

Merhaba

Yılın en sıcak ayı olan ağustos, aynı zamanda yaz tatilin yoğun olarak yapıldığı bir aydır. Bu nedenle, gönlünüzce bir tatil geçirmeniz dileğiyle tüm okurlarımıza merhaba diyerek başlamak istiyorum.

Umarım geçen ayların yorgunluğunu ve stresini üzerinizden atmış olarak işlerinizin başına dönmüş olursunuz. Çünkü önümüzdeki günlerde yine bizleri yoğun işler ve angaryalar beklemektedir.

Güncelliğini hala koruyan ve uzun süredir basında yer alan vergi ve SGK borçlarının affı ile ilgili görüşlerimi sizlerle paylaşmak istiyorum. Öncelikle neden af olmalı? Bunun gerekçelerini ortaya koymak lazım. Geçmişten bu güne baktığımızda ülkemizde yaşanan sıkı para politikası, gizli enflasyon, tüketimin düşmesi ve küresel mali kriz ekonomideki daralma sebebiyle, işletmeler nakit sıkıntısı çekmişler dış borçlanmaya gidememişler yani bankalardan kredi alamamışlardır. Bu nedenle haklı olarak da, vergi ve SGK primlerini ödeyemez duruma düşmüşlerdir. Faizlerin yüksek olması nedeniyle faizler anaparayı çok fazlası ile geçmiş, bu sebeple de kamu borçları ödenemez duruma gelmiştir.

maliye bakanlığı'nın geçmiş aylar tahakkukları ile tahsilat oranlarına baktığımızda, bu durumu görmek mümkündür. Maliye teşkilatının bu alacağını normal koşullarda tahsil etmesi mümkün değildir. Ancak geçikme zamlarının bir kısmını terk ederek anapara v kalan gecikme zammına uzun bir vade sağlayarak yeniden bir yapılanmaya giderek, alacaklarını tahsil olanağı elde edebileceklerdir.

Ayrıca yine uzun süreden beri, naylon fatura kullandığı iddiası il hakkında rapor düzenlenen ve kod.5'e giren mükelleflerin büyük bir kısmı yargıya başvurmaktadır. Bundan dolayı vergi mahkemelerinde dosya sayısının artması nedeniyle, karara bağlanma süreci uzamaktadır. Ayrıca verilen kararların büyük bir kısmı mükellef lehine olması da dikkat çekicidir. İşte tüm bu sorunları çözmek adına; vergi mahkemelerinin yükünü azaltmak, hem de kamu aleyhine dönmüşen bu davalardan kurtulmak için, kapsamlı bir matrah artırımı affı ile mükellefler yargıda olan davada vazgeçirilerek, uygulanan vergi ve cezanın bir kısmını ödeyerek çözmek mümkünken, iki yıldır bakanlıkça dillendirilmesine ve bu durumun da herkesçe bilinmesine ramen, hükümetin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmak üzere kanun teklifi hazırlamaması, ilgili çevrelerce merak edilmektedir.

Prensip olarak aflara karşı olmamıza rağmen piyasaların kilitlenmesi ve mükelleflerin büyük bir kısmının kamu borçlarını ödeyememesi nedeniyle, kamu ihalelerine girememek KDV iadelerini alamamak gibi olumsuzluklar; o firmanın mal alıp sattığı veya hizmet verdiği müşterilerini de etkilendiği için ticari işleri bime noktasına gelmektedir ya da maliye teşkilatı tarafından sürekli taciz edilmeleri işlerinin daha da kötüye gitmesi ve buna bağlı olarak psikolojilerinin bozulmalarına neden olmaktadır.

Bu konularda ilgililerinin mutlaka tedbir almaları gerektiğine inanmaktayız.

Bir sonraki sayımızda buluşmak ümidiyle, Sevgi ve saygılar sunarım.

İçindekiler...

Feyzullah TOPÇU 1

HAKEMLİ YAZILAR

Yrd. Doç Dr. **Mahmut YARDIMCIOĞLU** // Yrd. Doç Dr. **Yücel AYÇIRAY** // Öğr. Gör. **Eray ÇETİN**
Ekonomik Krizlerin Muhasebecilik Mesleği Üzerine Etkileri: Çukurova Bölgesinde Faaliyet Gösteren
Muhasebeciler Üzerinde Bir Uygulama7

Öğr. Gör. Dr. **Semra TETİK**

Örgütlerde Etkili Zaman Yönetimi.....19

Öğr. Gör. **Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ**

Porselen Sektöründe Kullanılan Özellikli Hesaplara Ait

Yönelimsel Amaçlı Hesap Planının Oluşturulması 25

Cevat A. KAYALI // **Murat ALBAYRAK**

Manisa İli'nde Ayakkabı İmalat Sanayiinde Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Sorunlarına

Yönelik Bir Araştırma ve Çözüm Önerileri35

HAKEMSİZ YAZILAR

Dr. **Ö. Hakan ÇAVUŞ**

5838 Sayılı Kanun ile Çalışma Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler.....64

Hüseyin HAMAMCILAR

Gıda Bankacılığının Amacı, Kapsamı ve Vergisel Avantajları.....67

Engin MALAY

Ödeme Emri ve Yapılacak İşlemler70

Gürsel Erkul ILİZ

Mesleğimiz ÖSS Sınavına Girecek mi, Yoksa Alaylı mı Kalacak? 72

İsmail ŞENGÜN

İflasın Ertelenmesinde Borca Batıklık Bilançosu ve

Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Malların Değerlemesi.....74

Serkan KASALAR

Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırılması ile Türkiye ve Diğer Ülke Uygulamaları 77

Fisun ILIZ

Uluslararası Taşımacılık, KDV İstisnası ve KDV İadesi 99

Güray KURŞUNOĞLU

Vergi Kanunları Açısından Debit / Credit Note Uygulamaları 102

Yayın Koşulları 105

Makale Sunum Formu 106

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

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

**Sorumlu Müdür
Oda Sekreteri**
İlhan BORA

Genel Yayın Yönetmeni
Yavuz ÖZMAKAS

Yayın Kurulu
Levent YAKAR
Hatice ÖZTEKİN
Özge YILMAZ
Aslı TENGİZ

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

İsmail İŞİK
YMM

Özkan BİLGİLİ
SSK Müfettişi

Yener GÜVEN
Çalışma Sosyal Güvenlik Bakanlığı
Baş İş Müfettişi

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ
Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF.

Doç. Dr. Serdar ÖZKAN
Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF.

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

Sayfa Tasarım
Birsen BAĞARDI KÖSEOĞLU

Düzeltilen
Hacer ÖZMAKAS

Basım Yeri
Ayan Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti.
Fatih Cad. No: 105/124
Çamdibi İş Merkezi Çamdibi / İZMİR
Tel & Faks: 0.232 433 88 45 - 433 89 69
Basım Tarihi: Ağustos 2009

DAYANIŞMA Sayı: 106

İki aylık mesleki dergi

Sürelili Yerel Yayın

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

İÇ HATLAR

123 - 602	Başkan Sekreteri	Nazan TUNABOYLU
301	TESMER Staj-Sınav Başvuru	Atilla KILIÇ
302	TESMER Şube Müdürü	Bora YILDIRIM
303	TESMER Muhasebe	Cüneyt ZİREK
304	TESMER Akademik Eğt. Danış.	Doç Dr. Erdal ÖZKOL
305	Bilgi İşlem	Emin AKBULUT
306	Hukuk Danışmanı	Av. Selda ARPACI
308	Kütüphane	Yavuz ÖZMAKAS
501 - 511	Santral	Birgül GENÇ
502	Özlük İşleri	Sevil ERDÜL
503	Özlük İşleri	Mustafa YILMAZ
504	Özlük İşleri	Yasemin YILDIZ
505	Genel Bilgi İşlem	Funda AKERDEM
507	Muhasebe	Nilsu AKDENİZ
508	Muhasebe	Senem ŞAKIR
510 - 520	Genel İdare Müdürü	Murat YETER
512	Disiplin	Yunus BALIK
513	Sekreter	Gülnur ATASEVER

BANKA HESAP NUMARALARI

Banka Adı	Şube Adı	Şube Kodu	Hesap No
İş Bankası	Yeniğün	3413	1127765
Kalkbankası	Vali Konağı	429	10260088
Garanti Bankası	Konak	410	6692483
Akbank	Halitziya	284	41247-8
Ykb	İzmir Merkez	927	61353299
Vakıfbank	Finansmarket	004	982514
Ziraat Bankası	İzmir	137	38170856

Masraf Almayan Banka (Bankaya Elden Yatıranlar İçin)

Banka Adı	Şube Adı	Firma Kodu	Hesap No
Akbank	Halitziya	5020587	284-49190

Şehit Fethibey Caddesi 53/5 Pasaport // İZMİR
Tel: 0.232 441 96 33 Faks: 0.232 441 95 67 - 446 81 30
<http://www.izsmmmo.org.tr>
e-mail: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

İZMİR SMMMO DAYANIŞMA DERGİSİ

HAKEM KURULU

Prof. Dr.	Ahmet Hayri DURMUŞ	(İstanbul Ticaret Üniversitesi)
Prof. Dr.	Başar Ataman AKGÜL	(Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr.	Can Şinga MUGAN	(Ortadoğu Teknik Üniversitesi)
Prof. Dr.	Ercan BAYAZITLI	(Ankara Üniversitesi)
Prof. Dr.	Feryal Orhan BASIK	(İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr.	Gürbüz GÖKŞEN	(Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr.	Hülya TALU	(İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr.	M. Banu DURUKAN	(Dokuz Eylül Üniversitesi)
Prof. Dr.	Münir ŞAKRAK	(Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr.	Nihat KÜÇÜKSAVAŞ	(Çukurova Üniversitesi)
Prof. Dr.	Ömer LALİK	(Maltepe Üniversitesi)
Prof. Dr.	Rüstem HACIRÜSTEMOĞLU	(Galatasaray Üniversitesi)
Prof. Dr.	Süleyman YÜKÇÜ	(Dokuz Eylül Üniversitesi)
Prof. Dr.	Şükrü KIZILOT	(Gazi Üniversitesi)
Prof. Dr.	Yurdakul ÇALDAĞ	(Gazi Üniversitesi)
Prof. Dr.	Yüksel Koç YALKIN	(Ankara Üniversitesi)
Doç. Dr.	Güven SAYILGAN	(Ankara Üniversitesi)
Doç. Dr.	Serdar ÖZKAN	(Dokuz Eylül Üniversitesi)
Doç. Dr.	Erdal ÖZKOL	(İzmir Ekonomi Üniversitesi)
Yrd. Doç. Dr.	Esin TAYLA N	(Dokuz Eylül Üniversitesi)
Yrd. Doç. Dr.	Masum TÜRKER	(İstanbul Ticaret Üniversitesi)
Yrd. Doç. Dr.	Mine TÜKENMEZ	(Dokuz Eylül Üniversitesi)
Yrd. Doc.Dr.	Orhan ÇELİK	(Ankara Üniversitesi)



Hakemli Yazılar >>>
Refereed Papers

EKONOMİK KRİZLERİN MUHASEBECİLİK MESLEĞİ ÜZERİNE ETKİLERİ: ÇUKUROVA BÖLGESİNDE FAALİYET GÖSTEREN MUHASEBECİLER ÜZERİNDE BİR UYGULAMA

> Yrd. Doç. Dr. **Mahmut YARDIMCIOĞLU**

Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

> Yrd. Doç. Dr. **Yücel AYRIÇAY**

Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

> Öğr. Gör. **Eray ÇETİN**

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Düziçi MYO, İkt. İdari Prog. Bölümü

ÖZET

Global çapta veya ülke çapında meydana gelen ekonomik krizler genel olarak ülke ekonomisi üzerinde etkili olurken, işletmeler ve buna bağlı olarak piyasalar üzerinde de etkili olmaktadır. Bu etkiler bazı kısmi olumlu sonuçlar doğurmakla birlikte genel olarak olumsuzluklar ön plana çıkmaktadır. İşletmelerin bu krizlerden etkilenme dereceleri, krizin büyüklüğüne veya yönüne göre farklılık göstermektedir. Krizden etkilenen işletmeler, dolaylı yollardan kendi iç çevresinde veya dış çevresinde yer alan aktörler üzerinde de rol oynamaktadır.

İşletmelerin finansal kararlarına yön veren ve faaliyetlerini kayıt altına alan muhasebeciler de bu durumdan dolaylı olarak etkilenmektedir. Bu etkiler genel olarak ekonomik açıdan meydana gelmekle birlikte, elbette ki sosyal etkiler de mevcuttur.

Anahtar Kelimeler: Ekonomik Kriz, Muhasebecilik Mesleği, Krizin Etkileri, Çukurova Bölgesi.

ABSTRACT

Whereas the economic crisis which is a resultant of the global or country's bore that in general affects the country's economy, business and markets are also being affected by it. Although it has positive results, it does also have negative ones which are being seen. The affects that the businesses have is differing to the extent of it or the cast it has got. The business that have been affected, are having a role on the factors that takes place in both in the internal environment and the external environment. The accountants are also being affected by the financial decisions that are being taken and the activities which are being chained by the business. Although these effects are caused by economy, it has also social effects.

Key Words: Economic Crisis, Accountant's Profession, Results of Crisis, The Region on Çukurova.

GİRİŞ

Kriz sosyal bilimler alanında buhran, bunalım ve çöküntü gibi kavramlarla eş anlamlı olarak kullanılmakla birlikte; beklenmedik sosyal ekonomik veya psikolojik gelişme karşısında normal ilişkilerin ciddi olarak sarsılması ve karşılaşılan sorunun üstesinden gelinmesinde mevcut çözüm yollarının yetersiz kalmasıyla ortaya çıkan bir durum olarak da tanımlanabilmektedir (Özkan, 2005:167).

Kriz, herhangi bir alanda ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan ve mutlaka önlem alınması gereken bir süreçtir. Esas olarak bu süreç kesin olarak zarar veren bir süreç olmakla birlikte meydana gelen belirsizlik endişe yaratmakta ve ekonomik birimler karar verme ve bunları uygulama aşamasında zorlanmakta, buna bağlı olarak da oluşabilecek durumlar çeşitli zararlara yol açmaktadır. Bu süreci doğuran olayların tespit edilerek önüne geçilmesi, geçilemiyorsa bile oluşabilecek zararları en aza indirmek önlem olmaktan öte bir gerekliliktir. Kriz, kelime olarak birçok anlam taşımaktadır. Bunlar içersinde konumuzla en alakalı olanı ise ekonomik çöküntü ve bunalımdır.

Krizlerden bir kısmının etkisi sınırlı kalırken, bir kısmının etkisi ise uzun süreli ve derin izler bırakan nitelikte olmaktadır. Hissedilme derecesi ne olursa olsun, muhakkak ki hepsinin ekonomi ve aktörleri üzerinde yaratmış olduğu kalıntılar halen mevcuttur ve mevcut olmaya da devam edecektir. Hatta bu kalıntıların üzerine yenileri eklenecektir. Sürekli değişkenlere sahip bir kompleks olan ekonomi, kendi içersinde mevcut olan konjonktürler sayesinde daha birçok krizi de yaratacaktır.

Daha önce yaşanan ve yaşanacak olan krizlerin en önemli ortak özellikleri ise başlangıcı hangi sebebe dayanırsa dayansın ekonomik, siyasi ve sosyal birtakım sonuçları doğurmasıdır.

Bu sonuçlar içersinde yer alan ekonomik ve sosyal nitelikte olanlar konumuzla alakalı olarak muhasebecilik mesleğini icra eden kişiler açısından da değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

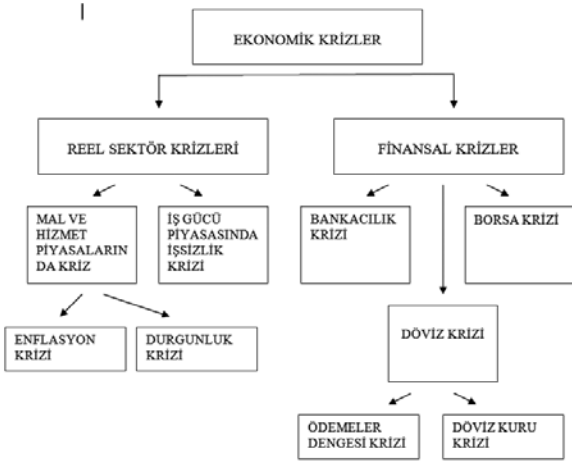
1. Ekonomik Krizlerin Kapsamı

Ekonomik krizler bazen bir ülkede veya ülkenin herhangi bir piyasasında meydana gelmekle birlikte bazen de birkaç ülkeyi içine alan bir bölgede veya küresel çapta meydana gelmiş olabilirler. Krizin bir piyasadan veya ülkeden başlayarak diğerlerine de yayılması bulaşıcı etkisine bağlı olmaktadır.

Ekonomik krizin meydana geldiği ülke küçük bir ekonomiye sahipse ve uluslar arası piyasalarda söz sahibi olmayan bir ülke ise o zaman bu ülkede meydana gelen ekonomik krizlerin sadece kendi ulusal ekonomisi üzerinde etkili olacağı söylenebilir. İstisna olarak ülkenin ilişkide olduğu diğer ülkelerin de meydana gelen bu krizden etkilenebileceği de göz önünde bulundurulmalıdır. Buna bir örnek olarak 2001 Türkiye Krizini verebiliriz. Türkiye'deki bankacılık krizi Rusya ile Türkiye'ye komşu Ortadoğu ülkelerinde bazı etkiler yaratmış, ondan öteye bir sıçraması olmamıştır. Bir ülkede başlayan ekonomik kriz ilişkide olduğu ülkelere de sıçrayabilir ve bunun sonucunda bölgesel kriz haline dönüşebilir. Buna bir örnek olarak 1997 yılında meydana gelen Asya krizini verebiliriz. Bu krizde Tayland'da başlayan kriz Singapur ve Hong Kong gibi bölgenin güçlü ekonomilerine de sıçramıştır. Bunun altında yatan başlıca neden, yatırımcıların o bölgeyi ayrı ayrı devletler olarak değil, bir bütün olarak görmesinden kaynaklanmıştır (Eğilmez, 2008:52-53).

Son zamanlarda hız kazanan ve yapılan entegrasyonlarla daha da geniş bir alana yayılan küreselleşme hareketleri sonucunda krizler daha da geniş alanlara yayılmaya başlamıştır. Bunun bir sonucu olarak büyük ekonomilerde meydana gelen krizler bulaşıcı etkiyle birlikte bir süre sonra bölgesel ve en nihayetinde küresel alanda yaşanmaya başlamaktadır. Dünyada yer alan bir çok ülkenin serbest piyasa ekonomisini kabul etmiş olmaları da krizin bulaşıcı etkisini ve buna bağlı olarak da yayılma alanını artırmaktadır. Son olarak 2007 yılında ABD'de mortgage kredilerine bağlı olarak yaşanan krizin bu ülkenin ekonomisinde yaratmaya başladığı kriz etkilerinin daha sonra bölge-

sel ve en nihayetinde küresel alana yayıldığı ve etkilerinin ise hala yaşanmakta olduğu bilinmektedir.



Şekil-1 Ekonomik Krizler (Kibritçioğlu,2001:175)

Gelişmekte olan ülkelerde ki makro ekonomik istikrarsızlık yaşanan krizlerin temelini oluşturmuştur. Yüksek oranlı enflasyon, faiz oranlarının yüksekliği, resesyonist eğilimler kredi risk tahminlerini zorlaştırarak krizlere neden olmaktadır. Uluslar arası ticarete bağlı olarak meydana gelen değişiklikler ve dış talepte meydana gelen dalgalanmalar, dış ticaret oranlarının kötüleşmesi ile kurlardaki reel artış, ticari malların üretimini cazip olmaktan çıkartıp kriz sürecine neden olmaktadır. (Karaçor, 2006:383) Krizlerin sıklığı, süresi ve şiddetine ekonominin yapısı ve sağlamlığı kadar, bunun uygulanan ekonomi politikalarıyla uyumu ve siyasal iktidarın olayları algılama becerisi de etkilidir. Hükümetini elindeki ekonomiyi denetleyici ve yönlendirici politika aletlerinin bulunması krizi sınırlarken, bundan çıkışı da kolaylaştırabilir. (Kazgan, 2008:7)

2. Muhasebecilik Mesleği Üzerindeki Etkiler ve Çukurova Bölgesinde Bir Uygulama

2.1. Uygulamanın Amacı, Hedefi ve Yöntemleri

Bazen belirli bir piyasada, bazen bir ülke veya bölge de bazen de dünya genelinde yaşanan ekonomik krizler değişkenlerin de etkisiyle birlikte reel sektörde hissedilebilir

sonuçlar doğurmaktadır. Özellikle talepte meydana gelen düşüşler, iç pazarın daralması, faiz oranlarındaki artışlar, ekonomik ve siyasi belirsizlikler, üretim faktörlerinin fiyatlarının artması gibi sebepler işletmeleri zor duruma düşürmekte ve bu da işletmelerin iç ve dış çevresinde bulunan birimleri etkilemektedir. Bu uygulamanın amacı ekonomik krizlerin Çukurova Bölgesi'nde faaliyet gösteren muhasebeciler üzerinde hangi konularda ve hangi etkileri yarattığının incelenmesidir. Çalışma hazırlanırken ulaşılmış istenen hedef doğrultusunda şu sorulara cevap aranmıştır;

- Ekonomik krizler işletmelerin alacaklarına ve ödemelerine yansımakta mıdır?

- Ödemelerinde sıkıntı yaşayan işletmeler muhasebecileri göz ardı etmekte midirler?

- Yaşanan krizler sebebiyle meydana gelen sonuçlar sadece ekonomik açıdan mı meydana gelmektedir, yoksa sosyal bir takım sonuçlar da doğmakta mıdır?

- Krizler neticesinde yaşanan problemler muhasebecileri sosyal ve ekonomik açılarından hangi düzeylerde etkilemiştir?

Bu sorulara cevap aramak için ekonomik krizlerin muhasebeciler üzerine etkileri incelenmeye çalışılmış ve bu doğrultuda bir anket formu hazırlanarak örneklem grubuna yöneltilmiştir.

2.2. Uygulamanın Alanı ve Hedef Kitle

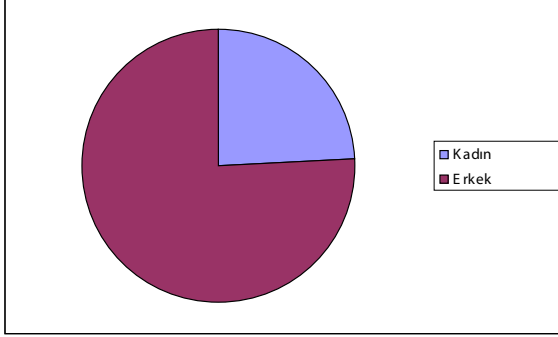
Uygulamanın amacı da gözetilerek muhasebecilik mesleğini icra eden kişiler esas hedef kitle olarak kabul edilmiştir. Bu amaçla Çukurova Bölgesi'nde faaliyet gösteren muhasebecilerin sayısı belirlenmiş, ancak sayının çokluğu nedeniyle örneklem grubu oluşturma yolu seçilmiş ve anlamlılık düzeyi de göz önünde bulundurularak 133 denek üzerinde anket uygulaması yapılmıştır.

3. Anket Uygulaması ve Değerlendirme

Anketin hazırlanmasında, olabildiğince az sayıda soru sorulmasına dikkat edilmiştir. Sorulan soruların cevapları "Evet", "Hayır"; "Kısmen" olarak belirlenmiş, cevaplayan kişilerin sıkılmadan, doğru bilgiler vermeleri amaçlanmıştır.

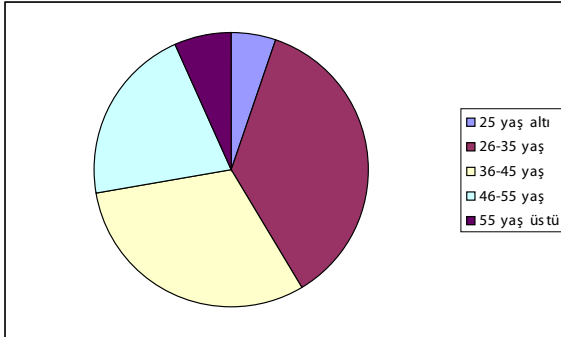
Muhasebecilik mesleği mensuplarına yönelik olarak hazırlanan anketin birinci kısmında sorulan sorular iş hacimlerinin, faaliyetlerinin, tecrübelerinin, sosyal durumlarının ve gelir durumları gibi verilerin ölçülmesine yönelik sorular olarak hazırlanmış olup aşağıdaki gibidir:

Tablo-1 Meslek Mensuplarının Cinsiyetleri



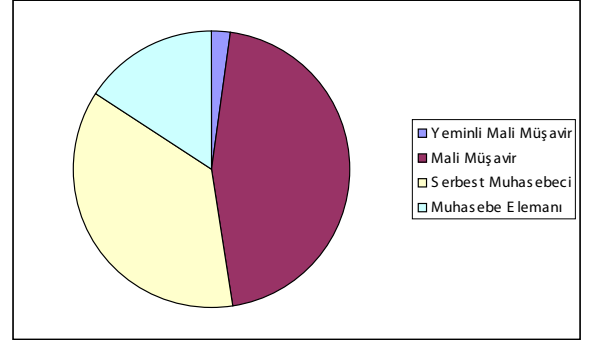
Toplam 133 kişi üzerinde gerçekleştirilen anket uygulamasında erkek cevabını verenlerin 101 kişi, kadın cevabını verenlerin 32 kişi olduğu belirlenmiştir. Alınan cevaplar erkek meslek mensuplarının yoğunluğu üzerine bir fikir vermektedir.

Tablo-2 Meslek Mensuplarının Yaşları



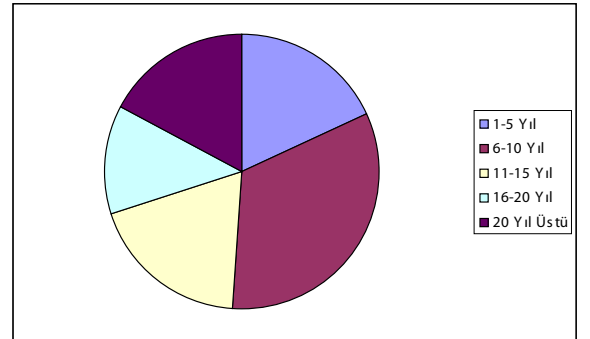
Ankete katılanlardan 7 kişi 25 yaş altı, 48 kişi 26-35 yaşları arasında, 41 kişi 36-45 yaşları arasında, 28 kişi 46-55 yaşları arasında ve 9 kişi 55 yaşın üstündedir. Bu verilere dayanılarak muhasebecilik mesleğini icra eden kişilerin genel olarak 26-45 yaş grubu içerisinde yer aldığı gözlemlenmiştir.

Tablo-3 Meslek Mensuplarının Unvanları



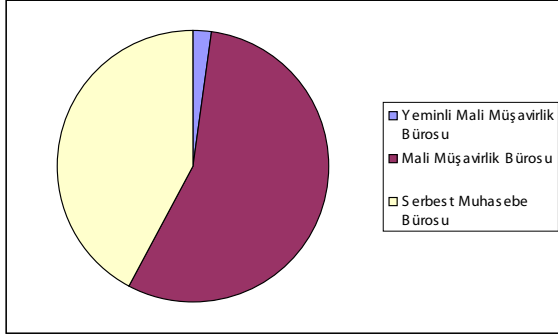
Ankete katılanlardan 3 kişinin Yeminli Mali Müşavir, 60 kişinin Mali Müşavir, 49 kişinin Serbest Muhasebeci, 21 kişinin ise muhasebe elemanı olduğu belirlenmiştir. Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci unvanları altında faaliyet gösteren muhasebecilik mesleği mensuplarının sayıca fazla olması dikkat çekmiştir.

Tablo-4 Meslek Mensuplarının Çalışma Süreleri



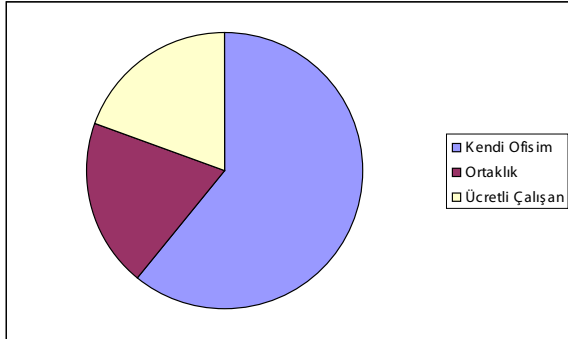
Ankete katılanlardan 24 kişi meslekte 1-5 yıl arası hizmet sürelerinin bulunduğunu, 44 kişi 6-10 yıl hizmet sürelerinin bulunduğunu, 25 kişi 11-15 yıl hizmet sürelerinin bulunduğunu, 17 kişi 16-20 yıl hizmet sürelerinin bulunduğunu, 23 kişi ise 20 yıldan daha fazla hizmet sürelerinin bulunduğunu belirtmişlerdir. Alınan cevaplar neticesinde diğer baremler arasında eşite yakın bir dağılım gözlemlenmekle birlikte meslekte 6 ile 10 yıl hizmet verenlerin çoğunlukta olduğu belirlenmiştir.

Tablo-5 Meslek Mensuplarına Çalıştıkları Büro Alanı



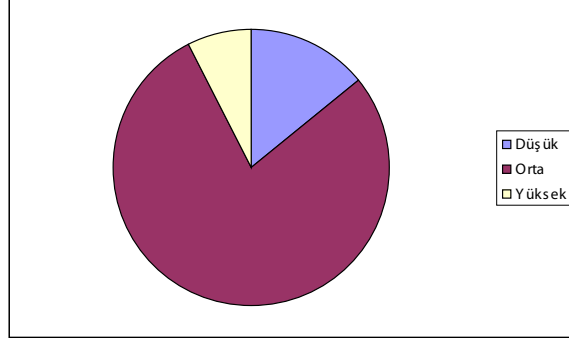
Ankete katılan kişilerden 3 kişi Yeminli Mali Müşavirlik Bürosunda, 74 kişi Mali Müşavirlik Bürosunda, 56 kişi ise Serbest Muhasebecilik Bürosunda faaliyetlerine devam ettiklerini belirtmişlerdir. Alınan cevaplarda mali müşavirlik ve serbest muhasebecilik bürolarının sayıca fazlalığı dikkat çekmiştir.

Tablo-6 Meslek Mensuplarının Çalışma Biçimleri



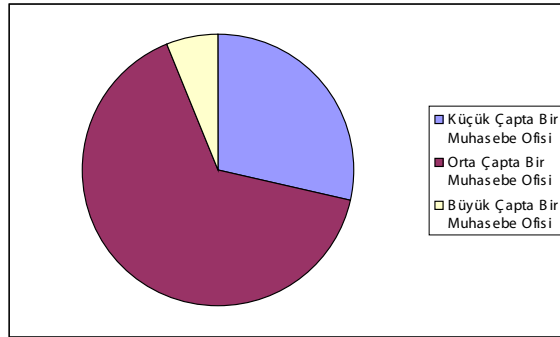
Ankete katılanlardan 81 kişi kendi ofislerinde çalıştıklarını, 26 kişi ortak büroda çalıştıklarını, 26 kişi ise çeşitli bürolarda ücretli çalışan olduklarını belirtmişlerdir. Kişilerin kendi ofisinde çalışmayı tercih ettikleri gözlemlenmiştir. Ayrıca yapılan birebir görüşmelerde ekonomik olması açısından ortak büro kullanılmasının da son zamanlarda özellikle tercih edildiği belirlenmiştir.

Tablo-7 Meslek Mensuplarına Gelir Düzeyleri



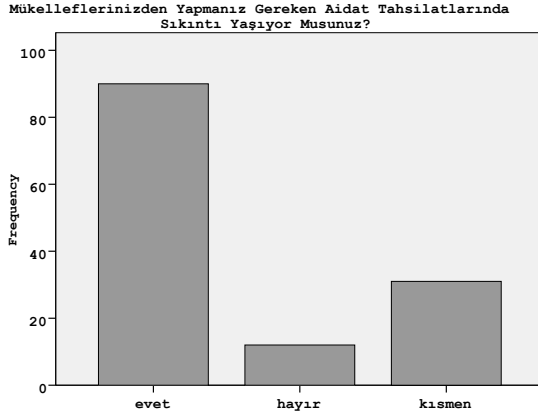
Ankete katılanlardan 19 kişi düşük gelir düzeyi grubunda yer aldıklarını, 104 kişi orta gelir düzeyi grubunda yer aldıklarını, 10 kişi ise yüksek gelir düzeyi grubunda yer aldıklarını belirtmiştir. Alınan cevaplar içerisinde orta gelir düzeyine sahip kişilerin çoğunluğu dikkat çekmiştir. Ancak, kişilerin gelir düzeylerini açıkça beyan istemeyeceklerini düşünmek yanlış olmayacaktır.

Tablo-8 Meslek Mensuplarına Büro Büyüklükleri



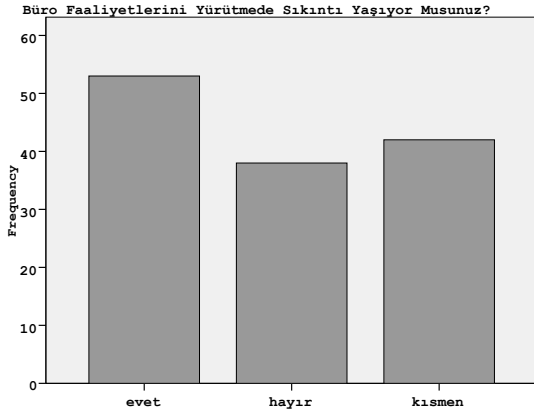
Ankete katılanlardan 38 kişi küçük çapta bir muhasebe ofisinde faaliyet gösterdiklerini, 87 kişi orta çapta bir muhasebe ofisinde faaliyet gösterdiklerini, 8 kişi ise büyük çapta bir muhasebe ofisinde faaliyet gösterdiklerini belirtmişlerdir. Alınan cevaplarda kişilerin gelirleri ile orantılı olarak çalışma alanlarını belirledikleri gözlemlenmiştir.

Tablo-9



Soruda meslek mensuplarına mükelleflerinden yapmaları gereken aidat tahsilatlarında sıkıntı yaşayıp yaşamadıkları sorulmuş ve büyük çoğunluğunun faaliyetlerini yürütmelerini ve yaşamlarına devam edebilmeleri için gerekli olan tahsilatlarda zorlandıkları gözlemlenmiştir. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

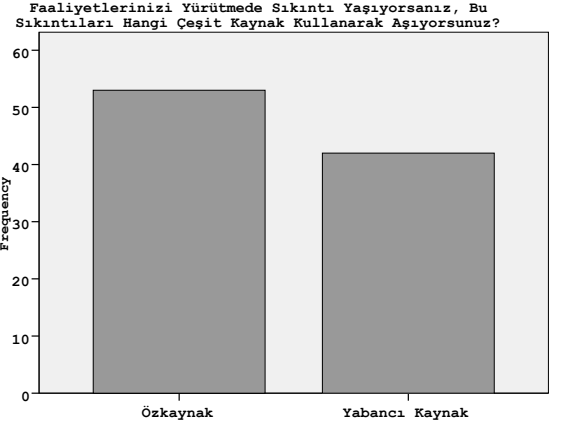
Tablo-10



Soruda meslek mensuplarının büro faaliyetlerini yürütmeye sıkıntı yaşayıp yaşamadıkları sorulmuş olup, verilen cevaplar içerisinde evet ve kısmen yanıtları sayısal olarak çoğunluk göstermekle birlikte birebir yapılan görüşmelerde de kişiler yaşamakta olan ekonomik kriz neticesinde mükelleflerinden tahsil etmeleri gereken aidatların tahsilinde hem sıkıntı yaşadıklarını hem de gecikmeler olduğunu ve buna bağlı olarak

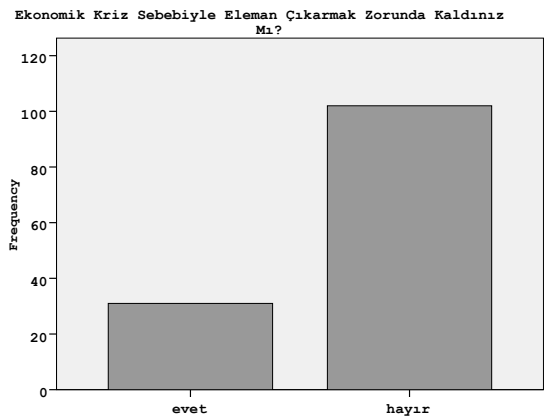
da büyük çoğunluğunun büro faaliyetlerini yürütmeye zorlandıkları belirlenmiştir. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

Tablo-11



Soruda bir önceki soruda büro faaliyetlerini yürütmeye sıkıntı yaşadığını belirten kişilerden bu sıkıntıları hangi çeşit kaynak kullanarak aştıkları sorusuna cevap verilmesi istenmiş, alınan cevaplarda kendi öz kaynaklarını yabancı kaynaklara tercih edenlerin sayısının fazla olduğu belirlenmiştir. Ancak yabancı kaynak kullanan meslek mensuplarının hiç de azımsanmayacak kadar oldukları ortadadır. Bu da şu anlama gelmektedir, ekonomik kriz neticesinde zor duruma düşen meslek mensupları banka ve benzeri finans kuruluşları tarafından sağlanan kaynaklara yönelmektedirler. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

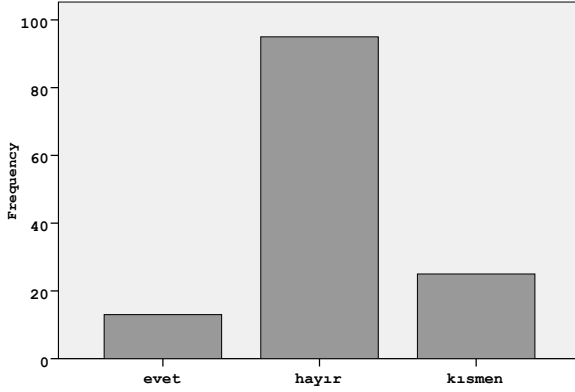
Tablo-12



Soruda meslek mensuplarına ekonomik kriz sebebiyle eleman çıkarmak zorunda kalıp kalmadıkları sorulmuş olup, çıkarmayanların sayısının çıkarana oranla fazla olduğu gözlemlenmiştir. Ancak yapılan birebir görüşmelerde muhasebeciler yetişmiş eleman bulmakta zorlandıkları bu yüzden elemanlarını tüm sıkıntılara rağmen ellerinde tutmak için çaba harcadıklarını fakat yeni eleman alımını kesinlikle düşünmediklerini beyan etmişlerdir. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

Tablo-13

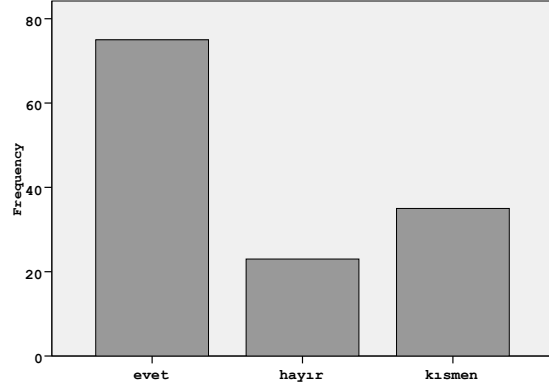
Krizlerden Etkilenen Veya Etkilenmekte Olan Meslek Mensuplarının Sorunlarıyla, Yetkili Birimler Tarafından Yeteri Kadar İlgileniyor Mu?



Soruda meslek mensuplarına krizlerden etkilenen veya etkilenmekte olan mensuplarının sorunlarıyla, yetkili birimler tarafından yeteri kadar ilgilenilip, ilgilenilmediği sorusu yöneltilmiş, hayır ve kısmen cevaplarını veren kişi sayısının evet cevabını veren kişi sayısına oranla çok yüksek bir değer taşıdığı gözlemlenmiştir. Bu da meslek mensuplarının mesleklerini icra etmede öncü ve yardımcı olması gereken birimlerin sorunlarla yeteri kadar ilgilenmediklerinin ve muhasebecilere yol gösterir nitelikte tavsiyelerde bulunmadıkları ve buna yönelik kararlar almadıkları anlamını taşımaktadır. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

Tablo-14

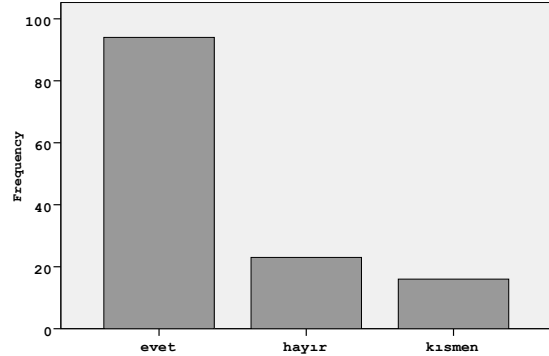
Gelecekle İlgili Yatırım Planlarınızda Değişiklik Yapıyor Musunuz?



Soruda meslek mensuplarının gelecekle ilgili yatırım planlarında (ev, arsa, araç vb.) değişiklik yapıp yapmadıkları sorulmuş olup, alınan cevaplar içerisinde evet cevabının sayıca ve oranca çok fazla olduğu gözlemlenmiştir. Bu da şu anlama gelmektedir; kişiler gelecekle ilgili kararlarını alırlarken ekonomik krizin yaratmış olduğu belirsizlik ortamında herhangi bir adım atmama ve mevcut durumlarını korumayı tercih etmişlerdir. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

Tablo-15

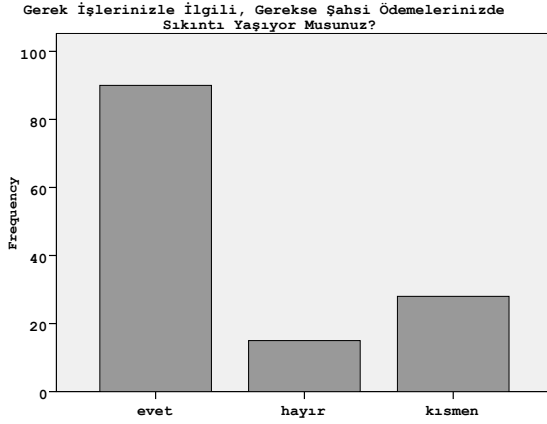
Esnaflık Müesseselerinin Azalarak Büyük İşletmelerin Doğan Boşluk Üzerinde Yatırım Yapmaları (Alışveriş Merkezleri gibi) Siz Muhasebecileri De Etkiliyor Mu?



