

Değerli Meslektaşlarım  
ve Değerli Okurlarım.

Dayanışma dergimizin bu yıl ki son sayısında da görüş ve önerilerimi sizlerle paylaşmaktan onur duyduğumu belirterek sözlerime başlamak istiyorum.

2010 Yılı, meslektaşlarımız açısından çok hareketli geçti. İşlerimizin yoğun olması nedeniyle stresli günler geçirdik. Bazen üzüldük, bazen güldük bazen de günü birlik mutluluklar yaşadık. Mesleğimiz açısından bu yılın en büyük kazanımı ise Kasım ayında gerçekleşen mesleğimizin değişim ve dönüşümünü zorunlu kılacak önemli gelişmedir;

- Uzun süredir beklediğimiz KOBİ’lerde uygulanacak muhasebe standartları tebliğinin yayınlanması
- Diğeri ise yıllardır her platformda dile getirdiğimiz asıl işimiz olan denetim . Ve sonunda 01 Kasım 2010 günü Türmob Bağımsız Denetim Merkezi’nin Resmi Gazete’de yayımlanan 1 nolu tebliğidir

Bu iki önemli gelişme mesleğimizde unutamayacağımız önemli günler arasına girecektir.

Bu iki güzel haberin yanı sıra size diğer bir önemli gelişmeden de bahsetmek istiyorum. Uzun süredir Türkiye Büyük Millet Meclisi gündeminde bekleyen Türk Ticaret Kanunu tasarısının iktidar ve muhalefet partilerin temsilcileri bir araya gelerek Ocak 2011 de yasallaşması için uzlaşmaya varmalarıdır. 1957 yılından beri değişmeyen ve güncelliğini yitiren TTK’nun değişmesi AB normlarına uygun ve ticari hayatın ihtiyaçlarını karşılayacağı uygulama alanı bulan güncel bir kanun olacağı gibi bizim mesleğimizde de önemli gelişmeleri beraberinde getirecektir.

Mesleğimizde yaşanan bu önemli gelişmeler karşısında meslektaşlar olarak, eski alışkanlıklarımızı ve birikimlerimizi yok edeceği için yeni gelişmelere uyum sağlayacak şekilde hem kendimizi hem ofisimizi hem de personelimizi hatta hizmet verdiğimiz müşterilerimizin alt yapılarını hazırlamamız gerekiyor. Aksi taktirde sistemin gerisinde kalır eski geleneklerle sürdürmeye çalıştığımız stresli işlerimize devam etmek zorunda kalırız.

Önümüzdeki günlerde çok tartışılacak olan “Bağımsız Denetim”in tek başına yapılması mantıklı gözüküyor. Ekip anlayışı ile yeni organizasyonlar kurarak daha verimli ve kaliteli hizmet verileceği görüşü kabul görecektir. Bu nedenle bilgi ve birikimleri farklı meslektaşların bir araya gelerek şirketleşmesi ve kurumsal bir yapı oluşturarak denetim faaliyeti yapmaları ile hem başarıyı hem de rekabet etme şansını yakalamış olacağız. Önümüzdeki yıl içinde şirketleşme ve ortaklıklara ilişkin yönetmeliğin yayınlanması gündeme acil olarak gelmeli ve meslektaşlarımızın kuracakları şirketlerin önü açılmalıdır.

2011 yılında tüm bu gelişmeler nedeniyle çok yoğun eğitim çalışmaları ile baş başa kalabiliriz. Bu yeni muhasebe düzenine adapte olmak için çok çalışmalıyız Bu konuda herkes üzerine düşeni yapmalıdır. Biz yöneticiler kapsamlı ve yoğun bir eğitim programı ile karşınıza çıkacağız. Uzerimize düşen her görevi sorumluluk bilinciyle yapmaya hazırız. Uygulayıcı olarak siz değerli meslektaşlarımızın da bu bilinçle yapmış olduğumuz eğitim amaçlı her çalışmamıza, seminerlerimize katılarak katkı koymanızı bekliyoruz.

TÜRMOB 2011 yılında sürekli meslek içi eğitimi uygulamasını hayata geçirirse, yapacağımız eğitim amaçlı toplantılara katılarak kredi alınacak olması, katılımı fazlaştıracığından eğitime uygun salon bulma sorunu da beraberinde gündeme getirecektir. Bu sorunumuzu da Alsancak da aldığımız yeni binamızı hizmete geçirerek çözmüş olacağız.

Yukarıda kısaca değindiğim tüm bu gelişmeleri meslektaşlara aktarmayı ve bu sürece hazırlamak için Odamız olarak yeteri kadar bilgi ve beceriye sahip kadromuzun olduğunu ifade ederek; bu gelişmelerin meslektaşlarımıza ülkemize yararlar sağlayacağı inancıyla yeni yılınızı kutlar, ülkemize barış size ve ailenize mutlu ve kazanç dolu günler getirmesini temenni eder,

Sevgi ve saygılar sunarım.

# içindekiler...

Feyzullah TOPÇU ..... 1

## HAKEMLİ YAZILAR

Dr. **Serkan TERZİ** / Dr. **İlker KIYMETLİ ŞEN**

Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Kriz .....7

Öğr. Gör. Dr. **Mert ERER**

Axor Te Projesi Çerçevesinde Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması .....21

## HAKEMSİZ YAZILAR

Prof. Dr. **Beno KURYEL**

Karikatür ve Felsefeye Matematikten Bakmak..... 35

**Barış ULUDAĞ**

Yurtdışı Şüpheli Alacakları için Karşılık Ayrılması..... 37

**Kadri KABAK**

İhbar Öneli ve Tazminatında Tavan Var mı? ..... 40

Dr. **Özkan BİLGİLİ**

Ücretsiz İzinli İşçinin Sağlık Hakkı ..... 43

Dr. **Ö. Hakan ÇAVUŞ**

Sosyal Güvenlik Mevzuatında Yapılacak Son Düzenlemeler ..... 46

**Özgür ÇİLİNGİROĞLU / Seda ÖZGÖREN**

Bilanço Okumak için Temel Analiz Teknikleri: Du Pont Analizi ..... 50

**Ramazan ALKAN**

Vergilendirme Dönemi Geçtikten Sonra  
Kayıtlara Alınan Faturaların KDV Yönünden Durumu..... 58

**Hilal TAŞPINAR BÜLÜÇ**

Konsinye İhracat ..... 69

Av. **Akın GENCER**

Vergi ve İlişkili Olarak Ceza Hukuku Yönünden  
Suç ve Cezalar ile Muhattaplarına Yönelik Genel Bir Değerlendirme ..... 63

**Fisun ILIZ**

Dahilde İşleme..... 76

|   |         |
|---|---------|
| <b>Dr. Mustafa ALPASLAN</b><br>Serbest Meslek Kazançları ve "Envanter Defteri" Tasdiki Tartışmaları .....                   | 81      |
| <b>Dilek ÇETİNKAPLAN</b><br>Ciro Primlerinin Hangi Dönem Kayıtlarında Yer Alacağı ve KDV Karşısındaki Durumu .....          | 85      |
| <b>Harun Reşit TOKCAN</b><br>Şirketlerde Ortaklar Cari Hesabının Kullanımından Dolayı Çıkabilecek Problemler .....          | 88      |
| <b>Mustafa YILMAZ</b><br>Ticari Defterlerin Kapanış Tasdiki Delil Olma Niteliği ve Şartları .....                           | 92      |
| <b>Metin HEPYÜKSELEN</b><br>Hizmet İhracatında KDV İstisnası Uygulaması .....   | 95      |
| <b>Engin MALAY</b><br>Amortisman 2 .....  | 99      |
| <b>Zeki KAPTAN</b><br>Mükellefiyetin ve Tüzel Kişiliğinin Kapatılması .....   | 102     |
| <b>Osman BULUT</b><br>Sosyal Güvenlik Kurumu'nda Asgari İşçilik Bildiriminde Son Düzenlemeler .....                         | 104     |
| <b>Nazlı KOCABIYIK</b><br>Vergi Affı .....  | 108     |
| <b>Sultan TUTGAÇ</b><br>Sigortalıların ve İşverenlerin Bildirim Yükümlülüğü .....   | 110     |
| <b>Eda KAYA</b><br>Defter ve Belgelerin İncelemeye Değil, Mahkemeye İbrahim Edilmesinin<br>Hukuki Sonuçları Nelerdir? ..... | 112     |
| <b>Ali TEKİN</b><br>Adresinde Bulunmayan Mükelleflerle İlgili Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar .....                        | 114     |
| <b>Yayın Koşulları</b> .....  | 115-116 |
| <b>Makale Sunum Formu</b> .....   | 117     |

**İzmir SMMMO Adına Sahibi  
Yönetim Kurulu Başkanı**  
Feyzullah TOPÇU

**Mali İşler Koordinatörleri  
Yönetim Kurulu Başkan Yrd.**  
İlhan BORA

**Sorumlu Müdür  
Oda Sekreteri**  
Hüseyin HAMAMCILAR

**Genel Yayın Yönetmeni**  
Yavuz ÖZMAKAS

**Yayın Kurulu**  
Hatice ÖZTEKİN  
Özge YILMAZ  
Aslı TENGİZ  
Murat BAĞCI  
Engin MALAY  
Nazlı KOCABIYIK

**Bilim Kurulu**  
Rıfat T. NALBANTOĞLU  
TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi  
TESMER Sekreteri

**İsmail İŞİK**  
YMM

**Özkan BİLGİLİ**  
SSK Müfettişi

**Yener GÜVEN**  
Çalışma Sosyal Güvenlik Bakanlığı  
Baş İş Müfettişi

**Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ**  
Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF.

**Prof. Dr. Serdar ÖZKAN**  
Ekonomi Üniversitesi

**Doç. Dr. Erdal ÖZKOL**  
Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF.

**Sayfa Tasarım**  
Birsen BAĞARDI KÖSEOĞLU

**Düzeltilen**  
Hacer ÖZMAKAS

**Basım Yeri**  
Ayan Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti.  
Fatih Cad. No: 105/124  
Çamdibi İş Merkezi Çamdibi / İZMİR  
Tel & Faks: 0.232 433 88 45 - 433 89 69  
Basım Tarihi: Ocak 2010

**DAYANIŞMA** Sayı: 110  
Süreli Yerel Yayın

İki aylık mesleki dergi

İzmir SMMMO üyelerine ücretsiz olarak gönderilir.  
Gönderilen yazıların yayımlanıp yayımlanmamasına, İZSMMMO Yö-  
netim Kurulu karar verir. Yayımlanan yazılardaki sorumluluk yazarlar-  
ına, 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

|           |   |           |  |
|-----------|---|-----------|--|
| 701       | Feyzullah Topçu (Oda Başkanı)             | 312       | Haksız Rekabet   |
| 702 - 712 | Metin Aksoy                               | 501 - 511 | Yasemin Yıldız (Santral -Gelen - Giden<br>Evrak Özlük İşleri - Tahsilat) |
| 706       | İlhan Bora (Başk. Yard. )                 | 502       | Sevil Erdül (Özlük İşleri - Tahsilat)                                    |
| 703 - 713 | Hüseyin Hamamcılar (Oda Sekreteri)        | 503       | Mustafa Yılmaz (Özlük İşleri)  |
| 704 - 714 | Halil Kırılı (Sayman)                     | 504       | Birgül Genç (Özlük İşleri - Tahsilat)                                    |
| 705 - 715 | Erkan Yıldırım (Yön. Kur. Üyesi)          | 505       | Funda Akerdem (6. Kat)   |
| 510       | Mehmet Kuzu (Yön. Kur. Üyesi)             | 507       | Cüneyt Zirek (Muhasebe Departmanı)                                       |
| 707       | Mustafa Felek (Yön. Kur. Üyesi)           | 508       | Senem Şakır (Muhasebe Müdürü)  |
| 711       | Ali Yenidoğan (Yön. Kur. Üyesi)           | 509 - 520 | Murat Yeter (Danışman)   |
| 301       | Atilla Kılıç (Tesmer - Staj)              | 512       | Yunus Balık (Personel Sorumlusu -<br>Disiplin Servisi)                   |
| 302       | Bora Yıldırım (Tesmer Müdürü)             | 513       | Gülnur Atasever (İdari İşler Sekreteri)                                  |
| 303       | Nilsu Akdeniz (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 Çay)  |
| 306       | Selda Arpacı (Hukuk Müşaviri)             | 708       | Tesmer Toplantı Odası  |
| 307       | Müfit Yıldırım (Tesmer Sekreteri)         | 104       | Güvenlik   |
| 308       | Yavuz Özmakas (Kütüphane)                 | 105       | Dr. Bülent Coşkun  |
| 309       | Hacer Çiçek (3. Kat Çay)                  | 131       | 1. Kat Toplantı Salonu (Küçük Salon )                                    |
| 311       | Disiplin Kurulu (Şükrü Parmaklı) (3. Kat) |           |  |

#### BANKA HESAP NUMARALARI

| Banka Adı   | Şube Adı | Şube Kodu    | IBAN No                          |
|---|----------|--------------|----------------------------------|
| İş Bankası  | 3413     | Yeniğün      | TR38 0006 4000 0013 4131 1277 65 |
| Halkbank  | 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 |
| <b>Masraf almayan banka (Bankaya elden yatıranlar için)</b> |          |              |                                  |
| Akbank  | 284      | Halitziya    | TR32 0004 6002 8488 8000 0491 90 |

Şehit Fethibey Caddesi 53/5 Pasaport // İZMİR  
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](mailto:izsmmmo@izsmmmo.org.tr)

**Hakemli Yazılar >>>**  
Refereed Papers



# GERÇEĞE UYGUN DEĞER MUHASEBESİ VE FİNANSAL KRİZ

> Dr. **Serkan TERZİ** / SMMM

> Dr. **İlker KIYMETLİ ŞEN** / SMMM

## ÖZET

Uluslararası finansal piyasalarda, özellikle türev ürünlerdeki gelişim nedeniyle finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve sunumu ile ilgili çeşitli yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Finansal araçların raporlanmasında Uluslararası Muhasebe Standartlar Kurulu (IASB) ve Finansal Muhasebe Standartlar Kurulu (FASB) tarafından çeşitli standartlar yayımlanmış ve gerçeğe uygun değer esas alınmıştır.

Yaşanan son finansal kriz, gerçeğe uygun değer muhasebesinin avantaj ve dezavantajları ile ilgili önemli tartışmalara neden olmuştur.

Bu çalışmanın amacı ise son yıllarda yaşanan finansal kriz ışığında gerçeğe uygun değer muhasebesine yönelik eleştirileri ve IASB ile FASB tarafından yapılan revizyonları açıklamaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Gerçeğe Uygun Değer, Finansal Kriz, Finansal Araçlar

## ABSTRACT

*Various approaches of accounting and presentation of the financial instruments in international financial markets have emerged since the development of derivative financial instruments. International Accounting Standards Board (IASB) and Financial Accounting Standards Board (FASB) have published various standards to make reporting of financial instruments based on fair value. Advantages and disadvantages of fair value accounting have led to considerable discussion during recent financial crisis.*

*The purpose of this study is to explain about criticism of fair value accounting and revisions that have been made by the IASB and FASB in light of financial crises in recent years.*

**Keywords:** Fair Value, Financial Crisis, Financial Instruments

## 1. GİRİŞ

Son birkaç yılda etkisini artıran ekonomik kriz, finansal kuruluşlara (bankalar, yatırım kurumları ve diğer finansal kurumlar) önemli hasarlar vermiştir. İki yatırım bankası - Bear Stearns ve Lehman Brothers - iş dünyasından çıkmak zorunda kalmıştır. Aynı şekilde büyük ticari bankalar - Wachovia, Washinton Mutual ve Countrywide dahil - diğer finansal kurumlar tarafından iktisap edilmiştir. (Du, Lin ve McEnroe, 2010, s.6) Çok sayıda ülkede hükümetler, ekonomik krizin etkisini azaltmak ve özellikle bankaların ayakta kalmasını sağlamak amacıyla çeşitli ekonomik paketler yayınlamış ve nakdi yardımlarda bulunmuştur.

Finansal krizin bir nedeni olarak gösterilen "market to market" biçiminde de bilinen gerçeğe uygun değer muhasebesi, son yıllarda çok tartışılan bir konu haline gelmiştir. Bu tartışmaların nedeni günümüzdeki global ekonomik kriz olup odak noktası ise aktif piyasası olmayan varlıklarla ilgili değer düşüklük değerleridir. Bu kural yüzünden şirketler, global ekonomik krizin ortasında hisse senetlerinin değerlerinde ciddi düşüşe maruz kalmamak için sermaye artırımına gitmek zorunda kalmıştır. (Regassa ve Wink, 2010, s.9)

Küresel ekonomik durum, şirketlerin sermaye yapılarının yanında muhasebe mesleği açısından da bir endişe ortaya çıkarmıştır. Mevcut standartların değerlendirilmesine yönelik hedefin geliştirilmesi amacıyla global muhasebe standartları ile uyumlu düzenlemelere dönük eğilim başlamıştır. Bu ikilemler karşısında FASB, "market to market" kuralını değiştirmek veya geçici olarak askıya almakla karşı karşıya gelmiştir. FASB, bankalar ve güçlü lobiler karşı-

sında boyun eğerek (Regassa ve Wink, 2010, s.9) bazı revizyonlara yönelmiştir.

Günümüzdeki finansal krizde yeni muhasebe standartlarının rolü, finans uzmanları, haber medyası, politikacılar, bankalar ve diğer ilgililer tarafından tartışılmaktadır. (Trussel ve Rose, 2009, s.28) Bu çalışmada gerçeğe uygun değer muhasebesi ve gerçeğe uygun değer ölçümü incelenerek, gerçeğe uygun değerle ilgili tartışmalar açıklanmaktadır.

## 2. GERÇEĞE UYGUN DEĞER MUHASEBESİ

Tam rekabet koşullarının bulunduğu piyasalarda gerçeğe uygun değer mutlak bir şekilde piyasa değerine eşit olmaktadır. Ancak tam rekabet koşulları bulunmayan veya eksik olan piyasalarda gerçeğe uygun değer, sınırlı bir tanımı olmamakta ve tek bir değerle ifade edilememektedir. Bu nedenle gerçeğe uygun değer en iyi kanıtı olarak, aktif bir piyasada oluşan kayıtlı fiyatlar gösterilmektedir. (Sayar, 2006, s.2)

Gerçeğe uygun değer muhasebesi kapsamında finansal varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi karmaşık bir işlem olup FASB ve IASB tarafından finansal varlık ve yükümlülükler ile diğer belirli kalemlerin gerçeğe uygun değerleri üzerinden raporlanmasına dönük bazı çalışmalar yapılmıştır. (Trussel ve Rose, 2009, s.26) Konunun bütünlüğü açısından bu bölümde gerçeğe uygun değer muhasebesi ile tarihi maliyet muhasebesi karşılaştırmalı olarak açıklanmaktadır.

### 2.1. Tanım ve Özellikler

Gerçeğe uygun değer muhasebesi, mu-

hasebe literatüründe yeni bir kavram değildir. Gerçeğe uygun değer yaklaşımının muhasebe standartlarında yer alması, 1980'li yıllarda ABD'de yaşanan Saving-Loans Krizi ile ortaya çıkmıştır. Bu tarihte bankalar için muhasebede varlıkların piyasa fiyatı ile değerlendirme kuralının söz konusu olmaması nedeniyle, bankalar güçlü finansal yapıya sahip olduklarını göstermek için tarihi maliyetle kaydedilmiş finansal varlıklarını piyasa fiyatı ile satıp öz kaynaklarını artırarak raporlamak sureti ile bilançolarını manipüle edebilmekteydi. Bu uygulamaların banka bilançolarının kalitesini bozması, standart hazırlayıcılarını arayışlara sevk etmiş olup bu doğrultuda FASB, finansal varlık ve yükümlülükler ile ilgili olarak gerçeğe uygun değer kavramını geliştirmiştir. FASB piyasa fiyatını esas alarak hazırlanacak bilançoların, bankaların finansal yetersizliklerini ortaya koyabileceğini belirleyerek tüm bankaların finansal varlıklarını piyasa fiyatı ile değerlendirip raporlamasını önermiştir. Bununla ilgili olarak da ticari portföyde yer alan ve elde tutulan varlıklar için piyasa fiyatı muhasebesini gerekli kılmıştır. Bu karar, finansal varlık ve yükümlülükler için gerçeğe uygun değer muhasebesi tartışmalarına yol açan ilk uygulama olarak kabul edilmektedir. Finansal krizler ve finansal tabloların manipüle edilmesi yanında, finansal tablo kullanıcılarının sayısının ve niteliklerinin artış göstermesi de bu ihtiyacın ortaya çıkmasında etkili olmuştur. (Tokay, Deran ve Aktaş, 2005, s.12-13) Bu ihtiyaçlar doğrultusunda FASB tarafından 2006 yılında "SFAS 157 - Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri" standardı yayınlanmıştır.

Gerçeğe uygun değer yaklaşımının, Uluslararası Muhasebe Standartlarına 1982 yılında çıkarılan "IAS 20 - Devlet Teşvik ve Yardımları" standardı ile girdi-

ği bilinmektedir. Bundan sonra çıkarılan birçok standartta gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile ilgili açıklamalara yer verilse de, son çıkartılan standartlarda (IAS 39, 40, 41; IFRS 2, 3, 5, 6, 7) gerçeğe uygun değer yaklaşımının benimsendiği görülmektedir. IASB'nin yayımladığı son standartlar ve yaptığı çalışmalar incelendiğinde, çoğunda varlık ve yükümlülükler ile ilgili olarak gelecekteki ekonomik fayda ve beklenen nakit çıkışı ifadelerinin yer aldığı görülmektedir. Aslında gelecekteki işlemler, kayıt ve değerlemenin özünü oluşturmaktadır. Bu çalışmalar sonucunda, muhasebenin bugün için geldiği noktada, tarihi maliyet ve geçmiş olaylar yerine, gelecekteki olaylar ve piyasa fiyatı (gerçeğe uygun değer) üzerinde bir odaklanma gözlenmektedir. Halen yürürlükte olan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının büyük bölümünde varlık veya yükümlülüklerin değerlemesinde kısmen veya tamamen gerçeğe uygun değer kullanılmaktadır. (Tokay, Deran ve Aktaş, 2005, s.13)

Tüm bu düzenlemeler ile birlikte gerçeğe uygun değer muhasebesi finansal kuruluşlar için 1990'lı yıllardan itibaren finansal raporlamanın bir parçası olarak kullanılmaktadır. Gerçeğe uygun değer muhasebesi, bu tarihten sonra ilgililik (relevance) ve güvenilirlik kavramları açısından irdelenmiştir. (Du, Lin ve McEnroe, 2010, s.6) Gerçeğe uygun değer ölçümü, finansal raporlama için ilgililik, zamanlılık, tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik gibi niteliksel özellikler sağlamaktadır. Ayrıca mevcut piyasa koşullarını yansıtmaktadır. (Emerson, Khondkar ve Rutledge, 2010, s.82)

IASB tarafından yayımlanan birçok standardın kavramlar kısmında gerçeğe uygun değer tanımlanmakta olup "Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli

gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır." şeklinde ifade edilmektedir. (Bkz. IAS 2, Mad. 6)

SFAS 157'nin 5. paragrafında gerçeğe uygun değer, "Ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları arasında usulüne uygun olarak yapılan, bir varlığın satış veya bir borcun ödenmesinde (transferinde) kullanılan fiyat, gerçeğe uygun değerdir." biçiminde tanımlanmaktadır.

Gerçeğe uygun değer muhasebesinin (fair value accounting) uygulanmasında gerçeğe uygun değer belirlenmesi için üç ölçüt kullanılmaktadır: (Penman, 2007, s.34)

a) Gerçeğe uygun değer olarak giriş değerinin kullanılması: Bu yöntemde varlıklar, yerine koyma maliyeti ile yeniden değerlemeye tabi tutulmakta ve cari maliyetleri üzerinden kaydedilmektedir. Gelir tablosu, gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar (unrealised gains and losses) dikkate alınarak düzenlenmektedir.

b) Gerçeğe uygun değer olarak çıkış değerinin kullanılması: Varlık ve yükümlülükler her dönem cari satış fiyatları (current exit value) üzerinden değerlendirilmekte ve gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar, kapsamlı gelirin (comprehensive income) bir parçası olarak raporlanmaktadır.

c) Gerçeğe uygun değer olarak karma (mixed) yöntemin kullanılması: Bu yöntem, farklı zamanlarda aynı varlık ve yükümlülükler için, tarihi maliyet ile birlikte alternatif olarak uygulanmaktadır. Muhasebeleştirme öncelikli olarak tarihi maliyet üzerinden yapılmaktadır, fakat gerçeğe uygun değer belirli durumların

varlığı halinde uygulanmaktadır. Örneğin, varlıkların tarihi maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmesine karşın değer düşüklük testine tabi tutulması, şerefiyenin hesaplanması ve dağıtımı, v.b. Yani gerçeğe uygun değer, tarihi maliyet muhasebesi verilerinden hareket edilerek belirlenmektedir.

## **2.2. Tarihi Maliyet Muhasebesi ile Karşılaştırması**

Finansal tabloların hazırlanmasında tarihi maliyet değerleri (historical cost) esas kabul edilmektedir. Tarihi maliyeti esas alan finansal tablolar teorisyenler, akademisyenler ve uygulamacılar tarafından eleştirilmiş (Campbell, Owens ve Robinson, 2008, s.32) olup yöneltilen bu eleştirilerin odak noktasını, tarihi maliyetlerin cari değerlerden uzak olduğu ve bundan dolayı finansal tabloların işletmenin durumunu doğru göstermediği oluşturmaktadır. Tarihi maliyet muhasebesinde (historical cost accounting), (tedarikçilerden) satın alma fiyatları kullanılarak raporlama yapılmaktadır. Tedarikçilerden alınan girdiler, işletme planına göre işleme alınmakta ve nihai olarak müşterilere alış bedelinin üstünde satılmaktadır. Böylece işletmeye (alış ve satış fiyatlarının farklılığından dolayı) bir katma değer sağlanmaktadır. Tarihi maliyet muhasebesi, işletme planından hareketle tahmin edilen hasılat tutarını raporlamamaktadır. Sadece fiili işlemler sonucunda piyasadaki alış ve satış fiyatları arasındaki farktan oluşan (arbitrage) katma değeri raporlamaktadır. Tarihi maliyet esasına göre düzenlenen gelir tablosu müşterilere yapılan satışlar ile alış maliyetlerinden hareket edilerek hazırlanırken, bu değerler bilançoda tarihi değerleri üzerinden gösterilmektedir. (Penman, 2007, s.36-37)

Tarihi maliyet muhasebesini savunanla-

rın gerekçeleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir: (Doğan, Güngör Tanç ve Tanç, 2008, s.455-456)

- Tarihi maliyet gerçekleşmiş işlemlere dayanmaktadır. Muhasebe kayıtları gerçekleşmiş işlemlere göre yapıldığı için, finansal tablolarda açıklanan bilgileri destekleyecek ve ispatlayacak belgeler mevcuttur. Geçmişteki işlemlerle ilgili kayıtlar hesap verme sorumluluğu açısından gerekli olmaktadır.

- Tarihi maliyetin, alınacak ekonomik kararla ilgili olmadığı doğru değildir. Gelecekteki yükümlülükler için karar veren yöneticilerin, geçmiş işlemlerle ilgili bilgilere de ihtiyaçları bulunmaktadır. Yöneticilerin geçmişteki performanslarını gözden geçirme imkanına sahip olmaları gerekmektedir ve bu geçmiş performansların değerlendirilmesinde ölçü, tarihi maliyettir.

- Birçok nedenle, karar vericilerin tarihi maliyeti kullanmaları istenebilmektedir. Mali karın tespiti ve özellikle maliyeti temel alacak olan sözleşmelerde, tarihi maliyet önemli bir girdi unsurudur.

- Muhasebeciler, işletme bilgilerinin işletme içinden değiştirilmesine karşıdır. Çoğunlukla subjektif bir ölçü olmadığı için tarihi maliyetin oluşumunda manipülasyon yoktur.

- Piyasa fiyatındaki değişiklikler ek bilgi olarak sunulabilmektedir. Tarihi maliyet muhasebesinden sapmadan da, gerçek maliyete ilişkin bilgiler açıklanabilmektedir.

- Gerçeğe uygun değer muhasebesinin, tarihi maliyet muhasebesinden daha faydalı bilgiler ürettiğine işaret eden ikna edici ve deneysel bir delil bulunmamaktadır.

Tarihi maliyet değerleri üzerinden yapılan raporlamayı savunanların tüm bu gerekçelerine rağmen yöneltilen eleştiriler de bulunmaktadır. Bu eleştiriler sonucunda, gerçeğe uygun değer (fair value) kavramı uygulama alanı bulmuş olup IASB ile FASB değişik tarihlerde, gerçeğe uygun değer kavramı ve ölçümü ile ilgili çalışmalar yapmışlardır. Hem Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarında, hem de Amerikan Muhasebe Standartlarında varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri (fair value) üzerinden ölçülmesi esas kabul edilmektedir. IASB ve FASB tarafından çıkartılan standartların bazılarında varlık ve yükümlülüklerin ölçülmesinde gerçeğe uygun değer kullanımı zorunlu tutulmaktadır.

Gerçeğe uygun değer kullanıcılar sağlayacağı faydalar ise şunlardır: (Foster ve Shastri, 2010, s.21)

- Tarihi maliyete göre varlık ve yükümlülüklerin raporlanmasında yatırımcı kararları için daha ilgili bilgiler sağlamaktadır.

- Gerçeğe uygun değer veya "market to market" kuralı, geçmişe dönük bazı düzeltmeler yapılmasını gerektirmektedir.

- Tarihi maliyetin kullandığı maliyet veya piyasa değerinden düşük olanın kullanılması kuralı, gerçeğe uygun değer, tarihi maliyet değerinden ciddi bir biçimde farklılaştığı durumlarda kullanışlı olmamakta ve bu durumda gerçeğe uygun değer kullanılması yatırımcılar için daha kullanışlı bilgi sunmaktadır.

Gerçeğe uygun değer muhasebesinde sorunun odak noktasını aşağıdaki hususlar oluşturmaktadır: (Emerson, Khondkar ve Rutledge, 2010, s.80)

- Varlık ve yükümlülüklerin ölçümü,
- Artık veya aşan değer olarak gelirin muhasebeleştirilmesi,
- Şirketin piyasa değerinin bilançoda sunulması.

### 3. GERÇEĞE UYGUN DEĞERİN ÖLÇÜMÜ

Günümüzde yaşanmakta olan finansal kriz global bir kriz olup global sermaye piyasasında şeffaflığın artırılmasını gerekli kılmıştır. Bu amaçla Kasım 2008'de SEC tarafından Amerika'da raporlama yapan ilgililerin Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu finansal raporlama yapabilmesi için bir yol haritası hazırlanmış ve bir teklif olarak bunu yayımlanmıştır. FASB ve IASB tarafından yüksek kaliteli tek bir global standart seti hazırlanması desteklenmiş ve Ekim 2002'den itibaren bu hedef doğrultusunda birlikte çalışmışlardır. Bu hedef kapsamında gerçeğe uygun değer muhasebesinde de yakınlaşma çalışmaları yapılmıştır. (MacDonald, 2010, s.25)

Bu bölümde, yapılan tüm yakınlaşma çalışmaları neticesinde gerçeğe uygun değer ölçümü konuları Amerikan Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları açısından ele alınmaktadır.

#### 3.1. Amerikan Muhasebe Standartları Açısından (SFAS 157)

Amerika'da 2006 yılında FASB tarafından çıkartılan "SFAS 157 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri" standardı, gerçeğe uygun değer hesaplanmasında yeni bir hiyerarşi-düzenleme getirmiştir. Bu hiyerarşi ile varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin ölçümünde kapsamlı bir çerçeve sunulmuştur. Bu kapsamlı çerçeve, işletmelerin gerçeğe

uygun değeri ölçmesinde kullanacakları yöntem ve modelleri içermektedir. (Fornaro ve Barbera, 2007, s.32)

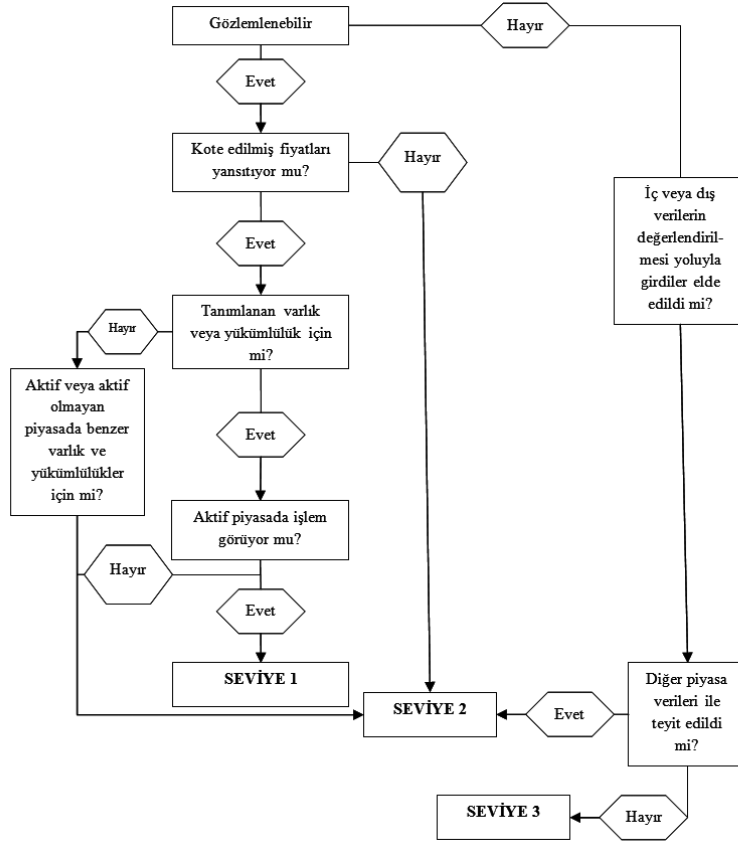
Gerçeğe uygun değer hiyerarşisi, tanımlanan varlık ve yükümlülükler için aktif bir piyasada oluşan fiyatlara (örneğin borsada kote fiyatlar) öncelik vermektedir. (Seviye 1) Çoğu durumda bu fiyatlar, varlık veya yükümlülüklerin değişiminde kullanılan cari fiyatın en iyi tahminini sağlamaktadır. Bundan dolayı böyle bir piyasanın olması halinde bu fiyatlar kullanılmalıdır. Aktif bir piyasada oluşan fiyatların olmaması halinde ise gerçeğe uygun değer hiyerarşisi, diğer girdilerin de içine alındığı çok sayıdaki bileşenleri kapsayan değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasına izin vermektedir (örneğin fiyatlandırma yöntemleri). Değerleme yöntemlerinin kullanılabilmesi için dikkate alınması gereken diğer girdiler ise, belirli durumlarda makul bir biçimde ulaşılabilir ve gözlemlenebilir girdiler (observable inputs) olmalıdır. Ayrıca bu veriler, emsal varlık ve yükümlülükler için aktif bir piyasada oluşan fiyatları da içermelidir. (Seviye 2) Gözlemlenemeyen girdilerin (unobservable inputs) kullanımı ise ikinci seviyeden sonra olup bu tür veriler, varlık ve yükümlülüklerin fiyatlanmasında işletmenin piyasa katılımcılarından elde ettiği ekonomik verilerin analizini içermektedir. (Seviye 3) Gerçeğe uygun değer hiyerarşisi, gözlemlenemeyen girdiler yerine, gözlemlenebilir girdilerin kullanılmasına öncelik vermekle birlikte, gerçeğe uygun değer tahmininde girdilerin ağırlığı dikkate alınarak varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri belirlenebilmektedir. (Hertz ve Macdonald, 2008, s.2) Uygulamacıların bu sıralamaya uyması gerekmektedir. Aşağıdaki tabloda gerçeğe uygun değer hiyerarşisi özetlenmektedir: (Fuglister ve Bloom, 2008, s.37)

**Tablo 1:** Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi

| <b>Girdiler gözlemlenebilir (Hiyerarşide en yüksek)</b>  |  | <b>Girdiler gözlemlenemez (Hiyerarşide en düşük)</b>  |  |
|--|--|---|--|
| <b>Seviye 1:</b><br><b>Girdiler, aktif piyasada işlem gören ve tanımlanan varlıklar ve yükümlülükler için tespit edilen fiyatlardır.</b> | <b>Seviye 2:</b><br><b>Girdiler, bağımsız piyasa verilerine bağlı olarak elde edilmektedir.</b>  | <b>Seviye 3:</b><br><b>Girdiler, gözlemlenemeyen veriler ve işletme varsayımlarına bağlı olarak elde edilmektedir.</b>  |  |
| 1. Bilanço tarihinde, tanımlanan varlık ve yükümlülükler için aktif piyasada oluşan fiyatlar (kote fiyatlar) kullanılmaktadır.           | 1. İşletme benzer kalemlere (varlık ve yükümlülükler) göre piyasada kote olan fiyatları düzeltmektedir.  | 1. Tanımlanan veya benzer kalemler için aktif bir piyasa mevcut değildir; fakat piyasa fiyatı veya satış (çıkış) fiyatı gereklidir.   |  |
| 2. Gerçeğe uygun değerlerin hesaplanmasında, kote fiyatların oluşma zamanlarında düzeltme yapılmaz.                                      | 2. İşletme, aktif bir piyasası olmayan tanımlanan veya benzer kalemlerin kote fiyatlarını düzeltebilmektedir.  | 2. İşletme sahip olduğu risk modeli ve piyasa katılımcılarının varsayımlarını kullanabilmektedir.   |  |
| 3. Eğer kalemler kullanılamaz ise işletme alternatif fiyatlama modeli kullanılmalıdır.   | 3. Eğer tanımlanan veya benzer kalemler mevcut değilse, işletme bağımsız girdileri içeren bir model kullanılmalıdır. Örneğin faiz oranları, sapmalar, verim eğrisi gibi. | 3. İşletme kendi girdi datalarını geliştirmelidir. Örneğin nakit akım tahminleri gibi. Bunun şartı ise, uzun dönemde bağımsız bilgilere makul maliyetlerde ulaşma imkanının olmamasıdır.        |  |
| 4. Eğer kote fiyatlar gerçeğe uygun değeri yansıtmıyorsa işletmenin düzeltme yapması gerekmektedir.                                      | 4. İşletme, piyasanın ilişkili verilerinden oluşturulacak girdileri kullanabilmektedir.  | 4. Eğer işletme seviye 1 ve 2'den bir girdi kullanırsa kalemlerin gerçeğe uygun değeri seviye 3'e göre hesaplanmalıdır. Ancak modelin gözlemlenebilir önemli verileri içermemesi gerekmektedir. |  |

Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin işleyişi aşağıdaki şekildeki gibi özetlenebilir: (Campbell, Owens ve Robinson, 2008, s.34)

**Şekil 1:** Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisinin İşleyişi



FASB tarafından 2009 yılında gerçeğe uygun değerle ilgili ilaveler çalışma ajandasına eklemiştir. Bu çalışmalar, büyük bir oranda SEC tarafından yapılan önerileri kapsamaktadır. Bu amaçla aşağıdaki bildirimler yayınlanmıştır: (MacDonald, 2010, s.25-26)

a) FSP FAS 157-3, Aktif bir piyasada işlem görmeyen finansal varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi (Ekim 2008),

b) FSP FAS 157-4, Varlık ve yükümlülüklerin hacim ve düzeylerinin önemli bir biçimde azalması ve işlemlerin olağan olmaması halinde gerçeğe uygun değer belirlenmesi (Nisan 2009),

c) FSP FAS 107-1 ve APB 28-1, Finansal araçların gerçeğe uygun değerleri hakkında ara dönem açıklamaları (Nisan 2009),

d) Muhasebe Standartları Güncelleştirme (ASU) 2009-05, Gerçeğe uygun değer üzerinden yükümlülüklerin ölçümü (Ağustos 2009),

e) ASU 2009-12, Hisse başına net varlık değerinin hesaplandığı belirli işletmelerdeki yatırımlar (Eylül 2009).

3.2. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Açısından (IAS 32, IAS 39 ve IFRS 7)

IASB tarafından Ekim 2008 tarihinde

Finansal İstikrar Paneli'nde "Aktif Olarak İşlem Yapılmayan Piyasalarda Finansal Araçların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Ölçümü ve Açıklanması" raporu yayımlanmıştır. Bu rapor eğitime ait bir rehber olup geçerli değildir. Bu raporla birlikte IAS 39 ve SFAS 157 birbirine yakınlaştırılmıştır. Mayıs 2009 tarihinde IASB tarafından gerçeğe uygun değer ölçümü ile ilgili taslak yayınlanmıştır. Bu taslak SFAS 157'de belirtilen temel ilkeleri kapsamakta ve büyük ölçüde SFAS 157 ile örtüşmektedir. Taslak üzerinde yapılan son çalışmalar neticesinde 2010 yılında nihai metin ortaya çıkarak yayımlanmıştır. (MacDonald, 2010, s.26)

IFRS 7'nin 27. maddesine göre gerçeğe uygun değerle ilgili sınıflandırma aşağıdaki gibi oluşturulmaktadır:

a) Özdeş varlıklar ya da borçlar için aktif piyasalardaki kayıtlı (düzeltilmemiş) fiyatlar (1. sıra);

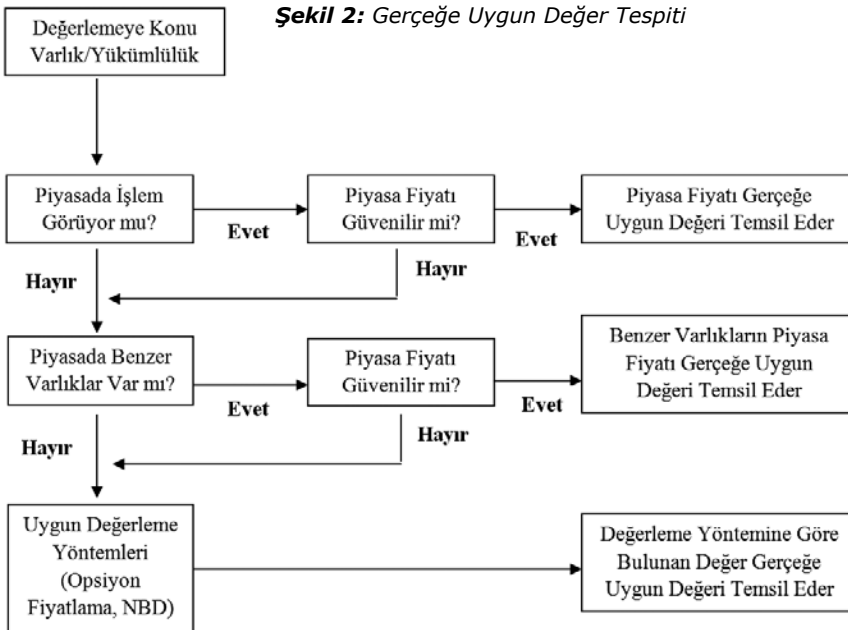
b) 1'inci sırada yer alan kayıtlı fiyatlar dışında kalan ve varlıklar ya da borçlar açısından doğrudan (fiyatlar aracılığıyla) ya da dolaylı olarak (fiyatlardan türetilmek

suretiyle) gözlemlenebilir nitelikteki veriler (2. sıra);

c) Varlık ya da borçlarla ilgili olarak gözlemlenebilir piyasa verilerine dayanmayan veriler (gözlemlenebilir nitelikte olmayan veriler 3. sıra).

