

İzmir SMMMO Adına Sahibi
Yönetim Kurulu Başkanı
Feyzullah TOPÇU

Mali İşler Koordinatörü
Yönetim Kurulu Başkan Yrd.
Erkan YILDIRIM

Sorumlu Müdür
Oda Sekreteri
Müfit YILDIRIM

Genel Yayın Yönetmeni
Aslı TENGİZ

Yayın Kurulu
Lütfi DEMİR
Hatice ÖZTEKİN
Fatma KIRKİT
Yakup SÖNMEZ

Bilim Kurulu
Rıfat T. NALBANTOĞLU
SMMM

İsmail IŞIK
YMM

Dr. Özkan BİLGİLİ
SGK Baş Müfettişi

Yener GÜVEN
Çalışma Sosyal Güvenlik Bakanlığı
Baş İş Müfettişi

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN
İzmir Ekonomi Üniversitesi

Prof. Dr. Asuman ALTAY
Dokuz Eylül Üniversitesi

Doç. Dr. Erdal ÖZKOL
Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF

Doç. Dr. Çağnur BALSARI
Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi

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

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

Basım Tarihi: Aralık 2015

dayanışma sayı:123

İki Aylık Mesleki Dergi

Sürekli Yerel Yayın

İzmir SMMMO üyelerine ücretsiz olarak gönderilir.

Dergimiz Hakemli Dergi olma özelliği taşımaktadır. Gönderilen yazılar hakem değerlemesine tabi tutulduğu için yayımında gecikmeler olabilmektedir. Yayınlanan yazılardaki sorumluluk yazarlarına, ilan ve reklamlardaki sorumluluk ilanı veren kişi veya kuruluşlara aittir. Dergi'ye gönderilen çeviri yazıların kaynağı mutlaka belirtilir. Gönderilen yazılar, yazarlarına geri verilmez.

İç Hatlar

306	SELDA ARPACI (HUKUK MÜŞAVİRİ)	109	ESİN KÜTÜKÇÜOĞLU (MUHASEBE SORUMLUSU)
311 - 312	GÜLNUR ATASEVER (BAŞKAN SEKRETERİ)	110	YUSUF ALABAĞ (KÜTÜPHANE)
313	ÖMER AKBAŞ (DENETLEME KURULU BAŞKANI)	111	SAVAŞ ÇANAK – BÜLENT MENDİ (ŞOFÖR ODASI)
314	HAKSIZ REKABET KURULU	112	EMİN AKBULUT (BİLGİ İŞLEM)
315	DİSİPLİN KURULU	118	OGÜN KIZILTO (TEKNİSYEN)
316	COŞKUN YILDIRIM (DİSİPLİN SERVİSİ)	160	GONCA TEMİZTEPE (ÖZLÜK İŞLERİ - TAHSİLAT)
317	SEVİL ERDÜL (İDARI İŞLER SEKRETERİ)	126	DİLEK ÜSTÜNYAVUZ (KARŞILAMA)
318	ÖZLEM ÇAYHAN	130	STAJYER
319	TESMER TOPLANTI SALONU	133	HÜSEYİN GÖKDOĞAN-MURAT İNCİLİ (KAT HİZM.)
320	YÖNETİM KURULU TOPLANTI ODASI	203	EBRU BAYTEKİN (EĞİTİM BİRİMİ)
100 - 101	SERAY MAYDA (SANTRAL)	204	ERDAL ÖZKOL (EĞİTİM DANIŞMANI)
102	YASEMİN KARAKOÇ (ÖZLÜK İŞLERİ - TAHSİLAT)	205-210	SEVİNÇ AZCA (TESMER VE HİZMET EĞİTİM MUH.)
103	ATILLA KILIÇ (TESMER - STAJ)	210	TUĞÇE ŞEN (TESMER VE HİZMET EĞİTİM MUHASEBE)
104	GÜVENLİK	206	NIHAL BİLİCİ (EĞİTİM BİRİMİ)
105	BORA YILDIRIM (TESMER MÜDÜRÜ)	207	BİRGÜL GENÇ (EĞİTİM BİRİMİ)
106	SENEM ŞAKIR (GENEL İDARE MÜDÜRÜ)	208	SANTRAL (EĞİTİM BİRİMİ)
107	SEVDA TOPÇU (MUHASEBE DEPARTMANI)	209	HACER ÇİÇEK - FETHİYE MUTLU (EĞİTİM BİRİMİ)
108	CÜNEYT ZİREK (MUHASEBE DEP. VE YARDIM FONU)		

Banka Hesap Numaraları

Banka Adı	Şube Kodu	Şube Adı	IBAN No
İş Bankası	3413	Yeniğün	TR38 0006 4000 0013 4131 1277 65
Halk Bank	419	Güzelyalı	TR91 0001 2009 4290 0010 2600 88
Garanti Bankası	410	Konak	TR95 0006 2000 4100 0006 6924 83
Akbank	284	Halit Ziya	TR26 0004 6002 8488 8000 0412 47
YKB	927	İzmir - Merkez	TR85 0006 7010 0000 0061 3532 99
Vakıfbank	004	Finansmarkt	TR69 0001 5001 5800 7295 4629 84
Ziraat Bank	137	İzmir	TR96 0001 0001 3738 1708 5650 01
Denizbank	5810	Bozkaya	TR03 0013 4000 0055 2791 000001
Masraf almayan banka (Bankaya Elden Yatıranlar İçin)			
Akbank	284	Halit Ziya	TR32 0004 6002 8488 8000 0491 90

1456 Sokak No: 15 Alsancak - İZMİR

Tel: (232) 441 96 33 Pbx **Faks:** (232) 446 81 30-441 95 67

TESMER Faks: (232) 445 69 77

Kurs Bölümü: (232) 446 45 98-441 98 07 **Faks:** (232) 441 96 25

www.izsmmmo.org.tr

e-mail: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

Değerli Meslektaşlar ve Değerli Okurlar

2015 yılında ülkemizde yaşayan bireyler olarak endişe verici pek çok gelişmeye tanık olduk. Dünyada ve ülkemizde yaşanan terör ve insanlık dışı katliamlar ülkemizde yaşayan tüm duyarlı insanları derinden üzmüştür. Özellikle demokrasinin yok edildiği, hukuksuzlukların, haksızlıkların gittikçe arttığı bir yılı hep birlikte yaşadık.

Haziran ayında yapılan genel seçimler demokrasi adına olumlu gelişmeler getireceği inancı ile bizleri umutlandırmış ancak siyasi partiler arasında uzlaşma sağlanmayınca 1 Kasım'da erken genel seçime gidilmesi kararı alınmıştı. Bu durum adeta gizli bir elin terörü tetiklemesine, ekonomide dalgalanmalar ile döviz kurlarının rekor seviyeye gelmesine kısaca ülkede bir kaos ortamı yaratılmasına sebep verdi. Ülkemizin koalisyonla yürütülemeyeceğinin algısı yaratıldı.

Tüm bu dayatma ve olumsuzluklar içinde 1 Kasım seçimlerine gidildi. Hedeflenen amaç gerçekleşmiş, AKP tek başına çıkar çevrelerinin katkısı ile iktidara getirilmiş oldu.

Şimdi sıra Başkanlık sistemine geldi. Başbakanın ve Cumhurbaşkanın tek hedef ve projeleri önümüzdeki dönem Başkanlık sisteminin yani kölelik sisteminin getirilmesidir. Hadi hayırlısı olsun...Hep birlikte yaşayıp göreceğiz.

Bütün bu olumsuzluklar yetmez gibi komşularımız ile ilişkilerimiz iyice kötüye gitti. İlişkilerimizi belirleyen yanlış dış politikalar nedeni ile sorunlar yaşanırken bir de Rus uçağının hava sahamızı ihlal etmesi nedeniyle düşürülmesi, Rusya ile her türlü ilişkimizin bitmesine neden oldu. Bu durumun özellikle ekonomimize maliyeti Başbakan Yardımcısı Mehmet Şimşek'in kamuoyu ile paylaştığı gibi 9 Milyar dolar olmuştur. Bütün bunların bedeli ülkemize ağır bir fatura olarak yansımıştır.

Ekonominin daralması, piyasalarda dalgalanmalar, ticari hayatta nakit sıkıntısı, bankaların kredi musluklarını kısmaları ve işlerin yavaşlanması nedeniyle, borcu olan işyerlerinin kapanma noktasına gelmesi enflasyonun ve işsizliğin artmasına sebep olacaktır. Ekonomideki bu kötü gidiş dolaylı olarak biz muhasebecilere yansımaktadır. İşlerimizde azalma, tahsilatlarımızı sağlıklı bir şekilde yapamama gibi sıkıntılı günler bizleri beklemektedir..

Mesleki açıdan 2016 yılının yine yoğun geçeceği aşıkardır.. E- Tebliğat, E- Fatura ve E- Defter, mevcut yazar kasaların akıllı yazar kasaya çevrilmesi gibi yeni sistemlerin devreye girmesi, üzerimizdeki diğer işlerle birlikte iş yoğunluğumuzun daha da artmasına neden olacaktır. Yeni uygulamaya girecek işlemlerin kademeli olarak sisteme girilmesi gerekmektedir. İş sahiplerinin kendi donanımlarını ve teknolojik alt yapılarını kurmaları yüksek bir maliyet oluşturduğu için küçük ölçekli işletmeler için kademeli geçiş sağlanmalıdır.

Kamu Gözetim Kurulu, bağımsız denetimin kapsamını genişleterek daha çok şirketin denetime tabi tutulmasının hedeflerken, denetime tabi şirketlerde 01.01.2016 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanması için "Yeni ve Yerel bir Muhasebe Standart Seti" hazırlayarak bir tebliğ halinde yayımlayacaktır. Biz oda yönetimi olarak da Muhasebe Standartları ve Bağımsız denetim için eğitimler yapmak üzere kasım ayından itibaren başlatmış olduğumuz eğitimleri 2016 yılı sonuna kadar da sürdürmeye devam edeceğiz.

2015 yılında yine eğitim önem verdiğimiz konuların başında gelmiştir. Düzenlediğimiz seminer ve eğitimlere ilçe ve semtlerde gösterilen yoğun ilgi de meslektaşlarımızın ne kadar gelişmeye açık, yenilikleri takip etme konusunda ne kadar duyarlı olduğunu göstermektedir. Başarılı olarak yaptığımız eğitimleri önümüzdeki yıl da yapmaya devam edeceğiz.

Düzenlediğimiz birçok seminer, kurs, eğitim ve panelin yanı sıra bu yıl da kültürel ve sosyal çalışmalara imza atmış olmaktan dolayı mutluluk duymaktayız.

Yeni yılın meslektaşlarımıza, mesleğimize ve ülkemize hepimizin ihtiyacı olan barış aydınlık günleri getirmesi umudu ile iyi yıllar diliyorum.

Feyzullah TOPÇU
Başkan



İçindekiler

İçindekiler İçindekiler

Başkan 2

Hakemli Yazılar

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI-Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR-Ali ÇOLAK
Risk Sermayesi Yatırımı ve Rüzgâr Enerjisi Sektöründe Örnek Olay İncelemesi 8

Yrd. Doç. Dr. Hakan ARACI-Öğr. Grv. Hakan KARA
Ekonomide Küreselleşme İle Birlikte Bağımsız Denetimin Önemi..... 23

Yrd.Doç.Dr. Pınar PEHLİVAN
Türk Bankacılık Sektörü Verimliliğinin Rasyo Analizi Yöntemi İle İncelenmesi: 2005-2014 29

Yrd. Doç. Dr. Zeynep KORKMAZ-Yrd. Doç. Dr. Bahar YALÇIN
Liderlik Tarzları Ve Çatışma Yönetimi Stratejileri İlişkisine Yönelik Bir Alan Araştırması: Sağlık Yöneticileri Örneği..... 41

Tuğçe Bakal-Dr.Cevdet A.KAYALI
Aile İşletmelerinde Tutuculuk Kavramı ve Kurumsal Yönetim Açısından Önemi..... 52

Selcen YILDIZ
Yoklama ve Yoklama Yetkisine Yöneltilen Eleştiriler 68

Emir VURAL
Dâhilde İşleme Rejimi (DİR) Kapsamında, Dâhilde İşleme İzin Belgesinin (DİİB) Temini, Kullanımı ve Kdv Uygulamaları 73



Hakemsiz Yazılar**Berna Gökçe AYAN**

İşverenler İş Kazası ve Meslek Hastalığı Bildirimlerinde Nelere Dikkat Etmelidir? 80

Beno KURYEL

Antik Hint Matematiği Üzerinden Bir İrdeleme 86

Akın Gencer ŞENTÜRK

Avukatlık Karşı Vekâlet Ücretleri İle İlgili Belge Düzeni Konusunda Karmaşa 92

Av. Erdem DEMİR-Hüseyin DEMİR

492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 23.Maddesinin Uygulanması İle İlgili Sorunlar 97

Özkan CENGİZ

Meslekte Yeni Dönem Kapıya Dayandı 107

Seda ÖZGÖREN

Elektronik Tebligat 110



İZMİR SMMMO DAYANIŞMA DERGİSİ HAKEM KURULU

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

Hakemli Yazılar



Refereed Papers



RİSK SERMAYESİ YATIRIMI VE RÜZGÂR ENERJİSİ SEKTÖRÜNDE ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI*
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR**
Ali ÇOLAK***

ÖZET

Ülkemizde elektrik üretiminin büyük bölümü doğalgazdan sağlanmaktadır. Oysa rüzgâr enerjisi santralleri (RES), güneş enerjisi santralleri (GES), hidroelektrik santralleri (HES) ve diğer kaynaklar bu ihtiyacın karşılanmasında yenilenebilir olmaları yönüyle tercih edilmesi gereken kaynaklar olmalıdır. Öte yandan doğalgazda dış ülkelere (özellikle Rusya ve İran'a) olan bağımlılığın giderek artması, yenilenebilir enerji kaynaklarının önemini daha da artırmaktadır. Yenilenebilir enerji kaynağı olarak rüzgâr enerji santralleri (RES) ve sektörel açıdan bakıldığında rüzgâr enerjisi sektörü, kendisinden yüksek yararlar beklenen bir enerji kaynağı olarak görülmektedir. Ancak bu yararlar, yüksek kuruluş sermayesi ve yatırım maliyetlerini de beraberinde getirmektedir. Bu durumda, rüzgâr enerjisi yatırımcılarının finansman gereksinimini karşılayabilecek finansman yöntemlerinin isabetliliği de önem arz etmektedir. Risk (girişim) sermayesi yatırım ortaklığı, bu yöntemlerden biridir.

Risk sermayesi yatırım ortaklığı modelinin Türkiye'deki gelişimi ve yükselişinin, yüksek(ileri) teknoloji ürünlerinin üretilmesi ve girişimcilik hamlelerinin desteklenmesi açısından büyük önem arz etmekte olduğu gerçeği sonucuna varılmıştır. Ayrıca rüzgâr türbini üretimi alanında faaliyet gösteren firmalara risk sermayesi yatırım ortaklığı modeliyle kaynak sağlanabilmesinin devlet tarafından desteklenmesi ve teşvik edilmesi de önemli bir gereklilik olarak tespit edilmiştir. Bu çalışmanın amacı da, risk sermayesi yatırım ortaklığı yönteminin, bir rüzgâr türbini üreticisi işletmede nasıl uygulandığı ile sağladığı faydaların ve zararların neler olduğu konusunda tespitler yapmak ve rüzgâr enerjisi sektöründeki finansman gereksiniminin nedenleri ve düzeyi hakkında bilgi sağlamaktır.

Anahtar Sözcükler: Girişim Sermayesi, Rüzgâr Enerjisi, Yerli İmalat, Halka Arz, İnovasyon

Jel Kodları: G240, Q420, L69, G320, O3250

VENTURE CAPITAL MODEL AND A CASE STUDY AT WIND ENERGY SECTOR

ABSTRACT

Most of the power generation is maintained from natural gas in our country. However, wind power plants (RES), solar power plants (GES), hydroelectric power plants (HES) and other re-

* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölüm Başkanı, Muhasebe-Finansman ABD öğretim üyesi, bayazitli@politics.ankara.edu.tr

** Ondokuz Mayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölüm Başkanı, Muhasebe-Finansman ABD öğretim üyesi, fsozdemir@gmail.com

*** Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi, alicolak79@hotmail.com

sources should be preferable resources due to being renewable during covering such needs. Importance of renewable energy resources is increasing due to our dependence to foreign countries (especially Russia and Iran) in connection with natural gas. Leader of the renewable energy resources is wind power plants (RES) and wind energy sector in connection with sectoral perspective. But, these benefits bring higher establishment capitals and investment costs along with them. In this respect, financial methods, which might cover the financial needs of the wind energy investors, should gain applicability and sustainability. Venture capital investment trust is one of such methods.

It is concluded that development and increase of venture capital model within Turkey are of great importance in connection with manufacturing high-tech products and support of entrepreneurship moves. Besides, it is also determined that governmental support and encouragement of resource maintaining to the firms, activating in wind turbine manufacturing sector, by means of venture capital investment trust are important essential factors. Aim of this article is to try to maintain information on reasons and level of the financial requirements in wind power sector and to determine what are the benefits and losses, maintained thereof, as well as how to apply venture capital investment trust method to a wind turbine manufacturer.

Key Words: Venture Capital, Wind Energy, Local Manufacturing, IPO, Innovation

Jel Codes: G240, Q420, L69, G320, O3250

GİRİŞ¹

Günümüz teknolojisinin elektrik enerjisine olan gereksinimindeki artış, elektrik üretiminde doğal kaynaklara yönelmeyi gerektirmektedir. Kaynakların doğal olmasının yanı sıra yenilenebilir, çevreci ve ekonomik olması da elektrik ihtiyacının karşılanması sürecinde önemle üzerinde durulması gereken konuların başında gelmektedir. Yenilenebilir ve temiz enerji kaynağından bahsedildiğinde, ilk akla gelen rüzgâr enerjisi, bitmeyen potansiyeli düşünüldüğünde, göz ardı edilmemesi gereken bir kaynak olarak karşımıza çıkmaktadır.

¹ Bu çalışma, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında Ali ÇOLAK tarafından hazırlanmakta olan doktora tezinden üretilmiştir.

İhtiyaç duyulan elektrik enerjisi miktarının büyük bir kısmının doğalgaz ile üretildiği Türkiye gibi ekonomilerde enerjinin hammaddesini teşkil eden doğalgazın dahi ithal edilmekte olması ve ülkenin dışa olan bağımlılığını daha da artırmaktadır. Bu da ekonomik sorunların ötesinde siyasi ve stratejik bazı sorunlara neden olabilmektedir. Dolayısıyla yenilenebilir enerji kaynaklarından rüzgâr gücünden elektrik enerjisi üretiminin yaygınlaşarak fosil yakıtların yerini alması, Türkiye ekonomisine katkı sağlayacak, ekonominin dışa olan bağımlılığını azaltacak, ülke ve devletin ekonomik politikalarında da önemli rahatlamaya imkân sağlayabilecektir.

Genel olarak rüzgâr enerjisi projelerinin ilk yatırım maliyetleri kömür, doğalgaz gibi enerji santrallerinin ilk yatırım maliyetlerine kıyasla daha fazladır. Ancak rüzgâr türbinlerinin işletim maliyetleri oldukça azdır. Bu alanda faaliyet gösteren imalatçılar veya yatırımcılar yüksek tutardaki yatırımlarını hayata geçirebilmek için finansmana ihtiyaç duyarlar. Türkiye'deki rüzgâr enerjisi sektöründe yaşanan en büyük sorun, bankaların rüzgâr enerjisi yatırımlarını riskli bularak finansman taleplerini geri çevirmeleri veya ağır koşullarla kredi sağlamalarıdır. Bu anlamda bankaların risk olarak algıladığı koşulların başında, rüzgârın gücünden elde edilecek enerjinin tespit edilmesinin çok detaylı bir teknik çalışma gerektirmesi ve buna göre kati bir gelir tahmini oluşturmanın mümkün görünmemesi gelmektedir. Bu nedenle bankalar, enerji sektörüne finansman sağlayacakları zaman öncelikle belirsizliğin daha az olduğu ve risksiz gördükleri kömür, petrol, doğalgaz gibi kaynaklardan enerji üreten tesisleri kredilendirmeyi daha uygun bulmaktadırlar.

Riskin ve belirsizliğin en aza indirgenebilmesi için gerekli teknik ve finansal analizleri yapabilecek kadroya sahip, rüzgâr enerjisi alanında ihtisaslaşmış risk sermayesi firmalarının eksikliği, rüzgâra dayalı elektrik üretiminin gelişmesi sürecinde en büyük engeli oluşturmaktadır.

Özetle, rüzgâr enerjisinden beklenen yararlar, tipik olarak belirli bir sermaye gerekliliği ve maliyeti de beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla rüzgâr enerjisi yatırımcılarının finansman ihtiyacını karşılayabilecekleri özel finansman yöntemlerinin gelişmesi ve yaygınlaşması bu konuda atılacak adımları doğrudan etkileyecektir. Rüzgâr enerjisi alanında finansman ih-

tiyacının karşılanmasında öne çıkan yöntem risk sermayesi²yöntemi olmaktadır. Bu yöntemde yatırımcı, uzun vadeli finansal kaynak ihtiyacını, ağır teminat yüküne girmeden ve risklerini daha iyi bir şekilde değerlendirmek suretiyle karşılayabilmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından çıkarılmış mevzuata tabi olarak faaliyet göstermek isteyen risk sermayesi şirketlerine girişim (risk) sermayesi yatırım ortaklığı denilmektedir. Rüzgâr enerjisi projelerinin finansmanında yukarıda belirttiğimiz sebeplerden dolayı risk sermayesi ve girişim sermayesi yatırım ortaklığı modelleri önem arz etmektedir.

Bu çalışmanın amacı da risk sermayesi yatırım ortaklığı yönteminin, bir rüzgâr türbini üreticisi işletmede nasıl uygulandığı ile sağladığı faydaların ve zararların neler olduğu konusunda tespitler yapmak ve rüzgâr enerjisi sektöründeki finansman gereksiniminin nedenleri ve düzeyi hakkında bilgi sağlamaktır.

RİSK SERMAYESİ YATIRIMI KAVRAMI

Risk sermayesi yatırımı, kavramsal olarak tanımı, unsurları, aşamaları ve temel işlevleri bağlamında ele alınabilir.

Risk Sermayesinin Tanımı

Risk sermayesi; genellikle bir iş kurma fikrine, düşüncesine, bilgi ve becerisine sahip kişi ya da kurumların, söz konusu işi kurmak için gerekli sermayeye sahip olmamaları durumunda, gereken finansal kaynağı (desteği) sağlayan alternatif bir finansman yöntemi veya modelidir. Ayrıca risk sermayesi, sermayedarlarının küçük, orta boy işletmelere (KOBİ), bu işletmelerin tasarlayacakları teknolojik bir cihaz, sistem ya da üretecekleri ürün için sağlayacakları öz kaynak veya öz kaynak benzeri bir yatırım aracıdır (Yavuz, 2008: 42). Desteği alan şirketin, istenilen düzeyde gelişme gösterdiğine kanaat getirilirse, hisse senetleri satılarak yatırılan fonlar önemli ölçüde büyütülmüş şekilde geri alınır (Akkaya ve İçerli, 2001: 65).

Bir finansman modeli olarak tanımlanan risk sermayesinde esas olan ortaklıktır. Bu ortaklık, bir tarafta bilimsel gelişmeleri izleyen ve bunları uygulanabilir teknolojilere dönüştürerek satılabilir mallar üretebileceğine inanan girişimciler ile diğer tarafta bu giri-

şimcilerin fikirlerini inceleyerek, bu fikirlerin başarılı yatırımlara dönüşebileceğine ikna olan ve bu nedenle girişimcileri finanse eden risk sermayedarlarından ibarettir (Akkaya ve İçerli, 2001: 66).

Risk Sermayesinin Unsurları

Risk sermayesinin unsurları, genel olarak dört kategoride toplanmaktadır:

- i) Teknolojik inovasyon,
- ii) Sermayeye katılma,
- iii) Uzun vadeli yatırım ve
- iv) Hızlı büyüme.

Risk sermayesinin en temel unsuru teknolojik inovasyondur. Teknolojik inovasyonun beş farklı biçimi bulunmaktadır. Bunlar; üretim yöntemlerinde inovasyon, üretilen ürünlerde inovasyon, kaynaklarda inovasyon, organizasyonda inovasyon ve pazarlamada inovasyon (Ceylan, 2002: 8).

Yukarıda sayılmış olan inovatif faaliyetler neticesinde, risk sermayesi finansmanından faydalanan işletmelerin gelirlerinde yükseliş olduğu söylenebilmektedir. Bunun sebebi, sundukları ürün ya da hizmetlerin piyasada yeni ve farklı olmasıdır. Buradaki yüksek kazanç, teknolojik yeniliklerin bir çıktısı olarak oluşan verimlilik ve üretkenlik artışından kaynaklanmaktadır (Aypek, 1998: 15).

Teknolojik anlamda inovatif bir çözüm yaratmak bilgi, uzun bir süreç ve sermaye gerektirmektedir. Genellikle, teknolojik inovasyon ihtiva etsin ya da etmesin bir ürünün tasarlanıp, üretilip pazara sunulduğu ve pazarda tutunduğu süre yaklaşık olarak 8 ila 10 yıl olarak değerlendirilmektedir. Risk sermayesi şirketleri yatırım yaparken bu süre içerisinde genellikle herhangi bir kazanç veya kar sağlayamamakta ve hatta bu süre zarfında ilave finansman gereksinimi ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu yüzden, risk sermayesi yatırımları ayrıntılı fizibilite çalışmaları, sağlam mali kaynak ve sabırla yatırımın sonucu bekleme gücü gerektirmektedir. Genellikle risk sermayesi yatırımları süre olarak, erken aşama finansmanları, geç aşama finansmanları ve şirket kurtarma aşaması finansmanları olmak üzere üç grupta kategorize edilmektedir (Dağdelen, 1992: 10).

Yatırım süreleri açısından risk sermayesi yatırımları ve süre - risk verileri Tablo 1'de gösterilmektedir (Dağdelen, 1992: 11).

² Çalışmada zaman zaman risk sermayesi kavramı yerine aynı anlamı taşımak suretiyle girişim sermayesi kavramı da kullanılmıştır.

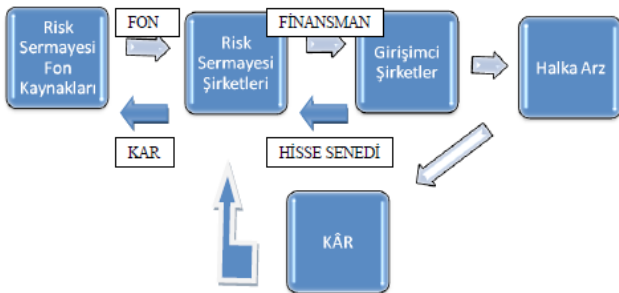
Tablo 1. Risk sermayesi süre - risk değerlendirilmesi

Yatırım Tipi		Zaman (yıl)	Risk
Erken aşama finansmanı	Tasarım Finansmanı (prototip geliştirme aşaması)	7 - 10	Çok yüksek
	Başlangıç sermayesi (start-up) (iş oluşturma aşaması)	5 - 10	Çok yüksek
	Erken geliştirme (zararda veya yeni kazanç sağlamaya başlamış işletmenin geliştirilmesi)	3 - 7	Yüksek
Geç aşama finansmanı	Genişleme sermayesi (kurulmuş, karlı işletmenin sermaye ihtiyacı)	1 - 3	Orta
	Köprü finansa çıkış öncesi son destekleme finansmanı	1 - 3	Düşük
	Şirket kurtarma finansmanı	3 - 5	Orta Yüksek

Yüksek belirsizlik nedeni ile erken aşama finansmanları daha riskli yatırımlardır. Buna mukabil, doğru analiz edilmiş bir erken aşama yatırımı riskler gerçekleşmezse çok karlı bir yatırım olabilmektedir. Bu nedenle yüksek potansiyelde karlılık için, teknolojik gelişmelerin erken aşamada desteklenmesi gerekmektedir. Risk sermayesinin KOBİ'lere ilişkin yatırım kararı alınmasının temelinde bu ölçütün esas alınması yatmaktadır (Yenidünya, 2006: 20).

Risk Sermayesi Yatırımı Sürecindeki Aşamalar

Risk sermayesi sürecinin yapı itibarı ile risk sermayesi finansmanının (fonunun) oluşturulması, risk sermayesi yatırımının gerçekleştirilmesi ve yatırımdan çıkış ile sona ermesi olmak üzere üç aşamadan oluştuğu kabul edilmektedir. Bu süreç Şekil 1'deki gibi şematiğe edilmektedir (Can, 2007: 28):

**Şekil 1. Risk sermayesi süreci**

Risk Sermayesinin Temel İşlevleri

Risk sermayesinin işlevlerini, *ekonomik ve yatırım aracı olma* olarak sınıflandırmak mümkündür. Buna göre risk sermayesinin ekonomik işlevi, bir toplumdaki teknolojik ilerleme ve gelişmelerin, toplumların ekonomik büyümesinde belirleyici ve önemli bir ölçüt olma özelliği ile ilgilidir. İlerleme ve gelişmeler ise, genellikle "araştırma ve geliştirme" çalışmalarının bir sonucu olarak yeni bir ürünün ya da üretim teknolojisinin ortaya çıkması ile mümkün olabilmektedir. Bu süreçte, ilk adım, teknolojik gelişmenin ilk adımı olan fikir aşamasıdır. Son aşaması ise eğer ortada yeni bir ürün var ise, üretim tesisinin entegre edilmesi ve seri üretime geçiş aşamasıdır. İlk aşamadan son aşamaya kadar tüm süreçlerin ya da aradaki süreçlerin finansal açıdan desteklenmesi gerekebilir. Bu aşamada finansal destek veya desteklerin kaynağı, risk sermayesi olmaktadır. Sermaye desteği sonucunda gerçekleşen teknolojik altyapısındaki gelişim; üretim süreçlerinin verimliliğini ve üretkenliğini de arttırmaktadır. Dolayısıyla, risk sermayesi hem teknolojik gelişimi finanse etmekte hem de süreç içerisinde her aşamada verimlilik artışında önemli rol oynamaktadır (Sarıaslan, 1995: 13).

Risk sermayesi yatırım aracı olma işlevine gelindiğinde, bu ortaklık modelinde risk sermayesi şirketinin girişimci şirkete yapacağı yatırımları düşünmek gerekir. Zira risk sermayesi şirketinin girişimci şirkete yapacağı yatırımlar hisse senedi alımı karşılığında gerçekleşmektedir. Hisse senetleri de, yatırımcısına sürekli kar payı üzerinden kazanç sağlayan bir yatırım aracı olarak değerlendirilmektedir. Hisse senetleri yatırımcıları beklentilerini karşılayan getiri sağlandığında, hisseleri satarak herhangi bir yatırımdan istedikleri zaman (kısa veya uzun süre içerisinde) çıkabilmektedir. Ancak, risk sermayesi modelinde yatırım aracı olarak kullanılmakta olan hisse senetlerini yatırımcı, girişimciye sağladığı risk sermayesine karşılık olarak aldığından durum farklılık arz etmektedir (Aypek, 1998: 42). Yatırımcı, girişimcinin iş modeline güvenerek ve önceden belirlenmiş bir süre için yatırım yapmaktadır. Yatırımcı belirlenmiş süreden önce yatırımdaki hisselerini satıp çıkamaz, çıkarsa zarar eder. Bunun nedeni ise risk sermayesi yatırımlarının kısa sürede kazanç sağlayıp ortaklarına kar payı üzerinden kar olarak dönmesinin mümkün olmamasıdır. Bu yüzden, sürekli ve belirli bir gelir sağlama arzusu içinde olan yatırımcılar risk sermayesi yatırımında bulunmamaktadırlar (Aypek, 1998: 42).

RÜZGÂR ENERJİSİ SEKTÖRÜ ve RİSK SERMAYESİNİN BU SEKTÖRE UYGUNLUĞU

Makalenin bu bölümünde rüzgâr enerjisi kavramı ve dünyadaki ve Türkiye'deki rüzgâr enerjisi sektörünün son durumu hakkında bilgi verilecektir. Ayrıca risk sermayesinin yatırım modelinin rüzgâr enerjisi sektörüne uygunluğu dünyadan ve Türkiye'den örneklerle açıklanmaya çalışılacaktır.

Rüzgâr Enerjisi Kavramı ve Kullanımı

Rüzgâr enerjisi; doğal, yenilenebilir, temiz ve sonsuz bir güç olup, kaynağı güneştir. Şöyle ki; güneş, yer yüzeyini ve atmosferi homojen olarak ısıtamaz ve ortaya çıkan sıcaklık ile basınç farkından dolayı hava akımı oluşur. Bir hava kütlesi mevcut durumundan daha fazla ısınır ve atmosferin yukarısına doğru yükselir ve bu hava kütesinin yükselmesiyle boşalan yere, aynı hacimdeki soğuk hava kütlesi yerleşir. Bu hava kütlelerinin yer değiştirmelerine rüzgâr adı verilmektedir (YEGM, 2014). Yer değiştiren dolayısıyla sürekli hareket halinde olan havanın (rüzgârın) kinetik enerjisini öncelikle mekanik enerjiye ve sonrasında elektrik enerjisine dönüştüren makineler rüzgâr türbinleri denilmektedir. Rüzgâr santrallerinin ana yapı elemanı olan rüzgâr türbinleri, geçmişten günümüze küçük, orta ve büyük güçlerde elektrik sağlayacak şekilde üretilmektedir. Günümüzde teknolojik gelişmelere paralel olarak 1Megawatt (MW) -6 MW gücünde rüzgâr türbinleri kullanılmaktadır.

Rüzgâr türbini teknolojilerinin bugünkü halini almaya başlaması 1980'li yıllarda olmuştur. Türbin teknolojilerinde gerçekleşen gelişmelerle doğru orantılı olarak dünyadaki rüzgâr enerjisi kurulu gücü de hızla artmıştır. 2015 yılı itibarıyla tüm dünyada rüzgâr enerjisi kurulu gücü 370.000 MW'ı aşmıştır.

Türkiye'de rüzgâr enerjisi kurulumları 1990'ların ikinci yarısında başlamıştır. 2015 yılına kadar geçen yaklaşık 20 yıllık süreçte mevzuat eksikliği, finansman modelinin oluşturulamaması ve iletim altyapısının yetersizliği nedenleriyle rüzgâr enerjisindeki kurulu gücün artış hızının yüksek olmadığı görülmektedir. 2015 yılı itibarıyla 3500 MW' dan fazla kurulmuş ve 1500 MW' a yakın da kurulmakta olan rüzgâr enerjisi yatırımı bulunmaktadır. 2015 yılının Nisan ayının son haftasında rüzgâr enerjisi santrali (RES) kurulabilmesi için gereken lisansı alabilmek için yatırımcılar Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu' na başvuruda bulun-

muştur. EPDK'dan yapılan açıklamaya göre 3000 MW yeni RES lisansı verilmesi planlanmaktadır. Böylelikle Türkiye'nin Kurulu gücü kısa zaman içinde 8000 MW' lar düzeyine çıkacaktır.

Risk Sermayesinin Rüzgâr Enerjisi Sektörüne Uygunluğu

Rüzgâr enerjisi santralleri (RES) doğalgaz, kömür gibi diğer bazı enerji projelerine göre ilk yatırım maliyetleri daha yüksek ve projenin devreye girme süresi daha uzun yatırımlar olmaktadır. Bundan dolayı RES yatırımcısı düşük maliyetli, en az 2-3 yıl geri ödemesiz dönemi olan ve vadesi 7-10 yıl gibi uzun dönemli finansman modellerine yönelmektedir. Ayrıca, RES yatırımcıları sadece kredi olarak değil, ortaklık yöntemiyle de finansman sağlayabilmektedir. Bu noktada, girişim sermayesi veya özel sermaye (privateequity) ortaklık modelleri ön plana çıkmaktadır.

Rüzgâr enerjisi projelerinde yatırım kararı almak ve bu sürece finansal açıdan destek verecek ortaklar bulmak hassas değerlendirmelerin ardından mümkün olabilmektedir. Bu değerlendirme, süreç olarak, her iki tarafı da içine alan önemli bir analiz ve detaylı çalışma gerektirmektedir. Çünkü hammaddesi, rüzgâr olan ve elektrik üretimi aşamasında gerçekten kontrol edilmesi ve kayıplarını analiz etmenin oldukça zor olduğu bu tarz projeler, yatırımcılar açısından büyük riskler ihtiva etmektedir (Kaya, 2001: 8). Dolayısıyla bu tarz projelerde, amaçladıkları faaliyetleri gerçekleştirme olasılıkları ile kişi ya da kurumun kar ya da başarı elde edemeyeceklerinin garantisi olmayacağından, kaynak sağlama misyonunu üstlenen risk sermayedarları riskli bir yatırıma fon ve nakit akışı yapmış olurlar. Riskli olarak adlandırılmasının nedeni çok açıktır. Eğer yatırım yapılan firma kar edemezse, risk sermayedarları yatırımları tüm parayı kaybederler ve risk sermayesi modeli gereği yatırım yapılan firmanın ortaklarından herhangi bir tahsilât yapamazlar. Kısacası, fondan faydalanan firma bakımından risk söz konusu değilken, risk sermayedarı tarafında risk bulunmaktadır ve bu risk neredeyse toplam riskin tamamıdır (Kaya, 2001: 9).

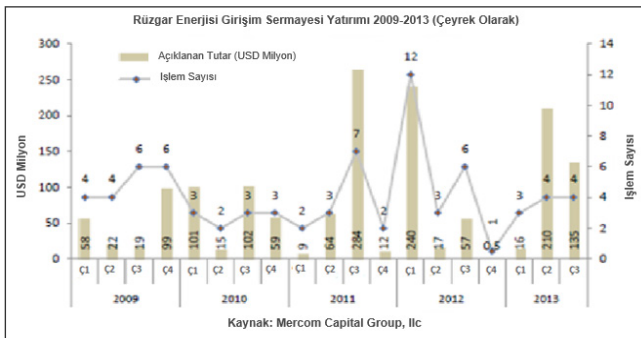
Risk Sermayesi Yatırımının Rüzgâr Enerjisi Sektörüne Uygunluğuna Dair Dünyadan Örnekler

Temiz enerji alanında faaliyet gösteren iletişim ve danışmanlık firması Mercom Capital Group, LLC' nin

raporuna göre, Şekil 2'de görüleceği üzere rüzgâr enerjisi alanındaki girişim sermayesi yatırımları 2013 yılının üçüncü çeyreğinde aynı yılın ikinci çeyreğindeki 210.000.000 USD' den, 135.000.000 USD' ye gerilemiştir. Marubeni Corporation isimli şirket tarafından 133.000.000 USD tutar ile 2013 yılının dördüncü çeyreğinin en büyük girişim sermayesi yatırımı rüzgâr enerjisi ve diğer yenilenebilir enerji alanlarında proje geliştiren bir firma olan Mainstream Yenilenebilir Enerji isimli şirkete yapılmıştır. 2013 yılında Brezilyalı elektrik satış firması CEMIG bir proje geliştirici firma olan Renova Energia' ya 621.000.000 USD yatırım yapmıştır. Ayrıca, yine bir rüzgâr çiftliği proje geliştiricisi olan İsveç'li Rabbalshede Kraft firmasına da 52.000.000 USD sermaye finansmanı sağlanmıştır (Times of India, 2013).

2013 yılının üçüncü çeyreğinde rüzgâr enerjisi sektöründeki girişim sermayesi, proje finansmanı ve borç finansmanını kapsayan toplam finansman hacmi 5,6 milyar USD olmuştur (Economic Times, 2013).

2013 yılının 3. çeyreğinde, kendi geliştirdiği ve rüzgâr verimliliğinin belirlenmesinde kullanılan bir ürün imal eden Pentalum Technologies isimli İsrail firmasına GE Ventures girişim sermayesi şirketinden sermaye yatırımı yapılmıştır (CleanTech, 2013).



Şekil-2. 2009-2013 Yılları Arasında Rüzgâr Enerjisi Sektöründeki Girişim Sermayesi Yatırımları

Şekil 2'de görüldüğü gibi, 2012 yılının ikinci çeyreğinde toplam 17.000.000 USD tutarında 2 adet girişim sermayesi fonlama işlemi olmuş, üçüncü çeyrekte ise bu tutar 57.000.000 USD' ye yükselmiş ve 4 adet girişim sermayesi fonlama işlemi gerçekleşmiştir. 2012 yılı üçüncü çeyrekteki fonlama işlemlerinden biri 21.500.000 USD tutar ile proje geliştiricisi Mainstream Yenilenebilir Enerji isimli şirkete yapılmıştır. Diğer fonlama işlemi ise 15.300.000 USD tutar ile yine bir proje

geliştiricisi olan Trishe Developers şirketine yapılmıştır. (Mercom, 2014) Ayrıca 2012 yılının üçüncü çeyreğinde rüzgâr enerjisi sektöründe 11 şirket satın alması gerçekleşmiş ve bunların toplam tutarı 53.000.000 USD olmuştur. Aynı yılın ikinci çeyreğinde 93.000.000 USD tutarında 5 satın alma işlemi gerçekleşmiştir. Büyük ölçekli rüzgâr çiftliği projelerinin finansmanında 2012 yılının üçüncü çeyreğinde 11 proje finansmanı işlemi gerçekleşmiş ve toplam tutar 1,1 milyar USD olmuştur (CleanTech, 2012).

2014 yılının ilk ayında Kanada merkezli Enbridge Inc. firması, Colorado-ABD merkezli Renewable Energy Systems Americas Inc. Şirketi' nin inşa etmekte olduğu Teksas' ta bulunan 110 MW gücündeki rüzgâr çiftliğine 200 milyon USD yatırım yapmıştır (VCPOST, 2013).

Amerika merkezli Goldman Sachs bankasına ait girişim sermayesi fonu, 2011 ve 2013 yıllarında bir proje geliştirici firma olan Hintli Re New Power' a 335 milyon USD yatırım yapmıştır. Bu yatırımla birlikte, Hintli firma 200 MW olan rüzgâr çiftliği kurulu gücünü 2015 yılına kadar 1000 MW' a çıkarmayı hedeflemektedir. Goldman Sachs' ın 2006 yılından itibaren Hindistan' da gerçekleştirdiği girişim sermayesi yatırımlarının toplam tutarı 2 milyar USD' yi geçmektedir (Livemint, 2013).

Goldman Sachs 2005 yılında Almanya'nın en büyük rüzgâr türbini üreticilerinden Nordex AG' ye 100 milyon USD' nin üzerinde yatırım yaptı. 2009 yılının Aralık ayında 145 milyon USD' nin üzerinde bir bedelle Nordex' teki hisselerini satarak bu yatırımdan çıktı (Reuters, 2009).

Goldman Sachs 2005 yılında Houston-Teksas merkezli proje geliştiricisi Horizon Wind Energy firmasını satın almış ve 2007 yılında aynı firmayı Portekiz merkezli EDP Renewables firmasına 2,15 milyar USD bedelle satmıştır (Bloomberg, 2013).

Google firması 2013 yılının Mayıs ayında Kaliforniya merkezli rüzgâr türbini üreticisi Makani Power isimli firmayı satın almıştır (Bloomberg, 2013).

2014 yılında Google, Iowa-ABD' de yer alan 50 MW gücünde ve RPM Access adlı proje geliştiricisi firma tarafından kurulan rüzgâr çiftliğine 75 milyon USD yatırım yapmıştır. Böylelikle Google' ın yenilenebilir enerji alanında gerçekleştirmiş olduğu toplam yatırım tutarı

990 milyon USD'yi geçmiştir (Green Venture Capital, 2013).

Şekil 2'de görülen, 2012 yılının ikinci çeyreğinde belirtilmiş olan toplam 17.000.000 USD tutarında 2 adet girişim sermayesi yatırımından bir tanesi rüzgâr türbini üreticisi olan Re Gen Powertech'e yapılmıştır ve 9,8 milyon USD tutarındadır. Aynı çeyrekte yer alan diğer girişim sermayesi yatırımı da yine rüzgâr türbini üreticisi olan Southwest Windpower'ya yapılmıştır ve tutarı 7,2 milyon USD'dir (Green Venture Capital, 2013).

Risk Sermayesi Yatırımının Rüzgâr Enerjisi Sektörüne Uygunluğuna Dair Türkiye'den Örnekler

Ülkemizde enerji ve özellikle rüzgâr enerjisi alanında çok az girişim sermayesi yatırıma rastlanmaktadır. Rüzgâr enerjisi alanındaki yasal düzenlemelerin 2013 yılından itibaren netleşmeye başladığını düşünürsek girişim sermayesi yatırımlarının neden az olduğunu daha iyi anlayabiliriz. Rüzgâr enerjisi sektöründeki girişim sermayesi yatırımlarından bazıları;

- Egeli & Co. Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş. 2013 yılının Ocak ayında Enda Enerji Holding A.Ş. hisselerinin %4,2'sini satın aldı. Bütçesinde 15 gücündeki Yaylaköy RES'i de bulunduran Enda Enerji'nin toplam kurulu gücü 297 MW'dir (Egeli Co. 2014).
- Türkiye'de üretim yapan rüzgâr türbini üreticisi Soyut Wind, Bordo Girişim Sermayesi Yatırım A.Ş. (Bordo Capital) ve ABD'li girişim sermayesi fonu ile yaptığı anlaşmayla RES yatırımı planlayan girişimcilere ortak olarak yatırım için gerekli olan finansmanı sağlamayı planlamaktadır (Dünya Gazetesi, 2012).
- Kosgeb, TTGV, Türkiye Kalkınma Bankası, Garanti Bankası, National Bank of Greece (NBG) ve European Investment Fund (EIF) tarafından fonların fonu olarak kurulan İstanbul Girişim Sermayesi İnisyatifi (IVCI) Türkiye'de faaliyet gösteren Crescent Capital Girişim Sermayesi şirketi tarafından oluşturulan Clean Energy Transition Fund' a (CETF) 15 milyon Euro fon sağlamıştır. CETF Türkiye'de RES yatırımlarına finansman sağlamayı hedeflemektedir (IVCI, 2014).

ÖRNEK OLAY (İŞLETME) UYGULAMASI

Araştırmanın Amacı ve Önemi

Dünyada gelişmiş ekonomilerin tümünde, ekonomik parametreleri şekillendiren en önemli kalemlerden biri elektrik maliyetleridir. Enerji kaynaklarına hızlı ve ucuz erişebilen ülkeler elektrik maliyetlerini an az indirgeyebilirken, bu kaynaklara erişimi kısıtlı ülkeler yüksek elektrik maliyetlerine katlanmaktadır. Ayrıca, elde edilen enerji ham maddesini ülke sanayisi ile işleyerek elektrığe çevirebilen ülkeler, hem ülke sanayisini kalkındırmakta hem de istihdam yaratmaktadır. Küresel rekabetin çok yoğun yaşandığı günümüzde, uluslararası piyasalarda söz sahibi olmak isteyen ülkelerin enerjide dışa bağımlı olmamaları ve kendi teknolojilerini üretmeleri ve yüksek katma değer elde etmeleri gerekmektedir.

Son yıllarda Türkiye'de, enerjide dışa bağımlılığı azaltacak adımlar atılmaktadır. Bu kapsamda, 2005 yılında yürürlüğe giren Yenilenebilir Enerji Kanunu (YEK) ve ilgili alt yönetmelik ve tebliğlerinde önemli değişiklikler yapılarak rüzgâr, güneş, hidro gibi yerli kaynaklardan elektrik üretmeye teşvik edici bir yasal zemin hazırlanmış ve 4 Eylül 2013 ve 2 Ekim 2013 tarihli Resmi Gazete'de iki farklı yönetmelik yayınlanmıştır. 4 Eylül 2013 tarihli yönetmelikle rüzgâr ve diğer yenilenebilir enerji kaynaklarından yararlanarak elde edilecek elektrığın üretilmesinde yerli imalat makinelerinin tercih edilmesinde %50 teşvik sağlanacağı hususu düzenlenmiştir. 2 Ekim 2013 tarihli yönetmelikle de rüzgâr ve diğer yenilenebilir kaynaklardan elektrik üretmenin yaygınlaşmasının önündeki engeller büyük ölçüde ortadan kaldırılmıştır.

Konuyu rüzgâr enerjisi açısından ele alırsak, her iki yönetmelikle de üretilen elektrığın devlet tarafından 10 yıl boyunca satın alınmasının garanti edilmesi ve yerli rüzgâr türbini kullanımında da devlet tarafından satın alınacak elektrığın %50 daha yüksek fiyatla alınması sağlanmıştır. Ancak, yukarıda bahsettiğimiz yönetmeliklerin gerçek anlamda uygulanabilmesi ve ülke ekonomisine katkı sağlayabilmesi için hala çok önemli birkaç engel bulunmaktadır. Hem rüzgâr enerjisi kullanımının yaygınlaşması hem de yerli rüzgâr türbini imalatçılarının ortaya çıkması ve çoğalması için sektördeki en önemli engelin finansman sıkıntısı olduğu görülmektedir. Bu durumun aşılmasında ticari banka kredisi, proje finansmanı gibi geleneksel

finansman yöntemlerinin yeterli olmadığı, sektörün mevcut durumu ve mevcut mevzuat göz önüne alındığında girişim sermayesi modelinin sektörün kalkınmasına önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Araştırmanın amacı da, rüzgârdan elektrik elde etmek için yatırım yapan kişi veya kurumların projelerini hayata geçirirken karşılaştıkları finansman zorluklarını ve Türkiye’de rüzgâr türbini üreten ve satan firmaların rüzgâr türbinini üretirken ve özellikle yatırımcılara satarken karşılaştıkları temel finansal sorunları irdelenmek, girişim sermayesi yatırım ortaklığı yöntemi ile mevcut sorunların nasıl aşılabileceğini araştırmak ve ortaya koymak, enerjide dışa bağımlılığı azaltacak en önemli koşullardan biri olan yerli rüzgâr türbini üretiminin ne oranda gerçekleştirilebildiğini değerlendirmek, yerli rüzgâr türbini üreticilerinin yan sanayiye, istihdama ve genel olarak ekonomiye katkılarını araştırmak ve tüm bu bulguların ışığında mevcut sorunlara çözüm önerileri getirmek ve bunları hem faaliyet gösteren, hem de yeni kurulacak yerli rüzgâr türbini üreticileri ile paylaşmaktır.

Rüzgâr enerjisi sektöründe finansman bulma sıkıntısı RES projelerinin hayata geçmesinin önündeki önemli engellerden biridir. Bu engelin girişim sermayesi modeli ile aşılabileceğinin ortaya konulması ve örnek vaka araştırması ile girişim sermayesi modelinin bir rüzgâr enerjisi firmasında nasıl uygulanabileceğinin irdelenmesi, her iki sektöre de (girişim sermayesi ve rüzgâr enerjisi) önemli akademik ve pratik bilgi sağlayacaktır. İki farklı alana fayda sağlayabilecek bir model ortaya koyması açısından araştırmanın sonuçlarının önem arz edeceği görülmektedir.

Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımlar

Araştırmanın ana kütesini Türkiye’de faaliyet gösteren 4 Eylül 2013 tarihli Resmi Gazete’deki yönetmeliğe uygun şekilde belgelendirilmiş kayıtlı rüzgâr türbini üreticileri oluşturmaktadır. Örneklem, 2014 yılında, 4 Eylül 2013 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmış “Yenilenebilir Enerji Kaynaklarından Elektrik Enerjisi Üreten Tesislerde Kullanılan Aksaminin Yurt İçinde İmalatı Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” in 2. Maddesi b bendine uygun şekilde Türkiye’de faaliyet gösteren rüzgâr türbini üreticileri ile sınırlıdır. Yönetmeliğin ilgili maddesinde belirtilen kurum olan Türk Standartları Enstitüsü’nden edinilen bilgiye ve Türk Standartları Enstitüsü veri tabanı ka-

yıtlarına göre Türkiye’de kayıtlı bir adet rüzgâr türbini üreticisi tespit edilmiş olunması araştırmanın güçlükleri ve sınırlılıkları arasındadır.

Araştırmanın varsayımları, kullanılan veri toplama aracına rüzgâr türbini üreticisi firmanın yöneticisinin doğru ve içten cevap verdiği kabul edilmektedir. Ayrıca, araştırmada kullanılan veri toplama aracı, yöneticinin bulunduğu ortama ait algıları ölçebilecek niteliktedir.

Araştırmanın Sorusu/ Problemi

Araştırmanın ele alınmasında temel soru: “Girişim sermayesi yatırım ortaklığı modeli Türkiye’de rüzgâr türbini üreten firmalar üzerinde nasıl uygulanmaktadır ve firmalara sağladığı faydalar nelerdir?” biçiminde sorulmuş ve akış buna uygun olarak yapılandırılmıştır.

Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın ana kütesini ve örnekleme oluşturan Türkiye’de faaliyet gösteren rüzgâr türbini üreticileri tespit edilmiştir. 2014 Aralık ayı itibariyle Türk Standartları Enstitüsü’nden (TSE) sertifika alabilmiş ve TSE resmi web sayfasında ilân edilmiş tek yerli rüzgâr türbini üreticisi firma tespit edilmiş ve yetkilisi ile mülakat yapılmıştır. Bu araştırmada nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Nitel araştırmalarda örneklem seçimi nicel araştırmalardan farklılıklar taşımaktadır. Nitel araştırmalarda derinlemesine inceleme yapılması gerekliliği, uygulamada örneklemin büyük ve çok olmasını mümkün kılmamaktadır. Tek başına bir bireyin bile araştırma örneklemini oluşturabildiği durumlara rastlanabilmektedir (Şimşek ve Yıldırım,2003: 8).

Nitel araştırma çeşitlerinden örnek olay incelemesi uygulanmıştır. Örnek olay incelemesi, bir veya birkaç olayı derinlemesine inceleme anlamına gelmektedir (Ergün, 2005: 9). Veri toplama yaklaşımı olarak gevşek yapılandırılmış mülakat yaklaşımı kullanılmıştır. Gevşek yapılandırılmış mülakatta araştırmacı bazı soruların ucunu açık bırakabilir. Görüşen ve görüş veren bazı konuları diğer konulara göre daha derin görüşebilir (Ergün, 2005: 9).

Araştırmanın bulgularının analizinde fayda sağlayacağı düşüncesiyle mülakatta yöneticiye yönelik demografik sorulara da yer verilmiştir. Araştırmacı olarak katılımcı bir rol üstlenilmiş ve yüz yüze mülakat doğal ortamda yani rüzgâr türbinlerinin üretildiği fabrikada gerçekleştirilmiştir.

Mülakat sorularının içeriğinde;

- Üretici firmanın yöneticisine yönelik demografik sorular,
- Firma geçmişi hakkında sorular,
- Personel niteliği (sayısı, eğitim durumu vb.),
- Firmanın aldığı sertifika, patentler ile ilgili sorular,
- Firmanın sektöre nasıl girdiği, sektördeki pozisyonu ve hedefleri,
- Firmanın ilişki içinde bulunduğu aktörler ve ilişki düzeyleri,
- Rüzgâr enerjisi sektörünün bugünkü durumu,
- Rüzgâr enerjisi sektöründeki sorunlar ve finansman sorunu,
- Rüzgâr türbini teknolojisi hakkında sorular,
- Firmanın neden finansmana ihtiyaç duyduğu
- Girişim sermayesi fonunun rüzgâr türbini üreticisi firmayı fonlamak istemesinin nedenleri,
- Girişim sermayesi fonlaması ile hedeflenen sonuç,
- Girişim sermayesi fonunun rüzgâr türbini üreticisine fon sağlarken geçirilen aşamalar,
- Türbin üreticisi firma açısından girişim sermayesi modelinin sağladığı avantajlar ve dezavantajlar,
- Girişim sermayesi modelinin rüzgâr enerjisi sektörüne katkılarının neler olduğu vb. genel olarak rüzgâr türbini imalatında ihtiyaç duyulan sermaye kaynağının girişim sermayesi ile sağlanması hakkında firmanın son durumunu ortaya çıkaran sorular bulunmaktadır.

Çalışmada araştırma yöntemi olarak farkında olduğumuz ancak ayrıntılı olarak bilgi sahibi olmadığımız olguları araştırarak olgu bilim (fenomenoloji) deseni kullanılmıştır (Şimşek ve Yıldırım, 2003: 12). Buna göre, evrende var olan, doğrudan ya da dolaylı olarak gözlenebilen nesne, durum veya olaylara olgu denilmektedir. Fenomen (phenomenon) ise, kendine özgü bir şekilde dış dünyayı ve kendini algılayan kişinin öznel deneyimine (subjective experience) denilmektedir. Bu bağlamda, olgu bilimsel (fenomenolojik) yaklaşım,

bireyin kendine özgü algılayışını ve yaşantısını bilmeden davranışlarını anlayamayacağımızı savunur. Bireyin davranışını çevre koşulları, organizmadaki biyolojik dürtüler, istekler, gereksinimler değil sadece çevresini ve o çevre içindeki kendini o andaki anlamlandırış biçimi, başka bir deyişle kişinin o andaki fenomeni belirlemektedir.

Nitel araştırma yöntemi şirkete özel durumların tespitinde nicel yöntemlerle ulaşılması zor olan, detaylı ve işlevsel sonuçlar sağlamaktadır. Nitel yöntem, araştırma probleminin belirlenmesi ile başlayan kuramsal/kavramsal yapının oluşturulması, araştırma sorularının belirlenmesi, örneklem seçimi, verilerin toplanması, analizi ve bulguların değerlendirilip, sonuçların uygulamaya aktarılması süreçlerini kapsayan bir araştırma yöntemidir.

Çalışmada, olgu bilim deseni (fenomenoloji) kapsamında nitel araştırma yönteminin süreçleri değerlendirilecektir. Ayrıca, bazı noktalarda örnek olay incelemesi yöntemi de kullanılacaktır. Nitel araştırma yöntemlerindeki diğer yaklaşımlarla benzer olarak örnek olay çalışması da olayı doğal ortamında, derinlemesine, çevreyle olan ilişkisini ve karmaşıklığını değerlendirerek anlamayı amaçlamaktadır. Olgu bilim deseni ve örnek olay çalışmalarında çoğunlukla genelleme bir amaç değildir. Temel amaç her durumun kendi benzersizliğini bulmaktır.

Araştırma Verilerinin Analizi ve Bulguların Değerlendirilmesi

Nitel araştırma yönteminde araştırma verilerin analizinde genellikle birey ve durum temelli yaklaşımlar kullanılmaktadır. Çalışmanın güvenilirliği ve geçerliliği göz önüne alınarak çoklu veri toplama yöntemi kullanılmıştır. Bu duruma paralel olarak araştırma sırasında birincil ve ikincil veri kaynaklarından yararlanılmıştır. Araştırılan konunun gerçek tanığı yani araştırmacının elde ettiği verilerin yer aldığı kaynaklara birincil veri kaynakları denilmektedir. Bu veri kaynaklarına örnek olarak yüz yüze yapılan görüşme, işletme kayıtlarının incelenmesi veya anket yoluyla toplanan veriler gösterilebilir. Birincil veri kaynaklarından oluşturularak elde edilen verilere ikincil veri kaynakları denir. Örneğin, bir konuda araştırma için, araştırmacılardan birinin konu hakkındaki kitap, tez gibi yayınlarından elde edilen veriler ve literatür taraması gibi kaynaklardan elde edilen verilerdir. Bu çalışmada, mülakatta oluş-

turulan görüşme formu ve notları araştırmancının temelini oluşturmaktadır ve birincil veri toplama aracıdır. Çalışmanın verilerinin güvenilirliğini arttırmak için örneklemin internet siteleri, önceki çalışmalar ve literatür taraması ikincil veri kaynağı olarak kullanılmıştır.

Araştırma problemine/sorusuna yönelik çalışmaya başlamadan önce, yerli ve yabancı literatür taraması gerçekleştirilmiştir, yüz yüze görüşme, örnek olay ve anket yöntemlerinin yer aldığı başka çalışmalarda sorulan sorular ve elde edilen sonuçlardan yararlanılmıştır. Buna göre, rüzgâr türbini üreticilerinin girişim sermayesi yatırım ortaklığı modelinin nasıl uygulandığı hakkındaki bulgular 4 kriter, ne faydalar sağladığı hakkındaki bulgular ise 3 kriter altında toplanmıştır.

Uygulanış biçimi açısından

- Halka arz,
- Ortağa geri satış,
- Stratejik ortağa satış ve
- Yeni bir girişim sermayesi fonu gibi nitelikli yatırımcıya satış.

Sağladığı faydalar açısından

- Kurumsal yönetim,
- Ciro artışı ve
- Teknolojik yenilikler.

Verilerin Analizi

Verilerin analizinde ve bulguların ortaya çıkarılmasında olgu bilim deseni kullanılmış ve betimsel analiz ile verilerin değerlendirilmesi sağlanmıştır. Ayrıca araştırma sonuçlarının tutarlılığını, güvenilirliğini ve geçerliliğini arttırmak için kurucu/üst düzey yöneticilerin görüşlerinden sıkça alıntı yapılmıştır. Betimsel analiz yönteminde verilerin aktarımı üzerinde hiçbir değişiklik yapılmadan, görüşülen kişiden elde edildiği haliyle direkt alıntılar yoluyla yapılmaktadır. Tüm veri analiz yöntemlerinde 3 temel nokta bulunmaktadır. Bunlar; betimleme, analiz ve yorumlamadır.

Bulguların Değerlendirilmesi

Çalışmanın örneklemini oluşturan ve TSE verilerinden tespit edilen yerli rüzgâr türbini üreticisi kriterlerini sağlayan işletmenin uygulanış biçimi açısından ve sağladığı faydalar açısından belirlenen kriterlere uygunluğu aşağıdaki şekilde değerlendirilmiş/yorumlanmıştır.

