

## **Merhaba**

Geçen dönemlerde her iki ayda bir sizlerle birlikte olurken bu kez, ülkemizde yaşanan ekonomik kriz ve bu durumun tahsilatlarımızın azalması olarak odamıza yansması nedeniyle yönetim olarak bazı harcamalarda kısıtlamaya giderek tasarruf tedbirleri uygulamaya başlamış bulunmaktayız.

Bu sebeple belli bir süre iki ayda bir çıkan dergimiz gecikmeli olarak çıkacaktır. Tüm okurlarımız ve meslek mensuplarımızdan özür dilediğimizi belirterek bu konuda anlayış göstermelerini bekliyoruz.. Ekonomik şartlar düzeldiğinde eskiden olduğu gibi yine iki aylık dönemlerde yayınlamaya devam edeceğiz.

Dergimiz ile birlikte sizlere gönderdiğimiz "Haberler" adlı bülteni de "e-bülten" olarak oda sitemizde yayımlamaya başladık. Bundan sonra "Haberler" bültenimizi periyodik aralıklarla Oda sitemizden izleme olanağınız olacaktır.

## **Değerli okurlar ve meslektaşlar;**

2009 yılının ilk dört ayı hem ülkemiz açısından hem de mesleğimiz ve örgütümüz açısından çok yoğun geçti. Sürekli değişen mevzuatlar, geçici vergi, gelir vergisi ve ardından kurumlar vergisi sürecini yoğun olarak yaşadık. Yine bu yoğunluk içinde 29 Martta yapılan yerel yönetimler seçiminin aday olan meslek mensuplarımız yönünden de yoğun geçti. Oda yönetimi olarak siyasi partilere yapmış olduğumuz çağrı sonucu 35 meslek mensubunun İl Genel Meclisi üyesi ve Belediye Meclisi üyesi seçilmesi ve ayrıca 2 Belediye Başkanlığına meslek mensubumuzun seçilmesi camiamızın kamuoyunda temsil edilmesi açısından bizleri mutlu etmiştir.

Meslek sorunlarımız hep var olduğundan, bu sorunlara ilişkin önerilerimizi Bakanlığa iletilmesi için TÜRMOB'a bildirdiğimiz görüşlerimizi de içeren raporları hem e posta olarak hem de Web sayfamızda yayınladığımızı bilmenizi istiyorum.

Bu sorunların başında gelenlerin içinde en önemlisi olan; uzun süredir uğraştığımız, çok sayıda beyanname ve bildirge ile bildirim verme yerine bildirimlerin tek bir beyanname ile tek bir kuruma verilmesi önerimizi nihayet ilgili bakanlıklar değerlendirdi. Bunun sonucunda da 1 Ağustostan itibaren yeni düzenleme kapsamında bildirimler tek bir beyanname ile verilecektir. Bu yasa ile ilgili yasal düzenlemeler en kısa zamanda yapılacaktır.

Meslek mensuplarımızın ekonomik kriz dolayısıyla tahsilatlarının azalması ve odamıza olan aidat sorumluluklarını yerine getirememeleri nedeniyle Yönetim Kurulumuz, bu zor koşulları gözönüne alarak zor durumda olan meslek mensuplarının borçlarını 10 (on) taksite bölerek kolay ödeme imkanı sağlamıştır.

Yönetim Kurulumuz, üyelerimizin ve mesleğimizin geleceği için sürekli çalışmalar yaparak önümüzdeki günlerde meslek içi eğitimler toplantılar, forumlar, seminerler planlanmış olup, bu çalışmalarımızın duyurusu sizlere günü gelince yapılacaktır.

En kısa süre içinde yapacağımız etkinlikte buluşmak dileğiyle sevgi ve saygılarımı sunarım.

# içindekiler...

Feyzullah TOPÇU ..... 1

## HAKEMLİ YAZILAR

### Serkan TERZİ

Avrupa Birliği ve Türkiye’de Finansal Raporlama Ve Uluslararası Muhasebe Standartlar ile Uyumlaştırma Çalışmaları .....7

### Öğr. Gör. Dr. Şule KIRKIK // Öğr. Gör. Pınar PEHLİVAN

Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bankaların Veri Zarflama Analizi Yöntemi İle Etkinliklerinin Ölçümü .....24

## HAKEMSİZ YAZILAR

### Erkan GÜRBOĞA

Mal İhracında Aranılan Belgeler .....38

### Tuncel ATABEY

Şahıs Şirketleri Ortaklarının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu .....42

### Dr. Özkan BİLGİLİ

Zorunlu Sosyal Sigortalılıkları Sona Erenlerin Zorunlu Genel Sağlık Sigortalılıkları Sona Erer mi? .....46

### Dr. Ö. Hakan ÇAVUŞ

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’na Göre Aynı Yardımlar Prime Esas Kazanca Dahil Olup Olmayacağı.....53

### Öğr. Gör. Ayşe ANIL // Öğr. Gör. Nihat K. ANIL // Metin HEPYÜKSELEN

Global Kriz Ortamında Yöneticilere Yönelik Karar Alma Sürecinde Kara Geçiş Analizi .....56

### Doç Dr. Mustafa SAKAL

Vergi İcra Hukukunda: Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması Ve Yürütmenin Durdurulması İsteminin Sonuçları.....63

### Yrd. Doç Dr. Nesrin ADA

Kobilerde Kurumsal Yönetişim Sürecinin Gelişimi (Tekstil Sektörü üzerinde bir araştırma) .....68

**Dr. Semra TETİK**

Muhasebe Meslek Etiği .....78

**Gürsel Erkul ILİZ**

Gümrüksüz Satış Mağazaları İle Uçakta Satış Mağazaları .....83

**Mehmet KORKUSUZ**

Sosyal Güvenlik Kurumunun Primlerin Takip Ve Tahsilinde,  
6183 Sayılı Kanuna Göre Kullanacağı Yetkiler .....88

**Dr. Mustafa ALPASLAN**

Vergi Hukukunda İspat Ve Delil Yöntemi Nedir? .....93

**Mustafa YILMAZ**

Kısa Çalışma Ve Kısa Çalışma Ödeneği .....95

**Fisun ILİZ**

Sınır ve Kıyı Ticareti .....97

**Engin MALAY**

Ticaret Şirketlerinde Birleşme.....99

**Av. Akın Gencer ŞENTÜRK**

Beyanname Ve Bildirimlerin Elektronik Ortamda Gönderilmesine İlişkin Düzenlemelerde Yaşanan  
Karmaşa Ve Çelişkiler..... 103

**Eda KAYA**

Anonim Ve Limited Şirketlerde Payların Devri Ve Vergi Borçlarında Anonim Ve Limited Şirket  
Ortaklarının Sorumlulukları Konusundaki Tartışmalar: Pay Defterinin Rolü Nedir? ..... 114

**Yayın Koşulları** ..... 118

**Makale Sunum Formu** ..... 120

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

**Mali İşler Koordinatörü  
Yönetim Kurulu Başkan Yrd.**  
Metin AKSOY

**Sorumlu Müdür  
Oda Sekreteri**  
İlhan BORA

**Genel Yayın Yönetmeni**  
Yavuz ÖZMAKAS

**Yayın Kurulu**  
Levent YAKAR  
Hatice ÖZTEKİN  
Özge YILMAZ  
Aslı TENGİZ

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

İsmail IŞIK  
YMM

Özkan BİLGİLİ  
SSK Müfettişi

Yener GÜVEN  
Çalışma Sosyal Güvenlik Bakanlığı  
Baş İş Müfettişi

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ  
Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF.

Doç. Dr. Serdar ÖZKAN  
Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF.

Yrd. 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: Mayıs 2009

**DAYANIŞMA** Sayı: 105

İki aylık mesleki dergi

Sürelili Yerel Yayın

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

### İÇ HATLAR

501 - 511	Santral	Birgül GENÇ
123 - 602	Yönetim Sekreteri	Nazan TUNABOYLU
513	Sekreter	Gülnur ATASEVER
502	Özlük İşleri	Sevil ERDÜL
503	Özlük İşleri	Mustafa YILMAZ
504	Özlük İşleri	Ayşe GÜLDUMAN
510 - 520	Genel İdare Müdürü	Murat YETER
505	Pesonele Müdürü	Funda AKERDEM
507	Muhasebe Sorumlusu	Nilsu AKDENİZ
508	Muhasebe	Senem ŞAKIR
301	TESMER Staj-Sınav Başvuru	Atilla KILIÇ
302	TESMER Şube Müdürü	Bora YILDIRIM
303	TESMER Muhasebe	Cüneyt ZİREK
304	TESMER Akademik Eğt. Danış.	Yrd. Doç Dr. Erdal ÖZKOL
306	Hukuk Danışmanı	Av. Selda ARPACI
512	Disiplin	Yunus BALIK
308	Kütüphane	Yavuz ÖZMAKAS
307	Bilgi İşlem	Emin AKBULUT
101	Hizmet Eğitim Kurs Birimi Müd.	Dilek KOÇ
102	Hizmet Eğitim Kurs Birimi	Yusuf ALABAĞ
102	Hizmet Eğitim Kurs Birimi	Coşkun YILDIRIM
102	Muhasebe	Birgül GÖK

### BANKA HESAP NUMARALARI

Akbank Halit Ziya Şubesi (Firma kodu) (Havale masrafı yok)	5020587
Halkbank Alsancak Şubesi (Havale masrafı yok)	10001060

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)

## İZMİR SMMMO DAYANIŞMA DERGİSİ

### HAKEM KURULU

Prof. Dr.	Ahmet Hayri DURMUŞ	(İstanbul Ticaret Üniversitesi)
Prof. Dr.	Başar Ataman AKGÜL	(Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr.	Can Şinga MUGAN	(Ortadoğu Teknik Üniversitesi)
Prof. Dr.	Ercan 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)
Doç. 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)

**Hakemli Yazılar >>>**  
Refereed Papers

# AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE'DE FİNANSAL RAPORLAMA VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLAR İLE UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

> **Serkan TERZİ**

*Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Doktora Programı*

## ÖZET

Ocak 2005'ten itibaren, AB'de halka açık şirketler, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan muhasebe standartlarını kullanmak zorunda kalmıştır. Avrupa Birliği, muhasebe yönergeleri ile uyumlaştırma hedeflerini başarmış ve özellikle de dördüncü ve yedinci Avrupa Komisyonu Yönergeleri ile bu hedefine ulaşmıştır.

Avrupa Birliği, borsada işlem gören şirketler için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartlarından (UMS) uygulanabilir olanlarını onaylayıp yürürlüğe sokmaktadır.

Türkiye'de ise 1 Ocak 2005'ten itibaren bankalar ve halka açık şirketler finansal tablolarını UFRS/UMS'ye göre düzenlemektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Finansal Raporlama, Uluslararası Muhasebe Standartları

## ABSTRACT

Since January 2005, listed companies in the EU have to use the accounting standards promulgated by the International Accounting Standards Board. The EU achieves its harmonization objectives through Accounting Directives, mainly the Fourth and the Seventh European Committee Directives.

The EU is the largest jurisdiction to make the IASB's International Financial Reporting Standards and International Accounting Standards the only applicable financial reporting rules for listed companies.

In Turkey, banks and companies which have registered to Istanbul Stock Exchange have prepared their financial statements due to IFRS/IAS since January 1, 2005.

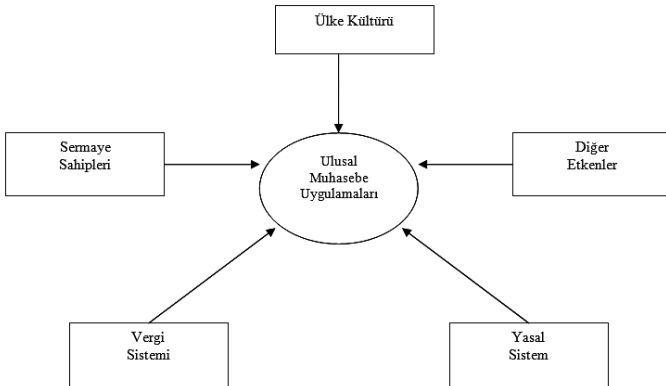
**Key Words:** Financial Reporting, International Accounting Standards

## 1. Giriş

Ülkelerin muhasebe uygulamaları arasında çok sayıda farklılıklar vardır. Bu farklılıklar ülkelerin ekonomik, politik, sosyal ve kültürel durumlarında kaynaklanmaktadır. Ülkeler arasındaki bu farklılıklar, dört başlık altında toplayabiliriz. (Karapınar, Zaif Ayıkoğlu ve Bayırlı, 2008, s.4)

- 1- Yasal düzenlemeler veya mesleki kuruluşlar tarafından muhasebe uygulamalarının belirlenmesi,
- 2- Tek düze ve esnek muhasebe uygulamaları,
- 3- Değerlemede ihtiyatlılık ve iyimserlik,
- 4- Bilgilerin kamuya açıklanmasında şeffaflık ve gizlilik.

Aşağıdaki şekilde muhasebe uygulamalarındaki farklılıklara neden olan değişkenler gruplandırılarak sunulmuştur. (Fritz ve Lämmle, 2003, s.17)



**Şekil 1:** Muhasebe Uygulamalarında Farklılıkların Nedenleri

Bu farklılıklar, son birkaç yılda, finansal raporlamada uluslararası yakınsamaya gidilmesinde önemli rol oynamış ve öncelikli olarak uluslararası muhasebe standartlarını yapan IASB tarafından ele alınmış ve Avrupa Birliği tarafından da ciddi bir biçimde desteklenmiştir. Bu yakınsama hareketinin

temel nedeni ise dünya genelinde finansal raporlamada karşılaştırılabilirlik ve tutarlılığın sağlanabilmesidir. Bunun sonucunda da, global muhasebe standartlarının ilanına yönelik bir ihtiyaç ortaya çıkmıştır. (Mirza, Holt ve Orrell, 2006, s.1)

IASB, global muhasebe standartların oluşturulması\* amacıyla UFRS'ler ve daha önceden uluslararası muhasebe standartları komitesi (IASC) iken yayımlanan UMS'leri yayımlanmıştır.

IASB tarafından oluşturulan standartlar, dünya çapında çok sayıda ülkede uyumlaştırılmıştır. Örneğin Avrupa Birliği'ne üye olan 27 ülkede borsaya kote olan şirketler, yerel (ulusal) uygulamaların yerine UFRS'ye uygun konsolide finansal tabloları hazırlamaktadır. Afrika, Asya, Avustralya ve Amerika'daki çoğu ülkede de ulusal muhasebe standartlarını, UFRS'ye uyumlaştırılmaktadır. (Mirza, Holt ve Orrell, 2006, s.1)

Bu çalışmada ilk bölümde AB'de yapılan finansal raporlama ile ilgili açıklamalara, ikinci bölümde ise Türkiye'deki finansal raporlama ile ilgili açıklamalara yer verilmiş ve uluslararası finansal raporlama standartlarındaki muhasebeleştirme ve sunum esasları kısaca açıklanmıştır.

## 2. Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama

### 2.1. Avrupa Birliği'nin Gelişimi

Avrupa Birliği'nin kökeni, 1951 yılında kurulan Avrupa Çelik ve Kömür Topluluğu'na dayanmaktadır. Bu topluluk 1957 yılında altı ülkenin imzasını taşıyan Roma Anlaşması ile biçim değiştirerek Avrupa Ekonomik Topluluğu (EEC) halini almış ve bu topluluğu oluşturan ülkelerin ekonomilerindeki diğer sektörleri de içine alacak şekilde geliştirilmiştir. Avrupa Ekonomik Topluluğu, 1973 yılında 9 üyeye, 1981 yılında 10 üyeye ve 1986 yılında ise 12 üyeye ulaşmıştır. 1995 yılında ise Avrupa Ekonomik Topluluğu üyeleri Maastricht Anlaşmasını imzalayarak Avrupa Birliği'ni kurmuş ve üye sayısını 15



ülkeye çıkarmıştır. Mayıs 2004'te de Avrupa Birliği üye ülke sayısı, 25 ülkeye ulaşmıştır. (Brackney ve Witmer, 2005, para.5) Günümüzde ise üye sayısı 27 ülkeye ulaşmıştır.

AB'de önemli etkiye sahip olan kurumlar; Avrupa Parlamentosu, Avrupa Birliği Konseyi ve Avrupa Komisyonu'dur. Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği'nin yasama yetkisine sahip kurumlardır. Avrupa Komisyonu ise Avrupa Birliği'nin idari yönü ile ilgilenmektedir. Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği'nde ortaya çıkan muhasebe ihtiyaçları ile ilgilenen bir kurumdur. (Brackney ve Witmer, 2005, para.6)

## 2.2. Muhasebe Yönergeleri

Avrupa Birliği, muhasebe yönergeleri ile uyumlaştırma hedeflerini başarmış ve özellikle de dördüncü ve yedinci Avrupa Komisyonu Yönergeleri ile bu hedefine ulaşmıştır. Bu yönergeler de üye ülkelerin yasalarında yer almıştır. (Bebbington ve Esther Song, 2008, s.8).

Avrupa Birliği içinde değişik finansal raporlama ortamları ve yönergelerin ihtiyari olması sonucunda, üye ülkelerin finansal raporlama standartları ve uygulamaları çok çeşitli şekillerde olmuştur. Güçlü sermaye yapısına sahip ülkelerde finansal raporlama çok önemli ve şeffaf olarak gelişim göstermişken, kötü bir finansal yapıya sahip olan ülkelerde şeffaflık daha az olmuş ve gelişim daha az önemli olmuştur. (Brackney ve Witmer, 2005, para.9)

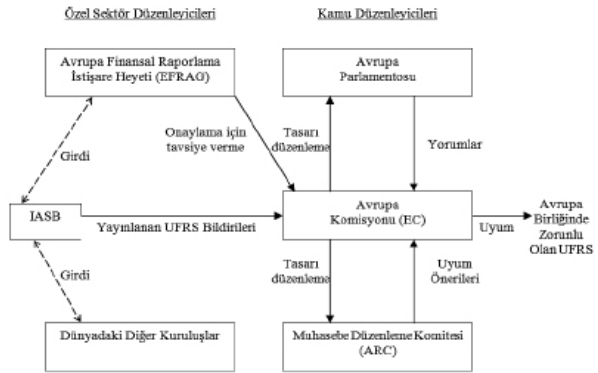
## 2.3. Uyumlaştırma Süreci ve Avrupa Birliği Onaylama Mekanizması

Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu, Avrupa'da borsaya kote olan şirketlerin finansal tablolarının UFRS'ye göre hazırlanması ile ilgili karar almış ve bu karar, 1 Ocak 2005 yılında itibaren uygulamaya sokulmuş olup Avrupa borsasında kayıtlı olan şirketler bu karardan etkilenmiştir. (Armstrong ve diğerleri, 2006, s.4-5)

Avrupa Parlamentosunun aldığı karar, şir-

ketlerin IASB tarafından yayınlanan UFRS'leri uygulamasını gerektirmesine rağmen, kamu sektörü standard yapıcısı (setter) olan Avrupa Komisyonu (EC), Avrupa'da standartlarının kullanımını onaylamakta ve teşvik etmektedir. Böylelikle, Avrupa Komisyonu (EC) herhangi bir standardın, onaylama için gerekli şartları taşıyamaması halinde, iptal etme gücünü de elinde bulundurmaktadır. Bu amaçla üç tane öncelikli şart bulunmaktadır. Bunlardan ilki, standardın doğru ve gerçeğe uygun sunum (true and fair view) ilkesine aykırı olmaması, ikincisi, standardın anlaşılabilirlik, ilgili olması ve karşılaştırılabilir olması şartlarını taşıması, üçüncüsü de standardın uyumlaştırmasının Avrupa'da kamu yararına olması gerekmektedir. (Armstrong ve diğerleri, 2006, s.5)

Aşağıdaki şekilde UFRS'lerin Avrupa Birliği'nde uyumlaştırılmasında önemli role sahip olan kurumlarının ve özellikle de Avrupa Komisyonunun UFRS'leri onaylama süreci gösterilmektedir. (Armstrong ve diğerleri, 2006, s.35)



### Şekil 2: Avrupa Birliği'nde UFRS'leri Uyumlaştırma Süreci

Yukarıdaki süreci şu şekilde özetleyebiliriz:

- 1- Uluslararası muhasebe standartları kurulu tarafından bir bildiri yayımlanır.
- 2- Avrupa Finansal Raporlama İstişare Heyeti (EFRAG), bildiriye gözden geçirir ve Avrupa Komisyonu'na onay için sunar.

3- Avrupa Komisyonu tasarı olarak hazırlar ve Muhasebe Denetim Komitesine (ARC) gönderir.

4- ARC, Avrupa Komisyonu'na (EC) uyumlaştırma veya iptal kararı için öneri sunar.

5- Eğer ARC uyumlaştırma önerisinde bulunursa EC, IASB'nin bildirisini uyumlaştırma ile ilgili düzenleme yayımlanır.

6- Eğer ARC iptal ederse EC, daha fazla incelenmesi için Avrupa Finansal Raporlama İstişare Heyeti'ne bu konuyu götürebilir.

7- EC nihai karar için Avrupa Konseyi'ne konuyu gönderir.

tedir. (Brackney ve Witmer, 2005, para.19) Eğer ARC, amaçlanan düzenlemenin onaylanmasını tavsiye ederse Avrupa Komisyonu, IASB bildirisinin uyumlaştırılması için nihai bir düzenleme (tüzük) yayımlayabilir. Buna karşın eğer ARC, bu bildirin reddi yönünde tavsiye de bulunursa Avrupa Komisyonu iki seçeneğe sahip olur. İlk seçenek, tartışmalı konuyu EFRAG'a daha fazla düşünülmesi ve tavsiyede bulunulması için geri gönderilmesi; ikinci seçenek ise ARC'nin tavsiyesi reddedilerek Avrupa Birliği Konseyi'ne nihai uyumlaştırma kararı için gönderilir. (Brackney ve Witmer, 2005, para.20)

Avrupa Finansal Raporlama İstişare Heyeti, 2001 yılında muhasebe mesleği, kullanıcılar ve düzenleyicilerin oluşturduğu 10 tane Avrupa organizasyonu tarafından kurulmuştur. EFRAG'ın hedefleri, IASB'ye standartların oluşturulması sürecinde girdi sağlama ve Avrupa Komisyonu'na UFRS'lerin onaylanması konusunda öneri sunmaktadır. EFRAG'ın faaliyetlerini (fonksiyonlarını) şu şekilde sıralayabiliriz ([www.efrag.org](http://www.efrag.org)):

- IASB'nin yürüttüğü çalışma programı ve ilişkili öncelikler ve örneğin tartışma bildirimlerinin hazırlanması gibi konularda IASB'ye girdi sağlama dönük proaktif çalışma yapmak;

- IASB tarafından yayımlanan tartışma bildirimleri ve tasarılar hakkında yorumlar yapmak;

- EC'nin talep ettiği IASB standartları ve IFRIC yorumları hakkında çalışma ve değerlendirmeler yapmak;

- EC'ye onaylama konusunda öneride bulunmak.

ARC'nin uyumlaştırma sürecindeki rolü ise bir kamu sektör kuruluşu olarak bildiri üzerine resmi bir onay görüşü vermektir. ARC, Avrupa Birliği hukuku, süreci ve gözetim sınırları içinde faaliyette bulunmaktadır. Onay kararları, salt çoğunlukla alınmaktadır. EFRAG'a karşı, ARC üye ülkelerde bir IASB bildirisinin uyumlaştırılmasını ve ekonomiye olacak olan potansiyel etkisini düşünmek-

## 2.4. Avrupa Birliği'nde UMS ve IFRIC'lerin Planlanan Uygulaması

**Tablo 1:** Avrupa Birliği Onaylama Durum Raporu – 01 Ağustos 2008 Tarihli Durum

<b>IASB/IFRIC belgelerinden henüz onaylanmayanlar</b>	<b>EFRAG tasarı onay önerisi</b>	<b>ARC Oyu</b>	<b>Tahmin edilen onaylama zamanı *</b>
<b>STANDARTLAR</b>			
Revize edilen UFRS 3 İşletme Birleşmeleri (10 Ocak 2008'de yayınlandı)	x Ekim 2008	x Kasım 2008	x 2009'un ilk çeyreği
<b>YORUMLAR</b>			
IFRIC 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları ( 30 Kasım 2006'da yayınlanmıştır)	√ 23/03/2007	x Kasım 2008	x 2009'un ilk çeyreği
IFRIC 13 Müşteri Bağlılık Programları (28 Haziran 2007'de yayınlanmıştır)	√ 14/05/2008	√ 11/07/2008	x 2008'in sonu
IFRIC 14-UMS 19 Tanımlanmış Fayda Planı Varlıklarındaki Limitler, Asgari Fonlama Zorunlulukları ve Aralarındaki Bağlantı(05 Temmuz 2007'de yayınlandı)	x 17/04/2008	√ 11/07/2008	x 2008'in sonu
IFRIC 15 Gayrimenkul Yapımı İçin Sözleşmeler (03 Temmuz 2008'de yayınlanmıştır)	x Ekim 2008	x Aralık 2008	x 2009'un ilk çeyreği
IFRIC 16 Yabancı Bir Faaliyette Net Yatırıma İlişkin Finansal Korumalar (03 Temmuz 2008'de yayınlanmıştır)	x Ekim 2008	x Aralık 2008	x 2009'un ilk çeyreği
<b>STANDARTLARDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER</b>			
UMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında Yapılan Değişiklikler (29 Mart 2007'de yayınlanmıştır)	√ 20/06/2007	√ 11/07/2008	x 2008'in sonu

UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu: Revize Sunum Standardında Yapılan Değişiklikler (06 Eylül 2007'de yayınlanmıştır)	√ 17/04/2008	√ 11/07/2008	x 2008'in sonu
UMS 27 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar Standardında Yapılan Değişiklikler (10 Ocak 2008'de yayınlanmıştır)	x Ekim 2008	x Kasım 2008	x 2009'un ilk çeyreği
UFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardında Yapılan Değişiklikler (17 Ocak 2008'de yayınlanmıştır)	√ 12/05/2008	√ 11/07/2008	x 2008'in sonu
UMS 32 ve UMS 1 Satılabilir Finansal Araçlar ve Tasfiyeden Kaynaklanan Yükümlülükler Standartlarında Yapılan Değişiklikler (14 Şubat 2008'de yayınlanmıştır)	√ 16/05/2008	x Ekim 2008	x 2009'un ilk çeyreği
UFRS'lerde yapılan Değişiklikler (22 Mayıs 2008'de yayınlanmıştır)	√ 4/07/2008	x Ekim 2008	x 2009'un ilk çeyreği
UFRS 1 ve UMS 27 Bağlı Ortaklık, İş Ortaklığı veya İştiraklerdeki Yatırımın Maliyeti Standartlarında Yapılan Değişiklikler (22 Mayıs 2008'de yayınlanmıştır)	√ 21/7/2008	x Ekim 2008	x 2009'un ilk çeyreği
UMS 39 Finansal Araçlar: Ölçme ve Muhasebeleştirme – Makul Finansal Koruma Sağlayan Kalemler (31 Temmuz 2008'de yayınlanmıştır)	x Kasım 2008	x devam etmekte	x devam etmekte

\* Bu bilgiler EFRAG'ın onaylama için yaptığı en son tarihli ve en iyi tahminleri göstermekte veya varsayılan onaylama tarihlerini göstermektedir.

Yukarıdaki tabloda gösterilmeyen tüm IASB/IFRIC dokümanları, UMS 39'un finansal riskten korunma muhasebesi ile ilgili olan bazı gereklilikler haricinde, onaylanmıştır.

Onaylanan dokümanların onay tarihleri ve AB Resmi Gazetesinde yayınlanma tarihleri aşağıdaki tabloda verilmiştir. AB Resmi Gazetesinde yayınlanma tarihinden itibaren 3 gün içinde söz konusu onaylar yürürlüğe girmektedir.

**Tablo 2:** Onaylanmış IASB / IFRIC Dokümanları

	<b>Onay Tarihi</b>	<b>Onayın AB Resmi Gazetesinde yayınlanma tarihi</b>
UFRS 8 Faaliyet Bölümleri	21 Kasım 2007	22 Kasım 2007
IFRIC 11 - UFRS 2: Grup İçi ve İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisselerine İlişkin İşlemler	1 Haziran 2007	2 Haziran 2007
IFRIC 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü	1 Haziran 2007	2 Haziran 2007
IFRIC 9 Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi	8 Eylül 2006	9 Eylül 2006
IFRIC 8 UFRS 2'nin Kapsamı	8 Eylül 2006	9 Eylül 2006
IFRIC 7 UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması	8 Mayıs 2006	9 Mayıs 2006
UMS 21'de Yapılan Düzeltmeler: Kur Değişiminin Etkileri	8 Mayıs 2006	9 Mayıs 2006
UFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar	11 Ocak 2006	27 Ocak 2006
IFRIC 6 Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler	11 Ocak 2006	27 Ocak 2006
UFRS 1 ve UFRS 6'da Yapılan Değişiklikler	11 Ocak 2006	27 Ocak 2006
IAS 39 ve UFRS 4'de Yapılan Değişiklikler: Finansal Garanti Sözleşmeleri	11 Ocak 2006	27 Ocak 2006
UMS 1'de Yapılan Değişiklikler: Sermaye Açıklamaları	11 Ocak 2006	27 Ocak 2006
IAS 39 'Nakit Akım Finansal Riskinden Korunma Muhasebesi'nde Yapılan Değişiklikler	21 Aralık 2005	22 Aralık 2005
UMS 39: Gerçek Değer Opsiyonu'nda Yapılan Değişiklikler	15 Kasım 2005*	16 Kasım 2005
IFRIC 5 Hizmetten Çekme Üzerindeki Haklar	8 Kasım 2005	24 Kasım 2005
IFRIC 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi	8 Kasım 2005	24 Kasım 2005
UMS 19 Personele Sağlanan Faydalardaki Değişiklikler: Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar, Grup Planları ve Açıklamalar	8 Kasım 2005	24 Kasım 2005
UFRS 6 Maden Kaynakları	8 Kasım 2005	24 Kasım 2005
UMS 39'da Yapılan Değişiklikler Finansal Varlık ve Borçların İlk Kayda Alımı	25 Ekim 2005	26 Ekim 2005

SIC 12 'deki Değişiklikler	25 Ekim 2005	26 Ekim 2005
IFRIC 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar	7 Temmuz 2005	8 Temmuz 2005
UFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler	4 Şubat 2005	11 Şubat 2005
UMS 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33, ve 40'daki Değişiklikler.	29 Aralık 2004	31 Aralık 2004
UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum	29 Aralık 2004	31 Aralık 2004
IFRIC 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler	29 Aralık 2004	31 Aralık 2004
UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	29 Aralık 2004	31 Aralık 2004
UFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri	29 Aralık 2004	31 Aralık 2004
UMS 36 ve 38'deki Değişiklikler	29 Aralık 2004	31 Aralık 2004
UFRS 3 İşletme Birleşmeleri	29 Aralık 2004	31 Aralık 2004
UMS 39 Finansal Araçlar: Sunum	19 Kasım 2004*	9 Aralık 2004
UFRS 1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	6 Nisan 2004	6 Nisan2004
01 Mart 2002 tarihinde, UMS 32 ve 39 ve ilişkili yorumlar hariç olmak üzere, mevcut standart ve yorumlar. (Başka bir deyişle UMS 1, 1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 40 ve 41; ve SIC 1, 2, 3, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 29, 30, 31, 32 ve 33. standartları )	29 Eylül 2003	13 Ekim 2003

\* UMS 39'un iki bileşeni, 2004 yılında onaylanmadı. Bu bileşenlerden biri, daha sonra, Aralık 2005 yılında UMS 39: Gerçeğe Uygun Değer Opsiyonu'ndaki değişikliklerle aynı zamanda onaylandı. Diğer bileşen ise finansal korunma muhasebesi ile ilgilidir.

### 3. Türkiye'de Finansal Raporlama

#### 3.1. Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci

Ülkemizde muhasebe alanındaki düzenlemeler, ilk olarak Fransız ve Alman muhasebe sisteminden etkilenmiştir. 1950'li yıllarda ise daha çok Amerikan muhasebe sisteminin etkisi altında kalmıştır. (Çitçi, 1997, s.177) 1987 yılı sonrası Avrupa Birliği'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemeleri ile birlikte uluslararası muhasebe standartlarının (UMS/UFRS) etkisi altında kalmıştır. (Toraman ve Bayramoğlu, 2006, s.474)

Türkiye'de 1990'lı yıllardan itibaren tüm işletmeler için uygulanabilir ve global standartlara uygun muhasebe ilke ve politikaları oluşturulmaya çalışılmaktadır. Bu doğrultuda, Türkiye'de çeşitli kurullar oluşturulmak suretiyle UFRS/UMS'ler ile uyumlu ulusal muhase-

be standartları geliştirmek için çalışmalar yapılmıştır. Bu kurullardan ilki 1994 yılında kurulan ve TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) kurulana kadar faaliyetlerini sürdüren Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'dur (TMUDESC). TMUDESC'den sonra çeşitli resmi kurumlar kendi faaliyet kapsamlarında yasal düzenlemelere gitmiştir. Bu düzenlemeler, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) muhasebe uygulama yönetmeliği tebliğlerini yayımlayıp yürürlüğe koyması, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) Seri:XI, No:25 tebliğini (2008 yılında da No:29 tebliğini) yayımlaması ve uygulamaya koyması, TMSK'nin TFRS ve TMS'leri (UFRS ve UMS'lerin çevirileridir) yayımlaması şeklinde sıralanabilir. (Yalkın Koç ve diğerleri, 2006, s.292)

### **3.2. UFRS/UMS ile Uyulaştırma Süreci ve Yetkili Kurumlar**

Yukarda açıklandığı gibi, AB borsada işlem gören şirketlerde 01.01.2005 tarihinden itibaren UFRS/UMS'lerin uygulanmasına karar vermiştir. Aynı şekilde IMF, Dünya Bankası, IOSCO vb. kuruluşlar da politikalarını UFRS/UMS'nin uyulaştırılması doğrultusunda belirlemiştir. Türkiye'nin de gerek AB'ye giriş sürecinde, gerekse de SPK ve BDDK'nın IOSCO üyeleri olmaları nedeniyle ölkemizde 2005 yılının başından itibaren bankalar ve borsada işlem gören şirketler finansal tablolarını UFRS ile uyumlu olarak düzenlemektedir. Ayrıca ölkemizde muhasebe standartlarının yönlendirilmesiyle yetkili kuruluş TMSK'dir. TMSK da Türkiye Muhasebe Standartlarının uluslararası alanda geçerlilik kazanması amacıyla UFRS'ye tam uyumu benimsemiştir. Bu doğrultuda da TMS/TFRS, bir telif karşılığında UFRS/UMS setinin çevirisi yapılarak oluşturulmuştur. (Yalkın Koç ve diğerleri, 2006, s.294)

Türkiye'de muhasebe standartlarının geliştirilmesi hususunda yasal düzenleme yapan en önemli üç kurum aşağıdaki gibidir:

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)

Bu kurumların dışında, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun 1968 yılında yayınladığı ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve KİT'ler için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışması, Bankalar Birliği tarafından bankalar arasında uygulama birliği sağlanması amacıyla muhasebe konusunda yaptığı çeşitli çalışmalar, Türk Standartlar Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi tarafından yapılan standart çalışmaları, Sigorta Denetleme Kurumu tarafından sigorta ve reasürans şirketleri için yaptığı Tekdüzen Hesap Planı çalışması ve Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde kurulan Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yapılan ve 1992 yılında yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çalışmaları Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşturulmasında etkileri olmuştur. (Gökçe, Ataman Akgül ve Çakıcı, 2006, s.4-8.)

#### **3.2.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu /TMSK)**

15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1. maddesi ile kurulmuş ve 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. TMSK, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluştur. Hazırlık çalışmaları son aşamasına gelen Türk Ticaret Kanunu taslağına göre, TMSK tarafından UFRS ile uyumlu şekilde çıkarılan ve çıkarılacak olan Türkiye Muhasebe Standartları, borsada işlem görme ayrımı yapılmaksızın, küçük ve orta ölçekli işletmeler de dahil olmak üzere, tüm işletmelerin konsolide olan ya da olmayan yıl sonu finansal tabloları için uygulanacaktır. (Oksay ve Acar, 2005, para.7-8)



TMSK, Türk Ticaret Kanunu taslağının 88. maddesinde, Türkiye’de muhasebe standartlarını belirleyen tek organ olarak yetkilendirilmiştir. Bu itibarla da, taslak yasalastığında, tüm sektörler, TMSK’nın yayımladığı, “Türkiye Muhasebe Standartları”nı uygulamak zorunda kalacaktır. Ancak kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurulların, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlarla ilgili olarak sınırlı düzenlemeler yapabilmelerine de imkan verilmiştir. (Oksay ve Acar, 2005, para.9)

TMSK, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile TÜRMOB (bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir), tarafından, 3 yıl süreyle görev yapmak için atanan, toplam 9 üyeden oluşmaktadır. (Oksay ve Acar, 2005, para.10)

TMSK’nın temel görevi, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamaktır. (Oksay ve Acar, 2005, para.11)

### 3.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), halka açık şirketler için 15.11.2003 tarihinde “Seri:XI, No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”i yayımlamış olup bu tebliğ ile halka açık şirketler, 2005 yılından itibaren bireysel ve konsolide finansal tablolarını bu tebliğe uygun olarak hazırlamaları zorunlu tutulmuştur.

1 Ocak 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe

giren Seri:XI, No:25 “Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” kapsamlı bir muhasebe ilkeleri seti olarak yayımlanmıştı ve alternatif uygulama olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından çıkarılmış olan muhasebe standartlarının uygulanmasını içermektedir. Diğer bir ifade ile UFRS ve UMS’lere uyulması durumunda, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartlarına uyulmuş olunacaktır.

Türkiye Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 9 Nisan 2008 tarihinde de, Seri: XI, 29 No’lu “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” yayımlanmış ve 1 Ocak 2008’den itibaren halka açık şirketlere **Avrupa Birliği tarafından kabul edilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**’na (UFRS) göre finansal tablo hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre daha önce yürürlükte olan Seri:XI, No:25 tebliğindeki finansal raporlama ile ilgili iki alternatif uygulamaya son verilerek mali tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen UFRS’ye uygun olarak hazırlanması gerektiğine karar verilmiştir.

### 3.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)

2002 yılı sonu itibarıyla bankaların finansal tablolarının UFRS ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla UFRS’lere paralel düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 19 adet tebliğ yayınlamıştır. (Gökçe, Ataman Akgül ve Çakıcı, 2006, s.11-12.)

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 37. maddesi uyarınca bankalar, kuruluş birliklerinin ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun görüşü alınmak suretiyle Kurul tarafından uluslararası standartlar esas alınarak belirlenen usul ve esaslara uygun olarak muhasebe sistemlerinde tekdüzeni uygulamak, tüm işlemlerini gerçek mahiyetlerine uygun surette muhasebeleştirmek, finansal raporlarını bilgi edinme ihtiyacını karşıla-



yabilecek biçim ve içerikte, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir, denetime, analize ve yorumlamaya elverişli, zamanında ve doğru şekilde düzenlemek zorundadır. Bu çerçevede bankalar konsolide finansal tablolarını, 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmeliklerden Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri çerçevesinde, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yürürlüğe konulan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) uygun olarak hazırlamaları gerekmektedir.

Görüldüğü gibi gerek bankalar, gerekse halka açık şirketler halihazırda uluslararası muhasebe standartlarına göre finansal tablolarını hazırlamaktadır. Yeni TTK’nın yasallaşması halinde ise UFRS’lerin uygulama alanı genişleyecektir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu/Komitesi tarafından yayınlanan standartlarda yer alan muhasebeleştirme, değerlendirme ve sunum esaslarına ilişkin özet bilgiler aşağıdaki gibidir. (PriceWaterHouseCooper, 2004, s.4-125.) Standartlardan önemli görülenlere ilişkin muhasebeleştirme ve sunum esasları açıklanmıştır.

**Tablo 3: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Muhasebeleştirme ve Sunum Esasları**

Ölçütler	UFRS/UMS
Tarihi Maliyet	Tarihi maliyet kullanılır. Fakat, maddi olmayan duran varlıklar ile maddi duran varlıkların ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin yeniden değerlemesi yapılabilmektedir. Bunun yanında türev ürünleri, belirli menkul kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi gereklidir.
İlk kez uygulanma	Bir işletmenin ilk raporlama tarihinden itibaren tüm UFRS’lerin geçmişe dönük uygulanması söz konusudur. UFRS’e göre hazırlanacak finansal tablolara, bazı istisna ve muafiyetlerle sınırlama getirilmiştir.
Finansal tabloların bileşenleri	İki yıla ilişkin bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynak değişim tablosu ile muhasebe politikaları ve dipnotlar açıklanmalıdır. Eylül 2007 ve Şubat 2008 yılında yapılan revizyonla bazı yeni açıklamalar getirilmiş ve finansal tablo bileşenlerinin ismi değiştirilmiştir. Bu revizyon Ocak 2009 yılından itibaren yürürlüğe girecektir. Bu revizyona göre bilanço yerine “finansal durum tablosu”, gelir tablosu yerine “finansal performans tablosu”, nakit akım tablosu yerine de “nakit akımlar tablosu” kullanılacaktır.
Bilanço	Belirli bir format tanımlanmamıştır. İşletme, varlık ve yükümlülüklerin sunumunda likidite esasını kullanır. Dönen/ Duran varlık sunumu yerine, likidite sunumu, daha güvenilir ve ilgili bilgi sağlar. Bazı kalemlerin bilançoda sunulması zorunludur (asgari kalemler).
Gelir Tablosu	Belirli bir format tanımlanmamıştır. Giderlerin sunumunda iki formattan birinin kullanılması gerekmektedir. Bunlar, fonksiyon ve çeşit esasıdır. Belirli kalemlerin gelir tablosunda sunumu zorunludur (asgari kalemler).

Olağandışı kalemler	UMS 1’de yapılan revizyonla finansal tablolarda sunulması yasaklanmıştır.
Öz kaynak değişim tablosu	Ortaklarla ilgili işlemleri gösterir, geçiş yıl karları ile diğer tüm öz kaynak bileşenlerinin hareketleri yer alır. Öncelikli olarak sunulması zorunlu tablolardandır.
Nakit akım tablosu – format ve yöntem	Tablo başlıkları standarttır ve tablonun içerdikleri faaliyetlerin sınıflandırılmasına yönelik esneklik sınırlıdır. Direkt veya endirekt yöntem kullanılır. Faaliyetler; işletme, yatırım ve finansal faaliyetler olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.
Hataların düzeltimi	Karşılaştırmalı olarak hesaplanır.
Muhasebe tahminlerinde değişim	Cari yılın gelir tablosunda raporlanır.
Bağlı ortaklık tanımı ve sunumu	Oy fazlasına veya yönetim gücüne (kontrol gücüne) sahip olduğu işletmelerdir. Tam konsolidasyon yöntemine göre muhasebeleştirilir.
İştirak tanımı ve sunumu	Önemli etkinliğe dayanmaktadır; %20 ve üstünde paya-oy hakkına sahip olmak (%50 ye kadar). Öz kaynak yöntemi kullanılır. Vergi sonrası sonuçlar üzerinden pay gösterilir.

İş ortaklıklarının tanımı ve sunumu	Yönetimi veya sermayesi, konsolidasyona dahil ortaklar ile birlikte başka bir hissedar ve/veya hissedar grubunca eşit olarak paylaşılan işletmelerdir. Yani %50 paya sahip olunan işletmeler müşterek yönetime tabi ortaklık olmaktadır. Kısmi konsolidasyon veya öz kaynak yöntemi kullanılır.
Birleşme türü	Bütün işletme birleşmeleri iktisap yoluyla elde edilir.
Satın alma yöntemi – gerçeğe uygun değerler	İktisap edilen işletmenin varlıkları, yükümlülükleri ve şarta bağlı yükümlülükleri gerçeğe uygun değer üzerinden iktisap edilir.
Satın alma yöntemi – şarta bağlı yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi	İktisap tarihinde gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülebilen şarta bağlı borçlar birleşme maliyetine eklenir.
Satın alma yöntemi – azınlık payları	İktisap edilen tanımlanabilir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerin ana ortaklığın doğrudan veya dolaylı yünden sahip olduğu paylar dışında kalan kısmı, azınlık payı olarak hesaplanır.
Satın alma yöntemi – şerefiye ve belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar	Muhasebeleştirilirler ancak amortismanına tabi tutulmazlar. Şerefiye ve belirsiz ömre sahip maddi olmayan varlıklar en az yılda bir defa değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Şerefiyenin hesaplanması ile ilgili Ocak 2008’de yapılan revizyonla alternatif getirilmiştir. Getirilen alternatif, azınlık paylarının hesaplanmasında bu payların gerçeğe uygun değerinin belirlenebilmesi halinde bu değerlerin kullanılabilirliği. <sup>1□</sup>

Satın alma yöntemi – negatif şerefiye	İktisap eden, tanımlanabilir varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülükleri yeniden değerler, eğer yeniden değerlendirme sonrası tutar, maliyet bedelini (ödenen tutar) aşıyorsa, gelir tablosunda muhasebeleştirilir.
Satın alma yöntemi – takip eden dönemlerde gerçeğe uygun değer düzeltilmesi	Gerçeğe uygun değer, iktisap tarihinden itibaren 12 ay içerisinde, şerefiye karşılık, düzeltilir. Takip eden dönemlerde yapılan düzeltmeler gelir tablosuna kaydedilir.
Satın alma yöntemi – açıklama	Birleşilen işletmenin isimleri, tanımları, iktisap tarihi, birleşme maliyeti, gerçeğe uygun değerlerin özeti ve birleşme öncesi varlık, borç ve şarta bağlı yükümlülüklerin değerleri, iktisap edenin bilançosuna ve sonuçlarına (gelir tablosu) etkisi açıklanır.
Gelirin (Hasılatın) tanımlaması	Birkaç kritere bağlı olarak gelir tanımlanmaktadır. Gelirin tanımlanabilmesi için, risk ve faydaların karşı tarafa geçirilmesi ve gelirin güvenilir bir biçimde ölçülmesi gerekmektedir.
İnşaat sözleşmeleri	Tamamlanma oranı yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir.
Faiz gideri	Tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir.
İşçi ücret hakları	Hizmetin gerçekleştirilmesi ile muhasebeleştirilir. Bu tutar, işlemin nakit veya öz kaynak enstrümanları ile yapılıp yapılmadığına bağlı olarak, bir borç olarak veya öz kaynak içinde bir artış olarak gösterilir. Hisseye dayalı ödeme yapılmışsa, hisselerin gerçeğe uygun değerinin ölçülerek kaydedilir.
Emeklilik sonrası faydalar	İşten ayrılma, diğer çalışmalar ile uzun vadeli çalışan faydaları ve tazminatı ortaya çıkaran bir faydanın mevcut olması gerekmektedir. Kıdem tazminatı karşılığı, doğacak gelecekteki muhtemel yükümlülüklerinin tahmini toplam karşılığının bilanço tarihindeki indirgenmiş değerini üzerinden kaydedilir.
Maddi olmayan duran varlık iktisabı	Eğer aktifleştirme kriterlerini taşıyorsa, maddi olmayan duran varlıklar faydalı ömürleri süresince itfa edilirler. Eğer faydalı ömrü belirlenemiyorsa, itfaya tabi tutulmaz. Bu durumda yıllık olarak gözden geçirilerek değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Yeniden değerlemeler, bazı koşullarda yapılır.
İşletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklar	Araştırma maliyetleri bir gider olarak kaydedilir. Belirli şartları taşımak koşuluyla geliştirme maliyetleri aktifleştirilir ve itfa edilir. Eğer araştırma ve geliştirme ayrıt edilemiyorsa, gider olarak kaydedilir.
Maddi duran varlıklar	Tarihi maliyet ve yeniden değerlendirilmiş tutarlar kullanılır. Değerleme seçeneğinin seçilmesi (netleştirme veya brüt değer üzerinden hesaplama) durumunda, varlığın dahil olduğu sınıf bütün olarak değerlemeye tabi tutulur.
Satış amaçlı elde tutulan cari olmayan varlıklar	Cari olmayan varlık (duran varlık), satılmak niyetiyle elde tutulması durumunda ayrı olarak sınıflandırılır. Bu durumda defter değeri ile gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşüldükten sonra bulunan değerden hangisi daha küçükse, o değer üzerinden kayıtlara alınır.

