



# Dayanışma

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



Ağustos 2011

112



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

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

**Sorumlu Müdür**  
**Oda Sekreteri**  
Hüseyin HAMAMCILAR

**Genel Yayın Yönetmeni**  
Yavuz ÖZMAKAS

**Yayın Kurulu**  
Özge YILMAZ  
Aslı TENGİZ  
Engin MALAY  
Fatma KIRKİT  
Dilek Ebru BERBER

**Bilim Kurulu**  
**Rıfat T. NALBANTOĞLU**  
SMMM

**İsmail IŞIK**  
YMM

**Özkan BİLGİLİ**  
SSK Müfettişi

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

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

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

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

**Düzeltili**  
Hacer Özmkas

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

Basım Tarihi Ağustos 2011

**dayanışma** sayı:112

İki Aylık Mesleki Dergi

Sürekli Yerel Yayın

İzmir SMMMO üyelerine ücretsiz olarak gönderilir.

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

### İç Hatlar

123	Bşk. Sekreteri	312	Haksız Rekabet
702 – 712	İlhan BORA (Başk. Yard.)	501 – 511	Yasemin YILDIZ (Santral – Gelen – Giden Evrak – Özlük İşleri – Tahsilat)
706	Metin AKSOY (Yön. Kur. Üyesi)	502	Sevil ERDÜL (Özlük İşleri – Tahsilat)
704 – 714	Halil KIRLI (Sayman)	504	Coşkun YILDIRIM (Özlük İşleri - Tahsilat)
705 – 715	Erkan YILDIRIM (Yön. Kur. Üyesi)	505	Funda AKERDEM (6. Kat )
510	Mehmet KUZU (Yön. Kur. Üyesi)	507	Cüneyt ZİREK (Muhasebe Departmanı)
707	Mustafa FELEK (Yön. Kur. Üyesi)	508	Senem ŞAKIR (Muhasebe Müdürü)
711	Ali YENİDOĞAN (Yön. Kur. Üyesi)	509	Murat YETER (Danışman)
301	Atilla KILIÇ (Tesmer – Staj)	512	Yunus BALIK (Personel Sorumlusu – Disiplin Servisi)
302	Bora YILDIRIM (Tesmer Müdürü)	513	Gülnur ATASEVER (İdari İşler Sekreteri)
303	Nilsu AKDENİZ (Tesmer Muhasebe)	515	Seda ANAÇ (Muhasebe Departmanı)
304	Denetleme Kurulu (Ömer AKBAŞ ) (3. Kat)	123 – 602	Nazan TUNABOYLU (Yönetici Asistanı)
305	Emin AKBULUT (Bilgi İşlem)	609	Nazik ÇAYHAN (6. Kat İçecek)
306	Selda ARPACI (Hukuk Müşaviri)	708	Tesmer Toplantı Odası
307	Müfit YILDIRIM (Tesmer Sekreteri)	104	Güvenlik
308	Yusuf ALABAĞ (Kütüphane)	105	Dr. Bülent COŞKUN
309	Hacer ÇİÇEK (3. Kat İçecek)	131	1. Kat Toplantı Salonu (Küçük Salon)
311	Disiplin Kurulu (Şükri PARMAKLI) (3. Kat)		

### Banka Hesap Numaraları

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

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

Degerli Meslektaşlarım,

Geçtiğimiz üç ay içerisinde Dünyada ve Ülkemizde siyasi ve ekonomi anlamında sıcak günler yaşadık ve yaşamaya da devam ediyoruz. ABD'de başlayan ekonomik kriz AB ülkelerini derinden etkilemiş, bizim gibi gelişmekte olan ülkeleri de ciddi bir şekilde etkileyeceği işaretler başlamış olup. Şayet tedbirler alınmaz ise, ileride tamir edilemeyecek sorunlar yaşanılması kaçınılmazdır. Başta ABD olmak üzere AB ülkelerinde küresel kriz ile ilgili bir dizi toplantılar düzenlenmektedir. Ayrıca bu toplantılarda görüşülen krizin önlenmesi için planlanan ekonomik tedbirler ve paketler kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Peki ülkemizde bu küresel kriz ile ilgili ne yapılmaktadır. Yapılan tek şey Merkez Bankası'nın günü birlik aldığı geçici tedbir dışında hiçbir ciddi çalışma yapılmamaktadır. Bunun nedenini anlamakta zorlandığımı ifade etmek istiyorum. Nasıl olsa Başbakanımızın dediği gibi zaten bu kez kriz teğet bile geçmeyecek!

Mesleğimizle ilgili yoğun ve stresli günler geçirdik. Gelir Vergisi Beyannamesi ve Kurumlar Vergisi beyannamesi ile başlayan iş yükünün üzerine bir de 6111 Sayılı Torba yasası gelince yoğunluk iyice arttı ve mesleğimiz çekilmez bir hale geldi. Temmuz ayında mali tatil nedeniyle biraz rahatlarız ve tatil yaparız dediysek bile mali tatil ile ilgili yasal düzenlemeler Maliye Bakanlığı'nca yapılmadığından; kurumlara Temmuz ayındaki sorumluluklarımız devam ettiğinden hakkımız olan tatilimizi yapamadık. Bu durum da mesleğimizde kurumsallaşmanın önemini ortaya koymaktadır. Ofislerimizi kurumsal yapıya kavuşturarak ve doğru bir planlama ile istediğimiz ayda istediğimiz kadar tatil yapma şansımız doğmuş olacaktır. Ucube olan mali tatile de ihtiyacımız kalmayacaktır.

Yaz ayının bitiminden itibaren tüm illerde odalarımız aracılığıyla meslektaşlarımız UFRS ve Denetim ile ilgili yoğun eğitime başlayacaktır. TÜRMÖB Yönetim Kurulu'nun aldığı karar doğrultusunda eğitime alınan eğitimcilerin eğitimi halen devam etmektedir. Bu eğitimler bittiğinde yetiştirdiğimiz eğitimler sahaya inerek tüm üyelerimize dönük eğitimler vermeye başlayacaklardır.

Mesleğimizin açısından önemli olan bu projeye ; başta Sayın Genel Başkanımız Nail Sanlı olmak üzere emeği geçen ve katkı koyan herkese kurumum adına teşekkür ederim.

Bir başka önemli konu ise, 5786 Sayılı yasada mesleğimiz açısından anti demokratik olan maddeleri için 2008 Yılında CHP'nin Anayasa Mahkemesi'ne İPTALİ için götürdüğü Nispi temsil ve diğer maddeler yaklaşık üç yıl bekletildi. Ve nihayet 18 Mayıs 2011 tarihinde görüşülerek bir maddesi hariç tüm taleplerimiz Anayasa'ya aykırılık yok iddiasıyla red edildi. Benim dikkatimi çeken bu iptal maddelerinde Birlik ve Oda Başkanlarının iki dönemden fazla görev alamazlar maddesidir. Aynı konu TESK için bu hükümet tarafından 2005 yılında esnaf odalarının Yasası değiştirilirken getirildi. CHP, Anayasa mahkemesine gitti. Anayasa Mahkemesi bu maddeyi oy çokluğu ile İPTAL etti. O dönem Anayasaya aykırıdır lehine oy kullananların başında bu günkü Sayın Anayasa Mahkemesi Başkanımız o zaman Anayasa Mahkemesi Başkan Vekiliydi. Peki o günden bu güne neler değişti ki Sayın Anayasa Mahkemesi Başkanı aynı konu için "Anayasa'ya aykırılık yoktur" yönünde oy kullanmıştır. Bu bir çifte standartlık ve siyasi bir karar değil midir? "Adalet eşit dağıtılır" ilkesine aykırı değil midir? Takdiri sizlere bırakıyorum.

**Feyzullah TOPÇU**  
**Başkan**





**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 Bayazıtlı	(Ankara Üniversitesi)
Prof. Dr.	Feryal Orhan Basık	(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 Lalik	(Maltepe Üniversitesi)
Prof. Dr.	Rüstem Hacirüstemoğlu	(Galatasaray Üniversitesi)
Prof. Dr.	Süleyman Yükçü	(Dokuz Eylül Üniversitesi)
Prof. Dr.	Serdar Özkan	(İzmir Ekonomi Üniversitesi)
Prof. Dr.	Şükrü Kızılot	(Gazi Üniversitesi)
Prof. Dr.	Yurdakul Çaldağ	(Gazi Üniversitesi)
Prof. Dr.	Yüksel Koç Yalkın	(Ankara Üniversitesi)
Prof. Dr.	Güven Sayılğan	(Ankara Üniversitesi)
Doç. Dr.	Erdal Özkol	(Dokuz Eylül Üniversitesi)
Yrd. Doç. Dr.	Esin Taylan	(Dokuz Eylül Üniversitesi)
Yrd. Doç. Dr.	Masum Türker	(İstanbul Ticaret Üniversitesi)
Yrd. Doç. Dr.	Mine Tükenmez	(Dokuz Eylül Üniversitesi)
Yrd. Doç. Dr.	Orhan Çelik	(Ankara Üniversitesi)



**Hakemli Yazılar**



**Refereed Papers**



## KURUMSAL YÖNETİM ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Doç. Dr. Julide KESKEN\*  
Murat NAZLI\*\*

### 1. Kurumsal Yönetim Ve Ortaya Çıkışı

Örgütlerin, hayati boyutlarından biri olarak gücü vardır ve örgüt üyeleri ancak gücün nasıl dağıtıldığını ve konuşlandırıldığını anlayarak işlerini yürütebilirler (Torrington, Weightman ve Johns 1989:143).

Tricker (1997:1)'a göre kurumsal yönetim, kurumsal varlıklar üzerindeki gücün kullanılması olarak tartışılmaktadır. Gücün kullanılması derken, her çeşit kurumsal varlık – dünyanın her yerinde şirket kanunları altında birleşmiş şirketler: özel ve özel olmayan şirketler, aile şirketleri, azınlıkta olan hissedarlar ile hakimiyet altına alınan şirketler, stratejik birliktelikle beraber oluşan esnek ağ ve zincirle şirketlerin kompleks grupların ve kurumsal varlıkların içinde yer alması, ortaklıklarda, devlet iş girişimlerinde, eğitsel, hayırseverlik, sosyal yardım ve diğer kar amacı gütmeyen amaçlarda denebilir. Bu tip kurumsal varlıkların yönetilmesi kadar kontrol edilmesi de gerekmektedir.

Diğer tanımda, kurumsal yönetim, kurumsal süreçleri - mal ve hizmetlerin satışını ve üretimini organize etmede, kontrolörleri ya da düzenleyicileri görevlendirmede yer alan - etkileyen bütün etkileri tarif eder. Bu yolla ifade edildiğinde, kurumsal yönetim medeni kanun altında birleşsin ya da birleşmesin, her çeşit şirketi içerir. Şirketler, halka açık, özel, kar amacı güden ya da kar amacı gütmeyen şirketler olabilir. Kurumsal yönetim üzerindeki literatürün çoğu sadece halka açık şirketlerin analiz konusu olduğunu üstü kapalı olarak varsaymasıdır. Bu da dünyada 40

binden az şirketi kapsayarak konuyu kısıtlamaktadır (Thurnbull 1997:180).

Shleider ve Vishny (1996:2) kurumsal yönetimi, şirketlere finansman sağlayanların uygun olan bir getiriye temin etmelerine ilişkin yollar ile ilgilenmek olarak tanımlamıştır. Short, Keasey, Hull ve Wright (1998:151) ise bir kurumsal yönetim sistemini, yönetim kurulunun yönetime, şirketin hissedarlarına zenginlik yaratmak için izin verirken, sorumlu olması olarak ifade etmişlerdir. Yine Shleider ve Vishny (1997:737)'ye göre kurumsal yönetimi anlamak, sadece zengin ekonomilerdeki muhtemel olan marjinal gelişmelerdeki tartışmayı aydınlatmak değil, kurumlarda yapılması gereken büyük kurumsal değişimleri de canlandırabilmektir. Hunger ve Wheelen (2003:17) ise kurumsal yönetim terimini, yönetim kurulu, yönetim ve hissedarlar arasındaki ilişki ve şirketin performansını ve gideceği yönü belirleme ile ilgili olarak ifade etmişlerdir.

Yönetim kurulunun artan birtakım sorumluluklarının olmasıyla beraber, yönetim ve hissedarlar arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine bağlı olarak diğer menfaat sahiplerinin de bu zincir içindeki önemi iyi tespit edilmelidir. Var olan paydaşların şirket üzerindeki etkisi ya da gelecekte edinilecek olanların etkisi şirketin gideceği yönü belirlemede büyük pay sahibi olabilirler.

Kurumsal yönetim (corporate governance) – (KY) kavramı “ şirket içi politik yapı ve fonksiyonuna ” vurgu yapmak açısından ilk kez 1960 yılında Richard Eells tarafından kullanılmıştır. Politikada

\* E.Ü.İ.B.F

\*\* Ege Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı

yönetilenlere söz hakkı oy kullanma ile sağlanırken, şirketlerde, yatırımcılara kontrol haklarını kullanarak yöneticiler tarafından sömürülmesinin önlenmesi hakkı kurumsal yönetim ile sağlanmaktadır. KY, şirkete kaynak sağlayan yatırımcılara şirketi yöneten profesyonel yöneticiler üzerinde kontrol gücü vermektedir (Arı 2008:45). Bu gücü kullanırken de stratejik menfaat sahipleri, tepe yönetim ve yönetim kurulu arasındaki ilişkileri iyi anlamak gerekmektedir.

Brigham ve Ehrhardt (2002) kurumsal yönetimi, değer-temelli yönetimin prensiplerini gerçekten uygulayan yöneticileri garanti eden bir dizi kurallar ve prosedürler olarak tanımlamaktadır. Kilit hissedarlar için değer - maksimizasyonu uygulaması kurumsal yönetimde önem teşkil eder

Birçok farklı şekilde tanımlanabilecek kurumsal yönetim (corporate governance), en geniş anlamda modern yaşamda insanların bir amaca ulaşmak için oluşturduğu herhangi bir kurumun yönetiminin düzenlenmesidir. Dar anlamda ise, bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun dönemde ortaklarına ekonomik değer yaratmasına imkan tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamaları ifade etmektedir (TÜSİAD 2002).

Bir diğer tanımda, Aktan (2006) kurumsal yönetimi, bir kısmı kanunlarda diğeri geleneklerde, en iyi uygulamalarda, şirket ana sözleşmelerinde, sözleşmelerde ve diğer kanun kaynaklarında yer alan etkilerin bir sonucu olarak ifade etmiştir. Kurumsal yönetim zorunlu olarak bütün bunların hepsinin bir karışımıdır.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), kurumsal yönetimi şu biçimde tanımlamaktadır (OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri 2004):

*“Kurumsal yönetim çerçevesi, şeffaf ve etkin piyasaları teşvik etmeli, hukukun üstünlüğü ilkesi ile uyumlu olmalı, denetleyici, uygulayıcı ve düzenleyici otoriteler arasındaki sorumlulukların paylaşılmasını açık şekilde ortaya koymalıdır. Hissedar haklarını korumalıdır, uygulanmasını kolaylaştırmalıdır. Paydaşların haklarını yasalarda belirtildiği şekilde tanımalıdır. Şirketle ilgili tüm maddi konularda doğru, zamanında açıklama yapılmasını güvence altına almalıdır. Şirketin stratejik rehberliğini, yönetim kurulu tarafından yönetimin*

*zamanında denetimini, yönetim kurulunun şirkete ve hissedarlara hesap verme zorunluluğunu teminat altına almalıdır.”*

Kurumsal yönetim, bir tarafta yöneticiler ve şirket sahipleri arasındaki ilişkileri belirleyen kabul edilebilir iş uygulamalarına, düzenlemelere ve kanunlara, diğer tarafta ise kendi yatırımcılarına değinir. Kurumsal krizlere, suçlara ve başarısızlıklara cevap olarak doğmuştur ve gelişmiştir. Kurumsal yönetim çevresi ayrıca, kurumsal yönetimin kalitesini ve gideceği yolu belirler. Kilit oyuncular ise hissedarlar, yönetim kurulları, tepe yönetim, çalışanlar, düzenleyiciler ve denetçiler, yatırımcılar, müşteriler ve tedarikçilerdir. Diğer paydaşlar ise ikincil oyunculardır. İyi kurumsal yönetimi sağlamanın sorumluluğu ağırlıklı olmak üzere yönetim kurulunun omuzlarındadır ve birçok kurumsal faaliyetin düşünülüp taşınıldığı yerdir (Kerr 2005). Aslında kurumsal yönetim çerçevesini yönetim kurulu dışında da benimseyebilen paydaşlar sayesinde daha etkin bir yönetim biçimi ortaya çıkacaktır ve işletmelerin daha verimli, etkin, etik ve şeffaf bir şekilde çalışmasına olanak sağlayacaktır.

Nitekim, Koçel (2005:468) kurumsal yönetim kavramını, devlet, hissedarlar, müşteriler, tedarikçiler, çalışanlar ve kreditorler nezdinde, işletmelerin mümkün olduğu kadarıyla paydaşlarına doğru ve dürüst bilgi vermesini ve şeffaf davranmasını amaçladığı şeklinde belirtmiştir. Kısacası, işletmelerin gerçek durumunu yansıtması, etik ilkelere uyulması ve sorumlu bir davranış sergilenmesi bekleyişi vardır.

Bu sorumlu davranış bekleyişi içinde, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (2007)'ne göre kurumsal yönetim, bir şirketin, hak sahipleri ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde, mali kaynakları ve insan kaynaklarını kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve bu sayede de hissedarları için uzun dönemde ekonomik kazanç yaratarak istikrar sağlamasını mümkün kılan kanunlar, yönetmelikler ve gönüllü özel sektör uygulamaları bileşimidir. Çağımızda yaşanan hızlı değişim ve gelişim süreci işletme yönetiminde yeni yaklaşımların doğuşuna sebep olmuştur. Kurumsal yönetim anlayışı da bu süreçte ortaya çıkmış yaklaşımlardan bir tanesidir (Akyüz, Görmüş ve Bektaş 2008). Aslında sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş dönemiyle beraber, teknolojinin her geçen gün hızla gelişmesiyle ve

küreselleşmeyle beraber yönetimlerin yeniden düzenlenmesi ve şirketlerin bu hıza kendilerini adapte etmesi konuları ortaya çıkan önemli hususlardan bazılarıdır. Yönetimlerin düzenlenmesi konusunda ise yöneticilerin haliyle birtakım görev ve sorumlulukları vardır. Örneğin, Shah, Butt ve Hasan (2009:625)'a göre kurumsal yönetim, sadece seçilmiş yöneticilerin karar verdiği bir süreç değildir. Örgütlerin, ayrıca hesap verme yükümlülüğünün olduğu bir yoldur.

Dünya Bankası ise kurumsal yönetimi; "bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece de ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun dönemde de ortaklarına değer yaratmasına olanak tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamalar" olarak tanımlamaktadır (Öztürk ve Demirgüneş 2008:396, Daştan 2010:4). Kurumsal yönetim ile geleneksel yönetim karşılaştırıldığında bazı farklılıklar göze çarpmaktadır.

Tarihte daha da geriye gidildiğinde, Adam Smith 1776'da yayınlanan 'Wealth of Nations' kitabında ifadeyi bilmese de kurumsal yönetim olayını şu satırlarla dile getirmiştir (Tricker 2000:289, Holderness 2003:51, <http://en.wikipedia.org>, 8/10/2010):

***"Kurumlardaki yöneticilerin başkalarının paralarını yönetirken, kendi paralarını yönetirken gösterdikleri aynı özeni göstermeleri beklenemez. Yöneticilerin ihmalkarlıkları ve israfları, şirket yönetiminde kaçınılmazdır."***

Kurumsal yönetim ve uygulama düşüncesi 10-15 sene öncesinde kullanılmaya başlanmıştır. 1980'lerin sonunda İngiltere'de Cadbury raporuyla birlikte kurumsal yönetimin finansal bakış açısına değinilmiştir. Daha sonra Avustralya'dan Hilmer raporu, Güney Afrika'dan King raporu, Cadbury raporundan etkilenecek bu ülkelerdeki kurumsal çöküşlerden bir ihtiyaç doğmuştur. Bugünkü anlamda kurumsal yönetim kavramı ilk olarak, İngiltere'de Sir Adrian Cadbury başkanlığındaki bir komite tarafından hazırlanan

**Tablo1: KURUMSAL YÖNETİM İLE GELENEKSEL YÖNETİMİN KARŞILAŞTIRILMASI**

Geleneksel Yönetim	Karşılaştırma Kriteri	Kurumsal Yönetim
Insider sistemi: Sahip, aynı zamanda yönetir ve denetler. Organizasyonda kuvvetler birliği ilkesi geçerlidir.	Güç ve Otorite	Outsider sistemi: Şirket sahipliği, yönetimi ve denetimi birbirinden ayrılmıştır. Organizasyonda kuvvetler ayrılığı ilkesi geçerlidir.
Şirket sahip ve yöneticileri, şirketi kendi iradi ve takdiri kararları ile yönetirler.	Kurallara karşı takdiri kararlar	Şirket yönetiminde kurallar hakimdir.
Şirket sahip ve yöneticilerinin sorumluluklarının hukuki çerçevesi yeterince çizilmemiştir.	Sorumluluk	Şirket sahip ve yöneticileri, şirkete ve paydaşlara karşı doğrudan sorumludurlar.
Sadece vekiller sahiplere hesap verirler. Sahibin hesap verme yükümlülüğü yoktur.	Hesap verme yükümlülüğü	Şirket sahip ve yöneticileri, şirkete ve paydaşlara karşı hesap verme yükümlülüğündedirler.
Sahip, ancak kendisine hesap verir.	Hesap sorma hakkı	Paydaşların şirket yönetimine hesap sorma hakkı bulunmaktadır.
Şirket yönetiminde şeffaflık ilkesine fazla önem verilmez. Şirket yönetimi, ancak arzu ettiği şirket bilgilerini kamuoyuna açıklar.	Şeffaflık	Şirket sahip ve yöneticileri, şirket faaliyetlerini şeffaflık içerisinde yürütmek durumundadırlar.
Sahip, arzu ettiği kişileri yönetim kurulu üyeliğine atar.	Yönetim kurulunun oluşumu	YK üyesi olabilmenin bazı şartları vardır. Bilgi, liyakat ve erdemi buluşturacak kurallar ve ilkeler geçerlidir.
Şirket yönetim ve denetleme kurullarında üye olanlar tam bir bağımsızlıkla görevlerini icra edemezler. Nihayetinde, kurul üyeleri sahip tarafından atanır.	Bağımsızlık	Şirkette bağımsız yönetim ve bağımsız denetim ilkeleri hakimdir. Örneğin, YK üyelerinin bir kısmı şirkette hiçbir çıkar ilişkisi olmayan kişilerden oluşur.

Aktan (2006:6)

ve kısaca "Cadbury Raporu" olarak da adlandırılan 1992 tarihli raporda ele alınmıştır (Aktan 2006).

1990 yıllarında İngiltere kurumsal yönetim konusunda yaşadığı patlamayla beraber kurumsal yönetim alanında birtakım girişimler ve kurumsal yönetim sisteminde değişiklikler olmuştur. İngiltere'deki hisse senedi piyasasında listelenen hisselerin %70'i kurumsal yatırımcılar tarafından tutulmaktaydı ve piyasadaki bu hakimiyete bağlı olarak onların danışmanlık rolleri de artan bir şekilde önemli hale gelmişti (Solomon, Joseph, Norton 2000: 215).

Hissedarların kurumsal yönetimdeki etkinliği, profesyonel ve denetleyici bir organ olarak bulunması halka açık şirketler (ör: Cadbury 1992, Hampel 1998, Hermes 1998, ICGN 1999 ve Calpers 1998) için usul hukuku kanununun gelişmesine de yol açmıştır (Burton 2000: 194). Aslında, Tricker (2000: 2)'ın belirttiği gibi, 19. yüzyıl girişimcilik dönemini yaşarken 20. yüzyıl ise yönetim dönemine şahit olmuştur. 21. yüzyılda odak noktası, idare, denetim ve gücün uygulaması oldu ve modern dünyadaki örgütlerde önemli hale geldi.

Rwegasira (2000: 258)'ya göre kurumsal yönetim, bağımsız bir çalışma alanı olarak yeni bir olgudur çünkü etik ve politika, yönetim, örgütsel davranış, finans, ekonomi, hukuk gibi birçok disiplin ile birleşmiştir. Kurumsal yönetim konusundaki tartışma Latin Amerika, Asya ve Rusya dahil olmak üzere dünyada gelişen sermaye piyasaları içinde serbestleşmenin dünyada tetiklenmesiyle ve 1997'de olan Asya finansal krizinin etkisiyle önemini belirtmiştir. Asya krizi denetleme ve kurumsal yönetim konusundaki eksikliği açıkça ortaya koymuştur.

Bir diğer görüşe göre, kurumsal yönetim bin yıldan fazladır uygulanmaktadır. Fakat konunun çalışılması yüz yıldan azdır. Aslında "kurumsal yönetim" ifadesi 1980'lere kadar kullanılmamıştır. 20.yüzyıl yönetim düşüncesinde büyük bir büyüme görülmüştür. Fakat, kurumsal yönetim bugüne kadar gözden kaçmıştır. Örgüt teorileri çok büyük bir sıçrama yapmıştır ancak yönetim kurulları örgüt şemasında nadiren gözükmekteydi. Stratejik yönetim büyük önem teşkil ediyordu fakat yöneticilerin verdiği katkı nadiren belirtiliyordu. Yöneticilerin rolleri dışında, modern örgütün diğer yönlerini, operasyon, pazarlama ve finans

yönetimi için önemli teorik ve pratik anlayışlar geliştirilmiştir. 19. yüzyıl modern kurumlar için biriktirilmiş temelleri gördü. Bu yüzyıl, buldukları firmalar ile isimleri kutsal kabul edilen girişimcilerindir. 20. yüzyıl ise yönetimin yüzyılıdır. Yönetim teorilerinin, yönetim danışmanlarının, yönetim gurularının büyümesi yönetim ile zihin uğraşısını yansıtmaktadır. Şimdi yeni yüzyıl ise, kurumsal yönetim döneminin olacağını taahhüt eder (Tricker 2000:289).

Her ne kadar kurumsal yönetim kavramı ilk kez Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından kullanılmış, ilk ve öncü çalışmalar bu örgüt tarafından geliştirilmişse de konunun bilimsel temelleri daha önce muhtelif bilimsel çalışmalara konu olmuştur. 1929 yılındaki Wall Street kazasından sonra Adolf Berle, Gardiner C. gibi bilim adamları toplumdaki modern kurumun rolünün değişmesi üzerinde iyice düşünülmüşlerdir. 1932'de Adolf Berle ve Gardiner Means tarafından yazılan Modern Şirket ve Özel Mülkiyet (The Modern Corporation and Private Property) kitabının etkisi bugünkü bilimsel tartışmalarda kurumsal yönetim kavramı üzerindeki etkisini sürdürmektedir. Kitaplarında, şirketlerde mülkiyet (sahiplik) ile kontrol (denetim) fonksiyonlarının birbirinden ayrılması gerektiği üzerinde durulmuştur (Aktan 2006:3, <http://en.wikipedia.org>, 07/10/2010). Bu eserde çok ortaklı ve halka açık şirketler incelenerek, bu şirketlerde az ortaklı ve halka kapalı şirketlerden farklı olarak çok sayıda yatırımcının şirkete sermaye koyduğu, ancak mülkiyet pay sahiplerinde olmakla birlikte şirket işlerinin pay sahibi olmayan ya da küçük oranda pay sahipliği bulunan yöneticiler tarafından yürütüldüğü, sonuçta bu ortaklıklarda mülkiyet ve kontrol ayrımının (separation of ownership and control) ortaya çıktığı belirtilmiştir. Berle ve Means, mülkiyet - kontrol ayrımı neticesinde, pay sahipleri ile yöneticilerin menfaatlerinin birbirinden farklılaşması nedeniyle menfaat çatışması yaşandığını, yöneticilerin amaçlarının kendi konumlarını korumak olduğunu ve büyük ekonomik varlıklar üzerinde denetimsiz kontrollerinin bulunduğunu ifade etmişlerdir (Yılmaz 2009:11).

1990'ların ilk yarısında ABD'deki kurumsal yönetim konusu, yönetim kurullarından CEO işten çıkarılmaları (ör: IBM, Kodak, Honeywell) konusuna bağlı olarak medyada büyük ilgi odağı oldu. 1997'de Doğu Asya finansal krizinde, mülk değerlerinin çöküşünden sonra yabancı sermayenin dışarı çıkmasıyla Tayland,

Endonezya, Güney Kore, Filipinler ve Malezya ekonomileri ciddi biçimde etkilenmişlerdi. Bu ülkelerdeki kurumsal yönetim mekanizmalarının eksikliği ekonomilerindeki kurumların zayıflığını işaret etmişti (www.wikipedia.org, 07/10/2010). Asya'da ise para krizlerine yol açan spekülasyon saldırıları, yurt içi aktif piyasalarında çöküşün olması (Delice 2003:59) kurumsal yönetime olan ilgiyi bir kat daha arttırmıştır. Ayrıca, Enron, Worldcom, Qwest, Tyco, Global Crossing gibi firmalarda yaşanan finansal skandallar ve hissedarlara maliyetin 460 milyar dolar olması kurumsal yönetim konusunu gündeme taşımıştır (Lucci 2003:212).

Kurumsal yönetim bir şirketin yönetimi, yönetim kurulu, çalışanlar, hissedarlar ve diğer paydaşlar arasındaki birtakım

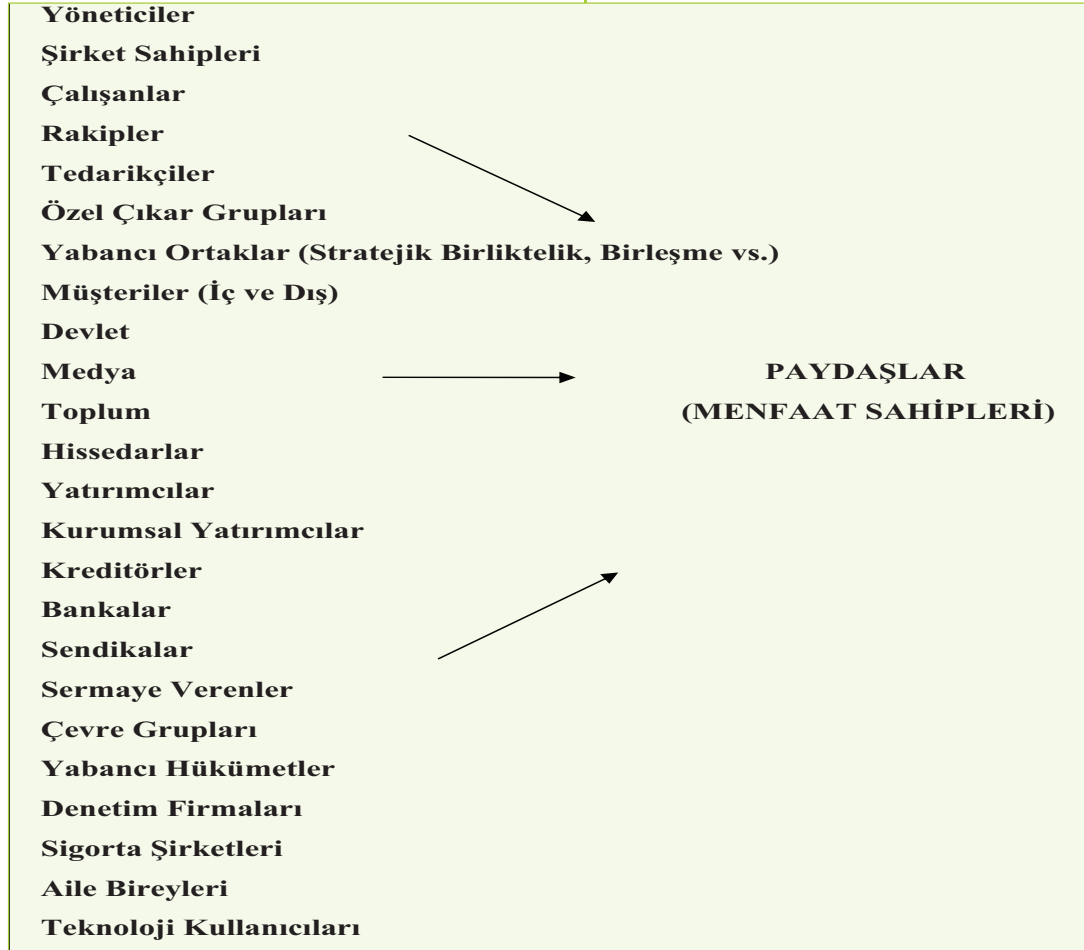
ilişkileri kapsadığı için buradaki önemli noktalardan bir tanesi ise paydaşlardır.

Organizasyonlarda başlıca menfaat sahipleri şöyle sıralanabilir (Aktan 2006:3):

Çalışanlar, Müşteriler, Sendikalar, Yabancı Ortaklar, Bankalar, Kreditorler, Kamu Yönetimi (Devlet), Toplum, Tedarikçiler, Hissedarlar, Rakipler, Ana/Kurucu Sermayedar ve Kurumsal Yatırımcılar (Yatırım fonları, Risk Sermayesi Şirketleri)

Paydaş sayısını daha da detaylandırmak gerekirse şöyle bir şekil çizilebilir:

**Tablo 2: MENFAAT SAHİPLERİ**



## 2. Farklı Ülkelerde Kurumsal Yönetim Uygulamaları

Literatür iki genel kurumsal yönetim sistemi belirtmiştir. ABD ve İngiltere, kurumsal kontrol için her zaman bağımsız olmayan aktif pazarların ve yöneticilerin, nispeten pasif hissedarlar ve yönetim kurulları tarafından nitelendirilmesi olarak belirtilir. Kıta Avrupası ve Japonya'daki sistemde, kurumsal kontrolde, kısıtlı pazarlarda ve yönetimlerde daha bağımsız olan yönetim kurulları ve aktif hissedarlar (diğer şirketler ya da bankalar) ile yapılan koalisyonlar ile ilişkilendirilir. Bu farklılıklar şirket performansını ve hedeflerini etkileyecektir. Kilit farklılıklardan bir tanesi ise, hissedar değeri bakış açısı ile paydaş değeri bakış açısıdır (Chen 2004).

Bir başka tanımda Şehirli (1999:51), dünyada kurumsal yönetime yönelik iki temel sistem belirtmiştir. Bunlardan birincisi hisse senedi kültürünün yoğun olarak gelişmiş olduğu Amerikan veya daha geniş tanımla da Anglo-Sakson sistemi olarak bilinen sistem, diğeri ise esas olarak bankaların hakimiyetinde

olan ve ortaklıkların gözetiminin bankalar tarafından yapıldığı Alman sistemi olarak da bilinen Kıta Avrupası sistemidir. İki kurumsal yönetim sisteminin de kurumsallaşmanın sağlanması bakımından başarılı olduğu, ancak en etkin ve gelişmiş sermaye piyasalarının sadece Anglo-Sakson sistemine sahip olan ABD ve İngiltere gibi devletlerde görüldüğü, bu durumun ise Anglo-Sakson hukuk sistemi ve Kara Avrupası hukuk sistemindeki farklılıklardan kaynaklandığı birçok uzmanın hemfikir olduğu bir görüştür. Bu fikrin aksini savunan, diğeri bir ifadeyle söz konusu farklılıkların hukuk sistemlerinden değil piyasaların yapılarındaki farklılıklardan ileri geldiğini savunan uzmanlar da bulunmaktadır.

### 2.1. Üç Kurumsal Yönetim Sisteminin Kıyaslanması

Aşağıda yer alan üç kurumsal yönetim sistemi amaçları, yönetim prensipleri, yönetim uygulaması ve paydaş katılımı açısından karşılaştırılmıştır.