Uygulanış Biçimi Açısından Belirlenen Kriterlere Uygunluğu

İşletmenin yöneticisi, şirketlerinin 1974 yılında ku-

rulduğunu ve kurucusu olduğu şirketin 2000 yılından beri rüzgâr türbini imalatı yaptığını, kendisinin makine mühendisi olduğunu ve Türkiye’de sanayici olmanın zor olduğunu belirtmiştir. Ayrıca, Türkiye’de rüzgâr enerjisi alanında iki farklı müşteri profili olduğunu belirtmiştir. Buna göre, müşteri profillerinden biri lisanssız elektrik üretip, üretilen elektriği kendi tükettiği elektrikten mahsup edip fazlasını şebekeye (dağıtım firmasına) satmak isteyen müşteri tipi iken, diğer müşteri tipi tüketiminden mahsup etmek amacıyla gütmenden sadece şebekeye elektrik satışı gerçekleştirmek için, ticari amaçla EPDK’dan lisans alarak rüzgâr enerji santrali (RES) kurmak isteyen müşterilerdir. Lisanssız RES yatırımı yapmak isteyenler en fazla 1 MW gücünde türbin kurabilirken, lisanslı RES yatırımcıları için azami güç sınırı bulunmamaktadır. Lisanssız RES yatırımcıları genelde ev tipi türbin kurmak isteyen bireyler ve elektrik tüketimi yüksek olan fabrikalar, toplu konutlar, belediyeler gibi kurum veya kuruluşlardır. Lisanssız RES için alınan izinler lisanslı RES izinlerine göre daha az maliyetli ve daha hızlı alınabilen izinlerdir. Lisanslı RES müsaadesi alabilmek yani lisans alabilmek için yatırımcının EPDK’ya banka teminat mektubu vermesi gerekirken lisanssız RES yatırımlarında böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Firma kurucusu/ yöneticisinin belirttiğine göre önceden lisanssız RES yatırımları için izin verilen en yüksek kurulum gücü 200 kW iken, bu güç önce 500 kW’ a daha sonra da 1000 kW’ a(1MW) yükseltilmiştir. Bu durum yatırımcı profilini ve sektörün hacmini önemli ölçüde etkilemiştir. Firmalarının özellikle lisanssız RES segmentine yani 1 MW ve daha düşük güçlerdeki türbinlerin imalatına konsantre olduğunu belirten yönetici, 1 MW gücündeki bir rüzgâr türbininin yaklaşık 1,5 milyon USD satış fiyatının olduğunu ve sektörde şu anda 350’ye yakın lisanssız RES izni almış veya almak için müracaat edecek firma ve şahsın bulunduğunu ifade etmiştir.

Firmalarının ürettikleri ürünlerin Ar-Ge’ si için Tübitak’tan destek aldığını, ayrıca şu anda üretmekte oldukları 1 MW gücündeki türbinlerin dışında özellikle lisanslı RES yatırımcılarına sunmak için 2,5 MW gücünde yeni bir türbin üretmek için çalışmalara başladığını belirtmiştir. %100 yerli rüzgâr türbini ürettiklerini ifade eden yönetici, mevcut yasalara göre yerli türbin kuran yatırımcıların ürettikleri elektriği %50 teşvikle yani 0,11 USD/kW (ithal türbinlerde bu fiyat 0,073

USD/kW) fiyattan şebekeye satabildikleri için firmalarına oldukça rağbet olduğunu belirtmektedir. Yerli türbin üreticisi olarak Ankara'daki fabrikalarında türbinlerin kanatlarını, kulelerini, makine dairesini (nacelle) ve kontrol sistemlerini ürettiklerini belirten firma yöneticisi dişli kutusu, alternatör, fren sistemi gibi parçaları da yurtiçindeki tedarikçilerinden sağladıklarını ifade etmiştir. Bu şekilde kendi firmaları ve yurtiçindeki tedarikçileri ile birlikte yaklaşık 1000 kişiye istihdam yarattıklarını belirten Yönetici, Türkiye ekonomisine enerjide dışa bağımlılığın azaltılması, yerli sanayinin gelişmesi ve yeni istihdam yaratma gibi konularda olumlu etkilerinin olduğunu belirtmiştir. Firmalarının sektördeki durumu hakkında Yönetici şunları söylemiştir;

"...sektördeki en etkin yerli oyuncuyuz. Yabancılar bunu görüyor. Devletin yerli üreticiye verdiği destek önümüzdeki yıllarda artacağına benziyor. Elektrik fiyatının da artacağını düşünürsek daha çok kişi ve kurum kendi elektriğini üretmek isteyecek. Geçmişteki mevzuattan kaynaklanan belirsizlikler daha yeni gideriliyor. Piyasa daha tam oturmadı. Türbin satıcısı, türbin alıp elektrik satacak yatırımcı ve elektriği satın alacak devlet arasındaki ilişkilerde hala netleşmemiş noktalar var. Bu yüzden, türbin imalatçısı da RES yatırımcısı da finansman bulmakta zorlanıyor. Ayrıca, bankaların RES yatırımlarındaki detaylı teknik analizleri yorumlayacak kadroları da yok. Projeyi tam analiz edemeyince RES yatırımını riskli görüyorlar. Bence işte tam bu yüzden girişim sermayesi bu sektör için çok uygun ve kazançlı. Riskin olduğu yerde kazanç kat sayısı yüksek olur. Böyle bir ortamda bir de devlet yerli türbin alanlara %50 teşvik sağlarsa yabancı girişim sermayesi şirketleri bu sektöre çok ilgi duymaya başladı ve bizimle hem direkt olarak hem de aracılar vasıtasıyla irtibata geçtiler."

Firmalarının 40 yıllık mühendislik birikimiyle Türkiye'nin rüzgâr profiline uygun rüzgâr türbini tasarladığını, bundan dolayı türbinlerinin yurtiçi kurulumlarda çok yüksek verim sağladığını söyleyen yönetici, yurtiçi pazardaki doğru ve lider pozisyonlanmalarından ötürü bir çok yabancı türbin üreticisinin ve girişim sermayesi şirketinin ilgisini çektiklerini belirtmiştir. Amerika ve Ortadoğu'da ofisleri bulunan bir girişim sermayesi şirketi ile firmalarına % 20 hisse ile ortak olmak ve bu ortaklık için ilk etapta 12 milyon USD, sonraki etaplarda iş planına göre beklenen

karlılık (FAVÖK-EBITDA), yakalanabilirse hisse oranı %39,67'ye çıkacak şekilde ilave 25 milyon USD daha yatırım yapmaları hususunda anlaşma sağladıklarını ifade eden şirket yöneticisi anlaşma suretini göstererek şu sözleri sarf etmiştir;

"...yaptığımız anlaşma bizi daha çok çalışmaya ve üretmeye zorlayan bir anlaşma oldu. Belli oranda satış ve kar gerçekleştirirsek daha çok yatırım alıp daha hızlı büyüyebileceğimiz bir yapı oluşturduk. Zaten bu işler kartopu gibidir, yuvarlanmaya başlayınca sürekli büyüyerek yol alırsınız."

Anlaşmanın içeriğine göre, ABD'li girişim sermayesi firması yönetim kurulunda temsil edilecek ve firmanın mali işler sorumlusunu (CFO) atayacaktır. Ayrıca, sözleşmenin eki olan "Önemli Kararlar" (Significant-Decisions) belgesine göre girişim sermayesinin atayacağı yönetim kurulu üyesi ve CFO her türlü mali işleri, ödeme ve satın almaları onaylama, reddetme, değiştirme, kontrol etme hakkına sahip olmaktadır.

Halka Arz

Yöneticinin belirttiğine göre, girişim sermayesi şirketi ilk etap yatırımını gerçekleştirdikten 3 yıl sonra yatırımdan çıkmaya (exit) başlayacak ve 5. yılın sonunda tamamen çıkmış (exit) olacaktır. Çıkış stratejisi olarak ilk seçenek halka arz olarak belirlenmiştir. Halka arz ile firmanın BİST'e kota olması sağlanacak ve hem prestij ve bilinirliği artacak hem de şirketinin hisse senetleri teminat olarak gösterilebileceği için kredibilitesini arttıracaktır. Bunların yanı sıra, şirket sürekli denetime tabi olacağı için kurumsallaşma gelişecek ve şeffaflık artacaktır. Girişim sermayesi şirketinin ilk çıkış stratejisi halka arzdır ve şirket girişim sermayesi yatırım ortaklığı modelinin uygulanış biçimi kriterlerinden halka arz kriterine uymaktadır.

Ortağa Geri Satış

Girişim sermayesi şirketi birinci çıkış stratejisi olan halka arzda istediği başarıyı yakalayamazsa ikinci çıkış stratejisi olarak kalan hisseleri şirket ortaklarına belli bir emisyonla geri satacaktır. Bu durumda şirket aslen 3-5 yıl vadeli bir kaynak kullanmış olacak ve sonunda da eski ortaklık yapısına geri dönecektir. Şirket yöneticisi bu durumu şu sözlerle ifade etmiştir;

"...aslında ABD'li ortağımız ikinci exit senaryosu olarak hisselerini başka bir türbin üreticisine satarak"

çıkmayı düşünüyordu. Ancak biz bunu istemedik. Halka arz olmazsa hisselerimizi biz geri alırız dedik. Stratejik ortaklık dedikleri durumun bizim imalat yöntemimizde değişikliklere sebep olacağını düşündük ve 10 yıldan fazla zamanda oluşturduğumuz know-how'ın çöpe atılmasını istemedik."

Şirket, girişim sermayesi yatırım ortaklığı modelinin uygulanış şekli kriterlerinden ortağa geri satış kriterine uymaktadır.

Stratejik Ortağa Satış

Şirket yöneticisinin ifadesine göre üçüncü çıkış stratejisi olarak stratejik ortağa satış stratejisi kendileri tarafından kabul edilmemiştir. Bunun sebebi olarak şirkete ait teknolojik know-how ve pazar payının stratejik ortak olarak gelecek yabancı bir rüzgâr türbini üreticisine kaptırmamak olduğu belirtilmiştir. Şirket, girişim sermayesi yatırım ortaklığı modelinin uygulanış şekli kriterlerinden stratejik ortağa satış kriterine uymamaktadır.

Yeni Bir Girişim Sermayesi Fonu Gibi Nitelikli Yatırımcıya Satış

Girişim sermayesi şirketi birinci ve ikinci çıkış stratejilerinde başarılı olamaz ise üçüncü çıkış stratejisi olarak hisselerini başka bir girişim sermayesi şirketine satabilecektir. Bu sayede şirket yeni bir kaynak yaratabilecek ve yeni bir yönetim anlayışı ile tazelenmiş olacaktır. Şirket, girişim sermayesi yatırım ortaklığı modelinin uygulanış şekli kriterlerinden yeni bir girişim sermayesi fonu gibi nitelikli yatırımcıya satış kriterine uymaktadır.

Sağladığı Faydalar Açısından Belirlenen Kriterlere Uygunluğu

Kurumsal Yönetim

Şirket yöneticisinin belirttiğine göre girişim sermayesi şirketinin atamış olduğu yönetim kurulu üyesi ve CFO şirketin yönetim anlayışına yeni bir soluk getirmiş ve personel, tedarikçiler, müşteriler ve ilişkide olunan kamu kuruluşları nezdinde itibarının artmasını sağlamıştır. Girişim sermayesi şirketi tarafından atanan yönetim kurulu üyesi sayesinde şirket iç yönetmelikleri revize edilmiş ve noksansız uygulanmaya başlanmıştır. Bunun yanı sıra adil yönetim olgusunun yerleşmesinden dolayı personel motivasyonu artmıştır. Ayrıca,

girişim sermayesi tarafından atanan CFO sayesinde tüm mali tablolar şeffaf ve denetlenebilir olmuş ve UFRS standartlarında uluslararası finansal kriterlere uygun şekilde düzenlenmeye başlanmıştır. Bu durum şirketin yurtiçi ve yurtdışı finans kurumları ile çalışma kabiliyetini artırmıştır. Şirket yönetimindeki değişikliği yönetici şu şekilde ifade etmiştir;

"...Yönetim kurulunda yeni arkadaşların olması yönetim kurulu toplantılarının daha ciddi ve verimli geçmesini sağladı. Ayrıca, dışardan bir göz olarak konular hakkındaki yorumları çok objektif ve net oluyor. Bu sayede bizler teknik konulara konsantre olmuşken, mali ve idari konularda yeni ve modern yaklaşımları öğreniyoruz. Özellikle finans sektöründe tüm dünyada çok geniş ve etkili bir çevreleri var, biz de bu network'e dahil olmuş oluyoruz."

Şirket, girişim sermayesi yatırım ortaklığı modelinin sağladığı faydalar açısından belirlenen kriterlerden kurumsal yönetim kriterine uymaktadır.

Ciro Artışı

Girişim sermayesi şirketi tarafından şirkete kaynak sağlanacağı için şirket nakit para ile toplu malzeme alabilecek ve böylelikle girdi maliyetlerini düşürebilecektir. Ayrıca, seri bir şekilde ve stoka üretim yaparak üretim kalitesini standartlaştıracak ve arttıracak ve birim maliyetlerini azaltacaktır. Stokta her daim hazır ürün bulunacağı için ürün teslim süreleri azalacak ve vadeli satış imkânları sunulacaktır. Ayrıca satış ve tanıtım faaliyetlerine daha çok bütçe ayrılacağından müşterilere daha kolay ulaşabilecektir. Yukarıda belirtilen sebeplerden dolayı şirketin cirosu ve karlılığı artacağından şirket, girişim sermayesi yatırım ortaklığı modelinin sağladığı faydalar açısından belirlenen kriterlerden ciro artışı kriterine uymaktadır.

Teknolojik Yenilik

Şirkete sağlanacak yeni kaynakla Ar-Ge çalışmalarına daha çok bütçe ayrılacak ve Teknokent'te yeni bir Ar-Ge ofisi açılacaktır. Böylelikle yeni teknolojiler geliştirilerek daha büyük güçteki rüzgâr türbinlerinin üretimi sağlanmış olacaktır. Ayrıca, mevcut ürünlerin verimliliği arttırılacaktır. Şirket, girişim sermayesi yatırım ortaklığı modelinin sağladığı faydalar açısından belirlenen kriterlerden teknolojik yenilik kriterine uymaktadır. Yönetici bu durumu şu şekilde açıklamaktadır;

"...şirketimize geri ödeme baskısı olmadan yeni para girmiş olması daha geniş zaman aralığında Ar-Ge yapmamıza fırsat sağladı. Ayrıca, artık belli bir sınıra kadar olsa da ticari kaygıdan arındırarak Ar-Ge çalışması yapmamız mümkün. Böylece, Ar-Ge sonuçlarını daha uzun süre test edebiliyoruz."

Yapılan görüşmeler ve elde edilen verilerin değerlendirilmesi çerçevesinde, Türkiye'de rüzgâr türbini üretimi alanında girişim sermayesi yatırım ortaklığı modelinin uygulanmasının birçok fayda sağladığı belirlenmiştir. Rüzgâr türbini üretimi ile ilgili faaliyet gösteren firmaların girişim sermayesi modeline imalat sanayindeki diğer firmalara nazaran daha çok ihtiyaç duyacağı ve bu modelin rüzgâr enerjisi sektöründe uygulanmasının iki tarafa da birçok başka sektörden daha fazla fayda ve kazanç sağlayacağı kabul edilmiştir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Çevre dostu bir enerji kaynağı olan rüzgar enerjisinin yaygınlaşması, bu enerjinin üretiminin devlet tarafından desteklenmesi ile mümkün olabilir. Devletin rüzgâr enerjisi sektörü ve türbin imalatını teşvik etmesi, enerjide dışa bağımlılığı azaltacak, türbin imalat sanayinin gelişmesine katkı sağlayacak, bu alanda ara elaman ve kalifiye işgücü istihdamını artıracak, nihayet hem rüzgar enerjisi üretimi hem de buna bağlı olarak enerji ucuzlamış olacaktır. Teşviklerin efektif olması ise sektörün dinamiklerinin belirlenmesi ve bu dinamiklere uygun teşviklerin verilmesi ile mümkün olabilir.

Rüzgâr enerjisi üretimi ve türbin imalatında en önemli sorunun finansman olduğu, girişimcilerin en çok bu konuda güçlük çektiği ifade edilmektedir. Bu sektörün, geleneksel kredi kanalları içinde riskli görülmesi ve kredi koşullarının buna bağlı olarak ağırlaştırıldığı da bilinen bir gerçektir. Bu durum sektörün de gelişimini zora sokan önemli bir etki doğurmaktadır. Oysa rüzgâr enerjisi sektörüne yatırım yapacak girişim sermayesi şirketlerine ve yatırım yapılacak girişim şirketine normal bir girişim sermayesi işleminden farklı değerlendirilmesi, hatta teşvik edilmesi sektörün gelişimine doğrudan ve etkili bir ivme kazandıracaktır. Örneğin temiz enerji fonu gibi bir fonun oluşturulması bu konuda atılacak önemli bir adım olabilir. Ayrıca rüzgâr türbini üreten yerli bir firmaya girişim sermayesi şirketi tarafından yatırım yapılması, bir ileri tek-

noloji ürünü olan rüzgâr türbininin yerelde üretilmesini sağlayacak ve aynı zamanda istihdama da katkı sağlayacaktır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus şudur: RES yatırımcısına ve rüzgâr türbini üreticisine girişim sermayesi modeli için sağlanacak kolaylıklar ve teşvikler eş zamanlı olmalıdır. Çünkü tek başına RES projelerini hayata geçirmek için finansman arayan RES yatırımcısına teşvik sağlanırken, türbin üreticisine teşvik sağlanmazsa, RES yatırımcısı yerli türbin bulamayacağı için girişim sermayesi şirkettenden almış olduğu parayı doğrudan yurt dışındaki türbin üreticisine vermek zorunda kalacaktır. Bu durum ise enerji ithalatını azaltarak cari açığın kapanmasına katkı sağlamaya çalışan ekonominin, rüzgâr türbinlerinin ithali nedeniyle cari açığının daha da artmasına sebep olacaktır.

Peki, girişim sermayesi yatırım ortaklığı modeli Türkiye'de rüzgâr türbini üreten firmalar için uygun mudur? Ya da bu model Türkiye'de nasıl uygulanmaktadır? Sağladığı faydalar nelerdir? Bu sorular, bu çalışmanın cevap aradığı sorular olmuştur.

Yapılan araştırma neticesinde de rüzgâr türbini imalatı sektörü için girişim sermayesi yatırımlarının uygulanması imkânının çok güçlü olduğu sonucuna varılmıştır. Çünkü girişim sermayesi yatırımları yüksek teknolojik alanlarda yatırım yapma yönünde bir alışkanlık içindedir. Yine, yurt dışındaki girişim sermayesi şirketlerinin birçoğunun türbin imalatı sektörü gibi sektörlere yatırım yapma planlarının olduğu görülmüştür.

Girişim sermayesi yatırım ortaklığı modelinin pratikte tercih edilmesinin sebebi ile ilgili olarak araştırmada yüz yüze mülakat yoluyla görüşüne başvurulmuş yönetici de *faiz ve anapara şeklinde geri ödeme zorunluluğu olmadığı ve teminat istenmediği için girişim sermayesi modelinin desteklenmesi gerektiğini* belirtmektedir.

Araştırma bulgularının yorumlanması neticesinde bir başka konu daha ortaya çıkmıştır. Girişim sermayesi yatırıma konu olan firmanın (yatırım alan rüzgâr türbini imalatçısı firma) yetkilileri girişim sermayesi firmasının (yatırım yapan firma) şirket yönetiminde ve denetiminde yer almasına olumlu bakmaktadır. Bunun nedeni, girişim sermayesi firmasının yönetim alanındaki uluslararası bilgi ve tecrübelerinden istifade etmek istemeleridir. Ayrıca, yabancı bir ortak ve aile dışından bir profesyonel yönetim kurulu üyesinin

varlığının kendilerine güvenilirlik ve saygınlık kattığı düşünülmektedir. Uluslararası bir firma ile ortak olunca özellikle yurtdışı piyasalarda ticari çevresinin genişlemesinin sağlandığına inanılmaktadır. Girişim sermayesi şirketi yatırımdan çıkarken firmayı halka arz etmeyi planladığı için SPK'nın kriterlerine uyabilmek için firma şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerini uygulamaya başlamıştır.

Girişim sermayesi yatırımlarının bir diğer katkısı da bu yatırımların sermaye piyasalarının derinleşmesine ve tabana yayılmasına olan katkılarıdır. Zira bu yatırımların genellikle halka arz ile çıkış planladıkları görülmektedir ve sermaye piyasasındaki firma sayısının artışı, anılan faydayı da beraberinde getirmektedir.

Özetle, rüzgâr türbini üretmek ülkemizin ileri teknoloji ürünleri üretiminde önemli bir adımdır ve Türkiye'de rüzgâr türbini imal etmenin ekonomiye birçok katkısı olduğu gerçeğinden hareketle bu sektöre aktarılacak girişim sermayesi fonlarının desteklenmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Özellikle yüksek teknoloji gerektiren rüzgâr türbini üretimi konusunda faaliyet gösteren firmaların finansman ihtiyacının karşılanmasında risk (girişim) sermayesi yatırım ortaklığı modelinin çok uygun bir yol olduğu nitel araştırma tekniği ile ortaya konulmuştur.

KAYNAKÇA

Akkaya, G. ve İçerli, Y., (2001), "KOBİ'lerin Finansal Problemlerinin Çözümünde Risk Sermayesi Modeli", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Mayıs.

Aypek, A., (1998), Sermaye Piyasası Aracı Olarak Risk Sermayesi ve Türk Sermaye Piyasasında Uygulanabilirliği, Ankara: KOSGEB Yayınları.

Bloomberg. (2013). 18/04/2014 tarihinde <http://www.bloomberg.com/apps/news?pid=newsarcve&id=a0YT3J3T9imA> sayfasından erişilmiştir.

Can, İ., (2007), Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Finansında Risk Sermayesi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.

Ceylan, A., (2002), Finansal Teknikler, Bursa: Ekin Kitabevi.

CleanTech . (2012). 11/11/2012 tarihinde <http://cleantechiq.com/2012/10/mercom-capital-wind-venture-funding-rises-in-q3/> sayfasından erişilmiştir.

CleanTech. (2013). 28/08/2014 tarihinde <http://cleantechiq.com/2013/11/mercom-wind-venture-capital-investment-drops-35-in-q3/> sayfasından erişilmiştir.

Dağdelen, Ü., (1992). Halk Bankasına Sunulan Rapor, Ankara: ATO Yayınları.

Dünya Gazetesi. (2012). 18/12/2014 tarihinde www.dunya.com/soyutwind-ruzgar-turbin-yatirimlarini-fonlayacak-97196h.htm sayfasından erişilmiştir.

Economic Times. (2013). 24/10/2013 tarihinde http://articles.economictimes.indiatimes.com/2013-10-24/news/43366043_1_global-venture-capital-funding-global-clean-energy-communications-green-infra sayfasından erişilmiştir.

Egeli Co. (2014). 18/11/2014 tarihinde www.eglyo.com/tr/kurumsal/yonetim-kurulu-baskani-ndan sayfasından erişilmiştir.

Ergün, M. (2005). Bilimsel araştırma yöntemleri, nitel araştırma <http://www.egitim.aku.edu.tr/nitelarastirma.ppt#256,1>

GreenVentureCapital. (2013). 21/08/2013 tarihinde <http://www.greenvc.org/> sayfasından erişilmiştir.

IVCI. (2014). 30/12/2014 tarihinde www.ivci.com.tr/Default.aspx?id=26 sayfasından erişilmiştir.

Kaya, A., (2001), "Dünyada ve Türkiye'de Risk Sermayesi", SPK Yeterlik Etüdüleri, Ankara, Ekim.

Livemint. (2013). 18/12/2013 tarihinde <http://www.livemint.com/Companies/nmwwt5kdtldn9z22enio/goldman-Sachs-fund-invests-135-million-in-Indias-ReNew-Pow.html> sayfasından erişilmiştir.

Mercom. (2014). 17/12/2014 tarihinde [http://www.mercomcapital.com/wind-vc-funding-up-with-\\$57-million-after-weak-second-quarter](http://www.mercomcapital.com/wind-vc-funding-up-with-$57-million-after-weak-second-quarter) sayfasından erişilmiştir.

Reuters. (2009). 13/11/2012 tarihinde <http://uk.reuters.com/article/2009/12/14/us-nordex-goldman-industrie5bd1mf20091214> sayfasından erişilmiştir.

Sarıaslan H., (1995), "Gümrük Birliğine Girerken KOBİ'lerin Finansman Sorunları ve Çözüm Önerileri Sempozyumu" 9 Kasım 1995, Uzman Gözüyle Bankacılık Dergisi, Yıl:3, Sayı: 12.

Şimşek, H. ve Yıldırım, A. (2003). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Times of India. (2013). 10/10/2014 <http://timesofindia.indiatimes.com/business/international-business/Wind-venture-capital-funding-declined-to-135-million-in-Q3-2013/articleshow/24662506.cms> sayfasından erişilmiştir.

VCPOST.(2013). 27/11/2013 tarihinde <http://www.vcpost.com/articles/20507/20140106/enbridge-invests-200m-texas-wind-power-project.htm> sayfasından erişilmiştir.

Yavuz, M., (2008), İhracatta Alternatif Finansman Teknikleri, İGEME Yayını, Ocak.

YEGM. (2014). 28/12/2014 tarihinde <http://www.yegm.gov.tr/yenilenebilir/ruzgar.aspx> sayfasından erişilmiştir.

Yenidünya, S. T., (2006). Risk Sermayesinin Türkiye’de Uygulama Olanakları, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Finansal Piyasalar ve Yatırım Yönetimi Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

EKONOMİDE KÜRESELLEŞME İLE BİRLİKTE BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ

Yrd. Doç. Dr. Hakan ARACI*
Öğr. Grv. Hakan KARA**

ÖZET

Küreselleşme ile birlikte, ülkeler ve bu ülkelerde faaliyet gösteren şirketler için rekabet ortamı her geçen gün daha da zorlu bir hal alarak artmıştır. Bu rekabet ortamında ilgili grupların kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmeleriyle birlikte küreselleşmenin de etkisiyle hem dünya çapında hem ülke bazında finansal krizlerin etkisi hissedilmiştir.

Geçmiş yıllarda yaşanan finansal krizler, uluslararası şirket ve dünya ticaret hacmindeki artışlar şirketlerin güvenilir ortak bir finansal raporlama dili kullanmalarını zorunlu hale getirmiştir. Bununla birlikte finansal tabloların doğruluğunun gösterilmesi için finansal piyasalar sıkı denetim altına alınmış ve finansal tablolar denetlenerek doğruluğunun tasdiki bağımsız denetim kuruluşlarına bırakılmıştır.

Dünyanın gelişmiş birçok ülkesinde çıkan finansal krizlerin etkisi ekonominin küreselleşmesi sonucu dünyanın her yerinde hissedildiği gibi hiç şüphe yok ki bizim ülkemizde de derinden hissedilmiştir. Bu çalışmada bağımsız denetimin ülkemizdeki gelişimine değinilerek ülkemizin ekonomik açıdan gelişip, kalkınarak dünyayla bütünleşmesi, uluslararası alanda daha güçlü bir katılımcı olması için TTK' da yapılan değişikliklere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Yeni Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetim Raporu

IMPORTANCE OF INDEPENDENT AUDIT WITH ECONOMIC GLOBALIZATION

With globalization, competition environment has increased strongly day by day for countries and companies which operate in these countries. The effect of financial crisis was felt both through out the countries and world wide due to the fact that related financial statement user group act according to their own interest as well as the effect of globalization

Financial crisis which took place in the past, international companies and increasing world trade have forced companies to use an international language. Apart from this, financial market has been audited in order that financial statement can be shown to be true and through auditing the financial statement, the approval of its correctness has been left to independent auditing companies.

* Celal Bayar Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

** Celal Bayar Üniversitesi Kırkağaç MYO

The effect of financial crisis that took place in many countries all over the world as could be felt every part of the world, no doubt that it has been also felt in our country. In this study, we have mentioned about the development of independent audit in our country. In terms of being a stronger participant internationally changes made in new TTK have been emphasised in order that our country can develop economically, integrate with the world and be a stronger participant internationally.

Keywords: Independent audit, New Turkish Commerce Law, Independent audit report.

GİRİŞ

Finansal piyasaların gelişmesiyle birlikte, bu piyasaların sağlıklı olarak işleminde en temel unsur olan bilginin zamanında, güvenilir, tam ve doğru bir şekilde piyasadaki mevcut ve piyasaya girmek isteyen katılımcılara sunumu önemli hale gelmiştir. Söz konusu bilgilerin karşılıklı çıkar ilişkileri çerçevesinde kullanıcılarının ile hazırlayıcılarının çıkarlarının farklı olması, mevcut bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğunun teyidini sağlayacak bir mekanizmaya ihtiyaç duyulmasını gerektirmiştir. Bu mekanizma da günümüzde bağımsız denetim olarak ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetimin mesleki bilgi ve deneyime dayalı ve bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği yönünde önemli sorumluluklar taşıyor olması, bağımsız denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi aşamasında, kendisinden beklenen sorumlulukları yerine getirmesi bakımından belirli standart ve kurallar çerçevesinde bu faaliyetlerini sürdürmesini gerektirmiştir.

Ekonomik büyümeye ve kalkınmaya katkı sağlayan finansal piyasaların temel unsuru, etkin bir piyasanın oluşturulması ve bunun için piyasa kullanıcılarına güvenli ve doğru bilgi ulaştırılmasıdır. Bilginin temel kaynağını ise, finansal piyasalarda faaliyet gösteren ve piyasayı kullanan tüm kurumların kamuya açıkladığı finansal tablolar oluşturmaktadır. Son yıllarda bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen hızlı değişim ve uluslararası şirketler ile dünya ticaret hacmindeki artışlar, şirketlerin güvenilir ortak bir finansal raporlama dili kullanmaları, finansal tabloların doğruluğunun ve mevzuata uygunluğunun belirli standartlara göre düzenli olarak denetlenmesi ihtiyacını daha da artırmıştır. Bu nedenle finansal piyasalar sıkı denetim altına alınmakta ve finansal tablolar denetlenerek doğruluğunun tasdiki bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETİM VE GELİŞİMİ

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli etken mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur. 1960’lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurtdışından fon sağlayan kuruluşlar, mali tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. 1970’lerden itibaren de uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’de yerleşik üye firmalarının bağımsız denetim faaliyetlerine başladıkları görülmektedir (Alagöz, 2008:32).

Türkiye’de, 1970’li yıllarda dış kredi kaynaklarından yararlanmak isteyen firmalar ile yabancı sermayeli şirketler, denetim hizmetleri talep etmeye başlamışlardır. Bu durum bağımsız denetim firmalarının faaliyete başlamasına yol açmıştır. 1987 yılında 19 denetim şirketi bir araya gelerek “Bağımsız Denetim Derneğini” kurmuşlardır. 1989 yılında halka açık şirketler için ilk bağımsız denetim uygulaması başlamıştır (Gönen ve Uzay, 2009:3).

Ülkemizde muhasebe hukuku dendiğinde ilk akla gelen, 3568 sayılı Kanun ile tesis edilen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’dur. Konu ile ilgili olarak muhasebe mesleğinin yasal olarak yürürlüğe girmesini takiben, Maliye Bakanlığı tarafından çeşitli yönetmelikler yayımlanmıştır. Bunlardan ilki 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” tir. Ancak yönetmelik tamamen tasdik kavramı üzerine ayrılmış yalnızca 8. maddesinde “Denetleme” başlığına yer verilmiştir (Türker vd., 2002:15).

1987 yılından itibaren kamu denetçilerinin yanı sıra bağımsız denetçilerden de yararlanılmaya başlanması ile birlikte 3568 sayılı Kanun dışında Türkiye’de bağımsız denetim uygulamaları, Sermaye Piyasası Kanunu ve bankalarla ilgili mevzuat çerçevesinde de yapılmaya başlamıştır. (Akgül, 2000:68-69).

Türkiye’de denetim olgusunun tam anlamıyla 1989 yılında ortaya çıkan 3568 sayılı meslek yasası ile başladığı görülmektedir. Söz konusu yasayla birlikte ülkemizde ulusal ve uluslararası düzeyde birçok denetim firması faaliyet göstermiştir. Para ve sermaye piyasalarının hızla gelişmesi, bu piyasada yer alan ilgili çıkar gruplarının alacakları finansal kararlarında

yanılmamaları gereğinin ortaya çıkması sonucunda denetim daha da önem kazanmıştır.

Günümüzde ekonomik etkinliklerin hızla değişip, gelişmesi ile ekonomik etkinlikler daha karmaşık bir hal almıştır. Bu karmaşık ekonomik etkinliklerin yerine getirilmesi de gitgide zorlaşmaktadır. Böyle bir ortamda da iş çevrelerinin denetime duydukları ihtiyaç günden güne artmakta ve denetim hem toplumda hem de iş çevrelerinde çok önemli bir husus olarak görülmektedir (Güredin, 2007: 3). İşletmeler tarafından söz konusu işletme ile ilgili çıkar gruplarına açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılması son derece önemli bir husustur. Özellikle karar aşamasında alınacak karar işlemi için bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı doğrulanmış güvenilir bilgi çok önemlidir. Toplumların giderek büyümesi, ekonomik hayatın da giderek karmaşıklaşması güvenilir bilgiye olan ihtiyacı artırmakta; bununla birlikte kullanıcıya gelen bilgilerin güvenilirlik derecesini azaltmaktadır (Aksoy, 2006: 45

Tablo 1. Türkiye’de Denetim Uygulamaları ve Uygulayıcıları

Uygulama Alanı	Uygulayıcılar	Düzenleme
Halka Açık Şirketler	SPK	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Yönelik Düzenlemeler
Bankacılık Sektörü	BDDK	Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetlerine Yönelik Düzenlemeler
Meslek Yasası	SPK, BDDK	3568 Sayılı Meslek Yasası
Enerji Piyasası	EPDK	Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Kuruluşların Bağımsız Denetim Kuruluşlarıncı Denetlenmesine Yönelik Düzenlemeler
Bağımsız Denetim	TÜRMOB, TÜDES, TMSK	Bağımsız Denetim Uygulamalarına Yönelik Düzenlemeler
Sigortacılık Sektörü	Hazine Müsteşarlığı	Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim İlkelerine Yönelik Düzenlemeler
Türk Ticaret Kanunu	Meslek Odaları	Türk Ticaret Kanunu Yeniden Yazılmasına Yönelik Düzenlemeler

Kaynak: (Güler, 2010:86)

YENİ TTK’NİN GEREKLİLİĞİ VE OLUŞUM SÜRECİ

2000’li yılların başında ABD ve bazı Avrupa ülkelerinde yaşanan muhasebe ve denetim yolsuzluklarının da etkisiyle, IASB’ nin yayınladığı standartlara uyum yönünde dünya genelinde bir görüş birliği oluşmaya başlamıştır.

Türkiye’de de muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’ na 4487 sayılı Kanun’la eklenen ek 1. madde ile muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Kurul çağdaş dünya uygulamalarına ayak uydurabilmek ve Avrupa Birliği (AB) mevzuatıyla da uyum sağlamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS/ UMS) benimseme kararı almış ve bu standartların resmi Türkçe çevirilerini yaparak Resmi Gazete’ de yayımlamıştır. (<http://www.basbakanlik.gov.tr/docs/>).

Artan firma iflasları, yönetim zaafı, gelişen dünya ekonomisine ayak uydurma zorunluluğu ve daha güçlü Türkiye iddiası da dikkate alınarak ticaret hayatında devrim olarak nitelendirilebilecek, günümüz piyasa ve rekabet koşullarında, eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin somut olarak hayata geçirilmesini sağlayacak Yeni Türk Ticaret Kanunu uygulamaya konulmuştur.

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, uluslararası yatırım kararları ve sermaye hareketleri ile şirket birleşmeleri, dünyadaki gelişmeler ve gelişen ekonomik koşullar, çeşitli ülkelerde yaşanan mali ve ekonomik krizler nedeniyle yatırımcıların katlandıkları zararlar; finansal tablo kullanıcılarını finansal tablolardaki bilgileri sorgular hale getirmiştir. Oluşan bu durum da, finansal tablolardaki bilgilerin, güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tarafsız, karşılaştırılabilir, tam, özün önceliğine uygun bilgiler olabilmesi için bütün dünyanın uyguladığı ve bildiği muhasebe standart ve politikaların uygulanması gerekliliğini ortaya çıkarmış ve muhasebede ortak dil anlayışını getirmiştir.

Ülkemizdeki şirketlerin daha da güçlü olabilmesi ve devler liginde yer alabilmesi için TTK’ na getirilmiş en önemli yeniliklerden birisi de uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, şirketlere mali tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla

(UFRS) tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) göre hazırlamaları ve kayıt düzenlerini bu uyumu sağlayacak şekilde kurmaları mecburiyetinin getirilmiş olmasıdır.

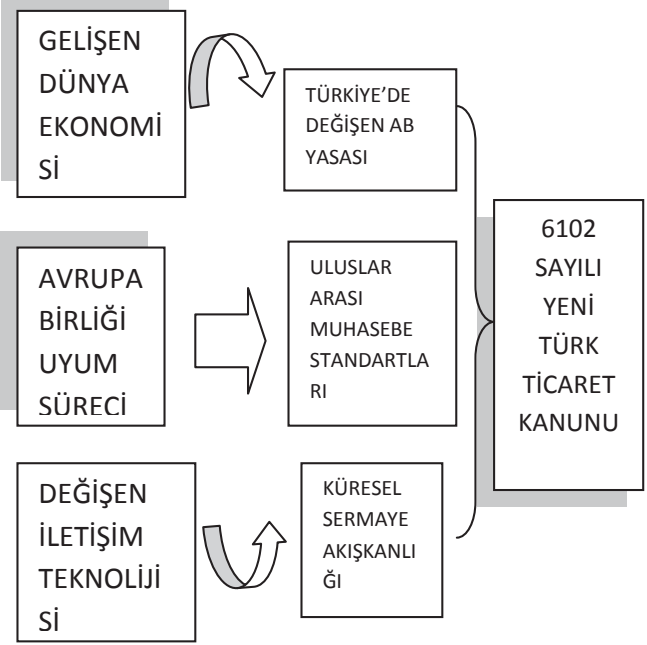
1 Ocak 1957'de yürürlüğe giren ve 50 yılı aşkın süredir ticaret hayatını yönlendiren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14 Ocak 2011 tarihinde yerini günün koşullarının dikkate alındığı, uzun bir çalışma sonucu hazırlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu'na bırakmıştır.

1957 yılından beri yürürlükte bulunan 6762 sayılı TTK dünya ticaretinde yaşanan gelişmeler neticesinde mevcut ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmıştır. Serbest pazar ve rekabet ekonomisinin yaygınlık kazanması ile işletmeler uluslararası arenada daha rahat hareket etmeye başlamış ve bu durum daha pratik ve yeni dünya düzeni ile uyumlu bir ticaret kanununu gerektirmiştir. Bu gelişmelere paralel olarak, Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB) uyum süreci nedeniyle başta temel kanunlarını değiştirmesi, finans ve sermaye piyasaları ile ilgili düzenlemelerden başlamak üzere ulusal ve uluslararası anlamda ticari hayatı kolaylaştırıcı hükümler getirmesi zorunluluk arz etmiştir. Bu bağlamda, 6762 sayılı TTK'yı tümüyle değiştirmek amacıyla yeni bir kanun tasarısı hazırlanmış ve bu tasarı 2005 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi (TMMM)'nin ilgili alt komisyonlarında görüşülmeye başlanmıştır.

AB ile Türkiye arasında 2005 yılında başlayan tam üyelik müzakerelerine esas teşkil eden 35 fasıldan birinin "Şirketler Hukuku" olduğu ve 2006/43/EC sayılı Direktif'in üye ülkeler açısından bağlayıcı olduğunu düşünürsek bağımsız denetimin önemini vurgulamış oluruz.

Uzun süren çalışmalar sonucunda 6102 sayılı Yeni TTK 14 Ocak 2011 tarihinde TMMM Genel Kurulu'nda kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe uygulamaları ile ilgili maddeleri 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Şekil 1 Yeni TTK'yi İhtiyaç Haline Getiren Süreç



Kaynak: www.turmob.org.tr

BAĞIMSIZ DENETİMİN ÜLKENİN EKONOMİK BÜYÜMESİNE VE KALKINMASINA KATKISI

Gelişen dünya ekonomisinde, güvenilir finansal bilgiler sürdürülebilir ve sağlıklı bir ekonomi için son derece önemlidir. Dolayısıyla, güvenilir olmayan finansal bilgiler finansal piyasaların gelişmesine engel teşkil eden faktörlerden biridir. Finansal piyasalar, elinde fon fazlası olan ile fona ihtiyaç duyan kişileri bir araya getiren piyasalar olduğundan, finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmadığı bir piyasada işlem yapmak zor ve sıkıntılı olacaktır. Bu sebepten fon fazlası olan ile fon talep edenlerin güvensizlik nedeni ile bir araya gelememeleri, bir taraftan fonların atıl kalması diğer taraftan ihtiyaç duyulan kaynakların temin edilememesi sonucunu doğuracaktır. Bunun sonucu ise gerekli üretimin yapılamaması, istihdam yaratılmaması, ekonomik büyüme ve diğer sorunları da beraberinde getirecektir (Kaval, 2005).

Bahsettiğimiz üzere, ekonomik istikrarın sürdürülebilmesi için fon arz edenlerle fon talep edenler arasındaki doğru bilgi temininin sağlanması günümüzde vazgeçilmez bir gerekliliktir. Doğru bilgi ise sadece işletmeler tarafından hazırlanan finansal bilgilerin denetimi ile mümkün olabilmektedir. Yapılacak denetim sonucunda elde edilecek bilgilerin güvenilir olması

için ise denetimin işletmeden bağımsız ve tarafsız kişi, kişiler veya örgüt tarafından yapılması gerekmektedir (Kaval, a.g.e.)

Bununla birlikte, bağımsız denetimin faydalarına değinecek olursak öncelikle, halka açık anonim ortaklıkların gereği gibi desteklenmesi suretiyle, ülke ekonomisinin sağlıklı bir şekilde işlemesine yardım edecektir. Böylece, halka açık anonim ortaklıkların güvenilir ortaklıklar olduğu gösterilerek, kamuoyunda güvenin yerleşmesine yardımcı olacaktır (Köksal, 2009).

İkinci olarak, bağımsız denetim raporları, sermaye piyasasına açıklık ve güven getireceğinden, ellerinde ihtiyaçlarının fazlası olan tasarruf sahiplerini, bu birikimlerini ellerinde tutmak daha maliyetli olduğundan kullandırmaya hazır oldukları için fon fazlalarını da bu piyasada kullandırmaya teşvik edecektir.

Bunun yanında, bağımsız denetim, denetlenen ortaklar açısından da birçok yarar sağlamaktadır. Örneğin, pay sahipleri, ortaklığa ait bilgi ve belgelerin finansal tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığını, işletme faaliyetlerinin düzenlemelere uygunluğunu ve iç kontrol sisteminin işlerliğini bağımsız denetim raporları aracılığıyla öğrenmektedirler (Köksal, a.g.e.)

Diğer taraftan, özellikle 2000'li yılların başlarında muhasebe ve denetim alanında yaşanan uluslararası skandallar Avrupa Birliği'ni (AB) bu alanda kapsamlı düzenleme yapmaya sevk etmiş ve bu amaçla AB tarafından, 8 numaralı direktif olarak bilinen, 2006/43/EC sayılı direktif kabul edilerek 29/06/2006 tarihinde yürürlüğe konulmuştur. AB'ye üye ülkelerin gerekli düzenlemeleri yapması için 2 yıllık süre tanıdığı söz konusu Direktifte özetle; üye ülkelerin yasal denetçilerinin ve denetim firmalarının belirlenmesinden sorumlu olacak yetkili bir otoritenin belirlenmesini, etkin bir kamu gözetiminin organize edilmesini ve tüm denetçi ile denetim firmalarının kamu gözetimine tabi olmasını ve sicillerinin tutulmasını, bunlara ilişkin soruşturma ve yaptırım sistemlerinin oluşturulmasını, tüm denetçiler ve denetim firmaları için kalite güvencesi üzerinde kamu gözetiminin bulunması ile denetçilerin sürekli eğitim programlarına katılmalarını ön görmüştür (Yavuz, 2011:147-162).

SONUÇ

Türkiye Cumhuriyeti kurulduğu günden bu yana uluslararası arenada finans merkezlerinden biri olma

iddiasını desteklemek ve bu iddiasını tam anlamıyla yerine getirmek için atılan en büyük adımlardan biri olan Yeni TTK, 1 Ocak 2013' te yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde 50 yılı aşkın zamandır uygulanmış 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, bu tarihten itibaren yerini 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununa bırakmıştır.

Günümüz piyasa ve rekabet koşullarında, eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin tam anlamıyla yerine getirilmesi ve hayata geçirilmesinde Yeni TTK devrim olarak nitelendirilebilecek birçok yeniliği beraberinde getirmiştir.

2023 güçlü Türkiye hedefimize ulaşmaya çalışırken bu süreç içerisinde yakalayacağımız ekonomik başarıların güçlü bir denetimle desteklenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, daha önce dünyanın birçok gelişmiş ve kalkınmış ekonomisinde de yaşandığı gibi şirket iflasları ile birlikte güvensizlik ortamı oluşacaktır.

2023 güçlü Türkiye hedefi ile Türkiye'deki işletmelerin dünya piyasaları ile rekabet etme gücünü artırmak ve bu rekabet gücünün sürekliliğini devam ettirmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (IFRS) göre düzenlenmiş, Uluslararası Denetim Standartları'na (IAAS) göre denetlenmiş finansal tablolarla kendilerini ortaya koyabilme gücüne sahip, Yeni TTK' nın muhasebe uygulamaları ile birlikte bağımsız dış denetimle, Türkiye'de faaliyet gösteren şirketleri dünyada bir marka haline getirebilmek için Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) ve Uluslararası Denetim Standartlarını (UDS) uygulayarak, uluslararası arenada daha güçlü hale gelmesini sağlayarak, finansal tabloların daha şeffaf ve gerçeği yansıtması hedeflenmiştir.

KAYNAKÇA

AKGÜL, Ataman Başak (2000), *Türk Denetim Kurumları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, Beta Yayınları,

ALAGÖZ, Ali (2008), *Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi*, Ankara: Gazi Kitabevi,

GÖNEN, Seçkin, UZAY, Şaban (2009), *"Türkiye'de Bağımsız Denetim firmalarının Görünümü"*, 1.Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı, Trakya Üniversitesi, 11- 13 Haziran, Edirne.

GÜLER, Ender (2010), *Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA's) Göre TÜRKİYE'de Denetim Ortamı ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları*, (Doktora Tezi).

KAVAL, Hasan (2005), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

KÖKSAL, Aytaç (2009) , *Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, İstanbul:Beta Basım Yayım:1.Baskı.

TÜRKER, Masum, PEKDEMİR, Recep, SELVİ, Yakup ve YILMAZ, Fatih (2002), *Sınırlı Uygunluk Denetimi*, Ankara: TÜRMÖB Yayınları, Yayın No:194.

YAVUZ, Mustafa (2011), *“Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Gözetimi ve Denetimi”*, Mali Çözüm Sayı:107.

TÜRK TİCARET KANUNU TASARISI (12.02.2015), <http://www.basbakanlik.gov.tr/docs>

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'YLA DÜNYA LİĞİNE (08.01.2015), <http://www.turmob.org.tr>

SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI HAKKINDA TEBLİĞ (02.01.2015), <http://www.spk.gov.tr>

TÜRK BANKACILIK SEKTÖRÜ VERİMLİLİĞİNİN RASYO ANALİZİ YÖNTEMİ İLE İNCELENMESİ: 2005-2014*

Yrd.Doç.Dr. Pınar PEHLİVAN*

ÖZET

Ekonomilerde kritik öneme sahip olan finans sektörü ve bu sektörün en büyük temsilcisi olan bankacılık sistemi için etkin ve verimli çalışmak önem taşımaktadır. Bankacılık sektörü diğer sektörlerden farklı olarak kaynak dağılımını belirleyen finansal aracı fonksiyonunu yerine getirmektedir. Bir ülkede ekonominin gelişmesine ve büyümesine katkı sağlayan en önemli unsur bankacılık sektörüdür. Toplumdaki fon fazlalarını mevduat olarak kabul eden ancak bu tasarrufları verimli alanlarda yatırımlara dönüştüremeyen bir bankanın verimliliğinden bahsetmek olanaksızdır.

Ülkemizde özellikle 2000-2001 krizinin ardından bir yeniden yapılandırma süreci geçiren bankacılık sektöründe verimliliğin tespiti büyük önem taşımaktadır.

Bu çalışmanın amacı, güçlü bir yapıya kavuşan Türk bankacılık sektörünün verimliliğini incelemektir. Ülkemizde faaliyet gösteren mevduat bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile katılım bankaları analize dâhil edilmiştir. Oran analizi yöntemi kullanılarak yapılan çalışma 2005-2014 yılları arasında ele almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Türk Bankacılık Sektörü, Verimlilik, Oran Analizi

ABSTRACT

Working effective and efficiently is highly crucial for finance sector which has the critical role in the economies and the highly representative of this sector as banking system. Apart from being different from the other sectors, banking sector makes certain the distribution of sources as a means of function. In this aspect, banking sector is the most crucial branch of a country in terms of its function in the progress and development. It is impossible to tell the efficiency of a bank that could count on the excessive reserves as the deposit but unable to invest these savings in efficient ways.

The evaluation of the efficiency in the banking sector is of great importance especially after the economic crisis in our country between the years 2000 and 2001 when the sector had to have a reconstruction process.

The aim of this research is to examine the efficiency of Turkish Banking System that gained a strong form. The deposit banks, development banks and investment banks together with the participation banks that are in active in our county are included in this research. The research done by using the ratio analysis method is handling the years between 2005 and 2014.

1 Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca 10-12 Aralık 2013 tarihinde düzenlenen V. Ulusal Verimlilik Kongresi'nde "Türk Bankacılık Sektörü Verimliliğinin Analizi: 2005-2012" isimli çalışma ile bildiri olarak sunulmuştur.

2 Celal Bayar Üniversitesi Öğretim Üyesi, SMMM, pınar.pehlivan@cbu.edu.tr

Key words: Turkish Banking Sector, Efficiency, Ratio Analysis

GİRİŞ

Geçmişten bu yana yapısal sorunlara sahip olan Türk bankacılık sektörü, en önemli sınavlarından birini Kasım 2000 ve Şubat 2001 krizleri sırasında vermiştir. Bu krizler ile birlikte sektörün kırılabilirliği daha da artmıştır. Kasım krizi sonrasında likidite ve faiz riski nedeniyle ciddi sorunlar yaşayan bankacılık sektörü, Şubat krizi sonrasında da kur riskinden kaynaklanan kayıplarla karşı karşıya kalmıştır. Sektörün daha sağlıklı hale getirilmesi ve sorunlarının kalıcı olarak çözümlenmesi amacıyla, Mayıs 2001'de "Bankacılık Sektörü Yeniden Yapılandırma Programı" uygulamaya konulmuştur.

Bu program çerçevesinde bankacılık sektörü ve finansal sistemin mali yapısının güçlendirilmesi, etkinlik, esneklik ve şeffaflık sağlayacak yapısal düzenlemelerin gerçekleştirilmesi yönünde çeşitli kararlar alınmıştır. Bankacılık sektörünün yeniden yapılandırılması sürecinde Bankacılık Kanunu kapsamlı değişikliklerle yeniden düzenlenmiş, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun (BDDK) görev ve yetkileri genişletilmiş, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) bünyesindeki bankaların mali sorunlarının giderilmesi, kamu bankalarının operasyonel ve finansal açıdan güçlendirilmesi ve özel bankalarında sağlıklı bir finansal yapıya kavuşturulması hedeflenmiştir. Tüm bu düzenlemeleri yanı sıra denetim ve gözetimin artırılması yönünde yasal ve kurumsal düzenlemelere gidilmiştir.

Bankacılık Sektörü Yeniden Yapılandırma Programının uygulanması sektörün çok önemli kazanımlar elde edebilmesini sağlamıştır. Bu yolla bankaların sermaye yapıları güçlendirilmiş ve sektörde şeffaflık sağlanmış, aracılık fonksiyonunun ön plana çıkartılmasıyla mevduat ve kredi hacmindeki büyümeyle daha kaliteli aktif yapıları oluşturulmuş ve sektör bazında verimlilik ve kârlılıkta önemli artışlar sağlanmıştır.

Bu açıdan değerlendirildiğinde, geçmişte önemli krizler atlatan bankacılık sektörünün hem genel olarak, hem de banka bazında verimliliğinin ve etkinliğinin ölçülmesinin finansal sistemin sağlıklı olup olmadığının anlaşılması bakımından önemi tartışılmazdır. Son yıllarda Türk bankacılık sektörü gösterdiği olumlu

gelişmelerle sağlam temellere otursa da, bir yandan artan rekabet koşulları, diğer yandan yabancı bankaların yoğun bir şekilde sektöre girişleri nedeniyle bankaların verimliliğinin incelenmesi daha önemli hale gelmiştir.

Bu çalışmanın amacı, 2005-2014 yılları için Türk bankacılık sektörünün verimliliğinin oran analizi yöntemiyle banka grupları bazında incelenmesidir. İlgili dönemin seçilmesinde, 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan kriz sonrasında alınan önlemlerin bankacılık sektörüne yansımalarının ortaya çıkması, bu dönemde sektöre yönelik yabancı yatırımların artması ve küresel finansal krizin yaşanması önemli ölçüde belirleyici olmuştur.

Çalışma beş bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde bankaların verimlilikleri konusunda daha önce yapılmış araştırmalara ilişkin literatür incelenmektedir. İkinci bölümde çalışmada yararlanılan yöntem açıklanmaktadır. Üçüncü bölümde veriler ve değişkenler, dördüncü bölümde ise bulgular ortaya konulmaktadır. Son bölümde genel bir değerlendirmeye yer verilmektedir.

Literatür İncelemesi

Türk bankacılık sisteminin verimliliği üzerine yapılmış pek çok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalarda incelenen dönemlerin ve kullanılan yöntemlerin farklılıklar arz ettiği göze çarpmaktadır. Sözü edilen çalışmalar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

Çilli, çalışmasında 1989-1991 dönemi itibariyle 25 ticari banka için çok ürünlü bir maliyet fonksiyonu aracılığıyla Türk bankacılık sisteminde ölçek ve kapsam ekonomilerinin varlığını incelemiş, sektörde ölçeğe göre azalan getiriler olduğunu ve ölçek avantajının bulunmadığını göstermiştir.¹

Zaim, finansal serbestleşmenin Türk bankacılık sektörüne etkilerini incelemiştir. 1981-1990 döneminde bankaların optimal ölçek büyüklüğüne uyum sağladığını gösteren çalışmada, kamu bankalarının daha etkin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.²

1 Çilli, Hüseyin, "Economies of Scale and Scope in Banking: Evidence From the Turkish Commercial Banking Sector", TCMB Tartışma Tebliğleri, 1993, No:9308, Ankara.

2 Zaim, Osman, "The Effect of Financial Liberalization on the Efficiency of Turkish Commercial Banks", Economic Research Forum for the Arab Countries, Workshop on Financial Market Development, 1995.

Altunbaş ve Molyneux, Türk bankacılık sektörünün 1988-1993 yılları arasındaki performansını dokuz rasyonun gelişimi ile analiz etmişlerdir. Çalışma Türk bankacılık sisteminin AB bankalarına göre daha kârlı fakat daha az etkin olduğu, Türk bankalarının daha emek-yoğun çalıştıkları ve ölçeklerinin AB bankalarına göre çok küçük olmasının dezavantaj yarattığı sonucuna ulaşmıştır.³

Yıldırım, 1988-1996 dönemi için Türk bankacılık sektörünü incelediği çalışmada, ölçeğe göre azalan getirinin bulunduğunu, etkin bankaların daha kârlı olduğunu ve aktif kalitesi ile verimlilik arasında bir ilişki olmadığını göstermiştir.⁴ Mercan ve Yolalan, performans ile ölçek ve mülkiyet yapıları arasındaki ilişkiyi VZA yöntemi ile incelemiştir.⁵

1989-1996 yılları için 21 Türk bankasını inceleyen Cıngı ve Tarım, bankaların görelî performansını TFV yaklaşımıyla araştırmışlar, özel bankaların görelî performansının kamu bankalarından daha iyi olduğunu ve etkinlik farklarının büyük ölçüde ölçek etkinliğindeki farklılaşmadan kaynaklandığını belirlemiştir.⁶

Denizer vd., bankanın üretim ve aracılık fonksiyonlarını inceleyen iki aşamalı VZA yaparak, sektörün ortalama etkinliğinin 1970-1984 arasında çok büyük değişimler gösterdiğini, krizler sonrasında devlet bankalarının mevduatlarının arttığını, 1980 öncesi bankacılık sektörünün üretim etkinliğinin liberalizasyon sonrasına göre daha etkin olduğunu ortaya koymuşlardır.⁷

İnan, çalışmasında 1990-2000 yılları arasında Türk bankacılık sisteminde etkinlik analizi yapan çalışmaları derlemiş, sonuçları toplulaştırarak değerlendirme yapmıştır.⁸

3 Altunbaş, Yener ve Philip Molyneux, "Gümrük Birliğine Giriş Sürecinde Türk Bankacılık Sisteminin Değerlendirilmesi", Uzman Gözüyle Bankacılık Dergisi, 1995, Sayı: 11,

4 Yıldırım, C., "Evaluation of the Performance of Turkish Commercial Banks: A Non-Parametric Approach in Conjunction with Financial Ratio Analysis", International Conference in Economics III, ODTÜ, 1999, Ankara.

5 Mercan, Muhammet ve Reha Yolalan, "Türk Bankacılık Sisteminde Ölçek ve Mülkiyet Yapıları ile Finansal Performansın İlişkisi", YKB Tartışma Tebliği Serisi, 2000, Sayı: 2000/1.

6 Cıngı, Selçuk ve Armağan Tarım, "Türk Banka Sisteminde Performans Ölçümü DEA-Malmquist TFP Endeksi Uygulaması", TBB Araştırma Tebliği Serisi, 2000, Sayı: 2000-01.

7 Denizer, Cevdet, Mustafa Dinç ve Murat Tarımcılar, "Measuring Bank Efficiency in the Pre-and Post-Liberalization Environment: Evidence From the Turkish Banking System", World Bank Working Papers, 2000, Nr. 2476.

8 İnan, E.Alpan, "Banka Etkinliğinin Ölçülmesi ve Düşük Enflasyon Sürecinde Bankacılıkta Etkinlik", TBB Bankacılar Dergisi, 2000, Sayı:34, s.82-85.

Kaya tarafından, 1997-2000 yılları için panel veri kullanılarak yapılan çalışmada, Türk bankacılık sektöründe kârlılık değişkenleri mikro ve makro düzeyli olarak analiz edilmiş ve yorumlanmıştır.⁹

Işık ve Hassan, VZA ve Malmquist TFV Endeksi kullanarak yaptıkları çalışmada etkinlik analizi ile sektörün ortalama etkinlik ve verimlilik değerlerinin önemli derecede düştüğünü göstermişlerdir.¹⁰

Kaya ve Doğan çalışmalarında, dezenflasyon süreci olarak nitelendirdikleri 2002-2004 döneminde Türk bankacılık sektörünün etkinliğini ölçmüşlerdir. Bankacılık sektörünün etkinliğinin olumlu seyir izlediği ve bankaların toplam faktör verimliliğinde teknolojik değişmeden kaynaklanan bir artış yaşandığı gözlemlenmiştir.¹¹

Pehlivan tarafından 2009 yılı verileri ile kanonik korelasyon ve VZA yöntemi kullanılmış, kanonik ilişkiler ve değişkenler arasındaki doğrusal olmayan kanonik ilişkiler ortaya konularak VZA'yla etkinlik ölçümü yapılmıştır.¹²

Çetintaş, 2005-2010 dönemi için VZA ve Malmquist TFV Endeksi kullanarak mevduat bankalarının verimliliğini değerlendirmiştir (Çetintaş, 2012). Çelik ise aynı dönem için yaptığı çalışmada VZA ve Stokastik Sınır Analizi (SSA) modellerini kullanarak bulduğu sonuçları karşılaştırmıştır.¹³

Türk bankacılık sektörünün verimliliği veya kârlılığı üzerine yapılan diğer çalışmalar, Yolalan (1996), Mahmut ve Zaim (1998), Ural (1999), Günay ve Özkan (1998), Bozdağ vd. (2001), Yıldırım (2002), Işık ve Hassan (2002), Çukur (2005), Canbaş vd. (2005), Tufan vd. (2006), Ünsal ve Duman (2005), Atan ve Çatalbaş (2005), Güngör (2007), Atasoy (2007), Aysan ve Ceyhan (2008), Kırık ve Pehlivan (2009), Bumin (2009) ve Pehlivan (2010) şeklinde sayılabilir.

9 Kaya, Y.Türker, "Türk Bankacılık Sektöründe Karlılığın Belirleyicileri 1997-2000", BDDK MSPD Çalışma Raporları, No: 2002/1, Ankara 2002, Haziran.

10 Işık, İhsan ve M.Kabir Hassan, "Financial Deregulation and Total Factor Productivity Change: An Empirical Study of Turkish Commercial Banks", Journal of Banking & Finance, 2003, Vol: 27, USA, s.1455-1485.

11 Kaya, Y.Türker ve Ela Doğan "Dezenflasyon Sürecinde Türk Bankacılık Sektöründe Etkinliğin Gelişimi", BDDK ARD Çalışma Raporları, 2005, No:10, s.1.

12 Pehlivan, Pınar, "Türkiye'de Bankacılık Sektörü Karlılığının ve Etkinliğinin Doğrusal Kanonik Korelasyon ve Veri Zarflama Analizi Yöntemleri ile İncelenmesi", Yaklaşım Dergisi, 2011, Sayı: 224, Ağustos, s. 601-618.

13 Çelik, Sibel, "Türk Bankacılık Sektöründe Etkinlik Ölçümü: Parametrik ve Parametrik Olmayan Modellerin Karşılaştırılması", Bankacılar Dergisi, Sayı:82, Eylül 2012, s.88-106.

YÖNTEM

Verimlilik ve etkinliği ölçmek amacıyla kullanılabilir yöntemler üç grupta incelenebilir. Bu yöntemlerin ilki "Parametrik Yöntemler"dir. Parametrik yöntemlerde bir gözlem kümesi vardır ve en iyi performansın regresyon çizgisi (etkinlik sınırı) üzerinde olduğu varsayılarak, bu çizgiden sapma göstermeyen gözlemler etkin, bu gözleme göre başarısız olan diğer gözlemler etkinsiz kabul edilir. Stokastik Sınır Yaklaşımı, Serbest Dağılım Yaklaşımı ve Genel Sınır Yaklaşımı parametrik yöntemlere örnek gösterilebilir.

