin İletişimi ve Yaptırımı	Personelin dürüst, yasal veya etik olmayan davranışları da bulunmasını teşvik edecek şeylerin engellenmesi veya azaltılması için var olan yönetim davranışları nelerdir?	• Yönetim sürekli olarak, sözle ve davranışları ile yüksek etik standartlara bağlılığını göstermektedir. • Yönetim personelin dürüst veya etik olmayan davranışlara kalkışmasını teşvik edecek şeyleri ortadan kaldırmakta veya azaltmaktadır. • Etik ve ahlaki davranışlar için beklenen standartları belirleyen davranış kuralları mevcuttur. • Çalışanlar hangi davranışların kabul edilebilir, hangilerinin kabul edilemez olduğunu açıkça anlamışlardır ve uygun olmayan bir davranışla karşılaştıklarında ne yapacaklarını bilmektedirler.

1.3.2. Risk Değerlendirme

Büyükliklerine, yapılarına, doğalarına ve bulundukları sektörlerle ilgili olmaksızın tüm şirketler, organizasyonların hemen hemen tüm seviyelerinde risklerle karşılaşır.

Riskler, şirketin yaşamını sürdürme yeteneğini, başarılı bir şekilde rekabet etmesini, güçlü bir mali yapı oluşturmalarını, pozitif bir imaj oluşturmalarını, hizmetlerinin ve ürünlerinin toplam kalitesini etkiler. Hedeflerin konulması risk değerlendirmenin ön koşulunu oluşturur. İşletme riskleri tanımlamadan önce hedeflerin mevcut olması ve tanımlanan risklerin yönetilmesi için gereken tedbirlerin alınması gerekmektedir. Hedef belirlemek, iç kontrolün bir unsuru olmamasına karşılık, iç kontrol tesis edilmesinde ön koşul oluşturur.

Risk değerlendirme süreci, yönetime hangi işletme ve/veya hile riskinin yönetilmesi gerektiği ve duruma göre hangi karşılıkların verilmesi gerektiğini belirlemek için, uygun bilgileri sağlar. Yönetim, belirli riskleri ele almak için plan, program veya karşı eylemler oluşturabilir ya da maliyet veya diğer gerekçeler ile bir riski kabul etmeye karar verebilir.

Eğer işletmenin risk değerlendirme süreci koşullara uygun ve yeterli ise denetçinin önemli yanlışlık risklerini belirlemesinde yardımcı olacaktır. Bir risk değerlendirme süreci normalde aşağıdaki konuları ele almaktadır:

- Faaliyet ortamındaki değişiklikler,
- Yeni kıdemli personel,
- Yeni veya yenileştirilmiş bilgi sistemleri,
- Hızlı büyüme,
- Yeni teknolojiler,
- Yeni iş modelleri, ürünler veya faaliyetler,
- Kurumsal yapılandırmalar (elden çıkarma ve edinmeler dâhil),
- Genişletilmiş yabancı operasyonlar,
- Yeni muhasebe bildirimleri.

Biçimsel bir risk değerlendirme sürecinin bulunma olasılığı düşük olan küçük işletmelerde, denetçi yönetim ile işletme risklerinin nasıl tanımlandığını ve nasıl ele alındıklarını tartışmalıdır.

Yönetimin yaptıkları açısından, denetçi aşağıda sıralanan unsurları dikkate almalıdır:

- Finansal raporlamaya ilişkin işletme risklerinin nasıl tanımlandığı,

- Risklerin önemliliğinin nasıl tahmin edildiği,
- Gerçekleşme olasılıklarının nasıl değerlendirildiği,
- Bunları yönetmek üzere uygulanacak karşı eylemlere nasıl karar verildiği.

Eğer denetçi yönetimin tanımlayamamış olduğu önemli yanlışlık riski belirlerse, aşağıdaki noktalara dikkat etmelidir:

- Yönetimin süreçleri neden başarısızdır?
- Süreçler koşullara uygun mudur?

Eğer işletmenin risk değerlendirme sürecinde önemli bir zayıflık mevcutsa (veya bir süreç yok ise) bu yönetimle ve varsa kurumsal yönetimden sorumlu olanlar ile görüşülmelidir.

1.3.3. Bilgi Sistemi

Yönetim aşağıdaki konular için güvenilir bilgi talep etme durumundadır:

- İşletmeyi yönetmek (planlama, bütçeleme, performans gözetimi, kaynakların dağıtımı, fiyatlama ve raporlama amaçları için finansal tabloları hazırlama gibi),
- Amaçlara ulaşmak,
- Risk unsurlarını belirlemek, değerlendirmek ve bunlara karşılık vermek.

Bu bilgilerin belirlenmesi, kaydedilmesi ve zamanında karar amaçlı olarak gereksinim duyan personele iletilmesi gerekmektedir.

Bir bilgi sistemi,

- Altyapıdan (fiziksel ve donanımsal unsurlar),
- Yazılımlardan,
- İnsanlardan,
- Prosedürlerden,
- Verilerden oluşmaktadır.

1.3.4. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletme yönetiminin talimatlarının uygulanmasını sağlayan usul ve esaslardır. Örneğin, malların kredi riski yüksek olan bir müşteriye gönderilmediğinden veya yalnızca yetkilendirilmiş satın almaların yapıldığından emin olmak gibi. Bu kontroller, yeterince kullanıldıkları ortamlarda, işletmenin amaç-

larına ulaşmasını engelleyebilecek risklere karşılık vermektedirler.

Bilgi teknolojileri veya elle gerçekleştirilen ilgili kontrol faaliyetleri, işletme süreçleri ve varlıkların korunması gibi olağan faaliyetlerde ortaya çıkabilecek riskleri azaltmak üzere tasarlanırlar.

İşin konusuna göre oluşturulan süreçler, belirli bir çıktı sağlamak üzere tasarlanan yapısal faaliyetler bütünüdür.

Çoğu bilgi sistemi, bilgi teknolojilerinden (BT) yoğun bir şekilde faydalanır. Bunlar finansal raporlama ve iç kontrol amaçlarına ulaşmaya destek olan bilgileri belirler, toplar, işler ve dağıtırlar.

1.3.5. Gözetim

İç kontrol sisteminin performans kalitesinin değerlendirilmesi süreci, gözetim olarak adlandırılabilir. Performans kalitesinin sağlanması, sürekli gözetim faaliyetleri ve bağımsız değerlendirme faaliyetleri ile gerçekleştirilir. Sürekli gözetim, faaliyetlerin seyri içerisinde gerçekleşir. Bu faaliyetler, yönetimin ve denetimin düzenli faaliyetleri ile birlikte personelin görevlerini yaparken gerçekleştirdiği diğer etkinlikleri de içerir. Bağımsız değerlendirmelerin (denetim) kapsamı ve sıklığı, temel olarak risklerin değerlendirilmesine ve sürekli gözetim prosedürlerinin etkinliğine bağlıdır.

Kontrollerin gözetimi, zaman içerisinde iç kontrolün performansının etkinliğini değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Gözetimin amacı, kontrollerin doğru bir şekilde işlediğinden emin olmak ve eğer gerekiyorsa düzeltici önlemleri almaktır.

Gözetim, işletmede riskleri azaltmak üzere tasarlanmış olan iç kontrol sisteminin,

”Risk değerlendirme süreci, yönetime hangi işletme ve/veya hile riskinin yönetilmesi gerektiği ve duruma göre hangi karşılıkların verilmesi gerektiğini belirlemek için, uygun bilgileri sağlar. Yönetim, belirli riskleri ele almak için plan, program veya karşı eylemler oluşturabilir ya da maliyet veya diğer gerekçeler ile bir riski kabul etmeye karar verebilir.”

- Belirlenmiş kontrol amaçlarını yerine getirmede etkin olup olmadığı,
 - Çalışanlar tarafından uygun bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı ve anlaşılıp anlaşılımadığı,
 - Günlük olarak kullanılıp kullanılmadığı ve kendisine uyumlu olup olmadığı,
 - Koşullardaki değişiklikleri yansıtmak üzere değişikliğe veya geliştirmeye ihtiyaç duyup duymadığı hakkında yönetime geri bildirim sağlamaktadır.
- Küçük işletmelerde süregelen gözetim faaliyetleri genelde biçimsel değildir ve genellikle işletmenin normal yinelenen faaliyetleri içerisine dahil edilirler. Yönetimin operasyonlara yakinen dâhil olduğu durumlarda, beklentilerden sapmaları ve finansal verilerdeki hataları genellikle fark edebilir ve düzeltici işlemlerde bulunabilir. Yönetimin gözetim faaliyetinde, işletme dışından gelecek bilgileri de kullanmaktadır. Bunlara örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:

- Müşterilerden gelen şikâyetler,
- Lisans verenler, finansal kuruluşlar ve düzenleyici otoritelerden gelen yorumlar,
- Denetçiler ve danışmanlar ile iç kontrole ilişkin görüşmeler.

KAYNAKÇA

Prof. Dr. Nejat Bozkurt; TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları

Doç. Dr. Tamer Aksoy; Basel ve İç Kontrol

6102 SAYILI YENİ TÜRK TİCARET KANUNU' NA GÖRE ANONİM ŞİRKET VE LİMİTED ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİME BAKIŞ

Osman BULUT

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

1- Bağımsız denetim nedir?

Anonim şirket ve limited şirketlerinin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin gerçek durumunu yansıtır yansıtmadığının, tespit edilebilmesi için şirkete ait defter, kayıt ve belgelerinin incelenmesidir. ÖRNEK: Şirket bilançosunda, kasada 100.000 TL, bankada 500.000 TL ve şirketin de 1.000.000 TL kar ettiği bilgileri yer alıyorsa, bu bilgilerin doğruluğu ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı, bağımsız denetim kapsamında incelenecektir.

2- Kimler bağımsız denetçi olabileceklerdir?

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca, bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen Yeminli Mali Müşavir veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler bağımsız denetçi olarak görevlendirileceklerdir. Yetkilendirilen kişiler, kurumun internet sitesinden ilan edileceklerdir.

3- Bağımsız denetim kuruluşu nedir?

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca, bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen sermaye şirketleri, bağımsız denetim kuruluşudur. Bu kuruluşlar da Kurumun internet sitesinden ilan edileceklerdir.

4- Eski TTK' na göre seçilen murakıpların görevleri hangi tarihte sona erecektir?

Murakıpların görevleri, yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşunun şirket genel kurulunca seçilmesi ile birlikte sona erecektir. Bağımsız denetçinin de en geç 1 Mart 2013 tarihine kadar seçilmesi zorunludur. ÖRNEK; Yeni TTK'na göre şirketi denetleyecek bağımsız

denetçi 31 Ocak 2013 tarihinde seçilmiş ise eski TTK' na göre seçilmiş olan murakıp veya murakıpların görevi bu tarih itibarıyla sona erecektir.

5- Genel kurul tarafından seçilen ve şirketi denetleyen murakıplar yeni TTK ile kaldırıldı mı?

Eski TTK'na göre, anonim şirket işlemleri, genel kurul tarafından şirket ortağı olan veya olmayanlar arasında seçilen en az bir, en çok beş kişiden oluşan murakıp veya murakıplarca denetleniyordu.

Yeni Türk Ticaret Kanunu da, bu denetim sisteminin dolayısıyla da bu denetimi yerine getirmek üzere genel kurulca şirketin ortağı olan veya olmayanların murakıp olarak seçilmesine ilişkin düzenlemeleri yürürlükten kaldırılmış ve anonim şirketleri bağımsız denetim kapsamına zorunlu olarak alınmıştır. Bu zorunluluk limited şirketlere de uygulanacaktır.

6- Hangi anonim şirketler bağımsız denetimlerini yaptırmak üzere bir bağımsız denetim kuruluşunu seçmek zorundadırlar?

Halka açık A.Ş.ler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring, finansman, finansal kiralama, varlık yönetim şirketleri, emekli fonları, ihraççılar ve Sermaye Piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam etikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçülere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kamu gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak değerlendirilen Anonim Şirketlerinin bağımsız denetimi, bağımsız denetim kuruluşunca yerine getirilecektir.

Yukarıda sayılan anonim şirketler dışında kalan anonim şirketler ise bağımsız denetimlerini yaptırmak

üzere Kurum tarafından yetkilendirilmiş bir bağımsız denetim kuruluşuna seçebilecekleri gibi, yine kurumca bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirmiş olan bir veya birden fazla YMM ya da SMMM de bağımsız denetçi olarak seçilebilecektir.

7- Seçilen bağımsız denetçi, hangi şartların varlığından görevinden ayrılabilir?

Anonim şirket ve limited şirket genel kurulunca, bağımsız denetim yapmak üzere seçilen denetçi, ancak haklı bir sebebin varlığı halinde (Ücretin ödenmemesi, gerekli bilgi ve belgelerin verilmemesi gibi) veya hakkında görevden alınma davası açılması halinde görevinden ayrılabilir.

8- Anonim şirket ve limited şirketin bağımsız denetimi kim veya kimler tarafından yerine getirilebilir?

Anonim şirket ve limited şirketin bağımsız denetimi, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren bir veya birden fazla bağımsız denetçi yada bağımsız denetim kuruluşu tarafından yerine getirilecektir. Bağımsız denetçiler veya bağımsız denetim kuruluşları şirket genel kurulunca seçilecektir.

9- Bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşu tarafından neler denetlenecektir?

Anonim şirket ve limited şirketlerin;

- Finansal tabloları(Bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve dipnotlar)
- Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu,
- Riskin erken saptanması ve yönetim sisteminin işleyişi denetlenecektir.

10- Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşunca finansal tabloların denetimi sonucunda düzenlenecek rapor hangi hususlara ilişkin açıklamalar içerir?

Finansal tabloların denetimi sonucunda düzenlenecek rapor;

- Defter tutma düzeninin ve finansal tablolarının kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığını,
- Yönetim kurulunun bağımsız denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığını ve belgelerin verip vermediğini,
- Defterlerinin öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığını,
- Finansal Tabloların; Türkiye muhasebe standartları çerçevesinde, şirketin mal varlığı, finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtır yansıtmadığını, açıkça ifade edecektir. Hazırlanan rapor imzalandıktan sonra yönetim kuruluna sunulacaktır.

11- Yönetim Kurulu yıllık faaliyet raporunun denetimi sonucunda düzenlenecek rapor hangi hususlara ilişkin açıklamaları içerecektir?

Raporda; yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığına ve gerçeği yansıtır yansıtmadığına ilişkin açıklamalara yer verilecektir. Yeni TTK ya göre aşağıdaki unsurları içermesi gerekmektedir.

- Şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile finansal durumu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtılacaktır.
- Şirketin finansal durumu, finansal tablolara göre değerlendirilecektir.
- Şirketin gelişmesine ve muhtemel risklere karşı açıkça işaret edilecektir.
- faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve önem taşıyan olaylar meydana gelmiş ise bunlar belirtilecektir.
- Şirketin AR-Ge çalışmalarının neler olduğu gösterilecektir.
- Yönetim kurulu üyeleri ile üst yöneticilere ödenen ücret. Prim ve ikramiye gibi mali menfaatler, ödenekler, yolculuk, konaklama ve temsil giderleri, ayni ve nakdi

imkanlar, sigorta ve benzeri teminatlar bu raporda belirtilecektir.

ÖRNEK; Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunda, şirket zararı 500.000 TL, Satışlar 2.000.000.TL, yönetim kurulu üyelerine ödenen ücret ler 100.000 TL olarak gösterilmişse, bağımsız denetçi bu tutarlarının finansal tablolara uygun olup olmadığını raporda belirtecektir.

12- Yeni TTK ya göre bağımsız denetçi hangi sürede seçilmek zorundadır?

Yeni TTK' na göre, bağımsız denetçinin her faaliyet dönemi için ve her faaliyet döneminin 4. Ayına kadar seçilmesi şarttır. Seçimlerden sonra yönetim kurulu , gecikmeksizin denetleme görevini hangi bağımsız denetçiye verdiğini Ticaret Siciline tescil ettirecek ve Türkiye Ticaret Sicil gazetesinde ve internet sitesinde ilan edecektir.

ÖRNEK; X Anonim şirketi kamu yararını ilgilendiren bir kuruluş ise (Halka açık, banka, sigorta şirketi gibi) ve faaliyet dönemi 31.12.2013 tarihinde sona eriyorsa, bir bağımsız denetim kuruluşuna en geç 01 Nisan 2014 tarihine kadar yapacağı genel kurul toplantısında seçecektir.

Kamu yararını ilgilendiren bir kuruluş değil ise bir bağımsız denetim kuruluşu ya da 1 ve 1 den fazla YMM veya SMMM yi yine 01 Nisan 2014 tarihine kadar yapacağı genel kurul toplantısında seçecektir.

13 – Bağımsız denetçi , anonim şirket ve limited şirket genel kurulunca faaliyet döneminin 4. ayına kadar seçilmemiş ise bağımsız denetçi kim tarafından atanacaktır?

Yeni TTK' na göre, bağımsız denetçi 4. aya kadar seçilmemiş ise bu durumda, bağımsız denetçi, yönetim kurulunun veya her bir yönetim kurulu üyesinin yada herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından atanacaktır. Mahkemenin

bağımsız denetçi atanmasına ilişkin kararı kesindir.

14 - Yeni TTK göre, bağımsız denetimi sırasında bağımsız denetçinin yetkileri nelerdir?

Yeni TTK' na göre, bağımsız denetçi, şirketin defterlerini, yazışmalarını, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının ve envanterinin incelenmesi için alınan belgelerinin kendisine ibrazını, özenli bir denetim için gerekli olan tüm bilgilerin kendisine verilmesini ve işlemlere dayanak oluşturan belgelerin tarafına sunulmasını istemeye yetkilidir.

15 - A. Ş. ve limited şirketler tarafından bağımsız denetim yapılmasının sonuçları nelerdir?

Bağımsız denetçi tarafından denetlenmemiş olan finansal tablolar ile yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş sayılacaktır. Yani batıldır.

16 - Riskin erken saptanması ve yönetimin sisteminin, denetimi sonucunda düzenlenecek rapor hangi hususlara ilişkin açıklamaları içerecektir?

Yeni TTK' na göre pay sahipleri borsada işlem gören şirketlerde yönetim kurulu, şirketin varlığını geliştirmesi ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde derhal kurulacaktır. Kurulan komite ile raporu, kurulmasını izleyen ayın sonunda verilecektir.

Komite, yönetim kuruluna her 2 ayda bir vereceği raporda durum değerlendirilecektir ve varsa tehlikelere işaret ederek, çareleri gösterecektir. Bu rapor bağımsız denetçiye de gönderilecektir. Bağımsız denetçi raporunda, yönetim kurulu tarafından şirketi tehdit eden yada edebilecek nitelikteki riskleri zamanında

belirlemeye uygun bir sistem kurup kurulmadığını, kurulmuş ise bu sistemin yapısını ve uygulamalarını açıklayacaktır.

17- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları hangi hallerin varlığında A.Ş. ve Limited Şirket genel kurulunca bağımsız denetim yapmak için seçilmeyeceklerdir?

Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşu ile bunun ortaklarından biri ve bunun ortaklarının yanında çalışan veya anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişilerin;

- A) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- B) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanı ise veya denetçi olarak atanmasından önceki 3 yıl içinde bu sıfatı taşımış ise,
- C) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin yada bir ticari işletmenin kanuni temsilci yada temsilcileri, yönetim kurulu üyeleri, yöneticisi yada sahibi ise ya da bunlarda %20 den fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyelerinin veya bir yöneticisinin alt ve üst soyundan biri, eşi veya 3. derece dahil, 3. dereceye kadar kan veya kayın hısmı ise,
- D) Denetlenecek şirket ile bağlantı halinde bulunan veya böyle bir şekilde %20 den fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olduğu şirketle %20 den fazla sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyor ise,
- E) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette ve katkıda bulunmamış ise,
- F) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tabloların çıkarılmasında denetlenme dışında faaliyete veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olmayacak gerçek ve tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilci veya temsilcilerinin çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi yada gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

G) (a) ve (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için, denetçi olmayan bir denetçinin nezdinde çalışıyor ise, H) Son 5 yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının %30 undan fazlasını denetleyecek şirket veya onun %20 den fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmiş ise ve bunu da cari yılda elde etmesi bekleniyorsa, şirket genel kurulunca, bağımsız denetçi olarak seçilmeyeceklerdir.

Bir bağımsız denetim kuruluşunun bir şirketi denetlemesi için görevlendirdiği denetçi 7 yıl arka arkaya rapor vermiş ise, o denetçi en az 2 yıl için değiştirilmelidir.

18 - Yeni TTK göre, bağımsız denetim sırasında yönetim kurulu üyelerinin yükümlülükleri nelerdir?

Şirket yönetim kurulu;

- a) Finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin bağımsız denetçiye verecektir.
- b) Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının incelenerek denetlenebilmesi için bağımsız denetçiye gerekli imkanları sağlayacaktır.

19- Bağımsız denetçiler denetim sonucunda kaç tür görüş yazısı düzenleyeceklerdir?

Bağımsız denetçiler;

- Şirketin finansal tablolarının doğru olduğunu, mal varlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığı sonuca ulaştıklarında **OLUMLU GÖRÜŞ**
- Finansal tablolarının şirket yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve aykırılıklarının tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda

SINIRLANDIRILMIŞ OLUMLU GÖRÜŞ

• Şirketin finansal tablolarının doğru olmaması, mal varlığı ile finansal durumu ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunmadığı durumda ise **OLUMSUZ GÖRÜŞ** verilecektir.

Şirket defterlerinde, denetlemenin uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından düzenlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması halinde bağımsız denetçi görüş vermekten kaçınabilecektir.

20- Bağımsız denetimi tarafından, sınırlı olumlu veya olumsuz görüş verilmesi yada görüş verilmesinden kaçınması durumunda hangi işlemler yapılacaktır?

Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak özellikle açıklanan kar veya zarar ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bir karar alamayacaktır. Bu hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendilerine teslim tarihinden itibaren 4 iş günü içinde genel kurul toplantıya çağırarak ve görevinden toplantı gününden geçerli olacak şekilde istifa edecektir.

Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçecek ve yeni yönetim kurulu 6 ay içinde Kanuna, esas sözleşme ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatıp, bunları denetim raporu ile birlikte genel kurula sunacaktır. Sınırlı olumlu görüş verilmesi hallerinde, genel kurul gerekli önlemleri ve düzenlemeleri de karara bağlayacaktır.

21 - Şirket ile Bağımsız denetçi arasında ortaya çıkan görüş ayrılıkları nasıl giderilecektir?

Şirket ile Bağımsız denetçi arasında şirketin yıl sonu hesaplarına, finansal tabloları ve yönetim kurulu faaliyet raporuna ilişkin, Kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumlanması veya uygulanması konusunda görüş ayrılıkları çıkarsa,

yönetim kurulu ve bağımsız denetçinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi dosya üzerinden işlem yaparak görüş ayrılığını giderecektir. Mahkemenin verdiği karar kesindir. Dava giderleri şirket tarafından ödenecektir.

22- Bağımsız denetçinin sorumlulukları nelerdir?

Bağımsız denetçiler, kanuni görevlerini yerine getirmede kusurlu hareket ederlerse, hem şirkete ve hem de pay sahiplerine ve şirket ortaklarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu olacaklardır. Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, denetim yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler.

Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlülüklerini ihlal edenler, şirkete zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar.

Bu yükümlülükleri yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebi ile, her bir denetim için **100.000 TL**, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise **300.000 TL**' na kadar tazminata hükmedilebilecektir. Sır saklama hükümlülüğünü ihlal eden veya gerçeğe aykırı rapor düzenleyen bağımsız denetçiler ayrıca **Türk Ceza Kanunu** uyarınca cezalandırılacaklar.

Kaynakça:

T.C.GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI İÇ
TİCARET GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
120 Soruda YENİ TÜRK TİCARET KANUNU

SÖZ "TTK" NİN

Aydın Özdemir
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Bir yılı aşkın süredir hakkımda çok yazıldı, konuşuldu, toplantılar yapıldı; övüldüm, eleştirildim; kimileri beni baş tacı yaptı, kimileri yerden yere vurdu. Özellikle kılığında dolaşan vurguncu, talancı kişiler ile onların tetikçileri bana çok amansızca saldırdılar. Bu kadar güneşe kar dayanmazdı; uzun süre sustum, bekledim. Sanırım artık konuşma sırası bana geldi, şimdi de beni biraz dinler misiniz?

Adım Yeni Türk Ticaret Kanunu. Bir Sevgililer Gününde, 14/02/2011 tarihinde doğdum. 01/07/2012 tarihinde de selefim, 55 yaşındaki 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yerini aldım. Süre yaklaştıkça içim içime sığmıyordu. Ama başıma gelenleri artık hepiniz biliyorsunuz.

Farkında mısınız bilmiyorum. Yakın tarihte, toplumun pek çok kesimini ilgilendiren, Medeni Kanun, Ceza Kanunu gibi yasalar da, tıpkı TTK gibi, yaşlandıkları için, yerlerini gençlere bıraktılar. Ama bunlar benim kadar kamuoyunu meşgul etmedi sanırım. Üzerinden süre geçti, unutmuş olabilirsin (Hafıza-ı beşer nisyan ile malul ya...), diyor kimileri. Olabilir. Peki, "benimle yaşıt olan, Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Tebligat Kanunu, Borçlar Kanunu hakkında da, benim hakkımda konuşulduğu kadar konuşulmadı" iddiamına dersiniz? Acaba, ben mi kendimi çok önemsiyorum? Yoksa sadece gelişen ve değişen ihtiyaçları karşılamakla kalmayıp toplumu bir, hatta birkaç seviye yukarıya taşıma amacım mı bu sonucu yaratıyor?

Kabul ediyorum. İddialıyım, yenilikçiyim, çağdaşım,

evrenselim. Selefimin çözüm getirmek bir yana dile bile getirmediği şirketler topluluğu, tek kişilik şirketler, şirketlerin bölünmesi, kâr payı avansı ödemesi gibi kavramlar getirmeye çalıştım.

Dünyanın 20 büyük ekonomisi içinde yer alan ülkemizin muhasebe kayıtlarının buna yakışır biçimde uluslararası standartlara uygun olmasını, çağdaş ülkelerde olduğu gibi, sermaye şirketlerinin uluslararası standartlara uygun biçimde denetlenmesini arzulamıştım. Bugün geline nokta, çok önemli bu iki konunun Bakanlar Kurulunun ve Kamu Gözetim Kurumunun iki dudağı arasında olması içinize siniyor mu? Ülkemin bugün ulaştığı seviye itibarıyla kendini "tüccar" olarak vasıflandıran birinin işletme defteri tutmasını kabullenemiyorum. Kardeşlerim sayılabilecek, Tüketicinin Korunması, Rekabetin Korunması, Bankacılık, Sermaye Piyasası yasaları gibi yasalarla uyum içinde olmak istiyorum.

Kurumsal yönetim anlayışını Türk ticari hayatının temel yapıtaşı hâline getirmek arzusundayım. İşletmeler hem mali hem de idari anlamda olabildiğince şeffaf olmalı iddiasındayım. Onun için sermaye şirketlerine İnternet sitesi kurma zorunluluğu getiriyorum. Çarıklı Erkan-ı Harp bahaneleri ile sadece öteleyebildiler. İddia ediyorum: Eninde sonunda şeffaflık galip gelecek!

Kayıt dışılıkla en geniş anlamda mücadele etme hedefi var.

KOBİ'leri ödeme süresi konusunda büyük işletmelere karşı korumaya çalışıyorum. Türk işletmelerinin

uluslararası piyasalarda sürdürülebilir rekabet gücüne sahip aktörler olabilmelerini istiyorum. Sermaye şirketlerinde uzun süreli pay sahipleri demokrasisi yaratmak amacındayım. Azınlık pay sahiplerinin haklarını daha fazla koruma düşüncesindeyim.

Farkındayım, özellikle sermaye şirketlerine yeni bazı yükler getiriyorum. Bunu bildiğim için onlara kolayca ticari işletmeye dönebilme imkânı da sağladım. Tasfiye işlemlerini basitleştiriyorum.

Zorlamıyorum ama halka açık olmayan şirketlerde de profesyonel yönetimi özendiriyorum.

Ortak sayısı ve yönetim kurulu üyesi sayısı konusundaki kısıtları kaldırıyorum. Anonim şirketlerde yönetim kurulu toplantılarında yaşanan nisap sorununu çözdüm.

Ayni sermaye taahhüdünde, zaman zaman karışıklığa, siciller arası bilgi tezatına, hukuki sorunlara yol açan önemli bir eksikliği ortadan kaldırdım. Artık, gayrimenkul, taşıt aracı, patent vesaire gibi ayınları sermaye olarak tescil eden Ticaret Sicil Müdürü, kendiliğinden ilgili sicillere, mükellefiyet değişimi yazısı yazacak. İyi olmamış mı?

Modern toplumların tartışılmaz doğrularından olan “Sermaye şirketinin sahibi olunmaz, ortağı olunur” ilkesini, yalnız ve güzel ülkenin insanlarına zorla da olsa kabul ettireceğim.

Şirket yöneticilerinin sorumlulukları konusunda çağdaş bir yaklaşımım var. Hiç kimsenin kontrolü

dışındaki zararlardan sorumlu tutulamayacağını öngörüyorum.

Şirketleri, sadece esas mukavelelerinde yer alan faaliyet konuları ile sınırlayan ultra vires yasağını kaldırdım. Artık ticaret şirketleri Medeni Kanun çerçevesinde tüm haklardan yararlanabilecek, tüm borçları üstlenebilecek.

Şirketlerin mal varlıklarının, hâkim ortaklardan ve kötü niyetli beceriksiz yöneticilerden korunabilmesi

için, borçlanma yasağı getirdim. Pek çok işletme için denetim istiyorum.

Nakit sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesinde banka bloka- jı şartım var. Borçlanma yasağı, benim olmazsa olmazım ama sanki burada da istisnai hükümlere yer vermeliydim. İstisnalar kaideyi bozmaz değil mi? Mesela şirket ortaklarına sağladığım olanağı biraz daha geliştirmem ve aynı olanağı yönetim kurulu üyelerine ve onların yakınlarına da sağlamam daha uygun olacaktı. Bunları kolayca düzeltmek mümkünken şirket kasalarının, eskiden olduğu gibi, patronların cebi gibi kullanılmasına uygun düzenlemeler yapmak, in- saf ve ızan ile bağdaştı mı?

Selefimde hiç yer almayan, şarta bağlı sermaye artırım müessesesi getirdim. Çok önemli bir yenilik, hiç söz eden yok?

Tek şartı “yaşıyor olmak” olan mu- rakıplık müessesini kaldırdım. Şirketlerin gerçekten bağımsız, çağdaş biçimde, işinin ehli olan ki-

“**İddialıyım,
yenilikçiyim,
çağdaşım,
evrenselim.
Selefimin çözüm
getirmek bir
yana dile bile
getirmediği
şirketler
topluluğu, tek
kişilik şirketler,
şirketlerin
bölünmesi,
kar payı avansı
ödemesi gibi
kavramlar
getirmeye
çalıştım.**”

şilerce denetlenmesini istedim. Bu çok önemli konunun Bakanlar Kurulu yetkisinde kalması sizce ne kadar sürebilir?

Anonim şirketlerin genel kurullarında hükümet komiseri bulundurma zorunluluğunu, özellikli şirketler ve özel gündemler içeren genel kurullar hariç kaldırdım.

Genel Kurul toplantılarının, Yönetim Kurulu toplantılarının elektronik ortamda yapılmasına olanak sağladım.

Limited şirketlerde pek çok küçük ortağın başını derde sokan, onları ciddi kamu borçları ile karşı karşıya bırakan “Özden Organ” ilkesini terk ettim. Genel kurulca seçilmeyen kişi artık kendiliğinden şirket müdürü olmayacak.

Limited şirket hisselerinin devri konusunda da kolaylıklar sağlıyorum.

Bazen kendi kendimle hesaplaşıyorum; eksğim, yanlışım var mı, daha da iyi olabilir miyim diye...

Ticari defterlerin sayısı ve bunların tasdik keyfiyeti konusunda galiba biraz abartmışım. Yapılan düzenleme ile mesele hâlloldü.

Ticari işletmede kullanılan evrakta yer almasını istediğim bilgiler gerçekten biraz fazla olmuş, bu kadarı da fazla. Aklın yolu bir. Vazı kanun lüzumunu isaf etti. (Kanun koyucu gereğini yaptı.) İnanın memnun oldum. Limited şirketlerde kar payı avansı dağıtımı müessesesini unutmışum. Hemen hâllolur

“**Şirketleri, sadece esas mukavelelerinde yer alan faaliyet konuları ile sınırlayan ultra vires yasağını kaldırdım. Artık ticaret şirketleri Medeni Kanun çerçevesinde tüm haklardan yararlanabilecek, tüm borçları üstlenebilecek.**”

demiştim. Anonim şirketlerin, limited şirketlere kıyas yoluyla uygulanacak maddelerine bu hükmü de yazıldı. İşlem tamamdır. Kesin atlamışım ama sorun yok, çok basit çözüldü.

Galiba İnternet sitesinde yer alacak bilgilerin içeriği konusunda ve yayınlanma sürelerinde de mübalağa vardı. Tamam, ama kaş yapalım derken göz çıkarıldı. İnternet sitelerinin bir bölümünün bilgi toplumu hizmetlerine atfedilmesi şimdilik ertelendi. İddialıyım, eninde sonunda bu noktaya gelinecek.

Önemli olan ana fikirden ayrılmamak.

Sözlerimin başında da söyledim. Hakkımda çok konuşuldu, kimi övdü, yere göğe koyamadı. Kimi haklı ve yapıcı eleştiriler getirdi. Bir kısım kızıp şöret ve reyting alma uğruna; haksız, yanlış, abartılı tenkitler yaptı. Ama bir de, iş adamı kılığında dolaşan, kayıt dışılıktan geçinen, kendinden başka hiç kimseye hesap vermek istemeyen; küçük ortaklarının haklarını her fırsatta gasp eden; soyguncu, ta-

lancı tipler var ki, bunlar benim canıma kastettiler.

Bana göre, bana sahip çıkması gerekenler sahip çıkmadı, kolonlarımın kesilmesine mani olmadı. Sonuçta, ülkemin bu fırsatı yitirmesine neden olundu.

Hepsi bir yana, bir gece yarısı kolpası ile bazı bürokratlara, kerameti kendilerinden menkul, ulu büyük üstadlara imtiyaz sağlamak, bu mesleğin karıncalarına kazık atmaya kalkmak... İşte bu hiç hoş olmadı.

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA YENİ CEZALAR

Sezgin MALAY

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmeden önce bazı maddeleri 6335 sayılı Kanun'la değiştirildi. Söz konusu değişiklik 26 Haziran 2012 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde kabul edilip 30 Haziran 2012 tarih

ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandı.

Bu yazıda, ceza gerektiren fiillerin, değiştirilmeden önceki, sonraki şekilleri ile hiç değişikliğe uğramayan cezalar ve artırıma gidilen cezalar altı ayrı tablo halinde aşağıya çıkartılmıştır.