Finansal kiralamalar – sınıflama	Bir kiralama işleminde, bütün risk ve faydaları kiracıya devrediyorsa, finansal kiralama söz konusudur. Burada biçimden çok öz önemlidir.
Finansal kiralamalar – Kiralayanın muhasebesi	Finansal kiralama altında tutarlar borç kaydedilir. (aktifleştirilir)
Varlıklarda değer düşüklükleri	Eğer değer düşüklüğü göstergesi varsa, varlığın net satış fiyatı (piyasa fiyatından satış giderlerinin çıkarılması ile bulunur) ile kullanım değerinden düşük olanı dikkate alınarak defter değeri, bu tutara çekilir. Zararların tersine çevrilmesi yasaklanmıştır. Yani varlığın maliyet değerinden fazla, değer düşüklüğü iptali yapılamaz.
Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi	Özellikli varlıklar için izin verilmiştir. Ancak zorunlu değildir. 2009 da uygulamaya girecek olan yeni düzenleme ile özellikli varlığa ait borçlanma (finansman) giderlerinin aktifleştirilmesi zorunlu hale getirilmiştir.
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	Amorti edilmiş değer veya gerçeğe uygun değer ile ölçümlenir. Gerçeğe uygun değerindeki değişimler, gelir tablosunda muhasebeleştirilir.
Stoklar	Net gerçekleşebilir değer ile maliyet bedelinden düşük olanı ile kaydedilir. Maliyet bedelinin tespiti için FIFO veya ağırlıklı ortalama yöntem kullanılır. LIFO yasaklanmıştır. Değer düşüklükleri, takip eden dönemlerdeki değer artışlarına göre tersine dönebilmektedir. Tersine dönen karşılıklar konusu kalmayan karşılıklar olarak kaydedilir.
Biyolojik (Canlı) varlıklar	Gerçeğe uygun değerinden tahmin edilen satış maliyetlerinin çıkarılması ile ölçümlenir.
Finansal varlıklar – ölçüm (*)	Yatırımların sınıflandırılmasına bağlıdır. Eğer vadeye kadar elde tutulacak veya kredi veya ticari alacak ise, amorti edilmiş değer üzerinden, aksi halde gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilir. Gerçeğe uygun değer üzerinde gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar, gelir tablosunda muhasebeleştirilir ve satış amaçlı elde tutulan finansal varlıkların gerçeğe uygun değer değişimleri öz kaynak içinde muhasebeleştirilir.
Karşılıklar – genel	Karşılıklar, geçmiş olaylardan doğan, kaynak çıkışı mümkün olan ve değeri güvenilir bir biçimde ölçülen yükümlülüklerle ilgilidir.
Şarta bağlı yükümlülükler	Tanımlanamayan mümkün gider ve mümkün gelirlerdir.
Ertelenen Vergi – genel yaklaşım	Bazı istisnalar dışında tam karşılık yöntemi kullanılır. Bilançodaki geçici farklar üzerinden hesaplanır.
Ertelenen Vergi – Belli Başlı Muafiyetler	Şerefiye ve başlangıç maliyeti ile kaydedilen varlık ve borçlar için geçici farklar söz konusu değildir.
Devlet teşvikleri	Ertelenen gelir olarak tanımlanır ve itfa edilir.
Finansal kiralama – kiracı muhasebesi	Finansal kiralama, bir varlık olarak aktive kaydedilirken, gelecekteki kira bedelleri için borç olarak pasife kaydedilir. Faydalı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulur.

Türev ürünleri ve diğer finansal araçlar – finansal araçlarının ölçümü ve hedging faaliyetleri	Türev ürünleri ve hedge enstrümanları (finansal koruma araçları) gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümlenir. Bazı istisnalar dışında, gerçeğe uygun değerdeki değişimler gelir tablosu ile ilişkilendirilir.
Türev ürünleri ve diğer finansal araçlar – yabancı işletme yatırımlarına ilişkin hedge ölçümlemesi	Yabancı işletmelere yapılan yatırımlara ilişkin hedge'lerden (finansal korumalardan) elde edilen kazanç ve kayıplar öz kaynak içinde muhasebeleştirilir. Bu yatırımların elden çıkması durumunda ise, gelir tablosu ile ilişkilendirilir.
Fonksiyonel para birimi - tanım	İşletmenin faaliyet gösterdiği çevrede kullanılan para birimidir
Fonksiyonel para birimi – belirleme	Eğer göstergeler karışık ve fonksiyonel para birimi açık değilse, ekonomik çevreyi en çok temsil ettiği düşünülen para birimi, fonksiyonel para biri olarak kullanılır.
Sunum para birimi	Finansal tabloların başka bir fonksiyonel para biriminin kullanıldığı bir yere sunulması durumunda, bilanço tarihindeki kur kullanılarak çevrim yapılır. Gelir tablosu kalemleri ise, işlemin yapıldığı tarihteki kurlar esas alınarak çevrilir veya önemli dalgalanma yoksa, ortalama kurlar kullanılır.
Hiperenfasyon ekonomisi – tanım	Hiperenfasyon, ülkenin ekonomik koşullarının özellikleri vasıtasıyla tespit edilir. Bunu ise, nüfusun yerel para birimine karşı tutumu, fiyat endeksine bağlı fiyatlar ve üç yıllık kümülatif enflasyon oranının %100'ü aşması durumunda hiperenfasyon ortamından bahsedilir.
Hiperenfasyon ekonomisi – ölçümleme	İşletmenin fonksiyonel para birimi, hiperenfasyon ortamının para birimi ise, işlemlerin ölçülmesi için hiperenfasyon ortamındaki para birimi kullanılır ve enflasyon düzeltmesi yapılır. Böyle bir ortamda raporlama için dönem sonu kurları kullanılır.
Hisse başına kar – adi hisse başına kar	Hisse başına kazanç, net dönem karından veya zararından adi hisse senedi sahiplerine isabet eden kısmın, dönem içindeki ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısına bölünmesiyle hesaplanır. Dönem içinde dolaşımda bulunan hisse adedinin ağırlıklı ortalaması, kaynaklarda bir artış oluşturmadan basılan hisseler (bedelsiz) göz önünde bulundurularak hesaplanır.
Hisse başına kar – sulandırılmış	Potansiyel sulandırılmış hisse senetlerinin ağırlıklı ortalaması kullanılır.
İlişkili taraflarla işlemler – tanım	Önemli etkiye sahip olunan işletmeler ile iş ortaklıkları, ortaklar ve genel kontrol altındaki taraflarla olan doğrudan ve dolaylı ilişki tespit edilir.
Bölümlere göre raporlama – kapsam ve format	Sektörel ve coğrafik olmak üzere iki türlü raporlama yapılır. Bölümleme, risk, getiri ve içsel raporlama yapısı esasına dayalı olarak yapılır.

(\*) Finansal varlıklara ilişkin sınıflandırma ve muhasebeleştirme esasları aşağıdaki gibidir.

### **Gerçeğe Uygun Değerdeki Değişimler, Gelir Tablosu İle İlişkilendirilen Finansal Varlıklar**

Alım satım amaçlı finansal varlıklar bu grupta sınıflandırılır. Örneğin hisse senedi, hedge aracı olarak kullanılmayan türev ürünleri

### **Vadelerine Kadar Elde Tutulan Finansal Varlıklar**

Belirli bir vadesi olan ve vadelerine kadar elde tutulma olanağı ve niyeti bulunan aktifleri içermektedir. Hisse senetleri, belirli bir vadeleri olmadığı için bu grupta sınıflandırılmaz. Bu gruba dahil olabilecek en önemli örnek olarak yatırım amacıyla vadelerine kadar elde tutulacak olan hazine bonoları ve devlet tahvilleri gösterilebilir.

### **Krediler ve Alacaklar**

Kuruluşların kendi işlemlerinden doğan ticari amaçlı olmayan borç ya da alacaklar ilk olarak maliyet değeri üzerinden değerlendirilir. Bu tutar, gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanır. İşlem maliyeti de bu tutarın içine dahildir. Daha sonra ise ticari amaçlı olmayan bu borç ve alacaklar itfa maliyetinden varsa çeşitli nedenlerle oluşabilecek düşüştüğü dolaylı ayrılacak karşılığın indirilmesi suretiyle değerlendirilir. (İtfa edilmiş maliyet bedeli)

### **Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar**

Diğer üç grupta sınıflandırılmayan tüm aktifleri kapsar. Alım satım amacıyla elde tutulan finansal aktiflerle iştirak ve bağlı ortaklıklarda sınıflandırılmayan tüm hisse senetleri bu grupta sınıflandırılır. Bu tür aktifler de alım satım amacıyla elde tutulan finansal aktifler gibi bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilir. Gerçeğe uygun değer değerlendirmeleri öz kaynak içinde muhasebeleştirilir ve satılmaları veya değer düşüklüğüne maruz kalmaları durumunda gelir tablosu ile ilişkilendirilirler.

## **4. Sonuç**

Uluslararası muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ortadan kaldırılması ve muhasebe ortak dilin sağlanması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından UFRS/UMS'ler yayımlanmıştır. Bu standartların dünya genelinde yaygınlık kazanması da Avrupa Birliği'nin UFRS'leri kendi borsasında kote olan (halka açık) şirketlerde zorunlu tutması önemli bir etken olmuştur.

Avrupa Komisyonu (EC), Haziran 2002'de tüm listede kayıtlı olan şirketlerin, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren, konsolide finansal tablolarını UFRS'ye uygun olarak hazırlanması gerektiğini duyurmuştur. Bunu da dördüncü ve yedinci yönergeler ile başarmıştır. Türkiye'de, gerek Avrupa Birliği'ne giriş sürecinden, gereksede SPK ve BDDK'nın IMF, IOSCO ve Dünya Bankası üyesi olmasından dolayı ve uluslararası sermaye piyasasına entegrasyon sağlamak amacıyla Ocak 2005 yılından itibaren halka açık şirketlerde UFRS'ye göre finansal tabloların hazırlanması SPK tarafından zorunlu tutulmuştur.

Türkiye'de muhasebe standardı yapma yetkisini TMSK elinde tutmaktadır. Bu amaçla SPK tarafından yayımlanan Seri XI, 29 no.lu tebliğinde, standart yapma yetkisi göz önüne alınarak halka açık şirketlerin Avrupa Birliği tarafından kabul edilen Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamaları gerektiğini belirtmiştir.

SPK'nın Seri XI, 29 no.lu tebliği ile BDDK'nın muhasebe uygulama yönetmeliği, Türkiye'deki finansal raporlamaya yön veren önemli bir uygulamadır. SPK'nın 2008 yılında yayımladığı

ğı 29 no.lu tebliği ile standartların IASB tarafından yayımlanan şekli ile değil, Avrupa Birliği tarafından yayımlanan şekli ile uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Nitekim Avrupa Birliği tarafından tüm standartlar aynen kabul edilmemiştir. Örneğin UMS 39'daki bazı hususlar Avrupa Parlamentosu tarafından onaylanmamıştır (Bkz. Tablo 1). Bundan dolayı Türkiye'deki finansal raporlama, Avrupa Birliği'ndeki uygulamalardan etkilenmektedir.

#### Kaynakça

Armstrong, Christopher ve diğerleri (2006), "Market Reaction to Events Surrounding the Adoption of IFRS in Europe" [www.hbs.edu/units/am/pdf/Riedl.pdf](http://www.hbs.edu/units/am/pdf/Riedl.pdf) (Erişim Tarihi: 15 Temmuz 2008)

Bebbington, Joseph ve Song, Esther (2008) "The Adoption of IFRS in the EU and New Zealand" [www.europe.canterbury.ac.nz/research/pdf/finance\\_nz\\_prelim\\_report.pdf](http://www.europe.canterbury.ac.nz/research/pdf/finance_nz_prelim_report.pdf) (Erişim Tarihi: 14 Temmuz 2008)

Brackney, K. ve Witmer, P. (2005), "The European Union's Role in International Standards Setting." **The CPA Journal** (Kasım 2005), [www.cpajournal.com](http://www.cpajournal.com) (Erişim Tarihi: 06 Ağustos 2008)

Çiftçi, Yavuz (1997) "Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları", **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt.26, Kasım 1997, s.169-189.

Fritz, Susanne ve Lämmle, Christina (2003) "The International Harmonisation Process of Accounting Standards" **Ekonomiska Institutionen**, Linköping, [www.diva-portal.org/diva/getDocument?urn\\_nbn\\_se\\_liu\\_diva-1554-1\\_fulltext.pdf](http://www.diva-portal.org/diva/getDocument?urn_nbn_se_liu_diva-1554-1_fulltext.pdf), (Erişim Tarihi: 09 Ağustos 2008)

Gökçen, Gürbüz, Ataman Akgül, Başak ve Çakıcı, Cemel (2006), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Beta Yayınları, İstanbul

Mirza Abbas Ali, Holt, Graham J. ve Orrel, Magnus (2006) **IFRS: Workbook and Guide**, USA: John Wiley & Son Inc.

Karapınar, Aydın, Zaif Ayıkoğlu, Figen ve Bayırlı, Rıdvan (2008) "Convergence and Harmonization With International Financial Reporting Standards: A Perspective Of Turkey" [http://www.mufad.org/index2.php?option=com\\_docman&task=docview&gid=33&Itemid=100](http://www.mufad.org/index2.php?option=com_docman&task=docview&gid=33&Itemid=100) (Erişim Tarihi: 08 Ağustos 2008)

Oksay, Suna ve Acar, Onur (2005) "Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri", **Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları**, Yayın No:3, Aralık 2005, <http://www.tsrbsb.org.tr> (Erişim Tarihi: 14 Kasım 2008)

PWC, **Similarities and Differences – A Comparison**

**on of IFRS, US GAAP and Dutch GAAP**, Ekim 2004, <http://www.pwcglobal.com/gx/eng/about/svcs/corporatereporting/DutchSandD04.pdf> (17 Ekim 2006)

Toraman, Cengiz ve Bayramoğlu, Fatih M. (2006), "Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", **Mali Çözüm Dergisi** (Özel Sayı), Sayı 76, 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Kasım 2006, s.457-480.

Yalkın Koç, Yüksel, Demir, Volkan ve Demir, Defne, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi", **Mali Çözüm Dergisi** (Özel Sayı), Sayı 76, 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Kasım 2006, s.291-307.

EFRAG, The European Financial Reporting Advisory Group, [www.efrag.org](http://www.efrag.org)

IASB, International Accounting Standards Board, [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, [www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr)

SPK, Sermaye Piyasası Kurulu, [www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)

BDDK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, [www.bddk.org.tr](http://www.bddk.org.tr)

(Footnotes)

- Örneğin A şirketi, B şirketinin %70'ini 1.000 liraya satın almış olsun. B şirketinin net varlıklarının gerçeğe uygun değeri 800 lira olsun. Bu durumda B'nin (%100-%70=) %30'luk ve (800 x %30=) 240 liralık kısmı azınlık payıdır. Bu durumda konsolide finansal tabloda [1.000 - (800x%70)=] 440 lira pozitif şerefiye gözükecektir. Eğer A şirketi azınlık paylarının gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanmasını seçer ve %30'luk azınlık payının gerçeğe uygun değeri 350 lira olursa, konsolide finansal tabloda [1.000 - (800-350)=] 550 lira pozitif şerefiye gözükecektir



# TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN BANKALARIN VERİ ZARFLAMA ANALİZİ YÖNTEMİ İLE ETKİNLİKLERİNİN ÖLÇÜMÜ

> Öğr. Gör. Dr. **Şule KIRKIK**

> Öğr. Gör. **Pınar PEHLİVAN**

*Celal Bayar Üniversitesi*

## ÖZET

Günümüzde bankalar, kârlı ekonomik birimler olarak kabul edilmektedir. Ancak bankacılık sektöründe sadece kârlılık değil, etkinlik ve verimlilik kavramları da hayati önem kazanmaya başlamıştır. Bankalarda verimliliğin ölçülmesinde çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Birden çok girdiyi ve çıktıyı dikkate alan ve göreceli etkinliği ölçen Veri Zarflama Analizi (VZA), bankacılıkta verimliliği ölçme açısından uygun bir yöntemdir. Ayrıca referans setlerinin sunulması ve yöneticileri yönlendirmesi, VZA'nın en önemli özelliklerindedir.

Bu çalışmada, Türkiye'de bankacılık sektörü ve bu sektörde faaliyet gösteren bankaların etkinliği ve verimliliğini ölçmek amacıyla Haziran 2008 dönemi verileri ile 4 girdi ve 2 çıktı kullanılarak 20 banka için veri zarflama analizi uygulanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Bankacılıkta verimlilik ölçümü, verimlilik, etkinlik, veri zarflama analizi

## ABSTRACT

Today, it is admitted to banks are profitable economic units. However, in banking sector, it is not only important to become a profitable economic unit, at the same time, it is vital to become productive and efficient economic units. In measuring efficiency of banks, several kinds of methods are used. Data Envelopment Analysis (DEA), which uses several input and output is a very suitable method to measure efficiency in banking sector. Besides, offering set of references leading to managers on efficiency and productivity of inefficient banks, it is the most important specialities of DEA method.

In this paper, the efficiency and productivity of Turkish banking sector and of 20 banks in Turkey are measured for June 2008 with 4 inputs and 2 outputs by employing Data Envelopment Analysis.

**Keywords:** Measuring efficiency in banking, efficiency, productivity, data envelopment analysis



## GİRİŞ

2000 ve 2001 yıllarında ülkemizde yaşanan finansal krizlerin ardından, bankacılık sektöründe sadece kârlılığın değil, verimliliğin de ölçülmesi önem kazanmaya başlamıştır. Çünkü bankalar, ekonomideki her türlü değişimden en çok etkilenen finansal kurumlardandır. Bankaların ekonomideki değişimlere olan bu duyarlılığı, onları kârlılıklarının yanı sıra verimliliklerinin de ölçülmesi gereken ekonomik birimler haline getirmiştir.

Bankaların etkinliklerinin ölçümünde genel olarak üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlardan ilki olan rasyo analizi, bir tek girdi ile bir tek çıktının oranlanması yoluyla gerçekleştirilmektedir. Ancak bankacılık sektöründe çok sayıda girdi ve çıktı içeren karar birimleri açısından rasyo analizi ile karar vermek sağlıklı bir analiz yöntemi değildir.

İkinci yöntem, parametrik yöntemdir. Bu yöntemde verimlilik ölçümünün yapılacağı işletmelerin üretim fonksiyonlarının analitik olduğu varsayılır ve regresyon analizi ile tahminleme yapılır. Parametrik olmayan üçüncü yöntemde ise doğrusal programlama tabanlı teknikler olarak etkinlik sınırına olan uzaklık ölçülmeye çalışılır. Bu yöntemde birden fazla girdi ve çıktı kullanılabilir. Bu yöntemde birden fazla girdi ve çıktı kullanılabilir. Bu yöntemde birden fazla girdi ve çıktı kullanılabilir.

Parametrik olmayan yöntemlerden en yaygın olarak kullanılanı Veri Zarflama Analizi (VZA-DEA-Data Envelopment Analysis) yöntemidir. VZA'nın bankacılıkta etkinlik analizine uygun olmasının nedenleri; çok sayıda girdi ve çıktı kullanılmasına ve bankalar gibi homojen ekonomik birimlerin kendi aralarında kıyaslanmasına olanak vermesidir.

Çalışmamızda, parametrik olmayan bir yöntem olan VZA kullanılarak Türkiye'de faaliyet gösteren 20 bankanın Haziran 2008 verileri yardımıyla etkinlik ve verimlilik analizi yapılmış ve bankaların etkinlikleri üzerine genel değerlendirmelere yer verilmiştir.

## 1- BANKACILIK SİSTEMİNDE VERİMLİLİK YAKLAŞIMLARI

Bankalarda etkinlik ölçümünde en büyük sorun, girdi ve çıktılarının ne olması gerektiğidir. Özellikle bankalarda çıktının mevduat mı yoksa krediler mi olması gerektiğine ilişkin karmaşa, bankaların çok çıktılı ve girdili doğasından ve bunun yanı sıra, diğer hizmet ve sanayi sektörleri ile bankacılık sektörü arasında karşılaştırma yapılabilecek uygun bir değişkenin olmamasından kaynaklanmaktadır.

Literatürde, girdi ve çıktılarının belirlenmesine dönük üç yaklaşım bulunmaktadır:

1. Üretim Yaklaşımı (Production Approach): Bu yaklaşımda, bankalar için işgücü ve sabit sermaye girdi olarak kullanılmakta; mevduat, kredi, menkul değerler cüzdanı ve diğer bilanço kalemleri çıktı olarak ele alınmaktadır.

2. Aracılık Yaklaşımı (Intermediation Approach): Bu yaklaşımda, finans kuruluşlarının fon arz edenlerle fon talep edenler arasındaki aracılık işlevinden yola çıkılmaktadır. Bankalar, fon arz edenlerden topladıkları fonları kredilere dönüştüren finansal kurumlar olarak değerlendirilmektedir. Aracılık yaklaşımında girdileri; bankanın yabancı kaynakları (mevduat ve diğer yabancı kaynaklar veya bunlara yapılan faiz ödemeleri), işgücü ödemeleri ve sabit sermaye oluştururken; çıktıları ise krediler ve diğer gelir getiren aktifler veya bunlardan doğan faiz gelirleri oluşturmaktadır. Girdi/çıktı, birim olarak hesap sayısını değil, parasal büyüklükleri ölçü olarak almaktadır. İki yaklaşım arasındaki temel fark; aracılık yaklaşımında gelir getiren aktifler; üretim yaklaşımında ise bunların yanı sıra yükümlülük kalemleri de (örneğin mevduat) çıktı olarak alınmaktadır.

3. Kâr Yaklaşımı (Profit/Revenue Based Approach): Bu yaklaşımda bankalar, asıl amaçları kâr maksimizasyonu olan ekonomik birimler olarak kabul edilir. Bu amaçla, bankalar gelirlerini artırırken maliyetlerini

azaltmaya çalışmaktadırlar. Kâr yaklaşımında girdi olarak faiz dışı giderler (işletme giderleri ve diğer faiz dışı giderler), çıktı olarak ise net faiz geliri ve faiz dışı gelirler kullanılmaktadır.

Üretim yaklaşımından daha çok şube etkinliğini değerlendirmede, aracılık yaklaşımından ise tüm sisteme yönelik değerlendirmelerde yoğun bir biçimde yararlanılmaktadır.

## **2- BANKACILIK SİSTEMİNDE ETKİNLİK VE VERİMLİLİK ÖLÇÜM YÖNTEMLERİ**

Etkinlik ölçme yöntemleri genel olarak rasyo analizi, parametrik ve parametrik olmayan yöntemler olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Rasyo analizi en yoğun olarak kullanılan verimlilik ölçme yöntemidir. Bu analizde, bir tek girdi ile bir tek çıktının birbirine oranlanması ile bulunan bir rasyonun farklı dönemlerde gösterdiği değişimler karşılaştırılarak yorumlanır. Parametrik yöntemlerde genellikle bir gözlem kümesi incelenir ve buradaki en iyi performansın regresyon çizgisi (etkinlik sınırı) üzerinde olduğu varsayılır. Bu çizgiden sapma göstermeyen gözlemler etkin, sapma gösterenler ise etkisiz olarak tanımlanır.

Parametrik olmayan yöntemler, doğrusal programlama kökenli teknikler (kısıt altında optimizasyon) kullanarak etkinlik sınırına olan uzaklığı ölçerler. Bu yöntemlerin parametrik yöntemlere göre, birden fazla bağımlı ve bağımsız değişken kullanabilme yönünden üstünlüğü vardır.

Parametrik olmayan yöntemler içinde en sık kullanılanı Charnes, Cooper ve Rhodes tarafından 1978 yılında geliştirilen ve "Measuring The Efficiency of Decision Making Units" isimli çalışmalarıyla literatüre geçen Veri Zarflama Analizi (VZA) yöntemidir.

VZA'da homojen oldukları kabul edilen üretim birimleri kendi aralarında kıyaslanır. En iyi gözlemi etkinlik sınırı olarak varsaydıktan sonra, diğer gözlemler bu en etkin gözleme göre değerlendirilir. Bu nedenle bu yöntemde etkinlik sınırı, gerçekleşen bir

gözlemdir.

VZA'da çok sayıda girdi ve çıktı kullanmak mümkündür. Özellikle çok sayıda girdi ve çıktıya sahip olan bankacılık sektörü açısından bu konu önem taşır. Parametrik yöntemlerde olduğu gibi, girdi ve çıktı arasında bir fonksiyonel ilişki kurulmasına gerek yoktur. Yine VZA'da homojen olan birimler kendi aralarında kıyaslanır. Girdi ve çıktılar fiziki üretim, parasal büyüklük ya da rasyolar cinsinden çok farklı birim değerleri ile ifade edilebilir.

VZA yönteminin bazı sakıncaları da vardır. Örneğin, VZA'da rassal hataya yer olmadığı için, ölçme yöntemleri ve verilerdeki sorunlar giderilemez. VZA yöntemi mutlak verimliliği ölçmez, bulunan verimlilik rakamları görelidir. VZA parametrik olmayan bir teknik olduğu için, sonuçlara istatistiksel hipotez testlerinin uygulanması zordur.

## **3- BANKACILIK SİSTEMİNİN VERİMLİLİK ÖLÇÜMÜNDE BİR MODEL OLARAK KULLANILAN VERİ ZARFLAMA ANALİZİ**

VZA yöntemi, girdiye ve çıktıya yönelik olarak iki yönlü kullanılabilir. Girdiye yönelik VZA modelleri, belirli bir çıktı bileşimini en etkin bir şekilde üretebilmek için, kullanılacak en uygun girdi bileşiminin ne olması gerektiğini araştırmaktadır. Çıktıya yönelik VZA modelleri ise belirli bir girdi bileşimi ile en çok ne kadar çıktı bileşimi elde edilebileceği üzerinde durmaktadır.

VZA, bir üretici birimin görece etkinliğini, toplam ağırlıklı çıktılarının toplam ağırlıklı girdilere oranı olarak ölçmektedir.

En basit haliyle teknik etkinlik şu şekilde formüle edilir:

$$\text{Etkinlik} = \text{Çıktı} / \text{Girdi}$$

Bu bağlamda, çıktıya yönelik VZA modelinde kullanılan temel maksimizasyon formülü şu şekildedir:

$$\text{Maks; } E_b = \left[ \sum_{r=1}^R U_b Y_b \right] / \left[ \sum_{i=1}^I V_b X_b \right]$$

$$\text{Kısıtlar; } \left[ \sum_{r=1}^R U_b Y_j \right] / \left[ \sum_{i=1}^I V_b X_j \right] \leq 1$$

$j = 1, 2, \dots, n$  : Karar birimi sayısı

$$U_b, V_b \geq \epsilon$$

$$r = 1, 2, \dots, R \quad i = 1, 2, \dots, I$$

R: Çıktı sayısı      I : Girdi Sayısı

$E_b$  : b'inci karar verme biriminin etkinliği,

$Y_j$  :  $j = 1, 2, \dots, n$ 'ye kadar olan karar birimleri tarafından üretilen r çıktısının gözlemlenen miktarı,

$X_j$  :  $j = 1, 2, \dots, n$ 'ye kadar olan karar birimleri tarafından üretilen i girdisinin gözlemlenen miktarı,

$U_b$  : b karar birimi tarafından r'inci çıktıya verilen ağırlık

$V_b$  : b karar birimi tarafından i'inci girdiye verilen ağırlık

$\epsilon$  : ihmal edilebilecek kadar küçük bir değer ( $\epsilon \rightarrow$  Non-Archimedean sabiti olarak alınır ve genellikle  $10^{-5}$  veya  $10^{-6}$  düzeyinde kullanılır.)

Ölçeğe göre sabit getiri varsayımı (CCR Modeli) altında, çıktı maksimizasyonunu amaçlayan primal modele ait denklem aşağıdaki gibi olacaktır.

Amaç fonksiyonu:

$$F_b = \text{Max } b + \left( \epsilon \sum_{i=1}^I S_i^- \right) + \left( \epsilon \sum_{r=1}^R S_r^+ \right)$$

Kısıtlar:

$$\sum_{j=1}^n X_j I_j + S_i^- = X_b$$

$$\sum_{j=1}^n Y_j I_j + S_r^+ - b Y_b = 0$$

$$I_j, S_i^-, S_r^+ \geq 0 \quad i = 1, 2, \dots, I$$

$$r = 1, 2, \dots, R \quad j = 1, 2, \dots, n$$

Yukarıdaki formülde,

$b$  : çıktıya ait genişleme(etkinlik) katsayısı

$I_j$  : j'inci karar biriminin aldığı yoğunluk değeri

$S_i^-$  : i'inci girdiye ait atıl değer

$S_r^+$  : r'inci çıktıya ait atıl değer

Bu modelin amaç fonksiyonunda belirli bir girdi düzeyi için etkinliği ölçen karar birimine ait çıktıların ne kadar artırılabilirliği araştırılır. Karar birimlerinin etkin olması durumunda  $b = 1$ ,  $S_i^- = 0$ ,  $S_r^+ = 0$  ve  $I_j = 1$  olacaktır.

#### 4- ÇALIŞMANIN AMACI ve KAPSAMI

Bu çalışmada, Türkiye'de faaliyet gösteren 20 adet ticari bankanın görece verimliliklerinin araştırılması amaçlanmıştır ve bu amaçla seçilen bankalara ait Haziran 2008 dönemine ilişkin veriler Türkiye Bankalar Birliği'nin internet sayfasından edinilerek analizde kullanılmıştır.

Söz konusu bankalara ilişkin veriler Tablo 1'de sunulmaktadır:

**Tablo 1.** Karar Birimlerine İlişkin Girdi ve Çıktı Değerleri (Haziran 2008)

BANKA ADI (KARAR BİRİMİ)	GİRDİLER				ÇIKTILAR	
	Mevduat / Aktif Topl.	Mevduat Dışı Kayn./ Aktif Topl.	Faiz Giderleri / Aktif Topl.	Diğer Faal. Gid. / Aktif Topl.	Toplam Krediler / Aktif Topl.	Faiz Gelirleri / Aktif Topl.
1 Akbank T.A.Ş.	58,70	23,92	3,56	1,30	56,40	5,84
2 Alternatif Bank T.A.Ş.	62,70	19,47	3,14	1,40	77,50	6,32
3 AnadoluBank A.Ş.	59,30	20,45	3,57	2,10	65,50	6,67
4 Citibank A.Ş.	75,70	0,65	3,45	3,80	51,50	7,84
5 Denizbank A.Ş.	50,40	30,07	3,33	1,90	69,30	6,17
6 Finans Bank A.Ş.	58,10	19,51	3,49	2,10	67,80	6,96
7 Fortis Bank A.Ş.	52,80	23,17	3,85	2,90	63,80	7,04
8 Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	58,60	23,50	3,50	1,80	60,00	5,65
9 Türkiye Halk Bankası A.Ş.	80,20	8,04	4,49	1,00	49,00	6,79
10 HSBC Bank A.Ş.	63,30	14,61	3,65	3,10	70,80	7,32
11 Türkiye İş Bankası A.Ş.	61,00	12,61	3,48	1,50	47,80	5,54
12 ING Bank A.Ş.	65,70	15,02	4,06	1,80	69,30	6,80
13 Şekerbank T.A.Ş.	63,20	18,86	3,93	2,50	60,60	7,77

14	Eurobank Tefken A.Ş.	48,30	40,09	5,72	1,20	36,70	7,15
15	Tekstil Bankası A.Ş.	60,00	24,37	3,61	1,80	64,80	5,97
16	Turkish Bank A.Ş.	53,00	26,52	2,53	1,60	31,50	4,29
17	Türk Ekonomi Bankası A.Ş.	68,20	11,55	3,97	2,60	64,20	6,65
18	Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	71,60	14,36	4,20	1,20	58,30	6,15
19	Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.	64,40	11,04	3,42	2,00	57,90	5,46
20	T.C. Ziraat Bankası A.Ş.	85,00	5,35	4,65	0,90	29,40	6,78

## 5- ÇALIŞMADA UYGULANAN YÖNTEM

Çalışmada, girdi ve çıktıların belirlenmesi aşamasında "aracılık yaklaşımı"ndan yararlanılmıştır. Uygulamada, çıktıya yönelik VZA yöntemi ile tüm karar birimleri için modeller oluşturulmuş ve bu modeller çözülerek etkinlik değerleri bulunmuştur. Oluşturulan modellerin çözümünde EMS paket programından yararlanılmıştır.

## 6- UYGULAMA

Aşağıda örnek olarak verilen 1. karar birimi Akbank için VZA modeli verilmiştir.

Amaç fonksiyonu:

$$F_b = \text{Maks } b + 0,000001S_1 + 0,000001S_2 + 0,000001S_3 + 0,000001S_4 + 0,000001S_5 + 0,000001S_6$$

$$S_1 + 58,7 K_1 + 62,7 K_2 + 59,3 K_3 + 75,7 K_4 + 50,4 K_5 + 58,1 K_6 + 52,8 K_7 + 58,6 K_8 + 80,2 K_9 + 63,3 K_0 + 61,0 K_1 + 65,7 K_2 + 63,2 K_3 + 48,3 K_4 + 60,0 K_5 + 53,0 K_6 + 68,2 K_7 + 71,6 K_8 + 64,4 K_9 + 85,0 K_0 = 58,7$$

$$S_2 + 23,92 K_1 + 19,47 K_2 + 20,45 K_3 + 0,65 K_4 + 30,07 K_5 + 19,51 K_6 + 23,17 K_7 + 23,50 K_8 + 8,04 K_9 + 14,61 K_0 + 12,61 K_1 + 15,02 K_2 + 18,86 K_3 + 40,09 K_4 + 24,37 K_5 + 26,52 K_6 + 11,55 K_7 + 14,36 K_8 + 11,04 K_9 + 5,35 K_0 = 23,92$$

$$S_3 + 3,56 K_1 + 3,14 K_2 + 3,57 K_3 + 3,45 K_4 + 3,33 K_5 + 3,49 K_6 + 3,85 K_7 + 3,50 K_8 + 4,49 K_9 + 3,65 K_0 + 3,48 K_1 + 4,06 K_2 + 3,93 K_3 + 5,72 K_4 + 3,61 K_5 + 2,53 K_6 + 3,97 K_7 + 4,20 K_8 + 3,42 K_9 + 4,65 K_0 = 3,56$$

$$S_4 + 1,3 K_1 + 1,4 K_2 + 2,1 K_3 + 3,8 K_4 + 1,9 K_5 + 2,1 K_6 + 2,9 K_7 + 1,8 K_8 + 1,0 K_9 + 3,1 K_0 + 1,5 K_1 + 1,8 K_2 + 2,5 K_3 + 1,2 K_4 + 1,8 K_5 + 1,6 K_6 + 2,6 K_7 + 1,2 K_8 + 2,0 K_9 + 0,9 K_0 = 1,3$$

$$-56,4 K_5 - S_5 + 56,4 K_1 + 77,5 K_2 + 65,5 K_3 + 51,5 K_4 + 69,3 K_5 + 67,8 K_6 + 63,8 K_7 + 60,0 K_8 + 49,0 K_9 + 70,8 K_0 + 47,8 K_1 + 69,3 K_2 + 60,6 K_3 + 36,7 K_4 + 64,8 K_5 + 31,5 K_6 + 64,2 K_7 + 58,3 K_8 + 57,9 K_9 + 29,4 K_0 = 0$$

$$-5,84 K_5 - S_6 + 5,84 K_1 + 6,32 K_2 + 6,67 K_3 + 7,84 K_4 + 6,17 K_5 + 6,96 K_6 + 7,04 K_7 + 5,65 K_8 + 6,79 K_9 + 7,32 K_0 + 5,54 K_1 + 6,80 K_2 + 7,77 K_3 + 7,15 K_4 + 5,97 K_5 + 4,29 K_6 + 6,65 K_7 + 6,15 K_8 + 5,46 K_9 + 6,78 K_0 = 0$$

$$S_i, K_j \geq 0 \quad (i = 1,2,\dots,6) ; (j = 1,2,\dots, 20)$$

Çalışmada ele alınan bankalara ilişkin çıktıya yönelik VZA modelinin kullanılması sonucunda elde edilen etkinlik skorları ve etkin olmayan karar birimlerinin referans aldığı bankalara ilişkin ağırlık katsayıları aşağıda Tablo 2’de gösterilmektedir.

**Tablo 2. Etkinlik Skorları ve Referans Ağırlık Katsayıları (Haziran 2008)**

BANKA ADI (KARAR BİRİMLERİ)		ETKİNLİK SKORLARI(%)	REFERANS AĞIRLIK KATSAYILARI (BENCHMARKS)
1	Akbank	107,38%	2 (0,74) 9 (0,04) 14 (0,18)
2	<b>Alternatifbank</b>	<b>100,00%</b>	
3	Anadolubank	105,93%	2 (0,04) 5 (0,02) 6 (0,95) 14 (0,01)
4	<b>Citibank</b>	<b>100,00%</b>	
5	<b>Denizbank</b>	<b>100,00%</b>	
6	<b>Finansbank</b>	<b>100,00%</b>	
7	<b>Fortisbank</b>	<b>100,00%</b>	
8	Garanti Bankası	118,54%	2 (0,35) 5 (0,21) 6 (0,40) 14 (0,05)
9	<b>Halkbank</b>	<b>100,00%</b>	
10	<b>HSBC</b>	<b>100,00%</b>	
11	İş Bankası	111,44%	2(0,06) 4(0,03) 6(0,37) 9(0,37) 13(0,06)
12	<b>ING Bank</b>	<b>100,00%</b>	
13	<b>Şekerbank</b>	<b>100,00%</b>	
14	<b>Eurobank Tefken</b>	<b>100,00%</b>	
15	Tekstilbank	113,73%	2 (0,42) 5 (0,28) 6 (0,30) 14 (0,05)
16	Turkishbank	122,66%	2 (0,57) 4 (0,21)
17	TEB	104,14%	2 (0,46) 4 (0,39) 10 (0,15)
18	Vakıfbank	107,35%	2 (0,48) 9 (0,51) 14 (0,02)
19	Yapı Kredi Bankası	105,29%	2 (0,51) 4 (0,31) 9 (0,11)
20	<b>Ziraat Bankası</b>	<b>100,00%</b>	

Tablo 2’den de görüleceği üzere etkinlik skoru % 100 olarak hesaplanan Alternatifbank, Citibank, Denizbank, Finansbank, Fortisbank, Halkbank, HSBC, ING Bank, Şekerbank, Eurobank Tefken ve Ziraat Bankası’nın etkin olduğu anlaşılmaktadır. Etkinlik skoru % 100’ün üzerinde hesaplanan Akbank, Anadolu bank, Garanti Bankası, İş Bankası, Tekstilbank, Turkishbank, Türkiye Ekonomi Bankası, Vakıfbank ve Yapı Kredi Bankası’nın ise etkin olmadığı saptanmıştır.

Etkin olan bu bankaların referans kümeleri Tablo 3'te belirtilmiştir.

**Tablo 3.** Etkin Bankaların Referans Kümeleri

KARAR BİRİMLERİ	BANKA ADI	REFERANS KÜMESİ
K <sub>2</sub>	Alternatifbank	9
K <sub>4</sub>	Citibank	4
K <sub>5</sub>	Denizbank	3
K <sub>6</sub>	Finansbank	4
K <sub>7</sub>	Fortisbank	0
K <sub>9</sub>	Halkbank	4
K <sub>0</sub>	HSBC	1
K <sub>2</sub>	ING Bank	0
K <sub>3</sub>	Şekerbank	1
K <sub>4</sub>	Eurobank Tekfen	5
K <sub>0</sub>	Ziraat Bankası	0

Tablo 3'ten, Alternatifbank'ın 9, Citibank'ın 4, Denizbank'ın 3, Finansbank'ın 4, Halkbank'ın 4, HSBC'nin 1, Şekerbank'ın 1 ve Eurobank Tekfen'in 5 etkin olmayan bankaya referans olarak gösterildiği anlaşılmaktadır. Bunun yanı sıra, görel olarak etkin olmasına rağmen Fortisbank, ING Bank ve Ziraat Bankası hiçbir bankaya referans olarak gösterilmemiştir.

Çalışmada yararlanılan Veri Zarflama Analizi'nde çıktıya yönelik model tercih edildiğinden, etkin olmayan bankaların etkinliklerinin yükseltilebilmesi için girdilerin sabit tutulup çıktıların ne oranda artırılması gerektiği araştırılmıştır. Tablo 4'te etkin olmayan bankalar için bazı çıktıların belirli oranda artırılması ile diğer bankalara göre etkin ve verimli olabileceğine ilişkin iyileştirme önerileri sunulmuştur.

Yapılan Veri Zarflama Analizi sonucunda etkin olmadığı belirlenen bankalar için iyileştirme önerileri şu şekildedir:

**Tablo 4. Etkin Olmayan Bankalar İçin Potansiyel İyileştirme Önerileri**

BANKA ADI (KARAR BİRİMLERİ)		G İ R D İ L E R				Ç I K T I L A R	
		Mevduat / Aktif Topl.	Mevduat Dışı Kayn. /Aktif Topl.	Faiz Giderleri / Aktif Topl.	Diğer Faal.Gid. / Aktif Topl.	Topl.Krediler / Aktif Topl.	Faiz Gelirleri / Aktif Topl.
Akbank	Gerçekleşen	58,7000	23,9234	3,5610	1,3000	56,4000	5,8444
	Hedeflenen	58,7000	23,9234	3,5610	1,3000	65,9160	6,2334
	Potansiyel İyileştirme	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	<b>0,1687</b>	<b>0,0666</b>
Anadolu	Gerçekleşen	59,3000	20,4468	3,5681	2,1000	65,5000	6,6708
	Hedeflenen	59,3000	20,4468	3,5681	2,1000	69,2630	7,0585
	Potansiyel İyileştirme	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	<b>0,0575</b>	<b>0,0581</b>
Garanti	Gerçekleşen	58,6000	23,5041	3,5035	1,8000	60,0000	5,6454
	Hedeflenen	58,6000	23,5041	3,5035	1,8000	70,6330	6,6469
	Potansiyel İyileştirme	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	<b>0,1772</b>	<b>0,1774</b>
İş Bankası	Gerçekleşen	61,0000	12,6082	3,4806	1,5000	47,8000	5,5427
	Hedeflenen	61,0000	12,6082	3,4806	1,5000	53,0470	6,1669
	Potansiyel İyileştirme	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	<b>0,1098</b>	<b>0,1126</b>
Tekstil bank	Gerçekleşen	60,0000	24,3661	3,6141	1,8000	64,8000	5,9749
	Hedeflenen	60,0000	24,3661	3,6141	1,8000	74,1290	6,8247
	Potansiyel İyileştirme	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	<b>0,1440</b>	<b>0,1422</b>
Turkish bank	Gerçekleşen	53,0000	26,5152	2,5253	1,6000	31,5000	4,2929
	Hedeflenen	53,0000	26,5152	2,5253	1,6000	54,9900	5,2473
	Potansiyel İyileştirme	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	<b>0,7457</b>	<b>0,2223</b>
TEB	Gerçekleşen	68,2000	11,5463	3,9695	2,6000	64,2000	6,6486
	Hedeflenen	68,2000	11,5463	3,9695	2,6000	66,3550	7,0612
	Potansiyel İyileştirme	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	<b>0,0336</b>	<b>0,0621</b>
Vakıfbank	Gerçekleşen	71,6000	14,3623	4,1974	1,2000	58,3000	6,1529
	Hedeflenen	71,6000	14,3623	4,1974	1,2000	62,9240	6,6368
	Potansiyel İyileştirme	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	<b>0,0793</b>	<b>0,0787</b>
Yapı Kredi	Gerçekleşen	64,4000	11,0393	3,4236	2,0000	57,9000	5,4630
	Hedeflenen	64,4000	11,0393	3,4236	2,0000	60,8800	6,3990
	Potansiyel İyileştirme	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	<b>0,0515</b>	<b>0,1713</b>

Bu doğrultuda Tablo 4'te ulaşılan sonuçlar sadece tek bir karar birimi Akbank için değerlendirilmiştir. Etkinlik değeri % 107,38 olarak belirlenen Akbank'ın, diğer bankalara göre etkin olmadığı Tablo 2'den anlaşılmaktadır.

Buna göre ilgili bankanın, girdilerini sabit tutup çıktılarını artırarak hedeflenen rakamlara ulaşması gerekmektedir. Bunun için etkin olmayan bankalara referans gösterilen bankaların çıktı değerleri, referans biriminin yoğunluk değeri ile çarpılarak hedeflenen çıktı değerleri hesaplanır.

Örneğin Akbank'ın referans kümelerini 2 no.lu karar birimi Alternatifbank, 9 no.lu karar birimi Halkbank ve 14 no.lu karar birimi Eurobank Tefken oluşturmaktadır. Referans bankalarının aldığı yoğunluk değerleri Alternatifbank için  $K2 = 0,74$ , Halkbank için  $K9 = 0,04$



ve Eurobank Tefken için K14 = 0,18'dir.

#### Hedeflenen Çıktılar

$$HÇ = [ (77,5 ; 6,32) \times 0,74 ] + [ (49,0 ; 6,79) \times 0,04 ] + [ (36,7 ; 7,15) \times 0,18 ] = ( 65,92 ; 6,23 )$$

Bu sonuçlar ışığında Akbank için potansiyel iyileştirme önerileri aşağıdaki gibi olacaktır:

Potansiyel İyileştirme Oranı = (Hedeflenen Çıktı Oranı - Gerçekleşen Çıktı Oranı) / Gerçekleşen Çıktı Oranı

#### Akbank için Potansiyel İyileştirme Oranı:

Toplam Krediler/Aktif Toplamı çıktısı için,

$$(65,916 - 56,40) / 56,40 = 0,1687$$

Faiz Gelirleri/Aktif Toplamı çıktısı için,

$$(6,2334 - 5,8444) / 5,8444 = 0,0666$$

Bu doğrultuda, çıktılar için potansiyel iyileştirme önerileri tüm bankalar için hesaplanmıştır.(bkz.Tablo 4)

Akbank için yapılan analizde; çıktılar açısından değerlendirme yapıldığında, birinci çıktı olan Toplam Krediler/Aktif Toplamında gerçekleşen 56,40 iken hedeflenen 65,916 olduğundan, bu çıktının % 16,87 oranında ve ikinci çıktı olan Faiz Gelirleri/Aktif Toplamında ise gerçekleşen 5,8444, hedeflenen 6,2334 olduğundan bu çıktının da % 6,66 oranında artırılması, ilgili bankanın görece etkinliğinin yükseltilmesi açısından uygun olacaktır. Tablo 4'ten yararlanılarak etkin olmayan diğer bankalar için de aynı yöntemle değerlendirme ve öneriler yapılabilir.

Analize esas alınan tüm bankaların görece etkinliklerinde hangi girdi ve çıktılarının ne oranda katkıda bulduklarının tespiti amacıyla Tablo 5 düzenlenmiştir.

**Tablo 5. Karar Birimlerinin Girdi ve Çıktılarının Etkinliğe Katkıları** (Haziran 2008, %)

BANKA ADI (KARAR BİRİMLERİ)	GİRDİLER					ÇIKTILAR		
	Mevduat / Aktif Topl.	Mevduat Dışı Kayn. / Aktif Topl.	Faiz Giderleri / Aktif Topl.	Diğer Faal. Gid. / Aktif Topl.	TOPLAM	Topl. Krediler / Aktif Topl.	Faiz Gelirleri / Aktif Topl.	TOPLAM
1 Akbank	23	0	35	42	100	0	100	100
2 Alternatifbank	0	8	42	50	100	100	0	100
3 Anadolu	50	0	26	24	100	10	90	100
4 Citibank	0	100	0	0	100	82	18	100
5 Denizbank	100	0	0	0	100	93	7	100
6 Finansbank	69	18	0	13	100	31	69	100
7 Fortisbank	91	9	0	0	100	21	79	100
8 Garanti	51	0	27	22	100	11	89	100
9 Halkbank	5	62	0	33	100	100	0	100
10 HSBC	76	24	0	0	100	62	38	100
11 İş Bankası	44	16	21	19	100	10	90	100
12 ING Bank	58	24	0	18	100	28	72	100
13 Şekerbank	72	16	0	12	100	0	100	100
14 Eurobank Tekfen	67	0	0	33	100	0	100	100
Tekstilbank Bank	72	10	0	18	100	34	66	100
Turkishbank bank	0	0	88	12	100	0	100	100
17 TEB	60	34	0	6	100	100	0	100
18 Vakıfbank	34	0	0	66	100	39	61	100
19 Yapı Kredi	26	47	0	27	100	100	0	100
20 Ziraat Bankası	0	65	0	35	100	0	100	100

Tablo 5'te girdi ve çıktıların etkinliğe katkı oranları ortaya konulmuştur.

Örneğin etkin olmayan bankalardan 8. karar birimi olan Garanti Bankası'nın etkinliğine katkıda bulunan girdi ve çıktıların katkı oranları konusunda şöyle bir değerlendirme yapılabilir:

1. girdinin etkinliğe katkısı % 51, 3. girdinin % 27 ve 4. girdinin % 22 iken 2. girdinin etkinliğe katkısı bulunmamaktadır.

Çıktılar açısından değerlendirme yapıldığında ise 1. çıktının etkinliğe katkısı % 11 iken 2. çıktının etkinliğe katkısı % 89 olarak gerçekleşmiştir.

Etkin bankalardan 6. karar birimi olan Finansbank için değerlendirme yapıldığında etkinliğe katkıda bulunan girdi ve çıktıların katkı oranları ise şöyledir:

1. girdinin etkinliğe katkısı % 69, 2. girdinin % 18 ve 4. girdinin % 13 iken 3. girdinin etkinliğe katkısı bulunmamaktadır.

Çıktılar açısından değerlendirme yapıldığında ise 1. çıktının etkinliğe katkısı % 31 iken 2. çıktının etkinliğe katkısı % 69 olarak gerçekleşmiştir.

## **SONUÇ ve GENEL DEĞERLENDİRME**

Türkiye'de faaliyet gösteren 20 ticari bankaya ait Haziran 2008 verileri kullanılarak yapılan görece verimlilik analizinde, bankaların mevduat toplayıp bunları krediye dönüştüren ekonomik birimler olduğu düşüncesiyle aracılık yaklaşımı seçilmiş, etkinliğin ölçümünde çıktıya yönelik VZA modeli kullanılmıştır.

Çalışmamız sonucunda Alternatifbank, Citibank, Denizbank, Finansbank, Fortisbank, Halkbank, HSBC Bank, ING Bank, Şekerbank, Eurobank Tekfen ve Ziraat Bankası olmak üzere toplam 11 bankanın etkin; Akbank, Anadolubank, Garanti Bankası, İş Bankası, Tekstilbank, Turkishbank, Türkiye Ekonomi Bankası, Vakıfbank ve Yapı Kredi Bankası olmak üzere toplam 9 bankanın etkisiz olduğu anlaşılmıştır. Bu durumda, analize dahil edilen bankaların % 55'i görece

olarak etkin bulunurken % 45'i etkisizdir.