Verimlilik ölçüm yöntemlerinden ikincisi "Parametrik Olmayan Yöntemler" dir. Bu yöntem doğrusal programlama kökenli teknikler (kısıt altında optimizasyon) kullanılarak etkinlik sınırına olan uzaklığı ölçmeye çalışır. Bu yöntemlerden birden fazla girdi ve çıktı kullanmaya imkan tanıyan ve en yaygın olarak kullanılanı "Veri Zarflama Analizi (VZA)"dır.¹⁴Bu yöntemler, taşıdığı özellikler nedeniyle bazı avantaj ve dezavantajlara sahiptir.

Son yöntem ise "Rasyo (Oran) Analizi"dir. Bu modelin ayrıntılarına aşağıda değinilmektedir.

Rasyo (Oran) Analizi

Rasyo analizi, parametrik ve parametrik olmayan verimlilik analizi yöntemleri ile karşılaştırıldığında en yoğun olarak kullanılan verimlilik ölçme yöntemlerinden biridir. Bu yöntemde bir tek girdi ile bir tek çıktının birbirleriyle oranlanmasıyla bulunan bir rasyonun zaman içinde izlenmesi söz konusudur.

Rasyo analizinin uygulanması ve yorumlanması kolay olduğundan yaygın bir şekilde kullanılmaktadır, ancak bu yöntemin önemli bir dezavantajı da bulunmaktadır. Özellikle bankacılık sistemi gibi çok sayıda girdi ve çıktı içeren karar birimlerinde bir tek rasyoya bakarak karar vermek ve bankanın veya şubenin verimliliği konusunda fikir sahibi olmak yeterli olmayabilir. İşte bu sakıncanın ortadan kaldırılabilmesi için, genellikle birden çok rasyo aynı anda incelenmektedir. Ancak ele alınan rasyolar anlamlı bir grup halinde bir araya getirilemediği durumda sonuçların değerlendirilmesi ve yorumlanmasında sorunlar yaşanabilmektedir.

Rasyo analizinde "zamansal rasyolar", dönemler ya da yıllar arasındaki değişiklikleri ortaya çıkarmak için kulla-

nılır. "Enstantane rasyolar" ise, bir mali tablodaki iki ayrı kalemin ilişkisini belli bir tarih itibariyle inceler. "Normatif rasyolar" için genellikle önceden belirlenmiş iyi performans gösteren bir hedef oranı vardır. Rasyonun mutlak değeri ve hedef rakam karşılaştırılarak durum hakkında fikir yürütülebilir. Rasyo analizi yapılırken belirli bir rasyonun seviyesi ile yıllar itibariyle gelişimini beraber incelemek ve faaliyet alanları, bankacılık işlem çeşitleri ve banka büyüklükleri açısından benzeşen banka gruplarına göre karşılaştırma yapmak gerekmektedir.¹⁵

Rasyo analizinde, sadece oranları hesaplamak ve mali tablolarda yer alan kalemler arasında basit matematik ilişkileri göstermek tek başına yeterli değildir. Önemli olan hesaplanan oranların yorumlanması ve değerlendirilmesidir. Sözü edilen bu rasyolar değerlendirilirken belli ölçülere ihtiyaç vardır. Hesaplanan bu oranların değerlendirilmesi ve yorumlanmasında genellikle aşağıdaki ölçütlerden yararlanılmaktadır:

- Hesaplanan oranların, bankanın geçmiş faaliyet dönemlerindeki oranları ile karşılaştırılması,
- Oranların, aynı işleve sahip bankalar kolundaki tipik oranlar veya sektör ortalaması ile karşılaştırılması,
- Oranların, deneyimler sonucu bulunmuş oranlar ile karşılaştırılması.¹⁶

Bankacılık sektörünün verimliliğinin incelenmesinde çok sayıda girdi ve çok sayıda çıktı bulunmasına karşın, bu girdi ve çıktıların ne olduğu konusunda fikir birliği bulunmamaktadır. Bazı yaklaşımlara göre girdi olarak kabul edilen bir değişken, bir başka yaklaşımda çıktı olarak kabul edilebilmektedir. Ayrıca girdi ve çıktı olarak belirlenen değişkenler, birimler bakımından da homojen değildir. Verimlilik analizinde rasyo analizi yönteminin kullanıldığı çalışmaların değerlendirilmesinde bu hususların bilinmesi önem taşımaktadır.¹⁷

Bankacılık sektörü üzerine yapılan çalışmalar değerlendirildiğinde, banka performanslarının ölçülmesinde yukarıda bahsedilen dezavantajlara rağmen rasyo analizi büyük bir yer tutmaktadır. Rasyo yönteminde; rasyoların hesaplanmasından çok, yorumlanması önem arz etmektedir. Tek başlarına bir anlam ifade etmeyen finansal tablo kalemleri ve hesap grupları, rasyo yöntemi ile daha anlamlı bir hale gelmektedir.

15 Şenver, B., Banka Bilançolarının Tahlil Yöntemleri, Yayın No:143, İstanbul 1998, s.13-14.

16 Akgüç, Öztin, Finansal Yönetim, Yenilenmiş 7. Baskı, Muhasebe Enstitüsü, 1998, Yayın No: 65, Avciol Basım, İstanbul, s. 20-22.

17 İnan, E.Alpan, a.g.m. s.83.

Bankacılık sektörü verimliliğinin analizinde, basit ve anlaşılır olması nedeniyle genellikle rasyo analizi tercih edilmekte ve analizlerde farklı rasyoların kullanıldığı görülmektedir. Değişik rasyoların kullanılması, sektör ve banka yapısı ile rasyoların yapılan analizi açıklama gücü farklılığından kaynaklanmaktadır.

3-VERİLER ve KULLANILAN ORANLAR

Çalışmada, Türk bankacılık sektörünün 2005-2014 dönemine ilişkin verimliliği, oran analizi yöntemi ile araştırılmaktadır. Sektörün verimliliğinin gelişiminin izlenmesi amacıyla genel kabul görmüş rasyolardan yararlanılmıştır.

Çalışmada verimlilik göstergeleri olarak kabul edilen rasyolar dört bölümde ele alınmıştır. Analizde kullanılan rasyolar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 1:Verimlilik Analizinde Kullanılan Rasyolar

Özkaynak Verimliliği Göstergesi	Net Kâr/Özkaynaklar(Özkaynak Karlılığı)
Aktif Verimliliği Göstergesi	Net Kâr/Toplam Aktifler(Aktif Karlılığı)
Personel Verimliliği Göstergeleri	I-Net Kâr/Personel Sayısı
	II-Net Faiz Geliri/Personel Sayısı
	III-Toplam Aktifler/Personel Sayısı
	IV-Toplam Kredi/Personel Sayısı
Şube Verimliliği Göstergeleri	I-Net Kâr/Şube Sayısı
	II-Net Faiz Geliri/Şube Sayısı
	III-Toplam Aktifler/Şube Sayısı
	IV-Toplam Kredi/Şube Sayısı

Çalışmada kullanılan veriler için bankacılık sektörünün kuruluş birlikleri olan Türkiye Bankalar Birliği (TBB) ve Türkiye Katılım Bankaları Birliği (TKBB)'nin web sayfalarında yer alan verilerden yararlanılmış ve analize dahil edilen bankaların yıl sonu verileri kullanılmıştır.

Çalışmada bankalar; sermaye yapıları ve işlevleri açısından gruplara ayrılmış ve banka grupları bazında değerlendirmeler yapılmıştır. Bu kapsamda bankalar; *mevduat bankaları*, *kalkınma ve yatırım bankaları* ve *katılım bankaları* şeklinde gruplandırılmış, ayrıca mevduat bankaları da; *kamusal sermayeli mevduat bankaları*, *özel (yerli) sermayeli mevduat bankaları* ve *yabancı sermayeli mevduat bankaları* olarak üç alt gruba ayrılmıştır. İlgili dönemde, sektör içindeki payının sınırlı olması ve yeniden yapılandırma sürecinde bulunması nedeniyle Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Bünyesindeki 1 banka (Birleşik Fon Bankası) analiz di-

şında bırakılmıştır. Türk bankacılık sektöründe 2005-2014 yılları arasında faaliyet gösteren banka sayıları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 2:Türk Bankacılık Sektöründe Faaliyet Gösteren Banka Sayıları

Bankalar	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Mevduat Bankaları	34	33	33	32	32	32	31	32	32	34
Kamusal Sermayeli	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
Özel Sermayeli	17	14	11	11	11	11	11	12	11	11
Yabancı Sermayeli	13	15	18	17	17	17	16	16	17	19
Kalkınma ve Yatırım Bankaları	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13
Katılım Bankaları	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
Toplam	51	50	50	49	49	49	48	49	49	51

Kaynak: <http://www.tbb.org.tr>, <http://www.tkbb.org.tr>, (Erişim Tarihi: 15.10.2015)

Yukarıdaki tablo değerlendirildiğinde, 2005 yılından itibaren banka sayılarında çok önemli bir değişikliğin olmadığı anlaşılmaktadır. Bankacılık sektörünün yeniden yapılandırılmasının ardından özellikle 2002 yılından sonra banka birleşmeleri nedeniyle banka sayısında azalmalar yaşanmakla birlikte, analiz döneminde fazla bir değişiklik olmamıştır. Katılım bankaları dâhil toplam banka sayısı 2005 yılında 51 iken, 2011 yılında 48'e düşmüş, 2014 yılında ise tekrar 51'e çıkmıştır.

BULGULAR

Türk bankacılık sektörünün 2005-2014 dönemindeki verimliliğinin analizi Tablo 1'de belirtilen oranlar yardımıyla incelenmektedir. Söz konusu oranlar her bir banka grubu için ve sektör geneli için ayrı ayrı hesaplanmakta ve ulaşılan sonuçlar karşılaştırmalı olarak değerlendirilmektedir. Tüm tablolarda "Bankacılık Sektörü" içerisinde katılım bankaları yer almamaktadır.

Çalışmada Türk bankacılık sektörünün özkaynak verimliliğinin göstergesi olarak kullanılan özkaynak kârlılık oranı, sektör ve banka grupları bazında Tablo 3'te gösterilmektedir.

Ancak 2005 yılında özel sermayeli iki bankanın –özellikle birinin yüksek tutarda- zarar etmesi sonucu özel sermayeli bankaların net kârının düşük olması nedeniyle 2005 yılı kârlılık açısından tipik bir yıl olarak kabul edilmemiştir.

Ayrıca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nın 29.05.2015 tarihli kararıyla "temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF)'ye devredilen Asya Katılım Bankası A.Ş.'nin 2014 yılından itibaren mali yapısının bozulması sonucu zarar etmiş olması nedeniyle 2014 yılında katılım bankalarının kârlılık düzeyinde önemli ölçüde düşüş görülmektedir.

Türk bankacılık sektörünün özkaynak verimlilikleri Tablo 3'e göre değerlendirildiğinde, bu rasyonun genel olarak dalgalı bir seyir izlediği göze çarpmaktadır. Bankacılık sektörü açısından 2005 yılında %10, 63 olan özkaynak kârlılığının, 2007 yılında %19, 50'ye yükseldiği, ancak küresel kriz nedeniyle 2008 yılında %15, 45'e gerilediği görülmektedir. 2009 yılında yine artan oran, 2010 yılından itibaren düşme eğilimi göstermiştir. Son yılda özkaynak kârlılığı en yüksek olan banka grubu %13, 38 ile kamusal sermayeli bankalardır. Aynı yılda yabancı sermayeli mevduat bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile katılım bankalarının özkaynak verimliliği, bankacılık sektörü ortalamasının altında kalmış, kalkınma ve yatırım bankaları en düşük özkaynak kârlılığı elde eden banka grubu olmuştur.

Tablo 3:Özkaynak Kârlılığı (Net Kâr/Özkaynaklar)

Bankalar	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bankacılık Sektörü	10,63	18,94	19,50	15,45	18,30	16,55	13,75	12,95	12,77	11,00
Mevduat Bankaları	10,60	20,32	20,87	16,45	19,70	17,84	14,78	13,67	13,54	11,40
Kamusal Sermayeli	21,65	25,14	26,82	22,55	27,21	23,35	17,27	16,20	16,98	13,38
Özel Sermayeli	4,73	16,88	19,93	15,85	18,51	17,57	14,42	13,30	14,00	11,46
Yabancı Sermayeli	15,54	20,54	15,22	10,51	13,07	10,60	12,32	10,86	5,96	7,37
Kalkınma ve Yatırım Bankaları	10,92	9,76	9,64	8,67	7,82	5,97	5,60	6,27	6,00	7,25
Katılım Bankaları	26,67	34,10	22,72	20,94	15,96	13,92	12,98	12,42	11,91	1,49

Kaynak: <http://www.tbb.org.tr>, <http://www.tkbb.org.tr>, (Erişim Tarihi:15.10.2015)

Birim aktif başına elde edilen net kârı gösteren ve aktif verimliliği göstergesi olarak kullanılan aktif kârlılık oranı Tablo 4'te verilmektedir.

Tablo 4:Aktif Kârlılığı (Net Kâr/Toplam Aktif)

Bankalar	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bankacılık Sektörü	1,44	2,27	2,55	1,80	2,44	2,22	1,64	1,74	1,44	1,29
Mevduat Bankaları	1,31	2,19	2,48	1,73	2,40	2,20	1,62	1,73	1,43	1,27
Kamusal Sermayeli	2,30	2,60	2,76	1,88	2,55	2,31	1,57	1,78	1,58	1,42
Özel Sermayeli	0,59	1,75	2,44	1,75	2,41	2,35	1,69	1,77	1,59	1,33
Yabancı Sermayeli	2,48	2,46	2,01	1,32	1,92	1,44	1,46	1,44	0,61	0,76
Kalkınma ve Yatırım Bankaları	5,30	4,81	4,57	4,02	3,65	2,72	2,08	2,02	1,62	1,82
Katılım Bankaları	2,52	2,85	2,71	2,51	2,10	1,75	1,43	1,55	1,10	0,14

Kaynak: <http://www.tbb.org.tr>, <http://www.tkbb.org.tr>, (Erişim Tarihi:15.10.2015)

Bankacılık sektöründe aktif verimliliği özkaynak verimliliğine benzer şekilde dalgalı bir seyir izlemiştir. Bankacılık sektörü ortalamasına bakıldığında, 2005 yılından 2007 yılısonuna kadar artmış, ancak yine finansal küresel piyasalarda yaşanan gelişmeler doğrultusunda düşüş göstermiş ve 2014 yıl sonunda %1, 29 olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu yılda mevduat bankaları grubu içinde kamusal sermayeli bankalar en yüksek aktif kârlılığına sahipken, tüm banka grupları içinde kalkınma ve yatırım bankaları %1, 82 ile en yüksek oranı gerçekleştirmiştir. En düşük aktif kârlılığının ise katılım bankalarında olduğu görülmektedir.

Türk bankacılık sektörünün personel verimliliği göstergelerinden ilki olan net kâr/personel sayısı, sektör ve banka grupları bazında Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5: Personel Verimliliği-I (Net Kâr/Personel Sayısı-TL)

Bankalar	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bankacılık Sektörü	39.441	73.980	89.734	174.890	112.660	119.652	104.758	121.277	119.582	121.791
Mevduat Bankaları	35.460	71.091	87.215	70.774	110.349	118.500	102.733	118.668	116.915	117.357
Kamusal Sermayeli	75.410	95.180	109.918	90.134	142.528	145.657	106.941	129.989	140.757	143.409
Özel Sermayeli	3.596	62.046	95.240	78.882	121.247	139.696	117.361	135.497	141.795	132.187
Yabancı Sermayeli	130.201	61.053	46.171	34.138	52.097	46.482	62.542	64.964	34.687	51.218
Kalkınma ve Yatırım Bankaları	155.106	161.524	162.258	174.890	184.982	156.803	178.592	217.764	217.311	278.653
Katılım Bankaları	*	59.902	62.243	58.692	59.772	59.833	57.992	59.648	62.795	7.928

Kaynak: <http://www.tbb.org.tr>, <http://www.tkbb.org.tr>, (Erişim Tarihi: 14.10.2015)

*Katılım bankalarının 2005 yılına ait personel sayısına ulaşılamadığından hesaplanamamıştır.

Bankacılık sektöründe personel başına net kâr büyüklüğünün, diğer rasyolar gibi dalgalı bir seyir izlediği, ancak incelenen dönemin başından sonuna kadar değişimin artma yönünde olduğu göze çarpmaktadır. Katılım bankalarında ise bu oranın 2013 yılına kadar önemli bir değişme kaydetmediği görülmektedir. Personel başına elde edilen kâr, bankacılık sektöründe en yüksek 2008 yılında 174.890 TL'ye ulaşmıştır. Son yıla bakıldığında bu rasyonun 278.653 TL ile kalkınma ve yatırım bankalarında en yüksek, 7.928 TL ile katılım bankalarında en düşük olduğu belirlenmiştir.

Personel verimliliği göstergelerinden ikincisi personel başına net faiz gelirini gösteren oran Tablo 6'da verilmektedir.

Tablo 6: Personel Verimliliği-II (Net Faiz Geliri/Personel Sayısı)

Bankalar	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bankacılık Sektörü	308.806	378.504	435.755	489.573	484.748	425.102	475.493	575.328	545.595	670.956
Mevduat Bankaları	311.198	381.826	440.479	493.637	488.870	429.114	477.601	575.879	545.054	670.288
Kamusal Sermayeli	400.363	469.345	541.365	613.267	611.339	521.329	547.108	631.131	602.120	733.912
Özel Sermayeli	235.167	360.272	458.530	504.018	494.142	446.413	486.162	604.207	577.145	691.714
Yabancı Sermayeli	567.770	314.852	294.598	348.075	342.695	293.576	365.898	439.519	408.560	542.938
Kalkınma ve Yatırım Bankaları	239.310	277.852	299.755	361.400	355.774	295.761	398.637	554.957	565.427	694.590
Katılım Bankaları*	*	*

Kaynak: <http://www.tbb.org.tr>, <http://www.tkbb.org.tr>, (Erişim Tarihi:14.10.2015)

*Katılım bankalarının faiz geliri olmadığından bu rasyo katılım bankaları için hesaplanmamıştır.

Buna göre net faiz geliri/personel sayısı açısından bankacılık sektörü ortalamasının 2008 yılına kadar arttığı, ancak 2009 ve 2010 yıllarında düşüş gösterdiği, sonra tekrar artış eğilimine girdiği görülmektedir. 2014 yılında 670.956 TL olan personel başına net faiz geliri, en yüksek kamusal sermayeli bankalarda, en düşük ise yabancı sermayeli bankalarda gerçekleşmiştir.

Personel verimliliği göstergelerinin üçüncüsü olan toplam aktifler/personel sayısı oranı sektör ve banka grupları bazında Tablo 7'deki gibidir.

Tablo 7: Personel Verimliliği-III (Toplam Aktifler/ Personel Sayısı-Bin TL)

Bankalar	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bankacılık Sektörü	2.875	3.378	3.534	4.109	4.627	5.384	6.393	6.971	8.282	9.400
Mevduat Bankaları	2.874	3.379	3.534	4.101	4.613	5.372	6.333	6.869	8.143	9.233
Kamusal Sermayeli	3.272	3.655	3.984	4.793	5.573	6.310	6.787	7.283	8.867	10.049
Özel Sermayeli	2.424	3.444	3.907	4.499	5.023	5.937	6.953	7.665	8.904	9.914
Yabancı Sermayeli	4.893	2.818	2.297	2.583	2.709	3.227	4.270	4.496	5.665	6.683
Kalkınma ve Yatırım Bankaları	2.924	3.355	3.547	4.349	5.061	5.759	8.590	10.758	13.365	15.305
Katılım Bankaları	*	2.103	2.294	2.336	2.849	3.414	4.047	3.853	5.734	5.745

Kaynak: <http://www.tbb.org.tr>, <http://www.tkbb.org.tr>, (Erişim Tarihi:15.10.2015),

*Katılım bankalarının 2005 yılına ait personel sayısına ulaşılamadığından hesaplanamamıştır.

Bankacılık sektörü açısından bakıldığında, bu oranın yıllar itibariyle genel olarak artış kaydettiği gözlenmektedir. Yabancı sermayeli bankalarda bir süre dalgalandığı görülmekle birlikte, personel başına aktif büyüklüğü bankacılık sektöründe 2014 yılında 9.400 bin TL olmuştur. Toplam aktifin personel sayısına oranı, son yıl itibariyle en yüksek kalkınma ve yatırım bankalarında, en düşük katılım bankalarında gerçekleşmiştir.

Tablo 8: Personel Verimliliği-IV (Toplam Krediler/ Personel Sayısı-Bin TL)

Bankalar	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bankacılık Sektörü	1.103	1.523	1.769	2.138	2.210	2.851	3.662	4.132	5.143	6.022
Mevduat Bankaları	1.080	1.502	1.756	2.116	2.182	2.830	3.606	4.048	5.012	5.867
Kamusal Sermayeli	829	1.200	1.539	2.012	2.313	3.104	3.682	3.983	5.189	6.236
Özel Sermayeli	993	1.632	2.037	2.434	2.389	3.131	4.026	4.610	5.633	6.407
Yabancı Sermayeli	2.665	1.610	1.438	1.596	1.620	1.938	2.517	2.846	3.506	4.232
Kalkınma ve Yatırım Bankaları	1.753	2.162	2.147	2.840	3.085	3.528	5.694	7.227	9.948	11.494
Katılım Bankaları	*	1.516	1.714	1.789	2.111	2.528	2.966	3.255	3.963	3.757

Kaynak: <http://www.tbb.org.tr>, <http://www.tkbb.org.tr>, (Erişim Tarihi:15.10.2015),

*Katılım bankalarının 2005 yılına ait personel sayısına ulaşılamadığından hesaplanamamıştır.

Personel verimliliği göstergelerinin dördüncüsü toplam krediler/personel sayısı Tablo 8'de verilmiştir. Toplam kredilerin personel sayısına oranı değerlendirildiğinde, bu oranın toplam aktifler/personel sayısı oranı ile benzerlik gösterdiği ve artan bir seyir izlediği görülmektedir. 2014 yılında bankacılık sektörü ortalaması 6.022 bin TL iken, bu oran yine en yüksek kalkınma ve yatırım bankalarında gerçekleşmiştir. Katılım bankaları ise bu rasyoda en düşük performansı göstermiştir.

Tablo 9: Şube Verimliliği-I (Net Kâr/Şube Sayısı-Bin TL)

Bankalar	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bankacılık Sektörü	835	1.546	1.867	1.444	2.152	2.257	1.933	2.205	2.143	2.180
Mevduat Bankaları	728	1.448	1.765	1.347	2.052	2.177	1.853	2.110	2.047	2.050
Kamusal Sermayeli	1.410	1.737	2.048	1.617	2.527	2.507	1.847	2.178	2.257	2.288
Özel Sermayeli	75	1.268	1.974	1.511	2.272	2.550	2.114	2.407	2.480	2.322
Yabancı Sermayeli	3.515	1.469	973	681	1.002	932	1.196	1.252	683	1.000
Kalkınma ve Yatırım Bankaları	35.928	16.414	17.990	18.820	22.446	20.048	20.589	25.411	28.500	37.537
Katılım Bankaları	*	1.098	1.253	1.222	1.260	1.251	1.173	1.106	1.091	145

Kaynak: <http://www.tbb.org.tr>, <http://www.tkbb.org.tr>, (Erişim Tarihi:15.10.2015),

* Katılım bankalarının 2005 yılına ait şube sayısına ulaşılamadığından hesaplanamamıştır.

Şube verimliliği göstergelerinin ilki olan net kâr/şube sayısı, Tablo 9'a göre bankacılık sektörü açısından değerlendirildiğinde, rasyonun banka grupları bazında genel olarak dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir. Kalkınma ve yatırım bankalarının şube sayısının diğer bankalara göre daha az olması nedeniyle, kalkınma ve yatırım bankalarında bu rasyo diğer banka gruplarına göre oldukça yüksektir. Son yılda bu oran en düşük katılım bankalarında gerçekleşmiştir.

Tablo 10:Şube Verimliliği-II (Net Faiz Geliri/Şube Sayısı-Bin TL)

Bankalar	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bankacılık Sektörü	6.538	7.911	9.068	9.557	9.258	8.017	8.772	10.462	9.776	12.010
Mevduat Bankaları	6.389	7.776	8.915	9.393	9.092	7.884	8.612	10.238	9.541	11.711
Kamusal Sermayeli	7.485	8.566	10.089	10.999	10.839	8.974	9.449	10.574	9.654	11.711
Özel Sermayeli	4.878	7.364	9.503	9.652	9.260	8.148	8.756	10.735	10.093	12.153
Yabancı Sermayeli	15.328	7.576	6.211	6.942	6.594	5.885	6.995	8.470	8.040	10.597
Kalkınma ve Yatırım Bankaları	55.432	28.236	33235	38.891	43.170	37.815	45.957	64.758	74.156	93.566
Katılım Bankaları*	-	-	-	-	-	-	-	-	*	*

Kaynak: <http://www.tbb.org.tr>, <http://www.tkbb.org.tr>, (Erişim Tarihi: 15.10.2015)

*Katılım bankalarının faiz geliri olmadığından bu rasyo katılım bankaları için hesaplanmamıştır.

Şube verimliliği göstergelerinin ikincisi net faiz geliri/şube sayısı, sektör ve banka grupları bazında Tablo 10'da sunulmuştur. Şube başına net faiz geliri oranının bankacılık sektöründe 2008 yılına kadar artış gösterdiği, daha sonra dalgalandığı ve son yılda 12.010 bin TL gerçekleştiği görülmektedir. Yine şube sayısının az olması nedeniyle bu rasyo da kalkınma ve yatırım bankalarında 93.566 bin TL ile oldukça yüksektir. Net faiz geliri/şube sayısı oranının mevduat bankaları içerisinde özel sermayeli bankalarda en yüksek orana sahip olduğu söylenebilir.

Şube verimliliği için toplam aktifler/şube sayısı rasyosu, sektör ve banka grupları bazında Tablo 11'de sunulmuştur.

Tablo 11:Şube Verimliliği-III (Toplam Aktifler/Şube Sayısı-Bin TL)

Bankalar	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bankacılık Sektörü	60.872	70.602	73.549	80.209	88.371	101.541	117.947	126.767	148.387	168.253
Mevduat Bankaları	58.992	68.815	71.522	78.035	85.796	98.711	114.205	122.116	142.542	161.311
-Kamusal Sermayeli	61.172	66.711	74.256	85.969	98.805	108.624	117.219	122.030	142.175	160.355
-Özel Sermayeli	50.277	70.396	80.974	86.155	94.132	108.363	125.226	136.189	155.707	174.179
-Yabancı Sermayeli	132.098	67.811	48.423	51.523	52.128	64.681	81.624	86.638	111.477	130.428
Kalkınma ve Yatırım Bankaları	677.190	340.909	393.307	468.038	614.111	736.393	990.309	1.255.386	1.752.804	2.061.675
Katılım Bankaları	*	38.567	46.164	48.622	60.050	71.398	81.864	71.449	99.608	105.388

Kaynak: <http://www.tbb.org.tr>, <http://www.tkbb.org.tr>, (Erişim Tarihi:15.10.2015),

*Katılım bankalarının 2005 yılına ait şube sayısına ulaşamadığından hesaplanmamıştır.

Bankacılık sektöründe şube başına toplam aktif oranı inceleme döneminde artış göstererek dönem sonunda yaklaşık iki buçuk katına çıkmıştır. Mevduat bankaları içinde son yıl için en yüksek performansı özel sermayeli bankalar gösterirken, tüm banka grupları bazında yine kalkınma ve yatırım bankaları diğerlerine göre çok yüksek bir performans göstermiştir. Bu durumun nedeni, bu bankaların şube sayısının az olması ile açıklanabilir. Söz konusu oranın en düşük olduğu banka grubu yine katılım bankalarıdır.

Şube verimliliği değerlendirmesinde kullanılan son rasyo olan toplam krediler/şube sayısı için sektör ve banka grupları bazında Tablo 12'de verilmiştir.

Şube başına kredi oranında da diğer şube verimliliği oranlarına benzer bir durum ortaya çıkmaktadır. Yıllar itibarıyla artan bir seyir izleyen şube başına kredi miktarında, 2014 yılı için en yüksek verim yine kalkınma ve yatırım bankalarına aitken, en düşük verim ise yine katılım bankalarında görülmektedir.

Tablo 12: Şube Verimliliği-IV (Toplam Krediler/ Şube Sayısı-Bin TL)

Bankalar	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bankacılık Sektörü Toplamı	23.344	31.828	36.812	41.839	42.207	53.762	67.550	75.136	92.144	107.786
Mevduat Bankaları	22.176	30.585	35.536	40.260	40.580	51.991	65.024	71.970	87.728	102.504
Kamusal Sermayeli	15.503	21.899	28.686	36.082	41.010	53.426	63.580	66.727	83.205	99.504
Özel Sermayeli	20.609	33.361	42.218	46.621	44.762	57.156	72.516	81.903	98.498	112.569
Yabancı Sermayeli	71.942	38.750	30.313	31.825	31.167	38.848	48.113	54.850	68.987	82.602
Kalkınma ve Yatırım Bankaları	406.033	219.758	238.005	305.569	374.385	451.094	656.453	843.354	1.304.663	1.548.371
Katılım Bankaları	*	27.796	34.491	37.234	44.484	52.858	60.005	60.362	68.852	68.923

Kaynak: <http://www.tbb.org.tr>, <http://www.tkbb.org.tr>, (Erişim Tarihi:15.10.2015)

*Katılım bankalarının 2005 yılına ait şube sayısına ulaşılamadığından hesaplanamamıştır.

SONUÇ

Geçmişte yaşanan krizlerden olumsuz etkilenen Türk bankacılık sektörünün daha sağlıklı ve sağlam bir yapıya kavuşturulması amacıyla uygulamaya konulan Yeniden Yapılandırma Programı kapsamında uygulanan reformlar, bankaların daha verimli bir biçimde faaliyette bulunmalarını gerekli kılmış ve bankaların verimliliği, etkinliği ve kârlılığı daha fazla ön plana çıkmaya başlamıştır.

Çalışmada da sözü edilen programın sonuçlarının görülmeye başlandığı 2005 yılı ve sonrasındaki dönem ele alınarak rasyo analizi yöntemiyle Türk bankacılık sektörünün verimliliği incelenmiştir. 2005-2014 yılları arasındaki dönem için yıllık veriler kullanılmış, işlevlerine ve mülkiyet yapılarına göre sınıflandırılan bankalar, gruplar bazında değerlendirilmiştir. Çalışmada bankaların verimliliklerini ölçmek amacıyla daha önceki çalışmalarda kullanılan rasyolar tercih edilmiş ve verimlilik göstergeleri dört kategoride ele alınmıştır. İlk olarak özkaynak verimliliğini ölçmek amacıyla *özkaynak kârlılık oranı*, ikinci olarak aktiflerin verimliliğini değerlendirmek için *aktif kârlılık oranı*, daha sonra da personel ve şube verimliliklerini araştırmak için çeşitli alt oranlar kullanılmıştır. Personel verimliliği açısından; net kâr/personel sayısı, net faiz geliri/per-

sonel sayısı, toplam aktifler/personel sayısı, toplam krediler/personel sayısı oranları, şube verimliliği için de net kâr/şube sayısı, net faiz geliri/şube sayısı, toplam aktifler/şube sayısı, toplam krediler/şube sayısı rasyoları kullanılmıştır.

Elde edilen bulgulara göre, Türk bankacılık sektörünün verimliliğinin 2005 yılından itibaren genel olarak olumlu bir seyir izlediği söylenebilir. Ancak 2008 yılında başlayan küresel ekonomik krizin ülkemiz bankaları üzerinde yarattığı etkiler nedeniyle çalışmada kullanılan rasyoların çoğunda bu dönemde düşüş yaşanmıştır. Kriz döneminde bankaların sorunlu kredilerindeki artışın sektörde verimliliği olumsuz etkilediği düşünülmektedir. Küresel piyasalarda yaşanan dalgalanmaların etkisinin zayıflamasıyla 2009 yılından itibaren bankaların verimliliklerine olumlu gelişmeler görülmeye başlamıştır. Göze çarpan bir diğer konu da, 2015 Mayıs ayında yönetimi TMSF'ye devredilen Bank Asya Katılım Bankasının 2014 yılında zarar etmesi nedeniyle, katılım bankalarının performanslarını olumsuz yönde etkilediğidir.

Çalışmada kullanılan rasyolar değerlendirildiğinde, özkaynak kârlılığı oranında kamusal sermayeli bankaların, aktif kârlılığı oranında kalkınma ve yatırım bankalarının, personel verimliliği rasyolarında genellikle kalkınma ve yatırım bankaları ile kamusal sermayeli bankaların, şube verimliliği rasyolarında yine kalkınma ve yatırım bankalarının verimliliklerinin yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bankaların; özkaynak ve aktif kalitesinin iyileştirilmesi, operasyonel maliyetlerin ve yabancı kaynak maliyetinin aşağı çekilebilmesi, net faiz ve faiz dışı gelirlerin çoğaltılması, başarılı bir likidite yönetiminin gerçekleştirilmesi, ürün ve hizmet çeşitliliğine gidilerek bankacılık hizmet gelirlerinin artırılması, kaynakların optimal ölçekte kullanılması ve harcamalarda etkinliğin sağlanması konularına önem verilmesi verimliliklerini arttırabilmeleri açısından önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

-Akgüç, Öztin, Finansal Yönetim, Yenilenmiş 7. Baskı, Muhasebe Enstitüsü, 1998, Yayın No: 65, Avcıol Basım, İstanbul, s. 20-22.

-Altunbaş, Yener ve Philip Molyneux, "Gümrük Birliğine Giriş Sürecinde Türk Bankacılık Sisteminin Değerlendirilmesi", Uzman Gözüyle Bankacılık Dergisi, 1995, Sayı: 11,

-Atan, Murat, Türkiye Bankacılık Sektöründe Veri Zarflama Analizi ile Bilançoya Dayalı Mali Etkinlik ve Verimlilik Analizi", http://ekonomikyaklasim.org/pdfs/2/EYDV14_N48_A05.pdf(Erişim Tarihi: 30.09.2013)

-Atan, Murat ve G.Karpat Çatalbaş, "Bankacılıkta Etkinlik ve Sermaye Yapısının Bankaların Etkinliğine Etkisi", İktisat, İşletme ve Finans, Aralık 2005.

-Atasoy, Hakan, "Türk Bankacılık Sektöründe Gelir-Gider Analizi ve Karlılık Performansının Belirleyicileri", TCMB Uzmanlık Tezi, 2007 Ankara.

-Aysan, A.Faruk ve Ş.Pınarcı, "What Determines the Banking Sector Performance in Globalized Financial Markets? The Case of Turkey", Physica A, 2008, Vol:387, s.1593-1602.

-Bozdağ, Nihat, Şenol Altan ve Murat Atan, "Toplam Etkinlik Ölçümü: Türkiye'deki Özel ve Kamu Bankaları İçin Bir Uygulama", V. Ulusal Ekonometri ve İstatistik Sempozyumu, Eylül 2001.

-Bumin, Mete, "Türk Bankacılık Sektörünün Karlılık Analizi 2002-2008", Maliye Finans Yazıları, Yıl:23, Sayı:84, Temmuz 2009, s.39-60.

-Canbaş, Serpil, AltanÇabuk ve S.BilginKılıç, "Prediction of Commercial Bank Failure Via Multivariate Statistical Analysis of Financial Structures: The Turkish Case", European Journal of Operational Research, Vol:166, 2005, s.528-546.

-Cıngı, Selçuk ve Armağan Tarım, "Türk Banka Sisteminde Performans Ölçümü DEA-Malmquist TFP Endeksi Uygulaması", TBB Araştırma Tebliği Serisi, 2000, Sayı: 2000-01.

-Çelik, Sibel, "Türk Bankacılık Sektöründe Etkinlik Ölçümü: Parametrik ve Parametrik Olmayan Modellerin Karşılaştırılması", Bankacılar Dergisi, Sayı:82, Eylül 2012, s.88-106.

-Çetintaş, Hakan, "Türkiye'de 2005-2010 Döneminde Mevduat Bankalarının Etkinliği ve Toplam Faktör Verimliliğindeki Değişme", Bankacılar Dergisi, Sayı:81, Haziran 2013, s.21-34.

-Çilli, Hüseyin, "Economies of Scale and Scope in Banking: Evidence From the Turkish Commercial Banking Sector", TCMB Tartışma Tebliği, 1993, No:9308, Ankara.

-Çukur, Sadık, "Türk Ticari Bankacılık Sisteminde Etkinlik Analizi", İktisat İşletme ve Finans, 2005, s.18.

-Denizer, Cevdet, Mustafa Dinç ve Murat Tarımcılar, "Measuring Bank Efficiency in the Pre-and Post-Liberalization Environment: Evidence From the Turkish Banking System", World Bank Working Papers, 2000, Nr. 2476.

-Ekren, Nazım ve Fatih Emiral, "Türk Bankacılık Sisteminde Etkinlik Analizi (Veri Zarflama Analizi Uygulaması)", Active Dergisi, Mayıs-Haziran 2002, s.2-32.

-Günay, E.N.Özkan, "Economies of Scale and Scope in the Turkish Banking Industry", The Journal of Economics, 1998, Vol: 24, No: 1.

-Güngör, Bener, "Türkiye'de Faaliyet Gösteren Yerel ve Yabancı Bankaların Karlılık Seviyelerini Etkileyen Faktörler: Panel Veri Analizi", İşletme, İktisat ve Finans Dergisi, 2007, Sayı:22, s.40-63.

-İşık, İhsan ve M.Kabir Hassan, "Technical, Scale and Allocative Efficiencies of Turkish Banking Industry", Journal of Banking & Finance, 2002, Vol: 26, USA, s.721-722.

-İşık, İhsan ve M.Kabir Hassan, "Financial Deregulation and Total Factor Productivity Change: An Empirical Study of Turkish Commercial Banks", Journal of Banking & Finance, 2003, Vol: 27, USA, s.1455-1485.

-İnan, E.Alpan, "Banka Etkinliğinin Ölçülmesi ve Düşük Enflasyon Sürecinde Bankacılıkta Etkinlik", TBB Bankacılar Dergisi, 2000, Sayı:34, s.82-85.

-Kaya, Y.Türker, "Türk Bankacılık Sektöründe Karlılığın Belirleyicileri 1997-2000", BDDK MSPD Çalışma Raporları, No: 2002/1, Ankara 2002, Haziran.

-Kaya, Y.Türker ve ElaDoğan "Dezenflasyon Sürecinde Türk Bankacılık Sektöründe Etkinliğin Gelişimi", BDDK ARD Çalışma Raporları, 2005, No:10, s.1.

-Kırkık Şule ve Pınar Pehlivan, "Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bankaların Veri Zarflama Analizi Yöntemi ile Etkinliklerinin Ölçümü-Eylül 2007", Milli Prodüktivite Merkezi Verimlilik Dergisi, 2009, Sayı: 2009/4, s.23-36.

-Kırkık, Şule ve Pınar Pehlivan, "Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bankaların Veri Zarflama Analizi Yöntemi ile Etkinliklerinin Ölçümü-Haziran 2008", Dayanışma Dergisi, 2009, Sayı:105, Nisan, s. 24-36.

-Mahmud, Syed ve Osman Zaim, "Cost Structure of Turkish Private Banking Industry: A GL Restricted Cost Function Approach", ODTÜ Gelişme Dergisi, 1998, Sayı 3.

-Mercan, Muhammet ve RehaYolalan, "Türk Bankacılık Sisteminde Ölçek ve Mülkiyet Yapıları ile Finansal Performansın İlişkisi", YKB Tartışma Tebliği Serisi, 2000, Sayı: 2000/1.

-Pehlivan, Pınar, "Türkiye Ekonomisinde Bankacılık Sektörünün Verimlilik Sorunları ve Çözüm Önerileri", Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Manisa.

-Pehlivan, Pınar, "Türkiye'de Bankacılık Sektörü Karlılığının ve Etkinliğinin Doğrusal Kanonik Korelasyon ve Veri Zarflama Analizi Yöntemleri ile İncelenmesi, Yaklaşım Dergisi, 2011, Sayı: 224, Ağustos, s. 601-618.

-Şenver, B., Banka Bilançolarının Tahlil Yöntemleri, Yayın No:143, İstanbul 1998, s.13-14.

-Tufan, Ekrem, BahattinHamarat, MirelaCristea ve L.GiurcaVasilescu, "Evaluation of Turkish Domestic and Foreign Banks By Using Financial Ratios", 11th International Conference on Finance and Banking(Future of the European Monetary Integration), Karvina, 2006, Czech Republic.

-Ural, Mert, "Bankacılık Sistemimizde Verimlilik", D.E.Ü.İ.B.F. Dergisi, 2009, Cilt:14, Sayı:2, s.147-157.

-Ünsal, Aydın ve SibelDuman, "Türkiye'deki Bankaların Performanslarının Temel Bileşenler Yaklaşımı ile Karşılaştırmalı Analizi", VII.Ulusal Ekonometri ve İstatistik Sempozyumu, İstanbul 2005, Mayıs.

-Yıldırım, C., "Evaluation of the Performance of Turkish Commercial Banks: A Non-Parametric Approach in Conjunction with Financial Ratio Analysis", International Conference in Economics III, ODTÜ, 1999, Ankara.

-Yıldırım, C., "Evolution of Banking Efficiency Within an Unstable Macroeconomic Environment: The Case of Turkish Commercial Banks", Applied Economics, 2002, Vol: 34, s. 2289-2301.

-Yolalan, Reha, "Türk Bankacılık Sektörü İçin Görevli Mali Performans Ölçümü", TBB Bankacılar Dergisi, 1996, Sayı 19.

-Zaim, Osman, "The Effect of Financial Liberalization on the Efficiency of Turkish Commercial Banks", Economic Research Forum for the Arap Countries, Workshop on Financial Market Development, 1995.

LİDERLİK TARZLARI VE ÇATIŞMA YÖNETİMİ STRATEJİLERİ İLİŞKİSİNE YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI: SAĞLIK YÖNETİCİLERİ ÖRNEĞİ

Yrd. Doç. Dr. Zeynep KORKMAZ
Yrd. Doç. Dr. Bahar YALÇIN

ÖZET

Araştırmanın amacı, liderlik tarzları ve çatışma yönetimi stratejileri arasındaki ilişkinin değerlendirilmesidir. Haziran-Ağustos 2012 döneminde yapılan araştırmanın evrenini, Celal Bayar Üniversitesi Hafsa Sultan Hastanesi, Manisa Devlet Hastanesi ve Merkez Efendi Devlet Hastanesinde çalışan sağlık yöneticileri oluşturmaktadır (N=117). Araştırmada örneklem seçimine gidilmeyip, katılmak isteyen yöneticiler çalışma kapsamına alınmıştır (n=102). Araştırmada veri toplama araçları olarak, Demografik Bilgi Formu, Bass ve Avolio tarafından geliştirilen "Çok Faktörlü Liderlik Ölçeği" ve Rahim'in, "Çatışma Yönetimi Stratejileri Ölçeği" kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan ölçek kapsamında liderlik, 'dönüşümcü', 'etkileşimci' ve 'liberal' liderlik boyutlarıyla ele alınmıştır. Yöneticilerin çatışma yönetimi stratejileri ise, 'tümleştirme, hükmetme, kaçınma, uzlaşma ve ödün verme' olarak beş boyutta değerlendirilmiştir. Araştırmada elde edilen sonuçlara göre sağlık yöneticilerinin liderlik tarzlarında, 'liberal liderlik' en yüksek puana sahiptir. Çatışma çözme yöntemlerinde ise en çok 'tümleştirme' ve 'uzlaşmanın' kullanıldığı görülmüştür. Liderlik ve çatışma yönetimi arasında orta düzeyde kuvvetli, pozitif yönde ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yönetici, Liderlik, Çatışma yönetimi.

A FIELD RESEARCH FOR THE RELATION ON LEADERSHIP STYLES AND CONFLICT MANAGEMENT STRATEGIES: THE CASE OF HEALTH MANAGERS

ABSTRACT

The aim of this study is to evaluate the relation between the styles of leadership and conflict management strategies. The population of the survey conveyed during June –August 2012 constitutes the health executives who work in Celal Bayar University Hafza Sultan Hospital, Manisa State Hospital and Merkez Efendi State Hospital N=117). In the study, instead of sampling the executives wishing to take part in the study have been included (n=102). As the data collection tool, Demographic Information Form, Leadership Scale developed by Bass and Avolio and The Conflict Management Strategies Scale of Rahim have been used in the study.

Transformational leadership, Interactionist leadership and Liberal Leadership have also been approached in the study. On the other hand, conflict management strategies of executives have been evaluated in terms of five aspects as integration, enacting, evasion, reconciliation and compromise. According to the study results, in terms of leadership manners of health executives, Liberal Leadership has the highest rate. From the point of conflict resolution In-

tegration and reconciliation have been used most. Between the leadership and conflict management, a significant relation in a positive manner have been determined.

Key Words: Leader, Leadership, Conflict Management

Giriş

Organizasyonların en değerli kaynaklarının "insan kaynağı" olduğu gerçeğinden yola çıkıldığında, organizasyon yönetimlerinin başarıya ulaşması sürecinde insana verilen değer, onun etkili ve verimli olarak yönetilmesi, başarının temel yapı taşları olarak dikkati çekmektedir. Bu bakış açısına paralel olarak "liderlik" ve "çatışma yönetimi" konuları yöneten ve yönetilenler boyutunda yakalanacak sinerji açısından son derece önemli unsurları içinde barındırmaktadır.

Günümüzün değişen ve farklılaşan organizasyon yapılarında, en temel kaynak olan insan unsuru ele alındığında farklılıklar ve değişkenlik kavramları dikkati çekmektedir. Farklı amaçlarla örgüte gelen, farklı kültürel değerler, alışkanlıklar ve eğitim düzeylerine sahip çalışanların ortak amaç etrafında birleştirilmesi, uyumlu bir şekilde aynı hedeflere doğru yönlendirilmesi ve örgütün tüm süreçlerinde verimliliğin gerçekleştirilmesi açısından liderin sahip olduğu özelliklerin yanı sıra olası çatışmaları doğru yöneterek çözüme ulaştırması son derece önemlidir.

Günümüzde sağlık sektörü dikkate alındığında, hizmet sunumu açısından insan sağlığının ön planda olduğu hastane örgütlerinde, verimli ve etkin yönetimin kritik bir öneme sahip olduğu dikkati çekmektedir. Hastanelerin büyüklüğü ve karmaşıklığı, çalışan sayısının fazlalığı ve hizmet sunulan kitlenin değişkenliği çatışmaların yaşanması boyutunda potansiyel riskleri de içinde barındırmaktadır.

Yoğun iş yükünün olduğu, profesyonel birçok meslek grubunun bir arada çalıştığı hastanelerde, yöneticilerin sorunları hızlı ve doğru şekilde çözmeleri, sürecin verimli şekilde devam etmesi, çalışanların yöneticiyi ve kurumu benimsemesi, motivasyonlarının sağlanması açısından yadsınamaz düzeyde önemlidir. Bu bağlamda liderlik, bir organizasyonun başarısında kritik düzeyde değer taşıyan bir dinamik olarak ön plana çıkmaktadır.

Çalışanlar tarafından kendisine güvenilen, hedeflere ulaşmada başarılı, astlarla iletişim kuran katılımcı bir

şekilde otoriteyi sağlayabilen, yenilikleri takip eden, süreçte gelişen sorunlara etkili çözümler bulabilen liderler hastanelerin başarılı yönetilmesi için gereklidir (Uysal vd.2012:27).

Çatışma, her zaman açıkça kendini göstermese de bireylerin ve grupların arasında nerdeyse her gün var olan bir durumdur. Çatışma sürecinde sıklıkla duygusal tepkimeler vardır ve yapıcı yaklaşımdan ziyade kısıtlayıcı bir hareketle karşılaşılır. Diğer taraftan çatışma, insan ilişkilerindeki yapıcı, pozitif enerjiyi de açığa çıkarabilir. Bu bağlamda tümüyle öngörülebilir bir sosyal fenomendir ve faydalı amaçlara yönlendirilebilir. Her iki durum da etkili yönetim süreci açısından değerlendirilmelidir. Liderlikte amaç, çatışmayı ortadan kaldırmak değil, olumlu bir avantaja dönüştürbilmektir (Lippitt,1984:64).

Örgütsel çatışmanın çözümünde liderlik, empati kurabilmeyi ve eşitliği gerektirir. Lider, empati kurarak tarafların düşüncelerine katılmasa bile onların fikirlerini ve içinde buldukları durumu anlamaya, tanımlamaya çalışır. Eşitlikte ise liderin gözünde, taraflardan hiçbiri rekabetini ve düşüncesini daha üstün gösteremez (Lippitt,1984:66).

Yaşanan çatışmaların etkin şekilde çözümlenmesi iyi yönetimle ilişkilidir. Doğru yöntemlerin seçilmesi, çatışmaların çalışanlara ve kuruma zarar vermeden çözüme ulaştırılmasının yanı sıra bu sürecin olumlu sonuçlar sağlaması yönetimin başarısı olarak görülebilir. Bu anlamda yöneticilerin göstermiş oldukları liderlik tarzları ile çatışmaları yönetme stratejilerini değerlendirerek aralarındaki ilişkiyi analiz etmek bu çalışmanın temel çıkış noktalarını oluşturmaktadır.

LİDER VE LİDERLİK KAVRAMI

İnsanlar grup halinde yaşayan sosyal nitelikte canlılardır ve tek başlarına yapamayacakları işler için, grupları yönetecek ve yönlendirecek birilerine ihtiyaç duyarlar. Bu süreçte insanları belirli hedeflere yöneltmek, belirli amaçlar uğrunda çalıştırmak, güçlerini toplamalarını sağlayarak arzu ve enerjilerini artırmak gerekmektedir (Eren, 2006: 431).

Bir grup insanı, uyum içinde bir arada olabilmelerini sağlayarak ortak amaç ve hedeflere yönlendirebilmek oldukça güçtür. Bu anlamda bu uyumu sağlayabilecek kişinin gruptaki diğer kişilerden farklı, artı değer yaratan özelliklerinin olması gerekir. Lider, başkalarından ayrılan yönleriyle fark edilen ve başkalarını amaçlara

yönelik etkileyebilen kişidir (Berberoğlu,2004:148). Lider ileriye dönüktür, ilerlemeyi hedefler, kişisel yeteneklerini ve vizyonlarını kullanarak insanlara ilham verir (Zaleznik, 1991: 45). Lider çalışanları istediği şekilde etkileyebilir, onlar için öğretici ve yol göstericidir. Çalıştığı kişilerin istek ve ihtiyaçlarını zamanında fark eden ileri görüşlü yaratıcı bir kişidir (Bakan, 2008: 15). Liderler değişim başlatır, kararlar alırlar ve diğerlerini bu kararları gerçekleştirmeleri için cesaretlendirirler (Benton ve Halloran, 1991: 218). Eğer ki lider bir grubu etkileyemiyorsa, gruptakiler, liderin girişimlerine aldırmayacaklar hatta daha kötüsü onun isteklerine karşı şekilde davranacaklardır (Mitchell ve Larson, 1987: 434).

Bu bağlamda liderlik, diğer insanların düşünce ve davranışları üzerinde güçlü bir etki yaratmaktır (Zaleznik, 1991: 85). Organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesi için insanları etkileyebilmek dinamik bir süreçtir ve güç gerektirir. Bu güç, diğer insanları etkilemek için çok önemlidir, çünkü kendisini takip edenlerin kendisine tümüyle uyup uymayacağını güç belirler (Daft, 1991: 372). Eren'e (2006) göre ise liderlik, bir grup insanı belirli amaçlar çerçevesinde toplayabilme ve bu amaçları gerçekleştirebilmek için onları harekete geçirebilme yeteneği ve bilgilerinin toplamıdır (Eren, 2006: 431).

Literatürde liderlikle ilgili pek çok tanım yapılmıştır. Araştırmacılar liderliğin tanımını kendi bakış açılarına göre ve önem verdikleri yönleri ön plana çıkararak yapmışlardır. Yapılan liderlik tanımlarında ortak noktalar olarak; kişilik özellikleri, kişiye verilen unvan ve lider olan bireyin grup içindeki davranış şekli dikkati çekmektedir (Şimşek vd., 2005: 178) .

Lider, çalışanların isteklerini, düşüncelerini ve var olan potansiyel güçlerini ortak bir amaç doğrultusunda yönlendirebilme yeteneğine sahiptir. Bu özellik lider ve yönetici arasındaki en temel farklardan birini oluşturmaktadır. Yönetici ve lider arasındaki ayrışma noktalarına bakılacak olduğunda; yönetici işverenin amaçlarına hizmet ederken, lider amaçları kendisi belirlemekte, yönetici sahip olduğu gücü yasa ve yönetmeliklerden alırken, liderin astlarına iş yaptırabilme gücü, kişilik özellikleri ve yeteneklerinden kaynaklanmaktadır. Sonuçta esas olan, iyi bir yöneticinin liderlik özelliklerine sahip olmasının gerekliliğidir (Sabuncuoğlu ve Tüz, 2003: 216-217).

Liderlik Boyutları

Çalışmanın bu bölümünde Bass ve Avolio tarafından geliştirilen "Çok Faktörlü Liderlik Ölçeği" kapsamında

yer alan liderlik alt boyutları olarak dönüşümcü, etkileşimsel ve liberal liderlik yaklaşımları ele alınarak değerlendirilmektedir.

Dönüşümcü Liderlik

Lider, başında bulunduğu gruba ya da organizasyona amaçlar doğrultusunda yeni bir bakış açısı getirir ve izleyicileri bu yeni açılıma doğru harekete geçirir (Berberoğlu, 2004: 150). Dönüşümcü liderlikte çalışanların bir vizyona sahip olmaları gerektiği, yenilik ve değişimin önemli olduğu düşüncesi hâkimdir (Eren, 2006: 461). Dönüşümcü liderler, astlarının ya da takipçilerinin yeteneklerine önem verirler, onların kendilerine olan güvenlerini arttırarak onlardan beklenenden daha fazla sonuç almayı hedeflerler(Sabuncuoğlu ve Tüz, 1995: 189). Astlar ise, lidere hayranlık ve saygı duyarlar, güven ve bağlılık gösterirler (Yolaç, 2011: 64). Bass ve arkadaşları (2003) dönüşümcü liderliği, ideal bir liderin takipçilerinin değerlendirmeleri, gözlemleri ve görüşlerine göre geliştirdikleri çok faktörlü liderlik anketini kullanarak tanımlamışlardır. Bass ve arkadaşlarına göre dönüşümcü liderliğin yapısını oluşturan dört alt boyut bulunmaktadır.

- ✓ Bireysel ilgi: Bu özellik kendisini takip edenlerin taleplerini ihtiyaçlarını başarı ve büyüme için takip edebilme, onlara bir akıl hocası gibi davranabilmeyi, bireysel farklılıkları dikkate alarak gelişimleri için her zaman destek olma yönündeki davranışları içermektedir.
- ✓ İdealize etki: Bu özelliğe göre dönüşümcü liderler, saygı görürler, güvenilirler ve hayranlık duyulurlar. Takipçileri lideri taklit etmek ve ona benzemek isterler. Liderin çalışanlarının ihtiyaçlarını kendi ihtiyaçları üzerinde tutması ona grup içinde önemli bir değer yaratır. Lider çalışanlarıyla tüm riskleri paylaşır ve etik, ilke ve değerler konusunda davranışları hep tutarlıdır (Bass vd. 2003: 208).
- ✓ İlham verici motivasyon: Lider takipçilerinin işlerinin zorluğunu ve anlamını destekleyerek onları motive etmeye çalışır. Bireysel ve takım ruhu oluşturur. Çalışanlarda coşku ve iyimserlik gözlenir. Çalışanların gelecekteki durumları ve hayalleri için onları cesaretlendirir (Bass vd. 2003: 208).
- ✓ Entellektüel uyarım: Bu yaklaşımda liderler astlarının yaratıcı fikirlerini, sorunlara yeni yaklaşımlar getirmelerini desteklemektedirler. Yeni fikirler

konusunda alay ya da eleştiri yoktur ve sorunların çözüme yönelik yeni fikirler sunanlar çözüme her zaman dâhil edilir (Bass vd. 2003: 208).

Etkileşimsel Liderlik

Etkileşimsel liderlikte, çalışanların örgütün geçmişten beri süregelen faaliyetlerini en iyi şekilde yapmaları, verimlilik sağlamaları önemlidir (Eren, 2006: 461). Etkileşimsel liderler, astlarını belirlenmiş amaçlara ulaşmak için motive eder, onlara yardımcı olur ve yol gösterirler. Bu tip liderler, beraber çalıştıkları astlarını ödüllendirirler, onların ihtiyaçlarını anlamaya çaba harcarlar ve mevcut yapıyı harekete geçirmeye çalışırlar (Güney, 2007: 371).

Etkileşimsel liderlikte lider ile çalışanlar arasında oluşan bağ, içinde bulunulan koşullarla ilişkilidir. Lideri takip edenler liderin, sözleri, övgü ve ödülleri ile motive edilirler ya da onun azar, tehdit ve disiplin cezalarıyla yönlendirilirler (Bass ve Steidlmeier, 1999: 184). Bass ve arkadaşları etkileşimsel liderliği tanımlamada şu alt boyutları kullanmışlardır.

- ✓ Durumsal ödüllendirme: Bu durumda lider beklentilerini ve ulaşılması gereken hedefleri önceden belirler ve bu hedeflere ulaşıldığı zaman astlarını ödüllendirir. Hedeflerin ve ödüllerin önceden açıklanmış olması grubun bu ödüllere ulaşmak amacıyla motivasyonunu artırır (Bass vd.2003:208)
- ✓ İstisnalarla aktif yönetim: Lider astlarını iyi gözlemler takip eder, hataları önceden görüp hemen düzeltici önlemler alır. Astlarına uymaları gereken standartları belirler ve bu standartlar dışında çalışanları hemen cezalandırır.
- ✓ İstisnalarla pasif yönetim: Astlarının ulaşması gereken hedefleri ve standartları önceden belirlemekten kaçınır. Lider problemler çıkana kadar bekler. Problem çözülemeyecek duruma geldiğinde müdahalede bulunmayı tercih eder.

Liberal Liderlik

Çalışanları özgür bırakan bir liderlik modelidir ve bu modelde lider, diğer çalışanlarla eşit bir role sahiptir. Çalışanlar amaçların ve kararların verilmesinde ön plandadır(Sabuncuoğlu, Tüz,2003:219). Liberal liderlikte çalışanların örgütün kaynakları dâhilinde amaçları belirleyip, plan ve program oluşturmalarına imkân sağlanır. Burada liderin görevi çalışanların ihtiyaç duy-

duğu kaynağı ve gerekli malzemeleri temin etmektir (Eren, 2006: 457). Bu liderlik tipinde işler bazen ertelenir, lider otoritesini kullanmaktan kaçır ve sorumluluk almayabilir (Uysal vd.,2012:32). İşlerin gerçekleştirilmesi için liderin astlara yönelik motive etme, onlara yol gösterme hareketi yoktur (Arklan, 2010: 630).

ÇATIŞMA VE ÇATIŞMA YÖNETİMİ

Çatışma, farklı bilim dallarının üzerinde çalıştığı, ortak noktalar olmasına rağmen farklı tanımlarla değerlendirilen bir olgudur. Çatışma, insan yaşamının her alanında var olan bir durumdur. İnsanların hayatları boyunca uyum içinde ve anlaşarak yaşamaları kadar, bazı durumlarda anlaşmazlıklara düşmeleri, birbirleriyle çatışmaları da doğal bir süreçtir (Topaloğlu, 2011: 250). Çatışma normal yaşamın bir gerçeği olduğu gibi, farklı kültür ve gruplardan gelen pek çok çalışanın yer aldığı örgütlerde de yaşanması doğal bir süreçtir. Etkin bir yönetim anlayışında çatışmanın doğal bir süreç olduğunu kabullenmek ve çatışmanın yararlarını öğrenmek önemlidir (Mirzeoğlu, 2005: 52).

Çatışma; bir aradaki insanların, farklı ilgileri, değer yargıları, ihtiyaçları ve inançlarından kaynaklanan doğal anlaşmazlıklardır (Bilgin, 2008: 1). Çatışma, bir tarafın çıkarlarının diğer tarafın çıkarlarını olumsuz yönde etkilediği bir süreçtir (Wall ve Calister, 1995: 516). Çatışma iç ve dış koşullarla şekillenen, aynı zamanda hem bireyin hem de grubun çalışmalarını olumlu ve olumsuz şekilde etkileyen kişilerarası bir dinamik olarak görülür (Özdemir ve Özdemir, 2007: 396). Başka bir tanıma göre çatışma, bir birey ya da grubun bir seçeneği tercih etmede güçlük yaşaması ve bu durumun karar mekanizmasını geciktirmesi olarak ifade edilmektedir (Can, 2005: 377).

Örgütsel ortamda çatışma, karar mekanizmalarını sekteye uğratan bir sorun olarak görülebilir. Oysa çatışma aynı zamanda örgütsel davranışların açıklanmasında çok yararlı olan dinamik bir süreçtir (Rahim,2000:17).

Örgütlerde çalışanlar arasındaki farklılıklar, anlaşmazlıklar ve algılama farklılıkları çatışmaların nedenleri olabilir. Beraber çalışılan iş ortamlarında bireyler arasında bu sebeplerden çıkan çatışmaların oluşması normal bir durumdur. Burada önemli olan bu çatışmaların olumsuz etkilerini azaltabilmek ve çatışmaların olumlu sonuçlarından yararlanabilmektir (Şahin vd., 2006: 554). Hatta çatışmanın olmadığı örgütlerde,

yaratıcılık, yenilenme değişim gibi değerlerin gelişmeyeceği, verimliliğin sağlanamayacağı düşünülebilir. Ancak çözüm bulunamayan uzun süren çatışmalar, karar mekanizmasında gecikmelere, verimliliğin düşmesine neden olabilir (Gürüz ve Gürel,2006:378).