TABLO I

3 AYDAN 2 YILA KADAR HAPİS VEYA ADLİ PARA CEZASI GEREKTİREN FİİLLERİN YAPTIRIMININ İDARİ PARA CEZASINA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ		
CEZA GEREKTİREN FİİL	ESKİ ŞEKLİ	YENİ ŞEKLİ
1-Tescil ve kayıt için gerçeğe aykırı beyanda bulunmak (38/1)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası
2-Tacirin, Ticari işletmesine ilişkin işlemleri, ticaret unvanıyla yapmaması ve işletmesiyle ilgili senetlerle diğer belgeleri bu unvan altında imzalamaması (39/1)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası
3-Tescil edilen ticaret unvanının, ticari işletmenin görülebilecek bir yerine okunaklı bir şekilde yazılmaması (39/2)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası
4-Ticari mektuplarda ve ticari defterlerin dayanağını oluşturan belgelerde ticaret unvanının, işletmenin merkezinin, ticaret sicil numarasının ve şirket İnternet sitesi oluşturma yükümlülüğüne tabi ise İnternet sitesi adresinin gösterilmemesi (39/2)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası
5-Belgelerde gösterilecek bilgilerin İnternet sitesinde yayınlanmaması (39/2)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası
6-Tacirin, ticari işletmenin açıldığı günden itibaren 15 gün içinde ticari işletmesini ve seçtiği ticaret unvanını tescil ve ilan ettirmemesi (40/1)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası

7-Tacirin, kullanacağı ticaret unvanını ve bunun altına atacağı imzayı notere onaylattırdıktan sonra sicil müdürlüğüne vermemesi (40/2)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası
8-Merkezi Türkiye’de bulunan ticari işletmelerin şubelerinin ticaret siciline tescil ve ilan ettirilmemesi (40/3)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası
9-Merkezleri Türkiye dışında bulunan ticari işletmelerin Türkiye’deki şubelerinin tescil ettirilmemesi, bu şubeler için yerleşim yeri Türkiye’de bulunan tam yetkili bir ticari mümessil atanmaması (40/4)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası
10-Gerçek kişi tacirin ticaret unvanındaki adının ve soyadının kısaltılarak yazılması (41)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası
11-Kollektif şirketin ticaret unvanında, bütün ortakların veya ortaklardan en az birinin adı ve soyadıyla şirketin ve türünü gösterecek bir ibareye yer verilmemesi (42/1)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası
12-Adi veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ticaret unvanlarında, komandite ortaklardan en az birinin adının ve soyadının, şirketin ve türünün gösterilmemesi, bu şirketlerin ticaret unvanlarında komanditer ortakların adları ve soyadlarına yer verilmesi (42/2)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası
13-Anonim, limited ve kooperatif şirketlerin, ticaret unvanlarında işletme konusunun gösterilmemesi, ticaret unvanlarında, “anonim şirket”, “limited şirket” ve “kooperatif” kelimelerinin bulunmaması, bu şirketlerin ticaret unvanında, gerçek bir kişinin adı veya soyadı yer aldığı takdirde, şirket türünü gösteren ibarelerin, baş harflerle veya başka bir şekilde kısaltma yapılarak yazılması (43)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası
14- Ticari işletmeye sahip olan dernek, vakıf ve diğer tüzel kişilerin ticaret unvanlarında adlarının bulunmaması, donatma iştirakinin ticaret unvanında, ortak donatanlardan en az birinin adı ve soyadının veya deniz ticaretinde kullanılan geminin adının yer almaması, ticaret unvanındaki soyadların ve geminin adının kısaltılması, ticaret unvanında donatma iştirakinin belirtilmemesi (44)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası

15-Bir ticaret unvanına Türkiye'nin herhangi bir sicil dairesinde daha önce tescil edilmiş bulunan diğer bir unvandan ayırt edilmesi için gerekli olduğu takdirde, ek yapılmaması (45)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası
16- Her şubenin, kendi merkezinin ticaret unvanını, şube olduğunu belirterek kullanmaması (48)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası
17- Merkezi yabancı ülkede bulunan bir işletmenin Türkiye'deki şubesinin ticaret unvanında, merkezin ve şubenin bulunduğu yerlerin ve şube olduğunun gösterilmemesi (48)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası
18- İşletme adının tescil ve ilan ettirilmemesi (53)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	2.000 TL idari para cezası

TABLO II

ADLI PARA CEZASI GEREKTİREN FİİLLERİN YAPTIRIMLARININ İDARİ PARA CEZASINA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ		
CEZA GEREKTİREN FİİL	ESKİ ŞEKLİ	YENİ ŞEKLİ
1- Ticari işlemleriyle mal varlığı durumunu kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymamak (562/1-a,64/1)	200 günden az olmamak üzere adli para cezası	4.000 TL idari para cezası
2- Defterlerin üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulmaması(562/1-a,64/1)	200 günden az olmamak üzere adli para cezası	4.000 TL idari para cezası
3- İşletme faaliyetlerinin oluşumunun ve gelişmesinin defterlerden izlenememesi (562/1-a,64/1)	200 günden az olmamak üzere adli para cezası	4.000 TL idari para cezası
4-Tacirin, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamaması (562/1-b, 64/2)	200 günden az olmamak üzere adli para cezası	4.000 TL idari para cezası
5- Ticari defterlerin açılış veya kapanış onaylarının yaptırılmaması (64/3)	200 günden az olmamak üzere adli para cezası	4.000 TL idari para cezası
6- Defterlerin Türkçe tutulmaması (65)	200 günden az olmamak üzere adli para cezası	4.000 TL idari para cezası

7- Kısaltmaların kullanılması hâlinde bunların anlamlarının açıkça belirtilmemesi (65)	200 günden az olmamak üzere adli para cezası	4.000 TL idari para cezası
8- Bir yazımın veya kaydın, önceki içeriği belirlenmeyecek şekilde çizilmesi ve değiştirilmesi (65/3)	200 günden az olmamak üzere adli para cezası	4.000 TL idari para cezası
9- Defterlerin ve diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bu bilgilerin her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmemiş olması (65/4)	200 günden az olmamak üzere adli para cezası	4.000 TL idari para cezası
10- Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmelerin yapılması (65/3)	200 günden az olmamak üzere adli para cezası	4.000 TL idari para cezası
11- Defterlere yazımların ve diğer gerekli kayıtların Eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılmaması (65/2)	200 günden az olmamak üzere adli para cezası	4.000 TL idari para cezası
12-Hileli envanter çıkarılması (562/1-e, 66)	200 günden az olmamak üzere adli para cezası	“Hileli” ibaresi çıkarılmış ve Kanun’da belirtilen usule uygun envanter çıkarılmaması 4.000 TL idari para cezası şeklinde belirlenmiştir.
13- Elektronik ortamda saklanan belgelerin ibraz edilememesi (562/1-f, 86)	200 günden az olmamak üzere adli para cezası	4.000 TL idari para cezası
14- Defterlerin muhasebe standartlarına göre tutulmaması, finansal tabloların bu standartlara göre düzenlenmemesi (562/2, 88)	100 günden 300 güne kadar adli para cezası	4.000 TL idari para cezası

TABLO III

HAPİS VE/VEYA ADLİ PARA CEZASI GEREKTİREN FİİLLERİN YAPTIRIMLARININ SADECE ADLİ PARA CEZASINA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ		
CEZA GEREKTİREN FİİL	ESKİ ŞEKLİ	YENİ ŞEKLİ
1- Şirketler topluluğuna dahil bağlı şirketler tarafından hâkim şirketle yapılan işlemler hakkında rapor düzenlenmemesi, hâkim şirket yönetim kurulunca bağlı şirketlerle olan ilişkilere yönelik raporun düzenlenmemesi (562/3, 199)	2 yıla kadar hapis ve adli para cezası	200 günden az olmamak üzere adli para cezası

2- İnternet sitesi oluşturmamak (562/12)	6 aya kadar hapis ve 100 günden 300 güne kadar adli para cezası	100 günden 300 güne kadar adli para cezası
3-Kanunda belirtilen içerikleri İnternet sitesinde yayımlamamak (562/12)	3 aya kadar hapis ve 100 güne kadar adli para cezası	100 güne kadar adli para cezası
4-Aynı sermayenin veya devralınacak işletme ile ayınlara değerlemesinde emsaline oranla yüksek fiyat biçmek, işletme ve aynın niteliğini veya durumunu farklı göstermek ya da başka bir şekilde yolsuzluk yapmak (562/10, 551)	3 aydan 2 yıla kadar hapis cezası	Ceza, 90 günden az olmamak üzere adli para cezası şeklinde değiştirilmiştir
5- Gümrük ve ticaret bakanlığı denetim elemanlarıncı istenilen bilgi ve belgelerin verilmemesi veya denetimin engellenmesi (562/4)	3 aydan 2 yıla kadar hapis cezası	300 günden az olmamak üzere adli para cezası

TABLO IV

CEZAİ YAPTIRIMI KALDIRILAN FİİLLER		
CEZA GEREKTİREN FİİL	ESKİ ŞEKLİ	YENİ ŞEKLİ
1- İşlem denetçisinin kanuna aykırı rapor düzenlemesi (562/5-b, 351)	300 günden az olmamak üzere adli para cezası	İşlem denetçileri kaldırıldığından bu ceza kaldırılmıştır.
2- Sermaye şirketlerinin finansal tablolarını Türkiye Ticaret Sicili gazetesinde ve İnternet sitelerinde ilan ettirmemeleri (562/6, 524)	200 günden az olmamak üzere adli para cezası	İlan yükümlülüğü kaldırıldığından ceza kaldırılmıştır.

TABLO V

CEZASI ARTIRILAN FİİLLER		
CEZA GEREKTİREN FİİL	ESKİ ŞEKLİ	YENİ ŞEKLİ
Halktan izinsiz para toplamak (562/11, 552)	6 aya kadar hapis cezası	6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası

TABLO VI

DEĞİŞİKLİK YAPILMAYAN YAPTIRIMLAR		
CEZA GEREKTİREN FİİL	ESKİ ŞEKLİ	YENİ ŞEKLİ
1-Tacirin ticaret unvanına, kimliği, işletmesinin genişliği, önemi ve finansal durumu hakkında, üçüncü kişilerde yanlış bir görüşün oluşmasına sebep olacak nitelikte, gerçeğe ve kamu düzenine aykırı olarak ekler yapması (46/1).	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	Değişik yapılmamıştır.
2-Tek başlarına ticaret yapan gerçek kişilerin ticaret unvanlarına bir şirketin var olduğu izlenimini uyandıracak şekilde ek yapmaları (46/2)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	Değişik yapılmamıştır.
3- “Türk”, “Türkiye”, “Cumhuriyet” ve “Millî” kelimelerinin bir ticaret unvanına bakanlar kurulu kararı olmaksızın ek yapılması (46/3)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	Değişik yapılmamıştır.
4- Ticaret unvanının, işletmeden ayrı olarak başkasına devredilmesi (49)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası	Değişik yapılmamıştır.
5-Kurucular tarafından düzenlenen beyanın doğru ve eksiksiz düzenlenmemesi (562/5-a, 349)	300 günden az olmamak üzere adli para cezası	Değişik yapılmamıştır.
6- Ticari sırların izinsiz kullanılması veya açıklanması (562/7, 527)	1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası	Değişik yapılmamıştır.
7-Sermaye tamamıyla taahhüt olunmamış veya karşılığı kanun veya esas sözleşme hükümleri gereğince ödenmemişken, taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi göstermek (562/9, 550)	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası.	Değişik yapılmamıştır.

Kaynak:

Türk Ticaret Kanunu
Gümrük ve Ticaret Bakanlığı;

"BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖNEMLİLİK"

Akın Kuş

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

I-GİRİŞ

Bilgi çağı ile birlikte Bağımsız Denetim yaklaşımları da bu gelişmeye ayak uydurmalıydı. Bağımsız Denetimde klasik denetim yaklaşımlarının terk edilerek risk tabanlı denetim yaklaşımının benimsenmesi ile birlikte oyunun kuralları da değişmeye başladı. Artık ortaya her şeyden şüphe eden ve şirket bünyesindeki her olaya riskli olabileceği gözüyle bakan denetçi tipleri çıkmıştı. Ancak “nereye kadar”ın da cevaplanması gerekiyordu. “Nereye kadar” sorusunun cevabında Bağımsız Denetim standartları imdada yetişti. ÖNEMLİLİK... “Ne, ne kadar önemli?” sorusunun cevabı Seri X /22 numaralı standartta cevap buldu.

II-BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖNEMLİLİK

Önemlilik, ilgili standartlarda, “Bilginin açıklanması, yanlış veya eksik açıklanması nedeniyle finansal tabloları esas alarak karar veren finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyecek hususları kapsar.” şeklinde yer bulmuştur.

Buna göre bağımsız denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda görüş vermelidir. Bu görüş finansal tablo kullanıcıları açısından çok önemlidir. Burada Bağımsız Denetçinin mesleki tecrübesi ve algısı çok önemlidir. Çünkü önemlilik seviyesine ilişkin bir kanaat oluşturulması mesleki bir değerlendirmeyi gerektirir.

O zaman Süpermen olmayan Bağımsız Denetçinin denetimde, kullanıcıların kararlarını etkilemeyecek bir tutarı planlama yaparken kabul edilebilir önemlilik seviyesi olarak belirlemesi gereklidir.

Bağımsız denetçi; önemliliği, hem finansal tabloların geneli açısından hem de her bir hesap bakiyesi, işlem türü ve dipnotlarda yapılan açıklama bakımından dikkate almalıdır. Aksi takdirde ağaç-

lara bakarken ormanın bütünlüğü gözden kaçacaktır. Yasal düzenlemeler ile hesap bakiyeleri, işlem türleri ve dip notlarda yapılan açıklamalar ve bunların birbirleriyle olan ilişkileri bağımsız denetçi tarafından dikkate alınacaktır. Bu durum, dikkate alınan finansal tabloların içeriğine bağlı olarak farklı önemlilik seviyeleri belirlenmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken ve yanlışlıkların etkisini değerlendirirken önemlilik kavramını dikkate almak zorundadır.

Planlama aşamasında finansal tablolar üzerinde önemli yanlışlığa sebep olabilecek hususları belirlemek için kullanılacak en iyi yoldur. Faaliyet koşulları ve çevresi ile olan ilişkilerini kavraması suretiyle bağımsız denetimin planlanması risk değerlendirme ve oluşan riske karşılık verme anlamında finansal tablolar-daki önemli yanlışlıkların sayısını en aza indirecektir. Bağımsız denetimin planlaması, önemli hususların tespit edilmesi ve bağımsız denetim süresince önemliliğe ilişkin bu tespitlerin geçerliliği konusunda bağımsız denetçiye yardımcı olacaktır.

Hesap bakiyeleri, işlem türleri ve dipnotlarda yapılan açıklamalar önemlilik seviyesini değerlendirmesi, kullanılacak bağımsız denetim teknikleri konusunda bağımsız denetçiye yol göstererek bağımsız denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesini sağlayacak bağımsız denetim tekniklerini seçmesi için imkân sağlar.

Önemlilik ile bağımsız denetim riski seviyesi arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Önemlilik seviyesi arttıkça bağımsız denetim riski azalır; önemlilik seviyesi azaldıkça bağımsız denetim riski artar.

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerinin

yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken bu hususu dikkate almalı ve planlamasını buna göre şekillendirmelidir.

Bu kapsamda, belirli bir bağımsız denetim tekniğinin planlanmasından sonra, bağımsız denetçi kabul edilebilir önemlilik seviyesini düşük olarak belirlerse bağımsız denetim riski artacak ve makul güvence vermede sıkıntılar yaşanacaktır. Dolayısı ile bağımsız denetçinin birtakım önlemler alması yerinde olacaktır. Bu önlemler şunlardır:

Belirlenmiş önemli yanlışlık riskini mümkünse azaltmak ve azaltılmış kontrol riskini, kapsamı genişletilmiş kontrol testleri veya ilave testler uygulayarak desteklemek ve Planlanmış bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını değiştirip tespit edememe riskini azaltmak.

Finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanmış yönetim tarafından iddia edilen Finansal Tablolardaki tespit edilen düzeltilmemiş yanlışlıkların toplamının önemli olup olmadığı hususunu belirlemek Bağımsız Denetçi'nin en önemli görevidir.

Finansal tablolarda işletmenin bağlı ortaklıklarından olan alacakları gizlenmiş veya iştiraklerine olan borçları çok düşük gösterilmiş veya stoklar uygun olmayan bir yöntemle değerlendirilip olduğundan yüksek bir şekilde bilançoda gösterilmiş olabilir. Bu yapılan yanlış beyanların büyüklüğüne bağlı olarak böyle bir işletmeye kredi verme durumundaki bir bilgi kullanıcısı (banka) işletmenin borç ödeme gücünü doğru bir şekilde tespit edemez. Dolayısıyla bu bilgi yanlışlığı **ÖNEMLİ** olur.

Düzeltilmemiş yanlışlıkların toplamı, önemlilik sınırının üzerinde ise bağımsız denetim riskini azaltmak için, bağımsız denetim tekniklerinin kapsamı genişletilmeli veya işletme yönetiminden finansal tabloların düzeltilmesi istenmelidir.

Bağımsız Denetçi önemlilik seviyesini tespit ederken; Bilginin eksikliği veya yanlışlığı durumlarında önemlilik hususunun olup olmadığına karar vermek için bilgi verilmeyen kalemin ya da hatalı verilen kalemin büyüklüğüne bakmalıdır.

Yapılan bilgi yanlışlığı;

KGMİ'lerinin yanlış uygulanmasından,

Gerçeği yansıtmayan kayıtların yapılmasından, Gerçek işlemlerin kayıt dışı bırakılmasından, unutulmasından kaynaklanabilir. Bilgi yanlışlığı hem **hataları** hem de **hileleri** kapsar.

Kasıtlı olmadan yapılan bilgi yanlışlıklarına hata, kasıtlı olarak yapılan bilgi yanlışlıklarına ise hile adı verilmektedir.

Kısacası ister hata ister hile yoluyla yapılsın, bir bilgi yanlışlığı bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecekse bu yanlışlık önemlidir. Bu şekilde açıklanan mali tablolar bilgi kullanıcılarını **yanıltıcı bir şekilde beyan edilmiş tablolardır.**

Önemlilik, mali tablolarda unutulmuş veya yanlış beyan edilen muhasebe bilgisinin mevcut koşullar ışığında finansal tablolardaki bilgiye güvenerek karar veren mantıklı bir kişinin kararını etkileyebilecek boyutta olmasıdır. Bu nedenle denetçinin bilgi kullanıcısının kararını etkileyebilecek yanlışlıkların ölçüsünü TUTAR olarak belirlemesi gerekir.

Hangi büyüklükteki hata ve hilelinin bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyeceklerine karar vermek tamamen tecrübeye dayalı bir **mesleki yargı** konusudur.

Her bir denetim alanı için önemlilik düzeyi (sınırı) belirlenir. Bu sınırın üzerindeki hata ve hileler denetçi için önemli hata ve hilelerdir.

Önemlilik düzeyinin belirlenmesi sayısal bir karardır. Hem nitel hem de nicel faktörler göz önüne alınır.

Genellikle izlenen yol, herhangi bir finansal tablo kaleminin belli bir yüzdesini önemlilik tutarı olarak kabul etmektir.

III-SONUÇ

Risk tabanlı denetim yaklaşımında en önemli unsurlardan biri olan ÖNEMLİLİK kavramının, koruyucu hekimlik görevi yaparak, bağımsız denetim raporunun kullanıcılarına gerekli konforu sağlayacağı kuşkusuzdur. İyi tespit edilmiş önemlilik seviyesi bağımsız denetimde uygun olmayan görüşleri de en aza indirecektir.

Kaynakçalar

1-SPK X/22 no'lu tebliğ,

2-Yrd. Doç. Dr. Murat KIRACI –Muhasebe Denetimi

ASIL NÜSHASI KAYBOLAN FATURALAR KDV'DEN İNDİRİM KONUSU YAPILABİLİR Mİ?

Dr. Mustafa ALPASLAN/
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Eda KAYA / Denetçi

Fatura, 213 sayılı VUK'un 229. maddesinde açıklandığı üzere, "satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika" olarak tanımlanmıştır. Yine aynı Kanun'un 231/3. maddesinde, "Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir." hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm uyarınca, faturaların bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenmesi zorunluluğu bulunmakta olup, faturaların aslı ile örneklerinin aynı bilgileri içermesi gerekmektedir.

Fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. Fatura düzenleyen istemesi hâlinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır. Ancak, nihai tüketiciye satılan mallar veya yapılan işler için düzenlenecek faturalarda, müşterinin belge ibrazı ve fatura düzenleyenin sorumluluğu söz konusu olmayacaktır.

Adına fatura düzenlenecek kişiler, gerçek usulde vergi mükellefi iseler alacakları faturayı ticari defterlerine gider/maliyet olarak kaydedecekleri için yukarıda belirtilen bilgileri faturayı düzenleyecek kişiye ibraz etmek zorundadırlar. Oysa nihai tüketicinin alacağı fatura gider/maliyet unsuru olarak kayda alınmayacağına göre yukarıda belirlenen bilgilerin alınması veya verilmesi sorumluluğu yoktur.