Soruda esnaflık müesseselerinin ekonomik krizler sebebiyle azalarak, büyük işletmelerin doğan boşluk üzerinde yatırım yapmalarının, muhasebecileri etkileyip etkilemediği sorulmuş, evet cevabını verenlerin hem sayısal hem de oransal olarak fazlalığı dikkat çekmiştir. Ekonomik krizlerin boyutlarından birisi olan reel sektör krizleri neticesinde

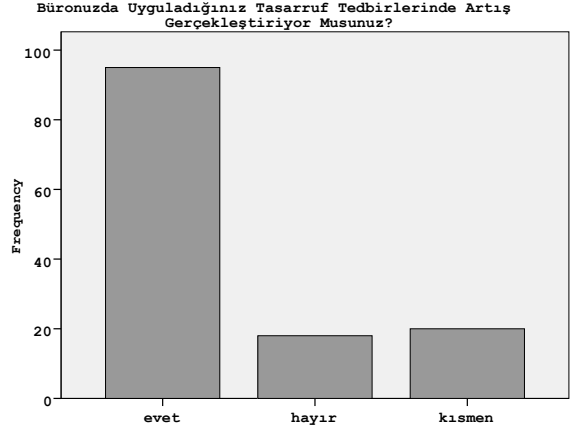
küçük sermayelerle faaliyet gösteren esnafların piyasa koşullarına dayanamadığı ve teker teker kapanarak piyasadan çekildikleri bilinen bir gerçektir. Ancak piyasada mevcut olan talebi karşılamak amacıyla büyük sermayelerin doğan boşluklar üzerinde yatırım yapmaları krizlere direnen esnafalara başka bir yönden olumsuz etkilememektedir. Tüm bu etkilerle bu küçük işletmeler kapanmaya devam ettikçe muhasebeciler de gelirleri içerisinde önemli paylara sahip olan mükelleflerini daha doğru bir tabirle müşterilerini kaybetmiş ve kaybetmeye devam etmektedir. Sonuç olarak esnafların piyasalardan çekilmeye başlaması muhasebecilik mesleğini icra eden kişileri de ekonomik yönden zor durumda bırakmaktadır. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

Tablo-16



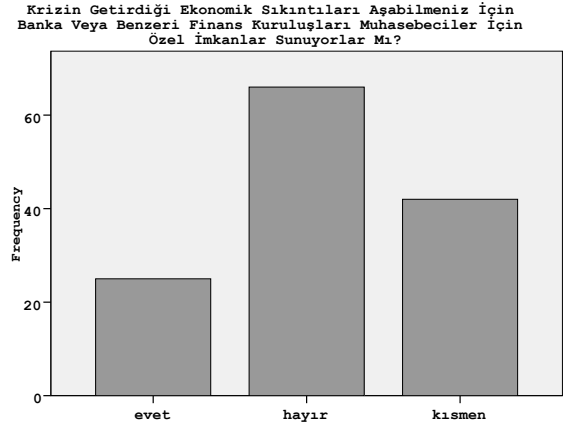
Soruda meslek mensuplarına gerek işleriyle ilgili, gerekse şahsi ödemelerinde sıkıntı yaşayıp yaşamadıkları sorulmuş, verilen cevaplarda kişilerin ödeme sıkıntısı içinde oldukları gözlemlenmiştir. Bu da daha önceki sorulara bağlı olarak meslek mensuplarının hem büro faaliyetleri yürütmeye zorlandıklarını hem de ödemelerinde sıkıntıya düşmeleri anlamını taşımaktadır. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

Tablo-17



Soruda meslek mensuplarına bürolarında uygulamış oldukları tasarruf tedbirlerinde artış gerçekleştirip, gerçekleştirmedikleri sorulmuş, alınan cevaplarda ve gerçekleştirilen diyaloglarda evet diyenlerin fazlalığı ilk anda göze çarpmaktadır. Sonuçta büro faaliyetlerini yürütmeye ve gerekli ödemeleri yapmada zorlanan kişilerin bazı tasarruf tedbirlerine yönelmeleri yadsınamaz bir gerçektir. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

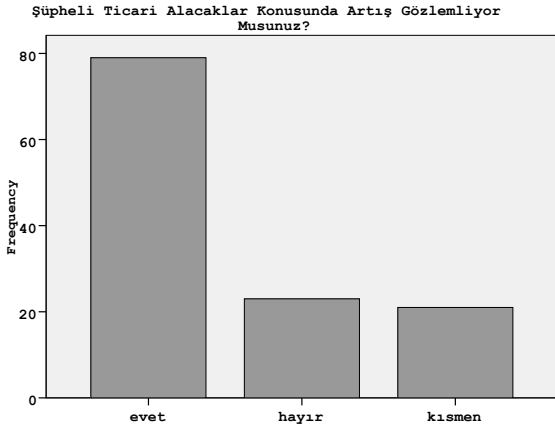
Tablo-18



Soruda meslek mensuplarına, krizin getirdiği ekonomik sıkıntıları aşabilmeleri için banka veya benzeri finans kuruluşlarının muhasebeciler için özel imkanlar sunup sunmadıkları sorulmuş olup net bir değerlendirme yapacak cevaplara rastlanmamakla birlikte hayır diyenlerin sayısı azımsanamayacak kadardır. Konu bankacılar nezdinde araştır-

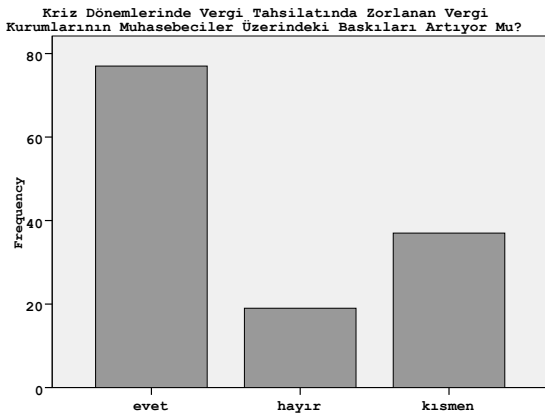
rılmış olup değişik zamanlar itibariyle oda mensuplarına çeşitli imkanlar sunulduğunu ancak konunun muhasebeciler tarafından net olarak araştırılmadığını belirtmişlerdir. Bu da meslek mensuplarının bir kısmının konuya uzak kaldıklarının bir göstergesi olmaktadır. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

Tablo-19



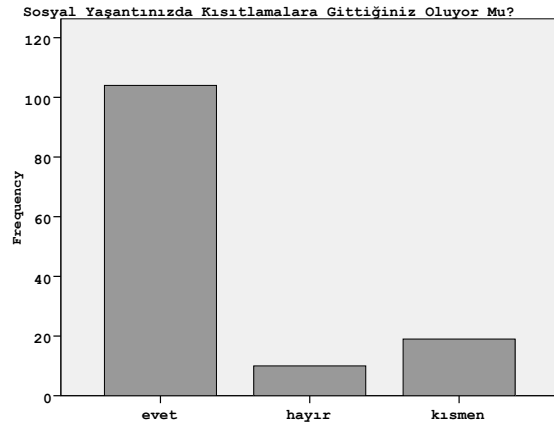
Soruda meslek mensuplarına şüpheli ticari alacaklar konusunda artış gözlemleyip gözlemlemedikleri sorusu yöneltilmiş, alınan cevaplar neticesinde artışın mevcudiyetinin ziyadesiyle bulunduğu tespit edilmiştir. Bu sorudaki amaç işletmelerin de krizden ne derecede etkilendiklerinin dolaylı da olsa bir tespitini yapabilmektir. Şüpheli duruma düşmüş olan işletmelerin kendi çevrelerinde bulunan muhasebeciler üzerinde de doğal olarak etkileri bulunacaktır. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

Tablo-20



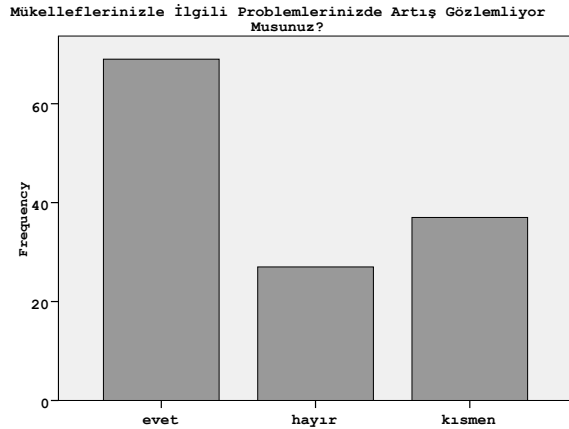
Soruda meslek mensuplarına kriz dönemlerinde vergi tahsilatı yapmakta zorlanan vergi kurumlarının muhasebeciler üzerindeki baskılarında artış olup olmadığı sorusu yöneltilmiş, alınan cevaplar vergi kurumlarının kriz dönemlerinde muhasebeciler üzerindeki denetimlerinin ve incelemelerinin daha da arttığına bir göstergesi olmaktadır. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

Tablo-21



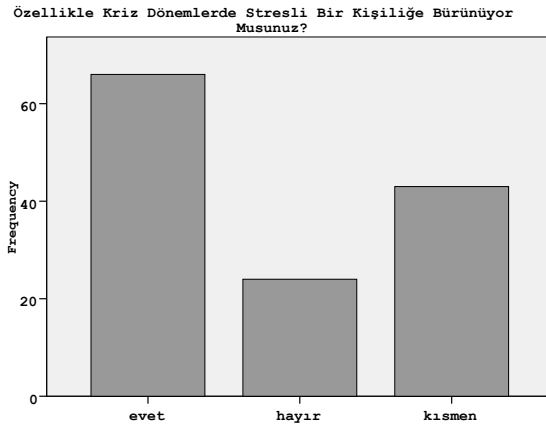
Soruda meslek mensuplarına kriz dönemlerinde sosyal yaşantılarında kısıtlamalara gidip gitmedikleri sorusu sorulmuş, çok büyük bir çoğunluk da evet cevabını vermiştir. Yani yaşanan ekonomik krizler meslek mensuplarını sadece ekonomik açıdan değil sosyal bir takım sonuçlarla da olumsuz yönde etkilemiştir. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

Tablo-22



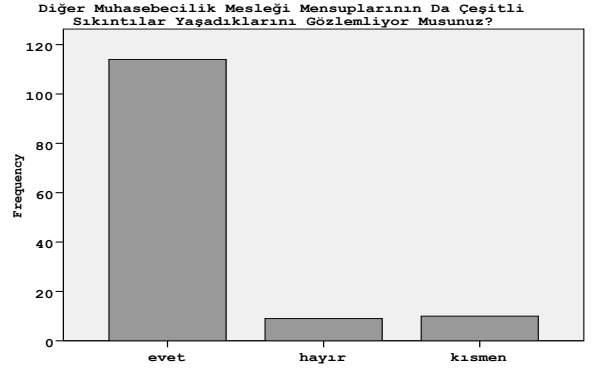
Soruda meslek mensuplarına kriz dönemlerinde mükellefleriyle ilgili oluşan problemlerde artış gözlemleyip gözlemedikleri sorulmuş, alınan cevaplar neticesinde krizden aslında hemen her kesimin etkilendiği ve bunun çeşitli problemlere yol açtığı anlaşılmıştır. Ayrıca bu tür problemlerde artış olması kişilerin meslekten soğumalarına ve zaman içerisinde analitik düşünmemelerine yol açmaktadır. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

Tablo-23



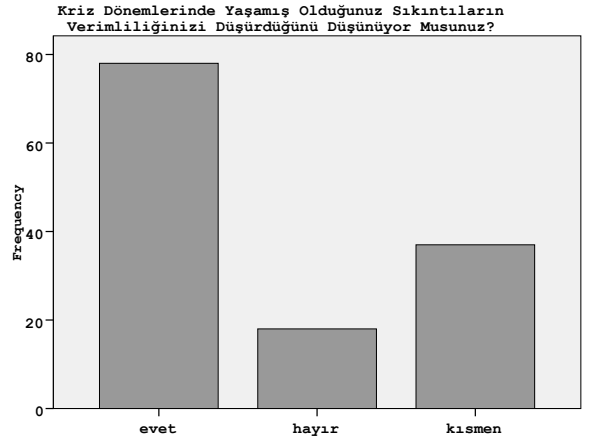
Soruda meslek mensuplarına özellikle kriz dönemlerinde stresli bir kişiliğe sahip olup olmadıkları sorusu yöneltilmiş, alınan cevaplar zaten normal zamanlarda bile çok stresli bir işe sahip olan muhasebecilerin kriz dönemlerinde aşırı stres yüklenmesine maruz kaldıklarının bir göstergesi olmaktadır. Stresin sağlığı etkileyen en önemli faktörlerden biri olduğu düşünülecek olursa stresin muhasebecilik mesleği üzerine etkileri de ayrı bir araştırma konusu olarak düşünülebilir. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

Tablo-24



Soruda meslek mensuplarına çevrelerinde veya ilişki içinde buldukları diğer muhasebecilik mesleği mensuplarının da ekonomik krizlerden dolayı çeşitli sıkıntılar yaşayıp yaşamadıkları sorulmuş ve alınan cevap çok yüksek oranda evet olmuştur. Bu da aslında muhasebecilerin birbirleriyle etkileşim halinde olduklarının ve hemen hemen hepsinin benzer sıkıntıları diğer meslektaşlarının da yaşadıklarını gözlemlediklerinin bir göstergesidir. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

Tablo-25



Soruda meslek mensuplarına kriz dönemlerinde yaşamış oldukları sıkıntıların verimliliklerini düşürüp düşürmediği sorusu yöneltilmiş, elde edilen veriler verim ekonomik krizlerin muhasebeciler üzerinde verim düşüklüğüne sebep olduğunun bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Soruya verilen cevaplara ilişkin veriler yukarıdaki grafikte yer almaktadır.

SONUÇ

Ekonomik krizler oluşumları sırasında veya meydana geldikleri andan itibaren önlem alınması gereken birer süreçtir. Bu süreç, bazen fırsat anlamına gelmekteyken bazen de çok yıkıcı sonuçları da beraberinde getiren kasırga gibi ülke ekonomisini veya meydana geldikleri alanı altüst eden bir yapıya sahiptirler. Krizler bazen belirli bir bölgede başlayıp bulaşıcı etkisiyle birlikte yavaş yavaş çevrelerine yayılmakta, bazen de nerden geldiği belli olmayan bir balyoz gibi ekonomi aktörlerinin üzerlerine düşmektedir. Sebebi veya sonucu her ne olursa olsun piyasaların, ulusal ekonomilerin ve küresel ekonominin çeşitli zararlarla kapattığı bu sürecin hızla aşılması gerekmektedir. Ne var ki, ülkeler arası piyasalarda meydana gelen krizlerin büyük bir çoğunluğunun kendilerine ait özelliklerinin olması ve daha önce yaşanmış olan krizlerin belirtilerinin farklılık göstermesi krizlerin önceden öngörülememesine neden olmaktadır. Ortada bir gerçek vardır ki krizlerin sebebi her ne olursa olsun sonuçları ortak olmaktadır. Genellikle yaratmış oldukları olumsuz hava ve belirsizlik piyasalarda paniğe ve korkuya sebep olmakta bu da ekonomi aktörlerinin doğru karar almalarına engel olmaktadır. Alınan yanlış kararlar ve atılan yanlış adımlar ekonomi açısından büyük riskler içermektedir. Bu durum az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde daha çok ve etkili bir biçimde görülmektedir. Nitekim bu ülkelerde mali piyasaların tam oturmamış olması ve reel sektörlerinde oluşan kaynak dengesizlikleri sağlam temeller üzerinde olmayan bir binanın depremden etkilenmesi şiddetinde krizlerden etkilenmektedir. Bu etkileşimler sonucu ülkeler büyük refah kayıplarına uğramaktadırlar. bu şekilde meydana gelen ve piyasalar ve ülkeler açısından zararlı yönde etkili olan krizlerin yaşanması bir daha yaşanmayacakları anlamını taşımaz. Konuya bu açıdan yaklaşıldığında ekonomi üzerinde karar alıcı nitelikte olan birimlerin her zaman için uyanık olmaları, geçmiş krizlerden ders almaları, sinyalleri tam olarak algılamaları ve gerekli önlemleri vakit kaybetmeden uygulamaya koymaları gerekmektedir. Krizlerin analiz edilmesi ve atlatılması tek

yönlü olacak bir olay değildir. Bu yüzden ekonomi içerisinde yer alan aktör ve faktörlerin koordineli bir şekilde harekete geçirilmeleri gerekmektedir. Bu da ancak ve ancak etkili bir yönetim anlayışıyla olabilecek bir şeydir.

Meydana gelen ekonomik krizlerin makro düzeyde ülke ekonomileri ve hatta dünya ekonomisi mikro düzeyde de belirli piyasalar ve işletmeler üzerinde etkili olduğuna daha önce değinmiştik. Meydana geliş şekillerine bağlı olarak ekonomik krizler reel sektörde faaliyet gösteren işletmeleri de etkisi altına almakta ve hatta bu ekonomik birimlere kapatma derecesine kadar zarar vermektedir. Bu da dolaylı olarak işletmenin iç çevresinde ve dış çevresinde yer alan aktörler üzerinde olumsuz birtakım sonuçların doğmasına sebep olmaktadır. İşletmelerin hem iç hem de dış çevresinde yer alan ve faaliyetlerinin kayıt altına alınmasından ve faaliyetlerine yön verilmesinden sorumlu olan muhasebeciler de meydana gelen bu krizlerden kendilerine düşen payı fazlasıyla almaktadırlar. Bu pay genel olarak ekonomik sonuçları içermekle birlikte sosyal birtakım sonuçlar da doğmaktadır. Doğal olarak yaşamalarının ayrılmaz birer parçası olan işleri ve sosyal hayatlarında sıkıntı yaşamaktadırlar. Bu da meslek mensuplarının olması gerekenden daha fazla yıpranmaları anlamını taşımaktadır. Yapılan anket uygulamasında muhasebecilik mesleğini icra eden kişilerin daha önce yaşanmış ve şu an yaşanmakta olan krizlerden etkilendikleri ve hatta kendi ekonomik krizlerini yaşadıklarını görebiliriz. Muhasebeciler açısından değerlendirecek olursak işin en zor tarafı yaşanan ekonomik krizlerden hemen hemen bütün ekonomi aktörleri etkilenirken ve zararlarından kurtulmaya çalışırken bu meslek mensupları kendileriyle birlikte müşterileri konumunda olan mükelleflerini de düşünmek ve alacakları kararlarda etkili olmak durumundadırlar. Çünkü mükelleflerin beklentileri de bu yönde olmaktadır.

Tüm bunların sonucunda ülke ekonomisinde krizlerin yaşanmamasını ya da en az zararla kurtulmak istiyorsak; yaşanmış olan krizlerden ders çıkarmak ve atacağımız

adımlara dikkat etmek zorundayız. Çünkü yaşanan krizlerin ülke ekonomisine bıraktığı ekonomik miras herkes tarafından açıkça görülmektedir. Dolayısıyla dünya ekonomisi üzerinde söz sahibi olmak ancak ve ancak kurumsallaşmış piyasalar ve ekonomik yapıdan geçmektedir. Bu da ancak eğitim, analitik düşünce ve koordinasyon yardımıyla sağlanabilir.

KAYNAKÇA

EĞİLMEZ, M. (2008) Küresel Finans Krizi, Remzi Kitabevi, İstanbul, 2008.

KARAÇOR, Z. (2006) "Öğrenen Ekonomi Türkiye: Kasım 2000- Şubat 2001 Krizinin Öğrettikleri", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16, 379-391.

KAZGAN, G. (2008) Türkiye Ekonomisinde Krizler (1929-2001), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.

KİBRİTÇİOĞLU, A. "Türkiye'de Ekonomik Krizler ve Hükümetler, 1969-2001", Yeni Türkiye Dergisi, Ekonomik Kriz Özel Sayısı, Cilt 1, Yıl 7, Sayı 44, Eylül-Ekim 2001, s.175.

ÖZKAN, A. (2005) "Ekonomik Kriz ve Muhasebe Uygulamalarına Bazı Yansımalar", Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23, 165-180.

SÖNMEZ, R. (2008) "Ekonomik Krizin Siyasi Sonuçları", Erişim Tarihi: 19 Şubat 2009, <http://www.cagdas-kocaeli.com.tr/yazar.asp?yaziID=212>

ÖRGÜTLERDE ETKİLİ ZAMAN YÖNETİMİ

> Öğr. Gör. Dr. **Semra TETİK**

Celal Bayar Üniversitesi, Salihli Meslek Yüksekokulu

ÖZET

Örgütlerde işlerin belli bir zaman diliminde yapılma gereği, özellikle yöneticileri zamanın baskısı ile baş başa bırakır. Üzerinde zamanın yoğun baskısını hisseden bir yöneticinin yapacağı en önemli iş, zamanı yönetmektir. Zaman yönetimi, kişinin zamanın akışı içinde kendisini yönetmesidir.

Zaman en değerli kaynaktır. Çünkü, satın alınamaz, satılamaz, kiralanamaz, ödünç verilemez, ödünç alınamaz, depolanamaz, çoğaltılamaz, üretilemez, değiştirilemez. Bu durum örgütler ve özellikle de yöneticiler açısından zamanın etkili kullanımının önemini artırmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, günümüzde çok yoğun ve karmaşık ortamda çalışan yöneticilere zamanı etkili bir şekilde yönetmeleri konusunda yardımcı olabilecek bazı önerilerde bulunmaktadır. Böylece yöneticiler, çok çalışmak yerine, zamanı etkili kullanmak suretiyle daha rasyonel çalışma yeteneğine sahip olacaklardır. Bu da örgütün başarı düzeyini yükseltecektir.

ABSTRACT

In organizations, the necessity of doing business in a certain time period is to confront especially the managers with the pressure of the time. The most important mission of a manager that feels the intense pressure of time is to manage time efficiently. "Time Management" connotes that a person's self management the course of time.

Time is the most important resource. Because it can not be bought, sold, rent, stolen, borrowed, lent, stored, multiplied, manufactured, or changed. This condition increases the impact of time and effective time usage especially for management and organizations.

The purpose of this study, managers that work in a very intensive and complex business environment is to make some suggestions which may help managers on controlling the time efficiently. In this manner, managers acquire the ability of working more rational instead of working hard. This will also increase the level of the success of the organization.

1. GİRİŞ

Günümüz dünyasında son derece hızlı değişim ve gelişmeler yaşanmaktadır. Özellikle bilgisayar ve iletişim alanındaki gelişmeler örgütlerde karar verme sürecini daha da kısaltmaktadır. Bu aynı zamanda zamanın etkili kullanılması zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir.

Her insanın kullanabileceği sınırlı bir zaman dilimi vardır. Bu azaltılamaz ve çoğaltılamaz, fakat aynı zaman dilimi verimli ve etkili kullanılabilir. Zaman yönetimi de tam olarak budur. Her insan sadece kendi zamanını kullanır, fakat yöneticiler astlarının ve örgütün zamanını da kullanır. Yaşamda yerine ikame edilemeyen değerlerin başında zaman gelir. Zamanın değeri, onun etkili yönetilmesine bağlıdır (Genç, 2007:230). Drucker'ın da ifade ettiği gibi zaman en az bulunan kaynaktır. Eğer o doğru yönetilemiyorsa hiçbir şey doğru yönetilmiş sayılamaz ifadeleri zaman ve zaman yönetiminin önemini ortaya koymaktadır. Zamanı etkili kullanabilen örgütlerin rekabet üstünlüğü elde edecekleri ortadadır.

2. ZAMAN KAVRAMI

Günlük yaşamda sıkça kullanılan bir söz vardır. "Hiç zamanım yok", ya da "zaman bana yetmiyor". Çok önemli olan bu kavramı yazarlar çeşitli şekillerde tanımlamışlardır. Peter Drucker'a göre zaman "en kıt" ve "en eşsiz", Mackenzie göre "son derece nazik", Lakien'e göre ise "temel" bir kaynaktır. Zaman yaşamdır. Geri döndürülmesi ve yerinin doldurulması olanaksızdır (Sabuncuoğlu ve Tüz, 1995:191).

Zaman bir eylemin geçtiği süredir. bir an için yer yüzünde ve evrende hareket halinde olan her şeyin durduğu düşünülürse, böyle bir statik ortamda zaman olgusundan söz edilememektedir (Genç, 2007:230). Zaman önüne geçilemez bir şekilde, sabit bir hızla akıp giden ve tüm bireylerin eşit şekilde sahip olduğu önemli bir değerdir (Akatay, 2009:282). Örgütlerde zaman olgusu ise, örgütün mal ve hizmet üretebilmesi için belirli bir süre içinde yerine getirilmesi gereken faaliyetler için, personel ve makineler tarafından harcanan sürelerin toplamıdır.

Zaman, insanın sahip olduğu diğer kaynaklardan oldukça farklı özelliklere sahiptir. Zaman geleceğin en esrarlı kaynağıdır. Zaman ışık dalgaları gibi bir varlıktır; ancak onlar gibi yayılmaz. Her yerde bulunan ve bizim hareketlerimize anlam kazandıran zamanın kendisidir. Davranışlarımızın anlamlılığını veya anlamsızlığını zamana bağlarız ve bunu, "zamansız bir davranış veya tam zamanında yapılmış bir davranış" diyerek örneklendiririz (Genç, 2007:231).

Business Week dergisinin yayıncıları, "bir şirketin en önemli ve hayati kaynağı para değil, zamandır.." demektedirler. Zaman son derece eşsiz ve değerli bir kaynaktır (Sabuncuoğlu ve Tüz, 1995:191). Bu derece değerli ve ikame edilemez bir kaynak olan zamanın, etkili kullanılabilmesi, zaman yönetimini gerektirmektedir.

3. ZAMAN YÖNETİMİ KAVRAMI

Zaman yönetimi işgücü yoğun yöneticilerin zamanlarını daha iyi organize etmelerine yardımcı olmak amacıyla bir eğitim aracı olarak Danimarka'da doğup, dünyaya yayılmıştır. Günümüzde ise özellikle profesyonel çalışma hayatında başarının en önemli unsurlarından biri durumuna gelmiştir. Zaman yönetimi eleştiri konusu olan bir kavramdır. Time dergisi yöneticisi Pearson, terimin yanlış kullanıldığını ifade ederek, "zamanı yönetemeyiz, yalnızca kendimizi zamana göre yönetebiliriz." demektedir. Çünkü, akreple yelkovanın hareketi bireyin denetimi dışındadır. Bunlar durmaksızın hareket eder ve birey ne yaparsa yapsın, zaman önceden kararlaştırılmış bir hızla akıp gider. Sorun saati yönetmek değil, bireyin kendisini zaman içinde yönetebilmesidir. Hall "insanlar zamanı yönetemez. Ancak sahip oldukları zamanı daha iyi kullanırlar."demektedir (Akatay, 2009:283).

Zaman yönetimi; başlangıcı ve bitişi belirlenmiş ya da tanımlanmış bir zaman dilimi içerisinde, yapılması gereken iş ve eylemleri tanımlanmış amaçların realizasyonuna yönelik olarak tüm kaynakları etkin ve verimli kullanmaktır. Diğer bir tanımlamaya göre zaman yönetimi; ihtiyaçları belirlemek, bu ihtiyaçları karşılayabilmek için gerekli olan

hedefleri oluşturmak, öncelikli işleri belirlemek ve önceliklerle zamanı, planlama, programlama ve listeleme yoluyla uyumlaştırmak olarak tanımlanmaktadır (Akatay, 2009:283-284).

Örgütlerde zaman yönetiminde amaç, belirlenen hedeflere ulaşmada zaman faktörünü göz önünde bulundurarak kaynakları en iyi şekilde kullanma ve bu kaynaklarla faaliyetleri en iyi şekilde yürütmektir. Zamanı en iyi şekilde kullanan ve kaliteyi yaratan örgütler, müşterilerine en iyi faydayı sağlayarak, mal veya hizmetin üretiminden nihai kullanıcıya ulaştırılması sürecinde olumlu katma değer yaratmayan tüm işlemleri ortadan kaldırarak hata, bekleme, iş kazası, israf, plansız ve programsız eylemleri en aza indirerek rekabette üstünlük sağlamaktadırlar. Dolayısıyla, yöneticiler yalnızca kendi kişisel zamanlarını etkin yönetmekle kalmamalı aynı zamanda örgütün zamanının da etkin yönetilmesiyle ilgilenmelidirler.

4. ZAMAN YÖNETİMİ YAKLAŞIMLARI

Zaman yönetiminin bazı yaklaşımları vardır (Gökpınar, 2009). Bunlar:

- **Savaşçı Yaklaşımı:** Yapılacak her faaliyet mutlaka gelecek düşünülerek yapılır. Bu yüzden gelecekte başarılı olmak için en önemli işlere ve projelere öncelik verilmesidir. Zamana karşı savaşan kişi saldırıları püskürtmek için bir şeyler yapmazsa sistemin bizi diri diri gömen bir çığa dönüşeceğini kavrar. Dolayısıyla "Savaşçı Yaklaşım" kendini korumak verimli ve bağımsız çalışabilmek amacıyla, zamanına sahip çıkmak üzerinde odaklanır.

- **Hedef Belirleme Yaklaşımı:** Bu yaklaşım temelde, "Ne istediğini bil ve başarmak için çaba harca" der. Uzun, orta ve kısa vadeli planlama, hedef saptama, gözünde canlandırma, kendini motive etme ve olumlu bir düşünce tarzı yaratma ve teknikleri içerir. Kısa vadeli planlamada önemli olan kişilerin gündelik ve haftalık yapacağı işlerin düzenlemesi, programlaması ve bunları bir öncelik sırasına yerleştirmesidir. Ancak birçok kişi bunun aksine hareket edip, plan yapmayarak zamanlarını boşa harcarlar.

- **ABC Yaklaşımı:** ABC yaklaşımı, "İstediğinizi yapabilirsiniz ama her şeyi yapamazsınız" der. Hedef yaklaşımından esinlenir ve buna önemli bir kavram olan ardışıklığı ekler. "Çabalarınızı öncelikle, en önemli işleriniz üzerinde yoğunlaştırın". İddiası şudur; neye ulaşmak istediğiniz biliyorsanız ve çabalarınızı öncelikle o işler üzerinde yoğunlaştırırsanız, o işte başarılı ve mutlu olursunuz.

- **Sihirli Araç Yaklaşımı:** Sihirli araç yaklaşımı, doğru aracın yani, doğru takvimin, doğru planlamanın, doğru bilgisayar programının bize yaşam kalitesi yaratma gücünü vereceği varsayımına dayalıdır. Bu işler gerçekte öncelikleri izlemenize, işleri planlamamıza ve ana bilgiye rahatça ulaşmamıza yardımcı olur.

- **Beceri Yaklaşımı:** Zaman yönetiminde beceri yaklaşımı, zaman yönetiminin temelde, muhasebe ya da kelime işlem gibi beceri olma anlayışına dayalıdır ve günümüz dünyasında şu tür becerilerde uzmanlaşmamız gerektiğini söyler; bir planlayıcı yada randevu defteri kullanma, yapılacak işler listesi oluşturma, hedef belirleme, yetki devretme, planlama ve öncelikleri sıralamaktır.

Zaman yönetimi yöntemlerinin etkili bir şekilde uygulanmasıyla; Kişisel verim ve performans yükselecektir. Örgütlerde zaman yönetimi yöntemleri iyi bir şekilde uygulandığı takdirde; iş gücünün ve üretimin verimliliği artacak, maliyetler düşecek, kalite yükselecek ve örgütlerin rekabet gücü artacaktır (Aydeniz, 2000:46).

5. ÖRGÜTLERDE ETKİLİ ZAMAN KULLANIMINI SAĞLAYAN YÖNTEMLER

Örgüt yöneticilerinin en önemli sorunu, zamanı en iyi şekilde ve etkili olarak nasıl değerlendirebilecekleridir. Etkili zaman kullanımı ve değerlendirilmesi için yapılması gerekli bir takım çalışmalar olacaktır. Bu çalışma ve çabalar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Aydeniz, 2000:46).

Yönetici önce kendini iyi yönetebilmelidir: İyi bir yönetici, sadece başkalarını değil, kendini de iyi yöneten yöneticidir. Kendini yönetmenin başta gelen şartlarının-

dan biri, zaman tuzaklarından uzak, etkili bir zaman yönetimiyle mümkündür. Bunun için yönetici şunlara dikkat etmelidir (Genç, 2007:235):

- İşleri sürüncemede bırakmamalı
- İşlerin önem sırasını belirlemeli ve buna göre ayrılan zamanda işler bitirilmeli
- Günlük işleri belirlemeli ve bu işlerin belirli bir zaman diliminde yapılması sağlanmalı
- Çözülmesi güç sorulardan kaçınmalıdır

Planlamaya önem verme: Planlama, herhangi bir konu ile ilgili olarak; ne, ne zaman, nasıl, nerede, kim tarafından, neden, hangi maliyetle, hangi sürede sorularına cevap vermeye çalışmayı ifade eder. Bu soruların cevapları da plandır. Başka bir ifadeyle planlama, planı ortaya çıkarmak için sarfedilen gayretleri, bir süreci ifade eder (Koçel, 2005:124). Bu sürecin aşamaları ise (Mackey, 1993:55):

- Amacı belirlemek
- Bu amaca ulaştıracak planı geliştirmek
- Bu planı uygulamak için zamanı kontrol etmek

Planlamayla çalışılan her saat, kişiye planlamaya harcadığından daha fazla zaman kazandırır. Bunun için yöneticiler, iyice düşünüp taşınmadan hiçbir işe başlamamalıdır.

Öncelikleri belirleme: Zaman yönetimi, zaman içinde işlerin önceliklerini belirleme faaliyetidir. İşlerin öncelik sırasına konması, her zaman kolay olmamaktadır. Yöneticilerin en büyük zaman tuzaklarından biri de, işlerinin büyük bir kısmının, birbirine önceliklerinin olmayacağı kadar önemli olduğu düşünmeleridir (Genç, 2007:235).

Yöneticinin kendini örgütlemesi: Yönetimin temel fonksiyonlarından biri de, örgütlemedir. Yöneticinin örgütteki asıl görevlerinden biri, çalışmalarını ve fiziksel kaynakları örgütlemektir. Yönetici, yönetsel rolünü verimli biçimde yerine getirebilmek için, kendini ve işlerini örgütleyebilmelidir

(Genç, 2007:235).

Verimi azaltan etkenlerin ortadan kaldırılması: Yapılan araştırmalar, yöneticinin zamanını etkili kullanmasını engelleyen "zaman tuzaklarını" şu şekilde ortaya koymaktadır (Genç, 2007:235):

- Telefon görüşmelerinin gereksiz olarak uzatılması
- Günler, geziler ve planlanmamış ziyaret ve görüşmeler
- Günlük işlere aşırı özen gösterme ve onların neden yapıldığı değil, nasıl yapıldığı üzerinde durulması
- İşleri sürüncemede bırakarak, aceleciliğin ve telaşın doğurduğu sorular
- Her şeyi okumaya çalışmak ve enformasyona fazla açık olmak, enformasyon çarpıtmaları
- Kadro şişkinliğinden veya eksik ve yetersiz kadrodan kaynaklanan sorunlar ve kötü örgütlenme ve tasarım

Örgüt yöneticilerinin verimliliğini ve etkinliğini olumsuz etkileyen zaman tuzağını ortadan kaldırmaları veya azaltmaları gerekmektedir. Bunu başarmanın en etkili yolu da zamanı etkili kullanma yöntemlerini öğrenmek ve uygulamaktır.

Toplantılar: Yöneticiler gerekmedikçe toplantı yapmamalıdır. Toplantı yapmak, rapor düzenlemek, sunuş yapmak, yöneticinin iş ortamıyla ilgili iletişim çabaları içerisinde yer almaktadır. Bazen toplantı yapmak yerine toplantı yerine geçecek yöntemleri kullanmak daha yararlı olabilir (Genç, 2007:236).

Yetki devri: Yöneticinin bizzat gerçekleştirmesi gereken işlere zaman ayırabilmesi her şeyden önce devredilebilir nitelikteki yetkilerini devretmesine bağlıdır. Bu nedenle, en önemli ve gerekli yönetici yeteneklerinden birisinin yetki devri olduğu söylenebilir. Yetki, örgüte katkı yapacak, gerçek bir yarar sağlayacaksa devredilmelidir (Wells, 1993:167; Akat vd., 2002:468).

Zamanı programlama: Planların uzun ve kısa dönemli bakış açılarının yanında, gün-

lük program yapılması kısa zaman dilimlerini de yerinde kullanmayı sağlamaktadır. Astarlarla görüşme saati, randevuların düzenlenmesi, Cuma akşam üzeri bir sonraki haftada yapılacak işlerin belirlenmesi, haftalık iş planlarının günlük çalışma programına dönüştürülmesi zaman kazandırıcı etkinliklerindendir (Akatay, 2009:291).

İşte Yoğunlaşma: Druker'e göre yoğunlaşma, etkili olmanın sırrıdır. Bir problem çözümünde işte yoğunlaşma başarının ön şartıdır (Akyüz, 2009). Ancak işte yoğunlaşmayı sağlamak kolay değildir. Bunu gerçekleştirmenin önemli bir kuralı, kişinin dikkatini toplamasına engel olan unsurları belirleyip, daha sonra ortadan kaldırmaktır. Bu konuda, iki sorundan söz edilebilir: Bunlardan ilki umutsuzluğa kapılmak, diğeri ise paniklemdir. Yönetici; baskı, sabırsızlık ve stres oluşturan bu hususların üzerine giderek ortadan kaldırmalı ve işe yoğunlaşmalıdır (Genç, 2007:236).

Başlanan işi bitirme: "Bir iş kendisine ayrılan zamanda bitirilir" şeklindeki Parkinson kanunu göz önünde bulundurularak, işlere fazla zaman ayrılmamalıdır. İşleri zamanında bitirmek çok önemlidir. Yönetici, yeni bir işe başlamadan önce tamamlanmaya kadar, işin kendi sorumluluğunda olduğunu göz önünde bulundurmalıdır (Genç, 2007:236).

Sekreterlik hizmetlerinden etkin yararlanma: Hiçbir teknoloji ve hiç kimse, yöneticiye profesyonel bir sekreterden daha fazla zaman kazandıramaz. Yönetici, sekreterlik hizmetlerinden etkili biçimde yararlanmalıdır (Genç, 2007:236).

Yapılacakları Detaylandırma: Her gün için bir "yapılacak işler listesi" hazırlanmalıdır. Yapılması gereken işler mümkün olduğunca unsurlara ayrılmalı ve detaylandırılmalıdır (Genç, 2007:237).

Destek sisteminden Yararlanma: Bir yöneticinin bizzat yapması gerekmeyen işleri olabilir. Zamandan tasarruf etmek isteyen bir yönetici, bu tip meseleleri düşünerek, onlarla uğraşmak üzere yardım isteyebileceği kişilerin yardımını sağlayarak, daha önemli işler için zaman kazanmalıdır (Genç,

2007:237).

İş Sınıflaması: Bir yönetici sorumluluğu altında olan işleri zorluk derecesine göre; açık, anlaşılır ve zor işler olarak ve muhtemel çalışma sürelerine göre; kısa süreli ve uzun süreli işler şeklinde sınıflandırarak, zaman planlamasının bu sınıflamaya göre yapılması, zaman tasarrufu sağlar (Genç, 2007:237).

"Hayır" Diyebilmek: Bir yöneticinin "hayır" demeyi öğrenmesi zaman kazandırıcı yöntemlerden birisidir. Dolayısıyla yöneticiler, istemedikleri veya yapamayacakları konularda uygun bir şekilde hayır diyebilmenin kendilerine zaman kazandıracığı bilinciyle hareket etmeli ve böylece başkalarının zamanlarını etkili kullanmalarını sağlamalıdır (Akatay, 2009, 294).

İş Yapma Zaman Kullanım Analizleri: İş yapma zaman kullanım analizleri sonucunda, ne kadar boş zaman olduğu tespit edilir. Bunun yanında, ofis işlerinde kullanılan verimsiz zaman tespitine yardımcı olur. İşler için harcanan zamanı analiz etmek kolaylaşır (Genç, 2007:237).

İş Dağıtım Şeması: İş dağıtım şemasının oluşturulmasında dört temel unsur dikkate alınır. Bunlar; yapılacak iş sayısı, her işi yapmaya harcanacak zaman, işi yapma geleneğine sahip kişi sayısı ve yeterli nitelikteki donanımın varlığı (Genç, 2007:237).

Etkili İletişim: Yöneticilerin zamanlarını etkin kullanabilmelerinin bir yolu da etkili iletişimdir. Etkili bir iletişimde yöneticinin etkililiği sağlayabilmesi için sürekli olarak çalışanlarla diyalog içinde olması gerekmektedir (Erdem ve Kaya, 1998:118).

İstisnalara Göre Yönetim: Karar verme ve sorun çözme yetkisinin astlara aktarılmasıdır. Bunun için, öncelikle, üst yönetici yetki sınırlarını önceden belirler. Daha sonra, işin gidişatı denetlenir veya rapor istenerek incelenir. Nihai olarak, planlananın dışında ortaya çıkan istisnai durumlarda üst yönetici müdahale eder (Genç, 2007:237).

7. SONUÇ

Zaman kavramı örgütler için önemli bir kav-

ramdır. Zamanı israf etmeden kullanmak örgütlerin en önemli ilkesi olmalıdır. Örgütlerde etkili zaman kullanımı ile ilgili mutlaka plan yapılmalıdır. Planlı eylemler israftan kaçınmayı sağlar. Örgütlerde sürekli gelişme ve iyileşme sürecinin çalıştırılmasına önem verilmelidir. Her işin doğru bir şekilde yapılması, bir daha tekrarına dönülmemesi, daha iyiye ve daha doğruya gitmenin alternatiflerinin aranması ve değerlendirilmesi hedef olmalıdır.

Zamanı ve kendimizi etkili yönetmenin altında bireysel ve profesyonel önceliklerin belirlenmesi ve tüm düzenlemelerin bunlara göre yapılması önemlidir. Yapılacak işlerin özellikleri ve aciliyetleri bakımından sıraya konmalıdır. Öncelikli yapılacak faaliyet yerine getirilmelidir. Yapılacak eylemlerde öncelik örgütün misyonuna verilmelidir. Planda değişiklik yapılacaksa stratejiler belirlenmeli buna göre yeniden değerlendirilmelidir. Kısa ve uzun vadeli amaçlara ve planlara göre saptanacak faaliyetler tekrar zaman envanterine ve çizelgeye göre belirlenmelidir. Zamanla ilgili planda sürekli iyileşme ve gelişme prensibine uyulmalı ve kendimizi buna göre disipline etmeliyiz. Zamanı en iyi nasıl kullanabiliriz diye kendimize sormalı ve cevap aramalıyız. Bu da gelişmeyi beraberinde getirecektir.

Zamanımızı en iyi kullanma şekli, önemli işlere fazla zaman ayırmaktır. Ayrıca yöneticiler zaman yönetimindeki etkililiklerini artırmak için; zamanın etkili kullanılmasına yardımcı olacak günümüze kadar geliştirilmiş etkili zaman yönetimi davranış ve tekniklerini benimsemeli ve mümkün olduğunca bunları uygulamaya aktarmalıdır. Tüm bunların yanı sıra yöneticiler kurs, seminer, konferans ve benzeri etkinlikler düzenleyerek tüm örgüt çalışanlarını zaman ve zaman yönetimi konusunda bilgilendirmelidir.

KAYNAKÇA

Akat, İter vd., İşletme Yönetimi, Barış Yayınları, İzmir, 2002.

Akatay, Ayten, "Örgütlerde Zaman Yönetimi", <http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, (Erişim:31.05.2009).

Akyüz, Yılmaz, "Organizasyonların Yeni Zenginliği Etkin Zaman Yönetimi" http://www.geocities.com/ceteris_paribus_tr/akyuz7.doc, (Erişim: 28.05.2009).

Aydeniz, Nihat, "Zaman Yönetimi Açısından Diyarbakır Kamu ve Özel Sektöründe Verimli ve Etkin Zaman Kullanımı Araştırması", **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi**, S.6, 2000.

Erdem, Ramazan ve Sıdıka Kaya, "Zaman Yönetimi", **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, C.7, S.2, TODAİE Yayınları, Ankara, Nisan 1998.

Genç, Nurullah, **Yönetim ve Organizasyon**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.

Gökpınar, Hüseyin, "Zaman Yönetimi", <http://www.projeyonetimi.com/downloads/mak>, (Erişim: 01.06.2009).

Koçel, Tamer, **İşletme Yöneticiliği**, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2005.

Mackey, Harvey, **İş Hayatında Köpek Balıklarıyla Yüzmek**, (Çev: Hasan Çağlayan), Epsilon Yayıncılık, İstanbul, 1993.

Sabuncuoğlu, Zeyyat ve Melek Tüz, **Örgütsel Psikoloji**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1995.

Weels, H. Donald, **Yetki Devri**, (Çev: Vedat Ünver), Kişisel Gelişim ve Yönetim Dizisi, Rota Yayını, İstanbul, 1993.

PORSELEN SEKTÖRÜNDE KULLANILAN ÖZELLİKLİ HESAPLARA AİT YÖNETSEL AMAÇLI HESAP PLANININ OLUŞTURULMASI

> Öğr. Gör. **Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ / SMMM**

Fatih Üniversitesi, İstanbul Meslek Yüksek Okulu

ÖZET

İşletme faaliyetlerinin üst yönetimin belirlediği hedefler doğrultusunda gerçekleştirilmesi, işletme içinde etkin bir yönetim kontrol sisteminin kurulması ile mümkün olur. Yönetim kontrol sisteminin istenilen şekilde işleyebilmesi için ise işletmedeki gider yerlerinin ve bu gider yerlerinde ortaya çıkan maliyetlerin doğru olarak tespit edilmesi ve ulaşılması istenilen hedeflerle karşılaştırılarak kontrol sürecinin işletilmesi gerekir. Tüm bu eylemlerin sağlıklı olarak gerçekleştirilmesi için ise işletmede ayrıntılı hesap planlarının oluşturulması önem arz eder.

Anahtar kelime: Stoklar, üretim maliyeti, finansal kontrol, genel üretim gideri

ABSTRACT

Only by building an effective management control system in business is it possible to carry out the business activities on direction designed by top management. Cost areas in business and the expenditures in these cost areas are necessary to be truly stated in order that the management control system works effectively. In addition, the control system should be actuated by comparing the desired goals. To implement all these actions efficiently, it is highly important to account all the details fastidiously.

Key word: Inventories, cost of production, financial control, manufacturing overhead costs

1.Giriş

İşletmelerde yönetim eksenli hesap planları hazırlanırken ilk olarak dikkate alınması gereken husus işletmenin üretim işletmesi, hizmet işletmesi, ticari işletme olarak hangi sınıf içinde yer aldığına tespit edilmesidir. Zira her üç işletme türünde de maliyet hesapları, gider ve gelir hesapları bir birinden farklılıklar göstermektedir. Ayrıca diğer hesap gruplarında da farklılıklar söz konusu olabilmektedir. İşletme hesap planları oluşturulurken ikinci olarak dikkate alınması gereken konu işletmenin faaliyet alanıdır. İşletmenin faaliyet alanlarındaki farklılıklar özellikle alt hesaplar bazında farklı hesap planlarının hazırlanmasını zorunlu kılar. Ayrıca bazı sektörlerde özellikle olarak kullanılan hesaplar söz konusu olup tüm bunlar dikkate alınarak işletmelerin hesap planları oluşturulmalıdır.

2. Muhasebe Bilgi Sistemi

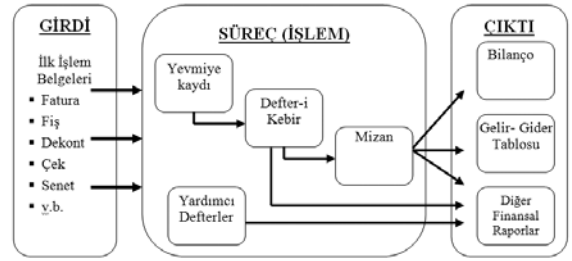
Her işletmenin sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların elde edildiği kaynakları raporlaması; varlıklarındaki ve kaynaklarındaki değişimleri sürekli olarak izlemesi gereklidir. Muhasebe bilgi sisteminin amacı, varlıklar ve kaynaklar üzerinde değişim meydana getiren parasal nitelikteki olaylara ait bilgileri, genel kabul görmüş kavram ve ilkeler çerçevesinde, kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi veya kurumlara raporlar halinde sunmaktır (Sürmeli, 1996). Muhasebe bilgi sistemi, finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi olmak üzere üç alt sistemden oluşmaktadır.

Özellikle işletme dışındaki karar vericilere bilgi sağlayan finansal muhasebe (genel muhasebe, işlem muhasebesi veya ticari muhasebe olarak da adlandırılır), ekonomik değer ifade eden tüm faaliyetlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve muhasebe bilgilerinin mali tablo yoluyla raporlanması faaliyetlerini yerine getiren bir sistemdir. İşletme yöneticilerine ve işletme içindeki diğer karar vericilere bilgi sunan yönetim muhasebesi ise, bütçe ve performans değerlemesi gibi raporlar üreterek; yönetimin planlama

ve kontrol işlevlerine yardımcı olmaktadır. Maliyet muhasebesi, birim maliyetlerin ölçülmesi, faaliyet giderlerinin belirlenmesi ve fiyatlandırma gibi konularda bilgi sunan bir sistemdir.

Etkin bir muhasebe sisteminin oluşturulması ve bu sistemin işletilmesinde hazırlanan hesap planlarının işletmeye uygun ve ayrıntılı olarak hazırlanması önem arz eder.

Muhasebe bilgi sisteminin işleyişi Şekil 1'de görüldüğü gibi, girdiler, süreçler (işlemler) ve çıktılar olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır.



Şekil 1: Muhasebe Bilgi Sisteminin Akışı

3. Porselen Üretimi Yapan İşletmelerinde Kullanılan Özellikli Hesaplar

Porselen Sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, bir üretim işletmesi olmakla birlikte üretimde kullanılan hammadde farklılıkları üretim süreçlerinin kendine has gösterdiği özellikler nedeni ile muhasebe sisteminin uygulanışı noktasında diğer işletmelerden bazı noktalarda farklılıklar göstermektedir. Bu bölümde, Porselen işletmelerinde kullanılan bütün hesaplar incelenmeyecek; sadece porselen üretimi yapan işletmelerde kullanılan ve diğer işletmelerden farklılık gösteren hesaplar ve bunların alt hesapları, üç ana başlık altında ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

3.1. Özellikli Bilanço Hesapları

Bilanço, porselen üretim işletmesinin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların elde edildiği kaynakları göstermektedir. Bilançonun aktif kısmında, dönen ve duran varlıklar yer alırken, pasif kısmında kısa ve uzun vadeli borçları ile öz kaynaklar

yer almaktadır. Her işletmenin bilançosunda kasa, banka, alıcılar, stoklar, demirbaşlar ve taşıtlar gibi hesaplar, yer alırken işletmenin çeşidine ve faaliyet alanına göre bu hesapların alt hesaplarında farklılıklar görülmektedir.