Çatışmanın olumsuz ve olumlu sonuçlarını değerlendirerek çatışmayı işbirliğine ve kazanıma dönüştürmek mümkündür. Çatışmanın yapıcı yönünü ön plana çıkarmak, kontrol altına almak, etkin ve verimli çalışmaya katkı sağlayacak şekilde yönlendirmek "çatışma yönetimi" olarak değerlendirilir (Gürüz ve Gürel, 2006: 378). Çatışma yönetimi, çatışmanın tanımlanması, yoğunluğunun belirlenmesi, bu yoğunluğun etkilerinin değerlendirilmesi, uygun çözüm yöntemlerinin bulunması ve sonuçlarının gözlenmesi işlemlerini içeren bir süreçtir (Çınar ve Kaban, 2012: 199). Yöneticiler, ortak bir amaca doğru hareket etmeye yönelik, iyi bir planlama yapar, pozitif iş ilişkileri, uygun politikalar ve prosedürler oluşturabilirlerse çatışmaları önleyebilirler (Tosi vd., 1990: 521).

Kişilerarası çatışmayı yönetmeye yönelik en iyi yoldan ziyade, farklı bakış açıları, dış faktörler, iç dinamikler, davranış yapıları gibi bir dizi strateji ve taktik vardır. Yaşanan çatışmada taraflar, duygusal davranır ve olayı üçüncü taraf gibi göremezler. Üçüncü tarafın avantajı olaya yeni bir bakış açısı getirmesidir (Ware ve Barnes, 1991: 213).

Çatışma Yönetimi Stratejileri

Çalışmanın bu bölümünde, Rahim vd. (1992) tarafından geliştirilen "Çatışma Yönetimi Stratejileri Ölçeği" kapsamında, "tümleştirme, ödün verme, hükmetme, kaçınma, uzlaşma" başlıkları ile beş boyut olarak yer alan stratejiler ele alınarak değerlendirilmektedir.

Tümleştirme(Bütünleştirme): Bu durum, açıklık ve bilgi alışverişini içerir. Sorunlara, her iki taraf açısından uygun kabul edilebilir çözümler bulunmasını amaçlar. Çatışmaya neden olan bu karşılıklı ilişki, problemlere daha yaratıcı çözümler bulma konusunda etkilidir. Sorunlar karmaşık olduğunda diğer tarafların çözüm yöntemlerini değerlendirmek, stratejik ve başarılı uygulamaları getirir (Rahim vd.,1992: 424).

Ödün verme: Bu yaklaşım, farklılıkları önemsemeyip diğer tarafların isteklerini ve ortak yanları dikkate alan bir yapıdadır. Çözüm bulmaya çalışan kişi diğer tarafın isteklerini daha çok önemserken kendi isteklerini

geri planda tutar. Bu yaklaşım karşı taraftan bir şeyler almak için bazı şeylerden vazgeçme stratejisi olarak görülebilir (Rahim vd.,1992: 424). Bazı kişiler taraftan ödün verme, bir pozisyonun gereklerinden yoksunluk ve bir zayıflık olarak değerlendirilir. Burada ödün veren kişi, çıkarları kuralların üstünde görebilir. Burada önemli olan, ödün vermenin potansiyel değerini tanımlayabilmektir. Ödün verme, çatışma yönetiminde organizasyon hayatının gerçekleri ile uyumlu ortak bir nokta ve pratik bir yaklaşımdır (Lippitt, 1984: 67). Bu yöntemin faydası, ilişkiler korunarak sorunun kısa zamanda çözümlenmesidir. Ancak bu yöntem sıklıkla kullanıldığında insanların isteklerini elde etme konusunda daha hırslı ve ısrarlı olmalarına neden olabilir (Huan ve Yazdanifard, 2012: 146).

Hükmetme: Burada birey kendine diğerlerinden daha yüksek bir ilgi gösterir. Kazanan –kaybeden yaklaşımı vardır ve kazanmak için zorlayıcı davranışlarda bulunur. Bu durumda kazanmak için kendi istek ve arzularını ön planda tutarken diğer tarafın istek ve arzularını göz ardı eder. Bu yöntem, önemsiz sorunlarda ya da acil karar vermek gerektiğinde uygulanabilir. Bu tarz yaklaşımları uygulamak üst düzey yöneticiler için uygundur (Rahim vd.,1992: 425).

Kaçınma: Bu yaklaşım, kendini sorunlardan uzak tutma, sorumluluğu başkalarına bırakma, kenarda durma ifadeleriyle açıklanabilir. Burada birey kendine ve diğer taraflara karşı düşük düzeyde bir ilgiye sahiptir. Bu tarz bir yaklaşım küçük sorunlarla başa çıkmak için kullanılabilir. Kaçınma yaklaşımında birey hem kendi isteklerini, hem de karşı tarafın isteklerini yerine getiremez (Rahim vd.,1992: 425). Bu yaklaşımda, yöneticiler ve astları arasındaki ilişkiler sürebilir, ancak problem çözüme kavuşturulamaz ve giderek daha kötü hale dönüşür (Huan ve Yazdanifard, 2012: 146).

Uzlaşma: Bu yaklaşımda kabul edilebilir bir karara varmak için her iki tarafında bir şeylerden vazgeçmesi mantığı bulunur. Her iki taraf da taviz verir ve orta yol bulunmaya çalışılır. Bu durumda kaybeden ya da kazanan taraf yoktur. Kayıp ve kazanç iki taraflıdır (Rahim vd.,1992:425).

ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİ

Amaç:

Araştırmanın amacı, liderlik tarzları ve çatışma yönetimi stratejileri arasındaki ilişkinin değerlendirilmesidir.

Bu amaçla sağlık yöneticileri kapsamında gerçekleştirilen araştırmada, demografik değişkenler açısından oluşan farklılıklar da ele alınarak yorumlanmıştır.

Yöntem:

Araştırma Haziran-Ağustos 2012 döneminde Manisa'da faaliyet gösteren üç hastanede gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın evrenini, Celal Bayar Üniversitesi Hafsa Sultan Hastanesi, Manisa Devlet Hastanesi, Merkez Efendi Devlet Hastanesinde ve bünyesinde bulunan Moris Şinasi Çocuk Ve Doğum Kliniği'nde çalışan sağlık yöneticileri oluşturmaktadır. Araştırmada örneklem seçimine gidilmeyip çalışmaya katılmak isteyen yöneticiler çalışma kapsamına alınmıştır. Belirtilen hastanelerde, başhekim ve yardımcılığı, hastane müdürü ve yardımcılığı, başhemşire ve yardımcılığı, anabilim dalı başkanlığı ve sorumlu hemşire görevlerinde bulunan 117 sağlık yöneticisinden 102 kişiye ulaşılmıştır. Araştırmanın yapılabilmesi için Celal Bayar Üniversitesi Hafsa Sultan Hastanesi Etik Kurulu'ndan ve Manisa İl Sağlık Müdürlüğü'nden gerekli izinler alınmıştır. Sağlık yöneticilerinin liderlik tarzlarını değerlendirmek için Bass ve Avolio tarafından geliştirilen "Çok Faktörlü Liderlik Ölçeği" kullanılmıştır. Ölçek 'dönüşümcü liderlik, etkileşimci liderlik ve liberal liderlik' boyutlarını ölçen 36 maddeden oluşmaktadır. Çatışma yönetim stratejilerini değerlendirmek amacıyla, Rahim'in "Çatışma Yönetimi Stratejileri Ölçeği" kullanılmıştır. Ölçek, 'tümleştirme, ödün verme, kaçınma, hükmetme ve uzlaşma' boyutlarını ölçen 28 maddeden oluşmaktadır. Araştırmada toplanan verilerin analizi için SPSS 17.0 programı kullanılmış olup, verilere t-testi, ANOVA, korelasyon analizi uygulanmıştır. Ölçeklerin güvenilirlik analizine bakıldığında Çok Faktörlü Liderlik ölçeğinin Cronbach alpha değeri 0,89 ($p < 0,001$) olarak tespit edilmiştir. Çatışma Yönetim Stratejileri Ölçeğinin güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach alpha değeri 0,73 ($p < 0,001$) olarak saptanmıştır.

Bulgular:

Araştırma bulguları kapsamında katılımcıların sosyodemografik özellikleri, liderlik ve çatışma çözmeye yönelik tanımlayıcı istatistikler, t-testi, ANOVA testi ve korelasyon analizlerine yer verilmiştir. Araştırma kapsamında katılımcılara cinsiyetleri, medeni durumları, eğitim durumları, görevleri, çalıştıkları kurum, çalışma yılı ve yöneticilikte çalışma sürelerine ilişkin sorular yöneltilmiştir. Bu doğrultuda katılımcıların sosyo-

demografik özelliklerine yönelik sayısal ve yüzdesel dağılımları Tablo 1'de ele alınmaktadır.

Tablo 1: Katılımcıların Sosyo-Demografik Özelliklerine Göre Dağılımı

	N	%		N	%
Cinsiyet			Görev		
Kadın	60	58,8	Başhekim/Başhekim Yard.	9	8,8
Erkek	42	41,2	Müdür/Müdür Yard.	14	13,7
Toplam	102	100,0	Başhemşire/Başhemşire Yard.	12	11,8
Medeni Durum			Anabilim Dalı/Bölüm Baş.	24	23,5
Evlü	93	91,2	Sorumlu Hemşire	43	42,2
Bekar	9	8,8	Toplam	102	100,0
Toplam	102	100,0	Çalışma Yılı		
Eğitim Durumu			5 ve daha az	4	3,9
Lise	5	4,9	6-10 yıl	6	5,9
Ön lisans	14	13,7	11-15 yıl	12	11,8
Lisans	45	44,1	16 yıl ve daha fazla	80	78,4
Y. lisans-Doktora	6	5,9	Toplam	102	100,0
Tıpta Uzmanlık	32	31,4	Yöneticilikte Çalışma Süresi		
Toplam	102	100,0	1 yıldan az	4	3,9
			1-5 yıl	47	46,1
Kurum			6-10 yıl	24	23,5
Üniversite Hastanesi	57	55,9	11-15 yıl	13	12,7
Devlet Hastanesi	45	44,1	16 yıl ve daha fazla	14	13,7
Toplam	102	100	Toplam	102	100,0

Tablo 1'de görüldüğü üzere, araştırmaya katılanların % 58,8'i kadın olup yaş ortalaması 42' dir. Medeni durum açısından 93'ü (% 91,2) evli, 80'i (%78,4) 16 yıldan daha fazla süredir çalışmaktadırlar. Katılımcılardan %55,9'u Üniversite Hastanesinde görev yapmaktadır(tablo 1)

Katılımcılardan iş ortamlarında yaşadıkları, çatışmaya sebep olan en belirgin sorunları belirtmeleri istenmiştir. Sağlık yöneticilerinin hastane ortamında en çok karşılaştıkları çatışma yaşanan sorunların başında % 60,8 ile iş yükü iş stresi gelmektedir. İş yükünü sırasıyla eleman eksikliği, görev tanımı eksikliği ve iş bölümündeki belirsizlikler takip etmektedir (Tablo 2).

Tablo 2: İş ortamında çatışma yaşanan en belirgin sorunlar

	N	%
İş yükü-iş stresi	62	60,8
Kişisel problemler	20	19,6
Malzeme eksikliği	30	29,4
Eleman eksikliği	57	55,9
İletişim sorunları	47	46,1
Görev tanımı, iş bölümü belirsizlikleri	53	52
Diğer	4	3,9

Tanımlayıcı istatistikler Tablo 3'te yer almaktadır. Buna göre sağlık yöneticilerinin liderlik tipleri değerlendirildiğinde 'liberal liderlik' en yüksek ortalamaya sahiptir (4,28). Liberal liderliği sırasıyla, 'dönüşümcü liderlik' (4,01) ve 'etkileşimsel liderlik' (3,91) takip etmektedir. Yöneticilerin çatışma çözme yöntemlerinde ise 'tümleştirme' 4,23 ortalama ile ilk sırada olup 'uzlaşma' 3,76 ile onu takip etmektedir. En düşük ortalamaya sahip çatışma çözme yöntemi ise 3,24 ortalama ile 'ödün verme'dir (Tablo 3).

Tablo 3: Tanımlayıcı İstatistikler

		N	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma
Liderlik Tarzları	Dönüşümcü Liderlik	102	2,85	4,80	4,0181	,31902
	Etkileşimsel Liderlik	102	2,75	4,67	3,9142	,37826
	Liberal Liderlik	102	2,25	5,00	4,2819	,45554
Çatışma Çözme Yöntemleri	Tümleştirme	102	3,43	5,00	4,2339	,36285
	Ödün Verme	102	2,17	4,33	3,2467	,38232
	Hükmetme	102	2,40	4,20	3,3039	,35234
	Kaçınma	102	2,33	4,67	3,3562	,43057
	Uzlaşma	102	2,75	4,50	3,7696	,40676

Katılımcıların demografik özelliklerine göre liderlik alt boyutlarına verdikleri yanıtlara ilişkin veriler Tablo 4'te ele alınmaktadır. Bu doğrultuda katılımcıların cinsiyet, medeni durum, çalıştıkları kurum, eğitim durumları, görevleri ve çalışma yıllarına göre liderlik boyutlarına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir. Sadece yönetici olarak çalışma yılına göre dönüşümcü liderlik boyutuna verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir ($p < 0.05$). Hangi gruplar arasında farklılık olduğunu saptamak için post-hoc testlerinden LSD kullanılmış olup, yönetici gruplarından 11-15 yıl arasında yöneticilik yapanların dönüşümcü lider özelliklerinin daha yüksek olduğu saptanmıştır.

Tablo 4: Demografik Özelliklere Göre Liderlik Boyutlarına Verilen Yanıtlar

		Dönüşümcü Liderlik		Etkileşimsel Liderlik		Liberal Liderlik	
		Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS
Cinsiyet	Kadın	4,01	0,32	3,87	0,42	4,24	0,04
	Erkek	4,02	0,31	3,97	0,30	4,34	0,05
	t (p)	-0,15 (0,88)		-1,38 (0,17)		-1,07 (0,29)	
Medeni Durum	Evli	4,01	0,32	3,90	0,37	4,27	0,45
	Bekar	4,14	0,31	4,09	0,40	4,42	0,48
	T (p)	-1,20 (0,24)		-1,15 (0,14)		-0,93 (0,36)	
Kurum	Üni. H.	4,01	0,29	3,94	0,35	4,26	0,43
	Dev. H.	4,03	0,36	3,88	0,41	4,31	0,50
	t (p)	-0,27 (0,79)		,078 (0,44)		-0,57 (0,57)	
Eğitim Durumu	Lise	3,94	0,43	3,87	0,47	4,35	0,34
	Önlisans	3,89	0,42	3,78	0,47	4,09	0,67
	Lisans	4,10	0,26	3,93	0,39	4,31	0,45
	Y.lis.-Dok.	3,78	0,26	3,78	0,36	4,20	0,19
	Tıp.Uzm.	4,02	0,32	3,98	0,30	4,34	0,40
F (p)	2,28 (0,07)		0,93 (0,45)		0,83 (0,51)		
Görev	Başh.Başh. Y.	3,86	0,29	3,91	0,15	4,36	0,52
	Müd./Müd. Y	4,14	0,24	4,01	0,32	4,34	0,38
	B.hem./B.hem Y.	4,13	0,16	3,90	0,46	4,27	0,41
	AD/Böl. Baş.	4,07	0,32	4,00	0,33	4,32	0,34
	Sor. Hemşire	3,96	0,36	3,84	0,43	4,23	0,54
	F (p)	2,07 (0,09)		0,97 (0,43)		0,32 (0,86)	
Çalışma Yılı	5 yıl ve ↓	4,01	0,13	4,08	0,45	4,44	0,66
	6-10 yıl	3,90	0,56	3,78	0,50	4,00	0,96
	11-15 yıl	4,05	0,28	4,05	0,26	4,33	0,50
	16 yıl ve ↑	4,02	0,31	3,90	0,38	4,29	0,38
	F (p)	0,31 (0,82)		1,10 (0,35)		0,98 (0,41)	
Yönetici Olarak Çalışma Yılı	1 yıldan az	4,23	0,31	4,21	0,11	4,63	0,75
	1-5 yıl	4,00	0,26	3,92	0,37	4,24	0,39
	6-10 yıl	3,86	0,32	3,77	0,44	4,17	0,52
	11-15 yıl	4,27	0,37	4,04	0,37	4,48	0,39
	16 yıl ve ↑	4,04	0,31	3,94	0,28	4,32	0,46
F (p) Post Hoc	4,55 (0,002)		1-3, 2-4, 3-4, 4-5		1,90 (0,12)		1,72 (0,15)

Katılımcıların demografik özelliklerine göre çatışma alt boyutlarına verdikleri yanıtlara ilişkin veriler Tablo 5'te ele alınmaktadır. Bu doğrultuda katılımcıların cinsiyet, medeni durum, eğitim durumu, görev, çalışma yılı değişkenlerine göre çatışma alt boyutlarından "hükmetme" boyutunda anlamlı farklılıklar olduğu saptanmıştır. Cinsiyete göre kadınların bu

değişkene verdikleri yanıtların ortalaması erkeklere göre daha yüksektir ($p=0.001$). Medeni durum açısından bekârların bu değişkene verdikleri yanıtların ortalaması evlilere göre daha yüksektir ($p=0.004$). Eğitim açısından lisans düzeyinde eğitim alanların tıpta uzmanlık eğitimi alanlara göre hükmetme eğiliminin daha yüksek olduğu görülmüştür ($p=0.01$). Görev açısından 'hükmetme' boyutunda en yüksek ortalamaya başhemşire veya yardımcısı olarak çalışanlar (3.44) ve sorumlu hemşireler (3.16) sahiptir. Çalışma yıllarına göre ise 5 yıl ve daha kısa süredir çalışan yöneticilerin hükmetme değişkenine verdikleri yanıtların ortalamasının daha yüksek olduğu görülmüştür. Katılımcıların çalıştıkları kuruma göre verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir. Katılımcıların yönetici olarak çalışma yıllarına göre verdikleri yanıtlar kapsamında "tümleştirme" ve "uzlaşma" değişkenleri için anlamlı bir farklılık göstermektedir. 'Tümleştirme' değişkeni için 1 yıldan daha az yöneticilik tecrübesine sahip olan katılımcıların verdikleri yanıtların ortalaması diğerlerine göre daha yüksektir. Aynı durum uzlaşma değişkeni için de söz konusudur.

Tablo 5: Demografik Özelliklere Göre Çatışma Boyutlarına Verilen Yanıtlar

		Tümleştirme		Ödün Verme		Hükmetme		Kaçınma		Uzlaşma	
		Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS
Cinsiyet	Kadın	4,24	0,37	3,28	0,42	3,40	0,35	3,34	0,45	3,80	0,41
	Erkek	4,23	0,36	3,20	0,32	3,17	0,31	3,38	0,40	3,72	0,40
	t (p)	-0,22 (0,83)		1,07 (0,29)		3,47 (0,001)		-0,48 (0,63)		1,026 (0,31)	
Medeni Durum	Evliler	4,22	0,36	3,26	0,39	3,27	0,33	3,36	0,44	3,75	0,41
	Bekarlar	4,38	0,36	3,11	0,20	3,62	0,43	3,33	0,26	3,94	0,27
	t (p)	-1,28 (0,20)		1,12 (0,27)		-2,94 (0,004)		0,17 (0,87)		-1,36 (0,18)	
Kurum	Üni. H.	4,18	0,39	3,21	0,39	3,27	0,33	3,35	0,39	3,75	0,40
	Dev. H.	4,31	0,31	3,30	0,38	3,35	0,38	3,37	0,48	3,79	0,42
	t (p)	-1,85 (0,07)		-1,17 (0,25)		-1,09 (0,28)		-0,29 (0,77)		-0,55 (0,58)	
Eğitim Durumu	Lise	4,26	0,43	3,17	0,66	3,32	0,23	3,30	0,36	3,85	0,14
	Önlisans	4,30	0,35	3,27	0,50	3,36	0,32	3,38	0,52	3,88	0,42
	Lisans	4,26	0,37	3,33	0,33	3,42	0,41	3,33	0,42	3,73	0,44
	Ylis.-Dok.	4,17	0,23	3,00	0,28	3,13	0,21	3,28	0,62	3,67	0,44
	Tıp.Uzm.	4,18	0,39	3,18	0,35	3,15	0,24	3,40	0,39	3,78	0,39
	F (p) Post Hoc	0,35 (0,84)		1,52 (0,20)		3,44 (0,01) 3-5		0,20 (0,94)		0,47 (0,76)	
Görev	BaşH/BaşH.Y.	4,06	0,28	3,07	0,33	3,04	0,22	3,24	0,14	3,56	0,43
	Müd./Müd.Y.	4,31	0,32	3,30	0,16	3,16	0,37	3,37	0,52	3,72	0,35
	BaşH/BaşH.Y.	4,23	0,37	3,17	0,35	3,55	0,37	3,22	0,41	3,67	0,49
	AD/Böl. Baş.	4,22	0,41	3,19	0,36	3,19	0,24	3,46	0,43	3,83	0,37
	Sor. Hemşire	4,25	0,37	3,32	0,45	3,40	0,35	3,36	0,45	3,83	0,41
	F (p) Post Hoc	0,71 (0,59)		1,14 (0,34)		5,55 (<0,01) 1-3, 1-5, 2-3, 2-5, 3-4, 4-5		0,79 (0,54)		1,24 (0,30)	

Çalışma Yılı	5 yıl ve ↓	4,50	0,18	3,25	0,21	4,00	0,28	3,54	0,21	4,00	0,20
	6-10 yıl	4,31	0,33	3,47	0,81	3,27	0,24	3,22	0,34	3,91	0,25
11-15 yıl	4,31	0,37	3,29	0,40	3,37	0,25	3,39	0,53	3,75	0,44	
16 yıl ve ↑	4,20	0,37	3,22	0,34	3,26	0,34	3,35	0,43	3,75	0,42	
	F (p)	1,170 (0,33)		0,85 (0,47)		6,69 (<0,01) 1-2, 1-3, 1-4		0,46 (0,71)		0,95 (0,42)	
Yönetici Olarak Çalışma Yılı	1 yıldan az	4,68	0,24	3,66	0,40	3,80	0,37	3,67	0,68	4,25	0,20
	1-5 yıl	4,15	0,36	3,21	0,39	3,28	0,31	3,34	0,41	3,68	0,36
	6-10 yıl	4,17	0,29	3,17	0,37	3,31	0,34	3,41	0,42	3,69	0,47
	11-15 yıl	4,51	0,43	3,40	0,38	3,31	0,19	3,46	0,40	4,00	0,32
	16 yıl ve ↑	4,26	0,28	3,27	0,33	3,23	0,52	3,12	0,40	3,86	0,39
	F (p) Post Hoc	4,83 (0,001) 1-2, 1-3, 1-5, 2-4, 3-4		1,97 (0,11)		2,31 (0,06)		1,95 (0,11)		3,79 (0,007) 1-2, 1-3, 2-4, 3-4	

Liderlik ve çatışma yönetimi alt boyutlarının korelasyon analizi Tablo 6'da ele alınmaktadır. Korelasyon analizinden elde edilen bulgulara göre en güçlü pozitif yönlü ilişkinin "tümleştirme" ve "dönüşümcü liderlik" boyutları arasında olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 6: Liderlik Tarzları ve Çatışma Çözme Yöntemlerine İlişkin Korelasyon Analizi

	Dönüşümcü Liderlik	Etkileşimci Liderlik	Liberal Liderlik
Tümleştirme	,576**	,502**	,556**
Ödün Verme	,117	-,015	-,024
Hükmetme	,203*	,080	,121
Kaçınma	,352**	,259**	,293**
Uzlaşma	,205*	,096	,214*

**p<0,01, * p<0,05

Liderlik ve çatışma yönetimi değişkenleri arasındaki korelasyon analizi Tablo 7' de ele alınmaktadır. Korelasyon analizinden elde edilen bulgulara göre liderlik ve çatışma yönetimi arasında orta düzeyde kuvvetli, pozitif yönde ve anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.

Tablo 7: Liderlik Tarzları ve Çatışma Yönetimi Değişkenlerine İlişkin Korelasyon Analizi

	Liderlik	Çatışma Yönetimi
Liderlik	1	
Çatışma Yönetimi	0,439**	1

**p<0,01, * p<0,05

TARTIŞMA VE SONUÇ

Sağlık yöneticilerinin liderlik tarzlarını ve çatışma çözme yöntemlerini belirlemeyi amaçlayan bu çalışmada, sağlık yöneticilerinin en baskın liderlik tarzının, libe-

ral liderlik olduğu saptanmıştır. Liberal liderlik, otoritenin çok kullanılmadığı, aktif olmayan, eylemlerin ertelendiği, çalışanlar üzerinde çok etkili olmayan bir liderlik modeli olarak ifade edilmektedir (Uysal vd. 2012: 32). Yapısı gereği çok karmaşık ve yönetimi zor olan sağlık organizasyonlarında yöneticilerin liberal liderlik özelliklerini göstermesi oldukça düşündürücüdür. Çalışanlara önderlik etmek yerine, karar almanın daha çok astlara bırakıldığı, tam serbestliğin tanındığı çalışma ortamlarında, sorunların yaşanması ve çatışmaların ortaya çıkması olağan bir durum olacaktır.

Sağlık yöneticilerinin en çok karşılaştıkları çatışma nedenlerinin aşırı iş yükü, görev tanımlarında ve işbölümündeki belirsizlikler ve eleman eksikliği olduğu görülmüştür. Sağlık hizmetleri, nitelik olarak çalışma koşulları zor olan sektörlerden biridir. Uzun çalışma saatleri, eleman eksikliği ve hizmet verilen grubun hasta bireylerden oluşması gibi sebeplerin, çalışanların iş yükü ve stresini arttırdığı düşünülebilir. Yılmaz ve Öztürk'ün (2011) yönetici hemşirelerin karşılaştıkları çatışma nedenlerinin incelenmesine yönelik çalışmalarında da en önemli sebebin iş yükü olduğu görülmüştür.

Liderlik boyutlarının demografik özelliklere göre değerlendirilmesinde sadece yönetici olarak 'çalışma yılının', "dönüşümcü liderlik" boyutunda anlamlı farklılık oluşturduğu saptanmıştır. 11-15 yıl süreyle yönetici olarak çalışanların dönüşümcü liderlik puanları diğer gruplar arasında daha yüksektir. Dönüşümcü liderlik, gelişmelere, yeniliklere açık, çalışanların yaratıcı özellikleri üzerinde duran bir liderlik tipidir (Bakan ve Büyükbeşe, 2010: 75).

Yöneticilerin yaşanan çatışmaların çözümünde en çok "tümleştirme", daha sonra ise "uzlaşma" yöntemlerini kullandıkları görülmüştür. En az kullanılan çatışma çözme yöntemi ise "ödün verme" dir. Kıdak ve arkadaşlarının(2011), "hastane yöneticilerinin kullandıkları çatışma yönetimi stilleri" konulu çalışmalarında tümleştirme ve uzlaşma en çok kullanılan yöntemler olarak belirlenmiştir. Sorunların çözümünde açıklık ve bilgi alışverişini esas alan 'tümleştirmenin' ve çatışmanın taraflarını ortak noktada buluşturma yaklaşımı olan 'uzlaşmanın' en yüksek ortalamalara sahip olmaları önemli bir bulgudur. Tümleştirme yöntemi kullanıldığında tarafların düşüncelerinin ortaya

çıkartılması ve bunlara yönelik karar alınması, karşılıklı doyumunu sağlayarak ilişkileri kuvvetlendirecektir (Ottar ve Övü, 2007; 98).

Çatışmaları çözmede, demografik değişkenler esas alındığında cinsiyet açısından "hükmetme" yöntemi kadınların erkeklere göre daha fazla kullandıkları görülmüştür. Araştırma bulgularına göre, medeni durum değişkeni kapsamında bekârlar, evli yöneticilere nazaran hükmetme yöntemini daha fazla kullanmaktadırlar. Bu durumda evli yöneticilerin bekârlara göre, çatışma durumunda tarafların düşüncelerine daha çok önem verdikleri, sadece kendi istek ve talimatlarının geçerli olmasından ziyade ortak bir nokta arayan, çözüm bulucu, daha uzlaşımçı yaklaşıtları söylenebilir. Görev değişkenine göre ise başhemşire ve yardımcılarının hükmetme eğiliminin diğer gruplara göre daha yüksek olduğu saptanmıştır. Bu durumda cinsiyet değişkeniyle paralel olarak görev değişkeninde de hemşirelik hizmetleri yöneticilerinin çatışma çözümünde, karşı tarafın düşüncelerini değerlendirmeden kendi istek ve talimatlarının yerine getirilmesine daha çok önem verdikleri söylenebilir. Eğitim durumuna göre lisans eğitimi almış olan yöneticilerin tıpta uzmanlık eğitimi alanlara göre daha hükmedici yaklaşıtları görülmüştür. Bu sonuçlara göre karşı tarafı dinleme, yeni fikirlere, eleştirilere açık olma, daha uzlaşımçı, ileri görüşlü ve geniş görüşlülük sahibi olma özelliklerinin eğitim seviyesi ile doğru orantılı artış gösterdiği söylenebilir. Eğitim durumu yükselen yönetici, hükmedici davranmak yerine daha uzlaşımçı davranabilmektedir. Yöneticilerden 5 yıl ve daha kısa süredir çalışanların hükmetme yaklaşımının diğer gruplara göre daha yüksek olduğu görülmüştür. Bu durum, iş tecrübesinin az olması ve sorunlar karşısında çözüm üretme konusundaki deneyimsizliğin ortaya çıkardığı bir sonuç olarak yorumlanabilir.

Liderlik alt boyutları ile çatışma çözme yöntemleri arasındaki ilişkiye baktığımızda en güçlü ilişkinin "dönüşümcü liderlik" ile "tümleştirme" yöntemi arasında olduğu saptanmıştır. Dönüşümcü liderler, astlarına bireysel olarak ilgi gösterirler, onların sorunlar karşısında alternatif çözüm yolları bulmalarına destek olurlar, çalışma ortamlarında takım ruhu yaratarak motivasyonlarının artmasını sağlamaya çalışırlar. Bu anlamda 'dönüşümcü liderlik' boyutu ile çatışma yönetimi kapsamında karşılıklı düşünce yapılarına önem veren, çözüm için tarafların işbirliğini ve kazan

– kazan yaklaşımını esas alan ‘tümleştirme’ yöntemi arasında pozitif güçlü bir ilişkisinin olması olağandır. Liderlik alt boyutlarından ‘etkileşimci liderlik’ ile ‘tümleştirme’ ve ‘kaçınma’ yöntemleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür. Belirlenen amaçların gerçekleştirilmesine yönelik hareket eden, geçmişle bağlantılarını koparmayan, rutin günlük işleyişin verimli şekilde gerçekleştirilmesine önem veren etkileşimci liderlerin çatışma durumunda daha çok tümleştirme yöntemini kullandıkları görülmektedir. Burada işlerin düzgün ve verimli şekilde yürütülmesini isteyen yöneticinin karşı tarafı da dinleyerek, onun bireysel ihtiyaçlarına önem vererek çözüme ulaştığı düşünülebilir.

“Liberal liderlik” ile “tümleştirme” yöntemi arasında orta düzeyde kuvvetli ve pozitif yönlü, “kaçınma” yöntemiyle ise düşük düzeyde ve pozitif yönlü ilişki olduğu görülmüştür. Yönetimsel yetkinin pek kullanılmadığı, karar mekanizmalarının daha çok astlara devredildiği ‘liberal liderlikte’ yöneticilerin karşılaştıkları çatışmalarda ‘tümleştirme’ yi kullanmaları önemlidir. Bu sonuçlara göre liberal liderlik özelliklerine sahip yöneticilerin, astlara çok müdahale etmedikleri, çatışma durumunda ise onların istek ve önerilerine önem vererek bir çözüm ürettikleri düşünülebilir. Bu strateji, küçük çatışmalarda astların sorunlarla başedebilmelerini sağlamak konusunda etkili olabilir. Ancak doğru olarak çözülmeyen çatışmalar, süreç içerisinde daha büyük sorunlara dönüşebilir ve çözülmesi çok daha zor hale gelebilir. Tüm bulgular genel olarak değerlendirildiğinde, sağlık yöneticilerinin liderlik tarzları ile çatışma çözme yöntemleri arasında orta düzeyde kuvvetli, pozitif yönde anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür.

Sağlık yöneticileri kapsamında gerçekleştirilen bu araştırmada, liderlik tarzları ve çatışma yönetimi stratejileri arasındaki ilişkinin yanı sıra demografik değişkenler açısından oluşan farklılıklar da ele alınarak değerlendirilmiştir.

Hizmet sektöründe faaliyet gösteren sağlık kuruluşları; büyüklük, karmaşıklık, yoğun iş temposu, çalışan personelin farklılıkları ve en önemlisi hizmet sunulan kitlenin beklentilerinin yanı sıra sunulan hizmetin kritik düzeydeki önemi bağlamında diğer hizmet kuruluşları arasında ayrıcalıklı bir öneme sahiptirler. Etkileşim içinde olan tüm bu unsurlar değerlendirildiğinde,

çatışmaların yaşanması olasılığı oldukça yüksektir. Yöneticilerin liderlik tarzları, çatışmaların doğru yönetilerek çözüme ulaştırılması boyutunda kilit bir rol oynamaktadır. Çatışmaların zamanında, etkili ve doğru stratejiler kullanılarak çözülmesi, çalışanların, daha huzurlu, uyumlu ve yüksek motivasyonlu olarak çalışmalarını sağlayacağından örgütsel başarı, verimlilik ve etkinlik boyutlarında yönetimsel performans artışına önemli düzeyde katkı sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- ARKLAN, Ü.(2010), “Halkla İlişkilerde Liderlik: Liderliğin ve Liderlik Türlerinin Halkla İlişkiler Alanlarına Yansımaları”,e-Journal of New World Sciences Academy, V.5, N.4, ss.616-636
- BAKAN, İ.(2008). “Örgüt Kültürü ve Liderlik Türlerine İlişkin Algılamalar İle Yöneticilerin Demografik Özellikleri Arasındaki İlişki: Bir Alan Araştırması”, KMU-İİBF Dergisi, S:14,ss.13-40
- BASS, B., STEIDLMEIER,P.(1999). “Ethics, CharacterandAuthenticTransformationalLeadershipBehavior”, LeadershipQuarterly, V.10,N.2, pp.181-217
- BASS, B.,AVOLIO,B.,JUNG,D., NERSON,Y.(2003), “PredictingUnitPerformancebyAssessingTransformationalandTransactionalLeadership”, Journal of Applied Psychology,V.88,N.2, pp.207-218
- BENTON, D.,HALLORAN, J.(1991), “Applied Human Relations: An OrganizationalApproach”, 4. Edition, PrenticeHall, New Jersey
- BERBEROĞLU,G.(2004), “Yönetim Organizasyon”, Editör: Celil KOPARAL, Anadolu Üniversitesi Yay.,Eskişehir
- BİLGİN, A.(2008). “Çatışma Çözme”, Ezgi Kitabevi, Bursa
- CAN, H.(2005). “Yönetim ve Organizasyon”, Siyasal Kitabevi, Ankara
- ÇINAR, F.,KABAN,A.(2012).“Conflict Management andVisionaryLeadership: An Application in HospitalOrganizations”, Procedia - SocialandBehavioralSciences, 58, pp.197 – 206
- DAFT,R.L.,(1991), “Management”,2 .Edition, TheDrydenPress., USA
- EREN,E.,(2006), “Örgütsel Davranış ve Yönetim Psikolojisi”, Beta Basım, 9.Baskı, İstanbul

GÜNEY,S.(2007), "Yönetim ve Organizasyon", Nobel yay.edit.GÜNEY,S,2.baskı,Ankara

GÜRÜZ,D., GÜRELE,E.(2006), "Yönetim ve Organizasyon: Bireyden Örgüte, Fikirten Eyleme", Nobel Yayınları, Ankara

HUAN,L.J., YAZDANIHARD,R.(2012). "TheDifference of Conflict Management StyliesandConflictResolution in Workplace", Business&EntrepreneurshipJournal ,V.1, N.1, pp.141-155

KIDAK, L.B.,DEMİR, S.,ÇEBER, E.,TURGAY A.S.(2011), "İzmir'de Bir Hastanede Yöneticilerin Çatışma Yönetim Stilleri ve Çalışanların Algılamaları", Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, C.14, S.1,ss.1-25

LIPPITT,G.(1984). "Management Development and Training Handbook", Edit:BernardTaylor,GordonLippitt, McGrawHillBookCompany, London

MITCHELL, T.R., LARSON, J.R. (1987), "People in Organizations: An IntroductiontoOrganizationalBehavior", McGrawHill, NY

MİRZEOĞLU,N.(2005). "Örgütsel Çatışma ve Yönetimi: Spor Eğitimi Veren Yükseköğretim Kurumlarında Bir Uygulama", Spormetre Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi,3:2, ss.51-56

OTRAR,M.,ÖVÜ,Y.(2007), "Okul Müdürlerinin Çatışma Yönetim Stilleri ve Öğretmenlerde Oluşturduğu Stres Düzeyi Arasındaki İlişki (Gebze İlçesi Örneği)", Marmara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Dergisi,C.26, S.26, ss.94-110(erişim tarihi:27.05.2015)

ÖZDEMİR,A., ÖZDEMİR,A.(2007), "Duygusal Zeka ve Çatışma Yönetimi Stratejileri Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi: Üniversitede Çalışan Akademik ve İdari Personel Üzerine Uygulama", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,S.18, ss.393-410

RAHİM,M.A.(2000), "ManagingConflict in Organizations", Greenwoodpress,USA

RAHİM,M.A.,GARRETT,J.E, BUNTZMAN,G.H.(1992). " Ethics of ManagingInterpersonalConflict in Organizations", Journal of Business Ethics, KluwerAcademicPublishers,V.11,pp.423-432

SABUNCUOĞLU,Z, TÜZ,M.(2003). "Örgütsel Psikoloji",Furkan Ofset, Bursa

SABUNCUOĞLU,Z., TÜZ,M.(1995), "Örgütsel Psikoloji", Ezgi Kitabevi, Bursa

ŞAHİN, A., EMİNİ, F.T., ÜNSAL, Ö.(2006), "Çatışma Yönetimi Yöntemleri ve Hastane Örgütlerinde Bir Uygulama", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S.15, ss.553-568

ŞİMŞEK,M.Ş.,AKGEMCİ,T.,ÇELİK,A.(2004), "Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış", Adım Matbaacılık, 4. Basım, Konya

TOPALOĞLU,C.(2011). "Yönetim Kuramları ve Örgüt İçi Çatışmalar", Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi, 6:1,ss.249-265

TOSI,H.L., RIZZO,J.R., CARROLL, S.J.(1990). "ManagingOrganizationalBehavior", 2. Edition, Harper&RowPublishers, New York, USA

UYSAL,Ş.A.,KEKLİK,B., ERDEM,R., ÇELİK,R.(2012), "Hastane Yöneticilerinin Liderlik Özellikleri İle Çalışanların İş Üretkenlik Düzeyleri Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi", Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt:15 Sayı 1,ss.25-57

WALL,J.A., CALLISTER, R.R.(1995). "ConflictandIts Management", Journal of Management, V.21, N.3, pp.515-558

WARE,J., BARNES,L.B.(1991). "Managing People andOrganizations", Edit:JohnGaborro, Harward Business School Publications, USA

YOLAÇ,S.(2011), "Yöneticinin Algılanan Liderlik Tarzı İle Yöneticiye Duyulan Güven Arasındaki İlişkide Lider-Üye Etkileşiminin Rolü", Marmara Üniversitesi, Öneri Dergisi, C.9, S.36,ss.63-72

YILMAZ, H., ÖZTÜRK, F.(2011), "Hastanelerde Yönetici Hemşirelerin Karşılaştıkları Çatışma Nedenleri ve Çatışma Yönetim Yaklaşımları", İstanbul Üniversitesi FlorenceNightingale Hemşirelik Dergisi, C.19, S.13, ss.145-152

ZALEZNIK,A.(1991), "Managing People and Organizations", Edit. John Gaborro, USA

AİLE İŞLETMELERİNDE TUTUCULUK KAVRAMI VE KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN ÖNEMİ

Tuğçe Bakal*¹
Dr.Cevdet A.KAYALI**²

ÖZET

Artan rekabet ortamında başarılı bir değişim sürecinin planlaması ve sürdürülmesi, günümüzde işletmelerin üst yönetimlerinin en önemli sorumluluklarından biridir. İşletmenin sağlıklı büyümesi, sürekliliğinin sağlanması açısından önem taşımaktadır. Ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin büyük bir çoğunluğu aile işletmelerinden oluşmaktadır. Aile işletmelerinin başarılı bir şekilde yönetilmesi ve gelecek nesillere başarılı şekilde aktarılması özellikle ülke ekonomisine olumlu katkıları nedeniyle oldukça önemlidir. Bu nedenle kurumsallaşma giderek ön plana çıkmaktadır.

Tutuculuğu benimseyen aile işletmeleri olası gider ve zararları dikkate alırken, olası gelir ve karlar ile ilgili dönemi gelmeden herhangi bir işlem yapmamaktadır.

Bu çalışma, aile işletmelerinde kurumsallaşmanın tutuculuk üzerine etkisini ele almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Aile İşletmesi, Kurumsal Yönetim, Tutuculuk, Süreklilik, Rekabet, Değişim

Jel Kod: M41

THE CONCEPT OF CONSERVATISM IN FAMILY FIRM AND SIGNIFICANCE IN CORPORATE GOVERNANCE

ABSTRACT

One key function of today's top management staff is to plan a successful and sustainable transition process in a highly competitive market environment. The balanced growth of business is very vital in terms of establishing an adequate sustainability level. In essence, family businesses constitute a major part of Turkish business organizations. Successful management of such family businesses and the extension of their life cycles play an important role on economy as a whole. In this context, institutionalisation process tend to have a greater role on today's businesses.

Such businesses always prepare for the worst scenario and thus they take measures against potential losses. By doing so, they aim to survive such fluctuations with a minimum cost.

In this study, the effect of institutionalisation on conservatism in family businesses was investigated.

1 Tuğçe Bakal Bilim Uzmanı, Hamdi Küçük Şirketler Topluluğu

2 Doç.Dr.Cevdet A.KAYALI Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

Bu makale Tuğçe Bakal'ın Aile Şirketlerinde Tutuculuk Kavramı ve Kurumsal Yönetim Açısından Önemi adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

Key Words: Family Business, Institutional Management, Conservatism, Sustainability, Competition, Change

Jel Cod: M41

GİRİŞ

Günümüzde artan rekabet ortamında işletmecilik anlayışı değişmiştir. 20.yy'ın son çeyreğinden itibaren yoğun biçimde kendisini hissettirmeye başlayan rekabet ortamı işletmeleri, pek çok arayışa ve yeniliğe yöneltmektedir. Artan rekabet ortamında başarılı bir değişim sürecinin planlaması ve sürdürülmesi, işletmelerin üst yönetimlerinin en önemli sorumluluklarından biridir. İşletmenin sağlıklı büyümesi, sürekliliklerinin sağlanması açısından önem taşımaktadır. Ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin büyük bir çoğunluğu aile işletmelerinden oluşmaktadır. Aile işletmelerinin başarılı bir şekilde yönetilmesi ve gelecek nesillere başarılı şekilde aktarılması özellikle ülke ekonomisine olumlu katkıları nedeniyle oldukça önemlidir. Bu nedenle kurumsallaşma giderek ön plana çıkmaktadır.

Literatür incelendiğinde, aile işletmelerinin sürekliliklerini uzun dönem sürdürememelerinin nedeni Türkiye'de ve diğer ülkelerde değişimin doğru zamanda ele alınmamış olması ve değişim sürecinin geciktirilmesidir. Ayrıca aile işletmelerinin kurumsallaşmamış yapısı kriz ortamlarında ayakta kalabilme şansını azaltmaktadır.

Aile işletmelerinin oranı toplam işletmeler içinde önemli büyüklüktedir. Küreselleşen dünyada bu işletmelerin ekonomi üzerindeki etkisi azımsanmayacak derecededir. Birinci kuşakta yok olanların sayısı fazla olsa da başarılı olan çok uluslu ve global aile işletmeleri de vardır. ABD'de Ford, Fransa'da L'oreal, Türkiye'de tanınmış aile işletmeleri arasında Sabancı, Koç, Eczacıbaşı, Ülker, Keskinoglu gibi çok sayıda büyük işletme bulunmaktadır.

Bu çalışma, aile işletmelerinde kurumsallaşmanın tutuculuk üzerine etkisini ele almaktadır.

AİLE İŞLETMELERİ

Aile işletmeleri kavramının pek çok ifade şekli bulunmaktadır. Aile işletmeleri, iş hayatında yaygın şekilde görülen işletme yapılarından biridir. Bir tarafta sosyal kültürel, psikolojik özellikleri ağır basan aile, diğer taraf-

tan ekonomik niteliği ağır basan ve temelleri rasyo-nellik ilkelerine dayanan işletme'nin birleşmesinden meydana gelmektedir.(Aydın,2009,s:19) Ailenin gelişimini sağlamak, servetlerinin yok olmasını önlemek amacıyla işletmeyi kurdukları ayrıca yönetim kurulu-nda ve alınan kararlarda tek ya da çoğunluğa sahip oldukları görülmektedir.

Aile işletmeleri başarılı olduklarında aile bağları daha da güçlenir. Kendi işini yapan aile üyelerinin başarısı ailenin itibarının da artmasına neden olacaktır. Bu şekilde işletmeler daha uzun yaşama şansı elde ederler.

Aile işletmelerine asıl rengini veren faktör bir ailenin varlığıdır. Buna göre; aile işletmelerini diğer işletmelerden ayıran birinci boyut, işletmedeki aile ağırlığı yani aile odaklı olmasıdır. (Erdemir ve Torlak,2004,s:235) Diğer yandan aile işletmelerinde diğer işletmelerden farklı olarak duygusal bir boyut bulunur. (Öner ve Turhan,2010,s:120) Patronların en önem verdikleri ve profesyonellere en son devrettikleri bölüm finans veya mali işlerdir.(Yıldız, 2008,s:20-22) Aile işletmeleri, büyüdükçe stratejik değişim noktasına yaklaşırlar (Karcioğlu ve Yücel,2004,s:117).

Aile İşletmelerinin Avantajları

Aile işletmeleri sermaye piyasalarının gelişmediği veya az geliştiği kalkınmakta olan ülkelerde, sermaye sorununu çoğunlukla kendi içlerinde çözümlerler. Ayrıca işletme finansman açısından zor bir döneme girildiğinde ortaklar gelirlerini diğer işletmelerdeki ortaklardan daha kolay feda edebilirler. (Yıldız,2008,s:22) Aile bağları kendilerini işe adanmış yönetim kadrosunun oluşmasını sağlar. Böylece sahiplik duygusuyla beraber işletme sürekliliğinin sağlanmasında daha tempolu çalışırlar, varsa eksiklerini kapatırlar. İşletme, birbirini tanıyan bireylerden oluştuğu için bunun bir sonucu olarak ekip sinerjisinden maksimum ölçüde yararlanılabilir. Aile bireyleri küçük yaşlardan itibaren işin içinde olurlar ve küçük yaşlardan itibaren işi öğrenirler, bunların bilincinde olarak işin eğitimini alan, kendini geliştiren, değişim ve yeniliklere açık bilinçli aile üyelerinin yönetime gelmesi rekabetçi ortamda ayakta kalmalarını sağlayacaktır. Tanınmış bir aile veya işletme olmanın getirdiği avantajla rakipler, tedarikçiler ve müşteriler nezdinde olumlu bir imaja ve güce sahip olurlar.(Yıldız,2008,s:23) Bu da işletmeye olan güveni artırır.

Aile İşletmelerinin Dezavantajları

Aile işletmelerinin dezavantajları ise kurumda ön-görü, planlama, bütçeleme, raporlama gibi man-tıkların gelişmemesi ya da gelişmemesidir. Tepe yönetimindeki girişimci, birçok işi kendi zihninde bitirdiği için başkalarının bunu bilme ihtimali zorla-şır. (Fındıkçı,Erişim2011) Aile içindeki huzursuzluklar işletmenin iflasına sebep olabilir. (İlter,2001,s:36) Bi-rinci ve ikinci nesil arasında, yararlanılması muhtemel finansman kaynakları konusunda da görüş farklılıkları ortaya çıkabilir ve bu görüş ayrılıkları ciddi çatışma-ların ortaya çıkmasına neden olur. Karın dağıtılması ve işletmenin başarılı şekilde yönetilmesi için gerekli disiplinin sağlanmasında güçlükler doğabilir.

Aile ve işletme kavramı birbirine karıştırılarak yani yetenek ve deneyime bakılmaksızın aile bireyleri işe alınmakta, kimi zaman bu kişiler eğitimsiz olsa dahi hiyerarşik yapı içinde yükseltilmektedir. Hatta bazen onlara özel konumlar yaratılmaktadır. (İlter,2001,s:13) Kurucudan çocuğa geçen bir yönetimin sonucu ola-rak değişime gösterilen direnç, aşırı kuralcılık, adamı-na göre davranma, organizasyonsuzluk, yanlış karar-ların alınımı gibi olumsuzluklar bulunmaktadır.

KURUMSAL YÖNETİMDE TUTUCULUK İLKESİNİN ÖNEMİ

Kurumsal yönetim, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'ne (OECD) göre bir işletmenin yönetimi, yö-netim kurulu, hissedarları ve diğer menfaat sahipleri arasındaki bir dizi ilişkiyi kapsar. Makroekonomik politikalardan, ürün ve faktör piyasalarındaki rekabet düzeyine kadar firmaların faaliyetlerini biçimlendiren bir dizi unsurdan oluşan daha geniş ekonomik çer-çevenin içinde yer almaktadır. (Aktan,2005,s:3) 1990 yıllar kurumsal yönetimin ortaya atılma nedeni büyük ölçüde gündeme gelen finansal krizler ve özellikle de işletme skandallarıdır. Finansal krizler ve işletme skan-dallarına çözüm olarak gündeme gelmiştir. Kurumsal yönetimi olan işletmelerde temel olarak yönetim ve denetim birbirinden ayrıdır.

Kurumsal yönetimin önemli bir bölümünü hesap ve-rebilme, temsili görev, denetleme ve kontrol mekaniz-maları oluşturur. Kurumsal yönetimin tutuculuk, so-rumluluk, hesap verebilme, kamuoyunu aydınlatma ve şeffaflık, adil ve eşitlik ilkelerinden oluşmaktadır.

Tutuculuk, muhasebecilerin sahip olması gereken şüpheli tutumun bir yansımasıdır.

Muhasebe işlemleri gerçekleştirilirken riskleri göz önüne almalı ve olası kötü durumlara karşı tedbirli davranılmalıdır.

Tutuculuk, varlıklar ve karın olası çeşitli değerleri arasın-dan en düşük olanı ile borçların ve giderlerin ise olası çe-şitli değerlerinden en yüksek olanı ile raporlanmasıdır. (Erdoğan, Çubukçu,2010,s:54) Olası gider ve zarar-lar için önceden önlem alınırken, olası gelir ve karlar için gerçekleştiği dönem gelmeden önce hiçbir işlem yapılmamaktadır. En kötümser sonuç temel alınarak hareket edilir. Olası zararlar hemen kayda alınır, kar tahmininde bulunulmaz. Tutuculuğu savunanlar, bu ilkeye göre hareket edenlerin olası bir yanlış karşısında daha az zarara uğradığını savunurlar. Zarar gibi kötü haberlerin tanınması gerekir. En karamsar sonuçlar düşünüldüğünden olumlu olaylar hemen dikkate alın-mamaktadır. Kazançların finansal tablolarda yer alması için kanıt bulunmalı düşüncesi savunulur. En kötüsü düşünüldüğünden olası kayıplar için önlem alınması gerekir. Tutuculuk kavramına bağlı olarak gerçekleştirilen muhasebe uygulamaları için; AR-GE (Araştırma-Ge-liştirme) maliyetlerin gider olarak kaydedilmesi, AR-GE ve benzeri konularda yapılan harcamaların yüksek tah-min edilmesi, duran varlıkların ömrünün kısa tahmin edilmesi gibi örnekler verilebilir.

Sorumluluk, günümüzde işletmenin sadece hisse-darlara değil topluma ve yasalara karşıda bir takım sorumlulukları vardır. İşletmenin tüzel kişiliğinin, iş-letme yönetim kurulunun ve yöneticilerin karar ve eylemlerinin ilgili mevzuata, toplumsal etik ve değer-lere uygunluğunun sağlanması anlamındadır.

Son yıllarda yaşanan işletme skandalları ve finansal krizler şeffaflık ilkesinin önemini ve uygulanması ge-reken kavram olduğunu ortaya koymuştur. Bu neden-le işletmelerin finansal durumlarını raporlamada kul-landıkları yöntemler ve standartlar önem kazanmıştır. (Menteş, 2009,s:45) Kamunun zamanında aydınlatıl-masının yanında bilgiler güvenilir, eksiksiz, anlaşılabil-ir ve yorumlanabilir olmalıdır.

İyi bir işletme yönetiminde işletme yönetiminin, iş-letme hissedarları ve tüm paydaşlarına karşı hesap verme sorumluluğu bulunur. Bu ilkenin hukuki ya da mali sorumlulukla ilgisi bulunmamaktadır. Bir nevi raporlama faaliyeti olduğunu söylemek mümkündür.

Hesap verme ilkesi, şeffaflık ve sorumluluk ilkesiyle et-kileşim içindedir ve başta işletme ortakları olmak üye-

re tüm paydaşların, işletme yöneticilerinin aldıkları kararları ve yaptıkları uygulamaları sorgulayıp değerlendirmesine olanak sağlamakta ve bu konuda kamu aydınlatılmasına katkıda bulunur. (Kavut,2010,s:66) Aynı tipten hissedarlara eşit muamele yapılmalı, her tipte bütün hissedarlar eşit oy hakkına sahiptir. Adalet ve eşitlik ilkesi hissedarların belirli bazı haklarının kabulü anlamındadır. Bir kişinin işletmeye katılmasındaki temel unsur, gelirlerinde adil bir miktarı alacaklarına dair duydukları güvendir. Kurumsal yönetim, tüm paydaşlar arasında güvenin sağlandığı ana mekanizmadır.

AİLE İŞLETMELERİNDE TUTUCULUK İLKESİNİN KURUMSAL YÖNETİME ETKİSİNİN ARAŞTIRILMASI Araştırmanın Amacı

Kamu otoritesinin koymuş olduğu kurallar, muhasebe sisteminde uygulanan standartlar ve bunlara uyum süreci bazı durumlarda yetersiz kalmaktadır. Ülkemizde yaşanan ekonomik krizlerde aile işletmelerinin zarar görmesi ya da iflasın eşiğine gelmesi bunun en önemli göstergesidir.

Tutuculuk kavramı muhasebe uygulamalarını ve teorileri uzun yıllar etkilemiştir. Tutuculuk, muhasebe departmanının sadık kalması, geleceği ve sürekliliği açısından önem taşımaktadır. Ayrıca ekonomik koşullar her geçen gün değişmekte ve rekabet hızla artmaktadır. Bu koşullarda faaliyet gösteren işletmelerin de giderek artması güvenilir bilginin sağlanması konusunda işletmeleri baskı altına almaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı işletmelerin kurumsallaşmasında tutuculuğun etkisi, işletmelerin bu konudaki davranışları ve karşılaşılan güçlüklerin ortaya konmasıdır.

Araştırmanın Kapsamı Ve Yöntemi

Araştırmanın ana kütlesi 90 adet aile işletmesidir. Bu işletmeler büyük bir çoğunluğu İzmir'de olmak üzere Manisa, Eskişehir ve Antalya'dadır. Bire bir görüşme, e-mail ve faks yoluyla işletmelere ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu işletmelerin 54 tanesinde geri dönüş alınmıştır. Dönüş oranı % 60'tır. Geri dönüş yapan işletmelerin 45 tanesi İzmir' dedir. Ayrıca 7 tane Manisa'daki işletmeye e-mail, Antalya ve Eskişehir'de olan işletmelere ise faks yoluyla ulaşılmıştır.

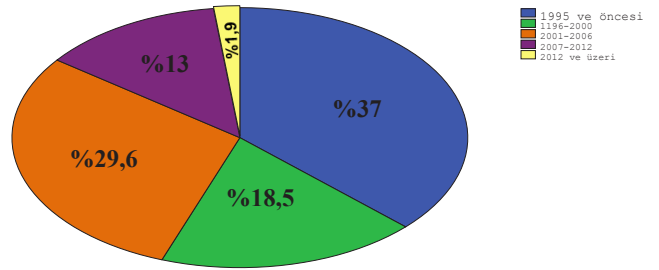
Araştırma; anketi yanıtlayan 54 aile işletmesine ilişkin verilerin toplanması, analizi, yorumlanması ve sonuç-

lanmasına dayanmaktadır. İşletmelerde anket uygulanan kişilere toplamda 29 adet soru sorulmuştur. Anketi yanıtlayan işletmelerden elde edilen veriler SPSS paket programının yardımıyla analiz edilmiş ve ki kare testlerinin yorumlanmasıyla araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

Araştırmadan Elde Edilen Bulgular

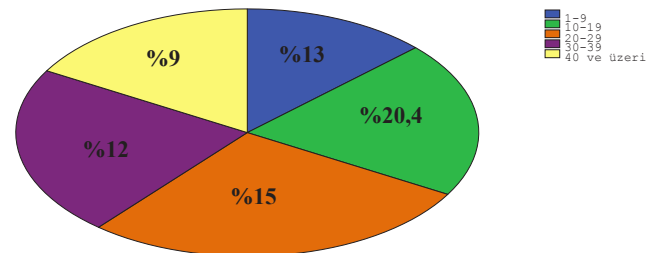
Anket çalışmasına katılanlara ilişkin işletmelerin kuruluş yıllarına göre dağılımı Şekil 4.1 de, yetkili kişilerin sektördeki deneyimlerine göre dağılımı Şekil 4.2' de, mesleki deneyimleri Şekil 4.3 'te, kişilere ait demografik özellikler Şekil 4.4' te, ankete katılan kişilerin eğitimleri Şekil 4.5' te, işletme ile olan hukuki bağları Şekil 4.6'da incelenerek verilmiştir.

Şekil 4.1 Ankete Katılan İşletmenin Kuruluş Yıllarına Göre Dağılımları



Şekil 4.1'e göre, yapılan araştırmaya katılan işletmelere ilişkin genel bilgiler değerlendirildiğinde katılımcı işletmelerin 1995 ve öncesi kurulan % 37, 1996-2000 yılları arasında kurulan %18,5, 2001-2006 yılları arasında kurulan % 29,6, 2007-2012 arasında kurulan %13 ve son olarak %1,9 ile 2012 ve sonrasında kurulan işletmeler yer almaktadır.

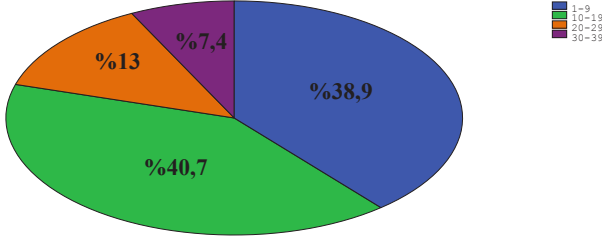
Şekil 4.2 Ankete Katılanların İşletmelerin Sektördeki Deneyimleri Açısından Dağılımları



Şekil 4.2' ye göre bu kişilerin sektördeki deneyimlerine bakıldığında, % 13'ü 1 ve 9 yıla kadar olanlar, % 20,4'ü 10 ve 19 yıla arasında çalışmış, % 15'i 20 ve 29

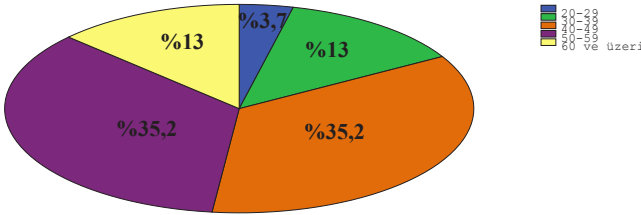
yıl arasında, %12'si 30 ve 39 yıl arasında ve %9'unun deneyimi 40 yıl üzerindedir.

Şekil 4.3 Ankete Katılanların Kişilerin Mesleki Deneyimleri



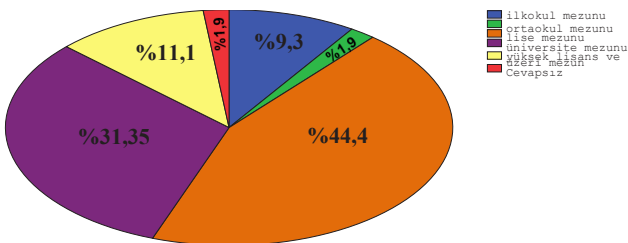
Şekil 4.3'e bakıldığında katılımcıların meslekteki deneyimlerinin yanında işletme içindeki deneyimleri de alınacak cevaplar açısından önem taşımaktadır. Görüşülen kişilerin % 38,9'u 1 ve 9 yıl arasında çalışmaktadır. % 40,7'si 10 ve 19 yılları arasında, % 13'ü 20 ve 29 yılları arasında ve % 7,4'ü 30 ve 39 yıl arasında çalışanlardan oluşmaktadır.

Şekil 4.4 Ankete Katılan Kişilere Ait Demografik Özellikleri



Şekil 4.4'e bakıldığında anketleri yanıtlayan kişilerin %3,7' si 20 ve 29 yaşları arasında, % 13' ü 30 ve 39 yaşları arasında %35,2' si 40 ve 49 yaşları arasında, yine %35,2' si 50 ve 59 yaşları arasında olan kişilerden oluştururken son olarak anketi yanıtlayanların % 13' ü 60 yaş ve üzerindedir.