Diğer taraftan, KDVK'nun 29/1-a maddesinde; mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak

düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin indirilebileceği, 29/3. maddesinde ise indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak koşuluyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirilme döneminde kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aynı kanunun 34/1. maddesinde KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmek ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmek suretiyle indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, kaybolan faturanın yerine kayıtlara uygun noterden tasdikli bir örneğinin kullanılması mümkün bulunmaktadır. Muhtelif sebeplerle kaybolan faturaların yerine geçen noter onaylı örneğinin kanuni defterlere kaydedilmesi koşuluyla söz konusu faturada bulunan KDV'de indirim konusu yapılabilir.¹

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29/3. maddesinde, Kanun'un 30. maddesinde sayılanlar hariç olmak üzere faaliyetlere ilişkin olarak yüklenilen KDV'ye ilişkin indirim hakkının, "vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili belgelerin yasal deftere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılması gerektiği" hükme bağlanmıştır.

Buna göre, fatura veya benzeri belgelerde gösterilen KDV, düzenlendikleri yıl aşılmamak şartıyla bu belgelerin yasal defterlere kaydedildiği ay KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. İlgili yılsonuna kadar yasal defterlere kaydedilmeyen belgelerde yer alan KDV'nin sonraki yıl/yıllarda yasal defterlere kaydedilerek indirim konusu yapılması mümkün değildir.

¹ Vergi Dünyasında 500 Soru – 500 Cevap, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Mart 2012, İstanbul, s.636

Çalınan/kaybolan malların KDV Kanunu'nun 30/c maddesi kapsamında zayi olan mal olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, çalınan/kaybolan mallar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapılmaması, indirilmiş ise ilgili dönemde hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir. Ancak, bu şekilde bir işlem yapılabilmesi için, malların çalındığının polis tutanağı veya duruma göre mahkeme kararı ile ispat ve tevsik edilmesi gerekir. Malların çalındığının ya da kaybolduğunun geçerli belgelerle ispat ve tevsik edilememesi hâlinde, malların çalınmadığı, belgesiz satıldığı kabul edilecektir. Bu durumda ise, kaybolduğu veya çalındığı iddia olunan malların emsal satış bedeli üzerinden hâsılat yazılması ve KDV hesaplanması söz konusu olacaktır.²

Mal ve hizmet satışlarına ilişkin olarak düzenlenen faturaların asılları alıcılara ulaşmadan postada, kargoda vb. şekillerde kaybolabilmektedir. Bu gibi durumlarda kaybolan faturaların kayıtlara nasıl intikal ettirileceği ve bu faturalardaki KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı konularında tereddüte düşülmektedir.³

2 ERDEM Hayreddin, "Çalınan Mallara KDV Cezası", Yaklaşım, Ağustos 2005, Sayı:152, s. 174-177

3 SEZER Yılmaz – TOLU Abdullah, "KDV'de Yıl Sonu İşlemlerinde Özellik Gösteren Durumlar", Yaklaşım Dergisi, Aralık 2010, Sayı:216.



**Fatura düzenlemek
zorunda olanlar,
müşterinin adı ve
soyadı ile bağlı
olduğu vergi dairesi
ve hesap numarasının
doğruluğundan
sorumludur. Fatura
düzenleyenin istemesi
hâlinde müşteri
kimliğini ve vergi
daresi hesap
numarasını gösterir
belgeyi ibraz etmek
zorundadır.**



Uygulamada, fatura aslının kaybolduğu durumlarda, satıcı firmalar faturanın kendilerinde kalan nüshasının fotokopisi üzerine "Aslı gibidir" yazarak kaşeleyip imzalamakta, alıcılar ise satıcılar tarafından belirtilen şekilde onaylanan fatura fotokopilerini kayıtlarına gider olarak intikal ettirmekte ve KDV'lerini de indirim konusu yapmaktadırlar. Ancak, Maliye Bakanlığı, fatura asıllarının kaybedildiği durumlarda, faturanın satıcılarda kalan nüshasının noter tasdikli fotokopilerine (Bu örnek üzerine, "Zayi olan aynı tarih ve sayıyı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir." şeklinde noterce şerh düşülmesi gerekir.) dayanılarak gider kaydı ve KDV indirimi yapılabileceği görüşündedir.⁴

Öte yandan, aslı alıcısı tarafından kaybedilmiş veya alıcısına ulaşmadan kaybedilmiş faturaların; düzenleyici (satıcı) tarafından kendilerinde kalan ve muhasebe kayıtlarına işlenen nüshadan çıkarılacak bir suretin "Aslı gibidir" tasdiki yaygın olarak tercih edilmektedir.

Uygulamada bir aykırılık olduğu da kabul edilmemektedir. Her ne kadar idare farklı konularda verdiği bazı gö-

rüşlerde satıcı tarafından "Aslı gibidir" tasdikli suretin kabul edilebileceğini belirtmiş ise de; ticari işlemlere konu edilen faturaların; satıcı tarafından "Aslı gibidir" şeklinde onaylanan faturaları geçerli belge olarak kabul etmemekte ve "Zayi olan aynı tarih ve sayıyı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir" şerhi olduğu halde noter tasdiki bulunmasını

4 MB'nin, 22.06.2007 tarih ve 0329/2921-229-821/56008 sayılı; 16.09.2004 tarih ve 53/5334-156/43491 sayılı; MB. GİB. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 17.09.2007 tarih ve 1780 sayılı Özelgeleri.

ön koşul olarak talep etmektedir.

Faturanın birden fazla nüsha olarak düzenlenmiş olması hâlinde diğer nüshaların fatura aslının yerine kullanılabilceği görüşleri de bulunmaktadır.⁵

İdarenin görüşü dikkate alındığında fatura aslı veya noterden onaylı “gerekli şerhi taşıyan” suret olmaksızın belgelerin gider veya maliyet olarak dikkate alınması ve Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılması olanaklı değildir.

Fatura veya fatura yerine geçen belge asıllarının zayı olması hâlinde elbette ki söz konusu teslimle ilgili belgenin muhasebe kayıtlarına işlenmesinden vazgeçilmesi beklenemez. İşletmelerin satın aldıkları mal ve hizmetlerin muhasebe kayıtlarına alınmasından vazgeçilmesini beklemek kayıt dışını teşvik edecek sonuçlar ortaya çıkarabilir.⁶ Zayı olan belgelerin kullanılmasının

“Ancak, Maliye Bakanlığı, fatura asıllarının kaybedildiği durumlarda, faturanın satıcılarda kalan nüshasının noter tasdikli fopilerine dayanılarak gider kaydı ve KDV indirimi yapılabileceği görüşündedir.”

ön koşulunu idare noter tasdikine bağlamıştır. İdarenin “Kaybolan faturanın yerine kayıtlara uygun noterden tasdikli bir örneğinin kullanılması mümkün bulunmaktadır.” şeklinde görüş verdiği önceki bölümlerde ifade edilmişti. Burada kayıtlara uygunluktan söz edilmektedir. Bir başka anlatımla satıcıda bulunan nüshanın yasal defterlere işlenmiş olmasından, bir adım daha ötesi fatura nüshası üzerinde yer alan tutarların aynen yasal defterlere kayıtlı olmasından söz edilmektedir.

Ayrıca, aslı kaybolan faturaların “Aslı gibidir” tasdikinin satıcı/faturayı düzenleyen işletme tarafından yapılması ve devamında “Kayıtlara uygundur” şerhinin ise meslek mensubunca da yerine getirilmesi mümkündür.

⁵ ARICA, M.Nadir, “Fatura Nizami”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:460, Ankara, 15 Mart 2006

⁶ AKTAŞ M.Ali – AKTAŞ Alkım, “Aslı Kaybolan Faturaların Gider - Maliyet Unsuru Olarak Dikkate Alınması Ve Kdv İndirimi”, 2010, www.alomaliye.com

İKMALEN, RE'SEN VE İDARECE TARH SONRASI MÜKELLEFLERİN ÖDEVLERİ ve HAKLARI

Engin MALAY/

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

İkmalen, re'sen ve idarece tarh; Vergi Usul Kanunu'nun 29, 30 ve mükerrer 30'uncu maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tüm tarhiyatlar için vergi dairesince ihbarname düzenlenir. Düzenlenen bu ihbarnameler mükelleflerin bilinen adreslerine posta yolu ile tebliğ edilmek üzere gönderilir.

Vergi İdaresince yapılan bir tarhiyat, süresinde beyan edilmeyen bir vergi ya da mükellefiyet ile ilgili yerine getirilmesi gereken bir hususun yerine getirilmemesi nedenine dayanmaktadır.

Mükelleflerce aşağıda sayılan hususların yerine getirilmemesi halinde; süresi geçmiş bir vergi için ceza, zam ve faiz ödemek zorunda kalmanın yanında, ayrıca her iki muhatap açısından da zaman kaybı söz konusu olacaktır.

Mükelleflerce yerine getirilmesi gereken ödevler:

1. Beyannameleri kanuni süreleri içinde ve matraha ilişkin bilgileri içerecek şekilde vermek,
2. Tutulması zorunlu defterleri tutmak/tutturmak,
3. Tasdiki zorunlu defterleri yasal süreler içinde tasdik ettirmek,
4. Defter kayıtlarını ve bunlarla ilgili belgeleri usulüne uygun olarak düzenlemek ve saklamak,
5. Sahte veya yanıltıcı belgeler kullanmamak, kullandırmamak ve düzenlememek,
6. Tahakkuk eden vergileri tahakkuk fişinde gösterilen son ödeme tarihine kadar ödemek,
7. Uzlaşma talep edilmesi ve uzlaşmanın sağlanmış olması durumunda, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaları, buna ilişkin olarak düzenlenen uzlaşma tutanağının vergi ve cezalarını ödeme zamanlarından

önce, tebliğ edilmiş olması halinde normal vade tarihlerinde, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmiş olması halinde tebliğin alındığı tarihten itibaren bir ay içinde ödemek.

MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Vergi İdaresince ikmalen, re'sen veya idarece bir tarhiyat yapılması sonucunda vergi/ceza ihbarnamesinin alınması halinde aşağıdaki yollara başvurulur;

1- Cezada indirim talep edilmesi ve cezada indirim

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi, vergi farkı ve vergi cezalarını, ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde bağlı bulunulan vergi dairesine başvurarak vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödeneceğinin bildirilmesi halinde;

- Vergi Ziyat cezalarının birinci defada 1/2'si, sonra kesilenlerde 1/3'ü,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının 1/3'ü indirilir.

2- Uzlaşma talebinde bulunmak

Uzlaşma, mükellef adına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce vergi idaresi ile görüşerek tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecek idari bir çözüm yoludur.

Türk vergi sisteminde uzlaşma iki şekilde düzenlenmiştir;

- a-Tarhiyat öncesi uzlaşma,
- b-Tarhiyat sonrası uzlaşma.

Yasa gereği bu uzlaşma şekillerinden sadece birinden

faaydalanılır.

Buğün itibariyle uzlaşma, Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulan Uzlaşma Yönetmeliğı ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğı'nde yer alan hükümlere göre gerçekleşmektedir.

Uzlaşmaya;

-Mükellefin kendisi,

-Noterden alınmış vekaletnameye dayanarak mükellefi temsil eden kişi,

-Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarda ise bunların kanuni temsilcileri,

başvurabilirler.

a-Tarhiyat öncesi uzlaşma:

Bu uzlaşma şekli, vergi incelenmesine başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabileceğı bir haktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir.

Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyayına sebebiyet verilmesi durumunda tarh edilecek vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışındadır.

Uzlaşma talebi vergi/ceza ihbarnamesinin alındığı tarihten itibaren 30 gün içinde yetkili uzlaşma komisyonuna yapılmalıdır. İnceleme elemanlarınca yapılacak “uzlaşmaya davet” hallerinde ise, davet yazısının tebliğinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulması gerekir.

Bu şekilde uzlaşma yapılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamaz veya uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılamaz ise verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edilemez.

• **Tarhiyat sonrası uzlaşma:** Verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yoldur.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğı bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları girmektedir.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyayına sebebiyet verilmesi durumunda tarh edilen vergi ve kesilen ceza uzlaşma kapsamı dışındadır.

Uzlaşma talebini vergi/ceza ihbarnamesinin alındığı tarihten itibaren 30 gün içinde yetkili uzlaşma komisyonuna yapılmalıdır.

Bu şekilde uzlaşmanın yapılması halinde tutanakla tespit edilen hususlara karşı dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz.

Yapılan tarhiyata karşı uzlaşma veya cezalarda indirim talebinde bulunma haklarından sadece birinden yararlanılabılır.

3- Dava açılması

Tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi/ceza ihbarnamesini alındığı tarihten itibaren **30 gün** içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Kullanılabilecek haklarda bahsedilen 30 günlük süre hak düşürücü süredir. Bu süreyi herhangi bir hakkın kullanılmadan geçirilmesi durumunda vergi/ceza ihbarnamesinde belirtilen miktarın tamamının ödenmesi gerekir.

Kaynak:

Vergi Usul Kanunu

Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı

Yayın No: 22 Gözden Geçirilmiş 2. Baskı

KAT KARŞILIĞI VERİLEN ARSALARIN VE ELDE EDİLEN GAYRİMENKULLERİN DEĞER ARTIŞ KAZANCI VE KDV YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ali İhsan ESMEROĞLU /
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

GİRİŞ:

Dünyada ve ülkemizde hızlı kentleşme ile birlikte inşaat sektöründe önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Hızlı kentleşmeye paralel olarak arsa fiyatlarındaki artış inşaat firmalarını (müteahhit) finansal açıdan zorlamakta buna paralel olarak da arsa sahiplerinin arsalarını değerlendirmelerinde güçlüklerle neden olmaktadır.

İnşaat sektöründeki bu gelişmeler, arsa sahibi ile inşaat firmalarının ortak hareket etmelerini sağlayacak bir yöntem geliştirmelerine neden olmuş ve “arsa karşılığı kat sözleşmesi” ile inşaat maliyetinde önemli bir yer tutan arsa bedeli çözüme kavuşturulmuştur.

Arsa karşılığı kat sözleşmesi (kat karşılığı inşaat sözleşmesi) çerçevesinde inşaatı yapacak olan müteahhit, arsa sahibine arsa bedelini nakit ödemek yerine arsa karşılığı verdiği bağımsız bölümler ile aynı olarak ödemektedir. Arsa sahibi de arsasının bir bölümü karşılığında kendisine kalan arsa payı oranında inşa edilmiş bağımsız bölümlere sahip olmaktadır.

Ancak, kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin hem arsa sahibi açısından hem de inşaat firması (müteahhit) açısından vergi yasaları karşısındaki durumu sürekli ihtilaf konusu olmuş, vergi idaresi tarafından da konu bir türlü çözüme kavuşturulmamıştır.

Yasal Düzenlemeler:

Gelir Vergisi uygulamasında gerçek kişilere ait gayrimenkullerin belli bir süre elde tutulduktan sonra satılması hâlinde elde edilen kazancın vergi dışı bırakılması öteden beri uygulanan bir yöntemdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin 6 numaralı bendinde yer alan düzenleme ile gayrimenkullerin hangi şartlarda vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Madde metni aşağıdaki gibidir:

“İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve

(7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı kanunun 5. maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)

Bu maddede geçen “elden çıkarma” deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.”

Yasal metinden de anlaşılacağı üzere, gerçek kişilere ait gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlamak üzere beş yıl içinde (01.01.2007 tarihinden önce satın alınanlar dört yıl içinde) elden çıkarılması hâlinde elde edilen kazançlar vergiye tabi olacaktır. Bu süreden sonra elden çıkarılmasından doğan kazançlar ise vergilendirilmeyecek değer artış kazancı olacaktır.

Arsa Sahibinin Durumu ve Konunun Değerlendirilmesi:

Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi ile arsasını müteahhide devreden arsa sahibinin bu devir karşılığında sahip olacağı bağımsız bölümleri satması hâlinde bir kazanç elde edeceği açıktır. Ancak, elde edilen bu kazancın değer artış kazancı olarak vergiye tabi olup olmayacağı hususu tartışma konusu olmaktadır.

Konu aşağıdaki örnekle anlatılmaya çalışılmıştır:

Ahmet Bey, 2000 yılında satın almış olduğu arsası için 2006 yılında müteahhit Hasan Bey’le kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapmıştır. İnşaatı aynı yıl başlanmış olup, 2007 yılında inşaat tamamlanarak Ahmet Bey’e arsası karşılığında elde edeceği bağımsız bölümler teslim edilmiştir. Ahmet Bey, arsası karşılığında elde

ettiği bağımsız bölümleri de 2007 yılının içinde satmış bulunmaktadır.

Yukarıda verilen örnekte görüldüğü üzere arsa sahibi Ahmet Bey'in sattığı bağımsız bölümlerin iktisap tarihi olarak karşımıza iki farklı tarih çıkmaktadır. Birincisi arsanın iktisap tarihi olarak 2000 yılının esas alınması, ikinci tarih olarak da bağımsız bölümlerin müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edildiği tarih olan 2007 yılının esas alınmasıdır.

Vergi idaresi bugüne kadar vermiş olduğu muktezalarda arsa karşılığı elde edilen bağımsız bölümlerin iktisap tarihi olarak inşaatın tamamlanarak bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslim edilme tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerektiğini belirtmiş bulunmaktadır. Nitekim inceleme elemanlarının konuya yaklaşımı da bu yöndedir.

Ancak, vergi yargısının konuya yaklaşımı vergi idaresinin tam aksine gerçekleşmektedir. Öteden beri verilen kararlarda kat karşılığı verilen arsalar nedeniyle elde edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasında iktisap tarihi olarak arsanın iktisap tarihinin esas alınması gerektiği yönündedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 25.06.2004 tarih ve E:2004/51 ve K:2004/80 sayılı kararı ile **“Bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğundan, dairelerin, arsanın iktisap tarihinden dört yıl geçtikten sonra satışından elde edilen kazanç değer artış kazancı değildir.”** şeklinde bir karar vererek konuyu yargı açısından tam olarak açıklığa kavuşturmuş bulunmaktadır.

Kararın özetinden de anlaşılacağı üzere, kat karşılığı verilen arsa nedeniyle elde edilen gayrimenkuller yeni bir servet edinimi değil, sadece mevcut servetin biçim değiştirmesi olarak kabul edilmiş bulunmaktadır.

Konunun Katma Değer Vergisi Yönünden Kısaca Değerlendirilmesi:

Arsa sahipleri ve inşaat firmaları açısından diğer önemli bir husus da arsa karşılığı teslim edilen bağımsız bölümlerin Katma Değer Vergisi'ne tabi olup olmayacağıdır. Vergi idaresi konuya arsa teslimi ile karşılığında verilen bağımsız bölümlerin

iki ayrı teslim (trampa) olduğu ve Katma Değer Vergisi'ne tabi tutulacağı şeklinde değerlendirmektedir.

Ancak, durumun ticari hayattaki boyutları oldukça farklı seyretmektedir. Arsa sahibi müteahhit ile yapılan kat karşılığı inşaat sözleşmesinde genel olarak herhangi bir bedel yer almamaktadır. Arsa sahibi ile müteahhit arasında para alış verişi olmadığından KDV'nin ödenmesi konusunda taraflar arasında sürekli bir ihtilaf durumu yaratılmaktadır.