**Tablo 3: ÜÇ KURUMSAL YÖNETİM SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

	<u>Almanya</u>	<u>ABD</u>	<u>Japonya</u>
<b><u>Amac</u></b>	Kurumsal Çıkarlar “Paydaş Değeri”	“Hissedar Değeri”	Kurumsal Çıkarlar “Paydaş Değeri”
<b><u>Yönetim</u></b>	Kar payı temelli	Hisse senedi alma	Kıdem ve karın az paylaşımı
<b><u>Prensipieri</u></b>	karşılık ile işbirlikçilik	hakkı ile yöneticilik	
<b><u>Yönetim</u></b>	Düalistik, kurumlar ve	Monistik, sermaye	Çoğulcu, kurumlar ve bankalar
<b><u>Uygulama</u></b>	bankalar tarafından hakim olunan	piyasasına yönelik	tarafından hakim olunan
<b><u>Paydaş</u></b>	Sosyal bir kurum		Bankalar ve Keiretsu ortağı
<b><u>Katılımı</u></b>	olarak şirket (çalışanlar, bankalar, politikacılar ve diğeri)		

(Chen 2004)



Keiretsu: Bir Japon terimi. Ortak çıkarlar için bir banka etrafında toplanan şirketler topluluğu. Bankaların ise keiretsu üyesi olan şirketler üzerinde kontrolünün olması, denetleme birimi olarak hareket etmesi. Japonya'daki çoğu ekonomik faaliyete hakim olan 6 dev keiretsu – Mitsubishi, Mitsui, Dai Ichi, Kangyo, Sumitomo, Sanwa ve Fuyo (Dow ve McGuire 2009, Lincoln ve diğerleri 1996, <http://en.wikipedia.org>, 27/10/2010).

Kurumsal yönetim sistemlerinde yapılan sınıflamada sekiz ortak unsur tespit edilmiştir (Weimer ve Pape 1999:153): **1.** Firma kavramı, **2.** Yönetim kurulu yapısı, **3.** Yönetim kararları üzerinde

etkili olan önemli çıkar grupları, **4.** Borsanın ekonomi içerisindeki önemi, **5.** İşletmeleri kontrol eden dışsal bir mekanizmanın varlığı ya da yokluğu ve etkinliği, **6.** Sahiplik yapısı, **7.** Performansa dayalı ödüllendirme seviyesi, **8.** Ekonomik ilişkilerin süresi olarak sıralanmaktadır.

## 2.2. Kurumsal Yönetişim Ve Sistemleri Arasındaki İlişki

Kurumsal yönetim konusunda, aşağıda belirtilen unsurlar açısından Anglo-Sakson, Alman, Latin ve Japon sistemleri birbirleriyle karşılaştırılmıştır.

**Tablo 4: KURUMSAL YÖNETİŞİM VE SİSTEMLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİ**

UNSUR	ANGLO-SAKSON SİSTEMİ	ALMAN SİSTEMİ	LATİN SİSTEMİ	JAPON SİSTEMİ
Yönelim	Piyasa Yönelimli	Ağ Yönelimli	Ağ Yönelimli	Ağ Yönelimli
Firma Kavramı	Aracı Firma	Kurumsal Firma	Kurumsal Firma	Kurumsal Firma
Yönetim Kurulu Yapısı	Tek Fonksiyonlu (Yönetim)	İki Fonksiyonlu (Yönetim-Denetleme)	Opsiyonel (Fransa), (Genellikle Tek Fonksiyonlu)	Yönetim Kurulu ve Vekil Yöneticiler Kurulu (Gerçekte Tek Fonksiyonlu)
Önemli Çıkar Grupları	Hissedarlar	Bankalar, Çalışanlar	Holdingleler, Hükümet, Aileler	Yerel Bankalar, Diğer Finansal Kuruluşlar, Çalışanlar
Menkul Kıymet Borsalarının Önem Derecesi	Yüksek	Orta Seviye/Yüksek	Orta Seviye	Yüksek
Kontrol Mekanizmasının Etkinliği	Etkin	Etkin Değil	Etkin Değil	Etkin Değil
Sahiplik Yoğunluğu	Düşük	Orta Seviye/Yüksek	Yüksek	Düşük/Orta Seviye
Performansa Dayalı Ödüllendirme Düzeyi	Yüksek	Düşük	Orta Seviye	Düşük
Ekonomik İlişkilerin Süresi	Kısa Vadeli	Uzun Vadeli	Uzun Vadeli	Uzun Vadeli

Öztürk ve Demirgüneş (2008:396)

Kurumsal yönetim sistemleri ve bunları uygulayan bazı ülkeler aşağıda belirtilmiştir.

Tablo 5: KURUMSAL YÖNETİM SİSTEMİNİ UYGULAYAN BAZI ÜLKELER

KURUMSAL YÖNETİM SİSTEMİ	UYGULAYAN ÜLKELER
ANGLO-SAKSON	ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya
ALMAN	Almanya, Hollanda, İsveç, İsviçre, Avusturya, Danimarka, Norveç, Finlandiya
LATİN	Fransa, İspanya, İtalya, Belçika
JAPON	Japonya

Öztürk ve Demirgüneş (2008:396)

Dünyanın birçok farklı yerinde kurumsal yönetim uygulanmasına yönelik çabalar devam etmektedir. Doğu Avrupa ülkeleri, Balkan ülkeleri ve Asya ülkelerinin bir kısmı (Malezya, Singapur ve Pakistan gibi) kurumsal yönetim uygulamalarına uyum sağlamaya çalışmaktadır. Arjantin, Meksika, Şili ve bazı Latin Amerika ülkeleri kurumsal yönetim uygulamalarına uyum sürecinde başarılı olamamıştır. Orta Doğu'da bulunan Arap Ülkeleri, Afrika ve Orta Asya Ülkeleri ise, kurumsal yönetim uygulamalarıyla henüz ilgilenmemektedir (Ghizzoni 2003:7).

Türkiye açısından kurumsal şirket yönetimi kritik bir öneme sahiptir. Kurumsal şirket yönetimi alanındaki yetersizlikler yasal mevzuattan çok uygulama ve yaklaşımlardan kaynaklanmaktadır. Bankacılık sisteminde ortaya çıkan sorunlar, banka kredilerinin çok düşük seviyede kalması, kurumsal şirket yönetimi durumu ile bağlantılıdır. Büyük şirketlerde mülkiyet yapısının dar kalması yalnızca sermaye piyasasının değil, ekonominin gelişmesi açısından da kritik önem taşır. Büyük şirketler de dahil, muhasebe ilkelerinin uluslararası alanda kabul görmüş ilkelere dönüşmemiş olması Türkiye'deki kurumsal şirket yönetimi kapsamındaki en ciddi sorunlardan birini oluşturur. Yine yabancı sermaye yatırımlarının

azlığı da kurumsal şirket yönetimi alanındaki eksikliklerle ilişkilidir (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası 2003).

### 3. Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Prensipler

Kurumsal yönetimin temelini oluşturan dört temel ilkesinden bahsedilebilir. Kurumsal yönetim ilkeleri kısaca şöyledir:

Tablo 6: KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ

Adillik	Sorumluluk
<b>KURUMSAL YÖNETİM</b>	
Şeffaflık	Hesap Verebilirlik

Uyar (2008)

#### 3.1. Adillik (Fairness)

İşletmenin hissedarlarına ve ortaklarına karşı eşit davranması ve hissedarlık haklarının kullanımını kolaylaştırıcı bir yapının oluşturulması olarak tanımlanmaktadır.

Pay sahiplerine eşit işlem ilkesinde, azınlık ve yabancı pay sahipleri dahil, tüm pay sahiplerine eşit muamele edilir. Yönetim kurulu üyeleri ve yöneticiler ile yönetim kontrolünü elinde bulunduran pay sahipleri, ya da imtiyazlı bir şekilde çeşitli bilgilere ulaşma şansı olan kimseler, kendileri adına şirketin faaliyet konusu kapsamında yaptıkları işlemleri kamuya açıklarlar (Sermaye Piyasası Kurulu 2005).

Adillik ya da eşitlik ilkesi, pay sahiplerinin hakları ve pay sahiplerinin eşit işleme tabi olması konularını düzenlemektedir. Pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkına, genel kurula katılım ve oy kullanma hakkına, kar payı alma hakkına ve azınlık haklarına ayrıntılı olarak yer verilmekte, ayrıca pay sahipliğine ilişkin kayıtların sağlıklı olarak tutulması ve payların serbestçe devri ve satışı konuları ile pay sahiplerine eşit işlem ilkesi ele alınır (Dinç ve Abdioğlu 2009:160).

Bu ilke, bir şirketin tüm faaliyetlerinde pay sahiplerine ve şirketle menfaat bağı olan herkese eşit davranılmasıdır. Eğer üst yönetimin faaliyetlerinde tüm taraflara eşit davranılmadığı şüphesi uyandırır, şirkete olan güven kaybolur. Dolayısıyla, üst yönetimdekiler tüm hissedarlara eşit davranmalı ve kimseye ayrıcalık yapmamalıdır (Dinler 2009:2).

### 3.2. Hesap Verebilirlik (Accountability)

Yönetim kurullarının şirket yönetiminin faaliyetlerini izlemesi ve faaliyetlerin sonuçlarını hissedarlarla paylaşmasıdır.

Hesap verebilirlik, yönetim kurulu (YK) üyelerinin pay sahiplerine hesap verme zorunluluğudur (Karayel 2006). Kurumsal sürdürülebilirliğin altında yatan kavram kurumsal yükümlülüktür. Yükümlülük, birinin yapılan hareketlerinden dolayı sorumlu tutulması ya da hesap vermesini sağlayan kanuni ya da etik sorumluluktur (Wilson 2003:1).

Hesap verme sorumluluğu bütün kademelerdeki faaliyetlerle ilgili olarak hesap verme biçiminin; hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı ve yönetimin ve kontrolün icra tarzı konularında doğruluğu onaylanmış bilgileri yeteri kadar sağlayıp sağlamadığı sorunuyla uğraşır. Paydaşlara yeterli derecede bilgi sunmak için yapılan faaliyetler hakkında hesap veren raporların açık, şeffaf olması ve zamanında üretilmesi gerekmektedir (Özeren ve Temizel 2004).

Hesap verebilirlik ilkesi; alınan kararların doğruluğunu kanıtlama ve sorumluluğunu kabullenme gerekliliğine işaret etmektedir. Hesap verebilirlik ilkesi, yönetim işlevinin ve sorumluluklarının açıklanmasını, hissedar ve yöneticilerin taleplerinin bir sıraya konulmasını ve nesnel olan kararlar alındığının yönetim kurulları tarafından izlenmesini öngörmektedir. Hesap verebilirlik ilkesi, menfaat sahipleri ile ilgili hususlara değinmekte ve işletme ile menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yönelik kuralları açıklamaktadır (Dinç ve Abdioğlu 2009:160).

### 3.3. Sorumluluk (Responsibility)

İşletmenin, doğrudan ya da dolaylı olarak menfaat gruplarını temsil eden çalışanlara, müşterilere, tedarikçilere ve kamuya karşı sorumluluklarını yerine getirmesidir.

Şirketin tüzel kişiliğinin, şirket yönetim kurulunun ve yöneticilerinin karar ve eylemlerinin ilgili mevzuata, toplumsal ve etik değerlere uygunluğunun sağlanması anlamına gelmektedir (Aktan 2006:9). Yönetim kurulunun görev ve sorumlulukları OECD'nin kurumsal yönetim ilkelerinden sonuncusu olup, yönetim kurulunun ortaklık üzerinde etkin gözetiminin ve pay sahiplerine karşı yönetim kurulunun sorumluluğunun sağlanması amacını taşır. Söz konusu ilkeye göre (Şehirli 1999:51):

#### Yönetim Kurulunun Sorumlulukları

**A.** Yönetim kurulu üyeleri ortaklık hakkındaki tüm bilgilere ulaşmış olarak görevleri gereği gereken dikkati gösterirken iyi niyetli davranıp, ortakların tamamının çıkarlarını korumayı amaçlayan bakış açısına sahip olmalıdırlar. Çeşitli pay sahibi gruplarını değişik biçimde etkileyebilen kararlar olduğunda, yönetim kurulu tüm pay sahiplerine adil davranmak durumundadır.

**B.** Yönetim kurulu diğer menfaat sahiplerinin çıkarlarını gözetmek ve ortaklığın faaliyet alanına ilişkin geçerli mevzuata uyumu sağlamaktan sorumludurlar.

**C.** Yönetim kurulu temel gözetim fonksiyonlarını kapsayan hususları yerine getirmelidir.

**D.** Yönetim kurulunun yapısı ve işleyişinin, ortaklığın etkin gözetimini yapabilme gücünü ve pay sahiplerine karşı sorumluluğunu artırıcı şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

**E.** Yönetim kurulu üyeleri görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmek için bilgiyi doğru ve zamanında almış olmalıdır (Sermaye Piyasası Kurulu 2005).

### 3.4. Şeffaflık (Transparency)

Şirketin ortaklık yapısı, mali durumu, yönetim yapısı, vizyonu, misyonu ve yatırım kararları gibi konular yatırımcılara ve diğer ortaklara açıklanmalıdır.

Kurumsal yönetimin temel ilkelerinden bir diğeri kamuoyunu aydınlatma (disclosure) ve şeffaflık (transparency) dir. Kurumsal yönetim felsefesi; mali durum, performans, mülkiyet, ve şirketin yönetimi dahil, şirketle ilgili bütün maddi konularda

doğru ve zamanında açıklama yapılmasının gereği ve önemi üzerinde durmaktadır. Önemli olan kamunun zamanında aydınlatılması, bilgilerin eksiksiz olarak açıklanması ve güvenilir, anlaşılabilir ve yorumlanabilir olmasıdır. Ayrıca açıklanan bilgilere mümkün olan en düşük maliyetle erişmek ayrıca önem taşır (Aktan 2006:11).

Şeffaflık şirket yönetimini de etkinleştirir. Yatırımcılar yatırım yapma kararlarını alırken şirketlerin şeffaflık derecesini ve kamuoyuna yaptıkları açıklamaların kalitesini dikkate almakta ve bu konuda güven vermeyen ülkeleri ve şirketleri radar sistemlerinden çıkartmaktadır (Ararat 2003).

Örneğin, Orta ve Doğu Avrupa'daki birçok düzenleme kurumu kurumsal yönetim reformundaki ilk öncelik olarak şeffaflığın düzenlenmesi konusunu beyan etmişlerdir (Berglöf ve Pajuste 2005:182).

Ulusal ekonomik performans ve yatırımcı güveni için kurumsal yönetimdeki şeffaflık ve sorumluluk konusunun ne kadar önemli olduğu dünyadaki diğer ülkelere örnek teşkil etmiştir. ABD'deki şirket skandallarında, Enron ve WorldCom, Asya'daki finansal krizler ve Arjantin'de yaşananlar bazı örneklerdir (Chen 2004).

#### 4. Kurumsal Yönetimin Sağlayacağı Yararlar

Kurumsal yönetim uygulamasının şirkete sağlayacağı yararlar şu şekilde özetlenebilir (Aktan 2006:14):

- Şirketin finans piyasalarından daha kolay finansman teminine imkan sağlar. Bir şirket ne kadar iyi yönetilirse sermaye maliyeti o ölçüde azalır.
- Likidite sıkıntısı içinde bulunan şirkete nakit para girişi sağlar.
- Kurumsal yönetim ilkelerinin güçlü olması sermaye piyasalarının gelişimine katkı yapmakta, küçük ve orta ölçekli şirketler başta olmak üzere şirketlerin kaynaklara erişimini kolaylaştırmakla beraber araştırma ve teknolojik yenilik faaliyetlerini arttırmakta, firmanın örgütlenme biçimini değiştirmek suretiyle firmaların verimliliklerini arttırmaktadır (Erdönmez 2003).
- Şirket varlıklarının değeri yükselir. Bir şirket ne kadar iyi yönetilirse şirket varlıklarının getirisi de o kadar yüksek olur.
- Şirket yönetiminde şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu getirir, dolayısıyla yolsuzluklar azalır.
- Yerli ve yabancı yatırımcı güveni sağlar ve uzun vadeli sermaye girişi hızlanır.
- Yapılan ampirik çalışmalara bakıldığında, uluslararası yatırımcıların şirketlerdeki kurumsal yönetim uygulamalarını en az finansal performansları kadar önemli bulduklarını; yatırım kararlarının alınmasında, bu konunun reform ihtiyacı olan ülkeler için daha önemli olduğunu düşündüklerini ve iyi kurumsal yönetim uygulamalarına sahip şirketler için daha fazla fiyat ödemeye hazır olduklarını göstermektedir (Kahraman 2008:35).
- Finansal krizlerin daha kolay atlatılmasını sağlar.
- Şirkette güç ve yetki istismarını engeller ve keyfi yönetimi ortadan kaldırır.
- Şirket ile paydaşlar arasındaki ilişkilerin ve diyalogun artmasına katkı sağlar.
- Şirket itibarını güçlendirir ve şirketi müşteriler, tedarikçiler ve yatırımcılar açısından cazip hale getirir (Lipman 2006).
- Şirket faaliyetlerinde uzun dönemli istikrar sağlar.
- Şirketin rekabet gücünü artırır ve şirket karlılığında artış sağlar.
- Finansal derinliğin artmasına imkan sağlar. Şirket hissedarlarının hakları ne kadar iyi korunursa finansal sistemin derinliği de o kadar fazla olur ve sermaye piyasaları da o kadar gelişmiş olur.
- Daha kolay finansman imkanlarına erişim kolaylıkları, şirketin sermaye maliyetini azaltarak toplam yatırımları artırır. Yeni iş fırsatları yaratılır ve ekonomideki istihdam kapasitesi genişler.

### 5. Kurumsal Yönetişim

Yönetişim, resmi ve özel kuruluşlarda idari, ekonomik ve politik otoritenin ortak

kullanımı olarak izah edilir (Türk Dil Kurumu 2010). Yönetişim, bir toplumsal-politik sistemdeki ilgili bütün aktörlerin ortak çabalarıyla elde edilen sonuçların oluşturduğu yapı ya da düzen olarak tanımlanır. Bu tanımın yanında kavramın içeriğinin çok farklı şekilde belirlendiği de görülür. Ancak genel kabul gören tanımında yönetişim, ayrımı bulanık olan kamu kuruluşları ve özel sektör arasındaki sınırlarda gelişen yönetim tarzlarını göstermekte ve yönetimin daha iyi yönetebilmek amacıyla yeniden yapılandırılmasına vurgu yapmaktadır (Özer 2006:60).

İyi Yönetişim alttaki hususlar ile ifade edilebilir:

**Tablo 7: İYİ YÖNETİŞİM**

İyi Yönetişim
1. Tutarlılık
2. Sorumluluk
3. Hesap Verebilirlik
4. Adillik
5. Şeffaflık
6. Katılımcılık
7. Etkinlik
8. Hukuka Bağlılık

Toksöz (2008:19)

Baraz (2004)'a göre yönetişim, işletmenin üst hiyerarşik kadroları arasındaki güç ilişkileri ve dengeleri ile ilişkilidir ve kavram konusunda Türkçe'de bazı karışıklıklar yaşanmaktadır.

İngilizce literatürde "corporate governance" olarak adlandırılan kurumsal yönetişime "yönetişim", "kurumsal egemenlik", "kurumsal yönetim" ve hatta "işletmenin üst yönetiminin yönetilmesi" de denilmektedir. Diğer yandan kurumsal yönetişim bazen de "kurumsallaşma" kavramı ile karıştırılmaktadır. Kurumsal

yönetişim ifadesinde geçen "yönetişim" kavramı, bir tarafın diğer tarafı yönettiği bir ilişkiden, karşılıklı etkileşimlerin öne çıktığı bir ilişkiler bütününe doğru dönüşümü ifade etmektedir (Dinler 2009:2).

Yönetişim kavramı aslında şirketlerin büyümeye başlaması ile birlikte önem kazanan bir kavramdır. Şirketlerin büyümesi ile sermayedar bütün kararları almaya yetişememeye başlamıştır ve neticesinde kaçınılmaz olarak ortaya çıkan bürokratik yapıdaki bazı sorumluluklar profesyonel olan yöneticilere devredilmiştir. Ancak, sermayedar (mülkiyet) ve yönetim (kontrol) rollerinin ayrımı ile sermayedarın çıkarları ve yönetimin çıkarları zamanla çelişkiler göstermiştir. Bunun sonucunda, yönetim kurulları, profesyonel yöneticilerin sermayedarın çıkarlarını korumasını sağlamak amacı ile kontrol mekanizması olarak kurulmuştur. İlk yönetişim örneği olan yönetim kurullarının fonksiyonu ve yapısı modern anlamda şirketlerin kuruluşu ile değişmiştir. Sınırlı olarak isimlendirilebilecek ilk yönetişim fonksiyonu, şirketler büyüdükçe ve şirketin toplumdaki rolü yeniden tanımlandıkça karmaşıklaşmış ve yönetim kurullarının yerine getirmesi beklenen roller çeşitlenmiştir (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası 2003).

Kurumsal yönetişim kavramını açıklamak için farklı tanımlar yapılmıştır. Literatürde kurumsal yönetişimle ilgili yapılan tanımlamalardan bazıları şöyledir:

Kurumsal yönetişim, bir anlamda yönetim faaliyetlerinin bir ekip tarafından yerine getirilmesidir. Kurumsal yönetişim, örgütün vizyon, misyon, strateji, yapı, kültür ve liderlik biçimi gibi örgütsel beyne ve bedene ait unsurların kim tarafından belirleneceği ve düzenleneceği sorularına cevap arayan bir yönetim tekniği olarak görülebilir ve işletmelerin faaliyetlerini yönlendiren ve tepe yönetim organı olan yönetim kurulunun kimlerden oluştuğu, nasıl karar aldığı, hangi tarz bilgileri ne zaman ve nasıl açıklaması gerektiği, hangi paydaşlarla (hissedarlar, çalışanlar, devlet, kamuoyu, finans kurumları vb.) iletişim kurması ve etkileşim içinde olması gerektiği gibi konular "kurumsal yönetişim sürecinde" ele alınan öncelikli konulardır (İşcan ve Kaygın 2009:214).

Kurumsal yönetişim esas olarak iş dünyasında uygulanmaktadır. Kurumsal yönetişim; Gözetim Kurulu'nun, Paydaşlar Genel Kurulu'nun ve Yönetim Kurulu'nun sorumlulukları, yeterli iç

kontrol sistemlerinin mevcudiyeti, hesap verme sorumluluğu ve denetçinin rolü ve fonksiyonu ile ilgilenmektedir. Modern yönetim düşüncesinin orijini İngilizce konuşulan ülkeler olup kavram, şimdilerde, dünya çapında dikkate alınmaktadır. Kurumsal yönetişimin esası organizasyonun iç ve dış paydaşlarının etkin bir kontrol sisteminden yarar sağlaması ve bu konuda hesap sormasıdır. Kurumsal yönetim tartışması sahtecilik, iflaslar ve yöneticilerin anormal ücretleri gibi olaylarla çok daha fazla körüklenmektedir. Kurumsal yönetişimin gündemde kalmasına katkıda bulunan diğer faktörler arasındakilere bakıldığında; uluslararasılaşmanın yaygınlaşması, kuralların azaltılması, finansal piyasaların entegrasyonu, karmaşık finansal araçların ve bağlantılı risklerin artması, toplumun organizasyonlarla ilgili beklentilerindeki değişiklikler, yetersiz raporlama ve denetçilerin verimsizliği sayılabilir (Özeren ve Temizel 2004).

Kurumsal yönetim, işletme ve paydaşlar arasındaki, kurumun stratejik yönünü belirleyen ve kontrol eden ilişkidir. Şirketlerin yönetildiği ve kontrol edildiği bir sistemdir. Bu yapı, yönetim kurulu üyeleri, hissedarlar ve diğer paydaşlar dahil çeşitli kurumsal pay sahipleri arasındaki hakların ve sorumlulukların dağılımını belirler (Yadong 2005:2).

Yönetişim/kurumsal yönetim, üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim kurulu tarafından, kurumun amaçlarına ulaşmaya yönelik olarak, kurumun faaliyetlerinin yönlendirilmesi, yönetilmesi ve gözlenmesi gayesiyle uygulanan yapı ve süreçlerin bir birleşimidir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2008).

Kurumsal yönetim isminin ilk defa resmi olarak geçtiği rapor olan Cadbury raporunda kurumsal yönetim, şirketleri idare ve kontrol eden bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Şirketlerin idare ve kontrolünden ve dolayısıyla şirketlerin yönetiminden en üst düzey organ olan "Yönetim Kurulları" sorumludur. Pay sahiplerinin yönetimdeki görevi yönetici ve denetçileri görevlendirmek ve uygun yönetim modelini kurmaktır. Yönetim Kurulu'nun sorumlulukları şirketin stratejik hedeflerinin belirlenmesi, bunların uygulanmaya konulmasında liderlik etmek, işletme yönetimini denetlemek ve bunu pay sahiplerine rapor etmektir. Yönetim Kurulu'nun (YK) görevleri kanunla ve çeşitli düzenlemelerle Genel Kurul'daki pay sahiplerine bağlıdır (Karayel 2006).

## Kaynakça

Aktan Can Coşkun (2006), Kurumsal Şirket Yönetimi - Sermaye Piyasası Kurulu, Kurumsal Araştırmalar Serisi No:4, Ankara.

Akyüz Y., Görmüş A. S., ve Bektaş Ç. (2008), "Bilgi toplumuna geçiş sürecinde bilginin artan ekonomik değeri ve işletmeler üzerindeki etkileri", <http://www.paribus.tr.googlepages.com/akyuz2.doc>, 17.01.2010.

Ararat Melsa (2003), "Kurumsal Yönetim ve Şeffaflık", <http://cgft.sabanciuniv.edu/tr/SunumVeKonusmalar/documents/Sempozyum2003.pdf>, 25.11.2010.

Arı Mustafa (2008), "Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenirliliği", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 3(2), 43-68.

Baraz Barış (2004), Yönetim Kurullarının Kurumsal Yönetişim Açısından Kritik Önemi: Eskişehir'de Bir Araştırma, <http://iibf.ogu.edu.tr/kongre/bildiriler/17-04.pdf>, 24.10.2010.

Berglöf Erik, Pajuste Anete (2005), "What Do Firms Disclose And Why? Enforcing Corporate Governance And Transparency In Central And Eastern Europe", Oxford Review Of Economic Policy, Vol.21, No.2, p.182.

Brigham F. Eugene, Ehrhardt C. Michael (2002), Financial Management – Theory and Practice, Thomson Learning Inc., 10th Edition.

Burton Peter (2000), "Antecedents and Consequences of Corporate Governance Structures", Corporate Governance: An International Review, Vol. 8, Issue 3, p.194.

Chen John-ren (2004), International Institutions and Multinational Enterprises: Global Players, Global Markets, Edward Elgar Publishing Limited, UK.

Daştan Abdülkerim (2010), "Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Kurumsal Muhasebe Etkileşimi", Bankacılar Dergisi, sayı 72, s.4.

Delice Güven (2003), "Finansal Krizler: Teorik Ve Tarihsel Bir Perspektif", Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:20, s.59.

Diñç Engin, Abdioğlu Hasan (2009), "İşletmelerde Kurumsal

Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: IMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Entitüsü Dergisi, Cilt 12, Sayı 2, ss.157-184.

Dinler Meltem Arzu (2009), “Kurumsal Yönetişim”, PARADOKS, Ekonomi, Sosyoloji ve Politika Dergisi, Yıl:5, Sayı:2, S.2.

Dow Sandra, McGuire Jean (2009), “Japanese Keiretsu: Past, present, future”, Asia Pacific Journal of Management, Vol:26, Issue:2, p.333–351.

Erdönmez Ataman Pelin (2003), “Türkiye’de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma”, Bankacılar Dergisi, Sayı 47.

Ghizzoni Federico (2003), “The Role of Corporate Governance in Foreign Investment Flow to Turkey”, Corporate Governance Conference, Koç University, İstanbul.

Holderness G. Clifford (2003), “A Survey Of Blockholders And Corporate Control”, Economic Policy Review, Vol.9, Issue1, p.51.

Hunger David J., Wheelen Thomas L. (2003), Essentials of Strategic Management, 3rd Edition, Prentice Hall, USA.

İşcan Faruk Ömer, Kaygın Erdoğan (2009), “Kurumsal Yönetişim Sürecinin Gelişimi Üzerine Bir Araştırma”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 13, Sayı 2, s.214.

Kahraman Cüneyt (2008), “Kurumsal Yönetim Anlayışının Özel Sermayeli Bankaların Yapısı ve İşleyişi Üzerine Etkileri”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı Doktora Tezi.

Karayel Mete (2006), Türkiye’de İşletmelerde Kurumsal Yönetişim Bilincinin Ölçülmesine İlişkin Batı Karadeniz Bölgesi’nde Bir Araştırma, <http://tez.sdu.edu.tr/Tezler/TS00465.pdf>, 29.10.2010.

Keasey K., Short, H., Hull, A., Wright, M. (1998), “Corporate Governance, Accountability and Enterprise”, Corporate Governance: An International Review, Vol. 6 Issue 3, p151.

Kerr L. Vindel (2005), Effective Corporate Governance, Gov.Strat & Outskirts Press, USA.

Koçel Tamer (2005), İşletme Yöneticiliği, 10. Baskı, Arıkan Yayıncılık, İstanbul.

Lincoln R. James, Gerlach L. Michael, Ahmadjian L. Christina (1996), “Keiretsu Networks and Corporate Performance in Japan”, American Sociological Review, Vol:61, p.68-69.

Lipman Frederick, Lipman Keith L. (2006), Why Is Corporate Governance Important, <http://accounting.smartpros.com/x55104.xml>, 03.12.2010.

Lucci Paul John (2003), “Enron-The Bankruptcy Heard Around The World And The International Ricochet Of Sarbanes - Oxley”, Albany Law Review, Vol.67, Issue1, p.212.

OECD (2004), Principles of Corporate Governance, <http://www.oecd.org>, 12.09.2010.

Özer Akif M. (2006), “Yönetişim Üzerine Notlar”, Sayıştay Dergisi, Sayı 63, s.60.

Özeren Baran, Temizel Özlem (2004), Kamusal Yönetişim: Kamu Sektöründe Kurumsal Yönetişim, Niçin ve Nasıl?, T.C. Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No:36, 1.Basım.

Öztürk Başaran Mutlu, Demirgüneş Kartal (2008), “Kurumsal Yönetim Bakış Açısıyla Entelektüel Sermaye”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Entitüsü Dergisi, 19, s.396.

Rwegasira Kami (2000), “Corporate Governance in Emerging Capital Markets: whither Africa?”, Corporate Governance: An International Review, Vol. 8, Issue 3, p.258.

Sermaye Piyasası Kurulu (2005), “Kurumsal Yönetim İlkeleri”, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=66.pdf&submenuheader=null>, 01.12.2010.

Shah Ali Syed Zulfiqar, Butt Ali Safdar, Hasan Arshad (2009), “Corporate Governance and Earnings Management an Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies”, European Journal of Scientific Research, Vol.26, No.4, p.625.

Shleider Andrei, Vishny W. Robert (1996), “A Survey of Corporate Governance”, National Bureau of Economic Research, Working Paper 5554, p.2.

Shleider Andrei, Vishny W. Robert (1997), "A Survey of Corporate Governance", *The Journal of Finance*, Vol. LII, No.2, p.737-738.

Solomon Jill, Solomon Aris, Joseph Nathan, Norton Simon (2000), "Institutional Investors' View on Corporate Governance Reform: Policy Recommendations for the 21st century", *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 8 Issue 3, p.215.

Şehirli Kübra (1999), "Kurumsal Yönetim Araştırma Raporu", Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, Sayı: XIV-4/55-3, s.51.

Thurnbull Shann (1997), "Corporate Governance: Its Scope, Concerns and Theories", *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 5 Issue 4, p.180.

Toksöz Fikret (2008), *İyi Yönetişim El Kitabı*, 1.Baskı, Tesev Yayınları, İstanbul.

Torrington Derek, Weightman Jane, Johns Kirsty (1989), *Effective Management: People and Organization*, International (UK) Ltd., Prentice Hall, UK, p.143.

Tricker Bob (1997), "All Corporate Entities Need To Be Governed", *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 5, Issue 1, p.1.

Tricker Bob (2000), "Editorial 2020 Vision: On Corporate Structures In 21st Century", *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 8 Issue 1, p.2.

Tricker Bob (2000), "Corporate Governance – The Subject Whose Time Has Come", *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 8 Issue 4, p.289.

Türk Dil Kurumu (2010), "Yönetişim", <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=y%F6neti%FEim&ayn=tam>, 18.10.2010.

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (2007), "Kurumsal Yönetim Nedir?",

<http://www.tkyd.org/tr/content.asp?PID={86261A44-1AFD-41AB-85CC-911EA9DEAD8E}>, 06.10.2010.

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (2003), *Kurumsal Şirket Yönetimi Konferansı*, TCMB Banknot Matbaası Baskısı, 1. Baskı, Ankara.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2008), *Uluslararası İç Denetim Standartları*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, No: 4, İstanbul.

Tüsiad (2002), "Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu : Yönetim Kurulunun

Yapısı ve İşleyişi", Yayın No: Tüsiad-T/2002-12/336, İstanbul.

Uyar Süleyman (2008), "Lehman Brothers ve Küresel Finans Krizin Ardından Kurumsal Yönetim ve Denetim Çıkış Yolu Olabilir mi?", <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/suleyman/016/>, 24.10.2010.

Weimer Jeroen, Pape C. Joost (1999), "A Taxonomy of Systems of Corporate Governance", *Corporate Governance - An International Review*, Volume 7, Number 2, p.153.

Wikipedia Encyclopedia (2010), "The Modern Corporation and Private Property" [http://en.wikipedia.org/wiki/The\\_Modern\\_Corporation\\_and\\_Private\\_Property](http://en.wikipedia.org/wiki/The_Modern_Corporation_and_Private_Property), 07.10.2010.

Wikipedia Encyclopedia (2010), "Keiretsu in Japan", <http://en.wikipedia.org/wiki/Keiretsu>, 27.10.2010.

Wikipedia Encyclopedia (2010), "Criticism of Corporations", [http://en.wikipedia.org/wiki/Criticisms\\_of\\_corporations](http://en.wikipedia.org/wiki/Criticisms_of_corporations), 08.10.2010.

Wilson Mel (2003), "Corporate Sustainability: What is it and where does it come from?", *Ivey Business Journal*, Reprint #9B03TB06, p.1.

Yadong Luo (2005), "Corporate Governance and Accountability in Multinational Enterprises: Concepts and Agenda", *Journal of International Management*, Vol. 11, Issue 1, p.2.

Yılmaz Özdoğan Ayşegül (2009), "Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Yöneticilerin Mali Hakları", Ankara Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi, s.11.



## “ÖRGÜTLERDE DEĞİŞEN İK YÖNETİMİ ve ÇATIŞMA YÖNETİMİ” İŞLEVSEL BİR BAKIŞ ACISIYLA İNCELENMESİ”

Yrd. Doç. Dr. NESRİN ADA

### ÖZET

Dünyada yaşanan son gelişmeler işletmelerde yönetim anlayışını tamamen değiştirmiş, yeniden şekillendirmiş ve yeni bir bakış açısı kazandırmıştır. Buna göre geniş bir yelpaze çizen yeni yönetim anlayışlarında yeni kavramlar kullanılmaya başlanmıştır. Bu yeni yaklaşımların hemen hemen hepsinde insan kaynakları yönetimine büyük önem verilmektedir.

Böylece yaşanan değişimlerle önem kazanan insan kaynağının yönetimi de değişime ayak uydurmak zorundadır. Bu nedenle yapılan çalışmalar sonucunda, yeni araştırmalar ve yeni kavramlar literatürde yerini almaya devam etmektedir. Günümüzde insan kaynağı oldukça önemli hale gelmiştir. Bu nedenle tüm örgütlerde örgüt içindeki ilişkileri düzenleyecek bir “insan kaynakları bölümünün” varlığı zorunlu hale gelmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İnsan kaynaklar, Çatışma Yönetim

### ABSTRACT

A recent development in the world, completely changed and re-shaped the understanding of business management, and has brought a new perspective. According to the wide range of the new management view, the use of new concepts has been started. In all of these new approaches, great importance has given to Human Resources Management.

Thus, human resource management is gaining importance with the changes and must also keep up with change. Therefore, as a result of continuous studies, new concepts and new research results continue to take its place in literature. Nowadays, human resources have become very important. For this reason, “Human Resources Department” has become mandatory in all organizations to regulate the relationships within the organization.