3.1.2. Stok Hesapları

Porselen üretim işletmesinde üretim eylemi veya diğer faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan ilk madde ve malzemeler "150 İlk Madde ve Malzeme Stokları" hesabında izlenir. Porselen fabrikasına bağlı mağazalarda satılmak amacıyla alınan ve depolanan mal stokları ise, "153 Ticari Mallar" hesabında izlenir.

Tablo 1'de bir porselen üretim işletmesinde bulunabilecek stoklara örnekler verilmiştir. İlk madde ve malzeme stokları, ilgili üretim veya yönetim departmanının talebi ile veya yönetimin planlaması çerçevesinde satın alınır, depolanır ve ilgili birime ihtiyacı ölçüsünde gönderilir. Üretimle ilişkili olan stoklar, stok ambarında saklanır ve talep edildiğinde üretim birimlerine dağıtılır ve bu birimlerde üretimin ilgili aşamalarında kullanılır. Aynı şekilde ilgili birimin talebi ile satın alınan ilk madde ve malzemeler üretimde direkt veya endirekt olarak kullanılır. Üretim işlevinin dışında kullanılmak için satın alınan malzemeler işletmedeki tüm birimlerince tüketilebilir. Örneğin, kağıt, toner, kalem gibi kırtasiye malzemeleri, bir hizmet üretim birimi olan tornalar ünitesinde kullanılabileceği gibi; bir genel yönetim birimi olan muhasbe departmanında da kullanılabilir. (Coşkun ve Güngörmüş,2009)

Stoklardaki malzemelerin, ebatlarına, markalarına veya diğer özelliklerine göre farklılık gösteren her bir çeşidi için hesap planında ayrı bir alt hesap açılmalı ve her bir stok çeşidi ayrı bir stok kartında izlenmelidir. Örneğin, direkt ilk madde ve malzeme stokları altında izlenen kaolen, feldispat gibi malzemelerin çeşitlerine göre ayrı alt hesaplar açılması gerekir. Fabrikanın satış mağazasında satılmak amacıyla dışarıdan satın alınan ve depolanan ticari mal stokları da, ticari malların çeşitlerine göre alt hesaplarda izlenir.

Tablo 1. Stok Hesaplarının Bölümlendirilmesi

150. İLK MADDE MALZEME
150.00. İLK MADDE VE MALZEME
150.00.00. KAOLEN
150.00.01. FELDİSPAT
150.00.02. KUARS
150.00.03. KİL
150.00.04. MERMER
150.00.05. DOLAMİT
150.00.06. CAM SUYU
150.00.99. DİĞER
150.01. YARDIMCI MALZEME
150.01.00. ALTIN YALDIZ
150.01.01. ÇIKARTMA
150.01.02. BOYA
150.01.03. LUSTER- MEDIUM
150.01.04. ÇİNKO OKSİT
150.01.05. ALUMİNYUM OKSİT
150.01.99. DİĞER
150.02. İŞLETME MALZEMESİ
150.02.00. ALÇI
150.02.01. L.P.G
150.02.02. KAŞET PLAKA REFRAKTOR
150.02.99. DİĞER
150.03. AMBALAJ MALZEMESİ
150.03.00. TORBALAR
150.03.01. KARTON KUTULAR
150.03.99. DİĞER
150.04. DİĞER MALZEMESİ
150.04.00. MAZOT
150.04.01. YAĞLAR
150.04.02. KATI YAKITLAR
150.04.03. AVADANLIK ALET EDEVAT
150.04.04. TESİS MAKİNA CİHAZ PARÇALARI
150.04.05. ELEKTRİK MALZEMESİ
150.04.06. GIDA MALZEMESİ
150.04.07. KIRTASIYE MALZEMESİ
150.04.08. İŞ MAKİNA MALZEMESİ
150.04.09. LABORATUVAR VE TIBBİ MALZEME
150.02.99. DİĞER
153. TİCARİ MALLAR
153.00. MERKEZ DEPO EMTİA
153.00.00. CAM
153.00.01. TEFLON
150.00.02. ÇİNİ
150.00.03. MASA ÖRTÜSÜ
150.00.04. ÇİÇEK
153.01. KÜTAHYA MAĞZA
153.01.00. CAM
153.01.01. TEFLON
153.01.02. ÇİNİ
153.01.03. MASA ÖRTÜSÜ
153.01.04. ÇİÇEK
153.02. ANTALYA MAĞZA

3.2. Üretim Maliyeti Hesapları

Üretim işletmelerinde ortaya çıkan üretimle ilgili maliyetler "710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri", "720 Direkt İşçilik Giderleri" ve "730 Genel Üretim Giderleri" hesaplarına kaydedilir. Üretim maliyetlerinin mamullere doğrudan ilişkisi kurulabilenler direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri hesabına kaydedilirken; üretimle ilgili direkt giderler dışında kalan diğer tüm giderler genel üretim gideri olarak kabul edilir.

Porselen üretimi yapan işletmelerde maliyetler, muhasebe tebliğlerinde öngörülen 7/A veya 7/B seçeneklerinden birisi kullanılarak yapılabilir. 7/A seçeneğinde, giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre bölümlenir; gider çeşitleri ve gider yerleri ise yardımcı defterlerde izlenir (Güngörmüş ve Coşkun,2008). 7/B seçeneğinde ise, giderler, defter-i kebirde gider çeşitlerine göre bölümlenir ve giderler dönem sonunda gider dağıtım tablosu düzenlenerek fonksiyonlarına ayrılıp ilgili hizmet maliyetine veya sonuç hesaplarına aktarılır. Porselen üretim işletmelerinin gider yerlerinde ortaya çıkan giderleri çeşitlerine göre daha ayrıntılı bir şekilde verdiğinden dolayı, 7/A seçeneği, yöneticiler için maliyetlerin kontrolü ve yönetimi açısından daha kullanışlıdır.

7/A seçeneğini uygulayan bir işletmenin giderlerini aşağıdaki gider yerlerini esas alarak dağıtması gerekmektedir: (Büyükmirza,1998)

- Esas üretim gider yerleri,
- Yardımcı üretim gider yerleri,
- Yardımcı hizmet gider yerleri,
- Üretim yerleri yönetimi gider yerleri,
- Araştırma geliştirme gider yerleri,
- Pazarlama satış ve dağıtım gider yerleri,
- Yönetim gider yerleri,
- Finansman gider yerleri,
- Yapılmakta olan yatırım gider yerleridir

Tablo 2. Maliyet Kayıt Seçenekleri

7/A Seçeneği	7/B Seçeneği
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid.	790 İlk Madde ve Malzeme
720 Direkt İşçilik Giderleri	791 İşçi Ücret ve Giderleri
730 Genel Üretim Gideri	792 Memur Ücret ve Giderleri
740 Hizmet Üretim Maliyeti	793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	794 Çeşitli Giderler
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	795 Vergi, Resim ve Harçlar
770 Genel Yönetim Giderleri	796 Amortismanlar ve Tükenme Payları
780 Finansman Giderleri	797 Finansman Gideri

Porselen üretimi yapan işletmelerde, esas hizmet üretim gider yerleri, hammadde ve malzeme hazırlama, dökümhane, tornalar gibi mamulün üretiminin yapıldığı birimlerdir. Yardımcı üretim gider yerleri; esas üretim gider yerlerine yardımcı olan, modelhane, kalite kontrol ve laboratuvar gibi birimlerdir. Yardımcı hizmet gider yerleri ise, üretiminin devamı için gerekli olan ve esas üretim yerlerine destek veren yemek hazırlama, dizel jeneratör gibi gider yerleridir.

Tablo 3-4-5 de porselen üretimi yapan işletme, 7/A seçeneğini uygulanmaktadır. Bu örnek hesap planında, üretim maliyetleri, gider yerlerine ve her bir gider yerinde oluşan gider çeşitlerine göre alt hesaplarda izlenmektedir. Tablo 3'deki hesap planında, esas üretim gider yerinde ortaya çıkabilecek gider çeşitleri ile ilgili kullanılacak hesap isimlerinin ayrıntıları verilmiştir. Bu örneğe uygun olarak bir porselen işletmesinin her bölümü ve ilgili alt birimlerinde ortaya çıkan giderler, çeşitlerine göre daha ayrıntılı alt hesaplar açılarak takip edilebilir. Esas üretim birimlerinin dışında kalan, yardımcı

üretim gider yerleri, yardımcı hizmet gider yerleri, hizmet üretim yerleri yönetimi gider yerleri için de üretim maliyeti hesabının altında alt hesap ve ilgili hesaplar açılması gerekir. Ancak, bu gider yerlerinde toplanan giderler, daha sonra dağıtım yolu ile esas üretim gider yerlerine yüklenir.

Tablo 3. Direkt İlkmadde ve Malzeme Maliyetleri Hesabının Bölümlendirilmesi

- 710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME
 - 710.10. ESAS ÜRETİM GİDER YERİ
 - 710.10.00. HAMMADDE VE MALZEME HAZIRLAMA ÜNİTESİ
 - 710.10.00.00. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME
 - 710.10.00.00.000. KAOLEN
 - 710.10.00.00.001. FELDİSPAT
 - 710.10.00.00.002. KUVARS
 - 710.10.00.00.003. KİL
 - 710.10.00.00.004. MERMER
 - 710.10.00.00.005. DOLAMİT
 - 710.10.00.00.006. CAM SUYU
 - 710.10.00.00.999. DİĞER
 - 710.10.01. DÖKÜMHANE ÜNİTESİ
 - 710.10.02. TORNALAR ÜNİTESİ
 - 710.10.03. SİRLAMA - PİŞİRME ÜNİTESİ
 - 710.10.04. DEKOR ÜNİTESİ
 - 710.10.05. EL DEKORU ÜNİTESİ
 - 710.10.06. TASNİF VE PAKETLEME

Tablo 4. Direkt İşçilik Maliyetleri Hesabının Bölümlendirilmesi

- 720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
 - 720.10. ESAS ÜRETİM GİDER YERİ
 - 720.10.00. HAMMADDE VE MALZEME HAZIRLAMA ÜNİTESİ
 - 720.10.00.10. DİREKT İŞÇİLİK
 - 720.10.00.10.00. ESAS MESAİ ÜCRET
 - 720.10.00.10.01. FAZLA MESAİ ÜCRETİ
 - 720.10.00.10.02. HAFTA TATİLİ VE GENEL TATİL ÜCRETİ
 - 720.10.00.10.99. DİĞER ÜCRETLER
 - 720.10.01. DÖKÜMHANE ÜNİTESİ
 - 720.10.02. TORNALAR ÜNİTESİ
 - 720.10.03. SİRLAMA - PİŞİRME ÜNİTESİ
 - 720.10.04. DEKOR ÜNİTESİ
 - 720.10.05. EL DEKORU ÜNİTESİ
 - 720.10.06. TASNİF VE PAKETLEME

Tablo 5. Genel Üretim Giderleri Hesabının Bölümlendirilmesi

- 730. GENEL ÜRETİM GİDERİ
 - 730.10. ESAS ÜRETİM GİDER YERİ
 - 730.10.00. HAMMADDE VE MALZEME HAZIRLAMA ÜNİTESİ
 - 730.10.00.01. YARDIMCI MALZEME
 - 730.10.00.01.00. ALTIN YALDIZ
 - 730.10.00.01.01. ÇIKARTMA
 - 730.10.00.01.02. BOYALAR
 - 730.10.00.01.03. LUSTER- MEDYUM
 - 730.10.00.01.04. CİNKO OKSİT.
 - 730.10.00.01.05. ALUMİNYUM OKSİT
 - 730.10.00.01.99. DİĞER
 - 730.10.00.02. İŞLETME MALZEMESİ
 - 730.10.00.02.00. ALÇI
 - 730.10.00.02.01. L.P.G
 - 730.10.00.02.02. KASET PLAKA VE REFRAKTÖR MALZEMESİ
 - 730.10.00.02.03. TORBALAR
 - 730.10.00.02.04. KARTON KUTULAR
 - 730.10.00.02.99. DİĞER
 - 730.10.00.02. DİĞER MALZEME
 - 730.10.00.03.00. MAZOT
 - 730.10.00.03.01. YAĞLAR
 - 730.10.00.03.02. KATI YAKITLAR
 - 730.10.00.03.03. AVADANLIK ALET EDEVAT
 - 730.10.00.03.04. TESİS MAKİNA CİHAZ PARÇALARI
 - 730.10.00.03.05. ELEKTRİK MALZEMESİ
 - 730.10.00.03.06. GIDA MALZEMESİ
 - 730.10.00.03.07. KIRTASIYE MALZEMESİ
 - 730.10.00.03.08. İŞ MAKİNA MALZEMESİ
 - 730.10.00.03.09. LABORATUVAR VE TIBBİ MALZEME
 - 730.10.00.03.99. DİĞER
 - 730.10.00.11. ENDİREKT İŞÇİLİK
 - 730.10.00.11.00. ESAS MESAİ ÜCRET
 - 730.10.00.11.01. FAZLA MESAİ ÜCRETİ
 - 730.10.00.11.02. HAFTA TATİLİ VE GENEL TATİL ÜCRETİ
 - 730.10.00.11.99. DİĞER ÜCRETLER
 - 730.10.00.20. MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
 - 730.10.00.20.00. ESAS MESAİ ÜCRET
 - 730.10.00.20.01. FAZLA MESAİ ÜCRETİ
 - 730.10.00.20.02. HAFTA TATİLİ VE GENEL TATİL ÜCRETİ
 - 730.10.00.20.99. DİĞER ÜCRETLER
 - 730.10.00.30. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
 - 730.10.00.30.00. ELEKTRİK, SU VE GAZ GİDERLERİ
 - 730.10.00.30.01. HABERLEŞME GİDERLERİ

- 730.10.00.30.02. PERSONEL TAŞIMA HİZMETİ GİDERLERİ
- 730.10.00.30.03. TEMİZLİK HİZMET GİDERLERİ
- 730.10.00.30.04. DANIŞMAN HİZMET GİDERLERİ
- 730.10.00.30.05. FASON ÜRETİM GİDERİ
- 730.10.00.30.06. DIŞARIYA YAPTIRILAN DENEY GİDERLERİ
- 730.10.00.30.07. GÜVENLİK HİZMETLERİ
- 730.10.00.30.99. DİĞER GİDERLER
- 730.10.00.40. ÇEŞİTLİ GİDERLER
 - 730.10.00.40.00. SİGORTA GİDERLERİ
 - 730.10.00.40.01. KİRA GİDERLERİ
 - 730.10.00.40.02. SOSYAL GİDERLER
 - 730.10.00.40.03. EĞİTİM, KÜLTÜR VE YAYIN GİDERLERİ
 - 730.10.00.40.04. YOLLUKLAR VE SEYAHAT GİDERLERİ
 - 730.10.00.40.05. MAHKEME VE NOTER GİDERLERİ
 - 730.10.00.40.06. REKLAM VE NUMUNE GİDERLERİ
 - 730.10.00.40.99. DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER
- 730.10.00.50. VERGİ RESİM VE HARÇLAR
 - 730.10.00.50.00. BİNA VE ARAZİ VERGİSİ
 - 730.10.00.50.01. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ
 - 730.10.00.50.02. TAŞIT ALIM VERGİSİ
 - 730.10.00.50.03. GÜMRÜK VERGİSİ
 - 730.10.00.50.04. TAPU HARCİ
 - 730.10.00.50.05. ÇEVRE TEMİZLİK VERGİSİ
 - 730.10.00.50.99. DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER
- 730.10.00.60. AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
 - 730.10.00.60.00. MADDİ DURAN VARLIKLAR AMORTİSMANI
 - 730.10.00.60.01. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANI
 - 730.10.00.60.02. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR TÜKENME PAYLARI
- 730.10.01. DÖKÜMHANE ÜNİTESİ
- 730.10.02. TORNALAR ÜNİTESİ
- 730.10.03. SIRLAMA - PİŞİRME ÜNİTESİ
- 730.10.04. DEKOR ÜNİTESİ
- 730.10.05. EL DEKORU ÜNİTESİ
- 730.10.06. TASNİF VE PAKETLEME
- 730.11. YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERİ
 - 730.11.00. MODELHANE
 - 730.11.01. KALİTE KONTROL VE LABARATUAR
- 730.12. YARDIMCI HİZMET GİDER YERİ
 - 730.12.00. BAKIM ONARIM
 - 730.12.01. DİZEL JENARATÖR
 - 730.12.02. GAZ TESİSİ
 - 730.12.03. YEMEK HAZIRLAMA

3.3. Özellikli Gelir Tablosu Hesapları

Porselen üretim işletmesinin gelir tablosu, belirli bir dönem içinde işletmenin elde ettiği gelirleri, bu gelirleri elde etmek için katlandığı giderleri ve işletmenin net kâr ya da zararını gösteren bir finansal tablodur. Bir porselen üretim işletmesinin gelir tablosunu oluşturmak için kullandığımız ve gelir, gider ve maliyetlerin kaydedildiği hesaplar ile bunların alt hesapları sunulan hizmetlerin özelliklerine ve birimlerine göre şekillenir ve sınıflandırılır.

3.3.1. Gelir Hesapları

Porselen üretim işletmelerinde gelirler, yurtiçi satışlar, yurtdışı satışlar ve diğer gelirler olmak üzere üç ana hesap altında kaydedilebilir. Ayrıca fabrikaya ait mağzalardan elde edilen gelirlerde alt hesap bazında takip edilebilir.

Tablo 6. Gelir Hesaplarının Bölümlendirilmesi

- 600. YURTIÇİ SATIŞLAR
 - 600.00. PORSELEN MAMUL SATIŞ
 - 600.00.00. A PORSELEN TAKIM
 - 600.00.01. B PORSELEN TAKIM
 - 600.01. MALZEME SATIŞLARI
 - 600.02. HURDA ATIK MALZEME SATIŞLARI
 - 600.03. HAMMADDE VE YARDIMCI MADDE SATIŞLARI
 - 600.04. KÜTAHYA MAĞZA SATIŞLARI
 - 600.04.00. PORSELEN SATIŞI
 - 600.04.01. CAM SATIŞI
 - 600.04.02. TEFLON ÇELİK SATIŞI
 - 600.04.03. ÇİNİ SATIŞI
 - 600.04.04. MASA ÖRTÜSÜ SATIŞI
 - 600.04.05. ÇİÇEK SATIŞI
 - 600.04.99. DİĞER SATIŞLAR
 - 600.05. YEMEK SATIŞI
 - 600.06. KANTAR HASILATI
- 601 YURT DIŞI SATIŞLAR
 - 601.00. PORSELEN MAMUL SATIŞ
- 602. DİĞER GELİRLER
 - 602.00. YATIRIM TEŞVİK GELİRLERİ
 - 602.01. VADE FARKLARI

3.3.2. Gider Hesapları

Bir porselen üretim işletmesinin gelir tablosunda, satışların maliyeti, faaliyet giderleri, olağan gider ve zararlar ile olağan dışı gider ve zararlar olmak üzere farklı türden giderler yer almaktadır.

3.3.2.1. Satışların Maliyeti

Bir işletmenin gelir tablosunda satışların maliyeti ile ilgili, satılan mamul maliyeti, satılan ticari mal maliyeti ve satılan hizmet maliyeti olmak üzere üç temel maliyet unsuru bulunmaktadır. Ayrıca satış mağzalarından satışı gerçekleşen ticari malların maliyeti de, satılan ticari mal maliyeti hesabında izlenir.

Tablo 7. Satışların Maliyeti ile İlgili Gider Hesapları

- 620. SATILAN MAMUL MALİYETİ
 - 620.00. PORSELEN SATILAN MAMUL MALİYETİ
 - 620.00.00. A PORSELEN TAKIM
 - 621.00.00. B PORSELEN TAKIM
 - 620.01. HAMMADDE VE YARDIMCI MADDE SATIŞ MALİYETİ
 - 620.02. YEMEK SATIŞ MALİYETİ
- 621. SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ
 - 621.00. KÜTAHYA MAĞZA SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ
 - 621.00.00. CAM
 - 621.00.01. TEFLON ÇELİK
 - 621.00.02. ÇİNİ
 - 621.00.03. MASA ÖRTÜSÜ
 - 621.00.04. ÇİÇEK
 - 621.00.99. DİĞER

3.4. Yarı Mamul Stokları

Porselen üretim işletmesinde henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış ve üretim aşamasındaki yarı mamullerin izlendiği hesaplardır. (Akdoğan ve Sevilengül,2007)

Tablo 8. Yarı Mamul Stok hesapları

- 151 YARI MAMULLER- ÜRETİM
 - 151.00. HAMMADDE VE MALZEME HAZIRLAMA ÜNİTESİ
 - 151.00.00. A TİPİ PORSELEN ÜRETİM
 - 151.00.00.00. DİREKT İLK MADDE MALZEME
 - 151.00.00.01. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
 - 151.00.00.01. GENEL ÜRETİM GİDERİ
 - 151.01. DÖKÜMHANE ÜNİTESİ
 - 151.02. TORNALAR ÜNİTESİ
 - 151.03. SİRLAMA - PİŞİRME ÜNİTESİ
 - 151.04. DEKOR ÜNİTESİ
 - 151.05. EL DEKORU ÜNİTESİ
 - 151.06. TASNİF VE PAKETLEME

3.5. Mamuller Stokları

Porselen üretim işletmesinde üretimi tamamlanmış ve satışa hazır hale gelen mamullerin izlendiği hesaplardır.

Tablo 9. Mamul Stok hesapları

- 152 MAMULLER- ÜRETİM
 - 152.00. A PORSELEN TAKIM
 - 152.01. B PORSELEN TAKIM
 - 152.02. C PORSELEN TAKIM

Sonuç

İşletme yönetimi için karar alma ve bu kararların uygulanmasını kontrol etmek önem arz eder. İşletme yönetimi hem ileriye dönük kararları alırken hemde uygulamaları kontrol ederken güvenilir ve ayrıntılı bilgilere ihtiyaç duyar. Doğru ve güvenilir bilgiler de, ancak iyi tasarlanmış ve kapsamlı bir yönetim bilgi sisteminin kurulup işletilmesi sayesinde elde edilebilir. Bu çerçevede muhasebe bilgi sisteminin de, giderlerin gider yerlerine ve gider çeşitlerine göre ayrıntılı olarak izlenmesine olanak sağlayacak bir şekilde tasarlanması gerekir. Aynı zamanda muhasebe kayıtlarının da, özenle tasarlanmış, varlık ve kaynak hareketleri ile gelir, gider ve maliyet akışlarının ayrıntılı bir şekilde izlenebileceği bir hesap planı çerçevesinde tutulması zorunluluktur. Bu sayede, porselen üretim işletmelerinde birim ve hizmet bazında performans ölçümü ve yönetimi yapılabilecek; fiyat belirleme, yatırım, hizmet çeşitlemesi, gibi kararlar daha doğru bir şekilde verilebilecek; maliyet analizi, bütçeleme, kârlılık analizi gibi çalışmalar başarı ile gerçekleştirilebilecek, bu sayede işletmenin performansı artacaktır.

4. Kaynaklar

Ali Coşkun ve Ali Haydar Güngörmüş(2009), "Özel Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Bilgi sistemi", Ali Coşkun ve Ahmet Akın(editör), **Sağlık İşletmeleri Yönetim Rehberi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara Mart 2009

Ali Haydar Güngörmüş ve Ali Coşkun (2008), "Vakıflarda Muhasebe Bilgi Sistemi ve Finansal Kontrol", Ali Coşkun (editör), **Sivil Toplum Kuruluşlarında Yönetim**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Haziran, ss. 175-189.

Fevzi Sürmeli (1996), **Muhasebe Bilgi Sistemi**, no: 115, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları s. 31.

Kamil Büyükmirza, (1998), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Barış Yayınları, Ankara, s. 72-90.

Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül (2007), **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**,Gazi Kitabevi, Ankara s. 167.

Kütahya Porselen Sanayi AŞ. Hesap Planı

MANİSA İLİ'NDE AYAKKABI İMALAT SANAYİİNDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN FİNANSAL SORUNLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

> **Cevdet A. KAYALI**

Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

> **Murat ALBAYRAK**

Celal Bayar Üniversitesi, Kırkağaç Meslek Yüksekokulu

ÖZET

Son yıllarda gelişmiş ülkelerdeki ayakkabı sanayinde faaliyet gösteren işletmelerin üretimlerini işgücü maliyeti düşük olan ülkelere kaydırma eğilimleri Türkiye için özellikle ayakkabı imalat sanayinde önemli fırsatlar doğurmuştur. Bununla birlikte son dokuz yılda ithal malların rekabeti sektörü olumsuz yönde etkilemiştir.

Öncelikle KOBİ'ler hakkında genel bilgiler verilmiş, daha sonra ayakkabı imalat sektörünün Türkiye'deki ve Manisa'daki durumu irdelenmiştir.

2008 yılında yapılan araştırma sonuçları ile aynı konuda 2003 yılında yapılan araştırma sonuçları karşılaştırılarak sektördeki değişimler incelenmiş ve çözüm önerileri sunulmuştur. Araştırma sonucunda Manisa İli'ndeki ayakkabı imalat sektöründeki sorunların genellikle Türkiye'deki sektör sorunları ile paralellik gösterdiği, ancak altyapı, işyeri seçimi, kalifiye eleman konularında sorunların bir ölçüde aşıldığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: KOBİ, finans, yönetim, ithal mal, rekabet

ABSTRACT

In this study, financial problems of small and medium size enterprises in the footwear manufacturing sector in Manisa province were investigated and solutions to the problems were offered.

The subject matter of small and medium size enterprises (SMEs) was classified by trying to be explained by various criteria. The study undertakes the problems of SMEs in Turkey in general, and it was found that the problems were similar in both in SMEs in Manisa and in Turkey.

Turkish footwear industry in general was examined, and then the position of enterprises in the footwear industry that contribute to the economy of Manisa was determined.

To explore the financial problems of SMEs operating in the footwear manufacturing industry in Manisa, a survey was conducted by face to face, and the results were provided in tables along with their interpretations.

Based on the analyses of the data, suggestions were offered to overcome the problems encountered in the footwear manufacturing industry at the end of the study.

Keywords: SME, footwear manufacturing sector, financial problems

1. GİRİŞ

Günümüz sanayi toplumlarında standart bir üretimden müşterilerin isteklerinin farklılığına dayanan çoklu üretime geçilmiş, entegre tesislerin yerini ana sanayi-yan sanayi bütünleşmesine yönelik, daha esnek hızlı modeller almıştır. Bu hızlı değişime büyük işletmeler kısa zamanda uyum gösteremekte bu işletmelerde adeta "dinozorlaşma sendromu (bürokratik katılık, esnek olamama)" yaşanmaktadır. Bu durum KOBİ'leri, bu tür üretimi gerçekleştirmede avantajlı kılmaktadır. Böylece KOBİ'ler esnek üretim sistemlerinin gerektirdiği işletme tipi olarak karşımıza çıkmaktadır.(Kayalı ve Aktaş, 2003:31 - 51)

Bu bağlamda KOBİ'ler yapısal özellikleri nedeniyle gerek teknolojideki ve üretim sistemindeki, gerekse de tüketici taleplerindeki değişikliklere kolay uyum sağlayan işletmeler olarak karşımıza çıkmaktadır. KOBİ'ler istihdam potansiyeli de yüksek olan işletmelerdir. Bir ülkenin ekonomik yapısının güçlendirilmesi, sermaye birikimlerinin değerlendirilmesi gibi konularda KOBİ'ler önemli rol oynamaktadırlar. KOBİ'ler büyük ölçekli işletmelere fason üretim yaparak ham ve yarı mamul madde temininde de önemli görevler üstlenmektedirler.

İşgücü maliyetinin yüksek olduğu özelliklerle Avrupa Birliği ülkeleri gibi gelişmiş olan ülkelere deri ve ayakkabı sektöründe faaliyet gösteren işletmeler üretimlerini işgücü maliyetinin daha ucuz olduğu ülkelere kaydırma eğilimine girmişlerdir. Bu durum özellikle ayakkabı sektöründe Türkiye için yeni fırsatlar ortaya çıkarmıştır.(Albayrak, 2003:2)

2. DÜNYADA ve TÜRKİYE'DE KÜÇÜK VE ORTA BOYUTLU İŞLETMELER

Gerek dünyada, gerekse Türkiye'de KOBİ tanımı konusunda üzerinde uzlaşılabilmiş ortak bir tanım bulunmamaktadır. KOBİ sözcüğü hukuki bir kavram olarak değil de genellikle ekonomik bir kavram olarak kullanılmaktadır. Yine de KOBİ tanımı için birçok kaynakta işletmedeki çalışan sayısı kullanılmaktadır.

2.1 AB'de KOBİ Tanımı

20.05.2003 tarihli Avrupa Birliği Resmi Gazetesi'nde (Official Journal of the European Union – No:L124 sayfa:36) yayınlanan 06 Mayıs 2003 tarihli "mikro, küçük ve orta boyutlu işletmelerin tanımına ilişkin AB komisyonu tavsiyesinde" bir işletmenin KOBİ kapsamına girebilmesi için; bir işletmenin veya bir gruba bağlı ortaklaşa veya doğrudan başka çeşitli işletmelerin söz konusu KOBİ'deki payının %25'i aşmaması (Bağımsızlık Ölçütü) ve bununla birlikte aşağıdaki tabloda belirtilen ölçütlerin uygulanmasında gerek üye ülkelerde, gerekse de diğer ülkelerde yer alan şubeler de göz önüne alınarak işletmelerin bir bütün olarak ele alınması öngörülmüştür.(Official Journal of the European Union, 2003:36 – 41)

Tablo 1. AB'de Genel KOBİ Ölçütleri

İşletme Sınıfı	Çalışan Sayısı	Ciro(milyon €) veya Bilanço Değeri (milyon €)	
Orta	<250	<=50	<=43
Küçük	<50	<=10	<=10
Mikro	<10	<=2	<=2

Kaynak: SME Definition. <http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/index_en.htm> (12.01.2009)

Tablo 1'de AB'deki genel KOBİ ölçütleri görülmektedir.

2.2 ABD'de KOBİ Tanımı

ABD'de görevi küçük işletmeleri korumak ve güçlendirmek olan (About SBA, 2009) Küçük İşletmeler İdaresi KOBİ'lere yönelik genel bir tanımlama getirmemiş, ancak sektörlerle ve alt sektörlerle göre küçük işletme tanımlarını oldukça ayrıntılı bir şekilde yapmıştır. (Guide to Size Standarts, 2009)

ABD'deki Küçük İşletmeler İdaresi'nin NAICS'e (North American Industry Classification System) göre yaptığı küçük işletme boyutu standardı tablosu incelendiğinde küçük işletme tanımında genellikle çalışan sayısı ve yıllık satış gelirleri ile işletmelerin faaliyette buldukları sektör/alt sektör dikkate alınmıştır. Örneğin, imalat sanayinde çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler için çalışan personel sayısı esas alın-

mıştır ve küçük işletme tanımında işletmelerin faaliyette buldukları sektörler göre 500 veya 1500 kişiye kadar çalışanı olan işletmeler küçük işletme olarak nitelendirilmiştir. (NAICS (North American Industry Classification System) Definitions, 2009)

2.3 Japonya'da KOBİ Tanımı

Japonya'daki genel tanıma göre sermayeleri 300 milyon Yen'den az olan, 300'den az çalışanı olan işletmeler KOBİ olarak tanımlanmakla beraber; toptan satış yapan işletmeler için sermayesi 100 milyon Yen'den, çalışan sayısı 100 kişiden az, perakende satış yapan işletmeler için sermayesi 50 milyon Yen'den, çalışan sayısı 50 kişiden az, hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için sermayesi 50 milyon Yen'den, çalışan sayısı 100 kişiden az olan işletmeler de KOBİ olarak nitelendirilmektedir.(Japan Small Business Research Institute, 2002:8)

2.4 BASEL 2 Ölçütlerin Göre KOBİ Tanımı

BASEL II, bankalarda risk değerlendirmesi için ve bu riskleri kapsayacak sermaye tahsisi için oluşturulmuş yeni bir standarttır. BASEL II ile birlikte yıllık toplam cirosu 50 Milyon EUR altında olan firmalar KOBİ olarak nitelendirilecektir. Bununla birlikte KOBİ'ler 2 alt sınıf altında toplanacaktır;

Bir bankadaki nakit ve gayri nakit kredilerinin toplamı 1 Milyon EUR'nun altında olan KOBİ'ler o banka için "Perakende KOBİ" olarak nitelendirilmektedir.

Bir bankadaki nakit ve gayri nakit kredilerinin toplamı 1 Milyon EUR'nun üstünde olan KOBİ'ler o banka için "Kurumsal KOBİ" olarak nitelendirilmektedir.

Bu durumda derecelendirme notu olmayan bir KOBİ bir bankadaki riskinin 1 Milyon EUR üzerinde olması nedeni ile "Kurumsal KOBİ" olarak nitelendirilecek, %100 risk ağırlığına tabi olacak ve daha yüksek maliyetle borçlanabilecekken aynı firma diğer bir bankadan 1 Milyon EUR altında kredi kullanıyorsa o bankanın "Perakende KOBİ" portföyün-

de yer alıp, derecelendirme notu o bankanın "Perakende KOBİ" portföyünde yer alıp derecelendirme notu olmamasına rağmen %75 risk ağırlığına tabi olacak ve daha uygun fiyatla borçlanabilecektir.

Tabii bu noktada göz önünde bulundurulması gereken konu uluslararası derecelendirmeye tabi tutulmuş, notu iyi olan ve kurumsal portföy içinde yer alan bir firmanın %20'lere kadar düşebilen risk ağırlığına dahil olması dolayısıyla çok daha uygun fiyatlarla borçlanabilmesidir.(Basel 2 ve KOBİ'ler, 2009)

Tablo 2'de BASEL2 ölçütlerine göre KOBİ sınıflandırması özetlenmiştir.

Tablo 2. BASEL 2 Ölçütlerine Göre KOBİ'ler

Kredi Tutarı (Milyon EUR)	Yıllık Toplam Ciro (Milyon EUR)	KOBİ Sınıfı
<1	<50	Perakende
>1	<50	Kurumsal

Kaynak: Mehmet Başar. Basel II Düzenlemeleri ve KOBİ'ler. Anadolu Üniversitesi Yay., No:1726, Eskişehir: 2007, s.49

2.5 Türkiye'de KOBİ Tanımı

Ülkemizde 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2005/9617 karar sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" yürürlüğe konulmuştur. Bu yönetmeliğin 4. maddesinin b) bendine göre Küçük ve orta büyüklükte işletme (KOBİ): "İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı ya da mali bilançosu yirmibeş milyon Yeni Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ve kısaca "KOBİ" olarak adlandırılan ekonomik birimler" olarak tanımlanmıştır. Yine aynı yönetmelikte KOBİ'ler büyüklüklerine göre 3 değişik şekilde sınıflandırılmışlardır.

a) Mikro işletme: On kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı ya da mali bilançosu bir milyon Yeni Türk Lirasını aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler,

b) Küçük işletme: Elli kişiden az yıllık çalışan

istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı ya da mali bilançosu beş milyon Yeni Türk Lirasını aşmayan işletmeler,

c) Orta büyüklükteki işletme: İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı ya da mali bilançosu yirmibeş milyon Yeni Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

Tablo 3'te Türkiye'deki KOBİ sınıflandırması özetlenmiştir.

Tablo 3: Türkiye'de KOBİ Sınıflandırması

İşletme Sınıfı	Çalışan Sayısı (Yıllık)	Net Satış Hasılatı veya Mali Bilanço Değeri (milyon YTL)	
		<=25	<=25
Orta	<250	<=25	<=25
Küçük	<50	<=5	<=5
Mikro	<10	<=1	<=1

Kaynak: 2005/9617 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" ten yararlanılarak tablolaştırılmıştır.

Türkiye'deki ve AB'deki KOBİ sınıflandırmaları karşılaştırıldığında yıllık istihdam edilen kişi sayısı açısından AB ile uyum sağladığımız görünse de yıllık net satış hâsılatı veya yıllık mali bilanço değerleri açısından tanım olarak bile AB ülkelerinden oldukça geride kaldığımız aşikârdır.

Türkiye'de KOBİ'lerin çoğunlukla ana kuruluşların yan sanayi olarak çalıştıkları gerçeği ortaya çıkmaktadır.(Alkin, 2001)

En son olarak Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı tarafından, Nisan-Temmuz 2003 tarihleri arasında 2002 yılına yönelik gerçekleştirilen Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımında ülkemizdeki tüm işyerlerinin sayımı yapılmıştır. Sayım sonuçlarına göre Türkiye'de "Çok Küçük Ölçekli" olarak tanımlanan 1 - 9 kişi çalıştıran girişim sayısı 1.813.726'dır. Bu sayı girişimlerin % 96,43'ünü oluşturmaktadır. Girişimlerin % 3,02'si (56.884) 10 - 49 kişi çalıştırmaktadır. 50 - 99 kişi arasında işgören çalıştıran girişimlerin toplam içindeki payı (5.055) %0,27, 100 - 150 kişi arası (1.973) %0,10 ve 151 - 249 arası işgören çalıştıranların payı ise (1.443) %0,08 dir. Tüm girişimler

arasında 1 - 249 arası işgören çalıştıran girişimlerin toplam girişimler içindeki payı $1.879.081/1.880.879 = \%99,9$, toplam istihdam içindeki payı ise %81,48 dir. 1- 249 arasında çalışanı olan imalat sanayindeki işletmelerin toplam işletme sayısı içindeki payı ise %99,6 ve imalat sanayi istihdamı içindeki payı da %69,47 dir.(Özkan, 2008)

2.6 Türkiye'de KOBİ'lerin Sorunları

Ülkemizde KOBİ'lerin sorunları; finansman sorunları, bürokratik sorunlar, pazarlama sorunları, girdi teminindeki sorunlar, işyeri sorunları ve eğitim sorunları olmak üzere genel olarak altı grupta toplanabilir.

KOBİ'lerin finansman sorunlarının temelinde bakıldığında ise kredi yolu ile finansmandaki sorunlarının önemli yer tuttuğu görülmektedir.(Yörük, 2001)

Bürokratik işlemler, özellikle önemli miktarda mali kaynağa ve hukuki uzmanlığa sahip olmayan KOBİ'ler açısından, hâlâ önemli bir engel teşkil etmeye devam etmektedir(DPT AB ile İlişkiler Genel Müdürlüğü, 2004:55).

KOBİ'ler ciddi pazarlama sorunları ile karşı karşıyadır. Çünkü bunlar genelde sadece üretimle ilgilenmekte; pazarlama faaliyetlerini ihmal ettiklerinden dolayı da ürettiklerini yeterli düzeyde satamamaktadırlar. Bunun sonucu olarak, bu işletmeler atıl kapasite ile çalışarak kit olan üretim kaynaklarını israf etmektedirler.(Özcan, 1996:9)

KOBİ'ler pazarlama bilgisini geleneksel yöntemlerle elde etmektedirler ve bu bilgiler çoğu kez yetersiz kalmakta, ürün standardizasyonunun ve kalitesinin yeterli düzeyde olmayışı pazarlama açısından da sorunlar çıkarmakta, ulusal ve uluslararası fuar organizasyonlarından yüksek maliyetler nedeniyle yeterince yararlanılamamakta ve KOBİ'lerde istenilen niteliklere sahip pazarlama elemanları istihdam edilememektedir(Aktaş, 2000).

KOBİ'ler danışman ve kalite güvence sorumlusu istihdam edememekte, çoğu kez kendi insan kaynakları ile netice alamamaktadırlar. Kalite sistemi kurma çalışmalarının temel amacı ürün/hizmet kalitesinde sürekliliği sağlamak olduğundan, girdi

üzerine değer eklenerek girdiden farklı bir çıktı elde edilen küçük, orta ve büyük ölçekli işletmelerde kalite sistemi kurulması kaçınılmazdır(Sezer, 1999:4 ve 20).

3. TÜRKİYE'DE AYAKKABI SEKTÖRÜ

3.1 Sektöre Genel Bakış

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007 – 2013) Tekstil, Deri ve Giyim Sanayi Özel İhtisas Komisyonu Deri ve Deri Ürünleri Alt Komisyonu Raporu'na göre ayakkabı sanayi "Lastik, plastik, tekstil ve deriden her türlü ayakkabı ve terlikler ile ayakkabı yan sanayii kapsamında her tip malzemeden iç ve dış tabanlar, ökçe, saya, ve diğer ayakkabı aksamaları (Birleşmiş Milletler ISIC Rev.3 sınıflandırmasına göre dış ticarete ilişkin Gümrük Tarifesi Cetvelindeki – GTC – fasıl numarası:64 ve üretim sınıflandırılmasına ilişkin Sektörel Kod – SK – numarası:1920)" olarak ve ayakkabı yan sanayi ise "Tabanlar, topuklar, sayalar, astar, gibi 64 no.lu fasılda ayakkabı sanayii içinde yer alan aksam ve parçaların yanı sıra bağ, toka, fermuar, vardola, yapıştırıcı, ökçe, çivi, kesici aletler, kalıplar gibi çok sayıda ayakkabı sanayiine girdi sağlayan diğer sanayilerin ürünleri," olarak tanımlanmıştır.

Yine Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007 – 2013) Tekstil, Deri ve Giyim Sanayi Özel İhtisas Komisyonu Deri ve Deri Ürünleri Alt Komisyonu Raporu'na göre ayakkabı sanayinin Türkiye'deki mevcut genel durumu aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Ülkemiz ayakkabı sektöründe TSE belgesine sahip hâlihazırda 40'ı aşkın firma bulunmakla beraber, yasal olarak ayakkabı üretiminde belirli standartların kullanılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Sadece, tüketici sağlığı açısından, üretim aşamasında kullanılması yasak olan maddeler (azo boyarlar vs.) bulunmaktadır.

Ayakkabı monte sistemleriyle ilgili makineler tamamen ithalat ile karşılanmaktadır. Türkiye'de yatırım yapmak için ayakkabı yan sanayii uygundur.

Ayakkabı ve yan sanayii, dış ticaret hare-

ketleri içinde %1'lik bir paya sahiptir. Ancak yan sanayinin ayakkabıya malzeme verdiği düşünülürse, ayakkabı ihracatı içinde yan sanayinin dolaylı bir paya da sahip olduğu dikkate alınmalıdır. Çevre ülkeler Rusya, Ukrayna ve Orta Doğu ülkelerindeki ayakkabı imalatındaki artış bu payı artıracaktır.

Ayakkabı ve yan sanayii, saya imalatı ilave edilince, toplam katma değer içinde %5'lik paya sahiptir.

Ayakkabı ve yan sanayinde olması gereken toplam istihdamın %60-70'i kadar istihdam vardır. Son yıllarda istihdam düşmüştür. Vasıflı işçi oranı düşüktür ve açık vardır. Sektör 3 kişilik atölyelerden 350 kişilik fabrikalara kadar geniş bir yelpazede faaliyet göstermektedir. TASEV vakfının katkılarıyla eğitilmiş işgücü sayısı artırılmaya başlanmıştır. Ayakkabı yan sanayii, toplam istihdamın binde 6 - 7'lik bir bölümünü oluşturmaktadır. Ücretler giydirilmiş ücretlerden dolayı düşük değildir. Enerji maliyetleri yüksektir.

Ayakkabı ve yan sanayii işyerleri, toplam işyerlerinin %1'lik bir kısmını kapsamaktadır.

Ayakkabı sektörünün içinde bulunduğu genel durgunluk nedeniyle üretim kapasiteleri tüm üreticilerde tam olarak kullanılmamaktadır.

Mamul fiyatları Avrupa fiyatlarından düşük, rekabet edilebilecek düzeydedir. Makine fiyatları, Avrupa fiyatlarına göre daha ucuzdur.

İtalya, İspanya ve Portekiz, dış pazarlardaki rakiplerimizdir. Türkiye bu rekabette, kalite standardını arttırmak şartıyla daha avantajlı durumdadır. Uzak Doğu ile fiyat tutturulmadığı için, dış pazarlarda rekabet çok zordur. Sektörün rekabet sorunu, fiyatlardan ve kaliteden kaynaklanmaktadır. İthalat karşısında rekabet gücü vardır. Uzak Doğu hariç, ithalat asgari düzeydedir.

Diğer sektörler de ayakkabı sanayiine tamamen bağımlıdır. Kimya, metal, ahşap ve deri sanayilerinden mamul ve yarı mamul şeklinde ürün alımı söz konusudur. Sektörde makineleşme yeterlidir. El imalatı çok düşüktür.

Sektörün teşvik edilmesi gereklidir. Bugünkü halde, yatırım yapılmaya en uygun sektörlerden birisidir. Çünkü talebin önemli bir bölümü *ithalatla karşılanmaktadır*.

Büyük ölçüde İtalya, İspanya, Portekiz, az miktarda İngiltere ve Almanya pazarda önemlidir. Uzak Doğu da son dönemde çok etkili olmaya başlamıştır. Sektör 2001 krizinden çok etkilenmiştir. Uzak Doğuda ayakkabı üretiminde bir artış olmuş ve yan sanayii de bundan etkilenmiştir. Türkiye'nin maruz kalacağı etkilenmenin gelecek dönemde daha çok olması beklenebilir.

Ayakkabı dâhil tüm deri ürünlerinde ülkemizin imajını artırıcı tanıtım etkinlikleri yapılması amacıyla Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracat Genel Müdürlüğü'nün de iştirakiyle bir Deri Ürünleri Tanıtım Grubu oluşturulmuştur. TASEV Ayakkabıcılık Anadolu Meslek ve Ayakkabı Meslek Lisesi 2002-2003 yıllarında faaliyete geçirilmiştir. Ayrıca, Ayakkabıcılık Eğitim Enstitüsü projesi, Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği tarafından yönetilen bir MEDA projesi kapsamında 2004 yılında hayata geçirilmiştir.

Bunun yanı sıra, Mimar Sinan Üniversitesi ve TASEV-TASD işbirliğinde 5 yıldan bu tarafa tasarımcı yarışmaları yapılmaktadır.

Bu çalışmaların, önümüzdeki birkaç yıl içinde sektörün insan kaynakları yönünden yetkinliğini artırarak rekabet gücünü yükselteceğine inanılmaktadır.

Tablo 4'te Türkiye'de ayakkabı sanayinin genel durumu ile ilgili temel göstergeler görülmektedir. Bu tablodan da görülebileceği gibi özellikle kurdaki değişimlerin de etkisiyle 2004 yılından itibaren yoğunlaşan ithalat; sektör ile ilgili üretim, ihracat, yurtiçi pazar payı ve yurtiçi satışlar gibi temel göstergeleri de olumsuz etkilemiştir.