Vergi yargısının konu ile ilgili kararlarının büyük bir bölümü arsa sahibine kat karşılığı verilen bağımsız bölümlerin Katma Değer Vergisi'ne tabi olmayacağı yönündedir. Konu ile ilgili verilen bazı yargı kararlarının özeti aşağıda verilmiştir.

Danıştay 11. Dairesi'nin 15.2.1996 tarih ve E.1995/3744, K.1996/709 sayılı kararında; *“Arsasını kat karşılığı müteahhide teslim eden arsa sahibinin bu işlemi kendi yönünden ticari bir muamele değil arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik olduğundan, KDV'sine tabi bulunmamaktadır. Ayrıca, arsanın karşılığı olarak müteahhit tarafından inşa edilen dairelerin bir kısmının arsa sahibine verilmesi işlemi de trampa olmadığından KD'si ne tabi tutulmayacaktır.”*

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.12.1998 tarih ve E.1997/415, K.1998/444 sayılı kararında özetle *“Arsa karşılığında inşa edilen işyeri teslimleri katma değer vergisine tabi değildir.”*

Sonuç:

İnşaat sektörünün ülkemiz ekonomisine canlılık kazandırdığı tartışılmaz bir gerçek olup, sektörün canlılığını korunmasına yönelik düzenlemelerin yapılması kaçınılmazdır. Yargının verdiği kararların da dikkate alınarak Vergi İdaresinin konuya açıklık getirecek düzenlemeyi bir an önce yapmasında yarar görülmektedir.

Yapılacak düzenleme ile inşaat firmaları için önemli bir maliyet ve finansman unsuru olan arsa bedelinin işletme kaynaklarından karşılanması önlenecek ve arsa sahipleri için de zaten var olan vergi avantajının sürdürülmesi sağlanacaktır.

KOBİ'LER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

BÖLÜM – 23 HÂSILAT

Ali SARAÇ /
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

GİRİŞ

Bu yazımızda KOBİ'ler için TFRS Bölüm-23'te Hâsılat başlığı altında yapılan düzenlemelerin genel ilkeleri, muhasebe uygulamaları ve vergisel yansımaları değerlendirilmeye çalışılacaktır.

Bilindiği üzere KOBİ'ler için TFRS, adından da anlaşılacağı üzere bir raporlama standardıdır. Dolayısıyla standart dönem içerisinde yapılacak muhasebe işlemlerinden daha ziyade raporlama tarihi itibarıyla işletmenin finansal durumunun, faaliyet sonuçlarının ve nakit akışlarının standart çerçevesinde kullanıcılara sunulmasıyla ilgilenmektedir. Diğer yandan standardın bölümlerine genel olarak bakıldığında her bölümde, o bölümün düzenlediği olay ve işlemler için **ilk ölçüm, muhasebeleştirme** ve **sonraki ölçüm** kavramlarının yer aldığı görülecektir. Bu anlamda bakıldığında standardın aynı zamanda içerdiği konuların muhasebeleştirme yöntem ve standartlarını da düzenlemiş olduğu görülecektir.

Hâsılat bölümünün tüm ayrıntıları ile bu kapsamdaki bir yazıda değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla bu yazımızda **hâsılat** ilişkin **ölçme** ve **muhasebeleştirmeye** dair genel ilkeler anlatılmaya çalışılacaktır.

KAPSAM

Standardın 23 nolu Hâsılat bölümü; **“Bu bölüm aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hâsılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır”** demek suretiyle çerçeveyi belirlemiş ve

- (a) Mal (satış amacıyla işletme tarafından üretilen ya da yeniden satmak üzere satın alınan) satışları.
- (b) Hizmet sunumları.
- (c) İşletmenin yüklenici olduğu inşaat sözleşmeleri.

(d) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri şeklinde sıralamak suretiyle hâsılat kavramının standart açısından kapsamını belirlemiştir.

Standardın başka bölümlerinin kapsamına girmesi nedeniyle kapsam dışı bırakılan işlem ve olaylar ise aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

- (a) Finansal kiralama sözleşmeleri (bakınız: Bölüm 20 *Kiralama İşlemleri*).
- (b) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüleri ve diğer gelirler (bakınız: Bölüm 14 *İştiraklerdeki Yatırımlar* ve Bölüm 15 *İş Ortaklıklarındaki Paylar*).
- (c) **Finansal varlıkların ve finansal borçların gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikler** veya bunların elden çıkarılması (bakınız: Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlar* ve Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar*).
- (d) **Yatırım amaçlı gayrimenkullerin** gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler (bakınız: Bölüm 16 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*).
- (e) Tarımsal faaliyetlere ilişkin **canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi** ve gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikler (bakınız: Bölüm 34 *Özellikli Faaliyetler*).
- (f) **Tarımsal ürünlerin** ilk muhasebeleştirilmesi (bakınız: Bölüm 34).

MUHASEBELEŞTİRMeye İLİŞKİN GENEL İLKELER

KOBİ'ler için TFRS kapsamında **hâsılat** genel olarak **“özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden sağlanan brüt ekonomik fayda tutarındır”** şeklinde tanımlanmıştır.

İşletmeler açısından hâsılat tutarının raporlanması genel olarak iki kritere bağlanmıştır. Bunlar;

İlgili hâsılat kalemine ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması, Hâsılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi. Bu iki kriter temel kriterler olup, bölümün kapsamına giren hasılat sınıfları (mal satışı, hizmet sunumu vb) açısından ayrıca temel kriterler belirlenmiştir.

Mal satışında: Malların sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin alıcıya devredilmesi, Satılan mallar üzerinde etkin bir kontrol veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürememesi, İşleme ilişkin maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hizmet sunumunda:

Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi, İşleme ilişkin katlanılan maliyetlerin ve işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

İnşaat sözleşmelerinde:

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebildiğinde raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin (tamamlanma yüzdesi) güvenilir biçimde ölçülebilmesi, İşleme ilişkin katlanılan maliyetlerin ve işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Faiz, isim hakkı ve temettüler:

Faiz: Etkin faiz yöntemi uygulanarak,

İsim hakları: İlgili sözleşmenin özü dikkate alınarak tahakkuk esasına göre

Temettüler: Hissedarların ödemeyi alma haklarının doğduğu anda muhasebeleştirilirler.

Yukarıda hâsılat sınıfları ile ilgili belirtilen kriterler hâsılat için genel olarak belirlenen iki genel kriterle birlikte değerlendirilecek ve tüm kriterler bir arada mevcut olduğunda hâsılat muhasebeleştirilecektir. Hâsılat için belirlenen genel ilkeler topluca değerlendirildiğinde ilkelerin amacı aşağıdaki şekilde özetlenebilir,

Hâsılat tutarının güvenilir olarak belirlenmesi,

Hâsılat tutarının işletme tarafından elde edilme (tahsil) olasılığının ölçülmesi,

Hâsılatla ilişkin maliyetlerin güvenilir biçimde belirlenmesi ve Hâsılatın (aynı zamanda hâsılatla ilişkin maliyetin) hangi dönemde raporlanacağını belirlenmesi.

Hâsılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin belirlenen kriterlere bakıldığında hâsılatın muhasebeleştirilmesinde mevcut uygulamalarımız dışında yeni kavramlar gündemimize girmiştir. Satış, hizmet veya inşaat sözleşmesinin içerdiği konular, olaylar ve koşullar hâsılatın gerçekte var olup olmadığını, varsa hangi dönemde ve ne tutarda muhasebeleştirilip raporlanacağı gibi konuları etkileyecektir. Örneğin bir mal satış sözleşmesinde malın alıcının deposuna teslim koşulu bulunuyorsa bu satışa ilişkin faturanın düzenlenmesi ve bedelinin peşin olarak tahsil edilmesi tek başına hâsılatın muhasebeleştirilmesi için yeterli olmayacak, aynı zamanda bu malın alıcının işyerine teslim edilme koşulunun gerçekleşmesi ve ayrıca bu malın maliyetinin güvenilir şekilde ölçülmesi de gerekecektir. Böyle bir durumun faaliyet dönemi içerisinde olup bitmesi çok önem



**KOBİ'ler için
TFRS kapsamında
hâsılat
genel olarak
“özkaynakta
artışla
sonuçlanan ve
işletmenin dönem
içindeki olağan
faaliyetlerinden
sağlanan brüt
ekonomik
fayda tutarıdır”
şeklinde
tanımlanmıştır.**



taşımamakla birlikte raporlama tarihinden birkaç gün önce gerçekleşen ancak teslim koşulu var olup henüz teslim edilmemiş benzer satışlar için mevcut vergi uygulamaları açısından ise önemli farklılıklar doğuracaktır. Yine Türk toplumunun geleneksel aile bağları ve yaşam kültürleri göz önüne alındığında bedelsiz olarak bir akrabaya verilen mal standart kapsamında işletmenin zararı olacakken, bilindiği üzere vergi kanunlarımız çerçevesinde emsal bedeliyle değerlendirilip ilgili tutarlar hâsılat ve maliyet olarak muhasebeleştirilecektir.

Hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik temel kriterlerden bir tanesi de hâsılat tutarının elde edilmesinin olası olmasıdır. Bu ilke de bizim açımızdan yeni bir olgudur. Burada kastedilen mal veya hizmet satışı anındaki mevcut bilgiler ve koşullar çerçevesinde hâsılatın elde edilme olasılığıdır. Satış işlemi sırasında mevcut olmayıp sonradan ortaya çıkan nedenlerle hâsılatın elde edilmesinin tehlikeye girmesi ya da mümkün olamama olasılığını bu kapsamda değerlendirmek gerekir. Böyle bir durumda **11 Finansal Araçlar Bölümüne** göre işlemler yapılacaktır.

Doğaldır ki hiçbir ekonomik işletme mal veya hizmet satışı sırasında bedelin gelecekte tahsilâtının mümkün olmaması olasılığını bildiği halde bu satışı gerçekleştirmez. Ancak işletme yöneticisi alıcıyla ilgili var olan bir kısım bilgileri bilerek veya riske girmek yoluyla göz ardı ederek işlemi gerçekleştirmiş olabilir. Bu ilke bu ve buna benzer durumlarda karşımıza çıkacak ve uygun durumlarda hâsılatın yazılamaması sonucunu doğurabilecektir.

“Ayrıca hâsılat tutarının belirlenmesinde, ödemelerin ertelendiği ve anlaşmanın aslında bir finansman işlemi içerdiği durumlarda hâsılatın gerçeğe uygun bedeli gelecekte elde edilecek tüm tutarların emsal faiz oranı kullanılarak bulunacak bugünkü değeridir.”

HÂSILATIN ÖLÇÜLMESİ

Hâsılat, alınan veya alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri ölçülür. Hâsılatın ölçülmesinde aşağıda belirtilen unsurlar dikkate (indirilecek) alınacaktır.

Ticari iskontolar, ödeme indirimleri, miktar indirimleri, Üçüncü kişiler adına alınan bedeller, (kdv, ötv gibi vergiler vb.)

Ayrıca hâsılat tutarının belirlenmesinde, ödemelerin ertelendiği ve anlaşmanın aslında bir finansman işlemi içerdiği durumlarda hâsılatın **gerçeğe uygun bedeli** gelecekte elde edilecek tüm tutarların **emsal faiz oranı** kullanılarak bulunacak **bugünkü değeridir**.

Diğer taraftan bir acente ilişkisinde hâsılat tutarı kendi adına alınan komisyon bedeli olarak belirlenecektir.

Hâsılatın ölçülmesinde bizler açısından yeni olan husus, vadeli satış gerçekleştiğinde hâsılat tutarının ne şekilde ölçüleceğidir. Yukarıda da belirtildiği üzere standart hâsılatı, gelecekte elde edilecek tüm tutarların **emsal faiz** oranı kullanılmak suretiyle

bulunacak **bugünkü değeri** olarak tanımlamaktadır. Satışın toplam tutarı ile bulunacak bugünkü değeri (hâsılat tutarı) arasındaki fark ise (Bölüm 11 uyarınca) faiz geliri olarak muhasebeleştirilecektir.

Standart emsal faiz oranı olarak hangi oranın kullanılacağını kural olarak belirtmemekle birlikte yol gösterici olarak, işletmenin veya benzer işletmelerin bezer işlemleri için uyguladıkları faiz oranının veya satılan mal veya hizmetin gerçekte peşin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranının alınabileceğini belirtmektedir.

ÖRNEK 1:

X işletmesinin 01 Kasım 2012 tarihinde maliyet bedeli 50.000 TL olan bir malı 31 Ocak 2013 vadeli olmak üzere 120.000 TL'ye sattığı durumda 01 Kasım 2012 tarihinde muhasebeleştireceği hâsılat tutarı ne olacaktır?

Satışa ilişkin hâsılat tutarının muhasebeleştirilmesinde öncelikli olarak dikkat edilmesi gereken husus satış işleminin muhasebeleştirmeye ilişkin kriterlere uygunluğunun değerlendirilmesi olacaktır. Mal satışına ilişkin olarak yukarıda ilgili bölümde açıklanan beş adet kriterle uygunluğu anlaşıldıktan sonra bir satıştan ve muhasebeleştirilecek bir hâsılat tutarından bahsedebiliriz.

Muhasebeleştirilecek hâsılat tutarının belirlenebilmesi için ya satılan malın nakit peşin satış fiyatının, ya da emsal faiz oranının bilinmesi gerekmektedir.

Satışlarında standart olarak bir peşin satış fiyatı belirlenmiş olan işletmeler açısından peşin satış fiyatı ile vadeli satış tutarı arasındaki farkı bulmak ve hâsılat tutarı ile vade farkı (faiz) tutarını muhasebeleştirmek daha kolay olacaktır. Ancak günümüz ticaretinde bu her zaman böyle olmamakta, işletmeler çok farklı pazarlama teknikleri yoluyla malın gerçek nakit satış bedelini farklı argümanlar yoluyla gizlemektedirler. Bu durumda emsal faiz oranının kullanılması hâsılat tutarının tespiti bakımından daha doğru bir sonuç elde edilmesini sağlayacaktır. Hesaplama yapılacak emsal faiz oranı olarak işletmenin kredi kullanımı var ise bu krediler için uygulanan faiz oranı baz alınabileceği gibi böyle bir durum yok ise piyasada benzer işlemler için uygulanan bir faiz oranı belirlenmelidir.

Piyasada benzer işlemler için uygulanan emsal faiz oranının yıllık %10 olduğu varsayımıyla işletme açısından muhasebeleştirilecek hâsılat tutarı ile vade farkı tutarlarını aşağıdaki şekilde hesaplamak mümkündür. (Vadeye kadar geçen süre 91 gün, yıl 365 gün alınmıştır)

$$\text{Hâsılat} = 120.000 / (1+0,10)^{(91/365)}$$

$$\text{Hâsılat} = 117.182,14 \text{ TL}$$

$$\text{Vade farkı} = (120.000 - 117.182,14) = 2.817,86 \text{ TL}$$

Burada dikkat edilecek diğer bir husus ise hesaplanan

vade farkı tutarının muhasebeleştirilmesi olacaktır. 01 Kasım 2012 itibarıyla hesaplanan vade farkı (faiz) tutarı X işletmesi açısından henüz kesinleşmemiş dolayısıyla alınabilecek bir tutar değildir. Bu nedenle ilk muhasebeleştirme aşamasında bu tutar bir tahakkuk hesabına kaydedilecektir. Buna göre X işletmesinin 01 Kasım 2012 tarihinde yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

----- 01 Kasım 2012 -----		
Alicılar		141.600
	Satışlar	117.182,14
	Ert. Vade Farkı Geliri*	2.817,86
	Hesp. KDV	21.600,00
----- 01 Kasım 2012 -----		
Sat.Tic.Mal Maliyeti		50.000
	Stoklar	50.000
----- / -----		

*Doğrudan bir gelir tablosu hesabı olmayıp alıcılar hesabının bilanço üzerinde net tutar üzerinden raporlanmasını sağlayacak düzenleyici nitelikli bir hesap olacaktır.

İşletmenin raporlama tarihinin 31.12.2012 olduğu dikkate alındığında bu defa raporlama tarihi itibarıyla hak edilmiş (işlemiş) vade farkı (faiz) tutarının belirlenerek gelir hesaplarına aktarılması gerekmektedir. Hesaplama aşağıdaki şekilde yapılabilir.

$$\begin{aligned} &2011 \text{ yılına isabet eden faiz} \\ &= (117.182,14 \times (1+0,10)^{(60/365)}) - 117.182,14 \\ &= 1.850,40 \text{ TL} \end{aligned}$$

Bu hesaplama toplam 120.000 TL satış tutarının 31 Aralık 2012 tarihinde bugünkü değerinin hesaplanması yoluyla da aşağıdaki şekilde yapılabilir.

$$\begin{aligned} &\text{Satış tutarının 31.12.2012 değeri} = 120.000 / \\ &\quad (1+0,10)^{(31/365)} \\ &= 119.032,54 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &2011 yılına isabet eden faiz = 119.032,54 - 117.182,14 \\ &= 1.850,40 \text{ TL} \end{aligned}$$

Görüldüğü üzere hesaplama KDV göz ardı edilmiştir. Vergiler yasal düzenlemeler sonucu ortaya çıkan borçlardır ve her durumda vergi tutarında bir değişiklik olmayacak ve aynı tutar tahsil edilecek veya vergi idaresine ödenecektir.

Yapılan hesaplama sonucu bulunan tutar 01 Kasım 2012 tarihinden 31 Aralık 2012 tarihine kadar geçen 60 günlük süre için hak edilmiş (işlemiş) faiz tutarı olup bu tarih itibariyle gelir hesaplarına alınmalıdır.

----- 31 Aralık 2012 -----	
Ert. Vade farkı Geliri*	1.850,40
Vade farkı Gelirleri **	1.850,40
----- / -----	

**Gelir tablosu hesabı

Ertelenmiş vade farkı geliri hesabının 31.12.2012 bakiyesi olan (2.817,86 – 1.850,40 =) 967,40 TL ise 2013 yılına isabet eden faiz olarak 31 Ocak 2013 tarihinde tahsilâtın gerçekleşmesiyle birlikte gelir tablosu hesabına alınmak suretiyle kapatılmış olacaktır.

ÖRNEK 2:

Y Limited Şirketi inşaat taahhüt işi yapmaktadır. Yapılmış olan bir inşaat sözleşmesi ile bir fabrika bina inşaatını 1.000.000 TL bedelle yapmayı taahhüt etmiştir. 700.000 TL başlangıç tahmini maliyetli inşaat başlama tarihi 01 Ekim 2012 olup 31 Aralık 2012 tarihi itibariyle inşaat henüz tamamlanmamıştır. 31 Aralık 2012 raporlama tarihinde işletme tarafından raporlanacak hâsılat tutarı nasıl hesaplanacaktır?

Standart kapsamında 31.12.2012 tarihi itibariyle raporlanacak hâsılat tutarının belirlenebilmesi için aşağıdaki bilgilere ihtiyaç duyulacaktır.