**Key Words:** Human Resources, Conflict Management

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

## Giriş

Bu çalışmada İnsan Kaynakları ve Çatışma Yönetimi yeni gelişen yönetim anlayışı ve teknikleri ile incelenmeye çalışılmıştır. İnsan kaynakları yönetimi insan faktörüyle ilgili tüm konularla ilgilenmekte ve birçok alt başlığa ayrılmaktadır. Bunlardan biri olan çatışma yönetimi de organizasyonların bütünlüğü açısından önemli bir noktada bulunmaktadır. Rekabet ortamında dezavantaj olan çatışmalar doğru şekilde ve doğru zamanda yönetilmeli ve avantaja dönüştürülüp dönüştürülemeyeceği incelenmelidir.

Bu çalışmada insan kaynakları yönetiminin fonksiyonlarının çatışma yönetimindeki önemi araştırılmıştır.

## Örgütlerde Çatışma Kavramı ve Yönetimdeki Yeri

Etkin bir çatışma yönetimi sadece yönetimler açısından değil örgütün genel yapısı açısından büyük önem taşımaktadır. Çatışma, kişi ya da grubun başka bir kişi ya da grubun hedeflerine ulaşmasını engellemek üzere kasten planlanabilen davranıştır. Bu "aktif" ya da pasif olabilir.

Örneğin, bir sıralı üretim hattında eğer bir grup işini yapmazsa ve bu grubun çıktısı bir diğer bölümün girdisi ise, diğer bölümün hedefine, mesela standart üretime ulaşması tıkanır. Bir başka şekilde, tıkama davranışı, birbirini saf dışı bırakmak isteyen iki savaşı durumunda olduğu gibi aktif olabilir.

Yöneticilerin zaman ve enerjilerinin önemli bir kısmını alan konulardan biri de örgüt içinde ortaya çıkan çeşitli düzey ve türlerdeki çatışmalar ve bunların yönetimidir.

## Örgütsel Çatışmanın Nedenleri

Örgütlerde her konuda çeşitli farklılıklar vardır. Çatışmanın grup içersindeki farklılıktan oluşabilir ve yaratıcılığı arttırmadaki yapıcı ve olumlu rolü göz ardı edilmemelidir. Yeni veya ilginç fikirlerin oluşturulmasının bir koşulu, grup üyeleri arasında kabul edilir sınırlar içinde fikir ayrılıklarının bulunmasıdır. Aslında çatışmasız bir grup statik olabilir ve kapasitesini tam olarak kullanamayabilir. Bu yüzden işletmelerde grup ilişkileri ve bu ilişkilerin verimli işleyişi çatışmanın kaynağı olarak görülmeli, en azından gruplar varsa çatışmanın varlığı da yadigarlanmamalıdır. DÜREN A. Zeynep,(2000). Günümüzdeki çatışmaların çok çeşitli alanlara yayıldığı ve yine çeşitli boyutlarda ortaya çıktığı görülmektedir. Buna neden

olarak bireylerin farklı kişilik yapılarına ve yönelimlerine sahip olmalarından kaynaklanan çatışmalar görülmektedir, Bölgesel ve kültürel farkların yol açtığı uyumsuzluklar, siyasi, dini farklılıklar, ideolojik çatışmalar, ırk ayrımı, savaşlar, vs. öncelikle akla gelebilen çeşitli toplumsal ve kişisel çatışma türleri olarak sayılabilir.

Örgütler ise, aynı amaca yönelik insanların oluşturduğu yapı olarak tanımlansa da söz konusu bu yapı içindeki bireylerin çıkarları farklı olacaktır. Bu durum potansiyel bir çatışma kaynağıdır. Örgütlerde yenilikçiler, lobiciler, rakipler ve mücadele ortamları vardır. Söz konusu grupların beklentilerinin doğal bir sonucu olarak çatışma, örgütlerin hayatının bir bölümünde, bölümler ve bireyler arasında kaçınılmaz bir süreçtir. Her an ortaya çıkması muhtemel olduğundan, önemli olan çatışmaları tamamen ortadan kaldırmak değil, kaynaklarını tespit ederek örgüt amaçlarına göre analiz etmektir (akt:Tüzünkan,D,5).

Çatışma iki veya daha fazla kişi veya grup arasındaki çeşitli kaynaklardan doğan anlaşmazlık olarak tanımlanabilir. Nasıl tanımlanmış olursa olsun, anlaşmazlık, zıtlık, uyumsuzluk, birbirine ters düşme çatışmanın temel unsurlarıdır.

Bu unsurların esas olduğu bir ortamda taraflar kendi çıkarlarını gerçekleştirmek veya kendi görüşlerini hakim kılmak peşindedir. Çatışmayı bir diğer kişiyi daha az etkili yapan zıt davranışlar olarak da düşünebiliriz (akt:Tüzünkan,D,6).

Çatışmayı, çoğulcu varsayım perspektifinden ele alan bir tanıma göre, çatışma genel anlamda insanın yapısında var olan ve kalıtsal olduğu öne sürülen saldırgan içgüdülerin bireylerce tek tek ya da gruplar halinde ortaya konmasının sonucudur. Daha dar bir çerçevede ise "bir sosyal ya da biçimsel grupta yer alan bireyler arasındaki anlaşmazlıklar ya da düşmanlık olarak veya bireyin anlaşmazlık algılaması ya da bu anlamda ortaya çıkan sorunları çözümlemedeki yeteneksizliğinin bir sonucu" olarak tanımlanmıştır. Yine, bir bireyden ya da gruptan çelişen taleplerde bulunulması ve hatta bir düzeye kadar rekabet olayı çatışma kapsamına alınabilir.

## Örgütlerde Çatışma Türleri

### Bireyler arası çatışma

- Gruplar arası çatışma
- Bölümler arası çatışma
- Örgütler arası çatışma

## Örgütlerde Çatışma Nedenleri

### İşbölümü

- Fonksiyonel bağımlılık
- Sınırlı kaynaklar
- Ortak karar verme
- Yeni uzmanlar
- Algısal farklılıklar
- Amaç farklılıkları
- İletişim farklılıkları
- Yönetim alanı ile ilgili belirsizlikler
- Çıkar farklılıkları
- Kişilik farklılıkları
- İşçi-İşveren ilişkilerindeki kutuplaşmalar
- Değişen koşulların öngördüğü yeni nitelikler

Örgütsel çatışmaya dönük yönetsel yaklaşımların görüşleri aşağıdaki şekilde ifade edilebilir. Bunlar, kişiler arası amaçlarda, değerlerde, algılamalarda tutulan yol ve yöntemlerde olabilir

### Çatışmanın Evreleri:

Buna göre evreler şunlardır

- Potansiyel Çatışmalar,  
Kişiler veya gruplar arasında belli başlı bazı anlaşmazlıklar ve farklılıklar vardır ancak bunlar çatışmaya yol açacak kadar güçlü değildir.
- Ortaya Çıkma  
Çatışmanın yavaş yavaş ortaya çıkmaya başladığı aşamadır. Küçük bir kıvılcım büyük ayrımlara yol açabilir.
- Artma, Şiddetlenme  
Çatışmanın tam olarak başladığı aşamadır. Taraflar ya da saflar belirginleşir. Her iki taraf da çatışma psikolojisine girmiştir.
- Yerleşme  
Taraflar olmayan bertaraf olur. Her iki grup da birbirini düşman

olarak algılar. Çatışmanın etkilerinin iyice hissedilmeye başladığı aşamadır.

- Zarar Verme  
Bu aşamada çatışma halindeki gruplardan hiç biri kazanacak konumda değildir. Ancak gruplar geri çekilme ya da işbirliği yanlısı da değildir.
- Azalma ve Müzakere  
Çatışma belli bir azalma eğilimine girer. Her grup kendi konumunu tespit etme çabasıdır.  
Güçlü ve zayıf yönler belirlenir. Müzakerelere yeşil ışık yakılır.
- Çözümleme  
Çatışma kaybolma eğilimindedir. Müzakerelerden sonuç alınmaya başlamıştır. Gruplar arası işbirliği ön plandadır.
- Barış sağlama  
Çatışmanın etkileri yavaş yavaş silinir. Gruplar arası ilişki eskiye dönme eğilimindedir. Uzun vadeli ve kalıcı bir işbirliği ön görülür.

### Çatışmaların Olumlu Etkileri ,

Çatışma, iş ortamının doğal unsurlarındandır. Farklı fikirdeki insanlar arasındaki etkileşimin doğal bir sonucudur. Çatışmalar sağlıklı, yapıcı ve düzenli şekilde çözümlenebildiği sürece, tüm taraflar için kısa ve uzun vadeli faydalar oluşturacaktır.

- Çatışma sonucunda taraflar kendi görüşlerinin haklılığını kanıtlamak amacıyla tüm yaratıcılıklarını ortaya koyacak, özgün ve iyi fikirler ortaya çıkacak ve bunardan örgüt yönetimi de yararlanma olanağı bulabilecektir.
- Sadece bireysel yaratıcılık değil, aynı zamanda, yeni buluş ve yaklaşımlar için araştırma yapma eğilimleri artacak ve yeni yaklaşımları destekleyecek bulgular elde edilebilecektir. Çatışma çağın gerisinde kalmış işlemlerin, görevlerin, yapıların ve amaçların sorgulanması ve değiştirilmesi için gerekli ortamın oluşumuna destek sağlar.
- Çatışma sonucu, biçimsel yapıdaki eski liderlik tarzının yetersizliği açığa çıkarak sisteme yeni bir liderlik biçimi gelebilir.

- Uzun süredir askıda kalan ve bir türlü çözüme kavuşturulmamış örgütsel ve bireysel sorunlar incelenip, çözüm için enerji ve dikkatler bu sorunlar üzerine çekilerek sonuç elde edilme olasılığı artacak ve böylelikle gerilim azalacaktır.
- Tarafsız kalmaya özen gösteren ve görüş bildirmeye yanaşmayan bireylerin, sorunların çözümünde düşünce ve fikirlerini açıklamaya zorlanması sağlanacaktır.
- Örgütsel etkinliği uzun süredir olumsuz etkileyen veya tehdit eden birçok sorunlar su yüzüne çıkacak, tansiyon, ilgi ve çözüm üçlüsü bir araya gelerek güdülemeyi arttıracaktır.
- Çatışan bireyler veya taraflar çatışma ile kendi bilgi, yetenek ve kapasitelerini değerlendirme şanslarına da sahip olabileceklerdir. Bu değerlendirme sonucu, eksik yanlarını saptama ve bunları gidermek için gerekli önlemleri alma fırsatlarına da kavuşacaklardır. Birey eleştirileri kişiliğine yönelik algılamamayı öğrenir ve kendisi hakkında daha olumlu düşünceler geliştirir.
- Çatışma, tarafların kendilerini savunmalarını gerektirdiğinden, tarafların her biri, kendi pozisyonlarının önemini daha iyi anlayacaktır.
- Çatışma sonucunda, eski amaçlar yerlerini daha iyi ve geniş amaçlara bırakabilir.
- Çatışmanın bir başka yararı da öğrenmeyi özendirme ve eleştiriyi daha hoş kabul etmede görülür. Grubun iç uyumunu da olumlu yönde etkiler. Bireylerin başkalarının düşüncelerini ve bakış açılarını dinleyebilmelerine, kabul edebilmelerine ve daha az ben merkezli olmalarına yardımcı olur. Çatışma sürecinde güçlüklerin üstesinden gelebilme bireyin kendine güveninin artmasını sağlar
- Birey, gerçek düşüncelerini ve duygularını açıklamada kendini daha rahat hissetmeye başlamasının sonucu olarak daha iyi ilişkiler kurabilir. İçten pazarlıkların ve kurgu hesaplaşmalarının azalması, bireyin daha az stresli bir iş günü geçirmesine katkı sağlar.
- Karşıt görüşlerin tartışılması farklı perspektifleri dikkate alarak düşüncelerin bir araya getirilmesini ve konuların farklı bilgi ve anlayışlara derinlemesine irdelenmesini sağlayarak daha iyi çözümler oluşturulur.

- Yöneticiler ve personel iç ve dış müşterilerin gereksinimlerini karşılama üzerinde yoğunlaşabilir. İlişkilerde farklılıklar kabul edilerek ya da farklılıklar üzerinde uzlaşma sağlanarak daha uyumlu çalışan bir takım oluşturulabilir.
- Gruplar arası çatışmalar, görev ve başarıyı için gereken enerji ve güdülemeyi arttırabilir. Çatışma süresinde hareketlilik, uyarma ve katılma, günlük rutinlerdeki tek düzeliği ortadan kaldırarak işi zevkli hale getirebilir.

### Çatışmaların Olumsuz Etkileri,

Çözümlemeyen çatışmalar iş ortamına yönelik çeşitli olumsuz etkiler doğurur. Çatışma çözülmezse veya taraflardan biri veya birkaçı için kabul edilemez şekilde çözümlenirse örgütü veya bireyleri etkili hareket etmektan alıkoyan bir gerilim oluşur. Çatışmanın doğurduğu olumsuz etkiler arasında kendini ilk gösteren, stres veya azalan güdülenmeden kaynaklanan verimlilik düşüşüdür. Çatışmanın bir diğer olumsuz etkisi de çatışma durumuna verilen olumsuz etkilerdir. Bu tür tepkiler çatışmayı daha da derinleştirir ve yeni çatışmalara yol açar.

### Çatışma Yönetimi

Çatışma yönetimi, bir çatışma ortaya çıktığı zaman nasıl hareket edilebileceğine ilişkin yaklaşımları içerir. Çatışma yönetimi konusunda başarılı olmak, bir örgüt yöneticisinden beklenen önemli görevlerden birisidir. Zaman alıcı ve maliyetli bir çalışmadır. Çatışma yönetiminde, yöneticilerin dikkat etmesi gereken önemli konu, mümkün olduğu kadarıyla uzun ömürlü çözümlere ulaşılmaya çalışılmasıdır. Çünkü kısa vadede yararlı gibi görünen pek çok çözümün, uzun vadede örgüt için yıkıcı sonuçlara sebep olabildiği bilinmektedir. Bir çatışma yüzeysel olarak çözümlenir ve çatışmayı ortaya çıkaran sebepler ortadan kaldırılmazsa çatışmaya sebep olan anlaşmazlıklar kısa sürede tekrar ortaya çıkar. Daha önceden aralarında çatışma ortaya çıkmış ve bu çatışmaları çözümlenmemiş taraflar, birbirlerine karşı kavgacı ve şüpheli bir anlayışla yaklaşır. Bu anlayış ilgili tarafların uzlaşmalarını zorlaştırır. Bu şekilde çözümlenmemiş çatışmaların çokluğu, örgütsel ilişkileri ve örgüt kültürünü kalıcı bir şekilde zedeleyerek işbirliği ilişkileri üzerinde bozucu etkiler oluşturur. Diğer taraftan başarılı bir şekilde çözümlenmiş olan çatışmalar örgüt içerisindeki ilişkileri geliştirici bir etkiye sahiptir.

Bir örgüt yöneticisinin çatışmalar konusunda atması gereken ilk adım fonksiyonel olmayan çatışmaların ortaya çıkmasını önleyecek tedbirleri almaktır. Çünkü fonksiyonel olmayan çatışmaların ortaya çıkmasını bekleyerek sonra çözüm konusunda gayret sarf etmek akılcı olmayacaktır. Bu tür durumlarda alınacak tedbirlerle çatışmanın ortaya çıkması tamamen önlenmeye çalışılmalıdır. Böylece büyük bir zaman ve maliyet tasarrufu sağlanabilir. Fakat alınacak tedbirler, fonksiyonel olmayan çatışmaların ortaya çıkmasını bütünüyle engelleyemez. Bu yüzden, alınan tedbirlere rağmen ortaya çıkan çatışmaların etkin bir şekilde çözümlenmesine çalışılmalıdır.

Örgütlerdeki çatışmaların çözümlenmesine geçmeden önce çatışmanın miktarı, sebepleri ve örgütü nasıl etkilediğini belirleyecek nitelikte bir araştırma çalışması yapılmalıdır. Ancak bu şekilde çatışma için atılacak adımların isabetli olması sağlanabilecektir.

Çatışmanın yapısının ayrıntılı analiz edilmesinde aşağıdaki yöntemlere dikkat edilmelidir.

Çatışmanın nedeni anlaşmazlığın ortaya çıkış sebebi nedir?

- Anlaşmazlığın kapsamına giren kişiler ve gruplar kimlerdir. Çatışma nasıl bir gelişme göstermiştir?
- Anlaşmazlığı başlatan ve sürdüren görünürde olmayan gizli nedenler nelerdir.
- Anlaşmazlığın çözümü için tarafların takındıkları tutumlar nasıldır?
- Anlaşmazlığın büyümesi söz konusu ise buna ne gibi hususlar sebep olmuştur?
- Muhtemel çözüm sonucunda hangi tarafın ne tür bir çıkar ve güç kaybı olabilecektir?
- Birden fazla çözüm var mıdır? Anlaşmayı kökünden çözmeden geçici çözümlerle durum kurtarılabilir mi?
- Örgüt dışı bir uzman veya tarafların hakem olarak kabul edilebilecekleri örgüt içinde hatırlı kişinin anlaşmazlığın giderilmesinde aktif rol oynaması mümkün müdür?
- Taraflar belirli bir süre sonra dışarıdan müdahale etmeksizin kendi aralarında bir çözüm yolu bulabilirler mi?
- Örgüt çözümün uygulanabileceği bir ortama sahip midir? Örgütsel koşullar hangi çözüm yöntemlere uygundur?
- Çözüm etkinliği nasıl ve kim tarafından ne zaman denetlenecek

Çatışmaların nasıl yönetilmesi gerektiği konusunda geliştirilen yaklaşımların tamamı, bir çatışma söz konusu olduğunda örgütün bu durumdan yarar sağlaması veya en azından zarar görmemesi sonucunda ulaşmaya çalışır. Başarıyla icra edilen bir çatışma yönetimi programı, performansın yükselmesini sağlayarak örgüte çok önemli katkıda bulunur. Çatışma yönetimini etkileyen unsurlardan birisi de, çatışmaya taraf olanların kişisel özellikleridir. Kişilik özellikleri, tutumlar, duygular, algılar, amaçlar çatışmanın niteliğini ve yönetimini etkileyecektir.

### Çatışma Yönetiminde Kaçınma Yaklaşımı:

Bu çatışma stratejisi, tehdit edici durumdan uzlaşmayı veya problemi daha uygun bir zamana ertelemeyi içerir. Eğer çatışan taraflar çok sinirliyse ve sakinleşmeye ihtiyaçları varsa kaçınma ideal bir yaklaşım olabilir. Problem daha uygun zamanda ele alındığı takdirde kaçınma yaklaşımı yarar sağlayabilir. Kaçınma yaklaşımı şu durumlarda yararlı olabilir:

- Problem önemsizse ve tekrar ortaya çıkma ihtimali zayıfsa,
- Çok daha önemli problemlerin baskısı artıyorsa, kişinin kendi beklentilerini karşılama ihtimali hiç yoksa,
- Kaçınmanın yararı çözümün yararından daha ağır basıyorsa,
- İnsanları sakinleştirmek ve yeni bir bakış açısı kazandırmak için
- Bilgi toplamak, çabuk karar vermektense daha önemli olma durumunda.

### Çatışma Yönetiminde İşbirliği Yaklaşımı,

Bu yaklaşımda, çalışan tarafları tamamıyla tatmin edecek çözümlerin bulunması için gayret gösterilir. Kazan-kazan anlayışına dayalı bir yaklaşım söz konusudur. İşbirliğinin normal şartlar altında kişiler arası çatışmalardaki en uygun strateji olduğu yönünde çoğu araştırmacının görüş birliği vardır. Bu yaklaşım, problemi çözmenin yanı sıra, kişiler arası ilişkileri de geliştirme özelliğine sahiptir. Diğer çatışma çözüm metodlarıyla kıyaslandığında işbirliği yaklaşımı yapıcı bir yaklaşımdır. Çünkü yaratıcılığı teşvik ederek insanları probleme yönelik olarak bütünleştirir. İşbirliği yaklaşımı, çatışmanın sebepleriyle doğrudan yüzleşmeyi gerektirdiği için organizasyonda düşmanlığı, adaletsizliği ve yabancılaşmayı azaltır.

### Çatışma Yönetiminde Uzlaşma Yaklaşımı,

Karşılıklı olarak kabul edilebilecek çözümler bularak tarafların kısmi olarak memnun edilmesine dayalı bir yaklaşımdır. Uzlaşmada farklılıklar paylaşılır. Taraflar taviz vererek orta noktada buluşurlar. Güç kullanma ve işbirliği yaklaşımlarının ortasında yer alır. İşbirliği yaklaşımında taraflar bütünüyle memnun edilmeye çalışılırken uzlaşma yaklaşımında belli bir düzeyde memnuniyet sağlanabilmesi yeterli görülür.

### Çatışma Yönetiminde Güç Kullanma Yaklaşımı,

Bu yaklaşıma göre, çatışma meydana geldiğinde her iki taraf da çatışmayı kazanabilmek için güç kullanır. Bu anlayışta, çatışmaya taraf olan kişiler, karşı tarafı incitmek pahasına çatışmanın galibi olmaya çalışırlar. (M. Karadal, H.2008, 222). Burada çatışan taraflardan birisi kazanır, diğeri kaybeder. İşbirliği ve uzlaşma yoktur. Güçlü olan kazanır. Kazan-kaybet yaklaşımı söz konusudur. Acil bir durum varsa ve kişi kesinlikle haklı olduğunu biliyorsa bu yöntem kullanılabilir.

### Çatışma Yönetiminde İK Fonksiyonunun Öneminin Araştırılması

İnsan Kaynakları planlaması ve çatışma kavramı, İnsan kaynakları planlamasının mevcut insan kaynaklarının ve bu kaynakların nasıl değerlendirildiğinin bir envanteri olduğu düşünülürse akıllara mevcut insan kaynağının yaşadığı çatışmalar gelecektir. Planlama işletme içindeki problemleri alanların da tespitini içerdiğinden, çatışmayı yönetmek planlama fonksiyonu ile eş zamanlı yürüyecektir.

### Performans Yönetimi ve Çatışma Kavramı

Performans değerlendirme özet olarak çalışanın işinde sağladığı başarı ve gelişme yeteneğinin belli bir sistemde değerlendirilmesidir. Örgütte çalışanların karşılıklı olarak birbirlerinden beklentilerini ortaya koyabilecek ortamı sağlamaktır. Performans yönetimini bir başlangıç olarak düşünürsek, ardından kariyer yönetimi, ücret yönetimi gibi konular gelir. Temel olarak düşündüğümüz performans yönetimi sürecinin iyi yönetilmemesi çatışmaya sebep olacaktır. Performans değerleri olduğundan farklı görünen bir çalışan doğal olarak belki de yetenek havuzuna dahil edilmeyecek, kariyer beklentileri de

bambaşka bir sonuca doğru gidecektir. Demotive olan bir çalışan elbette çatışacaktır. Çatışmaları önlemenin yolu bu İK fonksiyonunun iyi yönetilmesinden geçmektedir.

### Sonuç

Yönetici için insan kaynağı çok önemlidir. Bir amacı ya da amaçları gerçekleştirmek için farklı kültürlerden gelen insanların oluşturduğu örgütlerde çatışmalar kaçınılmaz olarak görülmektedir. Örgütü oluşturan insanların değer, yetenek, amaç, beklenti, kişilik ve algı farklılıklarının olması doğaldır. Çatışmaların en önemli nedeni olan bu farklılıkların örgütün yararına olabilmesi ya da örgütün etkinliğine ve gelişmesine katkıda bulunabilmesi liderlerin kurum içindeki çatışmaları etkin bir biçimde yönetmesine bağlıdır. Bu potansiyelin farkında olan yönetici örgüt içinde çıkan çatışmaları yönetebilme becerisi ile bunları kazanılmış derslere dönüştürebilir. İyi bir yönetici görev aldığı örgütte başarılı olmak istiyorsa, hangi düzeyde olursa olsun örgütte ortaya çıkan çatışmaların kaynaklarını ve müdahale yöntemlerini bilmek zorundadır. Çatışmaya müdahale yöntemlerini ve onu yönetmeyi bilen bir yönetici, çalışmanın birliğini bozmak, bilgi vermeyi engellemek, güveni yok etmek, intikam almak vb. olumsuz sonuçlarını rahatlıkla engelleyerek, çatışmayı olumlu, performansı ve verimliliği arttıracak bir dinamizm kaynağına dönüştürebilir. Etkili yönetici, karşı karşıya olduğu çatışmacı ortamı ve çatışmanın kaynaklarını analiz eder ve buna en uygun çatışma yönetimi tekniğini uygular. Aksi halde örgütlerin varlık nedeni olan amaçların gerçekleşmesi zora girecektir.

Ayrıca her birimin yöneticisi kendi biriminin insan kaynakları yöneticisi durumuna gelmiştir. İnsan kaynakları yöneticileri de işletmelerdeki birim yöneticilerine bu görevde mentorluk edecek, onları yönlendirecek kişilerdir. İnsan kaynağını yönetmek sadece insan kaynakları biriminin görevi gibi düşünülmemelidir, aksine her birim sahip olduğu insan kaynağını yönetirken bu konuda hangi yöntemlerden faydalanması gerektiğini de insan kaynakları uzmanlarından alacaklardır. Konumuz olan çatışma yönetimi işletmelerin tüm birimlerinde yaşanacak bir olgudur. Bu olgunun iyi yönetilmesi için grubun başındaki birim yöneticisinin insan kaynakları yöneticisiyle bilgi alışverişinde olup kesinlikle işbirliği yapması gerekir.

## Kaynakça

ALDEMİR Ceyhan, Alpay ATAOL, Gönül BUDAK; İnsan Kaynakları Yönetimi, Barış Yayınları, 4. baskı, İzmir, 2001

ALTUN Sadegül A.(2001),Örgüt Sağlığı, Nobel Yayınları, Ankara

ALLYN ve BACON: A Diagnostic Approach To Organizational Behaviour, New York, 1992

APPLEBAUM, S., SHAPIRO, B. Ve ELBAZ, D.: The Management of Multicultural Group Conflict, Team Performance Management, Vol:4, No:5, 1998

Akdağ, Ö.(1990), Bankalarda Gruplar, Gruplar Arası Çatışma ve Çatışmanın yönetimi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya

BABÜROĞLU Oğuz, "Bilgi Çağında İnsan Kaynakları", Üçüncü Bin Yıla Girerken Değişim :Değişim' 97, MESS Yayınları, No :262, İstanbul, 1997

BARUTÇUGİL İsmet, Bilgi Yönetimi, Kariyer Yayıncılık, İstanbul, 2002.

BARUTÇUGİL İsmet, Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi, Kariyer Yayıncılık, İstanbul, 2004

BALTAŞ Acar,(2001), Ekip Çalışması ve Liderlik, Remzi Yayınları, İstanbul.

BAYSAL Ayşe Can,(1993),Çalışma Yaşamında İnsan, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayınları No:225, İstanbul

Barutçugil, I. (2002), Organizasyonlarda Duyguların Yönetimi, İstanbul: Kariyer Yayıncılık.

Baysal, A.C. ve Erdal T. (1996) ,İşletmeciler için Davranış Bilimleri, İstanbul: Avcıol Yayıncılık.

CASCIO F. Wayne, Management Human Resources, Mc Graw Hill, New York, 2003.

COHEN Don, PRUSAK Laurence,(2001),Kavrayamadığımız Zenginlik Kuruluşların Sosyal Sermayesi, MESS Yayını, İstanbul

CORREL Carla,(1998),"Kişisel Yenilenmeyi Beslemek", (Der: Robert H.Rosen) İnsan Yönetimi MESS Yayınları, İstanbul

CARLISLE, Howard: Management: Concepts and Situations, Chicago, Science Research Associates,1976

DENGİZ G. Murat,(2000),Takım Çalışması Teknikleri, Academyplus Yayınevi, Ankara.

DÜREN A. Zeynep,(2000), 2000'li Yıllarda Yönetim, Alfa Yayınları İstanbul ERDOĞAN, İlhan; İşletme Yönetiminde Örgütsel Davranış, İ.Ü. İşletme Fakültesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Araştırma ve Yardım Vakfı, İstanbul Dunham, R. B. (1984), Organizational Behavior, Illinois: Irwin

FINDIKÇI İlhami, İnsan Kaynakları Yönetimi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1999.

GIBSON, James, IVANEVICH, John, DONNELLY, James: Organizations: Behaviour, Structure and Processes,3rd Ed. Business Publications,1979

HARVEY Don, Robert Bruce BOWIN, Human Resource Management an Experimental Approach, Prentice Hall, New Jersey, 1996.

HOLLENBACK Noe, Gerhart WRIGHT, Human Resource Management, Gaining a Competitive Advantage, Austen Pres, Boston, 1994.

İBİCİOĞLU, Hasan: İşletmelerde Departmanlar Arası Çatışmaların Kaynakları ve İşletme Performansına Etkilerine İlişkin Göller Bölgesinde Bir Araştırma, Ankara, Verimlilik Dergisi, Sayı:2002/3, Milli Prodüktive Merkezi Yayınları, 2002

İnce, M., Değişim olgusu ve Örgütlerde İnsan Kaynakları Yönetiminin Değişen Fonksiyonları, Selçuk Üniversitesi, İİBF, Karaman

Ivshin, E.(2001), The study of meaning of work, emotional intelligence and Conflict Styles in the Workplace in the 21'th Century, Yayınlanmamış Doktora Tezi, California School of Professional Psychology, California.

KIRIM Arman, (1999),Yeni Dünyada Strateji ve Yönetim, Sistem Yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul

KOÇEL Tamer,(2003), İşletme Yöneticiliği, Beta Yayınları, İstanbul

KREITNER, Robert: Management, Boston, Houghton Mifflin Company,1955

Kaya, S. (1995), "Hastane işletmeciliği", Anadolu Üniversitesi AÖF Yayınları, 449, ss. 115-136

- LENGNICK-HALL L. Mark, LENGNICK-HALL Cynthia A.(2004), Bilgi Ekonomisinde İnsan Kaynakları Yönetimi, Dışbank Kitapları, İstanbul
- MADDUX B. Robert,(1999),Takım Kurma, Alfa Yayınları, İstanbul
- MANSFIELD Todd,(1996),“İnsanların Yeteneklerini Keşfetmek”(Der: Robert H.Rosen) İnsan Yönetimi MESS Yayınları İstanbul
- Maryam, M. (2000), Relationship between Emotional İnteligençe and Collaborative Conflict Resolution Styles, Yayınlanmamış Doktora Tezi, United States İnternational University, San Diego.
- Mckenna, S. (1995) “ The Business Impact of Management Attitudes Towards Dealing With Conflict”, Journal of Managerial Psychology, 10(7). Ss.22-28
- Nelson, D.(1994), Organizational Behavior, New York: West Publishing
- ODİO Caesar, KENTİ Miami,(1996), “Farklılıkları Yönetmek” (Der: Robert H. Rosen), İnsan Yönetimi MESS Yayınları İstanbul
- ÖNÜT Semih, “İnsan Kaynakları Yönetiminin Çalışma Ortamındaki Kaliteye ve Verimliliğe Etkisi”, Verimlilik Dergisi, MPM Yayınları, 1998/1.
- Özdevecioğlu,M. , Karadal,H., ;Örgütsel Davranışta seçme konular, ilke yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2008
- PALMER Margeret, Kenneth T.WILLIAMS, İnsan Kaynakları, Çev: Doğan Şahiner, Rota Yay., İstanbul, 1993
- PFEFFER Jeffrey,(1998) “İnsanı Merkeze Alan Yönetim”Harvard Business Review Power Özel Eki İstanbul Mayıs.
- Pinkley, R.L. (1994), Conflict Frames of Reference: Implications for Dispute Process and Outcomes”, Academy of Management Journal, 37(1), ss.193-205
- SABUNCUOĞLU Zeyyat, İnsan Kaynakları Yönetimi, Kitap Ofset, Bursa, 2000.
- STEWART Thomas A.,(1997), Entellektüel Sermaye; Kuruluşların Yeni Zenginliği, Kontent Kitap, BZD Yayınları, İstanbul
- Sweeney, P.D.(2002), Organizational Behavior, New York: Mcgraw Hill
- ŞİMŞEK,M.,Şerif: Yönetim ve Örgüt, Beşinci Basım, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım,1999
- TAPSCOTT Don,(1998), Dijital Ekonomi (Çev: Ece KOÇ) Koç Sistem Bilgi ve İletişim Hizmetleri A.Ş.Yayınları İstanbul
- TÜRKEKEL, Asuman: Globalleşen Dünyanın Lider Yöneticilerine, İstanbul, Türkmen Kitabevi,1999
- Tüzüncan, Demet, Örgütlerde Çatışma Yönetimi ve Yöneticilerin Müdahale Teknikleri: Thomas Modeline İlişkin Ankara'daki 4 ve 5 Yıldızlı Otel İşletmelerinde bir araştırma
- THOMPSON, Brad: Üstün Performans Geliştirme, Çeviren: DİKER, Vedat, G., İstanbul, Birinci Basım, Hayat Yayıncılık, 1998
- YENİÇERİ Özcan,(2002), Örgütsel Değişiminin Yönetimi, Nobel Yayınları, Ankara.
- Yılmaz,D.,(2006), İnsan Kaynakları Yönetiminin Mükemmellik Modelindeki Rolü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 9 Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- Vliert, E.V.D.(1999), “Constructive Conflict At Work “, Journal of Organizational Behavior,20(4), ss,475-491.
- Wall, J.A.(1995), “Conflict and its Management” , Journal of Management” 21(3), ss.515-558.
- <http://www.brainmass.com/homework-help/education/other/159901-case>
- A Case Study on Conflict Management:
- Shirley and Abdul both work for a software development company: Shirley and Abdul both work for a software development company. The manager of the new product division was originally the leader of the project team for which she interviewed and hired Abdul. Shirley, another project team member, also interviewed Abdul, but strongly opposed hiring him for the project because she thought he was not competent to do the job. Seven months after Abdul was hired, the manager left the project to start her own company and recommended that Abdul and Shirley serve as joint project leaders. Shirley agreed reluctantly-with the stipulation that it be made clear she



was not working for Abdul. The General Manager consented; Shirley and Abdul were to share the project leadership. Within a month Shirley was angry because Abdul was representing himself to others as the leader of the entire project and giving the impression that Shirley was working for him. Now Shirley and Abdul are meeting with you to see if you can resolve the conflict between them. Shirley says: "Right after the joint leadership arrangement was reached with the General Manager, Abdul called a meeting of the project team without even consulting me about the time or content. He just told me when it was being held and said I should be there. At the meeting, Abdul reviewed everyone's duties line by line, including mine, treating me as just another team member working for him. He sends out letters and signs himself as project director, which obviously implies to others that I am working for him." Abdul says: "Shirley is all hung up with feelings of power and titles. Just because I sign myself as project director doesn't mean she is working for me. I don't see anything to get excited about. What difference does it make? She is too sensitive about everything. I call a meeting and right away she thinks I'm trying to run everything. Shirley has other things to do-other projects to run-so she doesn't pay too much attention to this one. She mostly lets things slide. But when I take the initiative to set up a meeting, she starts jumping up and down about how I am trying to make her work for me."

Question Regarding This Conflict :

1. Abdul and Shirley seem to have several conflicts occurring simultaneously. Identify as many of these individual conflicts as possible.
2. What are the possible ways to deal with the conflict between Abdul and Shirley (not just the ones that you would recommend, but all of the options)?
3. Given all the benefits of retrospection, what could or should have been done to avoid this conflict in the first place?