Etkin olduğu anlaşılan ticari bankalardan iki tanesinin (Ziraat Bankası ve Halk Bankası) kamusal sermayeli mevduat bankası ve iki tanesinin de (Alternatifbank ve Şekerbank) özel sermayeli mevduat bankası olduğu tespit edilmiştir. Analize dahil edilen Türkiye'de kurulmuş yabancı bankaların tamamının (Citibank, Denizbank, Eurobank Tefken, Finansbank, Fortisbank, HSBC Bank ve ING Bank) etkin olduğu belirlenmiştir.

Etkisiz olduğu tespit edilen bankalardan Akbank, Anadolubank, Tekstilbank, Turkishbank, TEB, Garanti Bankası, İş Bankası ile Yapı ve Kredi Bankası olmak üzere toplam sekiz bankanın özel sermayeli mevduat bankası; Vakıflar Bankası'nın ise kamusal sermayeli mevduat bankası olduğu anlaşılmıştır.

Bankaların etkinlik skorlarına bakıldığında, Turkishbank'ın % 122,66 etkinlik skoru ile en etkisiz banka olduğu, % 104,4 etkinlik skoruna sahip olan Türkiye Ekonomi Bankası'nın etkinlik sınırına en yakın banka olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmada ayrıca etkin olmayan bankaların etkinliklerinin artırılması amacıyla girdilerde herhangi bir değişikliğe gidilmeden, hangi çıktıların ne oranda yükseltileceği yönünde iyileştirme önerileri sunulmuştur. Bunun yanı sıra, tüm girdi ve çıktıların her bir karar biriminin etkinliklerine olan katkılarına da yer verilmiştir.

### **Kaynakça**

1-AKTAŞ, Hüseyin: "İşletme Performansının Ölçülmesinde Veri Zarflama Analizi Yaklaşımı", Yönetim ve Ekonomi, Cilt 7, Sayı 1, 2001, Manisa.

2-ANDERSON, D.R., D.J. SWENEY, T.A. WILLIAMS: An Introduction to Management Science, West Publishing Co. U.S.A. 2000.

3-BEASLEY, J.A.: "Data Envelopment Analysis" <http://mscnga.ms.ic.ac.uk/jep/jep.html> (03.04.2004)

4-BEKTAŞ, Barış: "Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bankaların Farklı Yöntemlerle Sınıflandırılması ve Etkinliklerinin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma", Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007, Ankara.

5-BERGER, A. ve D. HUMPREY: "Efficiency of Financial Institutions: International Survey and Directions for

Future Research", Wharton School, Financial Institutions Center, Working Paper No:97-05, 1997.

6-CHARNES, A., W.W. COOPER, E. RHODES: "Measuring The Efficiency of Decision Making Units", European Journal of Operation Research, Vol.2, No.6, 1978.

7-DOĞAN, E.: Maliyet Kavramı, Önemi, Değişen Ekonomik Koşullara Uyum Açısından Maliyet Yönetiminin İrdelenmesi, BDDK BYMK Yetki Etüdü Raporu, 2002.

8-DRAKE, L. Hall, M. ve Simper, R.: "Bank Modelling Methodologies: A Comparative Non-Parametric Analysis of Efficiency in the Japanese Banking Sector", 2005.

9-EKREN, Nazım, Fatih EMİRAL: "Türk Bankacılık Sisteminde Etkinlik Analizi (Veri Zarflama Analizi Uygulaması)", Active Dergisi, Mayıs-Haziran 2002.

10-ESENBEL, Mine, Mustafa Onur ERKİN, Fatih Korhan ERDOĞAN: "Veri Zarflama Analizi ile Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Faaliyet Gösteren Firmaların Etkinliğinin Karşılaştırılması", <http://www.analiz.com/egitim/gazi001.html> (12.08.2002)

11-İNAN, E. Alpan: "Banka Etkinliğinin Ölçülmesi ve Düşük Enflasyon Sürecinde Bankacılıkta Etkinlik", Türkiye Bankalar Birliği Bankacılar Dergisi, Sayı 34, 2000, İstanbul.

12-KAYALI, Cevdet: Türkiye'deki Hayat Dışı Sigorta Şirketlerinin Etkinlik Değeri ile Finansal Oranların İlişkisi", Dayanışma Dergisi, İSMMMO Yayını, Sayı:100, Aralık 2007, İzmir

13-SHERMAN, H.David, George LADINO: "Managing Bank Productivity Using Data Envelopment Analysis (DEA)", Interfaces 25, March-April 1995, Newyork.

14-TÜRKER KAYA, Yasemin, Ela DOĞAN: "Dezenflasyon Sürecinde Türk Bankacılık Sektöründe Etkinlik Gelişimi", Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu, ARD Çalışma Raporları 2005/10, Kasım 2005, Ankara.

15-YAVUZ, İlknur: "Sağlık Sektöründe Etkinlik Ölçümü (Veri Zarflama Analizi'ne Dayalı Bir Uygulama)", MPM Yayınları, 2001, Ankara.

16-www.tbb.org.tr (10.03.2008)

**Hakemsiz Yazılar >>>**  
Opinion Papers

## MAL İHRACINDA ARANILAN BELGELER

> Erkan GÜRBOĞA / Gelirler Başkontrolörü

### I- GENEL BİLGİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesi ihracat teslimlerini katma değer vergisinden istisna tutmuş, anılan kanunun 12. maddesi de bir teslimin ihracat teslimi sayılması için;

- Teslimin yurtdışındaki bir müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması gerektiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan tam istisnalar kapsamında yer alan ihracat teslimleri nedeniyle yüklenilen katma değer vergileri anılan kanunun 32. maddesi uyarınca mükelleflere iade edilmektedir.

Bu makalemizde mal ihracatı nedeniyle iade talep eden mükelleflerin ibraz etmeleri gereken belgeler ile iade hakkını indirim yolu ile gidermeye çalışan mükelleflerin ibraz edecekleri belgelere ilişkin açıklamalarımıza yer verilecektir.

### II- MAL İHRACINDA ARANILAN BELGELER

#### A- İade Talep Eden Mükelleflerde

İhracat istisnasından faydalanan ve katma değer vergisi iadesi talep eden mükelleflerin aşağıda yer alan belgeleri ibraz etmeleri gerekir.

#### 1- Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği)

Beyannamelerin aslı veya örneği yerine bunların listesinin verilmesi de yeterlidir. Bu takdirde listede beyannamenin tarihi, sayısı, ihraç edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapısının ismi, varış ülkesi,

imalatçının adı-soyadı veya unvanı, intaç ve çıkış tarihlerine yer verilir. Gümrük beyannamelerinin yerine liste veren mükelleflerin iade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında listelerde yer alan bilgilerde eksiklik bulunması veya tereddüt edilen durumlarda gümrük beyannamelerinin aslı veya örneği istenecektir. Diğer taraftan uygulamada bazı vergi dairelerince gümrükçe onaylı çeki listesi aranmaktadır. Gümrük Yönetmeliğinin 122'nci maddesinde; Çeki listesi, bir fatura kapsamı eşyanın çeşitli cins ve nev'ide ve çeşitli ağırlıktaki kaplara konulması halinde, her kapta ne miktar eşya bulunduğunu göstermek amacıyla düzenlenen bir belgedir. Çeki listesi satıcı veya gönderici tarafından fatura ile birlikte hazırlanabileceği gibi, beyan sahibi tarafından da hazırlanabilir. Ağırlıkları üzerinden vergiye tabi eşyaya ilişkin çeki listesinin beyan edilen eşyanın, tarife cetvelinde gösterilen vergiye esas olan, daralı ve net ağırlık, adet, baş ve hacim gibi ölçüler üzerinden hazırlanması gerekir.

Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün Maliye Bakanlığı'na hitaben yazdığı 14.08.2003 tarih ve 020852 sayılı yazıda özetle; "Çeki listesinin gümrük mevzuatına göre beyanname ekinde yer alması zorunlu bir belge niteliğinde olmadığı, esas alınması gerekenin Gümrük İdaresi tarafından onaylanan gümrük beyannamesi olduğu, aynı şekilde katma değer vergisi tebliğlerinin incelenmesi neticesinde ihracattan doğan KDV iadelerinde, satış faturalarının, çeki listesinin ya da imalatçı listesinin gümrükçe onaylanmış örneklerinin ibrazının zorunluluğuna ilişkin bir hükme rastlanılmadığı, bu itibarla, çeki listesinin veya imalatçı isimlerinin ya da diğer listelerin gümrük idareleri tarafından onaylanmasının söz konusu olmadığı" belirtilmiştir. Nitekim gümrük beyannamesinin esas alınmasına ilişkin olarak yapılan ihracata gümrük beyannamesinde yer alan alıcı ülke ile konşimento-

da gösterilen malın gideceği ülkenin farklı olması durumunda iade açısından sorun oluşturmayacağı yönünde Maliye Bakanlığı görüş bildirmiştir.( 01.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.57/5711-663 / 68112 sayılı)

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 03.01.2003 tarih ve 2003/1 sıra No.lu Genelgesinde, Gümrük Yönetmeliği'nin 120. maddesindeki bilgileri taşıyan ticari faturanın, kumanya teslimine ilişkin gümrük beyanı olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Diğer taraftan Gümrüğe, gümrük beyannamesi ile birlikte eşyanın faturasının ibrazı zorunludur.

Ayrıca beyanname ekinde,

- a) Eşyanın serbest dolaşıma girişinde teslim şekline göre navlun faturası ve/veya sigorta poliçesi;
- b) Transit ve antrepo rejimlerinde taşıma belgeleri;
- c) Eşyanın laboratuvar tahliline veya ekspertize tabi tutulması durumunda buna ilişkin raporlar;
- d) İhracat, transit ve antrepo rejimleri dışında kalan rejimlerde Kıymet Bildirim Formu;
- e) Eşyanın tercihli tarife uygulamasından yararlanması halinde gerekli belgeler;
- f) Eşyanın ilgili gümrük rejimine tabi tutulabilmesi için bir izin veya bir belge arandığı hallerde, söz konusu izin veya belge, aranır.

Beyannameye eklenen belgeler gümrük idarelerinde muhafaza edilir. Yükümlü tarafından talep edilmesi halinde bu belgelerin onaylı birer örneği kendilerine verilebilir.

Beyannameye belirtilen alıcının, beyannameye eklenecek belgelerdekinden farklı olması durumunda, eşyanın satıcısı veya göndericisi tarafından düzenlenmiş ve yanlışlığın teyit edildiğine dair bir belgenin sunulması halinde bu belge gümrük idaresince kabul edilir.

## **2- Satış faturalarının fotokopisi veya listesi**

Satış faturalarının fotokopilerinin verilmesi halinde, bu fotokopilerin aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekir.

Satış faturalarının listesinin, alıcının adı veya unvanına göre alfabetik sırada veya satış tutarlarına göre; fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, alıcının adı, soyadı veya unvanı, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli yer verilerek (2) örnek olarak düzenlenmesi, her sayfanın altına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim." şerhi konularak işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması gerekir.

## **3- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo**

Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri, ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin indirilecek katma değer vergisi listesini de verirler.

İndirilecek katma değer vergisi listesinin, satıcıların adı veya unvanına göre alfabetik sırada veya alış tutarlarına göre; fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, satıcının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli ve hesaplanan katma değer vergisi tutarına (aynı satıcıdan birden fazla sayıda alınan belgelerde, belge adedi itibarıyla toplamları yazılır) yer verilerek (2) örnek olarak düzenlenmesi, her sayfanın altına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim." şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve

düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması gerekir. Şu kadar ki tutarı, Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal veya hizmet alımları bu listede tek kalemde gösterilebilir. İndirilecek katma değer vergisi listesinde tek kalemde gösterilecek tutar katma değer vergisi dahil tutar olacaktır. Satış faturalarına ilişkin listelerin de bu bilgileri (serbest bölgelerle yurtdışındaki müşterilere düzenlenen faturalarda vergi dairesi ve vergi kimlik numarasına yer verilmeyeceği tabiidir.) içerecek şekilde düzenlenmesi gerekir.

İhraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösteren tabloda ise ihraç edilen mal veya hizmet nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği (örneğin, mamul mal alımları, hammadde alımları, yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, genel gider, amortisman tabii iktisadi kıymet gibi) ve ne şekilde hesaplandığı gibi unsurlara yer verilir.

İhracat teslimleri nedeniyle doğan katma değer vergisi iade işlemlerine esas olmak üzere ibrazı zorunlu olan ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösteren tablonun; iadesi talep edilen tutar, yüklenimlerin hangi girdilerle ilgili olduğu ve hesaplamasının nasıl yapıldığına ilişkin bilgileri içermesi gerekmektedir. Dolayısıyla üretimde kullanılan girdilerin alış faturalarına ilişkin ayrıntılı bilgiler ile belli bir alış faturası ile temin edilen girdinin ne kadarının ihracat konusu üretimde kullanıldığı gibi, mevzuatta belirtilmeyen bilgilere yüklenen katma değer vergisi hesaplamalarına ilişkin tabloda yer verilmesine gerek bulunmamaktadır. Mükelleflerin üretim konularının özellikleri de dikkate alınarak (fire oranları gibi), hangi girdinin satın alındığı, ihraç konusu malların üretiminde hangi oranda kullanıldığı ve bunlarla ilgili olarak toplam ne kadar katma değer vergisi yüklenildiğini açıklayan tablolar düzenlenmesi yeterli olacaktır. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.10.2006

tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01./KDV:02-713/2505 sayılı yazıları)

#### **4- Listelerin Disket, CD veya Elektronik Ortamda Verilmesi**

Vergi dairesinin uygun görmesi halinde listelerin disket veya CD olarak verilmesi de mümkündür. Diğer taraftan mükellefler dilerse yukarıda yer alan belgelere ilişkin listeleri elektronik ortamda da vergi dairesine verebilirler. Konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 04.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.57/5711-651 / 23945 sayılı özelgesinde; "İlgide kayıtlı yazınızda, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak faaliyette bulunan ....'in vermiş olduğu dilekçeye istinaden, 84 Seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre yapılan Katma Değer Vergisi iade taleplerinde, elektronik ortamda verilen beyannamelerin ve eklerinin eksiksiz olarak tanzimi halinde vergi dairelerince bu eklerin ayrıca kağıt ortamında talep edilip edilmemesi konusunda tereddüde düşüldüğü belirtilmektedir.

Bilindiği üzere, 84 Seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (1.1.3.1) bölümünde indirilecek katma değer vergisi listesinin, satıcıların adı veya unvanına göre alfabetik sırada veya alış tutarlarına göre; fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, satıcının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli ve hesaplanan katma değer vergisi tutarına (aynı satıcıdan birden fazla sayıda alınan belgelerde, belge adedi itibarıyla toplamları yazılır) yer verilerek (2) örnek olarak düzenlenmesi, her sayfanın altına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim." şerhi konularak işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması gerektiği belirtilmiştir.

Öte yandan, 340 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (VI-8) bölümünde "Elektronik beyanname programları, e-beyanname ile



birlikte verilmesi gereken bilgi, belge ve listelerin de elektronik ortamda düzenlenerek gönderilebilmesine imkân verecek şekilde hazırlanmıştır. Bununla birlikte bazı belge ve raporların, bu aşamada elektronik ortamda alınması mümkün bulunmadığından, e-beyanname gönderme programında yer almayan belge ve raporlar dilekçe ekinde beyanname verme süresi içerisinde ilgili vergi dairesine verilecektir." denilmektedir.

Bu nedenle, yukarıda açıklanan hükümler çerçevesinde, Katma Değer Vergisi iade talebine ilişkin olarak 84 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre istenilen bilgilerin elektronik ortamda eksiksiz olarak verilmiş olması halinde ayrıca kağıt ortamında talep edilmesine gerek bulunmamaktadır." şeklinde idari görüş verilmiştir.

### **B- İade Hakkını İndirim Yolu İle Gidermek İsteyen Mükelleflerde**

96 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde iade hakkını indirim yolu ile kullanmak isteyen mükelleflerin bu tercihlerini beyannamelerine nasıl yansıtacaklarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre; 39 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (D) bölümünde de açıklandığı üzere, iade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yüklenedikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde bulunmaları mümkündür.

Tercihini bu yönde kullanan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem bedelleri Katma Değer Vergisi Beyannamesi'nin 8 ve 9 numaralı tablolarında beyan edilecek, ancak tabloların "Yüklenilen KDV" veya "İadeye Konu Olan KDV" sütunlarına "0" (sıfır) yazılacaktır.

Bu şekilde beyanda bulunan mükelleflerin, iade için istenenler hariç, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgeleri beyanname ekinde ibraz etmeleri gerekmektedir.

Mükelleflerin iade hakkını indirim yolu ile gidermek istemeleri halinde ihracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek

katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tabloyu ibraz etmelerine gerek bulunmamaktadır. Bunların dışındaki diğer belgeleri istisnanın belgelendirilmesi açısından vergi dairesine ibraz etmek zorundadırlar. Buna göre iade talep etmeyen mükelleflerin istisnanın beyan edildiği dönem KDV beyannamesine;

- Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği),

- Satış faturalarının fotokopisi veya listesi-nibeyannamelerine eklemeleri gerekir. Aksi takdirde vergi dairesince verilen ek sürede de bu belgeleri ibraz etmeyen mükelleflerin beyan ettikleri istisna tutarının yurtiçi satış bedeli olarak kabul edilip katma değer vergisi tarhiyatı yapması gerekir. Ayrıca iade talep etmeyen mükelleflerin beyannamelerine anılan belgeleri eklememeleri halinde Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-7. maddesi uyarınca II.derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaları gerekir.

Öte yandan, katma değer vergisi alacağını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunan mükelleflerin daha sonra bu tercihten vazgeçerek nakden veya mahsuben iade talep etmeleri halinde aradaki dönemler için düzeltme beyannameleri vermeleri gerekmektedir. Tercih değişikliğinin yapıldığı dönemde iade için istenilen belgelerin de beyannameye ekleneceği tabiidir.

### **III- SONUÇ**

Uygulamada katma değer vergisi iadesi talep etmeyen mükellefler mal ihracatının tevsikine ilişkin belgeleri beyanname eklerinde vergi dairesine ibraz etmemektedirler. Oysa iade talep edilmese dahi yazımızın II. bölümünde belirtilen belgelerin mal ihracat istisnasının tevsikinde beyanname ile birlikte vergi dairesine verilmesi gerekir. Aksi takdirde istisnanın vergi dairesince verilen ek sürede de anılan belgelerin vergi dairesine ibraz edilmemesi halinde istisna tutarlarının yurtiçi satış olduğu kabul edilerek tarhiyata muhatap tutulmaları mümkündür.

# ŞAHİS ŞİRKETLERİ ORTAKLARININ GELİR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

> **Tuncel ATABEY** / Gelirler Başkanlığı

Şirket ortaklarının gelir vergisi karşısındaki durumları, ortağı buldukları şirketin, şahıs ya da sermaye şirketi olmasına göre farklılık gösterir.

Sermaye şirketleri ile kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları, Gelir Vergisi Kanunu kapsamı dışında bırakılmışlardır. Bunların sağladıkları kazançlar "kurum kazancı" olarak kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. (İş ortaklığında mükellefiyet şekli ortakların isteğine bırakılmıştır.)

Şahıs Şirketleri ise;

- a) Adi şirketler,
- b) Kollektif şirketler,
- c) Adi komandit şirketlerdir.

GVK`nin 37. maddesinde kollektif şirketlerde ortakların, adi ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların, ortaklık karından aldıkları payların da GVK`nin 66. madde hükmü (serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar) saklı kalmak şartı ile şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca, şahıs şirketlerinin ortakları gelir vergisi mükellefi olmalarına rağmen, katma değer vergisi ve gelir vergisi stopajı açısından ortaklık sorumlu tutulmaktadır.

## 1. Adi Şirketler

Adi şirketler; Borçlar Kanununda düzenlenmiş olup birden fazla gerçek kişinin ortak bir amaca erişmek için bir araya gelmeleri ile ortaya çıkar ve TTK`de düzenlenmiş bulunan ticaret şirketlerinin niteliklerini haiz olmayan, bununla beraber özel kanunla kurulmuş olmayan şirketlerdir.

Ticari faaliyette bulunan adi ortaklıklarda

ortakların payına düşen kazançlar ayrı ayrı ticari kazanç sayılmıştır. Ortaklar kendi paylarına düşen karlarını ayrı ayrı beyan etmek zorundadırlar.

Adi ortaklıklarda ortaklar, basit usulde gelir vergisine tabi olabileceği gibi ikinci sınıf tüccar olarak işletme hesabı defteri veya birinci sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre de defter tutabilirler.

Adi şirket ile ilgili ikmalen veya re'sen bir vergi ve/veya ceza tarhiyatı yapılması durumunda, gelir vergisi ve vergi ziyai cezası ortakların hisseleri oranında ortaklar adına tarhiyat yapılır. Geçici vergi içinde aynı husus geçerlidir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ortakların hisseleri oranında ortaklar adına kesilir. Katma Değer Vergisi tarhiyatı ise ortaklık adına yapılır. Ancak verginin ödenmesinden ortaklar müteselsilen sorumludur.

## 2. Kollektif Şirketler

TTK`nin 153. maddesinde hüküm altına alınan kollektif şirket, gerçek kişilerin ortak olduğu ve üçüncü şahıslara karşı şirket borçlarından dolayı ortaklarının sınırsız sorumlu olduğu şirketlerdir.

Kollektif şirketlerin özellikleri:

- Ticari bir işletmenin işletilme maksadının olması;
- Bir ticaret ünvanının bulunması;
- Ortakların gerçek kişilerden oluşması;
- Şirket ortaklarına karşı ortakların sınırsız sorumlu olması.

Kollektif şirketler, tüzel kişiliğe sahip ayrı varlıklar olmalarına rağmen gelir vergisi yönünden bu tüzel kişilik dikkate alınmamış, doğrudan doğruya şirketin ortağı olan gerçek kişiler vergiye muhatap tutulmuşlardır. Bu bakımdan Gelir Vergisi Kanunu karşısın-

da, kolektif şirket ortağının kişisel teşebbüs sahibi olan mükelleflerden farkı yoktur.

Vergi Usul Kanunu, kolektif şirketleri birinci sınıf tüccar saymış olduğundan bunlar, iş hacmi ve sair hususlara bakılmaksızın bilanço usulüne göre defter tutmak zorundadırlar. Ayrıca şirket ortaklarının aldıkları kâr payları ticari kazanç sayılmaktadır.

Kolektif şirket ile ilgili ikmalen veya re'sen bir vergi ve/veya ceza tarhiyatı yapılması durumunda; gelir vergisi için ortakların hisseleri oranında ortaklar adına, vergi ziyai cezası ise şirket tüzel kişiliği adına tarhiyat yapılır. Geçici vergi içinde aynı husus geçerlidir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise şirket tüzel kişiliği adına kesilir. Katma Değer Vergisi tarhiyatlarında hem vergi hem de ceza şirket tüzel kişiliği adına kesilir.

### 3. Adi Komandit Şirketler

TTK`nin 243. maddesinde düzenlenmiş olan adi komandit şirketler "ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında işletmek maksadıyla kurulan ve şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya bir kaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortaklarının sorumluluğu koydukları sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir."

Sınırsız sorumlu ortaklar komandite ortak, koydukları sermaye ile sınırlı sorumlu olan ortaklar ise komanditer ortak olarak adlandırılırlar.

Komanditer ortakların şirket kazancından aldıkları pay, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iradı, komandite ortakların payı ise ticari kazançtır.

Kolektif şirketler gibi adi komandit şirketlerde birinci sınıf tüccar sıfatıyla bilanço esasına göre defter tutarlar ve tarımsal faaliyette bulunsalar dahi kazancın saptanmasında, GVK`nin ticari kazançlara ilişkin hükümlerine tabi olurlar.

Adi komandit şirket ile ilgili ikmalen veya re'sen bir vergi ve/veya ceza tarhiyatı yapılması durumunda; gelir vergisi için ortakların

hisseleri oranında ortaklar adına (Komandite ortaklar için ticari kazanç olarak diğer komanditer ortaklar için ise menkul sermaye iradı olarak), vergi ziyai cezası ise şirket tüzel kişiliği adına tarhiyat yapılır. Geçici vergi içinde aynı husus geçerlidir. (Geçici vergi ödemekle sadece komandite ortaklar mükelleftir. Bu nedenle tarhiyat sadece komandite ortaklar adına yapılır.) Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise şirket tüzel kişiliği adına kesilir. Katma Değer Vergisi tarhiyatlarında hem vergi hem de ceza şirket tüzel kişiliği adına kesilir.

### 4. Şahıs Şirketlerinin Ticari, Zirai veya Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunması Halinde Ortaklarının Elde Edeceği Kazanç

Yazımızın yukarıdaki bölümlerinde de bahsedildiği üzere şahıs şirketlerinin faaliyet konusuna göre ortakların elde edeceği gelirin niteliği de değişmektedir. Bu nedenle aşağıda tabloda verilen bilgiler çerçevesinde ortakların yıllık gelir vergisi beyannamelerini doldurmaları gerekmektedir:

Ticari faaliyet zirai faaliyet serbest meslek faaliyeti;

Adi şirket ortaklarının elde edeceği kazanç Ticari kazanç Zirai kazanç Serbest meslek kazancı;

Kolektif şirket ortaklarının elde edeceği kazanç Ticari kazanç Ticari kazanç Serbest meslek kazancı;

Adi Komandit şirket ortaklarının elde edeceği kazanç komandite ortaklar ticari kazanç, komanditer ortaklar menkul sermaye iradı komandite ortaklar ticari kazanç, komanditer ortaklar menkul sermaye iradı, komandite ortaklar serbest meslek kazancı, komanditer ortaklar menkul sermaye iradı.

### 5. Şahıs Şirketleri Ortaklarının Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Verme Zorunluluğu

Beyan esası, mükellefin kendi mali gücünü bizzat kendisinin bildirmesidir. Gelir vergisi uygulaması bakımından mali gücün en iyi tespit kriteri ise yıllık gelirdir.

Hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Gelir vergisine tabi bulunan ve Kanun'un 2. maddesinde sayılan kazanç ve iratların vergilenmesinde temel prensip, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyan edecekleri gelir üzerinden verginin tarh olmasıdır.

Beyan esasında, beyan edilecek gelir mükellef veya vergi sorumlusu tarafından bir beyanname ile beyan edilir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu bazı hallerde beyanın mükellef veya vergi sorumlusu dışındaki kişiler tarafından yapılmasını da öngörmüştür. Bunları kanuni temsilciler ve mirasçılar olarak sıralayabiliriz.

Gelirin toplanması ise mükelleflerin çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içinde (vergilendirme dönemi) elde ettikleri vergiye tabi kazanç ve iratlar için yıllık beyanname vermeleri ve bu kazanç ve iratlarını yıllık beyannameyle birleştirmeleri anlamına gelmektedir.

Bu nedenle mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için Gelir Vergisi Kanunu'nda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermeleri gerekmektedir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'na göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameyle toplanması zorunludur.

Temel prensip yukarıda açıklandığı üzere bir takvim yılı içinde elde edilen gelir unsurlarının bir beyannameyle toplanarak beyan edilmesidir. Tabi ki söz konusu temel prensip Gelir Vergisi Kanununda aksine bir hüküm olmadığı sürece geçerlidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86'ncı maddelerinde ise hangi gelir unsurlarının verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesinin zorunlu olduğu hangi gelir unsurları için beyanname verilmeyeceği veya verilecek beyannameye dahil edilmeyeceği açıkça hüküm altına alınmıştır.

Bazı gelir unsurları vardır ki kazanç elde edilmemiş olsa dahi yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi zorunludur. Gelir Vergisi

Kanununun 85'inci maddesinin ikinci fıkrasında sayılan gelir unsurları için mükellefler kazanç elde etmemiş olsalar dahi yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar. Söz konusu gelir unsurları ticari kazanç, zirai kazanç ve serbest meslek kazançlarıdır. Bu gelir unsurlarının dışında yer alan diğer gelir unsurlarında da birtakım kazançlar vardır ki bunlar içinde elde edilmesi halinde mutlak suretle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Yapılan açıklamalar doğrultusunda şahıs şirketi ortaklarının gelir unsurları itibarıyla mutlak suretle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gereken haller aşağıdaki şekilde olacaktır.

### **5.1. Gerçek Usulde Vergilendirilen Ticari Kazançlar**

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ile kolektif şirket ortakları ve komandit şirketlerin komandite ortakları kazanç temin etmemiş olsalar dahi yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Söz konusu mükelleflerin, ticari ve sınai faaliyetleri sonucu bir kar elde edip etmemeleri, zarar etmiş olmaları, beyan edilecek bir gelirin bulunmaması vb. durumlarda olmaları yıllık beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

Ayrıca kolektif şirketler ile komandit şirketlerinin tasfiye dönemlerine girmiş olmaları, kolektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının söz konusu dönemler için de yıllık beyanname vermemelerini gerektirmektedir.

### **5.2. Gerçek Usulde Vergilendirilen Zirai Kazançlar**

Zirai kazançlarda temel prensip, çiftçilerin elde ettiği zirai kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmesidir. Bunun yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu'nun 53'üncü maddesi belirli şartlar dahilinde çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmesini kabul etmiştir.

Buna göre çiftçilerden;

Ziraat gruplarına göre belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar (GVK madde 54'de işletme büyüklüğü ölçüleri belirtilmiştir.);

Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olanlar;

On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olanlar (Traktörün kendi işinde kullanılması şartıyla söz konusu şart on yıl süre (2007 yılı sonuna kadar.) ile dikkate alınmaz.) (GVK Geçici Madde 45/2);

Ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklüklerinde bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar;

Kendi işletmesi ve dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendi işletmesinin ve ortaklıklardaki paylarının toplamı belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar;

Kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler, gerçek usulde vergilendirilecektir. Bu şartları taşımayanlar ise hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirileceklerdir.

Gerçek usulde kazancı tespit edilen çiftçiler ise yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Söz konusu çiftçilerin zirai faaliyetlerinden zarar etmiş olmaları veya hiç kazanç elde etmemiş olmaları yıllık beyannamenin verilmesine engel bir durum değildir. Adi şirketler zirai faaliyetle iştigal etmeleri durumunda ortaklar çiftçi sayılır ve elde ettikleri kazanç zirai kazanç olacaktır. Bu durumda söz konusu kişiler gerçek usulde vergilendirilmeleri halinde zirai kazançları için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeleri gerekmektedir. Aksi durumda yani gerçek usulde vergilendirilmeleri halinde ise yıllık gelir vergisi beyannamesi verme zorunlulukları bulunmamakta olup söz konusu kazançların elde edilmesi esnasında yapılan vergi tevkifatı nihai vergi olacaktır.

### 5.3. Serbest Meslek Kazançları

Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı sahipleri de, gelirlerini yıllık beyanname toplamak ve yıllık beyanname vermek mecburiyetindedirler.

Şahıs şirketlerinin serbest meslek faaliyetinde bulunması halinde ortaklar, kazanç elde etmemiş olsalar dahi veya faaliyetleri zarar ile sonuçlanmış olması halinde de yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar.

### 5.4. Adi Komandit Şirketlerden Komanditer Ortakların Elde Ettiği Kâr Payı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'nci maddesinin 2. bendi gereğince adi komandit şirketlerden komanditer ortakların elde ettiği kar payı menkul sermaye iradidir. Ayrıca aynı madde gereğince söz konusu kar payları komanditer ortaklarca, şirketin kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır.

Bu çerçevede adi komandit şirketin komanditer ortakları, şirketin faaliyette bulunduğu yıla ilişkin şirket kazancından paylarına düşen kısmı menkul sermaye iradı olarak beyan etmek zorundadırlar. Burada kâr payının dağıtılıp dağıtılmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Örneğin toptancılık faaliyeti ile iştigal eden "X" Adi Komandit şirketinin komanditer ortakları, şirketin 2008 takvim yılındaki faaliyetinden elde ettiği kazançtan paylarına düşen kısmı, 2009 yılının Mart ayında verecekleri yıllık gelir vergisi beyannamesinde menkul sermaye iradı olarak beyan etmeleri gerekmektedir. Şirketin komandite ortakları ise kazançtan paylarına düşen kısmı ticari kazanç olarak beyan etmeleri gerekmektedir.

Ayrıca söz konusu menkul sermaye iradına ilişkin herhangi bir istisna, indirim veya vergi tevkifatı bulunmamaktadır. Bu nedenle elde edilen kâr payı Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d maddesinde belirtilen 960 TL'lik beyan sınırını aşması durumunda kar payının tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

## ZORUNLU SOSYAL SİGORTALILIKLARI SONA ERENLERİN ZORUNLU GENEL SAĞLIK SİGORTALILIKLARI SONA ERER Mİ?

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

### GİRİŞ

5510 sayılı Kanun kapsamında genel sağlık sigortalılığının başlaması ve sona ermesi sanırım birkaç yıllık uygulama süreci sonrasında daha iyi anlaşılacak. Başka bir söyleyişle, ölüm ve Türkiye'yi terk etmek gibi birkaç istisnai durum dışında genel sağlık sigortalılığından kaçınılamayacağı ve sona ermeyeceği görülecek.

Belirtelim ki sigortalılık(sosyal sigorta) gibi genel sağlık sigortalılığı da zorunludur. Gerçekten de 5510 sayılı Kanun'un 91.maddesi birinci fıkrasına göre; kısa ve uzun vadeli sigorta kapsamındaki kişilerin(sosyal sigortalıların) sigortalı ve genel sağlık sigortalısı olması, genel sağlık sigortası kapsamında kişilerin ise genel sağlık sigortalısı olması zorunludur. Bu Kanunda yer alan sigorta hak ve yükümlülüklerini ortadan kaldırmak, azaltmak, vazgeçmek veya başkasına devretmek için sözleşmelere konulan hükümler ise geçersizdir.

Bu yasal zorunluluk karşısında, yazımızda, özellikle 5510 sayılı Kanun'un 4.maddesi birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bendi kapsamında zorunlu sigortalı sayılanların, zorunlu genel sağlık sigortalılıklarının başlangıcına, bildirim ve tescillerine yer verip bunların zorunlu sosyal sigortalılıkları sone erdiğinde dahi birkaç istisnai durum dışında genel sağlık sigortalılıklarının sona ermediğini göstermeye çalışacağız.

### **I – ZORUNLU SOSYAL SİGORTALILARIN(4/A, 4/B VE 4/C'LİLERİN) GENEL SAĞLIK SİGORTALILIKLARININ BAŞLANGICI**

Zorunlu sosyal sigortalılar, yani; iş sözleşmesi ile çalışan 4/a'lılar, kendi adına ve hesabına bağımsız olarak çalışan 4/b'liler

ve kamu görevlisi olarak çalışan 4/c'liler, ikametgâhları Türkiye olması kaydıyla 5510 sayılı Kanun'un 60. maddesi birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılmışlardır. Öte yandan, 5510 sayılı Kanunun geçici 12. maddesi ikinci fıkrası gereğince kamu idarelerinin sağlık hizmetlerinin sağlanmasına ilişkin görevleri, yürürlükten kaldırılan kanunlardaki hak ve yükümlülükler çerçevesinde ilgili kayıt ve işlemler Kurum tarafından devralınan tarihe kadar devam edip devir sürecinin üç yıl içinde tamamlanacağı hüküm altına alındığından, 4/c'lilerin bu süreçte(Kurumca devir işlemleri tamamlanmaya kadar) genel sağlık sigortası kapsamında olmadıklarının da gözden kaçırılmaması gerektiğini söyleyelim.

5510 sayılı Kanun'un 61.maddesi birinci fıkrasının (a) bendine, Genel Sağlık Sigortası İşlemleri Yönetmeliği'nin(GSSİY) 9. maddesi birinci fıkrasına ve 5510 Sayılı Kanun Gereğince Genel Sağlık Sigortalısı Sayılanlar, Sayılmayanlar, Sigortalılığın Başlangıcı, Kuruma Bildirilmesi Hakkında Tebliğ'in(GSS Tebliği) de (B) bölümü birinci fıkrasına göre; Kanun'un 60. maddesi birinci fıkrasının (a) bendinde sayılanların, sigortalı olarak tescil edildikleri tarihten itibaren genel sağlık sigortalısı sayılacakları ve ayrıca bir bildirim gerek olmaksızın da tescil edilmiş sayılacakları hüküm altına alınmıştır. Şu halde zorunlu sosyal sigortalılık başlangıçları aynı zamanda genel sağlık sigortalılıklarının da başlangıcı sayılacaktır.

Zorunlu sosyal sigortalıların sigortalılık başlangıçları ise 5510 sayılı Kanununun 7. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; sosyal sigorta hak ve yükümlülükleri 4.maddenin birinci fıkrasının,

1) (a) bendi kapsamında sigortalı sayılanlar için çalışmaya, meslekî eğitime veya zorunlu



staja başladıkları tarihten;

2) (b) bendi kapsamında sigortalı sayılanlardan, gelir vergisi mükellefi olanlar ile şahıs şirketlerinden kolektif, adi komandit şirketlerin komandite ve komanditer ortakları ve donatma iştiraki ortaklarının vergi mükellefiyetlerinin başladıkları tarihten; sermaye şirketlerinden limited şirket ortakları ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının, şirketin ticaret sicil memurluklarınınca tescil edildikleri tarihten; anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının yönetim kuruluna seçildikleri tarihten; gelir vergisinden muaf olanların ise esnaf ve sanatkâr siciline kayıtlı oldukları tarihten; tarımda kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlar için tarımsal faaliyetlerinin kanunla kurulu ilgili meslek kuruluşlarınınca veya kendilerince, bir yıl içinde bildirilmesi halinde kaydedildiği tarihten, bu süre içinde bildirilmemesi halinde ise bildirim Kuruma yapıldığı tarihten; köy ve mahalle muhtarları için seçildikleri tarihten; 4.maddenin üçüncü fıkrasında belirtilenler için ise lisans belgesine istinaden fiilen çalışmaya başladıkları tarihten;

3) (c) bendi kapsamında sigortalı sayılanlar için, göreve başladıkları veya bu Kanun'un 4. maddesinin dördüncü fıkrasının (d) ve (e) bentleri kapsamındaki okullarda öğrenime başladıkları tarihten itibaren başlar.

## **II – ZORUNLU SOSYAL SİĞORTALILARIN GENEL SAĞLIK SİĞORTALISI OLARAK BİLDİRİMİ VE TESCİLİ**

### **II.1– GENEL OLARAK**

Yukarıda da belirtildiği üzere, 5510 sayılı Kanun'un 61. maddesi birinci fıkrasının (a) bendi, GSSİY'nin 9. maddesi birinci fıkrası ve GSS Tebliği'nin (B) bölümü birinci fıkrasına göre; Kanun'un 60. maddesi birinci fıkrasının (a) bendinde sayılanlar, sosyal sigortalı olarak tescil edildikleri tarihten itibaren genel sağlık sigortalısı sayılacaklar ve ayrıca bir bildirim gerek olmaksızın da tescil edilmiş sayılacaklardır.

Yine, GSSİY'nin 9. maddesi on üçüncü fıkrasına göre; Kanunun 60. maddesi birinci fıkrasının (a) bendine göre genel sağlık sigortalısı sayılanların bildirim, tescili, sigortalılığın sona ermesi ve diğer işlemler ile genel sağlık sigortası kayıtlarının tutulması ve düzeltilmesinde Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin(SSİY) ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Zorunlu sosyal sigortalıların Kuruma bildirimleri ve tescilleri ise 5510 sayılı Kanunun 8. maddesinde ve SSİY'nin 11 ve 16.maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır.

### **II.2– 4/A'LILARIN BİLDİRİMİ**

İşverenler, 4. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılan kişileri, 7. maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen sigortalılık başlangıç tarihinden önce, sigortalı işe giriş bildirgesi ile Kurum'a e-sigorta yoluyla bildirmekle yükümlüdür. İşverenlerce Kanunun 4. maddesi birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılanlardan;

a) İnşaat, balıkçılık ve tarım işyerlerinde hizmet akdiyle işe başlatılacak sigortalılar için, en geç çalışmaya başlatıldığı gün;

b) Yabancı ülkelere sefer yapan ulaştırma araçlarına sefer esnasında alınarak çalıştırılanlar ile Kuruma ilk defa işyeri bildirgesi verecek işyerlerinde; ilk defa sigortalı çalıştırmaya başlanılan tarihten itibaren bir ay içinde çalışmaya başlayan sigortalılar için, çalışmaya başladıkları tarihten itibaren en geç söz konusu bir aylık sürenin dolduğu tarihe kadar;

c) Kamu idarelerince istihdam edilen 8/9/1999 tarih ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'na göre işsizlik sigortasına tabi olmayan sözleşmeli personel ile kamu idarelerince yurt dışı görevde çalışmak üzere işe alınanların, çalışmaya başladıkları tarihten itibaren bir ay içinde;

ç) İlk işyerindeki çalışmasına ait sigortalı işe giriş bildirgesi Kurum'a verilerek tescil işlemi

yapılmış olan sigortalının, naklen ve hizmet akdi sona ermeden aynı işverenin aynı ya da başka ünite de tescil edilmiş diğer işyerinde çalışmaya başlaması halinde, yasal süresi dışında,

d) Kanun'da belirtilen sürede Kurum'a bildirme imkânı olmamakla birlikte;

1) Maliye Bakanlığı vizesine bağlı olarak kamu idarelerinde çalışacak sigortalılar için vize işleminin gerçekleştirildiğine ilişkin yazının, ilgili kamu idaresine intikal ettiği günü izleyen ikinci iş günü sonuna kadar;

2) 24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Kanunu uyarınca özelleştirilen işyerlerinden diğer kamu kurum ve kuruluşlarına naklen atanan sözleşmeli veya kapsam dışı personelin nakledildikleri kamu idarelerinde işe başladıkları tarihi takip eden ikinci iş günü sonuna kadar,

Kuruma yapılan bildirimler de süresinde yapılmış sayılır.

### **II.3- 4/C'LİLERİN BİLDİRİMİ**

5510 sayılı Kanun'un 4.maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında sigortalı sayılan kişileri çalıştıracak işverenler, bu kapsamda ilk defa veya tekrar çalıştırmaya başladıkları kişileri, 7.maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen sigortalılık başlangıcından itibaren, onbeş gün içinde sigortalı işe giriş bildirgesi ile Kuruma e-sigorta yoluyla bildirmekle yükümlüdür.

### **II.4- 4/B'LİLERİN BİLDİRİMİ VE TESCİLİ**

5510 sayılı Kanun'un 4.maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı sayılanlardan

a) Ticari kazanç veya serbest meslek kazancı nedeniyle gerçek veya basit usulde gelir vergisi mükellefi olanların sigortalılıkları, bu mükellefiyetlerinin başlangıç tarihi itibarıyla başlar ve bu tarih vergi dairelerince;

b) Gelir vergisinden muaf olanların sigortalılıkları, esnaf ve sanatkâr sicil müdürlüklerine tescil tarihi itibarıyla başlar ve bu tarih esnaf ve sanatkâr sicil müdürlüklerince;

c) Şirket ortaklarından

1) Kollektif şirket, adi komandit şirketlerin komandite ve komanditer ortakları ile donatma iştiraki ortaklarının sigortalılıkları, vergi mükellefiyetlerinin başladığı tarihte başlar ve bu tarih vergi dairelerince;

2) Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının sigortalılıkları, yönetim kurulu üyeliğine seçildikleri tarihte başlar ve bu tarih şirket yetkililerince;

3) Limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının sigortalılıkları, şirketin ticaret siciline tescil edildiği tarihte başlar ve bu tarih ticaret sicil memurluklarınca;

4) Limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarından hisse devri alan yeni ortaklarının sigortalılıkları, ortaklar kurulunca devrin yapılmasına karar verildiği tarihte başlar ve bu tarih ortaklar kurulu kararının, hisse devrine ilişkin tanzim edilen noter devir sözleşmesinin, devrin yapıldığının işlendiği pay defterinin birer sureti veya devir ticaret sicil memurluğunca tescil edilmiş ise ticaret sicil gazetesinde ilan edildiği nüshasının ibraz edilmesi kaydıyla şirket yetkililerince;

ç) Köy ve mahalle muhtarlarının sigortalılıkları, muhtar seçildikleri tarih itibarıyla başlar ve bu tarih il veya ilçe mülki amirliklerince, onbeş gün içinde;

d) Kanun'un 4.maddesi birinci fıkrası (b) bendi kapsamında sigortalı sayılanlardan tarımda kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanların sigortalılıkları, bağlı oldukları ziraat odalarınca veya kendilerince bir yıl içinde bildirilmesi hâlinde odaya kaydedildikleri tarihten, bu süre içinde bildirilmemesi hâlinde ise bildirim Kuruma yapıldığı tarihten başlar ve bu tarih meslek kuruluşuna kayıtlarının



yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde ziraat odalarının veya ziraat odalarının bulunmadığı yerlerde tarım il/ilçe müdürlüklerince;

e) 6132 sayılı Kanun'a tabi jokey ve antrenörlerin sigortalılıkları lisans belgesine istinaden fiilen çalışmaya başladıkları tarihte başlar ve bu tarih, kaydın yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde Türkiye Jokey Kulübüncce, sigortalı işe giriş bildirgesi ile Kuruma e-sigorta yoluyla bildirilmek zorundadır.

## **II.5- ZORUNLU SOSYAL SİĞORTALILARIN TESCİLİ**

Zorunlu sosyal sigortalılar, Kurum'a verilen ilk veya tekrar sigortalı işe giriş bildirelerine göre Türkiye Cumhuriyeti kimlik numaraları ile bilgisayar ortamında tutulan tescil kütüğüne kayıt edilir. Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası, aynı zamanda sigortalıların sosyal güvenlik sicil numarasını oluşturur. Sigortalıların tescil, hizmet ve her türlü bilgisayar kayıtları ile diğer sosyal sigorta işlemleri, sosyal güvenlik sicil numarası altında tutulur. Yabancı uyruklulara Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü'nce verilecek kimlik numaraları aynı zamanda bunlar için sosyal güvenlik sicil numarası olarak kullanılır.

İşte bu şekilde bildirimleri ve tescilleri yapılan zorunlu sosyal sigortalılar, başkaca bir işleme gerek kalmaksızın genel sağlık sigortalısı olarak da tescil edilmiş sayılacaklardır.

## **III – ZORUNLU SOSYAL SİĞORTALILARIN GENEL SAĞLIK SİĞORTALILIKLARININ SONA ERMESİ**

### **III.1 – GENEL KOŞULLAR**

Bu başlık altında bahsedeceğimiz unsurlar, esasen 5510 sayılı Kanun'un 60. maddesi birinci fıkrasında sayılan tüm genel sağlık sigortalıları için genel sağlık sigortalılığını sona erdiren durumlardır. Bu unsurlar ise GSSİY'nin 10. maddesi birinci fıkrası ve GSS Tebliği'nin (Ğ) bölümü birinci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; genel sağlık sigortalılığı (zorunlu sosyal sigortalıların dahil); sosyal güvenlik sözleşmesi hükümleri saklı kalmak şartıyla 5510 sayılı Kanun'un

60. maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki kişilerin yerleşim yerinin Türkiye dışına taşındığı tarihten veya genel sağlık sigortalısının ölüm tarihinden itibaren sona erer.

Ayrıca, 5510 sayılı Kanun'un 61. maddesi dördüncü fıkrası uyarınca da, genel sağlık sigortalılığı, 60. maddenin üçüncü fıkrası gereği genel sağlık sigortası kapsamı dışına çıkılan tarihten itibaren sona erer.

Dolayısıyla 5510 sayılı Kanun'un 60. maddesi birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında zorunlu genel sağlık sigortalısı sayılan zorunlu sosyal sigortalılar(4/a, 4/b ve 4/c'liler), diğer genel sağlık sigortalıları gibi ancak yerleşim yerlerinin Türkiye dışına taşınması veya ölümleri ile genel sağlık sigortalılığından kurtulabileceklerdir. Aşağıda açıklanacağı üzere, aksi halde yaşadıkça, Türkiye'de yerleşik oldukça, tutuklanıp hüküm giymedikçe, zorunlu askerlik hizmetinde bulunmadıkça, zorunlu sosyal sigortalılık sona erse bile zorunlu genel sağlık sigortalılığı hiç sona ermeyecektir.

### **III.2 – ÖZEL KOŞULLAR**

Yukarıda belirtilen genel koşulların dışında, zorunlu sosyal sigortalılıkları sona erenlerin genel sağlık sigortalılıkları sona ermemektedir. Sadece genel sağlık sigortalılığı statüsünde değişiklikler olmaktadır. Şüphesiz bu değişiklikler, zorunlu sosyal sigortalı olup 5510 sayılı Kanun'un 60. maddesi birinci fıkrasının (a) bendinde sayılan genel sağlık sigortalıları için de geçerlidir.

Şöyle bir özet sanırım yanıltıcı olmayacak: "Sosyal sigortalılığın sona ermesinden ve, sigortalılık niteliğinin kaybedilmesinden söz edilebilir ama, genel sağlık sigortalılığının sona ermesinden söz edilemez."

Konunun anlaşılması, genel sağlık sigortasının bir "sigorta kolu" olmadığını kavranması ile ilgilidir. Genel sağlık sigortası; hastalık analık, malüllük gibi bir sigorta kolu değildir. Genel sağlık sigortası, sağlık hizmetlerinin sağlanmasına ve finansmanına dair bir yol, bir tercihtir. Genel sağlık sigortası primi alı-

nıyor olması onu bir sigorta kolu yapmamaktadır. Esasen, 5510 sayılı Kanun'un 3. maddesi birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde genel sağlık sigortası; kişilerin öncelikle sağlıklarının korunmasını, sağlık riskleri ile karşılaşmaları halinde ise oluşan harcamaların finansmanını sağlayan sigorta olarak tanımlanmış, "sigorta kolu" denilmemiştir.