İnşaatın 31 Aralık 2012 tarihi itibariyle tamamlanma düzeyi,

31 Aralık 2012 tarihine kadar oluşan maliyet tutarı, 31.12.2012 itibariyle inşaatın toplam maliyetinin tahmini tutarı (güvenilir olarak ölçülmüş)

Yukarıda belirtilen bilgiler işletme içi bilgilerden elde edilebileceği gibi örneğin, inşaatın 31 Aralık 2012 tarihi itibariyle tamamlanma düzeyinin güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi amacıyla işletme dışı bilgilerden de ayrıca yararlanılması mümkün olabilecektir. Buna göre işletme tarafından gerçekleştirilen inşaatla ilişkin veriler aşağıdaki gibi tespit edilmiştir. Yapılan işlemler için henüz bir fatura düzenlenmemiş ve bir tahsilât gerçekleştirilmemiştir. Sözleşme hükümlerine

göre ödeme inşaatın tamamlanarak teslim edilmesiyle gerçekleştirilecektir. İşletmede inşaatın tamamlanması ve sözleşme bedelinin alınabilmesiyle ilgili olumsuz bir bilgi mevcut değildir.

Yapı denetim firmasından alınan bilgiler doğrultusunda inşaatın fiziki tamamlanma düzeyinin % 31 olduğu anlaşılmıştır.

İşletmenin muhasebe kayıtlarından alınan bilgiler sonucu 31.12.2012 tarihi itibariyle inşaat için yapılan harcamaların toplam tutarının – bu inşaat için stoklanmış 50.000 TL tutarındaki demir dâhil olmak üzere 250.000 TL olduğu görülmüştür.

İşletme mühendisleri ve mimarlarından alınan bilgiler doğrultusunda 31 Aralık 2012 itibariyle inşaatın tamamlanması için (stoklanmış demir hariç) 550.000 TL harcamanın daha yapılması öngörülmektedir.

Yukarıdaki veriler ışığında işletme tarafından raporlama tarihi itibariyle hâsılat tutarının belirlenmesinde yapı denetim firmasınca belirlenen fiziki tamamlanma düzeyine ilişkin bilginin doğru ve güvenilir bir ölçüm yapılmasını sağlayacak bilgi olduğuna karar verilmiştir.

Bu veriler ışığında Y işletmesi tarafından 31 Aralık 2012 raporlama tarihinde hâsılat ve bu hâsılatla ait maliyet olarak raporlanacak tutarlar aşağıdaki gibi hesaplanabilecektir.

Toplam Hâsılat	= 1.000.000 TL
İnşaatın fiziki tamamlanma düzeyi = % 31	
Yapılan toplam harcama	= 250.000 TL
Stok demir	= 50.000 TL
Yapılan fiziki harcama *	= 200.000 TL

*Stoklanmış demir tutarı maliyet unsuru olarak değil stok olarak raporlanacaktır.

Raporlanacak hâsılat = 1.000.000 X % 31 = 310.000 TL
Raporlanacak Maliyet = 200.000 TL

----- 31.12.2012 -----	
Raporlanmamış Alacaklar (Gelir Tahk)	310.000
Hâsılat	310.000
----- 31.12.2012 -----	
Hizmet Maliyetleri	200.000

Stoklar 200.000
(Diğer ilgili hesaplar)

----- / -----

Raporlanan 2012 yılı kazancı = 110.000 TL

İşletme tarafından raporlanacak hâsılat tutarının belirlenmesinde inşaata harcanan maliyetler üzerinden elde edilecek sonucun en güvenilir ve doğru bilgiyi göstereceğine dair bir karar alınmış olsa idi bu defa 31.12.2012 tarihi itibarıyla raporlanacak hâsılat ve maliyet tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

31.12.2012 tarihi itibarıyla toplam harcama = 250.000 TL
İnşaatın tamamlanması için yapılacak tahmini harcama = 550.000 TL

Toplam tahmini maliyet = 800.000 TL

İnşaatın 31.12.2012 fiili maliyeti = 200.000 TL

(50.000 TL demir stok olarak gösterilecektir)

Fiili maliyet üzerinden inşaatın tamamlanma düzeyi = $(200.000 / 800.000) \times 25$

Raporlanacak hâsılat tutarı $(1.000.000 \times \% 25) = 250.000$ TL

Raporlanacak maliyet tutarı = 200.000 TL

Yapılacak muhasebe kayıtları yukarıdaki şekilde olacak ancak hâsılat tutarı 250.000 TL olarak kaydedilecektir.

Bu durumda işletmenin 2012 yılı kazancı = 50.000 TL olacaktır.

Görüleceği üzere işletme tarafından raporlanacak hâsılat tutarının hangi yöntemle belirleneceği hususu işletmenin dönem kazancını etkilemektedir. Dolayısıyla işletmeler kendileri açısından en doğru ve güvenilir yöntemi kullanmak durumundadırlar.

STANDARTIN VERGİ UYGULAMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI VE SONUÇ

Yukarıda ilgili bölümlerde açıklandığı gibi standardın amacı raporlanacak hâsılatın en doğru ve güvenilir bir şekilde ölçülmesidir. Yine en doğru şekilde ait olduğu dönemde maliyetleri ile birlikte raporlanmasının sağlanması ve bu tutarlar içerisinde hâsılat ve maliyetlerle ilintili ancak doğrudan ilgili olmayan unsurların (vade farkı, faiz vb) ayrıştırılarak ait oldukları sınıflar

içerisinde gösterilmesinin sağlanmasıdır.

Diğer taraftan yerel vergi uygulamalarının her zaman böyle bir amacı olmayabilmektedir. Vergi Kanunları farklı ekonomik ve siyasi gerekçelerle oluşturulurlar ve bazı hususları göz ardı edebilirler. Bizim vergi kanunlarımız açısından da durum bundan farklı değildir. Örneğin vergi kanunlarımız vade farkını hâsılatın bir unsuru saymakta ve oluşup oluşmadığına bakmaksızın satışın gerçekleştiği veya faturanın düzenlendiği anda vade farkı dâhil toplam tutarı hâsılat olarak kabul etmektedir. Diğer taraftan vergi kanunlarımız yıllara sâri inşaat onarma işlerinde kazancın oluşumunu bir teşvik unsuru ve nihai kazancın doğru tespiti amacıyla işin tamamlanmasına (kabul) bağlar. Ken standart açısından durum böyle değildir. Vergi uygulamamız dönemseliği kabul etmekle birlikte belge düzenlenmesi durumunda belgenin düzenlendiği dönemi hâsılatın da dönemi olarak almakta, (İstisnai ihracat işlemleri hariç) ancak standart açısından bir hâsılatın söz edebilmek için faturanın olup olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Bir diğer önemli farklılık mal ve hizmetlerin takasında karşımıza çıkmaktadır. Standartta göre **benzer özellik ve değere sahip malların takası veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi hâsılat olarak değerlendirilmezken** vergi kanunlarımızda takas işlemi karşılıklı olarak teslim hükmündedir ve VUK'un 267. maddesi hükmüne göre emsal bedeliyle hâsılat kaydedilir.

Buna benzer örnekleri çoğaltmak mümkündür. Olayın özelliğine bağlı olarak daha birçok farklı ayrımların karşımıza çıkması olasıdır. Bu farklılıklar sadece hâsılat kalemi için değil standart kapsamında muhasebeleştirilerek raporlanacak her kalem açısından böyle olacaktır. Benzer farklılıklar farklı şekil ve ölçülerde standartların uygulandığı tüm ülkeler açısından vardır ve var olacaktır.

KOBİ'ler için TFRS'nin 29 numaralı Gelir Vergileri bölümü yukarıda açıklanan bu zamansal ve tutarsal farkların raporlama dönemleri itibarıyla etkilerinin finansal tablolarda gösterilmesinin ve giderilmesinin sağlanması amacıyla oluşturulmuştur.

İŞ ARKADAŞLARINIZA VE ÇALIŞANLARINIZA SORUMLULUK ALABİLMELERİ İÇİN NASIL YARDIM EDEBİLİRSİNİZ?

Cengiz PAK

Yönetim ve Stratejik Planlama Danışmanı

Bugünkü konumuz “sorumluluk almayan çalışanlar” ve onlardan şikâyetçi olan “yöneticiler”.

Nerede ise bütün patronlar ve yöneticiler “bir işi de bensiz yapamayacak mısınız?” demiştir veya şu anda diyorur.

Bu işin iki yönü var:

İşin bütünü düşünerek yapmayan kişiler ile

İşin bütünü yaptırmak istemeyen (bilerek veya bil-meyerek) yöneticiler”.

Hangisi olursanız olun bu yazıdan kendinize bazı so-nuçlar çıkartabileceğinizi düşünüyorum.

İyi çalışan bir ekibiniz var. Ancak aralarından birisi problem yaratıyor, üzerine aldığı işi zamanında bi-tirmiyor, sorulduğunda ekibin diğer üyelerini işaret ediyor..

Dolayısı ile kimse onunla birlikte çalışmak istemiyor.. Bu tür birisi ile çalışmak zorunda olmak gerçekten de sinir bozucudur. Zorunda değilseniz mesele yok. An-cak bu çözmeniz gereken bir sorun ise yapılabilecek bir şeyler olduğunu söyleyebilirim.

İnsanların sorumluluk almasının sebebi nedir?

İnsanlar tembellikten başlayan başaramama korku-suna uzanan bir gerekçe listesine sahiptir. Sebep ne olursa olsun sorumluluk almayan kişiler işlerini yapa-maz, içinde bulunduğu takımı zor durumda bırakır ve kariyerlerinde ilerleyemezler. Dolayısı ile bu konu insanın iş ve özel hayatında önemlidir.

Göstergeleri neler..

- İşine ilgisiz olması,
- Hatalar için başkalarını suçlama,
- Söz verdiği tarihlere uymaması,
- Zor işlerden uzak kalmaya çalışması,
- Düzenli olarak mızıldanması, yönetici ve ekip arka-daşları hakkında söylenmesi,
- Kendi başına hareket etmek yerine kendisine “yap” denilmesini beklemesi, “söylemediniz ki” bahanesini önceden hazırlaması,

- Ekip arkadaşlarına güvenmemesi.

İzlenecek strateji:

Ekip üyelerinden birisi sorumluluk almaktan kaçındı-ğında bunun zamanla geçeceğini düşünmemelisiniz. Onu ekipten ayırmak ise son seçeneğiniz olmalı, özel-likle iş yapabilme kabiliyeti var ise.

Bunların yerine çalışanlarınızı işlerini en iyi şekilde ya-pabilmeleri için donatmalı ve sorumluluk alabilecek-leri ortamı yaratmalısınız.

Şimdi gelelim bunu nasıl yapabileceğinize...

Konuşun.

Yapmanız gereken önce bu kişi ile konuşmaktır. Belki se-bebi hemen anlayacak ve durumu çözmüş olacaksınız. Bu konuşmada kendisine davranışının değişmesi ge-rektiği mesajını (geri besleme) mutlaka aktarmalı-sınız. Geri besleme mesajınızı aktarırken kolay anlaşıl-an örnek ve ifadeler kullanmalısınız. Eğer karşınızda bu-lunan kişi ne söylendiğini anlamaz ise “kurban edildi-ğini” düşünecektir.

Şimdi bu aşamada öğrendiklerinizi bir sonraki adım-larınız için kullanabilirsiniz.

Yeterli kaynağın ayrıldığına emin olun.

Problemlili olarak belirlenen kişinin işini yapabiliyor olması için yeterli kaynağa sahip olup olmadığı, en başta kontrol edilmesi gereken noktadır. Eğitim, araç-lar, tecrübeli kişilere erişim, sorularına cevap alabilme imkânı gibi ayrıntılar olduğunu anlamalısınız.

Eğer bir kişi yeterli kaynağa ulaşamıyor ise işini ya-pamayacaktır. Sakın bunu zamanında dile getirebi-leceğini ve koşulların ne olması gerektiğini size söy-leyebileceğini varsaymayın. Bu boşluğu bırakır iseniz bahaneyi kendiniz yaratmış olursunuz.

Görev tanımını, sorumluluklarını ve amaçları anlatın. İnsanlar görev tanımlarını ve kendilerinden ne bek-lendiğini bilmelidir. Görev tanımında kişinin yapacağı işin ve sorumluluklarının ne olduğunun açık olup ol-madığına bakılmalıdır.

Bazen de insanlar kendi yaptıkları iş ile şirketin hedefini ilişkilendiremezler. Dolayısı ile yaptıklarının değersiz olduğunu düşünürler. Sorunun bu olup olmadığını bu aşamada keşfetmelisiniz.

Konunun herkes açısından net olabilmesi için” kişiler – sorumluluklar” tablosu hazırlamanız ve bunu paylaşmanız çok yararlı olacaktır.

Yeniden başlamasını sağlayın.

İş hayatında boşluğa düşülebilir, şimdi ben ne yapacağım noktasında kararsız kalınabilir. Yapılması gereken o kişinin koşullarını revize ederek yeniden başlayabilmesine olanak tanımaktır. Eğer kişi kendi değerleri ile şirketinin hedeflerini uzlaştırabilir ve yaptığı iş ile hem kariyer hem de şirket hedefini ilişkilendirebilir ise sorun çözülecektir.

Herkesi kendi yeteneklerine uygun biçimde görevlendirin.

Bunun için ise biraz beklemeniz gerekebilir. Hatalı bir karar verdiğinizizi düşünüyor iseniz geriye dönebilme cesaretini göstermelisiniz. Ortam koşullarını belirlemek için ise Herzberg’in motivasyon ve hijyen faktörleri hakkında olan çalışmasından faydalanabilirsiniz.

İş arkadaşlarınıza kontrolü ele alabilmeleri için yardımcı olun

Bazen insanlar kendi hayatlarının kontrolünü kaybettiklerini ve bir akıntının içinde savrulduklarını hisseder. Artık onlar için ne yaptıkları ve nasıl yaptıkları önemini yitirir, “nasıl olsa bir şeye yaramayacak” fikri yerleşir.

Düşünürseniz bu fikir herhangi bir ast - üst ilişkisinin bozulması veya kişinin kendi hedefine “bu koşullarda” ulaşamayacağına inanmaya başlaması ile hızla ortaya çıkabilir. Sonucunda yapmakta olduğu işin kalitesi bozulur, nasıl olsa fark etmemektedir!

Böyle bir durumu anlamak zor değildir. Örneğin “bizde olmaz”, “ben nasıl yaparım” gibi ifadeler veya “her şeye karşı çıkmak” ve “negatif” tutum bu durumun birer göstergesidir. Sanki olaylar kendi kendilerine oluyor ve biz akışı etkileyemeyiz görüşüne karşı savunma yapabilmek için insanlara kısa dönemde başarabilecekleri işler vermek, pozitif düşüncelerini sağlamak için eğitim veya bire bir destek gerekir. Negatif tutumlarını sürdüren kişileri geçici veya kalıcı ortamdan uzaklaştırmak, tartışmalara almamak da birer çözümdür.

Projelerinizi küçük parçalara bölüp sorumluluğu buna göre dağıtmanız ve insanların başarı duygusunu yaşamalarını sağlamanız büyük oranda bu problemi çözecektir. Diğer yandan sorumluluk almaktan kaçınıp sonra da suçlama yolunu seçenleri ya durdurmalı ve sorunun çözümü için çalışmalarını sağlamalı ya da oradan uzaklaştırmalısınız.

Siz her detayı yönetmeye çalışan birisi olabilir misiniz?

Peki, siz nasıl bir yöneticisiniz? Eğer işleri delege etmeyip her adımına karışmak isteyen, insanların verecekleri her kararın size danışılmasını isteyen, her detay için “niçin bunu böyle yaptın” diye soran, verdiğiniz işi ilk hatada geri alıp başkasına veren birisi iseniz sizinle çalışanlar sorumluluk almak için istekli olmayacaklardır.

Sizin öğrenmeniz gereken ise işlerinizi nasıl delege edeceğiniz.

Bol bol takdir edin.

İşini iyi yapmış olanı, sorumluluk almaktan korkmayan ve yerine getireni zaman geçirmeden takdir edin. Bunun için ayın sonunu veya yılın sonunu beklemeyin, o anda yapın.

Şimdi kendinizin ne yaptığını bir düşünün, bunları yapıyor musunuz?

“ **Bazen insanlar kendi hayatlarının kontrolünü kaybettiklerini ve bir akıntının içinde savrulduklarını hisseder. Artık onlar için ne yaptıkları ve nasıl yaptıkları önemini yitirir, “nasıl olsa bir şeye yaramayacak” fikri yerleşir.** ”

YENİ BORÇLAR KANUNU HAKKINDA ÖZET BİLGİLER

Erkan KİPİK/

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

01 Temmuz 2012 tarihinde yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte hayatımıza etki edecek bir diğer kanun olan ve 649 maddeden oluşan 6098 sayılı yeni Borçlar Kanunu da yürürlüğe girmiştir. Yeni Borçlar Kanunu ile birlikte iş hayatımızda ve özel hayatımızda dikkat çekici yenilik ve düzenlemelere gidilmiştir. Özellikle genel işlem koşullarında, kira ve kefalet sözleşmelerinde çok önemli değişiklikler/yenilikler getirilmiştir. 11 Ocak 2011 tarihinde TBMM’de kabul edilerek 04.02.2011 tarihli 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Türk Borçlar Kanunu’nda yapılan değişiklik ve düzenlemeler aşağıda özet olarak sıralanmıştır: Reform niteliğinde olup dili daha da yalın ve sade hâle getirilmiştir.

Yapılan düzenlemeler, Avrupa’da yer alan hukuk kuralları dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Yeni kavramlar kullanılmıştır. Bunlardan biri de “ismarlanmayan şeyin gönderilmesi” kavramıdır. Ismarlanmamış bir şeyin gönderilmesi öneri sayılmayacak; alan kişi, onu geri göndermek veya saklamakla yükümlü olmayacaktır.

Eski Kanun’a göre öneriye davet olarak değerlendirilen “tarife, fiyat listesi gönderme” yeni kanunda **öneri** olarak belirtilmiştir.

Sözleşmelerde güvenli elektronik imza kullanılabilir. Güvenli elektronik imza, el yazısıyla atılmış imzada yer alan hukuki sonuçlarının aynısını doğuracaktır.

Yeni Borçlar Kanunu’nda tüketicinin aleyhine tek taraflı yazılmış sözleşmeler geçersiz sayılacak, özellikle bankalar ve sigorta şirketleri tarafından vatandaşla imzalatılan milyonlarca sözleşme geçersiz hâle gelecektir. Çünkü Kanun gereği sözleşmelerde hükümler tek taraflı ve tüketicinin aleyhineyse o sözleşme geçersiz sayılacaktır. Genel işlem koşullarında yer alan bir hüküm, açık ve anlaşılır değilse veya birden çok

anlama geliyorsa düzenleyenin aleyhine yorumlanacaktır. Kişi bilmediği koşullardan sorumlu tutulamayacaktır.