In this case scenario there are several issues between Shirley and Abdul. First and foremost, Shirley feels that Abdul is incompetent, thus her perceptions of his capabilities are skewed and there

is a lack of respect to begin with. Shirley also seems to have an issue with titles and placement of authority (as Abdul mentions in his summation of the conflict). <http://www.brainmass.com/homework-help/education/other/159901-case>

A Case Study on Conflict Management

ÇATIŞMA YÖNETİMİ ÜZERİNE BİR DURUM ÇALIŞMASI

ŞİRLEY ve ABDUL BİR YAZILIM GELİŞTİRME ŞİRKETİNDE ÇALIŞIYORLAR:

Shirley and Abdul both work for a software development company. The manager of the new product division was originally the leader of the project team for which she interviewed and hired Abdul. Shirley, another project team member, also interviewed Abdul, but strongly opposed hiring him for the project because she thought he was not competent to do the job. Shirley ve Abdul bir yazılım geliştirme işletmesi için çalışmaktadır. Yeni ürün bölümü yöneticisi proje takım lideriydi ve Abdul'u işe almak için mülakat yapmıştı. Shirley ise bir diğer proje üyesidir ve Abdul ile bir mülakatı Shirley yapmıştır. Ancak Shirley Abdul'ün bu iş için yeterli olmadığını düşünüyordu ve O'nun işe alınmasına son derece karşıydı. Yedi ay sonra Abdul işe alınmıştı, Yönetici bu projeyi bırakmıştı çünkü kendi firması için çalışmaya başlaması gerekiyordu. Ayrılmadan önce Abdul ve Shirley'in proje liderliğini paylaşabileceklerini düşündü. Shirley isteksizce ve Abdul için çalışmayacağına dair net bir kuralın kabul edilmesi şartını koşarak kabul etti. Yöneticileri de bu şartı kabul etti. Artık Shirley ve Abdul proje liderliğini paylaşacaklardı. Bir ay sonra Shirley çok sınırlı bir günündeydi çünkü Abdul kişilere kendini Proje lideri olarak göstermek için çaba sarfediyor, Sanki kendisinden emir alan Shirleymiş izlenimi yaratmaya çalışıyordu. Ve şimdi Shirley ve Abdul seni aralarındaki bu çatışmayı çözmen için görmeye geliyorlar. Shirley diyor ki: Yöneticimizin görevden ayrılmadan önce bize verdiği ikili liderlik görevinden hemen sonra Abdul proje üyelerine benim saati ya da konusu hakkında danışmanlığımı almadan bir toplantı ayarladı. Bana sadece ne zaman başlayacağını söyledi ve orada olmam gerektiğini vurguladı. Toplantı sonunda Abdul herkesin görevini benimkisi de dahil olmak üzere yazdı. Sanki bende diğerleri gibi sadece bir proje elemanıymışım gibi.. Tüm mektupları proje lideri statüsüyle imzalıyor, sanki be de onun altında çalışıyordum gibi..

Abdul cevap veriyor: Shirley sadece unvan ve güç gibi kavramlara takılıyor. Benim proje lideri olarak imza atmam onun benim için çalıştığı anlamına gelmez. Endişe edilecek bir şey görmüyorum. Ne fark eder ki? Bence Shirley her konuda çok hassas davranıyor. Sadece bir toplantı ayarladım ve O her şeyi benim yapmaya çalıştığımı zannediyor. Shirley'in yapmakla yükümlü olduğu birçok işi ve projesi daha olduğu için bu konuya fazla ilgi göstermiyor. Genelde bu konuyla ilgili şeyleri bir kenara atıyor, erteliyor. Ama ben ne zaman bu projeye ilgili bir şey yapsam hemen tepki gösteriyor ve bu konulara takılıyor.

Bu Çatışmaya Dikkat Çeken Sorular:

1. Abdul ve Shirley genel olarak bu tarz çatışmaları sık sık yaşıyorlar. Buna benzer çatışmaları olabildiğince örneklendirebilir misiniz?
2. Abdul ve Shirley arasında geçen çatışmaları önlemek için neler yapılabilir? Sadece izin tavsiyeleriniz değil, tüm ihtimalleri yazmanız isteniyor.
3. Geriye dönük bakmanın tüm faydalarıyla ilk etapta bu çatışmayı önlemek için neler yapılmalıydı?

Abdul ve Shirley birçok çatışma yaşayabilir çünkü ekip olarak baştan kurulma aşamasında bir problem doğmuştur. Abdul her hareket ettiğinde Shirley bunu üzerine alınacaktır. Öte yandan Abdul da bence çok masum değildir çünkü bir toplantı düzenleyip sadece sende şu saatte burada ol demek Shirley'in sınırlendiği kadar doğaldır. Abdul belkide gerçekten Shirley'in liderliğini kabul etmiyordur ve böyle davranarak insanlara kendini ispat ederek asıl liderin kendisi olduğunu ispatlamaya çalışıyordu. Çünkü biliyoruz ki işyerlerinde böyle yaklaşımlar her zaman olur, ve kişiler iyi gözlem yapmazlarsa gerçekten de Abdul'un asıl lider, Shirley'in ise sanki Abdul'un yardımcısı olduğunu düşünmeye başlarlar. İşyerlerinde kimin ne düşündüğü çok önemlidir, lider olduğunuzu gösteremezseniz onları örgütleme kısmında çok zorluk çekebilirsiniz. Ancak bir başka boyut şudur: Abdul da Shirley'in başka işlerle meşgul olduğunu söylüyor, eğer gerçekten Shirley hiç konuyla ilgilenmeyip Abdul bir atak yaptığında hatırlıyorsa bunu da uzunca tartışmak gerekir.

İnsan kaynakları uzmanı olarak kişileri çok iyi tanıyor olmak çok

önemlidir. Çünkü artan rekabet nedeniyle kişiler kendilerine kariyer fırsatları yaratabilmek için çeşitli kötü yollar arayışında da olabilirler. Yapılan şey ikisinden de bir savunma almak olmuş, ancak burada önemli olan bu savunmaları doğru değerlendirmektir. Geriye dönük incelemeler yapıldığında kişilik özelliklerine ışık tutacak eski iş ilişkileri sorgulanabilir, genelde aynı çizgideyse ve diğeri genel olarak bu tarz hareketlerde bulunuyorsa bunlara da dikkat edilmelidir. Ama bence yine de tüm bunlar tamamen gerçeği göstermez, çünkü hiçbir iş ilişkisinde böyle vukuatı yoktur da ilk kez böyle bir çatışmaya neden olmak istemiş olabilir çünkü belki sadece O kişiye karşı bir tavrı vardır ve ben çoğunluk aynı şeyi söyledi diye azınlık tarafın bir anda kötüye çıkarılmasına karşıyım çünkü bahsedilen kişiye mobbing de yapılıyor olabilir. Belki on kişilik bir topluluk asıl hatalı olanın yanında yer alıp, hatasız olana mobbing yapmak istiyor olabilir. Bunları fark etmek oldukça güçtür ve objektif değerlendirme özelliğinin gelişmiş olduğu bir insan kaynakları yöneticisi tarafından yönetilmesi gerekir.

Geçmişe dönük baktığımızda sorunun temeli nedir diye..

O zaman aklıma baştan Shirley'in mülakatta Abdul'ü yetersiz bulması geliyor hemen aklıma. Baştan red ettiği bir insanla proje liderliğini paylaşıyor olmak kötü bir etki yaratmış olabilir, Bu yüzden hem projeye saygısı kalmamış olabilir, hem de Abdul'ün her davranışı Shirley'e kötü geliyor olabilir. Takım çalışması yapacak kişilerin baştan iyice bilgilendirilip, işin gerektirdiği görevlerin nasıl paylaşılacağına dair ik yöneticisi tarafından yönlendirilseydiler daha farklı olabilirdi. O zaman ne Abdul bu kadar rahat olacaktı, ne de Shirley her şeyi üzerine alacaktı..

Bir başka yorum olarak da şunu eklemek istiyorum: En başta işi bırakan yöneticinin çatışabilecek potansiyelde olan iki çalışanı proje başına getirmesi belki de iyi olmamıştır. Yöneticilerin bu tip konular için insan kaynakları yöneticisinden fikir alma konusunda kendilerini biraz daha geliştirmeleri gerekir. Çünkü insan kaynakları çalışanların birçok özelliğine hakim olduğu için oluşabilecek birtakım çatışmaları yöneticiye baştan söyleyebilirler. Burada da çatışma yönetiminde insan kaynakları fonksiyonunun önemini anlamaktayız.

## GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİNİN TAM ZAMANINDA ÜRETİM SİSTEMİ İLE UYUMSUZLUĞU: GERİYE DÖNÜK MALİYETLEME (BACKFLUSH COSTING) YÖNTEMİNİN UYGULANMASI

Yrd. Doç. Dr. Aydın GERSİL\*  
Yrd. Doç. Dr. Mustafa KIRLI\*\*

### ÖZET

Üretim sistemleri ve teknolojilerindeki gelişmeler işletmecilik dünyasında önemli değişimlere neden olmaktadır. Bu değişimlerin etkisinin en yoğun hissedildiği alanlardan birisi de muhasebedir. Bu çalışmada Tam Zamanında Üretim Sisteminin Geleneksel Maliyet Muhasebesine etkileri değerlendirilerek Geriye Dönük Maliyetleme Yöntemi incelenmiştir. Tam Zamanında Üretim Sisteminin çalışma prensibinin, geleneksel üretim sistemlerinin çalışma prensibiyle aynı olmaması; bu üretim sisteminde kullanılan Geriye Dönük Maliyetleme Yönteminin de Geleneksel Maliyet Muhasebesi yöntemlerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmaktadır. Tam Zamanında Üretim Sistemi üretim faaliyetlerini basitleştirdiği için, maliyetleme sistemi de basit olmaktadır. Böylece maliyet muhasebesi küresel rekabet ortamında kendisinden beklenen diğer işlevleri yerine getirme üzerine odaklaşma olanağı bulmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Dönük Maliyetleme, Tam Zamanında Üretim Ortamında Muhasebe

## TRADITIONAL COST ACCOUNTING AND JUST-IN-TIME PRODUCTION SYSTEM DISHARMONY: APPLICATION OF BACKFLUSH COSTING METHOD

### ABSTRACT

Developments in production systems and technologies leads to significant changes in the world of Business Administration. One of the areas that impacts of these changes were the most intense felt is accounting. In this study, effects of JIT System to Tradional Cost Accounting and Backflush Costing Method are evaluated. Due to different structure of Just-In-Time Production System against tradional production systems, Backflush Costing Method used in JIT Production System significantly differs from tradional cost accounting systems. Because of simplifying the production activities, costing method is also simple in JIT. Thus, in the global competitive environment, cost accounting can focus on obtaining the possibility of fulfilling the other functions expected from itself.

**Key Words:** Backflush Costing, JIT Accounting

\* Duzce Üniversitesi Akçakoca MYO Öğretim Üyesi, aydingersil@duzce.edu.tr

\*\* Celal Bayar Üniversitesi Ahmetli MYO Öğretim Üyesi, Mustafa.KIRLI@bayar.edu.tr

## 1. Giriş

Günümüzün küresel rekabet koşullarında işletmelerin başarılı olabilmeleri için düşük maliyetli ve yüksek kaliteli ürünler üretmeleri gerekmektedir. Ancak geleneksel üretim sistemleri ile işletmeler bu amacı gerçekleştirememektedir. Çünkü küresel rekabet ortamı işletme yönetiminin bilgi ihtiyaçlarını değiştirmiş ve finansal olmayan bilgiler önem kazanmıştır. Geleneksel üretim sistemleri, finansal olmayan bilgi üretmemekte; üretimde ve maliyetlerin izlenmesinde itme prensibine göre çalışmaktadır. Dolayısıyla geleneksel muhasebe ve maliyet muhasebesi sistemleri de bu prensibe uygun olarak işlemektedir. Ancak modern üretim sistemlerinden biri olan Tam Zamanında Üretim Sistemi, geleneksel üretim sistemlerinde olduğu gibi itme prensibine göre değil, çekme prensibine göre çalışmaktadır. Ayrıca yönetimin ihtiyaç duyduğu finansal olmayan bilgileri de üretebilmektedir. Bu iki yaklaşım birbirine zıt olan yaklaşımlardır. Bu nedenle muhasebe sisteminin ve maliyet muhasebesi sisteminin de bu yapıya uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Çünkü geleneksel muhasebe yaklaşımı ve maliyet sistemlerinin yapısı Tam Zamanında Üretim ortamına uygun değildir. Bu nedenle Tam Zamanında Üretim Sistemi kendi yapısına uygun geriye dönük maliyetleme yöntemini kullanmaktadır. Bu çalışmanın kapsamında Tam Zamanında Üretim Sisteminin geleneksel maliyet muhasebesine etkileri ve Tam Zamanında Üretim Sistemiyle uyumlu Geriye Dönük Maliyetleme (Backflush Costing) Yöntemi değerlendirilmekte ve uygulama örneklerine yer verilmektedir.

## 2. Tam Zamanında Üretim Sisteminin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri

Küresel ölçekteki yoğun rekabet ortamı, işletmeleri örgütsel yapılarını ve süreçleri dönüştürmeye ve yenilemeye zorlamaktadır. Bu amaçla birçok işletme, süreç yapılandırma için TZÜ Sistemini kendi yapılarına uyarlamaktadır. Ancak TZÜ Sistemi, sadece üretim sistemini ya da muhasebe sistemini değil, işletmenin bütün mevcut sistemlerinin işleyişini etkilemektedir. İşletmedeki tüm sistemler üretim sistemindeki değişikliği takip etmek için kendilerini yenilemek zorunda kalmaktadır. Muhasebe sistemi de TZÜ Sisteminden en çok etkilenen sistemlerden birisidir. Çünkü TZÜ Sisteminin yapısı ve işleyişi, tüm muhasebe kayıtlarını

etkilemektedir. TZÜ Sisteminde kullanılan muhasebe sistemi çoğu zaman işletmenin diğer sistemlerden daha basit olmaktadır. Birçok geleneksel muhasebe yöntemi stok değerlendirme amacıyla ürün maliyetlerini belirlemeye odaklanmıştır. Fakat TZÜ sistemi sıfır ya da minimum stokla çalışmaktadır ve bu nedenle ayrıntılı stok maliyetleme yöntemlerinden çok daha az yararlanmaktadır (Talha;2002:1).

TZÜ Sisteminin geleneksel maliyet muhasebesi üzerindeki en önemli etkisi stoklar üzerindedir. TZÜ Sisteminde ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul stoklarının sıfır ya da çok düşük düzeyde olması nedeniyle maliyet akışı ve muhasebe kayıtları çok daha basit bir hale gelmektedir. TZÜ Sisteminde ilk madde ve malzemeler stoğa girmeden üretime gönderildiği için, ilk madde ve malzemeler ve yarı mamul stoklarını ayrı ayrı izlemeye gerek kalmamaktadır. Hammadde maliyetleri o mamulün üretimi tamamlanıncaya kadar Yarı Mamul-Üretim hesabında izlenir. Üretimi tamamlanan mamuller kısa bir zaman diliminde satılıyorsa yarı mamul stoğundaki maliyetler, doğrudan satılan mamul maliyeti hesabına aktarılır. Böylece geleneksel maliyet sistemi akışında yer alan mamul hesabının kullanımına da gerek kalmamaktadır (Öker;2003: 24).

TZÜ Sisteminin Geleneksel Maliyet Muhasebesi üzerindeki diğer bir önemli etkisi de direkt işçilik giderleri üzerindedir. Hem geleneksel üretim sistemlerinde hem de geleneksel maliyet muhasebesinde direkt işçilik giderleri önemli bir maliyet kalemi iken TZÜ Sisteminde direkt işçilik giderleri üretim maliyetleri içerisinde çok düşük bir pay almaktadır. Bu nedenle TZÜ Sisteminde direkt işçilik giderleri genel üretim giderleri ile birleştirilir. Direkt işçilik giderleri, bu sistemde genel üretim giderleri içinde izlenir, ayrı bir maliyet kalemi olarak izlenmez (Yükçü;1999:807).

TZÜ Sisteminde işçilik maliyetlerinin düşük olması, TZÜ Sisteminin üretim sürecini beş zaman dilimi olarak değerlendirmesinden kaynaklanmaktadır:

$$\text{Üretim Süreci} = \text{Üretim Zamanı} + \text{Kontrol Zamanı} + \text{Hareket Zamanı} + \text{Bekleme Zamanı} + \text{Depolama Zamanı}$$

Bu beş zamandan yalnızca üretim zamanı mamule değer katan bir zaman dilimidir. Diğer zaman dilimleri mamule bir değer katmamaktadır. TZÜ Sisteminde diğer dört zaman diliminin

elemine edilip dikkate alınmaması, işçilik giderlerinin önemli ölçüde düşürülmesini sağlamaktadır (Acar;2005:113).

Yukarıdaki beş zaman diliminin toplamı, Geçiş Zamanını vermektedir. Geçiş zamanı (Geçiş Süresi) :

*Geçiş Süresi = Değer Katılan Süre (Üretim Zamanı) + Değer Katılmayan Süre*

şeklinde ifade edilir. Değer katılan sürenin toplam geçiş süresine oranlanmasıyla da Değer Katma Oranı elde edilir:

*Değer Katma Oranı = Değer Katılan Süre / Toplam Geçiş Süresi*

TZÜ Sistemi bu oranın en üst seviyeye, diğer bir ifadeyle %100'e çıkarılmasını hedeflemektedir. Böylece üretim süresi geçiş süresine eşit olacaktır (Özkan,Esmeray;2002 :132).

TZÜ Sisteminin direkt işçilik giderleri üzerindeki etkisi, üretim maliyetinin hesaplanması şeklini de etkilemektedir. Geleneksel Maliyet Muhasebesinde üretim maliyeti şu şekilde hesaplanmaktadır:

*Üretim Maliyeti = Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri + Direkt İşçilik Giderleri + Genel Üretim Giderleri*

TZÜ Sisteminde ise üretim maliyeti, sistemin çalışma prensibine ve çalışma işleyişine uygun olarak aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

*Üretim Maliyeti = Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri + Dönüştürme Giderleri (Genel Üretim Giderleri + Direkt İşçilik Giderleri)*

TZÜ Sisteminin prensipleri ve işleyişi ile uyumlu bir şekilde muhasebe sisteminin yeniden yapılandırılması büyük önem arz etmektedir. Çünkü muhasebe sisteminin günümüz üretim koşullarına uygun bir şekilde modifiye edilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Muhasebe sistemlerinin TZÜ Sistemine ve felsefesine uyarlanması gerekmektedir. Bu konuda muhasebe standartları yerleşik olmadığı için muhasebeciler yönetimin ihtiyacını karşılayacak muhasebe sistemleri geliştirme durumunda kalmaktadır. Muhasebeciler, TZÜ Sisteminin amacını, işleyişini,felsefesini ve neyi başarmaya çabaladığını dikkate almalı ve bu doğrultuda muhasebe standartlarını geliştirmelidir (Younies et al.;2007:43).

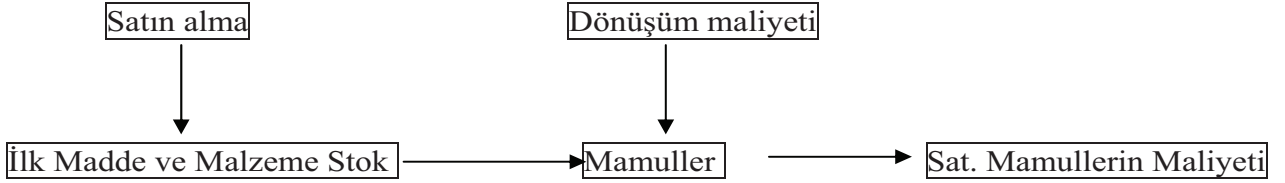
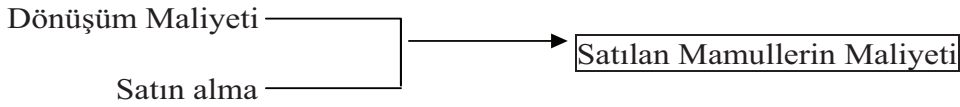
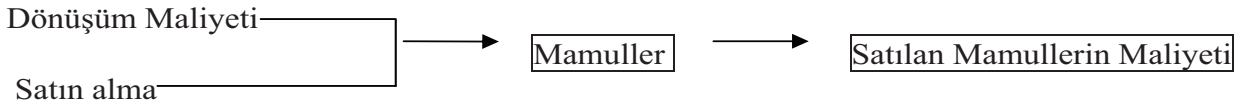
### 3. Geriye Dönük Maliyetleme (Backflush Costing) Yöntemi

TZÜ Sisteminin hareket noktasının üretim süreci içerisindeki talep olması ve sistemin geriye doğru çalışması nedeniyle, bu sistemde kullanılacak maliyet yönteminin de hareket noktası talep olmalı ve geriye dönük olarak maliyetleme çalışması yapılmalıdır. TZÜ Sisteminde hareket noktasının talep olması, maliyetlerin muhasebe kayıtlarının satışa hazır mamuller aşamasına kadar ertelenmesi sonucunu doğurmaktadır.

Geriye Dönük Maliyetleme Yöntemi kısa faaliyet döngüsü olan düşük stokların söz konusu olduğu ve Tam Zamanında Üretim Sistemini uygulayan işletmeler tarafından kullanılabilir. Bu yöntem üretim süreci boyunca maliyetleri detaylı izlemek yerine mamuller tamamlandığı zaman maliyetlerin kaydını yapmaktadır.

Geriye Dönük Maliyetleme Yönteminde, direkt ilk madde ve malzeme giderleri yarı mamullere aktarılırken dönüşüm giderleri, satılan mamul maliyetine yüklenmektedir. Bu yöntemde üretim süreci sonunda mamul miktarı esas alınarak bu mamullerin üretiminde kullanılan ilk madde ve malzemelerin miktarı hesaplanır. Üretimde kullanılan ilk madde ve malzeme miktarı geriye doğru işletilerek stoklardan düşülür. Bu yöntem maliyetleme sistemini oldukça basitleştirmektedir. Ancak yöntemin bu özelliğinin başarısı, TZÜ'yü uygulayan işletmenin faaliyetleri ne kadar basitleştirdiğine bağlıdır. Üretim sisteminin ve maliyetleme sisteminin basitleşmesi, maliyet muhasebesinin raporlama, planlama ve karar alma fonksiyonlarının daha da etkin olmasını sağlayacaktır (Kaygusuz;2006:81). Böylece maliyet muhasebesi, işletme yönetimine finansal performans kriterlerinin yanında TZÜ Sisteminin daha önemle ihtiyaç duyduğu finansal olmayan performans göstergelerini de raporlama imkânını elde edecektir. Bu özellik, Geleneksel Maliyet Muhasebesi ile TZÜ Sisteminin gerektirdiği maliyet muhasebesi mantığı arasındaki en önemli farklılığı göstermektedir (Yazıcı;2008:107).

Geriye Dönük maliyetleme yönteminde muhasebe kayıtları için üç seçenek mevcuttur. Bu seçenekler hareket noktaları (trigger points) olarak ifade edilmektedir. Bu hareket noktaları şu şekilde gösterilebilir(Paper F5, <http://www.getthroughguides.co.uk>) :

**A-Hareket Noktaları: Hammadde satın alma, üretimin tamamlanması ve mamullerin satışı****B-Hareket Noktaları: İlk madde ve malzeme satın alınması ve mamullerin satışı****C-Hareket Noktası: Mamuller**

Geriye Dönük Maliyetleme (Backflush Costing) Yöntemi, Sipariş ve Evre Maliyet yöntemlerinin yoğun maliyet akışının sadeleşmesine de neden olmaktadır. Sipariş Maliyet Yöntemindeki iş emirleri itibarıyla ya da Evre Maliyet Yöntemindeki evre evre maliyetlerin izlenmesi, bu yöntemde söz konusu olmamaktadır (Hacıüstemoğlu,

Şakrak;2002:79). Bu nedenle Geriye Dönük Maliyetleme Yöntemi, Geleneksel Maliyet Muhasebesinin maliyet hesaplama yöntemi olan Standart Maliyet Yönteminden farklılık göstermektedir.

Geleneksel Muhasebe Süreci ile Geriye Dönük Maliyetleme Yönteminin temel prensipler itibarıyla karşılaştırılması aşağıda Tablo-1'de özetlenmiştir:

**Tablo-1: Geleneksel Muhasebe Süreci ve Geriye Dönük Maliyetleme Yöntemi**

Geleneksel Muhasebe Süreci	Geriye Dönük Maliyetleme Yöntemi
İlk madde ve malzemelerden başlayarak mamullerin tamamlanmasına doğru üretim akışına odaklanır.	Çıktılara odaklanır ve geriye doğru çalışır.
Direkt işgücü maliyetleri üretim maliyetlerinin (prime costs) bir parçasıdır ve endirekt işgücü maliyetlerinden daha önemlidir.	Direkt işgücü maliyetleri üretim maliyetlerinin bir parçası değildir ve endirekt işçilik maliyeti gibi dönüşüm maliyetinde yer alır.
Sadece sabit maliyetler dönem maliyeti olarak değerlendirilir.	Tüm genel giderler (hem sabit hem değişken) dönem maliyeti olarak değerlendirilir.
Başarısız ürün ideal olarak tolere edilir ve muhasebeleştirilir	Bu durumda başarısız ürün ideal olarak tolere edilmez ve muhasebeleştirilmez.

Kaynak : (Paper F5, <http://www.getthroughguides.co.uk>)'dan uyarlanmıştır.

#### 4. Geriye Dönük Maliyetleme Yöntemine İlişkin Uygulamalar

##### Uygulama-1:

ABC Üretim İşletmesinin Haziran-2011 dönemine ilişkin verileri aşağıdaki gibidir : (TL.)

Dönem Başı Direkt İlk Madde ve Malzeme	-
Dönem Başı Yarı Mamul	-
Dönem Sonu Yarı Mamul	-
Satın Alınan Direkt İlk Madde ve Malzeme	35.000
Üretimde Kullanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme	35.000
Direkt İşçilik Giderleri	15.000
Genel Üretim giderleri	63.000
(Üretilen mamullerin hepsi satılmıştır.)	

##### Geleneksel Maliyet Muhasebesindeki Yevmiye Defter Kayıtları

1)

150.İLK MADDE VE MALZEME İLGİLİ HESAPLAR	35.000	35.000
---	--------	--------

2)

710.DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 150.İLK MADDE VE MALZEME	35.000	35.000
--	--------	--------

3)

720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR	15.000	15.000
---	--------	--------

4)

730.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR	63.000	63.000
---	--------	--------

5)

151.YARI MAMULLER-ÜRETİM 711.DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA 721.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA 731.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	113.000	35.000 15.000 63.000
--	---------	----------------------------

6)

152. MAMULLER 151.YARI MAMULLER-ÜRETİM	113.000	113.000
---	---------	---------

7)

620. SATILAN MAMULLER MALİYETİ 152.MAMULLER	113.000	113.000
--	---------	---------

##### Geriye Dönük Maliyetleme Yöntemine Göre Muhasebe Kayıtları

1)

710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR	35.000	35.000
--	--------	--------

2)

*730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR	78.000	78.000
---	--------	--------

\*Genel Üretim Giderleri Direkt İşçilik Giderlerini de içermektedir.

3)

152. MAMULLER 711.DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA 731.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	113.000	35.000 78.000
--	---------	------------------

Veya Mamuller Stok Hesabına aktarmadan doğrudan Satılan Mamuller Maliyeti Hesabına yansıtılabilir:

4)

620.SATILAN MAMULLER MALİYETİ	113.000	
711.DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA		35.000
731.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		78.000

Geleneksel üretim sistemlerinde satın alınan ilk madde ve malzeme önce stoğa alınıp sonra üretime gönderildiği için Geleneksel Maliyet Muhasebesine göre birinci muhasebe kaydında, satın alınan ilk madde ve malzeme stok hesabına alınmış, ikinci muhasebe kaydında stoğa alınan ilk madde ve malzemenin üretime gönderilmesi gösterilmiştir. TZÜ Sistemine göre satın alınan ilk madde ve malzemeler doğrudan üretim bölümüne gönderildiği için birinci kayıta satın alınan ilk madde ve malzemeler doğrudan gider hesabına alınmıştır. Geleneksel maliyet muhasebesinde iki kayıta gerçekleşen işlem TZÜ Sisteminde tek bir muhasebe kaydına indirgenmiştir. Geleneksel üretim sistemlerinde direkt işçilik giderleri önemli bir maliyet kalemi olduğu için Geleneksel Maliyet Muhasebesinin üçüncü muhasebe kaydı bu kalem için yapılmıştır. Dördüncü muhasebe kaydında da genel üretim giderlerinin muhasebe kaydı yapılmıştır. TZÜ Sisteminde, direkt işçilik giderleri, üretim maliyetleri içerisindeki önemini kaybettiğinden dolayı genel üretim giderleri ile birleştirilerek dönüşüm giderleri adını almaktadır. Böylece geleneksel maliyet muhasebesinde iki kayıta gösterilen muhasebe işlemleri, TZÜ Sisteminde tek kayıta gösterilmektedir.

Geleneksel üretim sistemlerinde üretim sürecinde yarı mamul stokları oluştuğu için, Geleneksel Maliyet Muhasebesi de önce yarı mamul maliyetini hesaplamaktadır. Geleneksel Maliyet Muhasebesi de beşinci muhasebe kaydını bu amaçla yapmaktadır. Altıncı muhasebe kaydında yarı mamul stoklarından mamul haline gelen kısım gösterilmektedir. Yedinci muhasebe kaydında ise mamul stoklarından satılan kısmın kaydı yer almaktadır. TZÜ Sisteminde yarı mamul stokları oluşmadığı için yarı mamul stokları hesabının kullanılmasına gerek kalmamaktadır. Bu durumda doğrudan mamuller hesabı kullanılmaktadır. Üretilen mamullerin satışı kısa bir zamanda oluyorsa, mamuller hesabı kullanılmadan doğrudan Satılan Mamuller Maliyeti hesabına geçiş yapılabilir.

**Uygulama-2:**

XYZ Üretim İşletmesinin Haziran-2011 dönemine ilişkin verileri aşağıdaki gibidir : (TL.)

Direkt İlk Madde ve Malzeme Alımı	350.000
Standart Dönüşüm Maliyetleri	180.000
Direkt İlk Madde ve Malzeme Kullanımı	320.000
Üretimi Tamamlanan Mamullerin Standart Maliyeti	470.000
Fiili Dönüşüm Maliyetleri	150.000
Standart Satılan Mamuller Maliyeti	440.000

Hareket Noktaları:

- 1) Direkt İlk Madde ve Malzeme Satın Alınması
- 2) Mamullerin Üretimine Tamamlanması
- 3) Üretimi Tamamlanan Mamullerin Satışı

1)

150. İLK MADDE VE MALZEME	350.000	350.000
İLGİLİ HESAPLAR		

2)

710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	320.000	
150.İLK MADDE VE MALZEME		320.000

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	150.000	
İLGİLİ HESAPLAR		150.000

152.MAMULLER	470.000	
711.DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA		320.000
731.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		150.000

3)

620.SATILAN MAMULLER MALİYETİ	440.000	
152.MAMULLER		440.000

İdeal bir TZÜ Sisteminde, eğer üretim fonksiyonu her birimi çok kısa zamanda teslim ederse, her bir günün sonundaki stoklar sıfır olabilecektir. Bu durumda mamullerin maliyetinin 470.000 TL. de-



ğil 440.000 TL. olması gerekir. Bu nedenle yukarıdaki kayıtlardaki ilk madde malzeme ve genel üretim giderlerinin azalması mümkün olacaktır.

Geriyeye Dönük Maliyetleme Yönteminde muhasebe akışı tam olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ya da uluslararası finansal raporlama standartlarının amaçlarına uymamaktadır. Yukarıdaki iki örnek uygulamada devam eden üretim süreci görülmektedir. Dolayısıyla bu yöntemi uygulayan işletmelerin finansal tablolarının dipnotlarında stokların dökümü gösterilmelidir. Geriyeye Dönük Maliyetleme Yönteminin savunucuları, devam eden üretim sürecinde küçük miktarda stoklar nedeniyle böyle düşük stok düzeyleri için önem derecesi açısından stokların dökümüne ihtiyaç duymaz. Geriyeye Dönük Maliyetleme Yöntemine eleştiriler, bu yöntem kullanıldığı zaman stokların takip ve denetimin etkin olarak gerçekleştirmediği yönündedir.

## 5. Sonuç

Tam Zamanında Üretim Sistemi ile birlikte uygulan Geriyeye Dönük Maliyetleme (Backflush Costing) Yönteminde muhasebe kayıtları Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre yapılamamaktadır. Çünkü Tek Düzen Muhasebe Sistemi, geleneksel üretim sistemleri temelinde ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çevresinde hazırlanmıştır. Modern üretim sistemlerinin maliyet akışlarını, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde takip etme olanağı yoktur. Bu yöntemin uygulanması ile ilgili olarak Tek Düzen Muhasebe Sistemine bir takım değişikliklerin yapılması konusunda öneriler getirilebilir. Ancak geleneksel üretim sistemlerini ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini esas alan bir sistemde yapılacak değişikliklerle ne kadar etkili bir sonuç alacağı tartışmalıdır. 2012 yılında uygulamaya girecek olan muhasebe standartları, bu yöntemin muhasebeleştirilmesine ilişkin problemleri çözebilir. Çünkü muhasebe standartları ilke temelli değil; kavram temelli bir yaklaşım sunmaktadır. Muhasebe standartlarının uygulamaya konulması ile birlikte Tekdüzen Muhasebe Sistemi etkisini ve önemini yitirecektir. Bu durumda Geriyeye Dönük Maliyetleme (Backflush Costing) Yöntemi gibi birçok modern maliyet yönteminin muhasebeleştirilmesi mümkün olabilecektir.

## Kaynakça

- Acar, Durmuş (2005). Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımlar, Asil Yayın, Ankara.
- ACCA, Paper F5, "Performance Management-Key Notes", <http://www.getthroughguides.co.uk> (Erişim Tarihi: 19.07.2011).
- Bragg, M. (2001). Cost Accounting: A Comprehensive Guide, John Wiley & Sons, Inc., New York.
- Erdoğan, Necmettin ve Saban, Metin (2006). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 4. Baskı, İzmir.
- Gerald, A. (2010). No-Inventory Standart Costing for JIT Manufacturers: Maximizing Backflush Costing. Cost Management, 24, 34-37.
- Hacırustemoğlu, Rüstem ve Şakrak, Münir (2002). Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Hornigren, C.T., Datar S.M., & Foster G. (2003). Cost Accounting: A Managerial Emphasis, International Edition, 11th Edition, Prentice Hall Co. New Jersey.
- Kaygusuz, Sait Yüksel (2006). Yenilikçi Yönetim Muhasebesi, Alfa Akademi, Bursa.
- Öker, Figen (2003). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Literatür Yayınları: 109, İstanbul.
- Özkan Azem ve Murat Esmeray, "Bir Maliyet Kontrol Sistemi Olarak JIT Üretim Sistemi ve Muhasebe Uygulamaları", C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 3 Sayı: 1, 2002, s. 132.
- Talha, Mohammad. "Implication of Just-In-Time (JIT) On Accounting", Delhi Business Review, Vol: 3 No: 2, July-December 2002, s. 1
- Yazıcı, Nusret (2008). Maliyet Yönetim Sistemleri, Savaş Kitabevi, Ankara.
- Younies, Hassan, Barhem, Belal and Ed Hsu, C. (2007). "A review of the Adoption of Just-In-Time method and its effect on efficiency", The Public Administration & Financial Management, an Interactive Journal (PAMIJ) 12, 2 2007, s. 43
- Yükçü, Süleyman (1999). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Cem Ofset, İzmir.

## KOBİ TFRS BÖLÜM 22 KAPSAMINDA ÖZKAYNAK SINIFINA AİT İŞLEMLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. A. Fatih DALKILIÇ, / CIA\*

### ÖZET

KOBİ TFRS metni tüm dünyada yaklaşık %95 oranında bir kitleyi temsil eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin ihtiyaçları için hazırlanmıştır. KOBİ TFRS'nin 22. bölümü "Borçlar ve Özkaynak" adını taşımakta ve finansal araçların borç ya da özkaynak olarak sınıflandırılmasına ilişkin ilkeleri ortaya koymaktadır. Ayrıca özkaynağa dayalı finansal araçların nasıl muhasebeleştirilmeleri gerektiğini de ortaya koymaktadır. Çalışmanın amacı özkaynak sınıfına ait belirli işlemleri örnekler yolu ile açıklamaktır. KOBİ standart setinin tüm dünyadaki uygulamalar için yol gösterici olduğundan hareketle özkaynakla ilgili örneklerde bahsi geçen finansal araçların ve işlemlerin ülkemizdeki uygulanabilirliği gözardı edilmiştir. Yeni TTK ve standartların kabulü gibi gelişmelere paralel olarak daha önce ülkemiz yasal mevzuatında yer bulamamış uygulamaların da kısa zamanda bilinir hale geleceği beklentisi unutulmamalıdır.