GSSİY'nin 10. maddesi üçüncü fıkrası ile GSS Tebliği'nin (Ğ) bölümü 3.maddesine göre; 5510 sayılı Kanun'un 4.maddesi birinci fıkrası (a) bendi kapsamında sigortalı olanların sigortalılık niteliğini yitirdikleri tarihi takip eden 10 uncu günden, (b) ve (c) bendi kapsamında sigortalı olanların ise sigortalılık niteliğini yitirdikleri tarihten itibaren "tabi oldukları bent kapsamındaki" genel sağlık sigortalılıkları sona erer. Yani sadece 5510 sayılı Kanun'un "60. maddesi birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki" genel sağlık sigortalılıkları sona erer. Demek ki Kanun'un "60. maddesi birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki" genel sağlık sigortalılığı sona erer iken Kanun'un 60. maddesi birinci fıkrasının bir başka bendi kapsamında genel sağlık sigortalılığı başlayacaktır. Bu süreç, değişikliklerle sürecek ve ancak sosyal sigortalılar yerleşim yerlerini Türkiye dışına taşıdıklarında, tutuklanıp hüküm giydiklerinde, askere gittiklerinde, öldüklerinde vb. sona erecektir.

Bu durumda şöyle bir soru sorabiliriz: Zorunlu, sosyal sigortalılığı sona erdiği için Kanun'un 60. maddesi birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki genel sağlık sigortalılığı da sona erenlerin yapacakları bir işlem var mıdır?

#### **IV – ZORUNLU SOSYAL SİĞORTALILIKLARI SONA EREN GENEL SAĞLIK SİĞORTALILARININ YAPACAKLARI İŞLEMLER VE YAPTIRIMI**

##### **IV.1 –GENEL OLARAK**

Yukarıdaki sorunun cevabını aramadan önce şunu söyleyelim; 5510 sayılı Kanun'un 60. maddesi birinci fıkrası (a), (b), (c), (d), (e)

ve (f) bentleri dışında kalan ve başka bir ülkede sağlık sigortasından yararlanma hakkı bulunmayan vatandaşlar, aynı kanun hükmünün (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılırlar.

5510 sayılı Kanunun 61. maddesi birinci fıkrasının (f) bendine göre ise (g) bendinde sayılanlar; diğer bentlere göre genel sağlık sigortalısı olmadıkları tarihten itibaren genel sağlık sigortalısı sayılır ve bu tarihten itibaren bir ay içinde verecekleri genel sağlık sigortası giriş bildirgesi ile tescil edilirler. Ancak 60. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılanlar, zorunlu sigortalılıklarının sona erdiği tarihten itibaren 10 gün sonra bu bent kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılır.

GSSİY'nin 9. maddesi altıncı fıkrası ve GSS Tebliği'nin (C.c) bölümü beşinci fıkrası uyarınca da, Kanunun 60. maddesinin birinci fıkrası kapsamında genel sağlık sigortalısı olup tabi oldukları bent kapsamındaki genel sağlık sigortalılığı sona erenlerden (g) bendi kapsamına girenler(zorunlu sosyal sigortalılar gibi), en geç 1 ay içinde Kuruma başvurmak zorundadırlar. Bu kişilerin (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalılığı, "durumlarında değişiklik olduğu tarihten" başlar.

Belirtelim ki 5510 sayılı Kanun'un 61. maddesi beşinci fıkrasına göre, belirtilen genel sağlık sigortası giriş bildirgesini süresi içinde vermeyenler hakkında 102. maddenin birinci fıkrasının (a) bendine göre idari para cezası uygulanır. Yani bir asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanır..

##### **IV .2 – YENİ STATÜDE TESCİL SÜRECİ**

5510 sayılı Kanun'un 61. maddesi üçüncü fıkrası gereğince; 60. madde gereği genel sağlık sigortalısı iken durumunda değişiklik olan kişilerden, aynı maddenin birinci fıkrasının (c) bendinin (1) numaralı alt bendine veya (g) bendi kapsamına giren kişiler durumlarında değişiklik olduğu tarihten itibaren en geç bir ay içinde Kurum'a başvurmak zorundadır. Bu kişilerin 60. maddenin birinci

fıkrasının (c) bendinin (1) numaralı alt bendi kapsamına girmediğinin tespit edilmesi halinde, durumlarında değişiklik olduğu tarihten başlamak üzere (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılırlar.

5510 sayılı Kanun'un 60. maddesi birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılanların zorunlu sigortalılıklarının sona erdiği tarihten itibaren 10 gün sonra (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılacakları ise Kanun'un 61. maddesi birinci fıkrasının (f) bendinde hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu kişilerin durumlarında değişiklik olduğu tarihten itibaren en geç bir ay içinde Kurum'a başvurmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan 5510 sayılı Kanun'un geçici 12. maddesi beşinci fıkrası uyarınca; 60. maddenin birinci fıkrasının (d) ve (g) bentleri gereğince sigortalı sayılanlar, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren en geç iki yıl içinde bildirimlerini yapmak zorundadır. Bu süre içinde 60. maddenin birinci fıkrasının (d) ve (g) bentleri gereğince genel sağlık sigortalısı sayılanlardan; tescil talebi olmayanların 18 yaşından küçük çocuklarının sağlık hizmetlerinden yararlandırılması halinde bu kişilerin tescili çocuklarının sağlık hizmet sunucusuna müracaat tarihi itibarıyla yapılır. Ancak aile hekimliği uygulamasına başlanan illerde, bu kişiler iki yıllık süreye bakılmaksızın genel sağlık sigortalısı ve bakmakla yükümlü olduğu kişi olarak kapsama alınır.

Şu halde; zorunlu sosyal sigortalılardan 5510 sayılı Kanun'un 4.maddesi birinci fıkrası (a) bendi kapsamında sigortalı olanların sigortalılık niteliğini yitirdikleri tarihi takip eden 10 uncu günden, (b) ve (c) bendi kapsamında sigortalı olanların ise sigortalılık niteliğini yitirdikleri tarihten itibaren 60. maddenin birinci fıkrası (a) bendi kapsamındaki genel sağlık sigortalılıkları sona ererken, zorunlu sosyal sigortalılıklarının sona erdiği tarihten itibaren 10 gün sonra (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılacaklardır. Bu kapsamda olanların 60. maddenin birinci fıkrası (g) bendi statüsünde genel sağ-

lık sigortalısı olarak tescil süreçleri ise GSS Tebliği'nin (C.c) bölümünde açıklanmıştır.

5510 sayılı Kanun'un 60. maddesinin birinci fıkrasının (d) ve (g) bentleri gereğince genel sağlık sigortalısı sayılanların genel sağlık sigortalılıkları 01.10.2010 tarihine kadar, başvurdukları tarihten başlar ve bunlar Kurum'a verecekleri genel sağlık sigortası giriş bildirimlerine göre tescil edilirler. Bu süre içinde, anılan bentler gereğince genel sağlık sigortalısı sayılanlardan; sağlık hizmet sunucusuna başvuranlarla tescil talebi olmadığı halde 18 yaşından küçük çocukları sağlık hizmetlerinden yararlandırılanlar geçici olarak tescil kütüklerine kaydedilir. Bunların genel sağlık sigortasına tescilleri Kurum'a müracaat tarihi itibarıyla yapılır.

Aile hekimliği uygulamasına başlanan illerde, 5510 sayılı Kanun'un 60. maddesinin birinci fıkrasının (d) ve (g) bentleri gereğince genel sağlık sigortalısı sayılanlardan 01.10.2010 tarihine kadar Kurumca re'sen tescili yapılanların sigortalılıkları tescil edildikleri tarihten, re'sen tescil edilemeyenlerin genel sağlık sigortalılıkları ise başvurdukları tarihten başlar.

#### **V –ZORUNLU SOSYAL SİĞORTALILIKLARI SONA EREN GENEL SAĞLIK SİĞORTALILARI SAĞLIK HİZMETİ ALABİLECEK Mİ?**

Genel sağlık sigortalıları ile bunların bakmakla yükümlü oldukları kimselerin(sağlık hak sahipleri) Sosyal Güvenlik Kurumu'nca(SGK) finanse edilen sağlık hizmetlerinden yararlanabilmeleri, belli şartlara bağlanmıştır. Bu şartların en başta geleni de belli bir genel sağlık sigortası prim gün sayısının olmasıdır. Aşağıda 5510 sayılı Kanun'un 67. maddesi birinci fıkrasında aranan şartlara yer verilmiştir. Buna göre:

a) 60. maddenin birinci fıkrasının (c) ve (f) bentleri hariç diğer bentleri gereği genel(a ve g bendi kapsamında olanlar örneğin) sağlık sigortalısı ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin, sağlık hizmeti sunucusuna başvurduğu tarihten önceki son bir yıl içinde

toplam 30 gün genel sağlık sigortası prim ödeme gün sayısının olması;

b) 60. maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendi ile (g) bendine tabi olan genel sağlık sigortalısı ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin yukarıdaki bentte sayılan şartla birlikte, sağlık hizmeti sunucusuna başvurduğu tarihte 60 günden fazla prim ve prime ilişkin her türlü borcunun bulunmaması;

c) 60. maddenin birinci fıkrasının (b) ve (d) bentlerine tabi olan genel sağlık sigortalısı ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin yukarıdaki bentlerde sayılan şartla birlikte, sağlık hizmeti sunucusuna başvurduğu tarihte prim ve prime ilişkin her türlü borcunun bulunmaması, şarttır.

Ancak 5510 sayılı Kanun'un 67. maddesi dördüncü fıkrasına göre; 60. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılanlar, zorunlu sigortalıklarının sona erdiği tarihten itibaren on gün süreyle genel sağlık sigortasından yararlanırlar. Bu kişilerin sigortalılık niteliğini yitirdikleri tarihten geriye doğru bir yıl içinde 90 günlük zorunlu sigortalılıkları varsa, sigortalılık niteliğini yitirdikleri tarihten itibaren 90 gün süreyle zorunlu sigortalılıklarından sonraki genel sağlık sigortalılıklarından dolayı prim borcu olup olmadığına bakılmaksızın bakmakla yükümlü olduğu kişiler dahil sağlık hizmetlerinden yararlandırılırlar.

Yani zorunlu sosyal sigortalılıkları sona eren 4/a, 4/b ve 4/c'liler, zorunlu sigortalıklarının sona erdiği tarihten itibaren on gün süreyle genel sağlık sigortasından yararlanmakla birlikte, sigortalılık niteliklerini de yitirdikleri tarihten geriye doğru bir yıl içinde 90 günlük zorunlu sigortalılıkları var ise, bu tarihten itibaren daha 90 gün süreyle bakmakla yükümlü olduğu kişiler dahil sağlık hizmetlerinden yararlanabileceklerdir. Dahası bu 90 günlük sürede sağlık hizmeti alırlarken zorunlu sosyal sigortalılıklarının sona erdiği tarihten itibaren 10 gün sonra Kanunun 60.maddesi birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılmakla

birlikte, bu bent kapsamındaki genel sağlık sigortalılıklarından dolayı prim borçlarının olup olmadığına da bakılmayacaktır.

Öte yandan, zorunlu sigortalılıktan sonraki 90 gün boyunca sağlık hizmetlerinden yararlandırmada 60.maddesi birinci fıkrasının (g) bendi kapsamındaki genel sağlık sigortalılıktan dolayı prim borcu olup olmadığına da bakılmayacak olmakla birlikte, 90 günden sonra sağlık hizmetine erişim açısından bu bent kapsamında borcun bulunmaması şartı aranacaktır. Belirtelim ki 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesi üçüncü fıkrasına göre de; Kanun'un 60. maddenin birinci fıkrasının (b), (c), (d) ve (g) bentleri gereği genel sağlık sigortalısı sayılanlar için, her ay otuz tam gün genel sağlık sigortası primi ödemesi zorunludur.

## SONUÇ OLARAK

Yazımızda zorunlu sosyal sigortalılıkları sona erenlerin, 5510 sayılı Kanun'un 60.maddesi birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında genel sağlık sigortalılıkları da sona erse bile, bu sefer de Kanunun 60.maddesi birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılacaklarına açıklık getirmeye çalıştık.

Birkaç istisnai durum dışında esasen genel sağlık sigortalılığı neredeyse hiç sona ermiyor.

Öte yandan yeni statüde genel sağlık sigortalısı sayılmaları durumunda ise yapmak zorunda oldukları işlemler ile bu süreçte Kurumca finanse edilen sağlık hizmetlerinden yararlanma imkanları, değinip açıklık getirmeye çalıştığımız diğer konular olmuştur.

## 5510 SAYILI SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU'NA GÖRE AYNI YARDIMLAR PRİME ESAS KAZANCA DAHİL OLUP OLMAYACAĞI

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

### I- GİRİŞ

Sosyal güvenlik sistemi içinde sigortalıya verilen aynı yardımın amacı; sigortalının sosyal veya kişisel ihtiyaçlarının karşılanmasıdır. Aynı yardımlar konusunda 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun(1) (kısaca 5510 sayılı Kanun) prime esas kazançta dahil olmayan kazançları düzenleyen md. 80/I-b bendinde(2) "Ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları, emekli ikramiyesi ile Bakanlıkça tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, görevin yerine getirilmesi için zorunlu olarak yapılan aynı yardımlar ile Bakanlıkça belirlenecek diğer aynı yardımların asgari ücretin % 30'unu geçmeyen kısmı, prime esas kazançta tabi tutulmaz." şeklinde bir düzenleme yapılmıştır.

Bu düzenlemede açıkça görüleceği üzere aynı yardımlar ikili ayrıma göre belirlenerek görevin yerine getirilmesi için zorunlu olarak yapılan aynı yardımlar ile Bakanlıkça belirlenecek diğer aynı yardımlar olarak gruplandırılmıştır.

Bu yazımızda 5510 sayılı Kanun'da düzenlenen aynı yardımların prime esas kazanç niteliğinde olup olmayacağı değerlendirilecektir.

### II- 5510 SAYILI SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU'NA GÖRE AYNI YARDIMLAR

5510 sayılı Kanun'un prime esas kazançta dahil olmayan kazançları düzenleyen md. 80/I-b bendinde çok açık bir şekilde görevin yerine getirilmesi için zorunlu olarak yapılan aynı yardımlar ve Bakanlıkça belirlenecek diğer aynı yardımlar şeklinde ikili ayrıma tabi tutulan aynı yardımların prime esas kazançta dahil edileceği ayrıca Bakanlıkça belirlenecek diğer aynı yardımların asgari ücretin % 30'unu geçmeyen kısmının prime esas kazançta dahil olacağı açıkça düzenlenmiştir.

Ayrıca 5510 sayılı Kanun'un 80/I-c maddesinde 506 sayılı Kanun'un 4958 sayılı Kanun'la değişik 2/son maddesinde yer alan, "Bunların dışında her ne ad altında ödeme yapılırsa yapılsın tüm ödemeler prime tabi tutulur" biçimindeki düzenlemeye benzer bir düzenleme yapılmıştır. Maddeye göre, "(b) bendinde belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemeler prime esas kazançta tabi tutulur. Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar bu Kanun'un uygulanmasında dikkate alınmaz." Bu düzenleme ile aynı yardımın nakdi olarak ödenmesi durumunda bunun prime esas kazançta dahil edilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Aynı konuyla ilgili 5510 sayılı Kanun'un 107. maddesi hükmüne dayanılarak çıkartılan Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin(3) 103/I-b-c maddesinde; "aynı yardımlar, ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kı-



dem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurum'ca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payı tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz.

c) (b) bendinde belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemeler prime esas kazançta tabi tutulur. Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar Kanun'un uygulanmasında dikkate alınmaz." şeklinde Kanun maddesiyle aynı biçimde düzenlenmiştir.

### **III- ÖZEL SAĞLIK SİĞORTASI VE BİREYSEL EMEKLİLİK SİĞORTASI PRİMLERİNİN PRİME ESAS KAZANCA DAHİL OLUP OLMAMASI**

Özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payı ödemeleri, mülga 506 sayılı Kanun'un 77/2. maddesinde 4958 sayılı Kanunla yapılan düzenleme kapsamında prime esas kazançta dahil edilmiştir. Çünkü bu prim ödemeleri dahilinde işveren, sigortalılara mal ya da eşya biçiminde bir yardım yapmaktadır. Öte yandan özel sağlık sigortası ve bireysel emeklilik katkı payı ödemeleri primleri ile ilgili olarak 5510 sayılı Kanun'un 80/I-b maddesine göre bu primlerin, aynı yardım niteliğinde sayılması imkansız hale gelmiştir. 5510 sayılı Kanun'un prime esas kazançlara dahil edilmeyecek kazançların düzenlendiği 80/I-b maddesinde, özel sağlık sigortasına ve bireysel emeklilik sigortasına ödenen primleri aynı yardımlardan ayrı bir kalem olarak düzenlemiştir. Bu durumda kanun koyucu özel sağlık sigortasına ve bireysel emeklilik sigortasına ödenen primleri aynı yardım kapsamında değerlendirmedeği anlaşılmaktadır.

Ancak özel sağlık sigortasına ve bireysel emeklilik sigortasına ödenen primlerin aylık toplam asgari ücretin % 30'unu aşan kıs-

mının prime esas kazançta dahil edilmesi yönündeki düzenleme isabetli olmamıştır. Özel sağlık sigortasında amaç, sigortalılara ek sağlık hizmeti sunulması, bireysel emeklilik sigortasından amaç da bireysel emeklilik sisteminin güçlendirilerek kişilerin ek sosyal güvenceye kavuşmalarıdır. Bu prim ödemelerinin en önemli özelliği bu primlerin sigortalının eline geçecek şekilde nakdi olarak sigortalıya ödenmemesidir. Bu nedenle bu prim ödemeleri örneğin işverence sigortalılara odun, kömür yerine bunların nakdi karşılığının verilmesi biçimindeki yardımlardan farklıdır. Burada aynı yardım yerine nakdi karşılığı ödenmemekte hizmet biçimindeki bir aynı yardımın sağlanması amacıyla sigortalılara değil, bu hizmeti sağlayacak olan kuruluşlara yapılan bir prim ödemesi söz konusudur. Zira bu uygulamada, işveren sağlık harcamalarında veya prim ödemelerinde kullanmaları amacıyla sigortalılara örneğin her ay belli bir miktarda para vermemektedir.

### **IV- İŞVERENLER TARAFINDAN SİĞORTALILAR İÇİN ÖZEL SAĞLIK SİĞORTALARINA VE BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİNE ÖDENEN ÖZEL SAĞLIK SİĞORTASI PRİMİ VE BİREYSEL EMEKLİLİK KATKI PAYLARI TUTARLARININ HESAPLANMASI(4)**

5510 sayılı Kanun'un 80/1-b maddesine göre "... işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgarî ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tâbi tutulmaz." denilmektedir. Buna göre, sigortalı adına ay içinde özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payı adı altında işverence yapılan ödemeler toplamının aylık asgari ücretin % 30'una isabet eden kısmı prime esas kazançta dahil edilmeyecek, kalan tutar ise ödendiği ayın prime esas kazancına dahil edilecektir.

Bu durumda, özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payı adı altında işverenlerce yapılan ödemelerden prime esas kazançta dahil edilecek tutar;

Brüt Aylık Asgari Ücret x % 30 = İstisna Tutarı,

Özel Sağlık Sigortası Primi + Bireysel Emeklilik Katkı Payı - İstisna Tutarı = Prime Esas Kazanca Dahil Edilecek Özel Sağlık Sigortası Primi ve Bireysel Emeklilik Katkı Payı Tutarı

formülü vasıtasıyla hesaplanacaktır.

Örnek: 2009/Ocak ayında (A) sigortalısı için işverence brüt 200 TL özel sağlık sigortası primi ve brüt 100 TL bireysel emeklilik katkı payı ödendiği varsayıldığında, bu tarihte yürürlükte bulunan asgari ücret de 666 TL olduğundan,

$666 \times \% 30 = 199,8$  TL istisna tutarı,

$200 \text{ TL} + 100 \text{ TL} = 300 \text{ TL}$

$300 \text{ TL} - 199,8 \text{ TL} = 100,2 \text{ TL}$  2009/Ocak ayının prime esas kazancına dahil edilecektir.

Buna karşın, sigortalının özel sağlık sigortası ve bireysel emeklilik katkı payının ödendiği aydaki prime esas kazancınının, 82. maddeye istinaden belirlenen prime esas kazanç üst sınırının üzerinde olması halinde, söz konusu özel sağlık sigortası ve bireysel emeklilik katkı payları takip eden iki ayda üst sınır aşmamak kaydıyla prime esas kazancına dahil edilecektir.

Sigortalı adına işveren tarafından yalnızca özel sağlık sigortası primi veya yalnızca bireysel emeklilik katkı payı ödenmiş olması durumunda ise prime esas kazanca dahil edilecek tutar, ödenen özel sağlık sigortası primi veya bireysel emeklilik katkı payı üzerinden % 30 oranındaki istisna tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.

## V- SONUÇ

5510 sayılı Kanun ile nakdi olarak ödenen aynı yardımlar ile işveren tarafından sigortalılar adına özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçmeyen

brüt özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları prime esas kazanca dahil edilmiştir. Türkiye'de işçilik maliyetlerinin yüksek olduğu ve şu anda içinde bulunduğumuz dönemdeki gibi kriz dönemlerinin ileriki yıllarda da ortaya çıkabileceği düşünülerek işverenlerin istihdam yaratma güçlerine katkı sağlaması amacıyla sigortalının bireysel ve sosyal gelişimine katkı sağlayan örneğin eğitim ödeneği gibi yardımların ve özel sağlık sigortası primleri ile bireysel emeklilik katkı paylarının prime esas kazanç niteliğinde olmayacak şekilde bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir(5).

## KAYNAKÇA

(1) 5510 sayılı Kanun'un yürürlük tarihi sırasıyla 01.01.2007, 01.07.2007, 01.01.2008 olarak değiştirilmiş ve en son Kanun 01.10.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

(2) Bu düzenleme sadece Kanun'un 4. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi kapsamına giren, eski adıyla SSK sigortalıları hakkında uygulanacaktır.

(3) 28.08.2008 tarih ve 26981 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(4) Konuyla ilgili 5510 sayılı Kanun'un 4. Maddesinin Birinci Fıkrasının (a) ve (b) Bentleri Kapsamındaki Sigortalılar İle Sadece Genel Sağlık Sigortasına Tabi Sigortalıların Prime Esas Tutulacak Kazançlarına Dair Tebliğ, 28.09.2008 tarih ve 27011 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(5) Yusuf ALPER, "4958 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu ve Getirdikleri", Mercek, Ekim 2003; Ömer EKMEKÇİ, 5510 sayılı Yasada İşveren Yükümlülükleri, TİSK tarafından 14.06.2006'da İstanbul'da düzenlenen "Sosyal Güvenlikte Yeni Dönem ve İşveren Yükümlülükleri Semineri"ne sunulan Tebliğ, Ankara 2007; Ali GÜZEL, "5510 sayılı Yasa İle İşverenlere Getirilen Önemli Ek Sosyal Sigorta Yükümlülükleri", İşveren, Aralık 2006; Ali GÜZEL - Saim OCAK, "5510 Sayılı Yasa İle İşverenlere Getirilen Ek Sosyal Sigorta Yükümlülükleri", Legal İHSGHD, Sayı: 13, 2007; Resul KURT, "4958 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik Sonrasında Sigorta Primine Esas Olmayan Kazançlar", Yaklaşım, Mart 2004; Ercüment ÖZKARACA, "Aynı Yardım Kavramı ve Nakden Ödenen Aynı Yardımların Sosyal Sigorta Primine Tabi Olup Olmadığı-Karar İncelemesi-", Çalışma ve Toplum, Nisan 2007; A. Can TUNCA - Ömer EKMEKÇİ, Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri, 11. Baskı, İstanbul 2005

# GLOBAL KRİZ ORTAMINDA YÖNETİCİLERE YÖNELİK KARAR ALMA SÜRECİNDE KARA GEÇİŞ ANALİZİ

> Öğr. Gör. **Ayşe ANIL**

*Celal Bayar Üniversitesi*

Öğr. Gör. **Nihat K. ANIL**

*Celal Bayar Üniversitesi*

**Metin YEPYÜKSELEN / SMMM**

## 1-Giriş

Her girişimin temel amacı yatırılan sermaye üzerinden makul bir getiri sağlayacak kârlı uygulamalardır. Kârlar ise satış karması, maliyet, faaliyet hacmi gibi faktörlerin etkileşimin sonucudur. Yönetim sürekli olarak; Belirli bir satış hacminde ne kadar kâr beklenir? Maliyet değişimleri kârı nasıl etkiler? Satış fiyatlarındaki değişiklik kârı etkiler mi? gibi sorulara yanıt arar. Dünyanın en büyük işletmelerinin bile kriz yaşadığı bu günlerde hammadde alışlarından tutun da satış aşaması da dahil olmak üzere çeşitli üretim maliyetlerine maruz kalmaktadırlar. Bu nedenle şirketler üretim kararlarını iyi analizlere dayandırarak almak zorundadır.

Çalışmamızda işletme yöneticilerine yardımcı olmaya yönelik sırasıyla başabaş ve katkı marjı anlatılmakta ve son olarak da anlatılan konulara yönelik kapsamlı bir örnek çözülmektedir.

## 2- Başabaş Analizi

Başabaş analizi faaliyet hacmi ve gelirler arasındaki ilişkiyi inceleyen bir tekniktir. Maliyetlerde veya satış miktar ve fiyatlarında herhangi bir değişiklik olduğunda kârlardaki değişikliği hemen yansıttığından yöneticilere süratle karar verme yeteneği sağlar (BASIK, 1992, 60). Başabaş analizi karın sıfır olduğu noktadır. Yani kâra geçiş noktasıdır. Bu nokta işletmeler için önem arz etmektedir. Başabaş noktası, işletmenin zarar etmemesi için gerekli olan en az satış miktarını gösterir (BAKLACIOĞLU, 1974, 366)

Kara geçiş üretim seviyesine kadar, işletmelerin katlanmak zorunda kaldığı maliyet satış gelirinin üzerinde seyretmekte, bu noktadan itibaren durum tersine dönmektedir. Kara geçiş noktasına ise satış geliri maliyete eşit olmaktadır (MÜFTÜOĞLU, 2003, 233).

Katkı marjı sabit maliyetlere eşit olduğunda başabaş noktasına ulaşılır. Katkı payı sabit maliyetleri aşar ise aradaki fark, net geliri temsil eder (MOSCOVE; WRIGHT, 1990, 537)

### 2.1. Maliyet ve Gelir Kavramları

Maliyetler hammadde alış kararından önce başlayan, üretim aşaması ve sonrasında da devam eden bir süreçten oluşur. Sabit maliyet ve değişken maliyet ve bunların toplamından oluşan toplam maliyet kavramları maliyet kavramı altında incelenmektedir. Kısaca maliyet bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların tümüne denir. Burada gelir kavramı ise satışlardan elde edilen hasıla olarak ele alınmaktadır.

#### 2.1.1. Sabit Maliyet (SM)

Üretim miktarına bağlı olmayan maliyetlere denir. İşletme ürün üretilmeden üretmeye de katlanacağı maliyet anlamına gelmektedir. Üretim seviyesine bağlı olmayan, üretim seviyesi ne olursa olsun değişmeyen maliyet unsurlarından oluşur. Birim ürüne düşen sabit maliyet üretim arttıkça azalır



(MÜFTÜOĞLU, 2003, 155).

### 2.1.2. Değişen Maliyet (DM)

Üretim miktarına bağlı olarak değişen maliyetlere denilmektedir. Hiç üretim yapılmazsa değeri sıfırdır. Üç şekilde karşımıza çıkmaktadır. Doğrusal değişen maliyetler (üretim miktarı ile aynı oranda artmaktadır), artarak artan değişen maliyetler (üretim miktarındaki artışa göre daha büyük bir oranda artmaktadır) ve son olarak da azalarak artan değişen maliyetlerdir (üretim miktarına göre daha düşük bir oranda artmaktadır) (MÜFTÜOĞLU, 2003, 165-168).

Değişken maliyet artarsa başabaş noktası daha yüksek bir seviyeye çıkar ve sabit maliyetin geri kazanım süresini yavaşlatır. Değişken maliyetdeki azalış ise sabit maliyetin geri kazanım süresini hızlandırır (MOSCOVE; WRIGHT, 1990, 554)

Eğer bir işletme ayakkabı üretiyor ise ürettiği her ayakkabı için işçilik, hammadde ve yardımcı madde gibi çeşitli maliyet kalemleriyle karşılaşacaktır. Bu kalemlerin her ayakkabı için aynı maliyeti oluşturacağı düşünülürse bir ayakkabıyı üretmenin maliyeti ile kaç tane ayakkabı üretilmiş ise çarpılmasıyla değişen maliyet bulunur. Bu durumumda;

Değişken Maliyet(DM)= Birim Değişken Maliyet(D) x Miktar(Q) olarak yazılabilir.

### 2.1.3. Toplam Maliyet (TM)

Toplam maliyet sabit maliyet ve değişken maliyetin toplamından oluşmaktadır. Değişken maliyet fonksiyonunun şekline bağlı olarak, toplam maliyet fonksiyonu da doğrusal, azalarak artan veya artarak artan maliyet fonksiyonu şeklinde ortaya çıkabilir (MÜFTÜOĞLU, 2003, 170).

Bu veriler ışığında toplam maliyet fonksiyonu;

$TM=SM+DM \Rightarrow DM=D \times M \Rightarrow TM=SM+D \times M$  olarak yazılabilir.

## 2.2. Toplam Gelir Kavramı (TG)

Belirli bir zaman diliminde satılan mal ve hizmet miktarı ile fiyatların çarpımı olarak tanımlanır (MÜFTÜOĞLU, 2003, 130).

Satış bölümünden kaynaklı olarak yönetim genellikle artan satış hacminin daha yüksek kar getireceği beklentisiyle satış fiyatlarını azaltarak satış miktarını artırma yoluna gider. Fakat katkı payı ayarlanmazsa sonuç felaket olabilir (MOSCOVE; WRIGHT, 1990, 552).

Toplam Gelir= Fiyat x Miktar (TG=FxM)

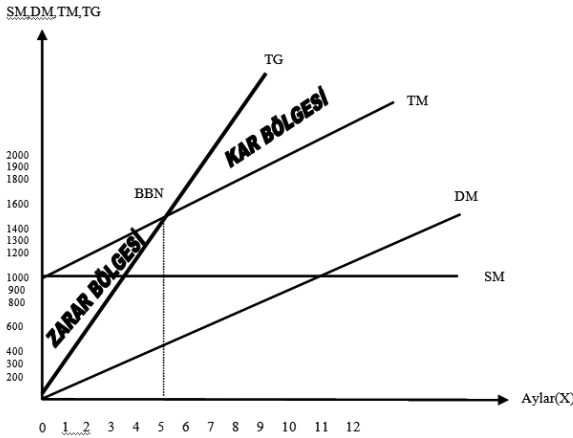
Örneğin; ayakkabı satan bir mağaza deri erkek ayakkabılarını adedi 100 TL'ye bir firmaya fason ürettirip aylık kirası 1000 olan bir dükkanda adedini 300 TL'ye satmakta ise buna göre başabaş noktası analizi grafik ile aşağıdaki gibi gösterilir.

$DM=100 \times \text{Miktar}$ ,  $TM=1000+100 \times M$  ve  $TG=300 \times M$  ise

$TG = TM \Rightarrow 300 \times M = 1000 + 100M \Rightarrow 200 \times M = 1000 \Rightarrow M = 5$

Değişken maliyet ve toplam gelir fonksiyonları sıfırdan başlar. Grafik dikkatli incelendiğinde toplam maliyet fonksiyonunun sabit maliyetin başladığı yerden başlayıp değişken maliyete paralel olarak arttığı görülmektedir.

Grafik incelendiğinde kâr ve zarar bölgeleri ile birlikte işletmenin başabaş noktası verilmektedir. Buna göre işletme beş tane ayakkabı satarsa toplam maliyet fonksiyonlarını karşılayabilmekte ve bu noktada kârı sıfır olmaktadır. Bu noktadan sonra sattığı her ayakkabıdan katkı payı kadar kâr elde edecektir.



DM=100 x Miktar, TM=1000+100xM ve TG=300xM ise  
 $TG = TM \Rightarrow 300 \times M = 1000 + 100M \Rightarrow 200 \times M = 1000 \Rightarrow M = 5$

Değişken maliyet ve toplam gelir fonksiyonları sıfırdan başlar. Grafik dikkatli incelendiğinde toplam maliyet fonksiyonunun sabit maliyetin başladığı yerden başlayıp değişken maliyete paralel olarak arttığı görülmektedir.

### 2.3 Katkı Marjı Kavramı

Katkı marjı giderleri sabit ve değişken olarak ayırmamıza yaramaktadır. Gelirden değişken maliyetin çıkarılmasıyla toplam katkı marjı, birim satış fiyatından birim değişken maliyetin çıkarılmasıyla da birim katkı marjı elde edilir (YÜKÇÜ, 1999, 592). Birim katkı marjı ise başabaş noktasından sonraki her satış sonunda satışın firmaya ne kadar kâr bırakacağını gösterir.

Satışlar tarafından sağlanan gelir, ilgili tüm değişken maliyetleri karşıladıktan sonra, ilgili dönemin sabit maliyetlerini karşılamaya ilişkin bir pay olup kârın gerçekleşmesini ifade eder. Sabit maliyetleri karşılayan ve kara katkıda bulunan bu kısım katkı marjı olarak bilinir (ÜSTÜN, 1992, 39).

Toplam Katkı Marjı = Toplam Gelir (TG) - Değişken Maliyet (DxM)

Birim Katkı Marjı = Fiyat (F) - Birim Değişken Maliyet (D)

Yukarıda verilen maliyet kavramlarından sonra başa baş analizini hesaplayabiliriz. 3 ayrı yöntemle hesaplanabilen başabaş ana-

lizleri sırasıyla;

- 1) Denklem Yöntemi= Toplam gelir ve toplam maliyet fonksiyonları belirlendikten sonra eşitleme yöntemiyle bulunur. Başabaş noktası gelirin maliyetleri karşıladığı nokta olması sebebiyle  $TG=TM$  olarak yazılır.
- 2) Grafik Yöntemi= Toplam gelir ve toplam maliyeti bir grafik üstünde göstererek kar ve zarar bölgeleri belirlenir buna göre firma başabaş noktasını veya ne kadar kar elde etmek istiyorsa bunu için satması gereken ürün miktarını grafik üzerinden okuyarak bulabilir.
- 3) Katkı Marjı Yöntemi = Satılan her ürünün kara yaptığı katkısını esas alan bu yöntemde hem başabaş noktası miktar ve tutar cinsinden ayrı ayrı formüle edilerek hesaplanabilir. Bu göre formüller;

$$BBN(M) = \frac{M}{F - D} \quad BBN(T) = \frac{M}{1 - \frac{D}{F}}$$

BBN(M)= Başabaş noktası miktar cinsinden

BBN(TL)= Başabaş noktası TL cinsinden

SM=Sabit maliyet

F= Birim satış fiyatı

D= Birim değişken maliyet

**Örnek=** ATABebe işletmesi tanesini 20 TL ye ürettiği (hammadde, işçilik ve genel üretim gideri) bebek yataklarını 3.000 TL'ye kiraladığı bir dükkanda tanesini 30 TL'den satmaktadır. Buna göre;

### Başabaş Analizi:

İşletme başabaş noktasına ulaşmak için kaç tane bebek yatağı satmalıdır?

Katkı Marjı Yöntemine göre;

$$BBN(M) = \frac{M}{F - D} = \frac{3000}{\text{₺} - \text{₺}} = \frac{3000}{\text{₺}} = 300 \text{ adet}$$

Başabaş Noktası		Başabaş Noktası+1 ürün	
	Toplam		Toplam
Satış Geliri (FxM)	9000	Satış Geliri (FxM)	9030
(-)Değişken Gider(DxM)	6000	(-)Değişken Gider(DxM)	6020
<b>Katkı Marjı</b>	3000	<b>Katkı Marjı</b>	3010
(-)Sabit Gider	3000	(-)Sabit Gider (3000+500)	3000
Faaliyet Karı	0	Faaliyet Karı	10 TL

300 adet bebek yatağı satarsa başabaş noktasına ulaşmaktadır. Zaten gelir tablosundan da anlaşılacağı üzere başabaş noktasında faaliyet karı sıfırdır. Ayrıca işletme 300 adet ürün sattıktan sonra her sattığı ürün başına birim katkı payı kadar (F-D=30-20=10) yani 10 TL'lik kar elde edecektir. Örneğin işletme 301 tane bardak satmış olsun bu durumda gelir tablosu değişecek ve kar birim katkı marjı kadar olacaktır.

İşletme başabaş noktasına ulaşmak için kaç TL'lik bebek yatağı satmalıdır?

Katkı Marjı Yöntemine göre;

$$BBN(\text{₺}) = \frac{M}{1 - \frac{D}{F}} = \frac{3000}{1 - \frac{\text{₺}}{\text{₺}}} = \frac{3000}{\frac{\text{₺}}{\text{₺}}} = \frac{3000 \times \text{₺}}{\text{₺}} = 9000 \text{ TL}$$

9.000 TL değerinde yatak satmalıdır ki başabaş noktasına ulaşsın yani toplam maliyetlerini karşılayacak kadar gelir elde etsin.

### Hedef Kar Analizi

İşletme 1000 TL kar elde etmek için ne kadar ürün satmalıdır?

Denkleme yöntemine göre;  
BBN

$$TG = TM \Rightarrow \text{Kar} = TG - TM$$

$$\text{Kar} = FxM - (SM + DxM) \Rightarrow \text{Kar} = FxM - SM - DxM$$

$$1000 = 30xM - 3000 - 20xM$$

$$1000 + 3000 = 10xM$$

$$M = \frac{4000}{10} = 400$$

Z işletmesi 400 adet bebek yatağı satarsa istediği 1000 TL'lik kâra ulaşmış olur.

	<b>Toplam</b>
Satış Geliri (FxM)	12000
(-)Değişken Gider(DxM)	8000
<b>Katkı Marjı</b>	4000
(-)Sabit Gider	3000
Faaliyet Kârı	1000 TL

İşletme 800 tane bebek yatağı satmış ise faaliyet karı ne kadar olur?

	<b>Toplam</b>
Satış Geliri (FxM)	24000
(-)Değişken Gider(DxM)	16000
<b>Katkı Marjı</b>	8000
(-)Sabit Gider	3000
Faaliyet Kârı	5000

### **Vergi Sonrası Hedef Kar Analizi**

İşletme vergiden sonra 6000 TL net kar elde etmek istiyorsa hedeflenen faaliyet karı ne kadardır (Vergi oranı=%20)?

$$HedefFaaliyetKarı = \frac{HedefNetKar}{1 - VergiOran} \Rightarrow HedefFaaliyetKarı = \frac{6000}{1 - 0,20} = \frac{6000}{0,80} = 7500TL$$

İşletme vergiden sonra 6000 TL net kâr elde etmek istiyorsa kaç adet bebek yatağı satmalıdır (Vergi oranı=%20)?

$$HedefFaaliyetKârı = ToplamGelir - SabitMaliyet - DeğişkenMaliyet \quad (1)$$

$$HedefFaaliyetKârı = 30M - 3000 - 20M$$

$$HedefFaaliyetKârı = \frac{HedefNetKar}{1 - VergiOran} \quad (2)$$

iki denklem de hedef faaliyet kârını verdiği göre ikisini eşitlediğimizde kaç adet bebek yatağı satmamız gerektiğini buluruz.

$$\frac{\text{HedefNetKar}}{1 - \text{VergiOran}} = \frac{\text{ToplamGelir} - \text{SabitMaliyet} - \text{DeğişkenMaliyet}}{1 - 0,20} \Rightarrow \frac{6000}{1 - 0,20} = 30M - 3000 - 20M$$

$$7500 = 10M - 3000 \Rightarrow 7500 + 3000 = 10M \Rightarrow M = \frac{10500}{10} \Rightarrow M = 1050$$

İşletme 1050 adet bebek yatağı sattığında hedeflediği vergi sonrası kara ulaşmış olur. Gelir tablosunda gösterirsek;

	<b>Toplam</b>
Satış Geliri (FxM)	31500
(-)Değişken Gider(DxM)	21000
<b>Katkı Marjı</b>	10500
(-)Sabit Gider	3000
Faaliyet Karı	7500
Vergi(%20)	1500
Net Kâr	6000 TL

### Satış Miktarındaki Değişmelerin Analizi

İşletme ocak ayı içinde 1000 adet bebek yatağı satmayı planlamaktadır. Ancak yapılan bir araştırmada işletmenin 500 TL'lik bir reklam harcaması yapması durumunda bebek yatağı satışlarının 1200 adede çıkacağı belirlenmiştir. Buna göre işletme reklam kampanyasını başlatmalı mıdır?

<b>Kampanya yapılmazsa</b>		<b>Kampanya yapılırsa</b>	
	<b>Toplam</b>		<b>Toplam</b>
Satış Geliri (FxM)	30000	Satış Geliri (FxM)	36000
(-)Değişken Gider(DxM)	20000	(-)Değişken Gider(DxM)	24000
<b>Katkı Marjı</b>	10000	<b>Katkı Marjı</b>	12000
(-)Sabit Gider	3000	(-)Sabit Gider (3000+500)	3500
Faaliyet Karı	7000 TL	Faaliyet Karı	8500TL

500 TL'lik bir reklam kampanyası işletmenin karını 1500 TL artırmaktadır. Bu nedenle işletme bu reklam kampanyasını başlatmalıdır.

### Satış Fiyatındaki Değişimin Analizi

İşletme reklam vermek yerine bebek yatakları fiyatlarını 25 TL'ye düşürürse satışların 1000 adetten 1200 adede çıkacağını tahmin etmektedir. Buna göre işletme fiyat indirimi gitmeli midir?

Fiyat İndirilmemiş		Fiyat İndirilmiş	
	Toplam		Toplam
Satış Geliri (FxM)	30000	Satış Geliri (FxM)	30000
(-)Değişken Gider(DxM)	20000	(-)Değişken Gider(DxM)	24000
<b>Katkı Marjı</b>	10000	<b>Katkı Marjı</b>	6000
(-)Sabit Gider	3000	(-)Sabit Gider	3000
Faaliyet Kârı	7000 TL	Faaliyet Karı	3000TL

İşletme fiyat indirimine giderek bebek yataklarının satış miktarını arttırmıştır. Ancak katkı marjını düşürmüş bu nedenle de faaliyet karı azalmıştır. İşletme fiyat indirimine gitmemelidir.

### 3. Sonuç

Bu çalışmamızda kriz döneminde iş hayatına devam eden işletmelere ve yöneticilerine faydalı olması amacıyla maliyet konusu ile zarardan kara geçişi gösteren başabaş (hacim kar) analizi örnek bir uygulama ile çözümlü bir şekilde anlatılmıştır. Bu analizlerde işletmelerin pazarlama kararlarını alırken onlara yol gösterecek kesin ve uygulaması kolay analizler üzerinde durulmuş ve maliyet kalemlerinin karı nasıl etkilediği incelenmiştir.

#### Kaynakça

- BAKLAVACIOĞLU, Sadık, (1974) Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Bilimsel Yayınlar Derneği Ayyıldız Matbaası, Ankara
- BASIK, F.Orhan, (1992), Kar Planlaması ve Kontrolü, İ.Ü.Basımevi ve Film Merkezi, İSTANBUL
- MOSCOVE, Stephen A.; WRIGHT, Arnold, (1990), Cost Accounting With Managerial Applications Sixth edition, houghton Mifflin Company, BOSTON
- MÜFTÜOĞLU, M.Tamer, (2003), İşletme İktisadı, Turhan Kitabevi, 4.Basım, Ankara
- ÜSTÜN, Rıfat, 1992 Yönetim Muhasebesi, bilim Teknik Yayınevi, İSTANBUL
- YÜKÇÜ, Süleyman, (1999), Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Cem Ofset, İZMİR

# VERGİ İCRA HUKUKUNDA ÖDEME EMRİNE KARŞI DAVA AÇILMASI VE YÜRÜTMENİN DURDURULMASI İSTEMİNİN SONUÇLARI

> Doç. Dr. **Mustafa SAKAL**

*DEÜ İİBF Maliye Bölümü*

## I- GENEL BİLGİLER

Tarih ve tahakkuk eden vergiler kendi vergi kanunlarında gösterilen süreler içinde (vadelerinde) ödenmektedir. Tarih edilen vergilerin vadesinde ödenmesi gerekmektedir. Kanunlarda belirtilen vadelerde ödenmeyen vergi, resim ve harçlar için cebri tahsil metodları uygulanmaktadır. Cebri tahsil şekillerinde mükellef hakkında; mükellefin vergi idaresinde teminatı bulunması durumunda, teminatın paraya dönüştürülmesi veya şahsi kefalet söz konusu ise kefilin takibi, borca yetecek miktarda menkul ve gayrimenkul malların haczedilip paraya dönüştürülmesi ve gerekli koşulların da oluşması durumunda mükellefin iflasının dahi talep edilmesi sonucuna dek bir dizi işlemler yapılabilmektedir. Bu bir dizi işlemlerin yapılabilmesi için de öncelikle, kamu alacağı için "ödeme emrinin" tebliğ edilmesi gerekmektedir (1). Vergi icra hukukunda; cebri icra takibatının asli koşulu, ödeme emrinin düzenlenip mükellefe veya yetkili kişi veya adamına tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ödeme emri tebliğ edilmeden, cebri icrai işlemlerin yapılması söz konusu değildir (2).

## II- ÖDEME EMRİNE DAVA AÇILMASI (İTİRAZ)

Ödeme emrine karşı dava açılması veya itiraz edilmesi konusu 6183 sayılı yasanın 58. md. düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişiler, (7) gün içinde alacaklı tahsil dairesine böyle bir ödeme emri için ilgili vergi mahkemesine dava açabilir (3). 6183 sayılı AATUH yasa, 1954 yılında yürürlüğe girmiş olup Türk Vergi Yargısı ise 6.1.1982 tarihinde, 2575, 2576 ve 2577 sayılı yasalar ile değişmiş ve bugünkü şeklini almış bulunmaktadır(4). Buna göre vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali mükellefiyetlere ilişkin olarak tanzim ve teb-

liğ edilen ödeme emirlerine karşı açılacak davalara vergi mahkemeleri birinci dereceli mahkemeler olarak bakmaya yetkilidir. Diğer yükümlülüklerden doğan alacaklar için düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılacak davalara ise, "idare mahkemelerinde" dava açılması gerekmektedir (5).

### 1- Ödeme Emrine Dava Nasıl Açabilir?

Ödeme emrine karşı dava açabilecek olanlar kendilerine ödeme emri tebliğ edilmiş bulunan gerçek veya tüzel kişi temsilcileridir. Henüz tebliğ edilmemiş ödeme emrine karşı dava açılmayacağı gibi muhatabına tebliğ edilmemiş ve usulüne aykırı olarak tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı da muhatap olmayan kişilerce dava açılmaz. Tebliğin yanlış kişiye yapılmış olması durumunda kendisine borçlu olarak ödeme emri tebliğ edilen kişi söz konusu ödeme emrine karşı da isterse dava açabilecektir. Böyle bir durum isim veya unvan benzerliklerinde ortaya çıkabileceği gibi, tüzel kişilerin sorumlu kamu alacağından, sorumlu olmayan yöneticilerine ödeme emri tebliğ edilmesi şeklinde de ortaya çıkabilir.

### 2- Dava Açmada Öne Sürülebilecek Sebepler Nelerdir?

Ödeme emrine karşı hangi durumlarda dava açılabileceği kanunda yer almıştır.(6183 sayılı yasa md.58.) Ödeme emri tahakkuku kesinleşmiş ve ödeme vadesi geçmiş alacaklar hakkında tanzim edilmektedir. Kaynak Kullanım Destekleme Fonu, nüfus para cezası, vb. diğer amme alacakları için de ödeme emri düzenlenir. Borcun tahakkuku aşaması bittiğinden ödeme emri tahsil aşaması ile olmaktadır. Bu nedenle de borcun oluşumu ile ilgili konular, hususlar bu safhada dava konusu yapıp/yapılmayacağı ayrıca tartışılabilir. Ancak bu aşamada dava

açma nedenleri borcun olmadığına dair veya borcun tümü ile veya kısmen ortadan kalktığına ilişkin olabilmektedir.

Buna göre,

- a) Ödeme emrinde yer aldığı gibi böyle bir borcun olmadığı;
- b) Ödeme emrinde yer alan borcun ödenmiş olduğu;
- c) Mükellefin daha önce, "Mahsup" talebi olduğu;
- d) Ödeme emrinde yer alan borcun henüz vadesinin gelmediği (muacceliyet kesbetmediği);
- e) Vergi ertelemesinde, tahakkuk aşaması tamamlanıp tahsil daha sonraki tarihlere bırakıldığından, erteleme koşullarına ait iddiaların ödeme emrine karşı açılan davada dermayan olunabilir.
- f) Tahakkuka ait vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinin yapılmamış veya muhataba tebliğatin yapılmamış olması;
- g) Tahakkuk zaman aşımının dolmuş/geçmiş olması;
- h) Varislerce, ölen kimseye ilişkin mirasın red edilmiş olması hali;
- i) Amme borcunun diğer sebeplerden ötürü ortadan kalkmış olması;
- ii) VUK'da sayılan alacağı terkin edene hallerin var olması hali,
- j) Alacağa matrah olan/teşkil eden alacağın ortadan kalkması hali;
- k) Af nedeniyle veya yargı kararına istinaden borcun ortadan kalkmış olması halinde;
- l) Borcun bir kısmının ödenmiş olması hali;
- m) Amme borcunun zaman aşımına uğramış olması hali.