Gerçeğe uygun değer ölçümünün sınıflandırılması, gerçeğe uygun değer ölçümü açısından önem taşıyan en düşük sıradaki veri esas alınarak bulunmaktadır. Bu nedenle bir verinin önemi, gerçeğe uygun değer ölçümü göz önüne alınarak belirlenmektedir. Gerçeğe uygun değer ölçümünde, gözlemlenebilir nitelikte olmayan verilere dayalı olarak önemli düzeltmeler gerektiren gözlemlenebilir nitelikte veriler kullanılıyorsa, söz konusu ölçüm, 3'üncü sıra içerisinde gösterilmelidir. Belirli bir verinin gerçeğe uygun değer ölçümü açısından taşıdığı önemin belirlenmesi, varlık ya da borçlara özgü faktörlerin dikkate alınması suretiyle değerlendirme yapılmasını gerektirmektedir. (IFRS 7, Mad.27)

Aşağıdaki şekil gerçeğe uygun değerlerin tespit edilmesini göstermektedir: (Deran, 2006, s.161)



#### 4. GERÇEĞE UYGUN DEĞER VE FİNANSAL KRİZ İLİŞKİSİ

2007 yılından itibaren uluslararası finansal piyasaların uzun süreli olarak istikrarsızlık dönemine girdiği görülmektedir. Pekçok finansal kurumun iflası ile sonuçlanan bu istikrarsızlık dönemi gelişmiş bir piyasada başlayarak gelişmekte olan ekonomilere hızla yapılmış ve dünya ekonomileri genelinde makroekonomik risklerin artmasına sebep olmuştur. Kriz döneminde kredi riski ve likiditede büyük bir artış yaşanırken, varlık fiyatlarında ise düşüşler görülmüştür. Muhasebe ve finans literatüründe krizi açıklamaya ve etkilerini belirlemeye yönelik birçok araştırma bulunmaktadır. Bu araştırmalara göre krize neden olan genel kabul gören faktörler;

- Kredilerde yaşanan patlama,
- Bilançolarda görülen büyüme,
- Kredi riski ve likiditesi doğru fiyatlanmayan yeni enstrümanların etkisidir. (Khan, 2009, s.1-2)

Günümüzde çeşitli çevreler tarafından bu konularla ilgili olarak muhasebe kurallarının rolü ve etkisi tartışılmaktadır. Özellikle finansal araçların değerlerinin muhasebe standartlarında yer alan gerçeğe uygun değer olarak açıklanması zorunluluğu bu tartışmaların temelini oluşturmaktadır. Finansal araçların çeşitliliği ve gerçeğe uygun değer tanımındaki yoruma açıklık yani belirsizlik, bu tür araçların değerlemesindeki zorluğu artırmaktadır. Gerçeğe uygun değer ve şeffaflık gibi kavramların finansal araçlarda yaşanan hızlı değişime ayak uyduramaması da krizi meydana getiren sebepler arasında görülmektedir.

Finansal krizle birlikte menkul ve gayrimenkul piyasalarında yaşanan çöküşün ardından, finansal kurumlar, "Gerçeğe Uygun Değer" muhasebesi olarak da bilinen bu muhasebe kuralının kendilerini, sahip oldukları varlıkların değerlerini çok düşük düzeyde gösterme mecburiyetinde bırakmıştır. Finansal kriz sürecinde çöken menkul ve gayrimenkul varlık piyasaları ortamında 'market to market' muhasebe kuralının uygulanması sonucunda, önde gelen finans kurumlarının yazdığı zarar tutarları şu şekildedir: ([http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/bil\\_tem\\_9.pdf](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/bil_tem_9.pdf), 2009, s.1)

|                 |                   |
|-----------------|-------------------|
| Merrill Lynch   | 41.8 milyar dolar |
| Lehman Brothers | 13.5 milyar dolar |
| Citigroup       | 37.0 milyar dolar |
| Wachovia        | 12.3 milyar dolar |
| AIG             | 26.0 milyar dolar |

Finansal kurumların yatırımcıları finansal krizden dolayı yatırımlarında büyük zaman yitirmiştir. Temmuz 2009 tarihinden itibaren AIG ve Citigroup'un piyasa değeri neredeyse tamamen yok olmuştur. Bank of America, Morgan Stanley ve Wells Fargo hisseleri sırasıyla %78, %50 ve %20 değer kaybetmiştir. (Regassa ve Wink, 2010, s.9)

Etkisini halen sürdüren küresel finansal krizin patlak vermesi ile birlikte mortgage'e dayalı menkul kıymet piyasasının krize girmesi ve bu menkul kıymetlerin değerlerinin azalması üzerine, bazı finans kurumları "market to market" kuralını ciddi bir biçimde eleştirmeye başlamıştır. Bu muhasebe kuralı, şirketlerin sahip oldukları, mortgage'e dayalı olanlar dahil, menkul kıymetler ile borsalarda işlem görmeyen diğer var-

lıklarına değer biçmede piyasa fiyatlarını kullanmalarını zorunlu kılmaktadır. ([http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/bil\\_tem\\_9.pdf](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/bil_tem_9.pdf), 2009, s.1) Mortgage sektöründeki çöküşle birlikte muhasebe mesleği önemli bir sorunla karşı karşıya kalmıştır. Bu çöküş finansal raporlamanın tarihi maliyet ile mi yoksa gerçeğe uygun değer ile mi yapılması tartışma konusu olmuştur. Kullanışlı kararların verilebilmesi için önemli iki faktör, bilginin güvenilir ve ilgili olmasıdır. Bu açıdan ne tarihi maliyet değeri, ne de gerçeğe uygun değer bu karakteristiklere sahip değildir. FASB ve IASB yayınladıkları finansal raporlama standartlarında tarihi maliyetten uzaklaşarak gerçeğe uygun değer kullanıldığını desteklemektedir. (Foster ve Shastri, 2010, s.20)

Gerçeğe uygun değeri tarihi maliyetten ayıran en önemli fark, gerçeğe uygun değer hesaplanmasında gelecekteki değerlerin de dikkate alınmasıdır. Bundan dolayı gerçeğe uygun değer muhasebesinde "Kazanılmamış Gelir/(Gider)" kavramı söz konusudur. Gerçeğe uygun değer hesaplanması esnasında ortaya çıkan "Kazanılmamış Kazanç/(Kayıplar)" gelir tablosunda muhasebeleştirilmektedir. Piyasa fiyatlarında meydana gelen sert düşüşlerden kaynaklanan bu tür kayıplar nedeniyle Amerika ve Avrupa'daki bankaların finansal pozisyonları ve performansları düşük görüldüğünden dolayı bazıları iflas etmiştir. Böylece gerçeğe uygun değer muhasebesi, bankaların sermaye

yeterliliklerine büyük bir darbe vurmaktadır. (Fujioka ve diğerleri, 2008, s.6)

Finansal krize cevap vermek amacıyla gerçeğe uygun değer muhasebesi üzerine odaklanılmış ve finansal raporlamanın geleceği için ilgili standartlarda bazı değişikliklere gidilmiştir. Varlıkların bilançolarda, piyasanın o varlıklar için ödemeye istekli olduğu fiyat üzerinden değerlendirilmesi şeklindeki muhasebe

***Gerçeğe uygun değeri tarihi maliyetten ayıran en önemli fark, gerçeğe uygun değer hesaplanmasında gelecekteki değerlerin de dikkate alınmasıdır. Bundan dolayı gerçeğe uygun değer muhasebesinde "Kazanılmamış Gelir/(Gider)" kavramı söz konusudur.***

kuralının – market to market - içinde bulunan kriz koşulları altında, şirketlerin ve finansal kurumların sermayelerini eritmesi ve zarar yazmalarına yol açması üzerine, bu şirket ve kurumlar, Amerikan Kongresi'nin önde gelen üyelerini standartları belirleyen muhasebe kurumu üzerinde baskı oluşturarak, söz konusu muhasebe kuralının değiştirilmesini sağlama konusunda ikna etmişlerdir. Bu muhasebe kuralının değiştirilmesini savunanlara göre, halen uygulamada olan muhasebe kuralları piyasanın geçen yıl içine düştüğü karmaşayı hiçbir zaman hesaba katmamıştır. Buna karşılık bazı yatırımcı kuruluş temsilcileri "market to market" kuralında de-

ğişiklik yapılması yönündeki çabalara karşı çıkararak getirilmesi düşünülen standart değişikliğinin yeterli güvenilirlik ve tutarlılığa sahip olamayacağını öne sürmüşlerdir. ([http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/bil\\_tem\\_9.pdf](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/bil_tem_9.pdf), 2009, s.1-2)

FASB standartlar üzerinde süratli bir şekilde değişikliğe gitmiştir. Kurulun 2

Nisan tarihinde açıkladığı standart değişikliği taslağına göre, aksi yönde yeterli ölçüde bol kanıt yoksa şirketler piyasaların işlevselliğini yitirip arızalandığını farz edebilecekler (varsayabilecekler) ve bu durumda varlıklarının değerlendirilmesinde, onların piyasa fiyatları yerine kendi modellerini kullanabileceklerdir ancak yapılması öngörülen değişikliklere birçok yatırımcı grubu itiraz etmiştir. Bunun üzerine FASB "farz etme" kelimesini taslaktan çıkarmıştır. Finansal firmalar, piyasaların işlevselliğini yitirip, arızalandığını gösteren bir dizi koşulun var olma durumu haricinde, sahip oldukları varlıkların değerlendirilmesinde kendi dahili fiyatlandırma modellerini kullanamayacaklardır ve yapılan değişiklikler yatırımcıların beklentilerinin olumlu yönde değişmesine yardımcı olmuştur. ([http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/bil\\_tem\\_9.pdf](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/bil_tem_9.pdf), 2009, s.2-3)

## 5. GERÇEĞE UYGUN DEĞER MUHASEBESİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER

Finansal raporlamada gerçeğe uygun değer kullanımı yeni bir uygulama değildir. Çok sayıda standartta gerçeğe uygun değer kullanımına izin verilmekte ve gerekli görülmektedir. Finansal kriz ile birlikte finansal raporlamada gerçeğe uygun değere atfedilen varlıklarda değer düşüklüğü ve piyasa değişkenliğinin tahmini gibi rollerden dolayı bazı eleştiriler ve tartışmalar yapılmaktadır. Finansal kriz ile birlikte ortaya çıkan gerçeğe uygun değerle ilgili tartış-

malar sadece FASB için değil, IASB için de söz konusudur.

Gerçeğe uygun değer muhasebesine yönelik eleştiriler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

- Yönetim tarafından yapılan çeşitli öngörüler ve varsayımlar yanlış olabilecektir. (Krumwiede, 2008, s.38)

- Fırsatçı ve dürüst olmayan yönetim tarafından kazanç sağlamak amacıyla yargı ve varsayımların manipüle edilmesinin söz konusu olmasından dolayı eleştiriler yöneltilmektedir. Örneğin tahmini nakit akımları yönetimin talebine bağlı olarak yapılabilmekte, gelecek yıllardaki kazançlarda artış yapılabilmekte, gelecek dönemlerde değer düşüklüğü azaltılabilmektedir. (Krumwiede, 2008, s.38)

- Aktif bir piyasası olmayan menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi için SFAS 157'ye göre kullanılan Seviye 3, çok zor ve böylece finansal raporların güvenilirliğini ve ilgililiğini etkilemektedir. (Foster ve

Shastri, 2010, s.21)

- Tarihi maliyet esasına dayalı raporlamada kullanılan maliyet veya piyasa değerinden küçük olanın kullanımı, etkin bir biçimde finansal raporlar için kullanılabilir. Gerçeğe uygun değer maliyet bedelini aştığında, varlığın değerindeki artışla ilgili bu bilgi dipnotlarda veya proforma tablolarında sunulmak-

***Finansal firmalar, piyasaların işlevselliğini yitirip, arızalandığını gösteren bir dizi koşulun var olma durumu haricinde, sahip oldukları varlıkların değerlendirilmesinde kendi dahili fiyatlandırma modellerini kullanamayacaklardır ve yapılan değişiklikler yatırımcıların beklentilerinin olumlu yönde değişmesine yardımcı olmuştur.***

tadır. (Foster ve Shastri, 2010, s.21)

- Finansal araçların gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesi için kullanılan bazı finansal modeller piyasadaki değişimleri yansıtmamaktadır. (Foster ve Shastri, 2010, s.21)
- Gerçeğe uygun değerlerin güvenilir bir biçimde elde edilmesi çok kolay olmamaktadır. (Foster ve Shastri, 2010, s.21)
- Yetkili kurumlar tarafından gerçeğe uygun değerle ilgili yapılan revizyonlar bazı problemleri de beraberinde getirmektedir. Nitekim gerçeğe uygun değerle ilgili standartlar sıklıkla revize edilmektedir. Örneğin FASB tarafından gerçeğe uygun değerle ilgili olarak SFAS 65, 115, 122, 125, 133, 140, 155, 156, 157 ve 159 yayımlanmıştır. (Foster ve Shastri, 2010, s.21)

Gerçeğe uygun değer, piyasada meydana gelen işlemlerden oluşan fiyatları esas alması nedeni ile ilk bakışta oldukça objektif ve tespit edilmesi kolay bir yöntem olarak görülmektedir; ancak tanımından da anlaşılacağı gibi subjektif ve bazı durumlarda sadece teorik değer niteliği taşımaktadır. Çünkü varlık ve borç kalemlerinin işlem gördüğü aktif bir piyasanın bulunmadığı durumlarda çeşitli değerlendirme yöntemleri kullanılarak tespit edilen bu değerlerin güvenilirliği oldukça tartışılabilir bir konu olacaktır. Sonuç olarak bu durum da finansal tabloların raporlanmasında elde edilmesi beklenen yararın azalmasına neden teşkil etmektedir. Aynı zamanda gerçeğe uygun değerlerin tespit edilmesindeki zorluk, özellikle SFAS 157’de belirtilen Seviye 3 denetim açısından da bazı problemler oluşturmaktadır.

## 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Finansal araçların değerlendirilmesi ile ilgili olarak IASB ve FASB tarafından yayımlanan standartların odak noktasını, gerçeğe uygun sunum oluşturmaktadır yani finansal araçların finansal tablolarda raporlama tarihi itibarıyla elden çıkartılmaları halinde, işletmeye girecek tahmini değerler üzerinden (gerçeğe uygun değer) sunulmaktadır. Dolayısıyla gerçeğe uygun değer, finansal araçların raporlama tarihindeki tahmini nakit değerini ifade etmektedir. Buna karşın tahmini maliyet değeri ise finansal araçların finansal tablolara alındığı tarihteki değerini göstermekte olup bu iki yaklaşım ile ilgili tartışmalar halen devam etmektedir.

Günümüzde gerçeğe uygun değerle ilgili tartışmaların temel dayanağını, finansal tabloların sunumunda esas alınan “güvenilir bilgi” ve “ihtiyaca uygunluk” ilkeleri oluşturmaktadır. Gerçeğe uygun değerler üzerinden yapılan sunumda aktif piyasanın olması halinde, piyasada işlem gören değer kullanılırken, aktif bir piyasanın olmaması halinde ise çeşitli değerlendirme yöntemleri kullanılmakta ve bunun sonucunda da finansal araçların değerlerinde dalgalanmalar ortaya çıkmaktadır.

IASB ve FASB tarafından ortaya konan hiyerarşi ve düzenlemeler kapsamında finansal araçların değerlendirilmesinde uzman görüşü esas alınmakta olup bu görüşün oluşmasında ise çeşitli varsayımlar kullanılmaktadır. Dolayısıyla raporlama tarihi itibarıyla oluşan değer, subjektif olmaktadır. Bundan dolayı referans alınacak değerlerin yetkili kurumlar tarafından açıklanması, bu değer dalgalanmasını azaltacak ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artıracaktır.

## KAYNAKÇA

Campbell, Ronald L, Lisa A. Owens ve Diana R. Robinson, "Fair Value Accounting From Theory to Practice", *Strategic Finance*, July 2008, Vol.90, s.31-37.

Deloitte, IFRS 9 Financial Instruments, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs09.htm> (Erişim:14 Ağustos 2010)

Deran, Ali, "Fair Value Karşılığı Olarak Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ve Tespit Hiyerarşisi", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı.8, No.2, 2006, s.153-166.

Doğan, Ahmet, Güngör Taç, Şükran ve Taç, Ahmet, "Makul Değer Muhasebesi ve İşletme Yönetimi Üzerine Etkileri", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt. 22, Sayı. 1, 2008, s.453-473.

Du, Ning, Lin, Linda ve McEnroe, John E., "Is the Truth the Problem?", *The CPA Journal*, January 2010, Vol.80, No.1, s.6-11.

Emerson, David J., Karim, Khondkar E. ve Rutledge, Robert W., "Fair Value Accounting: A Historical Review Of The Most Controversial Accounting Issue In Decades", *Journal of Business & Economics Research*, April 2010, Vol.8, No.4, s.77-85.

FASB, Statement of Financial Accounting Standards No.157 "Fair Value Measurements", <http://www.fasb.org> (Erişim: 11 Mart 2009)

Fornaro, James M. ve Anthony T. Barbera, "The New Fair Value Hierarchy", *Review of Business*, Vol.27, No.4, 2007, s.31-37.

Foster, Benjamin P. ve Shastri, Trimbak, "The Subprime Lending Crisis and Reliable Reporting", *The CPA Journal*, April 2010, Vol.80, No.4, s.20-25.

Fuglister, Jayne ve Bloom, Robert, "Analysis of SFAS 157, Fair Value Measurements Starting Point for Making Difficult Valuations", *The CPA Journal*, Vol.78, No.1, January 2008, s.36-39.

Fujioka, Taka ve diğerleri, "The State of Fair Value Accounting, Global Financial Crisis and Implications to Thailand" November 2008, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1303351](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1303351) (Erişim: 20 Nisan 2009), s.1-16.

Hertz, Robert H. ve Macdonald, Linda A., "Some Facts About Fair Value", FASB, Understanding The Issues, [http://www.fasb.org/articles&reports/uti\\_fair\\_value\\_may\\_2008.pdf](http://www.fasb.org/articles&reports/uti_fair_value_may_2008.pdf) (Erişim: 11 Mart 2009), May 2008, s.1-2.

Khan, Urooj, "Does Fair Value Accounting Contribute to Systemic Risk in the Banking Industry?", *Social Science Research Network*, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1327596](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1327596) (Erişim: 19 Ağustos 2010), s.1-58.

Krumwiede, Tim, "Why Historical Cost Accounting Makes Sense", *Strategic Finance*, Vol.90, No.2, August 2008, s.33-39.

MacDonald, Linda A., "Fair Value Changes Ahead", *The CPA Journal*, January 2010, Vol.80, No.1, s.24-27.

Özkan, Mehmet ve Terzi, Serkan, "Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslararası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları (SFAS) Açısından İncelenmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı.92, Mart-Nisan 2009, s.23-50.

Penman, Stephen H., "Financial Reporting Quality: Is Fair Value a Plus or a Minus?", *Accounting and Business Research*, Special Issue, International Accounting Policy Forum, September 2007, s.33-44.

Regassa, Hailu ve Wink, Geri, "Mark-to-Market Rule and Its Impact on the Financial Crisis", *The Business Review*, Cambridge, Summer 2010, Vol.14, No.2, s.9-15.

Sayar, Zafer, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Finansal Araçların Değerlenmesinde Makul (Gerçeğe Uygun) Değer Yaklaşımı: Uluslararası Arenada Tartışılan Görüş ve Öneriler", *Mali Pusula Dergisi*, Sayı.14, Şubat 2006, s.1-6.

TMSK, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları. Ankara: Türkiye Muhasebe Standartlar Kurulu Yayınları, 2009

TMSK, "Gerçeğe Uygun Değer Kuralı ABD'de Rafa Kaldırıldı", *Bilanço Dergisi*, Temmuz 2009, [http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/bil\\_tem\\_9.pdf](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/bil_tem_9.pdf) (Erişim: 29 Temmuz 2010): s.1-3.

Tokay, Hüseyin, Ali Deran ve Rafet Aktaş, "Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri", XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muğla Üniversitesi, 2005, s.3-31.

Trussel, John M., Rose, Laura C., "Fair Value Accounting and the Current Financial Crisis", *The CPA Journal*, June 2009, Vol.79, No.6, s.26-30.

# AXOR TE PROJESİ ÇERÇEVESİNDE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI

> Öğr. Gör. Dr. **Mert ERER**

Marmara Üniversitesi İİBF Almanca İşletme Bölümü

## ÖZET

Bu çalışmada Mercedes Benz Türk A.Ş.'nin Axor TE projesi kapsamına uyguladığı hedef maliyetleme süreci incelenmiş ve bu süreç hedef maliyetleme yönteminin ilkeleri ışığında değerlendirilmiştir. Sonuçta, işletmelerde hedef maliyetleme yaklaşımının uygulanmasında her zaman piyasada fiyat liderliğinin amaçlanmadığı, müşteri taleplerinin ürünün yapısını belirlemede en önemli rolü oynadığı, proje kapsamında oluşturulan takımların farklı bölümlerde çalışan üyelerden oluşturulmasının ve takımların kendi içlerinde ve birbirleriyle sürekli iletişim içinde bulunmasının işletme açısından maliyet bilincini geliştirdiği söylenebilir.

**Anahtar Kelimeler:** Hedef Maliyetleme, Hedef Maliyetleme Süreci, Hedef Maliyetlemenin İlkeleri.

## ABSTRACT

*The target costing process carried out by Mercedes Benz Türk A.Ş. in the project Axor TE is examined and evaluated within the context of the principles of target costing in this study. Consequently, it can be suggested that the price leadership is not always the ultimate goal in applying target costing, customer needs play the most important role in determining the product attributes, building teams with members from different departments and the communication within and between the teams improve the cost consciousness throughout the company.*

**Keywords:** Target Costing, Target Costing Process, Principles of Target Costing.

## 1. GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin karşılaştıkları en önemli sorunlar, ekonomik krizlerin ortaya çıkma sıklığının artması ile birlikte tüketicilerin alım güçlerinin azalması ve piyasaların küreselleşmesi sonucunda ülke piyasalarına giriş koşullarının esnekleşmesiyle yoğunlaşan rekabettir. Artık tüketicinin ödemeye hazır olduğu fiyattan benzer özelliklere sahip ve benzer kalitede ürünü birçok şirket sağlayabildiğinden, şirketler ürünlerinin satış fiyatını diledikleri gibi belirleyememektedirler. Böylece belirli bir ürünün piyasada tutunmasını sağlayan en önemli faktörlerden biri o ürünün fiyatının piyasa fiyatlarına yakın olarak belirlenmesidir.

Diğer taraftan, ileri üretim teknolojilerinin işletmelerde daha yoğun bir şekilde kullanılması işletmelerin maliyet yapılarını değiştirerek sabit maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranını artırmış ve ürün maliyetlerinin üretim safhasına geçildikten sonra önemli derecede düşürülmesini oldukça zorlaştırmıştır. Bu nedenle, işletmeler, henüz planlama ve tasarım aşamasında ürünün yaşam dönemi boyunca ortaya çıkacak maliyetlerini belirleyerek bunları üretime başlamadan önce düşürmeye ve kontrol altında tutmaya çalışmaktadırlar.

Ürün yaşam dönemlerinin kısalması da ürünlerin, tüketicilerin talepleri doğrultusunda hızlı bir şekilde piyasaya sunulmasının önemini artırmıştır. Tüketici tarafından talep edilen ürünlerin zamanında piyasaya sunulmaması, işletmelerin pazar paylarını kaybetmelerine ve uzun vadede karlılık oranlarının düşmesine neden olmaktadır. Tüketicilerin taleplerinin yine planlama ve tasarım safhasında ürüne yansıtılması,

ürün üzerinde üretim safhasında değişiklikler yapılması gerekliliğini hemen hemen ortadan kaldırmakta ve üretim sürecinin kesintisiz devam etmesini sağlayarak ürünün piyasaya zamanında sunulmasını olanaklı kılmaktadır.

Tüm bu gelişmeler, işletmelerin piyasa fiyatını veri olarak kabul ederek bundan hedefledikleri kar tutarını düşmek suretiyle ürünün yaşam dönemi boyunca neden olması gereken maliyetlerini (hedef maliyet) belirlemelerine yol açmıştır. Ürünün toplam maliyetleri de değişen maliyet yapıları ve kısalan ürün yaşam dönemleri nedeniyle büyük ölçüde henüz planlama ve tasarım aşamasında verilen kararlar sonucunda şekillenmektedir. Bu bağlamda, modern maliyet yönetimi yaklaşımlarından biri olan hedef maliyetleme, ürün yaşam döneminin ilk aşamalarından başlayarak hedef kâr tutarını gerçekleştirmek için hedef maliyetlere ulaşmayı ve sistemli bir şekilde ürün maliyetlerini düşürmeyi amaçlayan bir yaklaşımdır.

Bu çalışmada, Mercedes Benz Türkiye A.Ş.'nin (MBT) Axor TE projesinde uyguladığı hedef maliyetleme süreci anlatılmış ve bu süreç, hedef maliyetleme yaklaşımının ilkeleri açısından incelenmiştir. Çalışmanın amacı, hedef maliyetleme süreci ve hedef maliyetlemenin ilkeleri kapsamında teori ile uygulama arasındaki ilişkinin gerçek bir örnek olay üzerinden kurulmasıdır.

Çalışmanın ikinci bölümünde hedef maliyetleme yöntemi tanıtılmıştır. Üçüncü bölümde MBT'nin hedef maliyetleme yöntemini Axor TE projesi kapsamında ne şekilde uyguladığı anlatılmıştır. Dördüncü bölümde de teoride anlatılan hedef maliyetleme ilkelerinin uygulamada ne şekilde tatbik edildiği Axor TE projesi örneği üzerinden irdelenmiştir.

## 2. HEDEF MALİYETLEME YAKLAŞIMI

Hedef maliyetleme, tasarım ve planlama aşamasında müşteri ihtiyaçları ve ürün tasarımı üzerine yoğunlaşarak ürün yaşam dönemi boyunca ortaya çıkacak maliyetlerin düşürülmesi düşüncesine dayanan bir maliyet yönetimi yaklaşımıdır (Karakaya, 2007, s. 724). Yöntemin temelinde yatan düşünce, bir ürünün maliyetini gerçekleştikten sonra azaltmaya çalışmak değil, maliyetler gerçekleşmeden onları önlemektir (Gökçen, 2003, s. 79).

Geleneksel maliyetleme yönteminde ürünün maliyeti belirlenirken işletme içine yönelik analiz ve hesaplamalar dikkate alınır. Hedef maliyetleme yönteminde ise piyasadaki potansiyel müşterilerin fiyat beklentilerinden (piyasa fiyatı) hedeflenen kâr tutarı çıkartılarak "kazanılabilir" maliyetler hesaplanmaktadır. Bu çerçevede, hedef maliyetlemenin çıkış noktasını işletme içinde oluşturulan planlar değil, piyasa verileri oluşturmaktadır. Yöntemin ana sorusu "Ürünün işletmeye maliyeti ne kadardır?" değil "Ürünün işletmeye maliyeti ne kadar olmalıdır?" şeklindedir (Sağmanlı, 2002, s. 135).

Hedef maliyetleme yöntemi; kazanılabilir maliyetlerin müşteri talepleri ve rekabet koşulları tarafından belirlendiği, ürünün belirli bir işlevinin veya temel unsurunun en fazla müşterilerin talebini karşılamasıyla orantılı şekilde maliyete neden olması gerektiği ve ürün maliyetine yüklenen genel üretim giderleri, genel yönetim giderleri gibi giderlerin dağıtım anahtarlarının ürün yaşam dönemi boyunca sabit kalacağı varsayımları üzerinde temellenmektedir (Kralj, vd., 2007, s. 1).

Hedef maliyetler, yukarıdaki tanımdan

da anlaşılabilir gibi, piyasa fiyatı ve beklenen kar tutarı kullanılarak hesaplanır. Piyasa fiyatı, müşterilerin ürün için ödemeye hazır oldukları fiyattan hareket edilerek belirlenir. Bu fiyat belirlenirken işletmenin uzun vadeli satış hedefleri, ürünün işletmenin ürün karımasındaki yeri, hedeflenen pazar payı, rakip ürünlerin fiyatları, müşterilerin ürünün işlevleri ve kalitesiyle ilgili beklentileri ile tüketim davranışları dikkate alınır (Ax, vd., 2008, s. 93). Beklenen kâr tutarı ise şirketin ileriki dönemlere ait karlılık analizlerine ve hedeflerine dayanılarak hesaplanır. Bu hesaplamalar yapılırken araştırma ve geliştirme, satış, pazarlama ve dağıtım, genel yönetim giderleri ve finansman giderlerinin de ne derecede karşılanabileceğini belirlemek için beklenen pazar payı ve satış hacmi de göz önünde bulundurulur (Bahşi ve Can, 2001, s. 52).

Ürünün hedef maliyetine ulaşmak için harcanan bu çaba, ürün tasarım sürecinde ileri düzeyde maliyet disiplini yarattığı için hedef maliyetleme, ürün tasarım sürecini disipline etmek üzere kullanılan maliyet yönetim tekniği olarak da tanımlanabilir. Aynı zamanda ürünün maliyet yapısının işletme hedefleri çerçevesinde yeniden yapılandırılması ve kazanılan disipline bağlı olarak maliyet odaklı işletme yönetiminin daha sıkı uygulanması, işletmenin rekabet gücünün geliştirilmesine katkı sağlar (Hacırustemoğlu ve Şakrak, 2002, s. 118).

Sonuç olarak hedef maliyetlemenin amaçları; tüm firmanın ve özellikle maliyetlerin piyasa ile uyumunu sağlamak, bir ürün ile ilgili projenin ilk safhasında maliyet yönetimi desteğini almak, maliyet hedeflerinin devamlı olarak kontrol edilmesi nedeniyle dinamik

maliyet yönetimini gerçekleştirmek ve işletme stratejisinin doğrudan piyasaya yönelik ihtiyaçlardan etkilenmesine yardımcı olmak şeklinde ifade edilebilir (Alagöz, vd., 2005, s. 48).

### **2.1. Hedef Maliyetlemenin İlkeleri**

Hedef maliyetleme yönteminin ilkeleri fiyat odaklı maliyetleme, müşteri odaklılık, tasarım üzerine odaklanma, geniş kapsamlı katılım, ürün yaşam dönemine odaklanma ve değer zinciri unsurlarının katılımı olarak sayılabilir. Bu ilkeler aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

**Fiyat odaklı maliyetleme:** Piyasa fiyatından hedef kar tutarı düşülerek hedef maliyet belirlenir ve buna göre ürün planları yapılır. Uygun ve güvenli bir kâr marjına sahip ürünlere kaynakların yönlendirilebilmesi için bu planlar sık sık gözden geçirilir. Buna ek olarak, hedef maliyetleme süreci aktif rekabet ortamı bilgileri ve analizleri ile yönlendirilir (Şakrak, 1998, s. 294).

**Müşteri odaklılık:** Tasarım aşamasında müşterilerin kalite, maliyet ve zaman ile ilgili ihtiyaçları ürün ile ilgili kararlarda dikkate alınır ve bu ihtiyaçlar maliyet analizlerine yön verir (Swenson, vd., 2003, s. 12). Gelecekte ürünün sağlayacağı faydayı belirleyebilmek için; ürünün müşterilerin beklentilerini karşılmasına, müşterinin ürün için ödeme yapmaya hazır olmasına ve ürünün özelliklerinin işletmenin pazar payını ve satış hacmini artıracak nitelikte olmasına dikkat edilir (Hardt, 1998, s.108).

**Tasarım üzerine odaklanma:** Hedef maliyetleme yöntemi, yukarıda da belirtildiği gibi maliyetleri gerçekleşt-

tikten sonra değil, gerçekleşmeden önce yönetme ilkesine dayanır. Tasarım aşamasında verilen kararlar sonucunda oluşan maliyetlerin geleceğe taşınan maliyetler olduğu varsayılır (Aksoylu ve Dursun, 2001, s. 364). Hedef maliyetleme yönteminin diğer bir özelliği, yöntemin temel uygulayıcılarının ürün geliştirme ve tasarım bölümleri olmasıdır (Filomena, vd., 2009, s. 398). Mühendisler ürün, teknoloji ve üretim süreci ile ilgili tasarımlarının maliyetlere etkilerini inceleyebilirler. Tüm mühendislik fikirleri, tasarım aşamasına geçilmeden önce müşteri isteklerine göre gözden geçirilir. Böylece ürün veya mühendislik konusunda yapılması gereken değişiklikler üretime geçilmeden tamamlanabilir (Hacırustemoğlu ve Şakrak, 2002, s. 122). Bu sayede, tasarım süreci üzerinde önemle durularak gelecekte ortaya çıkması muhtemel daha pahalı ve zaman alıcı iyileştirmeler ürün yaşam döneminin hemen başında tamamlanmış olur.

**Geniş kapsamlı katılım:** Hedef maliyet yönetiminin uygulanmasında ve maliyetleri azaltma sürecinin takibinde işletmenin araştırma ve geliştirme, üretim, satış ve dağıtım, satın alma, muhasebe, finans, lojistik gibi bölümlerde çalışanlar arasından oluşturulan takımlardan yararlanır. Takımlar, ürünün tüm yaşam dönemi boyunca maliyet yönetiminden sorumludurlar (Ehrlenspiel, 2003, s. 616).

**Ürün yaşam dönemine odaklanma:** Hedef maliyetlemenin amacı, ürünün yaşam dönemi boyunca ortaya çıkan tüm maliyetlerini azaltmaktır. Bu ilke müşteri açısından sahip olma maliyetlerinin, diğer bir deyişle, satın alma, kullanma, bakım ve elden çıkarma maliyetlerinin azaltılması; üretici açı-

sından ise tasarım, üretim, pazarlama, satış, dağıtım, satış sonrası hizmet ve elden çıkarma maliyetlerinin azaltılmasına odaklanılması gerektiğini ifade eder (Beckmann, 2002, s. 67).

Değer zinciri unsurlarının katılımı: Değer zinciri; ürünlerin geliştirilmesi, üretilmesi ve pazarlanması için kullanılan kaynakları ve bu kaynak kullanımının işletme açısından maliyetini ifade etmektedir. Hedef maliyetlere ulaşabilmek için, hedef maliyetleme sürecinin; işletmenin değer zincirine dahil tüm unsurlara yayılması, bu unsurların sürece aktif katılımının sağlanması ve değer zinciri unsurlarının birbirleriyle uyumlu şekilde çalışması gerekmektedir (Göpfert ve Knecht, 2000, s. 513).

## 2.2. Hedef Maliyetleme Süreci

Hedef maliyetleme süreci, Şekil 1'de gösterildiği gibi, üç temel düzeyden oluşmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 2002, s. 1; Hacirüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s. 129):

- Müşteri memnuniyetine odaklanılarak yeni ürünün planlanması ve tasarımının yapılması (piyasa düzeyi),
- İşletmenin stratejik politikası çerçevesinde bir hedef maliyetin belirlenmesi ve erişilebilir maliyetin bu seviyeye yaklaştırılması (ürün düzeyi),
- Değer Mühendisliği<sup>1</sup> ve diğer maliyet düşürme tekniklerini kullanarak hedef maliyete ulaşılması (parça düzeyi).

Hedef maliyetleme sürecinin ilk aş-



Şekil 1: Hedef Maliyetleme Sürecinde Temel Düzeyler

**Kaynak:** Hergeth, H. (2002). Target Costing in the Textile Complex, *Journal of Textile and Apparel, Technology and Management* 2 (4): 3.

ması olan piyasa düzeyinde iki amaca yönelik olarak piyasa araştırması yapılır. İlk amaç müşteri ihtiyaçlarının ve beklentilerinin karşılanabileceği ürünün özelliklerinin belirlenmesidir. Bu tarzda bir çalışma, kalite fonksiyon yayılımı tekniği kullanılarak yapılır (Ehrlenspiel, 2003, s. 125). Ampirik bir araştırma

yöntemi olan kalite fonksiyon yayılımı tekniği sayesinde üründe bulunması gereken işlev ve özellikler müşteri beklentileri ve ihtiyaçları çerçevesinde belirlenir. Belirlenen işlevler ve ürünün özellikleri, müşterilerin bunlara atfettikleri önem derecelerine göre sıralanarak ürünün prototipi oluşturulmaya

çalışılır.

Piyasa araştırmasının diğer amacı ise müşterinin beklentilerini ve ihtiyaçlarını karşılayabilecek ürün için ödemeye hazır olduğu fiyatın belirlenmesidir (Müller, 2002, s. 140). Hedef fiyat belirlenirken yalnızca müşterinin ödemeye hazır olduğu fiyat değil, yukarıda da belirtildiği gibi, mevcut ürünlerin satış fiyatları ve rakiplerin uyguladıkları fiyatlar da dikkate alınan etkenlerdir (Erdoğan ve Saban, 2006, s. 527). Bu nedenle piyasa araştırmasının yanında bir de rekabet analizi yapılır. Rekabet analizi kapsamında, hedef müşterilere uygun olan rakip ürünlerin neler olduğu, müşterilerin rakip ürünleri nasıl değerlendirdiği ve işletmenin piyasaya süreceği yeni ürüne rakiplerin ne şekilde tepki verebileceği saptanır (Çetin ve Atmaca, 2009, s. 318).

Hedef fiyattan sonra hedef maliyetin hesaplanabilmesi için gerekli hedef kar tutarı belirlenir. Hedef kâr tutarı belirlenirken işletmenin ve içinde bulunduğu çevrenin (sektörün) finansal koşulları ve üretim unsurlarının yatırım değerleri esas alınır. Hedef fiyattan hedef kâr tutarı düşülerek hedef maliyet hesaplanır. Hedef maliyet, işletme açısından yeni bir ürünün üretilebilmesi için kabul edilebilir en yüksek üretim maliyetidir (Steinle, vd., 1998, s. 350).

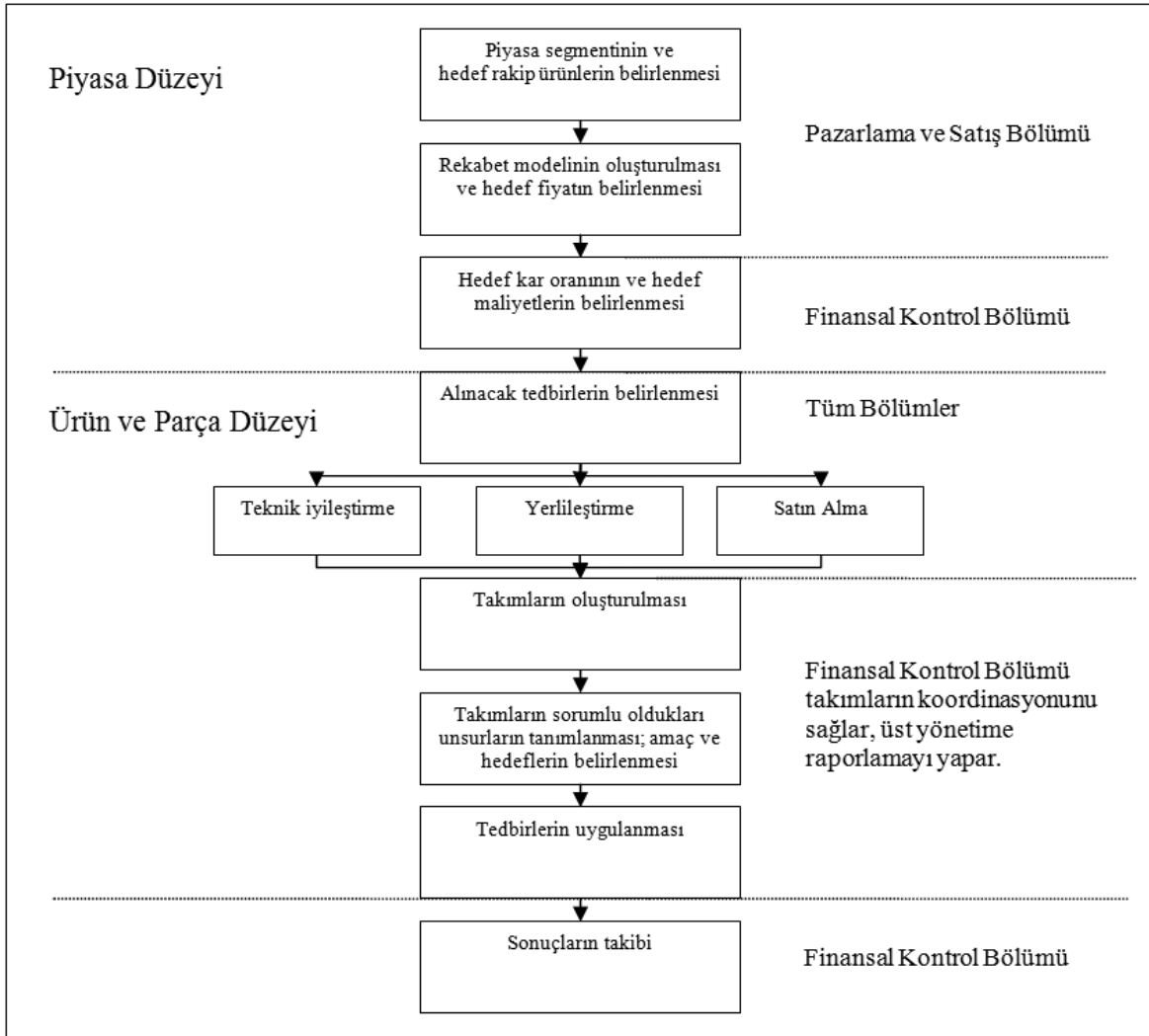
Bu aşamada genellikle işletmenin kendi içinde hesaplamış olduğu veya öngördüğü standart maliyetler, kabul edilebilir maliyetlerden daha yüksek çıkmaktadır. Kabul edilebilir maliyet ile standart maliyetler arasındaki fark

“stratejik boşluk” olarak adlandırılabilir. Hedef maliyetleme uygulamasının tam olarak gerçekleştirilebilmesi için stratejik boşluğun ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Sürecin ikinci ve üçüncü aşaması olan ürün ve parça düzeylerinde, stratejik boşluğu kapatılmak için değer mühendisliği yardımıyla üründe ve/veya üretim süreçlerinde değişiklikler yapılır (Karakaya, 2007, s. 724). Bu da ürün tasarım sürecinde; piyasa araştırmaları sonucunda elde edilen ürün özellikleri dikkate alınarak, ürünü oluşturacak parçaların belirlenmesi, her bir parçanın maliyetlerinin belirlenmesi, parçaların göreceli ağırlıklarının belirlenerek, parçaların maliyetleri ile önemliliklerinin birbirine uyum içerisinde olup olmadığının tespit edilmesi ile gerçekleştirilir (Gökçen, 2003, s. 80).

### **3. AXOR TE PROJESİ KAPSAMINDA HEDEF MALİYETLEME SÜRECİ**

Mercedes Benz Türk AŞ (MBT), Axor TE tipi çekicilerin maliyetlerinin düşürülmesi projesi çerçevesinde hedef maliyetleme yöntemini kullanmıştır. Axor TE projesi kapsamında uygulanan hedef maliyetleme süreci aşağıdaki şekilde özetlenmiştir (Şekil 2). Proje kapsamında ilk olarak Axor TE tipi çekicinin piyasa fiyatının belirlenmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Hedef fiyatı belirlemek amacıyla, öncelikle çekicinin konumlandırılacağı piyasa segmenti ve hedef rakip ürün grubu belirlenmiştir. Ardından arzu edilen pazar payı ve satış miktarı ile ilgili hedefler kararlaştırılmıştır.



**Şekil 2:** Axor TE Projesi'nde Hedef Maliyetleme Süreci

İkinci adımda, ürün bazında hedef maliyetlerin belirlenmesinde temeli teşkil edecek olan bir rekabet modeli oluşturulmuştur. Axor TE projesinde, MBT, piyasada fiyat lideri olmayı değil, rakiplerine göre yüksek olan çekicinin fiyatını düşürmeyi hedeflemiştir. Bu nedenle, MBT'nin aynı segmentteki en güçlü rakibi Ford marka çekicilerden % 25 daha yüksek olan fiyat farkının % 15'e çekilmesi amaçlanmıştır ve böylece hedef fiyat belirlenmiştir. Hedef fiyattan, planlanan kâr oranı düşülerek hedef maliyetler saptanmıştır. Fiili maliyetler ile hedef maliyetler karşılaştırılmış ve

fiili maliyetlerin hedef maliyetlerden yüksek olduğu tespit edilmiştir. Aradaki stratejik boşluğu kapatabilmek (hedef maliyetlere ulaşabilmek) için alınacak önlemler teknik iyileştirme, yerleştirme ve satın alma başlıkları altında toplanmıştır.

Alınan tedbirler kapsamında yapılan çalışmaların ve ulaşılan sonuçların üçer aylık dönemler itibariyle raporlanması ile bu faaliyetlerin takibinin ve projeye katılan bölümlerin koordinasyonunun sağlanması görevi finansal kontrol bölümüne verilmiştir.