**Anahtar Kelimeler:** KOBİ TFRS, Özkaynak, Hisse Senedi

### ABSTRACT

The *IFRS for SMEs* is a self-contained standard that designed to meet the needs and capabilities of small and medium-sized entities (SMEs), which are estimated to account for over 95 per cent of all companies around the world. IFRS for SMEs section 22 named as liabilities and equity which aims to set the principles for recognition of financial instruments as debt or equity financing tools. Section 22 also includes guiding for measurement of equity financing tools. Aim of the study is to explain owner's equity related transactions in detail by giving specific examples. Since IFRS for SMEs is aiming to be guide for all SMEs in the world in the examples it is ignored whether specific instruments exist in Turkey or not. It should be noted that with the new developments like Turkish Commercial Code and adaptation of international standards it is not surprise to have such non-existing tools in the near future.

**Key Words:** IFRS for SMEs, Equity, Common Stock

\* Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi.

## 1. Giriş

KOBİ TFRS'nin 22. bölümü "Borçlar ve Özkaynak" adını taşımakta ve finansal araçların borç ya da özkaynak olarak sınıflandırılmasına ilişkin ilkeleri ortaya koymakta ve özkaynağa dayalı finansal araç yatırımcısı sıfatı ile (yani, ortak sıfatı ile) hareket eden bireylere veya diğer taraflara ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir. Çalışmada bu bağlamda bölüm 22 de incelenen özellikli konular alt başlıklar altında incelenmiştir.

Ülkemiz Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Mevzuatından bağımsız olarak tüm dünyada işlem gören finansal araçlar dikkate alınmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve standartların kabulü gibi esasında ülkemizi tüm dünya ile entegre etme yolundaki temel adımların yakın gelecekte bu tarz finansal araçların varlığına olanak sağlayacağına dair beklenti bu tarz bir çalışmayı gerekli kılmaktadır. Ayrıca birçok uluslararası mesleki kurum ve kuruluşlar, UMS/UFRS'yi kabul etmiş ve bu doğrultuda çeşitli düzenlemelere gitmiştir (Aksoy, 2005:188-189).

Çalışmada konunun daha iyi anlaşılması bakımından çok sayıda örneğe yer vermeye çalışılmıştır. Ayrıca örneklerde yer alan kayıtların daha iyi anlaşılması açısından hesap isimlerinin başına parantez içerisinde tek düzen hesap çerçevesinde kullanılan hesap sınıflarını gösteren kodlar koyulmuştur.

## 2. Payların veya Diğer Özkaynağa Dayalı Finansal Araçların İlk İhracı

Paylar veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçlar, bu araçlar ihraç edildiğinde ve karşı taraf da söz konusu araçlara karşılık olarak işletmeye nakit veya farklı türde bir kaynak sağlama yükümlülüğü altına girdiğinde özkaynak olarak muhasebeleştirilir<sup>1</sup>.

SPK mevzuatına göre hisse senetleri adi ve imtiyazlı hisse senetleri olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuşlardır. Adi hisse senetleri, sahiplerine eşit haklar sağlamaktadır. Hisse senetleri, ana sözleşmede aksine bir hüküm yoksa adi hisse senedi niteliğindedir. İmtiyazlı hisse senetleri, sahiplerine kara iştirak ve genel kurulda oy kullanma bakımından ayrıcalıklı bir takım haklar sağlamaktadır.

<sup>1</sup> KOBİ TFRS Bölüm 22 paragraf 7

Uluslararası uygulamalara bakıldığında imtiyazlı hisse senetlerinin sağladığı ayrıcalıklar şu şekilde sıralanabilir (Kieso, 2010):

- Kar payı dağıtımında öncelik
- Kümülatif kar payı alma hakkı<sup>2</sup>
- Şirketin iflası durumunda öncelik hakkı
- Oy hakkı
- Adi hisse senedine dönüştürülebilme opsiyonu

SPK mevzuatında da yer bulan diğer bir uluslar arası ayırım da primli ve primsiz hisse senedi ayrımıdır. Üzerinde yazılı değer (nominal değer) ile ihraç edilen hisse senetleri primsiz, nominal değerinden yüksek bir bedelle ihraç edilen hisse senetleri ise primli hisse senetleridir.

İMKB'de kote şirketler kayıtlı sermaye sistemine tabi olup, esas sözleşmelerinde hüküm bulunması halinde, yönetim kurulu kararı ile primli hisse senedi ihraç edebilmektedir. Hisse senedi ihracında nominal değere denk düşen kısım ile primli satılan kısım ayrı olarak muhasebeleştirilir. KOBİ TFRS bölüm 22 paragraf 10' da yer alan **payların itibari değeri (veya nominal değeri) ve ödemenin itibari değeri aşan tutarı, ayrı olarak gösterilebilir** ifadesi bu tarz bir uygulamayı desteklemektedir.

**Örnek:** XYZ işletmesi nominal değeri 5 TL olan imtiyazlı hisse senetlerinden 100.000 adedini 15 TL den satmıştır.

(1)Kasa	1.500.000	
(5)İmt. Hisse Senedi (nominal)		500.000
(5)İmt. Hisse Senedi Primi		1.000.000

**Örnek:** XYZ işletmesi nominal değeri 1 TL olan adi hisse senetlerinden 1.000.000 adedini 5 TL den satmıştır.

(1)Kasa	5.000.000	
(5)Adi Hisse Senedi (nominal)		1.000.000
(5) Adi Hisse Senedi Primi		4.000.000

<sup>2</sup> Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde işleyişi ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

### 3. Ortaklara Yapılan Dağıtımlar

Standardın 17. ve 18. Paragrafları ortaklara; başka bir ifadeyle özkaynağa dayalı finansal araçların hamillerine yapılan dağıtımların muhasebeleştirilmesini açıklamakta ve bu tür dağıtımların özkaynaktan düşülmesini gerektirmektedir. Çalışmanın bu kısmında kar payının nakit olarak ve hisse vererek nasıl gerçekleştirilebileceği ele alınmaktadır.

#### 3.1. Nakit Kar Payı (Temettü) Dağıtımı

Kar payı dağıtımında öncelik imtiyazlı hisse senetlerindedir. Açıklanan kar payı tutarı imtiyazlı hisse senetlerine taahhüt eden tutarı aşarsa bu kısım adi hisse senetlerine paylaşılır. Açıklanan kar payı tutarı eğer imtiyazlı hisse senetlerine taahhüt edilen miktarı karşılamıyorsa ise tamamı imtiyazlı hisse senedi sahiplerine aktarılır. Aradaki fark bir sonraki döneme devredilir. Devredilen tutar için herhangi bir muhasebeleştirme işlemi yapılmaz. Bu doğrultuda kar dağıtımı yapılmayan yıllardaki imtiyazlı hisse senetlerine taahhüt edilen tutarın tamamı bir sonraki kar payı dağıtımını yapılacak döneme devreder.

**Örnek:** ABC işletmesinin piyasadaki hisse senetlerine ait veriler şu şekildedir:

1.000.000 adet adi hisse senedinin piyasadaki işlem fiyatı 2.5 TL dir ve nominal değeri 1 TL dir. Ayrıca nominal değeri 5 TL olan 200.000 adet imtiyazlı hisse senedi bulunmaktadır. İmtiyazlı hisse senetleri % 5 oranında kümülatif kar payı taahhüt etmektedir.

30 Ocak 2010 tarihine ABC işletmesi geçtiğimiz yılla (2009) ilgili olarak 125.000 TL kar payı dağıtılacağını duyurmuştur. 14 Şubat 2010 da ise kar payı ödemesini nakit olarak gerçekleştirmiştir.

**Çözüm:** ABC işletmesinin imtiyazlı hisse senetlerine taahhüt ettiği tutar şu şekilde hesaplanır:

$$200.000 \times 5 \times \% 5 = 50.000 \text{ TL}$$

ABC işletmesinin kar payı dağıtımında imtiyazlı hisse senetlerine isabet eden tutar şu şekilde hesaplanır:

$$125.000 - 50.000 = 75.000 \text{ TL}$$

(5)Dağıtılmamış Karlar	125.000	
(3)Temettü Borcu- İmt. Hisselerden		50.000
(3)Temettü Borcu- Adi Hisselerden		75.000
/		

(3)Temettü Borcu- Adi Hisselerden	75.000	
(3)Temettü Borcu- İmt. Hisselerden	50.000	
(1)Kasa		125.000
/		

**Örnek:** GFB işletmesinin piyasadaki hisse senetlerine ait veriler şu şekildedir:

2.000.000 adet adi hisse senedinin piyasadaki işlem fiyatı 5 TL dir ve nominal değeri 1 TL dir. Ayrıca nominal değeri 10 TL olan 500.000 adet imtiyazlı hisse senedi bulunmaktadır. İmtiyazlı hisse senetleri % 1 oranında kümülatif kar payı taahhüt etmektedir.

3 Ocak 2011 tarihinde GFB işletmesi geçtiğimiz yılla (2010) ilgili olarak 250.000 TL kar payı dağıtılacağını duyurmuştur. 25 Şubat 2011 de ise kar payı ödemesini nakit olarak gerçekleştirmiştir. İşletme 2008 ve 2009 yılında kar payı dağıtmamıştır.

**Çözüm:** GFB işletmesinin imtiyazlı hisse senetlerine taahhüt ettiği yıllık tutar şu şekilde hesaplanır:

$$500.000 \times 10 \times \% 1 = 50.000 \text{ TL}$$

2008 ve 2009 yıllarında kar payı dağıtılmadığı dikkate alındığında bu yıllar için de taahhüt edilen tutarın yerine getirilmesi gerekecektir.

Yıl	Ödenmesi gereken tutar	Toplam
2008	50.000 TL	150.000 TL
2009	50.000 TL	
2010	50.000 TL	

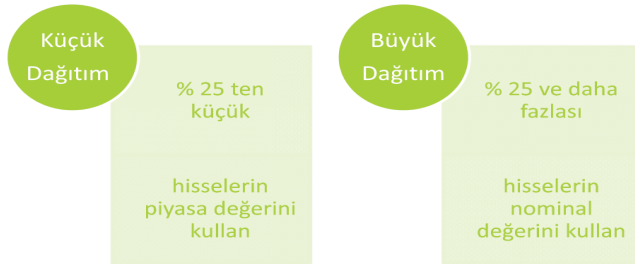
Adi hisse senetlerine isabet eden tutar ise 100.000 TL dir. (250.000 TL – 150.000 TL)

03/01			
(5)Dağıtılmamış Karlar	250.000		
(3)Temettü Borcu- İmt. Hisselerden		150.000	
(3)Temettü Borcu- Adi Hisselerden		100.000	
/			
23/04			
(3)Temettü Borcu- Adi Hisselerden	100.000		
(3)Temettü Borcu- İmt. Hisselerden	150.000		
(1)Kasa			250.000
/			

### 3.2. Hisse Vererek Kar Payı Dağıtımı

KOBİ standardı hisse vererek temettü dağıtımı ile ilgili olarak ayrıntılı bir açıklama yapmamış, ilke bazlı yapısına paralel şekilde genel ilkeleri ortaya koymuştur. Hisse vererek kar payı dağıtımında özellikle Amerikan Muhasebe Standartlarında (US-GAAP) yer alan küçük ve büyük dağıtım yaklaşımının tüm dünyada geniş kabul bulunduğu görülmektedir. Bu bakımdan bu ayrımın ayrıntılarına bu bölümde yer verilmiştir.

Şekil 1 de kısaca özetlendiği üzere, %25 ten daha küçük oranda hisse dağıtımında hisselerin piyasa fiyatı baz alınır, nominal değeri aşan kısım ilgili hesaba aktarılır. Muhasebeleştirme incelendiğinde kaydın hisse ihracına benzediği görülecektir. Dağıtımın %25'i aştığı durumlarda bu yaklaşım sadece nominal değer kullanmasına izin vermektedir. Bunun temel sebebi bu tarz yüksek bir oranın hisse fiyatını manipüle etme amacıyla kullanılmasını engellemektir.



Şekil 1: Büyük ve Küçük Dağıtım

**Örnek:** MNO işletmesinin nominal değeri 3 TL olan 100.000 adet adi hisse senedi bulunmaktadır. Hisse senetlerinin piyasa fiyatı 4.5 TL dir. MNO işletmesi %10 oranında hisse senedi vermek yoluyla kar payı dağıtmaktadır.

**Çözüm:** Bahsi geçen dağıtım yukarıda daha önce açıklanan "küçük dağıtım" şartlarına uymaktadır bu nedenle verilen hisseler piyasa değeri üzerinden hesaplanır. İşletme her 10 hissesi olana 1 adet hisse vermektedir. Bu durumda 10.000 adet hisse senedi dağıtacaktır.

/			
(5)Dağıtılmamış Karlar	45.000		
(5)Adi Hisse Senedi (nominal)		30.000	
(5) Adi Hisse Senedi Primi		15.000	
/			

**Örnek:** MNO işletmesinin nominal değeri 1 TL olan 300.000 adet adi hisse senedi bulunmaktadır. Hisse senetlerinin piyasa fiyatı 1.7 TL dir. MNO işletmesi %50 oranında hisse senedi vermek yoluyla kar payı dağıtmaktadır.

**Çözüm:** Bahsi geçen dağıtım yukarıda daha önce açıklanan "büyük dağıtım" şartlarına uymaktadır bu nedenle verilen hisseler nominal değer üzerinden hesaplanır. İşletme her 2 hissesi olana 1 adet hisse vermektedir. Bu durumda 150.000 adet hisse senedi dağıtacaktır.

/			
(5)Dağıtılmamış Karlar	150.000		
(5)Adi Hisse Senedi (nominal)		150.000	
/			

### 4. Payların Aktifleştirilmesi veya Bedelsiz Pay Verilmesi ve Pay Bölünmeleri

Aktifleştirme veya payın bedelsiz verilmesi (bazı durumlarda pay temettüsü olarak da adlandırılmaktadır), ellerindekilerle orantılı olarak, hissedarlara yeni payların ihraç edilmesidir. Örneğin; bir işletme, hissedarlarına, ellerindeki her beş pay karşılığında bir bedelsiz pay veya bir temettü verebilir. Pay bölünmesi, bir şirketin mevcut hisselerinin birden fazla paya bölünmesidir. Örneğin; pay bölünmesinde, her bir hissedar, elindeki her bir pay için bir tane ek pay alabilir. Bazı durumlarda, daha önceki paylar iptal edilerek, yerlerine yeni paylar geçirilir. Aktifleştirme, bedelsiz pay verilmesi ve pay bölünmesi, toplam özkaynakları değiştirmez<sup>3</sup>.

3 KOBİ TFRS Bölüm 22 paragraf 12

**Örnek:** İşletmenin 1.000.000 adet hisse senedi piyasada işlem görmektedir. Hisse senetlerinin nominal değeri 10 TL dir. İşletme 1 e 2 oranında bedelsiz hisse vermek suretiyle hisse bölünmesi yapmaktadır. Yani elinde 1 hissesi olan bu hisseyi verdiğinde karşılığında 2 adet hisse almaktadır. Hisse bölünmesi öncesinde ve sonrasında özkaynakların görünümü aşağıdaki şekilde olmaktadır.

gören işletmeler belirli nedenlerle kendi hisse senetlerini toplama yoluna gidebilirler. İşletmenin tüzel kişiliği perspektifinden bakıldığında geri alınan hisseler şirketin halka açıklık oranını düşürmektedir. % 20 si halka açık bir şirket piyasadaki hisse senetlerinin yarısını topladığında dışarıdaki hisseler artık şirketin % 10 oranında sahipliğini yansıtıyor olacaktır. Hisselerin bu şekilde geri alınmasının farklı stratejik nedenleri olabilmektedir. Libby vd.

Bölünme Öncesi		Bölünme Sonrası	
Geçmiş yıl karları	1.500.000	Geçmiş yıl karları	1.500.000
Hisse senedi adi (1.000.000 pay)	10.000.000	Hisse senedi adi (2.000.000 pay)	10.000.000
Hisse senedi imt. (nominal)	5.000.000	Hisse senedi imt. (nominal)	5.000.000
Hisse senedi imt. (prim)	2.500.000	Hisse senedi imt. (prim)	2.500.000
<b>Toplam</b>	<b>19.000.000</b>	<b>Toplam</b>	<b>19.000.000</b>

Tablodan da anlaşılacağı üzere hisse bölünmesi şirketin toplam özkaynaklarında ve özkaynakların alt sınıflara dağılımında herhangi bir değişikliğe sebep olmamaktadır. Değişen şey şirketin hisse sayısı ve hisselerin nominal değerleridir. Hisse bölünmesini yansıtmak üzere herhangi bir muhasebe kaydı yapılmasına gerek olmamaktadır. Hisse bölünmesi ile nominal değeri yarıya düşen hisseler artık daha kolay el değiştirebilir, bu da hisselerin piyasadaki dolaşım hızına etki edebilir. Daha hızlı dolaşım göstermesi bakımından talepteki artış da teorik olarak (arz-talep teorisi) küçük de olsa hisse senedinin piyasa fiyatında artışa neden olabilir.

### 5. İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Payları

İşletmenin geri satın alınan kendi payları, işletme tarafından ihraç edilen ve daha sonra işletme tarafından geri alınan özkaynağa dayalı finansal araçlardır. Özkaynaktan, işletmenin geri satın alınan kendi paylarına karşılık verdiği bedelin gerçeğe uygun değeri düşülür.

İşletmenin kendi paylarının satın alımından, satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı kar veya zararda herhangi bir kazanç ya da kayıp tutarı muhasebeleştirilmez.<sup>4</sup> Hisseleri piyasada işlem

(2001)' e göre çalışanlara fayda sağlama kapsamında hisse vermek isteyen şirketler, yeni hisse çıkarmanın maliyetli olması nedeni ile piyasada var olan hisselerle yönelmektedirler.

Hisseler geri alındığında maliyetleri ile ölçülerek özkaynak grubu altında izlenen fakat düzenleyici hesap işlevi taşıyan bir hesapta izlenerek özkaynaklardan düşülmektedir. Yani geri alınan paylar hesabı aktif karakterli bir hesap olup, pasifteki sermayeyi düzenler.

**Örnek:** MNC işletmesi borsada işlem gören adi hisse senetlerinden 100.000 adedini piyasa fiyatı 2,2 TL iken satın almıştır.

(5)Geri Alınan Paylar	220.000	
(1)Kasa		220.000

İşletme geri alınan hisse senetlerini bir süre sonra satabilir. Satış işlemi alış fiyatının üstünde ya da altında gerçekleştiğinde farklı yollar izlenerek muhasebeleştirilecektir. Geri alınan paylar daha yüksek bir fiyattan satıldığında maliyete denk gelen kısım geri alınan paylardan düşülürken aradaki fark "geri alınan paylar satış primi" şeklinde muhasebeleştirilecektir. Bu hesabın işleyişi çalışmanın başlangıç kısmında yer alan "adi hisse senedi primi" hesabına benzetilmektedir. Geri alınan payların daha düşük fiyatla

<sup>4</sup> KOBİ TFRS Bölüm 22 paragraf 16

satılması durumunda öncelikle varsa daha önce kaydedilen “geri alınan paylar satış primi” iptal edilir; zararın bu hesabı aşması durumunda ise şayet varsa “adi hisse senedi primi” iptal edilir; zarar bu tutarı da aşmıyor ise dağıtılmamış karlar hesabı azaltılacaktır (Williams vd. 2008).

**Örnek:** Bir önceki örnekte 2,2 TL fiyatla alınan hisse senetlerinin 10.000 tanesi 3,2 TL fiyatla satılmıştır.

(1) Kasa	32.000	
(5) Geri Alınan Paylar		22.000
(5) Geri Alınan Paylar Satış Primi		10.000

**Örnek:** MNC işletmesi borsada işlem gören adi hisse senetlerinden 100.000 adedini piyasa fiyatı 2,2 TL iken satın almıştır. İzleyen süreçte 2,2 TL fiyatla alınan hisse senetlerinin 10.000 tanesi 3,2 TL fiyatla satılmıştır. Son olarak geri alınan hisselerin 20.000 adedi 2 TL işlem fiyatından satılmıştır.

(1) Kasa	40.000	
(5) Geri Alınan Paylar Satış Primi	4.000	
(5) Geri Alınan Paylar		44.000

20.000 hisse satıldığında 4.000 TL tutarında bir zarar ortaya çıkmaktadır. Daha önceden Geri Alınan Paylar Satış Primi hesabına kaydedilen tutarın varlığı dikkate alınarak zarar bu hesaptan düşülmek suretiyle yansıtılacaktır. KOBİ TFRS Bölüm 22 paragraf 16’ da bu durum işletmenin kendi paylarının satın alımından, satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı kar veya zararda herhangi bir kazanç ya da kayıp tutarı muhasebeleştirilmez şeklinde açıklanmıştır. Paragraf uyarınca ortaya çıkan zarar gelir tablosu ile ilişkilendirilmemiştir.

### Sonuç

KOBİ muhasebe standartları aynı zamanda gelişmekte olan ülke-lerin KOBİ’lerine uluslararası ortamda kendini gösterme olanağı verecek ve bu işletmeler arasında karşılaştırılabilirliğin sağlanmasına yardımcı olacaktır (Akdoğan, 2010,2). TTK Taslağı’nın yürürlüğe girmesi ile birlikte Türkiye Muhasebe Standartlarına

uygun olarak hazırlanacak olan finansal tablolar, işletmenin tüm taraflarına doğru, anlaşılır ve şeffaf bilgi sunacak, uygulamadaki çok başlılık ortadan kalkmış olacak ve uluslararası sermaye piyasalarında Türk işletmelerinin finansal tabloları geçerlilik kazanacaktır (Yalkın vd.. 2006:300).

Bahsi geçen setin ülkemizde de uygulamaya geçiriliyor olması oldukça önemli bir adım olacaktır. Bu anlamda muhasebe meslek mensuplarının kısa süre içerisinde yeni standart setine uyum sağlamaları gerekmektedir. Meslek odaları bünyesinde bu doğrultuda başlayan eğitim çalışmaları değişim sürecinin en somut örneğidir. Çalışma KOBİ TFRS eğitimi çalışmalarında ülkemiz mevzuatında henüz rol bulamamış bazı uygulamaları örneklendirerek katkı vermeyi amaçlamıştır.

### Kaynakça

- Akdoğan, Nalan (2010). “KOBİ finansal raporlama standardına genel bakış ve tam set IAS/IFRS’lerden farklılığı” Muhasebe ve Denetim Bakış.30, (2010): 1-26.
- Aksoy, T. (2005) “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/IFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl:15, Sayı:71
- İbiş C., Özkan S. (2006) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”, İSMMMÖ, Mali Çözüm, Sayı: 74
- Kieso D.E., Weygandt, J.J., Warfield T.D. (2010). Intermediate Accounting. 13th edition. John Wiley & Sons, New Jersey.
- Libby, R., Libby, P.A., Short, D.G. (2001). Financial Accounting. 3rd edition. McGraw-Hill, New York.
- Özkan, S., Çelik, O. (2006) “Avrupa Birliği İle Entegrasyon Sürecinde Finansal Raporlama Standartları”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu-X, İzmir Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşvirler Odası Birliği Yayını, Kıbrıs
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2010). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standardı. TMSK Yayınları-7. Ankara
- Williams J.R., Haka S.F., Bettner M.S., Carcello, J.V. (2008). Financial & Managerial Accounting- The Basis for Business Decisions. 14th edition. McGraw-Hill, New York
- Yalkın, Y. K., Demir V., Demir D. (2006) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartları’nın Gelişimi”, 17. World Congress Of Accountants , Mali Çözüm Dergisi Özel Sayı.

## TMS-2 STOKLAR STANDARDININ ÜRETİM İŞLETMELERİNİN MALİYET SİSTEMİNE ETKİLERİ

### *THE EFFECTS OF TAS-2 INVENTORIES STANDARD ON COST ACCOUNTING SYSTEM OF MANUFACTURING COMPANIES*

Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN\*

#### ÖZET

Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmesi beklenen Yeni Türk Ticaret Yasa Tasarısı'nda halka açık olsun veya olmasın tüm sermaye şirketlerinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanmış olan muhasebe ve finansal raporlama standartlarına (TMS / TFRS) uyum zorunluluğu getirilmiştir. Standartların 01.01.2013 tarihinde uygulamaya girmesi ile birlikte işletmeler finansal tablolarını bu standartlara göre düzenleyeceklerdir. Mevcut uygulama ile standartlar arasında birçok değerlendirme, hesaplama ve raporlama farklılıkları bulunmaktadır. Bu farklılıklar, işletmelerin maliyet sistemlerini de etkileyerek, üretilen mamul maliyetlerinin farklı hesaplanmasına neden olmaktadır. Bu çalışmanın amacı, TMS 2 Stoklar Standardının üretim işletmelerinde maliyet sistemlerine olan etkilerinin araştırılması ve incelenmesidir.

**Anahtar Kelimeler:** Türkiye Muhasebe Standartları, Maliyet Sistemleri

#### ABSTRACT

According to the draft Turkish Commercial Code that is expected to come into effect in July 2012, the enterprises, irrespective of their being public or not, are required to be in compliance with accounting and financial reporting standards published by the Turkish Accounting Standards Board (TASB). When the standards come into effect in January 01, 2013, the enterprises shall present their financial statements in compliance with these standards. Currently, there are several differences between the existing applications and the standards in terms of valuation, computation and presentation. These differences also affect the cost accounting systems of the companies that result in differences in the calculation of costs of goods manufactured.

The purpose of this study is to examine and demonstrate the potential effects of the TAS 2 Inventories Standard on calculations of manufacturing costs and the cost accounting systems of manufacturing companies.

**Key Words:** Turkish Accounting Standards, Cost Systems

\*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Okan Üniversitesi, SBE, Yarı Zamanlı Öğretim Görevlisi



## 1. Giriş

Küreselleşme ile üretim ve bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelerle birlikte işletmelerin ticaret yaptıkları pazar gelişmiş ve uluslararası pazarda faaliyet gösteren firma sayısı artmıştır. Bununla birlikte Türk sermaye piyasaları da uluslararası alanda işlem görmeye başlamıştır. Bunun sonucu olarak uluslararası yatırımların Türkiye'ye yönelebilmesi için en önemli araç olan finansal tabloların önemi artmıştır. Ancak finansal tabloların anlaşılabilirliği ve karar aracı olarak kullanılabilirliği için aynı ilkeler (ortak bir dil) çerçevesinde hazırlanması gereği ortaya çıkmıştır.

İşletmelerin finansal tablolarında uluslararası ortak bir dilin sağlanması için International Accounting Standards Board (IASB) tarafından International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) yayınlanmıştır. Bu standartlar ile işletmelerin finansal tablolarına "karşılaştırılabilirlik" yeteneği kazandırmak temel hedef edinilmiştir. Aynı zamanda finansal tabloların doğru, anlaşılabilir ve işletmenin gerçek durumunu göstermesi bakımından da bu standartlar önem teşkil etmektedir.

Türkiye'de bu standartlara uyumu sağlamak için çeşitli kurumlar tarafından birçok girişimlerde bulunulmuştur. Son olarak TMSK tarafından IASB ile bir telif anlaşması imzalanmış ve bu standartlar tam olarak Türkçe'ye çevrilerek Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Yeni Türk Ticaret Yasa Tasarısı'nın 88. Maddesinde işletmelerin finansal tablolarına uluslararası pazarda geçerlilik kazandırmak amacı ile tüm sermaye şirketlerinin muhasebe uygulamalarında doğrudan TMSK tarafından yayınlanmış olan muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyulacağına dair hüküm yer almaktadır.

TMS / TFRS'lerin uygulanması ile birlikte muhasebe sisteminde önemli değişiklikler meydana gelecektir. TMS / TFRS'lerin temel amacı, yatırımcıların doğru ve güvenilir bir şekilde karar verebilmeleri için finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu ortaya konmasının sağlanmasıdır.

Bu çalışmanın amacı; TMS / TFRS'lerin uygulanmaya başlanması ile birlikte TMS 2 Stoklar Standardı hükümlerinin üretim işletmelerinde maliyet sistemlerine etki edip etmeyeceği, eğer

bir etki söz konusu ise bu etkilerin neler olacağına tespit edilmesi olarak belirlenmiştir.

## 2. Maliyet Sistemi Kavramı

Üretilen mamullerin hesap dönemleri veya faaliyet dönemleri itibarıyla; maliyetlerin hesaplanması, maliyetlerinin izlenmesi ve kontrol edilmesine yardımcı olan sistemlere "maliyet sistemleri" denmektedir. (Altuğ, 2006, s.285) Bu faaliyet dönemleri bir yıl olabileceği gibi, bir ay, üç ay veya altı aylık dönemler olabilmektedir. Faaliyet dönemleri itibarıyla üretilen mamullerin maliyetlerinin hesaplanması, maliyet giderlerinin izlenmesi ve giderlerle maliyetlerin kontrol edilmesinde maliyet sistemlerinin yardımı önemlidir.

Kar-zararın belirlenmesi ve stokların değerlemesi, stokların kontrolü, bütçeleme amacıyla planlama, giderlerin kontrol edilmesi, giderlerin düşürülmesi, fiyatlandırma politikası, işletme yöneticilerinin çeşitli seçenekler arasındaki tercihlerini etkileyecek maliyetlerin belirlenmesi, işletme faaliyetlerinin belirli yönlere çevrilmesi, üretilen mamullerin birim maliyetlerinin hesaplanması gibi bilgiler de işletmenin maliyet sisteminin kurulmasında amaç edinilmelidir. (Çakıcı, 2000, s.28)

Üretim işletmelerinde uygulanacak maliyet sisteminin belirlenmesi çeşitli etkenler ve yönetim yaklaşımlarına bağlı olmaktadır. Bu etkenler arasında işletmenin üretim sistemi en başta gelmektedir. Üretim faaliyetlerinin tekrar edip etmediğine, bu faaliyetlerde değişiklik olup olmadığına göre, üretim sistemleri ortaya çıkmaktadır. Bu durumda; kütle üretimi, seri üretim, tek tip üretim ve parti üretimi gibi üretim türleri maliyet sisteminin belirlenmesinde ilk önce göz önüne alınması gereken unsurlardır.

Mamul maliyetini oluşturan unsurlar; direkt ilk madde ve malzeme (DİMM), direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden (GÜG) oluşmaktadır. Bu ana maliyet unsurlarının mamuller ile nasıl ilişkilendirileceği konusunda geliştirilen yöntemler maliyet hesaplama yöntemlerini ortaya çıkarmıştır.

Uygulanacak maliyet hesaplama ve izleme yöntemleri olarak;

A. Kullanılacak Rakamlara Göre:

*Gerçek Maliyet – Standart Maliyet*

*B. Kullanılan Üretim Faaliyetlerinin Özelliklerine Göre:*

*Sipariş Maliyeti – Safha Maliyeti*

*C. Tüm Üretim Unsurlarını Kapsayıp Kapsamadığına Göre:*

*Tam Maliyet – Kısmi Maliyet*

biçiminde esaslar belirlenebilmektedir. (Altuğ, 2006, s.288)

Bu yöntemlerin hiçbiri tek başlarına bir maliyet sistemini temsil etmemekle birlikte, maliyet sistemleri ancak bu hesaplama ve izleme yöntemlerinin kombinasyonu ile oluşturulabilmektedir.

### 3. TMS 2 Stoklar Standardı

TMS 2 – Stoklar standardının amacı, stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesinde esas olan; stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşmiş olan gelirlerle karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. (TMS 2, Madde 1)

Standardın 2. maddesine göre stoklar;

- İşin normal akışı içinde yani olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan,
- Satılmak için üretilmekte olan veya
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar olarak tanımlanmaktadır.

#### 3.1. Stokların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi

Standartta göre stoklar maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. (Epstein ve Jermakowicz, 2007, s.177) Net gerçekleştirilebilir değer; işin normal akışı içerisinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satış gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir. Başka bir

ifadeyle, işletmede işin normal akışı içinde stokların satılmasından elde edilmesi beklenen net tutar, net gerçekleştirilebilir değerdir. (TMS 2, Madde 6, 7)

#### 3.2. Stokların Maliyeti

Standardın 10. Maddesine göre stokların maliyeti; satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durum ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşmaktadır.

**Üretilen mamullerin hesap dönemleri veya faaliyet dönemleri itibarıyla; maliyetlerin hesaplanması, maliyetlerinin izlenmesi ve kontrol edilmesine yardımcı olan sistemlere "maliyet sistemleri" denmektedir.**

**\*Satın Alma Maliyeti:** Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler ve nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantı kurulabilen diğer maliyetleri içermektedir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılmaktadır. (TMS 2, Madde 11) Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere; işletme tarafından gerek satılmak için satın alınan ticari mallar, gerekse de üretim veya hizmet sunulmasında kullanılmak için satın alınan malların maliyeti, satın alma maliyetini ifade etmektedir. (Dağdemir, 2008, s.66)

**\*Dönüştürme Maliyetleri:** Stokların dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsamaktadır. Dönüştürme maliyetleri ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken GÜG'den sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içermektedir. (TMS 2, Madde 12)

Sabit GÜG'ün dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin **normal kapasitede** olacağı varsayımına dayanmaktadır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir ya da birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı olarak tanımlanabilmektedir. Gerçek üretim düzeyi normal

kapasiteye yakın ise, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilmektedir. Dağıtılmayan GÜG, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınmaktadır. Değişken GÜG, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılmaktadır. (TMS 2, Madde 13)

\* **Diğer Maliyetler:** Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilebilmektedir. (TMS 2, Madde 15)

- Normalin üzerinde gerçekleşen ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
- Satış giderleri,

stokların maliyetine alınmamakta ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen gider olmaktadır. (TMS 2, Madde 16)

Standardın 18. maddesine göre; bir işletme **stoklarını vadeli ödeme koşuluyla almış** ise, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içermesi durumunda, bu finansman unsurları finanse edildiği dönemde **faiz gideri** olarak muhasebeleştirilmeli, stokların maliyeti içerisine alınmamalıdır.

### 3.3. Maliyetin Ölçümü ve Hesaplanması

Standardın 21. maddesine göre sonuçların maliyete yakın olması durumunda, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili olarak **standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi** gibi teknikler kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınmalıdır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilmeli ve gerek görüldüğünde mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenmelidir.

Standart maliyet yönteminde, fiili sonuçlar beklenmeksizin mali-yeti oluşturan giderlerin standart tutarları yapılan çalışmalar sonucunda belirlenmektedir. Üretim yapıldıkça, tespit

edilen standart tutarlar üretim maliyetine aktarılmaktadır. Dönem sonunda, saptanan gerçek tutarlar ile standart tutarlar karşılaştırılarak sapmalar tespit edilmekte ve bu sapmaların analizi yapılmaktadır. (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, s.50)

Perakende yöntemi; perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılmaktadır. Bu yöntemde stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunmaktadır. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınmaktadır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılmaktadır. (TMS 2, Madde 22)

Stok maliyetlerinin hesaplanmasında ise 2 no'lu stoklar standardında 3 yöntem açıklanmıştır. Bu yöntemler; gerçek parti yöntemi, ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleridir. Son giren ilk çıkar yönteminin (LIFO) kullanımı kurul tarafından yasaklanmıştır. İşletmeler, bu stok hesaplama yöntemlerinden biri ile stokların maliyetini hesaplamalıdır ve seçilen yöntem, takip eden dönemlerde de tutarlılık ilkesi gereği devam ettirilmelidir. Eğer yöntem değişikliğine gidilmesi söz konusu olursa, bu değişikliğin etkisi finansal tablo dipnotlarında ayrıntılı olarak açıklanmalıdır.

### 3.4. Net Gerçekleşebilir Değer

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilmekte ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilmektedir. Böyle bir durumda stokların maliyetinin net gerçekleşebilir değere indirilmesi diğer bir ifadeyle değer düşüklük karşılığının ayrılması gerekmektedir. Bu işlemin sonucunda stoklar, finansal tablolarda gerçeğe uygun değeri ile gösterilmiş olacaktır. (TMS 2, Madde 28)

Her finansal tablo dönemi itibarıyla net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilmelidir. Daha önce stokları net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlanabilir durumlarda, daha önce ayrılmış olan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilmelidir.

(Epstein ve Jermakowicz, 2007, s.188; TMS 2, Madde 29, 33) Bu değer düşüklüğü karşılığı iptali ise, ancak stokların defter değerine kadar yapılabilmektedir.

### 3.5. Gider Olarak Kaydetme

Stoklar satıldığında bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmelidir. **Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmelidir.** (TMS 2, Madde 34)

## 4. TMS 2 Stoklar Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri

Stoklar standardının üretim işletmelerinde maliyet sistemlerine etkileri; tam ve değişken maliyet yöntemleri açısından, finansman giderleri açısından ve stok değerlemesi açısından incelenmiş olup, bulunan tespitler aşağıdaki gibidir.