### III- SÜRE AÇISINDAN ÖDEME EMRİNE HANGİ SÜRELERDE DAVA AÇILABİLİR?

6183 Sayılı Kanununun 58. md.de ödeme emrine karşı dava açma (ya da itiraz) süresi 7 gün olarak belirlenmiştir. Diğer taraftan 2577 sayılı İYUK.md.7 uyarınca idari işlemlere

karşı vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gün olarak belirlenmiş bulunmaktadır. Hal böyle olunca hangi kanun hükmünün uygulanacağı konusunda tereddütler ortaya çıkmaktadır. Bazı hallerde örneğin "çalışmaya ara verme" halinde dava açma süreleri 5 Eylül'den itibaren 7 gün daha uzamaktadır. Bilindiği gibi çalışmaya ara verme hali adli tatil olarak da kabul edilebilir. Ödeme emri tebliğatinin çalışma ara vermeye rastlaması halinde dava açma müddetleri uzayabilmektedir (6).

Dava açma süresinin son gününün resmi tatile rastlaması halinde dava açma süresi ilk iş gününün mesai saatinin bitimine kadar uzamasıdır. Şirketten ayrılan ortağa yapılan ödeme emri ile ilgili tebliğatlar öncelikle şirket tüzel kişiliği adına tebliğ yapılması, şirketten tahsil edilmesi olanaksız bulunan kamu alacakları için borcun bireyselleştirilerek daha sonra ortak hakkında ödeme emri düzenlenmelidir.

### IV- ÖDEME EMRİNE AÇILABİLECEK DAVALARDA İLK DERECELİ MAHKEMELER

Ödeme emrine karşı dava ilk dereceli mahkeme olan, vergi mahkemelerinde 2577 sayılı Kanun'un 37/c md.hükmüne göre ödeme emirleri düzenleyen vergi dairesinin bulunduğu yerdeki görevli vergi mahkemeleridir. Ödeme emrini alacaklı tahsil dairesi tanzim ve tebliğ edeceğinden dolayı, tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki görevli vergi mahkemesinde dava açılmalıdır. Mükellefler, bazen sehven ödeme emrine karşı yetkisiz mahkemede dava açabilmektedirler. Bu gibi durumlarda mahkemeler dosyayı görevli vergi mahkemesine yollamaktadırlar.

#### 1- Açılacak Davaların Şekli Nedir?

Ödeme emrine karşı açılacak davalarda dava açma şekli 6183 sayılı Yasa'da açıkça belirtilmemiştir. Bununla beraber 2577 sayılı İYUK.3.md.de belirlenen dava açma şekline uyulması gerekmektedir. Ana madde hükmüne göre idari davalar yetkili mahkeme başkanlıklarına hitaben yazılmış, imzalı, kaşeli dilekçeler ile açılmalıdır. Dilekçelerde, tarafların varsa vekillerinin adı, soyadı, un-



vani, adresleri, davanın konusu, sebepleri, delilleri, davaya konu idari işlemin yazılı tebliğ tarihi, vergi, resim, harç vb. mali yükümlerin ayrıntıları miktarları gösterilmelidir. Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya cezanın nev'i, yılı, miktarı, tebliğ dilen ihbarnamenin tarih ve numarası, tebliğ tarihi gösterilmelidir. Ödeme emrine karşı açılacak davalarda, tebliğ edilen ödeme emrinin tarihi, no.su, tebliğ tarihi, ödeme emrinin içeriği, tutarları ve tebliğ edilen ödeme emirlerinin birer fotokopileri dava dilekçesine eklenmelidir.

## 2- Ödeme Emrine Kısmi Dava Açılabilir mi?

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen gerçek veya tüzel kişiler, ödeme emri üzerinde yer alan kalemlerin bir kısmına veya tümüne birden dava açabilirler. Ödeme emrinin iptali istemiyle açılacak davalarda borcun bir kısmının iptali ya da terkinin talep edilebilir. Özellikle kısmen ödenmiş olan borçların tümü için vergi daireleri tarafından zaman zaman ödeme emri tebliği edilmiş olabilir. Bu gibi durumlarda ödenmiş olan vergiler için değil, ödenmemiş ve kalan borçlar, kalemler ayıklanmalı ve buna göre dava dilekçesi düzenlenmelidir. Bu konuda son olarak şunları söylemek mümkündür. Ödeme emrine yönelik olarak açılan davalarda davacının davayı kaybetmesi veya haksız çıkması gibi durumlarda ödeme emri üzerinde yer alan ve dava dilekçesinde gösterilen tutar %10 bir zam ilavesi yapılarak tahsil edilmeye çalışılır. (6183 sayılı yasa md.51.)

## V- YÜRÜTMENİN DURDURULMASI TALEBİ VE NETİCELERİ

Ödeme emrine karşı açılacak davaların gerçekten son aşama olması nedeni ile bu davaların vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı açılacak davalar kolay bir dava olmadığını söylemek mümkündür. Gerçekten ödeme emri aşamasında bir davanın açılması hali, ileri sürülecek sebepler bakımından sınırlı sebepler olacağı kuşkusuzdur. Ödeme emrine karşı dava açılması halinde borçlunun yani davacının mahkeme kararı sonucuna göre bu borcu ödeyip ödeyemeye-

ceği belli olmaktadır. Davacının dava açma sırasında yürütmenin durdurulması talebinde bulunarak dava açması daha doğru olacaktır. Buna göre, İYUK.md.27/1.uyarınca yürütmenin durdurulması talep edilmelidir.

Ödeme emrine karşı dava açan borçlu 6183 sayılı Kanun'da belirlenen şekilde teminat göstermesi durumunda ödeme emrinin takip ve tahsilatı vergi mahkemesi kararı sonucuna göre beklemektedir. Şayet ödeme emri tebliğ edilmezden evvel ihtiyati haciz tatbik edilmiş ise haczedilmiş bulunan menkul ve gayrimenkuller teminat yerine geçecektir. Bunlar dışında ayrıca teminat gösterilmesine ihtiyaç bulunmamaktadır.

Mahkemenin mükellef aleyhine karar vermesi durumunda takip işlemleri mahkeme kararının tebliğ tarihinden itibaren yeniden çalışmaya başlar. Mükellefin mahkeme kararını temyiz etmesi durumunda ayrıca teminat gösterilerek yürütmenin durdurulması talep edilmelidir.

## 1- Haksız Çıkma Tazminatı Nedir?

Ödeme emrine karşı dava açıldıktan sonra davanın kaybedilmesi durumunda en ağır yaptırım olan % 10 haksız çıkma zammı uygulanmaktadır. 6183 sayılı Kanun'un 51.md. uyarınca gecikme zammı uygulanan kamu alacaklarında gecikme zammı çalışmaya devam etmektedir. Buna ilave olarak davanın kaybedilmesi durumunda dava konusu yapılan toplam tutar üzerinden ayrıca % 10 haksız çıkma zammı hesaplanmaktadır. Amme borçlusunun kısmen haklı kısmen haksız çıkması durumunda ise haksız çıktığı toplam tutar üzerinden % 10 haksız çıkma zammı hesaplanmaktadır.

## 2- Mal Beyanı veya Bildirimi

Ödeme emrine karşı dava açılması mal bildiriminde bulunma keyfiyetini ortadan kaldırmaktadır. Başka bir ifade ile ödeme emrine karşı dava açılması halinde artık mal beyanında bulunulmaz. Dava açılmayacak ise mal bildiriminde bulunma mecburiyeti karşımıza çıkacaktır. Mal bildirimini ile teminat gösterilmesinin ilişkisi bulunmamakta-

dır. Teminat tahsil işlemlerinin durdurulması için kafidir. Dava açılmasına karşın teminat gösterilmezse tahsil işlemleri devam eder, ancak mal bildiriminde bulunma mecburiyeti ortadan kalkar. Alacaklı idare tarafından icrai işlemler yapılabilir.

## **2- Tebliğ Edilen Ödeme Emrinde Maddi Hata Olması Hali**

Ödeme emrine karşı düzeltme talebinde bulunulması tarih zaman aşımı içerisinde her zaman mümkündür. Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergi hataları içerisinde tahsilatta yapılan hataların yer alması düşündürücüdür. Vergi Usul Kanunu vergi usulü ile ilgili olup ve tahakkuk safhasına kadar yapılacak işlemleri düzenlemiştir. Tahsilat safhası ise 6183 sayılı Yasa'yı alakadar etmekte olup vergi usulle doğrudan bir bağlantısı bulunmamaktadır. Dolayısıyla ödeme emirleri hakkında yapılacak düzeltme taleplerinin veya tahsilata ilişkin hataların Vergi Usul Kanunu'yla bağlantısının kurulmaya çalışılması doğru görülmemektedir. Bu nedenle hem hatanın varlığının saptanmasında hem de düzeltme başvurusuna ilişkin koşulların varlığında ve davaya ilişkin VUK hükümlerine göre işlem yapılması söz konusu değildir (7).

## **3- Yürütmenin Durdurulması Talebi ve Sonuçları**

Yürütmenin durdurulması kararları, bir uyuşmazlığın esastan sonuçlanmasına kadar dava konusu idari işlemi askıya alan ve hukuki etkisi esas hükümlerle beraber sona eren kararlar mahiyetindedir. Yürütmenin durdurulması istemli davalarda sonuçlar genellikle şu şekillerde karar verilebilir :

- Yürütmenin durdurulması isteminin kabulü;
- Yürütmenin durdurulması isteminin reddi;
- Yürütmenin durdurulması isteminin ara kararına cevap veya savunma alınıncaya kadar kabulü;
- Yürütmenin durdurulması isteminin ara kararına cevap veya savunma alındıktan sonra veya bilirkişi incelenmesinden sonra veya keşif yapıldıktan sonra incelenmesi;

- Yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına dair karar verilmesi.

Yürütmenin durdurulması kararları bir mahkeme kararı olup aynı zamanda bu kararlar Anayasa'nın hükmü uyarınca, bu kararlara yasama ve yürütme organlarıca riayet edilmesi mecburiyeti bulunmaktadır. Ancak yürütmeyi durdurma kararlarının esas karar olmadığından hareket eden idare örneğin, bir ödeme emrine karşı açılan vergi davasında yürütmeyi durdurma kararı verilmişse ve önceden konu ile ilgili olarak kısmen ya da tamamen tahsilat yapılmış ise yürütmeyi durdurma kararına istinaden iadesi gereken bu tutarları, kesin kararın hangi yönde olacağına bilinmemesi gerekçesi ile askıya almakta ve mükellefe iade etmemektedir. Vergi alacağının riske edilme olasılığı düşünüldüğünde ve genellikle de riskin gerçekleştiği bugüne kadar ki vaki olaylar göz önüne alındığında, idareyi haklı gibi gösterse de yasal değildir. Çünkü yürütülmesi durdurulmuş bir işlem ya da eylemin yürütülmesine devam ediliyor demektir ki bu da açıkça yasanın ihlali anlamına gelmektedir (8).

Mahkeme kararlarına karşı şüphesiz idareler, bu kararın gereklerini yerine getirmek zorundadırlar (9). Konuya ilişkin olarak Danıştay, BİM, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının gereklerine göre idare, geciktirmeksizin işlem tesis etmeye veya bir eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden itibaren 30 günü geçemez. Ancak bu kuralın tek istisnası haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilmektedir. Söz konusu karar hükmü uyarınca, mahkeme kararlarının yerine getirilmemesi veya geç yerine getirilmesi gibi durumlarda öncelikli olarak idare veya bu işe sebebiyet veren kamu görevlisinin kişisel sorumluluğu bulunmaktadır.

## VI- SONUÇ VE ÖZET

Vergi borcunu vadesinde ödemeyen mükellefler nezdinde cebri takibat işlemlerine başlanması için mükellefe mutlaka bir ödeme emrinin tebliğ edilmiş olması gerekir. Mükellefler kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği ve zaman aşımına uğradığı savlarından birini ileri sürerek vergi mahkemesinde dava açabilir. Bunun dışında tarhiyat safhasında ileri sürülmesi gereken bir hususu ödeme emri safhasında ileri sürülemez(10).

Yürütmenin durdurulması müessesesi, idarenin hukuka uygunluğunun yargısal yoldan denetimini etkili kılan bir araçtır (11). Bu müessese olmadan idari yargı denetiminin amacına uygun biçimde işlemesi düşünülemez. Davaya konu edilen idari işlemin uygulanarak hukuk düzeninde tüm etkilerini, hem de düzeltilemez biçimde, meydana getirmesinin, yıllar sonra verilecek iptal kararını etkisiz kılması kaçınılmazdır. Daha basit olarak iptal kararı elde edildiğinde iş işten geçmiş olabilir.

### KAYNAKÇA

- (1) 6183 sayılı AATUHK. Md.55
- (2) Terk edilen adrese çıkarılan tebligatın geri dönmesi üzerine alacağın kesinleştiğinden söz edilerek ödeme emri düzenlenemez. Dnş.4.D.6.5.2002 gün ve E:2001/2374, K:2002/1872, Konuyla ilgili ayrıntılı bir yazı için Bkz. ALPASLAN Mustafa-SAKAL Mustafa "Ödeme Emri Düzenlenmeden; Pay Devri Yaparak Şirketten Ayrılan Ortak Hakkında Şahsi Mal Varlığına Haciz Uygulanamaz" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2006, sayı:36, s.154
- (3) Uygulamada ödeme emirleri üzerinde, dava açma ve diğer konularda çok ayrıntılı ve çok okunaklı bir izahat bulunmamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ödeme emirleri üzerinde acilen değişikliğe giderek mükellefleri aydınlatıcı bilgileri içeren ödeme emri formatı geliştirilmelidir.
- (4) YILMAZ Kazım, "Kamu(Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa" Ce-Ka Yayınları, Ankara,Aralık 2006, s.680
- (5) Yılmaz, age, s. 680
- (6) İdare ve vergi mahkemelerinin çalışmaya ara verme zamanı, İYUK.61.md.nin 21/07/2004 gün ve 25529 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 14/7/2004 gün ve 5219 sayılı kanunun 11.md.nin "A fıkrasıyla yapılan değişik 1.fikrasında düzenlenmiştir. Danıştay için ise, bu süre Danıştay Kanununun 86.md.de yer alan düzenle-

me ile öngörülmüştür. Her yıl Ağustos ayının birinden Eylül ayının beşine kadar çalışmaya ara verecekleri öngörülmüştür.

- (7) Yılmaz, age, s.696
- (8) KIRIKTAŞ İlhan, "Yürütmenin Durdurulması Kararları ve Vergilemeye Etkisi", Vergi Dünyası, s.279,Kasım 2004, s.20
- (9) İYUK.md.28/1
- (10) Ayrıntılı bilgi için bkz. ŞENTÜRK Akın Gencer, "Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Hüsranın Son Noktası: 'Haksız Çıkma Zammı' (Ya Da Demokles'in Kılıcı)", Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları, Fikirler-Görüşler-Çözümler, E-Kitap, İzmir, 2009, s. 64-73.
- (11) CANDAN Turgut, "Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu", Maliye ve Hukuk Yayınları 2.baskı, Ankara, Ekim 2006, s.670

# KOBİLERDE KURUMSAL YÖNETİŞİM SÜRECİNİN GELİŞİMİ (TEKSTİL SEKTÖRÜ ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA)

> Yrd. Doç. Dr. **Nesrin ADA**

*Ege Üniversitesi İ.İ.B.F İşletme Bölümü Öğretim Üyesi*

## ÖZET

İçinde yer aldığımız dünya, küreselleşme, rekabet, teknolojik değişim süreci ve çevresel farklılaşma içinde bulunmaktadır. Bu gelişmeler, hiç kuşkusuz kişiler ve işletmeler kapsamında etkisini hissettirmekte ve değişime duyulan hassasiyet her geçen gün artmaktadır. Değişimle birlikte hayatımıza giren yeniliklere açık olmak insanları ve işletmeleri bir adım öteye götüren bir yardımcıdır. Rekabet çemberinin dışında kalmamak için, çağdaş ve uluslararası kabul görmüş düşünce ve davranış tarzını benimsemek gereklidir. Bu bağlamda her geçen gün hayatımıza yeni yeni kelimeler, terimler ve kavramlar girmekte ve bu kavramlar önce akademik yaşamda sonra da işletmelerin yaşamında önemli roller üstlenmektedir. İş dünyasında yeni bir kavram sayılan ve gün geçtikçe daha da yaygınlaşan ve önem kazanan Kurumsal Yönetişim (Corporate governance) kavramı da geniş anlamda araştırılması gereken bir olgudur. Çalışmada, kurumsal yönetişimin işletmelerin çalışmaları ile performansları arasındaki ilişkinin ne derece etkin olduğuna dair bir bakış açısının belirlenmesine yönelik olarak yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Yönetim, Kurumsal Yönetişim, İşletmeler, Kobi

## ABSTRACT

Today's world consists of globalization, competition, technological development process and environmental differentiation. These developments certainly affect people and companies, and need for these developments increase day by day. Being open to all innovations shaped by these developments is essential for people and companies to progress. In order to be a part in competition, it is necessary to adopt internationally recognized thought and behaviour style. In this context new words, terms, concepts are entering to our lives everyday. These concepts are initially used in academic life and afterwards take an important part in companies' daily life. As a new concept in business world, Corporate Governance becomes a widespread and important issue which should be researched in a widely manner. The aim of this study is to create a new aspect to corporate governance's impacts on relationship between companies' actions and performance.

**Keywords:** Management, Corporate Governance, Companies, SME's

## GİRİŞ

KOBİ'ler içinde bulunduğumuz küresel mali kriz ortamında bütün ülkeler için çok önemli ticari işletmelerdir. Ayrıca KOBİ'ler önemli bir ekonomik açılım sağlamakta, içinde buldukları ticari ortamların kalkınmasına katkı sağlamaktadır. Yönetimde uygulamaya konan yeni teknik gelişmelere ayak uydurmaları çok önemlidir. KOBİ'ler, büyüme, gelişmeye uluslararası piyasalara açılma durumunda pek çok sorunla karşılaşmaktadırlar. Karşılaştıkları problemlerden sıyrılabilmeleri ve varlıklarını sürdürebilmeleri, hem de kaynak darboğazını aşabilmeleri için kurumsallaşmaya gitmeleri gerekmektedir. **Yönetişim uygulamaları**, Kobi'lerin karşılaştıkları bu zorlukları aşmakta önemli bir yöntem olarak uluslararası literatürde yerini almakta ve kullanılmaktadır. Tekstil sektöründeki KOBİ'lerin **kurumsal yönetişim** sürecinin neresinde olduğu araştırılmış ve bir durum saptaması yapılmaya çalışılmıştır.

## KURUMSAL YÖNETİŞİM KAVRAMI

Yönetim ve yönetişim kavramları sürekli karıştırılmaktadır. İki kavram arasındaki farklar çeviri farkından kaynaklanmaktadır. "Governance" kavramının tam Türkçe karşılığı "yönetişim" olarak kabul edilmiş, ancak bazı kişi ve/veya kurumlar, hâlâ "yönetim" kavramı olarak kullanmaya devam etmektedirler. Yönetişim yönetimden farklı bir anlam içermektedir. "Yönetim" idareye yönelik bir sistemdir ve iyi bir yönetimin şeffaflık, hesap verebilirlik gibi ilkelere sahip olması gerekli değildir. Ancak "yönetişim" idare ve geleceğe yönelik tasarımları da gerçekleştiren bir takım prensipleri kapsayan bir kavramdır.

Yönetim ve yönetişim kavramları arasındaki bu karışıklık İngilizce literatürde "Corporate Governance" olarak adlandırılan kurumsal yönetişim kavramında da bazı karışıklıklar yaşanmasına yol açmaktadır. Hatta bu kavram, bazen "kurumsallaşma" kavramıyla bile karıştırılmaktadır.

Genel olarak kurumsal yönetişim, şirketlerin etkin bir biçimde yönetilmesini ve kontrol edilmesini sağlayan bir sistemdir. Kurumsal yönetişim yapısı, hakların ve sorumlulukların yönetim kurulu, idareciler, hissedarlar ve diğer paydaşlar arasında dağıtılmasını sağlar.

Kurumsal yönetişim, farklı kişi ve kurumlarca farklı şekilde yorumlanmaktadır. Bu konu üzerinde çalışan bazı kişilerin görüşleri kısaca şu şekildedir: Argüden'e göre; Kurumsal yönetişim, işletmelerin kendi yönetim yapılarında şeffaflığı, hesap verebilirliği, katılımcı yönetim tarzını, etkinliği ve verimliliği yaşama geçirmeye yardımcı olur.

Kurumsal yönetişim, işletmenin stratejik yönetimi ile görevli ve sorumlu üst yönetimin, bu görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirirken işletme üzerinde kendilerini belirli nedenlerle hak sahibi gören pay sahipleri, çalışanlar, tedarikçi, müşteri ve diğer toplumsal kurumlarla olan ilişkilerini kapsar" (Ülgen ve Mirze, 2004).

Türk Sanayici ve İşadamları Derneği'ne (TUSİAD) göre; kurumsal yönetim, eşitlik, şeffaflık, sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda işletmelerin yeniden yapılandırılması ve genel anlamıyla kurumları yönlendirme ve icraatın başarımını araştırma sürecidir (Özilhan, 2002). Farklı kişilerin kurumsal yönetişimin aynı ilkeleri üzerinde uzlaştıkları görülmektedir. Bu bağlamda iyi yönetişim; tüm paydaşların sorumluluklarının netleştirilmesini ve karşılanmasını gerektiriyor (Algüden, 2004).

## KURUMSAL YÖNETİŞİMİN ANA İLKELERİ

Kurumsal yönetişim güven temeli üzerine kurulmuştur. Asıl hedef güven vermektir. Bu hedef temel alındığında kurumsal yönetişim dört ana prensip üzerine kurulmuştur.

- Şeffaflık
- Adillik
- Hesap verebilirlik
- Sorumluluk

## 1. Şeffaflık:

Şirketlerin açık bir şekilde yönetilmesi anlayışıdır. Her paydaş yeterli bilgiye sahip olmalı, ticari sırlar dışında şirket ile ilgili bilgiler, zamanında, doğru ve eksiksiz bir şekilde kamuya duyurulmalıdır.

## 2. Adillik:

Tüm faaliyetlerde pay ve menfaat sahiplerine eşit davranılması anlamına gelir. Kurum içinde her çalışana eşit muamele edilmeli ve paydaşlar arasında dağılım dengeli yapılmalıdır.

## 3. Hesap Verebilirlik:

Yönetim kurulu üyelerinin pay sahiplerine hesap verme zorunluluğudur. Yani kurumlar yaptıkları işlerin nedenlerini ve sonuçlarını objektif olarak açıklamalıdır.

## 4. Sorumluluk:

Şirket yönetiminin tüm faaliyetleri mevcut kanunlara, anlaşmalara ve şirket içi düzenlemelere uygun yapması ve yapıldığını denetlemesidir. Kurum içi ve dışına karşı sorumluluk kurumsal yönetişimin en önemli ilkelerinden biridir.

## KURUMSAL YÖNETİŞİM KAVRAMININ DOĞUŞU VE GELİŞİMİ

İlk işletmeler şahıs şirketleriydi ve klasik bir yönetim anlayışı vardı. Şirket kurucusu hem sermayedar hem de yönetici konumundaydı. Çalışanlar genellikle aile fertlerinden oluşmaktaydı ve kurucunun ailesi işi ve şirketi devam ettiriyordu. Şirketin sermayedarı, sahibi ve yöneticisi aynı olduğundan ilave bir kurumsal yönetişim mekanizmasına ihtiyaç duyulmamaktaydı. Fakat işletmelerin hızla gelişimi kurucu sermayedar pozisyonuyla yönetici pozisyonların ayrılmasına ve birlikte yönetmek kavramının ortaya çıkışına neden olmuştur. Kurumsal yönetişim kavramı da bu değişiklik ihtiyacına cevap olarak ortaya çıkmıştır. "Güneydoğu Asya'da 1997 yılı ortalarında başlayan ve tüm dünyayı

saran krizin ardından özellikle küresel şirketlerin iyi yönetilmesinin dünya ekonomisi için ne denli önemli olduğu anlaşılmaya başlandı. Küreselleşen ekonomide en iyi şirket yönetiminin nasıl olması gerektiği sorusuna cevap arayışı içerisinde konu OECD tarafından ele alınarak şirketlerin sorumlu ve etkin yönetimini sağlamaya yönelik bir ilkeler manzumesi, "Kurumsal Yönetişim İlkeleri" adı altında 1999 yılında yayımlandı. Bu ilkelerin açıklanması ile birlikte tüm dünyada konuya karşı ilgi hızla artmaya başladı ve konuyla ilgili kapsamlı bir literatür oluştu" (Tekin, 2003). OECD tarafından yayımlanan bu ilkeleri, TÜSİAD 2000 yılında, Türkçeye çevirerek "Kurumsal Yönetim İlkeleri" adı altında kitap olarak yayımlamıştır. SPK'da bu ilkeleri 2003'te web sitesinden Türkçe ve İngilizce olarak yayımlamış ve bu ilkelerin uygulanmasının Türk sermaye piyasalarına, işletmelerine ve tasarruf sahiplerine önemli katkılar sağlayacağını duyurmuştur. Bu ilkeler; **şeffaflık, adillik, sorumluluk, hesap verebilirliktir.**

## ARAŞTIRMANIN AMACI, ÖNEMİ VE ARAŞTIRMA YÖNTEMLERİ

İşletmelerin kurumsallaşmış bir örgütsel yapıya sahip olması, kurumsal yönetişim kavramını uygulamaya aktarabilmeleri için bir zorunluluktur. Bu yüzden tekstil sektöründeki küçük ve orta ölçekli işletmeler öncelikle **kurumsal yönetişim** konusunda incelenmiştir. Bu çalışmada yüz yüze anket uygulanmıştır. Elde edilen sonuca göre de kurumsal yönetişim süreci yorumlanmıştır.

## ARAŞTIRMANIN AMACI

Çalışmanın amacı, tekstil sektöründeki KOBİ'lerin kurumsal yönetişim sürecindeki mevcut durumunu ortaya koymak; bu konuda ilerleme kaydedip kaydedemediklerini görmek ve aksi halde bunun KOBİ'lere yarattığı sorunları belirlemek ve bu sorunlara çözüm önerileri getirmektir. Kurumsal yönetişim sürecinin işletmelerin varlıklarının devamı açısından gerekliliğini vurgulamak, iş gelişimi ve işletme büyümesinin bununla ilişkili olup olmadığını ortaya koymaktır.



## ARAŞTIRMA KONUSUNUN ÖNEMİ

Uluslararası kuruluşların etkin ve verimli işleyişi, kurumsallaşma sürecinin iyi uygulanmakta olması ile ilgilidir. Ulusların gelişmişlik düzeyi ve varlıklarını asırlar boyu devam ettirmeleri de bu sürecin iyi uygulanması işletmelerin ömürlerinin uzaması sonucunu getirmektedir. Türkiye'deki durum ise işletmelerin sayısı hemen hemen her dönem fazla olmasına rağmen kurucu kişi ile işletme ömrünün orantılı olmasıdır. Yani yönetim uygulamaları olmamasından işletmenin kat ettiği mesafe genellikle kısa olmaktadır. Değişme ve gelişmelere adapte olmak ve küçük işletme sınıfından çıkarak büyük işletme grubuna girmek hemen her KOBİ'nin hedefleri arasında yer almaktadır. KOBİ'lerin bu hedeflere ulaşamamaları, örgütsel yapıları nedeniyle, kurumsallaşma ve kurumsal yönetim sürecine girememiş olmalarıdır. Hala eski geleneksel yönetim uygulamaları ile ileriye gitmeyi hedeflemektedirler. İşte bu çalışmanın önemi, KOBİ'lerin kurumsallaşma sürecinin başında olduklarını bilmesine karşın, kurumsallaşma sürecine girerken öncelikli olarak yapmaları gerekli işleri sıralamak ve onlara ışık tutmaktır.

## ARAŞTIRMA YÖNTEMLERİ

Araştırmanın teorik kısmı hazırlanırken Türkçe ve yabancı makale taraması yapılmış ve ulaşılan kaynaklardan yararlanılmıştır. Uygulama çalışmasında ise özellikle soru kağıdı olmak üzere, gözlem ve görüşme teknikleri kullanılmıştır. Soru kağıdındaki verilerden; işletme sahip ve yöneticileri ile işletmenin kurumsal kimlik bilgileri kapalı uçlu sorulardan, doğrudan kurumsal yönetim konusundaki verilerde açık uçlu sorulardan elde edilmiştir. Araştırmanın evreni, Zonguldak Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı tekstil sektöründeki işletme yöneticileridir. Örneklem ise evreni oluşturan KOBİ'ler arasından tesadüfi örneklem yönetimi ile seçilmiştir. Araştırma, yirmi adet tekstil sektöründeki KOBİ'de yapılmıştır. Araştırmadan doğru sonuç alabilmek için, işletme yöneticileriyle 2 kez görüşme yapılmıştır. Bu görüşmelerin ilkinde soru kağıdı

yöneticilere verilmiş ve hemen cevap vermeleri rica edilmiştir. İşletme yöneticileriyle ikinci yapılan görüşmede, kurumsal yönetim konusunda açık uçlu sorularla veri toplanmaya çalışılmıştır. Daha sonra soru kağıdıyla toplanan veriler, bilgisayar ortamında SPSS çözümlene programına yüklenerek değerlendirilmiştir. Değerlendirme esnasında gözlem ve görüşmeden elde edilen veriler de dikkate alınmıştır.

## BULGULAR, SONUÇ VE ÖNERİLER

**BULGULAR**, araştırma soru kağıdı ile toplanan verilere gözlem ve görüşme tekniği ile elde edilen veriler de eklenerek bulgular ve sonuçlara ulaşılmıştır.

**Tablo 1:** Cinsiyete göre dağılım

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Erkek	17	85
Bayan	3	15
Toplam	20	100

Zonguldak'ta yapılmış bu çalışmada, beklendiği gibi yöneticilerin çoğu erkeklerden oluşmaktadır. Kadın yönetici ise sadece 3 kişidir. Erkek yönetici sayısının çok olması ildeki kadınların eğitim düzeyinin düşük olması ile ilgilidir. Kadın yöneticilerle yapılan görüşmelerde, biri dışında diğer ikisinin son 2-3 yıldır yöneticilik yaptıkları sonucuna varılmıştır. Yani kadın yönetici sayısında son 2-3 yılda bir artış olmuştur ki bu da kent açısından önemli bir gelişmedir.

**Tablo 2:** Yaşa göre dağılım

Yaş	Frekans	Yüzde
18-24 yaş	1	5
25-34 yaş	6	30
35-44 yaş	9	45
45-54 yaş	3	15
55- + yaş	1	5
Toplam	20	100

Yöneticilerin yaş grubuna göre dağılımında; yüzde 45'i 35-44 yaş arasında, yüzde 30'u 25-34 yaş arasında bulunmaktadır. Bu yüzdelere, tekstil sektöründeki şirketlerin eski olmadığının veya ikinci veya üçüncü nesle yeni devredildiğinin göstergesidir.

**Tablo 3:** Eğitim Düzeyine Göre Dağılım

Eğitim	Frekans	Yüzde
Yüksek Lisans veya Doktora	1	5
Lisans	3	15
Lise	12	60
Ortaokul	3	15
İlkokul	1	5
Toplam	20	100

İşletme sahiplerinin geneli lise mezunudur. Lisans, yüksek lisans ve doktora eğitilmiş denek sayısının az olmaması, kent açısından önemli bir gelişmedir.

**Tablo 4:** İşletme unvanına göre dağılım

İşletme Unvanı	Frekans	Yüzde
Anonim Şti.	7	35
Limitet Şti.	12	60
Kolektif Şti	1	5
Toplam	20	100

İşletme unvanı açısından; işletmelerin yüzde 95'i sermaye şirketi (yüzde 35'i anonim şirket ve yüzde 60'ı limitet şirket) ve yüzde 5'i ise şahıs şirkettir. Şahıs şirketlerinin gerçek anlamda anonim şirketi unvanına dönüşmesi, işletmelerin kurumsallaşması için önemli bir aşamadır. Araştırma soru kağıdı doldurulurken yapılan gözlemlerde, anonim şirket unvanını taşıyan pek çok işletmenin bu unvanı sadece tabelaya yansıttığı gerçek manada anonim şirket niteliklerini taşımadıkları gözlenmiştir. Araştırıldığında, bu işletmelerin devletin sunduğu bir takım imkanlardan (vergi indirimi) yararlanmak amacıyla formalite icabı alınmış olduğu sonucuna varılmıştır.

**Tablo 5:** İşletmenin yaş dağılımı

İşletmenin Yaşı	Frekans	Yüzde
1-4 yıl	6	30
5-14 yıl	10	50
15-24 yıl	4	20
25-34 yıl	0	0
Toplam	20	100

Kurumsal yönetişimin temel ilkelerinden olan süreklilik ilkesine göre, işletmenin yaşam süresi işletme sahip veya yöneticisinin ömrü ile sınırlı değildir. Bu bağlamda işletmenin yaşam süresi, süreklilik açısından önemli bir göstergedir. Ayrıca yaşı büyük olan işletmelerin kurumsallaşma konusunda daha iyi olması beklenir. Ancak denek grubuna bakıldığında Zonguldak ilinde tekstil sektöründeki işletmeler arasında 25-34 yaş grubu arasında hiçbir işletmenin olmadığı görülmektedir. İşletmelerin yüzde 20'si 15-24 yıl ve yüzde 50'si 5-14 yıl yaş grubunda yer almaktadır. Yani denek grubumuzda genç işletmelerin sayısı çoğunluktadır ve bu işletmelerin ömrünün uzun olması yönündeki uygulamalar çok önemlidir.

**Tablo 6:** İşletmede çalışan toplam işgücünün dağılımı

İşletmede toplam işgücü sayısı	Frekans	Yüzde
1-9 işgücü	1	5
10-24 işgücü	2	10
25-49 işgücü	8	40
50-99 işgücü	5	25
100- + işgücü	4	20
Toplam	20	100

İşletmede toplam işgücü sayısı açısından, yüzde 40'lık payı 24-49 arası işgücü oluşturmaktadır. Bu bağlamda araştırma konusu tekstil işletmelerinin orta ölçekli işletme sınıfına girdiği söylenebilir. Ayrıca araştırma konusu olan tekstil şirketlerine bakıldığında kentte genel olarak KOBİ'lerin bulunduğu söylenebilir. Araştırmaya konu olan işletmelerin genel olarak orta ölçekli işletmeler



olduklarını söylemiştik. Burada önemli olan husus küçük ve orta ölçekli işletmelerde kurumsal yönetim açısından önemli olan yönetim kurullarının bulunmamasıdır. Zaten tekstil sektöründe, işletmelerdeki toplam çalışan sayılarına bakıldığında, kentte holding işletmelerin yokluğu görülmektedir.

**Tablo 7:** İşletmede bulunan uzman sayısına göre dağılım

İşletmede çalışan uzman sayısı	Frekans	Yüzde
1-9 uzman	7	35
10-24 uzman	1	5
25- + uzman	0	0
Hiç uzman çalışmamakta	12	60
Toplam	20	100

İşletmelerde çalışan uzman sayısına bakıldığında, işletmelerin yüzde 60'ında hiç uzman çalışan olmadığı ortaya çıkmıştır. 1-9 arasında uzman çalıştıran işletme oranı ise yüzde 35'tir. Yani araştırmaya konu olan şirketlerin yüzde 95'i hiç uzman çalıştırmamakta ya da 1-9 arasında uzman çalıştırmaktadır. Bu oran nitelikli iş gücünün az olduğu anlamına gelmektedir. Nitelikli işgücü çalıştırmamanın **kurumsal yönetim** açısından önemi dikkate alındığında, bu açıdan kurumsallaşmanın düşük olduğu söylenebilir.

**Tablo 8:** İşletmenin kurucu dağılımı

İşletmeyi kuran kişi	Frekans	Yüzde
İşletmenin şu anki sahibi	14	70
Aile bireylerinden biri	4	20
Başkasından devir alındı	2	10
Diğer	0	0
Toplam	20	100

Araştırmaya konu olan şirket yöneticilerine "İşletmeyi kim kurdu?" sorusu sorulduğunda, deneklerin yüzde 70'i işletmenin şu anki sahibi, yüzde 20'si aile fertlerinden biri ve yüzde 10'u başkasından devir alındı yanıtını vermiştir.

**Tablo 9:** İşletmede karar verici konumundaki kişilerin dağılımı

İşinizle ilgili önemli konularda kararlar kim tarafından veriliyor?	Frekans	Yüzde
İşletme sahibi	9	45
Aile ve akrabalarla birlikte işletme sahibi	1	5
Profesyonel Yönetici	1	5
Ortaklar	3	15
Yönetim kurulu	6	30
Toplam	20	100

Önemli kararların işletme sahibi tarafından alındığı işletmelerde kurucu, hem sermayedar hem de yönetici konumundadır. İşletme sahibi, sermayedarı ve yöneticisi aynı kişi olduğundan bu işletmelerde kurumsal yönetim mekanizmasına gereksinim duyulmamaktadır. Denek grubunda yüzde 45'lik kısmı oluşturan bu işletmelerde hem kişisel hem de otoriter bir yönetim söz konusudur. İşlerin çoğalmasında ve işletmenin büyümesi sonucunda zamanla profesyonel yönetici istihdamına gerek duyulmaktadır. Ancak profesyonel yönetici oranı yüzde 5'tir. Bu durumda yani sahiplik ve yönetimin ayrılması durumunda **kurumsal yönetim** uygulaması kaçınılmaz olarak karşımıza çıkmaktadır.

Profesyonel yöneticilerin işletmeyi sermayedarın menfaati doğrultusunda yönetmesini sağlamak ve kontrol etmek görevini yönetim kuruluna devretmesi ile **kurumsal yönetim** ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda kararlar yönetim kurulu tarafından alınmaktadır. Bu araştırmada işletmelerin yüzde 30'u önemli kararların yönetim kurulu tarafından alınmakta olduğunu belirtmişlerdir. Ancak burada yönetim kurulunun nasıl oluştuğu ve eşitlik, şeffaflık, sorumluluk ve hesap verebilirlik gibi kurumsal yönetim açısından temel ilkelerin uygulanıp uygulanmadığı önemlidir.

**Tablo 10:** Önceki dönemdeki etkinlik durumunun dağılımı

Daha önce bir işletme kurdunuz mu ?	Frekans	Yüzde
Evet	11	55
Hayır	9	45
Toplam	20	100

Yöneticilerin yüzde 55'i daha önceki dönemlerde başarılı veya başarısız işletme kurma biçiminde girişimlerinin olduğunu söylerken, yüzde 45'i bunun ilk etkinlikleri olduğu yanıtını vermişlerdir. İlk olarak işletme kuranlar bu yeni yönetim uygulaması olan **Kurumsal Yönetişim'e** daha çabuk adapte olabileceğine ilişkin tarafımızca bir öngörü oluşmuştur.

**Tablo 11:** Önceki dönemdeki etkinliğin devam durumu

Daha önceki yıllarda kurulmuş olan işletme/ işletmelerin etkinliklerinin devam edip etmediği	Frekans	Yüzde
Devam ediyor	7	63,7
Devam etmiyor	4	36,3
Toplam	11	100

Kurumsal yönetişimin devamlılık ilkesine göre, işletmelerin etkinlikleri veya yaşamları kişilere bağlı değildir. Kişilerin mevcudiyeti işletmelerin yaşamları ile orantılı olmamalıdır. Durum ne olursa olsun kurumsallaşmış bir işletmede çok ciddi bağlamda kişiler değişmiş olsa da işletme yönetimini olumsuz etkilememelidir. Ancak kişisel yönetimin egemen olduğu şahıs işletmelerinde bunun tam tersi söz konusudur. Daha önceki dönemlerde kurmuş oldukları işletmelerini ve etkinliklerini devam ettiremeyen işletme oranı yüzde 36,3'tür. Devam ettiren hatta büyüyen, gelişen ve farklı alanlarda yatırımlarda bulunan işletmelerin oranı da yüzde 63,7'dir.

**Tablo 12:** Önceki dönemdeki etkinliğin başarısızlık nedenleri

Etkinliğinizi sürdürmemenizin nedenleri	Frekans	Yüzde
Finansman darboğazı	2	50
Yoğun rekabet ortamı		
Hammadde temininde güçlük		
Pazarlama/satış konusunda yetersizlik		
Talep yetersizliği		
Kuruluş yeri seçiminde hata		
Devletin ekonomi politikalarındaki istikrarsızlık	2	50
Ortaklar arasında anlaşmazlık		
Yönetim hataları		
Diğer		
Toplam	4	100

Denekler etkinliklerini sürdürmemeye nedenlerini; devletin ekonomi politikalarındaki istikrarsızlık (yüzde 50) ve finansman darboğazına (yüzde 50) oranda bir ölçüye bağlamışlardır. Oysa işletmenin başarısı yönetimle doğrudan ilintilidir. Sayılan tüm başarısızlık nedenlerini kaynağı iyi yönetimin olmamasıdır. Buna karşılık başarısızlıklarını yönetim hatalarına bağlayan işletmeye rastlanmamıştır.

**Tablo 13:** İşletme sermaye yapısının gelecekte olması istenilen şekli

Gelecekte işletmenizin sermaye yapısını ne yönde değiştirmeyi düşünüyorsunuz?	Frekans	Yüzde
Ferdi mülkiyet	4	20
Yabancı ortaklık		
Halka açık anonim şirket	2	10
Borsaya girmek	1	5
Diğer	1	5
Değiştirmeyi düşünmüyorum	12	60
Toplam	20	100

Sermaye yapısında bir değişiklik yapmayı düşünmeyen işletme sayısı, önemli bir farkla öndedir. İşletmelerin yüzde 20'si ferdi mülkiyet olarak kalmayı tercih etmektedirler. Bu durum, kentteki araştırmaya konu olan tekstil işletmeleri yöneticilerinin değişim ve gelişime açık olmadığına göstergesidir. Halka açık anonim şirket olma isteği yüzde 10'dur. Kurumsal yönetim açısından bir ilk adım olarak kabul edilen anonim şirket olma arzusunun düşük olması, bu alanda yaşanan bir olumsuz ifade etmektedir.

**Tablo 14:** Hizmetlerinden yararlanan kuruluşların dağılımı

Yatırımlarınız gerçekleşirken hangi kuruluşların imkanlarından faydalandınız?	Frekans	Yüzde
Üniversite	0	0
KOSGEB	2	10
Sektör kuruluşu	2	10
Özel kuruluşlar	3	15
Yatırım bankaları	2	10
Meslek odaları	2	10
Diğer kamu kuruluşları	1	5
Yatırım ve finansman danışmanları	1	5
Diğer	4	20
Hiçbiri	3	15
Toplam	20	100

Araştırmaya konu olan tekstil işletmelerinin hiçbiri üniversitelerden, yatırımlarını gerçekleştirme aşamasında faydalanmamıştır. Bu durum, üniversite-sanayi iş birliğinin çok düşük olduğunu göstermektedir. Deneklerin küçük ve orta ölçekli işletmeler olduğu göz önünde bulundurulduğunda, doğrudan KOBİ'lerin gelişimi ve desteklenmesi amacıyla kurulmuş olan KOSGEB'den yararlanma oranının yüksek olması beklenirken sadece yüzde 10'un yararlandığı tespit edilmiştir. Yatırımlarını gerçekleştirirken hiçbir kuruluştan yararlanmayan işletmelerin oranının yüzde 15 olduğu göz önüne alındığında, işletmelerin bu kuruluşların varlığından pek haberdar olmadığı söylenebilir.

### 3.2. SONUÇ VE ÖNERİLER

Zonguldak ili KOBİ girişimcilerinin arasında sadece üç tane bayan olduğu görülmektedir. Erkek egemen toplumsal yapının işletmelere de yansımış olduğu söylenebilir. Kadınların çalışma oranının düşük olduğu bu kentte, kadınların yapabileceği işler ve roller tanımlanmış ve sınırlanmıştır. Perde arkasında kadın aktif rol oynasa da planlama, yürütme, koordinasyon, denetim, Karar verme, resmi imza ve işlerde, üst yönetimde erkek ön plana çıkmaktadır. Kadınların girişimci olarak işletme kurmaları ve geliştirmeleri açısından teşvik edilmeleri ve bu konuda KOBİ'leri destekleyen KOSGEB gibi kuruluşların da aktif rol oynaması gereği açıktır. Ayrıca başarılı bayan girişimcilerin stratejik nitelikli kararların alınmasında görüş belirtmeleri, ortamın çeşitlenmesi ve olayların farklı bakış açısından değerlendirilmesi için önemlidir. Araştırmada ön plana çıkan konulardan biri de, eğitimidir. KOBİ yöneticileri çoğunlukla lise mezunudur. Geleneksel yönetimden çağdaş yönetime dönüşüm aşamasında, özellikle işletme sahiplerinin eğitim düzeylerinin yükseltilmesi gerekmektedir. Eğitim konusunda, işletme sahip ve yöneticilerinin doğrudan iş yaşamlarına yönelik bir eğitim modeli geliştirilerek çözüm bulunabilir.

Anonim şirket unvanını taşıyan pek çok işletmenin bu unvanı sadece tabelaya yansıttığı, gerçek anlamda anonim şirket niteliklerini taşımadıkları ortaya çıkmıştır. Araştırıldığında bu işletmelerin, devletin sunduğu vergi indirimi gibi imkânlardan yararlanmak amacıyla bu uygulamalar gittiği sonucuna varılmıştır. Bu durum; işletmelerin görünürde büyümüş ve gelişmiş olduğu fakat özde KOBİ sınıfı içinde yer aldığı anlamını taşımaktadır. Sorunun çözümü için bu unvanın verilmesi işleminin daha ciddi yapılması ve bir takım ölçütler getirilmesi önerilebilir. Araştırmanın yapıldığı bu işletmelerde, profesyonel yönetici istihdamının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Kararların daha çok işletme sahipleri tarafından alındığı otoriter yönetim anlayışının hüküm sürdüğü gözlemlenmiştir. Otoriter ve kişisel yönetim

anlayışından çağdaş yönetim uygulamasına geçebilmek için profesyonel yönetici istihdamı gerekli olsa da KOBİ'lere maddi külfet getireceği için olmazsa olmaz bir koşul olarak kabul edilmemelidir. Ulaşılan önemli sonuçlardan bir tanesi de daha önceki dönemlerde "Kurumsal Yönetişim" girişimde bulunmuş olan işletmelerin hemen hemen yarısı bu uygulamalarını günümüze taşıyamamalarıdır. Kurumsallaşma açısından devamlılık ilkesinin uygulamaya aktarılmasıdır. Daha önceki dönemlerde kurulmuş olan işletmelerin etkinliklerini günümüze dek sürdürememelerinin nedenleri genelde finansman darboğazı olarak belirtilmiştir. Ancak gerçek sebep irdelendiğinde, temelde yönetim yetersizliğinden kaynaklandığı görülmektedir. Bu bağlamda daha etkili ve verimli bir yönetim için kurumsallaşma yönünde çaba sarf etmek gerekmektedir. Toplumda KOBİ'leri desteklemeye yönelik olarak kurulmuş bulunan **farklı kuruluşların** destek faaliyetlerinin KOBİ'ler tarafından sadece maddi destek olarak algılanmaları oldukça ilginç bir durum tespitidir. Eğitim, bilgiye ulaşma, ürün geliştirme, pazarlamaya ilişkin yaklaşımların sağlandığı kurslar vs. gibi hizmetlerden yararlanma gereği duymamaktadır. Bu da oldukça önemli bir sorundur. Özellikle KOSGEB, KOBİ'lere hizmet sunan farklı kuruluşlar hakkında da bilgi vermelidir. Ayrıca üniversiteler de KOBİ'lere **Kurumsal Yönetişim** nasıl faydalanacağı konusunda önderlik yapabilir. Üniversite-KOBİ işbirliği teşvik edilmelidir. KOBİ'lere kurumsal yönetim sürecinde bir yol göstermek gerekirse; KOSGEB'in önderliğinde, bir yönetim ve denetim birimi kurularak, KOBİ'ler kurumsallaşma ve kurumsal yönetim konusunda eğitim verilebilir, bu konudaki sorunların çözümüne katkıda bulunup yol gösterilmelidir. Birim üyeleri, kurumsal yönetim alanında bilgi donanımlı insanlardan oluşmalıdır. Bu kişilerin hem pratik hemde teorik yeterliliğe sahip olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle üyelerin bir kısmı pratik kurumsal yönetim uzmanı, bir kısmı da teorik kurumsal yönetim uzmanı olmalıdır. Pratik kurumsal yönetim uzmanının holding işletmelerinin yönetim kurulu başkanı veya üyelerinden

olması, teorik kurumsal yönetim uzmanının ise üniversite öğretim üyelerinden seçilmesi uygun olacağı görüşündeyiz. Bu birim KOBİ işletmelerinin kurumsal yönetim ve kurumsallaşma üzerine eğitimi ve bilinçlenmesine önem vermelidir. Öncelikle orta boy işletmeler olarak belirli bir büyüklüğe gelmiş ve kritik yaşam aşamasına girmiş dolayısıyla aşmakta zorlandığı sorunlarla karşılaşmış işletmeler belirlenmeli ve dönüşüm durumunda olan işletmelerin bu dönemi yaşamlarına son vermeden atlatmaları ve sonraki etkinliklerini de bilimsel temeller üzerine kurmalarına çalışılmalıdır. Belirlenmiş olan işletmelere kurumsallaşma ve kurumsal yönetim üzerine seminerler, paneller ve kongreler gibi eğitim etkinlikleri düzenlenmelidir. Eğitim etkinliğinin süresi ve programı, işletmelerin kurumsallaşma düzeyi tespit edilerek belirlenmelidir. Etkinlikler periyodik olarak değerlendirilecek ve işletmeler hakkında raporlar hazırlanmalıdır. Eşitlik, şeffaflık, sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkelerinin uygulama durumları tespit edilebilecek ve toplantıya gerektiği zaman önerilerde bulunmak üzere katkıda bulunabilecektir. Kurumsal yönetim birimi, bu konudaki ilgili kuruluşlarla devamlı etkileşim halinde olmalı ve gelişmeleri ülke orta sanayi işletmelerine aktarmalıdır. Birim, özellikle Türkiye Kurumsal Yönetişim Derneği ve OECD (Ekonomik İşbirliği ve Gelişim Derneği) ile işbirliği içinde bulunmalıdır. Bu durum, KOBİ'lerin dünya pazarına girmelerine ve devasa işletmelerle rekabet edebilmelerine olanak sağlayabilir. Kurumsal yönetim eşitlik, şeffaflık, sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkelerinin pratik yaşama aktarılması, yabancı yatırımcıların Türkiye'ye gelmelerini teşvik edecektir. Ulusal ekonominin kalkınmasına katkıda bulunacaktır. Orta boy işletmeler, kritik yaşam dönemlerini kurumsal yönetim biriminin desteği ile risksiz geçirebilirler. Ayrıca genç girişimcilerin yeni yönetim uygulamalarına daha yatkın oldukları araştırmalarımız boyunca tespit edilen önemli bir gözlem olarak karşımıza çıkmıştır.