“Kitle Sözleşmesi”, “Katılmalı Sözleşme”, “Tip Sözleşme” denilen sözleşmeler için belirlenen **“Genel İşlem Koşulları”** ile bireyin korunması sağlanacaktır. Genel işlem şartlarının belirleyicileri, tek yanlı, dilediği gibi sözleşmeyi değiştirme ya da yeni düzenleme yapma yetkisine sahip olamayacaktır.

Borçluyu koruma amaçlı, sözleşmelerde uygulanacak faize sınır getirilmiştir. Faiz oranı sözleşmede kararlaştırılmamışsa borcun doğduğu tarihteki mevzuat hükümlerine göre belirlenecektir. Sözleşmede belirlenmiş ise mevzuatta belirlenen oranın % 50’den fazlasını, temerrüt faizinde ise; faiz oranı belli ise mevzuata göre belirlenen oranın % 100’ünden fazlasını aşamayacaktır.

Yeni Kanun ile birlikte ticari hayatımıza **“ÖN ÖDEME-Lİ TAKSİTLE SATIŞ SÖZLEŞMESİ”** adlı yeni bir sözleşme türü getirilmiştir. Sözleşmenin yazılı şekil şartı vardır. Bedelin tamamının ödenmesi ile devir söz konusu olur. Devir tarihine kadar alıcının cayma hakkı vardır. Yeni Kanun ile birlikte kira sözleşmelerinin bazı maddelerinde kiracıya, bazı maddelerinde ise kiraya verene birtakım hak ve yükümlülükler getirilmiştir. Şöyle ki,

Kiralanan şeyin kusurlu olması hâlinde; kiraya veren, teslim tarihine kadar kusurun giderilmesini sağlayacak,

Kiracıya; kiraladığı şeye özen gösterme dışında, komşulara saygılı davranma, kimseyi rahatsız etmeme ve komşularıyla iyi geçinme yükümlülüğü getirilerek (Balkonda mangal yakma, yüksek sesle müzik dinleme, gürültü vb.) aksi durumlar sözleşmeyi fesih sebebi sayılacak, **öncelikle kiracıya 30 gün mühlet içerisinde durumun düzeltilmesi konusun-**

da yazılı ihtar verilecek; kiracının davranışları tahammül edilemeyecek düzeyde ise yazılı bildirimle sözleşme derhal feshedebilecek,

Kiralananda, kiraya verenin izni olmadan değişiklik yapılamayacak,

Kiracı sözleşmeyi süresinden önce feshedebilecek ancak makul bir süre için kira borcu devam edecek,

Kiraya veren, çatı onarımı ve dış cephe boyası gibi giderleri karşılayacak,

Konut ve çatılı işyerlerinde kiracının, sadece kira bedelini değil, elektrik ve su bedelini de ödememesi durumunda kiraya veren tarafından tahliye davası açabilecek,

Konut ve çatılı iş yerlerinde mülk sahibine verilen **depozito miktarı, 3 aylık kira bedelini aşamayacak,**

Kira bedelleri, bir önceki yılda gerçekleşen Üretici Fiyat Endeksi oranını geçmeyecek şekilde arttırılabilecek,

Kanuna göre, kiraya veren, kendisinin, eşinin, alt soyunun, üst soyunun gereksinimi sebebiyle kira sözleşmesinin feshi ve tahliye talebinde bulunmak için dava açabilecek.

Evde Hizmet Sözleşmesi, Pazarlamacılık Sözleşmesi gibi yeni sözleşmeler düzenlenmiştir.

Bir sonucun gerçekleşmesi karşılığında ödül vereceğini ilan yoluyla duyuran kimse, sözünü yerine getirmekle yükümlü olacaktır.

Hâkim, sadece ölümde değil, ağır bedensel zararlarda da, zarar görenin yakınlarına tazminat ödenmesine karar verebilecektir. Yarışta içtihatlarının bulunduğu bu konunun Kanun'da belirtilmesiyle, aralarında resmi nikâh olmayanların, yani nişanlı ve sevgililerin de tazminat istemleri, yasal dayanığa kavuşmuş olacaktır.

İşveren, **psikolojik ve cinsel tacizi** önlemekle yükümlü olacaktır.

Yıllık ücretli izinler, kural olarak aralıksız biçimde verilecek, ancak tarafların anlaşması durumunda izin süresi ikiye bölünebilecektir.

İşçi, **hizmet ilişkisi sona erse bile**, işverenin haklı yararlarının korunması için gerekli olduğu ölçüde **sır saklamakla yükümlüdür.**

Kefalet sözleşmesinde, kefil, **sorumlu olduğu azami miktar ile kefalet tarihini, sözleşmede mutlaka kendi el yazısıyla belirtecektir.**

Kefil olmada eşin yazılı rızası

aranacak, tutarın azalması, kefilin lehine olacak konuların olması durumunda eş rızası aranmayacaktır. Otel, pansiyon gibi yer işletenler, konaklayanların eşyasının yok olması veya zarara uğramasından, otopark ve benzeri yer işletenler, kendilerine bırakılan veya çalışanlarınca kabul edilen motorlu taşıtların zarara uğramasından veya çalınmasından sorumlu olacaktır. Yukarıda özet şeklinde verilen bilgileri dikkatle incelemek ve ileride aleyhimize oluşabilecek durumları önceden engellemek açısından yeni Borçlar Kanunu'nu okumak ve yorumlamak çok büyük önem taşımaktadır. 1 Temmuz 2012' de yürürlüğe girmesi sebebiyle çalışma hayatımızda ve gündelik hayatımızda çok önemli değişiklikler, düzenlemeler yer almıştır. Son dönemde kanunlarımızda yapılan yenilikler ve reformları dikkatle takip etmek, hazırlıkları hızlandırmak ve bilgileri güncellemek yararımıza olacaktır.

KAYNAKÇA:

Dr. DOĞRUSÖZ A.Bumin, " 6098 SAYILI TÜRK BORÇLAR KANUNU" Konulu çalışması, www.resmigazete.gov.tr, 04.02.2011 tarihli 27836 sayılı Resmi Gazete "6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu"

Yeni Borçlar Kanunu'nda tüketicinin aleyhine tek taraflı yazılmış sözleşmeler geçersiz sayılacak, özellikle bankalar ve sigorta şirketleri tarafından vatandaşa imzalatılan milyonlarca sözleşme geçersiz hâle gelecektir. Çünkü Kanun gereği sözleşmelerde hükümler tek taraflı ve tüketicinin aleyhineyse o sözleşme geçersiz sayılacaktır.

YURT DIŞINDAN SAĞLANAN HİZMETLERİN VERGİSEL BOYUTU

Harun Reşit TOKCAN/

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

I. GİRİŞ

¹Yurt içinde faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişi mükelleflerin, yurt dışından mal ithal ettikleri gibi hizmet ithal etmeleri de mümkündür. Mükelleflerin ticari faaliyetlerine bağlı olarak yurt dışından aldıkları hizmetleri yurt içindeki ticari faaliyetleri ile birleştirerek, bu hizmetlerden yurt içinde (Türkiye’de) yararlanmaları sırasında belgelendirdikleri yurt dışı hizmet faturalarını gider kaydetmelerinin vergisel boyutu, bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

Bu durum mükelleflerin sorumlu sıfatıyla KDV ve Stopaj yönünden vergilendirilmesi işlemidir. İlgili hizmetlerin nasıl vergilendirileceği konusuna açıklık getirmek için, öncelikle yasa hükümleri çerçevesinde hizmet, hizmet ithalatı, hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi ve yararlanılması konularına açıklık getirilmesi gerekmektedir.

a) Hizmet

Bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi işlemlerdir.

b) Hizmet İthalı

Hizmet, teslim ve teslim sayılan hâller ile mal ithalatı dışında kalan, yukarıda sayılan işlerin yurt dışındaki kişi veya kuruluşlara yaptırılarak faydasından yurt içinde (Türkiye’de) yararlanılması işlemidir.

Örneğin, yurt dışından borç para alınması, yabancı firmalara nakliye yaptırılması, Türkiye’deki bir proje ile ilgili olarak yurt dışından mühendislik veya montaj hizmeti alınması, yurt dışından know-how, marka kul-

lanım hakkı yahut sigorta, eğitim, sağlık, danışmanlık, haberleşme, yazılım hizmeti alınması, yurt dışında fason iş, tamir, bakım yaptırılması, mal veya personel kiralanması gibi hizmetlerden Türkiye’de yararlanılması hâlinde, hizmet ithal edilmiş sayılmaktadır.

c) Hizmetin Türkiye’de Değerlendirilmesi

Hizmet Türkiye dışında yapılmış, ancak hizmetin bedeli Türkiye’de ödenmişse değerlendirme Türkiye’de yapılmış sayılarak ifa edilen hizmet Türkiye’de vergilendirilmelidir. Ayrıca, hizmet Türkiye dışında ifa edilmiş ve hizmetin bedeli Türkiye dışında ödenmiş olmasına rağmen hizmetin bedeli Türkiye’de ödeyenin hesabına intikal ettirilmiş yani Türkiye’de ödeyenin hesaplarına gider kaydedilmişse yine hizmet Türkiye’de değerlendirilmiş sayılarak vergiye tabi tutulmalıdır.

Yabancı bir gerçek kişi veya kurumun Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcisi yoksa ticari kazancın Türkiye’de elde edildiğinden bahsedilemez. Ayrıca, vergi mevzuatımızda dar mükellefiyet esasına göre vergilendirme ticari ve zirai kazanç ile menkul sermaye iradı dışındaki diğer kazanç ve iratlarda, değerlendirme Türkiye’de yapılmış ise söz konusu kazanç ve irat Türkiye’de elde edildiği kabul edilerek vergiye tabi tutulacaktır. Aynı hüküm, dar mükellef kurumlar için de geçerlidir.

d) Hizmetten Türkiye Dışında Faydalanılması

Yurt dışında, yabancı firma tarafından verilen hizmetten faydalanma Türkiye’de değil yurt dışında gerçekleşmiş olmaktadır. “Hizmet hangi ülkede veriliyorsa yararlanma da orada gerçekleşir.” diyebiliriz. Pazarlama ve tanıtım nedeniyle yurt dışında satın alınan hizmetten yurt dışında yararlanılmıştır, yani hizmet orada tüketilmiştir. Özetle, hizmet nerede ifa ediliyorsa faydalanma da orada gerçekleşir.

¹ Talha Apak,YMM,20.11.2005 tarihli; alomaliye.com. yazısından büyük ölçüde alıntı yapılmıştır.

II. KONUYA İLİŞKİN MEVZUAT VE UYGULAMASI

1. Katma Değer Vergisi Yönünden

Değerlendirilmesi

KDV'nin konusu vergi kapsamına alınmış olan mal teslimleri ve hizmet ifalarıdır. KDV Kanunu'nun 1. maddesinde de ifade edildiği üzere, bu işlemleri yapanların yabancı uyruklu olup olmamaları, ikametgâhlarının, işyerlerinin, kanuni merkezlerinin veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemin mahiyetini değiştirmez ve KDV'nin doğuşunu etkilemez.

Katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti üzerine oturtulan bir mükellefiyet türüdür. Dar mükellefiyet esasında KDV yönünden yapılacak bir vergilendirmede Gelir Vergisi Kanunu'nun dar mükellefiyetle ilgili 7. maddesi hükmü referans olarak alınacaktır. Türkiye'de işyeri ve kanuni temsilcisi bulunmayan dar mükelleflere yapılan ödemelerden gelir veya kurumlar vergisi tevkifatı yapılmadığı için, katma değer vergisi için de tevkifat yapılmayacaktır. Bunun nedeni şudur: KDV teorisinde "hizmetin ifa edildiği yer" esas olarak, hizmeti arz edenin iş yerinin veya iş merkezinin veya ikametgâhının bulunduğu yerdir. Hizmetten faydalanılan yer de hizmetin ifa edildiği, yani işin yapıldığı yerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre dar mükelleflerin ticari kazanç elde edebilmesi, münhasıran Türkiye'de işyeri olması veya daimi temsilci bulundurmasına bağlıdır. Yurt dışındaki tanıtım veya pazarlama hizmeti nedeniyle yabancı firmanın Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi yoksa veya olmakla bir-

likte yurt dışındaki hizmet bu işyeri veya daimi temsilci tarafından verilmemiş ise ne Gelir veya Kurumlar Vergisi ne de Katma Değer Vergisi yönünden vergilendirme yapılabilir. Değerlendirme nedeniyle Katma Değer Vergisi uygulayabilmek için söz konusu hizmetin serbest meslek faaliyeti, ücret veya gayrimenkul sermaye iradı ya da diğer kazanç ve irat kapsamında olması gerekir. Komisyonculuk faaliyetinin ticari kazanç olduğu açıktır. Ticari kazançta değerlendirme unsuru vergilendirme için geçerli değildir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesindeki "hizmet ithali" kavramından anlaşılması gereken de Gelir

Vergisi'ne tabi hizmet işlemleridir. Ticari kazanç kapsamındaki hizmet ithalleri katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye'de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır.

KDV Kanunu'nun 9. maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hâllerinde ve gerekli görülen diğer hâllerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir.

Başka bir anlatımla, yabancı kişi, kuruluş ve firmalarca yapılan hizmetler, Türkiye'de yapılmış (ithal edilmiş) sayılmakta ise vergilemenin 9. maddesi uyarınca, yani

“ Yurt dışındaki
tanıtım veya
pazarlama hizmeti
nedeniyle yabancı
firmanın Türkiye'de
iş yeri veya daimi
temsilcisi yoksa veya
olmakla birlikte
yurt dışındaki
hizmet bu işyeri
veya daimi temsilci
tarafından verilmemiş
ise ne gelir veya
kurumlar vergisi
ne de katma değer
vergisi yönünden
vergilendirme
yapılabilir. ”

KDV sorumlusu eliyle yapılması gerekmektedir. İhraç mamullerimizin pazarlanması amacıyla verilen komisyonlar ile yine yurt dışında yapılan ilan ve reklam hizmetlerinin bedelleri için KDV sorumluluğu aranmayacağına dair 30.05.1989 tarihli ve 266 nolu, Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararı da mevcuttur.

15 Seri nolu KDV Genel Tebliği'ndeki,

"Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanun'un 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir."

biçimindeki açıklama ile bu yetki kullanılarak KDV sorumluluğu getirilmiştir.

Buna göre, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince yurt dışından bir hizmet ithal edildiğinde, hizmeti ithal eden tarafından hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanması ve bu KDV'nin 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Ancak bunun için ithal edilen hizmetin KDV'nin konusuna girmesi ve vergiden istisna edilmemiş olması gerekir. Hizmeti ithal eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri sorumlu sıfatıyla beyan etmiş oldukları KDV'yi 1 nolu KDV beyannamelerinde indirim konusu edebilirler. Ancak ödenmiş olan KDV'nin KDV Kanunu'nun 30. maddesinde sayılan indirilmeyecek KDV arasında yer almaması gerekir.

Örneğin; X A.Ş. Türkiye'de inşa ettireceği fabrikanın projesini yurt dışındaki bir firmaya çizdirmiştir. Buna göre X A.Ş. bu hizmetten Türkiye'de yararlandığından bu işlem KDV'nin konusuna girmektedir. Projeyi çizen firmanın Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması varsayımı altında bu işleme ilişkin KDV'nin X A.Ş. tarafından 2 Nolu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekir. Beyan edilen bu vergi 1 nolu KDV beyannamesinde

indirim konusu yapılır.

Faydalanma Türkiye'de olmak ve KDV'yi önleyen özel bir hüküm bulunmamak kaydıyla;

Yurt dışından teknik hizmet, montaj hizmeti veya danışmanlık hizmeti alınması,

Yurt dışından gayri maddi hak alınması veya kiralanması (know-how, marka vs.),

Yurt dışından kiralanmış menkulün (örneğin bir iş makinesinin) Türkiye'ye getirilip kullanılması,

Yurt dışından yazılım hizmeti alınması,

Yurt dışından tamir-bakım hizmeti alınması,

Bir yurt dışı firmasının personeli olan kişinin, geçici süreyle Türkiye'de görev yapması

gibi hizmetler KDV sorumluluğu gerektirmektedir.

Maliye Bakanlığının Konu Hakkındaki Görüşü:

30.05.1989 tarihinde onanan 266 nolu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararına göre, yurt dışında ifa edilen ve faydalanılan pazarlama ve reklam hizmetleri Türkiye'de katma değer vergisine tabi tutulamaz. Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde ise, ticari kazançlarla ilgili olarak değerlendirme hükmü bulunmamaktadır. Değerlendirme sadece ücret, sair kazanç ve serbest meslek faaliyeti kapsamına giren hizmet ifaları için geçerli olabilir.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca verilmiş özelge şöyle diyor:

"Fransa'da bulunduğu müşteriye, adı geçen (Türk) firmasının mal ihraç etmesini sağlayan Fransız firmasının verdiği müşteri bulma hizmetinin Fransa'da verildiği, şirketin hizmetten Fransa'da yararlandığı ve verilen hizmetin mal ihracatına yönelik olduğu hususları göz önünde tutulduğunda, Fransız firmasının aldığı komisyon KDV'ye tabi bulunmamaktadır."

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesine göre Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal teslimi ve hizmet ifaları Katma Değer Vergisi'ne tabi bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığının konu ile ilgili vermiş bulunduğu 20.09.1999 tarihli özelgesinin özeti aşağıdaki gibidir:

1. Türkiye'den ihraç edilecek mallar için yurt dışındaki

gerçek ve tüzel kişiler tarafından verilen mümessillik komisyonu, pazarlama, masraf aktarımı, reklam hizmeti bedeli ile aracılık komisyonu gibi hizmet bedellerinin, yurt dışında ifa edilmesi ihracatçı firmanın bu hizmetlerden yurt dışında faydalanması ve hizmetin yurt dışında tüketilen ihraç malına yönelik olması nedeniyle Katma Değer Vergisi'nin konusuna girmemektedir.

2. Reklamasyon giderlerinin ihracatın yapıldığı ülkedeki müşterinin vereceği fatura veya ilgili ülke mevzuatına göre fatura yerine geçen belgelerle tevsiki asıldır. Ancak, bu tür bir belgenin alınamadığı durumda ihracatçı firmanın yeni bir belge düzenleyerek önceki faturayı iptal etmesi ve reklamasyon bedeline isabet eden kısmın iade edildiğini gösterir bir belgeyi de ispat vesikası olarak kullanması mümkündür.

Türkiye'den ihraç edilecek mallar için yurt dışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından verilen mümessillik komisyonu, pazarlama, masraf aktarımı, reklam hizmeti bedeli ile aracılık komisyonu gibi hizmetlerin yurt dışında ifa edilmesi, ihracatçının bu hizmetlerden yurt dışında faydalanması ve hizmetin yurt dışında tüketilen ihraç malına yönelik olması nedeniyle Katma Değer Vergisi'nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle adı geçen firmanın bu hizmetler karşılığında yurt dışındaki firmalara ödediği bedeller üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi söz konusu değildir.