Proje kapsamında, tedbirleri hayata geçirmek üzere, farklı bölümlerden seçilmiş her biri 7 kişiden oluşan 3 takım kurulmuştur. Takım üyeleri araştırma-geliştirme, satın alma, finansal kontrol, üretim, mühendislik ve tedarikçi yönetimi bölümlerinden seçilmiştir. Takımların çalışmaları, belirli aralıklarla Almanya'dan gelen uzmanlar tarafından desteklenmiştir. Tüm takımların hedefleri aynı olmakla birlikte takımların odaklandıkları unsurlar farklıdır. Birinci takım sürücü kabini (koltuklar, aynalar, kapılar vs) ile ilgilenirken, ikinci takım yürüyen aksamla (motor, vites, fren vs) ve son takım da çekiciyi oluşturan diğer unsurlar (soğutucu, taşıyıcı, şasi vs) ile ilgilenmiştir. Takımların ortak hedefi malzeme maliyetlerinin sıkı bir şekilde takip edilmesi, tedbirler kapsamında önceden belirlenmiş işlerin yapılmasının sağlanması ve üretimde kullanılan malzemelerle ilgili maliyet düşürücü ek fikirlerin üretilmesi olarak belirlenmiştir.

Her takım 2 haftada bir değişimli olarak İstanbul ve Aksaray'daki fabrikalarda toplanmıştır. Bu toplantılarda her bir takım üyesinin kiminle, ne zamana kadar hangi işi yapacağı belirlenmiş ve toplantıya kadar geçen sürede ne gibi gelişmelerin olduğu takım üyeleriyle paylaşılmıştır.

Hedef maliyetlere ulaşabilmek için alınan ve üç grup altında sınıflandırılan tedbirler kapsamında yürülen işler aşağıdaki üç bölümde anlatılmıştır.

### 3.1. Teknik İyileştirme

"Teknik iyileştirme" başlığı altında, çekiciden beklenen işlevlerin aynı kalması kaydıyla, üretimin basitleştirilmesinin ve üretimde kullanılan malzemelerin fiyat açısından daha uygun

malzemelerle değiştirilmesinin ne derecede mümkün olduğu araştırılmıştır. Bu bağlamda, müşteri talepleri de göz önünde bulundurularak hangi özelliklerden vazgeçilebileceği ve çekicinin ve parçaların hangi kalite düzeyinde üretilmesi belirlenmiştir.

Müşteri taleplerinin teknik özelliklere yansıtılması için özellikle pazarlama bölümü ile mühendislik bölümü birlikte çalışmıştır. Finansal kontrol bölümü de üretim alternatiflerinin ürünün maliyetlerine ve katkı payına ne şekilde yansıtılacağını hesaplayarak ekibe destek vermiştir.

Finansal kontrol bölümü, alınan tedbirler sonucu gerçekleşen tasarrufları Tablo 1'de gösterildiği şekilde aylık olarak proje müdürüne raporlamıştır. Tabloda, alınan tedbirden hangi takımın sorumlu olduğu, tedbirin hangi tarih itibarıyla uygulanmaya başladığı ve çekici başına ne kadar tasarruf sağlandığı görülmektedir.

| Tedbir              | Takım | Tarih      | Araç (Model) | Tasarruf (Avro) |     |     |
|---------------------|-------|------------|--------------|-----------------|-----|-----|
|                     |       |            |              | 6x4             | 8x4 | 8x2 |
| Ön Kapak            | 1, 3  | 03.04.2006 | 6x4          | 40              |     |     |
| Stop Lambası Yuvası | 2     | 03.04.2006 | 8x4          |                 | 10  |     |
| Kriko Kutusu        | 1     | 03.04.2006 | 8x2, 6x4     | 20              |     | 20  |
| .                   |       |            |              |                 |     |     |
| .                   |       |            |              |                 |     |     |
| .                   |       |            |              |                 |     |     |
| Toplam Tasarruf     |       |            |              | 60              | 10  | 20  |

**Tablo 1:** Aylık Maliyet Tasarrufları ile İlgili Hazırlanan Rapor

Mevcut parçaların basitleştirilmesi ya da tamamen ortadan kaldırılması şeklinde teknik iyileştirme tedbirleri çerçevesinde yapılan değişikliklerden biri,

arka lambaların ve arka lambaların üzerine yerleştirildiği yuvaların yeniden yapılandırılmasıdır. Çok fazla parçadan oluşan ve montajı çok zahmetli olan eski arka lamba yuvaları yerine daha az parçadan oluşan yeni arka lambaları tasarlanmıştır. Bir diğer tedbir, yapılan piyasa araştırması sonucu müşterilerin fazla önem atfetmedikleri krikonun içinde bulunduğu kutunun kapağının tamamen kaldırılmasıdır.

### **3.2. Yerlileştirme**

Axor TE projesi çerçevesinde yürütülen en önemli alt proje "yerlileştirme" projesidir. Projenin amacı, istenen özelliklerde malzemeleri karşılayabilecek yerli tedarikçilerin bulunması ve bu tedarikçilerin piyasada kalıcı olmasını sağlayarak malzeme tedarikinin sürekliliğinin sağlanmasıdır.

Bu tedbir kapsamında, öncelikle piyasadaki tüm tedarikçilerin bir listesi çıkarılmıştır. Daha sonra geliştirme, finansal kontrol ve satın alma bölümlerinin birlikte çalışarak hazırladıkları "tedarikçi anketi" tedarikçilere gönderilmiş ve gelen cevaplar satın alma bölümü tarafından değerlendirilmiştir. Değerlendirme sonuçlarına göre bazı tedarikçilerin üretim tesislerine kıdemli satın alma elemanı veya kıdemli tedarik yöneticisi tarafından ziyaretler düzenlenmiştir. Tüm bu sürecin sonunda, 1279 tedarikçi arasından 20 tedarikçi "en iyi tedarikçi" olarak seçilmiştir. Son aşamada, en iyi tedarikçilerden satın alınacak malzemelerin maliyetleri, aynı veya benzer malzemelerin ithal edilmesi durumunda oluşacak maliyetlerle karşılaştırılmıştır.

Axor TE projesi çerçevesinde kurulan takımlarla tedarikçi yönetimi bölümü arasında yuvarlak masa toplantıları

düzenlenmiş ve bu toplantılarda bir tedarikçi stratejisi belirlenmiştir. Yuvarlak masa toplantılarının yanı sıra satın alma, üretim, geliştirme ve finansal kontrol bölümlerinin katıldığı bir çekirdek takım oluşturularak yerlileştirme sürecinde ortaya çıkan problemlere karşı alınması gereken tedbirler kararlaştırılmıştır.

### **3.3. Satın Alma**

Satın alma başlığı altında, malzemelerin satın alma maliyetlerinin düşürülmesi hedefi yer almaktadır. İlk olarak, teknik iyileştirme tedbirleri kapsamında değişen malzeme listesi yenilenmiştir. Malzemeler yurtiçinden, Almanya'daki tedarikçilerden ve Almanya'daki Daimler fabrikalarından satın alınmaktadır. Malzemelerin satın alındığı kaynağa göre, ülkelere özgü şartlar da göz önünde bulundurularak, satın alma hedefleri belirlenmiştir. Satın alma hedeflerine ulaşılmasından satın alma bölümü sorumlu tutulmuştur.

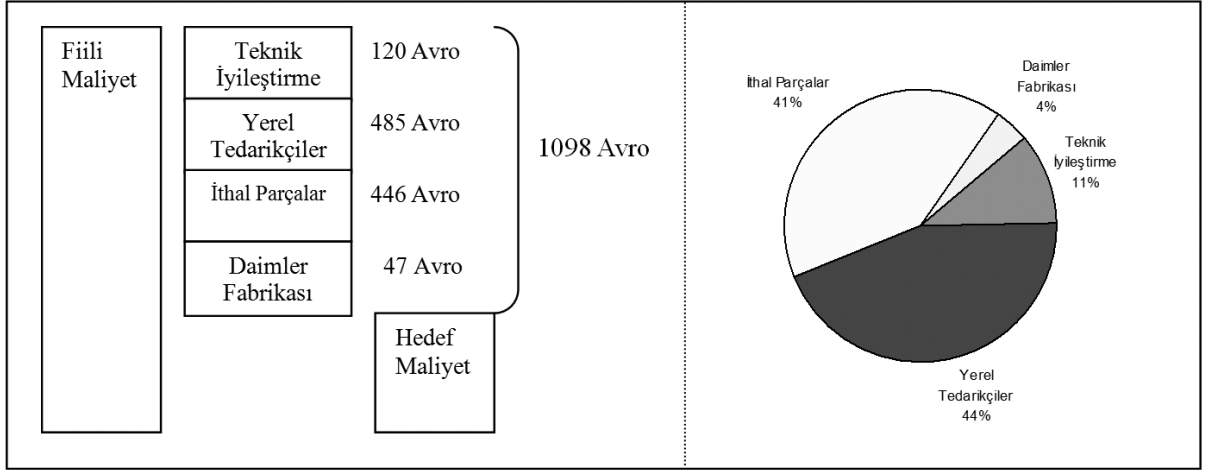
Satın alma bölümü; hedefleri doğrultusunda, tedarikçilerle satış fiyatı, ödeme koşulları, nakliye ve sigorta maliyetleri ile hizmet maliyetleri konularında görüşmelerde bulunmuştur. Hedeflere ne derecede ulaşıldığı üçer aylık dönemler itibarıyla finansal kontrol bölümü tarafından kontrol edilmiş ve oluşan sapmaların nedenleri raporlanmıştır.

### **3.4. Alınan Tedbirler Sonucu Sağlanan Tasarruf**

Teknik iyileştirme tedbirleri sonucunda çekici başına 120 Avro maliyet tasarrufu sağlanmıştır. Yerlileştirme çerçevesinde alınan tedbirler, satın alınan sürekliliğini ve nihai olarak yerli tedarikçilerden alınan ürünlerin maliyetlerinin düşmesini sağlamıştır. Satın alma

kapsamında alınan tedbirler sonucunda yerel tedarikçilerden temin edilen parçalardan çekici başına 485 Avro, ithal edilen parçalardan 446 Avro ve Almanya'daki Daimler fabrikalarından satın alınan parçalardan 47 Avro olmak

üzere toplam 978 Avro maliyet tasarrufu gerçekleştirilmiştir. Alınan tedbirler sonucunda araç başına gerçekleştirilen maliyet tasarrufu Şekil 3'te gösterilmiştir.



Şekil 3: Axor TE Projesi Kapsamında Alınan Tedbirlerin Sınıflandırılması

Yukarıdaki şekilde de görüldüğü gibi, tedbirlerin hayata geçirilmesi sonucunda araç başına maliyetler toplam 1.098 Avro tutarında düşürülmüştür. Tasarrufun % 44'lük kısmını yerel tedarikçilerden satın alınan parçalardan, % 41'lik kısmı ithal edilen parçalardan, % 11'lik kısmı teknik iyileştirme çerçevesinde çekici üzerinde yapılan değişikliklerden ve % 4'lük bölümü Almanya'daki Daimler fabrikasında üretilen parçalardan sağlanmıştır.

#### 4. AXOR TE PROJESİNİN HEDEF MALİYETLEMENİN İLKELERİ İŞİĞİNDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Hedef maliyetleme ilkelerinin MBT'nin Axor TE projesi kapsamında ne şekilde yorumlandığı ve hayata geçirildiğini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

**Fiyat odaklı maliyetleme:** Axor TE projesinde piyasa fiyatı, ürünün hangi piyasa segmentinde konumlandırılacağı,

bu segmentteki rakip ürünlerin özellikleri, hedeflenen pazar payı ve satış miktarı göz önüne alınarak belirlenmiştir. Şirketin hedefleri doğrultusunda, örnek olayda olduğu gibi, belirlenen piyasa fiyatı en güçlü rakip ürünün piyasa fiyatından yüksek olabilmektedir.

**Müşteri odaklılık:** Müşterilerin üründen beklediği işlevler ve kalite düzeyi, hem hedef satış fiyatı belirlenirken hem de ürün yeniden tasarlanırken göz önünde bulundurulmuştur. Özellikle tasarım aşamasında pazarlama bölümü ile mühendislik bölümü yakın bir işbirliği içerisinde çalışmış ve yeni tasarıma ağırlıklı olarak pazarlama bölümü tarafından değerlendirilen müşteri talepleri yön vermiştir.

**Tasarım üzerine odaklanma:** Ürünün tasarımı sırasında müşterilerin yüksek derecede önem atfetmediği özellikleri sağlayan parçalar üründen çıkarılmıştır. Ayrıca, üründe bulunması gereken

parçaların, aynı işlevleri yerine getirmesi koşuluyla, maliyetlerinin düşürülmesine çalışılmıştır. Bu kapsamda, bir yandan daha az bileşene sahip, montajı daha kolay olan parçalar tasarlanmış, diğer taraftan halihazırda kullanılan pahalı malzemelerin yerine istenen özellikleri sağlayan daha ucuz malzemeler kullanılmıştır.

**Geniş kapsamlı katılım:** Proje kapsamında alınan tedbirlerin hayata geçirilmesini, gerekirse ek tedbirlerin alınmasını, bunların kontrolünü ve eşgüdümünü sağlamak amacıyla kurulan takımlar 7 farklı bölümden gelen katılımcılarla oluşturulmuştur. Böylece hem şirketteki her bölümün hedef katkı payına ne şekilde ulaşabileceği ile ilgili fikirlerinden yararlanılmış, hem de tüm bölümler sürece katkı sağladığı için çalışanların maliyet bilinci ve motivasyonu artmıştır.

Takımların çalışmalarıyla ilgili diğer önemli bir konu, takımların kendi içlerinde ve diğer takımlarla sürekli bir iletişim içerisinde bulunmalarıdır. İki haftada bir düzenlenen toplantılarla proje kapsamında alınan önlemlerin sonuçları ile ileriki dönemde yapılması gerekenler diğer takımlarla paylaşılmış ve bilgilerin tüm bölümlere bildirilmesi sağlanmıştır. Bu sayede, bölümlerin proje kapsamındaki faaliyetleri arasında iyi bir uyum oluşturulmuştur.

**Ürün yaşam dönemine odaklanma:** Özellikle satın alma ve tasarım bölümlerinde alınan tedbirler sonucunda ürünün yaşam dönemi boyunca oluşacak maliyetler henüz üretime başlanmadan düşürülmüştür. Üretime başladıktan sonra da alınan tedbirlerinin finansal etkilerinin ne olduğu ve hedeflere ne derecede ulaşıldığı sürekli takip edilmiş ve proje kapsamında kurulan takımla-

rın önerileriyle ek tedbirlerin alınması sağlanmıştır.

**Değer zinciri unsurlarının katılımı:** Yerleştirme projesi kapsamında, istenen özelliklere sahip malzemeleri sağlayabilecek olan yerel tedarikçiler bulunmuştur. Yerel malzemelerin, ithal malzemelerden daha ucuz bir fiyata sürekli olarak sağlanabilmeleri için seçilen yerel tedarikçiler desteklenmiştir. Böylece değer zincirinin ilk halkalarından itibaren maliyetlerin düşürülmesi için tedbirler alınmaya başlanmıştır.

## 5. SONUÇ

İşletmelerde maliyet yapılarının sabit maliyetler lehine gelişmesi ve ürün yaşam dönemlerinin kısalması gibi nedenlerden dolayı işletmelerin iş yapış biçimleri ve kullandıkları maliyet yönetimi yöntemleri değişmiştir. Günümüzde piyasada oluşan fiyatlar veri kabul edilmekte, bu fiyattan işletme hedeflerine göre hesaplanan kar tutarı çıkarılarak belirli bir ürünün işletmeye en fazla ne kadara mal olması gerektiği hesaplanmaktadır. Bu modern yaklaşım da "hedef maliyetleme" olarak adlandırılmaktadır.

İşletmelerin yönetim ve üretim yapılarının farklı olması nedeniyle, hedef maliyetleme uygulamaları da işletmelere göre farklılık göstermektedir. Ancak, uygulamadaki farklılıklara rağmen hedef maliyetlemenin temel ilkelere değişmemektedir. Bu çalışmada da MBT'nin Axor TE projesi çerçevesinde, hedef maliyetleme ilkelerini ne şekilde uyguladığı incelenmiştir.

Axor TE projesi kapsamında uygulanan hedef maliyetleme yöntemi değerlendirildiğinde; işletmelerin, ekonomik koşullar ve ürünün imajının elverdiği ölçüde ürünün piyasa fiyatını rakip ürün-

lerin fiyatlarından daha yüksek olarak belirleyebileceği, piyasa araştırması sonucunda belirlenen müşteri taleplerinin planlama ve tasarım aşamasında dikkate alınmasının maliyetleri düşürmede önemli etkisi olduğu, proje kapsamında kurulan ekip üyelerinin farklı bölümlerde çalışanlardan oluşturulması ve ekiplerin sürekli iletişim içinde olmasının maliyet düşürme sürecine tüm bölümlerin yoğun bir şekilde katılımını sağladığı, kalıcı bir maliyet düşüşünü sağlayabilmek için değer zinciri unsurlarının sürece dahil edilmesi ve üretim safhasına geçildikten sonra da maliyetlerin sürekli olarak takip edilmesi gerektiği söylenebilir.

#### KAYNAKÇA

- Aksoylu, S. ve Dursun, Y. (2001). Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme, Erciyes Üniversitesi S.B.E. Dergisi 11 (Bahar), s. 357-371.
- Alagöz, A., Yılmaz, B. ve Ay, M. (2005). Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. 5. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- Ax, C., Greve, J. ve Nilsson, U. (2008). The Impact of Competition and Uncertainty on the Adoption of Target Costing. *International Journal of Production Economics* 115, s. 92-103.
- Bahşi, C. G. ve Can, A. V. (2001). Hedef Maliyetleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* 4 (Mayıs), s. 47-64.
- Beckman, D. (2002). Projektorientiertes Controlling am Beispiel des Baurägergeschäfts. *Krp-Kostenrechnungspraxis* 46 (2), s. 67-73.
- Cooper, R. ve Slagmulder, R. (2002). Target Costing for New-Product Development: Product-Level Target Costing. *Journal of Cost Management* July/August, s. 1-6.
- Çetin, A. ve Atmaca, M. (2009). Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemleri'nin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi* 26 (1), s. 313-329.
- Ehrlenspiel, K. (2003). *Integrierte Produktentwicklung: Denkabläufe, Methodeneinsatz, Zusammenarbeit*. Carl Hanser Verlag, Münih.

Erdoğan, N. ve Saban, M. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Barış Yayınları, İzmir.

Filomena, T. P., Neto, F. J. K. ve Duffey, Michael R. (2009). Target Costing Operationalization During Product Development: Model and Application. *International Journal of Production Economics* 118 (2), s. 398-409.

Gökçen, G. (2003). Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* 20 (Ekim), s. 79-86.

Göpfert, J. ve Knecht, T. (2000). Simultaneous Costing: Ein kundenorientiertes Konzept zur Kostenoptimierung in der Produktentwicklung. *Die Betriebswirtschaft* 60 (4), s. 513-528.

Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Hardt, R. (2002). *Kostenmanagement: Methoden und Instrumente*. R. Oldenbourg Verlag, München.

Hergeth, H. (2002). Target Costing in the Textile Complex. *Journal of Textile and Apparel, Technology and Management* 2 (4), s. 1-10.

Karakaya, M. (2007). *Maliyet Muhasebesi*. Gazi Kitabevi, Ankara.

Kralj, D., Reiners, F., Rieper, S. ve Klöpfer, M. (2007). Target Costing Reduziert das Over-Engineering, *Konstruktion* 4 (Nisan), s. 1-4.

Müller, A. (2002). *Controlling Konzepte – Kompetenz zur Bewältigung komplexer Problemstellung*. Kohlhammer Verlag, Stuttgart.

Sağmanlı, M. (2002). *Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi – Teori ve Uygulama*. Yaylım Matbaası, İstanbul.

Steinle, C., Thiem, H. ve Rothenhöfer, C. (1998). Target Costing: Baustein eines modernen Controllingsystems bei Volkswagen de Mexico. içinde: Steinle, C., Eggert, B. ve Lawa, D. (Ed.). *Zukunftsgerichtetes Controlling: Unterstützung- und Steuerungssystem für das Management*. (345 – 383). Gabler Verlag, Wiesbaden..

Swenson, D., Ansari, S, Bell, J. ve Kim, I. W. (2003). Best Practices in Target Costing. *Management and Accounting Quarterly* 4 (2), s. 12-17.

Şakrak, M. (1998). Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye – Maliyet bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir. 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi 2000'li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitimi Bildiri Kitabı, Antalya.

#### Dipnot

1. Değer Mühendisliği: Müşteri beklentileri olan mamul özellikleri ve kaliteden taviz vermeksizin, mamul maliyetlerini düşürme yollarının bulunması için kullanılan bir tekniktir. (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s. 130)

**Hakemsiz Yazılar >>>**  
Opinion Papers



## KARİKATÜR VE FELSEFEYE MATEMATİKTEN BAKMAK

> Prof. Dr. **Beno KURYEL**

Theodo W. Adorno'nun sivri bir sözünü anımsayalım: "Varoluşsal olan, felsefeden kaçtığı anda soytarılığa dönüşür." Gündelik yaşama indirgenmişliği kısa bir cümle ile ne kadar güzel özetlemiş. Günlerin yüzeyselliği köpük gibidir. Kısa sürede yaşanan ve anlamına bakmaya fırsat kalmadan geçip gidiveren günler. Varoluşun, kalıplaşmış gündelik ezberlerin kuyusunda kaybolduğu göreliliğe kısa zamanlar. Bireyin kendine yabancılaştığı, ancak farkına varmadan dört elle sarıldığı önyargılar. Son kertede varoluşumuzda da-ir bizde saklı olan felsefi bir haykırışı gündelik yaşamın altında ezmiş oluyoruz böylelikle. Kısa geçen günün kısalığı görelidir. Kalıplaşmış bu sisli anlam/anlamsızlıklar içinde zaman kısadır. Günü derinlemesine yaşamakla, içimizdeki felsefi kaynağı düşünce ve söze tercüme etmekle o günün ne kadar uzun bir zamana yayılmış olduğunu farketmemek olanaksızdır. Günlük süreyi, geçen dakika hesabından ölçemeyiz. Üretebildiklerimizin yüküyle değerlendirebiliriz. Kalıplaşmış yaşamın bizi köşeye sıkıştırdığı "niceliği," üretkenliğimizin farkındalıkları sonucu yaratmaya çalıştığımız "nitelik"le epistemik bir dönüşüme uğratabiliriz.

***Günü derinlemesine yaşamakla, içimizdeki felsefi kaynağı düşünce ve söze tercüme etmekle o günün ne kadar uzun bir zamana yayılmış olduğunu farketmemek olanaksızdır. Günlük süreyi, geçen dakika hesabından ölçemeyiz. Üretebildiklerimizin yüküyle değerlendirebili-***

Bu kısa açıklamayı karikatür-felsefe köprüsünde çözümlenmeye çalışalım:

Karikatür sanatının kaynakları sonsuz gibidir. İnsan yaşamında geçen saniyeleri bir çuvala koyarsak çok fazla olur. Bu saniye yığınının bakarak yaşam uzun görülebilir. Ancak geçen yılları bir araya getirirsek az görülür. Yaşam kısadır o zaman. Bu ikilem, yaşamı ciddiye almakla yaşamda ciddi olmak arasındaki bıçak sırtında dans eder. Bu dans mizah duygumuzun kendisinden başka bir şey değildir. Sonsuz saniyelerle sonlu yılların çelişik tezahürleri karikatürler için paha biçilmez olanaklar sunar. Göreliliğin farklı açıları mizahın derin düşüncesine yolculuk yaptırabilir.

Şöyle bir örnekle yaklaşalım konuya: "Ben matematiği ciddiye almam ama matematik konusunda çok ciddiyim." Paradoksal görünen bu önermenin aslında bizim herhangi bir konuya karşı tavrımızı belirler. Burada konu örneğini matematik olarak aldık. Matematiğin ciddiye alınması durumunda matematik bir ötekine işaret eder. Birey, ötekini yaratırken en azından onu bir güç olarak kabul etmiş olur. Ciddiye alınan olgu, bizi kendi ye-

timiz olan matematiğe yabancılaştırır. Buna karşın eğer matematik konusunda ciddiysen o zaman matematiği içselleşmiş bir zihinsel ürün olarak yaşayabilirim. Ciddiyet matematiğin iktidarına boyun eğdirirken, ciddi duruş sahip olduğumuz yeteneklerin başka yeteneklerle asla yarışmadan hazzına varmak değil midir?

Düşünün bir kere. Ciddiye alınan bir matematiğin nasıl da zekâ ölçütü olarak kabul edildiğini. Bazı işletmelerde eleman almanın ölçütü küçük bir matematik sınavı olabiliyor. İnsan denen canlı türün soyutlamalar denizinde sayısız yeteneği varken, birey ciddiye alınan matematiğin ideolojik yüzüyle sadece bir ölçütü değerlendirilebiliyor.

Yine ciddiye alınan bir matematiğin üniversite sınavlarıyla sonuçlanan serüveninde tümüyle yöntembilime indirgenmişinin ciddi tanıklarımız. Karikatürleşmiş bu sürecin tümünün üzerine inşa edilen bir felsefesi vardır. Felsefe hem kendini bu düşünceye kitleyen bir ideolojiye bir kültüre dönüşürken, yine felsefenin özgürlük oksijeninde bu durumu anlamaya, çözümlenmeye çalışabiliriz. İşin karikatürü burada zaten.

Matematik ciddi bir uğraştır. Ciddiye alınmayacak kadar ciddi bir iştir. Doğanın mukallididir. Taklit yeteneğimizin uçsuz bucaksız yaratıcılığının enfes

ürünlerinden biridir. Belitsel, yani aksiyomatik, bir düzen içinde doğayı anlamının, onu tasarlamının, doğanın bir parçası olarak doğayla uzlaşmanın harika melodilerini içerir. Ciddi iştir matematik. Estetik bileşenlerine varmak, o coşkuyu yaşamak bir mizah üretisine varacak kadar ciddidir. Mizahın altında yatan ciddi yapı bizi ciddiyet palavralarının uykusundan uyandırmaz mı?

Yöntembilime indirgenmiş bir süreç toplumsal oluşumun içinden gelir. Matematik metalaşır. Araçsallaşır. O araca binemeyenin bile övünebildiği bir bilmeceye dönüşür. Böylesine bir komedi. Matematiğe "kafası basmadığı" için övünen kişilere etrafımızda kolayca rastlamaz mıyız?

Kalın gözlüklü, çirkin, saç baş karışmış bir kişi çizilmez mi matematikçi için. Deha ancak bu özelliklerle mizaha düşer. Onbinbeşyüz baloncukla ikiyüzel-lisekizin zerreciğin çarpımını bir çırpıda söyleyiveren kişi bizi matematiğin ciddiyetine davet etmez mi? Felsefi tabanı, doğanın düzeninin matematiksel olduğunu iddia eden görüşlerin karikatüre yansıyan resmi değil midir bu? Matematiği havuz problemine indirgeyen o zavallı bakış açısını karikatürle temsil etmeye çalışan yaklaşım, bir yaşam felsefesinin ürününden başka ne olabilir ki?

## YURTDIŞI ŞÜPHELİ ALACAKLAR İÇİN KARŞILIK AYRILMASI

> **Barış ULUDAĞ** / Gelirler BaŐkontrolörü

### I. GİRİŞ

Alacakların Őüpheli hale gelmesi durumunda, vergi mevzuatındaki belli Őartlar dahilinde karŐılık ayrılması, oldukça sık karŐılaŐılan bir uygulama olup bu nedenle de bir çok kiŐinin hakkında bilgi sahibi olduğu bir konudur. Ancak hemen hemen her konuda olduğu gibi karŐılık ayırma konusunda da kanuna birebir uyan durumlar için bir sorun olmamakla birlikte, kanunda aŐıkça belirtilmemiŐ özellikli bazı durumlarda tereddütler yaŐanmaktadır. KarŐılık ayırma konusunda tereddüte dűŐülen hususlardan biri de yurtdiŐindeki kiŐi ve kurumlardan olan alacakların Őüpheli hale gelmesi durumunda nasıl karŐılık ayrılacağıdır. Yazımızın aŐaĐıdaki bölümlerinde söz konusu durumla ilgili aŐıklamalara yer verilecektir.

### II. MEVZUAT AÇISINDAN ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI

Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesine göre;

"Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak Şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borĐlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;

Şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı Şüpheli alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir."

Yukarıda yer alan kanun maddesine göre, Şüpheli alacak karşılığı ayırabilecek mükellefler Şunlardır;

1. Ticari kazanç sahipleri
2. Zirai kazanç sahipleri

Ayrıca kurumlar vergisi mükellefi olan kurumların da kazançlarını ticari kazanç esaslarına göre belirlemeleri nedeniyle bu kapsama girecekleri tabiidir.

Yine söz konusu kanun maddesine göre Şüpheli sayılabilecek alacaklar ise Şunlardır;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,
2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borĐlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar.

Yukarıda belirtilen Şartlara uymayan alacaklar için ayrılan karŐılıkların gider olarak kaydedilmesi ve dönem kazancından

indirilmesi mümkün değildir. Mükellefin kendi izlediği politikalara veya diğer Kanunlara (örneğin SPK mevzuatına ) istinaden, yukarıda belirtilen şartlara uymayan alacaklar için de karşılık ayırması mümkün olmakla birlikte, söz konusu karşılığın kanunen kabul edilmeyen giderler içerisinde gösterilerek dönem kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, şüpheli alacak karşılığı ayrılması ile ilgili olarak Kanunen belirtilen diğer şartlar da aşağıdaki gibidir;

1. Karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilmelidir.
2. Teminatlı alacaklarda karşılık, teminattan geri kalan miktar için ayrılmalıdır.
3. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde gelir olarak dikkate alınmalıdır.

### **III. YURTDIŞI ŞÜPHELİ ALACAKLARDA KARŞILIK AYIRMA**

Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde yer alan şüpheli alacaklar konusuna yönelik açıklamalarımız yukarıdaki bölümde yer almakta olup burada da görüleceği üzere, madde hükmünde yurtdışı şahıs veya şirketlerden olan alacakların şüpheli hale gelmesi durumunda karşılık ayrılıp ayrılmayacağına ilişkin özel bir düzenleme yer almamaktadır. Bu durumda, aksine hüküm bulunmaması nedeniyle yurtdışı şahıs veya şirketlerden olan şüpheli alacaklar için de genel hükümler çerçevesinde karşılık ayrılması mümkün görünmektedir. Fakat, karşılık ayrılmasının mümkün olduğu kolaylıkla söylenebilmesine rağmen, şartları sağlama konusunda uygulamada yaşanan bazı sorunların çözüme kavuşturulması o kadar da kolay olmayabilmektedir. Ör-

neğin, şüpheli alacak karşılığı ayırmanın şartlarından olan, alacağın dava veya icra aşamasında olması şartının hangi ülkedeki mahkeme veya icra dairelerinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yurtdışı alacaklardan doğan kur farkı gelirleri de şüpheli alacak sayılıp, üzerinden karşılık ayrılabilir mi? Bunlar gibi bazı konularda VUK'un ilgili madde hükümlerinde bir açıklama yer almadığı gibi kanun tebliğlerinde de hiçbir açıklama bulunmamaktadır.

32 sayılı Türk Parası'nın Kıymetini Koruma Hakkında Karar'a ilişkin 91-32/5 sayılı Tebliğ'de alacağın şüpheli hale geldiğinin kabulü için bazı koşullar yer almakta ve buna göre, yurtdışından olan alacakların şüpheli hale gelmeleri için, dava açılmış olması ve dava ile ilgili belgelerin dış temsilciliklerimize onaylanması veya Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan Yabancı Resmi Belgelerin Tasdik Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi hükümlerine göre onaylanmış olması gerekmekte iken, 2007-32/33 no'lu Tebliğ ile 91-32/5 sayılı Tebliğ yürürlükten kaldırılmış, daha sonra da 2008-32/34 sayılı Tebliğ ile 2007-32/33 no'lu Tebliğ yürürlükten kaldırılmış fakat kendinden önceki Tebliği yürürlükten kaldıran her iki tebliğde de yurtdışı alacakların şüpheli hale gelmelerine ilişkin bir hüküm yer almamıştır.

Konuya ilişkin olarak rastlayabildiğimiz tek hukuki kaynak, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 16.02.2009 tarih ve B.07.1. GİB.0.02.29/2978-323-243 sayılı Özelgesi olup burada yer alan konuya ilişkin bazı açıklamalar aşağıdaki gibidir;

"...323'üncü madde hükmünden anlaşıldığı üzere bir alacağın şüpheli hale gelebilmesi için alacak ya dava veya icra

safhasında bulunmalı ya da yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklardan oluşmalıdır. Alacağın yurtdışından veya yurtdışından olması bir önem taşımadığından yurtdışından olan alacaklar için de bu madde hükümleri geçerlidir.

Yurtdışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için, ticari iş yaptığınız firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açmanız veya icra takibinde bulunmanız gerekmektedir. Yurt dışından alacaklar dönem sonunda değerlendirilmesi nedeniyle oluşacak kur farkları da asıl alacağın akıbetine tabi olduğundan asıl alacağınız şüpheli hale geldikten sonra bu alacağa bağlı olarak oluşan kur farkları da şüpheli hale gelmiş sayılarak karşılık ayrılabilir. Bu itibarla bedeli tahsil edilemeyen döviz cinsinden yurt dışı alacaklarınız için Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde bu alacaklarınız için karşılık ayırmanız mümkün olacaktır..”

Yukarıda yer alan Özelge'den anlaşılacağı üzere, yurtdışı kaynaklı alacaklar için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkündür. Fakat, yurtdışı kaynaklı olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için, ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerekmektedir. Ayrıca, yurtdışından olan alacakların dönem sonu değerlemesinden doğan kur farkları da alacağın aslı ile aynı hükümlere tabi olup, asıl alacak şüpheli hale geldikten sonra bu alacağa bağlı olarak oluşan kur farkları da şüpheli hale gelmiş sayılarak karşılık ayrılabilir.

#### IV. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Mükelleflere ait çeşitli alacakların şüpheli hale gelmesi durumu, özellikle ekonomik kriz dönemlerinde çok sık rastlanan bir durum olup hemen hemen her mükellefin şüpheli alacak karşılığı ayırma ihtiyacı hasıl olmaktadır. Şüpheli hale gelen alacakların büyük kısmı ülke içindeki kişi ve kurumlardan olmakla birlikte, dünya ekonomisinin gittikçe küreselleşmesi sonucunda yurtdışındaki kişi ve kurumlardan olan şüpheli alacaklar da gün geçtikçe daha büyük tutarlara ulaşmakta ve gündemde yer edinmeye başlamaktadır. Buna rağmen, yukarıdaki bölümlerde de belirtildiği üzere, yurtdışı kaynaklı alacakların şüpheli hale gelmesi ve karşılık ayrılmasına yönelik olarak ne vergi kanunlarında ne de bu kanunlara ilişkin tebliğlerde bir açıklama bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde yer alan şüpheli alacaklara yönelik hükümler genel çerçeve çizmesi açısından yeterli olup yurtdışından olan alacakları da kapsamaktadır. Bu nedenle, Kanun metninde yurtdışından olan alacaklara yönelik özel hükümlerin olmaması normal karşılanabilir. Fakat söz konusu Kanun hükümleri, genel çerçeve açısından yeterli olmakla birlikte yurtdışından olan şüpheli alacaklardaki gibi bazı özellikli durumlarda genel tebliğ ile düzenleme yapılması ve konunun açıklığa kavuşturulmasında fayda vardır.

Zaten bu konuda tereddütler bulunduğu mükellefler tarafından istenilen özelgelerden de anlaşılmaktadır. Her ne kadar ilgili mükellefler özalgeler yoluyla aydınlatılsa da özalgeler hem kolayca ulaşılabilir olmamaları hem de sadece özelge isteyen mükellefi bağlayıp diğer mükellefleri bağlamamaları dolayısıyla, tüm mükellefler açısından yönlendirici olmamaktadır.

## İHBAR ÖNELİ VE TAZMİNATINDA TAVAN VAR MI?

> **Kadri KABAK** / Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Müfettişi

İhbar, sözcük anlamı itibariyle yapılacak bir işlemin karşı tarafa önceden haber verilmesi demektir.

İhbar önelleri ve tazminatı çalışma hayatımızın temel yasası olan 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17'nci maddesinde "Sürelili Fesih" başlığı altında düzenlenmiştir. Açıklanan madde çerçevesinde belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi gerekir.

İş sözleşmeleri:

- a) İşi altı aydan az sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak iki hafta sonra;
- b) İşi altı aydan bir buçuk yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak dört hafta sonra;
- c) İşi bir buçuk yıldan üç yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak altı hafta sonra;
- d) İşi üç yıldan fazla sürmüş işçi için, bildirim yapılmasından başlayarak sekiz hafta sonra feshedilmiş sayılır.

Bu süreler asgari olup sözleşmeler ile artırılabilir. Bildirim şartına uymayan taraf, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorundadır. İşveren bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebilir.

Bir iş sözleşmesinin karşı tarafa ihbar öneli süresi verilmek suretiyle feshedilmesi için öncelikle gerekli olan husus, sözleşmenin belirsiz süreli bir sözleşme olması gerekliliğidir. Süresi belirli hizmet sözleşmeleri ihbar öneli verilerek sona erdirilemez.

Açıklanan yasa maddesinin en önemli unsurlarından biri de yasa metninde belirtilmiş olan sürelerin asgari süreler olarak kabul edilmesi ve sürelerin sözleşmeler ile artırılabilmesidir.

Burada akla gelebilecek sorulardan biri bu artırımın üst sınırı olup olmadığıdır. Yasa metnine bakıldığında kanunda yer alan ihbar önellerinin asgari olduğu belirtilmiş, sözleşmelerle artırılacağı hüküm altına alınmış, bir üst sınır ise getirilmemiştir.

Yasadaki bildirim sürelerinin en az süreler olduğu, bu sürelerin işçi yararına arttırılmasının mümkün olduğu kabul edilmiştir. Yargı kararlarına bakıldığında yasadaki ihbar öneli sürelerinin işçi aleyhine arttırılmayacağı şeklinde değerlendirmeler mevcuttur.

Bu hüküm çerçevesinde uygulamada iş sözleşmeleri ve toplu iş sözleşmeleriyle belirtilen yasa da belirtilen sürelerin üzerinde ihbar önelleri içeren hizmet akidleri kurulmuştur. Açıklanan süreler bu çerçevede makul düzeyde artırıldığı gibi, zaman zaman da işyerlerinin ödeme gücü ve bütçe imkânlarını dikkate almayacak derecede yüksek miktarlara çıkarılmıştır. Özellikle bazı toplu iş sözleşmeleri

leşmeleriyle hizmet akdinin feshinde ihbar önelleri ile ilgili 60-70 haftaya varan oranlarda düzenlemelerin ortaya çıktığı görülebilmektedir.

Yani bu çerçevede bir işveren işçisinin hizmet akdini sona erdirmek istediğinde hemen hemen 500 gün önce bu durumu işçisine haber vermek, 500 gün boyunca günde iki saat iş arama izni kullandırmak ve 500 günün sonunda hizmet akdinin sona ermesi sonucuyla karşılaşmak durumundadır.

İş hukukunun temel amacı işçinin korunması olmakla birlikte, iş yasalarında yer alan her hükmün somut amacı, bu hukuk dalının genel amacına tercih edilmemelidir. İş yasalarındaki hükümler yorumlanırken getirilen her normun getiriliş amacı öncelikle ele alınmalı ve değerlendirilmelidir. Hükümler yasalara konma amaçlarına göre değerlendirilmeksizin yaklaşım geliştirmek yerinde değildir.

Bu açıdan ihbar önellerinin yasaya alınma nedeğine bakıldığında işçi ile işveren arasındaki hizmet ilişkisinin taraflarca feshe-dilme ihtiyacının doğabileceği öngörül-müş; iş sözleşmesinin feshini talep eden tarafın diğer tarafa belirli bir süre önce haber verme esası benimsenmiş; buna bağlı olarak belirlenen bekleme süresi içinde, işçinin yeni bir iş ve işverenin de işten ayrılacak işçinin yerine yeni bir işçi bulması amaçlanmıştır. İhbar önel sürelerinin konuş amacı bu kapsamda ele alınmalıdır.

Anılan çerçevede bakıldığında 70 hafta gibi fahiş bir ihbar öneli süresinin belirlenmesi maddenin getiriliş amacına hizmet etmeyecektir.

Nitekim konu ile ilgili olarak yargıya intikal eden bir dava hakkında T.C. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi kararında 2006/111 Esas, 2006/7054 Karar(özetle): Toplu iş sözleşmesinde fahiş bir şekilde belirlenen ihbar önellerine hâkimin müdahalesinin gerekliliği yönünde karar vermiştir.

***İş hukukunun temel amacı işçinin korunması olmakla birlikte, iş yasalarında yer alan her hükmün somut amacı, bu hukuk dalının genel amacına tercih edilmemelidir. İş yasalarındaki hükümler yorumlanırken getirilen her normun getiriliş amacı öncelikle ele alınmalı ve değerlendirilmelidir.***

Karara konu davada davalıya ait işyerinde uygulanan toplu iş sözleşmesinin 23'ncü maddesinde bildirim önelleri altı aydan az çalışanlar için yirmi hafta, 6 ay-1,5 yıl arasında çalışanlar için kırk hafta, 1,5-3 yıl arası çalışanlar için altmış hafta, 3 yıldan fazla hizmeti olanlar için ise doksan hafta olarak belirlenmiştir.

Kararda davalı işverenin küçük bir belde belediyesi olup eski belediye başkanı ile sendika arasında imzalanan toplu iş sözleşmesinde ihbar önellerinin on katından fazla önel ön-

görüldüğü, toplu iş sözleşmesinin anılan düzenlemesinin yasa maddesinde korunmak istenen hukuki menfaatlerle açıklanmasının mümkün olmadığı, 2822 sayılı Toplu İş Sözleşmesi Grev ve Lokavt Kanunu'nun 5'nci maddesinde, "Toplu iş sözleşmelerine, Devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğüne, milli egemenliğe, Cumhuriyete, milli güvenliğe, kamu düzenine, genel

asayişe.....aykırı hükümler konulamaz” şeklinde kuralın yer aldığı, maddede geçen “kamu düzeni” kavramının kamunun genel bakımdan her türlü çıkarlarını korumayı amaçladığı açıklanmış, ihbar önellerinin sözleşmelerle fahiş şekilde artırılmasının kamu düzenine aykırılık oluşturacağı ifade edilmiş, işçi lehine olan bu artışın bir sınırının olması gerektiği belirtilmiş, bu şekilde fahiş olarak artırılan ihbar önellerine hakim müdahalesinin gerektiği belirtilmiştir.

Gerçekten de 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17'nci maddesindeki ihbar önellerinin getiriliş amacına hiçbir hizmeti bulunmayan, adeta hizmet akdinin feshedilmesini imkânsız kılmayı bir nevi amaç edinen, bu açıdan da Türk Medeni Kanunu'nun 2'nci maddesinde de belirtildiği üzere; “ Herkes, haklarını kullanırken bu borçlarını yerine getirirken

dürüstlük kurallarına uymak zorundadır.” hükmü ile getirilen dürüst davranma ilkesine aykırı bir davranışın korunması beklenmemelidir. Bir hakkın amacına aykırı olarak kullanılması dürüstlük ilkesi ile bağdaşmaz, korunmaz.

Bu açıdan ülkemizin önemli bir sorununu teşkil eden özellikle bazı belediyelerde imzalanan toplu iş sözleşmelerinde fahiş olarak belirlenebilen ihbar önellerine hakim müdahale edebilmesini sağlayan yukarıda açıklanan Yargıtay kararı, bu konudaki boşluğun doldurulmuş olması açısından isabetlidir.

Bu çerçevede gerek bireysel iş sözleşmelerine ve gerekse toplu iş sözleşmelerine konulan ihbar süreleri yasadaki sürelerin üstünde belirlenmek istendiğinde fahiş bir süre olarak ele alınmamalıdır.