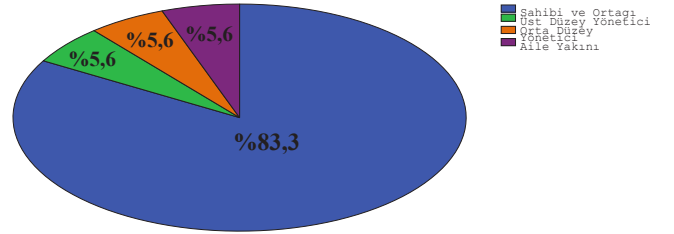
Şekil 4.5 Ankete Katılan Kişilerin Eğitim Durumları



Şekil 4.5' te katılımcıların eğitim durumları, % 9,3' ü ilkököl mezunu, % 1.9 ile ortaokul mezunu en az orana sahiptir. % 44,4 ile lise mezunları en çok orana sahip

olduğu görülmektedir. Anketi yanıtlayanların %31,35' i üniversite mezunudur. %11,1' i ise yüksek lisans ve üzeri mezundur.

Şekil 4.6 Ankete Katılan Kişilerin İşletme İle Hukuki Bağları



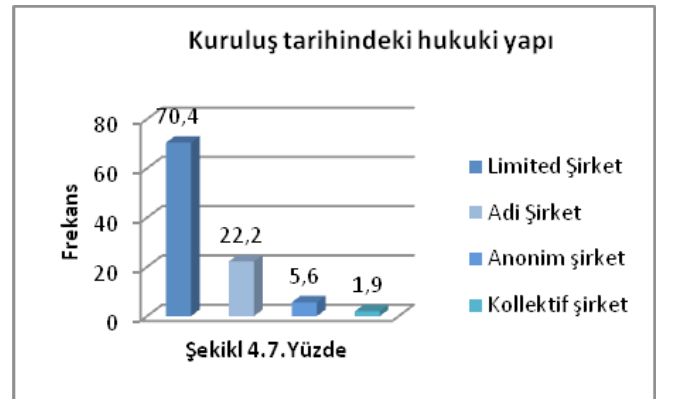
Anketi cevaplayanların Şekil 4.6' ya göre, %83,3' ü sahibi ve ortağı olan kişilerdir ve en fazla orana sahiptir. Bunun yanında %5,6 olmak üzere diğerlerinin eşit oranlarda dağılıma sahip oldukları gözlemlenmiştir.

Ankete Katılan İşletmelerin Yapılarına İlişkin Bulgular:

İşletmelerin kuruluş tarihlerindeki hukuki yapıları, işletmelerin mevcut hukuki yapıları, geçmişteki deneyimleri, kaçınıcı nesil tarafından yönetildikleri ve çalışmaya katılan işletmelerdeki yönetim kademesinde ve kurulunda kimlerin bulunduğu incelenmiştir.

Ankete Katılan İşletmelerin Hukuksal Yapılarına İlişkin Bulgular

Ankete katılan işletmelerin kuruluş aşamasındaki hukuksal yapıları Grafik 4.1' de şu anki mevcut hukuki yapıları ise Grafik 4.2' de verilmiştir.



Grafik 4.1.Kuruluş Aşamasındaki Hukuksal Yapı

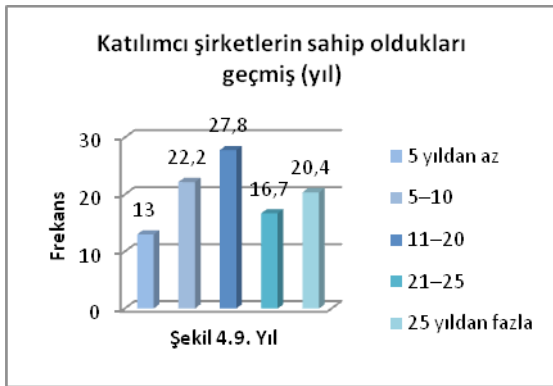
Grafik 4.1'e bakıldığında, % 70,4 ile en fazla yüzdeye sahip olan limited şirketlerdir. % 22,2 ile oransal olarak ikinci sırada adi şirketler yer almaktadır. Kuruluşla-

rında % 5,69'u anonim şirket ve %1,9 ile en az orana sahip kolektif şirkettir.

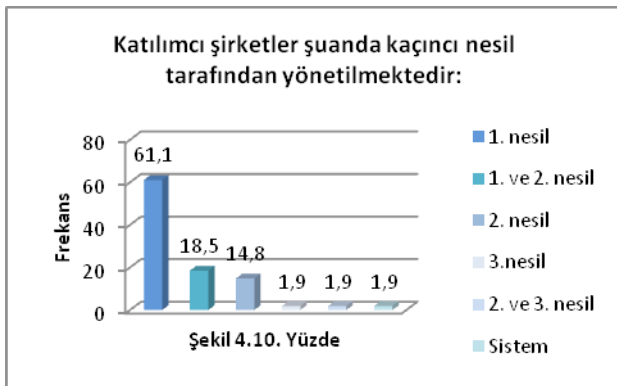
Mevcut hukuki yapılarına bakıldığında; % 81,5 ile limited şirketler en fazla orana sahiptir. İşletmeler zaman içinde limited şirket iken büyüyerek anonim şirket haline gelmektedirler. % 13 ile adi şirket, geriye kalan yüzde % 5,6 olarak oluşturan anonim şirketlerdir. Ayrıca anketi yanıtlayanlar arasında hisseleri paylara bölünmüş komandit şirket, kolektif şirket ve adi komandit şirket bulunmamaktadır.

Ankete Katılan İşletmelerin Kuruluş Tarihleri, Kaçınıcı Nesil Tarafından Yönetildikleri İle Yönetim Kademesinde Bulunanların Dağılımlarına İlişkin Bulgular

Ankete katılan işletmelerin kuruluş yıllarına göre ve şu anda kaçınıcı nesil tarafından yönetildiklerine ve işletmelerin yönetim kademesinde bulunanların dağılımlarına ilişkin grafikler Grafik 4.2' de, Grafik 4.3' te ve Grafik 4.4' te verilmiştir.



Grafik 4.2 Katılımcı İşletmelerin Geçmişi (Yıl)

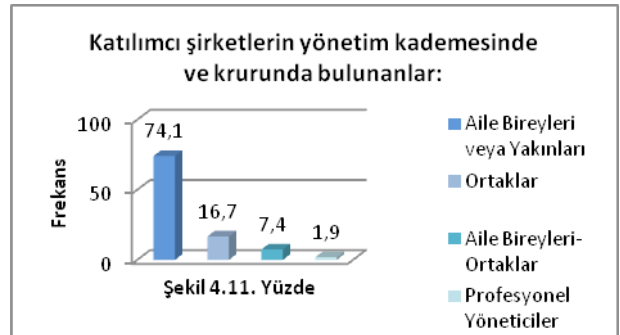


Grafik 4.3 Kaçınıcı Nesil Tarafından Yönetildiği

Geçmişlerine bakıldığında Grafik 4.2' de görüldüğü gibi şirketlerin geçmişleri en fazla % 27,8 ile 11 ve 20 yılları arasındadır. %22,2' si 5 ve 10 yılları arasında, %20,4'ü 25 yıldan daha fazla geçmişe sahiptir. %16,7 'si 21 ve 25 yıl geçmişe sahiptir. Son olarak %13' ü 5 yıldan daha az geçmişe sahiptir.

Bunların yanı sıra Grafik 4.3'da katılımcı işletmelerin % 61,1'i birinci nesildir ve en fazla oranı oluşturur. 1. ve 2. nesil bir arada yürüten 10 işletme %18,5 ile en fazla ikinci orana sahiptir. %14,8'i 2. nesil, % 1,9 ile 3. nesil ve son olarak % 1,9 ile 2. ve 3. nesil bir arada yönetilmektedir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Aile Bireyleri veya Yakınları	40	74,1	74,1	74,1
Profesyonel Yöneticiler	1	1,9	1,9	75,9
Ortaklar	9	16,7	16,7	92,6
Aile bireyleri ve yakınları, Ortaklar	4	7,4	7,4	100,0
Toplam	54	100,0	100,0	

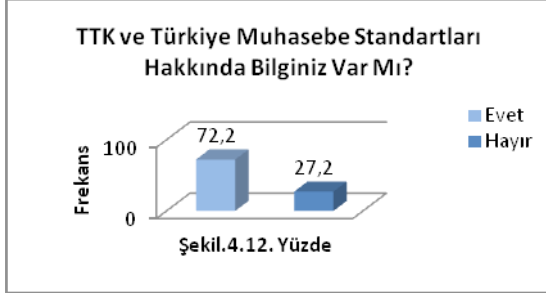


Grafik 4.4 Yönetim Kademesinde Ve Kurulunda Bulunanlar

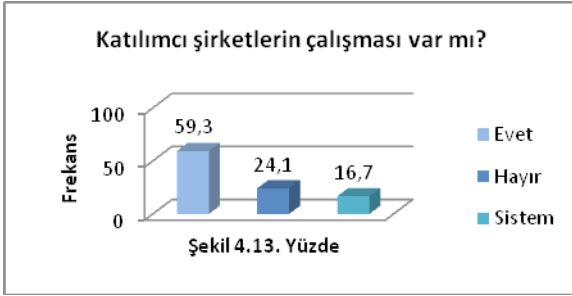
Grafik 4.4' e göre katılımcı işletmelerin 54 tanesinden 40' ının yönetim kademesinde aile bireyleri ve yakınları yer almaktadır. Bu kesim % 74,1 ile en fazla yüzdeye sahiptir. % 16,7 ile yönetim kademesinde bulunan ortaklar ikinci sırada yer alırken hem ortaklar hem aile bireylerinin yönetim kademesinde % 7,4 ile yer aldığı görülmektedir. Profesyonel yöneticiye yer veren sadece 1 işletme % 1,9 ile en az paya sahiptir. Yapılan ankette danışmanların yönetim kademesinde oldukları görülmemektedir.

Ankete Katılan İşletmelerin TTK'na Ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Ve Kurumsal Yönetime Bakış Açıklarına İlişkin Bulgular:

Ankete katılan işletmelerin, TTK ve TMS'ye ilişkin bulguları Grafik 4.5, Grafik 4.6 ve Grafik 4.7'de, kurumsal yönetime ilişkin bulguları Grafik 4.8, Grafik 4.9, Grafik 4.10, Grafik 4.11 ve Grafik 4.12'de verilmiştir.



Grafik 4.5 TTK ve Muhasebe Standartları Hakkında Bilginiz Var mı?



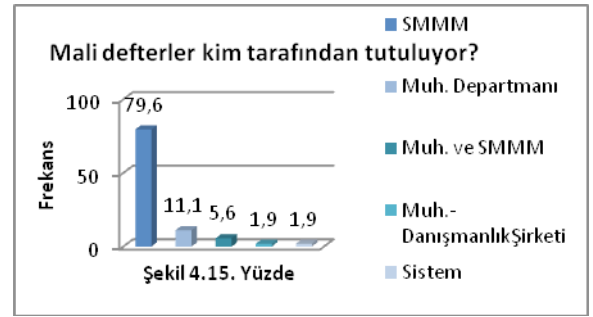
Grafik 4.6 Katılımcı İşletmelerin Çalışması Var mı?

İşletmelerin TTK ve Türkiye muhasebe standartları hakkında bilgileri, herhangi bir çalışmalarının olup olmadığı, varsa bu çalışmaların kimler tarafından yapıldığına bakıldığında, Grafik 4.5'e göre, işletmelerin büyük bir kısmı 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunları ile Türkiye muhasebe standartları hakkında bilgisi vardır. Bilgisi olanlar % 72,2'lik bir paya sahiptir. Yüzde 27,8'in hayır bilmiyorum seçeneğini işaretledikleri görülmektedir.

Anket çalışmasına katılan işletmelerin TTK ve Türkiye muhasebe standartları hakkında bilgisi olan işletmelerin Grafik 4.6' da görüldüğü gibi % 59,3' ünün konuyla ilgili çalışması bulunmaktadır. Bunlardan 24,1 yüzdelik kısmı hiçbir çalışması yer almamaktadır. Ayrıca 16,7'lik kısmın konuyla ilgili bilgileri olmadığından bu seçenekleri boş bırakmışlardır.



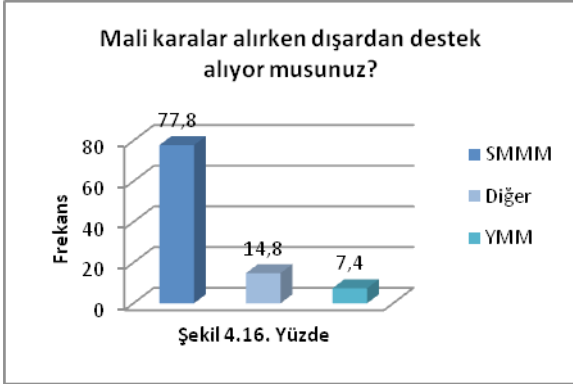
Grafik 4.7 Çalışmalar Kimler Tarafından Yürütülüyor?



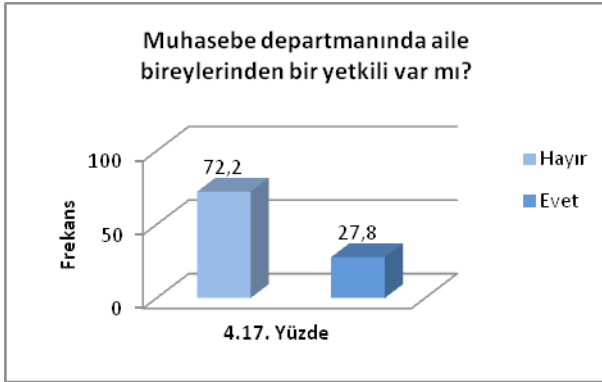
Grafik 4.8 Mali Defterler Kimler Tarafından Tutuluyor?

İşletmelerin bu konudaki büyük bir çoğunluğunun çalışmalarının muhasebe departmanı tarafından yapıldığı görülmektedir. Grafik 4.7'ye bakıldığında % 42,6 ile çalışmalar muhasebe departmanı tarafından yapılmaktadır. % 16,7 ile muhasebe departmanı ve yeminli mali müşavir birlikte çalışmalarını yürütürken sadece bir işletme % 1,9 ile çalışmasını yeminli mali müşavir tarafından yürütmektedir. Diğer seçeneğini işaretleyen 1 işletme % 1,9 ile ve son olarak 1 işletme hem YMM hem muhasebe departmanı hem de diğer olmak üzere üç seçeneği de işaretlemiştir. Ayrıca; % 35,2'lik paya sahip olan 19 işletme konuyla ilgili herhangi bir bilgileri olmadığından bu seçeneği boş bırakmıştır.

Grafik 4.8' de işletmelerin % 79,6' sının defterlerinin serbest muhasebeci mali müşavir tarafından tutulduğu, % 11,1' inin defterlerinin muhasebe departmanı tarafından tutulduğu, % 5,6' lık kesimin de defterlerinin hem SMMM hem de muhasebe departmanı tarafından tutulduğu görülmektedir. Sadece yüzde 1,9' luk paya sahip olan 1 işletme defterlerinin muhasebe departmanı ve danışmanlık işletmesi tarafından tutulduğunu söylemiştir. Anketi yanıtlayan bir işletme bu soruyu yanıtlamadan boş geçmiştir.



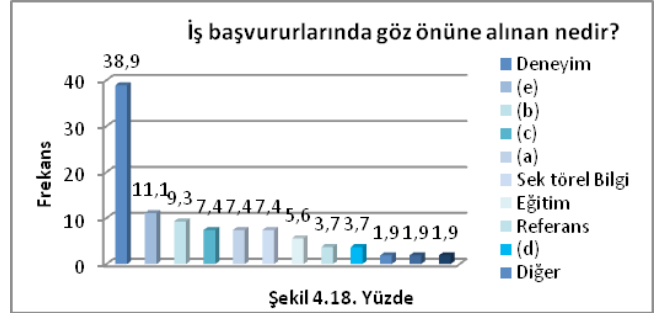
Grafik 4.9 Mali Kararlarda Dışarıdan Destek Alıyor Musunuz?



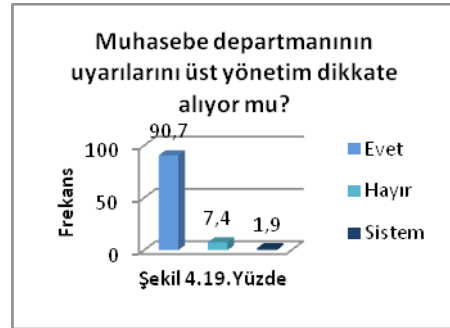
Grafik 4.10 Muhasebe Departmanında Aile Bireylerinden Yetkili Var Mı?

Genel olarak bakıldığında işletme içinde içerden bilgileri görmelerini sağlayan muhasebeci olduğu görülmektedir. Ayrıca işlemleri yürüten mali müşavir ve bazı işletmelerde YMM ile çalıştıkları gözlenmiştir. Katılımcı işletmelerin mali kararlarını alırken dışarıdan destek alımları Grafik 4.9'da görülmektedir. % 77,8'i ön muhasebe elemanlarının olduğunu ayrıca dışarıdan destek olarak serbest muhasebeci mali müşavirden destek aldıklarını belirtmektedir. % 7,4'ü yeminli mali müşavirden destek aldığını belirtmektedirler.

Katılımcı işletmelerin muhasebe departmanlarındaki aile bireylerindeki yetkililer Grafik 4.10'da görüldüğü gibi %64,8 ile muhasebe departmanında aile bireylerinden bir yetkilinin olmadığını söylerken %35,2'si aile bireylerinden birinin muhasebe departmanında yetkili olduğunu belirtmiştir.



Grafik 4.11 İş Başvurularında Göz Önüne Alınan Nedir?



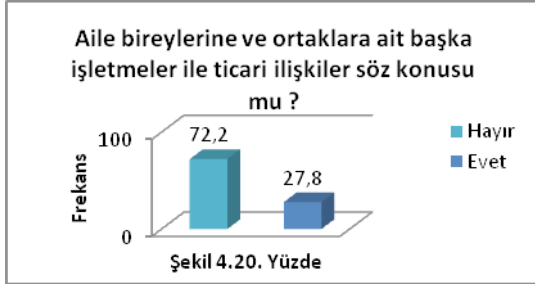
Grafik 4.12 Muhasebe Departmanının Uyarılarını Üst Yönetim Dikkate Alıyor Mu?

Katılımcı işletmelerin Grafik 4.11'de görüldüğü gibi, iş başvurularını değerlendirirken en çok dikkat ettikleri etkenin; % 38,9 ile deneyim olduğu görülmektedir. % 11,1 ile hem eğitim hem de deneyime önem veren işletmeler gelmektedir. Anketi yanıtlayan işletmelerin kan bağıni işaretlemedikleri ancak işletmelerinde ailelerinden bireylerin yer aldıkları görülmektedir.

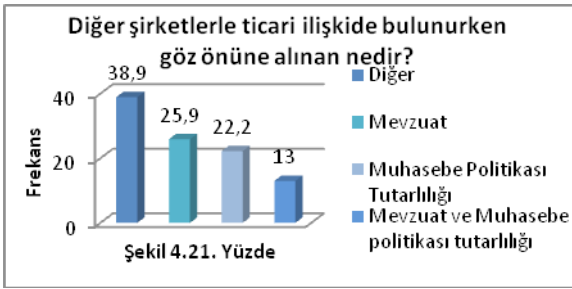
Grafik 4.12'ye bakıldığında katılımcı işletmelerin % 90,7'si muhasebe departmanının uyarılarını üst yönetimin dikkate aldığını belirtirken geriye kalan yüzde 7,5'lik kısım muhasebe departmanının şüpheli ticari alacak ve borçlanma gibi uyarılarını dikkate almamaktadır. Ayrıca % 1,9'luk kısım bu soruyu yanıtlamadan geçmiştir.

Katılımcı İşletmelerin Ticari İlişkilerine, Mali Durumlarına Ve Muhasebe Politikalarına İlişkin Bulgular:

Ankete katılan işletmelerin ticari ilişkilerine ilişkin bulgular Grafik 4.13 ve Grafik 4.14'te, mali durumlarına ilişkin bulgular Grafik 4.15, Grafik 4.16, Grafik 4.17 ve Grafik 4.18'de, işletmelerin muhasebe politikalarına ilişkin bulgular grafik 4.19 ve Grafik 4.20'de verilmiştir.

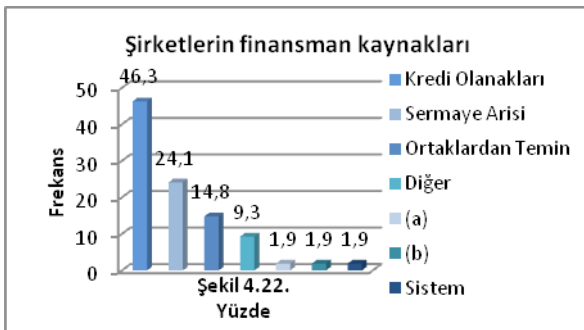


Grafik 4.13 Aile Bireylerine Ve Ortaklara Ait başka İşletmeler ile Ticari İlişkiler Söz Konusu Mu?



Grafik 4.14 Diğer işletmeler ile Ticari ilişkide Bulunurken Göz Önüne Alınan Nedir?

Katılımcı işletmelerin Grafik 4.13' teki gibi % 72,2' si aile bireylerine ve ortaklara ait başka işletmeler ile ticari ilişkilerinin olmadığını belirtirken 14 işletme % 27,8 ile başka işletmeler ile ticari ilişkilerinin olduğunu belirtmişlerdir. Grafik 4.14' te işletmelerin ticari ilişkilerde bulunurken göz önüne aldıklarına bakıldığında, büyük bir bölümü %38,9 ile diğer seçeneğini işaretlerken, % 25,9' ü de diğer işletmelerle ticari ilişkilerde bulunurken mevzuata dikkat ettiklerini belirtmiştir. % 22,2' ü muhasebe politikası tutarlılığını göz önünde bulundurmaktadır. Geriye kalan 7 işletme % 13 ile hem mevzuat hem de muhasebe politikası tutarlılığına dikkat etmektedir.

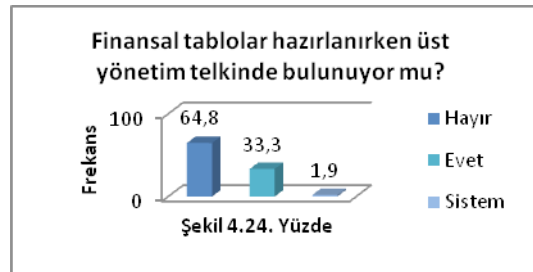


Grafik 4.15 İşletmelerin Finansman Kaynakları

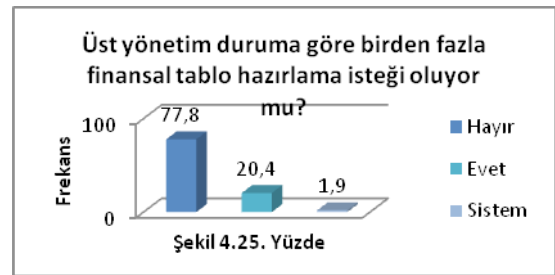


Grafik 4.16 Katılımcı İşletmelerin Kar Dağıtım Politikası Var mı?

Katılımcı işletmelerin finansman kaynağına bakıldığında Grafik 4.15' te görüldüğü gibi, % 46,3 ile finansman ihtiyaçlarını en çok kredi olanaklarından karşıladıkları görülmektedir. % 24,1'lik payla ikinci olarak sermaye artışına gittikleri görülmektedir. Ayrıca % 14,8'i finansman kaynağını ortaklardan temin etmektedir. %9,3' ü diğer seçeneğini işaretlemiştir. Bu seçeneklerden sermaye artışı, ortaklardan temini işaretleyen ve kredi olanaklarıyla ortaklardan temini işaretleyenler % 1,9'dadır. Diğer yandan Grafik 4.16' ya bakılınca işletmelerin büyük çoğunluğunda kar dağıtım politikasının olmadığı görülmektedir. % 72,2' si kar dağıtım politikalarının olmadığını belirtirken % 27,8 işletmenin kar dağıtım politikalarının bulunduğu görülmektedir.

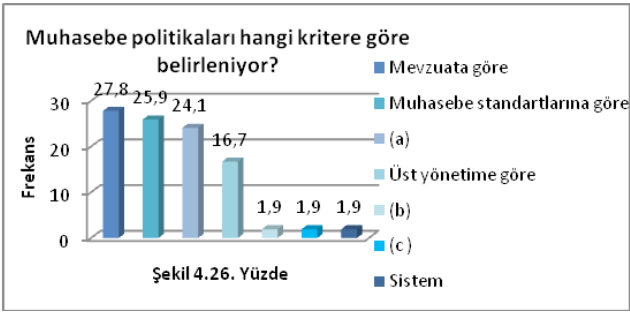


Grafik 4.17 Finansal Tablo Hazırlanırken Üst Yönetim Telkinde Bulunuyor Mu?



Grafik 4.18 Üst Yönetim Duruma Göre Birden Fazla Tablo Hazırlama İsteği Oluyor Mu?

Grafik 4.17' ye bakıldığında işletmelerin % 64,8' i finansal tabloları hazırlarken üst yönetimin telkinde bulunmadığını belirtirken, 1 işletme bu soruda hiçbir seçeneği işaretlememiştir. Ayrıca geriye kalan % 33,3' lük paya sahip işletmeler finansal tabloların hazırlanmasında üst yönetimin telkinde bulunduğunu söylemektedir. Grafik 4.18' e bakıldığında ise işletmelerin çoğunluğu finansal tabloların hazırlanmasında üst yönetimin telkinde bulunmadığını belirtmiştir.



Grafik 4.19 Muhasebe Politikaları Hangi Kriterlere göre belirleniyor?



Grafik 4.20 Muhasebe Politikaları Sosyal Sorumluluk İlkesi Temel Alınarak mı Yapılıyor?

Katılımcı işletmelerin muhasebe politikalarını en çok %27,8 ile mevzuata göre belirledikleri Grafik 4.19' daki gibi görülmektedir. Tüm oranlar birbirine oldukça yakındır. % 25,9' u muhasebe standartlarını, %24,1' i hem muhasebe standartlarını hem de mevzuatı dikkate almaktadır. % 16,7'si üst yönetime göre muhasebe politikalarını belirlerken bir işletme üst yönetim ve mevzuata göre belirlemektedir. % 1,9'luk kısım tüm seçenekleri işaretlediği görülmektedir. Ayrıca Grafik 4.20' ye bakıldığında işletmelerin, %72,2' sinin muhasebe politikalarının sosyal sorumluluk ilkesini temel

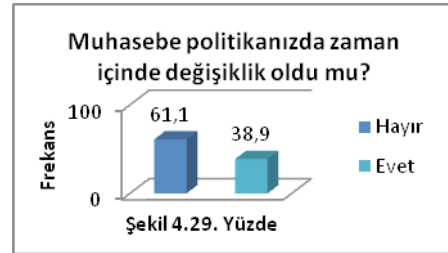
aldığı, geriye kalan %27,8'lik kısmın sosyal sorumluluk ilkesini dikkate almadığı görülmüştür.

Ankete Katılan İşletmelerin Durumlarındaki Değişikliklere İlişkin Bulgular:

Anket çalışmasına katılan işletmelerin, muhasebe politikasında uygulama değişikliği ile zaman içindeki değişimi Grafik 4.21 ve Grafik 4.22' de, bu değişimin nedenleri Grafik 4.23' te, amortisman ve stok değerleme yöntemlerinin zaman içinde meydana gelen değişiklikleri Grafik 24 ve Grafik 4.25' te verilmiştir.



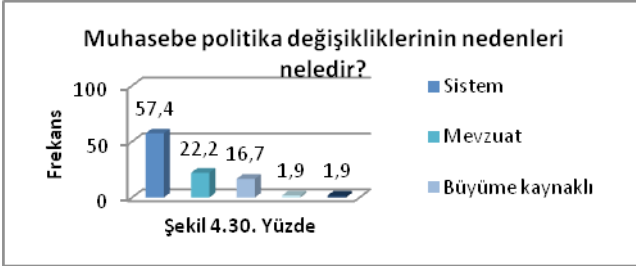
Grafik 4.21 Muhasebe Politikanızda Uygulama Değişikliği Oldu Mu?



Grafik 4.22 Muhasebe Politikanız da Zaman İçinde Değişiklik Oldu Mu?

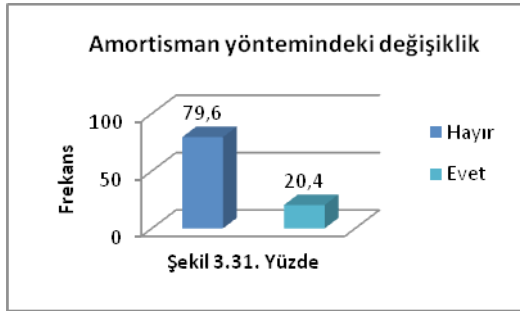
Grafik 4.21' de işletmelerin büyük bir kısmı % 83,3 ile aile bireyleriyle muhasebe politikalarında uygulama değişikliklerinin olmadığını söylerken, bir işletme bu soruyu yanıtlamamıştır. Diğer yandan Grafik 4.22' de işletmelerin %61,1' inin muhasebe politikalarında zaman içinde herhangi bir değişiklik olmamıştır. Geriye kalan %38,8' luk kısım muhasebe politikalarında zaman içinde değişiklik olduğunu belirtmiştir.

1 (a) muhasebe standartları ve mevzuata göre, (b) üst yönetim ve mevzuat, (c) üst yönetim, standartlar ve mevzuat

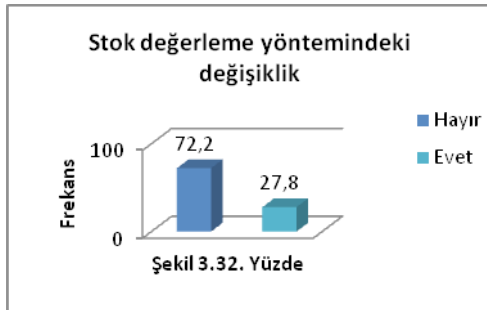


Grafik 4.23 Yüzde

Grafik 4.23'e bakıldığında muhasebe politikalarında değişiklik olduğunu söyleyen işletmelerin % 22,2' i değişikliğin mevzuat, % 16,7'si büyüme kaynaklı olduğunu söylerken % 1,9 'u hem mevzuat hem de büyümeye bağlı muhasebe politikalarında değişiklik olduğunu söylemiş, geriye kalan % 1,9'lık kısım diğer seçeneği işaretlemiştir. Ayrıca anket uygulanan 54 işletmenin % 57,4'ü muhasebe politikalarında değişiklik olmadığından bu soruyu işaretlemeyen geçmiştir.



Grafik 4.23 Yüzde



Grafik 4.23 Yüzde

Grafik 4.24 ve Grafik 4.25'e bakıldığında katılımcı 54 işletmelerden yüzde 79,6'sı amortisman yönteminde değişiklik olmadığını, yüzde 72,2'si stok değerlendirme yöntemlerinde herhangi bir değişiklik olmadığını belirtmiştir.

Ki-Kare Analizleri:

Aile İşletmelerinde Tutuculuk Kavramı ile Kurumsallaşmanın İncelenmesi:

Çalışmada aile işletmelerinin kurumsallaşmasında yönetim kademesi, profesyonel yöneticilerden alınan destek, uygulama değişiklikleri, finansman kaynakları, kar dağıtım politikaları, aile işletmelerinde tutuculuk kavramı (muhasebe departmanı) arasında önemli bir ilişki olup olmadığı diğer bir deyişle muhasebe bölümü aile işletmelerinden bağımsız karar alıp almadığının incelenmesi amaçlanmaktadır. Profesyonel hizmet alan işletmeler ile tutuculuk kavramı arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı da incelenmiştir. Bu amaçla ki-kare uygunluk testleri yapılmış ve elde edilen çapraz tablolar yorumlanmış, tutuculuğun kurumsal yönetimin amaçlarını gerçekleştirmesinde etkili olabileceği alanlar değerlendirilmiştir.

Tablo 4.1 İşletmenin köklü bir geçmişe sahip olmasıyla üst yönetimin muhasebe departmanının uyarılarını dikkate alışı arasındaki ilişkiye bakıldığında,

Kikare önemlilik Seviyesi=0,017		Muhasebe departmanının (şüpheli alacaklar, borçlanma) uyarılarını üst yönetim dikkate alıyor mu?		Toplam
		Evet	Hayır	
İşletmeniz kaç yıllık geçmişe sahip	5 yıldan az	6	1	7
	5-10	12	0	12
	11-20	14	0	14
	21-25	6	3	9
	25yıldan fazla	11	0	11
Toplam		49	4	53

Örnekleme içerisindeki firmaların büyük bir çoğunluğunda üst yönetim muhasebe bölümünün uyarılarını dikkate aldığı söylenebilir. Ki kare önemlilik seviyesi 0,017 çıkmış Ho hipotezi reddedilmiştir. İşletmenin köklü bir geçmişe sahip olmasıyla üst yönetimin muhasebe departmanının uyarılarını dikkate alışı arasında anlamlı bir ilişki vardır sonucuna ulaşılmıştır.

Anketi yanıtlayanların büyük bir çoğunluğu evet seçeneğini işaretlemiş bu işletmelerden 5-10yıl, 11-20 yıl deneyimi olanlarla 25 yıldan fazla deneyimi olanların hiçbiri hayır seçeneğini işaretlememiştir. Muhasebe departmanının uyarılarını üst yönetim dikkate almaktadır. Anket uygulanan küçük ve ortak ölçekli işletmelerde kurumsallaşmaya doğru gittikleri gö-

rılmektedir. Deneyimleri arttıkça kurumlaşmaya yaklaşmış firmalar muhasebe departmanının uyarılarını dikkate almaktadırlar. Tüm bunların sonucunda görülüyor ki; işletmeler tutuculuğunu korumaktadır. Muhasebe departmanının uyarılarını dikkate almaları olumsuz durumları göz ardı etmediklerini göstermektedir.

Tablo 4.2. İşletmenin mali kararlarında dışarıdan destek alınmasıyla diğer işletmeler ile ticari ilişkilerde göz önüne alınanlar (unsurlar) arasındaki ilişkiye bakıldığında,

Ki kare önemlilik Seviyesi = 0,020		Diğer işletmeler ile ticari ilişkilerde bulunurken göz önüne alınan nedir				Toplam
		Mevzuat	Muhasebe Politikası Tutarlılığı	Diğer	Mevzuat ve Muhasebe politikası Tutarlılığı	
İşletmeniz ile ilgili mali kararlar alınırken dışarıdan destek alıyor musunuz?	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	13	11	13	5	42
	Yeminli Mali Müşavir	1	0	1	2	4
	Diğer	0	1	7	0	8
Toplam		14	12	21	7	54

İşletmelerin büyük çoğunluğu SMMM ile çalışmaktadır. SMMM ile çalışanlar hizmet alırken; 42 işletmenin 13 tanesi mevzuatı, 11 tanesi muhasebe politikası tutarlılığını, 5 tanesi mevzuat ve muhasebe politikası tutarlılığını dikkate almaktadır. Ayrıca diğer seçeneğini işaretleyen 13 tane işletme hizmet ilişkisinde bulunurken kalite, güven, karlılık, firmanın sağlamlığı, ikili ilişkileri dikkate almaktadırlar. 54 işletmenin 4 tanesi yeminli mali müşavir tarafından dışarıdan destek almaktadır.

Sonuç olarak bakıldığında ki kare önemlilik seviyesi 0,020 çıkmış Ho hipotezi reddedilmiştir.

İşletmenin mali kararlarında dışarıdan destek alınmasıyla diğer işletmeler ile ticari ilişkilerde göz önüne alınanlar arasında anlamlı bir ilişki vardır. İşletmelerin çoğunluğu SMMM tarafından dışarıdan destek almaktadır ve mevzuatı, muhasebe politikası tutarlılığını dikkate alarak kararlar verilmektedir. İşletmelerde tutuculuk kavramı yerine gelmiştir. Diğer seçeneğini işaretleyen işletmelerin tüm olumsuzlukları dikkate alarak hareket ettikleri görülmüştür.

Tablo 4.3 İşletme mali kararlar alırken dışarıdan destek alınmasıyla üst yönetimin arasında birden fazla tablo hazırlanma isteği arasındaki ilişki incelendiğinde,

Ki kare önemlilik seviyesi = 0,017		Üst yönetimin duruma göre birden fazla finansal tablo hazırlanma isteği oluyor mu?		Toplam
		Evet	Hayır	
İşletmeniz ile ilgili mali kararlar alınırken dışarıdan destek alıyor musunuz?	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	6	35	41
	Yeminli Mali Müşavir	3	1	4
	Diğer	2	6	8
Toplam		11	42	53

İşletmelerin büyük çoğunluğunun dışarıdan destek aldığı görülmektedir. Diğer seçeneğini işaretleyen işletmeler mali kararları alırken kendilerinin muhasebe departmanı ile birlikte bazıları da hukuk ve muhasebe departmanı ile birlikte hareket ettiklerini belirtmişlerdir. Burada ki kare önemlilik seviyesi 0,017 çıkmış Ho hipotezi reddedilmiştir. İşletme mali kararlar alırken dışarıdan destek alınmasıyla üst yönetimin arasında birden fazla tablo hazırlanma isteği arasında anlamlı bir ilişki vardır sonucuna varılmıştır. İşletmelerin büyük çoğunluğu hayır seçeneğini işaretlemiştir. Bunlardan SMMM tarafından destek alanların büyük bir kısmının üst yönetim tarafından birden fazla finansal tablo hazırlanması isteği olmadığı görülmektedir. Finansal tabloları hazırlayanlar, birçok belirsizlikle karşı karşıyadır. Tablolarda belirsizliklere yer verilirken ihtiyatlı davranılmalıdır. İhtiyatlı davranılması gereğinden fazla karşılık ayrılmasına neden olabilir bu durum tarafsızlığı ortadan kaldıracaktır. Ancak sadece tarafsız bilgi sunumuna zarar vereceği düşüncesiyle faydaları göz ardı edilmemelidir. İşletmelerde gerek anketlerde gerek derinlemesine yapılan odak grup çalışmalarında ve birebir görüşmelerde yeri geldiğinde işletmelerin finansal tablo hazırlanması isteği olduğu görülmüştür.

Tablo 4.4 İşletme mali kararlar alırken dışarıdan destek almasıyla muhasebe politikalarında zaman içindeki değişiklik arasındaki ilişki incelendiğinde,

Ki kare önemlilik seviyesi = 0,050		Muhasebe politikalarında zaman içinde herhangi bir değişiklik oldu mu?		Toplam
		Evet	Hayır	
İşletmeniz ile ilgili mali kararlar alınırken dışarıdan destek alıyor musunuz?	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	19	23	42
	Yeminli Mali Müşavir	2	2	4
	Diğer	0	8	8
Toplam		21	33	54

54 işletmenin hepsinin dışarıdan destek aldığı ve işletmelerin büyük çoğunluğunun SMMM ile çalıştığı göz önünde bulundurulduğunda ki kare önemlilik seviyesi 0,050 çıkmış Ho hipotezi reddedilmiştir. İşletmenin mali kararlar alırken dışarıdan destek almasıyla muhasebe politikalarının zaman içindeki değişikliği arasında anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Mali kararlar alırken dışarıdan destek alanlardan hayır seçeneğini işaretleyenin çoğunun politikalarında zaman içinde değişiklik olmamıştır. En karamsar tablonun gerçekleşme ihtimali düşünülduğünden olumlu olaylar hemen göz önüne alınmamaktadır. Riskler göz önüne alınarak tedbirli davranılması tutuculuğun temelini oluşturur. Muhasebe politikalarında zaman içinde değişiklik olmaması sonuçta kurumsallaşan işletmelerin tutuculuklarını koruduklarının göstergesidir.

Tablo4.5 Yürürlüğe giren TTK ve muhasebe standartları hakkında bilgi sahibi olunmasıyla muhasebe politikalarında zaman içindeki değişiklik incelendiğinde,

Ki kare önemlilik Seviyesi = 0,017		Muhasebe politikalarında zaman içinde herhangi bir değişiklik oldu mu?		Toplam
		Evet	Hayır	
01.01.2013 tarihinde Türk Ticaret Kanunları ile Türkiye muhasebe standartları hakkında bilginiz var mı?	Evet	19	20	39
	Hayır	2	13	15
Toplam		21	33	54

Tablo 4.5' e göre 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye muhasebe

standartları(TMS) hakkında bilgi sahibi olan 39 tane işletmenin 20 tanesinin muhasebe politikalarında zaman içinde herhangi bir değişiklik olmamıştır. 19 tanesinde ise zaman içinde değişiklik görülmüştür. Sonuç olarak bakıldığında ki kare önemlilik seviyesi 0,017 çıkmış Ho hipotezi reddedilmiştir. TTK ve muhasebe standartları(TMS) hakkında bilgi sahibi olunmasıyla muhasebe politikalarının zaman içindeki değişikliği arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu sonucuna varılmıştır. Bilgisi olmayan işletmelerin çoğunluğunda zaman içinde değişiklik olmadığı görülmektedir.

Tablo 4.6 İşletmenin stok değerlendirme yönteminde değişiklik olmasıyla muhasebe politikalarında zaman içindeki değişiklik incelendiğinde ise,

Ki kare önemlilik Seviyesi = 0,009		Muhasebe politikalarında zaman içinde herhangi bir değişiklik oldu mu?		Toplam
		Evet	Hayır	
İşletmenin stok değerlendirme yönteminde herhangi bir değişiklik oldu mu?	Evet	10	5	15
	Hayır	11	28	39
Toplam		21	33	54

Tablo 4.6' da 54 tane işletmenin 15 tanesinin stok değerlendirme yönteminde değişiklik olmamış, 5 tanesinin stok değerlendirme yönteminde zaman içinde değişim yaşanmıştır. Stok değerlendirme yönteminde değişiklik olan 15 işletmenin 10 tanesinin muhasebe politikalarında zaman içinde değişiklik yaşanırken 5 tanesinde herhangi bir değişim yaşanmamıştır. Sonuç olarak bakıldığında ki kare önemlilik seviyesi 0,009 çıkmış ve Ho hipotezi reddedilmiştir. İşletmenin stok değerlendirme yönteminde değişiklik olmasıyla muhasebe politikalarının zaman içindeki değişikliği arasında anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Anketi yanıtlayan işletmelerin 39 tanesinin stok değerlendirme yönteminde herhangi bir değişiklik olmamıştır. Bunlardan 28 tanesinde zaman içinde muhasebe politikalarında da değişiklik olmadığı görülmektedir. Tutuculuk kavramına bağlı olarak gerçekleştirilen fazla karşılık ayrılması, arge maliyetlerinin gider olarak kaydedilmesi, duran varlıkların ömrünün kısa belirlenmesi gibi durumlar işletmenin olası kayıplar için önlem aldığını göstermektedir. Anket uygulanan işletmelerin stok değerlendirme yöntemlerinde değişiklik olmamıştır. Bu durumun zaman içinde muhasebe politikalarında bir değişikliğe neden olmadığı da görülmektedir.

Tablo 4.7 İş başvuruları değerlendirilirken göz önüne alınan kriterler ile muhasebe politikalarında zaman içindeki değişiklik incelendiğinde,

Ki kare önemlilik seviyesi = 0,046		Muhasebe politikalarında zaman içinde herhangi bir değişiklik oldu mu?		Toplam
		Evet	Hayır	
İş başvuruları değerlendirilirken hangi kriteri göz önüne alıyorsunuz?	Eğitim	1	2	3
	Deneyim	6	15	21
	Referans	0	2	2
	Sektörel Bilgi	2	2	4
	Diğer	0	1	1
	Eğitim, deneyim, referans ve sektörel bilgi	4	0	4
	Eğitim ve sektörel bilgi	4	1	5
	Eğitim, deneyim ve sektörel bilgi	0	4	4
	Referans ve sektörel bilgi	0	2	2
	Eğitim ve deneyim	2	4	6
	Deneyim ve referans	1	0	1
Toplam		20	33	53

Tablo 4.7'de ki kare önemlilik seviyesi 0,046 çıkmış ve Ho hipotezi reddedilmiştir. İş başvuruları değerlendirilirken göz önüne alınan kriterler ile muhasebe politikalarının zaman içindeki değişikliği arasında anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. İşletmeler iş başvurularını dikkate alırken çoğunlukla deneyimi dikkate almaktadır. Ayrıca eğitim ve sektörel bilgi başta olmak üzere diğerlerine de bakılmaktadır. Diğer yandan bakıldığında son zamanlarda aile işletmelerde yönetici ve sahiplerinin ayrıldığı görülmektedir. Anketi yanıtlayan işletmelerde yönetim kademesine alınan kişileri çeşitli kriterler dikkate alarak belirlenmektedir. İşletmelerde en fazla bilgiye sahip olanlar yöneticilerdir ve yöneticiler mevcut performanslarını olduğundan daha iyi gösterme eğiliminde olurlar. Tutucu uygulamalar yöneticinin bu davranışını engellemektedir. Yöneticinin bu davranışının azaltılması kurumsal yönetimin temel amaçlarından biridir. Tutuculuk işletmedeki iç denetim fonksiyonuna ve iç denetim ile birbirlerini tamamlayarak kurumsal yönetime katkı sağlayabilmektedir.

Tablo 4.8 İşletme mali kararlar alırken dışarıdan destek almasıyla muhasebe departmanında aile bireylerinden bir yetkili olması arasındaki ilişkide,

Tablo 4.8'e incelendiğinde 31 tanesinde aile bireylerinden bir yetkili muhasebe departmanında yer almamaktadır. Yeminli mali müşavir ile çalışan 4 işletmenin 3 tanesinin muhasebe departmanında aile bireylerinden bir yetkili bulunurken 1 tanesinde aile bireylerinden bir yetkili yer almamaktadır. Diğer seçeneğini işaretleyen 8 işletmenin 5 tanesinin muhasebe departmanında aile bireylerinden bir yetkili vardır. Bunlardan 3 tanesinde herhangi bir yetkili bulunmamaktadır. Sonuç olarak bakıldığında ki kare önemlilik seviyesi 0,032 çıkmış ve Ho hipotezi reddedilmiştir. İşletme mali kararlar alırken dışarıdan destek almasıyla muhasebe departmanında aile bireylerinden bir yetkili olması arasında önemli bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Dışarıdan destek alanların 35 tanesinde muhasebe departmanında aile bireylerinden yetkili yer almazken 19 tanesinde aile bireylerinden yetkili vardır.

Anket uygulanan işletmeler kurumsallaşma sürecinde olan küçük ve orta ölçekli işletmelerdir. Güçlü bir kurumsal yönetime sahip olabilmek ve amaçlarına ulaşabilmek için isabetli karar almak durumundadırlar. Tutuculuk kötü olaylar karşısında erken uyarılarda bulunarak kurumsal yönetime yardımcı olur. Amaçlarının gerçekleşmesinde işletmeye avantaj sağladığı görülmektedir. Ki kare testlerinin sonuçlarına bakıldığında muhasebe politikalarının zaman içinde değişiklik olması ve dışarıdan destek alınmasıyla ilgili anlamlı sonuçlar elde edilmiştir.

Mali kararlar alınırken işletmelerin dışarıdan destek alınması işletmelerin kurumsallaşmalarına yönelik olarak sorulmuştur. Ayrıca muhasebe politikalarında zaman içinde değişiklik olması işletmelerin tutuculuklarını ölçmek amacıyla sorulmuştur. Genel olarak bakıldığında anket uygulanan işletmeler dışarıdan destek almaktadırlar. Çoğunun muhasebe politikalarında zaman içinde değişiklik olmamıştır. Bu durum kurumsallaşan işletmelerin tutuculuklarını koruduklarının göstergesidir.

SONUÇ

Tutuculuk kavramı gelecekteki risklere tedbirli olunması öngörülmekte ve farklı kesimleri değişik şekiller-

de etkilemektedir. Ancak tutuculuğun farklı uygulamalarının, finansal tablolarla sunulan bilgiler üzerinde önemli etkiler gerçekleştiğinin anlaşılması ilgili tarafların bu etkileri kendi çıkarları doğrultusunda kötüye kullanma riskini ortaya çıkarmıştır. Muhasebe departmanının bu kavrama sadık kalması, geleceği ve sürekliliği açısından oldukça önem taşımaktadır. Güçlü kurumsal yönetime sahip olan işletmelerde daha doğru kararlar alınmaktadır. Güvenilir muhasebe bilgilerinin sağlanabilmesi, kurumsal yönetim açısından büyük önem taşımaktadır.

İşletmelerde en fazla bilgiye sahip olanlar yöneticilerdir ve yöneticiler mevcut performanslarını olduğundan daha iyi gösterme eğiliminde olurlar. Tutucu uygulamalar yöneticinin bu davranışını engellemektedir. Yöneticinin bu davranışının azaltılması kurumsal yönetimin temel amaçlarından biridir. Tutuculuk işletmedeki iç denetim fonksiyonuna ve iç denetim ile birbirlerini tamamlayarak kurumsal yönetime katkı sağlayabilmektedir.

Anket uygulanan işletmelerin çoğunluğu 1995 yılı ve öncesinde kurulmuş olup küçük ve orta ölçekli işletmelerdir. Bu işletmelerdeki katılımcıların %83, 3'ü sahibi veya ortağı olan kişilerdir. Katılımcıların eğitim durumlarına bakıldığında yarıya yakını lise mezundur. İkinci sırada üniversite mezunları ve onları yüksek lisans mezunları takip etmektedir. Daha azınlıkta olan ilköğretim ve ortaokul mezunlarının oluşturduğu gözlemlenmiştir. Kuruluş tarihindeki hukuki yapılarına bakıldığında en fazla oranla limited şirketler gelirken, bunları adi şirket ve kolektif şirketler takip etmektedir. İşletmeler zaman için de limitete ve büyüyerek anonim şirket haline gelmektedirler. Katılımcı işletmelerin % 61,1'i birinci nesildir ve en fazla oranı oluşturmaktadır. Ayrıca Katılımcı işletmelerin 54 tanesinden 40'ının yönetim kademesinde aile bireyleri ve yakınları yer almaktadır. Ayrıca işletmelerin büyük bir kısmı 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye muhasebe standartları hakkında bilgisi olmakla birlikte bunlardan % 59,3'ünün konuyla ilgili çalışması bulunmaktadır. Yapılan çalışmaların ise çoğunlukla muhasebe departmanı tarafından yapıldığı görülmektedir.

Katılımcı işletmelerde, işletmenin içinden bilgileri görmelerini sağlayan bir muhasebeci olduğu, ayrıca dışarıdan işlemlerini yürüten mali müşavir, bazı

işletmelerin ise YMM ile çalıştıkları görülmektedir. İşletmelerin muhasebe departmanlarına bakıldığında % 64,8'inde aile bireylerinden herhangi bir yetkili bulunmamaktadır. Üst yönetimin %90,7'si muhasebe departmanının uyarılarını dikkate aldığını belirtirken, ticari ilişkilerinde genellikle mevzuatı ve muhasebe politikası tutarlılığını göz önünde bulundurmaktadırlar.

Kar dağıtım politikalarına pek yer vermedikleri görülmektedir. Oysa ki kar dağıtım politikası ise işletmenin yatırımlarını kurumsal tasarrufları ile finansmanında önemli yer tutmaktadır.

Katılımcı işletmelerin büyük çoğunluğu muhasebe politikalarını sosyal sorumluluk ilkesini temel alarak gerçekleştirmektedir. Muhasebe politikalarını en çok mevzuata göre ve muhasebe standartlarına göre belirledikleri ve muhasebe politikalarında zaman içinde herhangi bir uygulama değişikliklerinin olmadığı görülmektedir. Değişimin olmaması, işletmelerin riskleri göz önünde bulundurarak tedbirli davranması kurumsallaşan işletmelerin tutuculuklarını koruduklarının göstergesidir.

KAYNAKÇA

AKTAN Coşkun Can, ' Kurumsal İşletme Yönetimi Kitabı' , İyi İşletme Yönetimi İçin Kurallar Ve Kurumlar, Kurumsal Araştırmalar Serisi No: 4, Yayın No: 96, Ankara, s:3

AYDIN Erdal, ' Aile İşletmelerinin Yaşam Serüveninde Duygusal Sahipliğin Rolü' Girişimcilik Ve Kalkınma Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 2, Aralık 2009, s:19

ERDEMİR, Erkan Ve TORLAK, Ömer, "Aile İşletmelerindeki Yöneticilerin Pazar Odaklılıkla İlgili Algılamalarının Belirlenmesi Üzerine Eskişehir'de Bir Araştırma" 1.Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı, İstanbul Kültür Üniversitesi, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları Yayın No: 40, 17-18 Nisan 2004,s:235

ERDOĞAN Nurten, Çubukçu Sezen Tutuculuğun Kurumsal Yönetim Anlayışı Üzerine Etkileri, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yayın No:150, Ekim 2010, s:54-59

FINDIKÇI İlhami, 'Aile İşletmelerinin Avantajları Ve Dezavantajları' Köşe Yazısı, Erişim Tarihi 5.06.2011, <http://www.subconturkey.com/2011/Nisan/koseyazisi-Aile-sirketinin-avantajlari-ve-dezavantajlari.html>

İLTER H. Melih, Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma Ve Kobilerin Yönetim Sorunları, 2001, İstanbul, s: 36

KARCIOĞLU, Fatih ve **YÜCEL**, İlhami "Aile İşletmeleri Açısından Girişimci Liderlik ve Önemi ETSO' ya Bağlı Aile İşletmelerinde Bir Uygulama, İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme Dergisi, c:33, Kasım 2004, s:117

KAVUT Lerzan, İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi (YÖNETİM), Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk Ve Çevresel Raporlama, Yıl:21, Sayı:66, Haziran 2010

METNEŞ, 'Kurumsal Yönetişim Ve Türkiye Analizi, Derin Yayınları, İstanbul 2009, s: 45,

SÖNMEZ Asuman, **TOKSOY** Andaç, 'Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye'deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği' Erişim Tarihi 05.05.2012 <http://www.finanskulup.org.tr/> Yıl: 25 Sayı: 92, Temmuz 2011

ÖNER Hale Ve Özden Turhan' Aile İşletmelerinde Yönetim Ve Kurumsallaşma: Kurukahveci Mehmet Efendi'4. Aile İşletmesi Kongre Kitabı Editör: Tamer KOÇEL, 16-17 Nisan 2010 İstanbul, s:120

YILDIZ Arif, Aile İşletmelerine Tavsiyeler Kitabı, Sistem Yayıncılık, İstanbul 2008,s:20-23

YOKLAMA VE YOKLAMA YETKİSİNE YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER

Selcen YILDIZ¹

ÖZET

Geniş ölçüde beyana dayanan vergi sistemimizde mükellefler tarafından yapılan işlemlerin gerçeğe ve yasalara uygun olup olmadığının tespit edilebilmesi için bir takım denetim araçları düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan bu denetim araçlarından birisi de "yoklama"dır. Vergi idaresi yoklama yetkisini kullanarak mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları araştırıp, tespit eder. Ancak yoklama yetkisinin VUK'nda düzenleniş biçimi Anayasa ile güvence altına alınmış temel hak ve özgürlükler açısından tartışılmaktadır. İki bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde genel olarak yoklama yetkisinin amaç, kapsam ve süreci, ikinci bölümünde ise temel hak ve özgürlükler açısından eleştirilen yönleri üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Yoklama, vergi denetimi, elkoyma

TAX EXAMINATION AND CRITICISMS TO TAX EXAMINATION AUTHORITY

ABSTRACT

In our tax system which is widely based on declaration procedure, there have been some audit tools regulated in order to identify if the transactions made by taxpayers are in accordance with the law. One of the audit tools which are regulated on Tax Procedure Law is "the tax examination". Tax administration searches and identifies taxpayers and facts about tax liability by using examination authority. But, the regulation type of examination authority in Tax Procedure Law is discussed in terms of fundamental rights and freedoms which are guaranteed by the Constitution. In this context, in the first part of the study, which is composed of two parts, the aim, scope and procedure of the tax examination and in the second part criticized points in terms of fundamental rights and freedoms are mentioned.

Key Words: Tax examination, tax audit, seizure

GİRİŞ

Denetim, bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesi, murakabe, teftiş ve kontrol edilmesidir. Vergi denetimi, mükelleflerin vergi yasalarına uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olarak, vergi idaresinin gerçekleştirdiği işlemlerdir. Türk vergi sistemi geniş ölçüde beyan esasına² dayandığından, vergilendirme işlemlerinin gerçeğe ve ilgili kanunlara uygun şekilde yapılabilmesi yükümlünün vergiyi doğuran olayı vergi idaresine gerçeğe ve ilgili kanunlara uygun bir şekilde bildirmesine bağlıdır. Bu durumda yü-

¹ SMMM, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Programı

² Beyanname yöntemi yükümlülerin kendileri için yapılacak tarh işlemine katılmaları anlamına gelmektedir. Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 23. Bası, Ankara 2014, s. 37

kümlünün beyan ödevini hiç yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi mümkündür. Yapılan bildirimlerin gerçeğe uygun olup olmadığı, vergi idaresi tarafından yapılacak denetimler sayesinde anlaşılacağından, idareye bu konuda bazı araçlar verilmiştir.

Vergi idaresine, yükümlülerin vergi kanunlarına uygun davranıp davranmadıklarını belirlemek üzere tanınan hukuki araçlar, "yoklama", "inceleme", "arama" ve "bilgi toplama" olarak sayılmaktadır.³ (VUK. m. 127-152) Yoklama bu araçlar içerisinde en yaygın olarak kullanılanı olmakla birlikte, düzenleniş biçimine yapılan itirazlarla gündeme gelmektedir.

YOKLAMA

Amaç

VUK. m. 127' ye göre yoklamanın amacı mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olay, kayıt ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Beyana dayalı vergi sisteminde tarh ve tahakkuk işlemleri mükellefin bildirim üzerine yapılır. Bu bildirim ödevinin mükelleflerce yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi mümkündür. Bu hususların ortaya çıkarılması ve vergiyi doğuran olayın veya hukuki durumun tekemmülünü etkileyen maddi olayların tespiti yoklama ile yapılmaktadır.⁴ Yoklama vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olgu ve bulguları ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır.⁵

Kapsam

Yoklama yetkisinin kapsamı VUK 127. maddesinde beş madde halinde düzenlenmiştir.

Günlük Hâsılat Tespiti

VUK' nun 127/a maddesi uyarınca yoklamaya yetkili memurlar Maliye Bakanlığınca belirlenmiş usuller dâhilinde özel yetki verilmiş olmak şartıyla mükelleflerin günlük hâsılatlarını tespit edebilirler. Günlük hasılat tespitleri mükelleflerin belgesiz mal ve hizmet satışlarını engellediği gibi mükelleflerin aylık veya yıllık matrahlarının kavranmasına da veri teşkil etmektedir.

3 Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul 2010, s.200-210

4 Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1988, s. 385.

5 Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 222.

Ödeme Kaydedici Cihazlara İlişkin Tespitler

3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanun kapsamında ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olanların bu zorunluluğa uyup uymadıkları, bu cihazları belirlenmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıkları ve günlük hâsılat tespiti yoklama memurlarının yetkileri arasında sayılmıştır.

Defter Kayıt ve Belge Düzeni

Yoklamaya yetkili memurlar;

- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını,
- İşyerlerinde bulundurulması zorunlu olan defterlerin tasdikli olup olmadığını,
- İşyerinde bulundurulması zorunlu defterlere usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını,⁶
- Vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını,
- Faturasız mal bulunup bulunmadığını,
- Levha asma ve kullanma zorunluluğuna uyulup uyulmadığını tespit etmek,
- Kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybını bulduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak yetkisine sahiptirler.

6 Yoklama sonuçları tespit anına ilişkindir. Defter ve belgelerin denetlenerek tarhiyat yapılması inceleme yoluyla yapılmaktadır. DNŞ. E. 1998/1176 K. 1999/1134 (Olayda, davacının işyerinde düzenlenen tutanakta işyerinde asgari ücretli olarak iki işçinin çalıştığı tespit edilmiş olup takdir komisyonu kararına dayanılarak 1996/1-12 nci ayları için tarhiyat yapılmıştır. Yoklama fişiyile tespit edilen hukuki durum, sadece tespit anına ilişkin olacağından başkaca bir tespit olmadan bu tarihten sonra da aynı işçilerin çalıştırıldığından bahisle yapılan tarhiyatta isabet bulunmamaktadır.) DNŞ. 4.D E. 1998/330 K. 1999/1179 (Olayda, ücretleri belirlenen işçilerden ... ile davacı arasında ihtilaf bulunduğu, ödenen ücretlerin eksik beyan edildiğinin tespitine ilişkin 8.7.1992 günlük yoklama fişinin davacı tarafından ihtirazi kayıtla imzalandığı, aynı yoklama ile 1.7.1992 tarihine kadar iki işçi çalıştırıldığının tespit edilmesine karşın takdir komisyonunca 1990/8 dönemi için dört, 1990/9-12 dönemi için üç işçi esas alınarak matrah takdir edildiği anlaşılmış olup işyerinde çalışan işçilerin uyumsuzluk dönemlerinde kaç gün çalıştıkları, çalıştıkları gün sayısına göre ne kadar ücret ödendiği, ödemenin fiilen yapılıp yapılmadığı hususlarının davacının defter ve belgeleri incelenmek suretiyle kanuna uygun bir vergi incelemesiyle tespiti gerekirken, re'sen vergi tarhiyatına esas olacak bilgileri taşımayan ve ödenmesi gereken sergilerin doğruluğunun tespitine yeterli olmayan yoklama fişine dayanılarak ücret ödemelerinin eksik beyan edildiğinden söz edilmesi mümkün olmayacağından, bu durum dikkate alınmadan yapılan tarhiyat ve bu tarhiyata karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.)

Nakli Araçlarının Denetimi

Yoklamaya yetkili memurlar, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği özel işaretlerle nakil araçlarını durdurarak, taşıtta bulundurulması gereken;

- Taşıt pulunun,
- Yolcu listesinin,
- Fatura veya sevk irsaliyesinin⁷,
- Yolcu biletlerinin,
- Taşıma irsaliyesinin bulunup bulunmadığını ve taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmeye yetkilidirler.

Nakil Araçlarını Alıkoyma

Yoklamaya yetkili memurlar, nakil araçlarının denetimi sırasında taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulundurulmadığını tespit etmeleri halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil araçlarını trafikten alıkoymaya, taşınan malın sahibi belli değil ise tespitine kadar malı bekletmeye ve muhafaza altına almaya yetkilidirler.