Tablo 4: Ayakkabı ile İlgili Temel Göstergeler

	YILLAR					YILLIK ARTIŞLAR (%)			
	2001	2002	2003	2004	2005	2002	2003	2004	2005
6402, 6403 ve 6404 no.lu Tarifeler kapsamı Ayakkabılar									
Üretim (Milyon Çift)	133	160	190	165	146	20,3	18,8	-13,2	-11,5
Üretimden Yurtiçine Satış (Milyon Çift)	88	107	126	108	100	21,6	17,8	-14,3	-7,4
İhracat Miktarı (Milyon Çift)	45	53	64	57	46	17,5	20,7	-11,3	-18,9
Yurtiçi Tüketim (Milyon Çift)	95	119	148	132	129	25,3	24,4	-10,8	-2,3
İthalatın Pazar Payı (%)	6	7	13	16	21	28,6	71,0	27,3	30,1
Kapasite (Milyon Çift)	270	315	385	380	390	16,7	22,2	-1,3	2,6
K.K.O. (%)	49,3	50,8	49,4	43,4	37,4	3,1	-2,8	-12,0	-13,8
Verimlilik (2001=100)	100	130	130	150	150	30,0	0,0	15,4	0,0
İstihdam (Bin Kişi)	360	415	430	380	370	15,3	3,6	-11,6	-2,6
Karlılık (%)	5	5	3	2	1	0,0	-40,0	-33,3	-50,0

Kaynak: Türkiye Ayakkabı Sanayicileri Derneği

3.2 İthalat

Son yıllarda ve özellikle 2002 yılından başlamak üzere, ülkemiz parasının aşırı değerli oluşu ihracatta sanayi sektörlerinin rekabetini olumsuz etkilerken ithalatı da özendirici bir

araç haline geldiği görülmektedir. T.C Merkez Bankası tarafından hesaplanan 1995=100 olmak üzere reel efektif döviz kuru endeksi ülkemiz parasının değerinin ne şekilde bir eğilim izlediğini göstermektedir.

Reel döviz kuru endeksi, üretici fiyatları bazında (ÜFE) 2001 yılında 98,3 ile en rekabet edebilir pozisyonda iken, 2005 yılının ilk 6 aylık döneminde 143,6'ya yükseldiği görülmektedir. Buradan da Türk Lirasının yaklaşık %50 değerli olduğu görülmektedir. Bunun da ithalatı büyük bir avantaj haline getirdiği ve özendirdiği açıktır.

Çin'den yapılan kotalı ayakkabı ithalatı, toplam ayakkabı ithalatının yarısına yakın bölümünü oluşturmaktadır. 2005 yılı rakamlarına göre miktar bazında ithalatın % 91'i, Çin, Vietnam, Malezya, Endonezya ve İtalya olmak üzere beş ülkeden yapılmaktadır. Bunlar içerisinde ise % 71'lik payı ile ilk sırada Çin yer almaktadır. İthalatın piyasa payı 2001 yılında %8 iken 2003 yılında %15 ve 2005 yılının ilk altı ayı itibarıyla %25 olarak giderek artan bir eğilim göstermiştir. (DTM, 2005:3 - 5)

Türkiye'nin ayakkabı ithalatı 1994 yılında 28,1 milyon dolar iken, 1997 yılında AB ile Gümrük Birliği'nden hemen sonra 135,2 milyon dolar ile rekor düzeye ulaşmıştır. 2002 yılında bir önceki yıla göre hem AB ülkelerinden gerçekleştirilen ayakkabı ithalatı hem de uzak doğu ülkelerinden yapılan ithalat artmıştır ve toplam 116 milyon dolarlık ayakkabı ithal edilmiştir. Kriz yıllarında azalan ithalat 2002'den sonra sürekli artarak 2005 yılında 412,7 milyon dolar gibi rekor bir seviyeye ulaşmıştır. 2007 yılında ise bir önceki yıla göre %10,6 artışla 569,9 milyon dolarlık ayakkabı ithal edilmiştir. İthalat artışının en önemli nedeni, AB ve Türkiye arasındaki Gümrük Birliği ile gümrük vergilerinin AB ülkelerine karşı sıfırlanması, üçüncü ülkelere karşı ise AB'nin ortak tarifesi (OGT)'nin adapte edilmesi nedeniyle mevcut gümrük vergilerinde %60 - 70'ler oranında indirim durumunda kalınmasıdır. AB, ayakkabı üreticilerinin rekabet gücünü haksız olarak azalttığı gerekçesiyle Çin ve Vietnam'dan ithal edilen deri ayakkabı-

lara ekim 2006 tarihinden itibaren % 16.6 ve % 10 oranında anti dumping vergisi uygulamaktadır(Onur, 2008:4 - 5).

Tablo 5'ten de görülebileceği gibi Türkiye'nin ayakkabı ithalatı her geçen yıl artmaktadır.

Tablo 5: Türkiye'nin Yıllara Göre Ayakkabı İthalatı

YIL	Değer (Dolar)
1999	79.747.307
2000	116.317.967
2001	84.222.227
2002	116.209.270
2003	191.057.766
2004	303.284.161
2005	412.712.611
2006	514.967.309
2007	569.928.759

Kaynak: Gülsevin Onur. "Ayakkabı". T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi Sektör Raporları, 2008, s. 5, <http://www.igeme.org.tr/Arastirmalar/ulke_sek/sector.cfm?sec=ara> (13.01.2009)

3.3 İhracat

1999-2005 döneminde hem miktar hem de değer bazında ihracatın ithalatı karşılama oranı ülkemiz aleyhine hızla bozulmuştur. Ülkeler bazında ayakkabı ve terlik ihracatında AB ülkelerinin payının 1999-2005 döneminde arttığı görülmektedir. İstikrarlı ve rekabetin yoğun olduğu bu pazarlara ihracatın payının artışı olumlu gelişmedir. Miktar bazında 1999 yılında %35 olan AB'nin payı 2004 yılında %46'ya; değer bazında sırasıyla %38'den %54'e yükselmiştir. AB ülkeleri arasında Almanya ve Yunanistan ilk iki sıradaki alıcılarımızdır. Fransa ve İngiltere diğer önemli AB üyesi olan alıcı iki ülkedir. Diğer ülkelere ilk iki sırayı Suudi Arabistan ve Bulgaristan almaktadır. Irak ve İsrail ihracatın zamanla hızla arttığı diğer önemli pazarlardır.

Ayakkabı aksamı 1999-2002 arasında dört yıllık dönemde 13-14 milyon arasında seyreden ihracatın, 2003 ve 2004 yıllarında yüksek oranlarda artarak 2004 yılında 23 milyon dolara yaklaştığı görülmektedir. (DPT 9. KP(2007-2013) TDGS ÖİK Raporu, 2006:93)

Tablo 6'dan da görülebileceği gibi sektör

2002 yılından itibaren yeniden toparlanma sürecine girmiş olup; 2002 yılında 131,8 milyon dolar olan ihracat, 2007 yılında 316 milyon doları yakalamış ve bir önceki yıla göre % 33,8 oranında artmıştır. Dünya ayakkabı ihracatı içinde ise Türkiye'nin payı % 0,3 olup; bu rakam sektörün dünya ihracatı içinde önemli bir yere sahip olmadığını ve yurt içi piyasa odaklı üretim yapıldığını göstermektedir.(Onur, 2008:2)

Tablo 6: Türkiye'nin Yıllara Göre Ayakkabı İhracatı

YIL	DEĞER (Dolar)
1998	186.276.490
1999	109.542.360
2000	114.184.806
2001	126.116.480
2002	131.883.679
2003	183.779.402
2004	204.747.638
2005	215.576.433
2006	236.542.954
2007	316.650.101

Kaynak: Gülsevin Onur. "Ayakkabı". T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi Sektör Raporları, 2008, s.2, . <http://www.igeme.org.tr/Arastirmalar/ulke_sek/sektor.cfm?sec=ara> (13.01.2009)

3.4 Türkiye'de Ayakkabı Sanayinin Başlıca Sorunları

Ayakkabı sektörünün en önemli sorunları arasında, yabancı sermayenin sektörde düşük düzeyde olması, Uzakdoğu ülkelerinden ithal edilen ayakkabıların yerli üretime verdiği zarar ve bu haksız rekabetten ötürü aynı zamanda dış piyasa kaybına sebebiyet vermesi, uygulanmakta olan döviz politikaları neticesinde ihracatçının zarar görmesi, ayakkabı üretiminin ana hammaddelerinden olan sayanın çoğunlukla ithal edilmesi ve yurtdışında tanıtımın yetersiz olması sayılabilir.

Sektörde eğitim sorunu ve finansman güçlükleri ve pazarlama sorunları vardır. İmalatçı yeterli desteği alamamaktadır. İnsana yatırım yapılması ihtiyacı bulunmaktadır. Fuarlara katılma ve internet kullanımının yaygınlaştırılması gerekmektedir. (DPT 9. KP(2007-2013) TDGS ÖİK Raporu,

2006:118-119, 63)

Küçük işletmeler halinde çalışan sektörde, bir türlü sermaye birikimi sağlanamamış, sermaye birikimi olmadan makineleşmeye geçilememiş, makineleşme olmayınca seri üretim yapılamamış ve seri üretim yapılamayınca da sermaye biriktirilememiştir. Yani sorunlar dönüp dolaşıp yine **finansman** noktasında birleşerek fasit bir daire oluşturmuştur(Tuncer, 2003:).

Finansman maliyetleri karşılaştırıldığında kullanılan kredilerin reel faiz oranları Türkiye'de en yüksektir. Diğer ülkelerde reel faiz oranları ve finansman maliyetleri düşüktür. Asya Pasifik ve özellikle Rusya krizinden sonra sektörün kullandığı kredi olanakları daralmıştır. Krizin yarattığı stok maliyetini firmalar sermayeleri ile ve küçülerek karşıladığından acil olarak yeni finansman olanaklarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Vergi oranları açısından kurumlar vergisi yükü en yüksek ülke rakipler ile karşılaştırıldığında Türkiye'dir.

Kullanılan enerji maliyetleri karşılaştırıldığında Türkiye, Hindistan ve İtalya'dan daha ucuz, diğer ülkelerden daha pahalı elektrik kullanmaktadır.

Haberleşme maliyetlerinde Türkiye yurtdışı konuşmalarda Asyalı rakiplerinden pahalı, Avrupalı rakiplerinden ucuz, yurtdışı konuşmalarında ise Fransa ve İtalya'dan sonra en düşük maliyete sahip ülkedir.

Sektör taşıma maliyetleri açısından AB; Rusya ve BDT ülkelerine yakın olmanın avantajlarını Asyalı rakiplerine karşı kullanmaktadır. Avrupa pazarları içinde Avrupalı rakipler ise daha avantajlıdır. ABD, Kanada ve Çin çok önemli pazarlar olmakla birlikte, bu hedef pazarlara yönelik navlun ve taşıma maliyetleri rekabet gücünü ortadan kaldırmaktadır. (Uzunoğlu ve diğerleri, 2001:83).

Ayakkabı sektöründe maliyetlerin yüksek olması da büyük bir sorundur. Malzeme maliyeti aşağı yukarı her yerde aynıdır, ama en önemlisi işçilik maliyetidir. Doğu Avrupa ülkeleri Avrupa'ya ucuz maliyetli ayakkabılar sürmektedir. Fakat biz onlardan paha-

lıyız. Avrupa ülkelerindeki vergi ve sigorta yükü bizdeki kadar yüksek değildir. Eğer yasal çerçeveye uyulursa maliyet çok yükselmektedir. Ama ihracat yapıldığında da ihracatçılar buna mecburdurlar. Böyle bir ikilem vardır. Türkiye’de ihracat yapmak o yüzden bıçak sırtında olmak demektir.(Gökmen, 2003:)

Sektör hammadde ve işlenmiş hammadde ihtiyacının önemli kısmını ithal etmek durumundadır. Tabii bu durum da maliyetleri artıran önemli faktörlerden biridir. Ayakkabı sanayii, girdilerinin %30’u ithal, %70’i yerli üretim olmasına karşın bazı ürünlerde %60-70 oranında dışa bağımlılık göstermektedir(Tuncer, 2003).

Türkiye’de pek çok sektörde olduğu gibi ayakkabıcılık sektöründe de önemli ölçüde eğitilmiş işgücüne ihtiyaç duyulmakta ancak, mevcut yapı bu ihtiyacı karşılayamamaktadır. Sektörün ihtiyaç duyduğu kalifiye işgücünün sağlanması amacıyla son yıllarda TUAİ, TASA gibi meslek odalarının girişimlerinde bulunulmasına karşın henüz istenilen noktaya gelinememiştir. Sektörde kalifiye işgücü sorunun çözümüne yönelik çalışmalar kısa adı TASEV olan Türkiye Ayakkabı Sektörü Araştırma Geliştirme ve Eğitim Vakfı’nın kuruluşuyla daha da hız kazanmıştır. Bugün gelinen noktada Meslek Liseleri ve Çıraklık Eğitim Merkezleri’nin dışındaki merkezlerde de ayakkabıcılık eğitiminin verilmesinin yolu araştırılmaktadır. Avrupa Birliği’nin Mali Desteği ile merkezi Ankara’da olacak “Ayakkabıcılık Enstitüsü” kuruluş çalışmaları da gündemdedir. Bunun dışında tasarımcı açığının giderilmesi için Mimar Sinan Üniversitesine bağlı bir Meslek Yüksekokulu ve Konya’da ayakkabıcılık eğitimi verecek iki yıllık Meslek Yüksekokulu’nun kurulmasına yönelik çalışmalar da devam etmektedir(Ulusoy, 2002:).

4. MANİSA İLİ EKONOMİSİ ve AYAKKABI SEKTÖRÜ

2002 yılı Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı sonuçlarına göre Manisa 5.571 imalat işyeri sayısı ile Türkiye genelinde %2,8’lik paya

sahiptir(KOSGEB Ekonomik ve Stratejik Araştırmalar Merkezi Müdürlüğü, 2005:15).

Türkiye İstatistik Kurumu 2004 yılı istatistik yıllığına göre cari fiyatlarla Manisa ilinin kişi başına gayri safi yurtiçi hâsılası Türkiye ortalamasının yaklaşık %14,6 üzerindedir ve Türkiye geneli gayri safi yurtiçi hâsıla içindeki payı da %2,1’dir. Manisa ilinde istihdam edilen personel sayısı/KOSGEB veri tabanındaki işletme sayısı oranı ise 2005 yılı itibariyle 1,9 olup Türkiye ortalaması ile aynıdır(KOSGEB Bölgesel Kalkınma Araştırma Raporu, 2006).

Mart 2005 tarihi itibariyle KOSGEB tarafından Manisa’da yapılan bir anketin sonuçlarına göre KOBİ’lerin işkollarına göre yüzdelik dağılımı Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7’den de görülebileceği gibi %19,23 ile en çok gıda ürünleri ve içecek imalatı işkolunda işletme bulunurken onu %11,62’lik payla Derinin Tabaklanması ve İşlenmesi; Bavul, El Çantası, Saraçlık, Koşum Takımı ve Ayakkabı İmalatı işkolu izlemektedir.

2003 yılı itibariyle Manisa Ayakkabıcılar Odası’na kayıtlı toplam 400 civarında işletme mevcut olup, Manisa Merkez İlçede ayakkabı imalat sektöründe faaliyet gösterenlerin sayısı 2000 yılından önce yaklaşık 140 civarındayken, 2003 yılında bu işletmelerin sayısı 70-80 civarında olmuştur.

2009 yılı şubat ayı itibariyle ise yine Manisa Ayakkabıcılar Odası’na kayıtlı üye sayısı toplam 276 olmakla birlikte bunların sadece 49’u ayakkabı imalatı işletmesi olarak görünmektedir. Manisa Ayakkabıcılar Odasından alınan bilgiye göre ise bu 49 üyenin 18 adedi de sadece kayıtlı olup faaliyette bulunmamaktadır. Faal durumda olan işletme sayısı buna göre 31 olarak ortaya çıkmaktadır.

Manisa’daki Ayakkabı imalat işletmeleri faaliyetlerini büyük bir oranda ayakkabıcılar sitesinde sürdürmektedirler. Manisa ayakkabıcılar sitesinde 173 imalathane bulunmaktadır. Site içinde aynı zamanda 173 adet teşhir yeri olarak kullanılabilir durumda olan bağımsız alanlar, sinema ve toplantı salonu, ayakkabıcılar odası hizmet binası,

ayakkabıcılar kooperatifi hizmet binası ve sosyal tesisleri de barındıran 1700m²lik kullanım alanına sahip modern bir kapalı alan da bulunmaktadır. Ancak bu modern hizmet binasında teşhir yeri olarak kullanılabilir durumda olan 173 adet alan için ticari kullanım amaçlı ruhsat alamama gibi bir sorun vardır(Manisa Ayakkabıcılar Odası, 2009).

Tablo 7: Manisa İlindeki KOBİ'lerin Faaliyet Konularına Göre Yüzdelerle Dağılımı

Faaliyet Konuları	İşletme Sayısı(%)
Gıda Ürünleri ve İçecek İmalatı	%19,23
Derinin Tabaklanması ve İşlenmesi; Bavul, El Çantası, Savaşlık, Koşum Takımı ve Ayakkabı İmalatı	%11,62
Mobilya İmalatı; Başka Yerde Sınıflandırılmamış Diğer İmalatlar	%11,33
Tekstil Ürünleri İmalatı	%9,33
Makine ve Teçhizatı Hariç; Fabrikasyon Metal Ürünleri İmalatı	%8,75
Metalik Olmayan Diğer Mineral Ürünlerin İmalatı	%8,61
Başka Yerde Sınıflandırılmamış Makine ve Teçhizat İmalatı	%7,46
Plastik ve Kauçuk Ürünleri İmalatı	%5,31
Ana Metal Sanayi	%5,16
Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı	%2,44
Motorlu Kara Taşıtı, Römork ve Yarı Römork İmalatı	%2,44
Ağaç ve Ağaç Mantarı Ürünleri İmalatı (Mobilya Hariç); Saz, Saman ve Benzeri Malzemelerden Örülerek Yapılan Eşyaların İmalatı	%2,30
Başka Yerde Sınıflandırılmamış Elektrikli Makine ve Cihazların İmalatı	%2,15
Kağıt Hamuru, Kağıt ve Kağıt Ürünleri İmalatı	%1,15
Diğer Ulaşım Araçlarının İmalatı	%0,72
Giyim Eşyası İmalatı	%0,43
Radyo, Televizyon, Haberleşme Teçhizatı ve Cihazları İmalatı	%0,43
Basım ve Yayım; Plak, Kaset ve Benzeri Kayıtlı Medyanın Çoğaltılması	%0,29
Bilgisayar ile İlgili Faaliyetler	%0,14
Tıbbi Aletler; Hassas ve Optik Aletler ile Saat İmalatı	%0,14
Tütün Ürünleri İmalatı	%0,14
Sektör Belirtmeyen İşletmeler	%0,43
TOPLAM	%100,00

Kaynak: KOSGEB Ekonomik ve Stratejik Araştırmalar Merkezi Müdürlüğü, "KOSGEB Saha Araştırma Çalışması Manisa İli Değerlendirme Raporu", KOSGEB Yayınları, Ankara:2005, s.3, < <http://www.kosgeb.gov.tr/Yayinlar/duyuru.aspx?yID=173.pdf>>, (30.01.2008)

5. MANİSA İLİ'NDE FAALİYET GÖSTEREN AYAKKABI ÜRETİM SEKTÖRÜNDEKİ KOBİ'LERİN FİNANSMAN SORUNLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA ve SONUÇLARI

5.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın temel amacı Manisa ilinde geçmişi çok eskilere dayanan ayakkabıcılık sektöründe üretim faaliyetinde bulunan KOBİ'lerin genel finansman sorunlarını ortaya koymak ve çözüm önerileri sunmaktır. Araştırmada elde edilen bulgular 2003 yılındaki bulgular ile karşılaştırılarak 5 yıl içinde yaşanan gelişmeler değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu çalışmada sektör içindeki işletmelerin mevcut durumları ortaya konularak çözüm önerileri geliştirmek amaçlanmıştır.

5.2 Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma kapsamında Manisa ilinde ayakkabı imalat sektöründe faaliyet gösteren 1-249 arasında çalışana sahip olan işletmeler ele alınmıştır. 1927 yılında kurulan Manisa Ayakkabıcılar Odası ile de işbirliği yapılarak işletmelere ulaşılmıştır.

Araştırma sürecinde toplam 35 işletme ile bire bir ve yüz yüze görüşme yöntemiyle anket uygulanmış, anketlerin tamamı değerlendirilmeye değer bulunmuştur. Anket formu bazı ayakkabı üretim işletmeleri ile ön görüşmeler yapılarak yeniden düzenlenmiştir. Anket formunda açık uçlu, kapalı uçlu ve sıralama soruları olmak üzere 45 adet soru sorulmuştur. Ankette işletmelerin adı, hukuki yapısı kuruluş yılı, çalışan sayısı gibi işletmeleri tanıttıcı yönde, işletme yeri seçimi, mali kararların alınması, planlama yapılıp yapılmadığı gibi finansal yönetim ve organizasyon ile ilgili sorular, kapasite kullanım oranı, tam kapasiteye çıkamama nedenleri, maliyet artışı nedenleri, üretim teknolojisi düzeyi gibi üretime yönelik sorular, ihracat yapma durumları, ihracat potansiyelleri, ihracat yapamama nedenleri gibi pazarlama ile ilgili sorular, kredi kullanma durumları, kredi kullanmama nedenleri, yatırım durumları, yararlandıkları teşvik ve yardımlar ve beklentileri ile ilgili finansmana yönelik sorular, mesleki eğitim durumuna yönelik sorular bulunmaktadır.

Anketler aracılığı ile elde edilen veriler objektif bir şekilde toplanmış olup, Microsoft Excel ve SPSS bilgisayar yazılımları yardımı ile analiz edilmiştir. Verilerin analizinde yüzde dağılım tekniği kullanılmıştır.

5.3 Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmada karşılaşılan en önemli sınırlılık işletmelerin bilgi verme konusunda çekingen davranmaları, elde edilecek bilgilerin sosyal güvenlik kurumu veya maliye gibi kurumlara verilecek olmasından kaynaklanan kaygıları olmuştur. Ancak anketlerin yüz yüze görüşme yöntemiyle uygulanması; bu formların konuyla ilgisiz ve yetkisiz kişilerce doldurulması, soruların anlaşılabilmesi gibi güvenilirliği ve geçerliği tehlikeye sokacak durumları engellemiştir. Bu yüzden de uygulanan anketlerin tamamı değerlendirme

kapsamına alınmıştır.

5.4 Araştırmanın Sonuçları

İşletmelerin büyük bir çoğunluğu kurumsallaşmamıştır. Yönetim faaliyetleri araştırma kapsamındaki tüm işletmelerde işletme sahibi veya ortağı tarafından yürütülmektedir. Profesyonel yönetici istihdam eden işletme sayısı ise yok denecek kadar azdır. Anketi yanıtlayan yöneticilerin eğitim düzeyleri, sektördeki deneyimleri, işletmedeki pozisyonları değerlendirildiğinde işletmelerin hala geleneksel yöntemlerle ve ağırlıklı olarak işletme sahibi veya ortağı tarafından yönetildiğini göstermektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak ta devlet desteklerinden yeterince yararlanmamanın sebebi KOSGEB'in bilgilendirme konusundaki eksikliğinin yanında işletme yöneticilerinin bilgisinin yetersizliği olabilir.

Tablo 8: İşletmelerin İnternet ile İlgileri

	2003		2008	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Web ile ilgisi yok	52	86,7	31	88,6
E-posta adresi var	2	3,3	2	5,7
Web sitesi var	2	3,3	1	2,9
Hem e-posta hem web sitesi var	4	6,7	1	2,9
Toplam	60	100,0	35	100,0

Tablo 8'den de görülebileceği gibi işletmeler modern iletişim araçlarını, elektronik pazarlama araçlarını çok az düzeyde kullanmaktadır. Ayrıca bu durum işletmelerin kurumsallaşma çabalarının yok denecek kadar az olduğunun bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

Tablo 9: İşletmelerin Kayıtlı Oldukları Mesleki Kuruluş

	Yüzde	
	2003	2008
Ayakkabıcılar Odası	66,7	40,0
Belirtilmemiş	-	34,3
Ticaret ve Sanayi Odası	26,7	22,9
Hem Ticaret ve Sanayi Odası Hem Ayakkabıcılar Odası	6,7	2,9
Toplam	100,0	100,0

Tablo 9'dan da görülebileceği gibi 2003 yılında bağlı buldukları mesleki kuruluşu beyan etmeyen işletme bulunmazken 2008 yılında ankete katılan işletmelerin %34,3'ünün bu soruyu yanıtı bırakması mesleki kuruluşların etkinliğine olan inancın azaldığının bir göstergesi olabileceği gibi sektörde kayıt dışı faaliyet gösteren işletmelerin bulunduğu da bir göstergesi olabilir.

Tablo 10: Personel Sayısı

	2003		2008	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
10 dan az	54	90,0	27	77,1
11 - 49 arası			6	17,1
50 - 249 arası	6	10	2	5,7
Toplam	60	100,0	35	100,0

Tablo 10'dan da anlaşılabilir olduğu gibi Araştırma kapsamındaki tüm işletmeler çalışan sayısına göre KOBİ tanımına uyarken bunların çok büyük bir kısmı mikro işletme tanımına uymaktadır. Ankete katılan işletmelerin %94,2'sinin küçük işletme sınıfında olması uygulama yapılan kitlenin homojenliği açısından önemli bir husustur.

Tablo 11: İşletmelerin Hukuki Yapıları

	Kuruluş Tarihi		2003		2008	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Ltd Şti	4	11,4	12	20	6	17,1
Adi Komandit	1	2,9	-	-	0	0
Adi Şti	1	2,9	-	-	2	5,7
Şahıs İşletmesi	29	82,9	47	78,3	26	74,3
Anonim Şti	0	0	1	1,7	1	2,9
Toplam	35	100,0	60	100,0	35	100,0

Tablo 11'da işletmelerin kuruluş tarihlerindeki, 2003 yılındaki ve 2008 yılındaki hukuki yapıları görülmektedir. Yıllar itibari ile işletme sayısında büyük bir azalma olmasına rağmen hukuki yapı bakımından şahıs işletmeleri sayısında oransal olarak bir azalma gözlemlendiğinden büyük veya nispeten büyüme eğiliminde olan işletmelerin hayatlarını devam ettirdikleri, buna karşın *büyüyemeyen* işletmelerin kapandıkları söylenebilir.

Tablo 12: İşletme Yeri

	Kuruluş Tarihi		2003		2008	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Dükkan	7	20,0	-	-	0	0
İş hanında	3	8,6	-	-	0	0
Müstakil iş yeri	9	25,7	3	5	1	2,9
Arsa içinde müstakil iş yeri (Fabrika)	0	0	2	3,3	1	2,9
Ayakkabıcılar Sitesi	8	22,9	55	91,7	33	94,3
Diğer	8	22,9	-	-	0	0
Toplam	35	100,0	60	100	35	100

İşletmeler üretim faaliyetlerini büyük oranda ayakkabıcılar sitesinde gerçekleştirdiği Tablo 12’de görülmektedir. Üretim için gerekli olan alt yapı tamamlanmıştır. Ancak ayakkabıcılar sitesinde kapasitesinin çok altında imalatçı firma yer almaktadır. Site dışında üretim faaliyetlerini sürdürenler ise kısmen kurumsallaşmış ve diğerlerine göre daha büyük işletmelerdir.

Tablo 13: İşletme Başına Düşen Ortalama Çalışan Sayısı

2003	2004	2005	2006	2007
18,73	12,6	11,9	11,8	10,7

Tablo 13’te 2008 yılında işletme başına düşen çalışan sayısı 2003 yılına göre %43 azalmıştır. İstihdamın azalması, verimliliğin ve kapasite kullanım oranının da azalması, yeni yatırımların da gerçekleşmemesi göz önüne alındığında işletmelerin pazardaki paylarını kayb ettikleri anlaşılmaktadır.

İşletmeler finansal planlama konusunda oldukça yetersizdirler. Geleneksel olarak işletmeler ya hiç finansal planlama yapmamakta, ya da kısa vadeli planlamalar yapmaktadırlar. 2003-2008 yılları arasında gözlenen ise işletmelerin kısa vadeli finansal planlamaya daha çok yöneldikleri gerçeğidir.

Tablo 14: Mali Kararlarda Profesyonel Destek Alma Dağılımı

	2003		2008	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Alınmıyor	47	78,3	27	77,1
Serbest Muhasebeci	8	13,3	4	11,4
Mali Müşavir	2	3,3	3	8,6
Yeminli Mali Müşavir	3	5	1	2,9
Toplam	60	100	35	100,0

Tablo 14’ten de görülebileceği gibi işletmelerin mali kararlar alırken işletme dışından profesyonel destek almadıkları anlaşılmaktadır. İşletmelerin mali konularla ilgili profesyonel dış destek almamaları; muhasebe kayıtlarını sadece yasal bir zorunluluk olduğu için tuttuklarını, muhasebe kayıtlarından geleceğe yönelik planlar yapmak için yararlanmadıklarını göstermektedir.

Tablo 15’den de görülebileceği gibi işletmelerin 2003 yılına göre modern finansman araçlarından yararlanma oranlarında önemli bir değişiklik olmamıştır. İşletmelerin büyük bir kısmı (%94 - %95) modern finansman araçlarından yararlanmamaktadırlar. 2008 yılı itibarıyla işletmelerin yalnızca %5,7’si leasing aracından yararlanmıştır.

Tablo 15: İşletmelerin Modern Finansman Araçlarından Yararlanma Oranları

	2003		2008	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Yararlanmıyoruz	57	95	33	94,3
Factoring	1	1,7	-	-
Leasing	2	3,3	2	5,7
Toplam	60	100	35	100,0

Tablo 16: İşletmelerin Kredi Kaynağı Tercihleri

	2003		2008	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Özel Bankalar	2	28,6	6	40
Esnaf Kefalet ve Kredi Kooperatifi	5	71,4	6	40
KOSGEB	-	-	3	20
Toplam	7	100	15	100

Tablo 17: İşletmelerin Kredi Kullanma Oranları

	2003		2008	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Hayır kullanmadık	53	88,3	28	80,0
Evet kullandık	7	11,7	7	20,0
Toplam	60	100,0	35	100,0

Tablo 16 ve Tablo 17’den de görülebileceği gibi 2008 yılında kredi kullanan işletmelerin toplam işletmelere oranı 2003 yılına göre yaklaşık iki katına çıkmıştır (%11,7 - %20). Ancak kredi kaynakları dağılımdaki tercihler de esnaf kefalet ve kredi kooperatiflerinden özel bankalara ve KOSGEB kredilerine doğru kaymıştır.

Tablo 18 ve Tablo 19’dan da anlaşılabilir olduğu gibi hem 2003 hem de 2008 yıllarında kredi kullanmama nedeni olarak “faizlerin (kredi maliyetlerinin) yüksekliği” birinci sıradaki yerini korumuştur. İşletmelerin kredili satışlarından elde ettikleri vade farkı gelirleri kredi maliyetlerini aşar durumdadır. Ülkede yaşanan siyasi dalgalanmalar en az ekonomik belirsizlik kadar işletmelerin kredi kullanıp/kullanmama hakkındaki kararlarını etkilemektedirler. Ekonomik belirsizlik (döviz kuru, faiz, enflasyon belirsizliği) 2003 yılında ikinci dereceden önemli kredi kullanmama nedeni iken 2008 yılında yerini “siyasi belirsizlik” seçeneğine bırakmıştır. 2008 yılında bankalar 2003 yılına göre teminatları hafifletmiş görünmektedirler. İşletmeler mali tablolarının (yapılarının) yetersizliğini kredi kullanmama nedeni olarak 10. dereceden önemli olarak beyan etseler de işletmelerin mali yapıları (tabloları) ile ilgili anket sonuçları incelendiğinde işletmelerin mali yapılarının da kredi kullanmak için oldukça elverişsiz olduğu görülmektedir. Ayrıca işletmelerin “mali yapılarının yetersiz oluşunu” kredi kullanmama nedenleri arasında 10. ve son sıraya koymaları kredi kullanmak için yeterli bilgiye sahip olmadıkları sonucunu da ortaya koymaktadır.

Tablo 18: İşletmelerin Banka Kredisi Kullanmama Nedenleri (2003)

Kredi Kullanmama Sebepleri	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası
Faizlerin Yüksekliği	23,59	1
Ekonomik Belirsizlik (Döviz Kuru, Faiz, Enflasyon Belirsizliği)	21,65	2
Teminatların Ağır Olması	16,38	3
Siyasi Belirsizlik	13,32	4
Banka Kredisine İhtiyaç Duymama	9,3	5
Vadelerin Kısa Olması	8,81	6
Yeterli Bilgiye Sahip Olmama	6,87	7
Pazarın Kısıtlı Olması	0,07	8
Ağırlıklı Ortalamalar Toplamı	100	

Tablo 19: İşletmelerin Banka Kredisi Kullanmama Nedenleri (2008)

Kredi Kullanmama Sebepleri	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası
Faizlerin (kredi maliyetlerinin) yüksekliği	22,02	1
Siyasi belirsizlik	20,98	2
Diğer	19,45	3
Ekonomik belirsizlik (döviz kuru, faiz, enflasyon belirsizliği)	10,22	4
Banka kredisine ihtiyaç duymama	9,47	5
Teminatların ağır olması	6,05	6
İstenen tutarda kredi verilmemesi	4,59	7
Vadelerin kısa olması	3,5	8
Yeterli bilgiye sahip olmama, bürokratik işlemlerden dolayı yararlanmanın güçlüğü.	3,28	9
Mali tablolarımızın (yapımızın) yetersizliği	0,44	10
Toplam	100	

Tablo 20'den de görülebileceği gibi 2003 yılında işletmelerin %11,7'si devlet yardım veya teşviklerinden yararlanırken, %88,3'ü ise yararlanmadıklarını beyan etmişlerdir. 2008 yılında ise devlet yardım veya teşviklerinden yararlandıklarını belirten işletmelerin oranı %8,6'ya düşerken, yararlanmadıklarını beyan eden işletmelerin oranı ise %91,4 olmuştur.

Tablo 20: İşletmelerin Yararlandıkları Devlet Yardımları veya KOSGEB Destekleri

	2003		2008	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Finansman Fonu Desteği			1	2,9
Yerli Makine ve Teçhizat KDV Desteği	1	1,7	-	-
İthal Makine ve Teçhizat KDV Ertelemesi			-	-
Danışmanlık			-	-
Teknoloji			-	-
Yeni Girişimci			-	-
Pazar Araştırması Desteği			-	-
Yazılım Desteği			-	-
Araştırma-Geliştirme (AR-GE) Yardımları			-	-
"İstihdama Yol Açma" Yardımı			2	5,7
Ulusal/Ülusallararası Yurtiçi ve Yurtdışı Fuarlara Katılım Desteği	4	6,7	-	-
Kalite Güvence Sistemi ve Çevre Yönetim Sistemi Belgeleri ile CE İşaretinin Alımına Maddi Destek			-	-
Yurtdışı Ofis, Mağaza, İşletme ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi			-	-
Eğitim Yardımı			-	-
Yatırım İndirimi	1	1,7	-	-
Fon Kaynaklı Kredi İstisnası			-	-
Finansal Kiralama Desteği			-	-
Bina İnşaatı Harç İstisnası			-	-
Gümrük Vergisi ve Fon Muafiyeti			-	-
Damga Vergisi ve Harç İstisnası			-	-
KOBİ Kredisi	1	1,7		
Devlet Yardımlarından/Yatırım Teşviklerinden Yararlanmıyoruz	53	88,3	32	91,4
Toplam	60	100,0	35	100,0

Tablo 21: İşletmelerin Devlet Yardımlarından Yararlanmama Nedenleri (2008)

	Frekans	Yüzde
Bürokratik engeller	16	45,7
Yanıtsız	11	31,4
Duyduk ama bilginiz yok	5	14,3
Hiç Duymadık	3	8,6
Toplam	35	100,0

Tablo 21 işletmelerin devlet yardımlarından yararlanmama nedenlerini göstermektedir. İşletmelerin %45,7'si bürokratik engeller nedeniyle devlet yardımlarından yararlanmadıklarını beyan etmişler, %31,4'ü ilgili soruya yanıt vermek istememişlerdir. %14'ü devlet yardımlarını duyduklarını ancak yeterli bilgileri olmadığını, %8,6'sı ise devlet yardımlarını veya KOSGEB desteklerini hiç duymadıklarını beyan etmişlerdir.

İşletmeler gerek 2003 yılında ve gerekse de 2008 yılında ağırlıklı olarak devlet yardımlarından yararlanmanın çok güç olduğunu, bu yardımların yetersiz ve aynı zamanda da dağıtımının kontrolsüz olduğunu düşünmektedirler.

2003 yılında işletmelerin %76,7'si duran varlıklara yatırım gerçekleştirdiklerini beyan ederlerken, bu oran 2008 yılında %25,7'ye düşmüştür. İşletmeler duran varlıklara yaptıkları yatırımları büyük oranda azaltmışlardır. İşletmelerin duran varlıklara yatırımda tercih ettikleri 1. seçenek öz kaynaklar iken bu durumun 2008 yılında leasing olarak değişmesi işletmelerin öz kaynaklarındaki azalmanın bir belirtisi olarak düşünülebilir. Ticari borçlanma seçeneğinin 2003 yılında üst sıralarda iken 2008 yılında son tercihler arasında yer alması ise genel piyasada görülen nakit sıkıntısının ayakta sektörde de kendisini gösterdiğine işaret etmektedir.

Tablo 22: İşletmelerin Duran Varlıklara Yatırımlarındaki Finansman Tercihleri

	2003		2008	
	Ağırlıklı Ortalama %	Tercih Sırası	Ağırlıklı Ortalama %	Tercih Sırası
Öz Kaynaklar	56,52	1	10,73	4
Orta Vadeli Banka Kredisi	19,57	2	8,43	5
Ticari Borçlanma	8,70	3	3,07	8
Leasing	8,70	4	26,59	1
Kısa Vadeli Banka Kredisi	4,35	5	7,67	6
Özel Finans Kuruluşları	2,17	6	4,60	7
Diğer	-	-	23,58	2
Uzun Vadeli Banka Kredisi	-	-	15,33	3
Toplam	100		100,0	

Tablo 22'de işletmelerin sırasıyla 2003 ve 2008 yıllarında duran varlıklara yatırım yapmak için tercih ettikleri finansman seçenekleri gösterilmektedir. Buna göre 2003 yılında işletmeler öncelikle öz kaynakları yoluyla duran varlıklara yatırım yaparlarken 2008 yılında aynı iş için birinci tercihleri 2003 yılında 4. tercih olarak kendine yer bulan leasing olmuştur. Orta vadeli banka kredisi 2003 yılında 2. sırada tercih edilirken, 2008 yılında işletmelerin 5. tercihi olmuştur. Ticari borçlanma seçeneği ise 2003 yılında 3. sırada iken 2008 yılında son sıraya gerilemiştir. Kısa vadeli banka kredisi ile her ne kadar günümüzde banka tanımı içerisine sokulsa da eskiden özel finans kurumları olarak tanımlanan kurumlar da her iki dönemde de son sıralardaki tercihler olarak yer almaktadırlar.

Tablo 23: Ankete Katılan İşletmelerin KOBİ'lere Yönelik Devlet Yardımlarının Amaçlarına Yönelik Düşünceleri (2003 - 2008)

Devlet Yardımları	2003		2008	
	Ağırlıklı Ortalama (%)	Tercih Sırası	Ağırlıklı Ortalama (%)	Tercih Sırası
İhracat Gücünü Arttırıcı	22,54	1	20,08	3
Rekabet Gücünü Arttırıcı	20,69	2	24,13	2
Ürün Kalitesi Standartlarını Geliştirici	20,29	3	17,40	4
Teknolojileri Yenilemeye Yönelik	18,76	4	27,12	1
Kalifiye Çalışan İstihdamına Yönelik	12,80	5	9,45	5
Çevre İle İlgili	4,91	6	1,82	6
Ağırlıklı Ortalamalar Toplamı	100,00		100,00	

Tablo 23'ten de görülebileceği gibi ankete katılan işletmeler 2003 yılında KOBİ'lere yönelik devlet yardımlarının ilk önce ihracat gücünü arttırıcı yönde olmasını tercih ederlerken 2008 yılında teknolojileri yenilemeye yönelik olması gerektiğini belirtmişlerdir. İşletmelerin ihracat yapabilme olasılıklarını düşük gördükleri, 2003 - 2008 yılları arasında ise teknolojiye yatırım yapamadıkları anlaşılmaktadır. Rekabet gücünü arttırıcı devlet yardımlarının hem 2003 hem de 2008 yılları arasında işletmeler tarafından ikinci sırada önemli olarak görülmesi ise ithal malların rekabetinin olumsuz etkisinin hala sürmekte olduğunun bir göstergesi olarak düşünülebilir.

Tablo 24: Ankete Katılan İşletmelerin Yararlanmak İstedikleri Devlet Yardımları

Devlet Yardımları	2003		2008	
	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası
Nitelikli personel istihdamında SSK primlerinin devlet tarafından ödenmesi	51,7	1	38,3	1
Daha ucuz enerji	18,3	2	32,3	2
Belirli bir süre vergi almama	13,3	3	16,2	3
Diğer	5,1	4	0,0	7
Altyapı	5,0	5	2,8	6
Taşıma maliyetlerine katkı	3,3	6	4,9	5
Makine ve araç gereç alımında garanti verme	3,3	7	5,5	4
Ağırlıklı Ortalamalar Toplamı	100,00		100,00	

Tablo 24'te işletmelerin 2003 ve 2008 yıllarında yararlanmak istedikleri devlet yardımları tercih sırasına göre listelenmiştir. Bu tablodan da anlaşılacağı gibi işletmelerin çok büyük oranda (2003'te %83,3 ve 2008'de %86,8) "nitelikli personel istihdamında SSK primlerinin devlet tarafından ödenmesi", "daha ucuz enerji" ve "belirli bir süre vergi almama" yardımlarını talep etmeleri sektördeki vergi oranları ile SSK primlerinin ve enerji maliyetlerinin işletmeleri finansal açıdan zorladığını göstermektedir. İşletmelerin altyapı konusunda herhangi bir yardım talepleri olmaması ise (2003'te %5 ve 2008'de %2,8) altyapı konusundaki engelleri büyük ölçüde aştıklarını göstermektedir.

Tablo 25: İşletmelerin Ortak Kullanıma Açılmasını İstedikleri Tesisler

	2003		2008	
	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası
Genel Danışmanlık Merkezleri	43,3	1	37,6	1
Ortak Satınalma ve Pazarlama	26,7	2	-	6
Kalite Kontrol Laboratuvarları	11,7	3	18,2	3
Kalıp Atölyeleri	10,0	4	10,2	5
Makine Tamir Atölyesi	5,0	5	12,7	4
Diğer	3,4	6	21,4	2
Ağırlıklı Ortalamalar Toplamı	100		100	

Tablo 25'ten de anlaşılacağı gibi ankete katılan işletmeler gerek 2003 ve gerekse de 2008 yıllarında öncelikli olarak genel danışmanlık merkezlerinin ortak kullanıma açılmasını talep etmektedirler.

2003 yılında ihracat yaptığını beyan eden işletmelerin anket yapılan tüm işletmelere oranı %23,3 iken bu oran 2008 yılında %14,3'e düşmüştür. Araştırma kapsamındaki işletmelerden yapılan ihracat Avrupa, Asya ve Orta Doğu ülkelerindedir. 2003 ve 2008 yıllarında yapılan anket çalışmaları sırasında işletmelerin bir kısmı yaptıkları ihracatın dolaylı yoldan olduğunu (aracı firma ile çalıştığını veya ihracatın bavul ticareti şeklinde gerçekleştiğini) belirtmişlerdir.

Tablo 26'da ihracat yapan işletmelerin ihracat potansiyellerini olumlu yönde etkileyen faktörler görülmektedir. Buna göre ihracat yapan işletmelerin ihracat potansiyellerini etkileyen faktörler olarak 2003 yılında "iç pazarın yetersizliği", "yaşanan iç pazar rekabeti" ile "farklı ve yeni ürün geliştirme ve sunma potansiyeli" faktörleri sırasıyla ilk üç sırada gösterilirken, 2008 yılında 2003 yılında sekizinci sıradaki faktör olan "patentli ürün sunabilme" faktörünü birinci faktör, 2003 yılında dördüncü sırada bulunan "rekabetçi fiyat üstünlüğü" faktörünü ikinci faktör olarak belirtmeleri, 2003 yılında belirtilen "farklı ve yeni ürün geliştirme ve sunma potansiyeli" faktörünün 2008 yılında da yerini korumuş olması ancak yanında aynı oran ile "dış pazarlara olan ulaşım kolaylığı" faktörünü belirtmeleri; 2008 yılında ihracat yapan işletme sayısında 2003 yılına göre bir azalma olmasına karşın işletmelerin esneklik avantajlarını kullanarak dış pazarların değişen ihtiyaçlarına cevap verebilme konusunda gelişme gösterdiklerini ortaya koymaktadır.

Tablo 26: Ankete Katılan İşletmelerin İhracat Potansiyelini Etkileyen Faktörler

	2003		2008	
	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası
İç Pazarın Yetersizliği	25,38	1	8,8	5
Yaşanan İç Pazar Rekabeti	22,36	2	6,6	7
Farklı ve Yeni Ürün Geliştirme ve Sunma Potansiyeli	14,20	3	14,4	3
Rekabetçi Fiyat Üstünlüğü	12,69	4	17,4	2
Dış pazarlara olan ulaşım kolaylığı	9,67	5	14,4	4
Teknolojik Üstünlük	8,46	6	6,6	8
Diğer	4,83	7	7,7	6

Patentli Ürün Sunabilme	2,42	8	24,0	1
Ağırlıklı Ortalamalar Toplamı	100		100	

Tablo 27: İşletmelerin İhracat Yapmama Nedenleri

	2003		2008	
	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası
Küçük Olmanın Zorlukları	21,75	1	16,9	1
Finansal Yetersizlik	14,32	2	12,5	3
Bilgisizlik	13,06	3	15,1	2
Hammadde Maliyetlerinin Yüksekliği	10,96	4	9,3	6
Rekabet Edememe	10,55	5	10,9	4
Vergi Oranlarının Yüksekliği	10,31	6	10,5	5
Devlet Teşviklerinin Yetersizliği	7,67	7	6,4	8
Kaliteye Güvensizlik	7,01	8	6,3	9
İşçilik Maliyetlerinin Yüksekliği	4,37	9	7,2	7
Diğer	0,0	10	4,9	10
Ağırlıklı Ortalamalar Toplamı	100		100	

Tablo 27'den de görülebileceği gibi işletmelerin ihracat yapmama nedenleri 2003 ve 2008 yıllarında önemli bir değişiklik göstermemiştir. "Küçük olmanın zorlukları", "finansal yetersizlik" ve "bilgisizlik" ilk üç ihracat yapmama nedeni arasında yer almaktadır.