# ÜCRETSİZ İZİNLİ İŞÇİNİN SAĞLIK HAKKI

> Dr. **Özkan BİLGİLİ** / SGK Başmüfettişi

## 1- Giriş

2010 Yılı (Yeni) Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği 12 Mayıs 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştı. Bu sefer, 12 Ekim 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmelik değişikliği ile Yönetmelik eki EK 5 ve EK 9'da da değişikliklere gidildi.

Bilindiği üzere bunlardan EK 5, İşten Ayrılış Bildirgesi; EK 9'da 4/a statüsünde sigortalılar için Aylık Prim ve Hizmet Belgesi olup e-sigorta yoluyla SGK'ye verilen belgelerdir.

Bu belgelerin, 5510 sayılı Kanun'un geçici 12. maddesi beşinci fıkrası uyarınca 1 Ekim 2010 tarihi itibarıyla başlayacak olan GSS uygulamasının yeni bir adımına hazırlık olarak güncellenmiş görünüyorken kamuoyunda "torba kanun tasarısı" olarak bilinen tasarının yasalaşması halinde sürelerin ve yükümlülüklerin değişeceği anlaşılmaktadır.

Yazımızın konusunu, ücretsiz izinli işçilerin bu sürede genel sağlık sigortası primi ödeme zorunluluğuna ilişkin yasalaşması beklenen yeni düzenlemeler oluşturmaktadır.

## 2- Belgelerde Öne Çıkan Husus

Meslek mensupları, 2010/Eylül ayında e-bildirge sisteminde eksik gün nedenlerinden "02-ücretsiz izin" kodunun kaldırıldığını gördüler. Onun yerine, ücretsiz izne ilişkin 19, 20, 21 olarak yeni kodlar eklenmişti. İşte yönetmelik değişikliği ile bu fiili durum mevzuata uygun

hale getirilmiş oldu.

Buna göre artık ücretsiz iznin eksik gün nedeni olması halinde birbirinden farklı üç adet kod kullanılacak. Bunlar,

### Ücretsiz

#### İzin Kodları

19

20

21

#### Açıklama

Ücretsiz doğum izni

Ücretsiz yol izni

Diğer ücretsiz izin

2010/Ekim ayından itibaren verilecek prim belgesinde eksik gün nedeni olarak "ücretsiz izin" kullanılacak ise bu kodlar kullanılacaktır.

4857 sayılı Kanun'un 74. maddesi uyarınca kadın işçinin 6 aya kadar kullandığı ücretsiz izin sebebiyle eksik gün bildirim yapıyor ise 19, aynı kanunun 56. maddesi gereğince yıllık ücretli iznini kullanacak olan işçiye işverence 4 güne kadar verilmiş ücretsiz yol izninden dolayı eksik gün bildirim yapılacaksa da 20 kodunun girilmesi gerekmektedir.

Bunların dışında, işveren ile işçinin anlaşması suretiyle kullanılan ücretsiz izinler sebebiyle eksik gün bildirim sözkonusu olacak ise bu sefer 21 kodu girilecektir.

Yapılan bu belge ya da ücretsiz izin kodlarına ilişkin değişikliklerin gündemdeki "torba kanun tasarısı" ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

## 3- Torba Kanun Tasarisından Önce

Eksik gün nedeni olarak 21 kod gi-

rişi yapılırken oldukça dikkatli olunması gerekmektedir. Zira 5510 sayılı Kanun'un geçici 12. maddesi beşinci fıkrası ve buna dayalı olarak çıkarılmış olan 2009/155 sayılı SGK Genelgesi'nin önemli sonuçları olacaktır.

Söz konusu genelgeye göre SGK; 4857 sayılı İş Kanunu'nun 56. maddesindeki, "toplam dört güne kadar ücretsiz yol izni" ile 74. maddesindeki "altı aya kadar ücretsiz izin" dışında kanunda ücretsiz izin düzenlemesine yer verilmediğini; bu nedenle, sayılan bu iki hal haricindeki ücretsiz izin sürelerinde 5510 sayılı Kanun uyarınca sigortalılık niteliğinin yitirilmiş olacağını varsaymaktadır. Bu itibarla da Kurum'a göre aylık prim ve hizmet belgesinde kayıtlı eksik gün nedeni hanesine, "02- Ücretsiz/aylıksız izin" kodu kaydedilmesi halinde;

1) İş Kanunu'nda sayılan bu iki ücretsiz izin halini ihtiva eden ve bu durumu belgelenen ücretsiz izin sürelerinde, "0" gün ve kazanç bildirilen ve işten çıkış kaydı verilmemiş olan sigortalılardan, sağlık hizmet sunucusuna başvurduğu tarihten önceki son bir yıl içinde 30 gün prim ödeme şartını yerine getirenler sağlık yardımlarından yararlanabilecek.

2) İşten çıkış kaydı verilmemiş olmasına rağmen ücretsiz izin sürelerinin İş Kanunu'nda sayılan halleri kapsamaması durumunda ise "0" gün ve kazanç bildirilen sigortalılar, sağlık yardımlarından yararlanamayacaktır.

Bu yaklaşıma bağlı olarak da 4857 sayılı Kanun'da belirtilen ücretsiz izin halleri dışında aylık prim ve hizmet belgelerinde "0" gün ve kazanç bildirilen sigortalıların, 5510 sayılı Kanununun 60. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortası kapsamına girdikleri, Kanun'un geçici 12. maddesi

beşinci fıkrası gereğince 01/10/2010 tarihine kadar iki yıllık geçiş sürecinde talebe bağlı olarak bu tarihten itibaren ise zorunlu olarak genel sağlık sigortalısı olacak bu durumdaki kişilerin gelir testi talebinde bulunarak 60/c-I kapsamında veya gelir seviyelerine bağlı olarak genel sağlık sigortalısı olacakları kabul edilmektedir. Bütün bu durumlarda da her ay için 30 gün genel sağlık sigortası primi ödenecektir.

#### **4- Torba Kanun Tasarısı'nın Yasalaşması Halinde**

Halen TBMM'de görüşülmeyi bekleyen "Torba Kanun Tasarısı"nın 36. maddesi ile 5510 sayılı Kanun'un 67. maddesine beşinci fıkra olarak eklenen düzenleme ile "diğer ücretsiz izinlileri"nin işi biraz kolaylaştırılmış oluyor.

Söz konusu düzenlemeye göre; 5510 sayılı Kanun'un dördüncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıların 4857 sayılı İş Kanunu'nun 56. ve 74. maddeleri ile diğer iş kanunlarında ücretsiz izin sayılan süreler haricinde, ayrıca bir takvim yılı içerisinde toplam bir ayı aşmayan ve işverenlerce belgelendirilen ücretsiz izin sürelerinde genel sağlık sigortalılıkları devam edecektir.

Şu halde, diğer ücretsiz izin hallerinde 4/a statüsündeki sigortalı bir takvim yılı içinde en çok bir ay genel sağlık sigortalısı olarak herhangi bir prim ödeme zorunluluğu olmaksızın sağlık yardımlarından yararlanabilecektir. Şüphesiz, sağlık tesisine başvurduğu tarihten geriye doğru bir yıl içinde en az otuz GSS gün sayısının bulunması şartıyla...

Ancak eksik gün nedeni "21" kodu ile bildirge edilen sigortalının, bir takvim

yılı içerisindeki ücretsiz izin süresinin bir ayı aşması halinde yukarıdaki yükümlülük gündeme gelecektir: 60/g maddesi kapsamında zorunlu genel sağlık sigortalısı sayılacak ve GSS primlerini ödemek zorunda kalacaktır.

### **5- Eksik Gün Nedeni Kodunun "21" Olması Durumunda Ödenecek GSS Primi**

Yukarıda da belirttiğimiz üzere bu durumda olanlar, "torba kanun tasarısı"nın yasalaşması halinde artık 60/g maddesi kapsamında genel sağlık sigortası primi ödeyeceklerdir.

Bir takvim yılında bir ayı geçen ücretsiz sürelerinde ödenecek GSS primi yapılacak gelir testine göre tespit edilecektir. Yapılan hesaplama göre aile içindeki geliri, kişi başına düşen aylık tutarı asgari ücretin üçte birinin üzerinde çıkarsa ödemeyi "diğer ücretsiz izni" kullanan kişinin kendisi yapacaktır. Bu durumda olan birisinin diyelim 2010/ Aralık devresinde ödeyeceği genel sağlık sigortası primi, aile içindeki gelirin kişi başına düşen aylık tutarı:

1) 253,50 - 760,50 TL arasında ise  
 $253,50 \times \%12 = 30,42$  TL;

2) 760,50 - 1.521 TL arasında ise,  
 $760,50 \times \%12 = 91,26$  TL;

3) 1.521 TL'den daha fazla ise

$1.521 \times \%12 = 182,52$  TL olacaktır.

Dahası "Tasarı"nın 37. maddesine göre 5510 sayılı Kanun'un 60. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılanlar için gelir testleri Kurumca sonuçlandırılıncaya kadar 82. maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının otuz günlük tutarı (asgari ücret) prime esas asgari kazanç tutarı olarak esas alınacaktır. Ancak gelir testi sonucu, aile içindeki gelirleri asgari ücretin altında kalan genel sağlık sigortalılarının bu sürelerde gelir testi sonucuna göre ödemeleri gereken tutarların üzerinde yaptıkları ödemeler herhangi bir faiz uygulanmaksızın iade veya mahsup edilecektir.

## SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATINDA YAPILACAK SON DÜZENLEMELER

> Dr. **Ö. Hakan ÇAVUŞ** / SGK Başmüfettişi

Kamuoyunda uzun süredir konuşulan "Vergi ve Prim Affı Kanunu" olarak adlandırılan "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı", TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından oluşturulan alt komisyonda görüşülmeye başlandı. Bu yazımızda söz konusu kanun tasarısı içinde yer alan sosyal güvenlik mevzuatı ile ilgili yapılması düşünülen bazı değişiklikler açıklanmıştır.

A) Tasarının 1. maddesinde, yapılandırma kapsamına alınan Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları sırayla açıklanmıştır. Kapsama alınan alacaklar şunlardır:

Sosyal Güvenlik Kurumu'na bağlı tahsil daireleri tarafından 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen ve bu kanunun yayımlandığı tarihe veya bu kanunun ilgili hükümlerinde belirtilen sürelerin sonuna kadar tahakkuk ettiği halde ödenmemiş olan;

1) 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda 4/a, 4/b ve 4/c kapsamındaki sigortalılık statülerinden kaynaklanan, 2010/Haziran ve önceki aylara ilişkin; sigorta primi, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları;

2) 2010/Haziran ve önceki aylara ilişkin isteğe bağlı sigorta primleri ve topluluk

sigortası primi ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları;

3) Yaşlılık, emekli aylığı veya malullük aylığı bağlandıktan sonra 5510 sayılı Kanunu'nda 4/b kapsamında sigortalılık statüsü kapsamında sigortalı sayılmasını gerektirir nitelikte çalışması nedeniyle ilgili mevzuatına göre ödenmesi gereken 2010/Haziran ve önceki aylara ilişkin sosyal güvenlik destek primi ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları;

4) 30/6/2010 tarihine kadar (bu tarih dahil) bitirilmiş olan özel nitelikteki işaatlar ile ihale konusu işlere ilişkin yapılan ön değerlendirme, araştırma veya tespit sonucunda bulunan eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan sigorta primi ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları;

5) 31/7/2010 tarihine kadar (bu tarih dahil) işlenen fiillere ilişkin olup ilgili kanunları uyarınca uygulanan idari para cezaları ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları;

6) İlgili kanunları gereğince takip edilen 2010/Haziran ve önceki aylara ilişkin damga vergisi, özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı ile bunlara bağlı gecikme zammı alacakları.

Ayrıca tasarının 51. maddesi ile 5510 sayılı Yasa'ya eklenmesi düşünülen geçici 30. madde 1.10.2008 ile 31.11.2011 arasında tescil olanların tescil tarihlerine kadar sağlık giderlerinin veya hastane faturalarının hazineden karşılanması

da öngörülmektedir. Ancak burada dik-  
kati çeken en önemli husus genel sağ-  
lık sigortası primlerinin ve bunlara bağlı  
gecikme cezası ve gecikme zammı ala-  
caklarının yapılandırma kapsamında yer  
almadığı görülmektedir.

Yine tasarıya göre aşağıda yer alan  
prim asılları, bunların gecikme cezala-  
rı ve gecikme zamları da yapılandırma  
kapsamına alınmıştır.

(1) 2010/Haziran ve önceki aylara ilişkin  
olup bu kanunun yayımlandığı tarihten  
önce tahakkuk ettiği halde bu kanunun  
yayımlandığı tarih itibarıyla ödenmemiş  
olan;

a) 5510 sayılı Kanun'da 4/a, 4/b ve 4/c  
kapsamındaki sigortalılık statülerinden  
kaynaklanan; sigorta primi, emeklilik  
keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik si-  
gortası primi, sosyal güvenlik destek  
primi;

b) Bu kanuna göre yapılan başvuru tari-  
hi itibarıyla ilgili mevzuatına göre öden-  
mesi imkânı ortadan kalkmamış isteğe  
bağlı sigorta primi ve topluluk sigortası  
primi;

c) Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından  
ilgili kanunları gereğince takip edilen  
damga vergisi, özel işlem vergisi ve  
eğitime katkı payı;

(2) Yaşlılık veya malüllük aylığı bağlan-  
dıktan sonra 5510 sayılı Kanun'un 4/b  
sigortalılık statüsü kapsamında sigortalı  
sayılmasını gerektirir nitelikte çalışması  
nedeniyle ilgili mevzuatına göre SGDP  
ödemesi gerekenlerden Kanun'un ya-  
yımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın so-  
nuna kadar tescili yapılmış olanların,  
2010/Haziran ve önceki aylara ilişkin  
olup bu kanunun yayımlandığı tarih iti-  
barıyla ödenmemiş olan sosyal güvenlik

destek primi;

(3) 30/6/2010 tarihine kadar (bu tarih  
dahil) bitirilmiş özel nitelikteki inşaat-  
lar ile ihale konusu işlere ilişkin olup  
bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce  
Kurumca re'sen tahakkuk ettirilerek iş-  
verene tebliğ edildiği halde bu kanunun  
yayımlandığı tarih itibarıyla ödenmemiş  
olan; özel nitelikteki inşaatlar ile iha-  
le konusu işlere ilişkin yapılan ön de-  
ğerlendirme, araştırma veya tespitler  
sonucunda bulunan eksik işçilik tutarı  
üzerinden hesaplanan sigorta primi;

(4) 31/7/2010 tarihine kadar (bu tarih  
dahil) işlenen fillere ilişkin olup bu ka-  
nunun yayımlandığı tarihten önce dava  
açma süresi sona erdiği halde bu kanu-  
nun yayımlandığı tarih itibarıyla öden-  
memiş olan idari para cezası asıllarının  
% 50'si;

(5) 30/6/2010 tarihine kadar (bu tarih  
dahil) bitirilmiş olup bu kanunun ya-  
yımlandığı tarihten önce asgari işçilik  
tutarının tespitine ilişkin olarak kuru-  
ma başvuruda bulunulmasına rağmen,  
bu kanunun yayımlandığı tarihten önce  
Kurumca re'sen tahakkuk ettirilerek iş-  
verene tebliğ edilememiş olan özel ni-  
telikteki inşaatlar ile ihale konusu işlere  
ilişkin yapılan ön değerlendirme, araş-  
tırma veya tespit sonucunda bulunan  
eksik işçilik tutarı üzerinden hesapla-  
nan sigorta primi.

B) Yine tasarıda önemli bir istihdam  
teşviği yer almaktadır. Buna göre,  
31/12/2015 tarihine kadar işe alınan  
her bir sigortalı için geçerli olmak üze-  
re, teşvik hükmünün yürürlük tarihini-  
den itibaren özel sektör işverenlerince  
işe alınacak ve fiilen çalıştırılacak; işe  
alındıkları tarihten önceki altı aya ilişkin  
Sosyal Güvenlik Kurumu'na verilen prim  
ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalı-

lar dışında olan, aynı döneme ilişkin işe alındıkları işyerinden bildirilen prim ve hizmet belgelerindeki sigortalı sayısının ortalamasına ilave olan ve maddede belirtilen diğer koşulları da sağlamaları kaydıyla, prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren hisselerine ait tutarı, işe alındıkları tarihten itibaren İşsizlik Sigortası Fonu'ndan karşılanacak. Bu maddede belirtilen destek unsuru;

a) 18 yaşından büyük ve 29 yaşından küçük erkekler ile 18 yaşından büyük kadınlardan;

1) Mesleki yeterlik belgesi sahipleri için 48 ay süreyle,

2) Mesleki ve teknik eğitim veren orta öğretim ile meslek yüksek okulu veya Türkiye İş Kurumu'nca düzenlenen işgücü yetiştirme kurslarını bitirenler için 36 ay süreyle,

3) (1) ve (2) numaralı alt bentlerde sayılan belge ve niteliklere sahip olmayanlar için 24 ay süreyle,

b) 29 yaşından büyük erkeklerden (a) bendinin (1) ve (2) numaralı alt bentlerinde sayılan belge ve niteliklere sahip olanlar için 24 ay süreyle,

c) Yukarıdaki (a) ve (b) bentleri kapsamına girenlerin Türkiye İş Kurumu'na kayıtlı işsizler arasından işe alınmaları halinde ilave olarak altı ay süreyle,

ç) 5510 sayılı Kanunda 4/a kapsamında çalışmakta iken bu maddenin yürürlüğe

girdiği tarihten sonra mesleki yeterlik belgesi alanlar veya mesleki ve teknik eğitim veren orta öğretim ile meslek yüksek okulunu bitirenler için 12 ay süreyle,

d) 18 yaşından büyüklerden bu fıkranın (a), (b) ve (ç) bentlerine girmeyenlerin Türkiye İş Kurumu'na kayıtlı işsizler arasından işe alınmaları halinde 6 ay süreyle uygulanacak.

***İşe alındıkları tarihten önceki 6 aya ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumu'na verilen prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalılar dışında olmaları, aynı döneme ilişkin işe alındıkları işyerinden bildirilen prim ve hizmet belgelerindeki sigortalı sayısının ortalamasına ilave olmaları ve belirtilen diğer koşulları da sağlamak kaydıyla teşvikten yararlanılabileceklerdir.***

Bu teşvikten 18-29 yaş aralığındaki kişilerin tümü bu teşvikten yararlanamayacaktır. İşe alındıkları tarihten önceki 6 aya ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumu'na verilen prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalılar dışında olmaları, aynı döneme ilişkin işe alındıkları işyerinden bildirilen prim ve hizmet belgelerindeki sigortalı sayısının ortalamasına ilave olmaları ve belirtilen diğer koşulları da sağlamak kaydıyla teşvikten yararlanılabileceklerdir.

Yukarıdaki düzenlemelerin dışında önemli olan bazı düzenlemeler de şunlardır:

1) İşten ayrılan zorunlu sigortalılar 10 güne ilave olarak 90 gün daha önceki sigortalılıklarından dolayı prim ödeme veya gelir testi zorunluluğu olmaksızın sağlık yardımı alabilecekler. 4/a sigortalılarının iş kanunlarında belirtilen ücretsiz izin halleri dışındaki ücretsiz izinlerde sağlık yardımlarından yararlanabilecekleri sürenin belirlenmesi ve bu hallerde bir takvim yılında bir ay süreyle sağlık yardımlarının devam

etmesi de sağlanmıştır.

2) Müteahhitlerce sözleşmesiz ülkelere götürülen işçilerin uzun vadeli sigortalılık kapsamında isteğe bağlı sigortalı olarak ödeyecekleri primler 4/b yerine 4/a sigortalılık kapsamında değerlendirilecektir.

3) Sigortalıların bildiriminde vergi mükellefleri ve muhtarların bildirim sürelerinin başlangıcı ile vergi mükelleflerinin sona erme bildirim süresinin başlangıcında değişiklik yapılarak bildirim yükümlülüğü bulunan vergi daireleri ve mülki amirliklerin kendi kusurlarından kaynaklanmayan nedenlerle idari para cezalarına muhatap olmaları önlenmiştir.

4) Tasarının 33. maddesine göre; sigortalılar 4/a ve 4/b kapsamında yer alan sigortalılık statülerine tabi olacak şekilde çalışmaları halinde 4/a sigortalılığı geçerli olacak, 4/b sigortalılığı askıda

kalacaktır. Bu düzenleme ile "önceden başlayan sigortalılık geçerli olur" ilkesi ortadan kalkıyor. Sigortanın en fazla çalışmalarına göre sırasıyla önce 4/c, sonra 4/a en son 4/b sigortalılığı esas alınacak.

5) İşverenlere aylık prim hizmet belgesini işyerine asma yükümlülüğünün ve buna bağlı idari para cezasının kaldırılıyor. Ayrıca eksik gün bildirim belgelerini verme yükümlülüğünün kamu idareleri ve toplu iş sözleşmesi imzalanan işyerleri dışındaki işyerleri bakımından da belirlenmesinde Kurum'a yetki verilmiştir. Yine geçici iş göremezlik ödeneklerinde Kurumca işverenlerden istenilen bildirimlerin yapılmaması veya geç yapılması halinde uygulanacak idari para cezasının 100. madde için uygulanan idari para cezasından ayrılarak daha düşük miktarda belirlenmesi hüküm altına alınmıştır.

## BİLANÇO OKUMAK İÇİN TEMEL ANALİZ TEKNİKLERİ: DU PONT ANALİZİ

> **Özgür ÇİLİĞİROĞLU** / SMM

> **Seda ÖZGÖREN** / SMM

Şirketlerin mali tablolarının analizini yaparken birçok oran ile karşılaşırız.

Bu oranlar:

1. Likidite (Akışıklık) Oranları;
2. Varlıkların ve Kaynakların Kullanımı ile İlgili Oranlar (Devir Hızları-Finansal Verimlilik-Faaliyet Oranları);
3. Karın Ölçülmesinde ve Analizinde Kullanılan Oranlar;
4. Mali Yapı Oranları (Finansal Yapı-Sermaye Yapısı);
5. Nakit (Para) Yaratma Gücünü Ölçmede Kullanılan Oranlar;
6. Büyüme Oranları'dır.

Ancak şirketlerin mali tablolarından elde edilen bu oranlar, şirketlerin genel mali yapısı hakkında sağlıklı bir bilgi vermekle birlikte esasen çoğu tek başına bir anlam ifade etmemektedir. Burada yapılması gereken iş, bu oranların belli bir sistematik içerisinde incelenmesidir. Örneğin şirketin borçlanması ile ilgili oranına bakarken bunun cari oran, likit oran ve nakit oran gibi yardımcı göstergelerle de desteklenmesi ya da kârlılık oranına bakarken bu kârın nereden oluştuğu hakkında daha detaylı bilgi verecek diğer oranların da incelenmesi gerekebilmektedir. Fakat bu şekilde tek bir çatı altındaki oranların da birlikte incelenmesi yeterli olmayabilir. Bu nedenle; bir şirketin maliyet, faaliyet, kâr ve borçluluk oranlarını birlikte incelemek daha anlamlı olacaktır.

Bu çalışmada temel analiz metotlarından biri olan ve "Kârın Ölçülmesinde ve Analizinde Kullanılan Oranlar" içerisinde önemli ve anlamlı bir yeri olan Du Pont analizinin ne olduğunu ve nasıl yorumlanması gerektiğini açıklayacağız.

### DU PONT ANALİZİ

Bu analiz, ABD'de Du Pont firması tarafından geliştirilen bir finansal denetim aracıdır. Bu analizde, kâr marjı ve aktif devir hızının bir araya getirilmesiyle varlıkların kârlılığı ölçülmektedir.

Du Pont analizinin en önemli özelliği farklı kategorilerde toplanan oranların bir arada, belli bir sistematik dahilinde incelenmesine olanak sağlamasıdır. Bu analiz sayesinde bir firmanın etkin bir maliyet kontrolüne sahip olup olmadığı, faaliyetlerinde başarılı olup olmadığı, borçlanma durumunun nasıl olduğu ve bir firmanın asıl hedefi olan öz sermaye kârlılığında başarı durumu incelenebilmektedir. Ayrıca bu analiz, işletmenin bütünü için kullanılabileceği gibi departmanların kârlılığına göre bölümler arasında fonların tahsis edilmesinde de kullanılabilir.

### DU PONT ANALİZİ 5 RASYODAN OLUŞUR

1. Bunlardan ilki "NET KÂR MARJİ" oranıdır. Bu oran, firmanın ürettiği ya da sunduğu hizmetten ne ölçüde kâr edebildiğini göstermektedir. Bir diğer ifadeyle; şirketin maliyet konusundaki ba-

şarısını ifade etmektedir. Bu oran NET KÂRIN, NET SATIŞLARA bölünmesiyle bulunmaktadır. Eğer firma etkin bir maliyet kontrolüne sahip ise bu oran daha yüksek değerler olacaktır.

NET KÂR MARJİ = NET KÂR / NET SATIŞLAR

2. Du Pont analizinde yer alan ikinci oran ise "AKTİF DEVİR HIZI" oranıdır. Bu oran, firmanın faaliyetlerinde ne ölçüde etkin olacağını gösterecektir. Bir işletmenin kâr edebilmesi için olmazsa olmaz koşulu satış yapabilesidir. En iyi ürünü en düşük maliyetle üretmek dahi, satış olmadıktan sonra çok fazla bir anlam ifade etmemektedir. Bu nedenle bir şirketten beklenen, satış yapabilmesi ve bunu yıllar itibarıyla artırabilmesidir. Bu oran ise NET SATIŞLARIN, TOPLAM AKTİFLERE bölünmesiyle elde edilmektedir.

AKTİF DEVİR HIZI = NET SATIŞLAR / TOPLAM AKTİFLER

3. Bu analizde yer alan üçüncü oran, yukarıda bahsettiğimiz iki oranın çarpılmasıyla elde edilen "AKTİF KÂRLİLİĞİ" oranıdır. Bu da bize şirketin varolan aktiflerini başarılı bir şekilde yönetip yönetemediğini göstermektedir. Diğer bir ifadeyle; "Şirket hantal bir yapıya mı sahip yoksa az sermaye ile çok iş başarıyor mu?" sorusunun cevabını veriyor. Buraya kadar baktığımızda şimdiye kadar birbirinden bağımsız görünen üç oranın aslında çok sıkı bir ilişki içinde olduğu görülmektedir. Bu oranlar sayesinde şu sorulara cevap vermiş olacağız.

a) Firma etkin bir maliyet kontrolüne sahip mi?

b) Firma faaliyetlerinde başarılı mı?

c) Firma varlıklarını etkin bir şekilde

kullanıyor mu?

Ancak bu oranlar kadar, bu oranların oluşmasını yani firmanın faaliyetini yürütebilmesini sağlayan kaynakların nereden elde edildiği de önemlidir. Firma bu faaliyetlerini iç kaynaklarıyla mı, yoksa dışarıdan sağladığı kaynaklarla mı idare ettiriyor? Özkaynakların belli bir maliyetinin olmasının yanında dışarıdan sağlanan kaynakların da belli bir maliyeti söz konusu olmakta, bu da genellikle özkaynak maliyetinin üzerinde seyretmektedir. Bununla birlikte sadece özsermaye ile yapılan faaliyetler, hem tüm sermayeyi risk altına alması hem de farklı fırsatlardan yararlanmayı engellemesi nedeniyle kabul görmektedir. İdeal olan her iki kaynaktan da belirli ölçülerde kullanmaktır. Du Pont analizindeki dördüncü oran firmanın kaynak yapısı hakkında bilgi veren borçlanma oranı olacaktır.

AKTİF KÂRLİLİĞİ = NET KÂR MARJİ  
AKTİF DEVİR HIZI

4. Bu analizdeki dördüncü oran "BORÇLANMA ORANI" işletmenin kaynak yapısı hakkında bilgi verirken özsermaye kârlılığı üzerinde de doğrudan etkili olmaktadır. Borçlanma oranı yüksek firmaların, özsermaye kârlılığı yükselirken taşıdığı riskler de artmaktadır. Bu oran için ideal seviye, sektör ortalamaları civarında olan bir oran olacaktır. Ayrıca bu oranla birlikte diğer borçlanma oranları da incelenerek firmanın borç yapısı ve vadesi hakkında da bilgi edinilmelidir. Borçlanma oranı ise TOPLAM BORÇLARIN, TOPLAM AKTİFLERE bölünmesiyle elde edilmektedir.

BORÇLANMA ORANI = TOPLAM  
BORÇLAR / TOPLAM AKTİFLER

5. Bu oranların ardından Du Pont analizinin en önemli kalemi olan beşinci ve

son oran "ÖZSERMAYE KÂRLILIĞI" gelir. Daha önce de dile getirdiğimiz gibi özsermaye kârlılığı bir işletme için en önemli orandır. Bu oran bir birim sermaye ile üretilen katma değeri göstermektedir ve aktif kârlılığın borçlanma oranına bölünmesiyle elde edilmektedir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi paydadaki borçlanma kalemi arttıkça işletmenin özsermaye kârlılığı da artacaktır (Borçlanma oranı 1'den büyük olmadığı sürece). Fakat borçlanma oranındaki artış, belli riskleri de beraberinde getirecektir. Bu nedenle işletme, borç oranı risk teşkil etmediği ve elde ettiği borçtan bu borcun faizinden daha fazla katma değer ürettiği sürece borçlanabilir. Buna kaldıraç etkisi denmektedir.

$$\text{ÖZSERMAYE KÂRLILIĞI} = \frac{\text{AKTİF KÂRLILIĞI}}{\text{TOPLAM AKTİF}}$$

$$1 - \frac{\text{TOPLAM BORÇ}}{\text{TOPLAM AKTİF}}$$

Son iki oran sayesinde de yukarıdaki sorulara ilave olarak şu iki soruya daha cevap üretmiş olacağız.

d) Firma, faaliyetlerini devam ettirmesi için gereken kaynağı nereden sağlıyor? Bu kaynak dağılımı ilerisi için bir risk oluşturuyor mu?

e) Firma, yatırılan bir birimlik sermaye ile ne kadar katma değer üretebiliyor?

Buraya kadar anlattığımız oranlar kısaca aşağıdaki şekilde formüle edilebilir.

| A  | B   | C  | D  | E   |
|--|---|--|--|---|
| NET KÂR MARJİ                                | AKTİF DEVİR HIZI                                  | AKTİF KÂRLILIĞI                              | BORÇLANMA ORANI                                  | ÖZVARLIK KÂRLILIĞI  |
| $\frac{\text{NET KÂR}}{\text{NET SATIŞLAR}}$ | $\frac{\text{NET SATIŞLAR}}{\text{TOPLAM AKTİF}}$ | $\frac{\text{NET KÂR}}{\text{TOPLAM AKTİF}}$ | $\frac{\text{TOPLAM BORÇ}}{\text{TOPLAM AKTİF}}$ | $\frac{\text{AKTİF KÂRLILIĞI}}{1 - \frac{\text{TOPLAM BORÇ}}{\text{TOPLAM AKTİF}}}$ |
|  |   | $C = A \times B$                             |  | $E = C / (1 - D)$   |

Bu beş rasyonun, sistematik bir biçimde ele alındığında, bir şirket hakkında çok önemli sorulara cevap verebileceğini düşünüyoruz. Bu analizden elde edilen sonuçların sektör ortalamalarıyla karşılaştırılması ise değerlendirmenin daha sağlıklı olmasını sağlayacaktır. Çünkü standart belirlenmiş değerlere göre sektör ortalamaları, içinde bulunduğu ekonomik şartları da barındırdığından daha iyi bakış açısı sağlamaktadır.

Yukarıda verilen her oran tek başına da yorumlanabilir. Fakat bunun pratikte çok net bir faydası olmayacağı için yukarıda verilen beş oranı birleştirerek daha net bir sonuca varılması mümkün olacaktır. Kısaca vurgulamak gerekirse Du Pont analizi bir şirketin özvarlık kârlılığının nerelerden kaynaklandığını ve şirketin hangi alandaki başarılarının "özvarlık kârlılığını" artırdığını gösterir.

Du Pont analizinde ilk adım olarak A ve B adında iki firmayı ele alalım, Bu firmalar için aşağıda verilen ve bağımsız görünen üç rasyoyu inceleyelim.

|         | NET KÂR MARJİ<br>(NKM) | AKTİF DEVİR HIZI<br>(ADH) | AKTİF KÂRLILIĞI<br>(AK) |
|---------|------------------------|---------------------------|-------------------------|
| FİRMA A | 0,20                   | 1                         | 0,20                    |
| FİRMA B | 0,10                   | 2                         | 0,20                    |

İlk rasyomuz net kâr marjı, satışlarımızın yüzde kaç kadar kâr ettiğimizi göstermektedir. Eğer net kâr marjı sektör ortalamasından düşüğe o zaman, firmanın sektöre göre verimli çalışmadığı ve maliyetlerinin yüksek olduğu sonucu elde edilmektedir. Dolayısıyla önemli sonuç, maliyetler yüksekse net kâr marjı düşük olacaktır. A firmasının net kâr marjı (Net Kâr/Net Satışlar) %20 iken B firmasının net kâr marjı %10 dur. Yani A firması 100 liralık satış yaptığında 20 lira kâr ediyor ve B firmasına göre maliyetlerini çok daha aşağı çekmeyi başarmış olarak görünüyor. Bu durumda sadece net kâr marjlarına baksaydık A firmasının daha iyi olduğunu söyleyecektik.

Fakat aynı firmaların aktif devir hızlarına baktığımızda (satışlar/toplam aktifler) A firması bir yılda toplam aktifleri kadar satış elde ederken net kâr marjı düşük olan B firması toplam aktiflerinin iki katı kadar ciro elde ediyor ve aktiflerini yılda iki kez çeviriyor. Yani B firması aktiflerini A firmasına göre 2 kat daha verimli kullanıyor.

Her iki firmanın da aktif kârlılığı (Net Kâr/Toplam Aktif) % 20'dir; yani aktiflerinin %20'si kadar kâr elde etmektedir. "Her iki firma da aktiflerini verimli kullanıyor." diyebiliriz.

Net kâr marjı rasyosunda, A firması daha iyi iken (maliyetlerini daha iyi kullanırken) aktif devir hızı rasyosunda, B firması daha iyi (daha az toplam varlıkla daha fazla satış yapmakta) olarak gözükmektedir.

Bu üç oranı yan yana yazdığımızda;

$NKM \times ADH = AK$  şeklinde her iki rasyodaki satışlar kalemi elimine edilerek aktif kârlılığını elde etmiş oluyoruz. Aslında birbirinden bağımsız gibi görünen bu üç rasyo, çok sıkı bir ilişki içindedir. Eğer bir firmanın hem aktif devir hızı hem de net kâr marjı yüksekse aktif kârlılığı da yüksektir. Şirketin elindeki toplam varlıkların kârlılığını artıracak şey, net kâr marjı ve aktif devir hızının yüksek olmasıdır.

Bu konuyu başka bir örnekle netleştirelim.

C firmasının net kâr marjı %10, aktif devir hızı 3 olsun. D firmasının ise net kâr marjı %20, aktif devir hızı 1 olsun.

Aktif Kârlılığı = Net Kâr Marjı X Aktif Devir Hızı formülü ile belirlendiğine göre;

C Firmasının Aktif Kârlılığı = %10 X 3 = %30

D Firmasının Aktif Kârlılığı = %20 X 1 = %20

C firması için yorum yapacak olursak; net kâr marjı D firmasına göre düşük olduğu için daha yüksek maliyetlerle çalışıyor ve dolayısıyla net kâr marjı düşük ama toplam varlıklarının 3 katı kadar ciro yaratıyor. Yani çok daha az aktifle çok daha az ciro yaratıyor.

D firmasının net kâr marjı, C firmasına göre iki kat daha yüksek ve çok iyi bir maliyet yöntemi kullanıyor; fakat toplam varlıkları çok yüksek, belki de gereksiz yere varlıkları artmış durumda ve ancak varlıklarının toplamı kadar ciro

yarattığı için net kâr marjı yüksek olsa bile aktif kârlılığı C firmasına göre yarı yarıya düşüktür.

C firmasının sorunu, yüksek maliyetle çalışırken D firmasının sorunu, çok fazla varlık yatırımı yapması ve hantal olmasıdır. Bu durumda eğer D firması, toplam varlıklarını daha iyi değerlendirip aktif devir hızını 1'den 2'ye yükseltirse aktif kârlılığı (= %20 X 2) %40 olacak ve aktif kârlılığı konusunda C firmasından daha başarılı olacaktır. (30 Kasım - 6 Aralık 2008 Para Dergisi)

#### DU-PONT ANALİZİNDE İKİNCİ ADIM

Bir şirket ortağı için en önemli kalem "ÖZVARLIKLAR" kalemidir. Dolayısıyla şirket yatırımcısı, sahip olduğu bir birim özvarlığa karşılık daha yüksek kâr elde etmek isteyecektir.

ÖZVARLIK KÂRLILIĞI = AKTİF KÂRLILIĞI

#### 1- TOPLAM BORÇ TOPLAM AKTİF

Özvarlık kârlılığı rasyosu, yukarıda da bahsettiğimiz üzere elimizdeki varlıkların yüzde kaçı kadar borcumuz olduğunu gösterir. Eğer bölü çizgisinin sağında yer alan, parantez içindeki borç oranı yükselirse (özsermaye eksi olmadığı sürece) özvarlık kârlılığı artıyor olacaktır.

Aktif kârlılığı aynı seviyede kalırken eğer borç oranı yükselirse özvarlık kârlılığı artacaktır. Bunun nasıl olduğunu açıklamadan önce aşağıdaki örneğe bakalım.

Mevcut A ve B firmalarının her ikisinin de aktif kârlılığı %10'dur. A firmasının borç oranı %30, B firmasının borç oranı ise %60 olsun. Bu durumda her iki firma için özvarlık kârlılığı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$\text{Özvarlık Kârlılığı - A} = \frac{0,10}{(1-0,30)} = \frac{0,10}{0,70} = 0,14$$

$$\text{Özvarlık Kârlılığı - B} = \frac{0,10}{(1-0,60)} = \frac{0,10}{0,40} = 0,25$$

Görüldüğü üzere, borcu daha fazla olan firmanın özvarlık kârlılığı daha yüksek olmuştur. Yani B firması, kaldıraç etkisinden yaralanarak hissedarların sahip olduğu 1 liralık özvarlığa 0,25 kuruş kâr elde etmiştir. Fakat A firması daha az borç kullanmış ve hissedarlarının 1 liralık özvarlığına karşılık 0,14 kuruş kâr elde edebilmiştir.

Burada acaba hangi şirket başarılı sayılmalıdır?

Çok borç alıp hissedarlarının 1 birim özvarlığına karşılık daha fazla kâr elde eden şirket mi yoksa daha az borç alıp, şirket hissedarlarının 1 birim özvarlığına karşılık daha az kâr elde eden şirket mi?

Sonuç olarak bu iki seçenekten birini seçmek durumundayız: Ya yüksek borçla hızlı kâr elde ederek büyüme ya da düşük borçla yavaş ve istikrarlı kâr elde ederek büyüme.

Eğer ekonomi, canlanmaya başlamışsa borcu artırmanın sakıncası olmayacaktır. Ama ekonomi doyum noktasına ulaşmışsa ve belirli bir süredir büyüme artıyorsa işlerin ters gitmeye başlaması durumunda yüksek borç oranına sahip olmak, o ana kadar kazanılan her şeyi kaybettirebilecektir.

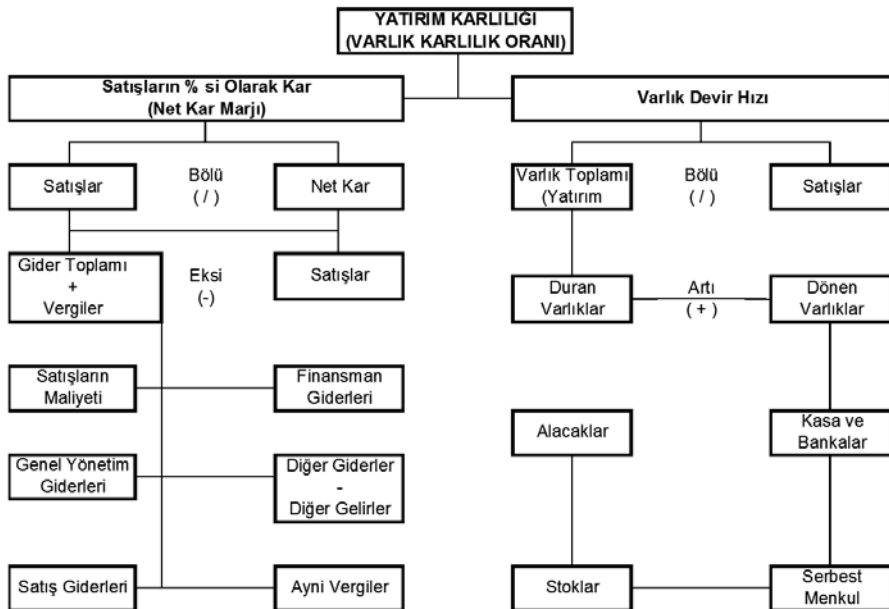
Şimdi çok homojen bir sektör olan çimento sektöründeki şirketler için eski dönemlere ait bir Du Pont analizi tablosunu verelim ve yorumlayalım. Aşağıdaki tablo şirketlerin 2002 Mart bilançolarına göre hazırlanmıştır.

| %        | Net Kâr Marjı | Aktif Devir Hızı | Aktif Kârlılığı | Borçlanma Oranı | Özvarlık Kârlılığı |
|----------|---------------|------------------|-----------------|-----------------|--------------------|
| Mardin   | 40,2          | 9,25             | 3,72            | 0,55            | 8,18               |
| Niğde    | 15,5          | 19,39            | 3               | 0,42            | 5,21               |
| Ünye     | -26,5         | 5,43             | -1,44           | 0,40            | -2,39              |
| Akçansa  | -4,1          | 22,31            | -0,91           | 0,73            | -3,31              |
| Aslan    | 7,2           | 24,98            | 1,81            | 0,26            | 2,44               |
| Afyon    | -13,2         | 34,24            | -4,53           | 0,29            | -6,39              |
| Bolu     | 17,4          | 10,58            | 1,84            | 0,54            | 3,93               |
| Konya    | 1,1           | 19,85            | 0,23            | 0,73            | 0,83               |
| Adana    | 14,9          | 17,01            | 2,53            | 0,64            | 7,00               |
| ORTALAMA | 5,8           | 18,12            | 0,69            | 0,51            | 1,73               |

Bu tabloda Mardin Çimento 2002/3 döneminde en yüksek net kâr marjına sahiptir. Yani en az maliyetle Mardin Çimento çalışmaktadır. Ancak dikkat edilirse tablonun en alt sırasındaki Adana Çimento'nun net kâr marjı 14,9 olmasına rağmen, en yüksek ikinci özvarlık kârlılığına sahiptir. Bir bakıma kendi hissedarlarının birim özsermayesi başına % 7 kâr sağlamıştır. Mardin Çimento % 40 net kâr marjı elde etmiş olsa bile, aktif devir hızı en düşük ikinci şirkettir. Yani toplam varlıklarının % 9,2 kadar ciro yapabilmektedir. Diğerleri ise Ünye Çimento hariç hepsi toplam varlıklarının % 15'inden fazla ciro yapmaktadır.

Örneğin Afyon Çimento'nun aktif devir hızı % 34'tür. Fakat zarar etmiş olduğu için özvarlık zararı da büyük olmuştur.

Bu tabloda en riskli şirketler Akçansa ve Konya Çimento'dur. Çünkü borçlanma oranları % 75'e yaklaştığı halde, Akçansa'nın özvarlık kârlılığı % 3,31; Konya Çimento'nun ise bu derece yüksek borçlanmaya rağmen özvarlık kârlılığı sadece % 0,83 olarak gerçekleşmiştir. Yani bu iki şirket çok riskli düzeylerde borç kaldırıcı kullanmalarına rağmen özvarlık kârlılıkları çok düşüktür ve o dönemde riskli bir mali yapıları vardır.