2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu (Stopaj) Yönünden Değerlendirilmesi

Yurt dışında yerleşik kişi ve kurumlar, Türkiye'de mukim gerçek ve tüzel kişilere hizmet sunmak suretiyle elde ettiği gelirler nedeniyle ve vergi anlaşmalarında aksine hüküm olmaması şartıyla Türkiye'de gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Burada vergileme, yurt dışında mukim gerçek ve tüzel kişiler için genellikle de stopaj yoluyla yapılmaktadır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında yapılacak stopajın şartları:

Hizmeti sunan yurt dışında mukim bir gerçek kişi olmalıdır.

Yapılan hizmet niteliği itibarıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında tevkifat yapılacak hizmetler arasında sayılmalıdır.

Kendisine hizmet sunulan kişi veya kurum Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yer alan tevkifat yapmak zorunda olanlar arasında sayılmalıdır.

İlgili ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olmamalıdır veya vergi anlaşmasında stopajı engelleyici bir hüküm bulunmamalıdır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında yapılacak stopajın şartları:

Hizmeti sunan yurt dışında mukim bir kurum olmalıdır.

Yapılan hizmetin niteliği itibarıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında tevkifata tabi olması gerekir.

İlgili ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olmamalıdır veya vergi anlaşmasında stopajı engelleyici bir hüküm bulunmamalıdır.

GVK'nın 94. maddesi ile KVK'nın 30. maddesi kapsamında yapılacak stopajlarda en önemli fark şudur. GVK'nın 94. maddesi kapsamında yapılacak stopajı sadece ilgili maddede sayılan gerçek veya tüzel kişiler yaparlar. KVK'nın 30. maddesi kapsamında stopaj yapacak gerçek kişi veya kurumlar ise sayılmamıştır. Burada stopajı yapacak olan, kazanç ve iratları sağlayanlardır.

Buna göre, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yapılan:

Her nevi komisyon ödemeleri,

Yurt dışında yapılan ilan veya reklam bedeli ödemeleri,

Yurt dışında gerçekleşen taşıma bedeli ödemeleri,

Sigorta primi ödemeleri,

Yurt dışında yaptırılan fason iş bedeli ödemeleri,

Gözetim ücreti ödemeleri,

Yurt dışı seyahatlerde ortaya çıkan ödemeler (otel, lokanta, ulaşım, haberleşme vs.),

Fuar katılım ücreti ödemeleri,

Uydu kirası ödemeleri,

ile sair benzeri ödemeler, “ticari” nitelikli olduklarından stopaj kapsamına girmemektedirler.

Buna karşılık yurt dışından sağlanan,

- Elemanların ücretleri (Yabancı bir kuruluşun elemanının Türkiye'deki bir firmanın personeli veya yöneticisi olarak çalışması nedeniyle söz konusu yabancı kuruluşa yapılan ödeme “ücret” niteliğindedir ve KVK'nin 30. maddesi uyarınca stopaja tabidir),
- Mühendislik, montaj, danışmanlık, eğitim hizmeti, özel yazılım yaptırılması, tercüme yaptırılması gibi serbest meslek hizmeti niteliğindeki hizmet bedelleri, Kiralama hizmeti karşılığında yapılan ödemeler (Finansal kira veya normal kira),
- Borç verme, mevduat ve benzeri fonlamalar karşılığında ödenen faizler,
- Telif, imtiyaz, ticaret unvanı, marka, know-how ve benzeri gayrimaddi haklar için ödenen bedeller veya kiralar gibi, GVK'nin 94. veya KVK'nin 30. maddesi kapsamında bulunan ödemelerde, vergi anlaşmasında stopajı önleyen bir hüküm olmadığı sürece, gerekli oranlar üzerinden stopaj yapılması icap etmektedir.

3. Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi

Yurt dışına mal veya hizmet ihraç eden işletmelerin yurt dışında yaptıkları reklam ve pazarlama giderleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan genel giderlerdendir. Yurt dışından sağlanan hizmetlerin belgelendirilmesi ve ilgili giderlerinin ticari kazancın tespitinde dikkate alınması konusunda bir tereddüt yoktur. Yurt dışı harcamaların belgelendirilmesi ile ilgili olarak öteden beri istenen tevsik edici belgelerin alınmış olduğu ülkede bulunan yurt dışı temsilciliklerimizce Türkçeye tercüme ve tasdik edilmesi şartının kaldırılması ile birlikte, belgelendirme ile ilgili de bir özelliğin kalmadığı düşünülebilir.

4. Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerin Karşılığının Belgelendirilmesi

22.01.1997 tarih, 22885 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 253 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeye göre; yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerce Türkçeye

tercüme ve tasdik edilme zorunluluğu kaldırılmıştır. Yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükelleflerin, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bilgileri, belgenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstermeleri gerekir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi hâlinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar. Öte yandan, yurt dışında yapılan ve belgelendirilemeyen bir kısım giderlerin de götürü olarak dikkate alınması mümkündür.

Yurt dışı ihracat komisyonu ödemelerinin katma değer vergisine tabi olmadığına ilişkin Maliye Bakanlığı görüşünde de pazarlama ve reklam hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerin suni olarak artırılabilmesi ve bu suretle vergi kaybına neden olunabileceği endişesinin taşındığı belirtilerek söz konusu ödemelerin gider kaydedilebilmesi için yurt dışındaki firmadan alınacak bir belge ile (fatura) belgelendirilmesi, ayrıca bu belgenin alınmış olduğu ülkede bulunan yurt dışı temsilciliklerimizde Türkçeye tercüme ve tasdik ettirilmesi gereklidir.

Ancak, Maliye Bakanlığınca yayımlanan 253 seri nolu VUK Genel Tebliği ile bu uygulamaya son verilmiş olup ilgili tebliğin son bölümünde aşağıdaki ifade yer almaktadır.

“Buna göre, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri belgenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi hâlinde mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar”

Burada öne çıkan en önemli husus; hizmet karşılığı alınması gereken belge gelmeden (temin edilmeden) bir miktar avansın ödenmesi veya tamamının ödenmesi gider yazılması için yeterli olmayıp gider yazılması için belgenin temini şarttır. Ancak, belge temin edildiği hâlde hizmet bedelinin henüz ödenmeden sadece belgeye dayanarak gider yazılıp yazılmayacağı konusu tartışmalıdır.

III. SONUÇ

Yurt dışında mukim kişi ve kuruluşlardan hizmet alınması, gümrükleme işlemine tabi olmayıp, hizmeti alan Türkiye mukimine, KDV ve Stopaj sorumluluğu getirmektedir. Ancak, bu işlemler için ithal edilen hizmetin KDV'nin konusu-

na girmesi ve vergiden istisna edilmemiş olması gerekir. Ayrıca Gelir ve Kurumlar Vergisi stopajı yapılabilmesi için de yapılan hizmetin GVK'nın 94. maddesi veya KVK'nın 30. maddesi uyarınca tevkifata tabi bir işlem olması ve aynı zamanda karşı ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olmaması veya anlaşmada stopajı önleyici bir hüküm bulunmaması gerekir.

Yurt dışından sağlanan hizmetler karşılığı, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri belgenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi hâlinde mükellefler bu belgelerini yurt dışı temsilciliklerince tercüme ettirmek zorundadırlar. Hizmetin türü ile faydasının yurt içi ve yurt dışı değerlendirme sonucuna göre de vergilendirilmesi gerekmektedir.

Yüksek tutardaki faturalar için yurt dışı temsilciliklerimizin onayı mutlaka aranmalıdır. Aksi hâlde, gelişen teknolojinin de etkisiyle, kötü niyetli mükellefler, kendi hazırladıkları ya da bastırdıkları faturaları, yurt dışından almış gibi düzenleyerek, kayıtlarına gider olarak yazabilirler. Bundan da trilyonluk vergi kaybı doğar. Uygulamada inceleme elemanlarının vergi incelemesi sırasında yurt dışına gidemediği ve yurt dışında karşıt inceleme yapamadığı da göz önüne alındığında olayın önemi kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Hizmet faturasının geç intikal etmesi hâlinde ise, KDV'nin faturanın düzenleme tarihinin ait olduğu vergilendirme döneminde beyan edileceği hususu dikkate alınarak sorumlu sıfatıyla KDV beyanının VUK'un 371. maddesine göre, pişmanlıkla yapılması ve ödenmesi, bu şekilde ödenen KDV'nin ise ödemenin yapıldığı yıl aşılıp aşılmamak suretiyle indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Hizmetle ilgili fatura ve benzeri belgenin, hizmetten faydalananın eline muhtelif nedenlerle gecikmeli olarak geçmesi de sıklıkla rastlanan bir durumdur. Bu şekilde, gecikmeli olarak KDV sorumlusuna ulaşmış belgeler bakımından beyan zamanı konusunda da tartışma yaşanmaktadır. Bu durumda belgenin vergi sorumlusunun eline geçtiği tarih (tebellüğü) itibarıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

Bize göre de;

Hizmetten yurt içinden yararlanılmış ise KDV'ye tabi tutu-

larak vergilendirilmesi, hizmetten yurt dışından yararlanılmış ise KDV'ye tabi tutulmadan giderleştirilmesi gerekir. Hizmetin konusu ücret, serbest meslek, sair kazanç ve irat ise stopaja tabi tutularak vergilendirilmesi, hizmetin konusu ticari kazanç ise stopaja tabi tutulmadan giderleştirilmesi gerekir. Yurt dışına ödenecek hizmet bedeli net olup, KDV veya stopajın hesabında hizmet bedelinin brüt tutarı dikkate alınmalıdır.

Yurt dışından temin edilen hizmetler karşılığı alınan yüksek tutardaki faturalar için yurt dışı temsilciliklerimizin onayı mutlaka aranmalı, yurt dışından gelen faturaların temin edilen hizmet ve bu hizmetin de mükellefin ticari faaliyeti ile ilgili ve uyumlu olmasına dikkat edilmelidir.

Yurt dışından sağlanan hizmetler karşılığı, temin edilen belgelerin bedellerinin ne şekilde ödeneceğine dair mevzuatımızda açık bir ifade veya düzenleme bulunmamakla beraber, yurt dışından sağlanan hizmetler karşılığı temin edilen belgelerin (fatura) bedellerinin kambiyo mevzuatı dışında tutulmuş olmasından dolayı, ödemelerin banka aracılığı ile yapıldıktan sonra gider yazılmasında fayda görmektedir. İthal edilen mal bedelinin ödenmesi veya prosedürü kambiyo mevzuatına tabi olduğu ve ilgili bankaların kambiyo birimlerince de takip edildiği bilinmektedir. Ancak, hizmet bedelinin takibi kambiyo mevzuatı dışında olması veya bankaların kambiyo birimlerince takibi söz konusu olmadığından konu tamamen mükellefin takibat ve işlemlerine bırakılmış bulunmaktadır.

Hizmetle ilgili fatura ve benzeri belgenin, hizmetten faydalananın eline muhtelif nedenlerle gecikmeli olarak geçmesi hâlinde, gecikmeli olarak KDV sorumlusuna ulaşmış belgeler bakımından beyan zamanı, belgenin vergi sorumlusunun eline geçtiği tarih itibarıyla olmalıdır.

Globalleşen ekonomi, uluslararası rekabet, iç ve dış pazarlarda yaşanan ekonomik sıkıntılar vb. gelişmeler karşısında, dış ticaret mevzuatı ve vergi düzenlemeleri ilişkisinin çok iyi kurularak, düzenlemelerin de buna göre yapılmasında fayda bulunmaktadır. Ayrıca, yurt dışından sağlanan hizmetler için temin edilen belgelerin ne şekilde vergilendirileceğine (hizmetin türü, hizmetten nerede ve nasıl yararlanıldığı) yönelik uygulamada hatalı işlemler veya farklı uygulamaların önüne geçmek için, idare tarafından günün koşullarına göre sağlıklı bir düzenlemeye (tebliğ) ihtiyaç duyulmaktadır.

İKMALEN, RE'SEN VE İDARECE TARH

Şükran TÜRKAN

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Vergi sistemimiz, esas itibarıyla “beyan” esasına dayanmaktadır. Vergi İdaresi, mükelleflerin gönüllü uyumlarına ve vergi bilinçlerine, aksi bir durum ortaya çıkana kadar, güven duymaktadır.

“Beyan” kelimesini ise Türk Dil Kurumu, “bildirim” olarak tanımlamaktadır.

Buna göre beyan, esasta, mükelleflerin elde ettiği gelirlerini bizzat kendilerinin idareye bildirmesine dayalı bir sistem olarak açıklanabilmektedir.

Ülkemizde de bahsedilen şekilde vergi matrahları mükellef tarafından saptanıp bildirilmektedir.

Mükellef tarafından bildirilen vergi matrahının, kanunlara uygunluğu ve doğruluğu vergi dairesi tarafından kontrol edilmekte olup vergi dairelerince yapılan kontroller neticesinde mükellefin eksik veya hatalı beyanda bulunduğunun ya da hiç beyanda bulunmadığının tespiti durumunda ise vergi, vergi idaresince tarh edilmektedir.

Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağın miktar olarak tespit edilmesidir. Verginin tahakkuku ise, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir.

Bu makalede, mükellef tarafından yapılan beyanların kanunda öngörülen şekilde yapılmaması veya eksik yapılması durumunda ödenecek verginin vergi idaresince belirlenmesinin çeşitleri ve şartları anlatılmaktadır.

A-İKMALEN VERGİ TARHI

İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir

matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

Özel kanunlarında ikmalen tarhiyata ilişkin olarak yer alan hükümler saklıdır.

(VUK, 29. maddesi)

İkmalen tarhiyat yapılabilmesi için aşağıda sayılan iki ana koşulun birlikte bulunması gerekmektedir:

- Daha önce aynı vergi için bir beyanname verilmiş olması veya başka şekillerde bir tarhiyat yapılmış olması,

- Bu tarhiyata ilişkin matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespit edilmiş olması.

B-RE'SEN VERGİ TARHI

Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılmaktadır. Vergi beyannamelerinin matrah kısımlarına sıfır(0) yazılması da bir beyan olmakla birlikte hiç matrah yazmamak bildirmemek anlamına gelmektedir. Bu da ileride mükelleflerin gerçek durumlarını özellikle ihtilaf aşamasında, izahını güçleştirmektedir.

Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir:

Re'sen tarhiyat şartları

Vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği hâlde verilmemesi, Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması,

Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış olması, tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemiş olması,

Defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla kanıt olmaya elverişli olmaması, Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması,

Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerce imzalanma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalatılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi.

Yukarıda sayılan şartların mevcut olması durumunda vergi, vergi idaresince re'sen tarh edilir. (VUK, 30. maddesi)

Yukarıdaki 2. bentte yazılı hâlin 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 bil-



İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.



gileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse defter ve vesikalar ihticaca salih (delil sahibi) bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah, defter ve vesikaları kayıtlarına göre tespit olunacak miktardan fazla olamaz.

Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.

Yukarıdaki bentlerin hükümlerine göre re'sen vergi tarhını gerektiren bir sebep yanında ikmalen vergi tarhını da lüzumlu kılan bir durum mevcut ise re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. Re'sen takdir sırasında ikmal tarhiyatına mesnet olan matrah farkı nazara alınmışsa vergi tarhı sırasında evvelce tarh edilmiş olan vergi indirilir.

Matrah veya matrah farkının re'sen takdir edilebilmesi için mutlak surette yukarıda sayılan takdir sebeplerinden birinin bulunması gerekir.

C-VERGİNİN İDARECE TARHI

Verginin idarece tarhı, 29. ve 30. maddeler dışında kalan hâllerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zama-

nında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.

Bu takdirde vergi, 131. madde mucibince tanzim edilen yoklama fişine müsteniden tarh olunur.

Bu şekilde tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir taraftan, mükellefin bilinen adresine posta ile yollanır; diğer taraftan mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini, tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösterir bir ilan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır.

İlanın asılması keyfiyeti ve tarihi tutanakla tespit olunur.

Verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesinde dava açma süresi; mükellefin bilinen adresinde tebligat yapıldığı hallerde tebliğ tarihinden, aksi halde tutanakla tespit olu-

nan ilan tarihinden başlar. (VUK, mükerrer 30. maddesi)

İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tüm tarhiyatlar için vergi dairesince ihbarname düzenlenir. Düzenlenen bu ihbarnameler tebliğ edilmek üzere mükelleflerin bilinen adreslerine posta yolu ile gönderilmektedir.

Mükelleflerin bu tebliğ tarihinden sonraki 30 günlük sürede kullanmaları gereken itiraz/indirim/uzlaşma gibi hakları olduğunu unutmamaları kendileri açısından çok büyük önem arz etmektedir.

Kaynak:

VUK

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı

Yayın No: 42

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 sonunda, "Kaynakça" başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, Costing, 4* Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, "An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations", The Accounting Historians Journal, December 1992, Volume 19, Number 2, s. 79-103.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.

8- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın disketteki biçimiyle yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.

Yazışma Adresi

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

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



İZMİR MALİ MÜŞAVİRLER ODASI MUHASEBE EĞİTİM VE ARAŞTIRMA ENSTİTÜSÜ

İZMİR CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS ACCOUNTING EDUCATION AND RESEARCH INSTITUTE

- BİLGİSAYARLA MUHASEBE YARDIMCI
ELEMEN YETİŞTİRME
- EXCEL KURSU
- KOBİ - TFRS KURSU
- BAĞIMSIZ DENETİM UZMANLIĞI
- İNŞAAT MUHASEBESİ
- DIŞ TİCARET MUHASEBESİ
- SOSYAL GÜVENLİK UZMANLIĞI



**Hedefinize ulaşmanız için
yanınızda olalım**



Diğer kurslarımız için bize ulaşın...



**Geleceğiniz için
harika başka fikirlerimiz
de var!**



Mali Müşavir Yazılımı

LUCA KOZA

Ticari Paket ve Kurumsal Çözümler



**TÜRMOB
TESMER**
www.tesmer.org.tr

www.luca.com.tr



Türkiye'nin ilk web tabanlı merkezi muhasebe sistemi

Ankara

TESMER
Temel Eğitim ve Staj Merkezi
LUCA Proje Departmanı (Merkez)
Dikmen Caddesi No:562 Dikmen/ANKARA
LUCA Çağrı 444 60 60
Tel : +90 312 475 53 00
Fax : +90 312 475 60 05

İstanbul

TESMER (ISMMMO BİNASI'NDA)
İstanbul Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası
Luca Proje Departmanı (Şube)
Kurtuluş Caddesi No: 114 Kurtuluş, Şişli/İSTANBUL
Tel : +90 212 291 36 99 (5 hat pbx)
+90 212 247 62 87 (2 hat pbx)

İzmir

TESMER
İzmir Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası
Luca Proje Departmanı (Şube)
Cumhuriyet Bulvarı No: 79/8 Pasaport/İZMİR
Tel : +90 232 446 83 55 - +90 232 446 83 95