İşletmelerin büyük bir çoğunluğu (%74,3) 6 – 9 ay arasında faaliyette bulunmaktadır. Yılda 9 – 12 ay arasında faaliyetlerini sürdüren işletmelerin araştırma kapsamındaki işletmeler içindeki payı %17,1'dir. İşletmelerin %5,7'si yılda 3 – 6 ay arasında, 2,9'u ise 0 – 3 ay arasında faaliyetlerini sürdürmektedirler. Yıllık çalışma sürelerinin kısa olması kapasite kullanım oranlarının da düşük olduğunu göstermektedir.

Tablo 28: İşletmelerin Yıllara Göre Kapasite Kullanım Oranları

Kapasite Kullanım Oranı	Yıllar (%)						Ortalama %
	2000	2001	2002	2005	2006	2007	
<%40 (Çok Düşük)	47,3	50,9	40,0	29,6	34,5	37,9	40,0
%40-59 (Düşük)	14,5	25,5	21,8	40,7	37,9	41,4	30,3
%60-79 (Orta)	23,6	10,9	18,2	14,8	17,2	10,3	15,8
%80-99 (Yüksek)	10,9	10,9	14,5	7,4	0,0	0,0	7,3
%100+ (Fazla)	3,6	1,8	5,5	7,4	10,3	10,3	6,5
Cevap Veren İşletme Sayısı	55	55	55	27	29	29	
Cevap Vermeyen İşletme Sayısı	5	5	5	8	6	6	
Toplam İşletme Sayısı	60	60	60	35	35	35	

Tablo 28'den de görülebileceği gibi işletmelerin ortalama %40'ı %40'ın altında kapasite ile çalışmaktadırlar. Yıllar itibarıyla ortalama %80 ve üzerinde bir kapasite kullanım oranı ile çalışan işletmelerin oranı ise yalnızca %13,8'dir. Araştırma kapsamındaki bölgede son 7 – 8 yıldır sektördeki işletme sayısında büyük bir azalma olmasına rağmen kapasite kullanım oranlarındaki düşüş pazarın daraldığını veya ithal malların rekabetinin bölgedeki sektör işletmelerini oldukça olumsuz etkilediğini veya kapanan işletmelerin pazardaki yerlerinin bölge dışındaki işletmeler tarafından doldurulduğunu göstermektedir.

Tablo 29: İşletmelerin Tam Kapasiteye Çıkamama Nedenleri

Tam Kapasiteye Çıkamama Nedeni	2003		2008	
	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası
Talep yetersizliği	21,88	1	35,8	1
Mali yetersizlikler	18,35	2	9,5	5
İthal malların rekabeti	17,27	3	22,2	2
Pazarlama yetersizliği	13,19	4	13,3	3
Hammadde ile ilgili sorunlar	9,11	5	0,9	9
Teknoloji yetersizliği	8,81	6	1,4	8
Çalışanlarla ilgili sorunlar	7,07	7	2,6	7
İşçilik	4,32	8	4,3	6
Diğer	-	9	9,9	4
Ağırlıklı Ortalama Oranlar Toplamı	100,0		100,00	

Araştırma kapsamındaki işletmelere tam kapasiteye neden çıkamadıkları sorulmuştur. Tablo 29'dan da görülebileceği gibi 2003 ve 2008 yıllarında ilk neden olarak "talep yetersizliğini" göstermişlerdir. Mali yetersizlikler 2003 yılında ikinci sıradaki neden olarak görülürken 2008 yılında ikinci neden olarak "ithal malların rekabeti" gösterilmiştir. "pazarlama yetersizliği" 2003 yılında dördüncü sıradaki neden olarak ortaya çıkmışken 2008 yılında işletmeler tarafından üçüncü sıraya taşınmıştır. "İthal mallarının rekabetinin" 2003 yılındaki üçüncü sıradan 2008 yılında ikinci sıraya çıkması alınan önlemlerin yeterli olmadığını göstermektedir.

Tablo 30: İşletmelerin Kullandıkları Teknolojileri Yenilememe Nedenleri

Teknoloji Yenilememe Nedenleri	2003		2008	
	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası
Mali Güçlükler Nedeni İle	48,3	1	23,4	1
Teknolojimiz Günceldir	18,3	2	23,0	2
Talep Yetersizliğinden	16,7	3	18,3	4
Karlı Olmaması Nedeni İle	10,0	4	5,2	6
Siyasi ve Ekonomik Belirsizlik Yüzünden	5,0	5	9,5	5
Uyum Zorluğu ve Kalifiye Eleman Eksikliği Yüzünden	1,7	6	0,0	7
Diğer	0,0	7	20,6	3
Ağırlıklı Ortalama Oranlar Toplamı	100,0		100,0	

İşletmelere kullandıkları üretim teknolojilerinin güncel olup olmadığı, eğer güncel değilse neden güncellemedikleri sorulmuştur. İşletmelerin bu soruya verdikleri yanıtlara göre hazırlanmış ve öncelik düzeyine göre ağırlıklandırılmış sonuçlar Tablo 30'da görülmektedir. Tablo 30'dan da görüleceği gibi 2003 ve 2008 yılları için İşletmeler 2003 ve 2008 yıllarında öncelikle "mali güçlükler nedeniyle" teknolojilerini yenilemediklerini belirtmişlerdir. 2003 yılında işletmelerin %18,3'ü teknolojilerinin zaten güncel olduğunu beyan ederken, 2008 yılında bu oran %23'e çıkmıştır. Başka bir deyişle *teknolojisi güncel olan işletmeler hayatlarını devam ettirmiş*, güncel olmayanlar ise 2008 yılına kadar kapanmıştır. Dolayısıyla teknolojisi güncel olan işletme sayısı 2003 ve 2008 yıllarında eşittir ancak 2008 yılında toplam işletme sayısı azaldığından dolayı oransal olarak teknolojisi güncel olan işletmelerin ağırlığı artmıştır.

Tablo 31: Ar-Ge Birimi Bulunan İşletmeler

	2003		2008	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Hayır yok	55	91,7	29	82,9
Evet var	5	8,3	6	17,1
Toplam	60	100	35	100

Tablo 31'den de görülebileceği gibi Ar-Ge birimi olan işletmelerin toplam işletmelere oranı 2003 yılında %8,3 iken, 2008 yılında %17,1 olmuştur. İşletme sayısındaki azalma da dikkate alındığında aslında 2003 yılında 5 olan Ar-Ge birimi olan işletme sayısı bir artarak 2008 yılında 6'ya çıkmasına rağmen oransal olarak yaklaşık %9'luk bir artış olarak ortaya çıkmıştır. İşletme sayısının 2008 yılında 2003 yılına göre çok daha az olduğu göz önüne alınırsa Ar-Ge birimi bulunan ve araştırma geliştirme çalışmalarına önem veren işletmelerin bunun karşılığını *hayatlarını sürdürerek* aldıkları anlaşılmaktadır.

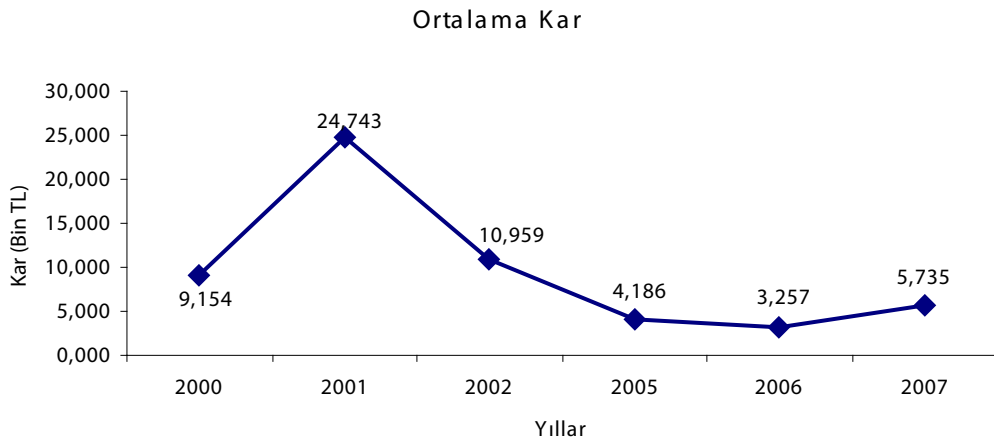
İşletmelerin bankalara olan kredi borçlarına ve yıllık satış tutarlarına göre anket yapılan işletmelerin tamamı Basel 2 ölçütlerine göre "perakende KOBİ" sınıfına girmektedir.

Tablo 32: İşletmelerin Yıllara Göre Ortalama Kârları

	2000	2001	2002	2005	2006	2007
Cevap Veren İşletme Sayısı	42	44	46	35	35	35
Toplam Kar (Bin TL)	384,450	1.088,700	504,100	146,500	114,000	200,725
Ortalama Kar (Bin TL)	9,154	24,743	10,959	4,186	3,257	5,735

Tablo 32'de işletme başına düşen belirli yıllardaki ortalama karlar görülmektedir. Şekil 1'de de görüldüğü gibi işletme başına düşen ortalama yıllık kar her geçen gün düşmektedir. İşletmelerin karlılık oranları 2003 yılından 2008 yılına doğru gittikçe azalan bir eğilim göstermektedir. 2001 yılında yaşanan ekonomik krizin de etkisiyle işletmelerin %20,5'i *kar açıklayamamışlardır*. Kâr *açıklayamayan* işletmelerin oranı 2002 yılında %8,7'ye düşmüş olsa bile 2005, 2006 ve 2007 yıllarında %80'in altına düşmemiştir.

Şekil 1: İşletme Başına Düşen Ortalama Yıllık Kâr Değişimi

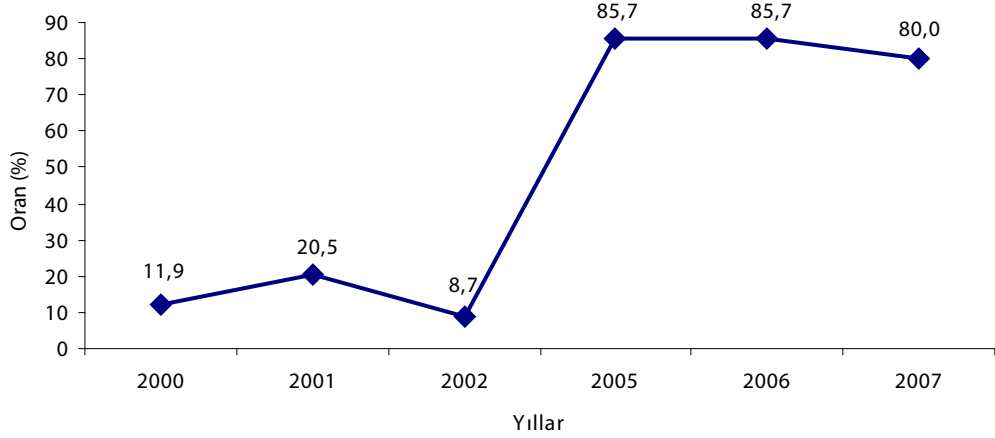


Tablo 33: Kâr Açıklamayan İşletme Sayıları

	2000	2001	2002	2005	2006	2007
Cevap Veren İşletme Sayısı	42	44	46	35	35	35
Kar Açıklamayan	5	9	4	30	30	28
Kar Açıklamayan (%)	11,9	20,5	8,7	85,7	85,7	80,0

Tablo 33'te yıllık kâr miktarı sorulan anket sorusuna yanıt veren ancak kâr açıklayamamış olan işletmelerin sayıları belirli yıllara göre listelenmiştir. Görüldüğü gibi kar açıklayamayan işletmelerin oranı her geçen gün biraz daha azalmıştır.

Şekil 2: Kâr Açıklayamayan İşletmelerin Yıllık Oranları



Şekil 2'de Kâr miktarları sorulan ve bu soruya cevap veren işletmeler arasından yıllar itibariyle kâr açıklayamayan işletmelerin cevap veren tüm işletmelere oranlarının yine yıllar itibariyle değişimi görülmektedir. 2001 yılında yaşanan ekonomik kriz nedeniyle kâr açıklayamayan işletmelerin oranı yükselmiştir. Sektörde 2002 yılında kâr açıklayamayan işletmelerin ilgili soruya cevap veren işletmelere oranının en düşük düzeye geldiği görülmektedir. Ancak 2003 yılı ve sonrasındaki yıllarda kâr açıklayamayan işletmelerin oranı büyük ölçüde artmıştır.

Tablo 34: İşletmelerin Borçlarının Vade Bakımından Ağırlıklı Dağılımı

Vade	2003		2008	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Borcumuz yok	12	20,0	16	45,7
1 Yıldan kısa	46	76,7	6	17,1
1 yıldan uzun	2	3,3	9	25,7
1 yıldan kısa ve uzun			1	2,9
Yanıtsız			3	8,6
Cevap Veren İşletme Sayısı	60	100	35	100

Tablo 34'te işletmelerin borçlarının vade bakımından dağılımı görülmektedir. 2003 yılında borcu olmayan işletmelerin oranı %20 iken 2008 yılında bu oran %45,7'ye çıkmıştır. 2003

yılında işletmelerin %76,7'sinin borçlarının vadesi bir yıldan kısa iken 2008 yılında bu oran %17,1'e düşmüştür. 2003 yılında işletmeler büyük oranda kısa vadeli borçlanmayı tercih ederlerken 2008 yılında borçlanmamayı veya daha çok orta ve uzun vadeli borçlanmayı tercih eder duruma gelmişlerdir.

Tablo 35: Tercih Edilen Fon Kaynakları

	2003		2008	
	Ağırlıklı Ortalama (%)	Tercih Sırası	Ağırlıklı Ortalama (%)	Tercih Sırası
Sermaye artırımı	45,12	1	28,5	2
Kredi olanakları	29,77	2	55,6	1
Mali kuruluşlar (factoring, leasing)	12,79	3	10,1	3
Özel Finans Kurumları	12,33	4	5,8	4
Ağırlıklı Ortalama Oranlar Toplamı	100,0		100,0	

Tablo 35'ten de görülebileceği gibi 2003 yılında işletmelerin kullanmakta oldukları fonları (mali kaynakları) arttırmak için başvurmayı düşündükleri ilk seçenek "sermaye artırımını" (%45,12) iken 2008 yılında birinci tercihin "kredi olanakları" (%55,6) olması, işletmelerin sermaye yapılarının zayıfladığının veya kredi olanaklarını kullanmanın maliyetinin daha düşük olduğunun göstergesidir.

İşletmelerde çalışanların eğitimi ile ilgili herhangi bir faaliyet gerçekleştirilmemektedir.

Tablo 36'dan da görülebileceği gibi mamul maliyetlerinin artmasına neden olan birinci faktör hem 2003 hem de 2008 yıllarında "hammadde fiyatlarındaki artışlar" olarak ortaya çıkmaktadır. Enerji fiyatlarındaki artışın öneminin 2003 yılına göre 2008 yılında daha kuvvetli bir şekilde vurgulanmış olması da; geçen süre içerisinde enerji maliyetlerinin işletmeleri olumsuz etkilediğini ortaya koymaktadır.

Tablo 36: Mamul Maliyetlerinin Artmasına Neden Olan Faktörler

	2003		2008	
	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası	Ağırlıklı Ortalama (%)	Önem Sırası
Hammadde Fiyatlarındaki Artışlar	28,11	1	34,2	1
İşçilik Ücretlerindeki Artışlar	20,00	2	17,8	3
Enerji Maliyetlerindeki Artışlar	17,90	3	25,1	2
Nakliye Ücretlerindeki Artışlar	12,61	4	6,9	4
Kredi Maliyetlerinin Yüksekliği	10,63	5	5,0	5
Kira Giderlerindeki Artışlar	6,61	6	3,9	7
Hammaddenin Kalitesizliği	4,08	7	3,0	8
Diğer	0,06	8	4,0	6
Ağırlıklı Ortalama Oranları Toplamı	100,00		100,00	

Tablo 37: İşletmelerin Tedarik Kaynakları

	2003		2008	
	Ağırlıklı Ortalama (%)	Öncelik Sırası	Ağırlıklı Ortalama (%)	Öncelik Sırası
İç Pazardan	88,92	1	97,10	1
Avrupa Birliği (AB) Ülkelerinden	10,18	2	2,90	2
NAFTA (ABD, Meksika, Brezilya, Kanada)	0,9	3	0,00	3
AB Dışı Avrupa Ülkelerinden	0	4	0,00	4
Asya Ülkeleri	0	5	0,00	5
Ağırlıklı Ortalamalar Toplamı	100		100	

Anket çalışmasında işletmelere hammadde veya yarı mamul maddelerini hangi kaynaklardan temin ettikleri sorulmuştur. Tablo 61'den de görülebileceği gibi işletmeler hammadde veya yarı mamul madde teminini ağırlıklı olarak iç pazardan temin etmektedirler. İç pazar tercihi 2008 yılında (%97,1) 2003 yılına göre (%88,92) daha yoğun görülmektedir. İşletmeler 2003 yılında %10,18 oranı ile AB ülkelerini tercih ederlerken bu oran 2008 yılında %2,9'a düşmüştür. 2003 yılında %0,9 olan NAFTA ülkeleri tercihi oranı ise 2008 yılında sıfıra düşmüştür. İşletmelerin başka tedarik kaynağı kullanmadıkları görülmektedir.

5.5 Öneriler

Araştırma sonuçlarına göre Manisa ilinde faaliyet gösteren ayakkabı sanayindeki KOBİ'lerin sorunları Türkiye'deki genel KOBİ sorunları ile bir paralellik göstermektedir. Bu sorunların çözümü yönündeki öneriler ise şöyle sıralanabilir:

- Kredi verenlerin kurumsallaşmış olan işletmelere bakış açısı, onların kredi vermelerini kolaylaştıran bir unsur olduğundan ve yeterli teknik bilgi birikimi ile yönetilen işletmelerin başarı şansını artacağından hareketle işletmelerin *kurumsallaşma* ve *profesyonel yönetici* istihdam etme konusundaki çabalarını arttırması gerekmektedir. KOSGEB'in de bilgilendirme çabalarını meslek örgütleri ile işbirliğini de geliştirerek arttırması gerekmektedir.
- Araştırma sonuçlarına bakıldığında büyüyemeyen işletmelerin varlıklarını sürdürmekte zorlandıkları görülmektedir. İşletmeler birleşmeli veya stratejik ortaklıklar kurmalı ve bu teşvik edilmelidir.
- Sektördeki işletmelerin büyük bir çoğunluğunun internet teknolojileri ile ilgili olmadıkları gibi bilgilerinin de olmadığı anlaşılmaktadır. Gerek işletmelerin tanıtımı ve gerekse de elektronik pazarlama konusunun avantajlarından yararlanmaları için gerekli çalışmalar yapılmalı, Manisa'daki ayakkabı imalatı yapan işletmelerin ürünlerini pazarlayabilecekleri İngilizce ve Türkçe olmak üzere bir web portalı oluşturularak bu portalın çok kullanılan internet arama motorlarına kaydının yapılması sağlanmalıdır.
- Manisa ayakkabıcılar sitesinde bulunan sosyal tesis ve hizmet binasının sadece Manisa Ayakkabıcılar Odası ve Manisa Ayakkabıcılar Kooperatifi hizmet binası olarak kullanılmaktadır ve burada bulunan 173 adet işyeri ofisi ticari amaçlı kullanım ruhsatı alınamadığı için atıl durumdadır. Buradaki ofislerin ve binanın ticari amaçlı kullanılabilmesi için yerel yönetim ile işbirliği yapılmalıdır. Bu tesisteki diğer boş alanlar da sosyal amaçlı olarak değerlendirilerek bir alışveriş merkezi haline getirildiği takdirde etkili bir tanıtım kampanyası ile birlikte finansal açıdan sorunları bulunan işletmelerin nakit akışlarına ve tanıtımlarına katkıda bulunması sağlanabilir.

- Manisa ayakkabıcılar sitesinde toplam 173 adet işyeri bulunmasına rağmen bunların bir çoğu kapalı durumdadır. Kapalı olan iş yerlerinin ayakkabı imalatı yapmasa da etkin bir denetim sistemi ile örneğin saya imalatçıları gibi ayakkabı ile ilgili üretim faaliyetlerinde bulunan diğer işletmelerin de kullanımına açılması sektörle ilgili işletmeler arasındaki iletişimi de kolaylaştırabileceği gibi en azından işletmelerin nakliye maliyetlerinin de azalmasına katkıda bulunabilir.

- Sektörde aynı bölgede bulunan işletmeler özellikle ithal malların rekabeti ile mücadele edebilmek adına pazarlama konusunda işbirliği içine girmeli, bölgede ortak teşhir yeri acilen faaliyete geçirilmeli, çeşitli etkinliklerle özellikle yurtdışından gelen müşterilerin dikkatleri buraya çekilmelidir. Sektör büyük oranda iç pazar odaklı üretim yapmaktadır. İç pazardaki *ithal malların* özellikle *fiyat rekabeti* yerli işletmelerin pazar paylarını olumsuz etkilediğinden çok ortaklı sektörel dış ticaret şirketleri kurularak ihracat potansiyellerinin artırılması yararlı sonuçlar verebilir.

- Dünya pazarlarına uyumun gerçekleştirilebilmesi ve elde bulunan dış pazarların Çin gibi rakip Uzakdoğu işletmelerine geçmemesi için fuar, marka teşviklerinin artırılması ile yurt dışında pazarlama ofisleri, mağazalar açmak üzere işbirliği yapmak isteyen işletmeleri cesaretlendirecek olanakların ve fon kaynaklarının geliştirilmesi yararlı olacaktır.

- Genellikle ayakkabıların sağ tekleri ile sol teklerinin ayrı ayrı yollardan yurt içine sokulduğu ve daha sonra çift haline getirildikleri işletmeler tarafından beyan edilmiştir. İthal malların yurt içine denetimsiz girişi gümrüklerde sektör temsilcilerinin tayin edeceği uzman kişilerden yararlanılarak engellenmelidir.

- Avrupa Birliği, *ayakkabı üreticilerinin rekabet gücünü haksız olarak azalttığı* gerekçesiyle *Çin ve Vietnam'dan* ithal edilen deri ayakkabılara Ekim 2006 tarihinden itibaren % 16,6 ve % 10 oranında anti dumping vergisi uygulamaktadır. Böyle bir uygulamanın en azından belirli bir süre Türkiye'de de yapılması gerekmektedir.

- Ayakkabı sektörü, kaliteli üretim yapma potansiyelini, Ar -Ge çalışmalarına ağırlık vererek katma değeri daha da yüksek ürünler üretmeye çalışarak yeni dış pazarlara girme ve geliştirme konusuna yoğunlaşmalıdır.

- İşletmeler geleneksel yöntemlerle yönetilmektedirler ve özellikle finansal yönetim konusunda bilgi açıkları oldukça yüksek düzeydedir. İşletmelere yönelik finansal yönetim, planlama, bütçeleme ile ulusal ve uluslararası bankacılık uygulamaları ile ilgili kısa dönemli ve hızlı eğitim programları düzenlenmelidir.

- İşletmelere kredi veya fon kaynağı sağlayacak olan kurumların risk ve ödeme ölçütleri ile teminat miktarlarını belirlerken bu kaynakları kullanacak olan işletmelerin içinde buldukları sektör de göz önüne alınmalıdır.

- İşletmelerin öz kaynakları genellikle yetersizdir. Banka kredileri ile özellikle modern finansman araçları kullanımı ülke ve sektör gerçekleri de dikkate alınarak bu fon kaynaklarının uzun vadeli olarak kullanılması gerekmektedir.

- Devlet yardımlarından yararlanma konusundaki bürokratik engeller en aza indirilmeli, bu yardımların dağıtımı işletmelerin projeleri ve sektör gerçekleri dikkate alınarak yapılmalı ve sonucu izlenmelidir.

- KOBİ'lerin ülke ekonomisinin kalkınmasındaki ve istihdamdaki önemi dikkate alınarak nitelikli çalışan istihdamında ve asgari ücrette iş verene düşen prim ve vergi ödemeleri ile ilgili yine sektör odaklı olarak iyileştirici düzenlemeler yapılmalıdır.

- Ayakkabı imalat sektörü emek yoğun bir sektör olduğu için teknolojik yatırımların özendirilmesine önem verilmelidir.

- İşletmelerin ortak kullanacağı ihracat, yönetim, finansman, pazarlama, bütçeleme konularında hizmet verecek genel danışmanlık merkezleri hayata geçirilmelidir.

- İşletmeler kendi bölgelerindeki pazar paylarını da kaybetmektedirler. Bölgedeki resmi ve özel kurumlar ile sektör temsilcileri ara-

cılığıyla yapılacak görüşmeler ile küçük bir kâr marjı konularak bölgede belirli bir standart ile üretilen mamullerin kooperatif tarzı bir kuruluş aracılığıyla öncelikle yerel kurumlara pazarlanması sağlanabilir. Örneğin büyük zincir marketler ile de görüşmeler yapılarak ortak satın alma ve pazarlama faaliyetlerinin maliyetlerdeki azaltıcı etkisinden yararlanılabilir. Böylece işletmeler ortak çıkarlar için aralarında işbirliği yapma alışkanlıkları kazanabilirler.

- Bölgede yapılacak yeni yatırımlara sektördeki mevcut yatırımlar ve genel arz durumu gibi konular dikkate alınarak kontrollü izin verilmelidir.

- Yabancı sermayenin girişine izin verirken yerli sermayenin de kaçmasını engellemek için gerek ar -ge yatırımlarında, gerek AB yolunda teknoloji ve iyileştirme yatırımlarında kullanılmak üzere, ayakkabı ihracatının belirli bir oranındaki (örneğin %15 gibi) miktarın EXIMBANK kaynaklarına aktarılması ve böylece yaratılacak kaynağın sektör işletmelerine uzun vadeli olarak kullanılması yararlı sonuçlar verecektir.

- Meslek odaları belirli aralıklarla yönetimde olmayan meslek mensuplarıyla belirli aralıklarla bir araya gelmeli, karşılıklı görüş alışverişinde bulunulmalı, etkili iletişim sağlanmalıdır.

- Özellikle yeni tasarımlar geliştirecek çalışan ve kalifiye çalışan ihtiyacını karşılamak üzere lise, meslek yüksekokulu ve fakülte düzeylerinde ayakkabıcılık okulları açılmalı ve bu okullarda çalışacak eğitimcilerin yetiştirilmesi desteklenmelidir.

- Avrupa Birliği ülkelerinde yaşam düzeyi yüksek olduğundan gelişmiş batılı ülkeler, üretimlerini işgücünün ucuz olduğu diğer ülkelere kaydırma eğilimine girmişlerdir. Bu durum ayakkabı sektöründe Türkiye için bir fırsattır. Ancak işgücünün çok ucuz olması nedeniyle Uzakdoğu ülkeleri ile üretim bazında rekabet etmek yerine kalite bazında rekabet ederek bu fırsat değerlendirilmelidir.

KAYNAKLAR

---. (2002). *White Paper on Small and Medium Enterprises in Japan, The Age of the Local Entrepreneur —Birth, Growth and Revitalization of the National Economy*. Tokyo:Japan Small Business Research Institute.

---. (2004). *Türkiye'nin Avrupa Birliğine Katılım Sürecine İlişkin 2004 Yılı İlerleme Raporu ve Tavsiye Metni*, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Avrupa Birliği ile İlişkiler Genel Müdürlüğü.

---. (2006). *9. Kalkınma Planı (2007 -2013) Tekstil, Deri ve Giyim Sanayi Özel İhtisas Komisyonu Deri ve Deri Ürünleri Alt Komisyonu Raporu*. Ankara:Devlet Planlama Teşkilatı

2002 Yılı Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı İmalat Sanayi Değerlendirmesi. (30 Ocak 2008). Ankara: KOSGEB Ekonomik ve Stratejik Araştırmalar Merkezi Müdürlüğü, KOSGEB Yayınları, 2005, <<http://www.kosgeb.gov.tr/dosyalar/istatistik/İmalat%20Sanayi.pdf>> adresinden alınmıştır.

2005/9617 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

About SBA. (12 Ocak 2009). Washington, DC: United States Small Business Administration. <<http://www.sba.gov/aboutsba/index.html>> adresinden alınmıştır.

Aktaş, R. (2000). Doğu Anadolu Bölgesinde KOBİ'lerin Finansman Sorunları ve Çözüm Yolları, *Kara Harb Okulu Bilim Dergisi*, No:2

Albayrak, M. (2003). Ayakkabı İmalat Sektöründeki Kobi'lerin Finansman Sorunları ve Manisa Bölgesinde Bir Uygulama (*Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*). Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Alkin, E. (2001). KOBİ'ler ve Türkiye Ekonomisi, *1. Orta Anadolu Kongresi*, Nevşehir: KOSGEB-Erciyes Üniversitesi İİBF.

Ay, Canan., Sakıncı, Süreyya ve diğerleri. *Manisa İli'nde KOBİ'lerin Sorunları ve Çözüm Önerileri*. Manisa: CBÜ-İİBF ve Manisa Ticaret Odası Yayını, 1997

Basel 2 ve KOBİ'ler. (13.01.2009). Ankara: KOSGEB Ana Sayfa - Finansman - Finansman Duyuruları. <<http://www.kosgeb.gov.tr/Finansman/duyuru.aspx?dID=4>> adresinden alınmıştır.

Başar, M. (2007). *Basel II Düzenlemeleri ve KOBİ'ler*. Eskişehir:Anadolu Üniversitesi Yay., No:1726.

Bölgesel Kalkınma Araştırma Raporu - TR33 Manisa Alt Bölgesi (Manisa, Afyon, Kütahya, Uşak). (30 Ocak 2008). Ankara: KOSGEB Yayınları, 2006 <<http://www.kosgeb.gov.tr/Yayinlar/duyuru.aspx?yID=200>> adresinden alınmıştır.

Gökmen, C. (2003). İhracatçı Bıçak Sırtında, *İTKİB Dergisi*, 15 Nisan-15 Mayıs 2003, Sayı. 112

Guide to Size Standarts. (12 Ocak 2009). Washington, DC: United States Small Business Administration.

<<http://www.sba.gov/services/contractingopportunities/sizestandardsttopics/indexguide/index.html>> adresinden alınmıştır.

Kayalı, Cevdet., Aktaş, Hüseyin. "KOBİ'lerde Yönetim Krizi ve Toplam Kalite Yönetimi", CBÜ-İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt.10, Sayı. 2, Manisa: 2003, ss.31 - 51

Manisa Ayakkabıcılar Odası, 18.08.2003 - Şubat 2009.

NAICS (North American Industry Classification System) Definitions. (12 Ocak 2009). Washington, DC: United States Small Business Administration. <<http://www.sba.gov/services/contractingopportunities/sizestandardsttopics/naics/index.html>> adresinden alınmıştır.

Official Journal of the European Union. (12 Ocak 2009). No:L124, 20.05.2003 pp.36 - 41. <http://europa.eu/eur-lex/pri/en/oj/dat/2003/l_124/l_12420030520en00360041.pdf> adresinden alınmıştır.

Onur, G. (2008). *Ayakkabı*, Ankara: T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi Sektör Raporları. <http://www.igeme.org.tr/Arastirmalar/ulke_sek/sector.cfm?sec=ara> adresinden 13 Ocak 2009 tarihinde alınmıştır.

Özcan, M. (1996). *KOBİ'lerde Pazarlama*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.

Özkan, S. (2008). *TÜİK 2002 Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı Sonuçları İl Dağılımları*. Ankara:KOSGEB Finansman Daire Başkanlığı KOBİ Finansal Araştırmalar Müdürlüğü.

Sezer, E. (1999). Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Belgelerle Uygulamalı ISO 9000 Nedir ? Nasıl Kurulur ? *İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi*.

Tuncer, B. (2003). Sektör Analizi, Ayakkabıcılık Emin Adımlarla, *İTKİB Dergisi*, 15 Nisan-15 Mayıs 2003, Sayı. 112

Ulusoy, A. (2002). Türkiye Ayakkabı Sanayi ve Dış Ticareti, *Dış Ticaret Müsteşarlığı Dış Ticaret Dergisi*, Sayı. 26

Uzunoglu, S., Alkin, K., Gürlesel, C. F. ve Civelek, U. (2001) Dış Rekabet Baskısındaki Sektörlerde Maliyet Profili, *İstanbul Ticaret Odası Yayınları*, No. 2001-43: 83

Yerli Üreticiler Tarafından Ayakkabı İthalatına Yönelik Yapılan Korunma Önlemi Başvurusunun Gizli Olmayan Özeti - 2005. (16 Şubat 2009). Ankara: Dış Ticaret Müsteşarlığı. <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/ITH/GozetimKorunmaDb/ayakkabi_gizliolmayanozet.pdf> adresinden alınmıştır.

Yörük, N. (2001). KOBİ'lerin Kredi Yoluyla Finansmanında Karşılaştıkları Sorunlar ve Tokat İlinde Bir Uygulama, *1. Orta Anadolu Kongresi*, Nevşehir: KOSGEB-Erciyes Üniversitesi İİBF



Hakemsiz Yazılar >>>
Opinion Papers

5838 SAYILI KANUN İLE ÇALIŞMA MEVZUATINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

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

Kamuoyunda "Torba Kanun" olarak isimlendirilen 5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" 28.02.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girdi. Bu yazımızda 5838 sayılı Kanun ile yapılan yeni düzenlemelerin önemli gördüklerimiz açıklanmıştır.

1) SADECE SGK'YA YAPILAN İŞÇİ ÇIKIŞI, İŞYERİ BİLDİRİMİ, İŞYERİNİN DEVRİ VE NAKLİNE İLİŞKİN BİLDİRİMLER YETERLİ SAYILACAK

5838 sayılı Kanunun 4.maddesi ile 5510 sayılı kanuna eklenen Ek 1. maddede ; *"İşverenler tarafından 5510 sayılı Kanun'un 8., 9. ve 11. maddelere göre Kuruma yapılan sigortalı ve işyerlerine ilişkin bildirimler; 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanunun 3. maddesi, 2821 sayılı Sendikalar Kanununun 62. maddesi, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun 48. maddesi ve 4857 sayılı İş Kanununun 3. maddesi hükümleri uyarınca Bakanlık ile ilgili bölge müdürlüklerine ve Türkiye İş Kurumuna yapılması gereken bildirimlerin yerine geçer."* 01.08.2009 tarihinden itibaren uygulanacak olan hüküm getirilmiştir. Bu düzenlemede adı geçen kanunların ilgili maddeleri şu şekilde düzenlenmiştir.

a-5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanunun 3.maddesine göre *"Bu kanunun şümulüne girecek mahiyetteki bir müesseseyi işletmekte olanlar; tesis edenler, devir alanlar ve kapatanlarla bu kabil bir müessesenin iştigal mevzuunu kısmen veya tamamen değiştirenler yahut da kendisine intikal eden böyle bir müesseseyi işletmeye devam edenler veya kapatanlar (müessesenin unvan ve adresini, müessese sahibinin isim ve hüviyetiyle adresini, yapılan işin nev'ini, burada çalışanların miktarını,*

bir intikal mevzuubahis ise bunun şeklini ve tarihini) işletmeye başlamak veya kapatma yahut da devir alma veya iştigal nev'ini değiştirme tarihinden itibaren bir ay içinde o iş yerinin kurulu bulunduğu mahal için İş Kanununun uygulanmasıyla görevli makama yazılı olarak bizzat veya taahhütlü mektupla bildirmekle ödevlidirler. Bizzat müracaat edenlere bu müracaatlarını tevsik edecek bir belge verilir."

b-2821 sayılı Sendikalar Kanununun 62.maddesine göre *"İşveren, işe aldığı veya herhangi bir nedenle iş sözleşmesi sona eren işçileri, izleyen ayın 15'ine kadar aylık bildirimle Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bildirmek zorundadır."*

c-4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun 48.maddesine göre *" İşveren, hizmet akdi 51. maddede belirtilen hallerden birisine dayalı olarak sona ermiş olan sigortalılar hakkında; örneğin Kurumca hazırlanacak üç nüsha işten ayrılma bildirgesi düzenleyip, 15 gün içinde bir nüshasını Kuruma göndermek, bir nüshasını sigortalı işsizede vermek ve bir nüshasını da işyerinde saklamakla yükümlüdür. Kurumca bu Kanuna göre yapılacak işlemlere ilişkin elektronik ortamda bilgi ve belge istenebilir veya bilgi ve belge verilebilir."*

d- 4958 sayılı Kanunun 3.maddesine göre *" Bu Kanunun kapsamına giren nitelikte bir işyerini kuran, her ne suretle olursa olsun devralan, çalışma konusunu kısmen veya tamamen değiştiren veya herhangi bir sebeple faaliyetine son veren ve işyerini kapatan işveren, işyerinin unvan ve adresini, çalıştırılan işçi sayısını, çalışma konusunu, işin başlama veya bitme gününü, kendi adını ve soyadını yahut unvanını, adresini, varsa işveren vekili veya vekillerinin adı, soyadı ve adreslerini bir ay içinde bölge müdür-*

lüğüne bildirmek zorundadır....”.

Yukarıda bahsi geçen dört Kanun'a göre düzenlenmesi ve verilmesi gereken örneğin; Ek-1 ve Ek-2 işçi giriş-çıkış bildirimleri, işten ayrılma bildirgesi gibi belgelerin yerine **01.08.2009 tarihinden itibaren** 5510 sayılı Kanuna göre SGK'ya yapılan sigortalı bildirim ve tescili, sigortalılığın sona ermesi, işyerinin bildirilmesi, devri, intikali ve nakli ile verilen belgelerin verilmesi yeterli olacaktır. Ancak bu düzenlemede dikkat edilmesi gereken en önemli konu, maddede düzenlemeleri yapılan sözkonusu 5953 sayılı Kanunun 3. maddesi, 2821 sayılı Kanununun 62. maddesi, 4447 sayılı Kanununun 48. maddesi ve 4857 sayılı Kanununun 3. maddesi hükümleri ve bu hükümlere ilişkin her kanunda ayrı ayrı düzenlenen idari para cezaları da kaldırılmamıştır. Örneğin 4958 sayılı Kanununun 98. maddesinde işyeri bildirme yükümlülüğüne aykırı davranan işveren veya işveren vekiline idari para cezası uygulanacağı düzenlenmiştir. 5510 sayılı Kanununun 102/b. maddesinde de işyeri bildirgesinin kuruma verilmemesi veya geç verilmesi hallerinde uygulanacak idari para cezaları düzenlenmiştir. 5510 sayılı Kanuna göre verilmesi gereken işyeri bildirgesi SGK'ya verildiğinde aynı zamanda 4958 sayılı İş Kanununa göre işyeri bildirimine ilişkin verilmesi gereken belgeler yerine geçeceğinden sadece verilen belgeler açısından SGK'ya yapılacak tek işyeri bildirimini ile belgeler birleşmiş ancak işyerinin bildirilmesine ilişkin her iki Kanunda ayrı ayrı düzenlenen idari para cezalarının uygulanması sözkonusu olduğunda hem 5510 sayılı Kanuna hem de 4958 sayılı Kanuna göre ayrı ayrı idari para cezaları uygulanmaya devam edecektir.

2) İŞE GİRİŞ BİLDİRGESİ İLE İLGİLİ İDARİ PARA CEZASINDA UYGULANAN İYİNİYET İNDİRİMİ KALDIRILDI.

5838 sayılı Kanununun 4.maddesi ile "5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 102. maddesinin ,..... ikinci fıkrasında yer alan "(a) ve (b) bentlerinde" ibaresi "(b) bendinde" olarak değiştirilmiş....." hükmü getirilmiştir. Bu hükmün uygulanacağı 5510 sayılı Kanun'un 102.

maddesine göre; mahkeme kararına, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelere ya da kamu idarelerinden alınan belgelere istinaden düzenlenenler hariç olmak üzere, bildirgenin yasal süresi geçtikten sonra ilgililerce kendiliklerinden verilmesi halinde, bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen işe giriş bildirgesi ile ilgili ve (b) bendinde düzenlenen işyeri bildirgesi ile ilgili öngörülen cezalar üçte iki oranında uygulanıyordu. Maddede geçen (a) bendi kaldırıldığı için, mahkeme kararına soruşturma denetim ve incelemelere veya kamu idarelerinden alınan belgelere göre düzenlenen hariç işverenlerin kendiliğinden verdiği işe giriş bildirgesine bağlı idari para cezalarındaki 1/3 indirim **01.08.2009 tarihinden itibaren** kaldırılmıştır. Ancak işyeri bildirgesine ilişkin idari para cezasında 1/3 oranında ceza indirimi devam edecektir.

3) 5084 SAYILI KANUN TEŞVİKLERİ 31.12.2009 TARİHİNE UZATILDI

5838 Sayılı Kanun'un 32/13. maddesi ile 5084 Sayılı "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un" 3., 4. ve 6. maddelerinde yapılan değişiklikler ile ;

31.12.2008 tarihine kadar uygulanmakta olan ve 5084 Sayılı Kanun'un; 3.maddesinde düzenlenen gelir vergisi stopaj teşviki, 4.maddesinde düzenlenen sigorta primi işveren hissesi teşviki ve 6.maddesinde düzenlenen enerji desteği teşviği **31.12.2009 tarihine kadar uzatıldı.** Ayrıca 5084 Sayılı Kanun'un 7/h maddesinde yapılan değişikliklerle, 31.12.2004 tarihine kadar tamamlanan yeni yatırımlar da 31.12.2009 tarihine kadar aynı teşviklerden yararlandırılması yönünde hüküm getirildi.

4) KISA ÇALIŞMA ÖDENEĞİNİN MİKTARI ARTTIRILDI

5838 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile 447 sayılı Kanun'a eklenen geçici 8. madde ile

28.02.2009 tarihinden itibaren kısa çalışma ödeneği miktarları %50 artırıldı. Düzenlemeye göre; 01.01.2009-30.06.2009 dönemi için kısa çalışma ödeneği miktarı alt sınırı 400 TL üst sınırı 800 TL, 01.07.2009-31.12.2009 dönemi için kısa çalışma ödeneği miktarı alt sınırı 416 TL üst sınırı 831 TL oldu. Ayrıca kısa çalışma ödeneğinin verilme süresi 3 aydan 6 aya uzatıldı.

5) SİGORTALI İŞTEN AYRILIŞ BİLDİRGESİNİN VERİLMEMESİNE İDARİ PARA CEZASI UYGULANACAK

5510 sayılı Kanun ile işverenlere; çalıştırmakta oldukları 4/a sigortalıların işten ayrılışları bu tarihi izleyen en geç on gün içinde SGK'ya işten ayrılış bildirgesi ile ve e-sigorta aracılığıyla bildirme yükümlülüğü getirilmişti. Ancak bu bildirgenin verilmemesi konusunda sadece 4/b'lilerin (Bağkurluların) idari para cezası uygulanırken 4/a'lıları (sigortalılar) ve 4/c'lileri (memurlar) çalıştıran işverenlere bu bildirgenin verilmemesi nedeniyle idari para cezası uygulanmamakta idi. 5838 sayılı Kanun'un 4/2. maddesi ile yapılan düzenleme ile 5510 sayılı Kanun'un 9/1-a maddesine göre, sigortalılığı sona erenlere ilişkin bildirim ile 506 sayılı Kanunun geçici 20. maddesinde yer alan sandıklara, sandık iştirakçiliğinin başlama veya sona ermesine ilişkin bildiri, süresi içinde ya da Kurumca belirlenen şekle ve usule uygun olarak yapmayanlar veya Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda göndermeyenler hakkında, her bir sigortalı veya sandık iştirakçisi için **01.08.2009 tarihinden itibaren** bir asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanacaktır.

6) 18-29 YAŞ ARALIĞINDA OLAN ERKEK VE 18 YAŞINDAN BÜYÜK KADIN SİGORTALILARDAN YENİ İŞE ALINANLARA İLİŞKİN İŞVEREN HİSSESİ SİGORTA PRİM TEŞVİKİ SÜRESİ UZATILDI

5838 sayılı Kanun'un 32. maddesi ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun geçici 7/1. maddesindeki "bu maddenin yü-

rürlük tarihinden önceki altı aylık dönemde" ibaresi "bu maddenin yürürlük tarihinden önceki altı aya veya 2008 yılı Aralık ve 2009 yılı Ocak aylarına ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen" şeklinde ve "bir yıl" ibaresi "iki yıl" olarak değiştirilmiştir.

Öngörülen işveren hissesi sigorta prim teşvikinden yararlanılabilmesi için, sigortalı yönünden gereken şartlar 2008-73 sayılı SGK genelgesinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Genelge hükümlerine göre 5838 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonucu sözkonusu şartlarda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklere göre; 2008/Ocak ila 2008/Haziran aylarına ilişkin düzenlenen aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı olma şartına 2008/Aralık ve 2009/Ocak ayları da eklenmiştir. Ayrıca 1.7.2008 (dahil) ila 30.6.2009 (dahil) tarihleri arasında işe alınma şartı içinde yer alan 30.6.2009 tarihi 30.6.2010 olarak değiştirilmiştir. Bu değişikliklerle teşviğin süre yönünden kapsamı genişletilmiştir.

SONUÇ

5838 sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenlemeler olumlu niteliktedir. Muhtasar beyanname ile aylık prim hizmet belgesinin tek belge olarak düzenlenmesine yönelik yasa değişikliğinin de bir an evvel yapılması gerekmektedir. Ayrıca SGK'ya yapılan bildirimlerin diğer bazı kanunlara göre yapılması gereken bildirimlerin yerine geçmesi düzenlemesi ile birlikte sözkonusu kanunlarda ayrı ayrı uygulanan idari para cezalarının da tek olarak uygulanmasına yönelik düzenlemenin de en kısa sürede yapılması gerekmektedir.

GIDA BANKACILIĞININ AMACI, KAPSAMI VE VERGİSEL AVANTAJLARI

> Hüseyin HAMAMCILAR / SMMM

Gerek küresel mali ve ekonomik krizin etkileri ve gerekse ülkemizdeki ekonomik ve mali krizin halkımız üzerindeki baskısının ve ağırlığının her geçen gün artan bir şekilde hissedilmeye başlanması ve işsiz sayısının da hızla yükselmesiyle birlikte, geçim derdine düşenlerin, muhtaçların, fakirlerin, yoksul ve ihtiyacı bulunan vatandaşlarımızın da sayısı büyük bir hızla artmaya başlamıştır.