### 4.1. Tam ve Değişken Maliyet Yöntemleri Açısından

Stoklar standardı mevcut muhasebe sistemine yenilikler getirmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe konan MSUGT ve V.U.K.'a göre giderlerin kapsamına göre yüklenmesinde tam maliyet yöntemi esas alınmaktadır. Tam maliyet yönteminde; DİMM, direkt işçilik ve GÜG (sabit veya değişken olmasına bakılmadan) üretilen mamul maliyetine yüklenmektedir.

Stoklar standardında ise öngörülen maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemidir. Normal maliyet yöntemine göre, DİMM giderleri ile direkt işçilik giderlerinin tamamı mamul maliyetine yüklenecek, GÜG sabit ve değişken olarak ayrımlanarak sabit GÜG üretim kapasitesine göre üretim maliyetlerine yüklenecektir.

Standartta gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda, fiili üretimin esas alınmasına yani tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin verilmektedir. Burada önemli olan tam maliyet yönteminin kullanılması değil, normal maliyetin

tam maliyete yakın bir sonuç vermesinden kaynaklanmaktadır. (Sönmez, 2007, s.153) Normal maliyet yönteminin temel esası, dönemsel olarak faaliyet hacminde meydana gelen dalgalanmalar nedeni ile sabit giderlerin birim maliyetler üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkileri gidermektir. (Boyar ve Güngörmüş, Analiz, 2006, s.84)

Standartta göre, üretim birimine dağıtılan sabit GÜG kapasiteye bağlı olarak arttırılamamaktadır. Dağıtılmayan GÜG, gerçekleştiği dönemde gider olarak sonuç hesaplarına kaydedilmektedir. (Boyar ve Güngörmüş, MUFAD, 2006, s.172) Mevcut durumdaki kullanılmakta olan 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı normal maliyet yönteminin uygulanması için yeterli olmamaktadır. Çünkü bu hesabın kapsamı "üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir" şeklinde belirtilmektedir. Bu açıklamadan da anlaşılacağı gibi 680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı normal maliyet yöntemini esas almamaktadır. Bunun nedeni, normal maliyet yönteminde söze konu olan olumsuz kapasite sapması normal veya beklenen kapasitenin altında yapılan üretimle ilgili olmaktadır. Bununla birlikte bu hesap, dönemsel olarak üretimin yapılmadığı durumlarda ya da faaliyeti durdurulan birimlere ait meydana gelen üretim giderlerinin sonuç hesaplarına aktarılması için kullanılmakta, normal veya beklenen kapasiteyi esas alarak bir hesaplamaya dayanmamaktadır. (Büyükmirza, 2003, s.520) Aynı zamanda TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 85. maddesinde "işletme, hiçbir gelir veya gider kalemini ne gider tablosunda, ne de dipnotlarda olağandışı kalemler olarak göstermeyecektir" şeklinde hüküm bulunmaktadır. 680 no'lu hesap olağandışı gider ve zararlar hesap grubunun altında çalışan bir hesap olduğundan dolayı da standarta göre bu hesabın kullanılması uygun olmamaktadır.

65 numaralı gelir tablosu grubu, işletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararları içermektedir. Normal maliyet yönteminde ortaya çıkan kapasite sapması işletmenin esas faaliyetleri ile ilgili olmaktadır. Gelir tablosunda 63 numaralı faaliyet giderleri grubu, işletmenin esas faaliyetleri ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen giderlerden oluşmaktadır. Normal maliyet yönteminde ortaya çıkan kapasite sapmaları 63 numaralı faaliyet giderleri grubunda gösterilebileceği önerilebilmektedir. Grupta 634 Genel Üretim

Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı açılarak sapmalar bu hesapta takip edilebilecektir. (Boyar ve Güngörmüş, Analiz, 2006, s.88) Hesap planı konusunda yetki TMSK'ya aittir. Bu çalışmada, THP'de olmadığı halde kullanılan hesaplar öneri niteliğindedir.

**Örnek:** (Kıymetli Şen, 2010, ss.344-416)

X İşletmesi, çeşitli küçük ev aletleri üretimi ve satışı yapmaktadır. 2009 yılı üretim ve kapasite bilgileri aşağıdaki gibidir:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	35.526.135 TL
Direkt İşçilik Gideri	5.458.640 TL
Genel Üretim Gideri	3.984.227 TL
Değişken	2.964.765 TL
Sabit	1.019.462 TL
Genel Yönetim Giderleri	4.455.614 TL
Üretim Kapasitesi Oranı	%74

İşletme, ilgili faaliyet döneminde %74 üretim kapasitesiyle çalışmıştır. Maliyetlendirme yöntemlerinden her birine göre üretim maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

	Tam Maliyet	Değişken Maliyet	Direkt Maliyet	Normal Maliyet
<b>D.İ.M.M.G.</b>	35.526.135 TL	35.526.135 TL	35.526.135 TL	35.526.135 TL
<b>D.İ.G.</b>	5.458.640 TL	5.458.640 TL	5.458.640 TL	5.458.640 TL
<b>G.Ü.G.</b>				
<b>Değişken</b>	2.964.765 TL	2.964.765 TL	----	2.964.765 TL
<b>Sabit</b>	1.019.462 TL	----	----	265.060 TL*
<b>T.ÜRT.MLY.</b>	44.969.002 TL	43.949.540 TL	40.984.775 TL	44.214.600 TL

\* Maliyete Verilecek Sabit GÜG = 1.019.462 TL x %74 = 754.402 TL

Dönem Gideri Yazılacak Sabit GÜG = 1.019.462 TL x %26 = 265.060 TL

Vergi kanunlarına göre tam maliyet yönteminin uygulanması gerekmektedir. Standart hükümleri ise normal maliyet yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Bu yöntemde göre sabit GÜG kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetine yüklenmektedir. Boş kapasiteye düşen 265.060 TL'lik kısım ise dönem giderlerine (634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı) yansıtılarak kaydedilebilmektedir. Vergi kanunları açısından bu gider KKEG niteliğindedir.

Tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerine göre bu işlemlerin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

### Tam Maliyet Yöntemine Göre Muhasebe Kayıtları

31.12.2009			
151 YARIMAMULLER	44.969.002		
711 DİMM YANSITMA HESABI		35.526.135	
721 DİG YANSITMA HESABI		5.458.640	
731 GÜG YANSITMA HESABI		3.984.227	
Tam maliyet yöntemine göre maliyetlerin yansıtılması			
31.12.2009			
152 MAMULLER	44.969.002		
151 YARIMAMULLER			44.969.002
Tamamlanan mamullerin kaydı			
31.12.2009			
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	44.969.002		
152 MAMULLER			44.969.002
Satılan mamullerin kaydı			

Özetle; standartta dönüştürme maliyetlerinde dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, üretilen stokların maliyetine sabit GÜG'den pay verilmesidir. Bu durumda TMS 2 Stoklar Standardının değişken maliyet yöntemini benimsemediği ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla iki önemli tespit yapılabilmektedir: (Köse ve Kiracı, 2007, s.156)

- Standart, normal maliyet yöntemini benimsemektedir. Çünkü, değişken GÜG fiili üretime göre maliyetlere yüklenirken, sabit GÜG kapasiteye göre dağıtılmaktadır,
- Sabit GÜG'ün yüklenmesinde esas alınacak kapasite pratik kapasite değil, normal kapasitedir. Pratik kapasite; ulaşılabilecek

31.12.2009		
711 DİMM YANSITMA HESABI	35.526.135	
721 DİG YANSITMA HESABI	5.458.640	
731 GÜG YANSITMA HESABI	3.984.227	
710 DİMM GİDERLERİ	35.526.135	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	5.458.640	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	3.984.227	
Maliyet hesaplarının kapatılması		
<b><u>Normal Maliyet Yöntemine Göre Muhasebe Kayıtları</u></b>		
31.12.2009		
151 YARIMAMULLER	44.703.942	
634 GÜG KAPASİTE SAPMALARI	265.060	
711 DİMM YANSITMA HESABI	35.526.135	
721 DİG YANSITMA HESABI	5.458.640	
731 GÜG YANSITMA HESABI	3.984.227	
Normal maliyet yöntemine göre maliyetlerin yansıtılması		
31.12.2009		
152 MAMULLER	44.703.942	
151 YARIMAMULLER	44.703.942	
Tamamlanan mamullerin kaydı		
31.12.2009		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	44.703.942	
152 MAMULLER	44.703.942	
Satılan mamullerin kaydı		
31.12.2009		
711 DİMM YANSITMA HESABI	35.526.135	
721 DİG YANSITMA HESABI	5.458.640	
731 GÜG YANSITMA HESABI	3.984.227	
710 DİMM GİDERLERİ	35.526.135	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	5.458.640	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	3.984.227	
Maliyet hesaplarının kapatılması		

en yüksek üretim hacmini temsil ederken, normal kapasite uzun dönem için belirlenmiş yıllık ortalama üretim hacmini temsil etmektedir.

Normal maliyet yönteminin uygulanmasında, kapasite sapmalarından kaynaklanan olumsuz üretim dalgalanmalarına rağmen sabit maliyetlerin birim maliyete düşen payı değişmemektedir. Bu şekilde işletme, aynı üretim faktörlerini kullanarak farklı kapasitelerde üretim yapsa bile birim maliyetleri değişmemiş olmaktadır. Bu durum göz

önüne alındığında, maliyetlerin yönetimi açısından normal maliyet yöntemi, tam maliyet yöntemine göre bu özelliğinden dolayı daha iyi bir kontrol sistemi ortaya koymaktadır. (Boyar ve Güngörmüş, MUFAD, 2006, s.176)

#### 4.2. Finansman Giderleri Açısından

Standarda göre stokların (özellikli varlıklar hariç olmak üzere) satın alma maliyetleri içerisinde, satın alma ile ilgili faiz, vade farkı ve kur farkı giderleri yer almamalı, bu giderlerin stokların alındığı dönemin finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi öngörülmektedir.

Stokların elde edilmesinde katlanılan söz konusu finansman giderlerinin 238 Sayılı V.U.K. Tebliğine göre, stokların maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, stoklarda yer alan mallar ile sonradan ortaya çıkan yani stokların elde edilmesinden sonra ortaya çıkan kur farklarının ilgili dönemde gider yazılması veya maliyete aktarılması vergi kanunları tarafından işletmelerin tercihine bırakılmıştır. (Kıymetli Şen, 2006, ss.83-89)

Ayrıca TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre de vadeli stok alınması durumunda satın alım bedelindeki vade farkı tutarı ayrıştırılarak, stokun maliyet bedeli içerisinde çıkarılmalıdır. Vade farkı gideri faiz gideri olarak dönemsellik ilkesi göz önünde bulundurularak gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir. V.U.K. açısından ise, vadeli satın alınan stokun maliyet bedeli içerisine vade farkı da dahil edilmektedir. Dolayısıyla stoklar satıldığında, gelir tablosunda satışların maliyeti ile ilişkilendirilmektedir. Halbuki standart vade farkı giderlerini satışların maliyeti içerisinde değil, finansman gideri ile ilişkilendirilmesini öngörmektedir.

**Örnek:** İşletmesi 22.06.2010 tarihinde, peşin fiyatı 85.000 TL, vade farkı oranı %12 olan hammaddeyi bir ay vadeli olarak almış, bedelini çekle ödemiştir.

#### **Mevcut Uygulamaya Göre Muhasebe Kaydı**

22.06.2010		
150 İLK MADDE VE MALZEME	80.789	
191 İNDİRİLECEK KDV	14.542	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD.EMR.(-)		95.331
Hammadde alımı.		
Vade farkı: $80.000 \times 30 \times 12 / 36500 = 789$ TL		

**TMS 2 ve TMS 23'e Göre Muhasebe Kaydı**

22.06.2010		
150 İLK MADDE VE MALZEME	80.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	14.542	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	789	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD.EMR.(-)		95.331
Ham madde alımı. Vade farkı: 80.000 x 30 x 12 / 36500 = 789 TL		

Örnekte de görüldüğü gibi, standarda göre yapılan muhasebe kaydında hesaplanan vade farkı alınan hammaddenin maliyetine eklenmemiş, finansman gideri olarak muhasebeleştirilmiştir. Her iki muhasebe kaydı arasındaki farklılık, üretime verilen hammadde maliyetinin rakamlarına etki ederek, üretim maliyetlerinin farklı hesaplanmasına neden olacaktır.

**4.3. Stok Değerlemesi Açısından**

Standardın 9. maddesine göre stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmelidir. V.U.K.'un 262. ve 274. maddelerinde ise satın alınan malların maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmış olup, maliyet bedeli; "bu malların iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemeler ile bunlarla ilişkin bilumum giderlerin toplamını ifade eder" denmektedir. Nitekim V.U.K.'un 275. maddesinde maliyet bedelinin hangi kalemlerden oluştuğu belirtilmektedir. Bu kalemler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- Mamulün üretilmesi sırasında sarf edilen hammadde,
- Mamule isabet eden işçilik,
- GÜM'den mamule isabet eden pay,
- Genel yönetim giderlerinden mamule isabet eden pay,
- Ambalajlı olarak piyasaya sunulması zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesi bedelidir.

Standarda göre net gerçekleştirilebilir değerle değerlendirildiğinde yürürlükte olan vergi kanunlarına göre farklılık oluşmaktadır. Vergi kanunlarına göre dönem sonu stoklarının değerlendirilmesinde maliyet bedeli geçerli olmaktadır. Eğer %10'dan fazla değer düşüklüğü varsa emsal bedelle değerlendirilmektedir. Yine vergi kanunlarına göre, stokun elden çıkarılması için beklenen satış giderleri stok maliyetinden düşülmektedir. Net gerçekleştirilebilir değer en önemli özelliklerinden birisi, tahmini satış giderlerinin karşılık

ayrımak yoluyla dönem sonu stok maliyetinden düşülmesinin gerekmesidir. Bir diğer husus da, net gerçekleştirilebilir değere göre değerlendirildiğinde, stok maliyetinden vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen tüm değer düşüklüklerinin indirilmesidir. (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, s.52)

**Örnek:** Yapılan incelemeler sonucunda envanterde yer alan ilk madde ve malzemelerin net gerçekleştirilebilir değerinin hesaplanması amacıyla yenileme maliyetleri tespit edilerek değer düşüklük testi yapılmıştır. Hesaplanan stok değer düşüklüğü karşılığı 319.304 TL olarak belirlenmiştir. İşletmenin önceki dönemine ait değer düşüklüğü karşılık tutarı ile cari döneme isabet eden değer düşüklüğü karşılığı tutarı aşağıdaki gibidir:

Cari dönem stok değer düşüklüğü karşılığı	: 319.304 TL
Önceki dönem stok değer düşüklüğü karşılığı	: 234.871 TL
Cari dönem stok değer düşüklüğü karşılığı gideri	: 84.433 TL

GEÇMİŞ YIL KARLARI/ZARARLARI	234.871	
624 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜK KARŞILIKLARI	84.433	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜK KARŞ.		319.304
Net gerçekleştirilebilir değer testi nedeniyle		

**Örnek:** Yukarıdaki örnekte cari dönemde hesaplanan değer düşüklük karşılığının 200.000 TL olması halinde karşılık iptali söz konusu olacaktır. Bu durumda 34.871 TL konusu kalmayan karşılık olarak satışların maliyeti grubu içerisinde muhasebeleştirilecektir.

GEÇMİŞ YIL KARLARI/ZARARLARI	234.871	
625 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		34.871
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜK KARŞ.		200.000
Net gerçekleştirilebilir değer testi nedeniyle		

**5. Sonuç**

TMS 2 Stoklar Standardı geleneksel maliyet sistemine yenilikler getirmektedir. MSUGT ve vergi kanunları bakımından giderlerin kapsamına göre maliyetlere yüklenmesinde "tam maliyet yöntemi" esas alınmakta ve uygulanmaktadır. Tam maliyet yönteminde DİMM giderleri, direkt işçilik giderleri ve sabit veya değişken olmasına bakılmaksızın GÜG üretilen mamul maliyetine yüklenmektedir. V.U.K.'a göre de işletmelerin tam maliyet yöntemini uygulamaları gerekmektedir. Standartta ise "normal

**maliyet yöntemi**” öngörülmektedir. Bu yöntemde göre GÜG sabit ve değişken olarak ayrılacak ve sabit GÜG yapılan üretim miktarına göre işletmenin üretim kapasitesi göz önüne alınarak üretim maliyetlerine yüklenecektir. Bir başka deyişle normal maliyet yönteminde DİMM giderleri ile direkt işçilik giderlerinin tamamı üretilen mamul maliyetine yüklenecek, GÜG ise sabit ve değişken olması bakımından ayrıştırılacak ve sabit GÜG’ün tamamının değil, kullanılan kapasiteye bağlı olarak üretim maliyetlerine yüklenecektir. Bu yöntemin amacı, faaliyet hacminde dönemler itibarıyla meydana gelen değişimlerden kaynaklanan, sabit giderlerin birim mamul maliyetleri üzerinde meydana getirmiş olduğu olumsuz etkileri gidermektir. Bu yöntemde üretilen mamul maliyetine yüklenmeyen sabit GÜG, gerçekleştiği dönemde gider olarak sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Ayrıca yine stoklar standardı göz önüne alındığında, normal maliyet yönteminde dönüştürme maliyetleri bakımından stokların maliyetine sabit GÜG’den pay verilmesi, standardın değişken maliyet yöntemini benimsemiş olduğu şeklinde bir yorum getirilebilmektedir. Ancak atıl kapasiteye isabet eden tutarın nerede raporlanacağı konusunda literatürde tartışma olmakla birlikte, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgisi göz önüne alınarak faaliyet giderleri içerisinde ayrı bir hesapta raporlanmasının daha doğru olacağı düşünülmüştür. Kısaca standart; tam maliyet değil, normal maliyet yöntemini kabul etmektedir. Çünkü değişken GÜG fiili üretim miktarı göz önüne alınarak maliyetlere yüklenirken, sabit GÜG kapasite miktarı göz önünde bulundurularak maliyetlere dağıtılmaktadır. Sabit GÜG’ün maliyetlere yüklenmesinde ise pratik kapasite değil, normal kapasite esas alınmalıdır. Pratik kapasite ulaşılabilecek en yüksek üretim hacmini, normal kapasite ise uzun dönem için belirlenmiş yıllık ortalama üretim hacmini temsil etmektedir.

Diğer bir etki borçlanma maliyetleri ile ilgilidir. Standarda göre stokların (özellikli varlıklar hariç olmak üzere) satın alma maliyetleri içerisinde, satın alma ile ilgili faiz, vade farkı ve kur farkı giderleri yer almaması gerekmekte, bu giderlerin stokların alındığı dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmesi öngörülmektedir. Stokların elde edilmesinde katlanılan söz konusu finansman giderlerinin 238 Sayılı V.U.K. Tebliğine göre, stokların maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, stoklarda yer alan mallar ile sonradan ortaya çıkan yani stokların elde edilmesinden sonra ortaya çıkan kur farklarının ilgili dönemde gider yazılması

veya maliyete aktarılması vergi kanunları tarafından işletmelerin tercihine bırakılmıştır. Bu farklılıklar da maliyetlere etki eden unsurdur.

Bir başka etki değer düşüklüğü karşılıklarıyla ilgilidir. Standarda göre stoklar maliyet ve net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı ile değerlendirilmektedir. V.U.K.’da değer düşüklüğü karşılığı konusunda iki maddede düzenleme yapılmıştır. Ekonomik nedenlerden dolayı meydana gelen değer düşüklükleri 274., fiziksel ve teknolojik nedenlerden meydana gelen değer düşüklükleri ise 278. madde ile düzenlenmiştir. V.U.K.’un 274. maddesinde stok kalemlerinin maliyet bedeli ile değerlendirileceğini ve bu stok kalemlerinin maliyet bedeli ile karşılaştırıldığında, değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük göstermesi durumunda maliyet bedeli yerine emsal bedelin uygulanabileceği belirtilmektedir. Bu hüküm, V.U.K.’un 275. maddesinde belirtilen imal edilen stoklar için de geçerli olacağı aynı maddede ifade edilmektedir. Ayrıca; yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi durumlar sonucunda iktisadi kıymetlerde önemli bir azalış meydana gelmesi durumunda, stok kalemleri ile maliyetlerinin hesaplanması mümkün olmayan hurdalar, döküntüler ve iskartalar için de emsal bedel ile değerlendirileceği V.U.K.’un 278. maddesinde belirtilmektedir. Vergi kanunları hangi durumlarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılacağını belirlediğinden, TMS/TFRS kapsamında ayrılacak değer düşüklük karşılıkları KKEG niteliğini taşıyacaktır.

Sonuç olarak bu çalışmada, TMS 2 Stoklar standardının üretim işletmelerinin maliyet sistemlerine olan etkileri tespit edilmiştir. TMS/TFRS’lerin uygulanması durumunda bu standardın üretim işletmelerinin maliyet tutarları, gelir ve gider rakamları, dolayısı ile maliyet sistemleri üzerinde etkisinin bulunduğu ortaya konmuştur. Bu standardın yanında maliyet sistemini etkileyen diğer standartlar da mevcuttur. Ancak yapılan çalışmanın konusuna bağlı kalınarak diğer standartla ilgili açıklamalar yapılmamıştır. Sadece aşağıdaki tabloda diğer standartların da etkisi gösterilmiştir.

TMS/TFRS’lerin maliyet sistemine etkisi ile ilgili küçük ev aletleri üreten üretim işletmesi verileri üzerinde yapılan bir çalışmada stoklar standardı ile maliyet sistemini etkileyen diğer standartların cari dönem maliyet sistemine etkisi aşağıdaki gibi tespit edilmiştir:



	V.U.K/THP	TMS/TFRS	Tutarsal Değişim
Satışların Maliyeti	62.056.968	60.769.630	1.287.338
Satılan Mamuller Maliyeti	42.542.155	40.515.320	2.026.835
Satılan Ticari Mallar Maliyeti.	4.876.804	4.854.611	22.193
Satılan Hizmet Maliyeti	14.638.009	14.638.009	-
Stok Değer Düşüklük Karşılığı	-	84.433	(84.433)
Karlılık Oranı			
Brüt Karlılık Oranı	18,21%	14,24%	21,82%
Faaliyet Verimlilik Oranı			
Stok Devir Hızı	2,41	2,40	0,30%

### Kaynakça

Altuğ, Osman, **Maliyet Muhasebesi**, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2006.

Boyar, Ender ve Güngörmüş, Ali Haydar, "TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Dergisi (MUFAD), Sayı: 32, Ekim 2006, s. **170-176**.

Boyar, Ender ve Güngörmüş, Ali Haydar, "TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi", **Analiz Dergisi**, T.C. Marmara Üniversitesi Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Merkezi, Cilt: 7, Yıl: 15, Sayı: 16, Ekim 2006, s. **83-91**.

Büyükmirza, Kamil, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 9. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 2003.

Çakıcı, Cemal, **Tekdüzen Hesap Planına Göre Muhasebe Sistemleri, Maliyet Sistemleri, Maliyet Yöntemleri**, İstanbul: Yaylım Yayıncılık, 2000.

Dağdemir, Serdal, "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS-2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 16, Sayı: 183, Mart 2008, s. **61-68**.

Epstein, Barry J. and Jermakowicz, Eva K., **IFRS 2007 Interpretation and Application of International Financial**

**Reporting Standards**, New Jersey, United States of America: John Wiley & Sons, Inc., 2007.

Kıymetli Şen, İlker, "Üretim İşletmelerinde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Maliyet Sistemlerine Etkileri ve Bir Uygulama", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), 2010.

Kıymetli Şen, İlker, "Borçlanma Maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), 2006.

Köse, Tunç ve Kiracı, Murat, "Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının Uygulama Düzeyine Yönelik Bir Araştırma", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, MÖDAV Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, Cilt: 9, Sayı: 4, Aralık 2007, s. **147-180**.

Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın, **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitapevi, 2007.

Sönmez, Feriştah, "TMS-2 Stoklar Hüküm ve Açıklamaları (Eski Tebliğlerle 25 No'lu SPK ve 13 No'lu TMS ile Karşılaştırmalı Olarak Sunumu)", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Dergisi (MUFAD), Sayı: 35, Temmuz 2007, s. **150-159**.

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

## ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME (AR-GE) HARCAMALARININ VERGİSEL DÜZENLEMELER, TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI TMS-38 ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Araş. Gör. Nur FİDANCI\*

### ÖZET

Bu çalışmanın amacı; Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) giderlerinin kurum kazancından indirimi ve muhasebeleştirilmesinin değerlendirilmesidir. Çalışmada; öncelikle Ar-Ge indiriminin esasları ve harcamaların kapsamına değinilmiş, ardından konuyla ilgili olarak düzenlenen Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunları'ndaki indirim ele alınmıştır. Bu indirim, 5746 sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun"daki destek, teşvik ve indirimler ile karşılaştırmalı olarak irdelenmiştir. Daha sonra adı geçen üç kanundaki düzenlemeler temel alınarak, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve TMS-38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" çerçevesinde Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulamalara yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Araştırma Geliştirme, Ar-Ge İndirimi, Ar-Ge Harcamaları

## EVALUATION OF RESEARCH AND DEVELOPMENT (R&D) EXPENDITURES WITH TAX REGULATIONS, UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM AND TURKISH ACCOUNTING STANDARD TMS- 38 AND ACCOUNTING PRACTICES

### ABSTRACT

The aim of this study is to evaluate the accounting practices about research and development expenses and their 'Reduction Principles' from company profits. Firstly, R&D reduction principles and scope of expenses are discussed in the context of related laws, namely Corporate Tax Law and Income Tax Law. This reduction is compared with the regulations about contributions, incentives and reductions determined in the Law No.5746. Finally, on the basis of three laws named, applications are given about the accounting of R&D expenses in the frame of Uniform Accounting System and TMS 38- Intangible Assets.

**Key Words:** Research Development, R&D Reduction, R&D Expenditures

\* Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Öğretim Elemanı,

## 1.Giriş

Günümüzde hızla değişen ekonomik koşullar ve teknolojik gelişmeler şirketler için yenilik kavramını ve yenilikçi çalışmaları gündeme getirmektedir. Küresel rekabetin giderek arttığı bu ortamda işletmelerin müşteri isteklerine ve pazara uygun kaliteli ve düşük maliyetli üretimi gerçekleştirmek için yenilikçi çalışmalar yapmaları ve özgün teknolojiye önem vermeleri gerekmektedir.

Ülkelerin rekabet gücünü belirleyen temel faktörlerin başında ülkenin sahip olduğu teknoloji düzeyi gelmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde, bu düzey gelişmiş ülkelerin gerisinde kaldığından teknoloji düzeyi düşük ülkeler, rekabet gücü yüksek ülkeler karşısında dışa bağımlı hale gelmektedir. Bu nedenle, işletmelerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerine gereken özeni göstermeleri büyük önem kazanmaktadır.

Ülkemizin ileri teknolojiye sahip ve bu teknolojileri üreten bir ülke düzeyine gelebilmesi, uzun vadede getirisi yüksek fakat pahalı bir uğraş olan araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerinin başarısına bağlıdır. Ülkemiz gibi kaynakları sınırlı ülkelerde, kaynakların etkin ve doğru kullanılması gerekmektedir. Rekabet gücünün korunması ve geliştirilmesi, işletmelerin Ar-Ge konusunun önemini kavramasına ve düzenleyici kuruluşların işletmeleri Ar-Ge faaliyetlerine gereken özeni göstermeleri için yeterince desteklemesine bağlıdır. Bu kapsamda, ekonominin bilgi ve teknolojik alt yapısını güçlendirmek, girişimciliği özendirmek ve işletmeleri yatırıma ve üretime odaklamak amacıyla işletmelerin Ar-Ge harcamalarını doğrudan ve dolaylı desteklemeye yönelik bazı teşvik, indirim ve destekler düzenlenmiştir.

İlk kez 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu ile Teknopark çalışmaları ve işletmelerin katılımları desteklenmiş, sonrasında Teknopark dışındaki işletmelerinde kendi Ar-Ge faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi için Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunları'nda getirilen vergi avantajıyla; Ar-Ge faaliyetlerin artırılması hedeflenmiştir. Son olarak; 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Ar-Ge indiriminin kapsamı geliştirilmiş, Ar-Ge personeli için gelir vergisi teşviki ile sigorta primi desteği sağlanmış, ayrıca teknolojişim

sermayesi desteği, damga vergisi istisnası gibi yeni teşviklerle nitelikli iş gücünün desteklenmesi ve Ar-Ge faaliyetlerinin genişletilmesi hedeflenmiştir.

Ülkemizde ve dünyada getirilen düzenlemelerle, işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilir olması ve işletmeler arası-daki farklı uygulamalara son verilmesi amacıyla, Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak standartlaştırma çalışmaları yapılmaktadır. Mevcut düzenlemede Ar-Ge faaliyetlerinin kapsamı ve muhasebeleştirilmesi Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Standardı TMS 38' de ele alınmıştır.

Tüm bu çalışmalar, işletmelerin Ar-Ge harcamalarının irdelenmesini ve nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunu gündeme getirmektedir. Dolayısıyla, işletmelerin Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin harcamalarını diğer faaliyetlerinden ayırarak, Ar-Ge teşvik, indirim ve desteklerinin doğru hesaplanmasına olanak verecek şekilde ve finansal tablolarının hazırlanmasında dünyada ve Türkiye'de getirilen standartlaştırma düzenlemeleri kapsamında bilgi kullanıcılarına tutarlı ve doğru bilgi sunacak şekilde nasıl muhasebeleştirileceği önem kazanmaktadır.

Bu çalışmada; Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan işletmeleri bilgilendirmek amacıyla konuyla ilgili olarak düzenlenen Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'ndaki indirim ve 5746 sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun"daki destek, teşvik ve indirimlerine değinilerek bahsedilerek ve konuyla ilgili düzenlemeler ele alınarak, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve TMS-38 çerçevesinde Ar-Ge harcamalarının nasıl muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulamalara yer verilmektedir.

## 2. Ar-Ge Faaliyetlerinin Tanımı

Araştırma- Geliştirme kavramı; sözlük anlamında "bir ürünün veya bir çalışmanın etkisini, verimliliğini, geliştirilmesini sağlamak için uzmanlarca yapılan ayrıntılı araştırma olarak tanımlanmaktadır".<sup>1</sup> Mesleki terimler sözlüğünde ise; araştırma- geliştirme (Ar-Ge) "ticari amaç gütmeyen bilgi üretme ve bir yenilik ortaya koymaya yönelik araştırmalar" olarak ifade edilmektedir.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Türk Dil Kurumu, Sözlükler <http://www.tdkterim.gov.tr/seslisozluk/?kategori=yazimay&kelimesec=003858>  
<sup>2</sup> Yıldız Teknik Üniversitesi, Bilim ve Mühendislik Terimleri Sözlüğü (<http://sozluk.yildiz.edu.tr/Main.jsp>)

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin tanımı yapılmamıştır. Ar-Ge faaliyetlerinin tanımı; 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 5746 sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun", 4691 sayılı "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu" ve 38 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı'nda yapılmıştır.

1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği'nde; Ar-Ge faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmalarını ifade etmektedir.

5746 sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun"da; Ar-Ge faaliyeti, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalarını, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri ifade etmektedir.

4691 sayılı "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu" madde 3'de; Ar-Ge faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalar olarak tanımlanmıştır.

38 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı'nda araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir. Geliştirme ise; ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

Tüm bu düzenlemelerdeki Ar-Ge faaliyeti tanımlarına bakıldığında; temelde yenilikçi düşünce ve özgün tasarımların ortaya çıktığını ve günümüzde hızla artış gösteren yazılım faaliyetlerinin önemle

vurgulandığı görülmektedir. Bunun yanında; düzenlemelere bakıldığında Ar-Ge faaliyetlerinin sınırının ticari faaliyetlerin başladığı noktada son bulunduğu ifade edilmektedir. Diğerlerinden farklı olarak TMS 38'de ise Ar-Ge faaliyeti tanımı araştırma ve geliştirme olmak üzere iki ayrı aşamada yapılmaktadır.

### 3. Ar-Ge Faaliyetlerinin Kapsamı

Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin 2001 yılından 2011 yılına kadar getirilen düzenlemeler, yöntem ve uygulamalar değerinin gelmesiyle yürürlükten kaldırılmamış, tersine devam etmiştir. Birbirinden bağımsız olarak uygulamada yer alan üç ayrı teşvik sistemi, girişimciler açısından önem taşımaktadır. Çünkü, girişimciler bu üç uygulama yönteminden birini seçebilmekte ya da bir uygulamadan vazgeçip diğerine geçebilmektedir (Tuncer 2009, 4).

Ar-Ge maliyetleri; işletmenin Araştırma ve Geliştirme faaliyetleri kapsamında yer alan çalışmalar ile ilgili katlanılan direkt ve indirekt harcamaların tümüdür. Ar-Ge harcamalarının bu indirim kapsamına girebilmesi için Ar-Ge faaliyetleri ile direkt ilişkisinin kurulabilmesi gerekmektedir. Ancak, getirilen iki farklı düzenlemede Ar-Ge faaliyetinin kapsamı ve indirime konu olacak kalemleri farklı ele alınmıştır.

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği madde 10.2'de getirilen Ar-Ge İndirimine ilişkin düzenlemede Ar-Ge indirimi mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge'ye yönelik faaliyetlerine ilişkin işletme bünyesinde yapmış oldukları Ar-Ge harcamalarının kurum kazancının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabileceği ifade edilmiştir. Tebliğ de Ar-Ge indiriminin yapılabilmesi için işletmelerin kendi bünyesinde ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları zorunlu gösterilmiştir. Fiili kullanımın tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaşılması koşuluyla bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan Ar-Ge departmanında yapılan Ar-Ge faaliyetleri işletme bünyesinde yapılmış sayılmaktadır. İşletmenin organizatörlüğünde olmak koşuluyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri de bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Tebliğe göre; yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu

edilebilmesi için Ar-Ge faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca indirim konusu olacak Ar-Ge projesinin tanımı yapılmıştır. Amacı, kapsamı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/ veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak ihtira haklarının paylaşım esasları belirlenmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek özellikte ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projeler Ar-Ge projesi olarak tanımlanmıştır. Ar-Ge faaliyetleri kapsam açısından Ar-Ge sayılan faaliyetler ve Ar-Ge sayılmayan faaliyetler olmak üzere iki kısımda ele alınmıştır.

Ar-Ge faaliyetleri; bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi, yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi, yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri, yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi, bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin/ teknolojilerin araştırılması olarak sıralanmıştır.

Ar-Ge sayılmayan faaliyetler ise; pazar araştırması, satış promosyonu, kalite kontrol, sosyal bilimlerdeki araştırmalar, petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri, icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı, biçimsel değişiklikler, biçimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler, kuruluş ve örgütlenmeye ilişkin araştırma giderleri, proje sonunda ortaya çıkan fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar, numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri olarak sıralanmıştır.

**Araştırma- Geliştirme kavramı; sözlük anlamında “bir ürünün veya bir çalışmanın etkisini, verimliliğini, geliştirilmesini sağlamak için uzmanlarca yapılan ayrıntılı araştırma olarak tanımlanmaktadır.” Mesleki terimler sözlüğünde ise; araştırma- geliştirme (Ar-Ge) “ticari amaç gütmeyen bilgi üretme ve bir yenilik ortaya koymaya yönelik araştırmalar” olarak ifade edilmektedir.**

5746 sayılı Kanunla ilgili olarak çıkarılmış olan Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin 2. bölümünde Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin indirim esasları açıklanmıştır. Yönetmelikte Ar-Ge sayılan faaliyetler sıralanmamış, ancak Ar-Ge sayılmayan faaliyetler tebliğdekenden daha ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Tebliğde belirtilenlere ek olarak yönetmeliğin 2. Bölüm Madde 6'ya göre Ar-Ge sayılmayan faaliyetler; ilaç üretim izni öncesinde en az iki aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar, programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri, üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, yeni süreç ve sistem veya ürün ortaya koymaya yönelik olmayan doğrudan veya gömülü teknoloji transferi eklenmiştir.