Yoklamaya Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun "yoklamaya yetkililer" başlıklı 128. maddesinde yoklamaya yetkili olanlar; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili memurlar tarafından yoklama işiyle görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları olarak sayılmıştır.

VUK 129. md gereğince, yoklamada yetkililerin kimlik ibraz etmeleri zorunludur. Yoklama yapan kişi yoklama yetkisini gösteren fotoğraflı belgeyi, sorulmasa bile nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterir. Toplu yoklamalarda, kolbaşının belgeyi ibraz etmesi yeterlidir.

Yoklama Süreci

Yoklama her zaman yapılabilir. Zamanı önceden ilgiye bildirilmez (VUK md. 130) Yoklama sonuçları tutanak niteliğindeki "yoklama fişi" ne geçirilir. Yoklama

⁷ Danıştay bazı kararlarında taşıta fatura bulunması durumunda sevk irsaliyesi aranmasına gerek olmadığına hükmetmiştir. DNŞ. 4.D. E. 2001/655 K. 2001/1831 (Söz konusu emtianın taşınmasını gerçekleştiren şirket tarafından düzenlenen faturanın yoklama sırasında araçta bulundurulduğu dikkate alındığında kanun koyucunun sevk irsaliyesi düzenlenmesindeki mal hareketini takip etme ve belgesiz mal naklini engelleme yolundaki amacının da gerçekleştiği görülmektedir.)

fişleri yoklama yerinde iki nüsha olarak düzenlenerek yoklama memuru ve nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi tarafından imzalanır.⁸ İlgili ya da yetkili yoklama yerinde bulunmaz⁹ veya imzadan çekinirlerse, durum fişe yazılır ve yoklama fişi polis¹⁰, jandarma, muhtar¹¹ veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.¹² (VUK md. 131)

- ⁸ DNŞ. 3.D E. 2001/4305 K. 2002/150 (Davacı şirketin taşımacılık şirketi aracılığıyla gönderdiği emtia için sevk irsaliyesi düzenlemediği taşımacılık şirketinin yetkilisi tarafından imzalanan 30.09.1999 tarihli tutanakla tespit edilmiş olup, bu tutanağa dayanılarak davacı şirket adına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 2. fıkrasına göre özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Bu madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için maddede sayılan belgelerin, düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin usulüne uygun düzenlenmiş bir tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir. Tutanağın nezdinde yoklama yapılanı yani yükümlüye, tüzel kişilerde ise kanuni temsilcilere, bunların bulunmaması durumunda ise yetkili adamına imzalatılması koşuluyla bağlayıcı olacağı açıktır. Olayda, dava konusu özel usulsüzlük cezasının dayanağı tutanağın, davacı veya yetkilisi nezdinde değil, davacı şirket adına hareket etme yetkisi bulunmayan kargo şirketinin bir çalışanı tarafından imzalandığı, davacı veya yetkili adamının bulunmadığı sırada düzenlenen tutanağın, 213 sayılı Yasanın 131. maddesinin ikinci fıkrasında sayılanlardan birine imzalatılmadığı görülmektedir. Bu durumda kanunda öngörülen usullere uygun düzenlenmeyen yoklama fişine dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.)
- ⁹ DNŞ. VDDGK E. 1997/236 K. 1998/226 (Dosyada bulunan ve işyeri kapatma cezasına dayanak yapılan tespitlerden 5.7.1995 tarihli tespiti ilişkin tutanağın şirket ortaklarından ...'in oğlu tarafından imzalandığı anlaşılmıştır. Yükümlü veya yetkili adamının bulunmadığı bir sırada düzenlenen tutanakların Vergi Usul Kanununun 131. maddesinin ikinci fıkrasının son cümlesinde açıklandığı şekilde polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmadığı anlaşıldığından, bu tutanakla yapılan tespitin yükümlüyü bağlayıcılığı bulunmamaktadır.)
- ¹⁰ DNŞ. VDDGK E. 200/172 K. 2000/353 (Yoklama sonuçlarını içeren yoklama fişinin, hukuki geçerlilik şartı, nezdinde yoklama yapılanı veya yetkilisine imzalatılması, imzadan çekilmesi halinde yasa da sayılanlara, bu durum belirtilerek imzalatılmasıdır. Olayda, yükümlünün işyerinde ve nezdinde yapılan yoklama sonuçlarını içeren 23.2.1994 tarihli yoklama fişinin mükellef tarafından imzalanmaması üzerine "imzadan imtina edildi" şerhi konulmak suretiyle polis memuruna imzalatıldığı anlaşılmıştır. 131 inci maddenin açıklanan kuralı karşısında yoklama fişinin geçerliliği için aranan koşullar gerçekleşmiş olup, uyumsuzluğun esası hakkında karar verilmeksizin, imzadan imtina nedeninin yazılmaması dolayısıyla tutanağın yasal olmadığından bahisle, bu tutanağa dayanılarak kesilen usulsüzlük cezasının kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır.)
- ¹¹ DNŞ. E. 1998/4026 K. 1999/36 (Dosyanın incelenmesinden, araçta sevk irsaliyesi bulunmadığının tespitine ilişkin tutanağın "... imzadan imtina etmiştir" şerhi konularak muhtara imzalatıldığı anlaşılmıştır. Yoklama tutanağının muhtara imzalatılmasıyla şekil şartı yerine getirilmiş ise de tutanağı imzalayan muhtarın olay yerinde hazır bulunduğuna ilişkin herhangi bir tespiti yer verilmediği gibi ayrıca imzadan imtina eden kişinin kimliğinin açıkça belirlenmemesi karşısında 213 sayılı Vergi usul Kanunu'nun 131 inci maddesinde öngörülen unsurları taşımayan tutanak esas alınarak kesilen özel usulsüzlük cezasında ve bu cezaya karşı açılan davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.)
- ¹² DNŞ. VDDGK 1999/247 K. 2000/31 (Yükümlünün ... köprü direkleri üzerine 60 adet kağıt afiş astığı saptanan ve tarhiyatın dayanağı olan 30.10.1996 tarihli zabıt varakasında belediye zabıta memurunun imzası bulunmaktadır. Söz konusu tespitın yükümlü nezdinde yapılmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda yalnız zabıta memurunun imzasıyla düzenlenen 30.10.1996 tarihli yoklama fişi, 213 sayılı Yasanın 131 inci maddesine uygun olmadığından bu tespiti dayalı tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.)

VUK' nun "yoklama neticesinin bildirilmesi" başlıklı 132. md. gereği yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkiliye bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine yedi gün içinde posta ile gönderilir. Vergi karnesi alanlar hakkında yapılan yoklamalar ayrıca bu karneye işaret olunur. Yoklama fişlerinin ikinci nüshaları vergi dairesine tevdi olunur.

Toplu yoklama yapılan hallerde ayrı ayrı yoklama fişleri yerine yoklama cetvelleri kullanılarak yoklama sonuçları bu cetvellerde gösterilebilir. Bununla birlikte ihtilafı olayların yoklama fişi niteliğindeki ayrı bir tutanakla tespit olunması gerekir. (VUK md. 133)

Yoklama Yetkisinin Kullanılması

Yoklama memurlarının "tespit" dışındaki yetkileri tartışmalıdır.¹³ VUK' nun 127/c bendinde anılan "vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunların alınması" işlemi, ceza muhakemesi hukuku anlamında bir "zapt (elkoyma)" işlemi olarak değerlendirilmektedir.¹⁴

El koyma; Adli ve Önleme Araması Yönetmeliği' nin 4. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; el koyma "suçun delili olabileceği veya müsadereye tâbi olduğu için bir eşya üzerinde rızası olmamasına rağmen, zilyedin tasarruf yetkisini kaldırılmasıdır. Esasen, el koyma, suç şüphesinin bulunması halinde uygulanabilen bir koruma tedbiridir. El koyma işleminin gerçekleştirilebilmesi için bir suç şüphesinin bulunması ve el konulacak bir eşyanın bulunması gerekir. El koyma kararının verilebilmesi için aranan şüphe oranlılık ilkesi göz önünde bulundurulur somut olaya göre saptanır. Ayrıca, el konulacak eşyanın delil değeri taşıması gerekir.¹⁵

CMK. m. 127'de zapta (el koymaya) karar verme yetkisi hakime tanınmıştır. Bunun dışında gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının; cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri el koyma işlemini gerçekleştirebilir. Yine CMK. m. 127'nin 3. fıkrasına göre hakim kararı olmaksızın yapılan el koyma

işlemi yirmi dört saat içinde görevli hakim onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar. Aksi halde el koyma kararı kendiliğinden ortadan kalkar. VUK' da ise yoklamaya ilişkin yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

VUK. m. 127/c bendi ile tanınan belgelere el koyma yetkisinin de CMK'nın 127. maddesi düzenlemesine paralel olarak, "yoklama memuru hakim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının; cumhuriyet savcısına ulaşılmadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile el koyma işlemini gerçekleştirmesi" şeklinde düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir.¹⁶

El koyma, suç şüphesinin bulunması halinde uygulanabilen bir koruma tedbiri olmasına rağmen, VUK 127/c bendinde "vergi kaybı bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillere el konulabileceği" ifadesi yer almaktadır. Ancak "vergi kaybı" ceza hukuku bağlamında bir suç değildir.

VUK. m. 127/c' nin yoklama memurlarına vermiş olduğu belgeleri el koyma yetkisinin, şu anki şekliyle "... usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranmaz ve bunlara el konulamaz..." diyen Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "özel hayatın gizliliği ve korunması" başlığı altında yer alan 20.m. hükümüne uygun olmadığı düşünülmektedir.¹⁷

Ayrıca, VUK. m. 127' e göre yoklama memuruna taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar taşıtları trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar bekletmek ve muhafaza altına almak, beklemeye ve muhafazaya alınan malları gerektiğinde satmak yetkisi tanınmıştır. Burada da "geçici de olsa bir zapt işlemi" söz konusu olduğu düşünüldüğünden, CMK. m. 127 doğrultusunda, CMK'a paralel ve hakime

13 Nihal SABAN, Vergi Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2009, s. 186

14 Selim KANETİ, "Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", İktisat ve Maliye Dergisi, C. XXXIII, S. 3, Haziran, 1986, s. 99, Bekir BAYKARA, "Yoklama Esnasında Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, Sayı 290, Ekim 2005

15 Bahri ÖZTÜRK, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010, s. 445

16 KANETİ, "Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", s. 99, OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.201

17 KANETİ, "Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", s. 99, SABAN, **Vergi Hukuku**, s. 186, BAYKARA, "Yoklama Esnasında Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu", OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.202

itiraz imkanı veren bir sürecin öngörülmesi Anayasa'nın 20. maddesi kapsamında önerilmektedir.¹⁸

Yukarıda belirtilen gerekçeler ışığında VUK. m. 127'nin yoklama memurunun el koyma yetkisine ilişkin (c) ve (e) bentlerinin, CMK. m. 127 doğrultusunda düzenlenmesi bu yetkinin ceza usul hukuku anlamında bir zapt yetkisi olması ve Anayasanın özel yaşamın gizliliğinin korunması başlıklı 20. maddesi karşısında gerekli görülmektedir.

SONUÇ

Vergi idaresinin yükümlülerin vergi kanunlarına uygun davranıp davranmadıklarını tespit etmeye yönelik olarak kullandığı denetim araçlarından en pratik olanı ve yaygın olarak kullanılanı "yoklama"dır. Günlük hâsılat tespitinden yolcu ve yük taşıtlarının denetlenmesine kadar çok geniş kapsamlı olarak kullanılan yoklama yetkisi ile mükellefiyetle ilgili pek çok husus tespit edilebilmektedir.

Diğer taraftan, Anayasa ile herkesin kişiliğine bağlı dokunulmaz, devredilemez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahip olduğu güvence altına alınmıştır. (A.Y. 12/1) Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar Anayasanın sözüne, ruhuna ve demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz. (A.Y. 13) VUK. m. 127/c'nin yoklama memurlarına vermiş olduğu belgelere el koyma yetkisi, "...usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz..." diyen Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "özel hayatın gizliliği ve korunması" başlığı altında yer alan 20.m. hükmüne uygun bir düzenleme olmadığı düşünülmektedir. Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak idareye tanınan yetkilerin kişi hak ve özgürlüklerine saygılı olması gerekmektedir. Çünkü vergilendirmenin gerekçesi toplum yararındır.¹⁹

18 KANETİ, "Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", s. 99, SABAN, **Vergi Hukuku**, s. 186, OKTAR, **Vergi Hukuku**, s. 202

19 Billur Yaltı Soydan, "**Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı**", Vergi Dünyası, Sayı:227, Temmuz 2000

KAYNAKÇA

Baykara, Bekir: "Yoklama Esnasında Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, Sayı 290, Ekim 2005

Donay, Süheyl: **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2008

Kaneti, Selim, "Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. XXXIII, S. 3, Haziran, 1986

Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004

Öncel, Mualla: Kumrulu, Ahmet: Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 23, Bası, Ankara 2014

Oktar, Ateş: **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 5. Bası, İstanbul 2010, s.200-210

Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1988

Öztürk, Bahri: **Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010

Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2009

Yaltı Soydan, Billur: "Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı", **Vergi Dünyası**, Sayı:227, Temmuz 2000 www.gib.gov.tr www.danistay.gov.tr

DÂHİLDE İŞLEME REJİMİ (DİR) KAPSAMINDA, DÂHİLDE İŞLEME İZİN BELGESİNİN (DİİB) TEMİNİ, KULLANIMI VE KDV UYGULAMALARI

Emir VURAL¹

ÖZET

Dünya piyasa fiyatlarından hammadde temin etmek suretiyle ihracatı artırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak, ihraç pazarlarını geliştirmek ve ihraç ürünlerini çeşitlendirmek amacıyla "Dâhilde İşleme Rejimi Kararı"² hazırlanmıştır.² Dâhilde işleme rejimi, ihraç edilecek ürünlerin üretiminde kullanılan ve ithal edilerek veya yurt içi alımla temin edilecek unsurlar (hammadde, yarı mamul, mamul, ara malı, ambalaj ve benzeri) için çeşitli muafiyetler sağlayan bir ihracatı teşvik sistemidir.

Bu çalışmamızda; dâhilde işleme rejimi kapsamında ihraç amacıyla planlanan malların üretiminde kullanılacak olan girdilerin gümrük muafiyetli ithalatına ve/veya yurt içi alımlara imkân sağlayan dâhilde işleme izin belgesinin (DİİB) nasıl temin edildiğinin, kullanım şeklinin ve bize sağlamış olduğu avantajların üzerinde durmaya çalışacağız.

Anahtar Kelimeler: *Dâhilde işleme rejimi, dâhilde işleme izin belgesi, ihracatı teşvik sistemi,*

WITHIN THE SCOPE OF INWARD PROCESSING REGIME (IPR), PROCUREMENT AND UTILIZATION OF INWARD PROCESSING AUTHORIZATION CERTIFICATE (IPAC), AND VALUE ADDED TAX APPLICATION

ABSTRACT

"Inward Processing Regime" has been constituted in order to increase the exportation by procurement raw material by the cost of world market, gain competitive power to the exported goods in the international markets, develop the exportation markets and diversify the exported goods.

IPR is an incentive system for exportation by providing various exemptions especially on components of export goods (raw material, manufactured, semi-manufactured, intermediate goods, package, etc.), which will be used by export products and will be exported or domestic supply.

This paper focuses on the process of the inputs with the custom exemption import and/or how ensures the inward processing authorisation certificate (IPAC) which provide opportunity for domestic procurements. The utilization and advantages of IPAC are also analyzed.

Keywords: *Inward Processing Regime, Inward Processing Authorization Certificate, Export incentive system*

¹ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir - BATI YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş - emirvural@batiymm.com.tr

² 17/1/2005 tarihli 2005/8391 sayılı DAHİLDE İŞLEME REJİMİ KARARI

GİRİŞ

DİR ilk olarak 22510 sayılı, 31.12.1995 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 95/7615 sayılı “Dâhilde İşleme Rejimi Kararı” ile karşımıza çıkmıştır. Bu karar ve bu kararda yapılan değişiklikler; 99/13819 sayılı Karar ile kaldırılmış, anılan karar da 25709 sayılı, 27.01.2005 günlü Resmi Gazetede yayımlanan ve halen yürürlükte bulunan 2005/8391 sayılı Karar ile yürürlükten kaldırılmıştır. Dâhilde işleme tedbirlerinin uygulama usul ve esaslarını belirlemek üzere; 2005/8391 sayılı DİR Kararı’na dayalı olarak, 25709 sayılı ve 27.01.2005 günlü Resmi Gazete’de yayımlanan 2005/1 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği ile elektronik ortamda düzenlenen dâhilde işleme izin belgelerine ilişkin 20.12.2006 günlü, 26382 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği yürürlüğe girmiştir. Ayrıca DİR’e ilişkin hükümler 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 108-122. maddelerinde, Gümrük Kanunu’nun Uygulanmasına İlişkin Gümrük Yönetmeliği’nin de 349-369. maddelerinde yer almaktadır.³

DÂHİLDE İŞLEME REJİMİ

DİR, ihraç edilecek ürünlerin üretilmesinde kullanılan, yurt içinden veya yurt dışından temin edilen girdileri, temin edilirken ödenecek olan vergilerden muaf tutan bir ihracatı teşvik sistemidir. Bu rejim, dış piyasa fiyatları üzerinden girdi temin etmek suretiyle ihracatımızın payını artırmayı, uluslararası piyasalarda rekabet edebilmeyi, ihraç mahreçlerimizi geliştirmeyi ve ihracatını yaptığımız ürünlerin çeşitliliğini artırmayı hedeflemektedir.

DÂHİLDE İŞLEME REJİMİNİN GÜÇLÜ VE ZAYIF YANLARI

Rejimin sağlamış olduğu faydaların başında; İthalatta Gümrük Vergisi, KDV, ÖTV ile Diğer Vergi ve Fonlardan Muafiyet. Vergi, Resim ve Harç İstisnası ile KKDF İstisnası, Ticaret Politikası Önlemlerine Tabi Olmama ve TMO’dan Alım (10/6/2006 tarihinden sonra ithalat yolu açılmıştır.). TŞK’ ca Tespit Edilen Şeker Fab’dan Alım (21/12/2006 tarihine kadar), Yurt İçi Alımlarda KDV Tecil-Terkin Uygulaması, Yurt İçi Satış ve Teslimlere Müsaade edilmesi, İthalatta Alınması Gereken Ver-

gilere İlişkin Teminat İndirimi⁴ gelmektedir.

Rejimin aldığı eleştiriler ise; DİR’ e yönelik olarak, kamusal gelirden belli miktarlarda feragatin yanında, her ne kadar “2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği’nin 7.maddesi de; “Dâhilde işleme izin belgesi kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul, değişmemiş eşya ve ambalaj malzemeleri, bu Tebliğin 5. maddesi hükmüne göre ithal edilebileceği gibi, yurt içinden de temin edilebilir” açıklaması yer alsada da yurt içi hammadde ve yarı mamul üreten firmaların, bu ürünlerine yönelik yurt içi talebindeki daralmalar nedeniyle dar boğazların yaşanması olarak karşımıza çıkmaktadır.

DÂHİLDE İŞLEME REJİMİNDEN YARARLANABİLMEK İÇİN GEREKLİ OLAN ŞARTLAR

Rejim kapsamında üç çeşit uygulama bulunmaktadır

Bunlar, DİR kapsamında;

- DiİB ile ithal edilen malın ihracatı,
- DiİB ile yurt içinden alınan girdilerin kullanılması suretiyle ortaya çıkan ürünün ihracatı
- DiİB ile alınan ürünün yine DiİB sahibi bir başka yurt içi imalatçıya teslimi veya satışı

2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği’nin 9.maddesi de “Türkiye Gümrük Bölgesinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmaların, dâhilde işleme rejiminden yararlanmak için bu Karara istinaden yayımlanacak tebliğ hükümleri çerçevesinde dâhilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni almaları gerekir.” hükmü yer almaktadır

Bu çerçevede;

- İthal eşyasının işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanıldığına tespitinin mümkün olması,
- Türkiye Gümrük Bölgesindeki (serbest bölgeler hariç) üreticilerin temel ekonomik çıkarları ile Türk malı imajının olumsuz etkilenmemesi,
- İşleme faaliyetinin, katma değer yaratan ve kapasite kullanımını artıran bir faaliyet olması yanında,

³ G.Sayılgan, C. Şenol, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, “Dâhilde İşleme Rejimi Ve Türk İşletmelerinin İhracatı Üzerine Etkileri”, Sayı: 35, Ocak-Temmuz 2010, ss.41

⁴ Hakan Murat ÖNDER, T.C. “Ekonomi Bakanlığı İhracat Genel Müdürlüğü Şube Müdürü/ Uludağ ihracatçı birlikleri Genel sekreterliği sunumu”, 01 ekim 2014

işlem görmüş ürünün rekabet gücünü ve ihrac potansiyelini artıran koşullar yaratıyor olması, şartları aranmaktadır.

Dâhilde işleme rejimi kapsamında belge almış olan alıcıların, 3065 sayılı Kanun' un geçici 17. maddesi kapsamında KDV ödemeksizin mal alımı yapmaları için ayrıca "imalatçı" sıfatını taşımaları gerekmemektedir.

DÂHİLDE İŞLEME İZİN BELGESİNİN (DİİB) TEMİNİ

Dâhilde İşleme İzin Belgesi ile ilgili uygulamalar, 1 Ocak 2006 tarihi itibari ile e-imza kullanarak sadece elektronik ortamda gerçekleştirilebilmektedir. Bu çerçevede, DİİB sahibi olmak isteyen firma öncelikle e-imza edinmesi suretiyle DİR otomasyon projesine katılmalıdır. Bu projeye katılabilmek için, e-imza kullanıcısının <http://www.dtm.gov.tr> adresinden online yetkilendirme başvurusunda bulunması gerekmektedir. Akabinde firma tanımlamasının gerçekleştirilebilmesi için gerekli bilgi ve belgeler ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği' ne sunulur. İhracat Genel Müdürlüğüne gerçekleştirilecek onay sürecinden sonra gerekli şartların sağlanması halinde belge temini gerçekleşir

DÂHİLDE İŞLEME İZİN BELGESİNİN (DİİB) KULLANIMI

Dâhilde işleme rejimi kapsamında, dâhilde işleme izin belgesi belirli bir süre için verilmesi sebebiyle, taahhüt edilen ihracatın bu süreler içerisinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Belgede verilecek olan süreler sektörüne göre azami 12 (oniki) aya kadar tespit edilebilir. Sürenin başlangıcı, dâhilde işleme izin belgesinin tarihi olup süre sonu ise, belge süresi (ek süre, haklı ve mücbir sebep ile fevkalade hallerle ilişkin süreler dâhil) bitiminin rastladığı ayın son günüdür.

DİR kapsamında yapılacak olan ithalatlarda vergi avantajı sağlanabilmesi için kullanılacak olan iki sistem mevcut bulunmaktadır. Bunlar;

a. Şartlı Muafiyet Sistemi:

- Önce ithalat; ihrac edilecek eşyanın üretiminde kullanılan hammadde, yardımcı madde, ambalaj ve işletme malzemelerinin ithalatı sırasında doğan vergilerin teminata bağlanarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ithal edilmesi ve

üretim sonucunda elde edilen eşyanın ihrac edilmesini müteakip alınan teminatın iade edilmesidir.

- Önce İhracat; Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında işlem görmüş ürünün elde edilmesi için ithal eşyasının yerine eşdeğer eşya olarak, asgari 8 (sekiz)'li bazda gümrük tarife istatistik pozisyonu, ticari kalite ve teknik özellikleri itibarıyla aynı kalite ve nitelikleri taşıyan serbest dolaşımdaki eşya kullanılabilir.

Eşdeğer eşya kullanımı çerçevesinde, belge kapsamında önceden ihracat işleminden sonra ithalat yapılabileceği gibi, ithal eşyası ile serbest dolaşımdaki eşya birlikte de kullanılabilir.

İthal eşyasının ithalinden önce eşdeğer eşyadan elde edilen işlem görmüş ürünün ihracı halinde, buna tekbül eden ithalat belge süresi sonuna kadar yapılabilir. Bu kapsamda yapılacak ithalat esnasında katma değer vergisi dâhil tüm vergiler (4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla) teminata bağlanır ve ticaret politikası önlemleri uygulanmaz.⁵

Dâhilde işleme rejimi kapsamında alınan maddelerin, işlendikten sonra elde edilen mamul mal içerisinde ihrac edilmesi esastır. Önceden satın alınan maddeler kullanılmak suretiyle vücuda getirilen ve söz konusu rejim kapsamında ihrac edilen malların bünyesine giren maddelerin (eş değer eşya) belge kapsamında olsa dahi sonradan belge sahiplerine tesliminde veya ithalinde KDV tahsil edilmeksizin işlem yapılması mümkündür. Ancak bu uygulama kapsamında DİİB sahibi mükellefin veya ihracatçının iade talebi DİİB kapatılmadan yerine getirilmez.⁶

- *Geri Ödeme Sistemi:* Yapısı itibari ile teminat barındırmayan bu sistemde, DİİB kapsamında gerçekleştirilen ithalat sırasında ortaya çıkan gümrük vergisi, fon, KDV gibi yükümlülüklerin öncelikle işletme tarafından ödenmesi, daha sonra ise ithal edilen eşyanın ihracatı gerçekleştirilmesi esnasında, ödenen bu meblağların ihracatı gerçekleştiren işletmeye iade edilmesi temeline dayanmaktadır.⁷

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 17. mad-

5 Önder, H.M.

6 KDV Genel Uygulama Tebliği, 26/04/2014

7 Önder, H.M.

desiyle 31.12.2015 tarihine kadar DiİB kapsamında yurtiçinden yapacağı ham madde ve yardımcı madde alımlarını KDV ödemeksizin gerçekleştirebilecektir, yani DiİB kapsamında ihracatı gerçekleştirilecek ürünlerin üretiminde kullanılacak girdilerin teslimleri 31.12.2015 tarihine kadar tecil-terkin kapsamında gerçekleştirilebilecektir.

DiİB sahibi mükelleflere belge kapsamındaki ham madde ve yardımcı madde niteliğindeki malların tecil-terkin sistemi çerçevesinde teslimi ihtiyaridir. DiİB sahibi mükellefler, bu belgede yer alan maddeleri, 3065 sayılı Kanun'un geçici 17. maddesinde hükme bağlanan tecil-terkin sisteminden yararlanarak teslim alabilirler.

3065 sayılı Kanun'un geçici 17. maddesi kapsamındaki teslimler nedeniyle düzenlenecek faturalarda, her bir mal türüne ilişkin KDV hariç bedelin 2.500 TL'yi (tekstil-konfeksiyon sektöründe pamuk, yün, iplik ve kumaş dışındaki mallarda 500 TL) aşması zorunludur. Belge kapsamında teslim edilen birden fazla mal türünün aynı faturada gösterilmesi durumunda bu sınırlar her bir mal türü için ayrı ayrı aranır.

Satıcı firma dâhilde işleme izin belgesi kapsamında alıcı firmaya keseceği faturaya, "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 17. maddesi gereğince katma değer vergisi tahsil edilmemiştir" ibaresi eklenerek, dâhilde işleme izin belgesinin bir nüshasını fatura eki yapacaktır. Tecil terkin kapsamında olan ve olmayan malların teslimlerinin birlikte yapılması halinde ayrı ayrı fatura düzenlenmelidir.

DÂHİLDE İŞLEME İZİN BELGESİ (DiİB) KAPSAMINDA İŞLEM YAPANLARIN KDV BEYANI

DiİB sahibine mal teslim eden satıcılar KDV Kanununun geçici 17. maddesine göre talep edecekleri iadesini KDV beyannamesinin "İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirim" tablosuna, "İşlem Türü" listesinden "702" kod numaralı satır seçilir ve satırın "Teslim Bedeli" sütununa KDV hariç teslim bedeli girilip, vergi oranı seçildikten sonra "Hesaplanan KDV" sütunu, beyanname programı tarafından hesaplanır. "Yüklenilen KDV" sütunu ise mükellef tarafından doldurulur. Bu sütuna mükellef tarafından hesaplanacak olan ihraç kaydıyla teslimin bünyesine giren vergi tutarı yazılır.

İhracatın gerçekleştiği dönemde tecil edilen KDV terkin edilir, tecil edilemeyen KDV için ise mükellefin

iade hakkı doğar. İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilemeyen KDV, ihracatın gerçekleştiği dönemde iade konusu yapılabilir. İhracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutarın iadesi talep edilebilir.

DiİB sahibi mükellefin ihraç kayıtlı mal tesliminde bulunması halinde KDV beyannamesinin ihraç kayıtlı teslimler bölümündeki 701 kodu seçerek beyan etmekte ve yine 11/c maddesine göre ihraç kayıtlı mal teslim eden satıcıların tabi olduğu esaslara göre iade almaktadır.⁸

3065 sayılı Kanun'un geçici 17. maddesi kapsamında tecil edilen KDV, dâhilde işleme rejiminde öngörülen süreler içinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilir.

Terkin işleminin yapılabilmesi için öncelikle dâhilde işleme rejimi kapsamında teslim yapıldığı döneme ait beyannamenin verilme süresi içinde, alıcılar tarafından onaylanarak verilen DiİB'in örneği veya bu belgenin tarih ve sayısı ile satılan malın cins, miktar ve tutarına ilişkin bilgilerle satıcı tarafından onaylanan bilgileri ihtiva eden liste bağlı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

Bu belgelerle birlikte satış faturalarının fotokopisi veya fatura bilgilerini içeren firma yetkililerince kaşeli ve imzalı bir liste de dilekçelere eklenir.

3065 sayılı Kanun'un geçici 17. maddesi kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği yukarıda sayılan belgelere ek olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edilir. Bu rapor alıcı tarafından, tecil-terkin kapsamındaki alışlarına ilişkin olarak düzenlenebileceği gibi, satıcı tarafından bu kapsamdaki satışlarına ilişkin olarak da düzenlenebilir.

3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) ve geçici 17. maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade alacaklarının, indirim yoluyla telafi edilebilmesi mümkündür. Bu tercihi yapan mükellefler, tecil edilemediği için iadesi gereken KDV tutarlarını ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin "İndirimler" kullakçığının "İndirimler" tablosunda 107 kod numaralı

⁸ Muharrem İLDIR, "Dâhilde İşleme İzin Belgesi (DiİB) Sahibi Mükelleflerin İhraç Kayıtlı Teslimlerinde Ocak 2015 Döneminden İtibaren Yeniden Düzenlenen KDV Beyannamesi Doldurulurken Yaşanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", 09 Mart 2015

satır aracılığıyla indirim konusu yapabilirler ve bu işlem için indirilecek KDV listesi vermezler.⁹

SONUÇ

Türkiye’ de ihracat artışı sağlamaya yönelik teşvikler çerçevesinde geliştirilen dâhilde işleme rejimi (DİR), ihracata dayalı büyüme modelinde kullanılan araçlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu doğrultuda, ihracatını gerçekleştireceğimiz ürünlerin dünya pazarları ile fiyat rekabetine girebilmesi için temel adım, girdi maliyetlerini aşağı çekmek olmuştur.

01.01.1996 tarihi itibari ile uygulamaya konulan dâhilde işleme rejiminde ithalat esnasında alınması gereken vergilerin teminata bağlanması ve işlem görmüş ürünün ihracatından sonra teminatların çözülmesi sistemi olan şartlı muafiyet sistemi ile ithalat esnasında tahsil edilen vergilerin işlem görmüş ürünün ihracatından sonra iadesine dayanan geri ödeme sistemi, DİR’in iki önemli ayağını oluşturmaktadır. Böylece ithal girdiler vasıtasıyla ihraç etmek amacıyla üretilen ürünlerin üzerindeki finansal yükün azaltılması amaçlanmıştır.

Bununla birlikte yerli üreticilerin ekonomik çıkarlarının gözetilmesi temel şartı ile DİİB düzenlemesinde Katma Değer Vergisi Kanunu’nun Geçici 17. maddesiyle 31.12.2015 tarihine kadar DİİB kapsamında yurt içinden yapacağı hammadde ve yardımcı madde alımlarını KDV ödemeksizin gerçekleştirebilecektir.

KAYNAKÇA

ERSAN M., “Dahilde İşleme İzin Belgesi Sahibi Mükelleflerin Belge Kapsamında İmal Ettikleri Malların 3065 Sayılı KDV Kanunu’ nun 11/1-C Veya Geçici 17. maddeleri Kapsamında İhraç Kaydıyla Tesliminde KDV Beyanı, Maliye Postası, Eylül 2015, s-45

İLDİR M., “Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) Sahibi Mükelleflerin İhraç Kayıtlı Teslimlerinde Ocak 2015 Döneminden İtibaren Yeniden Düzenlenen KDV Beyannamesi Doldurulurken Yaşanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, 09 Mart 2015

İNANÇ M., Dahilde İşleme Veya Geçici Kabul İzin Belgesi Kapsamındaki Mal Teslimlerinde Tecil- Terkin Uygulamasında Son Durum, Mali Çözüm, Temmuz-Ağustos 2011, S.205

ÖNDER H.M., T.C. “Ekonomi Bakanlığı İhracat Genel Müdürlüğü Şube Müdürü/ Uludağ ihracatçı birlikleri Genel sekreterliği sunumu”, 01 Ekim 2014

SAYILGAN G., ŞENOL C., Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, “Dahilde İşleme Rejimi Ve Türk İşletmelerinin İhracatı Üzerine Etkileri”, Sayı: 35, Ocak-Temmuz 2010, ss.41

ŞENOL C., Dahilde İşleme Rejiminde KDV Tecil-Terkin Uygulaması , Gümrük Dünyası Dergisi,

sayı :59-2008

Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (Tebliğ No : İhracat: 96/1)

17.01.2005 tarihli 2005/8391 sayılı DÂHİLDE İŞLEME REJİMİ KARARI

DÂHİLDE İŞLEME REJİMİ TEBLİĞİ (İHRACAT: 2006/12)

KDV Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014

26.02.2015 - sayı /21152195-35-02-94 özelge

<http://eortak.dtm.gov.tr/eortak/login/listApplications.htm>

⁹ KDV Genel Uygulama Tebliği



Hakemsiz Yazılar



Opinion Papers



İŞVERENLER İŞ KAZASI VE MESLEK HASTALIĞI BİLDİRİMLERİNDE NELERE DİKKAT ETMELİDİR?

Berna Gökçe AYAN
Sosyal Güvenlik Uzmanı

Giriş

Küresel istatistiklere göre dünyada iş kazası ve meslek hastalıkları nedeniyle her 15 saniyede 1 çalışan hayatını kaybederken, 160 çalışan işle ilgili kazalara maruz kalmaktadır. Yıllık veriler ise, 2,3 milyondan fazla çalışanın iş kazası ve meslek hastalıkları nedeniyle hayatını kaybettiğini ve 317 milyonun üzerinde iş kazası yaşandığını göstermektedir. Ülkemizde de Sosyal Güvenlik Kurumu 2010 yılı istatistiklerine göre, 62.903 iş kazası meydana gelmiş, 533 meslek hastalığı tespit edilmiştir. 2010 yılı istatistiklerine göre; 1454 kişi hayatını kaybetmiş, 2.085 kişi sürekli iş göremez hale gelmiş ve 1.502.871 işgünü kaybedilmiştir. Bildirim ve kayıt sistemindeki eksiklikler nedeniyle, ülkemiz de dâhil olmak üzere pek çok ülke için, iş kazası ve meslek hastalığı ile ilgili gerçek verilerin, yayınlanan istatistiklerin çok üstünde olduğu söylenebilir (Kılış, 2013:20). Bu nedenle gerçek verilerin elde edilebilmesi açısından iş kazaları, meslek hastalıklarına yönelik hem işverenler hem de tedavi için başvurulacak sağlık kuruluşlarının bildirimlerini doğru olarak yapması önemlidir.

23.04.2015 tarihinde yürürlüğe giren 6645 Sayılı Kanun ile 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun idari para cezaları ve uygulanması başlıklı 26. maddesi ile 5510 sayılı Kanun'un 5. maddesinde değişiklik yapılmış, Kanuna Geçici 63. madde eklenmiştir. Bu düzenleme ile 23.04.2015 (dâhil) tarihinden sonra meydana gelen iş kazası veya sağlık hizmet sunucuları tarafından konulan meslek hastalığı tanısı nedeniyle 6331 sayılı Kanun'un 14. maddesinde belirtilen bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere uygulanacak idari para cezalarına ilişkin iş ve işlemler Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüklerince sonuçlandırılmakta iken bu tarihten itibaren buna ilişkin iş ve işlemler Sosyal Güvenlik Kurumu'na devredilmiştir.

Ayrıca bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere uygulanacak idari para cezalarının tebliğ, itiraz ve tahsilinde 5510 sayılı Kanun'un 102. maddesi hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür (<http://www.sgk.gov.tr>, 2015).

Çalışmamızda 6645 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu 23.04.2015 tarihinden itibaren işverenler ile sağlık hizmet sunucularının iş kazası ve meslek hastalığını bildirim yükümlükleri ve uygulanacak idari para cezalarında dikkat edilmesi gereken hususlara değinilmiştir.

I- İŞ KAZASI VE MESLEK HASTALIĞI KAVRAMLARI

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 13. Maddesinde iş kazası tanımlanmıştır. 13. maddede;

- Sigortalının işyerinde bulunduğu sırada,
- İşveren tarafından yürütülmekte olan iş nedeniyle sigortalı kendi adına ve hesabına bağımsız çalışıyorsa yürütmekte olduğu iş nedeniyle,
- Bir işverene bağlı olarak çalışan sigortalının, görevli olarak işyeri dışında başka bir yere gönderilmesi nedeniyle asıl işini yapmaksızın geçen zamanlarda,
- Bu Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki emziren kadın sigortalının, iş mevzuatı gereğince çocuğuna süt vermek için ayrılan zamanlarda,
- Sigortalıların, işverence sağlanan bir taşıtla işin yapıldığı yere gidiş geliş sırasında, meydana gelen ve sigortalıyı hemen veya sonradan bedenen ya da ruhen engelli hâle getiren olay olarak iş kazası tanımlanmıştır.

5510 sayılı Kanun'un 14. Maddesinde meslek hastalığı ise, "sigortalının çalıştığı veya yaptığı işin niteliğinden dolayı tekrarlanan bir sebeple veya işin yürütüm şartları yüzünden uğradığı geçici veya sürekli hastalık, bedensel veya ruhsal engellilik halleridir" olarak tanımlanmıştır.

6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun 3. maddesinde iş kazası; "İşyerinde veya işin yürütümü nedeniyle meydana gelen, ölüme sebebiyet veren veya vücut bütünlüğünü ruhen ya da bedenen engelli hâle getiren olay" olarak tanımlanmıştır (<http://www.yonetimakademi.com>, 2015). 6331 sayılı Kanun'da meslek hastalığı için ayrı bir tanım bulunmamaktadır. 6331 sayılı Kanun ile 5510 sayılı Kanunun iş kazası tanımlarında farklılık bulunmaktadır. 6331 sayılı Kanun'da, iş kazası sadece işyerinde veya işin yürütümü nedeniyle meydana gelen kazalar olarak sayıldığından 5510 sayılı Kanun'a göre daha dar kapsamlı tutulmuştur. Ancak ortak noktaları iş kazasının işin yürütümü ile ilişkin olması ve bedenen ya da ruhen kişiyi engelli duruma getirmesidir.

II- İŞ KAZASI VE MESLEK HASTALIĞININ BİLDİRİMİ

6331 Sayılı Kanun'un 14. maddesinde işveren, iş kazaları ve meslek hastalıklarının kayıt altına alınması ve işyerinde meydana gelen kaza ve hastalıkların nedenleri ile önlenmesine yönelik çalışmaları yapmakla yükümlü tutulmuştur. İlgili maddeye göre; işveren, **bütün iş kazalarının ve meslek hastalıklarının kaydını tutmakla**, gerekli incelemeleri yapmakla ve bunlarla ilgili raporları düzenlemekle yükümlüdür. Ayrıca işveren; iş kazalarını **kazadan sonraki 3 iş günü**, kendisine bildirilen meslek hastalıklarını ise, **öğrendiği tarihten itibaren 3 iş günü** içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirmekle yükümlü kılınmıştır (Kılış, 2013:28-29). 6331 sayılı Kanun'un 14. maddesinde iş kazalarının hem işverenlerce, hem de sağlık hizmeti sunucularınca

bildirilmesi öngörülmüştür. Buna göre, iş kazası bildirimini işveren tarafından kazadan sonraki üç iş günü içinde, sağlık hizmet sunucuları tarafından da iş kazasının sağlık hizmet sunucusuna intikal tarihinden itibaren en geç on gün içinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirimini yapması gerekmektedir.

5510 sayılı Kanun'da iş kazasının bildirim süreleri açıkça düzenlenmiştir. Buna göre; "İş kazasının 4. maddenin birinci fıkrasının;

“ işveren, bütün iş kazalarının ve meslek hastalıklarının kaydını tutmakla, gerekli incelemeleri yapmakla ve bunlarla ilgili raporları düzenlemekle yükümlüdür. Ayrıca işveren; iş kazalarını kazadan sonraki 3 iş günü, kendisine bildirilen meslek hastalıklarını ise, öğrendiği tarihten itibaren 3 iş günü içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirmekle yükümlü kılınmıştır ”

• (a) bendi ile 5. madde kapsamında bulunan sigortalılar bakımından bunları çalıştıran işveren tarafından, **o yer yetkili kolluk kuvvetlerine derhal ve Kuruma da en geç kazadan sonraki üç iş günü içinde**,

• (b) bendi kapsamında bulunan sigortalı bakımından kendisi tarafından, bir ayı geçmemek şartıyla rahatsızlığının **bildirim yapmaya engel olmadığı günden sonra üç iş günü içinde**, iş kazası ve meslek hastalığı bildirisini ile doğrudan ya da taahhütlü posta ile kuruma bildirilmesi zorunludur. Bu fıkranın (a) bendinde belirtilen süre, iş kazasının işverenin kontrolü dışındaki yerlerde meydana gelmesi halinde, iş kazasının öğrenildiği tarihten itibaren başlar." Hükmü amirdir.

Kanunda düzenlediği üzere 4/1-a bendi kapsamında bir işverene hizmet sözleşmesi ile bağımlı şekilde çalışan sigortalıların iş kazasına uğraması halinde; **kolluk kuvvetleri**

ne derhal, Sosyal Güvenlik Kurumuna kazadan sonraki 3 iş günü içinde bildirme yükümlülüğü işverene yüklemiştir. İşverenin kontrolü dışındaki yerlerde iş kazası gerçekleşirse bu sefer bildirim, işverenin kazayı öğrenmesinden itibaren üç gün içinde yapılacaktır.

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun 2015/22 sayılı Genelgesinde ise 6331 sayılı Kanun'un 14. maddesinde iş kazalarının hem işverenlerce, hem de sağlık hizmeti sunucularınca bildirilmesi gerekliliğine göre düzenleme yapılmıştır. Buna göre, iş kazası bildirimini iş-

veren tarafından kazadan sonraki üç iş günü içinde, sağlık hizmet sunucuları tarafından da iş kazasının sağlık hizmet sunucusuna intikal tarihinden itibaren en geç on gün içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılması gerekmektedir denmiş, ancak aynı genelgede, idari para cezasına esas olan bildirim sürelerinin tespitinde; işveren için öngörülen 3 günlük sürenin başlangıcında ***iş kazasının meydana geldiği tarih***, sağlık hizmeti sunucuları için öngörülen 10 günlük sürenin başlangıcında ise iş kazası vakasının intikal ettiği sağlık hizmet sunucusuna yapılan ***başvuru poliklinik tarihi*** dikkate alınacağı düzenlenmiştir. Bu durum bildirim sürelerinde bir karışıklığa sebep olacaktır. Genelgede; "bildirim sürelerinin tespitinde, işveren için öngörülen 3 günlük sürenin başlangıcında iş kazasının meydana geldiği tarih esas alınır" olarak düzenleme yapılmıştır.

Ancak Genelge ile Kanun arasındaki bildirim yükümlülüğünün başlangıç sürelerinde farklılık bulunmaktadır. Bir işyerinde iş kazası olduğu zaman işverenin, kazadan sonraki üç iş günü içinde bildirimde bulunması gerekmektedir. Söz konusu durum hem sosyal güvenlik mevzuatında hem de iş sağlığı ve güvenliği mevzuatında aynı şekilde yer almakta iken (iş kazasının bildirim süresi başlangıcı kazadan sonraki iş günüdür) genelgede idari para cezasının tespiti için belirlenecek sürede farklı bir durumun başlangıç kabul edilmesi işverenlerin karşılaştacağı idari para cezalarının tespiti açısından ve itirazları açısından önemlidir. Bu nedenle bu durumun yeniden değerlendirilmesi kaçınılmazdır. Hem 5510 sayılı Kanun hem de 6331 sayılı Kanun'a göre eğer kaza salı günü olmuşsa bildirim süresi çarşamba günü başlar ve cuma akşamı biter. Ancak genelgede bildirim süresi kısaltılmış buna göre bildirim süresinin bitim tarihi perşembe olacaktır.

Meslek hastalıklarının bildiriminde ise 6331 sayılı Kanun'un 14. maddesine göre işveren, sağlık hizmeti sunucuları veya işyeri hekimi tarafından kendisine bildirilen meslek hastalıklarını, öğrendiği günden itibaren üç işgünü içinde, meslek hastalığı tanısı koymakla yetkilendirilen sağlık hizmet sunucuları ise tanı koydukları vakaları en geç on içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirecektir.

İş kazası bildirimini, "İş Kazası ve Meslek Hastalığı Bildirim Formu" ile yapılacaktır. İlgili form Sosyal Güvenlik Kurumu'nun 2015/22 sayılı Genelge ekinde düzenlenmiştir. Bildirim formu elektronik ortamda gönderilebileceği gibi, kâğıt ortamında da doğrudan ya da posta yoluyla işverenin bağlı bulunduğu Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü/ Merkezinin ilgili ünitesine gönderilebilecektir. Adi posta ile yapılan bildirimlerde SGK kayıtlarına intikal tarihi, taahhütlü, iadeli taahhütlü veya acele posta ile yapılan bildirimlerde postaya verilmiş tarihi esas alınacaktır. Bu nedenle internet yoluyla işverenler veya sağlık hizmet sunucuları başvuru yapamaz ise ya elden bildirge ile ya da bildirgeyi iadeli taahhütlü/APS'li olarak göndererek bildirim zamanında yapılmasını sağlayabilir.

III- BİLDİRİMLERİN ZAMANINDA YAPILMAMASI DURUMUNDA İDARİ PARA CEZASI

6331 sayılı Kanun'un 14. maddesinde; "İşveren, iş kazalarını kazadan sonraki üç iş günü, sağlık hizmeti sunucuları veya işyeri hekimi tarafından kendisine bildirilen meslek hastalıklarını ise öğrendiği tarihten itibaren üç iş günü,

Sağlık hizmet sunucuları kendilerine intikal eden iş kazalarını,

yetkilendirilen sağlık hizmeti sunucuları ise meslek hastalığı tanısı koydukları vakaları en geç on gün içinde" Sosyal Güvenlik Kurumunun ilgili ünitelerine bildirmekle yükümlü kılınmıştır. İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun 26. Maddesinde işverene getirilen yükümlülüklerin ihlali halinde söz konusu olacak idari para cezası miktarları ve bu idari para cezalarının nasıl uygulanacağı düzenlenmiştir (<http://www.turkhukuksitesi.com>,2015). İlgili maddede kanunda belirtilen yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere idari para cezası uygulanacağı öngörülmüş, uygulanacak idari para cezası miktarı da işyerinde çalışan sigortalı sayısına ve işyerinin tehlike sınıfına göre farklılaştırılacağı hüküm altına alınmıştır. Sağlık hizmet sunucularına uygulanacak idari para cezalarında ise bu durum söz konusu değildir.

6331 sayılı Kanun'un 26. maddesinde yapılan ve 23.04.2015 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklik- le kanunda belirtilen bildirim yükümlülüğünü yerine

“Genelge ile Kanun arasındaki bildirim yükümlülüğünün başlangıç sürelerinde farklılık bulunmaktadır.”

getirmeyenlere uygulanacak idari para cezaları bu tarihten önceki durumlara ilişkin iş ve işlemler Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüklerince sonuçlandırılacak bu tarihten sonraki işlemler Sosyal Güvenlik Kurumunca takip edilecektir. İşverenlerin bu tarihleri dikkate alarak bildirimlerini yapması önemlidir. Ayrıca 6645 sayılı Kanun'da bu tarihten itibaren bildirimlerinin zamanında yapılmaması nedeniyle oluşacak idari para cezalarının tebliğ, itiraz ve tahsilinde 5510 sayılı Kanun'un 102. maddesi hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür (<http://www.turmob.org.tr>, 2015).

İş kazalarının, işveren tarafından her bir sigortalı için ayrı ayrı bildirim formu düzenlenerek Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilmesi gerekmektedir. 2015/22 sayılı Genelge'de hem Sosyal Güvenlik Kurumu'na hem de Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüklerine bildirilmesi belirtilmiştir. Ancak kanunda böyle bir düzenleme bulunmamaktadır. Her iki kuruma da bildirim yapma yükümlülüğü işverene verilmesi işverene yük getirmektedir. 23.04.2015 tarihinden itibaren Sosyal Güvenlik Kurumu'na yapılan bildirim yeterli sayılmaktadır. Ayrıca iş kazası olduğu zaman durumun kazanın olduğu yerdeki kolluk kuvvetlerine derhal bildirilmesi işverenin yükümlülüğüdür.

İşverenlerce yapılan bildirimlere idari para cezası uygulanması aşamasında aynı vakadan dolayı iş kazasına uğrayan birden fazla sigortalı olması durumunda, her bir sigortalı için yapılması gereken bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyen işverene, sigortalı başına idari para cezası uygulanmayacak, iş kazası vaka bazında değerlendirilerek tek ceza uygulanacaktır.

Sağlık hizmet sunucuları kendilerine intikal eden iş kazalarını poliklinik tarihi itibarıyla sigortalı bazında 10 gün içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirmeleri gerekmektedir. Söz konusu bildirim süresi içerisinde yapılmaması halinde idari para cezası uygulanırken vaka sayısı esas alınacaktır. Ancak bir işyerinde meydana gelen iş kazasından birden fazla kişinin etkilenmesi ve farklı sağlık hizmet sunucularına müracaat etmeleri halinde kendilerine intikal eden iş kazası hakkında süresinde bildirimde bulunmayan her

bir sağlık hizmet sunucusuna idari para cezası uygulanacaktır. İş kazasına uğrayan sigortalının, ilk müracaat edilen sağlık hizmet sunucusu tarafından başka bir sağlık hizmet sunucusuna sevk edilmesi halinde, iş kazası bildirimini müracaat edilen ilk sağlık hizmet sunucusu yapacaktır. Sevk edilen hastane tarafından iş kazası bildirimini yapılmasına gerek bulunmamakta olup, anılan bildirim yapılmaması halinde idari para cezası ilk müracaat edilen sağlık hizmet sunucusuna uygulanacaktır.

İşyeri hekimi veya sağlık hizmeti sunucuları; meslek hastalığı ön tanısı koydukları vakaları, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından belirlenen sağlık hizmet sunucularına sevk edecektir. Yetkilendirilen sağlık hizmeti sunucuları ise meslek hastalığı tanısı koydukları vakaları en geç on gün içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirmekle yükümlüdür. Sağlık hizmet sunucularınca süresinde bildirim yapılmayan her meslek hastalığı için sigortalılar bazında ayrı ayrı idari para cezası uygulanacaktır.

“İş kazalarının, işveren tarafından her bir sigortalı için ayrı ayrı bildirim formu düzenlenerek Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilmesi gerekmektedir.”

IV- UYGULANACAK İDARİ PARA CEZASI MİKTARI

6331 sayılı Kanun'un 26. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, 14. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen yükümlülükleri yerine getirmeyen işverene 2.000 Türk Lirası, dördüncü fıkrasında belirtilen yükümlülükleri yerine getirmeyen sağlık hizmet sunucuları veya yetkilendirilen sağlık hizmet sunucularına 2.000 Türk Lirası tutarında idari para cezası uygulanacağı öngörülmüştür. Anılan maddenin üçüncü fıkrasında ise söz konusu idari para cezaları, işyerinde çalışan sigortalı sayısı ve işyerinin az tehlikeli, tehlikeli, çok tehlikeli sınıfta yer alması durumuna göre farklılaştırılmıştır. Ancak 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17. maddesinin yedinci fıkrasında, idarî para cezalarının her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 29. maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilân edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı, bu suretle idarî para cezasının hesabında 1 Türk Lirasının küsurunun dikkate alınmayacağı öngörülmüştür. Bu düzenlemeye

dayanışma

göre; 6331 sayılı Kanun'un 14. maddesinde öngörülen iş kazası ve meslek hastalığı bildirimlerinin süresi içinde yapılmaması durumunda 26. maddenin ikinci fıkrasının (e) bendinde öngörülen 2.000 Türk Lirası tutarındaki idari para cezası her yıl Kabahatler Kanunu'nda öngörülen yeniden değerlendirme oranı kadar artırılarak uygulanmaktadır (<http://www.resmigazete.gov.tr>, 2015).

2015 yılı için 2.466 TL olarak hesaplanan idari para cezası tutarı;

• **Ondan az çalışanı bulunan işyerlerinden;**

- Az tehlikeli sınıfta yer alanlar için aynı miktarda,
- Tehlikeli sınıfta yer alanlar için yüzde yirmi beş oranında artırılarak,
- Çok tehlikeli sınıfta yer alanlar için yüzde elli oranında artırılarak,

• **On ila kırk dokuz çalışanı bulunan işyerlerinden;**

- Az tehlikeli sınıfta yer alanlar için aynı miktarda,
- Tehlikeli sınıfta yer alanlar için yüzde elli oranında artırılarak,
- Çok tehlikeli sınıfta yer alanlar için yüzde yüz oranında artırılarak,

• **Elli ve daha fazla çalışanı bulunan işyerlerinden;**

- Az tehlikeli sınıfta yer alanlar için yüzde elli oranında artırılarak,
- Tehlikeli sınıfta yer alanlar için yüzde yüz oranında artırılarak,
- Çok tehlikeli sınıfta yer alanlar için yüzde iki yüz oranında artırılarak uygulanacaktır (<http://www.csgb.gov.tr/>, 2015).

İdari para cezasının miktarının tespitinde; işverenler için işyerinde çalışan sayısı ve işyerinin tehlike sınıfı esas alınacak, iş kazası bildirimini yapmakla yükümlü olan sağlık hizmeti sunucuları ile meslek hastalığı bil-

dirimi yapmakla yükümlü olan yetkilendirilen sağlık hizmet sunucuları için çalışan sayısı ve işyerinin tehlike sınıfı dikkate alınmayacaktır.

Sonuç

İşverenler ile özel veya kamu kurumu niteliğindeki sağlık kuruluşlarının kendilerine intikal eden iş kazası ve meslek hastalığı vakalarını Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirme zorunluluğunun getirilmesi iş kazalarının ve meslek hastalığının istatistiki bilgilerinin tespiti için önemli bir düzenlemedir. 6645 sayılı Kanun ile 23.04.2015 tarihi itibarıyla 6331 sayılı Kanun'da belirtilen bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere uygulanacak idari para cezaları bu tarihten önceki du-

“Sağlık hizmet sunucularının kendilerine intikal eden iş kazalarını poliklinik tarihi itibarıyla sigortalı bazında 10 gün içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirmeleri gerekmektedir.”

rumlara ilişkin iş ve işlemler Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüklerince sonuçlandırılmakta iken bu tarihten sonraki işlemler Sosyal Güvenlik Kurumunca takip edileceği düzenlenmiştir. Sosyal Güvenlik Kurumu da 6645 sayılı Kanun ile getirilen kısa vadeli uygulamalara ilişkin değişiklikleri içeren düzenlemeleri yayımladığı 2015/22 sayılı Genelgede açıklamıştır. Ancak Genelge ile Kanun arasındaki bildirim yükümlülüğünün başlangıç sürelerinde farklılık bulunmaktadır. Bir işyerinde iş kazası olduğu zaman işverenin, kazadan sonraki üç iş günü içinde bildirimde bulunması gerekmektedir. Söz konu-

nusu durumun hem sosyal güvenlik mevzuatında hem de iş sağlığı ve güvenliği mevzuatında aynı şekilde yer almakta iken (iş kazasının bildirim süresi başlangıç kazadan sonraki iş günüdür) genelgede idari para cezasının tespiti için belirlenecek sürenin tespitinde farklı bir durumun başlangıç kabul edilmesi işverenlerin karşılaşacağı idari para cezalarının tespiti ve itirazları açısından önemlidir.

Ayrıca, sağlık hizmet sunucuları kendilerine intikal eden iş kazalarını poliklinik tarihi itibarıyla sigortalı bazında 10 gün içinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirmeleri gerekmektedir. Söz konusu bildirim süresi içerisinde yapılmaması halinde idari para cezası uygulanacaktır. İşverenlere uygulanacak idari para cezası miktarı işyerinde çalışan sigortalı sayısına ve işyerinin tehlike sınıfına göre farklılaşmakta iken, sağlık

hizmet sunucularına uygulanacak idari para cezalarında ise bu durum söz konusu olmayacaktır.

Kaynakça

Kılış, İlknur (2013), "İş Sağlığı ve Güvenliğinde Yeni Dönem: 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu", "İş, Güç" Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, Ocak/ 2013, Vol: 15, Sayı: 1, s.17-41.

<http://www.yonetimakademi.com/makale-detay.php?id=129&mid=188>, 2015

http://www.turkhukusitesi.com/makale_1487.htm, 2015

<http://www.sgk.gov.tr>, 2015

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120630-1.htm>, 2015

<http://www.turmob.org.tr>, 2015

<http://www.csgb.gov.tr/csgbPortal/ShowProperty/.../isggm/.../idariparacezalari>, 2015



ANTİK HİNT MATEMATİĞİ ÜZERİNDEN BİR İRDELEME

Beno KURYEL

Amaç

Bugün hüküm süren matematik anlayışında ya da bilimin tarihsel (evrimsel) ve felsefi boyutlarına olan yaklaşımlarda belirleyici olan belirli bir paradigma şemsiyesi söz konusudur. Bugünü yeniden üretmenin yolu, tarihsel süreci, “grand narratives” üzerine inşa etmektir. Ve eleştirel (critical) düşünce, bunları yok saymadan yapı söküme tabi tutarak analiz edilebilmek ve bu analizler sonucunda yeni önerler sağlayabilmektir. Makalenin konusu bu özgül konu olmamakla birlikte seçilen başlık, antik Hint matematiği üzerinde kısa bir yolculuk yaparak bugün müesses nizam olarak karşımızda duran bir matematiksel grand narrative’ye eleştirel (critical) bakma denemesinde bulunmaktadır.