Bu burumda olan fakir ve yoksul vatandaşlarımızın gıda ihtiyaçlarının yardım olarak bedelsiz bir şekilde karşılanması amacıyla, Dernek veya Vakıflara gıda bankacılığı kapsamında bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedellerinin Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması ve bu teslimlerin Katma Değer Vergisinden istisna edilmesine ilişkin, Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi kanunlarında değişiklik yapılmasına dair **5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**, 02/01/2004 Tarih ve Mükerrer 25334 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı Resmi gazetede yayımlanan 5281 sayılı Kanunla (43'üncü madde 8/a bendi) Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesine 5035 sayılı Kanun'la eklenen 10. bendindeki;

"Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli" ibaresinin "**Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli**"

şeklinde değiştirilmesi suretiyle, 01.01.2005 tarihinden geçerli olmak üzere, anılan kurumlara bağışlanacak temizlik, giyim ve yakacak maddeleri de kapsama alınmış ve bunların maliyet bedellerinin de gelir vergisi matrahının hesaplanması sırasında hasilat-

tan indirilmesi veya yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılmasına izin verilmiştir.

Yine aynı Kanun'la (43'üncü madde 14/a bendi), Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında (b bendi) yapılan değişikliklerle de, uygulama kapsamına yeni alınan temizlik, giyecek ve yakacak maddelerin teslimleri, katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 89 uncu maddelerinde, Katma Değer Vergisi Kanununun 17.nci maddesinde yapılan değişikliklerle ilgili Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esasları düzenleyen **251 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği** de 21 Mart 2004 Tarih ve 25409 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış ve bu Genel Tebliği ile Bağışın Yapılacağı Dernek veya Vakıflar, Bağışa Konu Olacak Mallar ve Bağışın Niteliği, Bağışı Yapanlarca Düzenlenecek Belge, Dernek ve Vakıflarca Düzenlenecek Belge, Kayıt Düzeni ve Beyannamelerde Gösterim hakkında uygulamaya yönelik detaylı bilgiler verilmiştir.

1- BAĞIŞIN YAPILACAĞI DERNEK VEYA VAKIFLAR:

Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımları gıda bankacılığı kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmeyecektir.

Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

2- BAĞIŞA KONU OLACAK MALLAR VE BAĞIŞIN NİTELİĞİ:

Gıda Bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması gerekmektedir. Yapılacak bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır.

Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğini taşımayan veya şartlı olarak yapılmayan bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış olarak değerlendirilmeyecektir.

3-BAĞIŞI YAPANLARCA DÜZENLENECEK BELGE:

Bağışa konu mal bedeli fatura düzenleme sınırının (2009 yılı için 670,00 TL.) altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir.

Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır.

Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır" ibaresinin yer alması zorunludur.

4- DERNEK VE VAKIFLARCA DÜZENLENECEK BELGE:

Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Dernekler Yönetmeliğinin 38/3 maddesine göre; kişi, kurum veya kuruluşlar tarafından Derneklere şartlı olarak bağışlanan bu mallar için Aynı Bağış Alındı Belgesi (Dernekler Yönetmeliği, EK- 15), Dernekler tarafından ihtiyaç sahibi kişilere yapılacak bu mal teslimleri için ise Aynı Yardım Teslim Belgesi (Dernekler Yönetmeliği, EK- 14) tanzim edilecektir.

Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar dernek ve vakıf tarafından muha-

faza edilecektir.

5 – KAYIT DÜZENİ VE BEYANNAMELERDE GÖSTERİM:

Ticari işletmeye dahil gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin dernek veya vakıflara bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilecektir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilecektir.

Gıda Bankacılığı kapsamında bir vergilendirme döneminde yapılan bağışların toplam tutarı ilgili dönem KDV. beyannamesine dahil edilmek suretiyle beyanda bulunulacaktır.

KDV. Kanununun 30/a ve 32'nci maddelerine göre, kısmi istisna mahiyetindeki bu gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımlarının bünyesine giren katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamakta ve dolayısıyla da katma değer vergisinden istisna olduğundan ve aynı zamanda kısmi istisna mahiyetindeki gıda, temizlik, giyecek ve yakacak bağışlarının bünyesine giren katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Bu nedenle, bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin iktisabı dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait katma değer vergisi beyannamesine dahil edilmesi, aynı tutarın defter kayıtlarında "İndirim KDV" hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil) Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

SONUÇ:

1- Gıda Bankacılığı kapsamında hangi dernek ve vakıflara bağış yapılması halinde bu

uygulamadan yararlanılabileceği açıkça belirtildiğinden, kişi ve kuruluşlarca, ancak; **dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedindeki Amaç ve Konusunda "ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımı yapabilmesine"** ilişkin madde bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışı yapılması halinde, vergi avantajından yararlanmaları mümkün olabileceklerdir.

2- Başka alanlarda da faaliyet gösteren dernek veya vakıflara ise, ancak tüzük veya senetlerindeki **Amaç ve Konusunda "ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımı yapabilmesine"** ilişkin madde ilavesi yapıldıktan sonra, kişi ve kuruluşlarca; gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışı yapılması halinde, vergi avantajından yararlanmaları mümkün olabileceklerdir.

3- Üyeleri arasında veya üyeleri dışında ihtiyacı bulunanlara ; gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımı yapmak suretiyle hizmet vermek isteyen dernek veya vakıflar, olağan veya olağanüstü genel kurullarında karar almak suretiyle tüzük veya senetlerine "ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımı yapabilmesine" ilişkin maddeyi mutlaka ilave etmeleri gerekmektedir.

4- Dernek veya Vakıflara, Gıda bankacılığı kapsamında; gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışında bulunacak kişi ve kuruluşlardan Kurumlar Vergisi ve gerçek usule tabi Gelir Vergisi mükellefleri tarafından, bağışta bulunacakları gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelini gider olarak kaydetmek suretiyle, Gelir Vergisi mükelleflerince, işletmeye dahil olmayan bu maddelerin bağışlanması halinde, bunların maliyet bedellerini (KDV dahil), yıllık beyannamelerin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak, gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmak suretiyle Gelir ve Kurumlar Vergisinde indirim avantajı sağlanacaktır.

Yukarıda ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışıldığı üzere;

Bugüne kadar tüzük veya senetlerinde Gıda Bankacılığı yapacaklarına ilişkin

hüküm getirmeyen dernek veya vakıf yöneticilerinin gerek muhtaç durumda olabilecek kendi üyelerine ve gerekse üye olmayan ancak, gerçekten maddi manada çok güç durumda olan fakirlere ve ihtiyaç sahibi vatandaşlara yardımda bulunabilmek amacıyla mutlaka olağanüstü genel kurullarını yaparak gıda bankacılığı da yapar hükmünü tüzük veya senetlerine ilave etmelerini,

Gıda Bankacılığı yapan dernek veya vakıflara bağış yapacak kişi ve kuruluşlara sağlanan vergisel avantajları dikkate alarak; depolarında stok fazlalığı gıda maddesi olan veya son kullanma tarihi yaklaşan, raf ömrü azalan gıda maddesi üreticisi veya satıcıları ile üretim fazlalığı olan veya giyim eşyalarından hatalı imalat nedeniyle kalite kontrolünden geçemeyen ve ihraç edilemeyen giyecek maddelerinin üretim ve satışını yapanların da kendilerine sunulan vergisel avantajlardan yararlanmaları için tüzük veya senetlerinde "ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımı yapabilmesine" ilişkin hüküm bulunan dernek veya vakıflara bu tür maddeleri bağışlamalarını önermekteyim.

Ayrıca, 5393 sayılı Belediye Kanununun Belediyenin Yetkileri ve İmtiyazları başlıklı 15.Maddesinde yer alan "m) Beldede ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi ve kayıt altına alınması amacıyla izinsiz satış yapan seyyar satıcıları faaliyetten men etmek, izinsiz satış yapan seyyar satıcıların faaliyetten men edilmesi sonucu, cezası ödenmeyecek iki gün içinde geri alınmayan gıda maddelerini gıda bankalarına, cezası ödenmeyerek otuz gün içinde geri alınmayan gıda dışı malları yoksullara vermek." hükmü gereğince de Belediyelerin bu tür gıda maddelerini ve gıda dışı (temizlik, giyecek, yakacak) malları Gıda Bankacılığı yapan dernek veya vakıflara bağışlamalarının sosyal belediyeçilik ilkesine uygun olacağı görüşü ve önerisiyle saygılarımı sunarım.

ÖDEME EMRİ VE YAPILACAK İŞLEMLER

> Engin MALAY /SMMM

Kamu alacaklarının tahsilini; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun düzenlemektedir.

Söz konusu kanunda; Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağının cebren tahsil edileceği hükmü bulunmaktadır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Cebren Tahsil Şekilleri" başlıklı 54'üncü maddesi:

" Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı, tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır.

1-Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,

2-Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,

3-Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi." Şeklinde dir.

Kamu alacağının kesinleştiğinden bahisle düzenlenen ödeme emrine karşı yapılacak işlemleri ise şöyle sıralayabiliriz;

Öncelikle ödeme emri ile ilgili açıklama yapalım.

Ödeme emri:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55'nci maddesinde ödeme emri özetle şöyle anlatılmaktadır;

Vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için vergi dairesince vergi sorumluları için düzenlenen ödeme emri, vergi sorumlularına borçlarını ödemelerini, veya bu borçlarla ilgili mal bildiriminde bulunmaları konusunda yapılan bir bildirimdir.

Bu bildiri ile borçlulara 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya aynı süre içinde mal bildiriminde bulunmaları istenmektedir.

Vergi dairesince vergi mükelleflerine yapılan bu bildirim sonucunda tahsilat yapılamaması halinde; kanuni temsilci, limited şirket orta-

ğı, yabancı şahıs veya kurum temsilcileri gibi borçtan sorumlu olanlara da ödeme emri tebliğ edilerek, borçları ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları istenir.

Ödeme emrini gördükten sonra şimdi de mal bildirimini açıklayalım.

Mal bildirimi:

Yine aynı Kanunun "**Mal bildirimi**" başlıklı 59'uncu maddesinde mal bildirimini nasıl yapılacağı hükmü mevcuttur.

Borçlunun borcuna yetebilecek tutarda mal varlığını ve geçim kaynaklarını vergi dairesine yazılı veya sözlü olarak bildirmesidir.

Borçlu borcuna karşılık kendisinde veya kendisine ait olup üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve hakları da vergi dairesine bildirir.

Mal bildiriminde bulunurken dikkat edilmesi gerekenler:

-Mal bildirimi borçlunun borcuna yetecek tutarda olmalı,

-Mal bildiriminde bulunulan malın, miktarı, cinsi, vasfı ve değeri belirtilmeli,

-Borçlunun kendisine veya borçluya ait olup üçüncü şahısların elinde bulunan mal, alacak ve haklar da bildirilmeli,

-Mal bildiriminde borçlu, her türlü gelirlerini veya kendisine ait malının olmadığını ve yaşayış şekline göre geçim kaynaklarını mal bildiriminde belirtmeli,

-Borçlu ayrıca, borcunu ne şekilde ve hangi zamanda ödeyebileceğini de belirtmelidir.

Borçluya ait malları elinde bulunduranlar:

Borçlulara ait malları ellerinde bulunduranlar, bu malları vergi dairesi yazısının kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde vergi dairesine yazılı olarak bildirmek zorundalar.

Vergi dairesinin talebi halinde bildirimde bulunmayanlar için ilgili mahkemelerce 15 günden 6 aya kadar hafif hapis cezası ile cezalandırılırlar.

Mal bildiriminden sonra varlıklarında artış olanlar:

Mal bildirim esnasında malı olmadığı veya borcu karşılayacak kadar malı olmadığını beyan eden borçlunun, sonradan mal edinmesi ve gelirlerindeki artışlarını; edinme ve artış tarihinden itibaren başlayarak 15 gün içinde vergi dairesine bildirmek zorundadır.

Sonradan edinilen mallarını ve mal varlığındaki artışları yukarıda belirtilen süre içinde bildirmeyerek kamu alacağının tahsiline engel olan veya tahsilini zorlaştıran borçlular bir aydan bir yıla kadar hafif hapis cezasıyla cezalandırılır.(Madde 61)

Malı olmadığını bildirmek:

Borçlunun, mal, alacak ve haklarının bulunmadığını bildirmesi de mal bildirimi hükmünde sayılmaktadır.

Malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan borçlular bu bildirim ile birlikte bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde;

-İkametgâh ve iş adreslerini,

-Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer vergi dairelerini ve kamu idareleri ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını,

-Nüfus suretini vermek zorundadır.

Bu mecburiyeti yerine getirmeyenler hakkında mahkemece bir aya kadar hafif hapis cezası ya da para cezası verilir.

Mal bildiriminde bulunmayanlar:

Ödeme emrini tebellüğ etmiş borçlu, 7 günlük süre içinde borcunu ödemez veya mal bildiriminde bulunmazsa, mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak üzere ve üç ayı geçmemek üzere hapis cezası ile cezalandırılır.

Hapis cezası istemi 7 günlük müddetin bitmesini takiben tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra tetkik merci hakimî tarafından verilir. (Madde 60)

Borca itiraz:

Ödeme emrini alan borçlu;
-Böyle bir borcunun olmadığı,
-Borcunu kısmen ödediği,

Borcun zaman aşımına uğraması iddiasıyla tebellüğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir.(Madde 58)

Dava açma:

Borcun tamamına dava açılabilir gibi, bir kısmına da dava açılabilir.

Bir kısmına dava açılması halinde, dava dilekçesinde dava açılacak kısmın türü ve miktarının açık seçik gösterilmesi gerekmektedir.

Dava dilekçesinde vergi veya cezasının türü ve miktarının açıkça gösterilmemesi halinde dava açılmamış sayılacaktır.

Dava açılması borçlu hakkındaki takip işlemini durdurmaya yetmez. Takip durması için davanın görüldüğü mahkemece; yürütmeyi durdurma kararı vermesi gerekmektedir.

Biliyorsunuz ki dava neticesinde bir taraf kazanmakta bir tarafta kaybetmektedir. Bugüne kadar tecrübeler; mükellefin yüzde yüz haklı olduğu ufak tefek vergi ve cezalarını; adam sende mantalitesi içinde ödeme yolunu seçtiği yöndedir.

Ancak haksız, yersiz ve yüksek vergi ve cezalarında hâl böyle değildir. Mükellefler genelde kazanamayacakları davaları açmazlar.

Açmış olduğu davayı tamamen ya da kısmen kaybeden borçludan, borçları borç tutarının % 10'u oranında zamlı tahsil edilir.

Vergi mahkemesinde davayı kaybeden borçlu; ret kararının eline geçtiği tarihten itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmak zorundadır.

Sonuç:

Mal bildirimi sonucunda vergi dairesi bu malların tespitini yapar. Bundan sonra borçlu, borcunu kendi rızasıyla ödemediği takdirde vergi dairesi daha önce tespiti yapılan ve borcunun kendisinde ve borçluya ait olup üçüncü kişilerde bulunan malları haczedilir.

Vergi dairesi bu işlemde sonra haczedilen malları satışa çıkartarak kamu alacağını tahsil etmiş olur.

MESLEĞİMİZ ÖSS SINAVINA GİRECEK Mİ, YOKSA ALAYLI MI KALACAK?

> Gürsel Erkul ILIZ / YMM

Bundan aylar önce Dayanışma Dergisinde Mesleğimizin 17 nci yılı sebebiyle MESLEĞİMİZ ARTIK DELİKANLI OLDU başlıklı bir makalem yer almıştı. Yıllar geçti mesleğimiz artık üniversite çağına geldi ve ÖSS sınavına girmesi gerekiyor. Çünkü mesleğimiz artık 20 yaşında.

İyide, zaten mesleğe girişte üniversite eğitimi şartı konmadı mı ki hala üniversite giriş sınavından bahsediyoruz denebilir. Denebilir de, hangi bölüm yada bölümler, bunda bir değişiklik olmadı ki. Hala bir çok bölüm mesleğe girişte kabul ediliyor. Kabul edilsin diyenler, kabul edilmesin diyenler? Böyle bir oylama yapma olanağımız yok. Hayal ama şöyle Muhasebe ve Denetim Fakültesi açılrsa ve bu fakülte akademik eğitimin yanı sıra meslektaşların da eğitim vermesi ile yeni meslek mensubu adayların bu tecrübelerden yararlandırılması kötümü olur? Diğer ülkelerde var mı yok mu acaba? Varsa örnek alalım ama bize göre uyarıyalım, yoksa ne güzel bize ait bir projeyi gündeme getirip uygulamış olalım.

Her konuda olduğu gibi ithal proje mi şart? Kendi projemiz olamaz mı? Ülkemiz meslek mensupları bu konularda bilgi, belge ve yeterliliğe sahip değil mi? Bunca yıllık geçmiş ile muhasebe ve denetim mesleğini yapanlar uygulamada yeterli tecrübe kazanamadılar mı? Yoksa sorun yada sorunlar mı var? Meslek mensupları sorun yada sorunların yaratıcısı mı, bir parçası mı yoksa çözümlenici mi?

Uluslar arası Muhasebe Standartları, tamam uygulanacak veya uygulanıyor. Türkiye Muhasebe Standartları olarak da tercüme edilip ilgili tebliğler ile yayımlandı. Bir başlangıç olarak olumlu gibi görünüyor. Görünüyor da soruyorum, bir firma kaç tür mali tablolar, finansal tablolar, mali raporlar, finansal raporlar..... düzenleyip, denetleterek yayınlayacak veya kullanıcıların incelemesine

sunacak. Rakamlar var, İKİ,ÜÇ, DÖRT gibi. Yedi rakamını söyleyenler var. Söyleniyor ve uygulanıyor. Bir meslek düşününki birden fazla ve farklı verileri içeren doküman düzenleyip denetlesin.

Uygulamada bizler, muhasebeci ve denetçiler varız ve uygulamayı bizler yapacağız. Yukarıda bahsettiğim gibi, bunu da mı ithal edeceğiz. İthal muhasebeciler, ithal denetim elemanları, ithal projeler, sonrasında ithal edilen tohumlar gibi bir süre sonra yerli tohum arar oluruz ve organik muhasebe ve denetim üretmeye çalışırız. Düşünün, bu muhasebe veya denetim yıllar önce Mehmet Efendi tarafından uygulanmış olup torununun kütüphanesinde saklanıyordu. Oradan aldık ve uyguluyoruz. Çünkü, ithal ettiğimiz sistem ile benzerliği çok ama uygulamada yeterli hassasiyet açısından Mehmet Efen-dinin ki daha doğru imiş. Peki sormazlar mı neden Mehmet Efendi gibi hassasiyet gösterip , yeterli önemi vermedin. O Muhasebe ve denetim mesleğini yaşatmadın, daha geliştirmedin ve daha acısı sen ihraç etmedin? Yoksa, tohumda olduğu gibi amaç tarımı bitirmek mi? Pardon, muhasebe ve denetimin uluslar arası firmaların eline geçmesine olanak mı yaratmak? Yerlisi olmadı, bizde yabancıyı denedik. Olur, tutarsa tamam, ya tutmazsa o zaman ne olacak? Bunca yetişmiş veya yetiştirilme olanağı tanınmamış meslek mensuplarına ne olacak? Taşeron alt firma, iyilerden personel ve zaten sayıları da çok, elenmesinde yarar mı var?

Şöyle bir rüya görsek, Muhasebe ve Denetim Fakültesi açılmış. Adını siz koyun, bize işlevi lazım. Bu okula giriş ve çıkışın kendi kuralları ile doğru orantılı ve yeterlilik tartışmalarına son verecek şekilde organize edilmiş. Akademik eğitim, meslek büyüklerinden deneyim, uluslar arası araştırma ve ulusal proje hazırlayıp uygulama. Sonrasında ithal değil ihraç edilecek bir mesleki deneyim. Güzel olmaz mı? Hayal mi? Uy-

gulanamaz mı? Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe ve Denetim de çok mu başarılı oldu? Başarılı olamadı. Son kriz sonrası ABD açıkça muhasebesinin ve denetiminin başarısızlığını ilan etti. Sisteminin tekrar elden geçirilmesi gerektiğini Dünyaya duyurdu. Diğer ülkelerin deneyimleri mi çok? Çok olabilir ama bizim mesleğimizde artık 20 yaşında. İyi Bir Üniversite eğitimi ile her iş kolumuzda olması gerektiği gibi başarılı olmak zorunda. Mesleğimizin yasalaşması 20 yıl ancak, öncesi var.

Nice 20 yıllara, elimize doğmuş ve 20 yıldır emek verdiğimiz sevgili, değerli 3568. Sevgili MESLEĞİM. Kim ne derse desin, sen bizimsin. Eğrisi, doğrusu, eksikliği ve yanlışları ile sen bizimsin. Seni büyütüp yaşatmak ve olman gereken yere gelmen için çok çalışıp, elimizden gelenin fazlasını yapmak biz meslek mensuplarının her birinin görevidir.

Sende üzerine düşen görevi yapmalısın sevgili 3568, yapmalısın ki bu başarı gelsin. Bu başarı senin olacak. Sınava girerken her halde yanında bizler olmayacağız. Doğru ve düzenli çalışırsan, gerekli emeği verir isen, sana verilen öğretileri doğru kullanır isen göreceksin başaracaksın. Sana tüm girdiğin ve sokulman istenen sınavlarda sonsuz başarılar dilerim.

Seni Seviyorum 3568 ve üyesi olmaktan onur duyduğum Meslek Camiam.

İFLASIN ERTELENMESİNDE BORCA BATIKLIK BİLANÇOSU VE FİNANSAL KİRALAMA YOLUYLA EDİNİLEN MALLARIN DEĞERLEMESİ

> İsmail ŞENGÜN/ SMMM

İflas "Borçlarını ödeyemediği mahkeme kararı ile tespit ve ilan olunan işadaminin durumu, batkı, batkılık" ya da "Mahkemece borçlunun, borçlarını ödeyemeyecek durumda olduğunun saptanması" olarak tanımlanmıştır.

İflas eden borçlunun durumunun iyileşme umudu taşınması halinde yasalarımız borçlunun bu zor durumdan çıkmasına olanak sağlamak amacı ile bir takım yasal tedbirler getirmiştir. İflasın ertelenmesi olarak adlandırdığımız bu tedbirler Türk Ticaret Kanunu'nun 324. ve İcra İflas Kanunu'nun 179. maddelerinde ele alınmıştır.

Türk Ticaret Kanununun 324.maddesi; "Son yıllık bilançodan esas sermayenin yarısının karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, idare meclisi derhal toplanarak durumu umumi heyete bildirir.

Şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcutsa idare meclisi aktiflerin satış fiyatları esas olmak üzere bir ara bilançosu tanzim eder. Esas sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığı takdirde, umumi heyet bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile iktifaya karar vermediği takdirde şirket feshedilmiş sayılır. Şirketin aktifleri şirket alacaklarının alacaklarını karşılamaya yetmediği takdirde idare meclisi bu durumu derhal mahkemeye bildirmeye mecburdur. Mahkeme bu takdirde şirketin iflasına hükmeder. Şu kadar ki; şirket durumunun ıslahı mümkün görülüyorsa idare meclisi veya bir alacaklının talebi üzerine mahkeme iflas kararını tehir edebilir. Bu halde mahkeme, envanter tanzimi veya bir yediemin tayini gibi şirket mallarının muhafazası için lüzumlu tedbirleri alır."

İcra ve İflas Kanununun 179.maddesinde de Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin iflâsı: Madde 179- Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin borçlarının aktifinden fazla olduğu

idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler veya şirket ya da kooperatif tasfiye hâlinde ise tasfiye memurları veya bir alacaklı tarafından beyan ve mahkemece tespit edilirse, önceden takibe hacet kalmaksızın bunların iflâsına karar verilir. Şu kadar ki, idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler ya da alacaklılardan biri, şirket veya kooperatifin malî durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna dair bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflâsın ertelenmesini isteyebilir. Mahkeme projeyi ciddî ve inandırıcı bulursa, iflâsın ertelenmesine karar verir. İyileştirme projesinin ciddî ve inandırıcı olduğunu gösteren bilgi ve belgelerin de mahkemeye sunulması zorunludur. ..."

denmekle iflasın ertelenmesi kurumunun çalışma şeklini tanımlamıştır/belirlemiştir.

İflas ertelemesinin 1.koşulu borca batıklıktır. Borca batık olmayan şirketin iflası ve devamında iflasının ertelenmesi söz konusu olamaz. Genel kabul görmüş borca batıklık terimi yasa metinlerinde "şirketin aktiflerinin şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmemesi (TTK m. 324/2)", "şirketin borçlarının mevcut ve alacaklarından fazla olması (İİK m. 179)", "şirket borçlarının şirket mevcudundan fazla olması (TTK m. 446/2)" şeklinde kullanılmaktadır.

TTK'nın 324.maddesine göre şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareleri mevcutsa idare meclisi aktiflerin satış fiyatları esas olmak üzere bir ara bilançosu tanzim ederek borca batıklık halini tespit ettirmek zorundadır.

Anılan bilanço, şirketin gerçek malvarlığını ve gerçek borçlarını tespit eden malvarlığı bilançosudur.

Bilançonun aktif hanesinde şirketin gerçek

mevcutları, piyasadaki cari fiyatlar esas alınarak paraya çevrilebilir değerleri ile düzenlenmek zorundadır. Para olarak ifade edilemeyecek aktif kalemleri hesaplama yapılırken dikkate alınmamalıdır. (örn:gelecek yıl giderleri vb.)

Bilançonun hazırlanmasında yaşanan zorluk öncelikle bu aşamada çıkmaktadır. "Aktiflerin satış fiyatlarına esas" olmak üzere düzenleyeceği ara bilançosunun hazırlanmasında uygulanacak değerlendirme tekniği açık değildir.

Yasada "Aktiflerin Satış Fiyatlarına Esas" olmak üzere düzenleyeceği ara bilançosunun değerlendirme ölçüleri hakkında bir açıklama yapılmamıştır. Bu nedenle uygulayıcılar tarafından da değerlendirme ya Vergi Usul Kanunu hükümlerine, ya da Türkiye Muhasebe Standartları hükümlerine göre yapılmaktadır.

Konumuz iflas etmiş bir işletme olduğu için artık burada faal bir firmadan bahsedilmesi mümkün değildir.

Ancak konumuz içeriği borca batıklık bilançosunun hazırlanması aşamasında yasa hükmüne göre satış fiyatlarına esas düzenlenecek bilançodan anlaşılması gereken; bilançonun değerlemesinde, değerlendirme günündeki "satış fiyatlarının" esas alınması yasa hükmüne göre değerlendirme ölçütü olmalıdır.

Yukarıda kısaca yapılan açıklamalardan sonra yazı Finansal Kiralama Yolu İle Edinilen Malların bilanço kalemleri içerisinde nasıl yer alacağını inceleyelim.

Finansal Kiralamayı 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu 4.maddesinde "*kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü kişiden satın aldığı veya başka suretle temin ettiği bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere ve belli bir süre feshedilmek şartı ile kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören bir sözleşmedir*" şeklinde tanımlamıştır.

Finansal kiralamaya konu olan iktisadî kıymetin değerlendirilmesi Vergi Usul Kanununun Mükerrer 290.maddesi ile Türkiye Muhase-

be Standartları Kiralama İşlemlerine İlişkin 17 nolu Türkiye Muhasebe Standardında ele alınmıştır.

Vergi Usul Kanununda ilgili değerlendirme tanım ve usulleri anlatılırken kiracının iflas etmesi durumunda malın 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununun aşağıda yer alan hükümlerine göre geri vermesi şartı göz önünde bulundurulmamıştır.

TMS 17'nin Ek 27.paragrafında ; "... Eğer, kiralama süresi sonunda kiracının kiralama konusu varlığın mülkiyetini edineceğine ilişkin tam bir kesinlik bulunmamakta ise, ilgili varlık, kiralama süresi ve yararlı ömründen kısa olanı itibarıyla tamamen itfa edilir. " denilmektedir.

3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununun 19.ve 24.maddelerinde kiracının iflası veya icra takibine uğraması ile sözleşmenin sona ermesinin sonuçları anlatılmıştır. Bu madde içeriklerinde icra aşamasında finansal kiralama konusu malların takibin dışında tutulacağına karar verileceği, sözleşmenin sona erdiğinde ise bu hakkı bulunmayan kiracının finansal kiralama konusu malı derhal geri vermekle mükellef olacağını belirtmiştir.

Kiracının alacaklıları, kiralama konusu mal kiracının kullanımında olsa dahi malı haczet-tiremezler.

Finansal kiralama sözleşmesinin, borcun ödenememesi nedeni ile sona ermesi halinde; kiracı zilyetliğindeki malı derhal kiralanana iade edecektir.(FKK md.24)

Finansal Kiralama Kanunu hükümlerinden de anlaşılacağı üzere İflas Kesinleşmiş ve Erteleme Talep eden bir işletmenin TMS 17/27'ye göre artık finansal kiralamaya konu malının faydalı ömründen bahsedilmesi mümkün değildir. Öyleyse, TTK'nın 324.maddesine göre iflas eden şirketin aktifinde yer alan finansal kiralama yolu ile edinilen malların satışı mümkün olmayacaktır ve bu nedenle satış fiyatına esas rakamdan bahsetmek anlamsızdır. Çünkü iflas halinde böyle bir değerden bahsedilemez.

"Finansal kiralama konusu malları şirketin mülkiyetine geçmemiş olduğu ve bu sebeple şirketin borçlarının ödenmesine tahsis oluncak değerler arasında yer alamayacağı, başka bir deyişle, tasfiye sırasında paraya çevrilerde elde edilen hasılatın, şirket borçlarının ödenmesinde kullanılmayacağı hususu göz önüne alındığında, şirketin zilyetliğinde bulunan finansal kiralama konusu malların TTK m.324,II ye göre hazırlanan borca batıklık bilançosunun aktifinde gösterilmemesi gerekir." **Prof.Dr.Oğuz ATALAY-Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi**

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında şirketin gerçek malvarlığını ve gerçek borçlarını tespit eden malvarlığı bilançosunun hazırlanması sırasında finansal kiralama yolu ile edinilen malların bilançoya dahil edilmemesi gerekmektedir.

Ancak yine de Finansal Kiralama Kanununun 15.maddesine istinaden kiralama sözleşmesinin devredilebilmesi dikkatten kaçırılmamalıdır;

Finansal Kiralama Kanununun "Devir Yasası" başlıklı 15.maddesinde "Kiracı, finansal kiralama konusu maldaki zilyedliğini bir başkasına devredemez.

Ancak, tüketicilerin konut edinmesine veya yatırımlara finansman sağlayan finansal kiralama işlemlerinde kiracı, kiracılık sıfatını ve/veya sözleşmeden doğan hak ve/veya yükümlülüklerini, kiralayandan yazılı izin alınması kaydıyla devredebilir. İş bu devir nedeniyle finansal kiralama sözleşmesinde yapılan kiracı değişikliği, bu Kanunun 8 inci maddesi çerçevesinde tescil edilir veya serh olunur. Konut finansmanı kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracı, kiralayana bilgi vermek, diğer finansal kiralama işlemlerinde ise sözleşmede hüküm bulunmak kaydıyla finansal kiralama konusu malın zilyetliğini bir başkasına devredebilir."

Ekonomik kriz nedeni ile kira bedellerini ödeyemeyen kiracılar finansal kiralama- dan doğan hak ve yükümlülüklerini FKK-15. maddede yazan şartlarda, kiralayandan izin almak kaydı ile devredebilmektedirler.

Bu uygulama ile kiracı; mal üzerindeki kullanım hakkı ile sözleşme süresi sonunda malın mülkiyetini kazanma hakkını ve kiracılık sıfatlarını üçüncü kişiye devretmektedir. Bu devir işlemi karşılığında zilyetliğinde bulunan malın rayiç değeri, ödenmiş taksitleri, kalan taksitlerin değerlendirilmesi neticesinde bir bedel alabilmekte ve kalan taksitlerin de ödenmesi yükümlülüğünden kurtulabilmektedir.

Yukarıdaki şartların varlığı halinde, borca batıklık bilançosu hazırlanırken düzenlenecek bilançoda finansal kiralama yolu ile edinilen malların aktif içerisinde hiç gösterilmemesi ne kadar doğru olacaktır ? Bilançonun hazırlanırken leasing'e konu mallara ilişkin sözleşmenin devrine ilişkin kanaat getirici bir belgenin, bir oluşumun varlığı halinde bu malların aktifte hiç gösterilmemesi kanımca doğru olmayacaktır.

Öyle ise aktif kalemlere sözleşmenin devrine ilişkin kanaat getirici bir durumun/belgenin sunulması halinde devir bedeli aktif kalemlerde yer almalıdır.

Aktif kalemlere bu bedelin ilave edilmesi pasif kalemler içerisinde yer alan sözleşmeden kaynaklanan kalan faiz ve anapara taksitlerinin borçlardan çıkartılması gerekir sonucunu doğurabilir mi?

Kanımca hayır. Çünkü bilançonun hazırlandığı tarih itibari ile bu borçlar vardır.

Sonuç olarak; borca batıklık bilançosu düzenlenmesi aşamasında şirketin raporlama tarihindeki gerçek borçları ile aktiflerinin satış fiyatlarına esas tutarları ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Yukarıda yapılan açıklamalar neticesinde finansal kiralama yolu ile edinilen mallara ilişkin sözleşmenin devrinin kanaat getirici bir durum/belge ile belgelenmesi halinde alınabilecek bedelin aktif kalemler içerisinde yer alması, pasif kalemler içerisinde ise devir işleminin gerçekleşene kadar sözleşmeden kaynaklanan borçların gösterilmesi bilançonun gerçekliği açısından sağlıklı bir uygulama olacaktır.

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERDE TRANSFER FİYATLANDIRILMASI İLE TÜRKİYE VE DİĞER ÜLKE UYGULAMALARI

> Serkan KASALAR / SMMM

ÖZET

Bu çalışmada, transfer fiyatlandırmasının, çok uluslu şirketler ile ülkeler için önemi vurgulanmaya çalışılmıştır. Transfer fiyatlandırması hakkında OECD (İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) tarafından yapılan çalışmalar incelenmiş, emsal bedel prensibi esas alınarak transfer fiyatını tespit etme yöntemleri anlatılmıştır. Ülkemizde transfer fiyatlaması hakkında yapılan çalışmalar ve son çıkan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hakkında yaptığı düzenlemelerden bahsedilmiştir.

Ayrıca, ülkelerin tutumları ile ilgili genel bilgiler verilmiş, Amerika Birleşik Devletleri, Fransa ve İngiltere'deki uygulamalara yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler : Çok uluslu şirketler, OECD, Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç.

ABSTRACT

The aim of this research is to emphasize the importance of transfer pricing for multinational corporations and countries. Studies on transfer pricing done by OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) are analysed and methods for calculating transfer pricing on precedent value basis are examined.

Studies on transfer pricing in Turkey and regulations about transfer pricing and dividend distribution in Corporate Tax Law No.5520 are also analysed.

Key words : Multinational Corporation, OECD, Transfer Pricing.

GİRİŞ

Günümüzde hızla gelişen teknoloji, her alanda olduğu gibi ekonomi alanında da gelişmelere ve değişimlere sebep olmuştur. Bu gelişmeler, globalleşme sürecinin etkisini arttırmaktadır. Globalleşme, ülkeler arasında coğrafi sınırları kaldırmış ve bu süreç ile birden fazla ülkede iktisadi faaliyetlerde bulunan çok uluslu şirketlerin güçlerini arttırmıştır. Dünya ticaretinin yaklaşık % 60' ı bu şirketler tarafından gerçekleştirilmektedir.

Dünya ticaretinde önemli bir payı elinde bulunduran çok uluslu şirketler, bu ticaretin büyük bir kısmını ilişkili oldukları şirketler ile gerçekleştirmektedir. Durum böyle olunca, aralarında gerçekleştirdikleri işlemlerde uyguladıkları fiyatın önemi artmaktadır. Ülkelerin vergi sistemleri ve vergi oranlarında ki farklılıklar, çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması yolu ile vergi oranı düşük olan ülkelere kazançlarını aktararak vergi yüklerini hafifletmeye çalışmaktadırlar. Vergi oranlarının diğer ülkelere (vergi cennetlerine) göre yüksek olan gelişmiş ülkeler, azalan vergi gelirlerini ve adaletsiz gelir dağılımını önleyebilmek amacıyla çeşitli düzenlemeler yapmışlardır. OECD (İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) tarafından da transfer fiyatlandırması hakkında yol gösterici bir rehber hazırlanmıştır. Bu rehber sayesinde ülkeler arasında, vergi sistemlerinde ki farklılıklar giderilmesi hedeflenmiş, vergi idareleri ile mülkellefler arasında oluşan uyumsuzluklar azaltılmaya çalışılmıştır.

Bu çalışma, dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, çok uluslu şirket ve transfer fiyatlandırması kavramları anlatılmaktadır. İkinci bölümde, OECD'nin transfer fiyatlandırması hakkında yapmış olduğu düzenlemelerden bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde ise ülkemizdeki transfer fiyatlandırması hakkında yapılan düzenlemeler anlatılmaya çalışılmıştır. Son bölümde, yabancı ülke uygulamalarına değinilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM: ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMLARI

1.1. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER

Çok uluslu şirket ifadesinin bütün yazarlarca kabul edilen kesin bir tanımı yoktur. Çok uluslu şirketlerin ortak özellikleri: Birden fazla ülkede faaliyet göstermeleri, merkezi denetim ve şirket bölümlerinin aynı politikaları izlemesi şeklinde söyleyebiliriz. Bu özelliklere göre tanımı: Merkezi belli bir ülkede olan faaliyetlerini birden fazla ülkede merkeze bağlı şubeler veya şirketler aracılığıyla yürüten firmalardır.

Çok uluslu şirket kavramının ekonomi ve işletmecilik boyutunda taşıdığı anlam ile hukuk boyutunda taşıdığı anlamların ayrı ayrı değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Kavramın ekonomi ve işletmecilik anlamında tanımı gelişmiş hukuk açısından ise geri planda kalmıştır. (Kabaalioğlu, 1982)

Çalışmanın izleyen bölümlerinde kavramın ekonomi ve işletmecilik boyutundaki tanımları üzerinde durulacaktır.

1.2. EKONOMİ VE İŞLETMECİLİK BOYUTUNDA ÇOK ULUSLU ŞİRKET KAVRAMI

Çok uluslu şirketler, uluslararası işletme, çok uluslu işletme, dünya işletmesi, global işletme, transnasyonal işletme ve supranasyonal (uluslar üstü) gibi birbirlerine yakın terimlerle ifade edilmiştir.(S.Koç, 2000; 8)

Uluslararası kuruluşlardan BM, çok uluslu şirketlerin tanımını, şu şekilde yapmaktadır: Çok uluslu şirketler, ekonomik işletme birimlerinin hukuki şekli ve uğraşı alanlarına bakılmaksızın iki ya da daha fazla ülkede faaliyet gösteren; işletme birimleri arasında, küresel stratejiyi oluşturmak üzere uyumlu ve ortak politikaların saptanması sağlayan; bir ya da birden fazla karar alma merkezinin etkin kontrolüne dayalı bir karar alma sistemine sahip olan; bilgi, kaynak ve sorumlulukları birimler arasında paylaşan ekonomik

işletmelerden oluşan ticari bir teşebbüstür. (Şatıroğlu, 1984; 22)

Çok uluslu şirketler tüm dünya ülkelerini pazar olarak görmekte ve çeşitli ülkelerde doğrudan yatırım yapmaktadır. Birden çok ülkede bir ya da birden fazla birbiriyle bağlantılı ya da birbirinden bağımsız malın üretimi, dağıtım ve pazarlanmasıyla ilgili ekonomik faaliyetlerde bulunmaktadır. (Şatıroğlu, 1984; 24, Gündüz, 1999; 1)

Bu şirketlerin kurulmalarının esas gayeleri, değişik ülkelerde oluşan deneyimleri bir merkezde toplayıp bunlardan yararlanma, aynı tür hizmetler için gereksiz olarak her ülkede benzer yatırımlar yapmama, uygun bir stratejik yapılanma, kaliteli ve ihtiyaca uygun hizmetler üretmek şeklinde özetlenebilir. Bu özelliklerinden dolayı kaynakların şirket sistemi açısından etkin dağılımına imkan verecek, maliyetlerde tasarrufu sağlayabilecek, esnek ve dinamik bir yapıya sahiptir. (Şatıroğlu, 1984; 24, Gündüz, 1999; 1)

Ünlü iktisatçı Galbraith'e göre çok uluslu şirketler, uluslararası ticarete özgü belirsizliklere uyum sağlayabilmektedir. Gümrüklere, kotalara, ambargolara karşı esnek bir yapıya sahiptir. Çok uluslu şirketin tamamı üzerinde düzenleme yetkisi olan tek bir kamu otoritesi olmadığından, kendilerine en elverişli sistemleri seçmekte, ülkelerin hukuk sistemleri arasındaki farktan yararlanmakta, boşluklar nedeniyle küresel stratejilerini uygulayabilmekte, ulusal hukuk düzenlemelerinden kolaylıkla kaçabilmektedir. (Kabaalioğlu, 1982; 406)

Çok uluslu şirketler ekonomik ve teknolojik düzeyi farklı ülkelerde yan kuruluşlar açmakta; bu sayede ülkeler arasında teknoloji transferleri sağlanmaktadır. Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, çok uluslu şirketler sayesinde teknolojik ilerleme sağlamaktadır. Çok uluslu şirketler, bu ülkelerin insanlarına istihdam imkanı sağlamaktadır. (Yurtsever, 2000; 137-138)

1.3. KÜRESELLEŞMENİN ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERE VERGİ SİSTEMLERİ KARŞISINDA SAĞLADIĞI AVANTAJLAR

Küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan vergilemedeki boşluklar kimi yazarlarca sekiz başlık altında toplanmıştır. Bunlar: Elektronik Ticaret ve Uluslararası İşlemler, Elektronik Para, Firma İçi Ticaret, Offshore Finansal Merkezler, Türev Ürünler ve Koruma (Risk) Fonu, Finansal Sermayeyi Vergilemedeki Güçlükler, Yurt Dışı Faaliyetlerin Artması ve Yurtdışı Alışveriş olarak gruplandırılmıştır. (Vergi Dünyası, 2001)

Şirketler ödeyecekleri vergi miktarını ve yerini, kuruluş yeri seçimlerini belirleyerek ayarlayabilmektedirler. Faaliyet sonuçlarını azamileştirmek isteyen şirketler, mal ve hizmet üretim merkezlerini, maliyet, yatırım koşulları, ülkelerin sunduğu vergi avantajları gibi sebeplerle değişik ülkelerde kurmaktadır. Böylelikle bu şirketler kar transferlerini örtülü olarak gerçekleştirerek yükümlü olduğu vergilerden kaçınabilmektedirler. (Alptürk, s.112, 2002; 156)

1.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE ÖRTÜLÜ KAZANÇ KAVRAMLARI

Uluslararası literatürde oldukça fazla tartışılan İngilizce Transfer Pricing kavramı, Türkçe'ye Transfer Fiyatlandırması olarak çevrilmektedir. Transfer fiyatlandırması (Transfer Pricing), birbiriyle bağlı şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet alım ve satımlarında veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlardır. Benzer şekilde "transfer fiyatlandırılması, bir işletmenin gelir-gider veya kar paylaşımı olarak bağıntılı olduğu, kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan, ana şirket veya alt şirketlerle veya yönetim ve denetimi itibarıyla hakim durumda olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlama olarak tanımlanabilir." (TOBB, 2001; 22, Öncel, 2002; 4)

Kavram vergi muhasebesi açısından, çok uluslu şirketlerin karlarını, değişik ülkeler-

de bulunan ana ve bağılı şirketleri arasında kaydırarak, vergiden kaçınmayı sağlayan bir yönetim ve muhasebe tekniği şeklinde tanımlanabilir.(Saraç, 2005; 88)

Transfer fiyatlandırması aralarında değişik açılardan bağı bulunan şirketler arasında mal ve hizmet alış verişlerinin nasıl olması gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan olumlu bir kavramdır. Örtülü kazanç kavramı ise hangi tür ilişkilerin vergi hukuku açısından kabul edilmeyeceğini tanımlamaktadır. Transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç kavramları bir arada değerlendirildiğinde, emsallerine uygun olmayan transfer fiyatlandırmaları örtülü kazanç olarak mütalaa edilebilecektir. Diğer bir deyişle örtülü kazanç, transfer fiyatlarının kötüyeye kullanılması olarak değerlendirilebilir.(Erdel, Okumuş, 2002; 85)

1.5. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI

Transfer fiyatlandırması kavramı vergi hukuku ile ilişkili bir kavram olsa da ekonomi, işletme, uluslararası ilişkiler, muhasebe ve yönetim bilimi gibi alanlarla da ilgisi bulunmaktadır. Buna karşılık kavram daha çok vergisel boyutuyla öne çıkmaktadır. Vergi idareleri, çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırmasının kullanımı aracılığıyla kendi vergilendirme yetkilerinin çığnenmesi neticesinde bu kavram üzerinde daha fazla odaklanmakta ve kendi vergi gelirlerinin korunmasını sağlamayı amaçlamaktadır.(İ. Günaydın, 1998; 232, Öncel, 2002; 2-5)

Çok uluslu şirket grubu üyeleri arasındaki mal, hizmet, ödünç para alış verişleriyle ilgili işlemlerde, serbest piyasa fiyatlarından ayrılarak transfer fiyatlarının kullanılması birçok etken altında söz konusu olabilmektedir.

Piyasa koşulları, ekonomik koşullar, yabancı piyasalardaki rekabet durumu, döviz ve fiyat kontrolleri, ülkeler arasındaki vergisel farklar gibi birçok dış etkenden etkilenmektedir.(Soydan, 1995; 293)

Çok uluslu şirketlerin sınır ötesi işlemleri söz konusu olduğunda, vergi yükünün azaltılması ve karın yüksek vergi oranı uygulayan ülkelere kaydırılması amacıyla transfer fiyatlarına başvurulabilmektedir.