Ar-Ge faaliyeti, çalışmaların son bulunduğu, ilk üretimin yapılmaya başlanması aşamasında sona ermektedir. Ar-Ge projesi sonucunda elde edilen gayri maddi hak, pazarlanabilir duruma geldiğinde proje bitmiş sayılmaktadır. Dolayısıyla; bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge projesi kapsamında değerlendirilmemektedir. Ancak, tamamlanan projenin geliştirilmesi için yeni bir projeye başlanması yeni bir Ar-Ge faaliyeti olarak kabul edilmektedir.

Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilirken, satış ve pazarlama faaliyetlerine yönelik üretim sürecine yönelik harcamalar ve üretilip dağıtılan numuneler Ar-Ge faaliyeti olarak kabul edilmemektedir.

#### 4. Ar-Ge İndirimi ve Kapsamı

Ar-Ge indirimine ilişkin getirilen üç uygulamada birbirinden farklı yaklaşımlarla işletmelerin Ar-Ge faaliyetlerini destekleyen seçenekler sunmaktadır. Yerli, yabancı, sektör ya da faaliyet kolu gözetilmeksizin kanun da yer alan koşullara uyan bütün mükellefler Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin getirilen bu düzenlemelerle işletme bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetlerine yönelik harcamalarını gelirlerinden %100 oranında indirim olarak gösterebilmekte ve diğer teşviklerden yararlanabilmektedirler. Amaç; işletmelerin yenilikçi faaliyetlerini artırmaları için getirilen bu desteklerle Türkiye'nin uluslararası sahada rekabet edebilir seviyeye çıkartılmasıdır.

KVK'nun 5. Maddesinin üçüncü fıkrasına göre; kurumların istisna edilen kazançlarına ilişkin harcamalarının istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla; teknoloji geliştirme bölgelerinde ve serbest bölgelerde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak istisnadan yararlanılması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik gerçekleştirilen harcamalar Ar-Ge indirim kapsamında değerlendirilemeyecektir. Ancak, bu bölgelerde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin merkez faaliyetiyle ilgili olması ve anılan kanunda yer alan kazanç istisnalarına konu olmaması durumunda, işletmelerin gerçekleştirdiği Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin harcamalar indirim kapsamında değerlendirilebilecektir. (Şeker 2008, 123)

5746 sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi hakkındaki kanun" ile indirim kapsamı daha geniş tanımlanmıştır. Kanundaki tanıma göre indirimden kimlerin yararlanacağı ayrı ayrı belirtilmiş, ayrıca büyük işletmeler için ilave bir indirim uygulaması eklenmiştir. Buna göre Ar-Ge indirim; teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır şeklinde tanımlanmıştır.

İki düzenlemeye göre de; kazancın yetersiz olması durumunda ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar sonraki

hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, izleyen yıllarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

Ar-Ge indirim tutarının sonraki hesap dönemine devredeceği hükmü yer aldığından, hesaplanan Ar-Ge indirim tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesinin üzerinde hesaplanmış ticari kardan, diğer indirimler başlığı altında ayrıca indirilmek suretiyle uygulanmaktadır. (Sefer Kurdoğlu 2008, 241)

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak 1 Seri nolu tebliğde yer alan Ek-1 formatına uygun hazırlayacağı raporu bir yazı ekinde iki nüsha olarak düzenleyip Gelir İdaresi Başkanlığı'na elden veya posta yoluyla gönderecektir. Yapılan incelemeler sonunda; alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan 'Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu'nun olumsuz olması halinde, Ar-Ge indirim dolayısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır. Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi daireslerine vermeleri gerekmektedir.

5746 sayılı kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanacak işletmeler, ilgili yönetmelikte belirtilenler uyarınca; yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde aşağıda belirtilen belgeleri bağlı bulunulan vergi dairesine verirler. Bu belgelerin ilgili kurumlarca onaylanması gerekmektedir.

Ar-Ge merkezleri için 'Ar-Ge Merkezi Belgesi', proje esaslı indirimden yararlanacak olanlardan ise; 'Ar-Ge Projesi Değerlendirme Formu' veya 'Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı' veya 'Proje Sözleşmesi' istenir. Ayrıca, bu projelerin veya iş planlarının uygulanma durumuna ilişkin belgeler, Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste, projelerde çalışanların sayıları ve nitelikleri, personelin görev aldığı süreler, ücretleri, kesilen ve istisna edilen vergi tutarlarını gösteren liste, dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin olarak, hizmet sağlayan kişi/kurum adı, T.C. kimlik no, vergi

no, alınan hizmetlerin mahiyeti, fatura tarihi ve numarası, stopaj ve KDV tutarlarına ilişkin liste ve Ar-Ge merkezlerinde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde Ar-Ge indiriminin uygulanabilmesi için YMM tasdik raporunun ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi zorunlu olup, Ar-Ge merkezi ve rekabet öncesi işbirliği projeleri için yukarıda sayılan belgelerin beyannameyle birlikte ayrıca verilmesi istenilmez.

### 5. Ar-Ge Harcamaları Kapsamı

İşletmeler için; bir fikrin ortaya çıkmasından onu ticari hayata geçirinceye kadar katlandığı tüm giderler Ar-Ge harcaması olarak kabul edilmektedir. Ar-Ge giderleri yeni bir ürün veya süreç üretiminde kullanılmak üzere geliştirilen yeni bilgiler için planlanmış araştırmalarda katlanılan maliyetlerin tümüdür. (Hermanson ve diğerleri, 1989: 467) Yasada ve yönetmelikte pek belirtilmemekle

Tablo 1: Araştırma ve Geliştirme Gider Türlerinin 5746 Sayılı Kanunla İlgili Yönetmelik ve KVK 1 Sıra Nolu Tebliğ'e Göre Karşılaştırılması

	Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Yönetmelik	Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Sıra Nolu Tebliğ
İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve amortismanına tabi olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderler	
PERSONEL GİDERLERİ	Faaliyetlerin yürütülmesinde doğrudan çalışan ve gerekli nitelikteki personel ile ilgili tahakkuk ettirilen ücretler	Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile kısmi çalışan personelin ücretleri bu kapsamda değerlendirilmez.
	Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere doğrudan faaliyetle ilişkili destek personeli ücretleri ile faaliyete ayrılan zaman göz önünde bulundurularak kısmi çalışan personelin ücretleri	
DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	Normal bakım onarım giderleri hariç, Ar-Ge faaliyetiyle ilgili işletme dışında yerli ve yabancı kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınmasına ilişkin ödemeler	
	Dışarıdan alınan hizmetlere ilişkin toplam Ar-Ge harcamasının %20'sini geçmeme sınırı getirilmiştir.	
ÇEŞİTLİ GİDERLER <sup>1</sup>	Elektrik, su, doğalgaz, bakım onarım, haberleşme, nakliye giderleri gibi faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderler, sigorta giderleri, kitap, dergi, vb. bilimsel yayınlar, Büro, kırtasiye gibi sarf malzemeleri ve çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanan paylar bu gider kapsamında değerlendirilmez.	
VERGİ RESİM VE HARÇLAR	Vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan vergi resim ve harçlar, faaliyetlerde kullanılan taşınmazlara ilişkin vergiler, ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri vb. vergi resim harçları kapsar.	
AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	Ar-ge faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin iktisap edilen amortismanına tabi kıymetlerin amortisman ve tükenme paylarını kapsar.	
	Başka faaliyetlerle ortak kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanı Ar-Ge faaliyetinde kullanıldığı süreye göre hesaplanır.	Başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez.
FİNANSMAN GİDERLERİ	Yönetmelikte finansman gideri, gider türleri arasında tanımlanmamıştır.	Yerli ve yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin giderler, finansman giderleri olarak tanımlanmıştır.

beraber, girişimcilerin Ar-Ge faaliyetlerine başlamadan önce bir Ar-Ge Projesi tasarımı hazırlamaları ve sonrada bu projeyi yapılan tanımlamalar kapsamında somut hale getirmeleri gerekmektedir. Bu durumda işletmeler için ciddi bir ön çalışmayı zorunlu hale getirmektedir. Dolayısıyla; ciddi bir Ar-Ge projesinin hazırlanması oldukça pahalı olmaktadır. (Tuncer, 2009: 12)

1 Nolu KVK Genel Tebliği'nde ve 5746 sayılı kanunla ilgili yönetmelikte işletmelerin Ar-Ge indiriminden yararlanabilmeleri için Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilecek harcamaların tanımlamaları yapılmıştır. Bu tanımlamalar Aşağıdaki tabloda karşılıklı olarak gösterilmektedir.

Tablo incelendiğinde iki uygulamada önemli farklılıklar yer almaktadır. İki düzenlemede de ilk madde ve malzeme, genel giderler ve vergi resim ve harçlar aynı kapsamdaki giderlerden oluşurken; personel gideri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, amortisman ve tükenme payları ve finansman giderleri farklılık göstermektedir. Personel giderleri ve amortisman ve tükenme paylarında bakıldığında; KVK tebliğine göre ortak faydalanılanlar Ar-Ge harcaması olarak hesaplanmazken 5746 sayılı kanuna ilişkin yönetmeliğe göre ortak kullanımlar süre dikkate alınarak dağıtılabilmektedir. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler için 5746 sayılı kanunun yönetmeliği %20'yi aşmaması sınırını getirirken, KVK tebliğine göre böyle bir sınırlama yapılmamıştır. 5746 sayılı kanunun yönetmeliği Finansman giderlerini gider türleri arasında tanımlamazken, KVK tebliği Ar-Ge'ye ilişkin finansman giderlerini Ar-Ge gideri olarak tanımlamıştır. Dolayısıyla; işletmelerin indirim tutarlarının eksiksiz ve doğru hesaplanabilmesi için Ar-Ge faaliyeti harcamalarını seçeceği teşvik sisteminin ihtiyaçlarına göre ve ilgili ayrımları göz önünde bulundurarak izlemesi gerekmektedir.

### 6. Ar-Ge Harcamalarının Kayıtlarda İzlenmesi

İşletmelerin Ar-Ge faaliyetlerini artırması amacıyla getirilen teşvik ve destekler iki düzenlemede önemli farklılıklarla birbirinden ayrılmaktadır. Dolayısıyla; seçilen yöntemin eksiksiz uygulanması, vergi matrahının ve indirim tutarının doğru hesaplanması için işletmeler ayrıntılı bilgiye gereksinim duymaktadır. Mevzuatta; Ar-Ge indirimini, harcamalarını ve faaliyetlerini tanımlarken muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiğine ilişkin tanımlamalar yapılmıştır.

Ar-Ge giderlerini kapsayan mevzuat ve uygulamalara göre; Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesinde farklı yaklaşımlar yer almaktadır. Ar-Ge giderlerinin muhasebeleştirilmesindeki zorluklar; farklı faaliyetlerin, projelerin ortak maliyetlerinin ayrılmasındaki güçlükler ve gelecekte ortaya çıkacak faydanın ve araştırma için geçecek sürenin belirsizliği ve öneminin saptanamaması olarak ikiye ayrılabilir. (Kieso ve Weygandt 1986, 512) Diğer bir yaklaşımda, bazı muhasebecilere göre; maddi olmayan duran varlıkların en önemli özelliği gelecekte işletme açısından sağlayacağı faydanın belirsizlik derecesinin yüksek olmasıdır. Bunun yanında maddi olmayan duran varlıklar; sadece ait olduğu işletmeye değer katabilir, süresi belirsiz bir ömürde olabilir veya değerinde büyük dalgalanmalar meydana gelebilir. Dolayısıyla; işletme açısından faydasının belirlenmesi güçtür ve bir takım değerlendirme sorunlarına yol açabilir. (Kieso ve Weygandt 1986, 495)

Ar-Ge harcamalarının olduğu dönemde gider yazılması, harcamaların olduğu dönemde aktifleştirilmesi, harcamalardan belli şartları taşıyanların aktifleştirilip diğerlerinin dönem gideri yazılması ve Ar-Ge harcamalarının gider yazılarak ileride fayda sağlayacağı durumda aktifleştirilmesi olmak üzere dört farklı yaklaşım uygulanmaktadır. (Köse ve Ferhatoğlu 2009, 93) Ancak, yöntemler incelendiğinde, Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin katlanılan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda temelde iki yaklaşım bulunmaktadır. Birinci yaklaşımda harcamalar gerçekleştiği dönemde gider kaydedilir, ikinci yaklaşımda ise; maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilerek gelecek yıllarda itfa yoluyla gidere dönüştürülebilir. (Meigs ve Meigs 1990, 406)

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmış 1 Sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde Ar-Ge maliyetleri ile ilgili olarak maddi olmayan duran varlıklarda '263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri', dönem giderlerinde '630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri' ve maliyet hesapları içinde '750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri' hesaplarına yer verilmiştir.

Hesapların niteliğine bakıldığında; satış maliyetleri ve borçlanma maliyetleri Ar-Ge maliyetleriyle ilişkilendirilmemektedir. (Akdoğan 2000, 15) Finansman giderlerinin Ar-Ge harcaması olarak kabul edilmesinde mevzuatta farklı yaklaşımlar bulunmaktadır.



Ancak, istisnai olarak; 'TMS- 23 Borçlanma Maliyetleri' standardı hükümlerince; bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaaı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir şeklinde belirtilmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS)'nde TMS 38'de olduğu gibi, Ar-Ge faaliyetlerinin kapsamıyla ilgili belirgin tanımlamalar ve iki faaliyet arasında bir ayırım yapılmamıştır. TDMS'de yer alan üç hesaptaki tanımlara göre; Ar-Ge giderlerinin aktifleştirilmesine veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesine olanak sağlanmasına rağmen, bu maliyetlerin hangi durumda gider yazılıp hangi durumda aktifleştirilerek maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirileceği konusuna değinilmemiştir. Ancak, hesapların niteliğini tanımlayan açıklamalara bakıldığında; elde edilen sonuçlardan harcamanın yapıldığı dönemden sonra da yararlanılması isteniyorsa aktifleştirilebileceği belirtilmiştir. Aksi durumda dönem gideri olarak yazılabileceği dolaylı olarak ifade edilmiştir. (Akdoğan 2000, 16)

Tüm bu güçlükler nedeniyle Ar-Ge giderleri ve faaliyetlerine standartlaştırma çalışmalarıyla ortak bir tanımlama getirilmiş ve ilgili düzenlemelerle ne şekilde muhasebeleştirileceği belirtilmiştir. TMS 38'e göre; Ar-Ge faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yöneliktir. Bu nedenle, bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi (prototip gibi), varlığın fiziksel unsuru; içindeki maddi olmayan bilgi unsuruna göre ikincil durumda yer alır. Dolayısıyla; işletme maddi ve maddi olmayan unsurlar içeren bir varlığın maddi duran varlık mı yoksa maddi olmayan duran varlık olarak mı ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak yargıda bulunur.

Standarda göre; bir maddi olmayan duran varlık sadece varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin olası olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir. Standardın ilgili maddeleri gereğince; eğer işletme bu varlığa ilişkin yaptığı harcamaları aşamalara göre ayıramıyorsa sadece araştırma safhasında gerçekleştirmiş gibi ele alır.

Vergi Usul Kanunu'nda Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi konusunda herhangi bir açık hüküm yer almamaktadır. Madde 282'ye göre; 'işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir iktisap olunmayan giderler' ifadesinde yer aldığı söylenebilir. Bu maddede sözü edilen giderlerin aktifleştirilmesinin ihtiyari olduğu ayrıca belirtilmiştir. (Yardımcıoğlu ve diğerleri 2008, 52)

KVK Genel Tebliği'nde ve 5746 sayılı Kanunla getirilen düzenlemeler de Ar-Ge harcamalarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğ ve 5746 sayılı kanunla ilgili yönetmeliğe göre; kurumlar hesap dönemi içerisinde gayri maddi hakka yönelik yaptıkları harcamaların tamamını aktifleştirmek zorundadır. Ancak, gayri maddi hakka yönelik olmayan ve Vergi usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir. Proje sonucu ortaya bir gayri maddi hak (patent, lisans gibi ) çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir. Ancak, projeden daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına olanak kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarın doğrudan gider yazılması mümkündür.

Tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması halinde aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınır. Ayrıca; satın alan kurumun bu projeye yönelik gerçekleştirdiği ilave harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında olup, tamamlanmış bir Ar-Ge projesinin satılması durumunda ise projeyi devralan kurumun indirimden yararlanması söz konusu değildir. Bunun yanında; Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılacak harcamaların doğrudan veya amortisman yoluyla gider yazılması beyanname üzerinde diğer indirimler başlığı altında ayrıca indirilecek olan tutarın hesaplanmasında engel teşkil etmemektedir. (Sefer Kurdoğlu 2008, 241)

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; Ar-Ge faaliyetleri yoğun olan işletmeler, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin dağıtımının doğru yapılabilmesi için ayrıntılı bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Yapılan harcamaların düzenli ve planlı bir şekilde toplanıp

sınıflandırılabilmesi için oluşturacakları yardımcı hesaplar aracılığıyla kayıtlarını daha etkin oluşturup, bilgilerini daha kolay kullanabilirler. Bu nedenle, aktif hesaplarda alt hesaplar açarak ve giderlerini büyük defterde fonksiyon esasına göre ve eş zamanlı olarak da yardımcı defterlerde hem gider çeşitleri hem de gider yerleri açısından izleyerek bu ihtiyaçlarını karşılayabilirler.

### 7. Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Örneği

İşletmeler Ar-Ge faaliyetlerini iki durumda gerçekleştirebilirler. Birinci durumda işletme Ar-Ge faaliyetini kendi bünyesinde gerçekleştirirken, ikinci durumda Ar-Ge faaliyetini dışarıya yaptırabilir. Çalışmanın bu bölümünde; işletmelerin Ar-Ge faaliyetlerine yönelik çalışmalarında karşılaşılabilecekleri durumlar göz önünde bulundurularak örnek muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir. (Uygulamalarda ayrıca KDV dikkate alınmamıştır.)

#### 7.1. Araştırma ve Geliştirme Hizmetinin İşletme İçinden Sağlanması Durumu

##### 7.1.1. Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi (Süreç İyileştirme)

**ÖRNEK:** Meyve suyu üretimi yapan bir firma olan YAZ A.Ş. üretim sürecinin iyileştirilmesi amacıyla Ar-Ge departmanında yeni bir teknikle üretim yapabilecek bir sıkma makinesi tasarlamıştır. 2009 yılında başlanan proje 2010 yılında tamamlanmıştır.

#### Gider Türü

##### Harcamanın Tutarı

İlk Madde ve Malzeme Giderleri	80.000
Personel Giderleri	45.000
Çeşitli Giderler	24.000
Vergi Resim ve Harçlar	2.000
Amortisman ve Tükenme Payları	3.500*
<b>TOPLAM</b>	<b>154.500 TL</b>

Projenin ilk yılında yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olacaktır.

263- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ		
263.01. Geliştirme	154.500	
263.01.01. Sıkma Makinesi		
150- İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		80.000
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
361- ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ		71.000
381- GİDER TAHAKKUKLARI		
257- BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		3.500
268- BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		

\*Projede yararlanılan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman tutarı

İşletme projenin 2. Yılında faaliyetlerine devam etmiş ve aşağıdaki harcamaları gerçekleştirmiştir.

#### Gider Türü

##### Harcamanın Tutarı

İlk Madde ve Malzeme Giderleri	25.000
Personel Giderleri	35.000
Çeşitli Giderler	15.000

#### TOPLAM

**75.000 TL**

263- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ		
263.01. Geliştirme	75.000	
263.01.01. Sıkma Makinesi		
150- İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		25.000
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
361- ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ		50.000
381- GİDER TAHAKKUKLARI		

Proje sonucunda ortaya işletmenin uzun dönemde faydalanabileceği bir gayri maddi hak çıkacağı varsayımıyla; işletmenin üretim tekniğini geliştirdiği bu projeyi aktifleştirerek kayda alması gerekmektedir.

##### 7.1.1.1. Aktifleştirilen Ar-Ge Harcamalarının İlgili Aktife Devretmesi Durumu

İşletmenin üretim sürecini iyileştirmeye yönelik kendi bünyesinde oluşturmuş olduğu yeni teknolojinin tamamlanıncaya kadar 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında aktifleştirilmesi gerekmektedir. TMS- 38'de belirtildiği gibi; proje tamamlandıktan sonra ortaya çıkan varlığın işletmede sağlayacağı fayda göz önünde bulundurularak karar verilmesi, eğer maddi bir varlık elde ediliyorsa maddi varlığın ilgili aktife devredilmesi gerekmektedir.

### 7.1.2. Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi (Esas Faaliyet Konusuyla İlgili Yenilik Ortaya Koyma- Prototip)

**ÖRNEK:** GÜZ A.Ş. esas faaliyeti ofset baskı makinesi üretmek olan bir işletmedir. İşletme 2009 yılında daha önce kullanılmamış bir teknikte baskı yapabilecek yeni bir makine tasarımı ile ilgili bir projeye başlamıştır. Makinenin tasarlanması aşamasında Ar-Ge departmanında 32.000 TL harcanmıştır. 2010 yılında makine ile ilgili araştırmalar tamamlanmış ve proje geliştirilmek (prototip) üzere 25.000 TL ilk madde ve malzeme, 15.000 TL personel ücreti ve 7.000 TL çeşitli gider gerçekleştirilmiştir.

2009 yılında makinenin araştırılmasına ilişkin giderlerin muhasebeleştirilmesi şu şekilde olacaktır:

750- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	32.000	
100- KASA		
150- İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		32.000
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
361- ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ		
381- GİDER TAHAKKUKLARI		

İşletme 2009 yılında makineyi tasarlamaya başladığında, henüz maddi olmayan bir duran varlık ortaya çıkmadığından Ar-Ge harcamaları aktifleştirilmeyecek, ilgili dönemin gideri olarak yazılacaktır. Araştırma aşamasından sonra makinenin geliştirilebileceğine ilişkin bulgular elde edilip, gayri maddi hakkın oluşması durumunda işletme bu maddi olmayan hakla ilgili harcamalarını aktifleştirecektir. Dolayısıyla; işletme gelecekte yarar olup olmadığını muhakeme ederek fikrin ortaya çıkmaması durumunda harcamalarını doğrudan gider yazacaktır. TMS 38 md. 71 uyarınca daha önceden gider yazılmış harcamalar sonradan aktifleştirmeye tabi tutulamayacaktır.

2010 yılında makinenin araştırması tamamlanmış ve prototipin üretilmesi için gerçekleştirilen harcamalar ilgili aktife alınmıştır.

263- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	47.000	
150- İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		25.000
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
361- ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ		22.000
381- GİDER TAHAKKUKLARI		
100- KASA		

### 7.1.2.1. Aktifleştirilen Ar-Ge Harcamalarının İlgili Aktife Devretmesi Durumu

İşletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili yenilik üretmesine yönelik kendi bünyesinde geliştirmekte olduğu projenin tamamlanmaya kadar 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında aktifleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla; proje tamamlandıktan sonra ortaya çıkan varlığın işletmede sağlayacağı fayda göz önünde bulundurularak karar verilmesi, eğer maddi bir varlık elde ediliyorsa maddi varlığın (prototip) ilgili aktife devredilmesi gerekmektedir.

### 7.1.2.2. Ar-Ge Faaliyetleri Sonucu Oluşan Gayri Maddi Hakkın Tescil Edilmesi

Mevcut düzenlemelerde, 260- Haklar Hesabı'nın ve 263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nın farklı itfa sürelerine tabi olması işletmelerin bilançolarında içsel geliştirdikleri ve patentini aldıkları haklarını muhasebe kayıtlarında nasıl gösterecekleri sorusunu gündeme getirmektedir. İşletmenin içsel olarak geliştirdiği patentin maliyetini yasal harçlar ve patentin tesciline ve korunmasına yönelik katlanılan giderler oluşturmaktadır. Ar-Ge giderleri sonucunda patenti alınabilecek bir buluşun yapılması durumunda yapılan harcamalar patent maliyeti olarak değerlendirilmemelidir. Katlanılan tüm Ar-Ge harcamaları gerçekleştiğinde giderleştirilmelidir. (Flesher ve diğerleri 1987, 358) Çünkü; gayri maddi hakların iktisabına (edinme maliyeti) sadece satın alma maliyetleri eklenmektedir. Edinme maliyeti içsel geliştirme ya da kendi kendine üretme maliyetlerini içermemektedir. Dolayısıyla; eğer bir maddi olmayan duran varlığın bütünü (tamamı) içsel olarak üretiliyorsa buna ilişkin hiçbir maliyet aktifleştirilmemelidir. (Hermanson ve diğerleri 1989, 467)

Haklar hesabı sözleşme süresi, yararlanma süresi veya bu süre belirlenmemişse 5 yılda itfa edilirken, Araştırma ve Geliştirme Giderleri 5 yılda itfa edilmektedir. Bu iki hesabın itfa süresinin farklı olması uygulamada çeşitli yaklaşımlara neden olmaktadır. Bir yaklaşımda, işletmenin Ar-Ge projesinin başarı ile sonuçlanmış olması durumunda patent veya lisans alınması için başvuru yapılması dahi 263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nda aktifleştirilen tutarın bilançoda 260- Haklar hesabına aktarılması ifade edilmiştir. (Şeker 2009, 34) Diğer bir yaklaşımda ise;

tamamlanan Ar-Ge projesi sonucu mamul ya da teknoloji elde edilmesiyle patent ya da lisans alınması durumunda aktifleştirilen Ar-Ge harcamalarının 260- Haklar hesabına alınması gerektiği belirtilmiştir. (Özulucan 2003, 142)

TMS 38 Madde 66'da yer alan tanımına göre; işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir. Dolayısıyla; varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekte de yer aldığı gibi yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti olarak incelenir.

Bunun yanında vergisel açıdan incelendiğinde; KVK 1 Sıra Nolu Tebliği'nin 'Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi' ile ilgili maddesinde kurumların harcamalarının tamamını aktifleştirmeleri ifade edilmiştir. Ancak, proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar Ar-Ge sayılmayan faaliyetler arasında tanımlanmış ancak, fikri mülkiyet hakkının edinimine ilişkin bir bilgi verilmemiştir. 5746 sayılı kanunla ilgili Yönetmeliği'nin İkinci Bölüm Madde 6'nın (ı) bendine göre, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikri mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik çalışmalar Ar-Ge sayılmayan faaliyetler olarak tanımlanmış dolayısıyla, gayri maddi hakka yönelik patent alımı için yapılan harcamalar Ar-Ge indiriminin konusuna dahil edilmiştir.

Sonuçta, işletmeler Ar-Ge faaliyetlerinin başarıyla tamamlanması sonucu oluşan gayri maddi hakkı patent enstitüsüne başvurarak tescil ettirebilirler. Bu süreç içinde fikri mülkiyet hakkının tescil edilmesine ilişkin gerçekleştirilen tüm harcamalar geliştirilen fikrin tamamlayıcı bir unsur olması ve işletme açısından uzun dönemde yararlanabilecek bir fayda sağlayacağından dolayı harcamaların 263- Araştırma ve Geliştirme Hesabı'nda aktifleştirilip, itfasının da ilgili hesap aracılığıyla yapılması uygun görülmektedir. Buna göre; işletmenin geliştirmiş olduğu bir gayri maddi hakkın patent enstitüsünden tescil edilmesine yönelik katlandığı tüm harcamaları aşağıdaki gibi kayıtlarında izleyebilir.

263- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ 263.01. Gayri Maddi Hakkın Tesciline İlişkin Giderler	XXX	XXX
102- BANKALAR 100- KASA		

### 7.1.3. Ar-Ge Harcamalarının Dönem Gideri Yazılması

#### 7.1.3.1. Aktifleştirilen Ar-Ge Harcamalarının, İtfa Süresinden Önce Özellikli Kaybetmesi Durumu

Gayri maddi bir hak ortaya çıkmaması ya da projeden daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına olanak kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarın doğrudan gider yazılması mümkündür. Bu durumda işletme aktifleştirdiği tüm tutarı doğrudan gider hesabına aktararak kapatır.

750- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	XXX	XXX
263- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ		

#### 7.1.3.2. Gayri maddi Hakka Yönelik Olmayan Ar-Ge Harcamaları

İşletmelerin bünyesinde gerçekleştirmiş oldukları Ar-Ge faaliyetlerinin hangi koşullarda dönem gideri olarak yazılabileceği TDMS'de açıkça ifade edilmemiş olsa da bulunan hesaplar çerçevesinde işletmenin uzun dönemde faydalanabileceği gayri maddi bir hakkın doğduğu yenilikçi faaliyetlerin aktifleştirilmesi gerektiği zımnen ortaya çıkmaktadır.

TMS 38'e göre araştırma ve geliştirme olarak iki safhaya ayrılan Ar-Ge kapsamı geliştirme safhasının aktifleştirilip, araştırma safhasının dönem giderine yazılması gerektiğini belirterek henüz ortaya gayri maddi bir hakkın oluşmasının öngörülemediği hallerde dönem gideri olarak yazılması konusunda yol göstermektedir.

#### 7.2. Araştırma ve Geliştirme Hizmetinin Dışarıdan Satın Alınması Durumu

Kendi bünyesinde Ar-Ge departmanına sahip olmayan işletmeler,

263- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	12.000
191- İNDİRİLECEK KDV	1.200
102- BANKALAR	12.000
100- KASA	1.200

bu hizmetleri işletme dışında bulunan uzman kurum veya kuruluşlardan sağlayabilirler. İşletme dışarıdan satın alma yoluyla elde ettiği, araştırma ve geliştirme sonucu ortaya çıkan gayri maddi hakkı aktifleştirerek varlıklarında gösterebilir. (Saban ve Genç 2005, 130)

**ÖRNEK:** Kozmetik işiyle uğraşan bir firma üreteceği yeni ürünü geliştirmek üzere bir araştırma ve geliştirme kurumuna çalışma yaptırmıştır. Söz konusu araştırma ve geliştirme bedeli olan 12.000 TL banka hesabından ödenmiştir. Ayrıca %10 KDV nakit ödenmiştir.

### 7.3. Aktifleştirilen Ar-Ge Harcamalarının İtfa Edilmesi

İşletmelerin amortisman ayrılabilmesi için varlığın 'kullanmaya hazır hale gelmesi ve yıpranmaya ve aşınmaya maruz bulunması' gerekmektedir. (Şeker 2009, 34) Dolayısıyla; aktifleştirilen bu tutar proje tamamlandıktan sonra 268- Birikmiş Amortismanlar hesabı aracılığıyla itfa edilmeye başlanır. Ayrılan amortismanlar, ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Dolayısıyla; aktifleştirilen tutar üzerinden amortisman ayrılmasına harcamaların yapıldığı dönemde değil, proje sonucu ortaya bir iktisadi kıymetin çıkması durumunda başlanması gerekmektedir. (Tekşen 2008, 236)

389 Sayılı Vergi Usul Kanunu Ek Listesi'nde belirtilen dipnota göre; mükelleflerin 5220 sayılı Kurumlar Vergisi ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunlarında yer alan, "mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları" kapsamında işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri ar-ge faaliyetleri neticesinde, gayri maddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde, yaptıkları Ar-Ge harcamaları bu sınıf uyarınca itfa edilecektir. Ancak, mezkur Kanunlar kapsamında Ar-Ge faaliyeti olarak değerlendirilmeyen, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirmedikleri, dışarıdan hizmet satın alma yoluyla veya benzeri şekilde gerçekleştirdikleri gayri maddi hakka

yönelik harcama tutarları, iktisap edilen veya yapılan araştırmalar sonucu ortaya çıkan kıymetin niteliğine göre (patent, formül, dizayn, örnek kalıp vb.), 339 ve 365 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listenin "55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler" sınıfı uyarınca itfa edilecektir.

Dolayısıyla; işletme dışından sağlanan gayri maddi haklar için 15 yıllık faydalı ömür esasına göre, işletme bünyesinde gerçekleştirilen gayri maddi hak niteliğindeki harcamalar için 5 yıllık faydalı ömür esasına göre amortisman hesaplanacaktır. (Şeker 2009, 34)

Aktifleştirilen geliştirme maliyetleri için hesaplanan itfa payı iki şekilde gider olarak yazılabilir. Birincisinde, tamamlanan Ar-Ge çalışması başka bir varlık hesabına aktarılmıyorsa hesaplanan itfa payı tutarı dönem gideri olarak "750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabına kaydedilir. İkincisinde ise; hesaplanan itfa payı tutarı varlık üretiminde üretim maliyetinin bir unsuru olarak kabul edilir ve o varlığın maliyetine yansıtılır (Özuluçan 2003, 136). Maddi olmayan duran varlığın kullanımına göre ilişkilendirilebilen ilgili fonksiyon hesapları aracılığıyla gider yazılması, ilişkilendirilemeyenlerin 680- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabında izlenmesi gerekmektedir. (Tek 2010, 517)

### 7.4. Ar-Ge İndiriminden Yararlanılması

Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını muhasebeleştirirken, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. İşletme Ar-Ge projesine başladığı yıldan itibaren Ar-Ge harcamalarının %100'ünü gelirlerinden indirebilir. İşletme bu projesine ilişkin katlandığı Ar-Ge harcamalarını kurum kazancında indirim olarak gösterebileceği onaylanmışsa, toplam Ar-Ge harcamalarını Nazım Hesaplar'da izlemesi yerinde olacaktır. (Bağrıaçık ve Yıldırım 2008, 177)

İndirim hakkı olan Ar-Ge harcaması tutarının yıl bazında yararlanılacak Ar-Ge indirimi olarak nazım hesaplarda izlenmesinin yanında, kazanç yetersizliği nedeniyle indirilemeyen Ancak dönemsel olarak indirim hakkı doğan Ar-Ge indirim tutarı 'Gelecek Yıllarda Yaralanılacak Ar-Ge İndirimi' gibi isimlerle Nazım Hesaplarda izlenmesi yerinde olacaktır. (Tekşen 2008, 163)

Kazancın yetersiz olması durumunda ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, izleyen yıllarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

### 8. Sonuç

Günümüzde teknolojinin hızla şekil değiştirmesi mamul yaşam süresini azaltmakta, dolayısıyla Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmek istenen faydanın ömrünü de kısaltmaktadır. Amaç; rekabetin ve teknolojik gelişmenin hızla arttığı bir ortamda ülkemizin uluslararası platformda rekabet gücünü artırmak ve sürdürülebilir bir gelişme sağlamaktır. Bu amaca ulaşmak için Ar-Ge faaliyetlerine gereken önemi vermek gerekmektedir.

Ülkemizde getirilen vergisel avantajlarla Ar-Ge faaliyetleri tüm işletmeler için cazip hale getirilmiş ve teşviklerle işletmelerin katkıda bulunmaları desteklenmiştir. Tüm bu düzenlemeler sonucunda Ar-Ge faaliyetleri ve Ar-Ge harcamaları gündeme gelmiş, dolayısıyla; Ar-Ge harcamalarının stratejik işlevi ve işletmelere sağlayacağı etkinlik göz önünde bulundurularak bu avantajdan etkili bir şekilde yararlanılması için harcamaların muhasebeleştirilmesi sorunu doğmuştur.

TDMS ve TMS- 38 göz önünde bulundurularak gerçeğe uygun kayıtların ve raporlamanın yapılabilmesi açısından giderlerin doğru hesaplanıp kayıtlanması gerekmektedir. Ar-ge faaliyetlerinde beklenen sonuçların ve işletmeye yararlılığının göz önünde bulundurularak araştırma ve geliştirme olarak ayırma tabi tutulması önemle üzerinde durulması gereken konulardandır. Araştırma faaliyetlerinin sonucunun belirsiz olması nedeniyle işletmeler öngörülemeyen sonuca ilişkin katlandığı harcamaları aktifleştirmemeli, doğrudan gider kaydetmelidir. Ancak, bu tür

**Ar-Ge faaliyeti, çalışmaların son bulunduğu, ilk üretimin yapılmaya başlanması aşamasında sona ermektedir. Ar-Ge projesi sonucunda elde edilen gayri maddi hak, pazarlanabilir duruma geldiğinde proje bitmiş sayılmaktadır. Dolayısıyla; bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge projesi kapsamında değerlendirilmemektedir.**

bir öngöründe bulunurken harcamalarını aktifleştirerek dönem kârını yüksek göstermek isteyen ya da gider yazarak giderlerini yüksek göstermek isteyen işletmelerin kârlarını kasıtlı olarak etkilemeleri önlenmelidir.