Amaç, matematik tarihini, matematik felsefesini, matematik öğretimini, ve matematik öğretiminin felsefesini yeni toplumsal dinamiklerle yeniden kavramsallaştırmaktır. Matematik kaygısını salt psikolojik bir boyut olarak ve psikolojiye indirgeyerek bir “psikolojizm” çerçevesinde değerlendirmek lineer epistemolojinin kadim taktiğidir. Aksine, matematik kaygısını grand narrative’in yapısal özelliklerinde aramak gerekmektedir. Bugün, matematik ve özellikle matematik öğreniminin toplumsal dinamikleri, kültürel olarak içi boşaltılmış ya da bağlamdan arındırılmış, doğal kabul edilen bir grand narrative olarak totalize edici bir ideoloji baskısında arı (pure) bir bilgi kitlesi olarak yapılanmıştır. Arı bilgiden kasıt, “soyut,” “biçimsel/formel,” “algoritmik/yordamsal,” ve “standart” gibi normalleştirici bileşenlerden oluşan bir oluşumun varlığıdır. Öğretimi, öğretmenler aracılığıyla arı bir bilgi kitlesinin iletilmesi ve öğrenmenin ezber ve bellemenin rol oynadığı bir süreç olarak tasarlayan grand narrative, bu yolla ayakta kalabilmektedir. Tabii ki, yazı kapsamı dışında olan sosyo-ekonomik boyutları anımsamak koşulu ile. Bu tek yönlü veya tek taraflı

öğrenme süreçlerinde olsa olsa matematik öğreniminde pedagojik imkânlarla ilgili öyküler kompoze etmek mümkündür. Bu yazıda, antik Yunan matematiğinin, bugünü kuran temel matematiksel kaynak olduğuna ilişkin bir önyargılar manzumesinin, bir grand narrative’in kısa bir analizi ve basit bir yapı söküme yapılacak ve bazı öneriler geliştirilecektir. Kısa Bir Tarihçe Vedas Hindistan’da matematiksel gelenek en azından Vedas’ a kadar geri gider. O devirde yaşayanlar, yaşamın tinsel ve seküler tüm yönlerini kapsayacak şekilde büyük sayılara ilgi göstermişlerdir. Bilginin aktarılması sözel olduğu için sayılar yazılmazdı. Aksine, ilginçtir ki bu büyük sayılar 10 sayısına ait kuvvetlerin bir bileşimi olarak ifade edilmiştir. Daha sonraları yazıyla ifade edilecek ondalık basamak değerli sayıların ortaya çıkışı ve gelişiminin, sözü edilen antik sayı anlayışından etkilendikleri açıktır. Açılımlara devam etmeden önce bu noktada belirtilmesinde yarar olan bir durum söz konusudur. Son zamanlarda sıkça gündeme gelen “Vedik matematiği” teriminin, burada ifade edilmeye çalışılan anlamının yanında başka bir yan anlamla (connotation) öne sürülmeye çalışılmasına biraz ışık tutmakta yarar vardır. Bu anlamı, Shri Bharati Krishna Tirthaji tarafından 1965 yılında ilk kez yayımlanan “Vedik Matematiği” isimli kitabından almaktadır. Kitap, aritmetiksel veya cebirsel hesaplamalara ilişkin kısa yoldan yordamlar ve bunlara ilişti-rilmiş Sanskrit dilinde kısa paragraflar bulunmaktadır. Bu kısa açıklamalar, her bir yordam için anımsatıcı notlar mahiyetindedir. Kitapta bu kısa açıklamalar ya da aforizmalardan 16 tane bulunmaktadır (sutra’lar). Bunlarla birlikte başka bir tür açıklama biçimi olan ‘sub-sutra’lar’ da yer almaktadır. Bunlar, sutra’lara benzer niteliktedir. Ancak, bu aforizmaların Vedik edebiyatında karşılıkları yoktur. Vedas’ a, dil, tarz ve matematiksel içerik yönleriyle yabancıdır. Kitapta belirtilen matematik, yirminci yüzyıl kapsamındadır

ve buna "Vedik Matematiği" adını koyan sadece kitabın yazarıdır. Bunun geniş eleştirisi bu yazının kapsamı dışındadır. Ancak, altını çizmek istediğim, antik Hint matematiğin yapısal özelliklerini incelerken güncel bir takım tasarımlara saplanmamak gerektiğidir. Yazılı olan ondalık basamaklı değer sisteminin ve sıfırın kullanımının milattan sonra erken yüzyıllarda Hindistan'da filizlendiği ve daha sonra Persler ve Araplar aracılığıyla Batıya yayıldığı bilinir. Bu sistemin öncüleri olmalarına rağmen bazı bileşenlerinin, Babil, Çin ve Maya gibi diğer eskil/antik kültürlerde de görüldüğünün altını çizmeliyiz. Doğal sayıların ondalık temsilden sonra yaşam sürecinde bir evrim geçirmiştir. 16. Yüzyılda Avrupa'da ondalık kesirlere evrilmiştir. Sayı sistemlerinin evrimi, matematiksel düşüncelerin gelişimine değerli katkılar yapmıştır. Elbette, bilim ve teknolojinin evrim süreçlerini matematiksel düşüncelerden bağımsız ele almak olanaksızdır. Çünkü karşılıklı olarak süregelen etkileşimler bugünkü matematik dünyasını yaratmıştır ve evrim kuşkusuz devam etmektedir. Bir matematiksel varlık olarak sıfırın ortaya çıkışı ve evrilmesinin oldukça karmaşık ve çok katmanlı bir tarihi vardır. Bu süreç çeşitli kültürleri kapsar. Sıfır, kendinde bir sayı ve simge olmasının yanında, sayıların belirtilmesinde basamak değerlerini de temsil eder. Hindistan'da geometrinin üzerinde durulmasının önemi, Vedik döneminde, kurban ritüellerinde kullanılan sunakların (vedis) inşa edilmesine dayanır. Vedik kültürünün öne çıkan bir özelliği ateş ritüelleridir (yajna). Bunlar, kuş, kaplumbağa ve tekerlek gibi inşa edilen sunaklardı (vedis) ve buna eşlik eden ateş platformlarıydı (citi veya agni). Sulvasutra'lar ise geometri ilkelerini içeren el kitaplarıydı. Geometri ilkelerinin tartışılması yanında vedis'lerin ve citi'lerin inşa edilmesi için gerekli teknik bilgileri içermekteydi. Bunlar, milattan önce birinci yüzyılda geliştirilmiştir ki, ilk adımlar milattan önce 800'de atılmıştı (en eski Baudhayana Sulvasutra). Sutra, sözcüğü "aforizma" anlamına gelmektedir. Sulvasutra geometrisi, M.Ö. 7. yüzyılda antik Yunan'da geliştirilen Öklit geometrisi kadar ileri gidememiştir. Sulvasutra geometricileri, bugün Pisagor Teoremi de

dâhil olmak üzere geometrinin belirli konularının farkındaydılar. Bu teoremin belirttik bir önermesinin yanında bir karenin alanına eşit bir çemberin çizilmesini ve 2'nin kareköküne ait uygun yaklaşık bir karşılığın bulunmasını da incelemişlerdi. Sulvasutra geometrisi kendi içinde evrilirken, örneğin, bir çemberin çevresinin çapına oranının, diğer herhangi antik kültürlerde olduğu gibi, 3 olduğu düşünülüyordu (bir Baudhayana sutrasında da görüldüğü üzere). Manava Sulvasutrasında ise daha hassa bir değer biçilmişti pi sayısına: 3 tamsayı ve beşte bir olmak üzere $(3+1/5)$. Jain Gelenegi Jain, bilindiği gibi, Hindistan'da M.Ö 6. Yüzyılda kurulan bir dinsel inanıştır. İnsan doğasının mükemmelliğini ve tinin özgürlüğünü savunan, şiddetten uzak düalist bir inanç sistemidir. Hindistan'da matematiksel gelişime Jain geleneğinin de katkıları olmuştur. Vedik halkının tersine Jain bilginleri, matematik için yola çıkarlarken ritüel etkinliklerinden hareket etmemişlerdi. Matematikle ilişkileri, kozmosu anlamaya, derinden bilmeye dayanmaktaydı. Matematiğin toparlayıcı bir rol üstlendiği kosmoloji çalışmaları ön planda olmuştur. Matematik tartışmalarında felsefi boyutlara da yer vermişlerdi. Jain matematiğinde M.Ö 5. yüzyıldan M.S. 2. Yüzyıla kadar yapılan çalışmalar, çemberin geometrisini, 10 sayısının büyük kuvvetleriyle sayıların aritmetiğini, permütasyon ve kombinasyonları

“Yazılı olan ondalık basamaklı değer sisteminin ve sıfırın kullanımının milattan sonra erken yüzyıllarda Hindistan'da filizlendiği ve daha sonra Persler ve Araplar aracılığıyla batıya yayıldığı bilinir.”

ve sonsuzların kategorize edilmeydi. Aslında 19. Yüzyılda Georg Cantor'un ünlü sonsuz tanımlamalarına betimsel de olsa yaklaşılabildiği, farklı ve çoklu sonsuz tanımlamalarının yapılabilmesi ilginçtir. Sulvasutra geleneğinde olduğu gibi, M.Ö. birinci yüzyılda Jain matematik geleneğinde de, çemberin çevresinin çapına oranının, yani pi sayısının, 3 olmadığında hemfikirdiler. Bunun yerine 10 sayısının kareköküne (3.1623) yakın olduğu düşüncesi ağır basmıştı. Söz konusu oranın bu değeri, gerçek değerine (3.14159) makul yakınlıktadır ve uzun bir süre Jain değeri adıyla yaygın bir şekilde kullanılmıştır. Jain yazınında Pisagor teoremiyle ilgili belirttik ifadeler yoksa da, çembersel yay ve kirişlerle ilgili bağıntılar bu teoremle ilgili bir farkındalığın olabileceğini düşündürmektedir. İlk binyılın sakin ve durgun geçen ilk birkaç yüzyılın

ardından Jain geleneğinde 8. Yüzyıl ile 14. Yüzyılın ortasına kadar belirgin bir matematiksel etkinlik görülmüştür. 13. ve 14. Yüzyıllardan itibaren Hindistan'da İslam mimarisinin kök salmasıyla birlikte Jain geleneği ve Pers etkileriyle oluşan sentezde alan ve hacim hesaplamaları öne çıkmış ve kubbelerin, kemerlerin ve çadırların tasarlanması ve yapımında kullanılmıştır. Matematik ve Astronomi Siddhanta geleneği olarak bilinen matematiksel astronomi Hindistan'da hüküm süren ve devam eden matematiksel gelenek olmuştur. Birinci binyılın ilk yüzyıllarında Hindistan'da, muhtemelen Yunan etkisi altında, astronomiye büyük bir ilgi gösterilmiştir. 6. ve 7. yüzyıllar süresince Aryabhata ve Varahamihira'nın çalışmalarıyla sağlam bir şekil almıştır. Astronomi, doktrinler biçiminde sunulmaktaydı. Bu doktrinler, Siddhanta'lar olarak bilinir. Bunlardan doğan gelenek, kayda değer bir matematik gelişimine neden olmuş ve bu, Siddhanta geleneği olarak biline gelmiştir. Bilimsel astronominin kurucusu olarak anılan Aryabhata ile başlayan araştırmalar yedi yüzyıl boyunca serpilip gelişmiştir. Bu geleneğin sürekliliğinde esaslı katkıyı yaparak öne çıkan isimler, Aryabhata'dan sonra 6. yüzyılda Varahamihira, 7. yüzyılda Bhaskara I ve Brahmagupta, 9. yüzyılda Govindaswami ve Sankaranarayana, 10. yüzyılda Aryabhata II ve Vijayanandi, 11. yüzyılda Sripati, 12. yüzyılda Brahmadeva and Bhaskara II, 14. Yüzyılda Narayana Pandit ve 16. yüzyılda Ganesa gelmişlerdir. 499'da yazılan Aryabhataiya, hem söz konusu gelenek için temeldir hem de daha sonra Kerala okuluna destek sağlamıştır. Dört bölüme ayrılmış 121 dizeden oluşmuş bir kitaptır. Gitikapada isimli ilk bölüm, kosmolojiyle ilgilidir. Ganitapada adlı ikinci bölüm, matematikle ilgilidir. Karekök, küpkök ve pi sayısı için yaklaşık 3.1416 gibi çok hassas sonuçlar veren yordamlarla, belirli geometrik şekillerin ve izdüşümlerinin alanlarının, ardışık tamsayıların ve küplerin toplamlarının ve faizlerin hesaplanmalarına ilişkin bağıntılarla inşa edilmiştir. Diğer iki bölüm (Kalakriyapada ve Golapada) astronomiyle ve gezegenlerin görelî hareketleri ve aralarındaki mesafelerle ve de güneş tutulması gibi konularla ilgilidir. Yedinci yüzyılda

Brahmagupta'nın kapsamlı eseri olan Brahmasphuta-siddhanta, Siddhanta astronomisiyle ilgilidir ve iki bölümü genel matematik hakkındadır. Görüldüğü gibi, astronomi ve fizik araştırmaları tarihsel süreçte sürekli değişen ve gelişen aşamalarda da olsa koşut bir yol izlemişleridir. Matematiksel düşüncenin evrimi farklı ve birbiriyle temas etme olanağı bulamamış kültürlerde insanın doğayla kurduğu ilişkiler kapsamında bir gelişim, hatta oldukça benzer gelişimler göstermiştir. Bu ünlü eserin bir bölümünde de aritmetiksel işlemler incelenmiştir. Burada "eksi/negatif" sayılar da yer almaktadır. Negatif sayıların ilk kez bu eserde dile getirildiği önerilmektedir. İlginçtir ki, 18. yüzyılda Avrupalı bazı matematikçiler negatif sayıların var olmayacağını iddia etmişlerdi. Bu noktaya işaret etmemin nedeni, bilimin ve elbette matematiğin kurumsal yapılanmalar olarak evrildiği ve mevcut kurumsal geleneklerin sanki daha önceki geleneklerden evrilen bir tarih yaşanmamışçasına kabul görmesi ve ideolojik bir kabukla kaplanmış olmasının altını çizmektir. Antik Hint matematiğiyle ilgili Batı'lı tepkilere aşağıda özetle yer vermeye çalışacağım. Avrupa'da, ikinci binyılın yarısına kadar negatif sayılar yok sayılmıştır. Sözü edilen eserde ayrıca dört kenarlı geometrik şekillere ait alan bağıntıları (formülleri) mevcuttur. Bunun yanında ikinci derece denklemlerin çözümlerine

“Matematiksel düşüncenin evrimi farklı ve birbiriyle temas etme olanağı bulamamış kültürlerde insanın doğayla kurduğu ilişkiler kapsamında bir gelişim, hatta oldukça benzer gelişimler göstermiştir.”

ait yöntemlerin de yer aldığını belirtmekte yarar vardır. Bu gelişmeler giderek Arap dünyasındaki matematikçileri etkilemiş ve bu etki Avrupa kıtasına da sıçramıştı. Bhaskara II, iki ünlü matematik kitabının yazarıdır. Bu kitaplar, Lilavati ve Bijaganita adlarıyla bilinir. Lilavati sözcüğü "oyun/eğlence" anlamına gelir ve bu kitapta matematik, eğlenceli bir şekilde oyunlar eşliğinde verilir. Örnekler o güne göre yaşamla ilgili olup kısa ifadelerle de zenginleştirilmiştir. Kitap, aritmetikle ilgili belirli konuları, üçgenlerin ve dörtkenarlıların geometrisine ilişkin incelemeleri ve Pisagor teoremiyle ilgili uygulamaları, permutasyon ve kombinasyonlarla ilgili problemleri içermektedir. Burada, dikkat çekici durum "uygulamalı" matematiğin öne çıkmasıdır. Teorik ve yöntemsel altyapının yanında uygulamalı yanı da olması ilginç bir özelliktir. Çün-

kü uygulamalı matematik kavramının Batı'da telaffuz edilmesi birkaç yüzyıllık bir öyküdür. Bijaganita ise ileri düzeyde bir cebir kitabıdır. Bu tür bir çalışmanın Hint literatüründeki ilk örneğidir. Denklem olgusuna rastlanan bu kitapta birkaç bilinmeyenli denklemlerin çözümlerine ilişkin farklı yöntemler yer almaktadır ve örneklerle zenginleştirilmiş bulunmaktadır. Bhas-kara II, astronomiyle ilgili eserler de vermiş ve bu çalışmalarda, trigonometriyle ilgili önemli sonuçlar yer almış, ayrıca "değişimin bilimi" diyebileceğimiz Calculus'a ilişkin düşünceler geliştirilmiştir. Bakhshali El Yazması Huş ağacı kabuğundan (bhurjapatra) yapılmış yetmiş folyodan oluşan Bakhshali el yazması, antik Hint matematiğinin çok önem arz eden ve etrafında birçok açık konu bırakan eserlerinden biridir. El yazması, 1881 yılında Peshawar yakınlarında tarlada gömülü olarak bir çiftçi tarafından bulunmuştu. El yazmasını İndolog Hoernle edinmiş ve incelendikten sonra kısa bir not yazmıştı. Daha sonra onu, şimdiye kadar kalmış olduğu Oxford Bodley kütüphanesine teslim etmişti. 1927'de tıpkı basımları Kaye tarafından yeniden ortaya çıkarılmış ve ondan sonraki araştırmalara malzeme teşkil etmiştir. Bu el yazmasının tarihiyle ilgili tartışmalar ihtilafli olmuş ancak tahminler, birinci binyılın ilk yüzyıllarıyla onikinci yüzyıl arasında dalgalanmıştır. Takao Hayashi'nin çalışmaları el yazmasının tarihini 8. ve 12. yüzyıllar arasında göstermiş, fakat üzerindeki matematiksel çalışmalar daha çok 7. yüzyıla işaret etmiştir. Tam kare olmayan sayıların karekökünü bulmaya yarayan bağıntılar oldukça dikkat çekmiştir. Ayrıca, büyük sayılarla ondalık gösterimde yapılmış hesaplamalar da ilginçtir. Kerala Okulu 1830'da Doğu Hindistan Şirketinin Madras' taki tesisinde çalışan, Charles Whish adında bir İngiliz kamu hizmetlisi, bir el yazması koleksiyonunu gün yüzüne çıkarmıştır. Bu el yazmaları, 14. yüzyıldan 17. yüzyıla kadar, 200 yıl üzerinde hüküm süren bir matematik ekolüne aitti. Bu okul, Kerala bölgesinin merkezinde ortaya çıkmış ve öğretmen öğrenci silsilesinde gelişim sağlamıştı. Bugüne kadar yazılı çalışmaları gelememiş ancak sözlü olarak bilinen bir matematikçinin, Madhava'nın bu okulu başlatmış olabileceği düşünülmektedir. Kerala çalışmaları, daha önceki tarihi araştırmalara göre belirgin bir biçimde daha ileri düzeydedir. Birçok matematiksel fonksiyonun seri açılımlarını içeren bu çalışmalar $\frac{1}{4}$ kesrinin, arktan-jant, sinüs ve kosinüs gibi fonksiyonların seri açılımlarını kapsamaktadır. İlginçtir bu seri açılımları o zamandan 200 yıl sonra Avrupa'da Gregory, Leibniz ve

Newton tarafından elde edilmiştir. Avrupa'da bu serilerin Hint matematiğinin etkisiyle bilindiğini ya da öğrenildiğini gösteren belirtiler yoktur. Matematik tarihinde birbirinden bağımsız toplumsal dinamiklerde ve kültürlerde benzer sonuçlara varan araştırmalar ve buluş ya da icatlar olmuştur. Bu seriler bugünkü hesap makinalarının ve bilgisayarların yaklaşık hesaplamalarına taban teşkil eden matematiksel teoremin ana kaynaklarıdır. İlginç olan bir not, $\frac{1}{4}$ kesrine ait seri ile bu kesir 11 ondalık basamağına kadar duyarlılıkla bulunabilmiştir. Bugün bize özellikle bilgisayar sistemlerindeki hesaplama hassasiyetleriyle kolay gelebilecek bu sonuçların o zamanlarda elle hesaplanması da ayrı bir başarıdır. Kerala matematiğinin birçok çalışmasında, daha sonra Avrupa'da geliştirilecek olan Calculus'u andıran sonuçlar mevcuttur. Örneğin, bir çemberin çevresinin hesaplanmasında sonsuz küçük değerlerle sonucun yaklaştırılması, Calculus'taki sonsuz küçük kavramı üzerine dayalı türev ve integral hesaplamalarına benzerlik göstermektedir. Sonsuz matematiksel serilerin, Batı'dan daha erken ortaya çıkması birçok araştırmacının, bu bilgilerin başka matematiksel kültürlere yayılıp aktarılabilceğini düşündürmüştür. Hint matematiği araştırmacısı Plofker, Kerala, İslam kültürleri ve Avrupa matematik toplulukları arasında karşılıklı aktarmalar olabileceğini öne sürmüştür. Kerala matematiğinin en ilginç yollarından bir tanesi, matematiği yaşamı anlamlandırma üzere bir bilgi örgütlenmesi olarak değerlendirmesidir. Bir çemberin) sayısının karşılığını yaklaşık olarak veren çevresinin çapına oranı olarak bilinen pi (noktaya uzanalım. M.S. 499 civarında, Kerala matematikçisi Aryabhata, Aryabhatiya adlı eserinde yaklaşık (asanna) bir değer önermiştir: $(62832/20000)=3.1416$. Dikkat edilirse, bu değer 4 ondalık basamağına kadar duyarlı ya da doğru bir sonuçtur. Yine dikkat edilirse, Aryabhata önerisinde yaklaşık (asanna) sözcüğünü kullanmaktadır. O zaman, görülüyor ki, gündelik dilde kullanılan yaklaşma ya da yaklaştırma sözcüğü matematiksel bir sonucun teorik altyapısını oluşturan bir karakteristiği ifade etmek için kullanılmıştır. Bugün, "en gelişmiş" bilgisayarların bile çok az hata ile de olsa sonuçları "hatalıdır" ya da yaklaşık olarak doğrudur. Bu bize, sayısal çözümlenme veya nümerik analiz adıyla betimlediğimiz matematik alanının, bilgisayar destekli tüm hesaplamaların temelinde olan bir matematiksel analiz olan sayısal çözümlenmenin, Hint matematiğine kadar geriye giden bir evrim sürecine sahiptir. En gelişmiş to-

mografi cihazından alınan sonuçlar çok az da olsa hata içeren yaklaşık görüntülerdir. Aryabhataya adlı kitapta şöyle bir ifadeye rastlanmaktadır: "Eğer bir çemberin çapını birim uzunlukta ve kesirsiz büyüklükte verirsek çemberin çevresini belirtmek istediğimizde kesinlikle kesirli bir sayı ile karşılaşırız. Eğer, çapı ifade ettiğimiz kesirsiz birim uzunluğu küçültmeye devam edersek çevreyi veren değer kesir kısmını küçültebilirsiniz, ancak ne kadar küçültürsek küçütelim, çevrenin sonucu/değeri her zaman kesirli olacaktır. Kesirsiz sonuç imkânsızdır. Onun için sonuç her zaman kesirli olacaktır." Böylece, pi sayısının irrasyonel bir değer olduğunu, bir irrasyonel sayı olarak Kerala matematiğinde elde edildiğini görmekteyiz. Makalenin amacının dışında olduğu için teknik ayrıntılarına giremeyeceğim başka birçok konunun Kerala matematiğinde yer aldığını belirterek geçmek istiyorum: Sonsuz bir geometrik serinin toplamı, binom seri açılımları, doğal sayı kuvvetlerinin toplamının $\frac{1}{4}=1-(\frac{1}{3})+(\frac{1}{5})-(\frac{1}{7})+\dots$, birptahmini hesaplanması, pi sayısı için Madhava serisi: (gezegenin ansal hızının hesaplanması gibi). Uygulamalı Matematik ve Pratik Problemlere Çözümler Trigonometrik çizelgelerin ve ölçüm birimlerinin tanımlanması ve geliştirilmesi Antik Hint matematiğinin önemli bir özelliğidir. 6. yüzyılda Yativrsabha'nın çalışması olan Tiloyapannatti'de uzaklık ve zaman ölçümleri için birimler verilmektedir. Aynı zamanda, sonsuz zaman ölçüm sistemleri de betimlenmiştir. 9. yüzyılda ise Mahaviracharya yazdığı kitapta, sayıların en küçük ortak çarpanını bulan yöntemi tanıtmıştır. Bu yöntem, bugün kullanılmakta olanla aynıdır. Kitapta ayrıca, bir elipsin alanını ve bir çember içine yerleşen dörtkenarlıların alanlarını hesaplamak için bağıntılar (formüller) bulunmaktadır. Aynı yüzyılda, birkaç bilinmeyenli denklem sisteminin yaklaşık sonuçlarını veren yöntemlere de rastlanmaktadır. 9. yüzyılın sonlarında, oranlar, mal mübadelesi, basit faiz, karışımlar, satın alma ve satış, seyahat giderleri, ücretler ve su depolarının doldurulması gibi hesaplamaları gerçekleştiren matematiksel bağıntılar geliştirilmiştir. Bunlar arasında oldukça karmaşık olanlar da yer almaktadır. Bu karmaşık durum prob-

lemlerdeki parametre sayılarının artmasıyla da uğraşıldığını göstermektedir. Matematiksel araştırmalar 10. Yüzyılda da devam etmiştir. 12. yüzyıl Hint matematiğinin parlayan yıldızı Bhaskaracharya idi. Bir matematikçiler silsilesinden gelen bu araştırmacı Ujjain'de bir astronomi laboratuvarının başkanlığını yapmaktaydı. Yukarıda da ifade edildiği gibi Lilavati ve Bijaganita kitaplarının yazarıydı ve pratik uygulamaları olan ikinci derece (kuadratik) denklemlerin iki kökünü bulan teknikler geliştirmişti. Bu çözümler, Avrupa'da ortaya çıkışından birkaç yüzyıl önce bulunmuş oluyordu. Yerkürenin bir yerçekimi olduğunu postüle etmiş, türev ve integral konularının temelini atmıştı. Bunun yanında, coğrafya, ortalama gezegen

hızı, gezegenlerin eşmerkezli olmayan hareket modeli, mevsimler ve ay görüntüleri gibi konularda yapılan hesaplamalar da yer almaktadır. Bu noktada, tarihsel süreçle ilgili daha fazla ayrıntıya girmeden biraz da Batılı tarihçilerin antik Hint matematiğe nasıl baktıklarına ilişkin bazı ipuçlarına eğilmekte yarar vardır. Batılı tarihçilerin Antik Hint Matematiğine Bakışları ilk olarak Hint cebirinin nasıl ele alındığını inceleyelim. John Wallis'ın 1685 yılında yazdığı Treatise on Algebra (Cebir Üzerine Bir İnceleme), cebir alanında ilk kayda değer tarihi incelemeydi. Wallis, Vossius aracılığıyla Arap yazınından haberdardı ve cebirin

adını ilk kez doğru telaffuz eden kişilerden biri olmuştu: al-jabr (Kitab fi al-jabr wa'l-muqabala kitabından). Wallis, daha önce hiç ifade edilmediği halde modern cebire Diophantus'un katkısına kuşku ile bakmış, Arap cebirinin Hindistan'dan kaynaklı olduğu fikrini de öne sürmüştü: Sayısal şekilleri Hintlilerden alan Arapların (ki Yunanlılar bunu bilmiyordu) aynı zamanda, sayıların da kullanımını ve derinlik içeren pek çok düşüncüyü de almış olmaları ihtimal dışı değildir. Bunları Yunanlılar ve Latinler bilmiyorlardı ve ancak şimdi ona dayanarak öğrenmiş oluyoruz. Kullandıkları cebiri, Diophantus'tan ziyade Hintlilerden öğrenmiş olmalılardır. Böylece, onyedinci yüzyılda Avrupa'ya henüz herhangi bir Sanskrit matematik girmiş değildi. O tarihten sonra günün araştırmacıları Hint cebirinin farkına varmışlardı. Wallis'ın görüşleri tarihsel çalış-

“Uygulamalı Matematik ve Pratik Problemlere Çözümler Trigonometrik çizelgelerin ve ölçüm birimlerinin tanımlanması ve geliştirilmesi Antik Hint matematiğinin önemli bir özelliğidir.”

malarda onsekizinci yüzyılda da varlığını sürdürmüş ve Hint matematiğinin etkilerini yeniden dile getirilmiştir. Cebirin tarihi üzerine kapsamlı bir monograf yazan Pietro Cossali, al-Khwarazmi'nin Algebra (Cebir) adlı eseriyle ilgili yaptığı tartışmayı bitirirken, al-Khwarazmi'nin cebiri Yunanlılar'dan almadığı, ya kendisinin icat ettiğini ya da Hintlilerden almış olabileceği sonucuna varmıştır ki, ikincisi daha olası görünmektedir. Diophantus, Avrupada cebir üzerine yazan ilk yazar olmasına rağmen, Avrupa'nın cebir bilgisinin, Endülüs Emevileri veya Araplardan alındığı kabul görmüş bir görüştür. Bunun yanında, bir tartışma ve anlaşmazlık konusu da, bazı kimselerin cebirin icadını Yunanlılara atfetmesi, diğerlerinin ise cebirin Araplar tarafından Perslerden ve Perslerin de Hintlilerden aldıklarını iddia etmesi etrafında olmuştur. 1805 yılında İngiliz oryantalist Henry Thomas Colebrooke, Sanskrit Grameri'ni yayımlar. Bundan sonra, Hint matematiğinin üç klasik eserini çevirir: Brahmagupta'nın (628) Brahmasphutasiddh, Bhaskara II'nin (1150) Lilavati ve Bijaganita adlı eserleri. Avrupa'da ve İslam bölgelerinde matematiğin görece olarak daha zor pratiğe aktarıldığı dönemlerde Hint matematiğinde çoklu değişkenli denklemlerin çözümleri, sıfırın ve negatif sayıların kullanılması etkin yöntemlerle gerçekleştirilebilmiştir. Genel olarak denebilir ki, 19. Yüzyıl tarihçilerinin Hint matematiğine bir hayranlıkları olmuştur. Ancak, yine de Hint matematiğine ilişkin görüşlerde araştırmacılar ve matematikçiler iki kampa ayrılmışlardı. Bir grup düşünür, orijinal görüşleri Hint matematikçilere atfetmemişlerdi. Aksine, Batı matematiğinin beşiğinin Yunanlılar'dan gelmiş olması gerektiğini öne sürmüşlerdir. Matematiğin tarihi üzerine dört ciltlik kapsamlı bir eser veren Moritz Cantor her fırsatta, Hint cebiri üzerindeki Yunan etkilerini dile getirmeye gayret göstermiştir. Dikkat edilirse bugün yaygın olan görüş de budur. Cantor'un verdiği örnekler arasında, Hintlilerin cebiri, Yunan geometrisindeki cebirsel izlerden öğrendikleri, Brahmagupta'nın kuadratik (ikinci dereceden) denklemler için geliştirdiği çözümlerin kökenlerinin Yunan matematiğinde olduğu bulunmaktadır. Diğer kampta olanlar, Yunan ve Hint kültürlerinde geliştirilen matematiksel çözümlerin tesadüfi benzerliklere sahip olduğuna ikna olmamışlardı. Hankel, 1874'te şöyle yazar: (Batı'da) hümanist öğretim, Doğu'daki tüm yüksek entellektüel kültürün, özelde tüm bilimlerin, Yunan kaynaklarından yükseldiği ve zihinsel olarak gerçekten üretken olan toplumun Yunanlılar olduğu önyargılarını derin-

lemesine telkin etmiştir. Bu durum bizi tersini de düşünebileceğimiz konusunda zor bir konumda bırakmıştır. Kısa zaman sonra 1875'te Aryabhataya adlı eserin Sanskrit baskısını yayımlamış ve Fransız oryantalist Leon Rodet, 1879'da bu eserin Batı dillerine ilk çevirisini yapan kişi olmuştur. Rodet, Hint matematiği, Arap ve Batı dünyasındaki gelişmeler ve aralarındaki ilişkiler üzerine, Journal Asiatiques adlı Fransız dergisinde birkaç makale ve monograf yazmıştı. Hint ve Arap cebirlerini iki bağımsız gelenek olarak görmüştür. Yapmış olduğu ilginç bir yaklaşım kayda değerdir. Şöyle yazar: Kürenin hacmini bulmak için Aryabhata'nın geliştirdiği ve uygun olmayan (sayılmayan) yaklaşık hesaplamada gerekli bilgiyi Yunanlılardan almışsa, o zaman Arşimet'i açıkça yadsımak durumundayız. 1889'da astronomi konusunda çeşitli Sanskrit eserleri (örneğin, Varahamihira'nın Panca-siddhantika adlı çalışması) çeviren George Thibaut, İndo-Aryan Araştırma Ansiklopesine, matematik ve astronomi üzerine bir makale yazmıştı. Yunan matematiğinin etkileri söz konusu olunca Thibaut, ortada pek taraf tutmayan bir konum tercih etmiştir. Hint cebirini tartışırken, Hint cebirinin Diophantus'a baskın çıktığını ifade eder. Hint matematiğinin kökenlerini incelerken, Hint cebirinin astronomiyle yakından ilişkili olduğunu ve hatta ikisinin iç içe girmiş durumda bulduklarını belirtir. Hint "bilimsel" astronomisinde Yunan köklerini tartışırken, Hint matematiğinin, Yunan astronomisi aracılığıyla etkilenmiş olduğunu savunur. Ancak, bazı aritmetiksel ve cebirsel yöntemlerin gerçekten Hint kökenli olduğunu da teslim eder. Araştırmalar ve farklı görüşler arasında bir denklik oluşa gelmesine rağmen Moritz Cantor'un benimseydiği yaklaşımlar, yirminci yüzyılda da hükmünü sürdürmüştür. "Hümanist önyargının" etkisini ve etkinliğini sürdürdüğünü söylemek mümkündür. Yunan matematiğinin Batı matematiği olduğu efsanesi, Batı'nın kültürel kimliği ile iç içe geçmiş durumdadır. Öylesine kuvvetli bir bütünleşme vardır ki, Yunan matematiğine yabancı olan matematiklerdeki entelektüel başarıları anlamakta güçlük çekilmektedir. Dolayısıyla, tarihsel inceleme ve araştırmaların bu önyargılardan etkilendiğini ve yanılsamalar yaşadığını söylemek açıkça mümkün görünmektedir.

AVUKATLIK KARŞI VEKÂLET ÜCRETLERİ İLE İLGİLİ BELGE DÜZENİ KONUSUNDA KARMAŞA

Akın Gencer ŞENTÜRK
Avukat

Tartışmalara kaynak karşı vekâlet Avukatlık ücreti 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 164/son maddesinde düzenlenen yargılama giderlerinden olup kanunen taraf olan kişiye aittir. Ancak söz konusu Kanun hükmü Avukat ile müvekkili arasındaki özel ilişkiyi düzenlemekte ve bunun Avukata ait olacağını hükme bağlamaktadır. Ancak takip dahi Avukat adına değil müvekkili (asıl) adına yürütülmektedir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 22.03.2005 tarih ve E:2004/1-219 K:2005/35 sayılı kararı ile 14.06.2006 tarih ve E:2005/1-66 sayılı kararı ile 14.06.2005 tarih ve E:2005/1-66 K:2005/65 sayılı kararları da bu yöndedir. Bu husus Anayasa Mahkemesi'nin 03.03.2004 tarih ve E:2004/8 K:2004/28 sayılı kararı ile 21.11.2013 tarih ve Başvuru Numarası:2012/615 sayılı kararında da gerekçe olarak vurgulanmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde "Serbest Meslek Kazancının Tarifi"; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır." şeklinde yapılmıştır..

GVK'nun 67. maddesinde;

"Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.

Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazançta ilave edilir...

Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz."

hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlere göre karşı taraf Avukatı'nın yargı or-

ganınca yargılama gideri olarak asıl adına-lehine hükmettiği karşı vekâlet ücretini, Avukatlık Kanunu uyarınca müvekkili adına almaya hakkı vardır ve bu her durumda söz konusu Avukat için serbest meslek kazancı sayılmaktadır. Ancak bu vekâlet ücretini ödeyen Avukata değil, Avukatın müvekkili olan asla, asıl adına yapmaktadır. Avukatın bu ücreti hak etmesi kanunen müvekkili ile arasındaki iç ilişkiden kaynaklanmaktadır.

Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 236. maddesi,

"Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşterileri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir."

şeklinde olup Kanun hükmünde Serbest Meslek Makbuzu'nun müşteriye verilmek üzere düzenleneceği açıkça belirtilmektedir.

Aynı şekilde VUK'nun 237. maddesinde "Makbuz Muhteviyatı" ile ilgili olarak;

"Serbest meslek makbuzlarına:

1. Makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;
2. Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi;
3. Alınan paranın miktarı;
4. Paranın alındığı tarih;

Yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır.

Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir."

hükmü yer almakta ve hükümde Makbuzda "Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi" bilgisinin yer ala-

çağı yer aldığından Makbuzun Avukatın kendi müşteri-
risi adına düzenleneceği anlaşılmaktadır.

Diğer yandan 15 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde de;

"J _ AVUKATLIK ÜCRETLERİ:

*Mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretlerinin da-
vayı kazananlara ödenmesi katma değer vergisinin
konusuna girmemektedir. Ancak bu paralardan söz-
leşmeleri gereği ücret karşılığı çalışanlar dışında kalan
avukatlara intikal eden kısım serbest meslek kazancı
kapsamında vergiye tabi olacaktır. Avukatlar aldıkları
bu para için davayı kazanan serbest meslek makbuzu
düzenleyecekler, makbuzla alınan tutar üzerinden kat-
ma değer vergisini hesaplayıp ayrıca göstereceklerdir."*

açıklaması yer almaktadır. Burada da "Avukatlar aldıkları
bu para için davayı kazanan serbest meslek mak-
buzu düzenleyecekler..." denilmektedir.

Daha sonra 356 seri no.lu VUK Genel Tebliği ile

*"B. İcra Dairelerince Alacaklı Taraf Avukatına Ödenme-
sine Karar Verilen Vekâlet Ücretlerinin Belgelendirilmesi*

*...İcra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına
takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine ka-
rar verilen avukatlık (vekâlet) ücretinin avukata ödendi-
ği anda, avukat tarafından borçlu adına en az 2 nüsha
serbest meslek makbuzu düzenlenecek ..."*

açıklaması getirilerek Makbuzun "borçlu adına" dü-
zenleneceği gibi hatalı bir yoruma gidilmiştir.

Ancak söz konusu Genel Tebliğ ile ilgili açılan dava-
lar sonunda Danıştay 4. Daire'nin 20.06.2006 tarih
ve E:2006/206 sayılı kararı ile yürütmenin durdurul-
ması ve daha sonra 20.03.2007 tarih ve E:2006/2026
K:2007/851 sayılı kararın çıkması; aynı Daire'nin
20.12.2006 tarih ve E:2006/2237 K:2006/3102 sayılı
kararları üzerine idare bu Genel Tebliğin söz konusu
kısımları kaldırmış ve 375 seri no.lu Genel Tebliği ile

*"İcra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına ta-
kibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar
verilen avukatlık (vekâlet) ücretlerinin avukata ödendiği
anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha
serbest meslek makbuzu düzenlenecek olup, bir nüshası
ödemeyi yapan memura verilecek; makbuzun avukatta
kalan nüshasına ise icra dairesince ödemenin yapılmış
olduğuna dair bir şerh düşülmesi ve ödemeyi yapan me-
mur tarafından imzalanması şartı aranmayacaktır."*

şeklinde yine hatalı bir açıklama getirmiştir. Oysa 356
seri no.lu Genel Tebliğ ile ilgili Danıştay kararları tü-
müyle Makbuzun davayı kazanan yani Avukatın ken-
di müvekkili adına düzenlenmesi gerektiği yolunda
iken yargı kararı sonrası çıkarılan 375 seri no.lu Genel
Tebliğde diğer hususlar düzeltilirken bu konudaki ha-
talı açıklamanın devam ettirildiği görülmektedir.

Oysa idari uygulamalar Genel Tebliğ'deki hatalı açıkla-
manın aksine doğru bir şekilde yapıla gelmektedir. Ör-
neğin Ankara Vergi dairesi Başkanlığı'nın 30.09.2013
tarih ve 1083 sayılı Özeldes dahi bu yöndedir.

Nitekim açılan bir davada Danıştay 4. Daire'nin yü-
rütmenin durdurulması isteminin reddine dair
14.10.2014 tarih ve E:2014/3380 sayılı kararında aşı-
ğıda yer alan gerekçe ile de karşı vekâlet ücretinde
Makbuzun davayı kazanan Avukatın kendi müvekkili
adına düzenleneceği belirtilmiştir.

Davanın, söz konusu avukatlık ücreti için serbest meslek makbuzu düzenlenmesi
gerekip gerekmediği ve düzenlenecekse kimin adına düzenleneceğine ilişkin kısmına gelince:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Makbuz mecburiyeti" başlıklı 236 ncı maddesinde,
serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest
meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşterinin de bu makbuzu
istemek ve almak mecburiyetinde olduğu, "Makbuz muhteviyatı" başlıklı 237 nci maddesinde
de, serbest meslek makbuzlarına, makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi
ve hesap numarası, müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi, alınan paranın miktarı, paranın
aldığı tarihin yazılacağı ve bu makbuzların serbest meslek erbabi tarafından imzalanacağı,
serbest meslek makbuzlarının seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirileceği belirtilmiştir.

213 sayılı Kanunun 236 ve 237 nci maddelerinde serbest meslek makbuzlarına ilişkin
ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiş, serbest meslek makbuzunun hangi şartlarda, kime ve nasıl
düzenleneceği açıkça gösterilmiş, ihtiva etmesi gereken bilgiler sayılmıştır. Buna göre
hükmedilen vekalet ücretinin tahsil sırasında serbest meslek makbuzu düzenlenmesi yasa
gereğidir.

Nitekim Danıştay Dördüncü Dairesinin hükmolunan vekalet ücretinin tahsiline dair
benzer bir davada verdiği 20.12.2006 günlü ve E:2006/2237, K:2006/3102 sayılı kararında da
hükmolunan avukatlık ücreti için de serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerektiğine karar
verilmiştir.

Bununla birlikte, yukarıda anılan hükümler uyarınca, avukatlık hukuki yardımından
müvekkilinin yararlanması, diğer bir deyişle hizmetin davayı kazananı ifa edilmesi nedeniyle
davayı kazanan adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Öğretide de, karşı vekalet ücretin davayı kaybeden
tahsil edilmekle birlikte Avukat tarafından davayı ka-
zanan kendi müvekkili adına düzenlenecek Serbest
Meslek Makbuzu ile belgeleneceği konusunda yargı
ile aynı görüş hakimdir.

Son olarak Katma Değer Vergisi Uygulama Genel
Tebliğinin B/4 bölümünde;

"4. Avukatlık Ücretleri

Mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretlerinin
davayı kazananlara ödenmesi KDV'nin konusuna gir-
mez. Ancak bu paralardan sözleşmeleri gereği ücret

karşılığı çalışanlar dışında kalan avukatlara intikal eden kısım, serbest meslek kazancı kapsamında ver-giye tabi olur. Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanana serbest meslek makbuzu düzenler ve mak-buzda alınan tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca gösterirler.

Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil oldu-ğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbu-zunda gösterilir."

açıklaması yapılarak, **"Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanana serbest meslek makbuzu dü-zenler..."** konusu net bir şekilde açıklığa kavuşmuştur.

Son tahlilde **DAVAYI KAZANAN TARAF AVUKATI**, da-vayı kaybedenden müvekkili adına tahsil ettiği yargıla-ma gideri nitelikli **"karşı vekâlet ücreti"** için **DAVAYI KA-ZANAN KENDİ MÜVEKKİLİNE / ALACAKLIYA** onun adına Serbest Meslek Makbuzu düzenleyecektir.

Ancak tam metni çalışmanın sonunda yer alan Anka-ra Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.07.2015 tarihli özel-gesinde **"Buna göre, dava sonunda mahkeme ilamına göre borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avu-katlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avu-kat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest mes-lek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir."**denilerek yeni bir karmaşa yaratılmış durumdadır.

Anlaşılan bu çelişki ve karmaşa ve kesilecek ceza-larla yeni mağdurlar bir süre daha gündemde ka-lacak görülmektedir.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı: 38418978-120[94-15/11]-786 27/07/2015

Konu: Mahkeme kararı gereğince avukatlara ödenen vekalet ücretlerinin vergilendirilmesi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, avukatlık mesleğiniz dolayısıyla serbest meslek faaliyetinde bulunduğunuzu, müvekkiliniz adına vekaleten dava açtığınızı ve işlerini takip ettiğinizi ancak dava lehi-nize sonuçlandığı zaman mahkemenin karşı tarafın avukatlık vekalet ücretinin tarafınıza ödenmesine

hükmettiğini, almış olduğunuz bu ücret karşılığın-da serbest meslek makbuzu düzenlediğinizi belirte-rek, avukatların karşı taraftan almış oldukları vekalet ücretinin Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde değerlendirilerek, konu hakkında Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi iste-nilmektedir.

A) GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan ka-zançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa daya-nan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve he-sabına yapılmasıdır." hükmü yer almıştır.

Aynı Kanun'un 67 nci maddesinin birinci fıkrasında; "Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayı-sıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü mad-desinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırı-m fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler maddede bentler halinde sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sı-rada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiş olup, aynı maddenin 2/b numaralı bendiyle, yaptıkları ser-best meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden % 20 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, aynı Kanun'un 96 ncı maddesinde; "Ver-gi tevkifatı 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu mad-dede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine

karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır." hükmüne yer verilmiştir.

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 164 üncü ve 166 ncı maddelerinde, avukatlık ücreti tanımlanmakta ve kaynakları itibariyle, sözleşmeye bağlı olarak iş sahibinden sağlanan vekalet ücreti ile dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenen vekalet ücreti olmak üzere iki ayrı vekalet ücretinden söz edilmektedir.

Anılan Kanun'un 164 üncü maddesinin son fıkrasında; "Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekalet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez.", 168 inci maddesinin üçüncü fıkrasında; "Avukatlık ücretinin takdirinde, hukuki yardımın tamamlandığı veya dava sonunda hüküm verildiği tarihte yürürlükte olan tarife esas alınır.", 169 uncu maddesinde ise "Yargı mercilerince karşı tarafa yükletilecek avukatlık ücreti, avukatlık ücret tarifesinde yazılı miktardan az ve üç katından fazla olamaz." denilmektedir.

Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı/alcaklı taraf avukatına ödenen vekâlet ücreti;

a) Mahkeme veya icra vizesinin düzenlediği makbuz imzalanarak nakden,

b) Bizzat karşı/borçlu tarafın, mahkeme veya icra dairesinin tespit ettiği vekalet ücretini elden (nakden) veya banka havalesi ile ödemesi,

c) Mahkeme veya icra dairesinin, yargılama giderleri ile birlikte davayı kazanan müvekkile herhangi bir şekilde ödeme yapması ve müvekkilin de karşı borçlu taraftan alınan vekâlet ücretini avukata ödemesi,

şekillerinde tahsil edilebilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, mahkeme kararları ve icra takibi sonucu verilen kararla avukatlık tarifesine dayanılarak karşı tarafa yüklenen vekâlet ücretinin;

- Avukata doğrudan veya avukata ödenmek üzere mahkeme veya icra vizesine ödenmesi halinde,

avukatın ücretli olmaması ve ödeme yapanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan tevkifat yapmakla sorumlu kişi veya kurumlardan olması durumunda, davayı kaybeden tarafından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2-b bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı,

-Yargılama giderleriyle birlikte davayı kazanan tarafa doğrudan ödenmesi ve davayı kazanan tarafın da bu vekalet ücretini avukata ödemesi halinde, avukata ödemeyi yapanın (davayı kaybeden tarafın) Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan tevkifat yapmakla sorumlu kişi veya kurumlardan olması durumunda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2-b bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı,

tabiidir.

B) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- 1/1 maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

- 4/1 maddesinde; hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği,

- 20 nci maddesinde; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği,

hükme bağlanmıştır.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-4) bölümünde;

"Mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretlerinin davayı kazananlara ödenmesi KDV'nin konusuna gir-

mez. Ancak bu paralardan sözleşmeleri gereği ücret karşılığı çalışanlar dışında kalan avukatlara intikal eden kısım, serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi olur. Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanana serbest meslek makbuzu düzenler ve makbuzda alınan tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca gösterirler.

Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, mahkemelerce hükümlenen vekalet ücretinin sözleşme gereği ücret karşılığı hizmet verdiğiniz müvekkillerinizin davasından kaynaklanıyor olması halinde söz konusu vekalet ücreti ödemeleri KDV'ye tabi olmayacaktır. Ancak müvekkilleriniz ile aranızda bir ücret akdi olmaksızın verilen avukatlık hizmeti karşılığı alınan vekalet ücretleri serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilecek ve KDV'ye tabi tutulacaktır.

C) VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Makbuz mecburiyeti" başlıklı 236 ncı maddesinde; "Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteride bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir." hükmü yer almıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 356 ve 375 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde; icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleneceği ve bir nüshasının ödemeyi yapan memura verileceği açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, dava sonunda mahkeme ilamına göre borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

492 SAYILI HARÇLAR KANUNU'NUN 23.MADDESİNİN UYGULANMASI İLE İLGİLİ SORUNLAR

Av. Erdem DEMİR
Emekli İcra Müdürü
Hüseyin DEMİR
Adli Bilirkişi

Kamu hizmetlerinin kurulması ve yürütülmesi için gerekli olan mali kaynağın sağlanması amacıyla, devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlerden kaynaklanan alacakları, genel olarak kamu alacakları olarak nitelendirilmektedir.

Devletin kamu alacağını oluşturan gelir kaynaklarından birisini ise; kamu hizmetlerinden yararlananların bu hizmet karşılığında ödedikleri harçlar oluşturmaktadır.

Harç; bazı kamu hizmetlerinden yararlanan ve hatta kanun hükmü ile yararlanmak zorunda bırakılan özel ve tüzel kişilerin, özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kuruluşlarının hizmetlerinden yararlanmalarını karşılığında, belli bir ölçüde bu hizmetlerin maliyetine katılmaları amacıyla konulan ve zor unsuruna dayanan mali yükümlülüklerdir.¹

Diğer bir anlatımla harç; adli ve idari hizmetlerde ve bu hizmetin gerektirdiği masraftan karşılamak mülahazasıyla gerçek ve tüzel kişilerden hazinece alınan bir paradır. Yapılan işler ve görülen hizmet amme hizmetinden ziyade, kişilerin şahsına ve menfaatine ilişkindir.²

Anayasa Mahkemesi de harcı, verginin özel ve ayrık

“Harç; bazı kamu hizmetlerinden yararlanan ve hatta kanun hükmü ile yararlanmak zorunda bırakılan özel ve tüzel kişilerin, özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kuruluşlarının hizmetlerinden yararlanmalarını karşılığında, belli bir ölçüde bu hizmetlerin maliyetine katılmaları amacıyla konulan ve zor unsuruna dayanan mali yükümlülüklerdir.”

bir türü olarak tanımlamıştır.³

Harçlar konusunda genel düzenleme içeren, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun gerekçesinde harcın tanımı “fertlerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödemelerdir” biçiminde yapılmıştır. Bu harç tanımı Anayasa Mahkemesi'nin 31.03.1987 gün ve 1986/20 E.-1987/9 K.; 14.02.1991 gün ve 1990/18 E. - 1991/4 K.; 28.09.1995 gün ve 1995/24 E. - 52 K.; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 12.05.1982 gün ve 1982/5-341 E. - 493 K. sayılı kararlarında da benimsenmiştir.

Buna göre, bir hizmetin harç konusu olabilmesi için; kişilerin bir kamu hizmetinden yararlanmaları, kişilere kamu eliyle özel bir yarar sağlanması ve kamu idaresinin kişilerin özel bir işiyle uğraşması gerekmektedir.⁴

Bir kamu hizmeti nedeniyle harç alınabilmesi, bu hizmetin kanunla belirlenmesine ve bu hususla ilgili harç alınmasına ilişkin düzenlemelerin de kanunda yer almasına bağlıdır.

Nitekim 1982 Anayasası'nın 73/3. maddesinde; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla ko-

¹ (Pınar, Burak: Yargı ve İcra Harçları, Ankara 2009, s. 1-3)

² (YİBK. 23.12.1976 gün ve 1976/11-7 E. - 6 K.)

³ (Anayasa Mahkemesi 17.12.1968 gün ve 1968/12 E. - 65 K., 24.10.1974 gün ve 1974/31 E.- 43 K., 14.01.2010 gün ve 2009/27 E. - 2010/9 K. sayılı ilamları ve aynı mahiyette Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 12.05.1982 gün ve 1982/5-341 E. - 493 K. sayılı ilamı)

⁴ (YİBK. 7.12.1964 gün ve 1964/3 E.-5 K., Anayasa Mahkemesi'nin 31.03.1967 gün ve 1986/20 E.-1987/9 K. sayılı ilamları)

nulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmünü içermektedir.

Bu Anayasa hükmünün, vergi, resim ve harç gibi parasal yükümlülüklerin veya bunlardan bağımsızlığın, kapsam ve içeriğinin hiçbir kuşkuyla yer vermeyecek biçimde gösterilmesi amacına yönelik bulunduğu açıktır. O halde, harca ilişkin bir yasa hükmünün yorumu ve uygulanmasında, bu ilke ve amacın göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Aksi halde, kişi ve kurumların yasal dayanağı olmayan bir yükümlülük altına sokulmaları veya devletin önemli bir gelir kaynağından yoksun bırakılması gibi, yasa koyucunun amacına aykırı ve sakıncalı sonuçların doğmasına yol açılmış olur.⁵

Bu kanunilik ilkesine paralel olarak, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 1. maddesinde, Harçlar Kanunu gereğince alınacak harçlar arasında diğer harçların yanında yargı harçları da bulunmaktadır.

Yine 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 2. maddesinde ise; yargı işlemlerinden Harçlar Kanunu'na bağlı (1) sayılı tarifede yazılı olanların, yargı harçlarına tabi olduğu vurgulanmıştır.

Bu arada yargı harcı, devletin mahkemeler aracılığıyla yaptığı hizmete, ondan yararlananların katkısıdır.⁶

Bilindiği gibi 492 Sayılı Harçlar Kanununun 23. maddesinde “ Her ne sebep ve suretle olursa olsun, icra takibinden vazgeçildiğinin zabıtnameye yazılması için vazgeçilen miktara ait tahsil harcının yarısı alınır. Ancak haczedilen mal satılıp paraya çevrildikten sonra vazgeçilirse tahsil harcı tam olarak alınır. ” **denilmektedir.**

492 Sayılı Harçlar Kanununun 23. maddesinin uygulanmasında çok çeşitli uygulamalara rastlanıldığı gibi uygulayıcılar tarafından tereddütler yaşanmaktadır.

İlgili madde incelendiğinde; her ne sebep ve suretle olursa olsun icra takibinden vazgeçildiğinin zabıtnameye yazılması için vazgeçilen miktarda harcın yarısı

⁵ (HGK'nun 12.05.1982 gün ve 1982/5-341 E. - 493 K. sayılı ilamı)

⁶ (YBK. 16.11.1983 gün ve 1983/5 E.- 6 K.)

alınacağı açıkça belirtilmiştir. **Daha da açacak olursak** takip alacaklısı veya yetkili vekili tarafından alacağını aldığını beyan etmesi ya da yeniden takip hakkı saklı kalmak kaydı ile açılan icra takibinden vazgeçmesi halinde vazgeçilen miktara ait yani beyan ettiği ve harca tabi olan miktara ait harcın yarısının alınması gerekir. Ancak haczedilen mal satılıp paraya çevrildikten sonra vazgeçilirse tahsil harcı tam olarak alınır,

Harçlar Kanun 23. maddesinin değiştirilmesi konusunda verilen kanun teklifinin 28. maddesinde “Her ne sebep ve suretle olursa olsun, icra takibinden vazgeçildiğinin zabıtnameye yazılması için vazgeçilen miktara ait tahsil harcının beşte biri alınır. Ancak haczedilen mal satılıp paraya çevrildikten sonra vazgeçilirse tahsil harcı tam olarak alınır. Haciz ve satış şerhinin kaldırılması, muhafaza altındaki malların borçluya yediemin olarak teslimi talebinin zabıtnameye yazılması yukarıdaki fıkra hükümlerine tâbidir” şeklinde değiştirilmesi yer almış ancak 6352 sayılı Kanun'da bu değişiklik çıkmamıştır, 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 23. maddesinde yukarıdaki değişiklik yapılmış olsaydı bugünkü duraksama ve tereddütler yaşanmayacaktı.

Başlıklar halinde inceleyecek olursak;

a-) Haricen tahsil veya icra takibinden vazgeçme talebi:

Takip alacaklısı 492 S.K.” nun 23. maddesi gereğince takibin her aşamasında icra takibinden vazgeçebilir, vazgeçme haricen tahsil nedeni ile olur ya da yeniden icra takibi açma hakkı saklı kalmak üzere olur.

Takip alacaklısı tarafından her ne sebep ve suretle olursa olsun icra takibini zabıtnameye yazılması için vazgeçilen miktarda harcın yarısı alınır peki harç kimden alınacaktır. Tabi ki harç vazgeçmeyi zabıtnameye yazdıran alacaklıdan alınacaktır. Daha da açacak olursak bu harcın sorumlusu alacaklıdır.

Feragat, alacağın haricen tahsil edildiği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla feragat harcı tahsil harcının bir türevi olup, ayrı bir niteliği yoktur. Yukarıda açıklandı-

“ Her ne sebep ve suretle olursa olsun, icra takibinden vazgeçildiğinin zabıtnameye yazılması için vazgeçilen miktara ait tahsil harcının yarısı alınır. Ancak haczedilen mal satılıp paraya çevrildikten sonra vazgeçilirse tahsil harcı tam olarak alınır.”

ğı üzere aşamalarına göre tahakkuk edecek tahsil harcının yarısı oranında uygulanır. İcra müdürü feragat beyanını zapta yazabilmesi için öncelikle harcı tahsil etmesi gerekir. Ancak bu harcı alacaklının veya borçlunun ödemesi önemli değildir. Ancak kim tarafından ödendiğinin tahsilât makbuzunda veya zabıttta belli olması ileride ispat bakımından gerekir.

492 sayılı Kanun 23. maddesinde vazgeçme harcının sorumlusu açıkça belirtilmemiş ise de yüksek mahkeme kararları ve bakanlık genelgeleri incelendiğinde vazgeçme harcının sorumlusunun alacaklı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Harçlar Kanunu'nun 23. maddesi gereğince her ne suretle olursa olsun icra takibinin zabıtnameye yazılması halinde vazgeçilen miktara ait tahsil harcının yarısı alınır. Ancak haczedilen mal satılıp paraya çevrildikten vazgeçildikten sonra tahsil harcı tam olarak alınır. Bu durumda vazgeçme harcının sorumlusu alacaklıdır.

İcra ve İflas Kanunu'nun 15. maddesinde "icra iflas harçlarını kanun tayin eder kanunda hilafı yazılı değilse bütün harç ve masraflar borçluya ait olup, neticede ayrıca hüküm ve takibe hacet kalmaksızın tahsil olunur" denilmektedir. 492 sayılı Kanun'un 23. maddesine göre her ne sebeple olursa olsun icra takibinden vazgeçilmesi halinde vazgeçme harcının mevzuu olan işlemin yapılmasını isteyen alacaklıdan tahsili gerekir.⁷

Harçlar Kanunu'nun 23. maddesi gereğince her ne suretle olursa olsun icra takibinin zabıtnameye yazılması halinde vazgeçilen miktara ait tahsil harcının yarısı alınır ancak haczedilen mal satılıp paraya çevrildikten vazgeçildikten sonra tahsil harcı tam olarak alınır. Bu durumda vazgeçme harcının sorumlusu alacaklıdır.

İcra ve İflas Kanunu'nun 15. maddesinde icra iflas harçlarını kanun tayin eder kanunda hilafı yazılı değilse bütün harç ve masraflar borçluya ait olup neticede ayrıca hüküm ve takibe hacet kalmaksızın tahsil olunur denil-

mektedir. 492 sayılı Kanun'un 23. maddesine göre her ne sebeple olursa olsun icra takibinden vazgeçilmesi halinde vazgeçme harcının mevzuu olan işlemin yapılmasını isteyen alacaklıdan tahsilinin gerekir.⁸

Gayrimenkullerin ve gemilerin teslimine dair icra takibinden vazgeçilmesi halinde feragat harcı oranı

Gayrimenkullerin ve gemilerin tahliye ve teslimine dair icra takiplerinde tahsili harcının hesabında esas alınan değer muayyen bir alacak olmayıp 492 sayılı Kanun'un 18. maddesine göre belirlenen kira tutarı

olduğuna göre gayrimenkul ve gemilerin tahliye ve teslimine ilişkin icra takibinden vazgeçilmesinin bedeli muayyen bir alacağın takip ve tahsilinden vazgeçilmesi şeklinde değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle gayrimenkul ve gemilerin tahliye ve teslimine ilişkin icra takibinden vazgeçildiğinin zabıtnameye yazılması için 23. madde hükmü dikkate alınarak icra işlemine ait harcın yarısının alınması mümkün bulunmamaktadır.⁹

Takipten Vazgeçilmesi Durumunda Harçtan Sorumlu Olanın Alacaklı Olması- Vekilin Sorumluluğuna Gidilememesi

Kanunda aksi yazılı değil ise bütün harç ve masraflar borçluya aitse de, Harçlar Kanunu'nun 11. ve 23. maddeleri hükmüne göre takipten

vazgeçilmesi nedeniyle somut olayda, harçtan sorumlu olan alacaklıdır. Bu durumda, sanki alacaklının avukatı harçtan şahsen sorumlu imiş gibi tahsil harcının, adı geçen kendisinden alınması sonucunu doğuracak şekilde icra müdürlüğünce vergi dairesine yazı yazılması yasaya aykırıdır.¹⁰

4603 Sayılı Kanun Kapsamındaki/Vazgeçme Harcı - Ziraat Bankası 4603 Sayılı Kanuna Tabi Olduğundan Ona Halef Olan Alacaklıdan Vazgeçme Harcı Alınamayacağı

“Komisyon, asgari ücreti bütün işkollarını kapsayacak şekilde belirler. Asgari ücretin bir günlük olarak belirlenmesi esastır. Aylık, haftalık, saat başına, parça başına veya yapılan iş tutarına göre ücret ödenen durumlarda gerekli ayarlamalar buna göre yapılır.”

7 (HiGM 07.01.1992 T. 869 sayılı genelgesi)

8 (HiGM 07.01.1992 T. 869 sayılı genelgesi)

9 HiGM 17.01.1990 Tarih ve 8.02863 sayılı genelgesi.

10 Yargıtay 12.HD. 02.05.2002 Tarih ve 2002/8464 E, 2002/9122 K. Sayılı ilamı.

5230 Sayılı Kanun' un 11. maddesinde "... 4603 Sayılı Kanuna tabi bankalarca yeniden yapılandırma sürecinde açılmış veya açılacak dava ve takipler sonuçlandırılıncaya kadar 492

Sayıli Harçlar Kanununun 2, 23 ve 29. maddeleriyle 2548 Sayılı Cezaevleri ile Mahkeme Binaları İnşası Karşılığı Olarak Alınacak Harçlar ve Mahkumlara Ödettirilecek Yiyecek Bedelleri Hakkında Kanun' un 1. maddesi hükmü uygulanmaz. İhtiyati tedbir ve ihtiyati haciz taleplerinde teminat şartı aranmaz. Bankaların mahkeme ilamını alması ve tebliğe çıkarması işlemlerinde karşı tarafa yükletilmiş olan harcın ödenmiş olması şartı aranmaz." hükmü yer almaktadır.

Harçlar Kanunu' nun 23. maddesinde ise "... Her ne sebep ve surette olursa olsun icra takibinden vazgeçildiğinin zabıtnameye yazılması için vazgeçilen miktara ait tahsil harcının yarısı alınır. Ancak haczedilen mal satılıp paraya çevrildikten sonra vazgeçilirse tahsil harcı tam olarak alınır." düzenlemesine yer verilmiştir.

Somut olayda, takip alacaklısı Ziraat Bankasına halef olarak alacağın bir kısmını temlik alan temlik alacaklısı, fazla hacizlerin kaldırılması talebinde bulunmuş, kendisinden Harçlar Kanunu' nun 23. maddesine göre vazgeçme harcı istenilmiştir. Yukarıda belirtilen yasa maddeleri nazara alındığında Ziraat Bankası' na halef olan alacaklıdan vazgeçme harcının istenilmesi mümkün değildir. Mahkemece şikâyetin kabulüne karar verilmesi gerekirken yazılı gerekçeyle istemin reddi isabetsizdir¹¹

Sıkça sorun yaşanan sorunlardan bir tanesi de satıştan sonra dosya bakiyesi varsa ve bu bakiyeden vazgeçilirse harç oranı ne olmalıdır? Daha da açacak olursak icra takip dosyasından bir kısım mal satılarak paraya çevrilmiş satılarak paraya çevrilen malın ihale bedeli üzerinden satıştan gelen paralardan alınması gereken harç tahsil edilmiştir (2015 yılı tarifesi gereğince % 11,38) bilahare takip alacaklısı bakiye dosya

borcundan vazgeçtiğini beyan ederek zabıtnameye yazdırıldığı zaman alınması gerekeni harç oranı ne olmalıdır , aşağıdaki Yüksek Mahkeme kararlarından da anlaşıldığı üzere icra takip dosyasının o andaki safahatine göre yani haciz yoksa 2015 tarifesi dikkate alındığında harca tabi bakiye üzerinden % 2,27 , haciz varsa % 4,55 vazgeçme harcının tahsil edilmesi gerektiridir.