Transfer fiyatlandırmasının amaçları genel olarak üç alanda ortaya konabilmektedir: Vergileme ile ilgili amaçlar, şirket yönetimiyle ilgili amaçlar ve uluslararası amaçlar. Vergileme ile ilgili amaçlar, vergi yükünü idare etme, vergi düzenlemelerine uymak, tarifeleri idare etme şeklinde özetlenebilir. Şirket yönetime ilişkin amaçlar, çalışanların performans değerlendirmesini yapmak, yöneticilere motivasyon sağlamak ve teşvik etmek olarak gösterilebilir. Uluslararası amaçlar, rekabetçi piyasadaki konumunu sürdürmek, nakit transfer sınırlamalarından kurtulmak, ülkeler arası enflasyon riskini en aza indirmek, döviz kurunu idare etmek, gerçek maliyetler ve geliri uygun bir şekilde yansıtmaktır.(Günaydın, 1998; 232, Cravens, 2000; 141)

1.5.1. Vergi ile İlgili Amaçlar

Transfer fiyatlandırmasının vergilendirme açısından amaçları şu şekilde özetlenebilir: Vergi sonrası küresel karı maksimize etmek, dış ticaret üzerinden alınan vergileri düşürmek, ihracatta fazla vergi iadesi almak, vergi tevkifatı matrahını gizlemek ve azaltmak, genel merkez giderlerini vergi yükünü azaltacak tarzda dağıtmak, dış ticaret ve kar transferi konusunda sınırlandırmaları aşarak dolaylı yoldan vergi yükünü azaltmak.(Öncel, 2002; 7-8)

Çok uluslu şirket grubunu oluşturan bağılı şirketler arasında mal ve hizmet alış verişleri genellikle kendi aralarında yer almaktadır. Herhangi bir ülkede kurduğu bağılı şirketin ihtiyacı olan ham madde, ara malı, teknoloji vb temel girdiler, genellikle bu çok- uluslu şirketin ana merkezi veya başka bir ülkedeki bağılı şirketi tarafından sağlanmaktadır. Fiyatlar normal piyasa koşullarında eşit durumdaki alıcı ve satıcı arasında olmamaktadır. Ülkelerin vergi yüklerini dikkate alarak,

vergi yükü düşük ülkeye ucuz fiyatla mal satılmakla, buradan yapılacak ithalat için aşırı fiyatlar uygulanabilmektedir.(Kabaali-oğlu, 1982; 410)

Vergi cennetleri örtülü kazanç uygulamaları bakımından çok uluslu şirketlere uygun zemin sunmaktadır. Bu nedenle çok uluslu şirketler, bağlı şirketlerini düşük vergi uygulayan veya vergi almayan vergi cennetlerinde kurmaya mehillidirler.(Kızılot, 2002; 43, Saraç, 2005; s.89)

Transfer fiyatlandırması, yabancı ülkenin değer üzerinden koyduğu kotalardan sakınmak için de kullanılabilir. Yabancı ülke değer üzerinden kota koyduğunda düşük fiyatlandırma yoluyla durumuna göre ithalat veya ihracat artırılabilir. Dış ticaret üzerindeki sınırlandırmaların aşılması, dolaylı olarak vergi mükellefiyeti üzerinde de etki etmektedir. (Günaydın, 1998; 233 Öncel, 2002; 8)

Zira mükellef dış ticaret üzerindeki sınırlamalardan kaçarken, fiyatlama yoluyla maliyet ve hasılat etkilendiğinden diğer vergilerin tutarları değişmektedir.

Vergi ile ilgili amaçlardan bir diğeri, ana şirketin (genel merkez) bağlı şirketler tarafından da yararlanılan ortak giderlerinin, ülkelerin vergi yükleri dikkate alınarak vergi yükü yüksek ülkelerdeki bağlı şirketlere kaydırılması suretiyle toplam vergi yükünün azaltılmasıdır. (Öncel, 2002; 8 Öz, 2005; 284).

Transfer fiyatlandırması yöntemleri, vergi yükünü azaltmakla birlikte sınırsız bir biçimde kullanılamazlar. Zira kullanılan her yöntem istenmeyen sonuçlar yaratabilir ve her yöntemin vergi yükünü azalmasında çelişkili sonuçlar ortaya çıkabilir. Bir vergiden kaçınmak, diğer bir verginin artışına veya bir indirimden yararlanılamamasına yol açabilir.(Günaydın, 1998; 233 Öncel, 2002; 8)

1.5.2. Şirket Yönetimi ile İlgili Amaçlar

Transfer fiyatlandırma sisteminin uygulanmasının şirket yönetimi açısından önemli nedenleri şu şekilde özetlenebilir: Şirket

içinde kaynakların transferinde kontrol noktası oluşturmak, bölümlerin performansını değerlendirme ve diğer bölümlerle karşılaştırmak ve bölüm yöneticilerini bölümlerin karlılığını maksimize etmek için motive etmek. (Çelik, 2002; 104)

1.5.3. Uluslararası Amaçlar

Mal ve hizmet fiyatlandırmasının amaçlarının en stratejik olanı rekabetçi bir piyasa konumu oluşturma veya sürdürmedir. Çok uluslu şirketlerin nihai hedefi küresel bir ekonomide rekabet edebilmektir

Transfer fiyatlandırmasının bir başka amacı, kar transferi konusundaki sınırların aşılmasıdır. Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarından elde edilen karın ana merkeze aktarılmasına ilgili ülkedeki meri mevzuat sınırlama getirmiş ise sınırlamanın aşılabileceği için fiyatlar üzerinde oynama yapılabilecektir. Kar şişirilmiş fiyatın içinde gizlenerek transfer edilebilecektir.(Öncel, 2002; 8)

Transfer fiyatlandırmasının diğer bir uluslararası amacı döviz kuru dalgalanmalarından çok uluslu şirket grubunu korumaktır.

İKİNCİ BÖLÜM: OECD'NİN TRANSFER FİYATLAMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİ

Transfer fiyatlandırması sistemi, OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) kurumu tarafından düzenlenmiştir. ABD hariç diğer ülkelerin hemen hemen hepsi bu uygulamalara ve yeni yapılan düzenlemelere uymaktadır. ABD (Amerika Birleşik Devletleri) `deki transfer fiyatlandırması sistemi, OECD düzenlemeleri ile benzemekle beraber farklı noktaları da vardır. Bu bölümde OECD ve transfer fiyatlaması hakkında yapılan çalışmalar anlatılmıştır.

OECD'nin transfer fiyatlaması ile ilgili düzenlemelerine geçmeden önce, açılımı İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü olan OECD hakkında kısa bir bilgi vermenin yararlı olacağını kanısındayım.

2.1. OECD KURULUŞU VE AMAÇLARI

14 Aralık 1960 tarihinde Paris 'de imzalanan bir konvansiyonla kurulan OECD, 1948 yılında Marshall planı çerçevesinde, Avrupa ekonomisini yeniden inşa çabalarında eşgüdüm sağlamak amacıyla kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü'nün (OECE) yerini almış ve batılı sanayileşmiş ülkeleri tek çatı altında toplayan bir uluslararası kuruluş haline gelmiştir. (Güran ve Aktürk, 1999; 205)

OECD 'nin 30 üye ülkesi bulunmaktadır. Ayrıca bazı ekonomik konularda 70 ülke ile de aktif olarak çalışma içerisinde. (www.oecd.org) . Türkiye, 29 Mart 1961 tarih ve 293 sayılı kanunla OECD' ye katılmıştır. (Güran ve Aktürk, 1999; 206)

OECD, belli bir özel faaliyet alanına sahip bulunan IMF, Dünya Bankası ve GATT gibi kuruluşlardan farklı olarak "genel amaçlı (belli bir alanda uzmanlaşmamış)" bir iktisadi işbirliği örgütüdür. (Güran ve Aktürk, 1999; 211).

Örgütün tüzüğe bağlanmış amaçları şunlardır:

- Finansal istikrarın eşzamanlı olarak korunduğu üye ülkelerde ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde halkın yaşam standartlarının iyileştirilmesi, sürekli ve dengeli ekonomik gelişim sağlayan politikaya destek ve yardım, işsizliğin ortadan kaldırılması;
- Ekonomik genişleme politikasının uyandırılması ve sosyo-ekonomik eşgüdümlü gelişmenin desteklenmesi;
- Uluslararası yükümlülükler uygun olarak çok taraflı ve ülkeler arasında ayırım gözetmeyen dünya ticaretinin geliştirilmesine destek verilmesi.
- OECD'ye üye veya bu örgüte üyelik talebinde bulunan ülkeler, sosyo-politik ve ekonomik yaşamda, aşağıda belirtilen üç ilkeyi vazgeçilmez değerler olarak benimsemişlerdir:
- Demokrasi, insan haklarına ve yurttaş özgürlüğüne bağlılık, açık pazar ekonomisi çerçevesinde istikrarlı gelişim.

Bu ilkeler, aynı zamanda, yukarıda belirtilen amaçların gerçekleştirilmesine de hizmet ederler. OECD, bir taraftan bu ilkelerin üye ülkelerde güçlendirilmesine katkı sağlarken, diğer taraftan da örgüte üye olmayan ülkelerde ilkelerinin tanıtımını yapmaktadır. (<http://tr.wikipedia.org>)

2.2. TRANSFER FİYATLAMASI İLE İLGİLİ OECD DÜZENLEMELERİ

Çok uluslu şirketlerin dünya ekonomisindeki payı artmakla beraber bir çok ekonomik ve idari sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlu konulardan birisi de transfer fiyatlaması yolu ile çok uluslu şirketlerin daha az gelir beyan ederek az vergi ödemeleridir. Dolayısıyla ülkelerin vergi gelirleri azalmaktadır.

Transfer fiyatlaması, uluslararası bir şirkette, vergi matrahını düşük göstermek amacıyla, ana şirketle bağlı şirketler ya da bağlı şirketlerin kendi aralarında yaptıkları ticari ve mali işlemlerle piyasa fiyatından farklı bir fiyat uygulamasıdır. Dünya ticaret hacminin, yaklaşık %60'nın firmalar arası ticaretten oluşması ve artma eğilimi içinde olması dikkate alındığında transfer fiyatlaması uygulamasının vergi sistemleri üzerindeki olumsuz etkileri uzun dönem gündemde kalacaktır. (Engin, 2006; 15).

Bu olumsuz etkileri azaltmak ve ilgili lere yol göstermek için OECD ilk olarak 1979 yılında "Transfer Fiyatlandırması Rehberi" yayınlamış, daha sonra bu çalışma OECD Mali İlişkiler Komitesi tarafından onaylanarak 1995 yılında yeniden basılmıştır. En son 1999 yılında bir takım ilave ve değişiklikler ile "Çok Uluslu Teşebbüsler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması" ((The Guidelines for the Multinational Enterprises and the Tax Administrations) adı ile yeniden güncellenmiştir.

Söz konusu rehber'in amacı, vergi idarelerine (OECD üyesi olan ya da olmayan) ve çok uluslu şirketlere yönelik ve tüm tarafların mutabık kalacakları yöntemlerle transfer fiyatlandırması çözümleri önermek ve böylece hem vergi idareleri ile çok uluslu şirket-

ler arasında hem de vergi idarelerinin kendi aralarında ki ihtilafları en aza indirmektir. Rehber, çok uluslu şirketlerin kendi içlerindeki ticari ve finansal ilişkilerdeki koşulların piyasa fiyatı -emsal bedel- (arm's length) prensiplerine uygun olup olmadıklarını analiz eden yöntemler geliştirmiş ve bu yöntemlerin pratik olarak uygulanabilirliklerini tartışmıştır. (Aktaş, 2004; 81).

2.3. EMSAL BEDEL VEYA PİYASA FİYATI PRENSİBİ (ARM'S LENGHT PRINCIPLE)

Emsallerine uygunluk ilkesi; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişki olmadığı varsayımı altında oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

Emsal bedel prensibi, OECD Model Vergi Antlaşması'nın 9. maddesinin 1. paragrafında yer almaktadır. Bu madde aynı zamanda, OECD üyesi ülkelerin ve pek çok OECD dışı ülkelerin ikili vergi anlaşmalarına baz teşkil etmektedir. (Aktaş, 2004; 84).

OECD Model Vergi Antlaşması 9. madde aşağıdaki gibidir;

"İki ilişkili kuruluşun ticari ve finansal ilişkilerindeki şartlar, bağımsız kuruluşlar arasında gerçekleşenlerden farklılık gösterirse, bu özel şartlar nedeniyle bir tarafa eksik oluşmuş kar ilgili kuruluşun kârına eklenir ve bu düzeltmeye göre yeniden vergilendirilir"

Karın düzeltilmesi esnasında referans alınan unsurlar, iki bağımsız kuruluşun benzer şartlar altındaki benzer işlemleridir. (Aktaş, 2004; 84).

İlişkili kuruluş, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9. maddesinin alt 1a) ve 1b) paragraflarında sayılan şartları taşıyan kuruluşları ifade etmektedir. Bu maddeye göre, iki kuruluştan birisi diğerinin yönetimine, kontrolüne ya da sermayesine doğrudan ya da dolaylı olarak iştirak ederse veya aynı kişiler her iki şirketin yönetimine, kontrolüne

veya sermayesine katılırlarsa (örneğin her iki kuruluş ortak bir yönetim altındaysa), bu kuruluşlar ilişkili -bağlantılı- şirketler olarak kabul edilir. (Aktaş, 2004; 80-81).

Dr. Mehmet Aktaş' a göre OECD üyesi ülkeler tarafından seçilen bu vergi prensipleri, iki temel amaç izlemektedir. Bunlar, her ülkede uygun vergi bazının sağlanması ile çifte vergilemeden kaçınılmasıdır. Böylece, vergi idareleri arasındaki ihtilaflar azaltılacak ve uluslararası ticaret ve yatırım teşvik edilecektir.

2.4. OECD TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMLERİ

OECD transfer fiyatlandırması rehberinde ilişkili şirketler arasında ki işlemlerde uygulanacak fiyatların emsal bedel prensibine uygun olarak belirlenmesi için kullanılacak yöntemleri iki bölüme ayırmıştır. Bunlar, Geleneksel İşlem Yöntemleri ve İşlemsel Kar Yöntemleridir. Bu yöntemlerde kendi aralarında aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır.

1-Geleneksel İşlem Yöntemleri

- a)- Karşılaştırmalı Kontrol Dışı İşlem Yöntemi (Comparable Uncontrolled Price Method)
- b)- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (Resale Price Method)
- c)- Maliyet Artı Yöntemi (Cost Plus Method)

2- İşlemsel Kar Yöntemleri

- a)- Kar Bölüşüm Yöntemi (Profit Split Method)
- b)- İşlemsel Net Marj Yöntemi (Transactional Net Margin Method)

Bu yöntemlerin hangisinin önce kullanılacağı belirtilmemiştir. Tavsiye olarak genel işlem yöntemlerinin, işlemsel kar yöntemlerinden önce tercih edilmesinin gerektiği belirtilmiştir.

Emsal bedel yaklaşımı dışında, OECD transfer fiyatlandırması rehberinde alternatif yöntem olarak Global Bölüşüm Formülü Yönteminden (Global Formulary Apportionment) bahsedilmektedir. Fakat bu yönte-

min uygulanması OECD transfer fiyatlandırması rehberinde önerilmemektedir.

2.4.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri

2.4.1.1. Karşılaştırmalı Kontrol Dışı İşlem Yöntemi

Karşılaştırmalı kontrol dışı işlem yöntemi, ilişkili kuruluşlar arası, yani kontrollü bir mal ve hizmet transferi işleminde uygulanan fiyatı, benzer şartlar altında gerçekleşmiş ancak bağımsız, kontrol dışı mal ve hizmet transferi işlemindeki fiyat ile karşılaştırılır. Eğer iki fiyat arasında farklılık varsa, bu durum bağlantılı kuruluşlar arasında gerçekleşen mal ve hizmet transferine ilişkin ticari ve finansal koşulların emsal bedel prensiplerine uygun olmadığına işaret olarak değerlendirilebilir. Bağımsız ve kontrol dışı işleme uygulanan fiyat, kontrollü işleme uyarlanabilir. (Aktaş, 2004; 100).

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Burada karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelik olmasını ifade etmektedir. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesi olanağının mümkün olmaması halinde, yöntemin de uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır. (Yıldırım ve Bayrak, 2006; 65-66).

OECD' nin öncelikli yöntem olarak belirlediği karşılaştırmalı kontrol dışı işlem yönteminin en çok tercih edildiği alanlar; emtia ticareti, komisyonlar ve royalti ödemeleridir. Bu yöntemde emsal bedeli tespit etmede, iç emsaller yöntemi ve dış emsaller yöntemi olmak üzere iki metot kullanılır. Bu yöntemlerden öncelikli olanı iç emsaller yöntemidir. İç emsaller yöntemi, şirketin veya grubun

içinde bağımsız kişiler ile yapılan benzer işlemlere bakılır. Dış emsaller yönteminde ise halka açık olan fiyat bilgilerinden (borsa ve benzeri piyasası olan mallar ile ilgili olarak yayınlanan bilgiler), ticari veri tabanlarından (Amedaus Database vb.), rakip firmaların kamuya açık yayınlamış olduğu bilgiler ve sektörel yayınlardan yararlanılarak emsal bedel tespit edilmeye çalışılır. (Aladağ, 2006;17-18).

2.4.1.2. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, ilişkili kuruluştan satın alınan bir ürünün bağımsız bir kuruluşa yeniden satışıyla başlar. Bu fiyat (yeniden satış fiyatı) daha sonra, yeniden satış yapanın satış ve diğer faaliyet giderlerini karşılayacak seviyede brüt marjla azaltılır (yeniden satış marjı). Üstlenilen işlevin gereği, işlevin gerektirdiği kadar (kullanılan kaynaklar ve üstlenilen risk dikkate alınarak) makul seviyede kar ilave edilir. Ürünün satın alma fiyatı ve ilişkili diğer giderler de dikkate alındıktan sonra brüt kar marjı da eklemek suretiyle ilişkili kuruluşlar arasında uygulanması gereken fiyat (emsal fiyat) elde edilir. (Aktaş, 2004; 102-103).

Kontrollü işlemlere ilişkin yeniden satış fiyatı marjının tespitinde referans olarak, bağımsız kuruluşlar arasında gerçekleşmiş ve karşılaştırılabilir nitelikteki yeniden satış işlemindeki kar marjı alınabilir. (Aktaş, 2004; 103).

Yeniden satış yöntemi daha çok malın aracı firmalar ile satıldığı (pazarlama firmaları gibi) mallar için kullanılabilir. (Yıldırım ve Bayrak, 2006; 70).

2.4.1.3. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, kontrollü bir işlemde mal veya hizmeti bağımlı bir firmaya sunan bir satıcının bunlar için katlandığı maliyetlerin tespit edilmesi ve piyasa şartları ve gerçekleştirilen fonksiyonlar göz önüne alınarak uygun bir kar marjının bu maliyetlere ilave edilmesi esasına dayanır. Maliyetlere ilave olarak kar marjının ilave edilmesiyle

bulunan bu rakam kontrollü işlemde uygulanan orjinal fiyat olarak kabul edilir. (Uyanık, 2006; 96).

Maliyet artı yöntemi, bağımlı işlemler arasında yarı mamüllerin alım-satımında, bağımlı işletmelerin birlikte faaliyette buldukları ortak işletmeler veya uzun dönemli alım satım anlaşmalarının yapıldığı durumlar ile hizmet anlaşması sonucu kontrollü işlemin yapılması hallerinde kullanılacak en iyi metottur. (Uyanık, 2006; 97).

2.4.2. İşlemsel Kar Yöntemleri

İşlemsel kar yöntemleri iki bölümden oluşmaktadır. Bunlar, kar bölüşüm yöntemi ve işlemsel net marj yöntemidir. Bu yöntemlerin uygulanmasına fazla sıklıkta rastlanılmamaktadır. Geleneksel işlem metodlarının uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda en son çare olarak kullanılmaktadır.

2.4.2.1. Kar Bölüşüm Yöntemi

Kar bölüşüm yöntemi, işlemlerin birbirleri ile iç içe geçtiği, birbirleri ile çok bağlantılı olduğu olaylarda her bir işlemin ayrı ayrı ele alınması bazen imkansız olabilir. Böylece karmaşık durumlarda bağımsız firmalar bir ortaklık kurarlar ve kar'ın nasıl paylaşılacağına anlaşılır. Bu yöntem, temelde bağımsız şirketlerin yaklaşımına benzer bir yaklaşımla, bağımlı firmalar arasında kontrollü işlemlerde kar paylaşımı üzerine empoze edilen etkileri, bağımsız şirketlerin bu işleme taraf olması durumunda ne kadar kar payı elde etmeyi beklediğini tespit ederek yok etmeye çalışır. (Uyanık, 2006; 110-111).

Kar bölüşüm yönteminde, ilk önce kontrollü şirketlerin yaptığı işlemde ortaya çıkan paylaşılacak kar'ı tespit eder. Daha sonra bu kar'ı, bağımlı işletmeler arasında paylaşır. Kar'ın paylaşımı, emsal bedel prensibine göre yapılmış anlaşmalardaki gibi tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, sağlam ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır. Bu bileşik kar iki çeşittir. Birincisi, işlemlerin tümünden kaynaklanan toplam kar'dır. İkinci-

si ise taraflardan birine ait olduğu kolaylıkla söylenemeyecek artık kar'dır. Artık kar yüksek değerli özgün gayri maddi maldan kaynaklanabilir. Her bir işletmenin kar'ın oluşumuna yaptığı katkının değeri fonksiyonel analizlere göre yapılır ve bu katkılar dış piyasadan elde edilen güvenilir bilgileri kapsayacak şekilde değerlendirilir. Fonksiyonel analiz her bir teşebbüs tarafından gerçekleştirilen fonksiyonların analizi olup tarafların üstlendiği riskler ve kullandıkları varlıklar hesaba katılmalıdır. Dış piyasa kriterleri kar paylaşım oranları veya karşılaştırılabilir fonksiyonları gerçekleştiren bağımsız şirketlerin saptanan hasılatlarını da içerebilir. (Uyanık, 2006; 111).

2.4.2.2. İşlemsel Net Marj Yöntemi

İşlemsel net marj yöntemi, bir mükellefin kontrollü bir işlemde; maliyetler, satış veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak elde ettiği net kar payını araştırır. Bu yöntem, bağımlı bir işletmenin kontrollü bir işlemde net kar oranının, marjının uygun bir temele dayandırılması yöntemi-ne dayanır ve işlemi gerçekleştiren tek bir tarafa uygulanır. Bağımlı mükellefin net kar payının ideal tespitinin yine bağımlı mükellefin karşılaştırılabilir kontrolsüz bir işlemde kazanacağı net kar payı referans alınarak tesis edilmesiyle sağlanır. Bunun mümkün olmaması halinde, bağımsız bir işletmenin karşılaştırılabilir bir işlemde kazanacağı net kar payı bir referans olarak kullanılır. Metodun uygulanmasında bağımlı işletmelerin fonksiyonel analizinin yapılması gerekir. Bağımsız işletmelerin net kar paylarının referans olarak kullanılacağı olaylarda ise güvenilir sonuçların elde edilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı ve ne kadar ayarlama yapılması gerektiğinin tespiti gereklidir. (Uyanık, 2006; 127).

2.4.3. Emsal Bedel Dışı Yaklaşım: Global Bölüşüm Formülü Yöntemi

Global bölüşüm formülü, zaman zaman ülkelerin vergi idareleri tarafından, makul kar seviyesinin belirlenmesinde, emsal bedel prensibine alternatif olarak önerilmektedir.

Söz konusu yöntem, bazı ülke vergi idareleri tarafından denenmesine rağmen, ülkeler arasında henüz uygulanmamıştır. (Aktaş, 2004; 126).

Global bölüşüm formülü, işlemsel kar yöntemlerini hatırlatmaktadır. Ancak OECD Rehberinde bu özelliklerin işlemsel kar yöntemleriyle karıştırılmaması gerektiği ifade edilmektedir. Global bölüşüm formülünde, global karlılık, önceden belirlenmiş bir formül çerçevesinde mükelleflere dağıtılır. İşlemsel kar yönteminde ise, ilişkili kuruluşların karlılığı, benzer şartlar altında faaliyet gösteren bağımsız kuruluşların karlılığı ile karşılaştırılır. (Aktaş, 2004; 126).

Global bölüşüm formülü, çok uluslu şirketlerin faaliyetlerini konsolide bazda değerlendirmeye çalıştığı için, doğru dizayn edildiğinde, transfer fiyatlaması sistemlerine yeni bir alternatif olabilir. Farklı muhasebe standartları, tek tip hale getirilir ve her bölümün faaliyetleri, tahsis ettikleri varlıklar ve üstlendikleri riskler çerçevesinde kara olan katkıları, önceden belirlenebilir ve formüle edilirse, transfer fiyatlaması nedeniyle bugün yaşanan pek çok sorun (ülkeler arası gelir kayması, çifte vergileme gibi) rahatlıkla aşılabılır. Ancak, kar'ın bölüşümünü esas alan formülün tespitinde ülkelerin anlaşmaları kolay olmayacaktır. Doğal olarak her ülke kendi gelirlerini maksimize etmeye çalışacaktır. (Aktaş, 2004; 127).

2.5. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA ÖN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI (ADVANCE PRICING ARRANGEMENTS)

OECD rehberinde ön fiyatlandırma anlaşmaları (Advance Pricing Arrangements / APA), ilişkili kuruluşlar arasındaki işlemlerin transfer fiyatlamasının emsallere uygun olarak belirlenmesinde yöntem tespiti için mükellef ile vergi idaresi arasında yapılan anlaşmalar olarak tanımlanmıştır. Bu anlaşmalar emsal firmalarla yapılan karşılaştırma analizlerini ve geleceğe yönelik ekonomik varsayımları da içermekte olup belirli bir süreyi kapsamaktadırlar. (<http://www.verginet.net>).

Ön fiyatlandırma anlaşmaları, anlaşmada yer alan tarafların sayısına göre tek taraflı, ikili veya çok taraflı anlaşmalar olarak çeşitlilik göstermektedir. Tek taraflı ön fiyatlandırma anlaşmasında ("Unilateral APA"), ülkelerin yerel mevzuatına göre mükellef ile vergi idaresi arasında anlaşma yapılmaktadır. Diğer ülkelerin vergi idareleri bu anlaşmalarda yer almamaktadırlar. Tek taraflı anlaşmalar, çifte vergilendirme riskine bir çözüm olmamaktadır. Çünkü bu anlaşmalarda yer alan hükümler diğer ülkelerde yer alan vergi idarelerini bağlayıcı değildir. Diğer ülke vergi idareleri tek taraflı anlaşma hükümlerini tanımayabilir ve bu anlaşma kapsamında yapılan düzeltmeleri kabul etmeyebilirler. Bundan dolayı, OECD rehberinde ikili veya çok taraflı anlaşmalar yapılması tavsiye edilmiştir. İkili anlaşmalar ("Bilateral APAs") genellikle, çok uluslu bir şirketin iki ayrı ülkede bulunan ilişkili şirketleri ile bu ülkelerin vergi idareleri arasında yapılmaktadır. Çok taraflı vergi anlaşmaları ise ("Multilateral APAs"), ikiden fazla ülkede daimi işyeri açarak faaliyet gösteren mükellefler ile bu ülkelerin vergi idareleri arasında yapılmaktadır. (<http://www.verginet.net>)

Çok uluslu şirketlerin ön fiyatlandırma anlaşması yapmayı tercih etmesinin nedenlerinin başında, yöntem tespitinde karşılaştırma yapılabilecek bir emsal bulunmaması ve karşılaştırma yapabilmek için kamuya açık yeterli ve güvenilir bir veriye ulaşılamaması gelmektedir. Diğer nedenleri ise, mükellefin kendine has bir faaliyet sisteminin bulunması, bu sistemin niteliklerinin emsal firmalara göre karşılaştırma yapılamayacak düzeyde farklılık göstermesi, mükellefin mevcut fiyatlama yönteminin sürekli olarak değişik vergi idarelerince denetim altında olması şeklinde sıralanabilir. (<http://www.verginet.net>).

Ön fiyatlandırma anlaşmaları, mükelleflerin tüm transfer fiyatlaması konularını kapsayabileceği gibi, belli işlemlere veya belli bir döneme münhasır olmak üzere düzenlenebilir. (<http://www.verginet.net>).

2.6. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA DOKÜMANTASYON

Transfer fiyatlandırması işlemlerinin belgelendirilmesi sorumluluğu ilgili ülkenin ispat külfetinin vergi idaresinde mi yoksa mükellefte mi olduğundan bağımsızdır. İdare bu yükümlülük kendisinde olsa bile mükelleften bilgi talep edecektir, çünkü bilgi eksikliği halinde idare incelemeyi gerekli şekilde yapamaz. Bu nedenle mükelleflerin bilgi verme yükümlülüğü her zaman bulunmaktadır. Mükellefin bilgi ve belge sağlamaması halinde idare, inceleme sonucu büyük ayarlamalar yaparak ispat külfetini mükellefin üzerine yıkabilir. (Uyanık, 2006; 292).

Mükellefler, vergi idaresinin dokümanların sağlamasında bağımsız olarak, eksik belgeler olsa bile, emsal bedel prensibine göre fiyatlandırma yapılıp yapılmadığını tespiti çalışacaklarını unutmamalıdır. Dolayısıyla, yasal muhasebe kayıtlarının düzgün olarak yapılması ve istenen belgelerin zamanında sağlanması doğru inceleme ve tespit yapılmasında idarelere kolaylık sağlayacaktır. (Uyanık, 2006; 293).

Vergi idareleri, mükelleflerin sağlayacakları belgelerin maliyeti ile bunları elde etmenin veya yaratmanın mükellefler üzerindeki maliyetlerini de dikkate alarak ihtiyaçları ile dengeli isteklerde bulunmada gerekli özene göstermelidir. Mükellefin sahip olmadığı veya kontrol edemediği veya elde etmesinin mümkün olmadığı dokümanları sağlanması istenmemelidir. Transfer fiyatlandırmasında incelemelerinde çoğu kez bağımlı işletmelere ilişkin bilgilerin istenmesi gereklidir. İdareler elde ettikleri dokümanların, gizli ticari ve bilimsel bilgilerin kamuoyuna açıklanmaması konusunda gerekli tedbirleri almalıdır. Mükellefin beyanname ile vereceği dokümanlar ve belgeleri sınırlamalıdır. Transfer fiyatlandırması işlemlerinin uygun olduğunu gösteren belgelerin beyannameye eklenerek ibraz edilmesi istenmemelidir. Böyle bir işlem yabancı sermaye yatırımlarını ve ticareti azaltacak etkide bulunabilir. (Uyanık, 2006; 294).

Dünya genelinde transfer fiyatlandırması dokümantasyonu kurallarına göre ana raporda bulunması gereken minimum bilgiler aşağıda sayılmıştır.

- 1- Kurumsal transfer fiyatlandırması politikası.
- 2- Kurumsal yapı.
- 3- İlişkili şirketler ile olan anlaşmaların örnekleri.
- 4- Test edilen şirketin tarihsel gelişimi, ürünleri, piyasası, sektörü ile ilgili bilgiler.
- 5- İlişkili işlemlerin tanımı ve belirlenmesi.
- 6- Fonksiyon, risk ve varlık analizi (ilişkili işleme tavra olan tüm şirketler için ayrı ayrı).
- 7- Karşılaştırılabilen kontrol dışı işlem ve şirketlerin belirlenmesi ve tanımlanması.
- 8- Test edilen şirketin finansal bilgileri, segment ve ürün bazında bilgileri.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: ÜLKEMİZDEKİ TRANSFER FİYATLANDIRMASI KONUSUNDA MEVCUT DÜZENLEMELER

Çalışmamın bu bölümünde, ülkemizde transfer fiyatlandırması ile ilgili vergi kanunlarında yapılan düzenlemeler başta olmak üzere, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu' nun (BDDK) yaptığı düzenlemeler, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) yaptığı düzenlemeler ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü' nün yaptığı düzenlemelerden bahsetmeye çalışılacaktır.

3.1. VERGİ KANUNLARINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

Transfer fiyatlandırması kavramı, ülkemizde yeni bir kavram olarak anlaşılmaktadır. Ancak transfer fiyatlandırmasını düzenleyen kanun maddeleri 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 03.06.1949 tarihinde kabul edilen 5422 sayılı kurumlar vergisi kanunu'nun (KVK) 17. maddesinde örtülü kazanç başlığı altında düzenlenmiştir. Bu kanun yıllar içinde bir çok değişikliğe uğramış son olarak günümüze 13.06.2006 tarihinde kabul edilen 5520 sayılı KVK' nun 13. maddesinde transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı başlığı altın-

da yeniden düzenlenmiştir. İlgili maddenin yürürlük tarihi 01.01.2007 olarak belirlenmiştir.

5422 sayılı KVK'nun 17. maddesinde örtülü kazanç tanımı ve düzenlemesi aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Aşağıdaki hallerde, kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır:

(1) (2362 sayılı Kanunun 12'inci maddesiyle değişen bent) Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasitalı vasitasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;

(2) Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselele olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa;

(3) Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselele olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verir;

(4) Şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve 3'üncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çaracak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa.

Madde hükümlerini konuluş tarihine bakıldığında maddenin zamanına göre çok iyi düzenlenmiş bir madde olduğu rahatlıkla söylenebilir. Maddenin bağımlı şirketi günümüz normlarına uygun bir şekilde tespit ettiği söylenebilir. Emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat üzerinden maddi ve gayri maddi mal, hizmet ve finansal işlemlerin yapılması kabul edil-

memekte, yapılması halinde örtülü kazanç dağıtımı yapılmış sayılacağı ve gider kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmaktadır. (Uyanık, 2006; 322).

Ancak madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin prensip ve metotlar hakkında herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Vergi idaresinin tebliğlerde düzenleme yapmamış olmasının boşluğu bir anlamda yargı kararları ile doldurulmuştur. Yargı kararlarında gelir idaresinin örtülü kazanç uygulamasına ilişkin olarak, hazine zararının ön koşul olarak aranması bağımlı işletmeleri ayrı bir tüzel kişilik olarak ve serbest piyasa şartlarına göre faaliyette bulunmaları gerektiğini kabul eden OECD uygulamaları ile uyumlu değildir ve amacına aykırıdır. Her iki şirket merkezinin ülkemizde bulunduğu ulusal transfer fiyatlandırma işlemleri açısından bile haklı bir neden olarak görülemez. Şirketlerden birinin giderinin diğerinin gelirini oluşturduğu bir sistemde bile hazine zararı oluşur. Çünkü verginin ertelemesi, farklı oranlara tabi olmaları nedeniyle kaynağının değiştirilmesi de vergiden kaçınma veya vergi kaçırmadır. (Uyanık, 2006; 322-323).

5520 sayılı KVK'nun 13. maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı tanımı ve düzenlemesi aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da

nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı

yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir.

5422 sayılı KVK' nun da, emsalin ne olduğu, nasıl tespit edileceği, emsal bedelinin tespitinde hangi metotların kullanılacağı ve fark bulunması halinde ne yapılacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktaydı. (Uyanık, 2006; 322).

5520 sayılı KVK' nu, OECD' nin düzenlemiş olduğu kurallara paralel olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, çok uluslu şirketlerin yatırımlarını ülkemize yönlendirerek yabancı sermaye yatırımlarının artacağı görüşünderiz. Bu kanun sayesinde vergi idaresi ile mükellefler arasında çıkan uyuşmazlıkların azalacağı kanısındayız.

3.2. BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMUNUN (BDDK) YAPTIĞI DÜZENLEMELER

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun (BDDK), yaptığı düzenlemeleri inceleyelim. 4389 sayılı Bankalar Kanunu-

nun 11. maddesi bir bankanın genel kredi sınırlarını, iştiraklere, ortaklara, mensuplara ve gerçek veya tüzel bir kişiye vereceği kredilerin sınırlarını, 12. maddesi ise banka iştirakleri, emtia ticareti yasağı ve gayrimenkul konularında yapacakları işlemleri düzenler. BDDK, 22.06.2002 tarih ve 24793 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 5 Sayılı Tebliğinde bankanın dahil olduğu risk grubunda yer alan gerçek ve tüzel kişilerle ilgili işlemlerin muhasebeleştirilmesi standardını düzenlemektedir. (Uyanık, 2006; 326).

Tebliğin esas amacının bankaların finansal yapısını korumaya dönük, yolsuzlukları önlemeye olduğunu, bankalarının topladıkları fonları aynı risk grubuna dahil şirketlere verdikleri kredilerin gerçek piyasa faiz oranlarının altında olmasını önlemeye yönelik olduğunu belirtmek durumundayız. Tebliğden düzenlemelerin bankaların yurtdışı işlemlerini kapsayıp kapsamadığı çok açık olarak anlaşılammamaktadır. Tebliğ aslında bankaların risk grubu içindeki şirketlere uygulayacakları faizlerin muhasebeleştirilmesi yanında emsal bedel prensibine yakın bir anlayışla fiyatlandırma usul ve esasları ile uygulanacak fiyatlandırma metodlarını da belirlemektedir. Kabul edilen metodların önceki bölümlerde açıkladığımız geleneksel işlem metodlarının basit bir versiyonu olduğu görülmektedir. (Uyanık, 2006; 328).

Ancak, tebliğde tespit edilen fiyatlandırma ve/veya bilgi verme kurallarına uymayanlar hakkında nasıl bir işlem yapılacağı ve hangi cezaların uygulanacağı yer almamaktadır. Tebliğe aykırı işlemler Bankalar Kanununun 13 maddesinde düzenlenen hesap ve kayıt düzenine aykırı bir işlemdir ve Kanunun '21/j maddesine göre idari para cezasına hükmolunmaktadır. Eğer, muhasebe düzenlemesine uymamak bankanın gerçek durumunu gizlemeye yönelik ise 22. maddenin 5 fıkrası gereğince idari para cezasıyla birlikte üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır. (Uyanık, 2006; 329).

3.3. SERMAYE PİYASASI KURULUNUN (SPK) YAPTIĞI DÜZENLEMELER

4487 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 5. maddesi ile Değişik Temettü ve Bedelsiz Payların Dağıtım Esasları başlıklı 15; maddesinin en son fıkrası olan 6; fıkrasında, "Halka açık anonim ortaklıklar; yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak karını ve/veya mal varlığını azaltamaz hükmü bulunmaktadır. (Uyanık, 2006; 330).

SPK tarafından kanun madde ilişkin olarak yayımlanmış herhangi bir yönetmelik, tebliğ düzenlemesi bulunmamakta dolayısıyla emsalin ve fiyatın tespit edilmesi vergi incelemelerindeki uygulamalara benzemektedir. Kanun maddesinin esas düzenleniş amacı, uluslararası şirketlerin kontrollü işlemlerini düzenlemek değil, halka açık şirketleri kapsayan bir düzenlemedir ve kazanç aktarımının vergisel yönü üzerinde fazla durulmamaktadır. Sermaye piyasasının gelişmesi için hisse senedi sahiplerini koruma amacıyla yapılmıştır. Bazı işlemler vergi incelemesi amacıyla Maliye Bakanlığına da bildirilmiştir ancak bu konudaki denetimlerine ilişkin bilgilerin tümünün Maliye Bakanlığına bildirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. SPK' nun da tebliğle emsal bedel prensibi ve metodlarını açıklaması gereklidir. (Uyanık, 2006; 331).

3.4. YABANCI SERMAYE GENEL MÜDÜRLÜĞÜNÜN YAPTIĞI DÜZENLEMELER

Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü, 6224 sayılı Yabancı Sermaye Teşvik Kanununa göre 2003 yılına kadar, yabancı sermaye yatırımları izne tabi olduğu için yabancı sermayeli şirketlerin sermaye ve royalti ödemelerine ilişkin bilgileri toplamaktaydı. Ancak, 17.06.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4875 sayılı tarihli Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanununa göre bu uygulamadan kısmen vazgeçmiştir. Hazine Müsteşarlığı 4785 sayılı Kanunun 5. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak 200.08.2003 tarihinde yayımlanan Doğrudan Yabancı Ya-

tırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği 5. maddesine kanun kapsamına giren şirket ve şubelerine yıllık bazda sermayeleri ve faaliyetleri ile ilgili bilgileri ertesi yılın mayıs ayı sonuna kadar yönetmelik eki bilgi formunu doldurarak göndermek zorundadırlar. Bu formlar; şirkete ilişkin genel bilgileri, ortaklık yapısını, yabancı ortaklar hakkındaki bilgileri, kar ve lisans gibi transfer yatırımlarını kapsamaktadır. Önceki uygulamada yıllık faaliyet sonuçlarını, sermaye durumunu ve hisse devri bilgileri de istenmekteydi. (Uyanık, 2006; 331-332).

Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün, internet sitesinde yayımlanan yabancı şirketlere ilişkin bilgiler gerçek durumu yansıtmamaktadır. Gerekli bilgilerin toplanması halinde yabancı sermaye ve yatırımları ile işlemleri hakkında önemli bir veri kaynağına sahip olunacağı düşünülmektedir. (Uyanık, 2006; 332).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: ÜLKELERİN TUTUMLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER VE ÜLKE ÖRNEKLERİ

4.1. ÜLKELERİN TUTUMLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1991 yılında Business International dergisinin gerçekleştirdiği bir araştırmaya göre transfer fiyatlandırması konusunda çok uluslu şirketlere karşı en sert uygulamaları Almanya göstermektedir. Bu ülkeyi A.B.D., Fransa, İngiltere ve Kanada izlemektedir. Buna karşılık Japonya, Kore, Avusturya ve İtalya daha ılımlı tavır sergilemektedir. Yabancı doğrudan yatırımları çekmek isteyen Malezya, İrlanda ve Porto Riko gibi ülkeler ise konuyla ilgilenmemektedir. Dolayısıyla ülkeler kendi ekonomik durumları ve beklentileri doğrultusunda konuyla ilgilenmekte veya ilgisiz kalmaktadırlar.

4.2. ÜLKE ÖRNEKLERİ

Ülkelerin kanuni düzenlemeleri farklılık göstermekle birlikte, hepsi aynı öze sahiptir. Örtülü kazanç ile ilgili olarak OECD modelinin öngördüğü yapı, tüm ülkelerce genellik-

le benimsenmiştir. Konu ile ilgili düzenlemelerde başı çeken Amerika Birleşik Devletleri örneği yanında, Türkiyenin dış ticaretinde önemli bulunan Fransa ve İngiltere'nin düzenlemelerine de aşağıda genel hatlarıyla yer verilecektir.

4.2.1. Amerika Birleşik Devletleri

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak dünyadaki ilk yasal düzenlemeler ABD'de yapılmıştır. Düzenlemelerde ve uygulamalarda bu ülke başı çekmiştir. Bundan sonra diğer ülkeler ve uluslararası kuruluşlar yaptıkları düzenlemelerde, sürekli ABD örneğini esas almışlardır. ABD'nin konu ile ilk ilgilenen ülke olması ve bu ilgilin devam etmesinin nedeni, sahip olduğu çok uluslu şirket sayısının ve bu şirketlerden elde ettiği vergi gelirlerinin diğer ülkelere göre daha çok olmasındandır. Özellikle OECD'nin düzenlemeleri, ABD İç Gelir İdaresinin geniş kapsamlı ve detaylı düzenlemelerinden ilham almıştır. OECD düzenlemeleri bazı küçük farklılıklara rağmen ABD düzenlemeleri paralelindedir. OECD'den farklı olduğu taraflar da bulunmaktadır. Geçerli ve makul bir transfer fiyatlandırma yöntemini en iyi yöntem kuralları çerçevesinde ulaşılmaya çalışır. Mükellefleri sisteme uyumlaştırabilmek için reçetevari belgelendirme ve ceza sistemine sahiptir.

Yukarıdaki nedenlerle transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak ABD'de yapılan düzenlemeler özel bir önem taşımaktadır. Uluslararası kuruluşlar ve diğer ülkeler için prototip niteliği taşımaktadır. Transfer fiyatlandırması konusu ABD'de İç Gelir Vergisi Kanunu'nun 482 numaralı kısmında (Internal Revenue Code, Section 482) yer almıştır. Bu kısım ilk olarak 1928 yılındaki Gelir Anlaşmasında (The Revenue Act of 1928) yer almaktadır. 1963 yılında Porto Riko, IRS'in 482 numaralı kısmı şirketler arasındaki gelir ve giderleri dağıtım açısından sınırsızca kullandığı gerekçesiyle ABD'ni protesto etmiştir. Bunun üzerine Hazine İdaresi ana merkezi ABD'de, bağlantı işlemleri Porto Riko'da bulunan şirketlere ilişkin olarak bir gelir dağıtım rehberi düzenlenmiştir. (Rev.

Proc.63-10,1963-1 C.B.490). Böylelikle ilk kez uygulamaya yönelik bir rehber basılmıştır. Daha sonraki önemli gelişme, 1968 yılında 482 numaralı kısmın bugünkü şeklinin yayınlamasıyla ortaya çıkmıştır. ABD'nin 1968 yılındaki hukuksal düzenlemelerinden sonra konu ile ilgili olarak dünya liderliğini ele almıştır. Bundan sonra diğer ülkeler emsallerine uygunluk ilkesini benimsemeye başlamışlardır. ABD'nin çalışmaları beraberinde OECD'nin 1979 ve 1984 Rehberlerinin ortaya çıkmasına vesile olmuştur.

Kavramın tanımlanması ve mükelleflere yapılacak uygulamalardaki idari boyuttaki zorluklar nedeniyle transfer fiyatlamasıyla bağlantılı olarak ortaya çıkan konular ve bunlara getirilen savunma mekanizmaları, 1980'li yılların ortalarından beri ABD vergi politikasında güncelliğinin koruyan bir husus haline almıştır. 1986 Vergi Reform Hareketinin bir parçası olarak Kongre, ABD İç Gelir İdaresine özellikle gayri maddi hakların istismarı olmak üzere transfer fiyatlaması mekanizmaları ile ilgili bir çalışma görevi vermiştir. Sonuçlar 482 Numaralı Bölüm Altında Şirket İç Fiyatlandırmanın Bir Çalışması başlığı altında 1988 yılında yayınlanmıştır. Bu çalışma genel olarak Bölüm 482 Beyaz Raporu olarak anılmaktadır. Bölüm 482 Beyaz Raporunun yayınlanması, vergi idareciler ile yöneticiler arasındaki tartışmaları arttırmış ve bir dizi kuralların önerilmesine neden olmuştur. Uzun süreli tartışmalardan ve geniş düzeltmelerden sonra yeni düzenlemeler 1994'den 1996'ya kadar yayınlanmıştır.

ABD'de 1994 yılında başlayan yeni düzenlemelerle, mükelleflerin uyumunu sağlayacak belgelendirme yükümlülükleri arttırılmıştır. Mükelleflerin işlemlerini emsallerine uygun olduğunu belgelmeleri istenmektedir. Vergi düzenlemelerine uymayan mükelleflere daha ağır cezalar öngörülmüştür. Çok uluslu şirketlerin işlemleri daha fazla mercek altına alınmıştır. Düzenlemenin son hali, İç Gelir Vergisi Kanununun 482 numaralı Vergi Mükellefleri Arasında Yapılacak Gelir ve Gider Dağıtımını başlıklı bölümde aşağıdaki gibidir:

"Aynı çıkar birliği tarafından doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunan ya da kontrol edilen iki ya da daha fazla sayıdaki organizasyon, ticarethane ya da işletme (şirket olup olmadığına, ABD içinde örgütlenmiş olup olmadığına ve bağlantılı olup olmadığına bakılmaksızın) için Bakanlık toplam geliri, gideri ve kredileri söz konusu organizasyon, ticarethane ya da işletme arasında dağıtılabilir, bölüştürebilir ya da tahsis edebilir. Bunun yapılabilmesi için söz konusu dağıtım, bölüşüm veya tahsisin vergiden kaçınmayı engellemesi, adı geçen organizasyon, ticarethane ya da işletmenin gelirini açıkça yansıtması açısından gerekli görülmesi yerlidir."