## DU PONT AKIŞ ŞEMASI

Şemanın sağ tarafında varlık devir hızı yer almaktadır. Bu kısımda kasa, banka, bankalar, serbest menkul değerler (geçici yatırımlar), alacaklar ve stoklardan oluşan dönen varlıklarla, duran varlıklar toplamının firmanın yatırım tutarını (varlıklarını) oluşturduğu ve satışların varlık toplamına (yatırım tutarına) bölünmesiyle de varlık devir hızının hesaplandığı gösterilmektedir.

Şemanın sol yanında firmanın net kâr marjının (Net Kâr/Satışlar) nasıl oluştuğu ortaya konulmaktadır. Firmanın satış

hasılatı ile toplam giderleri (satılan mal maliyeti + diğer gider ve zararlar – diğer gelirler) ve gelir üzerinden ödenen vergiler toplamı arasındaki olumlu farkın satışlara bölünmesi, firmanın satışlar üzerinden net kâr oranını (Net Kâr Marjını) vermektedir. Varlık devir hızı ile net kâr marjının çarpımı da yatırımın diğer bir deyişle varlık kârlılık oranını belirlemektedir.

Bir firmada varlık kârlılık oranının sabit kalması için kâr marjı düştüğü takdirde varlık devir hızının yükselmesi, buna karşılık varlık devir hızı yavaşladığında kâr marjının yükselmesi gerekmektedir.

## ÖRNEK

Farklı Endüstri Kollarında Faaliyette Bulunan Firmaların Varlık Devir Hızı, Kâr Marjı ve Özsermaye Kârlılık Oranları :

|           | Aktif Devir Hızı  | Net Kâr Marjı    | Aktif Kârlılığı     | Borçlanma Oranı         | Özvarlık Kârlılığı |
|-----------|-------------------|------------------|---------------------|-------------------------|--------------------|
| FİRMA     | Varlık Devir Hızı | Net Kâr Satışlar | Net Kâr Varlık Top. | Yab. Kaynak Varlık Top. | Net Kâr Özsermaye  |
| Firma I   | 1.20              | %12              | %14.40              | %40                     | %24                |
| Firma II  | 2.10              | %6               | %12.60              | %50                     | %25.2              |
| Firma III | 5.20              | %2               | %10.40              | %60                     | %26                |

Örnekte görüldüğü gibi varlık devir hızı, kâr marjı ve kaldıraç oranı (Yabancı Kaynak/Varlık Toplamı) birbirinden çok farklı olan üç endüstri kolunda faaliyette bulunan firmalarda, söz konusu oranların karşılıklı etkisiyle, birbirine yakın özsermaye kârlılık oranları görülmektedir. Maddi duran varlıklara yapılan büyük yatırımlar nedeniyle varlık devir hızı yavaş olan endüstriler (gemi, uçak, imalat, ağır kimya, demir-çelik endüstrileri gibi) özsermayeleri üzerinden yeterli bir kâr elde edebilmek için yüksek kâr marjları ile çalışmak durumundadırlar. Ancak bu

şekilde, varlık devir hızının düşük olmasının karlılık üzerinde olabilecek olumsuz etkilerini giderebilirler. Buna karşı varlık devir hızı yüksek endüstri kolları, toptan ve perakende ticaretle uğraşan işletmeler, düşük bir kâr marjı ile çalışsalar dahi, varlık devir hızının yüksekliği, bu tür işletmelere yeterli bir kâr elde etme olanağı sağlamaktadır.

Özsermaye üzerinden kârlılık söz konusu ise kaldıraç faktörü de dikkate alınmalıdır. "Kâr/Varlık Toplamı" oranı daha düşük olan endüstri kolunda faaliyette

bulunan bir firma, finansal kaldıraçtan daha fazla yararlanmak yoluyla, varlık toplamı üzerinden kârlılığı yüksek olan endüstri kolunda faaliyette bulunan diğer bir firmanın özsermaye kârlılık oranına yakın hatta daha yüksek bir sonuç elde edebilir. Nitekim örneğimizde, Firma III'ün toplam yatırımları (varlıkları) üzerinden kârlılığı düşük olmasına karşılık, finansman kaldıraçından daha fazla yararlanması sonucu, diğer firmalardan daha yüksek "net kâr/özsermaye oranı" elde etmektedir. Örnekte üç firma da finansal kaldıraçtan yararlanarak özsermaye kârlılık oranlarını yükseltmekle beraber, "Firma III" bu aracı kullanımda daha ileri giderek özsermaye kârlılık oranını, diğer firmaların üzerine yükseltmektedir.

## SONUÇ

Varlık devir hızı yavaş olan endüstrilerde genellikle duran varlıklar, varlık yapısı içerisinde önemli yer tutmakta ve bu olgu, kârlılıkta önemli dalgalanmalara yol açmaktadır. Bir endüstride varlık toplamı içerisinde duran varlıkların payı

yüksekse bu endüstri dalında kârlılık, üretilen mal veya hizmete karşı talebin gelecekte göstereceği gelişmeye büyük ölçüde bağlı kalmaktadır. Bunun nedeni; talepteki dalgalanmalara göre, endüstrinin yatırımını süratle ayarlamak, varlıklarını azaltmak veya artırmak konusundaki hareket yeteneğinin sınırlı oluşudur. Geleceğin belirsizliği, bu tür endüstrilerin kârlılığında da büyük belirsizliklere yol açmaktadır. Buna karşılık varlık toplamı içerisinde duran varlıkların önemli yer tutmadığı endüstri kollarında, talepteki dalgalanmaya göre varlıklara eklemeler yapmak veya varlıkları azaltmak olanağı daha fazla bulunduğundan, gelecekteki talebin belirsizliğinin kârlılık üzerindeki etkisi daha sınırlı kalmaktadır. Bu nedenle varlık devir hızı yavaş olan endüstrilerde genellikle risk daha yüksek olduğundan, bu endüstrilerin riski de karşılayacak şekilde yüksek kâr marjı ile çalışmalarını doğal ve kurama da uygundur.

### Yararlanılan Kaynaklar

- 1-Dr. Öztin AKGÜÇ, Mali Tablolarda Analizi, 12 Baskı.
- 2-Dr. Yaşar ERDİNÇ, Para Dergisinde yayınlanan çeşitli makaleleri ,

## VERGİLENDİRME DÖNEMİ GEÇTİKTEN SONRA KAYITLARA ALINAN FATURALARIN KDV YÖNÜNDEN DURUMU

> **Ramazan ALKAN** / SMMM

Bilindiği üzere özel hesap dönemleri haricinde normal hesap döneminin son ayı, ARALIK ayıdır. Uygulamada, mal ve hizmet alımları ile diğer giderlere ait faturaların (telefon, su, elektrik) çeşitli nedenlerle yıl geçtikten/defterler kapatıldıktan sonra intikal etmesine sıkça rastlanılmaktadır. Bu gibi durumlarda söz konusu faturaların gider yazılıp yazılmayacağı veya kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak gösterilip gösterilmeyeceği, faturalarda gösterilen KDV'lerin indirim konusu yapıp yapılmayacağı ve/veya indirilemeyecekse gider yazılıp yazılmayacağı konularında tereddütler hasıl olmuştur.

Buradaki çalışmada, yukarıda bahsedildiği üzere, harcamanın gerçekleştirildiği yılı takip eden yılda işletmelere ulaşan faturalarda yer alan katma değer vergisinin ne şekilde işleme tabi tutulması gerektiği konusunda kişisel görüşlerimizi belirtileceğiz.

### I. VERGİ USUL HUKUKU YÖNÜNDEN DURUMU

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 219. maddesinde kayıt zamanını düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre;

a. Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

b. Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe

fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.

c. Serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.

Söz konusu kayıtların yukarıda belirtilen sürelerde yapılmaması durumunda, Vergi Usul Kanunu'un 352/I-6. maddesine göre birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.

### II. KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DURUMU

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. ve 34. maddelerinde belirtildiğine göre, mükelleflerin yükledikleri vergileri indirebilmeleri için, aşağıdaki şartların topluca var olması aranır:

1. Fatura veya benzeri belgeler, ilgili takvim yılı aşılmamak şartıyla yasal defterlere kaydedilmelidir. (KDVK MD.29/3)

Kanun koyucu KDV'nin indirilebilmesi için verginin fatura ya da benzeri belgeler üzerinde ayrıca gösterilmesi yeterli olmadığını, mutlak suretle bu belgelerin yasal olarak tutulması zorunlu defterlere (İşletme Defteri, Yevmiye Defteri, Defteri Kebir vb) vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla kaydedilmesi gerekmektedir. İlgili fatura ve fatura yerine geçen bel-

gelerin defterlere kayıt tarihi, mükelleflerin indirim haklarının kullanılacağı dönemin tespiti açısından son derece önemlidir. Çünkü KDV Kanunu'na göre indirim hakkı, alış belgelerinin yasal defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Diğer yandan, aynı Kanun'un 58. maddesinde, mükellefçe indirilebilecek nitelikte olan KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükme bağlanmıştır. Madde hükümünün dikkate alındığında, mükellefçe indirilemeyecek hale gelen KDV'nin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Burada şunu dikkate almamız yerinde olur, indirilemeyecek olan KDV'nin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının izin verdiği ölçüde gider yazılabileceği aşikârdır. Bu çerçevede, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında kanunen kabul edilmeyen giderlere ait KDV'nin, bu vergilerin matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

2. KDV, fatura veya benzeri belgeler üzerinde ayrıca gösterilmelidir. (KDVK MD.34/1)

Kanun koyucunun KDV'nin indirilebilmesi için aradığı şartlardan birisi de verginin alış belgeleri üzerinde ayrıca gösterilmesidir.

İdarenin görüşü ve uygulamasına göre bazı istisnalar hariç, verginin fatura veya benzeri belgeler üzerinde ayrıca gösterilmediği durumlarda KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. Ancak bazı yargı kararlarında faturada ayrıca gösterilmese dahi satıcı tarafından hesaplanan KDV'nin beyan edilmesi halinde KDV dahil tutardan KDV'nin iç yüzde yolu ile hesaplanarak indirim konusu yapılması yönünde kararları bulunmaktadır.

***Kanun koyucunun KDV'nin indirilebilmesi için aradığı şartlardan birisi de verginin alış belgeleri üzerinde ayrıca gösterilmesidir. İdarenin görüşü ve uygulamasına göre bazı istisnalar hariç, verginin fatura veya benzeri belgeler üzerinde ayrıca gösterilmediği durumlarda KDV'nin indirilmesi mümkün değildir.***

### **III. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde, "kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı" hükme bağlanmıştır. İlaveten, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde, ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde mükelleflerin ayrıca ha-

sılattan indirebilecekleri giderleri, yine aynı kanunun 11. maddesinde ise kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler sayılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun belirtilen hükümlerinde de yıl geçtikten/defterler kapandıktan sonra gelen faturaların ait olduğu yıl safi kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hususunda yapılmış bir düzenleme bulunmamaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın tespit şekli belirtilmiştir. Buna göre; bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,
- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bilanço esasına göre tespit edilmesi sırasında, bu kanunun 40. ve 41. maddeleri hükümleri ile Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümlerine uyulur.

Aynı kanunun 40. maddesinde, safi kazancın tespitinde indirilecek giderler, 41. maddesinde ise indirimi kabul edil-

meyen giderler sayılmıştır. Her iki maddede hükmünde de yıl geçtikten/defterler kapandıktan sonra gelen faturaların ait olduğu yıl safi kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hususunda yapılmış bir düzenleme bulunmamaktadır.

### **SONUÇ;**

Harcamanın yapıldığı takvim yılını izleyen yılda işletmeye gelen ve geldiği yılda kayıtlara intikal ettirilen faturalarda gösterilen KDV tutarları söz konusu harcamanın ait olduğu yıl kazancının tespitinde niteliğine göre gider veyahut maliyet olarak dikkate alınabilir.

Şunu da belirtmekte yarar var ki bu konuda herhangi bir yasal ya da idari bir düzenleme olmadığından dolayı kurumların kendilerini güvenceye almaları için mukteza talep etmeleri yararlıdır.

## KONSİNYE İHRACAT

> Hilal TAŞPINAR BÜLÜÇ / SMMM

06/06/2006 tarih ve 26190 sayılı R.G.de yayımlanmış İhracat Yönetmeliği'nin 4/h maddesinde Konsinye İhracat; kesin satışı daha sonra yapılmak üzere yurtdışındaki alıcılara, komisyonculara, ihracatçının yurtdışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Yani malın ilk gönderilişi anında emtiyanın mülkiyeti, ihracatçı firmada kalmakta; ancak kesin satış yapıldığı anda mülkiyetin alıcıya geçtiği ihracat türüdür. Bu bağlamda, ilk gönderme anında mülkiyet devri yapılmaksızın malın mülkiyeti ihracatçı firmada kalmakta, yurtdışındaki firma ise emanetçi olduğundan malın mülkiyetini ele geçirememekte, sadece zilyedi olabilmektedir

- Konsinye satışlarda malı gönderen kişiye konsinyor (konsinyatör)

- Malı kabul eden kişiye konsinye veya konsinyi (consignee) denilir.

Konsinye satışta, konsinye olarak gönderilen mallar, ya konsinyor tarafından peşin tayin edilen fiyattan veya pazarda teşekkül eden fiyattan satılır, satılmadığı takdirde ise mal iade edilir.

Konsinye ihracatın yapılma şekli ve şartları aşağıdaki gibidir:

1) Konsinye ihracat yapmak isteyen ihracatçıların başvurularını ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'ne yapması gerekmektedir.

2) Madde ve/veya ülke politikası açısından Müsteşarlıkça getirilebilecek düzenlemeler kapsamındaki mallarla ilgili konsinye ihraç talepleri Müsteşarlığın görüşü alındıktan sonra, bunun dışında kalan mallara ilişkin talepler ise doğrudan İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'nce sonuçlandırılacaktır.

3) İhracatçı tarafından yapılan başvurunun karşılığında konsinye ihracata izin verildiği takdirde İhracatçı Birliği gümrük beyannamesinin üzerine "Konsinye İhracat" ibaresi düşecektir ve İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'nce konsinye ihracat olarak onaylanmış gümrük beyannamelerinin otuz gün içinde gümrük idarelerine sunulması gerekmektedir.

4) İhracatçılar, konsinye olarak gönderilen malların kesin satışının yapılmasından sonraki otuz gün içinde durumu, kendileri tarafından düzenlenmiş kesin satış faturası veya örneği ve gerekli diğer belgeler ile birlikte izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'ne bildirmek zorundadır.

5) Konsinye ihracat kapsamında gönderilen malların ihraç tarihinden itibaren 1 (bir) yıl içinde kesin satışının yapılması gerekir. Bu süre, haklı ve zorunlu nedenlere istinaden müracaat edilmesi halinde, izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'nce iki yıl daha uzatılabilmektedir.

6) Konsinye olarak gönderilen malın, konsinye ihraç izin süresi içinde satılmaması halinde, malın gümrük mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekmektedir.

7) Konsinye gönderilen malın kesin satışından itibaren Vergi Usul Kanunu'ndaki fatura düzenleme süresini belirleyen 231/5 maddeye göre (7) gün içinde kesin satış faturası düzenlenmelidir.

- Kesin satış faturası tanziminden sonra ihracat tamamlanmış olur ve yüklenilen KDV (yüklenilen katma değer vergisi) hesaplanıp KDV iadesi, vergi dairesinden istenir.

- Konsinye suretiyle yapılan ihracatın bedelinin getirilmesi konusu, tamamen Türk Parası Kıymetini Koruma Kanunu çerçevesindedir. 2010 yılı mevzuatına göre ihracat bedelinin getirilmesi şartı bulunmamaktadır.

Konsinye malların muhasebe kayıtlarında takip açısından nazım hesaplar da kullanılmalıdır.

Konsinye satışta malın cinsine göre 152-153 veya 157 no.lu hesapların altında diğer stoklar konsinye gönderilen mallar hesabı kullanılmalı ve aynı zamanda 900 lü nazım hesaplarda konsinye mal alıcıları ve konsinye mal hesapları açılmalıdır.

Kısaca konsinye satış muhasebesi:

|                                      |    |    |
|--------------------------------------|----|----|
| 153. Ticari mallar                   | XX |    |
| 153.90 Diğer ticari mallar           |    |    |
| 153.900 Konsinye ihraç edilen mallar |    |    |
| 153-Ticari mallar                    |    | XX |

### Mal gönderilince

|                                   |    |    |
|-----------------------------------|----|----|
| 900 Borçlu nazım hesaplar         | XX |    |
| 900-10 Konsinye ihracat alıcıları |    |    |
| 960 Alacaklı Nazım hesaplar       |    | XX |
| 960-10 Konsinye mallar            |    |    |

### Mal gönderildiğinde

|                       |    |    |
|-----------------------|----|----|
| 120 Alıcılar          | XX |    |
| 601 Yurtdışı satışlar |    | XX |
| (Konsinye Satış)      |    |    |

### Mal satıldığında

|                                   |    |    |
|-----------------------------------|----|----|
| 960 Alacaklı N/H                  | XX |    |
| 960.10 Konsinye mallar            |    |    |
| 900 Borçlu N/H                    |    | XX |
| 900.20 Konsinye ihracat alıcıları |    |    |

### Mal satıldığında

## VERGİ VE İLİŞKİLİ OLARAK CEZA HUKUKU YÖNÜNDEN SUÇ VE CEZALAR İLE MUHATAPLARINA YÖNELİK GENEL BİR DEĞERLENDİRME

> Av. Akın Gencer ŞENTÜRK / SMMM

### I. Genel Olarak Vergi Hukuku Yönünden Cezalar

VUK'a göre vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmekte; şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmünde kabul edilmektedir. Yine bu hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmeyeceği kanun hükmündedir. (VUK md. 341)

Vergi ziyasının yaptırımı, esas olarak mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesidir. (VUK md. 344) Eğer vergi ziyasına VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillerle (Kaçakçılık suçunu oluşturan fiiler) sebebiyet verilmişse bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacaktır. (VUK md. 344)

İşte bu hallerde ister bir kat ve isterse üç kat (iştirak edenlere bir kat) kesilen ceza, vergi ziyayı sonucuna bağlı olarak vergi ziyayı cezası adı ile uygulanan bir "vergi cezası"dır. İştirak müessesesi konu dışı bırakılırsa cezanın muhatabı,

verginin mükellefi veya vergi sorumlusu olmaktadır.

Vergi ziyayı cezası, vergi ziyasına neden olunmayan hallerde kesilmezken, usulsüzlük cezalarında durum farklıdır. Kanuni tanımıyla usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi olduğuna göre (VUK md. 351), usulsüzlük cezası için vergi ziyayı şart veya sonuç olarak aranmayacaktır. Ancak bu durum, usulsüzlük cezalarının bir "vergi cezası" olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Usulsüzlük cezaları, genel (VUK md. 352) ve özel usulsüzlük cezaları olarak (VUK md. 353, mük.md. 355) ikili ayırım da ele alınmakta ise de zaten VUK'ta tek tek sayma ya da ayrıntılı olarak tanımlanma şeklinde düzenlendiğinden çalışmamızda ayrıntılarına girilmeyecektir.

Usulsüzlük cezalarının tanımında "vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi" ibaresine yer verildiğinden, bu cezalar, mükellef veya vergi sorumlusu yanında, başka kişilere de uygulanabilir sonucu (doğal olarak) ortaya çıkmaktadır. Nitekim bu durum aşağıdaki açıklamalarla somut olarak ortaya konulacaktır.

Ancak yine Vergi Usul Kanunu'nda öngörülmüş öyle cezalar vardır ki bunların vergi cezası olarak kabulü mümkün değildir. Bu tür cezalar VUK'ta "diğer cezalar" olarak geçmekte ise de özel bir tanımlanması yapılmamıştır. Öğretide bu tanım;

- İdare tarafından uygulanan / Ceza Mahkemesince hükmedilen,
- Yaptırımı mali olan / hürriyeti kısıtlayıcı olan,
- Kabahatler / Suçlar, gibi ayrımlara dayalı olarak çok çeşitli şekillerde yapılmakta ise de biz VUK düzenlemelerinden hareketle "diğer cezalar"ı, "vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları dışında kalan, bizzat VUK tarafından düzenlenmiş veya VUK tarafından TCK'ya yollama yapılmış cezalar" şeklinde tanımlamakta yarar görmekteyiz. Bu tanımın tutarlılığı aşağıdaki açıklamalar ile ortaya çıkacaktır.

## II. Vergi Cezası ve Diğer Cezalar Ayrımının Önemi

Vergi hukuku uygulamasında cezaların, vergi cezaları ve diğer cezalar olarak ayrımlanmasına genel olarak yukarıda değinmiştik. Bu ayrımın önemi, vergi cezalarında muhatabın, diğer cezalarda ise failin tespiti yönünden önem arz etmektedir. Genel kabul, vergi cezalarının muhatabının mükellef veya vergi sorumlusu olduğu yolunda ise de bunlar dışında kalan kişilerin de bu cezalara muhatap olması mümkündür. Konunun ayrıntılarına girersek:

VUK'un "Cezalar" başlıklı 331. maddesi, "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar." hükmünü içermektedir.

Söz konusu madde metninde;

- Mükellef veya vergi sorumlusu kavramı yerine "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler" ifadesinin kullanılmış olması,

- Söz konusu aykırı hareketlerin sonucunda uygulanacak cezaların "vergi cezaları (vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları)" ve "diğer cezalar" şeklinde ayrımlanmış olması, dikkat çekmektedir. VUK md. 331 hükmünde "...bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar.." ibaresi yer aldığından, söz konusu 331. maddenin de dahil olduğu VUK'un "Ceza Hükümleri" başlıklı Dördüncü Kitabına dahil olarak düzenlenmiş her bir suça ait ceza, vergi hukuku uygulamasında "diğer cezalar" olarak değerlendirilecektir.

Söz konusu madde metninde mükellef veya vergi sorumlusu kavramının kullanılmamış olması kanunkoyucunun bilinçli seçimidir. Söz konusu maddenin hemen devamındaki "Küçüklerin ve Kısıtlıların Ceza Muhatabı Olmadığı Haller" başlıklı 332. maddesinde yer alan, "Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır." hükmü bunu göstermektedir.

Nitekim "Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar" başlıklı 377. maddede metninde yer alan, "Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler." hükmünde "mükellefler" ile "kendilerine vergi cezası kesilenler" şeklinde bir ayrımın yapılmış olması, "Ceza İhbarnamesi" başlıklı 366. madde hükmünde, gerek birinci fıkrada yer alan "Kesilen vergi cezaları ilgililere (Ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur." hükmünde "ilgililere" ibaresi kullanılmış olması yanın-

da devamındaki fıkrada da bu ibarenin tekrar ediliyor olması da değerlendirilmemizi teyit etmektedir.

Yukarıda yer verdiğimiz hükümler, mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyeti şart koşmayan ve vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağını öngören VUK'un (md. 9), konu ceza olduğunda ehliyet aramaktadır.

Vergilendirme ile ilgili olarak "Kanuni temsilcilerin Ödevleri" başlıklı 10. madde, "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" başlıklı 11. madde, "Mirasçılardan Sorumluluğu" başlıklı 12. madde mevcut iken yukarıda yer verdiğimiz 332. maddenin özel olarak düzenlenmiş olması, "Tüzel Kişilerin Sorumluluğu" başlığı altında 333. maddede (vergi cezaları yönünden!) "Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanunu'na aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. / Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10'uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır." hükmüne yer verilmesi fakat aynı hükmün son fıkrasında ise "Bu Kanunun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360'uncü maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolünür." denilerek diğer cezalar için, vergi cezalarından farklı olarak fiilleri işleyenlerin cezalandırmada adres gösterilmesi aslında doğrudan vergi hukuku ile ilişkili olmayan ceza hukuku ilkelerinin bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim "Ölüm" başlıklı 372. maddede yer alan "Ölüm halinde vergi cezası düşer." hükmü de aynı ilkelerin doğal sonucudur.

Bu çerçevede, ölüm halinde vergi cezası düşmekle (ortadan kalkmakla) birlik-

te VUK'un 12. maddesi uyarınca "Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak mirasçılardan herbiri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar." hükmü çerçevesinde, ölen mükellef ile ilgili ölümden sonra yerine getirilmesi gereken ödevler mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceğinden, bu ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıkacak vergi cezalarından da bunlar sorumlu olacaktır. Bir başka ifade ile ölüm ile düşen vergi cezaları ölüm tarihinden önce mükellef adına kesilenlerdir. Demek ki duruma göre, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılar da (ölümden sonra yerine getirilmeyen görevler nedeniyle) vergi cezalarına muhatap olabilmektedirler.

Mükellef ve vergi sorumlusu dışında kalan ve vergi cezası uygulamasında muhatap alınacak diğer kişiler aşağıdaki gibidir:

- Bir kısım (fatura, serbest melek makbuzu vs) belgeleri almayan kişiler (VUK md. 353);

- Bu Kanun'a göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlar (VUK md. 353);

- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecileri (VUK md. 353);

- 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluş-

lardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikro film, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler (VUK md. 353);

- VUK'un 127/d maddesi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durdurmaya aracın sahibi (VUK md. 353);

- Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeyen kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler (VUK md. 148, 149, mük. 355);

- Her ay muttali oldukları ölüm vak'aları ile intikalleri ertesi ayın 15'inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecbur olan; sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları / yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgâhlarını Maliye Bakanlığına bildirirler) / mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler) / banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzelkişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler), (VUK md. 150);

- Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler (VUK md. 355);

- Vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak mükelleflerin hesap, yazı ve sair özel işlerini (ücretsiz de olsa) yapmaları yasak edilmiş olması nedeniyle bu hareketleriyle vergi ziyasına neden olan; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar / vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar / vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler / vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler (VUK md. 6, 363).

Gerek mükellef, gerek vergi sorumlusu ve gerekse bunlar dışında kalan ve yukarıda sayılan diğer kişiler hakkında uygulanacak vergi cezaları ile ilgili olarak tümüyle vergi hukuku ilkeleri ve Vergi Usul Kanunu hükümleri dikkate alınacaktır.

Bu bağlamda cezalar, mali olarak uygulanacak, idare tarafından uygulanacak, cezada indirim (VUK md. 376) – suç ve cezalarda içtima (VUK md. 335, 336, 337) – tekerrür (VUK md. 339) gibi müesseselerde VUK hükümleri dikkate alınacak; cezanın muhatabı aktif dava ehliyetine sahip olacak (VUK md. 377), vergi cezası idari yargıda vergi mahkemeleri nezdinde dava konusu yapılabilecek (VUK md.378) ve şartları varsa vergi cezaları tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşmaya (VUK ek md. 11 vd.) konu edilebilecektir.

### **III. Vergi Hukukundan Kaynaklanan Diğer Cezaların Tespiti**

Yukarıda yapılan açıklamalar ile vergi hukukundan kaynaklanan cezaların vergi cezaları ve diğer cezalar olarak ayrımıldığı ortaya konmuş ve mükellef ile vergi sorumluları dışında kalan bir kısım kişilere uygulanacak vergi cezalarına değinilmiştir. Bunun dışında

vergi cezaları dışında Kanun'un "diğer cezalar" olarak tanımladığı cezalara muhatap olabilecek mükellef veya vergi sorumlusu dışında kalan kişiler de mevcuttur.

Diğer cezalar ile ilgili konunun sınırlarının belirlenmesi anlamında öncelikle doğrudan mükellef veya vergi sorumlusu ya da bunlarla ilişkili kişiler dışında kalan kişilere yönelik suç ve cezaların belirlenmesi ve bunların incelememiz dışında bırakılması, okurun anlatımıza odaklanması yönünden yararlı olacaktır.

### **A. Mükellef ve Vergi Sorumlusu ile İlişkili Kişileri Dışında Kalanlar için Söz Konusu Olabilecek Diğer Cezalar**

Yukarıda diğer cezalar ile ilgili yaptığımız tanımlamada, "...bizzat VUK tarafından düzenlenmiş veya VUK tarafından TCK'ya yollama yapılmış cezalar" ibaresini kullandığımız dikkate alındığında, mükellef veya vergi sorumlusu dışında kalan kişilere uygulanacak diğer cezaların bizzat VUK'ta düzenlenmediği, bunun yerine VUK'un Türk Ceza Kanunu'na yollama yaptığı durumlarda vergi hukuku ile ilişkili olarak diğer cezalar kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Bu bağlamda; VUK'un TCK'ya yaptığı yollama yaptığı aşağıdaki durumlarda, her ne kadar ana düzenlemeler VUK'un 5 ve 6. maddesinde yani VUK'un Dördüncü değil Birinci Kitabında yer alsa da, cezalandırma ile ilgili (TCK'na yollama yapılan) maddeler, Dördüncü Kitapta yer aldığından vergi hukuku anlamında "diğer cezalar" nitelendirilmesi yapılması mümkün bulunmaktadır.

- Görevlerinden ayrılırsalar dahi, görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellef-

le ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa etmeleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanmaları yasak olan; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar / vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar / vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler / vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerden (VUK md. 5) bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılır. (VUK md. 362)

- Vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak mükelleflerin hesap, yazı ve sair özel işlerini (ücretsiz de olsa) yapmaları yasak edilmiş olması nedeniyle bu hareketleriyle vergi ziyasına neden olan; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar / vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar / vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler / vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerden (VUK md. 6/son) mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapanlar Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. (VUK md. 363)

Yukarıda yer alan açıklamalarda yer alan VUK'un yollama yaptığı TCK md. 239. maddesi, "Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması", VUK'un yollama yaptığı bir diğer hüküm olan TCK md. 257 ise "Görevi kötüye kullanma" suçunu düzenlemektedir.

Söz konusu suçlar ve cezaların ayrıntısına girilmeyecek olmakla birlikte çalış-

mamıza konu olaylarda, TCK md. 239 uyarınca yapılacak yargılamada suçu "Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" şeklinde değil, "Vergi mahremiyetinin ihlali"; TCK md. 257 uyarınca yapılacak yargılamada ise "Görevi kötüye kullanma" şeklinde değil, "Mükelleflerin özel işlerini yapmak" şeklinde değerlendirme yapılması gerekli olacaktır.

### **B. Mükellef ve Vergi Sorumlusu ile İlişkili Kişileri İlgilendiren Diğer Cezalar**

Bu başlık altında ele alacağımız cezalara konu fiiller esasen vergi cezasını gerektiren diğer fiillerden farklı olarak bir "suç"a ilişkindir. Başka bir ifade ile genel olarak "vergi cezaları", daha çok "kabahat" görünümlü fiillerin yaptırımı iken bu kez "diğer cezalar" bir "suç"un yaptırımı olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak bu suç ve yaptırımı olan "diğer ceza" öyle bir düzenlemeye konu edilmiştir ki bir yandan da suçun "vergi cezası" olarak ikinci bir yaptırımı daha ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki:

Vergi ziyasına sebebiyet verilen hallerde eğer ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesiliyorsa (VUK md. 344/bir) sorun yoktur. Bu durumda VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçu oluşmamıştır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri ise kesilecek vergi cezası yüzde elli oranında uygulanacaktır. (VUK md. 344/son)

Olayda "vergi cezası" uygulanacak, "diğer ceza" söz konusu olmayacaktır.

Ancak aksine ortada 359. maddede tanımlanan fiiller varsa bu kez bir "vergi cezası" olan vergi ziyayı cezası hem üç kat uygulanacak ve hem de VUK'un 359. maddesinde öngörülen suç kapsamında ceza mahkemesinde yapılacak yargılama ile "diğer ceza" söz konusu olacaktır. Üstelik "vergi cezaları"na diğer olaylarda iştirak söz konusu değil iken bu kez iştirak yönünden de olay ele alınacak ve üç kat vergi cezası uygulanan fiillere iştirak edenlere de "vergi cezası" yani bir kat vergi ziyayı cezası kesilecektir. (VUK md. 344/iki)

Vergi cezasının mükellef ve vergi sorumlusuna kesileceği, bir başka ifade ile cezanın muhatabı bellidir. Ancak "diğer cezaların" söz konusu olduğu durumlarda cezanın muhatabı VUK yönünden değil "failin" tespiti anlamında TCK hükümlerinden yola çıkılarak ele alınmak durumundadır. Aynı şekilde, her ne kadar VUK, üç kat uygulanan vergi ziyayı cezası söz konusu olan durumlarda iştirak söz konusu ise bunlara da bir kat vergi ziyayı cezası kesileceğini öngörmüş ise de iştirakin ne olduğunu, hangi şartlar altında oluşacağını tanımlamamıştır.

İştiraki tanımlamayan ve tanımı için herhangi bir kanuna yollama yapmayan VUK, bu kez TCK hükümlerine göre iştirak edenlerin cezalandırılmasında, suçun işlenmesinde menfaati olmayan şerikler hakkında verilecek cezanın (diğer ceza) yarısının indirilmesini öngörmekte iken (VUK md. 360) vergi ziyayı cezası (vergi cezası) açısından bu şekilde bir belirlemede bulunmamaktadır.

Bu durumda sorunu, VUK'un kesilmesini öngördüğü vergi cezaları (üç kat vergi ziyayı cezası) muhatap olacak kişilerle yine uygulanmasını öngördüğü diğer cezaların muhatabının aynı kişi

olup olmadığı şeklinde somutlaştırabiliriz. Somutlaştırmanın sadece vergi cezalarından üç kat vergi ziyai cezası ile ilgili olarak yapıldığı okurun dikkatinden kaçmayacaktır. Netice itibariyle diğer vergi cezalarında mükellef veya vergi sorumlusu dışındaki kişilere yönelik bir diğer ceza öngörülmemiş olduğuna göre yaptığımız sınırlama doğru olmaktadır.

Şöyle ki:

- Vergi beyannamesi geç verilmişse, usulsüzlük cezası beyannameyi vermesi gereken mükellef veya vergi sorumlusu adına;
- Bilgi isteme yazısına cevap verilmişse, usulsüzlük cezası kendisinden bilgi istenen kişi adına;
- Fatura düzenlenmemişse, özel usulsüzlük cezası fatura vermeyen ve almayan kişiler adına;
- Bir inceleme sonucu re'sen tarhiyat yapılmışsa vergi ziyai cezası tarhiyata muhatap mükellef veya vergi sorumlusu adına kesilecektir. Bu durumlarda mükellef veya vergi sorumlusu kimse cezanın muhatabı da o olacak, bu kişiliğin tüzel kişi olması dahi cezanın muhatabının tüzel kişi olması gerçeğini değiştirmeyecek, örneğin (AŞ.ler için) yönetim kurulu üyeleri ya da (Ltd. Şti.ler için) şirket müdürü adına ceza kesilmeyecektir. (Veli, vasi ve kayımanın söz konusu olduğu hallerle ilgili olarak bu genelleme geçerli olmayacaktır.)

Peki, örneğin sahte fatura kullanımı nedeniyle üç kat vergi ziyai cezası kesilen bir re'sen tarhiyatta, vergi cezalarının muhatabının mükellef veya vergi sorumlusu olmaması ya da bu vergi cezalarının muhatabı mükellef veya vergi sorumlusu iken diğer cezaların (VUK md.

359) başkaları olması mümkün müdür? Aynı şekilde iştirak iddiası söz konusu olan hallerde, vergi cezası kesilen şerik ile ceza mahkemesinde diğer ceza ile yargılanacak şerikin farklı olması mümkün müdür?

İşte, sorunlar bu noktada oluşmaya başlamaktadır. VUK'un 359. maddesinin yürürlükteki halinde vergi ziyai oluşması şartının aranmıyor olması ve bu anlamda suçun şekli bir suç olduğu ve zaten vergi ziyai cezaları için de kasıt unsurunun artık aranmıyor olması gibi argümanlar ileri sürülebilirse de son tahlilde VUK'un 359. maddesi (vergi) kaçakçılık "suçu"nu düzenlemektedir ve suç, tanımı itibariyle içinde kasıt unsurunun varlığını gerektiren bir kavramdır. Dolayısıyla vergi cezasına muhatap olanın diğer cezaya da muhatap olacağını peşinen kabul etmek, bir başka ifade ile cezanın muhatabı=suçun faili şeklindeki varsayım hatalı olacaktır.

#### **IV. Vergi Cezası ile Diğer Cezanın Birlikte Uygulandığı Durumlarda, Yaptırıma Muhatap Olanlarda Farklılaşma Olabilir**

5237 sayılı TCK'nin genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır. (TCK md. 5) TCK'nin genel hükümleri, Kanun'un Birinci Kitabında düzenlenmiştir. Bu hükümlerden konumuzla ilgili olanları hemen sıralayalım.

- Suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur. (TCK md. 3)
- Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. (TCK md. 2/1)
- Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını

uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır. (TCK md. 20/2)

- Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. (TCK md. 21/1) Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleştirilebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır. Bu halde, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda müebbet hapis cezasına, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıldan yirmi-beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur; diğer suçlarda ise temel ceza üçte birden yarısına kadar indirilir. (TCK md. 21/2)

Bu noktaya kadar yapılan alıntılar çerçevesinde VUK'un 359. maddesinde düzenlenen (vergi) kaçakçılık suçlarına yönelik yargılama ve cezalandırmada TCK'nin genel hükümlerinin uygulanacağı; cezanın şahsiliği ilkesi gereği kişinin ancak kendi fiilinden dolayı sorumlu tutulabileceği, suçun oluşmasının kasta bağlı olduğu, bir başka ifade ile bu suçun bilerek ve istenerek işlenebileceği ortaya çıkmaktadır. Bu durumda (her suçta olduğu gibi) VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiş suçun faili olabilmek için, insan olmak ve hayatta olmak gerekmektedir. Esasen TCK, suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezaları, hapis ve adli para cezaları olarak öngörmüş olup (TCK md. 45), yukarıda alıntı yaptığımız üzere tüzel kişiler hakkında cezai yaptırım uygulanamayacağından VUK'un 359. maddesinde yazılı suçlarda (hapis cezası öngörüldüğünden) cezanın muhatabı zaten gerçek kişi(ler) olmak zorundadır.

Zaten VUK, "Tüzel Kişilerin Sorumluluğu" başlığı altında, "Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir." şeklindeki hüküm ile vergi cezalarının tüzel kişilik adına kesileceğini, "Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10'uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır." şeklindeki hüküm ile vergi cezalarının sadece ödenmesi yönünden kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebileceğini düzenlemişken vergi cezaları için getirdiği bu ilkedden, diğer cezalara yönünden zorunlu olarak ayrılmakta ve "Bu Kanun'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360'ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur." düzenlemesini getirmektedir.(VUK md. 333) Bu noktada, diğer cezalar için vergi cezalarına yönelik ilkedden ayrılınması Anayasa ve TCK'de yer alan, cezaların şahsiliği ilkesinin gereği ve doğal bir sonucudur. Bu nedenle zorunlu ifadesi kullanılmıştır.

Anlatımımızı örneklersek hükümdeki ve uygulamadaki gariplik ortaya çıkacaktır. Şöyle ki: (A), (B), (C), (D) ve (E) şeklinde beş ortağı olan ve yönetim kurulu her biri münferiden temsil ve ilzam konusunda yetkili (A), (B), (C) den oluşan (XYZ) A.Ş. sahte fatura kullanımından dolayı örneğin 100,00 TL KDV ve üç kat vergi ziyai cezası 300,00 TL olmak üzere cezalı KDV tarhiyatına muhatap olsa cezalı tarhiyat tümüyle (XYZ) AŞ adına yapılacaktır. Varsayalım ki bu sahte fatura kullanımı suçunda fiillerin tümüyle münferiden ortak ve yönetim kurulu üyesi olan (C) tarafından işlendiği sonucuna varılsın, hapis cezası ile mahkûm olacak kişi (C) iken, (C) nin fiilleri ile ortaya çıkan mali sonuçtan yani

(100,00 + 300,00 =) 400,00 TL vergi ve cezadan (XYZ) A.Ş. sorumlu olacaktır. Şirketin durumu bir nebze de olsa kabul edilebilirken şirketin bu borcu ödeyememesi durumunda diğer yönetim kurulu üyeleri olan (A) ve (B) nin de VUK 10. madde kapsamında sorumluluğuna gidilebilecek olması izah edilebilir bir durum değildir.

Bu noktadan devamla, tüzel kişiliğin söz konusu olmadığı şahıs işletmelerinde de vergi cezaları ile diğer cezaların ayrılanması gerekli olabilir. Örneğin (AG) isimli gerçek kişi, oldukça cesametli bir gıda toptancısı işletmesine sahip olsun. Satın almada görevli olarak çalışan personel, gerçekten işletme tarafından (BCD) Ltd. Şti.nden satın alınan her bir mala ait faturayı karşı firma ile anlaşarak %10 daha fazla bedelle fatura ettirmiş ve aradaki farkı fatura düzenleyen firma ile paylaşmışsa, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinden dolayı işletmenin sahibi (AG)'nin cezalandırılması makûl kabul edilecek midir?

Suçun oluşumundan bahsetmek için hareket (maddi unsur), tipiklik (kanuni unsur), hukuka aykırılık ve kusurluluk (manevi unsur) gibi dört unsurun varlığı gerekmektedir. Bu unsurlardan herhangi birinin oluşmadığı hallerde faili cezalandırmak mümkün değildir. Suçun unsurları, modern ceza hukukunun kabul ettiği evrensel bir norm halini almıştır. Anayasa'nın 38/7 madde ve fıkrası açıkça ceza sorumluluğunun şahsi olduğunu belirtmiştir.

Ceza sorumluluğunun şahsi olması; suçu işleyen failin/faillerin cezadan bizzat sorumlu olması, failin/faillerin dışındaki kişilere doğrudan doğruya bu sorumluluğun yüklenmemesi ve cezalandırılmaması demektir. Mevcut yasal

düzenlemelere göre bu ilke; kanunda suç olarak belirlenmiş hareketin kusurlu failinin ya da kanunlarda istenmeyen durum olarak belirlenmiş hale neden olan kişinin, kusur ile hareketi arasında illiyet bağı olması halinde bizzat cezalandırılması şeklinde kabul edilmektedir. Cezanın şahsiliği ilkesi, cezada kolektif sorumluluk ilkesinin yerine geçmiştir. Evrensel bir ceza hukuku normu olan şahsilik ilkesinin korunması için kanun koyucu suçludan başkasına ceza öngören kanun yapmamak ya da bu tür düzenlemeleri kanunlardan çıkartmakla görevlidir.

Bu açıdan ele alındığında, 5237 sayılı TCK'de yer alan "Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz." (md. 20) ve "Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir." (md. 21) şeklindeki hükümler ile Anayasamızda "Ceza sorumluluğu şahsidir." şeklinde ifade edilen ilke doğrultusunda fiili işleyen kişi, suçun cezasına katlanacak kişi olmak durumundadır. Örneklerimizde, suça konu fiiller kimin tarafından işlenmiş, suç işleme kastı kimde oluşmuş ise fail o olacaktır.

Nitekim Yargıtay 9. Ceza Dairesi'nin 25.01.1991 tarih ve E. 1990/4303, K. 1991/238 sayılı kararında, "...Cezanın suçu bir fiil işleyen kişiye çektirilmesi cezada şahsilik prensibinin bir gereği olup, esas amaç suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcileri cezalandırmak olmasına, bu nedenle de cezaya muhatap olacak kanuni temsilcinin suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı da dikkate alınarak..." gerekçesiyle cezada şahsilik ilkesine dikkat çekilmektedir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 27.09.2001 tarih ve E. 2001/5007, K. 2001/8710 sayılı kararında ise; "Tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluk 213 Sayılı Kanun'un 10 ve 333. maddelerinde hükme bağlanmıştır. 10. maddede tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği; 333 maddenin 4369 sayılı Kanun'la değişik son fıkrasında da 359. maddede yazılı fiillerin işlenmesi halinde 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezaların, bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı açıklanmıştır. Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerinin bulunması suçun, eylem ve fikir işbirliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumluluğu değil ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye aittir..." gerekçesiyle tüzel kişi kanuni temsilcisi olmanın erteli olmadığı, ayrıca suçun oluşumunda rol alınıp alınmadığının araştırılması ve tespiti gerekliliği belirtilmektedir.