Tahsil Edilemeyen Alacak Yönünden Harçlar Kanununda Gösterildiği Oranlarda Alınması Gerektiği - Satış Öncesi Feragat

Borçlu aleyhinde 189.729,20 YTL takip çıkışı toplam alacağın tahsili için takip başlatılmıştır. 10.2.2009 tarihinde 31.740,00 TL'lik menkulleri alacaklıya alacağa mahsuben ihale edilmiştir. Alacaklı vekili 5.3.2009 tarihinde icra müdürlüğünde borçlu aleyhindeki takipten feragat ettiğini, malların kendisine teslimini ve hacizlerin kaldırılmasını talep etmiştir. İcra müdürlüğünce takip miktarı üzerinden satış yapıldıktan sonra takipten feragat edildiğinden %9 oranında hesaplanan 16.126,62 TL feragat tahsil harcının ve satış sonrası tahsil harcının yatırılması halinde talebin kabulüne karar verilmiştir.

Alacaklı vekili icra müdürlüğünün feragat edilen alacak miktarının, satış sonrası tahsil edilen 31.740,00 TL düştükten sonraki

bakiyesi üzerinde, satış sonucu değil, öncesi feragat olduğundan %3,6 oranında harç alınmak yerine, %9 oranında harç alınması işlemini şikâyet etmiştir.

Mahkemece 429 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 23. maddesine göre, satış sonrası feragat olduğundan icra müdürlüğünün işleminin hukuka uygun bulunduğu gerekçesiyle şikâyetin reddine karar verilmiştir.

Şikâyete konu takip dosyası incelendiğinde 31.750,00 TL'lik alacağın satış sebebiyle tahsil edildiği, bakiye alacağın ise, henüz tahsil edilmediği ve dosyada hacizlerin bulunduğu görülmüştür. Tahsil edilemeyen alacak kısmı yönünden satış öncesi feragat vardır. 492 Sayılı

Harçlar Kanunu'nun 23. maddesi ve 1 Sayılı tarifenin

“Maktu aylık ücret miktarı, 30 günlük cari kanuni asgari ücret seviyesinde tespit edilmişse; 31 çeken ayların ücretinin 31 günlük asgari ücret seviyesi üzerinden ödenmesi, aylık sigorta prim gün sayısının 30 gün olarak bildirilmesi gerekmektedir.”

11 (Yargıtay 12. H.D. 08.03.2011 T. 2010/22664 E, 2011/2832 K. Sayılı ilamı)

B-b bölümünde gösterilen oranlarda feragat harcı alınmalıdır.

O halde mahkemece, yukarda açıklanan sebeplerle şikâyetin kabulü yerine reddine karar verilmesi isabetsiz olup, bu sebeple kararın bozulmasına karar vermek gerekirken, sehven onandığı anlaşılmalı, alacaklı vekilinin karar düzeltme isteminin kabulüne karar vermek gerekmiştir¹²

Aynı Alacak İçin Tahsilde Tekerrür Olmamak Kaydıyla Birden Fazla Takip Yapılmasının Mümkün Olduğu - Tahsil Harcının Yalnızca Tahsilât Yapılan Takip Dosyasından ve Bir Defa Alınması gerektiği.

Alacaklı vekilinin icra mahkemesine başvurusunda borçlu aleyhine başlatılan Adana 4. İcra Müdürlüğü'nün 2010/1226 ve 2010/1227 Esas sayılı icra takiplerinin aynı alacak için ve tahsilde teker-rür olmamak kaydıyla yapıldığını, borcun 2010/1226 Esas sayılı icra takip dosyasında ödendiği ve bu dosyada tahsil harcı alındığını belirterek 2010/1227 Esas sayılı icra takip dosyasında da bu dosyada borçlu olan Şemseddin K. adına kayıtlı taşınmazlar üzerindeki hacizlerin tahsil harcı alınmaksızın kaldırılması talebi üzerine icra müdürlüğünce tahsil harcı yatırılması gerektiğine ilişkin verilen kararın iptalini istediği anlaşılmıştır.

492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 23. maddesi uyarınca "Her ne sebep ve suretle olursa olsun, icra takibinden vazgeçildiğinin zapıtnamaya yazılması için vazgeçilen miktara ait tahsil harcının yarısı alınır. Ancak haczedilen mal, satılıp paraya çevrildikten sonra vazgeçilirse tahsil harcı tam olarak alınır." Öte yandan, hacizlerin kaldırılması istemi, alacağın haricen tahsil edildiğine teşkil edeceğinden, hacizlerin kaldırılması için anılan yasa hükmüne uygun olarak tahsil harcının ödenmesi zorunludur.

Aynı alacak için tahsilde tekerrür olmamak kaydıyla birden fazla takip yapılması mümkündür. Bu durumda icra takiplerinden birinde alacağın tahsil edilmesi halinde, diğer takip dosyası da infaz edilmiş olacağından tahsil harcı yalnızca tahsilât yapılan takip dosyasından ve bir defa alınır.

O halde mahkemece borçlu tarafından aynı alacak için tahsilde tekerrür olmamak kaydıyla yapılan 2010/1227 Esas sayılı icra takip dosyası için tahsil harcı alınması açıklanan nedenlerle yerinde olmadığından şikâyetin kabulü gerekirken yazılı gerekçe ile reddi isabetsizdir.¹³

Dosya Alacağı Bakiyesinden Vazgeçme - % 3,6 Oranı Üzerinden Tahsil Harcı Hesaplanması Gereği

İcra dosyasında satılan vasıtanın satış bedeli alacağın tamamını karşılamadığından ve bu bedel üzerinden Harçlar Kanunu madde 23/c fıkrasına göre % 9 tahsil harcı kesildiğine göre vazgeçilen bakiye dosya alacağına % 3,6 oranı üzerinden tahsil harcı hesaplanması gerekir. İcra Müdürlüğünce aksine düşünce ile dosyaya giren paralar düşüldükten sonra bakiye alacak üzerinden %9 tahsil harcı hesaplanmasına ilişkin işlem doğru olmayıp, mahkemece şikâyetin kabulüne karar verilmesi gerekirken reddine dair karar verilmesi isabetsizdir¹⁴

Harçlar kanununun 23. maddesi gereğince her ne suretle olursa olsun icra takibinin zabıtnameye yazılması halinde vazgeçilen miktara ait tahsil harcının yarısı alınır ancak haczedilen mal satılıp paraya çevrildikten vazgeçildikten sonra tahsil harcı tam olarak alınır, bu durumda vazgeçme harcının sorumlusu alacaklıdır.

“Bir işçi maktu aylık ücretli olarak (asgari ücretliler hariç) çalışıyor ise; aylık ücret için uygulanacağı ayın uzunluğu önemli değildir.”

İcra ve İflas Kanunu'nun 15. maddesinde icra iflas harçlarını kanun tayin eder kanunda hilafı yazılı değilse bütün harç ve masraflar borçluya ait olup neticede ayrıca hüküm ve takibe hacet kalmaksızın tahsil olunur denilmektedir. 492 sayılı Kanun'un 23. maddesine göre her ne sebeple olursa olsun icra takibinden vazgeçilmesi halinde vazgeçme harcının mevzuu olan işlemin yapılmasını isteyen alacaklıdan tahsilinin gerekir.¹⁵

Alacaklının icra takibini sürdürmekten vazgeçmesi halinde borçlu tarafından ödeme yapılması vazgeçme harcının alacaklıdan tahsili gerekir.

Devletin icra takibi nedeni ile aldığı harçlardan en önemlilerinden birisi icra tahsil harcı olup, bu harç anılan yasal düzenleme uyarınca alacağın ödenme-

12 (Yargıtay 12. H.D. 26.10.2010 T, 2010/11280 E, 2010/24825 K. Sayılı ilamı)

13 Yargıtay 12. H.D. 18.10.2011 T, 2011/2662 E, 2011/19138 K. Sayılı ilamı

14 (Yargıtay 12. H.D. 24.06.2005 T, 2005/8810 E, 2005/13691 K. Sayılı ilamı)

15 (HİGM 07.01.1992 T. 869 sayılı genelgesi)

si sırasında tahsil olunur. İcra Dairesince borçlu tarafından yatırılan miktardan kesilen harç nedeni ile alacaklı, alacağının tamamına kavuşmadığı takdirde borçlunun malvarlığı üzerinde takibi devam ettirerek alacağını eksiksiz tahsil etme olanağına her zaman sahiptir. Alacaklı, icra takibinin herhangi bir safhasında borçlu aleyhine yürüttüğü takibi sürdürmekten vazgeçerse ve hatta bunu bir beyan olarak icra tutanağına yazdırmak isterse icra müdürü feragat beyanını zapta geçirmeden önce borçlu ödemede bulunmadığı takdirde feragat harcını alacaklıdan tahsil etmek durumundadır. (HGK 27.04.2005. 2005/12/290-269 sayılı genelgesi)

Uygulamada sıkça sorun yaşanan işlemlerden birisi de ödeme emri veya icra emri tebliğ edilmeden vazgeçme harcının alınıp alınamayacağı, ödeme emri veya icra emri tebliğ edildiği takdirde aşamalara göre ne oranda vazgeçme harcının alınacağı konusudur.

Ödeme emri veya icra emrinin tebliğinden önce vazgeçme yani feragat olur ise yasaya koyucu harç tahsil edilebilmesi için icra veya ödeme emrini şart koştuğundan harç alınmaması gerekir. Yine sorun yaşanan işlemlerden birisi de icra takip dosyasında satış sebebi ile kısmi alacağın satış sebebi ile tahsil edilmesinden sonra bakiye alacak için vazgeçme vuku bulunduğu takdirde alınması gereken icra tahsil harcı bakiye alacağın henüz tahsil edilmediği düşünülerek tahsil edilemeyen alacak kısmı yönünden satış öncesi feragat vardır. 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 23. maddesi ve 1 Sayılı tarifenin B-b bölümünde gösterilen oranlarda feragat harcı alınmalıdır. Daha açık bir anlatımla zaten satış nedeni ile icra takip dosyasından satış yolu ile elde edilen paradan alınması gereken ve bugün geçerli olan tarife gereğince % 11,38 oranında icra tahsil harcı tahsil edilmiştir, bakiye alacak için 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 23. maddesi gereğince haciz varsa % 4,55 oranında, haciz yoksa % 2,27 oranında vazgeçme harcının alınması gerekir. **Bu konuda örnek yüksek mahkeme kararlarını incelemek gerekirse;**

492 sayılı Harçlar Kanunu'na ekli I sayılı tarifenin İcra İflas Harçları B bölümünün I-3. maddesi gereğince, tahsil harcının ancak ödeme emri veya icra emri tebliğinden sonraki işlemler için alınabileceği; ancak ödeme emri veya icra emrinin tebliğe çıkarılması fakat borçluya tebliğ edilmesinden önce yapılan ödemelerden ve icra takibinden vazgeçme halinde tahsil harcı alınamayacağı

İcra takiplerinde takip çıkışı üzerinden 492 sayılı Harçlar Kanunu'na ekli (1) sayılı tarifenin B/I- 3. fıkrasında belirtilen ve takip safhalarına göre tahsil harcı alınır ancak bu tahsil harcının doğabilmesi için takibin o safhasının yerine getirilmesi gerekir. Ödeme veya icra emrinin tebliği, haciz işleminin yapılması veya satış işleminin kesinleşmesi gibi ödeme emri veya icra emrinin tebliğe çıkarılması fakat tebliğ edilmesinden önce yapılan ödemelerden ve icra takibinden vazgeçme halinde tahsil harcı almak mümkün değildir. (HİGM 20.02.1989 T. 8385 sayılı genelgesi) 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda harç alacağının doğması için ödeme veya icra emrinin tebliği gereklidir. Ödeme emri veya icra emrinin tebliğinden önce yapılan ödemelerden tahsil harcı alınmaz.

“Şubat ayında herhangi bir sigortalının istirahat raporlu olması, ücretsiz izinli olması veya eksik gün bildirimine imkân veren diğer bir nedenle ayın bazı günlerinde işe devam edememesi durumunda, prim ödeme gün sayısı; eksik günler 30 günden değil 28 veya 29 günden eksiltilerek belirlenir.”

492 sayılı Harçlar Kanunu'na ekli I sayılı tarifenin icra iflas harçları B bölümünün I-3 maddesindeki tahsil harcının ancak ödeme emri veya icra emri tebliğinden sonraki işlemler nedeniyle alınacağı öngörülmüştür. (12. HD 10.03.2003 T 1505 - 4760 Sayılı ilamı)

Somut olayda, 18.04.2013 tarihli tahsilat makbuzu ile 187.706 TL Hayati H. ve Tuğrul D. tarafından itirazı kayıtla borç miktarı yatırıldığı, borçlu Tuğrul D. hakkında çıkartılan ödeme emri tebligatının 19.04.2013 tarihinde tebliğ edildiği, borçlu Hayati H. adına çıkartılan tebligatın da 19.04.2013 tarihinde iade edildiği anlaşıldığından; ilgili tarife gereğince ödeme emri tebliğ edilmeden tahsil harcı alınamayacağından şikayetçi-borçlular yönünden tahsil harcı alınmasının mümkün olmadığı; bazı borçlulara ödeme emrinin tebliğ edilmesinde tahsil harcının ancak bu borçlulardan alınması mümkün olduğundan şikayetin kabulüne

karar verilmesi gerekirken reddine dair hüküm tesisi isabetsizdir.¹⁶

İcra emri tebliği Öncesinde Yapılan Ödemelerden Tahsil Harcı Alınmayacağı - Tebliğinden Sonraki İşlemler Nedeniyle Alınacağı,

İcra takiplerinde takip çıkışı üzerinden 492 sayılı Harçlar Kanunu'na ekli (1) sayılı tarifenin B/I- 3. fıkrasında belirtilen ve takip safhalarına göre tahsil harcı alınır. Ancak bu tahsil harcının doğabilmesi için takibin o safhasının yerine getirilmesi gerekir. Ödeme veya icra emrinin tebliği, haciz işleminin yapılması veya satış işleminin kesinleşmesi gibi ödeme emri veya icra emrinin tebliğe çıkarılması fakat tebliğ edilmesinden önce yapılan ödemelerden ve icra takibinden vazgeçme halinde tahsil harcı almak mümkün değildir. (Hİ GM 20.02.1989 T. 06.12.20118385 sayılı genelgesi) 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda harç alacağı'nın doğması için ödeme veya icra emrinin tebliği gereklidir (12.HD. 06.12.2011 Tarih ve 2011-9508 E, 2011/26895 K.Sayıli ilamı)(Yargıtay 12. HD. 01.07.2013 T. 2013/16933E, 2013/24552 K.Sayıli ilamı)

İhtiyati haciz icrai hacze çevrilmeden önce taraflar arasında bir anlaşma veya ödeme olduğu takdirde harç alınmalı mıdır?

İhtiyati haciz, İİK'nun 264/1 maddesi gereğince alacaklıya yükletilen ve zorunlu aşamalara kadar (İhtiyati haczin – İcrai hacze çevrilmesine kadar) bir anlaşma veya ödeme olduğu takdirde herhangi bir harca tabi değildir. Harçlar Kanununa bağla (1) sayılı tarifenin B kısmında yazılı İcra İflas harçlarının bu alanda uygulanabilmesi ihtiyati haciz ile ilgili alacağın sözü edilen İİK' nun 264. maddesi gereğince icra takibine girişilmesinden sonra mümkündür.¹⁷

İhtiyati haciz icrai hacze inkılap etmeden vaki olacak feragat dolayısı ile harç alınmaz¹⁸

“İhtiyati haciz yapıldığı sırada borçlunun ödeme maksadı veya ileride satışı önlemek için mahcuzun yerine kaim olmak üzere verdiği paralar ödeme olarak değil emaneten kabul edilir. Eğer ihtiyati haciz ileride hükümsüz kalır veya mahkemece iptali yoluna gidilirse emanetteki paranın talebi halinde borçluya verilmesi icap eder, ancak bu muamele için 9,10 tahsil harcı alınmaz.”¹⁹

16 (Yargıtay 12. HD. 01.07.2013 T. 2013/16933E, 2013/24552 K.Sayıli ilamı)

17 HİGM 12.04.1967 gün ve 34/2 – 7770 Sayılı tamimi .

18 HİGM 21.09.1962 gün ve 13809 sayılı mütalası.

19 HİGM 07.05.1964 gün ve 7441 sayılı mütaalaası .

b-) Dosyadaki hacizlerin birisinden veya tamamın kaldırılması talebi , Dosyadaki İ.İ.K. 150/c maddesi gereğince konulan şerhin kaldırılması talebi ,

Bu husus yasada yer almamasına rağmen yüksek mahkemenin son kararlarının “492 sayılı Harçlar Kanunu’ nun 23. maddesi uyarınca “Her ne sebep ve suretle olursa olsun, icra takibinden vazgeçildiğinin zabıtnameye yazılması için vazgeçilen miktara ait tahsil harcının yarısı alınır. Ancak haczedilen mal satılıp paraya çevrildikten sonra vazgeçilirse tahsil harcı tam olarak alınır. Alacaklının icra dairesine başvurarak icra takibi nedeniyle borçlunun malları üzerine konulan hacizlerin kaldırılması isteminin alacağın haricen tahsil edildiğine karine teşkil edeceği yönünde olması nedeni ile icra takip dosyası alacaklının icra takip dosyasındaki hacizlerin kaldırılmasını talep etmesi durumunda İcra Müdürlükleri Kanunu’ nun 23. maddesi gereğince harç tahsili yoluna gitmektedir.

İcra takibi nedeniyle borçlu adına taşınmazlar üzerine konulan hacizlerin kaldırılmasını talep ettiğine göre, bu istem alacağın haricen tahsil edildiğinde karine teşkil edeceğinden hacizlerin kaldırılması için yasa hükmüne uygun tahsil harcının ödenmesinin zorunlu olduğu

492 sayılı Harçlar Kanunu’ nun 23. maddesi uyarınca “Her ne sebep ve suretle olursa olsun, icra takibinden vazgeçildiğinin zabıtnameye yazılması için vazgeçilen miktara ait tahsil harcının yarısı alınır. Ancak haczedilen mal satılıp paraya çevrildikten sonra vazgeçilirse tahsil harcı tam olarak alınır.” Somut olayda alacaklı icra dairesine başvurarak icra takibi nedeniyle borçlu adına taşınmazlar üzerine konulan hacizlerin kaldırılmasını talep ettiğine göre, bu istem alacağın haricen tahsil edildiğine karine teşkil edeceğinden, hacizlerin kaldırılabilmesi için yukarıda belirtilen yasa hükmüne uygun olarak tahsil harcının ödenmesi zorunludur. Dairemizin yeniden oluşan ve istikrarla uygulanan son içtihatları açıklanan biçimde olup, bu durumda mahkemece şikâyetin reddi yerine yazılı gerekçe ile kabulüne karar verilmesi isabetsizdir²⁰

Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 16.05.2007 tarih ve 2007/7454 esas, 2007/10088 karar sayılı ilamında, alacaklı icra dairesine başvurarak icra takibi nedeniyle borçlu adına taşınmazlar üzerine konulan hacizlerin kaldırılmasını talep ettiğine göre, bu istem alacağın

20 (Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 16.05.2007 tarih ve 2007/7454 esas, 2007/10088 karar sayılı ilamı)

haricen tahsil edildiğinde karine teşkil edeceğinden hacizlerin kaldırılması için yasa hükmüne uygun tahsil harcının ödenmesinin zorunlu olduğu belirtilmiş olup, İİK 23. maddesi gereğince her ne sebeple olursa olsun icra takibinden vazgeçilmesi hâlinde vazgeçilen miktara ait tahsil harcının yarısının alınması gerektiğine karar vermesi nedeni ile **uygulamada** icra takip dosyasındaki hacizlerin miktarına bakılmadan konulan hacizlerin sadece birisinin kaldırılmasının dahi talep edilmesi halinde vazgeçme harcının tamamının tahsili yoluna gidilmektedir

Ancak daha sonra Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, 23.02.2012 T,2011/19241 E, 2012/4921 K.Sayıli ilamı ve 10.07.2012 Tarih ve 2012/6933 E, 2012/24073 K. Sayılı ilamı ile "Tüm hacizlerin kaldırılması isteminin alacağın haricen tahsil edildiğine karine teşkil ettiği haczin kısmen kaldırılması talebinin alacağın haricen tahsil edildiğine karine oluşturmayacağı yönünde içtihat çıkarmıştır kararların önemi nedeni ile aşağıya özeti verilmiştir.

Alacaklı Tarafından Taşınmazlardan Birine Konulan Haczin Kaldırılmasını Talep Ettiği – İcra Müdürlüğünce Tahsil Harcı Ödenmesi Koşulu Öne Sürüldüğü/Taşınmaz Yönünden Haczin Kaldırılması İsteminin Alacağın Haricen Tahsil Edildiği Anlamına Gelmediği

Alacaklı tarafından bonoya dayalı olarak kambyo senetlerine mahsus haciz yoluyla başlatılan takipte, alacaklının, borçluya ait hacizli taşınmazlardan birine konulan haczin kaldırılmasını talep ettiğini, icra müdürlüğünce, ancak tahsil harcının ödenmesi halinde haczin kaldırılmasına karar verildiğini belirterek işlemin iptali istemi ile icra mahkemesine başvurduğu, mahkemece, haczin kaldırılması isteminin alacağın haricen tahsiline karine oluşturduğu gerekçesi ile istemin reddedildiği anlaşılmaktadır.

492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 23. maddesinde düzenlemesine yer verilmiştir.

Tüm hacizlerin kaldırılması istemi, alacağın haricen tahsil edildiğine karine teşkil edeceğinden, hacizlerin kaldırılması için anılan yasa hükmüne uygun olarak tahsil harcının ödenmesi zorunludur.

Somut olayda, borçluya ait bir araç ile yine borçlu adına kayıtlı dört adet taşınmazın kayden haczedildiği, şikâyete konu işlem tarihinden önce, araç ile bir adet taşınmaz üzerine konulan hacizlerin alacaklı vekilinin talebi ile kaldırıldığı, diğer üç taşınmaz üzerindeki haczin ise devam ettiği görülmektedir. Alacaklı vekilinin

hacizli taşınmazlardan sadece birisine ilişkin haczin kaldırılması talebinde bulunması başka bir ifade ile diğer taşınmazlar üzerinde haczin devam etmesi halinde yukarıda açıklanan kural uygulanamaz. Bu durumda, bir taşınmaz yönünden haczin kaldırılması istemi, alacağın haricen tahsil edildiğine karine oluşturmaz²¹

Tüm hacizlerin kaldırılması isteminin alacağın haricen tahsil edildiğine karine teşkil ettiği, haczin kısmen kaldırılmasının alacağın haricen tahsil edildiğine karine oluşturmayacağı

Alacaklı tarafından borçlu aleyhine başlatılan takipte, alacaklının, borçluya ait hacizli taşınmazlardan birine konulan haczin kaldırılmasını talep ettiğini, icra müdürlüğünce, ancak tahsil harcının ödenmesi halinde haczin kaldırılmasına karar verildiğini belirterek işlemin iptali istemiyle icra mahkemesine başvurduğu, mahkemece, haczin kaldırılması isteminin alacağın haricen tahsiline karine oluşturduğu gerekçesiyle istemin reddedildiği anlaşılmaktadır.

492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 23. maddesinde "Her ne sebep ve suretle olursa olsun, icra takibinden vazgeçildiğinin zabıtnamaya yazılması için vazgeçilen miktara ait tahsil harcının yarısı alınır. Ancak haczedilen mal satılıp paraya çevrildikten sonra vazgeçilirse tahsil harcı tam olarak alınır düzenlemesine yer verilmiştir.

Tüm hacizlerin kaldırılması istemi, alacağın haricen tahsil edildiğine karine teşkil edeceğinden, hacizlerin kaldırılması için anılan yasa hükmüne uygun olarak tahsil harcının ödenmesi zorunludur.

Somut olayda, borçluya ait Konak'ta 3 adet, Çeşme'de 2 adet taşınmazın kayden haczedildiği, şikâyete konu diğer taşınmazlar üzerindeki hacizlerin devam ettiği görülmektedir. Söz konusu taşınmazların bulunduğu yerler ve değerleri dikkate alındığında kalan parsellerin takip konusu borcu karşılayabilecek miktarlarda olduğu anlaşılmaktadır. Alacaklı vekilinin hacizli taşınmazlardan sadece birisine dair haczin kaldırılması talebinde bulunması, başka bir ifadeyle diğer taşınmazlar üzerinde haczin devam etmesi halinde yukarıda açıklanan kural uygulanamaz. Bu durumda, bir taşınmaz yönünden haczin kaldırılması istemi, alacağın haricen tahsil edildiğine karine oluşturmayacağı²²

Ancak Yüksek Mahkeme 12.02.2013 T, 2012/27378 E,

21 (Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, 23.02.2012 T,2011/19241 E, 2012/4921 K.Sayıli ilamı.)

22 (Yargıtay 12. H.D. 10.07.2012 Tarih ve 2012/6933 E, 2012/24073 K. Sayılı ilamı)

2013/3849 K. Sayılı ilamı ile içtihat değişikliğine giderek “ **Haczin Kaldırılmasının Talep Edildiği Malların Değerleri Üzerinden Tahsil Harcı Ödenmesine Karar Verilmesi Gerekli**” şeklinde içtihat çıkararak tartışmalara son vermiş ve kısmen haciz kaldırılarda haczinin kaldırılması talep edilen malın değeri üzerinden feragat harcı tahsil edilmesi gerektiğini karar altına almıştır, yüksek mahkemenin karar özeti aşağıya çıkarılmıştır.

Şikâyetçi Bankanın Tahsil Harcının Ödenmesinden Müstesna Tutulmadığı - Mahkemece Haczin Kaldırılmasının Talep Edildiği Taşınmazlar İle Araç Değerleri Üzerinden Tahsil Harcı Ödenmesine Karar Verilmesi Gerekli

İcra Müdürlüğünün şikâyete konu kararı ile hacizlerin alacağın tahsiline yönelik yapıldığı, dosyaya hiç ödeme yapılmadan hacizlerin kaldırılması talebinin alacağın tahsiline emare teşkil ettiği gerekçesiyle takip miktarı üzerinden tahsil harcının yatırılması halinde taşınmazlar ve araç üzerindeki hacizlerin kaldırılmasına karar verilmiştir. 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 123/ son maddesinde yer alan istisnanın, bankalar ve yurtdışı kredi kuruluşlarının kredi sözleşmelerinden kaynaklanan alacaklarının tahsili amacıyla icra dairelerinde yapacakları işlemler hakkında uygulanmayacaktır. Buna göre şikâyetçi banka tahsil harcının ödenmesinden müstesna tutulmamıştır. Alacaklı tüm hacizlerin değil bir kısım hacizlerin kaldırılmasını talep ettiğinden mahkemece haczin kaldırılmasının talep edildiği taşınmazlar ile araç değerleri üzerinden tahsil harcı ödenmesine karar verilmesi gerekirken, alacaklı bankanın 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 123. maddesi uyarınca tahsil harcından müstesna olduğu gerekçesi ile şikâyetin kabulüne ve icra müdürlüğü kararının iptaline karar verilmesi isabetsizdir²³

492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 23. maddesinde “Her ne sebep ve suretle olursa olsun, icra takibinden vazgeçildiğinin zabıtnamaya yazılması için vazgeçilen miktara ait tahsil harcının yarısı alınır. Ancak haczedilen mal satılıp paraya çevrildikten sonra vazgeçilirse tahsil harcı tam olarak alınır” düzenlemesine yer verilmiştir.

Somut olayda; İİK'nun 150/c fıkrası gereğince ipoteğe konu iki adet taşınmazdan birinin üzerindeki şerhin kaldırılmasına yönelik alacaklı vekilinin talebi, Dairemizin yerleşik uygulamalarına göre, alacağın tama-

mının haricen tahsil edildiğine karine teşkil edeceğinden, şerhin kaldırılması için anılan yasa hükmüne uygun olarak tahsil harcının ödenmesi zorunlu olup icra müdürlüğünce tahsil harcının alınmasına yönelik işlem doğrudur.²⁴

Haczin Fekki Halinde alınacak Tahsil Harcı Yüksek Mahkeme kararları doğrultusunda özetlenecek olursa; takip alacaklısı tarafından icra takip dosyasında konulan **tüm hacizlerin tamamı üzerindeki hacizlerin kaldırılmasının talep edilmesinin** alacağın haricen tahsil edildiğine karine oluşturacağından takip çıkışı üzerinden (peşin harcın tenzilinden sonra)feragat harcının tahsili gerekir , ancak icra takip dosyasında konulan tüm hacizlerin değil de bir kısım hacizlerin kaldırılmasının talep edilmesi halinde alacağın

haricen tahsil edildiğine karine oluşturmayacağı dikkate alınarak konulan haczin kaldırılması talep edilen malın değeri üzerinden feragat harcı tahsil edilmesi gerektiği görüşündeyiz.

Yüksek Mahkeme son çıkardığı 12.02.2013 T, 2012/27378 E, 2013/3849 K. Sayılı ilamı ile“Alacaklı tüm hacizlerin değil bir kısım hacizlerin kaldırılmasını talep ettiğinden mahkemece haczin kaldırılmasının talep edildiği taşınmazlar ile araç değerleri üzerinden tahsil harcı ödenmesine karar verilmesi gerekirken, alacaklı bankanın 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 123. maddesi uyarınca tahsil harcından müstesna olduğu gerekçesi ile şikâyetin kabulüne ve icra müdürlüğü kararının iptaline karar verilmesi isabetsizdir” **şeklinde içtihat çıkarmıştır A N C A K burada düşünümesi gereken borçlu hakkında açılan icra takibinde haczedilen malların kıymet takdirleri yapılmamışsa ne olacak kıymet takdiri yapılarak mı harç konusu karar altına alınacak bu durumda da yasa gereği harç sorumluluğunun düşmesini isteyen tarafın hacizli malların kıymet takdiri işlemi için yapacağı masrafla külfeti artacaktır ve bu işlem uzunca bir zaman alacaktır dolayısı ile Yüksek Mahkemenin 10.07.2012 Tarih ve 2012/6933 E, 2012/24073 K. Sayılı ilamındaki “ Alacaklı vekilinin hacizli taşınmazlardan sadece birisine ilişkin haczin kaldırılması talebinde bulunması başka bir ifade ile diğer taşınmazlar üzerinde haczin devam etmesi halinde yukarıda açıklanan kural uygulanamaz. Bu durumda, bir taşınmaz yönünden haczin kaldırılması istemi, alacağın haricen tahsil edildiğine karine oluşturmaz” gerekçesi dikkate alınarak**

23 (Yargıtay 12. H.D. 12.02.2013 T, 2012/27378 E, 2013/3849 K. Sayılı ilamı)

24 (Yargıtay 12. H.D. 16.03.2015 T, 2014/31941 E, 2015/5986 K. Sayılı ilamı)

icra takip dosyasındaki hacizli mallardan birisinin haczinin kaldırılmasının talebi halinde alacağın haricen tahsil edildiğine karine oluşturmayacağı dikkate alınarak feragat harcı tahsil edilmeden haczin kaldırılması gerektiği görüşündeyiz.

c-) İ.İ.K." nun 144. maddesi gereğince icra takibe konu senedin geriye istenilmesi talebi,

Bilindiği gibi İ.İ.K" nun 144/1. maddesinde "Alacağı tamamen ödenmiş olan alacaklıya ait senet icra dairesince borçluya verilir.

Alacağının yalnız bir kısmı ödenmiş olan alacaklı, senedini geri alabilir. Şu kadar ki, icra dairesi senede bundan sonra ne miktar para için muteber olacağını yazar yahut senedin mahiyetine göre alakadar dairelere yazdırır" **denilmektedir.**

Uygulamada Alacağının bir kısmını alarak icra dairesine icra takibini açtığı sırada İ.İ.K.'nun 58.vd. maddeleri gereğince icra dairesine sunulan takibe dayanak yapılan senedini geriye isteyen alacaklılardan takip çıkışı üzerinden ve 492 Sayılı Harçlar Kanunu' nun 23. maddesi gereğine takibin aşamasına göre ½ oranında harç tahsili yoluna gidilmektedir.

Yargıtay 12. Hukuk Dairesi Başkanlığı Yargıtay 12. HD 09.10.2000T 2000/13811 E, 2000/14602 K sayılı ilamı ile " Takipten feragat etmeyerek sadece kısmi ödeme nedeni ile İcra İflas Kanunu' nun 144/II maddesi uyarınca işlem yapılarak dosyanın işleminden kaldırılmasını istemiş olan alacaklıdan Harçlar Kanunu' nun 23. maddesine göre feragat harcı alınamayacağı" na karar verirken 17.06.2013 T, 2013/14620 E, 2013/22657 K. Sayılı ilamı ile görüş değiştirerek "alacaklı tarafından tahsil edilen miktar yönünden tahsil harcı yatırıldığına göre Harçlar Kanunu' nun 23. maddesi gereğince bakiye kısım için vazgeçme harcı ödendiğinde, ödeme miktarı senet üzerine yazılmak suretiyle dayanak senedin iadesine karar vermek gerekir "şeklinde içtihat çıkarmıştır.

Alacaklı Tarafından Tahsil Edilen Miktar Yönünden Tahsil Harcı Yatırıldığına Göre Bakiye Kısım İçin Vazgeçme Harcı Ödendiğinde Ödeme Miktarı Senet Üzerine Yazılmak Suretiyle Dayanak Senedin İadesine Karar Vermek Gerektiği

Alacaklı tarafından başlatılan bonoya dayalı kambiyo senetlerine mahsus haciz yoluyla takipte, alacaklı taraf. 28.01.2013 tarihinde icra dairesine müracaat ederek dosya alacağının 4.995,98 TL'lik kısmının 6.3.2012 tarihinde tahsil edildiği, alacağın bir kısmı ödendi-

ğinden senedin İ.İ.K.144/2.md göre iadesini istediği, talebin icra müdürlüğüne reddedilmesi üzerine ret kararının kaldırılması istemiyle icra mahkemesine başvurduğu anlaşılmıştır.

İ.İ.K.nun 144/2. maddesinde "Alacağının yalnız bir kısmı ödenmiş olan alacaklının, senedini geri alabileceği" düzenlenmiştir.

İcra takibinin amacı alacaklının alacağının ödenmesidir. Alacaklı alacağını tamamen veya kısmen almış ise, alacak bu oranda sona (sukut eder) erer. Borçluya alacaklının menfaatlerini aynı şekilde korumakla yükümlü olan icra dairesinin, borcun tamamen veya kısmen ödenmesi halinde, ödeme oranında borçluyu borcundan ibra ettiğine dair bir işlemde bulunması gerekir.

Alacaklının alacağı tamamen ödenmiş ise, icra dairesi alacaklının senedini borçluya verir (md 144). Alacağının yalnız bir kısmı ödenmiş olan alacaklı, senedini icra dairesinden geri alabilir. Yalnız icra dairesi, seneteki alacağın ne miktarının ödenmiş olduğunu ve senedin bundan sonra ne miktar para için geçerli olacağını senet üzerine yazar veya senedin mahiyetine göre ilgili dairelere yazdırır (md 144/2.) (B. Kuru, İcra ve İflas Hukuku El Kitabı, 2013, s.751).

Bu durumda, alacaklı tarafından tahsil edilen miktar yönünden tahsil harcı yatırıldığına göre Harçlar Kanunu'nun 23. maddesi gereğince bakiye kısım için vazgeçme harcı ödendiğinde, ödeme miktarı senet üzerine yazılmak suretiyle dayanak senedin iadesine karar vermek gerekirken yazılı şekilde hüküm tesisi isabet-sizdir²⁵

Sonuç

492 Sayılı Harçlar Kanunu' nun 23. maddesine "Her ne sebep ve suretle olursa olsun, icra takibinden vazgeçildiğinin zabıtnameye yazılması için vazgeçilen miktara ait tahsil harcının beşte biri alınır. Ancak haczedilen mal satılıp paraya çevrildikten sonra vazgeçilirse tahsil harcı tam olarak alınır. Haciz ve satış şerhinin kaldırılması, muhafaza altındaki malların borçluya yediemin olarak teslimi talebinin zabıtnameye yazılması yukarıdaki fıkra hükümlerine tâbidir" şeklinde bir fıkra eklenerek gerekli değişikliğin yapılması halinde bugünkü duraksama ve tereddütlerin önüne geçilecektir.

25 (Yargıtay 12. H.D. 17.06.2013 T, 2013/14620 E, 2013/22657 K. Sayılı ilamı)

MESLEKTE YENİ DÖNEM KAPIYA DAYANDI

Özkan CENGİZ
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, Yeminli Mali Müşavirler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları ve Yeminli Mali Müşavir Odaları yani kısaca mesleğimiz yeni bir döneme doğru hızla yol alıyor.

Bu yeni dönemin en önemli özelliği yeni bir iş alanı veya yeni uygulama ile ilgili değil. Aksine direkt olarak şu an yapmakta olduğumuz işlerimiz, çalıştırmakta olduğumuz bürolarımız, odalarımızın temel yapısı ile ilgili. Bu yapıların tamamı adeta yeniden kurgulanıyor.

13 Aralık 2013 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan **Muhasebe, Denetim Ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri, Hizmet Ve Kalite Güvence İlke Ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı** 01.01.2016 tarihinde yürürlüğe giriyor. Mevcut tüm muhasebe işletmelerinin bu mecburi meslek kararına uyumlu hale gelmesinin son tarihi 31.12.2015. Mecburi meslek kararının uygulaması ile Birliğimiz yani TÜRMOB’ un da bir uygulama yönergesi hazırlayarak yayınlaması gerekiyor.

Bu kadar yakın bir gelecekte yürürlüğe girecek meslek kararı mesleğimizde ne değiştiriyor ve yayınlanacak yönerge de bizce hangi hususlar yer almalı kısaca özetlemeye çalışalım.

Meslek Mensuplarına gelen yenilikler (SMMM ve YMM)

Mecburi meslek kararı meslek mensuplarına ya da daha doğru tanımlamayla meslek mensuplarının fa-

aliyet gösterdiği işyerlerine ilişkin yaptığı düzenlemeler meslek kararının 2. ve 3. bölümünde yer alıyor.

“İkinci Bölüm: İşyeri İlke ve Esaslar”

Mecburi meslek kararının ikinci bölümünde “Mekân, Güvenlik ve Yazılım Donanım ve Ekipman” konuları ile ilgili konular tespit edilmiştir. Mecburi meslek kararı İşyeri ilke ve esaslarını Mekan, Güvenlik ve Yazılım donanım ve ekipman olarak üç grupta toplamıştır.

Kanaatimizce bu konularda oluşturulacak yönergede öncelikle mecburi meslek kararında tanımları yapılan “Meslek Mensubu” ve “Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri” kavramlarının detaylı tanımlamalarının yapılması gerekmektedir.

Bildiği üzere meslek mensuplarımız bireysel olarak faaliyet gösterebilecekleri gibi, başka meslek mensupları ile ortak olarak faaliyet gösterebilmekte veya işletmelerinin büyüklüğüne göre başka meslek mensuplarını ücretli olarak çalıştırabilmektedir.

Belirlenecek mekân, güvenlik ve yazılım donanım ve ekipman yeterliliklerinin büro ölçeğine göre tanımlanması gerekmektedir. Büyük meslek işletmeleri ile küçük meslek işletmeleri için aynı kriterlerin belirlenmesi halinde meslektaşlar arası haksız rekabet oluşması durumu ortaya çıkacaktır.

Bu sebeple çeşitli segmentlerde büro tanımı yapılarak büro sahibi meslek mensuplarının hangi segmen-

**Muhasebe, Denetim
Ve Danışmanlık
İşletmeleri İçin İşyeri,
Hizmet Ve Kalite
Güvence İlke Ve Esasları
Hakkında Mecburi
Meslek Kararı 01.01.2016
tarihinde yürürlüğe
giriyor. ”**

te girdiğini beyan etmeleri ve bu beyanlarına uygun kriterleri sağlamaları hedeflenmelidir.

Mekân: Mesleki faaliyet gösteren meslek mensupları ve muhasebe denetim ve danışmanlık işletmeleri mekân yeterlilikleri demirbaş ve fiziksel metrekare-den çok gerekli bölümlerin bulunması şeklinde planlanmalıdır. Verilen hizmet çeşitliliğine göre belirlemelerin "**Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik**" in ilgili maddeleri esas alınarak belirlenmesi yerinde olacaktır.

Mekân konusunda mecburi meslek kararı; amacı, işletme ile ilgili kurumsal kimlik ve imaj, iletişim güvenliği ve çalışanların motivasyonu ve verimliliği, etkili yönetim ve koordinasyon, fiziksel güvenlik ve ergonomik çalışma ortamının sağlanması olarak belirlemiştir.

Bu sebeple ilgili alt başlıklar için hem kriterlerin belirlenmesi hem de meslek mensuplarına yol gösterici belirlemelerin yapılması gerekmektedir. Prosedür ve kriterlerin tamamen meslek mensubu inisiyatifine bırakılması uygulama birliği ve yeterlilik açısından sorunlar ortaya çıkarabilecektir.

Güvenlik

Mecburi meslek kararı güvenlik olarak işletmenin varlıklarının güvenliğini belirlemiştir. İşletmenin varlıkları olarak da Müşteri bilgileri, hizmet ve çalışan güvenliğini saymıştır. İşletmeler bu konularda prosedür belirlemek zorundadır. Yönerge bu prosedürlerin asgari koşullarını ortaya koymalı ve yukarıda da ifade ettiğimiz üzere büro segmentlerine göre ayrı ayrı belirlemelidir.

Yazılım, Donanım ve Ekipman

Mecburi meslek kararının ortaya koyduğu üzere, yapılan işin niteliğine uygun ve hizmet kalitesini artıran prosedürlerin belirlenmesi gerekmektedir. Burada ana kriter olarak verilen hizmet ön plana çıkmaktadır. Meslek mensubunun veya muhasebe denetim ve danışmanlık işletmelerinin mecburi meslek kararının üçüncü bölümünde bulunan hizmet çeşitlerine göre prosedür belirlenmesi yapılmalıdır.

"Üçüncü Bölüm: İşyeri Yönetimi ile Hizmet İlke ve Esaslar"

İşyeri Yönetimi

Mecburi Meslek Kararında da belirtildiği üzere, meslek mensupları ve muhasebe, denetim ve danışmanlık işletmeleri kendi tabi oldukları büyüklüğe göre yönetim prosedürlerini belirlemelidir. Her ne kadar meslek mensubu prosedürleri kendi belirleyecek olsa da oluşturulacak yönergenin ilgili bölümleri meslek mensuplarına yol gösterici, temel yol haritasını ortaya koyucu bir nitelikte olmalıdır.

En azından temel gereksinimleri ortaya koyarak, kurumsal yönetim, işyeri yönetimi ve insan kaynakları yönetimi prosedürlerinin oluşturulmasında kriter olmalıdır.

Ülkemizde faaliyet gösteren meslek işletmeleri için bu kriter ve prosedürlerin ilk defa uygulamaya konulacak olması, coğrafi ve ekonomik sebeplerle ülke tarihinde çeşitli seviyelerde meslek işletmelerinin bulunması sebebiyle önemli teknik bilgi içeren bu prosedürlerin temel hatlarının yönergede belirlenmesi, belirleme yaparken de çeşitli segmentasyonların yapılması yerinde olacaktır.

“Mecburi meslek kararı güvenlik olarak işletmenin varlıklarının güvenliğini belirlemiştir. İşletmenin varlıkları olarak da Müşteri bilgileri, hizmet ve çalışan güvenliğini saymıştır.”

Hizmet Yönetim Ve Uygulama

İlke Ve Esasları

Hizmet yönetimi uygulama ilke ve esaslarını belirleyebilmek için detaylı iş tanımlarının yapılması gerekmektedir. Böylesine geniş kapsamlı bir hizmet yapısında verilen hizmetler için detaylı tanımlamalar yapabilmek veya yapılan tanımlamalar çerçevesinde oluşturulan hizmet çeşitlerinin tüm ülkede yer alan meslek işletmeleri için kalite güvence tespitine için kriter olması güçtür.

Bu sebeple yönergenin ilk oluşturuluş anında genel hizmet tanımları yapılmalı daha sonra yukarıda belirttiğimiz üzere yer alan ofis büyüklükleri segmentine göre detaylandırılmalıdır.

Detaylandırma yönergenin ana başlıklarının çatısı altında geniş zamana yayılarak oda komisyonları, oda

kurulları, birlik komisyonları olarak kademeli şekilde çalışma yapısı içinde oluşturulmalı veya birlik tarafından oluşturulan taslak iş süreçleri platform ve odalara sunularak görüş istenmelidir. Aksi takdirde ortaya çıkacak iş tanım ve süreçleri mesleğin icra edilmesi aşamasında önemli sorunlar ortaya çıkacaktır.

Meslek Odalarına (SMMM ve YMM) gelen yenilikler.

Mecburi meslek kararının meslek SMMM ve YMM odalarına ilişkin yaptıkları düzenlemeler 4. bölümünde yer almaktadır.

“Dördüncü Bölüm: Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esaslar”

Mecburi meslek kararı meslek işletmeleri nezdinde yapılacak inceleme ve denetimleri meslek örgütü adına odaların yapmasını öngörmüştür. Odalar yaptıkları denetimler sonucunda disiplin yönetmeliği hükümlerine göre yaptırımlar uygulayacaktır.

Bu inceleme ve denetimlerin sağlıklı yapılabilmesi için İkinci ve Üçüncü bölümde yer alan kriter ve prosedürlerin tamamlanarak uygulanabilir hale gelmesi daha sonra odalar nezdinde oluşacak yapıların bu prosedürlere uygunluğunun denetlenmesi gereklidir.

Mesleğimiz için önemli olan dönüşüm sürecinin sağlıklı işleyebilmesinde odalar nezdinde oluşacak yapıların nasıl tespit edileceği, bu yapılarda görev alacak meslek mensuplarının yeterlilik koşullarının ve çalışma koşullarının belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu konuda ulusal ve uluslararası tecrübeler ışığında oluşturulacak taslak metinler konusunda odaların da görüşü alınarak bölümün oluşturulması yerinde olacaktır.

Mecburi meslek kararı bu işlemlerin bir kalite güvence programı ile yapılmasını öngörmektedir. Birlik nezdinde kalite güvence programının oluşturulması ve bu programın odalar nezdinde eğitim ve uygulama çalışmalarının başlaması gerekmektedir.

Sonuç

Muhasebe, Denetim Ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri, Hizmet Ve Kalite Güvence İlke Ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı içeriği göz önüne alındığında;

Mesleğe giriş, mesleğin icrası alanlarında **her meslek mensubunu,**

Kalite, gözetim ve yaptırım alanlarında da **her meslek odasının çalışma yapısını** temelden etkileyecek düzenlemeler içermektedir.

Bu iki kapsamlı düzenlemenin uygulamaya alınmasına yaklaşık 1 aylık bir zaman kalmıştır. TÜRMOB, SMMM Odaları, YMM Odaları mecburi meslek kararının uygulamasına ilişkin yönergeleri, bilgilendirme broşür ve tanıtımları, ivedikle başlatmalı ve mesleğimizde önemli bir değişime yol açacak bu dönüşüm ile ilgili olarak meslek mensuplarını kendileri baş başa bırakmamak için danışma masaları oluşturmalıdır.

“Birlik nezdinde kalite güvence programının oluşturulması ve bu programın odalar nezdinde eğitim ve uygulama çalışmalarına başlaması gerekmektedir.”

ELEKTRONİK TEBLİGAT

Seda ÖZGÖREN
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Giriş

27.08.2015 tarihli ve 29458 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 456 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile

04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Elektronik Ortamda Tebliğ” 107/A maddesinde; Bu kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93. maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın yani posta yoluyla il muhaberli taahhütlü veya ilan yolu ile tebliğ usullerine bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan Kanun hükümlerinin Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliği gereken evraka ilişkin tebligatın elektronik ortamda yapılmasının sağlanması amacıyla 456 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ni (R.G. 27.08.2015 – 29458) yayımlamıştır.

Tebliğ’in yürürlük tarihi 27.08.2015’tir. Dolayısıyla, Tebliğ ile getirilen ve aşağıda açıklanan yükümlülüklerin (vergi dairesine bildirimde bulunması ve elektronik tebligat adresi edinilmesine ilişkin yükümlülükler) bu tarihten itibaren, en geç 01.01.2016 tarihine kadar, yerine getirilmesi gerekmektedir. Ancak bu tarihten

önce bildirimde bulunanlara, 1 Ekim 2015 tarihinden itibaren elektronik tebligat yapılabilir.

Söz konusu tebliğin amacının, vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına 213 sayılı Vergi Usul Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemek olduğu belirtilmiştir.

“Söz konusu tebliğin amacının, vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına 213 sayılı Vergi Usul Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemek olduğu belirtilmiştir.”

YASAL DÜZENLEMELER

A- Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler

Bu Tebliğ ile tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar aşağıda belirtilmiştir.

- Kurumlar vergisi mükellefleri,
- Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç),
- İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını

talep edenler.

Kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar, tebliğle belirlenen sürelerde bildirimde bulunarak elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak zorundadır.

Bu mükelleflerin dışında kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden kişiler de sistemden isteğe bağlı olarak yararlanabileceklerdir.

B- Bildirim Yükümlülüğü ve Elektronik Tebligat Adresi Edinme

B.1- Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi

Elektronik tebligat sistemini kullanmak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 01.01.2016 tarihine kadar örneği Tebliğin 1 nolu ekinde yer alan "Elektronik Tebligat Talep Bildirimi (Şirketler ve Diğer Tüzel Kişiler İçin)"ni kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu mükellefler, söz konusu bildirim kanuni temsilcileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla bizzat teslim edeceklerdir.

Bu tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten sonra mükellefiyet tesis ettiren kurumlar vergisi mükellefleri ise işe başlama tarihini takip eden 15 gün içerisinde "Elektronik Tebligat Talep Bildirimi" nde bulunmak zorundadır.

Yapılan başvurunun değerlendirilmesi sonucu, gerekli şartları taşıyan mükelleflere internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilecektir. Böylece bu mükellefler elektronik tebligat adresi edinmiş olacaklardır.

B.2- Gelir Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi

Elektronik tebligat sistemini kullanmak zorunda olan gelir vergisi mükelleflerinin, tebliğin 2 no.lu ekinde yer alan "Elektronik Tebligat Talep Bildirimi (Gerçek Kişiler İçin)", 01.01.2016 tarihine kadar internet vergi dairesinde elektronik ortamda doldurmaları gerekmektedir.

Gelir vergisi mükelleflerinin, söz konusu bildirim kendileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri

yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla gelir vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine bizzat vermeleri de mümkündür.

İnternet vergi dairesini kullanarak elektronik ortamda bildirimde bulunan gelir vergisi mükelleflerine internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilmeyecek olup, bu mükellefler sisteme her girişlerinde sistem tarafından kimlik doğrulaması yapılmak suretiyle elektronik tebligat sistemini kullanabileceklerdir.

Vergi dairesine bizzat veya vekili aracılığıyla başvuran gerçek kişi mükelleflerin başvuruları değerlendirilecek ve gerekli şartları taşıyan mükelleflere internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilecektir.

İnternet vergi dairesini kullanarak elektronik ortamda veya vergi dairesine bizzat başvurarak sistemi kullanacak olan gelir vergisi mükellefleri, elektronik tebligat adresi edinmiş olacaklardır.

Tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten sonra (01.01.2016 tarihinden sonra) mükellefiyet tesis ettiren gelir vergisi mükellefleri, mükellefiyet tesis sırasında bizzat veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde veril-

miş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla yukarıda belirtilen bildirim (Tebliğin 2 no.lu ekinde yer alan) doldurarak ilgili vergi dairesine vermek zorundadır.

B.3- İsteğe Bağlı Olarak Kendilerine Elektronik Tebligat Yapılmasını Talep Edenlerin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi

Tebliğ ile getirilen zorunluluk kapsamına girmeyen ancak isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller yukarıdaki B.1 bölümünde açıklandığı şekilde katma değer vergisi veya gelir (stopaj) vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine başvuruda bulunarak sistemi kullanabileceklerdir.

"Bu tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten sonra mükellefiyet tesis ettiren kurumlar vergisi mükellefleri işe başlama tarihini takip eden 15 gün içerisinde "Elektronik Tebligat Talep Bildirimi" nde bulunmak zorundadır."

Benzer şekilde, tebliğ ile getirilen zorunluluk kapsamına girmeyen gerçek kişi muhatapların, yukarıdaki B.2 bölümünde açıklandığı şekilde internet vergi dairesi aracılığıyla başvurarak veya ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine bizzat veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla başvuruda bulunarak sistemi kullanmaları mümkündür.

C- İnternet Vergi Dairesi Kullanıcı Kodu, Parola ve Şifresi Edinme

Elektronik tebligat sistemini kullanmak üzere, tebliğ ekinde yer alan Elektronik Tebligat Talep Bildirimi ile bildirimde bulunan mükelleflere vergi dairesince, müracaat anında sistemden üretilecek internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden kapalı bir zarf verilecektir.

Şifre zarfının mükellefe veya yetki verilen kişiye tesliminde, "... Vergi Dairesi Başkanlığı/Müdürlüğünün... vergi kimlik numaralı mükellefi'ya Elektronik Tebligat Sistemi ve İnternet Vergi Dairesi işlemlerinde kullanmak için kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden zarf, kapalı olarak teslim edilmiştir." şeklinde bir "Teslim Tutanağı" tanzim edilecek ve sözkonusu tutanak, mükellef veya noterde verilmiş vekaletnameyle yetki verdiği kişi, müdür/vergi dairesi müdürü veya müdür yardımcısı tarafından tarih konulmak suretiyle imzalanacaktır. Tanzim edilen "Teslim Tutanağı" ile "Elektronik Tebligat Talep Bildirimi" nin birer örneği mükellefin dosyasında muhafaza edilecektir.

D- Elektronik Tebligatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi

213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrak, elektronik imza ile imzalanacak ve vergi dairesi adına Başkanlık tarafından tebliğ yapılacak muhatapın elektronik tebligat adresine iletilecektir.

Elektronik tebligat sistemine internet vergi dairesi

üzerinden erişilecektir. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresine sahip olan gerçek ve tüzel kişiler şifreleriyle elektronik tebligat adreslerine ulaşacaklardır. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi olmayan gerçek kişiler ise sisteme her girişte yapılan kimlik doğrulaması ile elektronik tebligat adreslerine erişeceklerdir.

Kanunun 107/A maddesi gereğince, elektronik imzalı tebliğ evrakı, **muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır.**

Olay kayıtları, "İşlem Zaman Bilgisi" eklenecek, erişilebilir şekilde **arşivlerde otuz yıl süreyle saklanacaktır.** Hesaba erişim bilgilerinin iletimi ile sisteme erişimin güvenli bir şekilde yapılması için gerekli tedbirler Başkanlık tarafından alınacak olup, talep halinde elektronik tebligata ilişkin delil kayıtları ilgilisine veya yetkili mercilere sunulacaktır.

“Elektronik tebligat sistemine internet vergi dairesi üzerinden erişilecektir. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresine sahip olan gerçek ve tüzel kişiler şifreleriyle elektronik tebligat adreslerine ulaşacaklardır.”

E- Elektronik Tebligat Sisteminden Çıkış

Zorunlu veya ihtiyari olarak elektronik tebligat sistemine dâhil olanların aşağıdaki durumlar dışında **sistemden çıkmaları mümkün değildir.**

Tüzel kişilerde **ticaret sicil kaydının silindiği (nevi değişikliği ve birleşme halleri dâhil)** tarih itibarıyla, elektronik tebligat adresi kapatılır. Gerçek kişilerde ise ilgilinin **ölümü veya gaipliğine karar verildiğinin** idare tarafından tespit edildiği durumlarda ölüm/karar tarihi itibarıyla ilgilinin elektronik tebligat adresi re'sen kapatılır. Mirasçıların bağlı olunan vergi dairesine başvurması halinde de müteveffanın elektronik tebligat adresi kullanıma kapatılır.

F- MUHATAPLARIN SORUMLULUĞU

Elektronik ortamda tebligat yapılacak olanların (muhatapların);

a) Elektronik Tebligat Talep Bildirimini süresinde, tam ve doğru olarak vergi dairesine beyan etmekle,

b) Beyan edilen bilgilerde meydana gelecek **değişiklikleri öncesinde veya en geç değişiklik tarihinde** vergi dairesine bildirmekle,

c) Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde belirtilen tüm şartlara riayet etmekle,

d) Sistem kullanımına ilişkin olarak kendisine verilmiş olan kullanıcı kodu, parola ve şifre gibi bilgilerini korumakla, üçüncü kişilerle paylaşmamakla ve başkasına kullandırmamakla,

e) Sistem kullanımına ilişkin olarak kendisine verilmiş olan kullanıcı kodu, parola ve şifre gibi bilgilerin istenmeyen şekilde üçüncü kişilerin eline geçtiğini tespit ettiğinde derhal vergi dairesine bilgi vermekle yükümlü oldukları belirtilmiştir.

Tebliğde, belirtilen yükümlülüklerin yerine getirilmemesinden doğacak hukuki sonuçların, muhatabın sorumluluğunda olduğu, tüm bildirimlerin vergi dairesine ulaştığı anda sonuç doğuracağı belirtilmiştir.

G- CEZA HÜKÜMLERİ

Elektronik tebligat sistemine dâhil olması zorunlu olanlardan bu tebliğ ile getirilen yükümlülükler uymayanlar için Kanun'un 148, 149 ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca, Kanun'un Mükerrer 355. maddesindeki cezai müeyyide uygulanır.

2015 yılı için, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezasının tutarı şu şekildedir.

1-Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	1.300 TL
2-İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	660 TL
3-Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	330 TL

Ceza uygulaması sonrasında re'sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi ger-

çek kişilerde mükellefe, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde doğrudan kanuni temsilcisine tebliğ edilir ve elektronik tebligat adreslerine tebligat gönderimine başlanılır.

Sonuç

Elektronik tebligat uygulamasına ise 01.01.2016 tarihinden itibaren başlanacaktır. Ancak bu tarihten önce bildirimde bulunanlara, 1 Ekim 2015 tarihinden itibaren elektronik tebligat yapılabilir.

01.01.2016 tarihinden sonra mükellefiyet tesis ettiren kurumlar vergisi mükellefleri işe başlama tarihini takip eden 15 gün içerisinde Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmak zorundadır.

01.01.2016 tarihinden sonra mükellefiyet tesis ettiren gelir vergisi mükellefleri ise, mükellefiyet tesisi sırasında bizzat veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla yukarıda belirtilen bildirim (Tebliğin 2 no.lu ekinde yer alan) doldurarak ilgili vergi dairesine vermek zorundadır.

Tebliğin yürürlük tarihi 27.08.2015'tir. Bu nedenle tebliğ ile getirilen bildirimde bulunma ve elektronik tebligat adresi alınmasına ilişkin yükümlülüklerin, bu tarihten itibaren en geç

01.01.2016 tarihine kadar yerine getirilmesi gerekmektedir.

Yararlanılan Kaynaklar:

456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

“Tüzel kişilerde ticaret sicil kaydının silindiği (nevi değişikliği ve birleşme halleri dâhil) tarih itibarıyla, elektronik tebligat adresi kapatılır. Gerçek kişilerde ise ilgilinin ölümü veya gaipliğine karar verildiğinin idare tarafından tespit edildiği durumlarda ölüm/karar tarihi itibarıyla ilgilinin elektronik tebligat adresi re'sen kapatılır.”

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'na ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir.
- 5- Yayımlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 6- Dergide yayımlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.
- 7- Dergide yayımlanan yazıların telif hakları yazarı veya yazarları tarafından karşılıksız olarak İzmir Serbest Muhasebeci mali müşavirler Odası'na devredilir. Yazarlar başvuru dilekçesine ekledikleri "Makale Sunum Formu"nu doldurarak ve imzalayarak telif haklarını devrettiklerini beyan etmek zorundadır.
- 8- Derginin bir sayısında bir yazarın birden fazla yazısı yayınlanmaz. Ancak ortak çalışma ürünü olan ve birden çok yazarlı çalışmalarda bu koşul aranmaz.

YAZMA KURALLARI

- 1- Yazılar, Microsoft Windows Word programla yazılmalı ve çözümünde herhangi bir sorun yaşanmaması için daha önce kullanılmamış bir diskete ya da CD'ye kaydedilerek dergiye gönderilmelidir.
- 2- Yazılar 3 (üç) kopya olarak, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3- Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - a. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.

- b. Başlığın sağ alt tarafında yazarın adı ve unvanı" gösterilmelidir.
- c. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmelidir.
- d. İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) özetleri yer almalıdır.
- e. Özetlerin altında anahtar sözcükler (key words) bulunmalıdır.
- f. Makalenin metni ikinci sayfadan başlamalıdır.

4- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.

5- Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) "şekil" olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.

6- Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.

7- Kaynakların gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonuna, "Kaynakça" başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, Costing, 4* Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, "An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations", The Accounting Historians Journal, December 1992, Volume19, Number 2, s. 79-103.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır. Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın disketteki biçimiyle yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir. Forma ulaşmak için www.dayanismadergisi.com

Yazışma Adresi

Dayanışma Dergisi

1456 Sokak No. 15 Alsancak-İZMİR

Tel: (0.232) 441 96 33

Faks: (0.232) 441 95 67

e-posta: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

www.dayanismadergisi.com

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

DAYANIŞMA DERGİSİ

Makale Sunum Formu

Makaleyi sunan yazar	:	_____
Makalenin Başlığı	:	_____
	:	_____
Makalenin ilgili olduğu dal	:	_____
Makalenin yazarları	:	_____
	:	_____
	:	_____
Makaleyi sunan yazarın,	:	_____
Çalıştığı kurum	:	_____
Posta adresi	:	_____
	:	_____
e-posta adresi	:	_____
Telefon no	:	_____
Faks No	:	_____
Sunulan makalenin sayfa sayısı	:	_____
Makalenin sunulduğu tarih	:	_____

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın Dayanışma dergisinde yer alacak yazılara ilişkin koşulları kabul ettiğimi ve yazımın telif haklarını İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na devrettiğimi bildiririm.

Makaleyi sunan yazarın imzası : _____

Forma ulaşmak için : www.izsmmmo.org.tr