**KAYNAKÇA**

Argüden, Y. (20.9.2002), "İyi Yönetişim", Dünya Gazetesi

Argüden, Y. (9.12.2004), "Kurumsal Yönetişim ve İnsan Kaynaklarının Rolü", Milliyet Gazetesi

Argüden, Y. (19.4.2003), "Kurumsal Yönetim Anlayışı", Dünya Gazetesi. Puffer, S. M. ve McCarthy, D. J.

Danish Firms", International Journal of Industrial Organization, 20:(3), 391-414.

Özilhan, T. (2002). Kurumsal Yönetim; Türkiye'de İş Hayatının Değişen Çehresi, Türkiye Sanayici ve İşadamları Derneği.

Lins, K.V. ve Warnock, F.E. (2004). Corporate Governance and the Shareholder Base

Lausten, M. (2001), "CEO Turnover, Firm Performance and Corporate Governance: Empirical Evidence on Özeren, B ve Temizel, Ö. (2000). Kamusal Yönetişim: Kamu Sektöründe Kurumsal Yönetişim, Niçin ve Nasıl?

Mucuk İsmet, "Modern İşletmecilik" İstanbul 1999 Sf 137

The Emergence of Corporate Governance in Russia, Journal of World Business", Journal of World Business, 38:(4), 284-298.

Tekin, Güner A. (Nisan 2003), "Kurumsal Yönetişim Hakkında", Ekonomistler Bülteni

Tekin, Güner A. (Mayıs, 2003), "Kurumsal Yönetişim ( Corporate Governance ), Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Ve Denetimden Sorumlu Komiteler", Ekonomistler Bülteni

OECD web sitesi (2004), ([www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf)),

OECD principles of corporate governance" 2003

Zapparolli, P. (2002). Kurumsal Yönetim; Türkiye'de İş Hayatının Değişen Çehresi, Türkiye Sanayici ve İşadamları Derneği.

# MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

> Dr. **Semra TETİK**

*Celal Bayar Üniversitesi, Salihli Meslek Yüksekokulu*

## 1. GİRİŞ

Günümüzün çağdaş iş ortamında, işletmelerin amaçları sadece kâr elde etmek değildir. İşletmeler artık, topluma, çevreye, çalışanlara ve tüketicilere karşı da sorumlulukları olan birimler olarak faaliyet göstermektedirler. İşletmelerin sosyal sorumluluğu olarak tanımlanan bu kavram, işletmede çalışan gerek yönetici gerekse de iş görenlerin davranışlarındaki etiksel anlayışlarını da gündeme getirmektedir (Varinli ve Kurtoğlu, 2005:2). İşletme yönetimi ve çalışanlarının müşteriilerine karşı etik davranışları, sosyal sorumluluk alanlarından birisi olan "işletmelerin müşteriilerine karşı sorumlulukları" kapsamında değerlendirilebilir.

Etik, iyi davranışları belirleyen ilkeler bütünüdür. Sorumluluk, görev, erdem ve hak gibi kavramlar da etikle paralel konumda yer alır. Etik ilkeleri bireyleri, grupları ve mesleği olası zararlardan korumak; geliştirici, yüceltici ve mutlu kılıcı davranışları özendirme için hazırlanmıştır. Bir mesleğin ve meslek üyelerinin toplumda saygınlığını sağlamak ve devam ettirmek üzere ileri sürülmüş olan ilkeler, varolan ve gelecekteki meslek (dernek, kurum vb.) üyelerinin hizmetlerinde doğru ve iyi davranışlar içerisinde olmaları; görevlerinde bilinçli, duyarlı, dikkatli davranmaları için hazırlanmış kurallardır (Öner, 2008:1). Muhasebe mesleğinde etik ise, mesleki uygulamalarda kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra, toplumun güncel değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulması olarak tanımlanabilir.

Bu çalışmada, önce muhasebe mesleği hakkında bilgi verilmiş, ardından etik kavramı ve meslek etiği kavramı incelenmiştir. Son olarak da muhasebe meslek etiği üzerinde durulmuştur.

## 2. MUHASEBE MESLEĞİ

Çok uzun bir geçmişe sahip olan muhasebe uğraşısı ülkemizde 3568 sayılı Yasa ile "meslek" statüsüne kavuşturulmuştur.

Bir uğraşının meslek olarak kabul edilebilmesi için:

- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısı içermesi;
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanması;
- Kamu yararına hizmet edecek bir sorumluluk taşıması gerekmektedir.

Günümüzde muhasebe mesleği bu kriterlerin tamamını taşımakta ve her geçen gün daha da önemli bir meslek haline gelmektedir. Ülkemizde muhasebe mesleği, 3568 sayılı Kanun'la düzenlenmiş ve günün şartlarına göre eksiklerini gidermek amacıyla birçok tebliğ ve yönetmelikle desteklenmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, muhasebecilik mesleğini icra edenleri üç statüde değerlendirmiştir. Bunlar:

- Serbest Muhasebeci
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- Yeminli Mali Müşavir

Adı geçen kanunda muhasebe mesleğinin konusu özetle; defter tutmak, tablo ve beyannameler düzenlemek, muhasebe sistemleri kurmak, müşavirlik, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak şeklinde ifade edilmektedir.

Devletlerin en önemli gelir kalemi olan ver-



ğinin daha sağlıklı tahakkuk ve tahsili için muhasebe ve muhasebe mesleği vazgeçilmez bir unsurdur. Ancak bu cümleden hareketle muhasebe mesleği sadece vergiyi tespit etmeye yarayan bir meslek olarak algılanmamalı ve yalnızca bu kalıba sıkıştırılmamalıdır. Nitekim kanun da yalnızca bu açıdan bakmamış ve faaliyet sonuçlarının tespiti, yatırım ve kar dağıtım politikalarının belirlenmesi, finansal kararların alınması ve kişi/kurumların bilgi ihtiyacının karşılanması, bu konularda müşavirlik yapmak gibi görevlere de atıfta bulunmuştur (Kutlu, 2009).

### 3. ETİK KAVRAMI

Etik kavramı, Yunancada gelenek görenek anlamına gelen "ethos" sözcüğünden gelir. Bu sözcüğün kökeni, var olmanın temel niteliğini belirleyen bireysel ahlak ve davranışsal alışkanlıklar anlamına gelen "swedhethos" olarak belirlenmektedir (Karalar, 2001: 74).

Etik, bilimsel perspektifte bir felsefe alanı olarak ortaya çıkmaktadır. Hem düşünsel boyutta hem de uygulama alanında etiğin değişik sekilerde tanımlandığını görmekteyiz. Etik; iyi, kötü, doğru ve yanlış hakkında bir bilim ya da belirli bir grup veya her insan için geçerli eylem kurallarının geneli olarak yorumlanabilir (Odabaşı, 2002:432). Bir başka tanımda etik; insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, normları, kuralları, doğru yanlış ya da iyi-kötü gibi ahlaksal açıdan araştıran bir felsefe disiplindir şeklinde tanımlanmıştır (Gül ve Gökçe, 2008: 378).

Ahlak, bir toplumda ve belirli bir zaman kesitinde bireylerin ya da birey gruplarının uyum zorunda oldukları davranış biçimleri ve kurallarıdır. Ahlak bilimi olan etik ise yarar, iyi, kötü, doğru gibi kavramlar, inceleyen, bireysel ve grupsal davranışların ilişkilerinin hangisinin doğru, hangisinin yanlış olduğunu belirleyen ahlaki ilkeler, değerler ve standartlar sistemidir (Yalçın, 2000:44).

Etik, ahlakın felsefi boyutunu betimledi-

ği için biraz daha soyut bir cephede teorik anlam içermektedir. Ahlak ise daha somut bir boyutta var olanı incelemektedir. Etiğin, olması gerekeni inceleme sanatı ahlak üzerinde bir uygulama alanı bulmaktadır. Böylece ahlak, etik açıdan kritik bir unsur olarak ortaya çıkar.

Etik değerlere saygılı olan toplumlar yasalara karşı da duyarlıdır. Bütün ilişkiler güven esasına dayanır. Bireyler ve firmalar, vergi ödemeyi bir fazilet olarak görürler. Devlet ise gelirini toplumun çıkarı için rasyonel bir biçimde kullanır. Ekonomik, sosyal ve politik yapıları istikrarlıdır. İstikrarın egemen olduğu ortamda bireyler ve firmalar "sağlıklı" gelişme gösterirler. Neyin doğru, neyin yanlış olduğu konusunda toplumsal bir görüş birliği vardır. Olaylar hakkında bilgi, yansız olarak kolayca yayılır ve kamuoyunda bilinçli bir biçimde değerlendirilir (İşgüden ve Çabuk, 2006:62)

Etiğin gücü, insanın vicdanıdır. İnsan duygusunu, düşüncesini, davranışını, tutumunu, eylemini, "vicdanının sesine" kulak verecek doğru-yanlış, iyi-kötü, olumlu-olumsuz, olarak değerlendirir. Bu şekilde kişi kendisi ve başkaları arasındaki ilişkilerde denge, düzen, denetim ve uyum sağlar (İşgüden ve Çabuk, 2006:62).

Etik kuralları düzen arayışının bir parçasıdır. Kurallar bireyleri birbirlerine karşı korurken toplumu da kendi çıkarlarını gözetken bireye karşı korur. Kurallara uymamak kişilere kısa vadeli yarar sağlayabilir; uzun vade de ise olumsuz durumlarla karşılaşılır (İşgüden ve Çabuk, 2006:63).

### 4. MESLEK ETİĞİ

Genel anlamdaki etik yaklaşımlarının meslek alanlarında somutlaşan biçimlerine meslek etiği denilmektedir. Meslek etiği kavramı iş yaşamıyla ilgili iyi, kötü, doğru, yanlış ve haklı, haksız uygulamaların incelenmesini kapsamaktadır. Etiğin incelenmesinde kullanılan araçlar "ne yapılması" ile ilgili ilkeler, kurallar, değerler ve düşüncelerdir (Kutlu, 2009).



Meslek etiğinin en önemli yanlarından biri, dünyanın neresinde olursa olsun aynı meslekte çalışan bireylerin etik kurallara uygun davranmalarının gerekliliğidir. Meslek etiğinin temelinde insan ilişkileri vardır. Aynı meslekten bireylerin birbirleri ile ilişkilerinde belli davranış kalıplarına uymaları meslek etiğinin gereğidir (Pehlivan Aydın, 2001:75).

Mesleki etiğin beş temel ilkesi vardır. Bunlar(Mesleki Etik, 2009):

- Doğruluk
- Mesleğe Bağlılık
- Yeterlik
- Yasallık
- Güvenirlik

Türkiye’de ilk defa kamusal nitelikte bir mesleki örgüt olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığı (TÜRMOB) “Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı”nı yayımlamak suretiyle örnek olabilecek bir uygulamayı başlatmış bulunmaktadır. Meslek mensuplarını yücelten ve güvenilir olmanın önkoşulunu oluşturan bu karar 18 Ekim 2001 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

## 5. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

Muhasebe mesleğinin gereklerini yerine getirebilmek için bu mesleği yürütecek kişilerin mesleki bilgi, beceri ve deneyimin yanında, mesleki ahlak niteliklerine sahip olmaları gerekmektedir.

Muhasebede etik, kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra toplumun güncel değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasıdır (Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005:29).

Muhasebe mesleğinde mesleki etiğe verilen önem diğer mesleklere göre daha fazla öneme sahiptir. Çünkü muhasebe meslek mensuplarının, mesleki faaliyetleri-

ni sürdürmeleri sırasında etik yaklaşımlardan uzaklaşmaları, bulunulan ülkedeki çok geniş kesimlere etki etmektedir. Bu açıdan bakıldığında meslek mensuplarının etik kurallara bağlı kalması buldukları ülkelerdeki ekonomik, sosyal, siyasal, hatta kültürel yapılara ve oluşumlara doğrudan veya dolaylı olarak pozitif ya da negatif etkileri olacaktır (Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005:30).

Türkiye’de muhasebe mesleğinde etik ilke ve kuralların geliştirilmesi için, uluslararası ve ulusal kuruluşların çalışmalarından yararlanılmaktadır. Uluslararası alanda faaliyet gösteren kuruluşların başında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants Ethics Committee-IFAC) ve Amerika Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) gelmektedir. Bu kuruluşların çalışmalarının yanı sıra Türkiye’de meslekle ilgili yapılan düzenlemelerde TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği) etkin bir rol oynamaktadır (İşgüden ve Çabuk, 2006:68).

Muhasebe mesleğinde genel kabul görmüş etik ilkeler şu şekilde sıralanabilir(Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005:31-33):

- **Sorumluluklar:** Bağımsız olarak çalışan meslek elemanlarının adına iş yaptıkları bireye, meslektaşlarına ve kamuya karşı eşit mesafeli olduklarını bilerek faaliyetlerin herhangi bir tarafın lehine veya aleyhine bozulmaması.
- **Kamu Çıkarı:** Yapılan faaliyetler sonucunda kamu yararı gözetilerek genel ekonominin aleyhine durumların ortaya çıkmasını engellemelidir.
- **Dürüstlük:** Sorumlu olunan tüm tarafların hakkının her ne nedenle olursa değişmeyeceği fikrinin sorumlu olunan taraflara verilerek onların nezdinde gerekli güvenin sağlanmasıdır.
- **Tarafsızlık ve Bağımsızlık:** Taraf adına ücret karşılığı iş yapılıyor olsa bile, meslek

elemanlarının yapılan iş sürecinde bağımsız olduğunu düşünerek tarafsız olarak faaliyetlerini sürdürmesidir.

• **Özenli Çalışma:** Sorumluluk bilinci içerisinde yerine getirilen faaliyetleri, taraflardan birini mağdur etmeyecek biçimde, teknik bilgiye sahip olarak meslek ahlakının vermiş olduğu bilinç dahilinde hareket etmesidir.

• **Sunulan Hizmetin Kapsam ve Niteliği:** Meslek elemanlarının sunacakları hizmetlerin yasa da belirtilenler dışında kalanlarını tercih ederken işin nitelik ve kapsamını belirlemede meslek etiğini göz önünde tutarak tercih etmesidir.

• **Gizlilik:** Adına iş yapılan müşterinin faaliyetlerinin sonucunda çıkan ekonomik veya muhasebe bilgilerinin işletmenin dışında bulunan birey ve guruplara açıklanmayarak o bilgiler sır nitelikli olarak saklanmalıdır.

• **Şartlı Ücret:** Yapılacak işlerin niteliği belirlendikten sonra ücret (konulan alt ve üst limitler dahilinde olmak şartı ile) işin sonunda değil başında takdir edilmelidir.

• **Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Ücret:** Meslek elemanlarının sorumlu oldukları gruplardan birisi olan meslektaşlarının genel itibarını ve meslek mensubunun kendi bireysel itibarını ve mesleğin gelecekteki onuru ile bağdaşmayan her türlü hakareten kaçınılmalıdır.

• **Komisyon ve Danışma Ücretleri:** Meslek elemanlarının kendi faaliyet alanı dışındaki bir mal veya ürünün temin edilmesi için aracılık yaparak bunun sonucunda ücret almamasıdır.

• **Standartlara Uyum:** Meslek elemanlarının faaliyetlerini sürdürmesi sırasında meslek örgütleri tarafından kabul edilen standartlara uygun davranmalıdır.

• **Reklam Yapma Yasağı:** Gerçek nitelikli olmayan veya abartılı şekilde bilgi verilmesi sonucunda veya bir baskı unsuru kullanıla-

rak dayatma sonucu müşteri temin edilmemelidir.

• **Muhasebe İlkeleri ve Uyum:** Muhasebe faaliyetlerinin yerine getirilmesinde meslek elemanları Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri'ne uygun davranışlar sergilemelidir.

• **Meslek Unvanı ve Mesleği İcra Biçimi:** Mevcut yasaların vermiş oldukları yetkilerin kullanılabilmesi için, verilen meslek unvanı haricinde bir unvanın kullanılmamasıdır.

• **Genel Standartlara Uyum:** Mevcut yasalar doğrultusunda mesleki yeterliliğe ulaşmış, gerekli mesleki hassasiyeti göstererek belirli bir plan dahilinde çalışmalıdır.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken meslek etiği ilkelerini bir meslek kültürü olarak benimsediklerinde ortaya çıkabilecek sorunları kolayca çözümlenebileceklerdir.

## 6. SONUÇ

Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de kendine özgü etik ilkeler vardır. Bu ilkelerin bir bölümü hukuki çerçevede yasalaştırılmış, bir bölümü ise meslek örgütleri tarafından yazılı ilkelere dönüştürülmüştür. Etik kavramı ağırlıklı olarak sübjektif temellere dayanmaktadır. Bu nedenle kişilerin kültürel diyalektiği, mensubu olduğu toplum, ırk, din ve ekonomik refah seviyesi gibi faktörlerin etkisi altındadır. Bu faktörler kişilerin etik ilkelere uyup uymaması noktasında önemli rol oynamaktadır. İş hayatında da etik ilkelerin uygulanması bu faktörlerden önemli ölçüde etkilenir.

Muhasebenin kamuya karşı olan sorumluluğu mesleki bir sorumluluktur. Muhasebe meslek mensubunun sunduğu bilgiler işletme sahipleri, kreditorler, yatırımcılar, devlet vb. taraflar açısından son derece önemli verilerdir. Muhasebe meslek mensuplarının hazırladığı mali tablolar sadece işletme sahipleri ve ilgili kişi ve kuruluşlarca değil, toplumun diğer kesimleri tarafından da ya-

pacakları işlemlerde, alacakları kararlarda veri olarak kullanılabilir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları muhasebe işlemlerinde, muhasebenin temel kavramları genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları ile ilgili diğer sayısal mevzuat yanında meslek etiği ilkelerine göre de davranış sergilemeleri gereklidir.

#### **KAYNAKÇA**

Aymankuy, Yusuf ve Mehmet Sarioğlan, (2005), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama" Balıkesir Üniversitesi SBE Dergisi, C.8, S.14, ss.23-45.

Gül, Hasan ve Hakan GÖKÇE, (2008), "Örgütsel Etik ve Bileşenleri" Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, C.13, S.1, ss.377-389.

İşgüden, Burcu ve Adem Çabuk, (2006), "Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri" Balıkesir Üniversitesi SBE Dergisi, C.9, S.16, ss.59-86.

Karalar, Rıdvan, (2001), Genel İşletme, Anadolu Üniversitesi Yayını No:1268, Eskişehir.

Kutlu, Hüseyin Ali, (2009), "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri", <http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi>, (Erişim:17.01.2009)

"Mesleki Etik", (2009), [ftp://edremitmem.dtdns.net/ftp/Yararlı Kaynaklar](ftp://edremitmem.dtdns.net/ftp/Yararlı%20Kaynaklar), (Erişim:29.01.2009).

Odabaşı, Yavuz, (2002), Pazarlama İletişimi Yönetimi, MediaCat Yayını, İstanbul.

Öner, Necla, (2009), "Rehberlik ve Psikolojik Danışmanlıkta Meslek Etiği", <http://www.yoret.org.tr/download/postal25.doc>, (Erişim: 11.01.2009)

Pehlivan Aydın, İnci, (2001), Yönetimsel Mesleki ve Örgütsel Etik, Pegem Yayıncılık, Ankara.

Varinli, İnci ve Ramazan Kurtoğlu, (2005), "Satış Elemanlarının Etik Algılamaları: Perakende Sektöründe Bir Uygulama", Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi, C.6, S.2, ss.1-22.

Yalçın, Asuman, (2000), Pazarlama Araştırmasında Etik ve Etik İlkeler" Marmara Üniversitesi Muhasebe-Finans Araştırma ve Uygulama Dergisi, S.12, ss.41-50.

## GÜMRÜKSÜZ SATIŞ MAĞAZALARI İLE UÇAKTA SATIŞ MAĞAZALARI

> Gürsel Erkul ILIZ / YMM

### I – GİRİŞ

Gümrüksüz satış mağazaları, depo ile uçakta satış mağazalarının açılış için müracaat başvuruları, faaliyet konuları, başvuru şartları ile diğer hususlar 13.10.2006 -26318 RG ile yayımlanan yönetmeliğin 05.02.2009-27132 RG ile yayımlanan son değişikliği ile yeniden düzenlenmiştir.

Yönetmelik 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun gümrük antrepo rejimini kapsayan hükümleri ve kumanya ile ilgili hükümlerine dayanılarak hazırlanmıştır. Başvuru mercii depo ve mağazanın denetimi altında bulunacağı gümrük müdürlüğüdür. Gümrük müdürlüğü başvuru belgelerini inceler, eksiklikleri varsa tamamlattırır ve oluşturulacak heyet tarafından düzenlenen görgü raporunu da ekleyerek görüşü ile birlikte bütün belgeleri, bağlı bulunduğu gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne gönderir. Gümrük ve muhafaza başmüdürlüğü bu belgeler üzerinde gerekli incelemeyi yapar, görüşünü de belirtmek suretiyle değerlendirilmek üzere bütün belgeleri müsteşarlığa (Gümrükler Genel Müdürlüğü) intikal ettirir. Bu yönetmelik hükümlerini Gümrük Müsteşarlığı'nın bağlı bulunduğu bakan yürütür. Bu Yönetmelikte geçen "mağaza" ve "gümrüksüz satış mağazası" atıfları aksi belirtilmedikçe uçakta satış mağazasını da kapsar.

### II – MÜRACAAT KOŞULLARI VE FAALİYET KONULARI

Mağaza ve depo açma izni verilebilecek olanlar:

- a) Kamu kuruluşları,
- b) 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş limited veya anonim şirketler." Bu şirketlerin;
- a) Asgari beş yıldır faaliyette bulunuyor,

b) Ödenmiş sermayeleri ve ihtiyatları toplamının en az 500.000 (beşyüzbin) YTL,

c) Son beş yılda ödediği kurumlar vergisinin basit ortalamasının en az 20.000 (yirmibin) YTL" olması şarttır.

#### Başvuru için aranacak şartlar:

" a) Yönetim Kurulu üyeleri ve şirket sermayesinin % 10'undan fazlasına sahip olanlarının affa uğramış olsalar dahi, hırsızlık, emniyeti suistimal, dolandırıcılık, yalan yere şahadet, yalan yere yemin, suç tasnii, iftira, irtikap, rüşvet ve ihtilas cürümlerinden biri dolayısıyla hapis cezası veya 10/7/2003 tarihli ve 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile 20/2/1930 tarihli ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun'a muhalefetten mahkûmiyetinin bulunmaması;

b) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde (1/1/1999 tarihinden önceki dönem için aynı Kanun'un 344. maddesinin 1 ila 6 numaralı bentlerinde) belirtilen fiilleri işlememiş olmak;

c) Bu yönetmeliğin ekinde yer alan örneğe uygun ve noter huzurunda düzenlenen taahhütname verilmesi;

ç) Depo ve mağaza olarak açıp işletilecek yerin başvuru sahibine ait olmaması durumunda tasarruf ve intifa senetlerinin veya bu yerin kiralandığını gösteren sözleşmenin ibraz edilmesi;

d) Mağaza ve depo işletmeciliği nedeniyle devlete (ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergiler nedeniyle mükellefçe idarî yargı mercilerinde açılan davalara ilişkin olup kesinleşmemiş olanlar hariç) vergi borcu bulunmaması;

e) Mağaza ve depo binasının ve eklentilerinin yerini, cinsini, alanını ve hacmini, büruların iç ve dış tertiplerini gösteren resmî plan veya krokileri ile mağaza ve deponun bulunduğu bina ve eklentilerinin iç ve dış

fotoğraflarının ibraz edilmesi.

(2) Birinci fıkranın (a) bendinde belirtilen yönetim kurulu üyelerinden ve şirket sermayesinin % 10'undan fazlasına sahip olanlardan Türkiye'de ikamet etmeyenlerin yurtdışında mukim olduklarına ilişkin belge ibraz etmeleri halinde Türkiye'de adli sicil kayıtlarının bulunmadığına ilişkin belge ibraz etmeleri istenmez.

(3) Mağaza olarak açılmak istenilen yerin mülkiyetine veya tasarruf hakkına sahip kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör ilgili kişileri tarafından mağaza işletmeciliği tek bir işleticiye verilir.

(4) Giriş sınır kapılarında mağaza açılabilmesi için başvuru tarihinden önceki aydan başlamak üzere oniki ay içinde toplam en az 30.000 yolcunun giriş; çıkış sınır kapılarında mağaza açılabilmesi için en az 10.000 yolcu, nakil vasıtası sürücü ve hizmetlisinin çıkış yapmış olması gerekir. Yat limanları konusundaki özel durumları sonuçlandırmaya Müsteşarlık yetkilidir.

(5) İstanbul Boğazı ve Çanakkale Boğazı'ndan transit geçen gemilere satış yapacak mağaza açma izni almak için başvuracaklarda ayrıca aşağıdaki şartlar da aranır.

a) Gümrük denetimine tabi gemilere sefer yapacak deniz araçlarına mahsus izin belgesi bulunan en az 1 adet deniz hizmet teknesi;

b) Mağaza adına düzenlenmiş VHF cihazı (deniz haberleşme cihazı) işletme izni;

c) Deniz Ticaret Odası'na kayıt.

(6) Başvuru için aranan şartların kaybedilmesi halinde mağaza ve depoların faaliyetine son verilir.

(7) Yolcu çıkışı yapılan sınır kapıları ile sınırlı olmak üzere mağaza işletmeciliği tek bir işletmeci firma tarafından yapılan yerlerde alkollü içki, tütün ve tütün mamulleri dışında eşya satışı yapmak üzere yapılan mağaza açma taleplerinde izin, bu Yönetmelikte belirtilen gümrüksüz satış mağazası faaliyetinde bulunabilme şartlarını taşıyan ve asıl işletici firma ile işletme sözleşmesi bulunan firmalara verilir.

(8) Diplomatik muafiyetlerden yararlananlar ile yabancı basın yayın organlarının yabancı uyruklu mensuplarına satış yapmak üzere Ankara'da Esenboğa hava sınır kapısında 1 adet, İstanbul'da Karaköy Limanı deniz sınır kapısında 1 adet olmak üzere toplam 2 adet mağaza açılmasına izin verilir.

(9) İstanbul Boğazı ve Çanakkale Boğazı'ndan transit geçen gemilere kumanya olarak satış yapmak üzere İstanbul Boğazı'nda 1 adet, Çanakkale Boğazı'nda 1 adet olmak üzere toplam 2 adet mağaza açılmasına izin verilir.

(10) Açılması talep edilen tüm mağaza veya depolar kara, hava, deniz, demir yolu sınır kapıları itibarıyla Türkiye Gümrük Bölgesine giriş ve çıkış yerleri içinde yer alır."

#### **Mağazaların faaliyet konusu:**

"Mağazalar buldukları yerlere ve satış yetkilerine göre aşağıda belirtilen şekilde faaliyet gösterirler.

a) Yolcu girişi yapılan sınır kapılarında açılan mağazalar Türkiye'ye giriş yapan yolculara;

1) Satış tarihinde yürürlükte bulunan gümrük mevzuatına göre gümrük vergileri ödenmeksizin yurda ithal edilebilecek Zatî Eşya Listesinde yer alan eşyayı,

2) Satış tarihinde yürürlükte bulunan gümrük mevzuatına göre gümrük vergileri ödenmeksizin yurda ithal edilebilecek yolcu beraberli hediyelik eşyayı,

3) Satış tarihinde yürürlükte bulunan gümrük mevzuatına göre gümrük vergileri ödenmek suretiyle yolcu beraberinde ithal edilebilecek hediyelik eşyayı,

4) Müsteşarlıkça uygun bulunacak eşyayı,

b) Yolcu çıkışı yapılan sınır kapılarında açılan mağazalar, Türkiye'den çıkış yapan yolculara, transit yolculara, Türkiye'den çıkış yapan nakil vasıtaları sürücü ve hizmetlilerine;

1) Satış tarihinde yürürlükte bulunan Zati Eşya Listesinde kayıtlı eşyayı,

2) Satış tarihinde yürürlükte bulunan mev-

zuata göre yolcu beraberinde ihraç edilebilecek ve hediye olabilecek miktar ve mahiyetteki eşyayı,

3) Miktarı ve mahiyeti Müsteşarlıkça belirlenen yolcu beraberindeki yerli eşyayı,

4) Müsteşarlıkça uygun bulunacak eşyayı,

c) Diplomatik muafiyetlerden yararlananlar ile yabancı basın yayın organlarının yabancı uyruklu mensuplarına satış yapmak üzere Müsteşarlıkça belirlenecek mağazalar; cins, miktar ve kıymeti Dışişleri Bakanlığı ya da Basın Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü tarafından onaylanmış takdirde belirtilen eşyayı,

ç) İstanbul Boğazı ve Çanakkale Boğazı'ndan transit geçen gemilere satış yapabilecek mağazalar; miktarı Müsteşarlıkça belirlenecek alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamullerini,

d) Yat sahiplerine satış yapmak üzere yat limanlarında açılacak mağazalar; buraya gelip giden, kışlayan yat ve teknelerde kullanılacak, miktar ve mahiyeti Müsteşarlıkça belirlenecek malzeme, teçhizat, tesisat ve avadanlıkları, satabilir.

(2) Müsteşarlık çıkışta yolcular, nakil vasıtaları sürücüleri ve hizmetlileri için kara, hava, deniz ve demir yolu sınır kapılarının özellikleri ve mağazaların faaliyet konularını dikkate alarak birinci fıkrada belirtilen limitleri ve miktarları 5 misline kadar artırabilir.

(3) Türkiye'ye giriş ya da çıkış yapan yolcular 1. fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen eşyayı uçakta da satın alabilirler. Ancak uçakta satış mağazasının bulunmadığı yerlerde yolculara yönelik mağazalardan da uçaklara eşya satışına Müsteşarlıkça izin verilebilir.

(4) Nakil vasıtaları sürücüleri ve hizmetlileri girişte 1 karton sigara, en fazla 100 cl'lik 1 adet alkollü içki ve en fazla 120 ml'lik 1 adet parfümü yolcu girişi yapılan sınır kapılarında açılan mağazalardan satın alabilirler. Ancak, kara nakil vasıtaları sürücüleri ve hizmetlileri, seyahat ettikleri ülkede, en az üç gün kalmadan dönmeleri hâlinde girişte bu haktan yararlanamazlar.

(5) 18 yaşın altındakilere alkollü içki ve tütün mamulleri satılamaz.

(6) Yurda ithal edilecek eşyanın gümrük muayenesinden geçmeden önce alınması şarttır.

(7) Mağazalarda esas itibarıyla serbest dolaşıma girmemiş yabancı menşeli eşya satılır. Yerli üretim eşyasının sadece çıkış yapan yolculara satılmasına Müsteşarlıkça müsaade edilebilir. Bu eşyanın üzerindeki dahili vergilerin tahsili, istisna ve muafiyeti vergi kanunlarının ilgili hükümleri çerçevesinde yürütülür.

(8) Uçakta satış mağazaları ve hava yolu şirketleri, eşyanın mağazaya alınmasından uçakta satışına kadar geçen süreçte doğacak eksiklik ve suistimalden dolayı uygulanacak idarî yaptırımlardan, ayrı ayrı sorumlu olacağına dair bu Yönetmeliğin ekinde yer alan Ek 2 sayılı Uçakta Satış Mağazası İşleticileri ve Bunlarla Anlaşmalı Hava Yolu Şirketlerinden Alınacak Taahhütname Örneğini ibraz etmek zorundadır."

### III – KAYIT VE BELGE DÜZENİ

Defter ve belgeler

"Mağaza ve depo açma izni alanlar aşağıdaki defter ve belgeleri bilgisayar ortamında tutmak ve düzenlemek zorundadırlar.

- Antrepo Giriş-Çıkış Defteri,
- Satış Belgesi,
- Satış Listesi,
- Aylık Satış Listesi,
- Eşya Yollama Kâğıdı,
- Stok Cetveli.

#### Mağaza veya depo giriş-çıkış defteri

"Antrepo Giriş-Çıkış Defteri; depoya veya mağazaya alınan ve depodan veya mağazadan çıkan her beyanname veya Eşya Yollama Kâğıdı veya satış listesi muhteviyatı eşyaya ait işlemlerin tarih sırası itibarıyla kaydedildiği defterdir. Her depo ve mağaza için ayrı ayrı tutulur.



Antrepo Giriş-Çıkış Defteri müteselsil sıra numaralı olur.”

### **Tasdik zamanı**

“ Antrepo Giriş-Çıkış Defterinin,

- a) Öteden beri faaliyete devam edenler için defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda,
- b) Yeni faaliyete geçenler için faaliyete geçmeden önce,
- c) Defter yapraklarının dolması hâlinde yaprakların kullanılmaya başlanmasından önce tasdik ettirilmesi mecburidir.”

### **Tasdik makamı**

“Antrepo Giriş-Çıkış Defteri, mağaza ve deponun bulunduğu yerdeki notere veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlara tasdik ettirilir.”

### **Kayıt zamanı ve şekli**

“Antrepo Giriş-Çıkış Defteri, depoya ve mağazaya giren ve çıkan eşyanın izlenmesi için kullanılır. Kayıtlar beyanname, eşya yollama kâğıtları ve satış listesine dayanılarak yapılır ve en az aşağıdaki bilgileri içerir:

- a) Eşyanın depoya veya mağazaya giriş tarihi;
- b) Eşyaya ilişkin beyanname, Eşya Yollama Kâğıdı veya satış listesinin tarihi ve numarası;
- c) Eşyanın cinsi, kodu ve miktarı;
- ç) Eşyanın nereden/nereye gönderildiği;
- d) Eşyanın depodan veya mağazadan çıkış tarihi.

(2) Depo ve mağazalarda önceki yıllardan kalan eşya, mali yılbaşında yapılan sayımlara istinaden ayrı bir sütun oluşturularak eşyanın Türkiye’de ilk defa mağaza veya depoya alındığı yer ve beyannamenin tescil sayısı ve tarihi de belirtilmek suretiyle kaydedilir.

(3) Deftere kayıtların en geç 10 gün içinde

yapılması zorunludur.

(4) Antrepo Giriş-Çıkış Defteri bu Yönetmeliğin 34. maddesinde geçen kişilere istendiği takdirde ibraz edilmek üzere mağaza ve depo sahiplerince saklanmak zorundadır.”

### **Satış belgesi**

“Mağazalarda yapılan satışta, satıcı, alıcı ve satışa konu eşyaya ilişkin bilgileri içeren ve düzenleyen tarafından tarihine ve sıra numarasına göre saklanması zorunlu olan satış fişi ya da fatura düzenlenir.

Satış belgesinde en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

- a) Düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası;
- b) Alıcının adı soyadı;
- c) Düzenleyen mağazanın adı ve adresi;
- ç) Yurt dışına gidecek olan yolcular için biniş kartı veya pasaport numarası, yurtdışından gelen yolcular için pasaport numarası, transit yolcular için karaya çıkış kartı ve pasaport numarası;
- d) Satılan eşyanın kod numarası, nevi, satış fiyatı;
- e) Satış saati;
- f) Satışı yapan mağaza görevlisinin adı, soyadı veya bu görevliyi belirleyen her türlü tanıtıcı işaret.

(3) Satış belgesi, seri/sıra numarasına göre teselsül ettirilir ve iki nüsha olarak düzenlenir.

(4) Müsteşarlık, satış belgesinde yukarıdaki fıkralarda belirtilen bilgiler dışında ek bilgi kaydını istemeye veya bu bilgiler olmaksızın satış belgesi düzenleme izni vermeye yetkilidir.”

### **IV – EŞYA SATIŞI**

“a) Yolculara Eşya Satışı: Satışın bizzat yolcuların kendisine yapılması esastır. Vekâlet ve pasaport ibraz edilse dahi yolcu dışındaki bir kişiye satış yapılması mümkün değildir. Yolculara satılan eşyanın vergiye ya da bandrole tabi olması halinde, verginin



ya da bandrolün tahsil edildiğine dair belge mağaza görevlisine ibraz edilmeden eşya teslim edilmez.

b) Gemilere Eşya Satışı: İstanbul Boğazi ve Çanakkale Boğazi'ndan transit geçen gemilere kumanya olarak verilecek eşya; mağazalardan eşyanın cinsini ve miktarını gösteren talep formuna istinaden yetkili bir personel (gemi kaptanı ya da gemi kâtibi) tarafından teslim alınır. Satılan eşya için her bir sefer itibarıyla tek bir satış belgesi düzenlenir. Satılan eşyanın kod numarasını, nevini, miktarını ve satış fiyatını gösteren üç nüsha Satış Listesi (Ek-3) düzenlenerek listenin bir nüshası satış belgesi ile birlikte alıcıya verilir. Listenin bir nüshası satış belgesinin mağazada kalacak nüshasına eklenir, üçüncü nüshası ise saklanmak üzere gümrük müdürlüğüne ibraz edilir.

c) Uçaklara Eşya Teslimi: Yabancı ülkelere sefer yapan uçaklarda satışa sunulacak eşya; mağazalardan eşyanın cinsini ve miktarını gösteren talep formuna istinaden yetkili bir personel (uçak pilotu ya da kabin amiri) tarafından gümrük memuru refakati ve nezaretinde teslim alınır."

## **V - KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN**

KDVK İthalat İstisnası başlıklı 16. maddesinde istisnaya ilişkin düzenleme yapılmıştır.

16/1-c " Gümrük Kanunun'daki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar" olarak düzenleme ile istisnanın bu mağaza ve depolardan alış veriş yapan yolcular açısından geçerlidir. Bu mağaza, depolara yapılan teslimler ihracat istisnası kapsamında teslim değildir. Mağaza ve depolara teslimde KDV hesaplanacak ve beyan edilecektir.

Alımda bulunan mağaza ve depolar, alışta ödedikleri KDV ni KDVK 30/a "Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve

hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi" olarak açıklandığı üzere indirim ve iade konusu yapamayacaklardır. Gider olarak dikkate alacaklardır.

İhracat istisnası kapsamında gümrük beyannamesi ile teslimler de KDV istisnası ve dolayısıyla iadesi söz konusudur.

## **VI - SONUÇ**

Gümrüksüz satış mağazaları, depo ile uçakta satış mağazalarının açılış için müracaat başvuruları, faaliyet konuları, başvuru şartları, kayıt ve belge düzeni ile diğer hususlar Gümrük Müsteşarlığı Yönetmeliği ile düzenlenmiştir.

KDV yönünden de yurtiçinden bu mağaza ve depolarda yolculara satış amaçlı yapılan teslimler ihracat istisnası kapsamında olmayıp yurtiçi teslim kapsamında kdv'ye tabi olacaktır. Burada kurulu mağaza ve depo işletmeleri ödedikleri kdv'yi indirim ve iade ye konu yapmayıp gider olarak dikkate alacaklardır.

Bunun dışında gümrük beyannamesi ile teslimlerde ihracat istisnası kapsamında iade söz konusu olacaktır.

## **KAYNAKÇA**

- 065 Sayılı KDVK

- Gümrük Müsteşarlığı Yönetmeliği (13.10.2006 -26318 RG) (Son değişiklik 05.02.2009-27132 RG)

# SOSYAL GÜVENLİK KURUMU'NUN PRİMLERİN TAKİP VE TAHSİLİNDE, 6183 SAYILI KANUNA GÖRE KULLANACAĞI YETKİLER

> Mehmet KORKUSUZ/ YMM

## I. Giriş

Sağlık ve emeklilik sigortalarının birbirinden ayrıldığı, emeklilik koşullarının yeniden belirlendiği, sigortalılar arasında nimet-külfet dengesinin sağlandığı ve sistemin sürdürülebilir bir finansman yapısına kavuşturulduğu, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile yapılan düzenlemeler, 01 Ekim 2008 tarihinde yürürlüğe girdi.

Ülkede yaşayan hemen herkesi çok yakından ilgilendiren hükümler içeren ve bu sebeple de son üç yıldır ülkemiz kamuoyunun gündeminde hep ilk sıralarda bulunan anılan Kanun'la yapılan düzenlemelerin uygulamasına ilişkin ikincil mevzuat düzenlemeleri de ilgili kamu otoritesi olan Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yayımlanmaya başladı. Kurum, başta Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği ve Genel Sağlık Sigortası İşlemleri Yönetmeliği olmak üzere, yayımladığı yönetmelik ve genelgelerle, Kanun kapsamında bulunan pek çok konuda uygulamaya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yaptı.

Biz de bu yazımızda, yine bu konulardan biri olan, Kurumun süresinde ödenmeyen primlerin ve diğer alacakların takip ve tahsilinde 6183 sayılı Kanun'a göre kullanacağı yetkilerin açıklandığı, 27.09.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Sosyal Güvenlik Kurumunca 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Kullanılacak Yetkilere İlişkin Yönetmelik" te yer alan hususları özetlemeye çalışacağız.

## II. Kurumun 6183 Sayılı Kanun'a Göre Kullanabileceği Yetkiler

Kanunkoyucu, toplumsal hayatımız bakımından önemini dikkate alarak vergilerin zamanında ve tam olarak ödenmesini sağ-

lamaya yönelik olarak 6183 sayılı Kanun'da çeşitli hükümlere yer vermiştir. Bu hükümlerle idare, bir taraftan borcun ödenmesini kolaylaştırmak amacıyla tecil ve taksitlendirme uygulamaları yaparken diğer taraftan da tüm bu kolaylıklara rağmen ödememekte direnen mükelleflere çeşitli yaptırımlar uygulamaktadır.

6183 sayılı Kanun'da vergi idaresine verilmiş olan hak ve yetkiler, sosyal güvenlik uygulamalarında da Sosyal Güvenlik Kurumu'na verilmiştir. Böylece Kurum'a, prim ve diğer alacaklarının tahsilinde kolaylık sağlanması amaçlanmıştır.

### II.1 Süresinde Ödenmeyen Primler ve Diğer Alacaklar İçin Teminat İstenmesi

Sosyal Güvenlik Kurumu, Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan borçlunun durumunun, alacağının tahsilini tehlikeye düşürdüğü hallerde borçludan, borçlarını karşılayacak miktarda teminat isteyebilecektir.

Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarının görevleri sırasında tespit ettikleri Kurum alacağını doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerle ilgili tutanaklardan hareketle veya asgari işçilik uygulaması ya da prim ve hizmet belgeleri ile ilgili işlemler kapsamında, Kurum alacağını tahakkuk ettirecek gerekli işlemlere başlanmış olması halinde, Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler sonucunda bulunan tutar üzerinden tahsil dairesince teminat istenebilecektir.

Sosyal güvenlik prim borçları ile ilgili olarak Kuruma verilebilecek teminatlar, 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinde sayılan aşağıdaki teminatlar olacaktır:

1. Para;
2. Bankalar ve özel finans kurumlar tarafından verilen süresiz teminat mektupları;
3. Hazine Müsteşarlığı'nca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.);
4. Hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat (Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksanıyla değerlendirilir);
5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar.

Kurum, alacaklarının tahsili ile ilgili olarak yukarıda belirtilen teminatlardan birini sağlayamayan borçluların, borç ödemedeki hüsnüniyetli ve mali gücü yüksek olan muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak göstermesi halinde, şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmeme konusunda yetkili kılınmıştır.

## **II.2 Prim ve Diğer Alacaklar İçin İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamaları**

### **II.2.1 İhtiyati Haciz Uygulanacak Haller**

Sosyal Güvenlik Kurumu, 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde belirtilen sebeplerin varlığı halinde, ünite müdürünün kararı ile, borçlu hakkında haciz işlemi yapılabilecektir.

6183 sayılı Kanunun anılan maddesinde, bu sebepler:

1. 9'uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise (Türkiye'de ikametgahı bulunmayan borçlunun durumunun, amme alacağının tahsilini tehlikeye düşürmesi);
2. Borçlunun belli ikâmetgahının bulunmaması;

3. Borçlunun kaçması veya kaçma, mallarını kaçırmaya ve hileli yollara sapma ihtimalinin bulunması;
4. Borçludan teminat göstermesi istendiği halde verilen süre içinde teminat veya kefil göstermemesi ya da şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefilin kabul edilmemesi;
5. Mal bildirimine çağrılan borçlunun verilen süre içinde mal bildiriminde bulunmaması veya noksan bildirimde bulunması;
6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış olması;
7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, 6183 sayılı Kanununun 27, 29, 30'uncu maddelerinin uygulanmasını gerektiren hallerin bulunması olarak sayılmıştır.

### **II.2.2 İhtiyati Tahakkuk Uygulanacak Haller**

Kurumun ünite müdürleri, 6183 sayılı Kanun'un 17. maddesinde belirtilen sebeplerin (yukarıda 1,2,3 ve 5. sıralarda belirtilen sebepler, mükellef hakkında 110. madde gereğince takibata girilmesi ve teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmesi) bulunması hâlinde, ilgili servisin yazılı talebi üzerine borçlunun henüz tahakkuk etmemiş borçlarından Kurum'ca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların gecikme cezası, gecikme zammı ve idari para cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebileceklerdir. Ünitenin ilgili birimleri bu emri derhal uygulamak zorundadırlar.

### **II.2.3 İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamalarına İtiraz**

Haklarında ihtiyati haciz uygulanan borçlular, haczin yapıldığı tarihten, gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliğ tarihinden itibaren (7) gün içinde yetkili iş mahkemesinde dava açabileceklerdir. Borçlu tarafından, ihtiyati hacze karşı (7) gün içinde ihtiyati

haczin iptali için dava açılmış olması, haciz uygulamasını durdurmayacaktır.

İhtiyati hacze karşı (7) günlük dava açma süresinin geçmesinden sonra alacaklı tahsil dairesince borçluya ödeme emri tebliğ edilmekte ve ihtiyati haciz kesin hacze çevrilmiştir.

Haciz işlemi sırasında, borçlu, elinde bulunan bir malı üçüncü şahsın mülkü veya rehini olarak gösterdiği yahut üçüncü bir şahıs tarafından o mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia edildiği takdirde, haczi yapan memur bunu haciz zaptına geçirecek, durum, iddia borçlu tarafından yapılmışsa üçüncü şahsa, üçüncü şahıs tarafından yapılmışsa borçluya bildirilecektir.

Tahsil dairesi, haczin zaptını aldığı tarihten itibaren (7) gün içinde iddiayı reddetmediği takdirde istihkak iddiasını kabul etmiş sayılacaktır. Üçüncü şahıs, tebliğ tarihinden itibaren (7) gün içinde itiraz etmediği takdirde istihkak iddiası dinlenmeyecektir.

İstihkak iddiası tahsil dairesince kabul edilmez veya borçlu tarafından istihkak iddiasına itiraz edilirse, (7) gün içinde mahkemeye müracaat etmesi lüzumu tahsil dairesince üçüncü şahsa bildirilecek, süresi içinde dava açılmadığı takdirde istihkak iddiasından vazgeçilmez sayılacaktır.

Öte yandan, haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulanan borçlular da, ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına, haczin yapıldığı tarihten, gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliğ tarihinden itibaren (7) gün içinde yetkili iş mahkemesinde dava açabileceklerdir.

### **II.3 Sosyal Güvenlik Prim Borçlarının Tecili ve Taksitlendirilmesi**

Alacağın vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki ya da haczedilmiş malların paraya çevrilmesinin, borçluyu çok zor duruma düşürmesi halinde, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak koşuluyla, Sosyal Güvenlik Kurumu Yönetim Kurulunca veya Yönetim Kurulunun yetki-

sini devrettiği makamlarca, prim alacağı ve diğer alacaklar, 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesine göre tecil faizi (Halen aylık yüzde 2) alınarak tecil edilebilecektir.

Borcun toplamının 50.000 Türk Lirasını aşmadığı durumlarda teminat aranmayacak, aştığı durumlarda ise aşan kısmın yarısı kadar teminat alınacaktır.

Tecile ilişkin usul ve esaslar, taksit zamanları ile diğer şartlar Kurum Yönetim Kurulu tarafından belirlenecektir.

Tecil faizi oranında değişiklik yapılması hâlinde, bu değişikliğin Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihten önce tecil edilen alacaklara, değişikliğin yapıldığı tarihe kadar eski oranlar, değişiklik tarihinden itibaren ise belirlenen yeni oranlar uygulanacaktır.

Tecilde ödemeler, borç aslı ve ferilerine orantılı olarak mahsup edilecektir.