Aynı kararda;

*"Tüzel kişilerin kanuni temsilci dışındaki personelinin sözü edilen maddelerdeki fiilleri işlemeleri halinde cezai sorumluluğun belirlenmesi üzerinde duyarlılıkla durulması gereken önemli bir konudur. Kanuni temsilcilerin suçtan kurtulmak için fiillerin; bilgilere emir ve talimatları dışında personel tarafından işlendiğini savunmaları olasıdır.*

*Asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer*

*alırlar; diğerleri emir ve talimatı uygulurlar. Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri artırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığında fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyenin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir.*

*Ama her durumda; kanuni temsilcilerin, personelin fiillerini işlendiği sırada bilmediği, işlendikten sonra da bilmeyecek kullandığı savunma ve olgusunun geçerliliği tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirilmesi yapıp sonuca varılmalıdır. Böylece isabetli ve adil sonuç elde edilir; cezaların şahsiliği ilkesine de uygunluk sağlanır.*

*Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez."*

Gerekçeleri ile de kanuni temsilci dışındaki kalan kişilerce (kararda şirket personeli) suçun işlenmesi hali ele alınmak-

tadır. Kararın ayrıntısı nedeniyle ayrıca açıklama yapmaya gerek görmemekteyiz.

## **V. Suça İştirak ve Örgüt Yönünden İrdeleme**

### **A. İştirak**

Yukarıda açıklanan suçlar, suç tipi (suçun maddi unsuru olan fiiller) itibarıyla birden çok kişi tarafından işlenmesi mümkün suçlardır. Örneğin bir sahte fatura söz konusu olduğunda, sahte faturayı düzenleyen ve kullanan en az iki taraf söz konusu olacaktır. Sahte faturayı "düzenleyen" cephesinde birden fazla kişinin yer alması yanında yine "kullanan" cephesinde de birden fazla kişi söz konusu olabilir. Bu durumda sahte belge üzerinden kullanan ve düzenleyen bir suça iştirak mi etmişlerdir?

5237 sayılı TCK, "Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur." (md. 37/1) hükmü ile suça iştiraki (suç ortaklığı) tanımlamış ve suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığının yeterli olduğunu kabul etmiştir. (md. 40/1) Diğer taraftan TCK, "Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur." hükmü ile suça konu fiili beraber işlememiş bile olsa" (md. 37/2) hükmü ile yaptırımını daha da ağırlaştırmıştır.

Burada hemen vurgulamak gerekir ki iştirak için beraber işlenen fiilin aynı suçu oluşturması gerekmektedir. Örneğin sahte fatura düzenlemek ile kullanmak her ne kadar aynı madde (VUK md. 359/b) içinde düzenlenmiş ise de "düzenlemek" ve "kullanmak" şeklinde iki ayrı fiile konu olduğundan kullanan, düzenleyenin - düzenleyen, kullananın

suçuna iştirak etmiş olmayacak aksine, kullanan bir suçun faili veya düzenleyen ise yine bir suçun faili olacaktır.

Aşağıdaki hallerde ise kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olacaktır. (TCK md. 39/2)

- Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek.

- Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak.

- Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.

Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, onbeş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hallerde cezanın yarısı indirilir. Ancak bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez. (TCK md. 39/1)

Vergi suçu yönünden ele alındığında VUK özel bir düzenleme yapmış ve 359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirileceğini öngörmüştür. (VUK md.360)

Diğer taraftan TCK, suç işlemeye azmettirme yönünden, "Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır." hükmünü (md. 38) ve "Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda

bulunacağını vaat etmek”, “Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak”, “Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak” gibi fiilleri işleyenleri de “Aşağıdaki hallerde kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur” hükmü ile de (TCK md. 39) yardım etme hususlarını düzenlemiş olup, vergi suçları yönünden de bu hükümler geçerlidir.

## **B. Örgüt**

VUK’un 359. maddesinde düzenlenen suçlara konu fiillerin en az üç kişi tarafından işlenmiş olması durumunda ayrıca olayda TCK’de “Kamu Barışına Karşı Suçlar” başlığı altında düzenlenmiş “Suç işlemek amacıyla örgüt kurma” suçunun (md. 220) oluşup oluşmadığı irdelenmek durumunda kalacaktır. Şöyle ki:

TCK, “Kanunun suç saydığı fiilleri işlemek amacıyla örgüt kuranlar veya yönetenler, örgütün yapısı, sahip bulunduğu üye sayısı ile araç ve gereç bakımından amaç suçları işlemeye elverişli olması halinde, iki yıldan altı yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Ancak, örgütün varlığı için üye sayısının en az üç kişi olması gerekir.” hükmü ile “Suç işlemek amacıyla örgüt kurma” suçunu düzenlemiştir. (md. 220/1) VUK’un 359. maddesi bir suçu düzenlemiş olduğuna göre, maddede yazılı diğer unsurların da mevcudiyeti halinde failler “vergi suçu” dışında ayrıca “Suç işlemek amacıyla örgüt kurma” suçundan dolayı da cezalandırılacaklardır.

Cezalandırmada şu hususlar dikkate alınacaktır. (md. 220/2 – 8)

- Suç işlemek amacıyla kurulmuş olan

örgüte üye olanlar, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

- Örgütün silahlı olması halinde, yukarıdaki fıkralara göre verilecek ceza dörtte birinden yarısına kadar artırılır.

- Örgütün faaliyeti çerçevesinde suç işlenmesi halinde, ayrıca bu suçlardan dolayı da cezaya hükmolunur.

- Örgüt yöneticileri, örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenen bütün suçlardan dolayı ayrıca fail olarak cezalandırılır.

- Örgüte üye olmamakla birlikte örgüt adına suç işleyen kişi, ayrıca örgüte üye olmak suçundan dolayı cezalandırılır.

- Örgüt içindeki hiyerarşik yapıya dahil olmamakla birlikte, örgüte bilerek ve isteyerek yardım eden kişi, örgüt üyesi olarak cezalandırılır.

- Örgütün veya amacının propagandasını yapan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu suçun basın ve yayın yolu ile işlenmesi halinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır.

Görüldüğü üzere VUK, TCK’nin iştirak ile ilgili hükümlerine kısmen yollama ve müdahale etmekte ise de örgüt anlamında bir düzenleme içermemektedir. Elbette, suçun kendisi gibi, iştirak ve örgüt konularının da bizzat kendisi yargılamaya muhtaç konulardır. Kanun düzenlemelerinin uygulamada hayat bulması ceza yargısının uygulamalarıyla olacaktır.

## **VI. 3568 Sayılı Kanun’a Tabi Meslek Mensuplarını Bekleyen Bir Tehlike: Görev Suçları**

Bu başlık altında ele aldığımız suç ve cezalar esasen vergi hukukuna dahil

edilmesi konusu tartışılabilir olsa da 3568 sayılı Kanun'un yaptığı bir düzenlemeler ile ilgilidir. Ancak büyük ölçüde faaliyetleri vergi hukukunu ilgilendiren meslek mensuplarını ilgilendiren bu konuya bir nebze de olsa değinmekte yarar gördüğümüzden, aslında ne vergi cezası ve ne de (vergi hukuku ile ilgili) diğer cezalar olarak sınıflandırılmayacak bu konuda aşağıda kısaca açıklamalar yer almaktadır.

3568 sayılı Kanun'un 47. maddesi "Görevle İlgili Suçlar" başlığı altında, "Meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu'nun (5728 sayılı Kanun'un 464'üncü maddesi ile değişen şekli, Yürürlük: 08.02.2008) kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar." hükmünü içermektedir ki koyu harflerle vurguladığımız ibare 5728 sayılı Kanun'un 464. maddesi ile değişmeden önceki "devlet memurlarına" şeklindedir.

Yani 3568 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten 08.02.2008 tarihine kadar geçen sürede meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu'nun devlet memurlarına; 08.02.2008 tarihinden sonra ise kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılacaktır.

Bu durumda, Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, görev sırasında veya görevleri nedeniyle 765 sayılı TCK anlamında devlet

memuru, 5237 sayılı TCK anlamında ise kamu görevlisi olarak ceza hukukunun süjesidir.

Dolayısıyla esasen vergi hukuku alanında faaliyet gösteren bu kişiler, mesleki faaliyetlerinin sonucunda, hizmet verdikleri mükellefler veya hizmetlerinden ötürü, 765 sayılı TCK'nin 230 ve 240; 5237 sayılı TCK'nin ise 257. maddesi uyarınca ceza yargılamasına muhatap olabileceklerdir.

Açıklamalarımızı; bir Tasdik Raporu düzenleyen YMM'nin ya da bir beyannamayı imzalayan SMMM'nin, Tasdik Raporu ya da beyanname içeriğinin doğru olmaması nedeniyle aynen bir (devlet memuru) kamu görevlisi gibi görevi kötüye kullanma suçunun faili haline gelebilecekleri şeklinde örneklersek sanırım olayın ciddiyeti daha da net anlaşılacaktır.

## VII. Sonuç

Yukarıda ortaya koyduğumuz üzere, konu vergi uygulamaları olduğunda mali yaptırım içeren düzenlemelerin daha derli toplu olmasına karşın özellikle suça yönelik düzenlemelerde bir dağınıklık gözlenmektedir. Bu dağınıklık nedeni ile çoğu kez ceza hukuku ile keşilen alanlarda ilgililerin mevzuatı tam olarak kavrayamaması tehlikesi söz konusu olmaktadır.

Bu çalışma, konu suç olduğunda uygulamaların algılamasının VUK'un 359. maddesi ile sınırlı kalması, TCK hükümlerinin dikkatten kaçması üzerine olduğundan ayrıntılara girilmemiştir.

## DAHİLDE İŞLEME

> **Fisun ILIZ** / SMMM

### I – GİRİŞ

Genel olarak Dahilde İşlemenin Karar ve Tebliği'nden anlaşılacağı gibi kısaca özellikle imalatçı ithalatçıların geçici ithalat işlemlerinde Gümrük İdaresi'ne verecekleri teminatların tutarlarında durumlarına göre indirimli oranda teminat hakkı tanınmasıdır. Yani bir teşviktir. Yüksek tutarda geçici ithal edilerek üretimde kullanılan malzemenin gümrük hattını geçişinde ödenecek vergi resim harç tutarları dikkate alınırsa hesaplanacak teminat tutarlarının bu tür işletmelerde yaratacağı finans yükü oldukça büyük olacaktır.

### II – DAHİLDE İŞLEME TEDBİRLERİ

Dahilde işleme tedbirleri:

- 1 - Şartlı Muafiyet Sistemi,
- 2 - Geri Ödeme Sistemi'nden oluşur.

#### 1- Şartlı muafiyet sistemi

Şartlı muafiyet sistemi; dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan (belge/izin sahibi firma ve/veya yan sanayici firma tarafından) ve serbest dolaşımında bulunmayan hammadde, yardımcı madde (katalizör olarak kullanılanlar dahil), yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemesinin, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmalarca ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, vergisi teminata bağlanmak suretiyle bedelli ve/veya bedelsiz ithal edilmesi ve ihracat taahhüdünün

gerçekleşmesini müteakip, alınan teminatın iade edilmesidir.

Ancak belge/izin kapsamında yapılacak işletme malzemesi ithalatında, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi tahsil edilir ve ticaret politikası önlemleri uygulanır.

#### Teminat

Şartlı muafiyet sistemi çerçevesinde dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında yapılacak ithalattan doğan vergi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da belirtilen esaslar çerçevesinde teminata tabidir.

Ancak, şartlı muafiyet sistemi çerçevesindeki dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında yapılan ithalatta uygulanan teminat oranı Müsteşarlıkça (İhracat Genel Müdürlüğü), bu ithalattan doğan vergi tutarının 2 (iki) katına kadar artırılabilir.

Birinci fıkra hükmü çerçevesinde, ithalatta alınması gereken vergi, yurtiçi alımlarda ise Müsteşarlık ve/veya ilgili kuruluşlarca belirlenen tutar üzerinden teminat alınır.

Teminat;

- a- Para,
  - b- Bankalar tarafından verilen teminat mektupları,
  - c- Hazine tahvil ve bonoları,
- unsurlarından biri veya birkaçından oluşabilir.

## İndirimli teminat uygulaması

İndirimli teminat uygulaması çerçevesinde;

a) A sınıfı onaylanmış kişi statü belgesi sahibi firmaların dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %1'inin;

b) B sınıfı onaylanmış kişi statü belgesi sahibi firmaların belge/izin kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %5'inin;

c) C sınıfı onaylanmış kişi statü belgesi sahibi firmaların belge/izin kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %10'unun;

ç) Onaylanmış kişi statü belgesi sahibi olmayan dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin belge/izin müracaat tarihinden önceki takvim yılı içerisinde gerçekleştirdikleri ihracat kadar dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %10'unun;

d) İmalatçı - ihracatçıların, belge/izin müracaat tarihinden önceki dört yıl içerisinde düzenlenmiş, ihracat taahhüdü kapatılmış, dahilde işleme izin belgeleri ve 27/1/2005 tarihinden sonra düzenlenen dahilde işleme izinleri kapsamında sanayi ürünleri için toplam 1 (bir) milyon ABD dolarından, tarım ve işlenmiş tarım ürünleri için toplam 500 (beşyüz) bin ABD dolarından az olmamak kaydıyla gerçekleştirdikleri ihracat kadar belge/izin kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %10'unun;

e) Son üç takvim yılı itibarıyla ihracatı

her bir yıl için 5 (beş) milyon ABD dolarını geçen veya son beş takvim yılı itibarıyla ihracatı her bir yıl için 1 (bir) milyon ABD dolarını geçen ihracatçıların, belge/izin müracaat tarihinden önce dört yıl içerisinde düzenlenmiş, ihracat taahhüdü kapatılmış, dahilde işleme izin belgeleri ve 27/1/2005 tarihinden sonra düzenlenen dahilde işleme izinleri kapsamında sanayi ürünleri için toplam 1 (bir) milyon ABD dolarından, tarım ve işlenmiş tarım ürünleri için toplam 500 (beşyüz) bin ABD dolarından az olmamak kaydıyla gerçekleştirdikleri ihracat kadar belge/izin kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %10'unun, teminat olarak yatırılması kaydıyla gümrük idaresince ithalatın gerçekleştirilmesine izin verilir. Bu fıkra çerçevesinde, T.C. Şeker Kurumunca tespit edilen şeker fabrikalarından şeker alımlarında da belge sahibi firmalar indirimli teminat uygulamasından yararlandırılır. Ancak BİLGE (Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri) Sistemi'ne dahil olmayan gümrük idarelerinden yapılacak ithalatta indirimli teminat uygulanmaz. Geçici veya kati anti-damping vergisi veya sübvansiyon vergisine tabi eşyanın ithalatında sadece anti-damping ve sübvansiyon vergisinin %100'ü teminata bağlanır; bunun dışında bu ithalattan doğan vergi, bu fıkra çerçevesinde indirimli teminat uygulamasından yararlandırılır. Geçici veya kati anti-damping vergisi veya sübvansiyon vergisine tabi eşyanın ithalatında uygulanan teminat oranı Müsteşarlıkça (İhracat Genel Müdürlüğü), bu ithalattan doğan vergi tutarının 2 (iki) katına kadar artırılabilir.

## 2 - Geri ödeme sistemi

Geri ödeme sistemi; dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında serbest dolaşıma giren hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul

ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemesinden elde edilen işlem gormuş ürünün ihracı halinde, ithalat esnasında alınan verginin (işletme malzemesine ilişkin katma değer vergisi ve özel tketim vergisi hariç) geri ödenmesidir. Bu kapsamda ithal edilen eşya için gümrük idaresince ticaret politikası önlemleri uygulanır ve eşyanın ithali için ngrlen dış ticarete teknik düzenlemeler ve standardizasyon mevzuatı dahil diğer işlemlerin tamamlanması şartı aranır.

Ancak dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında A.TR dolaşım belgesi eşliğinde Avrupa Topluluğu'na ye ülkelere ihraç edilecek işlem gormuş ürünün elde edilmesinde kullanılacak hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşyanın gümrük vergisi ile varsa toplu konut fonunun tahsil edilmesi ve bu vergilerin haricindeki vergilerin teminata bağlanması suretiyle ithalatına izin verilebilir. Bu kapsamda yapılacak ithalat esnasında ilgili gümrük idarelerince, sadece şartlı muafiyet sistemi çerçevesinde yapılan ithalatta aranan bilgi ve belgeler aranır.

Ayrıca dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında menşe ispat belgeleri eşliğinde Avrupa Topluluğu'na ye ülkelere, Pan - Avrupa Menşe Kmlasyonu'na taraf ülkelere, Pan - Avrupa - Akdeniz Menşe Kmlasyonu'na taraf ülkelere veya Serbest Ticaret Anlaşması imzalanmış bir ülkeye ihraç edilecek işlem gormuş ürünün elde edilmesinde kullanılacak hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşyanın gümrük vergisi ile varsa toplu konut fonunun tahsil edilmesi ve bu vergilerin haricindeki vergilerin teminata bağlanması suretiyle ithalatına izin verilebilir. Bu kapsamda yapılacak

ithalat esnasında ilgili gümrük idarelerince, sadece şartlı muafiyet sistemi çerçevesinde yapılan ithalatta aranan bilgi ve belgeler aranır.

Geri deme sisteminden yararlanmak için, dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni alınması ve eşyanın geri ödeme sistemi kapsamında olduğunun gümrük idaresince ithalat esnasında belgeye/izne ilişkin gümrük beyannamesine kaydedilmesi zorunludur. Ayrıca dahilde işleme izin belgesi ile ilgili satır kodunun gümrük beyannamesi üzerine kaydedilmesi gerekir.

### ***Ödenen verginin geri verilmesi***

Geri deme sistemi çerçevesinde düzenlenen dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni ihracat taahhüdünün bu Tebliğ'in 38'inci maddesi hükmüne gore kapatılmasını müteakip 3 () ay içerisinde, ithalat sırasında ödenen vergilerin iadesi için ilgili gümrük idaresine müracaat edilmesi zorunludur. Bu verginin ilgilinin müracaatı üzerine geri verme kararının alındığı tarihten itibaren 3 () ay içerisinde gümrük idarelerince geri verilmemesi halinde, bu sürenin bitiminden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un tecil faizine ilişkin hükümleri uygulanır.

### **III – DAHİLDE İŞLEME İZNİ VERİLECEK HALLER**

Dahilde işleme izni kapsamında, ek-7'de yer alan listedeki eşyalar hariç olmak üzere aşağıda belirtilen işlemlere konu eşyanın ithaline izin verilir:

a) Elyaf, iplik, ham ve mamul mensucat (astar dahil) gibi temel tekstil hammadeleri ile tekstil ve deri kimyasal maddeleri dışında kalan yardımcı maddeler

rin (tela, etiket, düğme, fermuar, çıtçıt, rivet, askı, kuşgözü, şerit, kordela, lastik vb.) her bir 8 (sekiz)'li bazda gümrük tarife istatistik pozisyonu itibarıyla bir takvim yılı için 200.000 ABD dolarına kadar yapılacak ithalatını müteakip, ihraç ürünlerinin elde edilmesinde kullanılması;

b) Kıymetli maden ve taşların, 32 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Karar hükümleri çerçevesinde ithalatını müteakip, işlendikten sonra ihraç edilmek üzere işçiliğe tabi tutulması;

c) Eşyanın korunması, görünüş ya da satış kalitesinin iyileştirilmesi, yeniden dağıtım veya yeniden satış için hazırlanmasına yönelik işlemler;

ç) Eşyanın montajı, kurulması, diğer eşyayla birleştirilmesi, bir araya getirilmesi veya ihraç edilecek eşyanın tamamlanması dahil olmak üzere işçiliğe tabi tutulması;

d) Eşyanın yenilenmesi ve düzenli hale getirilmesi dahil olmak üzere tamir edilmesi veya boyanması;

e) Eşyanın elden geçirme ve ayarlar da dahil olmak üzere onarımı;

f) Eşyanın baskı işlemine tabi tutulması, asorti edilmesi, etiketlenmesi, ambalajlanması, temizlenmesi, elenmesi, fiziksel boyutunun değiştirilmesi, kavrulması veya kabuğundan ayrılması, asorti bağırсаğın tüplenmesi;

g) Fide ithalatını müteakip, ihraç edilmek üzere kesme çiçek yetiştirilmesi;

ğ) Filmaşın ithalatını müteakip, ihraç edilmek üzere çivi ve tel üretimi;

h) Rulo sacın ithalatını müteakip, ihraç edilmek üzere kesilmiş sac elde edilme-

sinde kullanılması;

ı) Bedelsiz olarak ithal edilen eşyanın işleme faaliyetine tabi tutulması (Tarım ürünlerindeki bedelsiz ithalat, Savunma Sanayi Projeleri kapsamında bedelsiz ithalat, tekstil ve konfeksiyon ürünlerinde her bir 8 (sekiz)'li bazda gümrük tarife istatistik pozisyonunda yer alan eşya için bir takvim yılı itibarıyla 200.000 ABD dolarını aşan bedelsiz ithalat ile 8531.20.40 gümrük tarife istatistik pozisyonunda yer alan "Aktif matris sıvı kristal tertibatlı olanlar (LCD)" isimli maddenin bedelsiz ithalatı hariç olmak üzere).

### **Belge/izin süresi**

Dahilde işleme izin belgesinin/dahilde işleme izninin süresi sektörüne göre azami 12 (oniki) aya kadar tespit edilebilir.

Ancak gemi inşaa, komple tesis vb. ile üretim süreci 12 (oniki) ayı aşan ürünler ve savunma sanayi alanına giren ürünlerin ihracına ilişkin düzenlenen belgenin/iznin süresi, proje süresi kadar tespit edilebilir.

Sürenin başlangıcı, dahilde işleme izin belgesinin/dahilde işleme izninin tarihidir. Süre sonu ise belge/izin süresi (ek süre, haklı ve mücbir sebep ile fevkalade hallerle ilişkin süreler dahil) bitiminin rastladığı ayın son günüdür.

### **IV – İHRACAT TAAHHÜDÜNÜN KAPATILMASI**

Firmaların;

a) Dahilde işleme izin belgesi ihracat taahhüdünü kapatmak için en geç belge süresi sonundan itibaren 3 (üç) ay içerisinde, elektronik ortamda ve aynı zamanda ek-3'te belirtilen bilgi ve bel-

gelerle birlikte belge sahibi firmanın üyesi bulunduğu ihracatçı birlikleri genel sekreterliğine (belge sahibi firmanın birden fazla ihracatçı birlikleri genel sekreterliğine üyeliğinin söz konusu olması durumunda ise ek-10'da yer alan ve her bir ihracatçı birlikleri genel sekreterliğinin taahhüt kapatma işlemi açısından yetkili olduğu belirtilen sektörler dikkate alınarak belge sahibi firmanın elektronik ortamda tercih ettiği ihracatçı birlikleri genel sekreterliğine);

b) Dahilde işleme izni ihracat taahhüdünü kapatmak için en geç izin süresi sonundan itibaren 1 (bir) ay içerisinde, ek-4'te belirtilen bilgi ve belgelerle birlikte ilgili gümrük idaresine, müracaat etmeleri zorunludur.

Yapılan kapatma müracaatı geri alınmaz. Birinci fıkrada belirtilen süre içerisinde kapatma müracaatında bulunmayan belge sahibi firmaların, elektronik ortamda gerekli uyarı yapıldığı da dikkate alınarak belge süresi sonundan itibaren 3 (üç) ayın bitimine kadar ihracat taahhüdünü kapatma müracaatında bulunmaları beklenir. Bu konuda, ayrıca yazı ile uyarı yapılmaz. Dahilde işleme izni sahibi firmalar için ise 10 (on) iş günü içerisinde ilgili gümrük idaresince, 10 (on) gün içerisinde ihracat taahhüdünü kapatma müracaatında bulunmaları bildirilir.

İkinci fıkrada belirtilen süre (belge için; 3 (üç) ay, izin için; 1 (bir) ay + 10 (on) iş günü + 10 (on) gün) içerisinde kapatma müracaatında bulunmayan firmalar adına düzenlenen belge/izin, ilgili ihracatçı birlikleri genel sekreterliğince/gümrük idaresince müeyyide uygulanarak resen kapatılır.

Resen kapatılan dahilde işleme izin belgeleri aylık listeler halinde ResmiGazete'de yayımlanır. Resen kapatma işlemi, ilgili mercilere ve ilgili vergi dairelerine ayrıca bildirilmez ve resen kapatılan dahilde işleme izin belgeleri, gerekli işlemler açısından ilgili mercilerce ve ilgili vergi dairelerince Resmi Gazete'den takip edilir.

### **Teminatın/verginin iadesi**

İhracat taahhüdünün kapatılmasını müteakip;

a) Yurt içi alım yapılan dahilde işleme izin belgesi kapsamında alınan teminatlar T.C. Şeker Kurumunca tespit edilen şeker fabrikalarınınca;

b) İthalat yapılan şartlı muafiyet sistemi çerçevesindeki dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında alınan teminatlar ilgili gümrük idaresince;

c) Bu tebliğin 11'inci maddesinin birinci fıkrası hükmüne istinaden geri ödeme sistemi çerçevesindeki dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında alınan vergi ilgili gümrük idaresince;

ç) Bu tebliğin 11'inci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkrası hükümlerine istinaden geri ödeme sistemi çerçevesindeki dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında alınan teminat ilgili gümrük idaresince ilgili firmaya iade edilir.

### **V - KAYNAKÇA**

- Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12)

(20 Aralık 2006 Tarihli ve 26382 Sayılı Resmî Gazete) (2.4.2010/27540 R.G.de yayımlanan 2010/4 tebliğ değişikliği dahil)

## SERBEST MESLEK KAZANÇLARI VE "ENVANTER DEFTERİ" TASDİKİ TARTIŞMALARI

> Dr. Mustafa ALPASLAN / SMMM

### I. SERBEST MESLEK FAALİYETİ NEDİR?

Serbest meslek faaliyeti, sermayeden çok kişisel mesaiye, bilimsel veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Serbest meslek faaliyetini ticari ve zirai kazançtan ayıran unsur sermayeden çok kişisel mesaiye, bilimsel ve mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanmasıdır. Sermaye unsuru ağır basarsa serbest meslek kazancı değil, ticari veya zirai kazanç niteliği kazanır.

Ücreti, serbest meslek kazancından ayıran özellik bir işverene tabi olup olmamasıdır. Uzmanlaşmış emeğin kazancının ücret veya serbest meslek kazancı ayrımı bu emeğin bağımsız olarak mı, yoksa bir başka kişinin nam ve hesabına mı görüldüğüne göre yapılır.

Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da serbest meslek kazancı sayılmıştır.

### II. SERBEST MESLEK ERBABI KİMDİR?

Serbest meslek faaliyetini sürekli meslek olarak yapanlar, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya

görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez. Vergilendirme açısından aşağıda sayılanlar da serbest meslek erbabı sayılmıştır:

1- Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile görevli olanlar;

2- Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;

3- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;

4- Dava vekilleri, müşavirler, diş protezcileri, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları.

Özel işyeri açmak, çalışılan yere tabela gibi mesleki faaliyette bulunduğunu ifade eden işaretleri asmak, devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak; serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmaktan en az ikisini taşıyan, ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde fa-

aliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır).

### **III. SERBEST MESLEK FAALİYETİNDE GAYRİSAFİ KAZANÇ NASIL BULUNUR?**

Serbest meslek kazancında elde etmede tahsil esaslı geçerlidir. Serbest meslek kazancında gayrisafî kazanç, bir hesap dönemi için serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyet ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklimde alınan gider karşılıkları kazanca eklenir.

Müşteriden veya müvekkilden vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere alınan ve tamamen bu hususlara harcanan para ve ayınlar kazanç sayılmaz.

Serbest meslek erbabı için şu hususlar tahsil hükmündedir:

1- Bilgilerine girmesiyle namlarına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;

2- Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir kişiye temlik veya müşterisine olan borcu ile takası. Temlikin ivazlı olup olmadığı önemli olmadığı gibi, ivazlı temliklerde ivazın tahsil edilmesi koşulu bulunmamaktadır.

Serbest meslek faaliyetinde elde etme tahsil esasına bağlandığı için tahsilin ne zaman gerçekleştiği önem kazanmaktadır. Bu nedenle yasada bilgi edinmiş olması koşulu ile adlarına değişik yerle-

re para yatırılmasının tahsil hükmünde olduğu açık olarak hükme bağlanarak bu konuda tartışma doğması önlenmiştir. Çünkü adlarına yatırılan bu paralar, bilgileri dahilinde olduğunda bunlara tasarruf edebilme olanakları da doğmaktadır.

Yabancı parasıyla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir.

### **IV. SERBEST MESLEK FAALİYETİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER NELERDİR?**

Serbest meslek kazancının saptanmasında hasıllardan indirilecek giderler 5065 sayılı Yasa ile yeniden düzenlenmiş, daha önce gider yazılamayan bazı giderlerin de gider yazılabilmesine olanak tanınmıştır. Yeni düzenlemeye göre, serbest meslek kazancının saptanmasında aşağıda yazılı giderler hasıllardan indirilir.

1- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler. Bu şekilde ticari kazançta olduğu gibi, serbest meslek kazancında da kazanç elde edilmesi için yapılan giderlerin tamamının gider yazılabilme olanağı sağlanmıştır. Giderin kazancın elde edilmesi ile ilgili olması koşulu genel nitelikteki bütün giderler gider yazılabilir. Bu giderlerin içinde işyeri kirasının ve işyerinin ısıtma, aydınlatma gibi giderlerinin olduğu tartışma götürmeyecek kadar açıktır. İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanları gider yazabilirler. Ancak ikametgâhını aynı zamanda büro olarak kullananların ne yapacağı konusunda özel bir belirleme yapılmıştır. İkametgâhlarının bir kısmını işyeri olarak kullanan serbest

meslek erbabı, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamını gider yazabilirler. Bunun yanı sıra ısıtma ve aydınlatma gibi giderlerin yarısını indirebilirler.

Örneğin, 400 TL kira ile oturduğu evini aynı zamanda büro olarak kullanan bir avukat, 100 TL doğalgaz, 50 TL elektrik, 50 TL de apartman aidatı ödemiştir. Kiranın tamamını gider olarak yazabilir. Bunun yanı sıra diğer giderlerin yarısını gider yazabilecektir. Bu şekilde işyeri olarak da kullanılan konut için ödeyeceği gider 600 TL iken bu tutarın 500 TL'sini gider olarak yazabilecektir.

İkametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar kira yerine amortismanın yarısını gider yazabilirler.

Bu şekilde ayrı bir büro açmadan, kira ile oturduğu konutu aynı zamanda büro olarak kullanan serbest meslek erbabına özel bir kolaylık sağlanmıştır.

2- Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müştemilatındaki yeme ve barınma giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı. Bu primlerin ve aidatın gider yazılabilmesi için, geri alınmamak üzere Türkiye'de kurulu sigorta şirketlerine veya tüzel kişiliği haiz bulunan emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması gerekir.

3- Çalışanlara demirbaş olarak verilen giyim giderleri.

4- Seyahat amacının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak koşuluyla mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikametgah giderleri. Örneğin, bir toplantı için Bodrum'a giden serbest meslek erbabının bu seyahatte yaptığı giderleri gider olarak indirebilmesi için toplantı bittiğinde geri dönmesi gerekir. toplantıdan sonra tatil de yaparsa bu giderler gider olarak indirilemez.

***Serbest meslek kazancında elde etmede tahsil esası geçerlidir. Serbest meslek kazancında gayrisafi kazanç, bir hesap dönemi için serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.***

5- Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar ile amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı kanuna göre hesaplanan zararlar.

Serbest meslek erbabı azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırmaz. Enflasyon düzeltmesi uygulayamazlar. Bununla birlikte, amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin amortismanlarını enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerler üzerinden ayırırlar. Bu şekilde serbest meslek erbabına yalnız amortisman

tabi iktisadi kıymetler için enflasyon muhasebesi uygulama hakkı tanınmıştır. Satılan iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli olarak da enflasyon düzeltmesi yapıldıktan sonraki değerler esas alınır.

6- Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.

7- Serbest meslek erbabının mesleğindeki gelişmeleri izlemek için aldığı mesleki yayınlar için ödenen bedeller de gider yazılır.

8- Mesleki faaliyetin ifası ödenen mal ve hizmet alım bedelleri.

9- Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar.

10- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile işyerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar.

11- Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve sözleşmeye göre ödenen tazminatlar.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.

#### **V. SERBEST MESLEK ERBABINDA ENVANTER DEFTERİ TASDİKİ VE KULLANILMASI ZORUNLU MUDUR?**

Bilindiği gibi serbest meslek kazancı elde eden meslek mensupları, "serbest meslek kazanç defteri" tutmak ve kullanmak zorundadırlar. Doktorlar açısından ise "protokol defteri" serbest mes-

lek kazanç defteri yerine geçmektedir.

Diğer taraftan, serbest meslek erbabı kullanmış olduğu serbest meslek kazanç defterinin son kısmına envanter ile ilgili varsa kayıtlarını düşebilir. Envanter defteri tasdiki ve kullanılması bu aşamada gerekmemektedir. Ancak dileyen serbest meslek erbabı serbest meslek kazancı defterinin son sayfası yerine ayrıca bir envanter defteri alıp, bu defteri tasdik ettirip bütün demirbaş listesini, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin dökümünü ve ilgili amortisman kayıtlarını buradan izleyebilir. Böyle bir durumda envanter defteri notere tasdik ettirilmelidir.

213 sayılı VUK'un 185. maddesine göre envanter defterini işe başlama tarihinde ve izleyen her hesap döneminin sonunda düzenlenecek envanterler ve bilançolar yazılmaktadır. Yazılan bugüne "bilanço günü" denilmektedir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları birbirini takip eden sıra numarası izlemek zorundadır.

#### **VI. SONUÇ**

Sonuç olarak; serbest meslek erbabı tarafından envantere konu herhangi bir işlem bulunmaması halinde böyle bir defterin alınıp ve tasdiki ve kullanılması zorunlu değildir. Envantere tabi birkaç demirbaş veya iktisadi kıymeti bulunan serbest meslek erbabı ise kullandığı serbest meslek kazanç defterinin son kısmına bu iktisadi kıymetlere ilişkin kayıtları yazıp kullanabilir.

## CİRO PRİMLERİNİN HANGİ DÖNEM KAYITLARINDA YER ALACAĞI VE KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

> Dilek ÇETİNKAPLAN / SMMM

### I. Giriş

Ciro primi, firmaların belirli bir kotayı veya satış hacimlerini tutturmaları için aracı firmalara veya bayilerine ciro primi adı altında verdikleri aynı veya nakdi ödemeler olarak tanımlamak mümkündür.

Ancak genellikle ana firma ve bayiler arasında yapılan ciro prim sözleşmeleri bir yıllık olup yıl tamamlandıktan sonra ciro primleri hesaplanmakta ve faturalanmaktadır. Bu durumda ciro priminin hangi yıl kayıtlarına alınacağı ve KDV yönünün ne olacağı konusu gündeme gelmektedir.

### II. Gelir ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin bölümünde yer alan değerlendirme teknikleri belirli dönemler için uygulanmaktadır. Bu dönemler genellikle bir takvim yılını kapsamaktadır.

İşletme faaliyetinin sürekliliğine karşın, belli tarihler itibarıyla değerlendirme yapılmasının bir takım güçlükleri vardır. Bu güçlüklerin başında dönemsel ayırımın yapılması gelir. Dönemsel ayırımın yapılabilmesi için iki unsur ön plana çıkmaktadır. Tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi.

Vergi mevzuatına baktığımızda tahakkuk esası ile ilgili ayrı bir hüküm veya tanımlama yer almamaktadır. Doktrin ve içtihatlarda yerleşmiş olan anlayışa göre ise tahakkuktan maksat gelir ve

giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesidir. Yani gelir ve gideri doğuran olayın tamamlanmasının yanında, miktar, alacak ve borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gerekir.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespitine ilişkin 39. maddesinde ise;

“İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır.

(Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.)

Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılat, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.” hükmü yer almaktadır.

Maddenin özellikle parantez içi hükmünden ticari kazancın tespitinde ilke olarak fiili ödeme veya tahsil yerine tahakkuk esasının benimsendiği görülmektedir.

Genellikle ciro primleri sözleşmeleri bir yıllık olup her yılın sonunda ciro primi kesinleşmiş ve hukuken istenebilir hale

gelmiş olmaktadır. Dolayısıyla kesinleşen bir gelir/gider olarak ilgili olduğu dönemin kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz. Vergi İdaresi'nin görüşü de bu yönde olup işlem gerçekleştiğinde KDV Kanunu'nun 10. maddesi gereği KDV'nin doğduğu açıktır. KDV yönü bir sonraki bölümde ele alınacaktır.

Alınacak veya verilecek ciro primleri herhangi bir sözleşmeye bağlı olmayabilir. Bu durumda dönemsellik ilkesi gereği ciro priminin hesaplandığı hasılatların ilgili olduğu dönem ile ilişkilendirilmesi gerekir. Yani yıl sonu itibari ile tahakkuk yapılması gerekir.

Öte yandan firmalar yıl geçtikten sonra aracı firmalarına ciro primi verilmesine karar vermesi durumunda veya ciro primi tutarının anlaşmazlıklar nedeni ile kesinleştirilememesi nedeni ile bunlar tabii ki çok spesifik bir konulardır, yıl sonunda tahakkuk yapılamamış olabilir. Bu konuda uygulamada iki farklı görüş yer almaktadır. Birinci görüşe göre; yıllık beyanname verilmemiş ise ilgili yıl beyanname üzerinden kurum kazancı ile ilişkilendirilmesi gerekir. Yıllık beyanname verme süresi geçmesi halinde de düzeltmeye gidilmesi gerekir. İkinci görüşe göre ise; kesinleştiği tarihte düzenlenen fatura ile kayıtlara alınması ve tabii ki geçmiş yıl gelir ve giderler hesaplarına intikal ettirilmesidir.

Bu durumda yıl sonunda kesinleşme-

yen ciro primlerinin, daha sonraki yılda yapılan anlaşmaya göre kesinleşmesi hallerinin her olay bazında incelenmesi ve primin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştirildiği tarih itibariyle tahakkuk ettiğinin kabul edilmesi gerekir.

### III. Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

Ciro primlerinin katma değer vergisi karşısındaki durumunu KDV Kanunu'nun 26. seri numaralı Genel Tebliği açıklamıştır. Söz konusu tebliğin ciro primlerine ilişkin bölümü şöyledir;

"2. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip Yıl Sonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında İskontolarda Durum :

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler ise katma değer vergisine tabi olacaktır. Zira bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş ana firmaya karşı verilen bir hizmettir. Çünkü ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki (belli bir hizmeti vermiştir ki) ek ödemeye (is-

***Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler ise katma değer vergisine tabi olacaktır. Zira bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir.***

kontoya) hak kazanmıştır.

Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde uygulanan ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi çerçevesinde hizmet kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanun'un 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır.”

Bu tebliğ açıklamalarından da anlaşılacağı üzere; ciro priminin satılan malla ilgisi olmadığı, sözkonusu ödemenin firmanın yaptığı ek bir gayretin sonucunda doğduğu, bu işin hizmet olarak nitelendirildiği ve dolayısıyla KDV Kanunu'nun 1/1. maddesi gereği hizmet kapsamında KDV'ye tabi olduğudur.

Bunun sonucunda ciro primi faturalarında hizmet teslimlerinin tabi olduğu genel oranda (% 18) KDV hesaplanması gerekir. Ancak ciro primlerinin KDV'ye tabi olmadığı yönünde Danıştay kararları da mevcuttur.

Ciro primlerinin tahakkuk ettirilmesinden sonraki dönemlerde fatura düzenlenmesi hallerinde KDV Kanunu'nun "Vergiyi Doğuran Olaylar" başlıklı 10

maddesine aykırı hareket edilmiş, KDV geç tahakkuk ettirilmiş ve geç ödenmiş olmaktadır. Oysa 31.12.... itibari ile tahakkuk yapılıp ve aynı dönemde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Bazı sebeplerden dolayı faturanın tahakkuk döneminde sonra düzenlenmesi hallerinde usulsüzlük cezalarına maruz kalınması muhtemel olur.

#### **IV – Sonuç**

Sonuç olarak dönem sonu itibariyle mahiyet ve tutar olarak kesinleşmiş ve hukuken istenebilir hale gelmiş bir prim sözkonusu ise ilgili olduğu dönemin kazancının tespitinde gider veya gelir olarak dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz.

Katma Değer Vergisi açısından da tahakkuk tarihi itibariyle vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olduğundan bu tarih itibariyle fatura düzenlenerek KDV tahakkuku yapılması gerekir. Ciro primi faturalarında hizmet teslimlerinin tabi olduğu genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekir.

## ŞİRKETLERDE ORTAKLAR CARİ HESABININ KULLANIMINDAN DOLAYI ÇIKABİLECEK PROBLEMLER

> Harun Reşit TOKCAN / SMMM

### I. GENEL BİLGİLER

Sermaye şirketlerinde, şirket ortaklarına ödünç para(borç para) verilmesi durumlarında KDV ve faiz hesaplanması, bu işlem için de ADATLANDIRma yapılması durumlarının irdelenmesi bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

Sermaye şirketlerinin, ortaklarına borç para kullandırdıkları uygulama da sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bu işlemler esasen bir nev-i HİZMETdir. Ve bu işlemler KDV'ye tabiidir.

### II. KDV YÖNÜNDEN KONUNUN İRDELENMESİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun;

Katma Değer Vergisi'ni Düzenleyen Maddeler

#### a) Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler

Md.1-Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler;
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı;
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler;

#### b) Hizmet

Md.4 - Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.

1. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebilir.
2. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.

#### c) Hizmet Sayılan Haller

md.5- Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.