Yukarıdaki düzenlemede, aynı çıkar birliğine ait ikiden fazla ticari veya iş merkezinin gelir ve giderlerinin taraflar arasındaki dağıtımında ABD Gelir İdaresine yetki vermektedir. Gelir idaresinin dağıtıma müdahale etmemesi için taraflar arasındaki gelir dağıtımının, haksız yere kar aktarımı, hayali satışlar veya diğer yöntemlerin uygulanmasıyla vergiden kaçınmalara yer vermemesi ve gerçek vergi sorumluluğunu açıkça yansıtması gerekmektedir.

ABD'deki 482 numaralı bölüm diğer grup içi işlemlerinde olduğu gibi çok uluslu şirketlerin mal ve hizmet ihraç ve ithalatındaki fiyatların emsallerine uygun olmasını vurgulamaktadır. ABD'deki düzenlemeler emsallerine uygunluk ilkesi çerçevesinde grup şirketlerinin her bir üyesinin gerçek vergilendirilebilir gelirini kavramaya çalışmaktadır. Yukarıdaki 482 numaralı kısım ile ilgili detaylı genel tebliğ şeklinde açıklamalar yapılmıştır. Mükelleflerin beyanlarını bu açıklamalar çerçevesinde yapmaları gerekmektedir. ABD uygulamasında, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında 1994 yılından önce sadece fiyatlar üzerinde durulmuştur. 482 nci Bölümde 1994 yılı ve izleyen dönemde yapılan değişikliklerle emsallere uygunluk sadece fiyatlar üzerinde yoğunlaşmaktan ziyade, işlemler sonucu elde edilen karları da kapsar hale gelmiştir. Gelir idaresi bağlı şirketler arasındaki fiyatların emsallerine uygun olmasının yanında, işlemlerden elde

edilen karları da incelemeye almıştır.

İç Gelir Vergisi Kanunu'nun (Internal Revenue Code) transfer fiyatlamasını düzenleyen 482 numaralı kısmına ilişkin değişiklik metni ve açıklamalar 300 sayfa civarında ve oldukça detaylıdır. ABD'nin düzenlemeleri izleyen bölümlerde OECD düzenlemeleri birlikte ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

ABD'de örtülü sermaye ile ilgili düzenlemeler İç Gelir Kanununun 385 ve 163 (j) bölümünde yer almıştır. Bölüm 385'in başlığı Şirketlerde Belirli Menfaatlerin Hisse veya Borç Olarak İşlem Görmesi (Treatment of Certain Interest in Corporation as Stock or Indebtedness) şeklindedir. Maddenin (a) fıkrasında, bir şirketteki menfaatlerin hisse ya da borç olarak kabul edilmesinde esas olmak üzere düzenlemeler yapma konusunda Hazine Bakanlığına (The Secretary) yetki vermektedir.

Hazine Bakanlığı, şirketlerdeki menfaati sermaye mi yoksa borç mu olduğu yönünde düzenlemeler yaparken dikkate alınması gereken unsurlara maddede yer verilmiştir. Maddenin (b) fıkrasında, Hazine Bakanlığının belli vakalarda şirketler ile borç verenler arasındaki ilişkinin bir alacaklı borçlu ilişkisi mi yoksa şirket hissedar ilişkisi mi olduğunun tespitini düzenlerken dikkate alacağı unsurlar (faktörler) gösterilmiştir. Bu unsurlar:

1. Talep halinde veya belli bir tarihte belli bir paranın veya para yerine geçebilecek değer ve belli bir oran üzerinden hesaplanacak faizin ödeneceğine dair koşulsuz yazılı taahhütün bulunup bulunmadığı,
2. Şirketin herhangi bir borcu konusunda önceliği ya da bir planının (subordination) olup olmadığı,
3. Şirketin borçlarının öz sermayeye oranı,
4. Şirketin borçlarının hisse senetlerine çevrilebilirliğin mümkün olup olmaması,
5. Şirkette hisse sahibi olmak ile inceleme konusu menfaat (interest) arasında ilişki bulunup bulunmadığı.

Hazine Bakanlığı yukarıdaki faktörleri dikkate alarak hangi türden borçlanmaların sermaye olarak kabul edileceğini düzenleyecektir. Yukarıdaki faktörler düzenlemeler yapılırken dikkate alınacak unsurlardan bir kısmı olup olayların özelliğine göre bunlardan farklı unsurlar da dikkate alınabilecektir. Ancak Bölüm 385 ile ilgili olarak Bakanlık çok fazla düzenleme yapmamaktadır.

Vergi mahkemelerinin kararlarında genellikle örtülü sermaye ile ilgili konularda dikkate alınması gereken hususlara yer vermektedirler. Bunlar arasında:

Şirkete aktarılan mali kaynak karşılığında verilen belgelerin nitelikleri. Genellikle aktarılan mali kaynak karşılığında hisse senedi verilmiş ise sermayeye katılım, tahvil (bond) verilmiş ise borçlanma olarak kabul edilecektir.

Geri ödeme tarihinin bulunup bulunmaması. Geri ödeme tarihinin bulunması borçlanmayı ima edecektir.

Şirket tarafından yapılan geri ödemelerin kaynağı. Ödemeler şirketin kazançlarına bağlı olarak yapılmıyor ise borçlanmanın varlığından söz edilecektir.

Yönetime katılma. Hisse senedi sahip olmak veya yönetimde oy sahibi olmak şeklinde sonuçlanan kaynak sağlama işlemleri sermayeye katkı sağlamak olarak değerlendirilmekte, borçlanma kabul edilmemektedir.

Diğer düzenli kredi verenlerin borçları ile ortağın borcunun ödeme bakımında statüsü. Bir ortağın alacağı, diğer borç verenlere göre ikinci derecede ödenecek konumda ise ortağın alacağı örtülü sermaye kabul edilecektir.

Tarafların niyetleri.

Yüksek borç öz sermaye oranı borçların ödenme kabiliyetinin düşmesi anlamına gelebilecek ve örtülü sermayeyi delalet edebilecektir.

Şirket ilgili olmayan kişilerden de borçlanma yapabiliyor ise ortada borçlanmanın varlığından söz edilebilecektir.

Şirket ortaklarının borçlarına karşılık şirketteki payları ölçüsünde faiz ödeniyor ise örtülü sermayenin varlığından kuşkulanicaktır.

Herhangi bir hukuki düzenlemede borç öz sermaye oranı konusunda belli edilmiş bir oran bulunmamaktadır. Yargı organları kararlarında ve bilimsel içtihatla, borçların öz sermaye oranının 3:1'i aşmaması önerilmektedir. Bu oranın aşılması halinde, verilen borcun sermaye temini niteliği olduğu yönünde kuşkuların başlangıç noktası olarak kabul edilmektedir.

Doğrudan örtülü sermaye ile ilgili olmakla birlikte diğer bir düzenleme İç Gelir Vergisi Kanununun 163(j) bölümünde yer almaktadır. Buradaki düzenlemeler Kazanç Gizleyici Kurallar (Earnings Stripping Rules) olarak adlandırılmaktadır. Düzenlemeler aşırı faiz harcaması (excess interest expenses) ödemesi olan ve borç öz sermaye oranı hesap döneminin sonu itibarıyla 1,5:1 oranını aşan şirketlere uygulanacaktır. Aşırı faiz harcaması, şirketin net faiz harcamasının şirketin ayarlanmış vergilendirilecek gelirinin %50'si ile önceki yıllardan ertelenmiş ayarlanmış vergilendirilebilecek gelirin %50'sinin net faiz harcamasından fazla olan kısmının (önceki yıllarda düşük net faiz ödemesi nedeniyle ortaya çıkan düşük faiz ödemesi nedeniyle kullanılmayan kısım) toplamını aşan tutar olarak hesaplanır. Şirketin aşırı faiz harcaması cari yıldaki gelirin hesabında indirilemez ise cari yılda indirilmeyen tutar üç yıl boyunca gelecek yılların gelirlerinden indirilmek üzere devredilebilir. Bu düzenlemenin uygulanmasında ayarlanmış vergilendirilebilecek gelir tabiri, faiz giderleri, net faaliyet zararları, amortisman, değer düşüklüğü karşılığı, tükenme payları gibi gider kalemleri dikkate alınmayarak hesaplanmaktadır.

Diğer taraftan bağlı şirketler arasında borçlanma için ödenen faiz emsallerine göre

fazla ise fazlalık tutar örtülü kazanç aktarımı (constructive dividend) olarak kabul edilecektir. Borçlu şirket tarafından ödenen emsalini aşan faizin indirimine izin verilmeyecektir.

ABD'de konuyla ilgili bir başka düzenleme kontrollü şirket düzenlemeleridir. ABD, karlarını başka ülkelere aktarma eğilimindeki şirketleri daha fazla köşeye sıkıştırma eğilimindedir. ABD bir taraftan diğer ülkelerindeki çok uluslu şirketlerde oluşan karları transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ile kavramaya çalışırken, diğer taraftan Kontrollü Yabancı Şirket Kanununu kullanarak, yabancı ülkelerdeki Amerikan orijinli şirketlerin vergi davranışlarını kavramaya çalışmaktadır. Amerikan çok uluslu şirketlerinin düşük vergi rejimlerinden yararlanmalarının esas yöntemi vergi ertelemesidir. Bu yöntemde şirketler bağımlı şirketlerde elde ettikleri karları, ana şirkete göndermek yerine bağımlı şirkette tutmaktadırlar. Buna karşılık ABD İç Gelir İdaresi, bağımlı şirketin vergiden kaçınma amacıyla kullanıldığını düşünüyorsa, bağımlı şirketi kontrollü yabancı şirket olarak kabul ederek ve karlarını Amerikan vergisine tabi ana şirkete göndermek mecburiyeti altına sokmaktadır. ABD'nin uygulamaları, bir karşı tepki olarak diğer ülkeleri de aynı yönde davranmaya itmektedir. Kontrollü yabancı şirketlerle ilgili düzenlemeler çalışmanın çerçevesini aştığından üzerinde durulmamıştır.

4.2.2. Fransa

Fransa'da örtülü kazanç ve örtülü sermaye ile ilgili doğrudan düzenleme yer almamaktadır. Kurum kazancının tespitinde indirim kabul edilmeyen düzenlemelerle ilgili bölümlerindeki kurallar, örtülü kazanç ve örtülü sermaye ile ilgili konulara uygulanmaktadır.

Fransız Vergi İdaresi OECD Transfer Fiyatlandırma Rehberindeki yöntemleri kendi ülkesinde de uygulamaya meyillidir. Fransa'da transfer fiyatlandırması ile ilgili kurallar, Genel Vergi Kanunu (General Tax Code) ve Vergi Usul Kanununda (Tax Procedure Act)

yer almaktadır. Genel Vergi Kanununun 57 ve 238A maddelerinde konunun maddi hukuk boyutu ele alınmıştır. Vergi Usul Kanununun L13B, L188A ve L102B maddelerinde Fransız Vergi İdaresinin şirketleri incelemesinde takip edilecek usul hükümleri bulunmaktadır.

Asıl düzenleme olan 57 nci maddeye göre, şirketin yurt dışında ortağı olan şirkete düşük bedelle mal satması veya yüksek bedelle mal alması suretiyle hasılatı azaltması veya maliyetleri yükseltmesi hallerinde, mal bedelleri gerçek duruma göre ayarlanacaktır. Matrah düzeltmelere göre belirlenecektir. Bu maddeye göre, Fransa'da kurulu bir şirketin diğer bir ülkede kurulu şirkete karlarını dolaylı olarak transfer ettiğinin belirlenebilmesi için Fransız Vergi İdaresinin, iki şirket arasındaki kontrol bağına ortaya koyması gerekmektedir. Karların yurt dışına transferi, alış veya satış fiyatlarını artırmak veya diğer şekillerde olabilmektedir. Diğer şekilleri, fazladan ya da gereksiz royalty ödemek, faizsiz veya düşük faizli kredi vermek, borçları ve bağımlı şirketlerin alacaklarını ertelemek, maliyetlerin dağılımının varsayımlarında hata yapmak, yabancı ülkedeki bağlı şirketlere karşılıksız garantiler vermek, kur kayıpları ve benzerleri şeklinde olabilmektedir.

Kar transferinden yararlanan şirket, tercihli (avantajlı, kayırlan) vergi sistemine sahip olmayan ülkede ise şirketler arasındaki kontrol bağına Vergi İdaresi tarafından ortaya konulması gerekmektedir. Zorunlu olmamakla birlikte diğer bir koşul kar transferinden yararlanan şirketin görel olarak daha tercih edilebilir bir vergi rejimine sahip ülkede bulunmasıdır. Kontrol bağı hukuki (de jure) veya fiili (de facto) olarak iki şekilde kurulabilir. Hukuki kontrol, bir şirketin çoğunluk hissesine sahip olmak veya oy hakkının çoğunu elinde bulundurmak ya da karar verme pozisyonuna sahip olmak şeklinde tezahür edebilmektedir. Fiili kontrol ise iki şirket arasındaki ilişkilerin koşulları veya sözleşmelerden kaynaklanabilmektedir.

Fransız şirketlerince yabancı iştiraklere aşırı

faiz ödendiği durumlarda, normal olmayan bu finansal ilişkinin vergisel sonuçlarını düzeltme konusunda idareye yetki vermektedir. Benzer şekilde Fransa'daki bir şirket kendisine bağlı bir şirkete emsallerine nazaran daha düşük veya yüksek fiyatla mal alım ve satımında bulunmuş veya farklı şekillerde avantaj sağlamış ise bu avantajlar vergi matrahının tespitinde indirilemeyecektir.

Vergi Usul Kanununun 238A maddesinde, Fransa'da mukim mükellefler, ödeyecekleri vergiyi azaltmak için tercihli (avantajlı) vergi sistemi uygulayan ülkede bulunan kişilerden sözde borç alıp, bu borç için ödenen faiz ve diğer ödemeleri vergi matrahından indirilmelerine izin verilmemektedir. İndirimin izin verilmesi için tercihli vergi sistemi uygulayan ülkedeki borç veren kişinin Fransa'ya kıyasla daha fazla vergi ödemesi gerekmektedir.

Fransa'da borçların sermaye olarak kabul edilmesine yönelik özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşılık ortaklar tarafından verilen borçlara ilişkin faizlerin hangi koşullarda gider olarak nitelendirileceği yönünde Fransız Genel Vergi Kanununun 39.1.3 ve 212 nci maddelerinde düzenlemeler bulunmaktadır. Aşağıdaki şartların varlığı halinde ortağın şirkete verdiği borç için ödenen faizlerin indirilmesi kabul edilebilecektir:

1. Ortak tarafından taahhüt edilen sermaye payının tamamı ödenmiş olmalıdır.
2. Ortağa ödenecek faiz oranının üst sınırı şirket tahvilleri için ödenen faiz oranını geçmemelidir.
3. Şirketin yönetimini fiili olarak veya hukuki olarak elinde bulunduran kimselerin verdikleri borç tutarı, bu ortakların şirket sermayesindeki payının %150 sini geçmemelidir.

Vergi Usul Kanununun L13B maddesi, vergi incelemeleri için gelir idaresine transfer fiyatlandırma politikaları konusunda bilgi isteme hakkı vermektedir. Bu madde mükelleflere, izleyen konularda bilgi sunmaları zorunlu-

luğu altına sokmaktadır: Fransız ve yabancı teşebbüsler arasındaki ilişkiler, teşebbüsün kullandığı transfer fiyatlandırma yöntemleri, yabancı bağımlı teşebbüslerin yürüttüğü faaliyetlerin içeriği, Fransız şirketlerinin %50 den fazla hissesine sahip oldukları veya doğrudan yönettikleri bağımlı teşebbüslere uygulanan yerel vergi düzenlemeleri, Fransız şirketlerinin transfer fiyatlandırmasında kullandıkları yöntemlerini destekleyecek bilgi ve belgeler.

4.2.3. İngiltere

İngiltere'nin transfer fiyatlandırması kurallarının 1918 yılına kadar gittiğine dair yorumlar bulunmaktadır. 1918 tarihli Gelir Vergisi Kanununun (Income Tax Act 1918) 3 üncü Bölümünün genel hatları ile emsallerine uygunluk ilkesini içerdiği kabul edilmektedir. Kesin olan husus ise 1951 tarihli Maliye Kanununun (Finance Act 1951) 37 inci bölümdeki düzenlemedir. 37 nci Bölümündeki düzenleme, 1988 yılında çıkarılan Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunu'nun (Income and Corporation Taxes Act 1988) 770 numaralı bölümü haline gelmiştir.

İngiltere İç Gelir İdaresi transfer fiyatlandırma işlemlerini, 1988 yılında çıkarılan Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunu'nun (Income and Corporation Taxes Act 1988) 770-773 numaralı bölümleri aracılığıyla yürütmektedir. Emsallerine uygunluk ilkesi esas alınmıştır. Bu düzenlemeler, OECD düzenlemelerinin paralelinde olup; maddi ve gayri maddi varlıkların transferinde emsallerine uygunluk ilkesinin esnek bir açıklaması olduğu varsayılmaktadır. Son zamanlarda yapılan hukuki düzenlemelerle güçlendirilmiştir.

Yukarıdaki düzenlemeler İngiltere'de olması gerekenden daha az vergi ödendiği durumlarda emsallerine uygunluk ilkesi çevresinde vergi matrahının doğru tespit edilmesinde devreye girmektedir. İngiltere'de faaliyet gösteren vergi mükellefi, diğer ülkedeki bağılı şirketlerle olan ilişkilerinde değerinin üstünde fiyatlarla mal alması ya da değerinin altında fiyatlarla mal satması halinde, gelir idaresi işlemleri emsallerine uygun

tutarlar üzerinden değerlendirerek gerekli tarhiyatları yapmaktadır. Buna karşılık İngiltere'de faaliyet gösteren vergi mükellefi diğer ülkedeki bağılı şirketinden düşük fiyatlarla mal ve hizmet alır veya yüksek fiyatlarla mal ve hizmet satarsa herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Düzenlemeler esas itibariyle İngiltere'deki vergi matrahını arttırmaya yöneliktir. Vergi anlaşmasının bulunduğu durumlarda, anlaşma hükümlerine göre karşı devletin düzeltme talep etmesi halinde İngiltere'nin vergi matrahı da azalabilecektir.

1998 yılındaki Maliye Kanunu (Finance Act 1998), 1988 tarihli Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunu 770A Bölümü ile 28AA Schedule'sini güncellemiştir. Yeni düzenlemelerin lafzı OECD Modelinin 9 uncu maddesinin benzeridir. Bazı durumlarda adi ortaklıklara (partnership) ve gerçek kişilere uygulanabilmektedir. Vergi kanununa İngiltere'nin transfer fiyatlandırması konusunda OECD ile işbirliği yapacağı yönünde doğrudan hüküm konulmuştur.

Değişikliklerle emsallerin uygunluk ilkesine uyum sağlanmış, ispat külfetinin bir kısmının gelir idaresinden, çok uluslu şirkete aktarılmıştır. Ayrıca OECD Rehberi paralelinde yeni belgelendirme koşulları getirilmiştir. Yeni düzenlemelerle kapsam, işlemler ve anlaşmalar bakımından genişletilerek doğrudan ve dolaylı, içe doğru (in bound) ve dışa doğru (out bound) finansal fonlamalar kapsama alınmıştır. İkincil ayarlamalara ilişkin düzenlemeler henüz yapılmamıştır. Mükellefin yanlış beyanlarına uygulanan genel ceza sistemi transfer fiyatlandırmasına da uygulanacaktır. İhmal ve kusurlu ya da hileli fiillere %100'e kadar vergi ayarlama cezası uygulanabilecektir. Peşin Fiyatlandırma Sözleşmeleri 1999 Maliye Kanununun 85 - 87 bölümlerinde yer almıştır.

Örtülü sermaye ile ilgili düzenleme Kanun'un 209'uncu maddesinde, bağılı şirketten alınan borç için ödenen faiz miktarı veya alınan borç miktarı aşırı yüksek ise ödenen faizler vergi matrahından indirilemeyecektir. Ödenen faizler kar payı olarak mütalaa

edilecektir.256 İngiltere'nin örtülü sermaye ile ilgili düzenlemeleri OECD Modelinin 9 uncu maddesiyle uyumludur.

Emsallerine uygun olmayan borçlanmaların faizleri gider olarak kabul edilmemektedir. Her ne kadar resmi olmamakla beraber, borç öz sermaye oranının 1:1, vergi ve faiz öncesi karın toplam faize oranının 3:1 olması, gelir idaresi tarafından tavsiye edilmektedir. Gelir idaresinin bu oranları gösterge niteliğinde olup nihai değerlendirme, olayın gerçek mahiyetine göre yapılmaktadır.258 Gelir idaresi bu oranların tarihsel ortalamaları yansıttığını kabul etmekte ve değerlendirmelerinde makul oranlar olarak değerlendirmektedir. Ancak yukarıdaki oranlar her olayın özelliğine, sektör ortalamalarına ve borç alış verişinde bulunan şirket grubunun durumuna göre revize edilebilmektedir. Dolayısıyla mükellefle müzakereler sonucunda farklı oranlar belirlenebilmektedir.

2004 yılı Ocak ayından geçerli olacak düzenlemeler ile İngiltere içindeki işlemler de örtülü kazanç kapsamına alınmıştır. Aynı yılın nisan ayından itibaren geçerli olan düzenlemeler ile örtülü sermayeye ilişkin kurallar da transfer fiyatlandırması ile birleştirilmiştir.

SONUÇ

Günümüzde ekonominin başrol oyuncularından olan çok uluslu şirketler sadece kendi ülkelerinde değil, bütün dünyada rol alabilme güçlerine sahip olması sonucunda, ülke ekonomilerini olumlu ya da olumsuz etkileyebilmektedirler. Küreselleşme olgusu ile birlikte çok uluslu şirketler, dünya ticaretinde hacimleri giderek artmaktadır. Bu durum öyle bir hale gelmiştir ki bazı çok uluslu şirketlerin bütçeleri, kimi ülkelerin bütçelerinden daha büyük hale gelmiştir.

Tüm ülkelerin vergi ve gümrük sistemlerinin aynı olmaması sonucunda çok uluslu şirketler, kendi aralarında yapmış oldukları mal ve hizmet alım-satımlarında fiyat ayarlamaları yaparak vergi yüklerini azaltmaktadırlar. Bir diğer avantajları da, vergi

oranlarının düşük olduğu ülkelerde yatırım yaparak vergi sonrası karlarını arttırmaktadırlar. Dolayısıyla ülkelerin vergi gelirleri azalmakta ve adaletsiz gelir dağılımı ortaya çıkmaktadır. OECD tarafından ülkelerin vergi gelirlerinin azalmaları ve vergi gelirlerinde adaletsizlikleri asgari düzeye indirmek için transfer fiyatlandırması konusunda yol gösterici bir rehber hazırlamıştır. OECD tarafından hazırlanan bu rehber ile ülkeler arası vergi sistemlerinde ki farklılıklar azaltılmaya çalışılmakla beraber transfer fiyatlandırması aracılığıyla, gelir ve servetlerin ülkeler arasında haksız bir şekilde el değiştirmesini önlemeye çalışmaktadır. Bu rehber ile oluşturulan kurallar, hem çok uluslu şirketlerin vergi idareleri tarafından haksız yere cezalandırılmasını engellemeye çalışmakta hem de oyunun kurallarını önceden bildikleri için, vergi planlamalarını ve yatırımlarını bu kurallar çerçevesinde yapabilmektedirler.

Ülkemizde yeni düzenlenen 5520 sayılı KVK' nu ile, OECD'nin düzenlemiş olduğu transfer fiyatlandırması rehberinde ki kurallar arasında paralellik sağlanmıştır. Bu yapılan değişiklikler ile ülkemize gelen yabancı yatırımlarının artacağı, mükellefler ile vergi idaresi arasındaki uyumsuzlukların ortadan kalkacağı kanaati ağır basmaktadır.

KAYNAKÇA

- Aktaş, Mehmet. (2004). Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.
- Aladağ, Canan. (2006). Transfer Fiyatlandırması Seminer Notları. PricewaterhouseCoopers. İstanbul.
- Alptürk Ercan. (2002). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Anan Sorunlar. Yaklaşım Yayıncılık
- Cravens S. Karen. (Çev. Günaydın İhsan). (2000). Çok uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırması. Vergi Sorunları.
- Çelik Orhan. (2000). Uluslararası Transfer Fiyatlandırma: Teorik Bir Yaklaşım. Muhasebe ve Denetim.
- Engin, İsmail. (2006). Vergi Rekabeti.Sermaye Piyasası Kurulu. Ankara.
- Erdel Veysel, Okumuş Semi. (2002). Uluslararası Transfer Fiyatlandırması, Vergi Sorunları.
- Günaydın İhsan. (1998). Vergi Politikalarının Ulusla-

rarası Doğrudan Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkisi. Karadeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı'nda kabul edilmiş Doktora Tezi. Yayınlanmamış. Trabzon.

Gündüz Zeki. (1999). Çok uluslu Şirketlerde Grup İçi Hizmet Ödemelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi. İstanbul.

Güran Nevzat, Aktürk İsmail. (1999). Uluslararası İktisadi Kuruluşlar. Tuğra Ofset. Isparta.

Kabaalioğlu A. Haluk. (1982). Çok uluslu İşletmeler Hukuku. İstanbul. İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları.

Kızılot Şükrü. (2002). Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye. Yaklaşım Yayınları. Ankara.

Koç Selman. (2000). Çok uluslu Şirketlerde Faaliyette Bulunan Ülkelerin Kalkınması, Teknoloji Transferi ve Uluslararası Entegrasyon Üzerindeki Etkilerin Türkiye Örneğinde Değerlendirilmesi. Maliye Hesap Uzmanı Bilim Raporu. İstanbul.

Öncel Yenal. (2002). Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtım ve Vergilendirme. İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları.

Öz N. Semih. (2005). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cenneti. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.

Saraç Mehmet. (2005). Çok uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Düzenlemeler. Vergi Dünyası.

Soydan Billur Yatlı. (1995). Uluslararası Vergi Anlaşmaları. Beta Basım Yayım Dağıtım. İstanbul.

Şatıroğlu D. Kadir. (1984). Çok uluslu Şirketler. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Yayınları. Ankara.

Tanzi Vito (Çev.Şen Hüseyin). (2001). Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar. Vergi Dünyası.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Vergilendirmede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi. Özel İhtisas Komisyonu Raporu. TOBB Genel Yayınları. Ankara.

Uyanık, N.Kemal. (2006). Transfer Fiyatlandırma. Türmom Yayınları. Yorum Matbaası. Ankara.

Yıldırım A. Haydar, Bayrak Serbüent. (2006). Sirküler Rapor Serisi. Türmob Yayınları. Ankara.

Yurtsever Gülçimen.(2000). Şirket Etik Kodu Hazırlanış, Uygulanış ve İçeriği. Atılım Üniversitesi İşletim Fakültesi. Barış Yayınevi. Ankara.

5422 Sayılı Kurumlar vergisi Kanunu

5520 Sayılı kurumlar vergisi Kanunu

http://www.oecd.org/about/0,2337,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html

<http://tr.wikipedia.org/wiki/OECD>

<http://www.verginet.net/Gundem.aspx?ID=106>

ULUSLARARASI TAŞIMACILIK, KDV İSTİSANI VE KDV İADESİ

> Fisun ILIZ / SMMM

I - GİRİŞ

KDV Kanununun 11 ila 17 nci maddeleri mal ve hizmet teslimlerinde kdv istisnaları düzenlemiştir. KDV Kanununun 14 ncü maddesinde Transit Taşımacılık başlığı ile uluslar arası taşımacılık işlemleriyle ilgili düzenleme yer almaktadır.

"1. Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.

2. Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla tanınır."

Bakanlar Kurulunun 84/8889 sayılı Kararı ile bu yetki kullanılmıştır. "Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri vergiden müstesnadır."

KDV Kanununun 7 nci maddesinde de "Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ve transit taşıma işlerinde, hizmetin iç parkura isabet eden kısmı Türkiye'de yapılmış sayılır." Hükmü yer almaktadır. Kanunun 8/c düzenlemesinde mükellef "Transit taşımalarında gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar," olarak tanımlanmıştır.

II - MUHASEBE UYGULAMALARI

Uluslar arası taşımacılık, transit taşımacılıkta Muhasebe yönünden iç parkur ile iç parkur dışı işlemlerin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi gerekecektir. KDV den istisna edilen parkur dışı gelirleri 601 . YURT DIŞI SATIŞLAR hesabında, parkur içi KDV ye tabi gelirler ise 600 . YURT İÇİ SATIŞLAR hesabında izlenmelidir. Diğer yönden Taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak maliyetler 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabında Yurt İçi Hizmet Üretim Gider Yeri ile Yurt Dışı Hizmet Üretim Gider Yeri olarak ayrı alt kodlarda takip edilmelidir. Gider Yerlerine göre gider çeşitleri veya gider çeşitlerine göre gi-

der yerleri bir alt kodlama ile belirlenmeli ve böylece Muhasebe Kayıtlarında maliyetler ayrı ayrı izlenmelidir. Böylece yansıtma hesabı ile 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ hesabına aktarılmalıdır.

ÖRNEK : Türkiye de faaliyet gösteren A İşletmesi Türkiye den yüklediği X malını yurt dışında bir ülkeye taşımaktadır. Bu işleme ilişkin giderler şöyledir.

Gider	Yurtiçindeki	KDV	Yurtdışıdaki
Mazot	70.000.--	12.600.--	140.000.--
Motor yağı	20.000.--	3.600.--	40.000.--
Tamir bakım	50.000.--	9.000.--	100.000.--
Çeşitli gider	30.000.--	5.400.--	60.000.--
	170.000.-	30.600.--	340.000.--
Gelir	60.000.--	10.800.--	600.000.--

HESAP PLANI

191	İNDİRİLECEK KDV
192	DİĞER KDV
391	HESAPLANAN KDV
600	YURTIÇİ SATIŞLAR 03 TAŞIMACILIK GELİRİ
601	YURTDIŞI SATIŞLAR 03 ULUSLAR ARASI TAŞIMACILIK GELİRİ 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
10	YURTIÇİ HİZMET ÜRETİM GİDER YERİ 00 İlk madde ve malzeme 01 Mazot 02 Motor Yağı 10 İşçi Ücret ve giderleri 20 Memur ücret ve giderleri 30 Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler 01 Tamir bakım 40 Çeşitli Giderler 50 Vergi, resim ve harçlar 60 Amortisman ve tükenme payları 70 Finansman giderleri

20 YURTDIŞI HİZMET ÜRETİM GİDER YERİ

- 00 İlk madde ve malzeme
 - 01 Mazot
 - 02 Motoryađı
- 10 İşçi Ücret ve giderleri
- 20 Memur ücret ve giderleri
- 30 Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
 - 01 Tamir bakım
- 40 Çeşitli Giderler
- 50 Vergi, resim ve harçlar
- 60 Amortisman ve tükenme payları
- 70 Finansman giderleri

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI

Muhasebe Kaydı:

----- / -----	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	510.000.--
10 00 01 Mazot	70.000.-
10 00 02 Motoryađı	20.000.-
10 30 01 Tamir bakım	50.000.-
10 40 Çeşitli Gider	30.000.-
20 00 01 Mazot	140.000.-
20 00 02 Motoryađı	40.000.-
20 30 01 Tamir bakım	100.000.-
20 40 Çeşitli Gider	60.000.-
191 İNDİRİLECEK KDV	30.600.-
100/102	540.600.-
----- / -----	
----- / -----	
100/102/120	670.800.--
600 YURTDIŞI SATIŞLAR	60.000.--
03 Taşımacılık Geliri	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	600.000.--
03 Uluslar arası Taşımacılık Geliri	
391 HESAPLANAN KDV	10.800.-
----- / -----	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	510.000.--
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	510.000.--
----- / -----	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	510.000.--
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	510.000.--
----- / -----	

III – KDV BEYANNAMESİ DÜZENLENMESİ

Örnekteki veriler KDV Beyannamesine şöyle aktarılmalıdır.

10 -	60.000,00	11 -	10.800,00
		28 -	60.000,00
		29 -	10.800,00
		31 -	10.800,00

		32 -	--
		33 -	30.600,00

	37 -	30.600,00

	38 -	--
	39 -	--
	(İade Edilmesi Gereken KDV) 40 -	19.800,00
	(Sonraki Döneme Devir KDV) 41 -	--

Beyannamenin arka kısmındaki;

TABLO 8 – TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER

Kod no KDVK MD.NO TESLİM VE HİZMET BEDELİ YÜKLENİLEN KDV

311 14 600.000,00 22.950,00

Yüklenilen KDV nin hesaplanması:

Taşıma mesafeleri hesaplamada dikkate alınabilir. Yurtdışı taşımacılık işinin KM toplamı 1500 KM dir. Bunun 500 KM si toplamda Yurtiçi parkura, 1000 KM de yurtdışı parkura isabet etmektedir. Ayrıca işletmenin 500 KM yurtiçi taşıma işi olmuştur. İşletmenin dönem gelirine ilişkin KM toplamı ilgili dönemde 2000 dir. Yurtdışı parkura isabet eden oran iç parkuru dahil (1500 /2000) Yüzde yetmişbeştir. (%75). Toplam KDV 30.600.- * 0,75= 22.950.- TL İstisnaya ilişkin yüklenilen KDV dir. Ancak iadesi istenecek olan KDV 19.800,00 TL olacaktır.

KDV Tahakkuk maddesi

192	DİĞER KDV	19.800.--	
	03 İade Alınacak KDV		
391	HESAPLANAN KDV	10.800.--	
	191 İNDİRİLECEK KDV		30.600.--
----- / -----			

IV – KDV BEYANNAMESİ EKİNDE YER ALACAK BELGELER

Öncelikle KDV Beyannamesinde istisna gösterilen bir işlem var ise bunun iade alınmasa da işleme ilişkin belgenin idareye verilmesi gerekmektedir. Makale konu işlemde ve benzeri işlemlerde istisnadan yararlanabilmek için gerekli belgeler şöyle sıralanabilir.

- Gümrük Beyannamesi , Özet Beyan Formu veya Transit Beyannamesi , Tır Karnesi, Triptik Belgesi ,Kara Manifestosu, Nakliye Faturası ve Teyit , Cım Belgesi veya Remiz Bülteninden biri

- İndirilecek KDV Listesi

- Yüklenilen KDV Tablosu

- Uluslar arası Taşıma Fatura fotokopileri veya listesi

İadenin nakden yapılabilmesi 1.000 TL yi aşan durumlarda inceleme raporu, ymm raporu veya teminat karşılığı olabilecektir.

V – SONUÇ

Uluslar arası taşımacılık işleri KDV Kanununun 14 ncü maddesine istinaden KDV den istisna olup, bu işleme ilişkin yüklenilen KDV nin nakden yada mahsuben iadesi söz konusudur. İstisnadan yararlanılması için aracın yurt dışına çıkış yaptığının belgelendirilmesi gerekir.

VI – KAYNAKÇA

- 3065 Sayılı KDV Kanunu ve Genel Tebliği
- 84/8889 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEBIT/CREDIT NOTE UYGULAMLARI

> **Güray KURŞUNOĞLU / SMMM**

Ticari hayatta firmalar bütçelenen tutarlarından hareketle fiyat belirlemesi yapmakla birlikte, pazardaki ekonomik koşullar ve ekonomik göstergelere bağlı olarak bütçelenen fiyatların daha sonra aşağı ya da yukarı yönlü revize edildiği görülmektedir. Fiili karlılık rakamları ile bütçelenen karlılık rakamları arasındaki farklar, kurumların ilgili dönemde geçerli olan ticari konjonktürün bir gereği olarak kendi insiyatifleri ile fiyatları revize etmelerinden kaynaklanabildiği gibi, zaman zaman ticari ilişkide bulunulan müşteri veya tedarikçiler tarafından iskonto, kalite farkı, fiyat farkı, reklamasyon vb. isimler altında talep edilen meblağlar nedeniyle de hesapta olmayan ilave maliyetler doğabilmektedir.

Firmalar arasında kimi durumlarda ihtilafa da sebep olabilen reklamasyon, kalite farkı, malların evsafına uygun olmaması vb. hallerde fatura düzenlendiği sürece uygulamada bir problem bulunmamaktadır. Öte yandan, yurtdışında bulunan tedarikçi veya müşterilerle yapılan alım-satım muamelelerinde, satış işlemi sonrasında gündeme gelen bu tür işlemler nedeniyle Invoice (fatura) düzenlenmek yerine Debit / Credit Note düzenlenerek cari hesaplarda mahsuplaşmaya gidildiği görülebilmektedir. Yabancı şirketlerin fatura düzenlemek yerine Debit/Credit Note düzenleme yoluna gitmelerinde, kendi vergi otoritelerince Debit/Credit Note'ların tevsik edici belge olarak değerlendirilmesinin etkisini de kabul etmek gerekir.

Bu bağlamda, özellikle küresel ekonomik krizin etkisini artırdığı son dönemde katlanılan fiyat farkı, kalite farkı, reklamasyon vb. elde olmayan birtakım maliyetlerin hiç olmazsa vergi matrahının hesaplanmasında indirilebilir bir gider olarak değerlendirilmesi ve bu yolla vergi etkisinden faydalanılması önem arz etmektedir.

İş bu yazımızda da, ticari teamüller gereği karşı karşıya kalınan Debit / Credit Note uy-

gulamaları ve vergi otoritesinin söz konusu uygulamaya yaklaşımı ele alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde "İspat Edici Kağıtlar" başlığı ile bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 229. ve müteakip maddelerinde tevsik edici belgelerin neler olduğu sayılmıştır. Buna göre, fatura, perakende satış fişi, serbest meslek makbuzu, gider pusulası ve müstahsil makbuzunun kimler tarafından düzenleneceği ve düzenleme esaslarına ilişkin detaylı açıklamalar yapılmış bulunmaktadır. Bununla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nda "**Debit Note**" veya "**Credit Note**"lar tevsik edici belgeler arasında sayılmamıştır.

Bunun doğal bir sonucu olarak Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanlarınca, Kanun'da tevsik edici belgeler arasında sayılmayan Debit Note kullanımlarının eleştirisi konusu yapıldığı ve bunların yasal defterlere gider olarak kaydedilmesinin reddedildiği görülmektedir. Kurumlar Vergisi Mükellefleri için gelir doğurucu etkisi olan yabancı menşeli Credit Note'lar neticede vergi matrahında bir azalmadan ziyade artışa yol açtığından inceleme elemanları bu konuda eleştirel bir yaklaşıma girmemekte, bununla birlikte yurtdışından gelen ve vergi matrahını azaltıcı etkisi bulunan Debit Note kullanımlarında, söz konusu belgelere istinaden mükelleflerin gider kaydının reddedilerek bu giderlerin KKEG (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider) olarak değerlendirildiği görülmektedir.

Mükellefler vergisel açıdan bazı müeyyidelerle karşılaşma riski bulunduğu farkında olsalar da, ticari teamüller gereği bu belgelerin kullanılmasına mecbur kalılabilmektedir. Zira mükellefler yurtdışında mukim müşterileri ya da tedarikçilerine Debit

Note yerine yansıtıkları fiyat farkı, kalite farkı vb. giderler karşılığında fatura veremelerini talep ettiklerinde olumsuz yanıt alabilmekte, ticari ilişkinin zarar görmemesi açısından da bu konuda yerine göre ısrarcı olamamaktadırlar.

Konuyla ilgili olarak, Maliye Bakanlığınca verilen 2 muktezada aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü B.07.0.GEL.0.29/2020-227-80/38132 Sayılı Muktezası

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesinde "Bu kanunla aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslara olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almıştır. Söz konusu kayıtların ise, aynı kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu... şeklindeki belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, üçüncü şahıslara olan ve münasebet ve muamelelere ait kayıtların vesikalara dayanılarak tevsik edilmesi gerekmektedir. Ancak, Defterdarlık görüşünüzde de belirtildiği üzere Debit Note'nin alındığı ülkelerde uygulanan vergi mevzuatı açısından geçerli bir belge olduğuna ilişkin yetkili makamlardan bir yazı alınması halinde, kanıtlayıcı bir belge olarak kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 20.08.1999 tarih ve 39884 Sayılı Muktezası

Reklamasyon giderlerinin ihracatın yapıldığı ülkedeki müşterinin vereceği fatura veya ilgili ülke mevzuatına göre fatura yerine geçen belgelerle tevsiki asıldır. Ancak bu tür belgenin alınamadığı durumda ihracatçı firmanın, yeni bir belge düzenleyerek önceki faturayı iptal etmesi ve reklamasyon bedeline isabet eden kısmın iade edildiğini gösterir bir belgeyi de ispat vesikası olarak kullanması mümkündür.

Yukarıda görüldüğü üzere Maliye Bakanlığı bu 2 muktezasından ilkinde, karşı ülkeden Debit Note'un söz konusu ülke mevzuatı açısından geçerli olduğuna ilişkin bir belge alınması durumunda Debit Note'ların gider kaydedilebileceğini belirtmiş, 2.sinde de ihracat yapılan ülkeden reklamasyon bedeli yansıtılması durumunda ilk düzenlenen faturanın iptal edilerek (reklamasyon bedeli düşüldükten sonra) yeniden fatura düzenlenmesini tavsiye etmiştir.

Ancak işin uygulaması düşünüldüğünde, Debit Note'un o ülkede geçerli bir belge olduğu yönünde yazı alınması talebine karşı firma kayıtsız ve çekimsiz kalabilir. İlk faturanın iptal edilip yeni fatura düzenlenmesi durumunda da, ilk düzenlenen fatura ile yeniden düzenlenecek fatura arasında uzun zaman geçmiş hatta dönem atlanılmış dahi olabilir. Bu durum aynı zamanda KDV iadesi ve beyannameler açısından da sıkıntı yaratacaktır zira KDV matrahları/hasılat beyanları ilk kesilen fatura üzerinden yapılmış durumdadır.

Verilen muktezaların sadece verildiği kurumu bağladığı ve bu bağlamda diğer mükellefler için tam olarak yasal bir dayanak olmayacağı göz önüne alındığında, Debit Note bedellerinin vergi hesabında gider olarak değerlendirilmesi mükellefler için risk teşkil etmektedir.

Vergi inceleme elemanlarınca eleştiri riski yüksek olan Debit Note kullanımlarına ilişkin olarak tavsiyemiz, mükelleflerce yurtdışından bu tür belgeleri gönderen firmalardan fatura temin edilmeye çalışılması, eğer bu mümkün olmuysa da mukteza başvurusu yapılarak vergi otoritesinin konuya ilişkin görüşünün sorulmasıdır.

KAYNAKÇA:

(1) Vergi Usul Kanunu, Kanun No: 213, 10 Ocak 1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete

(2) Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü B.07.0.GEL.0.29/2020-227-80/38132 Sayılı Muktezası

(3) Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 20.08.1999 tarih ve 39884 Sayılı Muktezası

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
DAYANIŞMA DERGİSİ
YAYIN KOŞULLARI VE YAZMA KURALLARI

Dayanışma dergisi hakemli bir dergidir.
Dergi iki ayda bir yayımlanır.

YAYIN KOŞULLARI

- 1- Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- 2- Dergide yayımlanması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine bir çıktı ile birlikte elektronik ortamda (disket, cd) gönderilmelidir.
- 3- Dergide yayımlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır.
- 4- Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurulu'nca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir.
- 5- Yayımlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 6- Dergide yayımlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.
- 7- Dergide yayımlanan yazıların telif hakları, yazarı veya yazarları tarafından karşılıksız olarak İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na devredilir. Yazarlar başvuru dilekçesine ekledikleri "Makale Sunum Formu"nu doldurarak ve imzalayarak telif haklarını devrettiklerini beyan etmek zorundadır.
- 8- Derginin bir sayısında bir yazarın birden fazla yazısı yayımlanmaz. Ancak ortak çalışma ürünü olan ve birden çok yazarlı çalışmalarda bu koşul aranmaz.

YAZMA KURALLARI

- 1- Yazılar, Microsoft Windows Word programla yazılmalı ve çözümünde herhangi bir sorun yaşanmaması için daha önce kullanılmamış bir diskete ya da CD'ye kaydedilerek dergiye gönderilmelidir.
- 2- Yazılar 3 (üç) kopya olarak, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1,5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3- Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - a. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
 - b. Başlığın sağ alt tarafında yazarın adı ve unvanı gösterilmelidir.
 - c. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda

gösterilmelidir.

d. İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 sözcüğü geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) özetleri yer almalıdır.

e. Özetlerin altında anahtar sözcükler (key words) bulunmalıdır.

f. Makalenin metni ikinci sayfadan başlamalıdır.

4- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.

5- Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik vb.) "şekil" olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı; varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.

6- Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.

7- Kaynakların gösterilmesinde yayın bilgileri, metnin sonunda, "Kaynakça" başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, **Costing**, 4* Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, "An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations", **The Accounting Historians Journal**, December 1992, Volume19, Number 2, s. **79-103**.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmî Gazete.

8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.

9- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın disketteki biçimiyle yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.

Yazışma Adresi

Yavuz ÖZMAKAS

Dayanışma Dergisi

Şehit Fethi Bey Caddesi No: 53/3

Pasaport/İZMİR

Tel : (0.232) 441 96 33

Faks : (0.232) 441 95 67

e-posta: yavuz.ozmakas@izsmmmo.com

**İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
DAYANIŞMA DERGİSİ**

Makale Sunum Formu

Makaleyi Sunan Yazar	
Makalenin Başlığı	
Makalenin ilgili olduğu dal	
Makalenin Yazarları	
Makaleyi sunan yazarın	
Çalıştığı Kurum:	
Posta adresi:	
e-posta adresi:	
Telefon No:	
Faks No:	
Sunulan Makalenin sayfa sayısı:	
Makalenin Sunulduğu Tarih:	

İzmir Serbest Muhasebeci mali Müşavirler Odası'nın Dayanışma Dergisi'nde yer alacak yazılara ilişkin koşulları kabul ettiğimi ve yazımın telif haklarını İzmir Serbest Muhasebeciler mali Müşavirler Odası'na devrettiğimi bildiririm.

Makaleyi sunan yazarın imzası : _____

Forma ulaşmak için : www.izsmmmo.org.tr

- Mesleki Makaleler Ve Görüşler
 - Oda'dan Haberler
 - Spor
 - Kùltür - Sanat
 - Magazin
 - Eđence
 - Komitelerden Haberler
- İlçe Temsilcilerimizden Haberler
 - Semt Temsilcilerimizden Haberler
 - Kùtùphanemize Gelen Kitaplar

SESİNİZİ, SESİMİZE KATMAK İÇİN...



e-bùlten

www.izsmmmo.org.tr

DAYANIŞMA

Dergisi'ne

ücretsiz

abone

oldunuz mu?