Tecilin bozulması durumunda, tahsil edilmiş bulunan tecil faizlerinin, tecile konu toplam borç içindeki gecikme cezası ve gecikme zammına isabet eden bölümü Kuruma irat kaydedildikten sonra, kalan tutar gecikme zammına mahsup edilecektir.

### **II.4 Prim ve Diğer Alacakların Tahsili Amacıyla Borçlunun Üçüncü Şahısların Ellerinde Bulunan Mal ve Haklarının Haczedilmesi**

Yazımıza konu edilen yönetmelikte, Kurum'un, prim ve diğer alacakların tahsilini sağlamak amacıyla, borçlunun, üçüncü şahısların ellerindeki mal ve haklarının da haczedebilmesine olanak sağlanmıştır.

Kendisine haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahıs, borcu olmadığı veya malın yedinde bulunmadığı veya haczin tebliğinden önce borcun ödendiği veya malın tüketildiği ya da kusuru olmaksızın telef olduğu veya alacağın borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğu gibi bir iddiada ise durumu, haciz bildirisinin kendisine tebliğinden itibaren 7 gün içinde tahsil dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadır. Bu bildirim adı pos-

ta veya özel kargo yoluyla gönderilmiş ise bildirim Kurum kayıtlarına intikal ettiği tarih, taahhütlü, iadeli taahhütlü veya acele posta servisi aracılığı ile gönderilmiş ise postaya verildiği tarih, bildirim tarihi olarak kabul edilecektir.

Üçüncü şahsın süresinde itiraz etmemesi halinde, mal elinde ve borç zimmetinde sayılacak ve hakkında 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır.

Kurum, haciz bildirimlerini elektronik ortamda da tebliğ edebilecek, bu tebliğlere elektronik ortamda cevap verilebilecektir.

Tahsil dairesince düzenlenen haciz bildirileri, Kurum borçlusunun hak ve alacaklarının bulunabileceği bankaların şubelerine doğrudan veya ilgili ünite aracılığı ile tebliğ edilebileceği gibi Kurumca belirlenen ve tebliğ ile duyurulacak tutarın üzerindeki Kurum alacakları için doğrudan bankaların genel müdürlüklerine de tebliğ edilebilecektir. Haciz bildirisi bankanın genel müdürlüğüne de tebliğ edilmiş ise tüm şubelerini kapsayacak şekilde beyanda bulunma yükümlülüğü bankanın genel müdürlüğüne ait olacaktır.

### **II.5 Süresinde Ödenmeyen Primler ve Diğer Alacaklar İçin Gecikme Cezası ve Gecikme Zammı Uygulanması Süresinde**

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun "Prim borçlarına halef olma, gecikme cezası ve gecikme zammı ile iadesi gereken primler" başlığını taşıyan 89. maddesinde, Kurum'un prim ve diğer alacaklarının süresi içinde ve tam olarak ödenmemesi durumunda, ödenmeyen kısmın, sürenin bittiği tarihten itibaren ilk üç aylık sürede her bir ay için % 3 oranında gecikme cezası uygulanarak artırılacağı; ayrıca her ay için bulunan tutarlara ödeme süresinin bittiği tarihten başlamak üzere borç ödeninceye kadar her ay için ayrı ayrı Hazine Müsteşarlığı'nca açıklanacak bir önceki aya ait Türk Lirası cinsinden iskontolu ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetlerinin aylık ortalama faizi bileşik bazda uy-

gulanarak gecikme zammı hesaplanacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı maddede, ödemenin yapıldığı ay için gecikme zammının günlük olarak hesaplanacağı, Bakanlar Kurulu'nun, ilk üç ay için uygulanan gecikme cezası oranını iki katına kadar artırmaya veya bu oranı % 1 oranına kadar indirmeye, yeniden kanuni oranına getirmeye ve uygulama tarihini belirlemeye yetkili olduğu, dava ve icra takibi açılmış olsa bile, prim ve diğer Kurum alacaklarının ödenmemiş kısmı için gecikme cezası ve gecikme zammı tahsil edileceği belirtilmiştir.

Yazımıza konu edilen yönetmelikte de, Kurum'un prim ve diğer alacakları süresi içinde ve tam olarak ödenmezse, ödenmeyen kısmı için tahsil tarihine kadar 5510 sayılı Kanun'da öngörülen oranlarda gecikme cezası ve gecikme zammı uygulanacağı ifade edilmiştir.

### **II.6 Süresinde Ödenmeyen Primlerle İlgili Olarak Üst Düzey Yöneticilerin Sorumlulukları**

Kurumun prim ve diğer alacaklarını haklı bir sebep olmaksızın 5510 sayılı Kanun hükümleri ile veya bu Kanun hükümlerine dayanılarak Kurumca belirlenen sürelerde ödemeyen,

- a) kamu idarelerinin tahakkuk ve tediye ile görevli kamu görevlileri;
- b) tüzel kişiliği haiz diğer işverenlerin şirket yönetim kurulu üyeleri de dâhil olmak üzere üst düzeydeki yönetici veya yetkililer;
- c) kanuni temsilcileri;

5510 sayılı Kanun'un 88. maddesi uyarınca Kurum'a karşı işverenleri ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Bunlar hakkında, ödenmeyen primlerin ve diğer alacakların tahsilini teminen 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre doğrudan takip yapılacaktır.

Özel kanunları ile Kurum'a takip ve tahsil görevi verilen diğer alacakların kanunlarında

belirtilen sürelerde işverenlerince ödenmemesi halinde, birinci fıkrada belirtilen tüzel kişiliği haiz işverenlerin üst düzey yönetici veya yetkilileri ile kanuni temsilcileri hakkında, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi hükümlerine göre işlem yapılacağı da yönetmelikte hükme bağlanmıştır.

6183 sayılı Kanun'un anılan maddesinde, özetle,

a) Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği; madde hükmünün, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanacağı;

b) Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağı;

c) Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessillerin, bu şekilde ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilecekleri;

d) Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmiştir.

## **II.7 Prim Borçlarını Ödemeyenler İçin Hapsen Tazyik Uygulaması Yapılması**

Yönetmelikte, 6183 sayılı Kanun'un 60. maddesi hükümleri gereğince, kendilerine ödeme emrinin tebliğinden itibaren (7) günlük süre içinde borcunu ödemeyip mal bildiriminde bulunmayan borçlular hakkında, hapisle tazyik kararının alınmasını sağlamak amacıyla icra mahkemesi hâkimliğine ilgili ünitece yazılı talepte bulunulacağı belirtilmiştir.

6183 sayılı Kanun'un yukarıdaki paragrafta atıfta bulunulan 60. maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun, 7 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildirimde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunacağı, hapisle tazyik kararının, ödeme emrinin tebliğini ve 7 günlük sürenin bitmesini müteakip tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra tetkik mercii hakimi tarafından verileceği ve kararın Cumhuriyet Savcılığınca derhal infaz olunacağı hüküm altına alınmıştır.



## VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL YÖNTEMİ NEDİR?

> Dr. **Mustafa ALPASLAN**/ SMMM

213 sayılı VUK'un 3. maddesinin 2365 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile değişen şekli uyarınca (B) fıkrasında yer alan ispat veya kanıt başlığı altında vergi hukukunda ispat müessesesi düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre ispat: vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille kanıtlanabilir. Ancak vergiyi doğran olayla ilgisi doğal ve açık bulunmayan tanık ifadesi kanıtlama aracı olarak ileri sürülemeyecektir. Ekonomik ve ticari ve teknik geleneklere uymayan veya hadisenin niteliğine göre normal ve rutin olmayan bir durumun öne sürülmesi durumunda kanıt külfeti olarak bunu iddia eden taraf iddiasını ispat etmek zorundadır.<sup>1</sup>

Hukukta ispat, maddi ve manevi olguların doğruluğu hakkında hâkimde kanaat uyandırmak için lüzumlu delillerin sunulması şeklinde tanımlanmaktadır. Bu itibarla ispat, uyumsuzluk konusu olayların ortaya çıkartılması ve belirlenmesi suretiyle hâkimi iknaya yönelik bir çaba olmaktadır. Vergi yargılaması hukuku açısından ispatı, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın ve suçlularda manevi unsurun, vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konulması olarak tanımlamak mümkündür.<sup>2</sup>

İspat hukukunda ispat yüküne ilişkin olarak benimsenen ilkeye göre, hukukta iddia sahibi iddiasını ispat ile yükümlüdür. Nitekim, Türk Medeni Kanunu bu ilkeyi, "Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür" şeklinde hükme bağlamaktadır (m.6). bu hükümden de anlaşılacağı gibi, belli durumlarda ispat yükü yer değiştirebilmektedir.

Genel olarak kanıt gösterme ve beyan yükümü, tarafların ileri sürmüş olduğu iddiaları veya aleyhine ileri sürülen iddiaların tersi-

ni kanıtlamak için bu amaçları gerçekleştirmeye elverişli araçlar yani kanıtlar yoluyla hâkimi ikna işidir.<sup>3</sup>

Kanıt gösterme kuralları, ispat işinin şeklini veya usulünü düzenlemektedir.<sup>4</sup> Kanıt gösterme kavramı, yargısal bir kavram olup kanıt gösterme kuralları, yargılama hukuku alanına girmektedir.<sup>5</sup>

İdari yargıda deliller çoğu zaman davalı durumunda bulunan idarenin elindedir. Davacı iddiasını ispatlamak için idarenin elinde bulunan işlem dosyasının getirilmesini ya da idarenin elindeki delillerin tespitinin yapılmasını isteyebilir.<sup>6</sup>

Vergi davalarında, İYUK md. 31/2 hükmü ile yapılan yollama gereğince medeni yargılamada var olan hükmün geçerli olacağı söylenebilir. Yani kendi lehine hüküm çıkarmak amacıyla bir iddiayı ileri süren kişi iddiasının ispatı yükünü üzerine almış olmaktadır.<sup>7</sup>

Vergi hukukunda vergilendirmeye mesnet olan olguların hayatın normal akışına uygun biçimde gelişmiş olduğu hayatın normal akışı ile birlikte gelen, iktisadi, ticari ve teknik gereklerin vakıaları şekillendirilmiş olduğu kabul edilir. Bu nedenle vakıaların olağan akış dışındaki durumlarının ispat yükü bu durumları iddia eden tarafa düşmektedir.<sup>8</sup>

VUK'un 3. maddesinin 3. fıkrasında iktisadi, ticari ve teknik icaplara değinilmesi ile genel objektif koşullara uymayan durumlarda ispat yüküne olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan demek suretiyle de sübjektif durumlarda ispat yükü ile ilgili kural getirilmiştir.<sup>9</sup>

Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bir kararda; "Salt re'sen takdir sebebinin bulunması, ortada somut bilgi ve belge bulunmadan, varsayım ya da kanaate dayalı olarak vergileme yapılmasını gerektirmez." Şeklin-



de karar verilmiştir. Karar gerekçesinde de belirtildiği gibi re'sen vergi tarhının amacı mükelleflerin varsa beyan dışı bıraktıkları gelirlerini, gerçeğe en yakın biçimde saptayabilmektedir. Karar gerekçesinde belirtildiği gibi salt, re'sen takdir nedeninin bulunması matrah takdiri için yeterli görülmeyip, ayrıca ortada somut bilgi ve belge bulunması koşuluna bağlanmıştır.<sup>10</sup>

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanzim ve kullanma konusunda işlem yapabilmek (müeyyide uygulayabilmek) için öncelikle belgenin bu kapsamda olup olmadığının tespit edilmesi gerekir. Bu tespit nasıl yapıldığı veya yapılacağı çoğu zaman idare ile yargı organlarını karşı karşıya getirmektedir. Çok rijit yorumlar bir yana her şeyden önce yapılacak olan inceleme ve tespitler VUK'un 3. maddesindeki "vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esastır." hükmüne uygun olarak yapıldığı takdirde idarenin işlemleri yargı organlarınca da kabul edilmektedir. Vergi doğrudan olayın gerçek mahiyeti ise yapılabilecek her türlü inceleme ve araştırmanın eksiksiz yapılması ile ortaya çıkarılabilir. Bazı durumlarda olayın gerçek mahiyeti yine de tam olarak ortaya çıkarılamayabilir. Alıcı ve satıcı arasında gerçekleşen bir işlemin sonunda tespit edilmesi her zaman kolay değildir. Ancak inceleme elemanlarının her türlü araştırma ve incelemeyi yaparak gerçeğe en yakın olanı tespit etmesi ve aksinin ispatının imkân bırakmaması gerekir.<sup>11</sup>

Fatura içeriğinin gerçeği yansıtmadığının ispatı, taklit biçiminde gerçekleştirilen maddi sahtecilikte olduğu gibi kolay değildir. Burada hareket noktasını, VUK'un 3/B ve 134. maddeleri oluşturacaktır.

VUK'un 3/B maddesine göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık bulunmayan şahit ifadesi, ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara

uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

Kişilerin kendi aralarındaki ilişkilerde meydana gelen vergiyi doğuran olayda şekli delille esas olacak önlemleri önceden alacak durumda olmadığından; idare, olayda bir taraf olamaması nedeniyle vergi alacağına doğduğunu, her türlü delille kanıtlayabilmelidir. Vergi idaresi yükümlünün beyanname, defter ve belge düzeninin gerektirdiği biçimsel kanıtlarla ortaya konulan durumun maddi gerçeğe uymadığını, her türlü delille ortaya koyabilmelidir.<sup>12</sup>

Sonuç olarak; bir işlemi yapan ve bu işlemi ile karşı tarafı yükümlülük altına sokan taraf ile anılan işleme muhatap olan karşı taraf, iddialarını her zaman için ispat ile mükelleflerle.

Gelir idaresinin görüleceği üzere vergi incelemesi gibi VUK 134. md hükmüne dayalı olarak bir belgenin sahteliğini ispatlama hakkında idarenin elinde mevcut geniş yetkileri bulunmaktadır. Belgelerin kapsamının doğruluğunun tespit çalışmalarında defter ve belgelerle mahdut kalmaksızın yapılacak karşılaştırmalar, araştırmalar ve ekonomik gerçekler kanıt serbestliği ilkesi ile beraber değerlendirilerek sonuca erişilmeye çalışılacaktır.

#### DİPNOTLAR

- 1- VUK md.3
- 2- Öncel - Kumrulu - Çağan, s.199
- 3- UMAR Bilge-YILMAZ Ejder, "İspat Yüğü", 2. Baskı, İstanbul 1980, s.32
- 4- Umar-Yılmaz, age., s.32'den KUHN, s.26
- 5- Umar-Yılmaz, age. 32
- 6- GÖZÜBÜYÜK, age., s.342
- 7- KELLEÇİ Fatma, "Vergi Yargısında İspat ve İspat Araçları", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1992.
- 8- Kaneti, age., s.342
- 9- Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s.244-245
- 10- Dnş. 4. D. nin 24.2.2005 gün ve E:2004/780-K:2005/274 sayılı kararı.
- 11- KARACA Kazım, "Sahte Belge Düzenleme ve Kullanmanın Sonuçları", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:359.
- 12- ŞEKER Nezih, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayınları, İstanbul 1994, s.227

## KISA ÇALIŞMA VE KISA ÇALIŞMA ÖDENEĞİ

> Mustafa YILMAZ / SMMM

### Giriş

31.03.2004 Tarihli 25419 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneğine İlişkin Yönetmelik dünyayı ve ülkemizi kasıp kavuran genel ekonomik krizle birlikte yeniden gündeme geldi. İşverenler için krizden çıkış alternatifleri arasında yer alan bu uygulama ile işverenler bu durumdan etkilenmeden en az zararla krizi aşılmaya çalışılıyor.

Yazımı kaleme aldığım bu günlerde 2004 yılında yayımlanan bu yönetmelik, günümüz şartlarına uyarlanması için Çalışma Bakanlığı ile sendika temsilcileri arasında şartların işçi lehine iyileştirilmesi konusunda orta bir yol bulunmaya çalışılıyor.

Yönetmelikte belirtildiği üzere genel ekonomik kriz veya zorlayıcı sebeplerle geçici olarak işyerindeki işçilerin tamamının veya bir kısmının haftalık ortalama çalışma sürelerini, en az üçte bir oranında azaltan veya işyerinde faaliyetini tamamen veya kısmen durduran işverenlerin kısa çalışma ödeneklerinden yararlanması Bakanlıkça uygun görüldüğü takdirde mümkün bulunmaktadır. Yönetmeliğe istinaden bugüne kadar 2005 yılında 21 kişiye 10.566,94 TL, 2006 yılında 217 kişiye 64.398,01 TL, 2007 yılında 40 kişiye 22.051,13 TL kısa çalışma ödeneği ödenmiştir.

### Kısa çalışma ödeneği işveren lehine bir düzenlemedir

İşveren işçisini işten çıkartırsa kıdem tazminatı, ihbar tazminatı ve kullanmayan yıllık izin ücret haklarını ödeyecektir. İşçi işten çıkarıldığı için işe iade davası da açabilir ve kazanma olasılığı da yüksek olur. İşçi, işyerinde kısa çalışma ödeneği kabul görür ve 3 ay boyunca kısa çalışma ödeneği alırsa bu işyerinde kriz olduğu artık tescillenmiş olur. Bu anlamda işçi, 3 ay sonra eğer para varsa

yine kıdem tazminatı alabilir; işe iade davası açtığına kazanma şansı da kalmaz. Nedeni ise işyerinde artık resmi makamlarca kabul edilmiş bir krizin varlığı söz konusu olduğu için. Kısa çalışma ödeneğinin olması, işçinin işten çıkartılmaması için olumlu; fakat haklarının devam için olumsuz bir durum söz konusudur. Burada kısa çalışma ödeneğinden yararlanan işverendir. İşveren 3 ay boyunca para, prim, gelir vergisi ödemeyeceği için giderlerini azaltmış olacak; bu arada da gerçekten ekonomik kriz nedeniyle işçilerini işten çıkartırsa işe iade davalarını da kaybetmemiş olacaktır.

### Kısa çalışma ödeneği için başvuru nasıl yapılacak?

Faaliyetini tamamen veya kısmen durduran işveren, gerekçeleri ile birlikte, Türkiye İş Kurumu ilgili birimine, varsa toplu iş sözleşmesi tarafı sendikaya yazılı bildirimde bulunur. Ayrıca bu durum, işyerinde ilan edilmek suretiyle işçilere duyurulur.

### Bakanlığın uygun görmesi gerekli

Zorlayıcı sebeplerle haftalık çalışma süresini en az üçte bir oranında azaltan ya da faaliyetini tamamen veya kısmen durduran işverenin, bildirimde bulunduğu veya zorlayıcı sebeplerin varlığının açıkça ortaya çıktığı durumlarda Bakanlık tarafından uygunluk tespiti yapılacak.

Genel ekonomik krizin varlığını, işçi ve işveren sendikaları konfederasyonlarının iddia etmesi veya bu yönde kuvvetli emarenin bulunması halinde, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanı krizin varlığı ve niteliği hakkında açıklık getirmesi gerekmektedir.

Genel ekonomik kriz veya zorlayıcı sebeplerle işyerindeki haftalık çalışma sürelerini geçici olarak en az üçte bir oranında azaltan veya faaliyetini tamamen veya kısmen dur-

duran işverenin bildirimini uygunluğu ivedilikle Bakanlıkça incelenir. İnceleme sonucu İş-Kur'a bildirilir. Kurum tarafından da işverene ve varsa toplu iş sözleşmesine taraf işçi sendikasına bildirilir.

### **Kısa çalışma ödeneğinin koşulları**

İşçinin kısa çalışma ödeneğinden yararlanabilmesi için;

a) Genel ekonomik kriz veya zorlayıcı sebeplerle işyerindeki haftalık çalışma sürelerini geçici olarak en az üçte bir oranında azaltan veya faaliyetini tamamen veya kısmen durduran işverenin talebinin Bakanlıkça uygun bulunması;

b) Kısa çalışmanın başladığı tarihte, işçilerin son 120 gün prim ödeyerek sürekli çalışmış ve son üç yıl içinde en az 600 gün sigortalı olarak çalışıp işsizlik sigortası primi ödemiş olması;

c) İşyerinde genel ekonomik kriz veya zorlayıcı sebeplerle haftalık çalışma sürelerinin geçici olarak en az üçte bir oranında azaltılması veya faaliyetin kısmen veya tamamen durmasına neden olan sebeplerin en az dört hafta sürmüş olması;

d) İşçinin Kısa Çalışma Ödeneği Bildirgesi ile birlikte işyerinin bağlı bulunduğu yerdeki Kurum birimine müracaat etmesi gerekmektedir.

### **Kısa çalışma ödeneğinin miktarı ve ödenmesi**

Günlük kısa çalışma ödeneğinin miktarı, işsizlik ödeneğinin miktarı kadardır. Günlük işsizlik ödeneği, sigortalının son dört aylık prime esas kazançları dikkate alınarak hesaplanan günlük ortalama brüt kazancın yüzde 40 olan 266,40.-TL dir. Bu şekilde hesaplanan işsizlik ödeneği miktarı, 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan aylık asgari ücretin brüt tutarının yüzde 80'ini 532,80.-TL'yi geçmemektedir.

### **Plan ve Bütçe Komisyonunun Kabul Ettiği ve Meclise sevk ettiği düzenlemelerden bazıları:**

- Zor durumdaki işletmelere sağlanan kısa çalışma ödeneğinin miktarı yüzde 50 artırılarak aylık 533 ile 800 lira arasına, 3 ay olan yararlanma süresi de 6 aya çıkarıldı.

- Kısa çalışma ödeneği ödemeleri; başlangıçta belirlenen işsizlik ödeneği süresinden düşülmeyecek.

- Uygunluk tespiti yapılan başvurular için kısa çalışma süresi, işverenin talebi doğrultusunda uzatılacak.

#### **KAYNAK**

Resul Kurt / 02.12.2008

NTV-MSNBC 29.01.2009

TRT Haber 17.02.2009

## SINIR VE KIYI TİCARETİ

> **Fisun ILIZ / SMMM**

### I – GİRİŞ

Sınır ve kıyı ticareti ile ilgili Dış Ticaret Mevzuatı ve KDV yönünden konu ele alınmaya çalışılacaktır.

Dış Ticaret Mevzuatının da düzenlemeler, Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar ve Sınır Ticareti Merkezlerinin Kurulmasına İlişkin Karar ile Yönetmelikler ve ilgili tebliğler olarak yer almaktadır.

### II - SINIR TİCARET MERKEZLERİ KURULMASI

Kuruluşa ilişkin düzenleme şöyledir.

“Sınır Ticaret Merkezleri; Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın koordinatörlüğünde Milli Savunma Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve Gümrük Müsteşarlığı temsilcilerinden oluşan bir komisyonun oybirliğiyle yapacağı teklif üzerine Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu Devlet Bakanlığı'nın onayı ile kurulur.

Sınır Ticaret Merkezlerinin inşası, işletilmesi, fiziki olarak düzenlenmesi, stok kontrollerinin yapılması ile bu merkezlere giriş ve çıkışlara ilişkin usul ve esaslar Gümrük Müsteşarlığının bağlı olduğu Devlet Bakanlığınca tespit edilir. Gıda maddelerinin stoklanmasında kullanılacak depoların asgari hijyenik ve teknik şartlarının belirlenmesinde Tarım ve Köyişleri Bakanlığı'nın görüşü alınır.”

Sınır Ticaret Merkezi mağaza işletme izni verilmesine ilişkin düzenleme şöyledir.

“Sınır Ticaret Merkezinde yer alan mağazaların işletme izinleri Sınır Ticaret Merkezi İşleticisinin teklifi üzerine Gümrük Müsteşarlığınca verilir.

Gümrük Müsteşarlığı'nca Sınır Ticaret Mer-

kezi mağaza işletme izni süreli veya süresiz olarak iptal edilebilir. Sınır Ticaret Merkezi mağaza işletme izni hiçbir şekilde devredilemez.

Mağaza işletme izinlerinin verilmesi ve iptal edilmesine ilişkin hususlar Gümrük Müsteşarlığı tarafından düzenlenir.”

### III – SINIR TİCARET MERKEZLERİNE YAPILACAK İHRACAT VE İTHALAT

Sınır Ticaret Merkezlerine Yapılacak İhracat ve İthalata İlişkin düzenleme ilgili yönetmelikte şöyle yer almaktadır.

“Sınır Ticaret Merkezlerine İhracat

Madde 5 - Sınır Ticaret Merkezleri gümrük işlemlerinin yürütülmesinde Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi dışında addedilir.

Sınır Ticaret Merkezlerine yapılacak ihracat, ihracat mevzuatı çerçevesinde değerlendirilir.

Sınır Ticaret Merkezlerine yapılacak ihracatta konu eşya, ilgili komşu ülke ile varılacak mutabakat çerçevesinde belirlenir ve Müsteşarlıkça ilgili kurum ve kuruluşlara duyurulur.

Sınır Ticaret Merkezlerinden komşu ülkelere eşya göndermeye İşletici ve/veya Mağazalar yetkilidir.”

“Sınır Ticaret Merkezlerine Eşya Getirme ve Sınır Ticaret Merkezlerinden İthalat

Madde 6 - İşleticiler ve/veya Mağazalar il kotaları dahilinde ilgili komşu ülkeden Sınır Ticaret Merkezlerine eşya getirmeye ve getirilen eşyayı ithal etmeye yetkilidir.

Sınır Ticaret Merkezlerine komşu ülkeden getirilen eşyanın Uygunluk Belgesi sahiplerine dağıtımı İşletici ve/veya Mağazalar

tarafından gerçekleştirilir.”

Yönetmelikten de anlaşılacağı üzere gümrük yönünden yurtdışı olarak yer almaktadır.

#### **IV – KDV YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME**

İlgili yönetmelikte yurtdışı olarak kabul edilen Sınır Ticaret Merkezlerine teslimlerde doğal olarak ihracat istisnasından yararlanılacağı açıktır. İhracat istisnasına ilişkin düzenleme

KDVK 11 ve 12 maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Ancak farklı olarak Gümrük Beyannamesi düzenlenmesi yerine tahakkuk varakası düzenlenmesi sonucu ihracat kabul edilmektedir. Diğer bir anlatımla malın yurtdışı edilmesinde gümrük beyannamesi dışında tahakkuk varakası da geçerli olacaktır. Ayrıca, yetki belgelerinin onaylı suretinin iade konusu beyannameye eklenmesi gerekmektedir. Diğer belgeler, ihracat istisnası kapsamında istenecek belgeler olacaktır.

İade işlemleri ilgili KDV Genel Tebliğlerine göre gerçekleşecektir.

#### **V – SONUÇ**

Sınır ve kıyı ticareti, kendi mevzuatında düzenlenmiştir. İlgili kurumlardan izin alınarak ticari faaliyetleri sürdürmektedirler. Yurt içinden bu yerlere yapılan mal teslimleri, KDVK 11 ve 12 maddelerine göre ihracat kabul edilecek ve istisna hükümleri çerçevesinde KDV iadesine tabi olacaktır.

#### **KAYNAKÇA**

- Sınır ve Kıyı Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar (93/4723 -01.09.1993-21685)
- Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar (96/7782 – 31.01.1996 – 22540)
- Sınır Ticaret Merkezlerinin Kurulmasına İlişkin Karar (2003/5408-10.4.2003/25075)
- Sınır ve Kıyı Ticareti Yönetmeliği (92/2639 – 15.02.1992/21143)
- Sınır Ticaret Merkezleri kurulmasına İlişkin Kararın uygulanmasına Dair Yönetmelik (13.12.2003-25315)
- Sınır Ticaret Merkezlerine Yapılacak İhracat ve İthalata İlişkin Yönetmelik (13.12.2003/25315)
- KDV Mevzuatı

## TİCARET ŞİRKETLERİNDE BİRLEŞME

> Engin MALAY / SMMM

Ekonomik krizin tüm dünyayı sardığı günümüzde; şirketlerin ticari varlıklarını devam ettirebilmek, ya da ayakta kalabilme çabaları ile birlikte, rekabet edebilirliklerini artırmanın yollarından birisi birleşme.

Şirket birleşmelerini hem Kurumlar Vergisi, hem Katma Değer Vergisi açısından, hem de Türk Ticaret Kanunu açısından irdeleyelim.

### BİRLEŞME:

#### Kurumlar Vergisi açısından:

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'un "Birleşme" başlıklı 18'nci maddesinde; "Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur.

Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki, münfesi kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdan alınan değerler Vergi Usul Kanunu'nda yazılı esaslara göre değerlendirilir.

Kanunun 17'nci maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olur." Hükümü yer almaktadır.

#### Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme

Devir, bölünme ve hisse değişim hallerinde vergilendirme; Kurumlar Vergisi kanununun 20'nci maddesinde şöyle açıklanmaktadır.

"Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Münfesi kurum ile birleşilen kurum;

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

b) Birleşilen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.

Kanunun 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendine göre gerçekleştirilen bölünmelerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde bölünme suretiyle münfesi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, bölünme tarihidir. Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar,

1) Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verirler.

b) Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt ederler. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebilir.

Bu Kanunun 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 19'uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar." der.

### **DEVRALINAN ŞİRKETİN ZARARLARI**

Kurumlar Vergisi Kanununu zarar mahsubu başlıklı 9'uncu maddesi;

"Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla, aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

**a)** Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

Kanunun 20'nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20'nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin, kanunî süresinde verilmiş olması.

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için **vergi ziyai** doğmuş sayılır.

**b)** Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı, halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim



kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

### **Türk Ticaret Kanunu açısından:**

Mevcut Türk Ticaret Kanunu’nun, “Tasfiyesiz İnfisah” ana başlığı altında “Birleşme”, “Devralma” alt başlığı olan 451’nci maddesi; “Bir anonim şirket diğer bir anonim şirket tarafından bütün aktif ve pasifleriyle devralınmak suretiyle infisah ederse aşağıdaki hükümler tatbik olunur:

1. Devralan şirketin idare meclisi infisah eden şirketin alacaklılarını tasfiye hakkındaki hükümlere göre davet eder;
2. İnfisah eden şirketin malları, borçları tediye veya temin edilinceye kadar ayrı olarak ve devralan şirket tarafından idare olunur;
3. Devralan şirketin idare meclisi azaları, alacaklılara karşı infisah eden şirket mallarının ayrı olarak idaresini temin hususunda şahsen ve müteselsilen mesuldürler;
4. Malların ayrı olarak idare edildiği müddet içinde infisah eden şirkete karşı açılacak davalarda salahiyyetli mahkemenin salahiyyeti bakidir;
5. İnfisah eden şirketin alacaklılarıyla devralan şirket alacaklıları arasındaki münasebetlerde devralınan ve ayrı idareye tabi olan mallar ayrı müddet içinde infisah eden şirketin malları sayılır; devralan şirketin iflasında bu mallar ayrı bir masa teşkil eder ve icap ediyorsa münhasıran infisah eden

şirket borçlarının ödenmesinde kullanılır;

6. Her iki şirket malları, ancak infisah eden bir anonim şirket mevcudunun pay sahiplerine dağıtılması caiz olduğu anda birleştirilebilir;

7. Şirketin infisahı, ticaret siciline tescil olunur. Şirket borçları tediye veya temin edildikten sonra ticaret sicilinden infisaha ait kayıt silinir ve keyfiyet ilan olunur;

8. İnfisahın tescilinden sonra devralan şirketçe infisah eden şirketin pay sahiplerine karşılık olarak verilecek hisse senetleri, birleşme mukavelesi hükümlerine göre kendilerine teslim olunur.” Hükmü bulunur.

Türk Ticaret Kanunu’nun birleşmeye ait başkaca maddelerini de hatırlayalım.

Şirketlerin birleşebilmesi için; işlemin aynı türden şirketler arasında olması gerekmektedir. Zira; TTK’nun 147’nci maddesi; “Birleşme, yalnız aynı nev’iden olan şirketler arasında caizdir. Şu kadar ki, birleşme bakımından kollektif ile komandit şirketler ve anonim ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, aynı nev’iden sayılır. Şeklinde dir. Yine devamında;

Birleşme için ilgili şirketlerin, sözleşmelerinin değişmesi hakkında usul ve şartlar, ayrı ayrı karar vermeleri ve bu kararın tescil ve ilan edilmesi gerektiği de yer almaktadır. (TTK madde 148)

Birleşen şirketlerin her biri, aralarında tespit edilecek örneğe göre tanzim edilmiş olan bilançosunu ilan etmek ve birleşme sebebiyle varlıkları sona eren şirketler ise ayrıca kendilerine ait borçların ne şekilde, ne surette ödeneceğine dair düzenleyecekleri beyannameyi bilançoları ile birlikte ilan etmelidirler.(TTK madde 149)

### **Alacaklıların İtiraz Hakkı;**

Birleşme kararı alan şirketler üzerinde alacakları olanlar 3 ay içerisinde bu birleşmeye itiraz edebilecekleri gibi; kalan hak ve alacaklar, yeni şirkete devrolunur. TTK’nun 150’nci maddesi de bu konuyu düzenlemektedir.

"Birleşme kararı, ilan gününden itibaren üç ay sonra hüküm ifade eder. Şu kadar ki, ilandan önce birleşen şirketler borçlarını ifa yahut borca tekabül eden parayı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına, yahut mu-teber diğer bir bankaya tevdi etmiş, veya-hut alacaklılar şirketlerin birleşmesine razı olmuş ise birleşme kararı ilan gününden itibaren hüküm ifade eder.

Borç karşılığının bankaya tevdi keyfiyeti-nin ilanı lazımdır. Birleşen şirketlerin ala-caklılarından her biri ilandan itibaren üç ay içinde salahiyetli mahkemeye müracaatla birleşmeye itiraz edebilir. İtiraz hakkında vazgeçmedikçe, yahut bu husustaki itirazın reddine dair mahkemece verilen karar katileşmedikçe birleşme hüküm ifade etmez.

Takip eden madde de; "Yukarıdaki madde-de tayin olunan müddet içinde itiraz edil-memişse birleşme muamelesi katilesir ve kalan yahut yeni kurulan şirket, ortadan kalkan şirketlerin yerine geçer. **Bunların bütün hak ve borçları, kalan veya ku-rulan şirkete intikal eder.**

Şirketlerin birleşmesinden yeni bir şirket meydana gelmişse, keyfiyetin ayrıca tescil ve ilanı zaruridir." Şeklindedir.

### **Yeni Şirketin Kurulması**

Birleşme yoluyla kurulan yeni şirket için Türk Ticaret Kanunu'nun aşağıda belirtilen, 452.maddesinde belirtilen hükümler tatbik olunur.

Birden çok anonim şirketin malları yeni ku-rulacak bir anonim şirket tarafından devralınabilir; o suretle ki, adı geçen şirketlerin malları tasfiye edilmeksizin yeni şirkete ge-çer. Böyle bir birleşme hakkında anonim şir-ketlerin kurulmasına ve bir anonim şirketin diğer bir anonim şirket tarafından devralın-masına dair olan hükümler tatbik olunur.

Ayrıca aşağıdaki hükümler dahi caridir:

1. Şirketler imzaları noterce tasdikli birleşme mukavelesinde; birleştiklerini, yeni anonim şirketin esas mukavelesini tanzim

ettiklerini, bütün hisselerin taahhüt olundu-ğunu, mevcut şirketlerin mallarını serma-ye olarak yeni şirkete koyduklarını ve yeni şirketin lüzumlu organlarını tayin ettiklerini tespit ederler;

2. Birleşme mukavelesi birleşen şirketler-den her birinin umumi heyeti tarafından tasdik olunur;

3. Tasdik kararıyla tekemmül eden yeni şir-ket esas mukavelesi üzerine müteakip ku-ruluş merasimi ikmal edilerek keyfiyet tes-cil ve ilan olunur;

4. Tescilden sonra eski şirketlerin hisse se-netleri karşılığında birleşme mukavelesi ge-reğince yeni şirketin hisse senetleri verilir.

### **Katma Değer Vergisi Açısından**

Birleşme nedeniyle ortadan kalkan şirketin mal varlığı birleşilen şirkete geçmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun; yukarıda sa-yılan ilgili maddeleri uyarınca yapılan devir şeklinde birleşmeler Katma Değer Ver-gisi Kanunu'nun 17/4-c maddesi uyarınca KDV'den istisna edilmiştir.

Bu maddeyi hatırlayalım:

KDV madde 17/4-c: "Gelir Vergisi Kanunu-nun 81. maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımın-dan Katma Değer Vergisi Kanununun 30. maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devre-dilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim ko-nusu yapılır.)

## BEYANNAME VE BİLDİRİMLERİN ELEKTRONİK ORTAMDA GÖNDERİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERDE YAŞANAN KARMAŞA VE ÇELİŞKİLER

> Av. Akın Gencer ŞENTÜRK / SMMM

Bilindiği üzere Türk vergi sistemi gelişmiş birçok ülke benzerinde olduğu gibi temelde beyan ve bu beyanın yapıldığı beyanname ile gerçekleştirilen vergileme üzerine kuruludur. Yaşanan teknolojik gelişmeler ve ülkemiz alt yapısının da uygun hale gelmesiyle beyanname ve bildirimler de elektronik ortama kaydırılmaya başlanmıştır. Böylece hem bilginin işlenmesi hem saklanması maliyet ve süresi düşürülmeye de başlanmıştır. Bürokrasinin azaltılmış olması, mükellef veya meslek mensuplarının vergi dairesine gitmeden işlemlerini yapabilmeleri de olayın avantajlı yönlerindedir.

Vergi İdaresi'nde elektronik beyanname düzenlemesinin amacını, "mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilât işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermesini sağlamaktır." şeklinde ifade etmektedir.<sup>1</sup>

Nasıl ki hayatın diğer bölümlerinde teknoloji son hızıyla kendisine yer buluyorsa vergilendirme ile ilgili işlemlerde de gelecekte tam anlamıyla elektronik ortamdan yararlanmak ve tüm işlemleri bu şekilde gerçekleştirmek mümkün olacaktır. Elbette e-devlet<sup>2</sup> proje süreci içinde olaya sıcak bakanlar kadar karşı çıkanlar da olacaktır.

Bu çalışmamızda olay teknolojik gelişmelerin hukukumuzda yansıtılması boyutunda kanuni düzenlemelerin/değişikliklerin yapılmasında ortaya çıkan zaafiyetler ve hu-

kukun bütünlüğü penceresinden ele alınacaktır. Bu nedenle çalışmamız, elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler ile ayrı birer idari işlem olarak ortaya çıkan hususların muhatabına tebliği ve bu konuda Kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkilerin hukuki zemini, bu konuda yapılan düzenlemelerin diğer düzenlemeler ile etkileşimi konusu ile sınırlı tutulmuştur.

Buna karşın, başta vergilendirme esasları ile ilgili tarh ve tebliğ olmak üzere vergi cezaları gibi bazı konulara ve temel kavram ve tanımlara sık sık geçişler yapılmak durumunda kalınmıştır. Bu durum, çalışmaya dağınık bir görünüm verse de konu aldığımız düzenlemelerin gerek dağınıklığı ve gerekse diğer düzenlemeler ile etkileşimini ortaya koyma açısından geçişlerin zorunlu olarak yapıldığını okuyucuya hatırlatmakta yarar görmekteyiz. Zaten çalışmanın başlığında bu nedenle "karmaşa" ve "çelişki" kavramları kullanılmıştır.

Vergi Usul Kanunu, kurallaştırdığı konuların niteliği ve doğası gereği, buyurucu, kısıtlayıcı ve sıklıkla düzenli olup, görüşümüze göre bu gün yaşadığımız karmaşa ve çelişkiler esasen Kanun'un temel esaslarının "bilindiği" varsayımı ile söylenmemesi ve tekrarlanmaması nedeniyle arka planda kalmasından ve zamanla göz ardı edilmeye başlamasından da kaynaklanmaktadır.

Zorunlu olarak yapılan bu açıklamadan sonra sözünü ettiğimiz temel esaslardan olan "tebliğ" ile konuyu irdelemeye başlarsak: Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tanımına göre "tebliğ", vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.<sup>3</sup>

Basit ve açık bir düzenleme içeren bu ta-

nımı analiz ettiğimizde Kanuna uygun bir tebliğ işleminden söz edebilmek için şu unsurların birlikte var olması gerek ve şart olmaktadır:

- İlk olarak tebliğ edilecek hususun, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden bir konuya ilişkin olması gerekmektedir.
- İkinci olarak tebliğ, yetkili bir makamca yapılıyor olmalıdır.
- Üçüncü olarak tebliğ, yazılı olarak yapılmak durumundadır.
- Son olarak tebliğe muhatap alınacak gerçek veya tüzel kişi, tebliğe konu vergilendirmeye ilişkin ve hüküm doğuran işlem ile ilgili mükellef veya ceza sorumlusu olmalıdır.

Öncelikle tanımda yer alan ve tebliğ edilecek hususun, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden bir konuya ilişkin olması gerekliliği yolundaki unsur ile idare hukuku öğretisinde "idari işlem" teorisi ve bir işlemin idari işlem olarak kabul edilebilmesi için "nihai" ve "icrai" niteliği olması gerekliliği hususlarının birebir örtüştüğüne dikkat çekmekte yarar bulunmaktadır.

Vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari işlem (tarh)<sup>4</sup> tebliğ edilmedikçe ödenmesi gereken aşamaya (tahakkuk)<sup>5</sup> gelmemekte dolayısıyla ödeme ile ilgili işlemler de (tahsil)<sup>6</sup> yapılamamaktadır. Bu durumda vergilendirmenin temeli olan idari işlem olan tarhiyatın kural olarak tüm çeşitlerinde tahakkuk aşamasına geçilmesi için tebliğ gerekli olmaktadır.

Tarhiyat konusunda ayrıntıya girilmeyecek olmakla birlikte, vergi hukukumuzda kural olarak beyan sisteminin geçerli olduğunu bu sistemde beyana dayalı tarhiyatın "vergi beyannamesi" üzerinden yapıldığını, beyan edilen vergilerin "tahakkuk fişi"<sup>7</sup> ile tarh ve tahakkuk ettirildiğini özel olarak belirtmekte yarar bulunmaktadır.

Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi düzenlenmekte ve bunun bir nüshası mükellefe ya da beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilmesi ile vergi tahakkuk etmiş olmakta, tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçmektedir.

Tahakkuk fişinde; mükellefin adı (unvanı) ve adresi; fişin düzenleme tarihi ve sıra numarası; beyannamesinin tarihi; verginin türü, dönemi, matrahı, hesabı, miktarı ile vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme<sup>8</sup> ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi yer almak zorundadır.<sup>9</sup>

Vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine tevdi eden kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini almaması, beyanname yazılı matrah üzerinden tarhi gereken verginin tahakkukuna engel olmaz. Bu takdirde tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası posta ile mükellefe gönderilir.<sup>10</sup>

Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde de tahakkuk fişi kesilir. Bu takdirde, tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası, kapalı bir zarf içinde, mükellefin beyanname gösterdiği adrese gönderilir ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret olunur.<sup>11</sup>

Nitelikleri itibarıyla tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine aldığından<sup>12</sup> tebliğin de tahsilatın içinde olduğu kabul edilmek durumundadır.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalar ortaya koymaktadır ki beyana dayanan tarhiyatta, tahakkuk fişinin tebliği gerekli olmamaktadır.<sup>13</sup> Zaten sistem "beyan" üzerine kurulduğundan tebliğin bir şart olarak aranmıyor olması kendi içinde de tutarlı olup kural olarak sadece bu yönüyle bir hukuka aykırılıktan söz etmek mümkün değildir. Esasen Kanun zaten bu yüzden kural olarak mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarını öngörmüştür.<sup>14</sup> Söz konusu kuralın başlıca istisnala-

rını vergilendirme hataları<sup>15</sup>, ihtirazı kayıtlı beyan<sup>16</sup> ve uzlaşma sonucu verilen tahakkuklarda tahakkuk fişinde yer alan gecikme faizleri<sup>17</sup> oluşturmaktadır.

Mükellefin beyanda bulunmaması veya beyanınin gerçekliğinin sonradan denetimi ile ortaya çıkan ikmalen<sup>18</sup> ve re'sen<sup>19</sup> tarh edilen vergiler ise "ihbarname" ile ilgililere tebliğ olunmaktadır.<sup>20</sup> Uygulamada en çok karşılaşılan bu tarihyatlarda verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesinde dava açma süresi, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren başlamaktadır.

Güncel uygulamada vergi ve cezalar için tek ihbarname kullanılmakta ise de Kanun vergi ve ceza ihbarnamelerini iki ayrı madde hükmü olarak düzenlenmiştir. Vergi ihbarnamesinde; ihbarnamenin sıra numarası ve düzenleme tarihi, mükellefin adı (unvanı) ve adresi, vergilendirme dönemi; verginin türü, matrahı, hesabı ve miktarı, kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını gerektiren nedenler ile vergi mahkemesinde dava açma süresi ve şekli belirtilmiş olmalı; ayrıca takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenmiş olmalıdır.<sup>21</sup>

Ceza ihbarnamesi ile ilgili düzenlemede yukarıdaki içerikten farklı olarak olayın izahının Kanun'un madde ve fıkra numaraları gösterilmek ve mevcut deliller bildirmek suretiyle yapılması, varsa tekerrür ve içtima durumunun belirtilmesi ve cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanması gerekmektedir.<sup>22</sup>

Yukarıda ana hatlarıyla anlattığımız sistem, yargı kararları ile de şekillenerek uzun yıllardır uygulanmaktadır. Ancak karmaşa ya da çelişkiler, başlığı "Vergi Beyannamesinin Posta ile Gönderilmesi" olan kanun maddesinin "Vergi Beyannamesinin Postayla veya Elektronik Ortamda Gönderilmesi" şeklinde değiştirilmesi suretiyle beyannamenin

elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişinin elektronik ortamda düzenleneceği, mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletileceği, bu iletinin tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçeceği hükmünün getirilmesi ve bu konuyla ilgili usul ve esasların tespitini yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi ile başlamıştır.<sup>23</sup>

Eğer vergilendirmeyi tarh - tebliğ - tahakkuk - tahsil olarak dört aşamalı zeminde ele alırsak ikinci aşamada yer alan tebliğ, vergilendirmenin mükellef hukukuna dâhil olduğu aşama olarak kabul edilebilir. Olayın önemi mükelleflerin hukuki korumaya ancak bu aşamada ihtiyaç duymaya başlamaları ve zaten kendilerine tanınan hakları da bu aşamada kullanabiliyor olmalarından kaynaklanmaktadır.

Dolayısıyla kanunda başlı başına tanımı mevcut tebliğ işleminin tanımında, bu işlemde muhatap olarak mükellef veya ceza sorumlusu<sup>24</sup> gösterilirken, tanım değişmediği halde ayrı bir madde hükmüne "elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişi" kavramı dâhil edilerek karmaşa ilk çelişkiyle birlikte ortaya çıkmaya başlamaktadır. Bu noktadan itibaren mükellef açısından hukuki korumanın sağlanıp sağlanamayacağı ve mükellef haklarının en üst seviyede temin edilip edilemeyeceği anlamında tereddütler de oluşmaya başlamaktadır.

Özellikle yukarıda belirttiğimiz düzenlemeler ışığında beyana dayanan tarihyatta tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ edilmesinin bir şart olarak aranmamasına, posta ile gönderilen beyannamelerde dahi tahakkuk fişinin "mükellefin beyannamede gösterdiği adrese" posta ile gönderilmesine karşın elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişinin yine elektronik ortamda mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletileceği düzenlemesinin yapılmış olması tereddütleri daha da artırmaktadır.

Belki yapılan düzenleme, tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshasının aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçeceği<sup>25</sup> düzenlemesinde olduğu gibi "Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir. Elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer." şeklinde olsa idi bir nebze de olsa tereddütleri önleyebilecekti.

Oysa düzenlemenin bu şekilde yapılmaması, elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişinin mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletileceği düzenlemesinin aslında tahakkuk fişinden daha çok devamında oluşabilecek diğer işlemlerin tebliğine ilişkin bir alt yapı hazırlığı olarak algılanabilir

Kanunun cezalar ile ilgili kısmında yer alan "Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usûlsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde 1/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2 oranında uygulanır." şeklinde düzenlenen<sup>26</sup> özel usulsüzlük cezası hükmü bu görüşümüzü desteklemektedir.

Nitekim tebliğ işlemi ile hiçbir ilgisi bulunmayan ve Kanun'un Maliye Bakanlığı'na verilen yetkileri düzenlediği mük. 257. maddesinde yer alan "Bu Kanun'un 149 maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildi-

rim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye" şeklindeki yetki hükmü de bu amaca yönelik bir düzenleme olarak belirginleşmektedir.<sup>27</sup>

Söz konusu düzenlemenin hemen devamında "Birinci fıkranın (4) numaralı bendi uyarınca Maliye Bakanlığının beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususunda izin vermesi veya zorunluluk getirmesi halinde, (mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla) elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur." hükmü de<sup>28</sup> getirilmek suretiyle sözünü ettiğimiz hukuki alt yapı tamamlanmış olmaktadır.

Başlangıçta da belirttiğimiz üzere Kanunda yer alan tanımda tebliğ işleminin üçüncü unsuru olarak tebliğin yazılı olarak yapılması şartı bulunmaktadır. Bu durumda elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği yönündeki madde hükmü diğer hüküm ile çelişmektedir.

Kanun'da yer alan ve hiçbir değişikliğe uğramamış "Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzelkişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir." hükmü var oldukça üstelik tebliğin daire veya komisyonda yapılmasının dahi ancak ilgilinin kabulüne bağlı olması<sup>29</sup> karşısında bu çelişki devam edecektir.