#### d) Vergiyi doğuran Olayın Meydana Gelmesi

Md.10- Vergiyi doğuran olay

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması;
- b) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması;

Yukarı da konusu ve tanımı ile ilgili, sermaye şirketlerinin ortaklarına sağladığı

ödünç para verme işleminin bir HİZMET olduğu ve KDV ye tabi olduğunun tespiti den sonra, KDV de hesaplanabilmesi için matrah tespit edilmesi gerekmektedir olup bunun için de ADATLANDIRMA yapılması zarureti ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki;

### III. SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELERİMİZ

Sermaye şirketlerinin ortaklarına borç para verme işlemlerinin, vergi denetim süreçlerinde çoğu zaman cezalı tarihyatlara konu edildiği, konun yargıya taşınması sonucunda Danıştay konuya yönelik çok çelişkili kararların ortaya çıktığı görülmüştür. Bunlardan ilk zamanlar da verilen kararlarında BSMV'nin konusuna girdiğinden, BSMV'ye tabi olacağı-

nı, KDV'ye tabi olmayacağı<sup>1,2,3</sup> yönünde kararlarda açıklamakla birlikte, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, BSMV'ye ve KDV'ye tabi olmayacağı<sup>4</sup> yönünde kararları alabildiği; fakat son zamanlarda Danıştay 4. Dairesi tarafından alınan kararlarında sadece KDV'ye tabi olacağı<sup>5,6,7</sup> şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Bize göre de sermaye şirketlerinin ortaklarına borç(ödünç) para verme işlemlerinde olay bir HİZMET olarak kabul edilerek BSMV'ye tabi tutulmayıp KDV'ye tabi tutulmalıdır<sup>8</sup>. KDV matrahının tespit edilmesi de ortaklar adına tahakkuk ettirilen faiz tutarının üzerinden olacaktır. Bu da ancak ADATLANDIRMA suretiyle<sup>9,10</sup> hesaplandıktan sonra ayrıca genel oranda KDV hesaplanacaktır.

| .....LTD.ŞTİ.<br>01.01.2009 - 31.12.2009<br>ORTAK ADI SOYADI |            |           |            |     |              |                               |
|--|------------|-----------|------------|-----|--------------|-------------------------------|
| ADATLANDIRMA TABLOSUDUR                                      |            |           |            |     |              |                               |
| TARİH  | BORÇ       | ALACAK    | BAKİYE     | GÜN | FAİZ ORANI % | (GÜN x FAİZ x BAKİYE) / 36500 |
| 01.01.2009   | 150.000,00 | 0,00      | 150.000,00 | 9   | 27           | 998,63                        |
| 10.01.2009   | 0,00       | 25.000,00 | 125.000,00 | 5   | 27           | 462,33                        |
| 15.01.2009   | 0,00       | 30.000,00 | 95.000,00  | 5   | 27           | 351,37                        |
| 20.01.2009   | 0,00       | 40.000,00 | 55.000,00  | 5   | 27           | 203,42                        |
| 25.01.2009   | 0,00       | 55.000,00 | 0,00       | 5   | 27           | 0,00                          |
| 30.01.2009   | 20.000,00  |           | 20.000,00  | 5   | 27           | 73,97                         |
| 04.02.2009   | 0,00       | 10.000,00 | 10.000,00  | 5   | 27           | 36,99                         |
| 09.02.2009   | 0,00       | 5.000,00  | 5.000,00   | 5   | 27           | 18,49                         |
| 14.02.2009   | 10.000,00  | 0,00      | 15.000,00  | 5   | 27           | 55,48                         |
| 19.02.2009   | 40.000,00  | 0,00      | 55.000,00  | 5   | 27           | 203,42                        |
| 24.02.2009   | 50.000,00  | 0,00      | 105.000,00 | 5   | 27           | 388,36                        |
| 01.03.2009   | 40.000,00  | 0,00      | 145.000,00 | 5   | 27           | 536,30                        |
| 06.03.2009   | 0,00       | 50.000,00 | 95.000,00  | 5   | 27           | 351,37                        |
| 11.03.2009   | 0,00       | 10.000,00 | 85.000,00  | 5   | 27           | 314,38                        |
| 16.03.2009   | 0,00       | 50.000,00 | 35.000,00  | 5   | 27           | 129,45                        |

|            |           |           |            |    |    |           |
|------------|-----------|-----------|------------|----|----|-----------|
| 21.03.2009 | 0,00      | 10.000,00 | 25.000,00  | 5  | 27 | 92,47     |
| 26.03.2009 | 30.000,00 | 0,00      | 55.000,00  | 5  | 27 | 203,42    |
| 31.03.2009 | 20.000,00 | 0,00      | 75.000,00  | 5  | 27 | 277,40    |
| 05.04.2009 | 0,00      | 20.000,00 | 55.000,00  | 5  | 27 | 203,42    |
| 10.04.2009 | 0,00      | 25.000,00 | 30.000,00  | 35 | 20 | 575,34    |
| 15.05.2009 | 0,00      | 15.000,00 | 15.000,00  | 5  | 20 | 41,10     |
| 20.05.2009 | 25.000,00 | 0,00      | 40.000,00  | 36 | 20 | 789,04    |
| 25.06.2009 | 0,00      | 15.000,00 | 25.000,00  | 5  | 19 | 65,07     |
| 30.06.2009 | 50.000,00 | 0,00      | 75.000,00  | 5  | 19 | 195,21    |
| 05.07.2009 | 25.000,00 | 0,00      | 100.000,00 | 5  | 19 | 260,27    |
| 10.07.2009 | 15.000,00 | 0,00      | 115.000,00 | 36 | 19 | 2.155,07  |
| 15.08.2009 | 10.000,00 | 0,00      | 125.000,00 | 36 | 19 | 2.342,47  |
| 20.09.2009 | 0,00      | 20.000,00 | 105.000,00 | 35 | 19 | 1.913,01  |
| 25.10.2009 | 0,00      | 25.000,00 | 80.000,00  | 5  | 19 | 208,22    |
| 30.10.2009 | 0,00      | 10.000,00 | 70.000,00  | 5  | 19 | 182,19    |
| 04.11.2009 | 0,00      | 10.000,00 | 60.000,00  | 5  | 19 | 156,16    |
| 09.11.2009 | 35.000,00 | 0,00      | 95.000,00  | 35 | 19 | 1.730,82  |
| 14.12.2009 | 0,00      | 25.000,00 | 70.000,00  | 5  | 19 | 182,19    |
| 19.12.2009 | 0,00      | 15.000,00 | 55.000,00  | 5  | 19 | 143,15    |
| 24.12.2009 | 0,00      | 20.000,00 | 35.000,00  | 5  | 16 | 76,71     |
| 29.12.2009 | 15.000,00 | 0,00      | 50.000,00  | 2  | 16 | 43,84     |
| 31.12.2009 |           |           |            |    |    | 15.960,55 |
| 31.12.2009 | 18.833,45 |           | 68.833,45  |    |    |           |

### MUHASEBE KAYDI

31.12.2008

131.001 ..... Ft. Ortak Adı Soyadı

642.001 ..... Ft. Ortak Adı Soyadı

391.001 ..... Diğer KDV

1-6 Ay Avans Hs.Gereği

### BORÇ

18.833,45

### ALACAK

15.960,55

2.872,90

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Reeskont İşlemlerinde Uygulanan Faiz Oranları  
Avans İşlemlerinde Uygulanan Faiz Oranı (%)

### GEÇERLİ ORANLAR 27%

09.04.2009 20%

12.06.2009 19%

22.12.2009 16%

## DİPNOTLAR

1- Dn.7.D'nin, 04.12.2001 tarih ve E:2000/6200, K:2001/3799 sayılı kararına göre "Davacı şirketin çeşitli bankalardan kendi adına aldığı kredileri ortağı olduğu bir başka şirkete kullandığı, kredilere ait faiz, komisyon ve kur farklarını, borç verdiği şirketten kendi adına tahsil ederek borçlu olduğu bankalara ödediği, bu işlemlerinde vergilendirme döneminde birden çok kez yenilediği tartışmasız olduğundan şirketin borç verme işiyle devamlı ve mutad meslek halinde uğraştığının kabulü ve banker sayılarak, krediyi kullanan şirketten faiz, komisyon ve kur farkları adı altında tahsil edilen meblağların BSMV'ye tabi tutulması gerekir.BSMV'ye tabi olan bu işlem KDV Kanunu'nun 17/4-e maddesine göre KDV'den istisnadır."

2- Dn.7.D'nin, 24.12.2001 tarih ve E:2001/4032, K:2001/4038 sayılı kararına göre"Birden çok kez çeşitli bankerlerden kendi adına aldığı kredileri ortağı olduğu bir başka şirkete kullandıran, kredilere ait faiz,komisyon ve kur farklarını borç verdiği şirketten kendi adına tahsil ederek borçlu olduğu bankalara ödeyen şirketin borç verme işiyle devamlı ve mutad meslek halinde uğraştığının kabulü ve banker sayılarak BSMV'ye tabi tutulması gerekir.BSMV'ye tabi olan bu işlemin KDV'ye tabi tutulması mümkün değildir."

3- Dn.7.D'nin, 12.04.2001 tarih ve E:2001/6182, K:2001/1274 sayılı kararına göre"Yurt içi ve yurt dışı bankalardan temin edilen kredilerin, bir kısmının şirket sermayesinin %61'ine sahip başka bir şirkete kullanılması olayında, finansman hizmeti sunulduğundan bahisle KDV tahakkuk ettirilmesi ve ceza kesilmesi mümkün değildir."

4- Dn.VDDGK'nun, 13.06.2003 tarih ve E:2002/631, K:2003/332 sayılı kararına göre "Ortakların şirket işlerinin yürütülmesi amacıyla her zaman şirketten borç para almaları veya şirkete borç para vermelerinin mümkün olduğunu, ortakla şirket arasında bu şekilde hareket halinde işleyen ortaklar cari hesabının bulunmasının ve bu işlem için faiz yürütülmesinin ekonomik gereklere uygun ve iş yaşamının doğal akışı gereği olduğunu, ortaklara ödünç borç para verme işleminin

finans hizmeti sayılarak KDV'ye tutulamayacağını..."

5- Dn.4.D'nin, 05.05.2005 tarih ve E:2005/1454, K:2005/1204 sayılı kararına göre"İnşaat, taahhüt ve müteahhitlik hizmetleri faaliyetiyle uğraşan şirketin ortaklarına borç para vermesinin finansman sağlama hizmeti olduğu ve ticari faaliyet olarak kabul edilmesi gerektiği, dolayısıyla borç para verme işlemi sonucunda elde edilen faiz gelirinin KDV'ye tabi bulunduğu..."

6- Dn.4.D'nin, 07.12.2006 tarih ve E:2006/133, K:2006/106 sayılı kararına göre"Ortaklara borç para vererek faiz geliri elde eden şirketin bu faaliyetinin ticari faaliyet olarak kabul edilmesi ve borç verme işlemi sonucu elde edilen faiz gelirinin KDV'ye tabi tutulması gerekir."

7- Dn.4.D'nin, 24.05.2007 tarih ve E:2006/542, K:2006/1741 sayılı kararına göre"Ortaklara borç para veren şirketin bu işlemi mutad meslek halinde yapmadığından ve ödünç para verme yoluyla para kazanma amacı olmadığından BSMV mükellefi olarak kabul edilemez. Sadece gerçek kişiler ikrazatçı olabildiklerinden, şirketlerin ikrazatçı olarak kabul edilmesi de mümkün değildir.Dolayısıyla, ortaklarına borç para vermek suretiyle faiz geliri elde edilmesi işleminin bir ticari faaliyet olarak kabul edilmesi ve elde edilen faiz geliri üzerinden KDV hesaplanması gerekir."

8- Aksi bir bakış açısı için bkz. ALPASLAN Mustafa-ŞENTÜRK A.Gencer, "Örtülü Sermaye Faizi ve KDV İrtibatı", Yaklaşım Dergisi, Mart 2009. yine aynı görüş için bkz. ALEMDAR Ferhat, "Örtülü Sermaye Müessesinde Yer Alan Düzeltme Hükümleri KDV'yi Kapsamaktadır", Vergi Dünyası, Sayı:342, Şubat 2010.

$$9- \text{ADATLANDIRMA FAİZİ} = \frac{\text{Net Adat} \times \text{Faiz}}{365}$$

10- Faiz Oranı olarak uygulama da Merkez bankası'nın kısa vadeli kredilere uyguladığı faiz oranı esas alınmalıdır.

## TİCARİ DEFTERLERİN KAPANIŞ TASDİKİ DELİL OLMA NİTELİĞİ VE ŞARTLARI

> **Mustafa YILMAZ** / SMMM

Ticari defterlerin kapanış tasdiki zorunluluğunun Türk Ticaret Kanunu açısından söz konusu olup vergi mevzuatı açısından defterlerin kapanış tasdiklerine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu nedenle kapanış tasdiklerinin önemi göz ardı edilmekte gerekli önem gösterilmemektedir. Kapanış tasdiklerinin yapılmaması sonucu bu dönemlerde fazlasıyla yaşadığımız, ticari ihtilaflarda firmalar zor duruma düşmekte ve ihtilafa ilişkin davalar ise kaybedilmektedir.

TTK'nin 70. maddesinde yevmiye defterinin takip eden yılın en geç ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilerek son yevmiye kaydı (Kapanış kaydı) altına noterlikçe "görölmüştür" sözü yazılarak tasdik ettirilmesi şarttır. Bunun yanında yine TTK'nin 72. maddesinde ise envanter defterinin de mart ayı sonuna kadar notere ibraz edileceği ve yevmiye defteri ile ilgili tasdik hakkındaki 70. maddenin son hükümlerinde yazılı, noterlikçe "görölmüştür" sözü yazılarak tasdik ettirilmesi şarttır. Bu tasdik işlemleri uygulamada "kapanış tasdikleri" olarak adlandırılmaktadır. Defteri kebir için ise böyle bir zorunluluk yoktur.

Kapanış tasdiki ile ilgili olarak uygulamada en çok tereddüt edilen hususların başında, kapanış tasdikinden sonra defterde herhangi bir işlem veya kayıt yapıp yapılamayacağıdır. Kapanış tasdiki, faaliyet konusu ticari işlemlerin ve buna ilişkin kayıtların sona erdiğini ifade etmektedir. Ancak kapanış tasdiki, tasdik tarihinden sonra gelen belgelerin (örneğin bir elektrik faturası) deftere

işlenmesine veya dönem sonu işlemlerinin yapılmasına veya hesap mutabakatlarına göre hesaplarda düzeltme yapılmasına engel değildir.

### **KOOPERATİFLERİN RESMİ DEFTER KAPANIŞ TASDİKLERİ**

Kooperatiflerin genel kurul toplantıları sonrası, Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerine müracaatlarında istenen evraklar arasında yer alan, Yevmiye Defteri kapanışlarının noter tasdiklerinin talep edilmesi uygulanması, meslek mensuplarının ve kooperatiflerin ciddi anlamda mağdur olmalarına sebebiyet vermektedir.

Konuya ilişkin Kooperatifler Kanunu'nun 98. maddesinde; "Bu kanunda aksine açıklama olmayan hususlarda Türk Ticaret Kanunu'ndaki Anonim Şirketlere ait hükümler uygulanır" hükmü yer almakta olup yine Türk Ticaret Kanunu'nun 136. maddesi ise ticari şirketlerin; kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibaret olduğu, 18. maddesi ise adı geçen şirketlerin tacir olduklarını ve buna göre Kooperatiflerin de tüzel kişi tacirlerin tutmakla yükümlü oldukları tüm defterleri tutmak zorunda olduklarını ve Türk Ticaret Kanunu'nun 20/1. maddesine göre, defter tutmanın tacirlik sıfatına bağlı bir yükümlülük olduğu" hüküm altına almıştır.

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na tabi bulunan kooperatiflerin, tutmak zorunda buldukları yevmiye defterlerinin TTK'nin 70. maddesine göre yeni sene-

nin en geç ocak ayı sonuna kadar, 72. maddesine göre de envanter defterinin mart ayı sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce "Görölmüştür" sözü yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirilmesi şarttır.

11.06.2008 tarih ve 26903 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan; "KOOPERATİFLER ve ÜST KURULUŞLARI YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN GENEL KURUL TOPLANTILARINA SUNACAKLARI YÖNETİM KURULU YILLIK ÇALIŞMA RAPORUNUN USUL ve ESASLARINA İLİŞKİN TEBLİĞ" in Yönetim Kurulu Yıllık Çalışma Raporu'nun İçeriği başlıklı madde 4/c) Mali Durum ve Muhasebe İşlemleri Bölümündeki alt başlıklı 2) bendindeki "Tutulan Defterlerin türleri, noter açılış ve kapanış tasdiklerine ilişkin bilgiler" hükmü gereğince mutlaka yıllık çalışma raporunda noter kapanış tasdikine ilişkin bilgilerin bulunması zorunludur.

Ayrıca, "KOOPERATİFLER ve ÜST KURULUŞLARI DENETİM KURULU ÜYELERİNİN GENEL KURUL TOPLANTILARINA SUNACAKLARI DENETİM KURULU RAPORUNUN USUL ve ESASLARINA İLİŞKİN TEBLİĞ" in Denetim Kurulu Raporunun İçeriği başlıklı Madde 5/ç-Defter ve Belgeler Bölümündeki alt başlıklı 4) bendindeki "Yevmiye ve envanter defterlerinin, kanunda öngörölen süre içerisinde noter kapanış tasdikinin yaptırılıp yaptırılmadığı ortaya konulur" hükmü gereğince de mutlaka denetim kurulu raporunda noter kapanış tasdikine ilişkin bilgilerin bulunmasının zorunlu olması nedeniyle kooperatiflerin genel kurullarının yapılabilmesi için yevmiye ve envanter defterlerinin noterce kapanış "görölmüştür" tasdikinin yapılması yasal zorunluluktur.

Bu nedenle, ocak ayı sonuna kadar, noter kapanış tasdiklerinin yapılmaması halinde hizmet verdiğiniz kooperatiflerin genel kurullarının yapılamaması sorununun yaşanmaması; bu yüzden kooperatif yönetim ve denetim kurullarının cezai müeyyide ile karşılaşmama-ları ve ayrıca Kabahatler Kanuna göre kooperatif yönetim kurulu ve meslek mensuplarının idari para cezasına maruz kalmamaları için kooperatif defterlerinin kapanış tasdiklerini yaptırma zorunluluğu vardır.

### **TİCARİ DEFTERLERİN DELİL OLMA NİTELİĞİ VE ŞARTLARI**

Ticari defterler ile ilgili hükümler Türk Ticaret Kanunu'nun 66. ile 86. maddelerinde düzenlenmiştir.

Diğer taraftan ticari defterlerin delil olması ise de Türk Ticaret Kanunu'nun 82. ile 86. maddelerinde "Ticari Defterlerin İspat Kuvveti" başlığı altında düzenlenmiştir.

Bütün şartlar yerine getirildiği takdirde, ticari defterler sahibi lehine kesin delil teşkil eder. Türk Ticaret Kanunu (madde 82)

Defterlerin delil olarak kabul edilmesinin şartları aşağıdadır:

- 1- Dava konusu uyuşmazlığın tacir sıfatına sahip kişiler arasında olması;
- 2- Uyuşmazlığın her iki taraf için ticari sayılan iş ve işlemlerden kaynaklanması;
- 3- Tacirin kendi defter kayıtlarının birbirini teyit etmeleri (doğrulamaları);
- 4- Defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmaları;

5- Karşı (hasım) tarafın kanuna uygun surette tutulan defterlerin, tacirin defterlerini doğrulaması (karşı tarafın kanuna uygun defterlerinde, delil olarak defterini sunan tacirin defterinin aleyhine kayıt bulunur veya bu hususta herhangi bir kayıt bulunmazsa defterlerin delil olma niteliği kalmaz.) (TTK Md. 85);

6- Karşı tarafın, defterdeki hususun aksini belge veya diğer muteber delillerle ispat edememesi (TTK Md. 85);

7- Defterler, mahkemece delil olarak kabul edildiği takdirde, defter sahibine tamamlayıcı yemin yaptırılması;

Yukarıdaki hususlara ek olarak;

- Kanuna uygun olarak veya olmayarak tutulmuş defterler sahibi aleyhine delil sayılır (TTK Md. 84).

- Taraflardan birinin defterleri kanuna uygun olmaz veya ibraz etmek istemezse defterleri düzgün olan tacirin defteri delil olarak kabul olunur. Ancak karşı taraf bu kayıtların aksini muteber delillerle ispat edebilir (TTK Md. 86).

- Kanuna uygun olarak tutulsun tutulmasın; ticari defterlerin içeriği sahibi

ve halefleri aleyhine delil olarak kabul edilir. Ancak bu durumda, kanuna uygun olarak tutulmuş defterlerde, sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtlar, birlikte değerlendirilir. (TTK Md. 84).

Ayrıca, ticari defterlerin kanuna uygun şekilde tutulması üzerinde durulmalıdır.

Ticari defterlerin delil olmasının esas şartı, defterlerin "Kanuna uygun tutulması ve birbirini teyit etmesidir. Defterlerin birbirini teyit etmesi ise bir mantık kuralıdır. Çift taraflı kayıt (muzaaf) yönteminde bu bir zorunluluktur. Esasen bu husus kanuna uygunluğa dahildir. Defterin kanuna uygun tutulması ise daha ayrıntılı bir incelemeyi gerektirir. Ancak konuya kısaca değinirsek Kanun'da yazılı defterlerin eksiksiz olarak tutulması, kullanımdan önceki tasdikler ile kapanış tasdikinin yapılmış olması, belge ve işlemlerin doğru ve muhasebe usulüne uygun olarak kaydedilmesi, kayıt ve belge düzeninde kanuna ve muhasebe tekniğine uygun davranılması, kanuna uygun tutulmanın şartlarını oluşturur.

#### **KAYNAKLAR:**

Türk Ticaret Kanunu  
Kooperatifler Kanunu  
A.Bumim DOĞRUSÖZ (yaklaşım)  
Feyzullah TOPÇU (İZSMMMO Başkanı)  
Bekir BAYKARA (YMM)

# HİZMET İHRACATINDA KDV İSTİSNASI UYGULAMASI

> **Metin HEPYÜKSELEN** / SMMM

## I. GİRİŞ

KDVK'nin 11. maddesi hükmüne göre; mal ihracatı yanında, ihraç edilen mallara yönelik olarak yapılan hizmetler ile yurtdışında bulunan müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

Konuya ilişkin hususlar ve belirlemeler izleyen bölümlerde ele alınmıştır.

## II- HİZMET İHRACATI İSTİSNASININ GENEL ŞARTLARI

KDVK'nin 12. maddesi ile konuya ilişkin olarak yayımlanan 26 seri no.lu KDVK Genel Tebliği'ne göre, bir hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmet olarak sayılabilmesi için şu şartların bulunması gerekmektedir:

- Hizmet, yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- Fatura ve benzeri belge, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- Hizmetin bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi gereklidir.
- Hizmetten yurtdışında yararlanılmalıdır.

Hizmet ihracatına ilişkin olarak öngörülen şartlar ve belirlemeler izleyen bölümlerde açıklanmıştır.

## A- HİZMETİN YURTDIŞINDAKİ BİR MÜŞTERİ İÇİN YAPILMASI

Yurtdışındaki müşteriden kasıt, ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunan alıcılar ile yurti-

çinde bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

İkametgâhı Türkiye'de bulunsa bile, gerçek kişilerin özel plandaki ilgili olanlar dahil, yurtdışında faydalanacakları kesin olan hizmetlerin, yurtdışındaki müşteriye yapılmış olduğu kabul edilmelidir. Örneğin Türkiye'de bulunan bir gerçek kişinin, başka bir ülkedeki evinin dekorasyonu için Türkiye'den gönderilen mallarda olduğu gibi, dekorasyon işi için Türkiye'den sağlanan hizmetler de yurtdışındaki müşteriye yapılmış sayılmalıdır. Zaten bu tür mal ve hizmetler, dekorasyonu yapılan evin bulunduğu ülkede hizmet ithalatı yapıldığı gerekçesiyle KDV'ye tabi olacaktır. Ayrıca harcamayı yapan şahsın Türkiye'de mukim olduğundan hareketle Türkiye'de de vergilendirme yapıldığında mal ve hizmet tedavülü açısından mükerrer vergilemeye yol açılmış, KDV'nin ülke itibarıyla kapsamı, harcamayı yapan şahsın durumuna göre belirlenmiş olur. Bu nedenle Kanun'un 12. maddesindeki "yurtdışında müstakilen faaliyet gösteren şubeler" ifadesini firmalara bağlı olmaktan çıkarıp geniş anlamda gerçek kişilerin özel plandaki ihtiyaçları ile ilgili olarak yurt dışında faydalanacakları kesin olan mal ve hizmetleri de kapsayacak şekilde değerlendirmek gerekmektedir.

İkametgâhı, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan bir firmanın, Türkiye'de faaliyet gösteren bir şubesine verilen hizmetin, KDV istisnasından yararlanması ise söz konusu olmayacaktır.

## **B- HİZMETTEN YURTDIŞINDA FAYDALANILMASI**

İstisnadan yararlanılabilmesi için, hizmetten yurtdışında yararlanılmış olması gereklidir. Ancak uygulamada hizmetten nerede faydalandığını tespit etmek her zaman kolay olmamaktadır. Bu konuda Maliye Bakanlığı 26 ve 30 seri no.lu KDVK genel tebliğleri ile uygulamaya yön vermiştir. Buna göre:

- Yurtdışındaki müşteriler için verilen hizmetlerin, bu müşterilerin Türkiye'deki hizmetleri ile ilgisinin olmaması gereklidir.

- Verilen hizmetten, yurtdışındaki müşteri bizzat Türkiye'ye gelerek burada yararlanmamalıdır. Eğer yurtdışındaki müşteri Türkiye'ye bizzat gelmiş ve hizmet ona burada sunulmuş ise hizmetten faydalanma Türkiye'dedir. Bu hallerde istisna uygulanamaz.

Ancak uygulamada yurtdışındaki müşteri ile bağlantılı bir hizmetin nerede tüketildiği, dolayısıyla anılan hizmetin hizmet ihracatı nedeniyle istisnadan yararlandırılması konusunda idare ile mükellefler arasında sürekli uyuşmazlıklar meydana gelmektedir. Bu konunun daha net ve açık esaslara bağlanması gerekmektedir.

## **C- FATURA VEYA BENZERİ BELGENİN YURTDIŞINDAKİ MÜŞTERİ ADINA DÜZENLENMESİ**

Yapılan hizmetle ilgili olarak fatura, serbest meslek makbuzu veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin fatura veya benzeri belge yurtdışındaki müşterinin Türkiye'de bulunan temsilcisi adına düzenlenirse istisna uygulaması yapılamaz.

## **D- HİZMET BEDELİNİN DÖVİZ OLARAK TÜRKİYE'YE GETİRİLMESİ**

İlke olarak hizmet ihracatında, hizmet bedelinin döviz olarak yurda getirilmesi zorunludur. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 26 seri no.lu KDVK Genel Tebliği'ne göre istisna uygulamasının, döviz alım belgesinin aslı veya ilgili bankaca onaylı fotokopisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Ancak 113 seri no.lu KDVK Genel Tebliği ile bu zorunluluk sadece, KDVK'nin 32. maddesine göre, KDV iadesi talep edilen durumlarda uygulanacaktır. Hizmet ihracatı kapsamında işlem yapan, buna karşılık bu kapsamda KDV iade talep etmeyen mükelleflerin, hizmet bedeli döviz olarak yurda getirmek veya döviz alım bordrosu ile tevsik etme zorunlulukları bu tebliğ ile kaldırılmıştır. Buna karşılık, hizmet ihracatı yaptığı için KDV iade talep eden mükellefler ise hizmet bedelinin yurda getirildiğini tevsik edeceklerdir. Esasen kambiyo mevzuatına göre, hizmet ihracatında KDV istisnası uygulamasına konu dövizlerin yurda getirilmesinin,

- Dövizin efektif olarak yurtdışından getirilmesi halinde, gümrükte deklare edilmesi ile;

- Dövizin banka aracılığı ile getirilmesinde, yurtdışından geldiğini ispat eden banka kayıt ve alacak dekontlarıyla;

- Dövizin yurtdışından getirilerek TL'ye çevrilmesi halinde, döviz alım bordrolarıyla belgelendirilmesi mümkündür.

Yukarıda belirtildiği gibi, hizmet ihracatında yüklenilen vergilerin iadesi talep edildiği hallerde döviz alım belgesi aranma şartı halen devam etmektedir. Esasında bu şartın bütünüyle kaldırılması ve döviz alım belgesi aranmaması yerinde bir uygulama olacaktır. Kaldı ki

kambiyo mevzuatına göre Türkiye’de yerleşik kişilerin hizmet karşılığı elde ettikleri dövizleri serbestçe tasarruf edebilmek hakları vardır. Bu dövizlerin Türkiye’ye getirilmesi ve bozdurulması mecburi değildir.

### **III- SERBEST BÖLGELERE VERİLEN FASON HİZMETLERDE İSTİSNA UYGULAMASI ŞARTLARI**

KDV Kanunu'nun 11. maddesinde, 5766 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik ile serbest bölgelerdeki müşterilere yapılan fason hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükmü getirilmiş, aynı kanunun 12. maddesine eklenen 3. fıkra ile de fason hizmetlerin serbest bölgedeki müşterilere yapılmış sayılması için gerekli şartlar belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı da yayımlamış olduğu 110 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile söz konusu istisna uygulamasıyla ilgili esasları düzenlemiştir. Tüm bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde istisna uygulamasının şartlarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

Verilen Hizmet Fason Hizmet Niteliğinde Olmalıdır: Yurtiçinden serbest bölgelere verilen hizmetler, serbest bölgeler yurtdışı olarak kabul edilmediğinden, KDV'ye tabidir. KDV Kanunu'nun 11. maddesinde yapılan değişiklik ile serbest bölgelere verilen sadece fason hizmetler KDV'den istisna edilmiştir. Dolayısıyla diğer hizmetlerle ilgili KDV uygulaması devam etmektedir. Fason hizmetin niteliği ise 110 seri no.lu KDV

Genel Tebliği'nde belirlenmiş olup fason hizmet; bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade etmektedir.

Fason Hizmet Serbest Bölgedeki Müşterilere Verilmelidir: Serbest bölgedeki müşteri tabiri, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve ilgili yönetmeliğe göre; faaliyet ruhsatı alan ve serbest bölgede belli bir işyeri bulunan gerçek veya tüzel kişileri ifade etmektedir. Söz konusu fason hizmet bu kişilere yapılmış olmalıdır. KDV Kanunu'nun 12. maddesine 5766 sayılı Kanun'la eklenen 3. fıkra ile fason hizmetin serbest bölgedeki müşterilere yapılmış sayılması için iki temel şart getirilmiştir. Bunlar:

- Fason hizmet, serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır.
- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır.

Bu iki şartın birlikte gerçekleşmesi halinde istisna kapsamında işlem yapılacaktır.

Fason Hizmet Yurtiçinde Verilmelidir: Serbest bölgelerin kendi içerisinde verilen hizmetler (fason hizmet dahil) KDV Kanunu'nun 17/1. maddesi gereği kısmi istisna niteliğindedir, dolayısıyla bu işlemler KDV iadesinin konusuna girmemektedir. Fason hizmetin tam is-

***KDV Kanunu'nun 11. maddesinde, 5766 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik ile serbest bölgelerdeki müşterilere yapılan fason hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükmü getirilmiş, aynı kanunun 12. maddesine eklenen 3. fıkra ile de fason hizmetlerin serbest bölgedeki müşterilere yapılmış sayılması için gerekli şartlar belirtilmiştir.***

istisna niteliğinde sayılabilmesi için serbest bölgedeki müşterilere yurtçinde verilmesi gerekmektedir. Fason hizmete konu ana madde ve malzemeler serbest bölgede faaliyette bulunan işletmelerden yurtçindeki fason hizmeti verecek işletmelere gönderilecek, yurtçindeki fason hizmet veren işletmeler ise temin ettikleri ana madde ve malzemeleri, çeşitli işlemlere tabi tutarak hizmetin tamamlanmasının ardından yeniden serbest bölgeye göndereceklerdir. Ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden temin edildiği ve işlemler tamamlanan ürünlerin tekrar serbest bölgeye gönderildiğinin gümrük giriş ve çıkış beyannameleri ile tevsik edileceği tabidir.

#### **IV- İSTİSNANIN UYGULANACAĞI VERGİLENDİRME DÖNEMİ**

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, 26 seri no.lu KDV Genel Tebliğ hükümleri doğrultusunda hizmet ihracında katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için aranan şartlardan biri olan hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi şartının ne şekilde uygulanacağı ile ilgili olarak çeşitli tartışmalar bulunmaktadır. Bu tartışmalar ilişkin Vergi İdaresi 113 seri no.lu KDV Genel Tebliğ'i'nin yayımına kadar

tebliğ ya da sirküler ile herhangi bir belirlemeye gitmemiş olsa da konu ile ilgili olarak verilen özalgeler ile uygulamanın ne şekilde gerçekleştirilmesi gerektiği yönündeki görüşünü ortaya koymaya çalışmıştır.

Ancak, konuya ilişkin olarak 113 seri no.lu KDV Genel Tebliğ'i'nde (05.12.2009 tarih ve 27423 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre, KDV Kanunu'nun yukarıda belirtilen hükümleri ile konu hakkındaki açıklamaların yer aldığı KDV genel tebliğleri uyarınca yurtdışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklemeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilecektir.

#### **IV- YÜKLENİLEN VERGİLERİN İADESİ**

Hizmet ihracatında KDV beyannamesinin düzenlenmesi yukarıda belirtilen çerçevede yapılacaktır. Öte yandan yapılan istisna uygulaması tam istisna niteliğindedir. Yani yüklenilen verginin KDVK'nin 32. maddesine göre, iadesi mümkündür.

##### **Yararlanılan Kaynaklar:**

- 3065 sayılı KDV Kanunu
- KDV Genel Tebliğleri, 26, 30, 113

## AMORTİSMAN 2

> Engin MALAY / SMMM

Dayanışma Dergisi'nin 109. sayısında Amortisman Kavramını ve Konusunu, Amortisman ayrılmasının şartlarını, Amortisman tabi değer tespiti, Amortisman Süresinin Başlangıcını, Amortisman Oranlarını, Amortisman Hesaplama Yöntemlerini son olarak da Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi husularını hatırlamıştık. Bu sayıda; GVK, KVK ve TTK açısından amortisman işlemlerini ele alarak hatırlayalım.

### **GVK, KVK ve TTK AÇISINDAN AMORTİSMAN İŞLEMLERİ**

Türk Vergi Sistemi'nde amortisman işlemleri, esas itibarıyla VUK'nda ele alınmasının yanı sıra, GVK, KVK ve TTK'de da amortisman işlemlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

#### **GVK Açısından Amortisman İşlemleri**

Gelir Vergisi Kanunu'nda gider azaltıcı bir etkisi olan amortisman, gerçek kişilerin matrahlarının elde edilmesi sırasında, yapılacak hesaplamalarda kanunen kabul edilen giderlerdendir.

Kanun amortisman konusunu; "İndirilecek Giderler" (GVK Md.40), "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" (GVK Md.41), ile "Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtılması" (GVK Md.43) başlıkları altında ele almıştır.

#### **Gelir Vergisi Matrahında İndirilebilen Amortisman Giderleri**

GVK, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği safi kazancın belirlen-

mesinde indirilecek giderleri; "İndirilecek Giderler" başlıklı 40. maddesinde; "Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir." dedikten sonra 7. fıkrasında; "Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar." der ve devam eder.

Ayrıca, zirai kazanç ile serbest meslek kazancının tespitinde, amortisman işlemlerine ilişkin Kanun'un 57. ve 68. maddelerinde yer verilmiştir.

Buna göre;

"Zirai İşletme Hesabı Esasında Giderler" başlıklı 57. maddenin 11'nci fıkrasında; "İşletmeye dahil olup, aynı zamanda kişisel veya ailevi ihtiyaçların karşılanmasında da kullanılan taşıtlara ilişkin amortismanların tamamının zirai kazancın tespitinde indirilmesinin mümkün olduğu" hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, serbest meslek kazancını tespitinde; "Mesleki Giderler" başlıklı 68'inci maddenin 4'üncü fıkrasında; "Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için VUK'taki hükümlere göre ayrılan amortismanlar"ın gider olarak değerlendirileceğine yer verilmiştir.

#### **Gelir Vergisi Matrahından İndirilemeyen Amortisman Giderleri**

GVK'nın "İndirilemeyen Giderler" başlıklı 41'inci maddesinde, gerçek kişilerin safi kazançlarının tespitinde indirilmesi mümkün olmayan giderler ele alınarak bu giderlere sınırlamalar getirilmiştir.

Maddenin 7'nci fıkrasında; ister kira-lama yoluyla edinilen, isterse işletme envanterinde kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan varlıklara ilişkin giderlerin yanında, bu varlıklara ilişkin amortismanların da vergi matrahının hesaplanmasında indirilecek bir gider niteliğinde olmadığı açıkça ifade edilmiştir.

### **Amortisman Giderlerinin Dağıtım**

Amortismanların dağıtımındaki sınırlamanın, GVK'nin "Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtılması" başlıklı 43'üncü maddesinde detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

Böylece, 5024 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile değiştirilen madde ile, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması hallerinde ortak giderlerin dağıtım esaslarını açıklanmıştır.

Buna göre;

\* Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait ortak genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine oranları dahilinde;

\* Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarım işinin bu maddenin kapsamı dışındaki işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait ortak genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) birbirine oranı dahilinde;

\* Birden fazla inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerle başka işlerde ortaklaşa kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bu varlıkların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dikkate alınarak dağıtılmalıdır.

### **Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Amortisman İşlemleri**

Gelir Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da kurum kazancının tespitinde matrahtan indirilebilecek giderler arasında kabul edilmektedir.

Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nda amortismanlar açıkça belirtilmesine rağmen; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun; "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6'ncı maddesinde; "Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai-faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 59'uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır." hükmü yer almaktadır.

Kanun'un; "İndirilecek giderler" başlıklı 8'inci maddesinde de; "Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde" der ve devam eder. Her iki maddede de Gelir Vergisi Kanunu'na atıfta bulunulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi Kurumlar Vergisi Kanunu maddeleri arasında, kabul edilmeyen giderler mevcuttur. (Md.11)

### **Türk Ticaret Kanunu Açısından Amortisman İşlemleri**

TTK amortisman kavramı açıkça yazmasa da; "Münferit aktif ve pasifler" ana

başlığı altında, " Masraflar" altbaşlığı ile 459'uncu ve "Devamlı tesisat" başlıklı 460'ıncı maddelerinde ele alınmıştır.

"Masraflar" başlıklı 459'uncu maddesinde; işletmelerin kuruluş, teşkilat ve idare giderlerinin kar ve zarar hesabında, gider olarak gösterileceği ifade edilerek, ilk tesis veya işletmenin sonradan genişletilmesi veya işletmenin değiştirilmesi için esas mukavele veya genel kurul kararında derpiş (öngörülen) olunan teşkilat masrafları ile Damga Resmi tutarlarının en çok beş yıllık bir zamana bölünebileceği; başka bir anlatımla, bu tutarların en fazla beş yıl içinde amorti edilebileceği hükmüne yer verilmiştir. Her yıla ait tutarda ilgili yılın kâr ve zarar hesabına gider olarak yazılır.

"Devamlı Tesisat" başlıklı 460'ıncı maddesinde ise "Devamlı olarak işletmede kullanılan gayrimenkuller ile menkullerin şartlara göre uygun indirimler yapıldıktan sonra bilançoya yansıtılacağı, bilançoya yansıtılacak üst sınırının maliyet değerleri olacağı" hükme bağlanmıştır.

Maddede ayrıca; "Maddi olmayan duran varlıkların da bu hükümlere tabi oldu-

ğu belirtilmektedir. Maddede belirtilen indirimler bilançonun pasifinde itfa ve yenileme akçeleri oluşturularak da gerçekleştirilebilir. Söz konusu varlıkların sigortalı olması halinde ise sigorta tutarlarının da bilançoda varlığın maliyet bedeline eklenir." denilmektedir.

## SONUÇ

Yukarıdaki açıklamalardan yola çıkıldığında; ömrü bir yıldan fazla ve belli bir tutarı aşan maddi duran varlıklar Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen şartlar çerçevesinde yok edilirler.

Böylece maddi duran varlık kullanıldığı muhasebe dönemlerine dağıtılarak gider yazılmış olur ve muhasebenin dönemsel kavramı yerine getirilir.

Her işletmede ancak özellikle sanayi işletmelerinde, aktifte önemli bir yer tutan sabit kıymetler aynı zamanda sağlıklı bir maliyet çıkartılabilmesi amacıyla ayrıca vergi matrahının tespitinde önemli bir rol oynamaktadırlar. İşte bu nedenle yasa koyucu bu sabit kıymetlerin yıl bazında yok edilmesini kurallara bağlamıştır.

## MÜKELLEFİYETİN VE TÜZEL KİŞİLİĞİNİN KAPATILMASI

> Zeki KAPTAN / SMMM

Meslek mensubumuzun günümüzde en çok karşılaştığı sorunun başında tüzel kişiliği devam ettiği halde limited ve anonim şirketlerin kapanışlarının yapılamaması nedeni ile ve ortaklık ve şahıs firmalarında da ortakların ve şahısların ortada olmaması nedeni ile devamlı olarak beyanname vermekte bu da meslektaşlarımıza yük olmaktadır. Bu durumun çözümlenmesi için Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü UYGULAMA İÇ GENELGESİ SERİ NO: 2004/13'te mükellefiyetin ve Tüzel kişiliğinin nasıl kapatılacağı açıkça belirtilmiştir Bu genelge üç bölüme ayrılmıştır.

I- İşi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi;

II- Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla , mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediği raporda belirtilen mükellefler;

III. Mükellefiyet kaydı terkin edilen mükelleflere ilişkin bilgi formu ile terk işlemlerinin süresinde yerine getirilmesinin önemi ve takibi.

Meslek mensubumuzu ilgilendiren bölüm birinci bölümdür.

A- İşi Bırakma,

B- İşi Bırakmanın Tespit Edilmesi,

C- Mükellefiyet Kaydının Terkin Edileceği Tarihin Belirtilmesi,

D- Takdire Sevk İşlemleri,

E- Takip İşlemleri,

F- Mükellefiyet Kayıtları Terkin Edilen Mükelleflerden Faaliyetine Devam Ettiği Tespit Edilenler Hakkında Yapılacak İşlemler,

G- Diğer Hususlar olarak açıklanmıştır.

Meslek mensubumuzu ilgilendiren ve yazımızın konusunu teşkil eden tüzel kişilerin ve şahıs ve adi ortaklıklarda işi bırakmalardaki sorunlarını çözümdür. (iç genelgede 2004 yılı öncesi zaman aşımına girdiğinden bu konuya değinilmeyecektir.) 31.07.2004 tarihinden sonraki sonra işi terk ettiği tespit edilen mükellefler hakkında yapılacak işlemleri. Aynen şöyle denilmektedir "31.07.2004 tarihinden sonraki dönemlerde işini terk eden, ancak işi terk keyfiyetini vergi dairesine bildirmeyen ve dosyasında işine devam ettiğine dair herhangi bir bilgi bulunmayan mükelleflerin mükellefiyet kayıtları, vergi dairelerince aşağıdaki araştırmalar yapıldıktan sonra terkin edilecektir.

1. Ticari, zirai veya mesleki kazanç sahibi gerçek kişiler ve ortaklıklar ile tüzel kişi mükelleflerden, birbirini izleyen iki döneme ait katma değer vergisi beyannamesini vermeyenlerin işyeri ve ikametgâh adreslerinde, ayrıca tüzel kişi mükelleflerin kanuni temsilcilerinin ikametgâh adreslerinde, katma değer vergisi beyannamesi verilmeyen son dönemi izleyen ay içerisinde gerekli yoklama işlemleri yapılarak ilgililerin işlerini ne zaman terk ettikleri; işyerinin yoklama tarihindeki durumu; işyerinde başkaları faaliyet gösteriyorsa hangi tarihten itibaren orada faaliyet

gösterdikleri; mükellefin mesleği ile ilgili teşekkül, birlik veya oda kayıtlarında yer alan bilgiler ile işyeri ve ikametgâh adreslerinin bulunduğu yer muhtarlık kayıtları araştırılarak adres değişikliği yapıp yapılmadığı hususları tespit edilecektir. Yukarıda belirtilen araştırma ve yoklamaların tamamlanmasını takip eden otuz gün içinde mükellefin bilinen adreslerinde, dosyadan sorumlu servis şefinin de katıldığı ikinci bir yoklama yapılarak ilgilinin bilinen adreslerinde bulunamadığını teyit eden bir yoklama fişi tanzim edilecektir. Yapılacak araştırma ve yoklamalar sonucunda işini terk ettiği tespit edilen, bilinen adreslerinde bulunamayan ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilemeyen mükelleflerin mükellefiyet kayıtları, ilgili müdür yardımcısının önerisi ve vergi dairesi müdürünün onayı ile terkin edilecektir. Bu işlemler en geç katma değer vergisi beyannamesi verilmeyen son dönemi izleyen dördüncü ayın sonuna kadar tamamlanacaktır. İşlemlerin süresinde ve eksiksiz olarak sonuçlandırılması hususu vergi dairesi müdürleri tarafından titizlikle takip edilecektir.

2. Basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden yıllık gelir vergisi beyannamesini süresi içinde vermeyenlerin beyanname verme süresini izleyen 3 ay içerisinde bilinen adreslerinde gerekli yoklama işlemleri yapılacaktır. Yapılan yoklama sonucunda işini terk ettiği tespit edilen, bilinen adreslerinde bulunamayan ve başka bir adreste faaliyete devam ettiğine dair bilgi edinilemeyen mükelleflerin mükellefiyet kayıtları ilgili müdür yardımcısının önerisi ve vergi dairesi müdürünün onayı ile terkin edilecektir.

3. Gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, ücret ve diğer kazanç ve iratlar nedeniyle mükellefiyet kaydı yapılan mükelleflerden, yıllık gelir vergisi beyannamesini süresi içinde vermeyenle-

rin, beyanname verme süresini izleyen üç ay içerisinde bilinen adreslerinde gerekli yoklama işlemleri yapılarak beyanname vermeme nedenleri tespit edilecektir.

Bu mükelleflerin, ilgili vergilendirme döneminde kazanç ve irat elde etmemiş olmaları veya elde ettikleri kazanç ve iradın, istisna sınırı içinde kalması ya da kazanç ve iradın elde edildiği kaynağın elden çıkarılmış olduğunun tespit edilmesi halinde, mükellefiyet kayıtları yukarıda belirtilen usule uygun olarak terkin edilecektir.

4. Vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme, araştırma ve yoklamalar sonucunda, işini terk ettiği tespit edilen, bilinen adreslerinde bulunamayan ve başka bir adreste faaliyete devam ettiğine dair bilgi edinilemeyen mükelleflerin mükellefiyet kayıtları, vergi inceleme elemanının bu hususları içeren raporuna istinaden inceleme elemanı tarafından tespit edilen terk tarihi; terk tarihi tespit edilememiş ise rapor düzenleme tarihi itibarıyla terkin edilecektir." denilmektedir. Yukarıda da anlaşıldığı üzere devamlı boş beyanname verilmesi adreste bulunamaması nedeni ile yoklama ile tespiti ve ilgili şef, müdür yardımcısı ve müdürün onayı ile mükellefiyet kaydı terk edilmektedir.

Meslek mensubumuzun karşılaştığı önemli konulardan birkaçı ise mükelleflerin vergi dairesine borcu bulunması, Sosyal Güvenlik Kurumu'na borcu olmasını da pratik çözüm beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesinin durdurulması ve bir dilekçe ile tüzel ve gerçek kişilerin olmadığını bildirilmesi, işyerinin gayri faal olduğunun yeni adresinin bilinmediğinin bildirilmesi ile Vergi Dairesi tarafında terkin işlemleri yapılacaktır. Ortakların Bağ-Kur borcunun kapatılması ise yukarıdaki işlemin yapılması ve Ticaret Sicilden şahıs veya tüzel kişiliğin terkin edilmesi gerekmektedir.

## SOSYAL GÜVENLİK KURUMU'NDA ASGARI İŞÇİLİK BİLDİRİMİNDE SON DÜZENLEMELER

> Osman BULUT / SMMM

### GİRİŞ

Sosyal Sigortalar Kurumu'ndaki gelişmeleri izlediğimizde bir işin imalatı ve bir hizmetin ifası için belirli bir çalışmanın yapılması gerekir. Yapılan çalışma ya insan gücüne ya da mekanik (makine) güce bağlı olabilir. SGK de süreç içerisinde mevzuat değişikliğine giderek işverenlerin fiili çalıştırdıkları işçileri kuruma bildirilmesini talep etmiştir. Talep doğrultusunda mevzuat değişiklikleri yaparak işverenler için yönlendirici olmuştur. Bu yönlendirme zaman içinde yönetmelik, tebliğler, genelgeler ve tüzükle olmuştur. Son düzenlemeler 16 Haziran 2006 tarih ve 26200 sayılı R.G. de yayımlanan 5510 sayılı Kanun'un 85. maddesinde sayılan kurum, kuruluş ve bankalar tarafından ihale mevzuatına göre yaptırılan her türlü işler ile gerçek veya tüzel kişiler tarafından yapılan özel nitelikteki inşaat işlerine uygulanacak asgari işçilik oranları ve bu yasanın uygulaması ile ilgili olarak 27/09/2008 tarih ve 27010 sayılı R.G.'de yayımlanan SGK Asgari İşçilik Tespit Komisyonu'nun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ayrıca 12/05/2010 tarih ve 27579 sayılı R.G.'de yayımlanan Asgari İşçilik Oranları Hakkında Tebliğ yürürlüğe konmuş bulunmaktadır.

Uygulamayı genellikle 2 kategoride sınırlamak mümkün bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, özel nitelikteki inşaat işleri (bina) ve benzeri işler; ikincisi ise ihale mevzuatına göre yaptırılan her türlü işler.

### A- BİNA İNŞAATI VE BENZERİ İŞLER

1- Yıl içerisinde başlayıp yıl içerisinde bitirilen özel bina inşaat (Örneğin 2010 yılı) birim maliyet bedeli olarak yapının sınıf ve grubuna göre Mim. Ve Müh. hizmet bellerinin hesabında kullanılacak yılların yapı yaklaşık birim maliyetleri hakkında tebliğde belirtilen tutarlar esas alınacaktır. 2010 yılı için tespit edilmiş bedel esas, asgari işçilik aşağıda gösterildiği şekilde hesaplanır.

İnşaat Yüzölçümü x 2010 Birim Maliyet Bedeli = Bina Maliyeti

Bina Maliyet x % 6,75 = Bildirilmesi Gereken Asgari İşçilik Tutarı

2- Yıl içerisinde başlayıp bir yıl sonra bitirilen özel bina inşaatı ( Örneğin 2009 başlangıç, 2010 bitiş tarihli) Birim maliyet bedeli olarak yapının sınıf ve grubuna göre 2009 yılı için tespit edilmiş bedel esas alınarak asgari işçilik aşağıda belirtilen şekilde hesaplanır.

İnşaat Yüzölçümü x 2009 Birim Maliyet Bedeli = Bina Maliyeti

Bina Maliyeti x % 6,75 = Bildirilmesi Gereken Asgari İşçilik Tutarı

3- 16/118 ek genelgede belirtildiği gibi bir konut yapı kooperatifi için 2003 takvim yılında başlayan bir inşaat, 2010 takvim yılında bitirildiği varsayılan, bina inşaat maliyet bedeli sınıf ve grubuna göre 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 yıllarına ait olup yapının

birim maliyet bedeli toplam yıl sayısına (6) bölünerek ve ortalama maliyet 2009 takvim yılı birim maliyet ile yeniden toplanıp ikiye bölünmesi ile elde edilecek ortalama maliyet bedeli ile çarpılarak bulunacaktır.

İnşaat Yüzölçümü x Ortalama Maliyet  
[(2003 + 2008 / 6) + 2009] / 2 = Bina Maliyeti

Bina Maliyeti x % 6,75 = Bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarı

SSK Genelgeler "268"e bak. Asgari işçilik oranı %25 eksiltiyle uygulanmak suretiyle kuruma bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarı bulunacaktır.

İşveren tarafından Kurum'a bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarından fatura mukabili ödemelerin düşülerek kalan kısmın işçilik olarak kuruma bildirilmesi şeklinde bir uygulama yapılması mümkün değildir.

Kurum'a bildirilmesi gereken asgari işçilikten az işçiliğinin bildirildiğinin tespiti olunması ve prim borcunun ödenmeyeceğinin işverence bildirilmesi halinde işyeri dosyası müfettiş incelemesine sevk edilir ve ancak bu aşamada fatura karşılığı ödemelerin nazara alınıp alınmayacağına müfettişçe karar verilir. Sigorta müfettişi tarafında işin asgari işçilik oranı esas alınarak hesaplama yapılır ve bu durumda işçilik oranının % 25 eksiltilmesi söz konusu değildir.

Yapılan değerlendirmeler sonucunda

1- İşverenin Kurum'a eksik işçilik bildiriminde bulunduğu saptandığında, belirtilen tutarın son aya mal edilerek karşılığı primlerin tahsil edilmesi;

2- Eksik işçilik bildirim tutarının son aya mal edildiğinden dolayı, son aya ait pi-

rim belgelerinin eksik verilmiş olması nedeniyle işveren hakkında 102. md.ye göre idari para cezası uygulanması;

3- Eksik işçilik bildiriminin ücret tediye bordrolarına eksik olarak intikal ettirilmesi ve yasal deftere gider olarak işlenmemesi nedeniyle son aya ait işyeri kayıtları SSIY ilgili maddesi hükmü gereğince geçersiz sayılmasından dolayı defter türü dikkate alınarak idari para cezası uygulanması;

4- Yukarıda belirtilen 3 maddesinin uygulamasından sonra Kurumca da başkaca bir sakınca yoksa işverene ilişiksiz belgesinin verilmesi;

5- En son ay itibarıyla 5510 sayılı Yasa kapsamından çıkartılması;

6- Yapılan tüm değerlendirmeler ihale konusu işler için de geçerli olunacağı tabidir;

7- Raporlamalarda bu değerlendirilmelerin önerilmesi gereklidir.

## **B- İHALE KONUSU İŞLER**

İhale ve emanet suretiyle yapılan işlerde ödenen (KDV hariç) malzeme fiyat fark ve akreditif dahil toplam istihak tutarına, işin asgari oranının % 25 ekisi uygulanarak işin kesin veya geçici kabulünün noksansız olarak yapıldığı tarihten sonra Kurum ünitesi tarafında asgari işçilik hesaplaması yapılır.

Dolayısıyla işverene kesin istihak miktarı belli olmadan, peşinen asgari işçilik hesaplaması yapılması ve bu hesaplamadan tenzilat miktarının düşürülmesi de mümkün bulunmaktadır. Kurum ünitesinde yapılacak bu hesaplama işveren tarafından kuruma verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde gösterilen kazançlar toplamı esas alınarak yapılır.

Uygulamaya Örnek:

İşle İlgili Bilgiler:

-Yapılan İş: makinasız taş kırma işi

-İhale makamından alınan hak ediş:  
400.000,00 TL

-Kuruma bildirilen işçilik:  
121.000,00 TL

-İşçilik nisbeti % 40

Kurum yeterli işçilik bildirip bildirmediğini  
şu şekilde hesaplayacaktır.

$400.000,00 \text{ TL} \times 40 = 160.000,00 \text{ TL}$

bu meblağın % 25 eksiği

$160.000,00 \times \%25 \text{ eksiği} = 40.000,00 \text{ TL}$

$160.000,00 - 40.000,00 = 120.000,00 \text{ TL}$

İşveren Kurum'a 121.000,00 TL işçilik bildirildiğinde işveren hakkında şikayet veya ihbar olmadığı sürece yeterli işçilik bildirmiş sayılacaktır.

İhale konusu işin hizmet ihalesi olması durumunda, hizmet ihalesi veren kurum sözleşmenin bir örneğini ilgili kurum ünitesine gönderilecektir. Kurum bu durumda sözleşmedeki şartlar ve yönetmelik hükümlerine göre işlem yapacaktır. Uygulamada 2 türlü işlem yapılmaktadır. Bir tanesi işçi adedine dayalı uygulama, çalıştırılan işçi adedine göre puanla tutulacak ve ödenen fiili ücret üzerinden SGK'ye asgari işçilik bildirilmesi gerekir.

Bu tür uygulamalar sadece hizmet ihalesinde olmayıp çalışacak işçi sayısı kayıtlı tüm diğer ihale konusu işlerde aynen uygulanmaktadır.

İhale Konusu İşin Birkaç İşçilik Nispetini Birlikte Kapsaması;

En büyük sorunlardan bir tanesi olup tatbikatta yaşanılmaktadır. Bu uygulama uzun süre işverenlerin sızlanmasına neden olmuş ve halen de olmaya de-

vam etmektedir. Yapılacak işlem kanaatimizce ihale makamı ayrı ayrı yüzde usulüne göre bulunup hak ediş bu oran üzerinde işlem yapılır. İleride sonucu mahkemeden seçtikleri bilirkişi görüşlerine bağlanacağı yerde daha radikal bir çözümdür diyebiliriz.

Bir diğer konu ise "İhale Konusu İşlerde Kesin Kabul"den sonra işçilik bildirilmesi, yargı kararlarında ilgili dosya üzerinde kuruma işçilik bildirilmez; ancak tatbikat, bu hükme pek uymamaktadır. Yeni bir dosya açılması gerekir ve kesin kabulden sonra bildirilen işçilikler dikate alınmaz.

Asgari İşçilik Bildiriminde Son Düzenlemelerde bir tanesi de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile YMM'lerce işyeri kayıtlarının incelenmesi usul ve esasları ile 3568 sayılı SM, SMM ve YMM Kanunu'na göre yetki verilmiş işyeri kayıtlarının incelenmesi sonucu kuruma bildirildiği tespit edilen işçilik tutarlarının uygunluğunun sağlanması ile kuruma yeterli işçilik bildirilmediği tespit edilen işyerlerine, tespit edilen fakat işçilik tutarı üzerinden hesaplanarak prim ve gecikme zammı tutarı ile idari para cezalarının uygulanması usul ve esasları düzenlenmiştir.

Önemli hususlar aşağıda belirtilmiştir.

**1- İnceleme:** İhale konusu işler ile özel bina inşaatı işyerleri ile ilgili olarak Kurum'dan ilişiksiz belgesi talep eden işverenlerin işyeri kayıtları; Kurum'un denetim yetkisi saklı kalmak kaydıyla işçilik tutarının tespiti amacıyla 01/06/1998 tarih ve 3568 sayılı Kanun'a göre Türmob tarafından ruhsat verilmiş, çalışanlar kütüğüne kayıtlı meslek mensubu tarafından incelenebilir. Burada önemli husus, ruhsat ve çalışanlar kütüğüne kayıtlı olanlar önem arz etmektedir.

## 2- İncelemede dikkate alınacak hususlar:

a- İhale Konusu İşler; İhale konusu işin kesin ya da geçici kabulünün noksansız yapıldığına ait bilgilere ve ihale makamı yazısı dikkate alınmalıdır. Malzeme fiyat farkı ve akreditif bedeli varsa tutarlar ayrı ayrı ve bu ödemeler dahil edilerek işverene idarece ödenen toplam istihkak miktarına, işin tanımı yapılarak incelemede dikkate alınacak asgari işçilik oranına, işin sözleşmesinde çalıştırılacak işçi sayısı dikkate alınacaktır.

Öncelikle bu işçilerin sigortalılık niteliğine muhasebe kayıtlarına intikali, ayrıca prime esas kazançlar ile prim gün sayılarının eksiksiz olup olmadığına,

İstihkakların döviz şeklinde olması halinde dövizin ödeme yapıldığı tarihteki TCMB

Belirlenen döviz satış kuru üzerinden YTL'ye çevrilerek bulunan tutara,

b- Ancak 06.08.2003 tarih 4958 sayılı yasa ile meslek mensuplarının SGK'deki yetkileri yasal statüye kavuşturulmuştur. İnceleme ve rapor düzenleme usul ve esasları tebliğle açıklanmıştır. Çeşitli iş kollarına ait asgari işçilik oranlarını gösterir tebliğ ile de fiilen rapor düzenlenmeye başlanılacaktır.

Yapılan tüm bu düzenlemeler ışığında kanımızca belirli konular hakkında açıklık getirilememiştir. Birincisi, meslek mensuplarının ücret konusu açıklığa kavuşturulmamıştır. Bu konularda meslek odalarına önemli görev düşmektedir. İkincisi, meslek mensuplarına karşı inceleme hakkı verilmemesi ve fiilen belge üzerinden inceleme yapılması sonucu bir kanaata ulaşılabilecektir. Dolayısıyla fiili tespitin kaydı tespit ile destekleyerek daha sağlıklı bir sonuca ulaşılabileceği kanaatindeyiz. Üçüncüsü, şayet karşı inceleme hakkı verilseydi meslek mensubunun bulunduğu yer (il veya ilçe) dışında ise incelemenin nasıl ve nerede yapılacağı konusudur. Dördüncüsü, Kurum ünitelerince tutulan iş yeri dosyalarının incelenmesi gerektiğinde herhangi bir yöntem belirlenmemiştir. Beşincisi, asgari işçilik oranlarının tereddüt edilmesi konusunda Kurum veya ihale makamı - ruhsat makamı ile yazışma usul ve esasları belirlenmemiştir. Tüm bu şartların göz önünde bulundurulması, bilinen bir gerçektir.

### SONUÇ :

Bina inşaatı ve benzeri işler ile ihale konusu işler SGK tarafından yayımlanmış olan genelgeler, SGK İşlemleri Yönetmeliği ve SMM ve YMM'lerce işyeri kayıtlarının incelenmesi usul ve esasları hakkındaki yönetmeliklerin irdelenmesinde fayda olduğu kanısındayım.

## VERGİ AFFI

> **Nazlı KOCABIYIK** / SMMM

Vergi devletin kamu hizmetinin karşılanması amacıyla kişi ve kuruluşlardan egemenlik gücüne dayanarak topladığı paralardır.

Anayasamızın 73. maddesine göre herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Yine anayasamızın 73. maddesine göre vergi genel, eşit ve mali güce göre uygulanmalıdır. Yani herkes (din, dil, ırk veya sosyal sınıf gözetmek-sizin) mali gücüne göre vergi ödemek zorundadır. Vergi ödemek bir vatandaşlık görevidir. Kimsenin vergi ödememek, ertelemek ödeyeceği vergiyi devretmek gibi bir hakkı yoktur. Devlet vergiyi egemenlik gücüne dayanarak (zorla) toplar ki bu da vergi ödememenin cezalandırılabilir bir suç olduğunun göstergesidir. Vergiler, devletin kamu hizmetlerinin finansmanını sağlarken aynı zamanda devleti sosyal, ekonomik ve politik hayata müdahale etmesini de sağlayan bir araçtır.

Türkiye'de kayıtdışının %60 oranlarında olduğu düşünüldüğünde devletin ve mükellefin bu konuda anayasaya ne kadar uyduğu tartışma konusudur. Sosyal, politik ve ekonomik müdahale ve mücadele Türkiye'de yıllardır kayıt içinde bulunan %40'lık kesimle gerçekleşmiştir. Tüm az gelişmiş ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de vergi toplama en büyük payı, dolaylı vergiler (KDV, ÖTV vs..) oluşturmaktadır. Bunun sebebi, vergi toplamının en kolay yolu olmasıdır.

Hükümetler hemen her dönemde kayıt

dışı ile mücadele etmiş vergi toplama oranlarını artırmaya çalışmıştır. Özellikle kayıtdışının bu derece yüksek olması, hem vergide adaletsizliğe hem de vergisini ödeyen mükellefi ağır ekonomik yükün altında bırakmıştır. Kayıtdışı ekonominin bu denli fazla olması, mükellefi haksız rekabetle baş başa bıraktığı gibi yeni yatırımların oluşmasına en büyük engeldir.

Türkiye'de hemen her hükümet gerek seçim kaygısıyla gerekse ekonomik darboğazların aşılması ve mükellefin kazanılması amacıyla vergi affını gündeme getirmiştir. Her defasında "son af" olduğunu bir daha vergi affı uygulamasının olmayacağını vurgulamıştır. Daha 2003 yılında vergi barışının çıkarılmasıyla dönemin maliye bakanı Kemal Unakıtan bir daha vergi affı yapılmayacağını söylemiş ve bazı kamu alacaklarının uzlaşma yoluyla tahsiline gidilmiştir. Ancak yaşanan gelişmelere bakıldığında Türkiye'de vergi affının modası geçmeyen bir gelenek olduğunu görmekteyiz. Vergi affı, ilk kez ikinci Murat döneminde uygulanmış ve çok sevilmiş olmalı ki hemen her dönem hükümeti tarafından uygulanarak günümüze kadar gelmiştir. Vergi affı aynı zamanda hükümetin yanlış maliye politikası uyguladığının ve vergi toplamakta güçlük çektiğinin en büyük göstergesidir.

2003 yılında 4811 sayılı Kanun'un kesinleşmiş kamu alacaklarına ve kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacaklarına ilişkin düzenlemeler yapılmış olup taksitle ödeme imkânı getirmiştir. Hükümet bu kanunla 4 katrilyon

yon 700 milyar lira tahsilat yapmıştır.

Ağustos 2008'de SGK, borç yapılandırması yapmış 5510 sayılı Kanun'un geçici 24. maddesi kapsamına giren borçları anılan madde hükümlerine göre yapılandırmış; söz konusu madde kapsamına giren borçları, bu maddede belirtilen şartlara göre peşin veya on iki aya kadar taksitler halinde ödeme imkânı getirmiştir.

Ve yine 29.11.2010 tarihli Kanun tasarısına göre bazı alacakların yeniden yapılandırılması sosyal sigortalar ve genel sağlık sigortası kanunu ve diğer kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına dair kanun tasarısına göre yaklaşık 300 kalem vergide ödeme kolaylığı getirilmesi amaçlanmaktadır. Cumhuriyet tarihinin en kapsamlı vergi affı olduğu gözlenen borç yapılandırma planına göre vatandaş borcunu 36 aya kadar vadelenirerek ödeyecek.

Kamu alacaklarının yeniden yapılmasına ilişkin yasa tasarısı kapsamına maliye, gümrük müsteşarlığı, SGK, il özel idareleri, TEDAŞ (7 özel dağıtım şirketi dahil), TRT, KOSGEB, TOBB ve OSB'lerin girdiğini belirterek tasarıya göre, vergi alacaklarında 31 Temmuz 2010'dan, SGK primlerinde Haziran 2010'dan önceki dönemin kapsamda olacağını, elektrik ve su alacaklarında da 31 Temmuz 2010'dan önce ödenmesi gerekenlerin dikkate alınacağını ifade etmektedir. Bu kapsama 2010 yılına ilişkin 31 Temmuz 2010 tarihinden önce tahakkuk eden emlak vergisi, çevre temizlik vergisi, motorlu taşıtlar vergisi de dahil olacak.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2007 yılında yaptığı Türkiye'de "Mükelleflerin vergiye bakışı" anketine göre; vergi affı ve uzlaşma konusunda mükelleflere yöneltilen sorular sonucunda bu uygulamaların vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlık olacağı ve gönüllü uyum derecelerini düşüreceği ortaya çıkmıştır. Mükelleflerin vergi yüküne bağlı ifadelerde verdikleri yanıtta göre vergi yükünün artırılmasının da çeşitli yollarla vergiden kaçınmayı artırdığı görülmektedir. Vergi oranlarında görülen artışa bağlı olarak mükellefler, gönüllü uyumdan vazgeçmekte ve vergiye yönelik olumsuz tepkiler göstermeye başlamaktadır. Bunlar vergi kaçırma, tüketimi kısma, yatırımı erteleme vs.dir.

Yapılan araştırmadan da anlaşılacağı üzere vergi affı, bir defaya mahsus olmadığı takdirde Türkiye'yi hiçbir noktaya taşımayacak, aksine vergisini düzenli ödeyen mükellefin devlete olan bağlılığını sarsacaktır. Burada çözüm, mükellefte vergi ahlakı anlayışının yerleştirilmesi; vergide adaletin sağlanabilmesi için vergi oranlarının gerekirse yeniden düzenlenmesi ile ortaya çıkacaktır.

Türkiye'de vergide adaletsiz bir dağılımın olduğu açıkça görülmektedir. Vergi toplama, ceza kesme ya da af yöntemi ile sağlanamaz. Vergi toplamak, ancak vergide adil bir sistemin oturtulması ve mükellefe vergi ahlakının işlenmesi ile olur. Hükümetlerin görevi vergi cezası kesmek, daha sonra cezaları da ödenmeyen vergileri af yoluyla toplamak değil; vergide dengeli ve adil bir sistemin oturtulmasını sağlamaktır.

## SİGORTALILARIN VE İŞVERENLERİN BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ

> **Sultan TUTGAÇ** / SM

Sosyal Güvenlik Kanunu'nun, 12 Mayıs 2010 tarihli ve 27579 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren; "İstirahatlı Olan Sigortalıların İşyerinde Çalışmadıklarına Dair Bildirimin İşverenlerce Sosyal Güvenlik Kurumuna Gönderilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ" ile sigortalıların istirahatli oldukları sürelerde, işyerinde çalışmadıklarına dair bildirim işverenlerce elektronik ortamda gönderilmesi zorunluluğu getirilmiş ve bildirim gönderilmemesi veya süresinde gönderilmemesi durumunda idari para cezası uygulaması öngörülmüştür.

Tebliğin ardından, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığınca, uygulamaya yönelik 25 Mayıs 2010 tarihli ve 2010/66 sayılı genelge yayımlandı.

Bu tebliğ ve genelgeye göre sigortalıların ve işverenlerin nasıl sorumluluk üstlendiklerini kısaca hatırlayalım.

**Sigortalının Sorumluluğu :**

Bu tebliğin yayımlanmasından önce de işverenlerin, e-portal üzerinden SGK'ye çalışamazlık ve vizite kaydı girişi yapmaları mecburiyeti bulunuyordu.

Cari ay içinde süresi dolmayan istirahat raporları dışında, en geç aylık sigorta prim bildirgesinin verilme tarihi olan ayın 23'üncü gününe kadar Kurum'a verilen EK 10, eksik gün bildirim formları ile birlikte ibraz edilen istirahat raporlarının da bu tarihe kadar işveren tarafından e-SGK portalına giriş yapılması

zorunlu bulunmaktaydı.

Sigortalıların işyerine gelemedikleri günleri tevsik etme zorunluluğu bulunmaktadır.

İstirahat raporu alan sigortalılar ya aynı gün işverene istirahat raporunu ibraz etmek ya da işverene haber vermekle beraber istirahat bitiminde raporunu ibraz etmekle mükelleflerdir.

Özetle; sigortalının tek sorumluluğu, sağlık tesisi tarafından düzenlenmiş istirahat raporunu en geç işbaşı yaptığı gün ibraz etmektir.

**İşverenin Sorumluluğu**

İşverenin bildirim yükümlülükleri, 2010/66 sayılı genelgede üç ana özellik şeklinde açıklanmıştır.

1- Üç Güne Kadar Verilen İstirahat Raporu:

Bilindiği gibi, Sosyal Güvenlik Kurumu hastalık nedeniyle düzenlenmiş istirahat raporundan ilk iki güne iş göremezlik ödeneği vermemektedir. Eğer istirahat raporu, hastalık nedeniyle iki gün istirahat olarak yazılmışsa işverenin gerek tebliğde belirtilen gerekse de 2010/66 sayılı Genelge'de belirtilen bildirim yükümlülüğü kapsamına girmemektedir. Ancak istirahat raporu, iş kazası nedeniyle düzenlenmişse istirahat raporunun ama 3 gün olsun ama 30 gün olsun rapor bitiş tarihini takip eden 5 iş günü içinde mutlaka bildirim yapılması

gerekmektedir.

Hastalık nedeniyle düzenlenen istirahat raporlarında Kurum, ilk iki güne ödenek vermezken; iş kazası nedeniyle düzenlenmiş istirahat raporlarında süresi kaç gün olursa olsun her gün için ödenek vermektedir.

## 2- On Güne Kadar Düzenlenen İstirahat Raporları:

On güne kadar düzenlenmiş istirahat raporları için bildirim yükümlülüğü, istirahat süresini takip eden gün başlar ve 5 iş günü içinde elektronik ortamda kuruma bildirilmesi gerekmektedir.

## 3 -On Günden Fazla Süreli İstirahat Raporları:

On günden fazla süreli istirahat raporu denince aklımıza genellikle, doğum yapan kadının aldığı rapor veya ameliyat sonrası alınan rapor gelir.

Bilindiği gibi, sigortalı kadının doğumdan önce 8 hafta, doğumdan sonra da 8 hafta olmak üzere 16 hafta izin hakkı bulunmaktadır. Ameliyat vb. durumlarda da sigortalılara 10 günden fazla istirahat raporu düzenlenebilmektedir.

Sigortalıya 10 günden fazla istirahat raporu verilmesi durumunda kendisine iki seçenek sunulmuştur. Eğer iş göremezlik ödeneğini 10'ar günlük sürelerle almak istiyorsa bu durumu işverene bildirmek zorundadır. Bu durumda çalışamazlık girişinin, 10'ar günlük sürenin bitimini takip eden 5 iş günü içinde elektronik ortamda gönderilmesi gerekmektedir.

Eğer istirahat raporu 10 günden fazla uzun süreli ise ve sigortalı kendisine 10'ar günlük sürelerle iş göremezlik ödeneğinin verilmesini talep etmiyorsa

istirahat süresi kaç gün olursa olsun istirahat süresinin bitimini takip eden 5 iş günü içinde, elektronik ortamda kuruma gönderilmesi gerekmektedir.

Sonuç:

a- Hastalık nedeniyle düzenlenen ve süresi 2 gün olan istirahat raporları için çalışamazlık girişinin yapılmasına gerek yoktur.

b- İstirahat raporu, iş kazası nedeniyle düzenlenmişse raporun süresine bakılmaksızın elektronik ortamda Kurum'a bildirilmesi gerekmektedir.

c- 10 güne kadar düzenlenen istirahat raporlarının bildirimini, istirahat süresinin bitimini takip eden 5 iş günü içinde yapılması gerekmektedir.

d- 10 günden fazla düzenlenen istirahat raporları için iki yol bulunuyor;

- Sigortalı, 10 günlük sürelerde iş göremezlik ödeneği almak istiyorsa 10 günlük sürenin bitimini takip eden 5 iş günü içinde bildirim yapılması gerekmektedir.

- Sigortalının böyle bir talebi yoksa raporun bittiği günü takip eden 5 iş günü içinde bildirim yapılması gerekmektedir.

e- Yukarıda sıralanan bildirim sürelerinde bildirim yapılmadığının tespit edilmesi halinde, işverene 5 iş günü içinde bildirim yapılması için yazı ile tebliğ yapılır. Bu tebligata rağmen işvereni bildirmesi yapmazsa o zaman idari para cezası uygulanabilecektir.

Başka bir ifade ile; işyerinin bağlı olduğu Sosyal Güvenlik Müdürlüğü tarafından tebliğ yazısı gönderilmeden idari para cezası uygulanmayacaktır.

## DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMeye DEĞİL, MAHKEMEYE İBRaz EDİLMESİNİN HUKUKİ SONUÇLARI NELERDİR?

> Eda KAYA / Denetçi

Vergi mükellefleri tarafından, ticari defter ve belgelerinin vergi incelemesine yetkili olanlara ibrazı zorunludur. 213 sayılı VUK hükümlerine göre vergi incelemesine yetkili olanlara mükellefler tarafından defter ve belgelerin vergi incelemesi için ibrazı zorunludur. Özellikle KDV uygulamasında KDV indirimi açısından mükellefler tarafından kullanılan defter ve belgelerin ibrazı gerekmektedir. İbraz edilmeyen kayıtların mükellef beyanlarının doğruluğunun tespiti açısından defter ve belgelerin "kanıt" olarak gösterilmesi mümkün bulunmamaktadır. 213 sayılı VUK'a göre mükellefler tarafından defter, kayıt ve belgelerini 5 yıl saklanması ve bu müddet içerisinde istenildiği takdirde incelemeye yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur. Ancak uygulamada kimi zaman mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerini vergi inceleme elemanlarına ibraz etmeyip bilahare vergi mahkemesi aşamasında mahkemeye veya bilirkişiye ibrazı yoluna gittikleri görülmektedir. İnceleme elemanı tarafından defter ve belgeleri istenilen mükellefin 15 gün içerisinde ibrazı gerçekleşmemesi halinde inceleme elemanları bu işlemi bir kez daha yazılı olarak talep etmektedirler.

Bazı hallerde inceleme elemanları mükelleflerin muhasebecileri ile telefonla temasa geçerek mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerini talep edebilmektedirler. Defter ve belge ibraz etmeme nedeniyle mükelleflerin genellikle KDV indirimlerinin reddedilmiş olduğunu görmekteyiz. Bazı hallerde mükellefler defter ve belgelerini daha sonra vergi mahkemesine veya temyiz safhasında da Danıştay'a ibraz edebilmektedirler. Yaşanan bir olayda, mahkemeye ibraz edilen defterlerini mahkemece vergi idaresinin incelenmesine sunulması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

***Bazı hallerde mükellefler defter ve belgelerini daha sonra vergi mahkemesine veya temyiz safhasında da Danıştay'a ibraz edebilmektedirler. Yaşanan bir olayda, mahkemeye ibraz edilen defterlerini mahkemece vergi idaresinin incelenmesine sunulması şeklinde ortaya çıkmaktadır.***

Diğer taraftan, Danıştay 7. Dairesi tarafından verilen bir kararda da şöyle denilmektedir: "Davada, mahkemece biçimsel kurallara uygun ve gerçek mahiyetle uygun olup olmadıklarının saptanması amacıyla kendisine sunulan defter ve belgeler üzerinde davalı vergi idaresince inceleme yapılmasına olanak sağlanması ve idarece yapılacak bu incelemenin

sonucu alındıktan sonra uyuşmazlığın karara bağlanması gerektiğinden, dava hakkında bu yapılmadan hüküm tesisinde isabet bulunmadığına" şeklinde karar verilmiştir.

Yine, Danıştay VDDGK tarafından verilen bir kararda, defter ve belgelerin yangın dolayısıyla zayi olması nedeniyle inceleme elemanına ibraz edilmemesi durumunda belgelerin temin olunarak ilgili mahkemeye ibraz edilmesi suretiyle açılan bir dava şöyle karara bağlanmıştır: "indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin davacı şirkete yapılan teslim veya hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde yer alıp almadığının tespiti için, ibraz edilecek bu faturalardan vergi dairesi de haberdar edilip gerçek mal teslimi ve hizmeti alımına ilişkin olup olmadıklarının araştırılması ve gerekirse bu konuda bilirkişi incelemesi yaptırılması ve bu araştırmaların sonuçları değerlendirilmek suretiyle karar verilmesi

gerektiği"ne hükmetmiştir.

Yine DVDDGK tarafından verilen bir başka kararda da belirtildiği üzere, "defter ve belgelerin incelemeye değil mahkemeye ibraz edildiğinde tarhiyat defter ve belgeler incelendikten sonra yapılmalıdır" şeklinde kararları bulunmaktadır.

Sonuç olarak; mükellefler tarafından vergi incelemesi sürecinde denetim elemanına sunulmayan defter ve belgelerin bilahare mahkemeye sunulması da mümkündür. Böylece mahkeme, bu kayıtların idare tarafından ivedi bir biçimde incelenmesi sağlanılarak buna göre mahkemeler tarafından sonuca göre karar verilecektir.

## ADRESİNDE BULUNMAYAN MÜKELLEFLERLE İLGİLİ UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

> **Ali TEKİN** / Denetçi

Bilindiği gibi, Maliye Bakanlığı bir iç genelgeye dayalı olarak adresinde bulunmayan mükelleflerin vergi kayıtlarını otomatik olarak silmektedir. Önceleri bir iç genelge ile yapılmakta olan bu uygulamalar daha sonraları VUK'a eklenen bir hüküm ile kanuni dayanağını elde etmiş bulunmaktadır. Ne var ki uygulama, bu haliyle de pek çok uyumsuzluğa neden olabilmektedir. Çünkü adresinde olmayan şirketlerin çeşitli nedenlerle iş yaptığı kişilere düzenlediği faturalar hakkında uygulamada pek çok sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Vergi daireleri 213 sayılı VUK'un 160. maddesinin son fıkrasında yer alan yetki ile mükellefleri adreslerinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet işlemlerini derhal kapatmaktadırlar. Durum böyle olunca da bu tür mükelleflerle iş yapan kişiler mağdur olabilmektedirler. Söz konusu maddede hükmüne göre, "mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bunların bastırmış veya tasdik ettirmiş oldukları belgeler ve kullanmış oldukları ödeme kaydedici cihazlara ilişkin bilgiler Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek araçlarla duyurulur." hükmüne göre Maliye Bakanlığı'nın bu tür mükellefleri ilan ederek kamuoyuna bildirmesi zorunludur.

Maliye Bakanlığı özellikle adresinde olmayan ticari, mesleki veya diğer grup mükelleflerin adresinde bulunmamaları halinde idare yönünden önemli problemler ile karşı karşıya gelmektedir. Bu mükelleflerin adreslerinde bulunmayışı dolayısıyla bunlar hakkında hiçbir

tebligat yapılamamakta veya bunların borçlarını tahsil için vergi dairesi memurları adreslerine gittiği zaman adreslerinde bulamamaktadır. Böyle bir durum karşısında idare kendisine kayıtlı olan net mükellef sayısını kavramak ve de bu mükelleflerle sürekli zaman kaybetmemek bakımından kayıtlarını silme yetkisine kavuşmuştur.

Aynı problem adresinde bulunmayan anonim veya limited şirketler yönünden de söz konusu olmaktadır. Vergi daireleri de limited ve anonim şirket yönünden adresinde bulunmayan şirketleri de otomatik olarak mükellefiyet kayıtlarını silmektedirler. Oysaki gerek genelge ve gerekse yasa hükmüne göre ticaret şirketleri bakımından mükellefiyetin sonlanması için TTK hükümlerine göre yapılması gereken tasfiye veya iflas merasimlerinin tamamlanmasına bağlıdır. Başka bir ifade ile, şirketlerin işi terk etmeleri hali ancak tüzel kişiliğin ortadan kaldırılmasına yani tüzel kişilik peçesinin çıkartılmasına bağlıdır. Bu nedenle, tüzel kişiliği ortadan kaldırmamış bir ticaret şirketini vergi mükellefiyeti kaydının sonlanması idare tarafından tek başına yapılabilecek bir iş değildir. Çünkü gayrifaal şirketlerin, ticaret sicil müdürlüklerinden kayıtlarının silinmesi dahi belirli bir tasfiye prosedürlerini yerine getirmiş olmasına bağlıdır. Gerçekten de uzun süre faaliyeti olmayan bir şirketin kaydının silinebilmesi için ticaret sicili mutlak surette tasfiye prosedürlerinin yerine getirilmesini istemektedir. Aksi takdirde, emeklilik zamanı

gelmiş olan gayrifaal bir şirketin ortağı emekli olamamaktadır. Uygulamada bu konuda pek çok sorunla karşılaşmaktadır. Ancak kesin çözüm olarak ticaret sicilinden bu gayrifaal şirketin kaydının silinebilmesi için tasfiye veya iflas hükümlerinin yerine getirilmesi istenmektedir.

Vergi daireleri 213 sayılı Kanun'un 160. maddesinde yer alan duyuru ve ilan sistemini yerine getirmeyerek bu gayrifaal şirketlerden bir şekilde mal ve hizmet alan mükelleflerin menfaatlerini dikkate almamaktadır. Yüksek mahkeme Danıştay tarafından verilen bir çok kararda adresinde bulunmayan şirketlerin yaptıkları işler veya sattıkları mallarla ilgili olarak alıcı firmalara sahte fatura iddiasıyla işlem yapılamayacağına karar vermektedir. Salt adreste bulunmamak sahte fatura düzenlemek gibi bir fiili gerektirmeyeceği mahkeme kararlarında gerekçe olarak gösterilmektedir.

Çeşitli mükelleflerin VUK 160/4 md. hükmüne göre, yapılması gerekli ilanlar, idare tarafından bugüne değin ihmal edilmesi sonucunda bilmeden kullandıkları fatura veya diğer belgeler özellikle alıcı şirketler yönünden sıkıntılar yaşatmaktadır. Bir mükellefin mal veya hizmet aldığı şirketin adresinde olmayı-

şı dolayısıyla sahte fatura kullanımı durumuna düşmesi önemli bir sorundur. Gelir idaresinin bir an önce VUK 160/4 hükmüne dayalı olarak gerekli duyuruları yaparak gayrifaal şirketleri kamuoyu ile paylaşması gerekmektedir. Bir tüzel kişiliğin gayrifaal olma gerekçesine dayalı olarak mükellefiyet kaydı sonlanacak ise tüzel kişiliğinin de beraberinde sona ermesini sağlayacak yasal düzenlemelerin ivedililikle yapılması zorunludur.

***Bir tüzel kişiliğin gayrifaal olma gerekçesine dayalı olarak mükellefiyet kaydı sonlanacak ise tüzel kişiliğinin de beraberinde sona ermesini sağlayacak yasal düzenlemelerin ivedililikle yapılması zorunludur.***

Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bir kararda, "limited şirketlerin TTK'nunda yer alan hükümlere göre kurulup, faaliyet gösteren tüzel kişilikler olup, yine bu kanunda yer alan koşullar dahilinde infisah ya da tasfiye yoluyla tüzel kişiliği sona ermektedir. Bu yasal prosedür yerine getirilmeden şirket tüzel kişiliği ortadan kalkmadığına göre, VUK 160. maddesi uyarınca re'sen terkin işlemi yapılması mümkün olmayıp, bu yöndeki talebi reddeden

davalı idare işleminin iptali yolundaki mahkeme kararında isabet görülmemiştir." şeklindeki gerekçe ile Danıştay idarenin mükellefiyeti sonlandırma işlemini iptal etmiştir. Aynı gerekçe, mükellefiyeti re'sen silinen gerçek kişiler açısından da geçerli olabileceği gibi kolektif veya adi komandit şirketler açısından da geçerli olmaktadır.

## İZMİR SMMMO DAYANIŞMA DERGİSİ

### HAKEM KURULU

|               |                       |                                 |
|---------------|-----------------------|---------------------------------|
| Prof. Dr.     | Ahmet Hayri DURMUŞ    | (İstanbul Ticaret Üniversitesi) |
| Prof. Dr.     | Başar Ataman AKGÜL    | (Marmara Üniversitesi)          |
| Prof. Dr.     | Can Şınga MUGAN       | (Ortadoğu Teknik Üniversitesi)  |
| Prof. Dr.     | Ercan BAYAZITLI       | (Ankara Üniversitesi)           |
| Prof. Dr.     | Feryal Orhan BASIK    | (İstanbul Üniversitesi)         |
| Prof. Dr.     | Gürbüz GÖKŞEN         | (Marmara Üniversitesi)          |
| Prof. Dr.     | Hülya TALU            | (İstanbul Üniversitesi)         |
| Prof. Dr.     | M. Banu DURUKAN       | (Dokuz Eylül Üniversitesi)      |
| Prof. Dr.     | Münir ŞAKRAK          | (Marmara Üniversitesi)          |
| Prof. Dr.     | Nihat KÜÇÜKSAVAŞ      | (Çukurova Üniversitesi)         |
| Prof. Dr.     | Ömer LALİK            | (Maltepe Üniversitesi)          |
| Prof. Dr.     | Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU | (Galatasaray Üniversitesi)      |
| Prof. Dr.     | Süleyman YÜKÇÜ        | (Dokuz Eylül Üniversitesi)      |
| Prof. Dr.     | Şükrü KIZILOT         | (Gazi Üniversitesi)             |
| Prof. Dr.     | Yurdakul ÇALDAĞ       | (Gazi Üniversitesi)             |
| Prof. Dr.     | Yüksel Koç YALKIN     | (Ankara Üniversitesi)           |
| Doç. Dr.      | Güven SAYILGAN        | (Ankara Üniversitesi)           |
| Prof. Dr.     | Serdar ÖZKAN          | (Dokuz Eylül Üniversitesi)      |
| Doç. Dr.      | Erdal ÖZKOL           | (İzmir Ekonomi Üniversitesi)    |
| Yrd. Doç. Dr. | Esin TAYLA N          | (Dokuz Eylül Üniversitesi)      |
| Yrd. Doç. Dr. | Masum TÜRKER          | (İstanbul Ticaret Üniversitesi) |
| Yrd. Doç. Dr. | Mine TÜKENMEZ         | (Dokuz Eylül Üniversitesi)      |
| Yrd. Doc.Dr.  | Orhan ÇELİK           | (Ankara Üniversitesi)           |

**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 Kurulu'nca 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 yayımlanmaz. 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:

- Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
- Başlığın sağ alt tarafında yazarın adı ve unvanı gösterilmelidir.
- Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda

gösterilmelidir.

d. İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 sözcüğü 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, Volume19, Number 2, s. **79-103**.

**Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmî Gazete.**

8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.

9- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın disketteki biçimiyle yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.

### **Yazışma Adresi**

#### **Yavuz ÖZMAKAS**

Dayanışma Dergisi

Şehit Fethi Bey Caddesi No: 53/3

Pasaport/İZMİR

**Tel :** (0.232) 441 96 33

**Faks :** (0.232) 441 95 67

**e-posta:** yavuz.ozmakas@izsmmmo.com

**İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
DAYANIŞMA DERGİSİ**

**Makale Sunum Formu**

|                                    |  |
|------------------------------------|--|
| Makaleyi Sunan Yazar               |  |
| Makalenin Başlığı                  |  |
|                                    |  |
|                                    |  |
| Makalenin İlgili Olduğu Dal        |  |
| Makalenin Yazarları                |  |
|                                    |  |
|                                    |  |
| Makaleyi Sunan Yazarın             |  |
| Çalıştığı Kurum:                   |  |
| Posta Adresi:                      |  |
|                                    |  |
|                                    |  |
| e-posta Adresi:                    |  |
| Telefon No:                        |  |
| Faks No:                           |  |
| Sunulan Makalenin<br>Sayfa Sayısı: |  |
| Makalenin<br>Sunulduğu Tarih:      |  |

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın Dayanışma Dergisi'nde yer alacak yazılara ilişkin koşulları kabul ettiğimi ve yazımın telif haklarını İzmir Serbest Muhasebeciler mali Müşavirler Odası'na devrettiğimi bildiririm.

Makaleyi sunan yazarın imzası : \_\_\_\_\_

Forma ulaşmak için : [www.izsmmmo.org.tr](http://www.izsmmmo.org.tr)

**DAYANIŞMA**

**Dergisi'ne**

**ücretsiz**

**abone**

**oldunuz mu?**