Görüşümüze göre, Kanun'un "Mükellefin Ödevleri" başlıklı ikinci kitabının, "Muhafa-



za ve İbraz Ödevleri” başlıklı altıncı kısımda yer alan ve Maliye Bakanlığı’na aslında belge düzeni ile ilgili (sınırlı) yetki vermesi gereken madde hükmü<sup>30</sup> ya da “Ceza Hükümleri” başlıklı dördüncü kitabının “Vergi Cezaları” başlıklı ikinci kısmının, “Usulsüzlük” başlıklı ikinci bölümünde yer alan ceza hükmü<sup>31</sup>, içeriği ne olursa olsun Kanun’un “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının, “Genel Esaslar” başlıklı birinci kısmının, “Vergi Alacağı’nın Tayini” başlıklı dördüncü bölümünde yer alan tanıma bir istisna getirmemelidir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin anılan madde hükmü daha bu kadar eklentiler yapılmadan önceki halini ele aldığı bir iptal davasında vermiş olduğu karara ilişkin;

“İtiraz konusu kuralın Yasa’da öngörülen belgelere ek olarak idareye belge düzenleme zorunluluğunu getirme yetkisini veren hükmü, davada uygulanmayacak olan diğer hükümlerden ayrılarak ele alındığında Maliye ve Gümrük Bakanlığı’nın bu yetkiyi kullanırken şu hususları gözetmesi anlaşılmaktadır: Vergi Usul Yasası’nı özenle uygulayacak, vergi kayıp ve kaçığını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ek olarak tutulmasını ya da düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin içerik, biçim ve kapsamını belirleyecek, bunlarda değişiklik yapmak, bunlar için onama, koruma ve gözleme zorunluluğunu koyacak ya da kaldıracaktır.

İptali istenen kuralda Vergi Usul Yasası’nın öngördüğü düzenlemeyi değiştirecek biçimde verilmiş, sınırları belirsiz bir yetki yoktur...

Ek belge istemek yetkisi, yükümlülerin ekonomik ve teknik gereklere uymayan ya da normal ve alışılmış sayılmayacak bir sav ile karşılaşmaları için önceden alınmış bir önlem niteliğinde olup vergi yitir ve kaçığını önlemek amacı dışına taşmamaktadır. Belge düzeninin temel amacı da budur. Bu ölçüler ve amacı aşan idari düzenlemeler idari yargı tarafından iptal edilir.

Vergi Usul Yasası’nın yükümlülerin vergilendirmeyle ilgili belirli olgu ve işlemleri belirli belgelere bağlamalarını ve bu belgelerle ispat etmelerini öngörmüş bulunması, yükümlünün beyanına dayalı olan Türk vergi sisteminin zorunlu bir gereğidir. Verginin salınması, yükümlünün beyanına, yükümlünün beyanı, defter kayıtlarına, defter kayıtları ise yasal koşulları içeren belgelere uygun olmalıdır. Öte yandan belgelerin biçimsel koşulları kapsadıkdan başka, gerçek durumu yansıtmaları gerekir.

Bu nedenle Vergi Usul Yasası’nda yükümlülerin vergilendirme ile ilgili olgu ve işlemler için düzenleyecekleri ve isteyecekleri belgeler kapsamlı ve ayrıntılı olarak saptanmış olmasına karşın ayrıca “Mükerrer 257. madde” ile defter ve belge düzeni alanında Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na geniş bir düzenleme yetkisi verilmesinin zorunluktan kaynaklandığı ve belgelerde düzen ve disiplinin bu biçimde etkinleştirilmek istendiği ortadadır. ...” gerekçeleri de Maliye Bakanlığı’na verilen yetkinin belge düzeni ile sınırlı olup vergilendirmenin temel aşamalarına ilişkin Bakanlığa bu yolda yetki verilemeyeceği görüşümüzü desteklemektedir.<sup>32</sup>

Gerek mük. md. 257 ve gerekse mük.md. 355 hükümlerinde lafzın açık olduğu bu nedenle bir sorun olmadığı yönünde olası itirazlar da “vergilendirme-vergi alacağı’nın tayini” ile ilgili bir konunun neden “mükellefin ödevleri-muhafaza ve ibraz ödevleri” ile ilgili kısmında düzenlendiğinin cevabının olmaması nedeniyle hukuki zeminden yoksun olacaktır. Aksine bu düşünce tarzı ile son yıllarda alışlageldiği üzere Kanunun sistematiğine uygun düşmeyen düzenlemeler sonucu vergi kanunlarımızın adeta genel tebliğler haline dönüşmesi gibi bir sakıncası da söz konusu olabilecektir.

Vergi Usul Kanunu’nun tek tek maddeler halinde ele alınmak yerine bir bütün halinde Kitap – Kısım – Bölüm sistematiği içinde şöyle bir incelenmesi durumunda yani bir başka ifade ile ağaçlara değil ormana bakıldığında tespitimizin hiç de abartılı ol-



madığı görülecektir.

Benzeri bir düzenleme zaafiyeti yine tebliğ işleminin tanımının son unsuru olan tebliğe muhatap alınacak gerçek veya tüzel kişinin tebliğe konu vergilendirmeye ilişkin ve hüküm doğuran işlem ile ilgili mükellef veya ceza sorumlusu olması<sup>33</sup> unsurunda yaşanmaktadır.

Tebliğ işleminin tanımında yer verilen muhataplar, "Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar"ın düzenlendiği maddede yer alan "Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler." hükmü<sup>34</sup> ile de uyumlu olup bu madde hükmünde "elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişi" kavramı yer almamaktadır. Bir başka ifade ile aktif dava ehliyeti olmayan "elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişi"ye tebliğ yapılarak çelişki yaratılmaktadır.<sup>35</sup>

Kanun'da "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzelkişi" mükellef, "verginin ödemesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi" vergi sorumlusu olarak tanımlanmış ve "kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir." denilerek konu açıklığa kavuşturulmuştur.<sup>36</sup> Yine Kanun'da ceza sorumlusu ise "vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler" olarak tanımlanmıştır.<sup>37</sup>

Tebliğin tanımında yer almayan "elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişi" kavramı ise Kanunun hiçbir maddesinde tanımlı değildir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere Kanunun ilgisiz bir maddesiyle içi boş bu kavramı doldurma/tanımlama yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiş durumdadır.<sup>38</sup>

Kaldı ki Bakanlığa yetki veren Kanun maddesinde, ne 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na yapılan bir atıf ve ne de bu Kanuna göre faaliyet gösteren meslek mensuplarından<sup>39</sup> bahseden bir hüküm bulunmaktadır. Tam aksine "(mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla) elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur." hükmünde yeni bir kavram olarak "gönderme işini yapacak kişiler"den bahsedilmektedir.<sup>40</sup>

Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetkide "mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla" ifadesi kullanılarak olay biraz hukukileştirilmek istense de görüşümüze göre kaçınılmaz olarak "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz." hükmü ile<sup>41</sup> çelişki yaşanmaktadır. Sadece Kanun'un ilgisiz bir maddesinde yer verildi diye bu tür özel sözleşmelerin "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller"den olduğunu söylemek çok da doğru olmasa gerekir.

Üstelik "Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. ..." <sup>42</sup> ve "Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir." <sup>43</sup> şeklindeki Kanun maddeleri de aynen yerinde durmaktadır.

Bir meslek mensubu, posta yoluyla vergi dairesinden mükellefi adına gelen bir belgeyi vekâleti olmadığı için tebliğ alamazken çelişik ve bir o kadar da ilginç bir şekilde elektronik ortamda verilen beyanname nedeniyle gerek tahakkuk fişi ve gerekse ihbarname kendisine tebliğ edilmiş olmaktadır.<sup>44</sup>

Beyanname ve bildirimlerin elektronik ortamda verilmesi ile ilgili olarak Kanun'un Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkinin kullanımı ile ilgili bir diğer ilginç örnek ise kanuni süresinden sonra verilen, düzeltme olarak verilen veya pişmanlık talebi ile verilen beyannamelerde görülmektedir.

Konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 23.03.2007 tarihinde yapılan "Düzeltilme Beyannamelerinin E-Beyanname Sistemi Aracılığıyla Gönderilmesi" ile ilgili duyuruda;<sup>45</sup>

"05.03.2007 tarihinden itibaren 368 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında elektronik ortamda verilen beyannamelere ilişkin düzeltme beyannamelerin de elektronik ortamda alınacağı;

Daha önce verilen beyanname veya beyannamelerdeki bilgileri kapsayacak ve beyanı artırıcı verilen beyannamelerde bir önce verilen tahakkukun farkı kadar bir tahakkuk fişi düzenleneceği;

Elektronik ortamda gönderilecek düzeltme beyannamelerinin daha önce verilen beyanname ve beyannameleri kapsayacak şekilde mevcut Beyanname Düzenleme Programı (BDP) ile düzenlenip paketlenileceği; paket gönderilip kontrol edildikten sonra onay aşamasında 'ÖZEL' işaretlenip 'DZT' seçilerek 'ÖZEL ONAY' butonuna tıklanarak işlemin tamamlanacağı; gönderilen düzeltme beyannamesi süresinden sonra ise 'DZT' seçeneği yanı sıra Kanunu Süresinden Sonra (KSS) veya Pişmanlık Talepli (PIS) seçeneklerinden birisi seçilerek 'ÖZEL ONAY' butonuna tıklanarak işlem tamamlanacak süresinden sonra olması nedeniyle ihbarnama aşamasına geçileceği belirtilmiştir.

Sonuç itibarıyla; kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine işlem yapılırken söz konusu beyannamenin 'Kanuni süresinden sonra' ya da 'Pişmanlık talepli beyanname' niteliği taşıyıp taşımadığı değerlendirilerek bu iki durumdan birine göre işlem yapılması gerekmektedir." denilmektedir.

Konunun Kanun'un verdiği yetki ile bırakınız tüzük, yönetmelik bir genel tebliğ ile dahi düzenlenmeyip Maliye Bakanlığı duyurusu olarak düzenlenmesi bir yana Kanun'un mükellefe tanıdığı "pişmanlık ve ıslah"<sup>46</sup> hakkının, mükellefin haberi dahi olmadan nasıl kullanılabilirdiği; yine Kanun'da ilgili makamlara kendiliğinden "dilekçe ile haber verme" şartı bulunmasına ve bu talebin elektronik ortamda yapılabilmesine cevaz veren bir düzenleme olmamasına karşın uygulamanın nasıl yapılabildiği bir muam-ma olarak karşımızdadır.

Gerçi Vergi İdaresi son zamanlarda pişmanlık ve ıslah ile ilgili Kanun düzenlemesini de Kanun'dakinden farklı algılamaktadır. Örneğin bir özalgıda yer alan "Aynı Kanunun 371'inci maddesinde ise; pişmanlık müessesesi düzenlenmiş olup pişmanlık esas itibarıyla temelinde vergi ziyayı yatan ve vergi idaresinin bilgisine girmemiş bir olayın kendiliğinden haber verilmesi ve maddede belirtilen şartlara uyulması koşuluyla vergi ziyayı cezası kesilmesini önleyen bir müessesedir." tanımında dikkat edilirse hiçbir surette "dilekçe ile haber verme" kavramına yer verilmemiş, "kendiliğinden haber verme" şeklinde konu geçirilmiştir.<sup>47</sup>

Bakanlığın bir başka yazısında da "...Beyannamelerin elektronik ortamda ve kanuni süresinden sonra verilmesi durumunda mükelleflere bu beyannamenin pişmanlık talebiyle mi yoksa kendiliğinden verilen beyanname mi olarak işleme tabi tutulması hususunda bir seçenek sunulmakta ve onların tercihi-ne bırakılmaktadır. Bu nedenle, mükellefler hangisini tercih etmişler ise İdare'nin buna müdahale etme hakkı olmadığı gibi tercih sahiplerinin de daha sonra diğer müesseseden yararlanmak istiyorum dediklerinde bu taleplerinin değerlendirilmesi; yapılan ve yapılacak işlemler göz önüne alındığında mümkün bulunmamaktadır." denilerek bizzat mükellef tarafından yapılması gereken bir irade beyanının elektronik beyanname adı altında yasal bir dayanak bulunmadan başkalarınınca (aracılarca) yapılıyor olması normal bir uygulama gibi açıklanmıştır.<sup>48</sup>

Pişmanlık ile verilen beyannamelere ilişkin talep ile ilgili yaptığımız açıklamalar, kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere üzerine kesilen cezalar için indirim taleplerinde de geçerlidir. Kanunda yer alan hükümde, cezada indirim için "mükellef veya vergi sorumlusu"nun "ilgili vergi dairesine başvurarak" talepte bulunması gerektiği yer almasına rağmen<sup>49</sup>, elektronik ortamda bu işlem hangi hukuk kuralına dayalı olduğu belli olmayan bir şekilde programdaki bir kutucuğa konulan işaretlerle çözümlenmektedir. Uygulama belki pratiktir; ancak hukuki değildir.

Bir diğer tartışma konusu çelişik düzenlemede, kanuni süresinden sonra verilen beyannameler nedeniyle önceden beri uygulanan cezalar yanında bu kez "Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde 1/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2 oranında uygulanır." şeklindeki Kanun hükmünden hareketle uygulanan özel usulsüzlük cezalarından kaynaklanmaktadır.<sup>50</sup>

Özellikle pişmanlık talebi ile verilen beyannamelerde hem bir kat usulsüzlük cezası ve hem de özel usulsüzlük cezası uygulanması çeşitli tartışmalara yol açmaktadır.<sup>51</sup>

5398 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin yürürlüğe girmesinden önceki dönemde, aynı fiil ile mahiyeti itibarıyla sadece vergi ziyayı ve usulsüzlük cezasının aynı temelde, birlikte işlenmesi söz konusu olmaktadır. Aynı fiil, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı cezalarının kesilmesini gerektirse de bu cezaların bir tanesi şekli mükellefiyete, diğerinin maddi zarara dayalı cezalar olması nedeniyle, içeriği itibarıyla birbirinden farklılık taşıdığından ayrı ayrı cezalar kesilmesi ve bu cezaların birleştirilmemesi şeklindeki uygulama öteden beri mevcut Kanun düzenlemesi yönünde yapılmakta idi.<sup>52</sup>

Bu sistemde aynı temelde suç oluşturacak,

her ikisi de şekli veya her ikisi de maddi zarara dayalı bir ceza yani özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir fiil, usulsüzlük cezası kesilmesi de gerekmediğinden herhangi bir hukuka aykırılık bulunmuyordu.

Oysa 5398 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 21.07.2005 tarihinden sonra, beyannamenin verilmemesi fiili, vergi ziyasına neden olunması fiilini göz ardı ettiğimizde, hem özel usulsüzlük hem de usulsüzlük fiilini oluşturmaktadır. Bu ise "küçük" bir düzenleme farklılığı gibi görünse de vergi ceza hukukunu temelden sarsıcı bir etkisi bulunmaktadır.

Kanun'un mük.355. maddesinin genel kapsamı nedeniyle elektronik ortamda beyanname verilmesi zorunluluğu bulunan beyannamelerin kanuni süresinde verilmemesine ilişkin suç ve cezaya ait düzenlemenin, Kanunun 352. maddesinde yapılması, belki de sorunların bir başka açıdan çözümünü oluşturacak düzenlemeyi daha sağlam bir zemine oturtabilecektir.<sup>53</sup>

Bu noktaya kadar yaptığımız açıklamalar, beyanname ve bildirimlerin elektronik ortamda gönderilmesi çerçevesinde yapılan düzenlemelerin dağınık, gerek önceki düzenlemeler ile ve gerekse kendi içinde çelişik ve karmaşık olduğunu ortaya koymaktadır.

Çalışmanın konusunu oluşturmadığından ele alınmamış olmakla birlikte, ülkemizde bir Elektronik İmza Kanunu<sup>54</sup> bulunduğu ve Maliye Bakanlığı'nın bu gün yaptığı düzenlemelere dayanak aldığı VUK'un mük.257. maddesince Bakanlığa verilen yetkinin bu Kanun henüz çıkmadan önce verildiği göz ardı edilmemelidir.<sup>55</sup>

Elektronik ortamda yaratılan belgelere hukuki geçerlik kazandırmak tüm hukuk sisteminin sorunu olup bu husus, yasama organının yetkisi altındadır. Verginin yasallığı ilkesi de bunu gerekli kılmaktadır. Esasen yasallık ilkesi, maddi vergi yükümü yanında, şekli yükümlülükleri de kapsar. Anayasa

Mahkemesi, 257/1 ile Maliye Bakanlığı'na ek belge düzenleme yetkisi verilmesini, Anayasa'ya aykırı görmemişse de<sup>56</sup>, karşı oy sahipleri<sup>57</sup>, yasadaki düzenlenmemiş bir belgenin düzenlenmesi zorunluluğu getirilmesi konusunda Bakanlığın yetkili kılınmasını Anayasa'ya aykırı bulmuştur. Bu nedenle elektronik ortamda verilecek beyanname ve bildirimlerden başlayarak elektronik imza ile güvence altına alınması gerekli olan elektronik ortamda düzenlenen fatura vb. belgeler ile aynı ortamda defter/kayıt tutulması konuları Maliye Bakanlığı'na yetki verilmek suretiyle değil, vergi yasalarında düzenlenmesi gereken konulardır.<sup>58</sup>

Elektronik İmza Kanunu'ndan çok önce çıkan 9132 sayılı Bilgi Edinme Kanunu ve yine Elektronik İmza Kanunu'nun yürürlüğe gireceği tarihten bir gün sonra çıkartılan Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik<sup>59</sup> md. 10'da, "Gerçek ve tüzel kişiler tarafından 5070 sayılı EİK gereğince, elektronik imza kullanılarak yapılan başvurularda, T.C. kimlik numarası aranmaz." hükmüne yer verilerek, e-imza kavramının ciddiyetinin kavrandığı görülmekle birlikte, bunlardan çok sonra çıkartılan Vergi Usul Kanunu'nun 340, 346 ve 347 Sıra No.lu Genel Tebliğleri'nde e-beyan ve e-bildirimlerin geçerliliği için, e-imza şartına yer verilmiş oluşunun önemli bir eksiklik olduğu açıktır. Bu konuda bir ilerleme sağlanması için her şeyden önce vergi idaresinin de bu eksikliği tespit ve kabul etmesi gerekmektedir.

Ayrıca, hukukla değil teknoloji ile yarışıldığının bilincine varılarak kötü niyetli kişilerin bilgisayar şifrelerine ve diğer giriş kodlarına ulaşabildikleri göz önüne alındığında, tüm bu işlemlerin hukuki geçerliliğinin zaten e-imza ile imzalanma şartına bağlanması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>60</sup>

Bu düzenlemelerin yapılması sırasında konu sadece elektronik ortamda beyanname ve bildirim verilmesi ile sınırlı tutulmamalı ve aynı zaman e-dilekçe, başvuru gibi beyanname ve bildirimler için gerekli

diğer bağlantılı konularda düzenlenmeli ve 3568 sayılı Kanun ile yetkilendirilmiş meslek mensupları mevcut iken tanımlanmayan aracı kişi/kurum gibi kavramlar kullanılmaktan kaçınılmalı, sınırsız olduğu yönünde tartışmalara yol açacak yetki devirlerinden kaçınılmalıdır.<sup>61</sup>

Her ne kadar Maliye Bakanlığı, genel tebliğ (ve hatta sirküler) gibi daha alt normatif düzenlemeleri tercih ediyorsa da, son olarak 340 seri no.lu VUK Genel Tebliğ ile yapılan elektronik ortamda beyanname gönderme ile ilgili "Talep Formu ve Taahhütname" düzenlemelerinin iptali örneğinden hareketle birden çok tebliğ yerine (kuralları Kanun'da yer almak kaydıyla) tek bir yönetmelik ile düzenleme yapmak da bir çözüm olarak görünmektedir.<sup>62</sup>

Önümüzdeki günlerde mevzuatı bilgisayar programlarına uydurmaya çalışmak yerine programları mevzuata uydurmaya çalışmak, yapılan düzenlemelerde programcılardan çok vergici ve hukukçu görüşlerini esas almak; elektronik ortamda beyanname verme adı altında vergi ceza hukukunun temel ilkelerinin alt üst olması gibi konularda hata yapılmasının da önüne geçilmesini sağlayabilecektir.

### Kaynakça

- 1- Bkz. 340 Seri No.lu V.U.K.Genel Tebliği (RG: 30.09.2004-25599)
- 2- E-devlet kavramı ile ilgili ayrıntılı tanım ve açıklamalar için Bkz. Uğur BÜYÜKBALKAN, "E-Devlet", Mali Çözüm, Sayı. 55, Nisan-Mayıs-Haziran 2001
- 3- 213 sayılı V.U.K.md.21
- 4- 213 sayılı V.U.K.md.20
- 5- 213 sayılı V.U.K.md.22
- 6- 213 sayılı V.U.K.md.23
- 7- 213 sayılı V.U.K.md.25
- 8- Düzeltme ile ilgili hükümler için Bkz. 213 sayılı V.U.K.md.116 vd.
- 9- 213 sayılı V.U.K.md.26
- 10 - 213 sayılı V.U.K.md.27
- 11- 213 sayılı V.U.K.md.28
- 12- 213 sayılı V.U.K.md.24
- 13- Burhan GEZGİN, Vergi Dünyası'nda (2005 Haziran, Sayı : 286) yayımlanan "Beyannamenin Elektronik Ortamda Verilmemesi Halinde Ceza Uygulaması" çalışma-

sında "...Vergi Usul Kanununun 28 ve mükerrer 257. maddelerinde yer alan söz konusu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden de anlaşılacağı üzere, beyannameler gerek elektronik ortamda mükellef tarafından doğrudan, gerekse yetki verilmiş araçlar kanalıyla gönderilsin, her iki halde de mükellef tarafından verilmiş addolunacağı ve mükellefin kendi beyanı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Sonuç olarak; elektronik ortamda gönderilen beyanname ile kâğıt ortamında gönderilen beyanname arasında hukuki sonuçları itibarıyla hiçbir fark bulunmamaktadır." görüşünü dile getirmektedir. Ancak bu çalışmada, kâğıt ortamında verilen beyanname için tebliğ gerekli olmayan tahakkuk fişinin, elektronik ortamda beyanname verilmesi durumunda niçin tebliğ edildiği yönünde bir irdeleme yapılmamıştır.

14- 213 sayılı V.U.K.md.378.

15- Vergi hataları ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için Bkz. "2686 ve 2577 Sayılı Yasalar Açısından Düzeltme Talebinin Reddi ve Dava Konusu Edilmesi", Yalçın KÖKEY, Vergi Dünyası (Aralık 1982 Sayı 16); "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltme ve Şikâyet Yolu", Hasan HACIGÜL - Dr. Veli KARATAŞ (Vergi Dünyası, Kasım 2007, Sayı 315)

16- İlgili olarak Bkz. "Kaydı İhtirazı İle Beyan", Mehmet ÖZBUDAK, Vergi Dünyası (Aralık 1995, Sayı 172)

17- Tahakkuk fişine karşı dava açılabilir istisnai durumlar için Bkz. "Vergi Hukukunda Tahakkuk Fişi Dava Konusu Yapılabilir ve Mükellefe Tebliğ Edilebilir." Dr. Mustafa ALPASLAN, Doç. Dr. Mustafa SAKAL (Vergi Dünyası, Mayıs 2008 Sayı 321) ve ayrıca Bkz. "Uzlaşma Sonuçları Kesin midir?", Harun KAYNAK (Vergi Dünyası, Eylül 2007, Sayı 313)

18- 213 sayılı V.U.K. md.29 hükmünde yer alan ikmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

19- 213 sayılı V.U.K. md.30 hükmünde yer alan re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edileceği haller aynı madde hükmünde belirtilmektedir.

20- 213 sayılı V.U.K.md.34

21- 213 sayılı V.U.K.md.35

22- 213 sayılı V.U.K.md.366

23- 213 sayılı V.U.K.md.28 (5228 sayılı Kanun ile başlığı değiştirilmiş madde hükmüne iki fıkra eklenmiştir.)

24- 213 sayılı V.U.K.md.21

25- 213 sayılı V.U.K.md.25

26- 213 sayılı V.U.K.mük.md.355 (5398 sayılı Kanunun 23.md. ile eklenen fıkra)

27- Meltem SAĞLAM tarafından Vergi Dünyası'nda (Temmuz 2006 Sayı: 299) yayımlanan "Elektronik Ortamda Verilmesi Gereken Beyannamelerin Verilmemesi Halinde Uygulanacak İdari Cezalar" başlıklı çalışmada yer alan, "213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 257'nci maddesine 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5228 sayılı Kanunla eklenen hükümlerle Maliye Bakanlığı'na, ... yetki verilmiş, ancak bu yetkinin kanuni süresinden sonra verilecek beyannameleri kapsamadığı düşüncesi ve bu beyannameler üzerine düzenlenecek tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamelerin de elektronik ortamda tebliğine ilişkin yetki alınması zorunluluğu nedeniyle 5398 sayılı Kanunun 23'üncü maddesiyle Maliye Bakanlığı'nın yetkilerine, 'kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usûl ve esasları belirleme' yapma yetkisi de ilave edilmiştir." açıklamaları görüşümüzü desteklemektedir.

28- 213 sayılı V.U.K.mük.md.257

29- 213 sayılı V.U.K.md.93

30- 213 sayılı V.U.K.mük.md.257

31- 213 sayılı V.U.K.mük.md.355

32- 213 sayılı V.U.K. mük.257. maddesinin Anayasa'ya aykırılığı görüşüyle Danıştay 4.Daire tarafından konu Anayasa Mahkemesi'ne götürülmüş ve Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991 tarih E:1990/29 K:1991/37 sayılı kararıyla konuyu karara bağlamıştır. Ancak o tarihte Anayasa Mahkemesi, incelemeyi sadece ek belge düzenleme konusu ile sınırlı tutmuş, madde hükmünün tamamı davada ele alınmamıştır.

33- 213 sayılı V.U.K.md.21

34- 213 sayılı V.U.K.md.377

35- Bekir BAYKARA, Vergi Dünyası'nda (2005 Kasım Sayı: 291) yayımlanan "Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler" başlıklı çalışmasında, "...tebliğ esas itibarıyla, tebligatın konusunu oluşturan hukuki işleme karşı yasal yollara başvurabilecek kişilere yapılması gerekir. Bunlar, mükellef ve kendisine ceza kesilenler ile bunlar adına dava açma yetki ve görevi bulunan umumi vekil ile kanuni temsilcilerdir..." açıklamasını getirmektedir.

36- 213 sayılı V.U.K.md.8

37- 213 sayılı V.U.K.md.331

38- 213 sayılı V.U.K.mük.md.257

39- 3568 sayılı Kanun md.1

40- 213 sayılı V.U.K.mük.md.257

41- 213 sayılı V.U.K.Md.8

42- 213 sayılı V.U.K.md.94

43- 213 sayılı V.U.K.md.10

44- Konu hakkında ayrıntılar ve yargı kararları için Bkz.



"Şirketin Beyannamelerini İmzalayan Serbest Muhasebeciyi Şirketin Çalışanı, Temsilcisi veya Memuru Olarak Kabul Etmem Mümkün Olmadığından Serbest Muhasebeciye Yapılan Tebligat Geçersizdir.", Akın Gencer ŞENTÜRK, İzmir SMMM Odası Dayanışma Dergisi (Ağustos 2008, Sayı 103)

45- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.03.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01/01/VUK-341-2008-MUK-15 -6960 sayılı yazısından alınmıştır.

46- 213 sayılı V.U.K.md.371

47- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü'nün 12.05.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02.VUK-07-71/3281 sayılı yazısı.

48- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 04.09.2007 tarih ve 77004 sayılı yazısı.

49- 213 sayılı V.U.K. md.376

50- 213 sayılı V.U.K.mük.md.355 (5398 sayılı Kanunun 23.md. ile eklenen fıkra)

51- Tartışmalar için Bkz. "Elektronik Ortamda Verilmesi Zorunlu Beyannamelerde Ceza Uygulaması", Seyit ÇİÇEK, Vergi Dünyası (Mayıs 2006 Sayı 297) ve "Beyannamenin Elektronik Ortamda Verilmemesi Halinde Ceza Uygulaması", Burhan GEZGİN, Vergi Dünyası (Haziran 2005 Sayı 286)

52- 213 sayılı V.U.K.md.336

53- Karşı görüşler için Bkz. "Elektronik Ortamda Verilmesi Gereken Beyannamelerin Verilmemesi Halinde Uygulanacak İdari Cezalar", Meltem SAĞLAM, Vergi Dünyası (Temmuz 2006 Sayı 299)

54- 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu (RG:23.01.2004-25355)

55- Ayrıntılar için Bkz. "5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu (Uygulaması ve Hukuki Sonuçları)", Yrd. Doç. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Vergi Dünyası (Ekim 2005 Sayı 290) ve ayrıca Bkz. "5070 Sayılı Kanunla Yürürlüğe Giren Elektronik İmza Uygulaması", Selman KOÇ-Neslihan KOÇ, Vergi Dünyası (Ekim 2004 Sayı 278)

56- Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991 tarih E:1990/29 K:1991/37 sayılı karar.

57- Anayasa Mahkemesi'nin iptal istemini red kararında, Yekta Güngör ÖZDEN, Servet TÜZÜN, Selçuk TÜZÜN ile Yalçın ACARGÜN' ün karşı oyu bulunmaktadır.

58- Danıştay 4.Daire'nin 356 seri no.lu VUK GT. ile ilgili, 20.12.2006 tarih ve E:2006/2237 K:2006/3102 sayılı iptal kararında yer alan "Mükerrer 257 nci maddede verilen yetkinin kapsamının maddede sayılmış olan konularla sınırlı olduğu, açıkça yetki verilmemiş bir konuda İdarenin düzenleme yetkisi bulunduğundan söz edilemeyeceği, ayrıca yasadaki düzenlenmiş olan bir konuda idari düzenleyici işlemle yasadaki düzenlemeye ters düşen farklı bir uygulama getirilemeyeceği bunun verginin kanuniliği ilkesi ile de bağdaşmayacağı açıktır...Diğer yandan, serbest meslek makbuzunun düzenleniş ve şekli konusunda yasal düzenlemeler arasında yer almayan ve Kanunda belirtildiğinin aksine serbest meslek makbuzunun icra memuru tarafından imzalanması ve buna uyulmaması halinde usulsüzlük cezası

yaptırımının öngörülmesi yasa ile idareye tanınan yetkinin aşılması anlamına geldiğinden 356 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin dava konusu bölümünün, makbuzun avukatta kalan nüshasına da icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülerek, ödemeyi yapan memur tarafından (sicil numarası da yazılarak) imzalanacaktır, yukarıda belirtilen şekilde yetkili memura imzalatılmadığı tespit edilen her bir serbest meslek makbuzu için ayrı ayrı Vergi Usul Kanununun 352-11/7 maddesine göre söz konusu avukat adına usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin kısmında yasaya uyarlık görülmemiştir." gerekçesi aslında konuya yeterince ışık tutmaktadır.

59- 09.10.2003 tarih ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'na dayanılarak çıkartılan yönetmelik 27.04.2004 tarih ve 25445 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

60- Ayrıntılar için Bkz. "E-İmza ve E-Belge: Kağıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-II", Billur YALTI SOYDAN, Vergi Sorunları (Mayıs 2001) ve "Elektronik İmza Kanunu, İlgili Düzenlemeler ve Bunların Vergi Hukuku Alanındaki Yansımaları", Doç.Dr. Elif SONSUZÖĞLU, Yaklaşım (Kasım 2005 Sayı: 155)

61- İdarenin takdir yetkisini kullanmada aşırıya kaçtığı yolunda uygulamada her kesimden yakınmalar gelmektedir. Benzeri yakınmalar, ASMMMO tarafından 2007/ Aralık ayında düzenlenen "Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları" seminerinde; YMM Şefik ÇAKMAK tarafından, yasalarda yer almadığı halde yasa hükmü yerine geçen uygulamalar yapıldığından bahisle "Kendimiz bazı kavramlar yaratıp sonra bu kavramlara esir oluyoruz." ve "Hukuk, vergicilerin despotizmi değildir." şeklinde, yakın zamanlar kaybettiğimiz değerli üstadımız YMM Bünyamin ÖZTÜRK tarafından ise, dünyada iş yapma biçimlerinin değiştiği ve bu değişimin hukukçuların katılımı ile tartışılması gerektiği şeklinde ifade edilmiştir. Ayrıntılar için Bkz. Ankara SMMM Odası 2007/ Kasım-Aralık ayı Bülten, Sayı :175

62- Elektronik ortamda gönderilmesi zorunluluğu getirilen beyannamelerin gönderilmesi aşamasında aracılık yetkisi almak isteyen meslek mensuplarının bağlı oldukları vergi dairelerine taahhütname verme zorunluluğu getiren 346 seri no.lu VUK GT.nin ilgili bölümleri Danıştay 7.Daire'nin 13.11.2007 tarih ve E:2005/1204, K:2007/4633 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. İptal edilen taahhütnamede diğer bir çok garip madde yanında; "3... halinde ortaya çıkacak vergi ziyai ve buna bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu olacağımı", "4..Mesleki kural-lara uyacağımı", "5.Elektronik ortamda yapılan işlemlerin tespit ve tevsikinde ilgili vergi dairesi ve Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Merkezi kayıtlarının esas alınacağını" gibi gereksiz maddeler de bulunmaktadır. Bakanlık Danıştay iptal kararı üzerine 386 seri no.lu VUK GT.ni yayımlamıştır.

## ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERDE PAYLARIN DEVRİ VE VERGİ BORÇLARINDA ANONİM VE LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ SORUMLULUKLARI KONUSUNDAKİ TARTIŞMALAR: PAY DEFTERİNİN ROLÜ NEDİR?

> **Eda KAYA** / Denetçi

### I- ANONİM ŞİRKETLERDE PAYLARIN DEVRİ

Anonim şirketlerde aslen pay sahibi olmanın ilk yolu şirketin ani veya tedrici şekilde kuruluşu sırasında şirkette pay sahibi olunmaktadır. Öte yandan, aslen pay sahibi olmanın ikinci yolu ise sermaye artışları sırasında çıkartılan yeni sermayeden pay almak şeklinde de olabilir. Ayrıca anonim şirketlerde devren pay sahibi olmak biçiminde de pay elde edilmiş olabilir. Buna göre payını devreden ile devralan arasında yapılacak bir devir sözleşmesi ile pay devrinin oluşması mümkündür. Ancak yönetim kurulunun bu pay devrine onay verip vermeyeceği hakkında bir hüküm ana sözleşmeye konulabilir. Pay devri yönetim kurulu kararı ile ve devrin pay defterine yazılması ile hüküm ifade eder(1).

Pay senede bağlanmış ise bu senetler, kıymetli evrak hükmünde olduğundan senedin devri ile pay sahipliğinin de devri gerçekleşmiş ve pay sahibi, senedi devir alan olmuştur. Ancak burada pay senetlerinin cinsinden kaynaklanan iki olasılık bulunmaktadır. Pay senetlerinin nama veya hamiline yazılı olmasından dolayı iki durum mevcuttur.

Nama yazılı pay senetlerinin devrinde TTK'nın nama yazılı pay senetlerinin devri esaslarını getiren 566-569 md. hükümleri uygulanır.

Nama yazılı pay senetleri, ana sözleşmede aksine hüküm olmadığı takdirde serbestçe devir olunabilir. Ancak ana sözleşmeye yönetim kurulunun devir için onay verip vermeyeceği hakkında bir hüküm konulabilir. Ayrıca, nama yazılı pay senetlerinin dev-

rinin şirkete karşı hüküm ifade edebilmesi için yönetim kurulunun kararı olması ve bu devrin pay defterine işlenmiş olması gerekmektedir.

TTK'nin kıymetli evraka ait genel hükümleri devir için "Yazılı Devir Beyanı" öngördüğü halde, özel hükümler arasında nama yazılı pay senetleri için yazılı devir beyanı yerine ciroyu yeterli görmüştür(2).

Öte yandan, hamiline yazılı pay senetlerinin devrinde, TTK'nin 570-581 md. hükümleri uygulanmaktadır. Hamiline yazılı pay senetlerinin devri, şirket ve üçüncü şahıslar hakkında, ancak teslim ile hüküm ifade etmektedir. Ancak burada da ana sözleşmeye yönetim kurulunun devir için onay verip vermeyeceği hakkında bir hüküm konulabilir. Sermaye Piyasası Yasası hükümleri çerçevesinde çıkarılan ve kıymetli evraka bağlanan hamiline yazılı pay senetlerinin devri ise kendi mevzuatı çerçevesinde olmaktadır.

Anonim şirketlerde ortakların amme borcundan sorumluluğu normalde ortağın yönetim kurulu üyesi olup olmamasına göre farklılık arz etmektedir. Buna göre, ortağın şirket tüzel kişiliğinin borcundan dolayı sorumluluğu şirket sermayesi içindeki payı kadardır. Öte yandan, ortağı aynı zamanda şirkette yönetim kurulu üyeliğinin bulunması halinde ise sorumluluğu biraz daha ağırlaşmaktadır. 6183 sayılı AATUHK'nin mük. 35. maddesine göre, limited şirketlerin amme borçları dolayısıyla sorumlulukları madde hükmünde belirlenmiştir. Buna göre, 6183 sayılı Kanun'un 4369 sayılı Kanun'la değişik mük. 35. maddesi hükmünde göre, limited şirket ortakları şirketin tahsili olanağı bulunmayan kamu alacaklarından doğru-



dan sorumludurlar. Ayrıca yine 6183 sayılı Kanun'un 35. md. hükmüne göre limited şirket ortakları hakkında takibat yapılabilmesi için 6183 sayılı Kanun'un 54 ve izleyen maddelerine göre şirket hakkında yapılan koşturma işlemleri neticesinde kamu alacağının şirketten tahsil olanağının bulunmaması gerekmektedir.

Gerek anonim şirketlerde ve gerekse limited şirketlerde ödenmeyen vergi borçlarından dolayı veya SSK borçlarından dolayı şirketin kanuni temsilcileri 6183 sayılı Kanun'un mük. 35. md. göre sorumludurlar. Bu nedenle, anonim şirkette yönetim kurulu üyeleri ve limited şirkette ise müdürler kanuni temsilci olarak amme borçlarının ödenmesi ile ilgili sorumlulukları mevcuttur(3).

## II- LİMİTED ŞİRKETLERDE PAYLARIN DEVRİ

Yasal düzenleme gereği limited şirket pay devirlerinin TTK md. 519 hükümleri uyarınca bu defter tutulmalı ve tasdiki mecburi olan defterler olup bir kez tasdik ettirilerek bitesiye kadar kullanılabilir defterlerdir.

Limited şirketlerde paylar hakkında bir pay defteri tutulması gereklidir. Bu defterde ortakların isim ve soyadları ve pay miktarları gösterilmelidir. Ayrıca pay miktarlarından gerçekleştirilen ödemeler ile payların devir ve intikali ile ilgili konularda varsa diğer değişikliklerde bu defterde mutlak surette gösterilmelidir.

Her takvim yılı başında ticaret sicil memuruna, ortakların ad ve soyadlarını, her ortağın koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarını ve buna mahsuben ödediği kısmı gösterir ve müdürler tarafından imzalanmış bir liste verilir. Son listenin tevdi tarihinden itibaren herhangi bir değişiklik olmamışsa liste verilmaz. Yalnız bir değişiklik olmadığı dilekçe ile bildirilir.

Pay defterinin ve listelerin kusurlu ve noksan tutulması veya verilen malumatın yanlış olması yüzünden husule gelecek zarardan, müdürler şahsen ve müteselsilen mesul-

dürler.

Limited şirketlerde payların intikali konusu devir veya miras, karı-koca mallarının idaresi şeklinde iki bölümde değerlendirilmektedir(4).

Bir payın devri limited şirket hakkında ancak şirkete yazılı bildirilmek ve pay defterine işlettirilmek koşulları ile ancak hüküm ifade etmektedir. Limited şirket pay devri konusunun pay defterine yazılabilmesi için ortaklardan en az 3/4'ünün işbu pay devrine izin vermesi ve bunların esas sermayesinin en az 3/4'üne sahip olmaları zorunludur. Öte yandan, ortağın koymayı taahhüt ettiği sermaye, ayın olduğu takdirde bu payın şirketin kuruluşunu takip eden üç sene içerisinde bir başka gerçek veya tüzel kişiye devri olanaksızdır. Limited şirket ana sözleşmesi payların devrini yasaklayıcı veya yukarıda belirtilen koşullardan daha da ağır koşullar getireceği hükümler içerebilir.

Limited şirket payının devri veya devir taahhüdü konularındaki sözleşmeler yazılı olarak yapılabilir ve imzası noterce tasdik ettirilmiş olmadıkça ilgililer arasında dahi hüküm ifade etmeyebilecektir.

Öte yandan, bir limited şirket payının miras sonucunda veya karı-koca mallarının idaresine ait hususlar gereğince elde edilebilmesi için, ortakların, iznine gerek bulunmamaktadır. Limited şirket ana sözleşmesinde aksine bir madde varsa ortaklar, limited şirket payını gerçek değer üzerinden satın alacak üçüncü bir şahsı göstermedikçe izinden çekilemezler. İlgililer için şirkete başvurduğu tarihten itibaren 30 gün içerisinde üçüncü kişiler gösterilmediği takdirde izin verilmiş olarak kabul edilecektir(5).

Limited şirket pay defteri her yıl tasdike tabi defterlerden değildir. Açılış tasdikini izleyen yıllardan sonra da defter, sayfaları bitene kadar kullanılabilir. Ancak defterin sayfalarının dolmasından sonra tekrar bir ikinci defterin açılış tasdikinin yaptırılması

gerekmektedir(6).

Limited şirkette pay devri, yazılı bir devir sözleşmesi ile yapılması zorunludur. Hisse devir sözleşmesindeki imzaların notere tasdik ettirilmesi de ayrı bir zorunluluktur. Devir, bu şekil şartlarına uyulmadığı sürece geçerli değildir. Devir sözleşmesinin şirkete karşı hüküm ifade etmesi için ayrıca şirkete bildirilmesi ve ortaklar kurulu tarafından devre muvafakat edilerek devrin pay defterine işlenmesi zorunludur. Noter tarafından pay devir mukavelesinin bir nüshası şirketin bağlı olduğu vergi dairesi müdürüne taahhütlü olarak yollanmaktadır. Devrin pay defterine kaydedilebilmesi için ortaklar kurulu toplantısında, ortaklardan en az dörtte üçünün devre muvafakat etmesi ve bunların da esas sermayenin en az dörtte üçüne sahip olması gerekir. Ortaklar muvafakat edinceye kadar geçen sürede ve/veya ortaklar muvafakat vermedikleri takdirde, payı devralan kişi şirkete karşı ortak sıfatını elde edemez. Ortak sıfatı ancak pay defterine kayıtlı elde edilebilir.

Limited şirketlerde payın kısmen veya tamamen bir üçüncü şahsa veya bir diğer ortağa devri, ana sözleşme değişikliğini gerektirmez. Ancak pay devrine muvafakat eden ve pay sahiplerini yeni durumu ile gösteren ortaklar kurulu kararının ticaret siciline tescili gerekmektedir. Tescil edilen bu hususun ilanı ise devir keyfiyetinin üçüncü şahıslara duyurulması bakımından önem taşımaktadır. Özellikle ortaklar yönünden vergi dairesi ile ilgili borç problemlerinde vergi yargısı ödeme emri ile ilgili davalarda pay devrinin gazete ilanı konusuna önem vermektedir. Pay devri yapan ortağın şirketin vergi borçlarından sorumluluğu ile ilgili tarihlerin belirlenmesinde Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi ve ilanı önem taşımaktadır(7).

Ayrıca limited şirket ortakları tarafından her takvim yılının ocak ayı içerisinde ticaret sicil memuruna, ortakların ad ve soyadlarını, her ortağın koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarını ve buna mahsuben ödediği kısmı gösterir ve müdürler tarafından imzalı bir liste verilmesi zorunludur. Son listenin

verilmesinden sonra herhangi bir değişiklik olmamışsa yeniden bir liste vermeye gerek yoktur. Bu durumda, ocak ayı içerisinde listede herhangi bir değişiklik olmadığını belirten bir dilekçenin verilmesi yeterlidir.

Diğer taraftan, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na verilen bir yazıda (8) limited şirketlerde pay devri konusunda yeni bir açılım getirilmiş bulunmaktadır. Buna göre;

"Bu itibarla, limited şirket ortaklarının paylarının devri için ticaret siciline tescil ve ticaret gazetesinde ilan esas olmakla birlikte, tescil ve ilanın yapılmaması halinde, devre ilişkin devir sözleşmesinin ve bu pay devrinin ortaklar kurulu kararıyla uygun bulunduğu pay defterine kaydedilmiş olması halinde de pay devredilebilmektedir.

Diğer taraftan, TTK'nin 520. maddesinin 5. fıkrasında yer alan "Payın devri veya devir vaadi hakkındaki mukavele yazılı şekilde yapılmış ve imzası noterce tasdik ettirilmiş olmadıkça ilgililer arasında dahi, hüküm ifade etmez" hükmü vergi dairesine gönderilmesi üzerine sözleşmelerin şirketin tarh dosyasına konularak kamu alacaklarının takibinde göz önünde bulundurulması ve ayrıca devrin pay devrine kaydedilip kaydedilmediğinin de araştırılması gerekmektedir." şeklinde bir görüş verilerek limited şirketler bakımından hisse devirlerinde yeni bir bakış açısı ve açılım getirilmiştir. Böylece, limited şirketlerde pay devirlerinde 'pay defteri'nin de aranacağı ve bu deftere pay devri konusunun işlenip işlenmediği konuları da ayrıca araştırılacaktır.

Öte yandan, Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen 21/04/2008 gün ve E:2007/4952-K:2008/1270 sayılı kararda, limited şirkette payını devreden ortağın şirketten ayrıldığı tarihten önceki dönemlere ait olsa da şirket borcundan dolayı takip edilemeyeceğine ilişkin bir karar verilmiştir(9). (Bkz. Resmi Gazete 26/7/2008 gün ve 26948 sayı.)

### III- SONUÇ

Limited şirketlerde pay devri konusunda pay defteri önemli bir fonksiyona sahiptir. Her ne kadar noterde düzenlenen pay devir sözleşmesi hüküm ifade etmekte ise de pay defterinin tutulması ve bu pay defterinde gerekli devirlerin işlenmesi zorunludur. Pay defterinin tutulmaması halinde ortakların giriş ve çıkışlarının takibi mümkün değildir.

Diğer taraftan anonim şirketlerde de pay devirlerinin zamanında izlenmesi için bu durumun şirket yönetim kuruluna bildirilmesi ve ilgili kurumlara bu durumun yazılı olarak beyanı zorunludur. Anonim şirketlerde payların devir için notere gitme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak kamu borçları ile ilgili olarak sorumluluktan kurtulmak için pay devirlerinin ilgili kurumlara yazılı olarak bildirilmesinde yarar vardır. Şayet yönetim kurulundan istifa ya da bir başka şekilde ayrılış söz konusu ise bu durumu yine ilgili mercilere bildirilmesinde yarar bulunmaktadır. Limited şirketlerde pay devrini Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edilmesi halinde bu durumu ilgili vergi dairesi veya SGK'ye dilekçe ile bildirilmesinde fayda görülmektedir.

### KAYNAKÇA

(1) Ayrıntılı açıklamalar için, AATUHK'nun 405 seri nolu genel tebliğinin incelenmesinde yarar vardır. Daha fazla bilgi için bkz. ŞENTÜRK A. Gencer, "Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları", Fikirler, Görüşler, Çözümler, İzmir, Şubat 2009, s.26-39

(2) TTK md. 416/2, 559/2

(3) Bkz. 6183 sayılı kanun mük. md.35. Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://malihukuk.blogspot.com> adresinden ulaşabilirsiniz.

(4) Bkz. TTK md. 519-523

(5) DOĞRUSÖZ Bumin, "Limited Şirketlerde Pay Devri", Referans Gazetesi, 29/01/2009

(6) KUMKALE Rüknettin, "Sermaye Şirketleri Rehberi", 3. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul 2000, s.106

(7) ALPASLAN Mustafa - SAKAL Mustafa, "Vergi Hukuku Uygulaması", Cilt I, Ocak 2008, Grafmat Basım, Pay Devri Yapan Eski Şirket Ortağına, Şirket Borcu Nedeniyle İhtiyati Haciz Uygulanarak, Özel Otosuna, Özel Banka Hesaplarına Haciz Yürütülemez -1, s.

301. Ayrıntılı araştırma için bkz. <http://malihukuk.blogspot.com> adresinden ulaşabilirsiniz.

(8) Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına yolladığı 4.1.2007 gün ve B.07.1.GİB.0.05.71/7176-150 000124 sayılı yazıları.

(9) 6.6.2008 tarihinde yapılan bir düzenleme ile 6183 sayılı kanunun 35. maddesinde bir değişiklik yapılmış olup, buna göre limited şirketlerde pay devri yapan eski ortaklarda pay devrinden sonraki borçlardan sorumlu olacakları yönünde bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme 5766 sayılı kanunun 3. madde hükmü ile getirilmiştir. Bize göre, hukuki yönden geçerliliği tartışma konusu yapılan bu madde hükmü isabetli değildir. Söz konusu madde hükmünün Anayasa'ya uyarlılığı tartışılmaktadır. Bize göre, pay devri yapan ortak artık pay devir ettiği tarihten sonraki borçlarından sorumlu olamaz. Konuyla ilgili yüksek mahkeme Danıştay'ın bu yönde pek çok kararı bulunmaktadır.

**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:
  - a. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
  - b. Başlığın sağ alt tarafında yazarın adı ve unvanı gösterilmelidir.
  - c. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda

gösterilmelidir.

d. İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 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 ilgili olduğu dal	
Makalenin Yazarları	
Makaleyi sunan yazarın	
Çalıştığı Kurum:	
Posta adresi:	
e-posta adresi:	
Telefon No:	
Faks No:	
Sunulan Makalenin sayfa sayısı:	
Makalenin Sunulduğu Tarih:	

İzmir Serbest Muhasebeci mali Müşavirler Odası'nın Dayanışma 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)