Ar-Ge projesi sonucunda ortaya çıkacak olan gayri maddi hakkın patentinin alınması için başvurulması ve patentin alınması, işletme içinde kullanılabilecek bir maddi varlığın geliştirilmesi (makine, prototip gibi) ve işletme süreçlerinde yenilikçi katkıda bulunacak gayri maddi hakkın oluşturulması gibi durumların işletmenin aktifine doğru şekilde yansıtılması gerekmektedir. Aktifleştirilen gayri maddi hakkın itfası için; Vergi Usul Kanunu ve TDMS uygulamalarında belirtilen itfa sürelerince ilgili olduğu hesapla ilişkilendirilmelidir.


Sonuç olarak; mevcut uygulamada işletme muhasebe kayıtlarını TDMS'ye göre hazırlayıp,

raporlarını TMS- 38'e göre yeniden düzenlerken ilaveten vergisel açıdan bir takım düzenlemeler yapıp indirimini doğru ve güvenilir şekilde hesaplamalıdır. Dolayısıyla; işletmelerin ayırt edilmesi güç olan Ar-Ge harcamalarını uymak zorunda oldukları düzenleme kapsamını göz önünde bulundurarak ayırtlayıp aktifinde ya da dönem giderlerinde izlemesi gerekmektedir. Kayıtların doğru hesaplar aracılığıyla yapılması, işletmenin varlık yapısını ve dönem kârını doğru bir şekilde görmesini sağlayacak ve Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin indirimi doğru hesaplayarak avantajlardan verimli bir şekilde yararlanmasını sağlayacaktır. Ayrıca; 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun gündeme taşıdığı uluslararası muhasebe standartlarının zorunlu hale gelmesi durumu düzenlemelerin gözden geçirilip uyumlaştırılmasını, uygulayıcılar açısından ortaya çıkabilecek karışıklıkların önlenmesini, doğru kayıt ve raporlama yapılmasını gerektirmektedir.

### 9. Kaynaklar

1. 4691 Sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu, Resmi Gazete No: 24454.

2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete No: 26205.
3. 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, Resmi Gazete No: 26814.
4. 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliği Seri No:1, Resmi Gazete No: 24454.
5. Akdoğan, N. 2000. 'Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Kapsamı ve Muhasebeleştirilme Esasları-(TMS-15)'. Muhasebe ve Denetim Bakışı 1/1: 13- 17.
6. Bağrıaçık, A. ve Yıldırım, M. 2008. Maliyet Muhasebesi Ar-Ge Destekleri ve Muhasebe Uygulama Örnekleri. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
7. Flesher, D. L., Kreiser, L. A. ve Flesher, T. K. 1987. Introduction to Financial Accounting. USA: Kent Publishing.
8. Hermanson, R. H., Edwards, J. D. ve Salmonson, R. F. 1989. Accounting Principles. 4E. USA.
9. Kieso, D. E. ve Weygandt, J. J. 1986. Intermediate Accounting. 5E. USA: Wiley.
10. Köse, T. ve Ferhatoğlu, E. 2009. 'Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Teşvikinde Ar-Ge İndirimi ve Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi'. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi 11/3: 79-112.
11. Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği Seri No:1, Resmi Gazete No: 26482.
12. Meigs, R. ve Meigs, W. 1990. Accounting: The Basis For Business Decisions. Singapur: McGraw Hill.
13. Özulucan, A. 2003. 'Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Satandardı-9, Türkiye Muhasebe Standardı-15, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Tekdüzen Hesap Planı'na Göre Muhasebe İşlemleri'. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi 10/4: 127-147.
14. Saban, M. ve Genç, M. 2005. 'Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi'. Mali Çözüm Drgisi. 70/1: 123-133.
15. Sefer Kurdoğlu, F. 2008. 'Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde Yeni Teşvik Sistemi'. Vergi Sorunları Dergisi. 31/241: 30- 44.
16. Şeker, S. 2008. 'Ar-Ge İndirimi Uygulaması'. Yaklaşım Dergisi 16/181: 121-129.
17. Şeker, S. 2009. ' Ar-Ge Harcamalarının Muhasebesi ve İndirimi'. Vergi Sorunları Dergisi 245: 31- 39.
18. Tek, N. 2010. Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları. İzmir: Birleşik Matbaacılık.
19. Tekşen, Ö. 2008. 'Ar-Ge Faaliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi'. Vergi Sorunları Dergisi 31/236: 154- 164.
20. TMS- 23 Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ Sıra No: 46.
21. TMS- 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ Sıra No:26.
22. Tuncer, S. 2009. 'Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi İle İlgili Üç Aşama- Üç Yöntem'. Vergi Dünyası Dergisi 332: 4- 19.
23. Yardımcıoğlu, M., Demirel, N. ve Özer, V. 2008. ' Araştırma –Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği'ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması'. Mali Çözüm Dergisi. 85/1: 43-58.
24. (Footnotes)
25. 5746 sayılı Kanunla ilgili olarak çıkarılmış olan Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği ve 1 Nolu KVK Genel Tebliği'nde 'Genel Giderler' olarak ifade edilmiştir.

**Hakemsiz Yazılar**  
  
**Opinion Papers**



## BİLİM FELSEFESİ ÜZERİNE BİR ÇÖZÜMLEME

Prof. Dr. Beno KURYEL \*

### Bilim-Felsefe Köprüsünün Önemi

Bilim, genel olarak neredeyse herkesin, yargılamadan ve sorgulamadan üstünlüğünü kabul ettiği bir olgu. Peki, nedir bu üstünlük, neden ve neye göre üstünlük? Böylesine bir üstünlüğü tanımlamak olası mıdır? Haklı olduğumuzu kanıtlamak için hemen bilimin arkasına sığınmamızın koşulları nedir? Böyle bir ideoloji yapılanmasının, tarihsel süreç boyunca toplumsal oluşumların eğitsel, ekonomik, siyasal, kültürel ve geleneksel yaşam etmenleriyle ilişkileri ne olmuştur? Bilimsel çalışmaların etik yönden çözümlenmesi nedir? Sayısız sorularla sürdürebileceğimiz bu tartışma, bilim felsefesinin kendisidir. Yani bilimin felsefeden koparılamayacağına göstergeleridir. Bilginin inşa edilmesi, kullanıma aktarılması ve bir kültürel süreç olarak değer kazanması, bilgikuramından nasıl bağımsız olabilir ki? Özellikle son üçyüz yıl içinde bilimi, felsefeden ayırarak ona yapay bir üstünlük sağlayan koşulları tartışmak gerekmez mi?

Örneğin atom fiziği araştırmaları, atom bombasına neden olmamış mıdır? Evet. Atom kuramının ayrıntılı bir açıklanmasını, 1940'ların başlarında atom enerjisinin bir bomba olarak üretilebileceğinin görülmesini, Einstein'ın korku içinde Roosevelt'e o ünlü mektubunu yazmasını, Manhattan Projesi ve "başarısını" ve de giderek Hiroshima ve Nagasaki'de atom bombasının patlamasını bilim tarihinin ve onun yakından bağlı olduğu siyasal kararların dışında görebilir miyiz? Ya da küresel bir dizi çevresel koşulun tehdit ettiği dünyamızda, sayısız belge ile kanıtlanmış bu tehlike çanlarına karşı duyarsız kalabilir miyiz? Gelecek kuşaklar için de bir tehdit oluşturan bu gelişmeleri ve buna benzer nicelerini görmezden gelebilir miyiz?

Bilimi tarihsiz kılarak her bir alanı kendi sınırları içine hapseden, bir

bütünlük bağlamında ele almayan bugünün belirleyici anlayışını irdelemek zorundayız. Bu irdelemede farklı yaklaşımlar olabileceği gibi, çelişen düşünceler de olabilir. Bu son derece anlaşılır bir şeydir. Ancak bilimi yalnızca kendi içinde değerlendirmek, sanılandan çok daha büyük sıkıntılar yaratmaktadır. Bu bakımdan bir tartışma ortamı yaratmak çok verimli bir adımdır. Gerek orta öğretimde gerekse üniversitelerde bu konuya verilen önem oldukça cılızdır. Yapılan araştırmalar, yalnızca bilim felsefesi anabilim dalları içinde kalmakta, bu alanın kendi özelinde önemli katkılar ortaya çıkmasına rağmen, diğer bilim dallarıyla paylaşılmadığı için sadece bir akademik değer olarak kalmaktadır. Üstelik, bilim felsefesi dergilerinde sayfaların çoğu, özellikle disiplinlerin en şaşırtıcısı olan fiziğe ait bilimsel kuramların bilmecelerini ve kusurlarını incelemeye ayrılmıştır. Bu dergilerde, fiziksel doğanın neden ve nasıl araştırılacağı, bunu yapmanın ne denli tehlikeli veya "etik" olup olmadığı, bu çalışmaların diğer insansal çıkar ve etkinliklerle olan bağlantıları dışı dokunur biçimde incelenmemiştir.

Yukarıda belirttiğimiz tehlikeleri yalnızca bilim ve teknoloji bağlamında ele almak olanaksızdır. Çünkü bilim; kültürle, siyasal ve ekonomik kararlarla, yaşam tarzları ve seçimleriyle yakından ilişkilidir. Tüm bunları; iyi/kötü, doğru/yanlış, olumlu/olumsuz gibi pozitivist ve belirlemcimci ikilemlerle açıklayamayız. Bilime tarihsel değerlerini vermek için, bilimin diğer bütün insan etkinlikleriyle olan ilişkilerini açığa çıkarmak gerekmektedir. İnsanın aklına C. West Churchman'ın şu sorusu geliyor: "İnsansal anlıkla, insansal koşulda gelişmeyi sağlama almak olası mıdır?" Burada, "sağlama almak" son derece önemlidir. Çünkü bir sorunun çözülmesi, genellikle bir gelişme olarak görülür. Ancak "çözüm" olarak dile getirilen, içinde bulunduğu daha geniş sistemde durumu daha da kötüye götürebilir. Örneğin son çeyrek yüzyıl içinde birçok besin/

\* Ege Üniversitesi, Mühendislik Fakültesi Dekanı

beslenme programı (yeşil devrim gibi), dünyaya yayılmış olan açlığı daha da kötüye götürmüştür, hiç de sağlama almamıştır. Kimyasal teknolojilerin getirdiği ve yaşamı kolaylaştıran avantajların yanında, çevreyi kirleten yönü ve gelişmelere koşut olarak atıklara gereken yatırımların yapılmaması, daha genel bir sorun yaratmıştır. Son zamanlarda gündeme gelen iletişim ağları da benzer bir sorun yaratmıştır. Zamanımızın belli başlı problemlerini ne kadar çok incelersek onların, tek başlarına anlaşılamayacağını o kadar anlar duruma geliriz. Onlar sistematik ve küresel sorunlardır. Bunun anlamı, sorunların birbirine bağlı ve etkileşimli olduklarıdır. Örneğin dünya nüfusunun kararlı duruma gelmesi, ancak yoksulluğun dünya çapında azalmasıyla mümkün olacaktır. Hayvan ve bitki türlerinin neslinin büyük ölçekte tükenmesi, güney yarıkürenin ağır borçlarla yüklendiği sürece devam edecektir. Kaynakların kıtlığı ve çevresel kötüleşme çabucak büyüyen nüfuslarla birleşerek yerel toplulukların çökmesine ve soğuk savaş sonrası dönemlerin temel özelliği durumuna gelen ve Afrika'da çeşitli örneklerini gördüğümüz etnik ve kabilesel şiddete yol açmaktadır. Bu örnekleri çoğaltmak olasıdır.

Bilim tarihi ve yaşamla olan bağlantılarının, hem bilim topluluklarında hem de genel kültür ağlarındaki etkileşimlerinin dile getirildiği alan olan bilim felsefesi aslında bilginin tarihini içermektedir. İnsan denen canlı türün kendisi ve çevresi ile olan etkileşiminde "bilgi", onun varlık biçimi olmuştur. Bilim ve bilimsel bilgi insan topluluğunun biçimlenmesinde güçlü araçlardır. Bu bakımdan "bilgi" olgusuna ve bunun toplumsal işlevlerine eğilmemizde yarar vardır. Bilim ve siyaset ilişkisinin açığa çıkarılmadığı, gizlenmeye çalışıldığı ortamlar, kısa siyasal tasarımlara kısır yanıtlar verse de toplumun demokratikleşmesine sürekli zarar vermektedir. Bilginin özgürleşmesi ve demokratikleşmesi tüm dünyada giderek daha çok dile getirilen bir talep durumundadır.

Bilginin tarih sürecine bakarsak olayların ardışık merdiven basamakları gibi ilerlemediğini, aksine karşılıklı etkileşimli bir ağ modeli gibi ortaya çıktığını görmekteyiz. Her buluşun, her bilimsel gelişmenin bilgikuramsal bir zorlama yaptığına ve yeni değerler yarattığına tanık olmaktadır. Var olan değerlerle yeni değerler arasında çatışmalar meydana gelmektedir. Böylece bilimin kendisi toplumsal ve kültürel büyüklüklerle bir arada, yani bizzat kültürün içinde yer almaktadır. Başka bir deyişle kültürün evriminde doğrudan bir etmen, bir öge olarak yer almaktadır. Tarihsel oluşları yalnızca ansiklopedik bilgiler olarak ele almak felsefeyi dışarıda bırakır. Bu da bir yaklaşımdır ve pozitivist paradigmanın

tasarımlarından birisidir. Ancak felsefe bilginin insan türünün tüm yaşam kategorilerinde araştırılıp sorgulanması, kavramların geliştirilmesi ve bilginin yaşam içindeki farklı anlamlarını incelemek olduğuna göre, pozitivistin yalıtıcı yaklaşımına seçenek olarak bilimle felsefeyi bir arada düşünen çizgisel olmayan tarih paradigmasını değerlendirmekte yarar vardır.

### Bilmek, Bilim ve Kültür

Tales'e göre birincil soru, ne bildiğimiz değil, onu nasıl bildiğimizdir. Bilgikuramı için ilk söz şöyle olabilir: "Bilgi nasıl bilinir?" Bu soruyu sorarken ve yanıtlarken, yine bir "nasıl bildiğimizden" hareket etmek zorundayız. O halde, bir bilginin bilinmesi çeşitli olabilir. Zaten öyle olduğu için bilgikuramı vardır. Bu ikilem, onun varlığına işaret eder. Bilim, "bilginin" bir örgütlenme biçimidir. Buna göre, bilimsel bilginin ayrıca nedir? Ya da olabilir mi? Bilimin sınırları için çok farklı yaklaşımlar var. Neden? Çünkü, bilmek ve bilgiyi örgütlemek kültürel süreçlerdir. Buna göre bilgikuramı, bilginin nasıl "anlam" kazandığını araştırır. Bilgikuramı için şöyle bir önerme yapabiliriz: "Bilgikuramı (epistemoloji); bilginin kaynağını, ideolojik ve felsefi içeriğini, toplumsal işlevini, bu işlev ya da işlevler için kullanılmasında tanımlanan kültürel yapı ve değerleri, bilginin tarihsel yaşamını, toplumsal ve siyasal bağlantılarını, etimolojik karakteristiklerini incelemeyi dert edinmek durumundadır." Bilginin, "bilimsel" olması için ne gibi ölçütler önerilegelmiş? Bunu araştırmak, bir okyanus içinde yüzmek gibi bir şey. Bu olguyu farklı yaklaşımlarla örnekleyelim ve bazı önermeler yapalım.

Birincisi, bugün hüküm süren paradigmadır. Bilimci-pozitivist bir yaklaşımı kapsar. Bilimin ve buna dayanarak üretilen bilginin toplumsal dinamiklerin dışında cereyan eden bir alan olduğunu varsayar. Böylece yaşadığımız değerler çerçevesinde renk kazanan kültürel bir üstyapı oluşur. Bu yaklaşımda, bilim metafizik karşıtlığı vardır. Bir olgunun gerçekliği ancak iredelenebilirlik ölçütüyle olasıdır. Bir önermenin doğru ya da yanlış olduğu ancak gözlem ve deneyle irdelenebilir. Bu görüşün vurgusu, bilimin yarı-bilimden deneysel (empirik) yöntemle ayırtedilebileceğidir. Özünde tümevarımsaldır, gözlem ve deneyden hareket eder. Bilim, doğa bilimleridir önermesi, öğretim ve araştırma alanlarında tipik bir kültür meydana getirir. İnsanların davranışları, konulara yaklaşımları ve bilgiyi elde etme ve değerlendirme yolları bundan etkilenir. Bilim insanı, beyaz önlüklü ve laboratuvarında çalışan kişidir. Etrafı tüpler, balonlar ve acıp makinalarla çevrilidir. Tüm gününü deney yaparak geçirir. Bir tüpten diğerine kimyasal maddeler aktarır. Teleskopla uzayı gözler. Mikroskopla küçük dünyalara

dalar. Bitki ve hayvanlar üzerinde deneyler yapar. Bulgularını siyah kaplı not defterine özenle kaydeder. Araştırarak bilgiye varma uğraşı, bilgiyi örgütlemek, kullanmak ve genç kuşaklara o bilgiyi aktarmak bir bilme biçimi içinde gerçekleşir. Bu bir paradigma içinde oluşur ve bir kültüre işaret eder. Bilimin ebedi hakikatların birikimiyle geliştiği savı, bu yaklaşımın dünya görüşünü simgeler. Bugünkü temeliyle, bilim tarafından ifade edilen dünya görüşünün temel görüntülerinden birisi, altını çizerek tanımladığı “olgu”dur. Olguların yalıtılmış olarak ve anlamsal bağlarından ve ilişkilerinden ayrılarak ele alınabileceği görüşüne dayanır. Bilimin bu ideoloji ya da felsefi yaklaşımı, “bilimcilik” olarak bilinir. Bu ortodoks yaklaşımda, olgular bir tarafta değerler diğer taraftadır.

İkinci bir yaklaşım ise Thomas Kuhn’un öncülük ettiği bakış açısidir. Popper gibi Kuhn da bilimin ebedi hakikatların birikimiyle geliştiğini reddeder. Aslında Kuhn bu görüşü daha çok Koyré’ye borçludur. Koyré: “Pozitivizm, bilim tarihçisine kötü rehberlik eder; çünkü fiziğin tarihi ancak bir dizi ‘metafiziksel’ araştırma programı bağlamında anlaşılabilir”der. Popper’e göre bilim, “süreklilik arzeden bir devrim”, eleştiri ise bilimsel girişimin kalbi iken, Kuhn’a göre, bilimsel devrim kendine özgüdür, sıçramalıdır ve eleştiri aslında “normal bilim” ortamında afazoz edilmiş bir kavramdır. Ona göre, eleştiriden tartışmasız kabule giden yol, ilerlemenin – normal bilimin – başlamasına işaret eder. Bir kuramın çürütülüp reddedilmesi saf bir yanılısamadır. Egemen kuramın eleştirilmesi ve yeni kuramsal önerilerin ortaya çıkışı ender anlarda, “kriz” koşullarında gerçekleşir. Mutlak bir doğru veya yanlış yoktur. Kuramlar, değer-yüklüdür. Başka bir deyişle, yaşamın tüm değerlerinden ya da kültürel ağırlıklarından bağımsız değildir. Paradigma, bir etostur veya bir yaşam biçimidir, bir kültür örgüsüdür. Entellektüel değerler ve standartlar, ortak pratikler, örgütsel ve mesleki bağlantılar etrafında uyuşma ve fikir birliği kurulur. Bir paradigma, tanımlı ve belirli bilimsel tekniklerin yönettiği ve gözlemsel ve deneysel verileri nasıl bakılacağına belirlendiği bir ortamı gösterir. Olgular, kuram-yüklüdür. Kuramlar da, değer-yüklüdür. Değerler ise dünya görüşlerinin öğeleri olarak ideolojiler tarafından oluşturulur. Olgular bir tarafta, değerler diğer tarafta olamaz. Değerler, bilim olarak ifade edilen herşeyde içkindir.

Mevcut pozitivist paradigmadaki değersel temellere inilmesinin, bilimi siyasete çekmek olarak ifade edilir. Yine açıkça görülmektedir ki pozitivizm, bilimi siyasete karıştırmayarak düpedüz siyaset yapmaktadır. Bilim bir kültürdür. Kurumsal bir yapıdır. “Bilimci” paradigmanın bilgikuramı, belirlenimciliktir. Bunun anlamı, bir olguya ait bilginin bilim aracılığıyla mutlaka elde edilebileceğidir.

Yöntemi ise deney ve gözlemlere dayanan araştırmadır. İdelojik/kültürel örgüde ise pozitivizm oturmaktadır. Buna göre bilim, kurtarıcıdır. Bu iddia, bilim ve teknolojinin insanlığı “pozitif” yarınlara taşıyacağını içermektedir.

Görüldüğü gibi bu görüş, ilk bağlamdan oldukça farklıdır. Bilimin nesnel olduğunu öne süren bir bakış açısıyla bilimin bir kültür olduğunu öneren bir yaklaşım vardır karşımızda. Bilimi bağımsız ve değerlerden arınmış bir araştırma alanı olarak gören bir görüş ile bilimin, iktidardan bağımsız olamayacağını ve siyasal etkileşimlerin kaçınılmaz olduğunu ve bilim insanının tarafsız olamayacağını öne süren bir görüş aynı dünyanın farklı tasavvurlarını temsil etmektedir.

### Bilimde Etik Sorunu

Etik kavramı oldukça tartışmalı bir olguya işaret eder. Etiği, ahlaksal bir sorumluluk olarak ele alanlar olduğu gibi, insancıl bir tema yükleyenler de vardır. Hatta insanmerkezci bir yaklaşımla “etik sahibi” olmanın “insan” olmakla özdeş olduğunu savunanlar da vardır. Etik sözcüğünün kökenine bakarsak eski Latin “ethicus” ve eski Yunan “ēthikos” sözcüklerinden kaynaklandığını görürüz. Bunların anlamı, “karakter, gelenek, öznitelik, alışık olmak” kümesinde toplanmaktadır. Giderek ahlaksal standartlara uyum, bir meslek veya grubun ölçütlerini sürdürme, onlara katılma anlamında genellenmiştir. İfade ettiği kültürel normlara göre etik kavramı aynı zamanda bir “baskı” unsurunu da içerir, kapsar. Toplumsal standartların içinde tanımlı olmasına rağmen bireysel özellikleri de vardır. Birey o standartlara bağlı kalmak gibi bir görevle karşı karşıyadır. Dolayısıyla, etik ahlak ve “doğru davranma” düzeylerinden bir sorumluluğa sahip olur. Böylece bireye, bu sorumluluğu yerine getirmediği zaman eleştirilme, hesap sorulma hatta soruşturma açılması yolları açılmış olur. Bu bir denetim mekanizmasıdır. Elbette, olumlu tarafları vardır. Aynı zamanda da etik organizasyonunun erdemsel çıktıları nedeniyle arkasına sığınma, istismar etme ve başkaları üzerinde baskı uygulama gibi sonuçları da beraberinde getirir. Etik, biraz da kaygan bir zemine oturması nedeniyle, “bilimde etik” olgusu bir sorun olmuş ve olmaya devam etmektedir. Etiği kendi çıkarlarına göre yorumlamak olasıdır. Örneğin, Bergama’da siyanürle altın çıkarma sürecinde karşı karşıya gelen taraflar farklı etik ölçütleriyle birbirlerini sürekli eleştirmiş ve suçlamışlardır.

Bilim bir kurumdur, kurumsal bir yapıdır. Bilimi yapan da insandır. Bilim aynı zamanda, üretim süreçlerinin içindedir. Bilginin yaşama geçirilmesinde, kültürel ve teknolojik platformlarda

kullanılmasında o günün değer yapılarıyla iç içedir. Böylece günlük çıkar çatışmalarından bağımsız olamaz. Dolayısıyla etik yaklaşımlarda da farklı önermeler ve değerlendirmelerle karşılaşmak her zaman olasıdır. Son zamanlarda her meslekte insanın bilimin etiğiyle ilgili bir şeyler söyleme eğiliminde olduğunu görüyoruz. Soğuk Savaş döneminde insanlar üzerinde yapılan gizli deneyler, genetik mühendisliği, İnsan Genom Projesi, zekâ üzerinde yürütülen genetik temelli çalışmalar, insan ve hayvan embriyonlarının klonlanması ve küresel ısınma, çevrenin sorumsuzca kirletilmesi bir etik sorunsalını gündeme taşımıştır. Bunun yanında, yapılan incelemeler ve sorgulamalar belgelenmiştir ki, bilimsel araştırmalarda istismar ve yetkiyi kötüye kullanma açıkça vardır. Bunlar arasında; çalıntı bilgi iddiaları, sahtekârlık, yasaların çiğnenmesi, fonların kötü/kötüye kullanımı, çalışanların sömürülmesi, ayırmıcılık, çıkar çelişkileri gibi tutum ve davranışlar vardır.

Bu durumu münferit olaylar olarak görenler de vardır. Bunlar, bu tür tutum ve davranışları bireysel karakter ve ruh bozukluklarına indirgenler. Mevcut toplumsal formasyonun bir sorunu olmaktansa, bireysel sapmalar olarak değerlendirirler. Ve de eklerler ki bilim düzeyinde yapılanlar, diğer meslek alanlarına kıyasla daha azdır. Elbette bu tür bir değerlendirmeye katılmak oldukça zordur. Buna karşılık, bu tür istismarları önlemek için okullara etikle ilgili zorunlu derslerin ve pratik uygulamaların konulmasını önerenler de az değildir. Belli bir katkısı olsa da, bu yaklaşım da bireyi eğiterek “düzeltmeyi/doğruyu göstermeyi” amaçlamaktadır. Gelişimi yalnızca eğitime indirgemek verimsiz ve eksik bir yol olsa gerektir. Dikkat edilirse tüm bu tartışmalarda “etik” kavramının bilgikuramsal özelliği ön plana çıkmaktadır.

Bilime para sağlanması, makaleleri değerlendiren hakemlik kurumları, bilimsel açıklık, bilginin mülkiyeti ve kaynakların paylaşımı gibi olgulara bakıldığı zaman çıkar çelişkilerinin öne çıktığını görebiliriz. Bilim-ticaret ilişkisinin bilime yön verdiği de düşünülürse, etik normlarla denetim sağlamanın ne kadar verimli olabileceği tartışmaya oldukça açıktır.

Birçok bilim kuruluşu, etik sorunları incelemek üzere komiteler kurmuşlardır. Kitaplar yazılmış, zorunlu dersler konulmuştur. Ancak, yukarıda da değinildiği gibi, bazı bilim insanları bunu fazla önemsemezler. Ender vakalar olarak görürler. Hatta bunu psikolojik bir sapma olarak değerlendirip “etik dışında kalan” insanların tedavi görmelerini önerirler. Birçok bilim insanı, bilimin nesnel olduğunu ileri sürer. Etik ise öznel bir şeydir onlara göre. Çünkü

bilim, gerçekleri inceler; nesnel yöntemler kullanır ve bilgi ile konsensus üretir. Zaten bilim, bu tür olaylar için kutsal bir tapınaktır neredeyse. Bilime başlayan birisi küçüklüğünde edindiği etik yapıyı burada kullanır. Özel bir terbiye gerektirmez gibi yaklaşımlara raslamaktayız. Ancak bu son yaklaşım, başta da vurgulandığı gibi “bilimci” bir bakış açısından başka bir şey değildir.

Bilim tarafsız değildir. Bilimin gerek üretimi gerekse uygulanması açısından örgütlendiği kurumlar olan okullar, üniversiteler, araştırma enstitüleri, sanayi ve araştırma laboratuvarlarında, burada üretilenlerin satıldığı pazarlarda, kazanılan ya da kaybedilen konuların maddi ve manevi düzlemlerinde ve buna bağlı toplumun her noktasında insan vardır. Tarihi yapan insan türünün yaşam serüveni vardır. Buralarda sayısız güzellik yaşanırken sayısız ihmal ve istismar da yaşanmaktadır. Bilim ortamı, bir kariyer ortamıdır da ve yaşamın bir parçasıdır. İlerleme, makam, başarı, yayın sayısına indirgenen yükseltmeler her zaman çatışmaya ve sürtüşmeye açık sahneler değil mi? Bunun yanında, fon kazanmak için araştırma sonuçlarının tahrif edilmesi veya parlak bir görünüm kazandırılması, içinde ekonomik özendiriciliklerin de bulunması “etik” olgusunu akla getirecek yaşam kesitleri değil mi? Deneysel sonuçlar her zaman doğru mu, veya her zaman inceden inceye incelenebiliyor mu? Laboratuvar derslerinde öğrencilere doğru sonucu bulma konusunda yapılan baskılar onları aldatma eğilimine sokmuyor mu? Üniversiteler mali destek alabilmek için tam bitirilmemiş ancak ses getirecek araştırmaların bir an önce yayınlanmasını istediğinde bazı eksikler kalmıyor mu?

Tüm bu sorular, kesinlikle bir eleştiri ya da dışarıdan gazel okuma değildir. Bunlar insanın olduğu her yerde, kürenin her uygarlığında karşı karşıya gelinebilecek konulardır. Doğru/yanlış, etik/etik olmayan, namuslu/sahtekâr gibi ikici erdemlerle ve sadece eğitsel bir organizasyonla “etik” aşılama ile baş edilebilecek şeyler değildir. Bir öneri, bir farkındalık yaratabilmektir. Bilginin sorgulandığı demokratik bir ortam yaratabilmektir. Bireyin emeğine yabancılaşarak kendisinin de bir meta olarak algılandığı/algılandığı sürece demokratik bir sorumlulukla bakabilmektir. Bilimsel araştırmalar daha geniş bir toplumsal ve siyasi bağlam içinde olduğundan etik tartışma ve çekişmelere açıktır. Bu açık oluşu, bireye indirgeyerek erdemsel önlemlerle değil, bir farkındalık yaratarak ve bunu paylaşarak azaltmak mümkün olabilir. Bu da yalnızca bir öneridir. Tek çözüm yolu değil. Zaten önerilen çözüm yolu değil çözümleme yoludur.

Bilimin nesnel ve tarafsız olduğu savı yalnızca bir söylenecektir...

## KÜLTÜR VE KÜLTÜREL SÜREÇLER

Doç. Dr. Yalçın İZBUL

### I. Giriş

**Sosyal/kültürel antropolojinin** ilk elli yılı sonunda, A.L. Kroeber ve C. Cluckhohn adlı iki ünlü Amerikalı insanbilimci yayımladıkları bir kitapta kültür kavramının yūzatmışdört farklı tanımını derlemişlerdi. (**Culture: A Critical Review of Concepts and Definitions**; Kültür: Kavram ve Tanımlara Eleştirisel Toplu Bakış, 1952.) Bozkurt Güvenç, bir sözcük ya da kavrama bu denli çok ve çeşitli anlam yüklenince, onun tanınmaz yada tanımlanamaz duruma gelmiş olmasını doğal karşılamak gerekir, diyor (bknz. **İnsan ve Kültür**, ilgili bölümler).

**Sözcük**, Latince *colere* "ekin ekmek, yetiştirmek" fiilinin *cultus* "ekilen, ekilmiş" türevinden geliyor. Ne var ki çağlar boyunca, değişik ülkelerde, farklı akım ve yaklaşımlarla yüklenen nüanslar bu denli bir anlam zenginliği ya da karmaşasına yol açmıştır.

**Yūzatmışbeşinci** öneride bulunmak gibi bir amaç gütmüyorsanız da vereceğim tanım ve açıklamalarda, numaralanmış anahtar sözcükler kullanarak antropoloji literatüründeki "kültür" kavramı ve "kültürel süreçler" ile ilgili görüşler üstüne bir yorum sunmak istiyorum.

### 1. Kültür İnsanın Evrensel Özelliğidir

**Kültür**, insanın evrensel özelliğidir; ama onu tanımak, tanımlamak için alan çalışmasına çıktığımızda **KÜLTÜR** ile değil, çeşitli boyut ve düzeylerde birbirinden farklı **KÜLTÜRLER** ile karşılaşırız. Kültürler hem birbirlerine benziyor, hem de birbirlerinden farklı... Kültür toplulukları kimliklerini tanım gereği ve gerçekte öteki kültür topluluklarından farklı olmakla kazanıyorlar. Yeryüzünde çok sayıda kültür, alt-kültür, kültür yöresi, kültür çevresi vb. yanyana, iççe, belki de dışışçe etkileşme durumunda. Ya da birbirinden

türlü nedenlerle ve türlü derecelerde yalıtılmış olarak varlığını sürdürüyor. Yalıtılmışlık, kitle iletişimi ve yoğun coğrafyasal hareketlilik çağında giderek azalan bir eğilim.

**Kültür temaslarından** ileri gelen sarmaşma eğilimlerini, öte yandan tarih, çevre (ekoloji), ve yaratıdan kaynaklanan değişme ve ayrımlaşma dinamiği dengeliyor. Sonuçta, yarının dünya kültür haritasının bugünkü haritadan farklı olacağına kesin gözüyle bakabiliriz. Ama sarmaşma ve ayrımlaşma dengesi süreklidir ve dünya kültür haritası benekli görünümünü her zaman için koruyacaktır.

**Demek ki** oluşturmağa çalıştığımız **kültür** kavramı, bir soyutlama olmağa başından mahkûmdur. Onu ancak alanda karşılaşacağımız farklı kültür örüntülerini karşılaştırarak yorumlamak durumundayız. Alan çalışmaları, dolayısıyla evrensel/görelî yorum çelişkinin aslında kültürün gerçek yüzü olduğunu gösteriyor. Kültürler arası benzerlik ve farklılıklar, evrenselci ve göreci yorumları birlikte doğruluyor.<sup>(1)</sup>

### 2. Kültür Toplumsaldır

**Kültür, toplumsaldır.** Bireyin değil, topluluğun düşünce, inanç ve davranış örüntülerini, deneyim ve birikimini içerdiği varsayılır. Bireyleri gözleyerek, dinleyerek elde ettiğimiz verilerin, toplumun bütününde yaygınlık taşıdığını kabul etmemiz istenmektedir. (Dolayısıyla ne kadar çok "denek"le çalışırsak o derece daha sağlıklı sonuçlar elde ederiz.)

**Demek ki**, "kültür" kavramı bir soyutlamadır. Topluluğun, yüceltilmiş, idealize edilmiş ya da (bir karşı-kültür öfkesiyle) eleştirilen, değiştirilmesi önerilen genel değerler ve davranışlar dizgesini dile getiriyor.

**Ne var ki** “toplum” ya da “topluluk” tanımı, türlü açılardan ve türlü düzeylerde yapılabilir. Kısaca **“toplumsal nitelik”** tanımı ile yetinecek olursak yakın aile çevresinden “tüm insanlık” çerçevesi (ya da ülküsüne) değin içice kültür çemberleri, ortak ve bütünleştirici bir yaklaşımla tanımlandığı için, somut gerçeklerden çok, soyut bir ortalamayı, bir genellemeyi anlatır.

**Bireylerde** ya da irili ufaklı öbeklerde, belli bir kültür için varsayılan ölçütler dışına taşan ya da bunlara aykırı düşen bilişsel/davranışsal örnekler her zaman için rastlanabilecektir. Bunlar, insan yaşamındaki sonsuz çeşitliliğin olağan örnekleme olarak görülebilir.

**Farklı** bağlılıklar, farklı çıkar ve özelemler güden gruplar, kültürel yelpazede farklı konumlarda yerlerini alacaktır. Kültürün önerdiği değer ve davranışlara gör “sapkın” ya da rastlantısal sayılacak farklılıklar, yaygınlık kazanma ve süreklilik eğilimleri ölçüsünde birer değişme göstergesi olarak da düşünülebilir.

### 3. İnsanın Genetiği

**İnsan genetiği, a)** kültürlenme yeteneği ve **b)** kültürlenme yönünde güçlü bir eğilimi kendi içinde taşıyor.<sup>(2)</sup> Ancak bu yetenek “belli” bir kültür dizgesiyle bağlaşıklık değildir. Çocuğun kültürünü ve “milliyetini”, biyolojik ana-babasından aldığı genler değil, kültürel ana-babası ve çevresinden aldığı eğitim belirler. Kültür, biyolojik kalıtım yoluyla değil, kültürlenme ve kültürlenme yoluyla aktarılır. Başka bir deyişle, kültürel geçişlilik ilkesine dayalıdır. Çocuk, hangi kültür topluluğunda doğmuşsa o ortamda kültürlenir.

### 4. Kültür Bir Gelenektir

**Kültür** bir gelenektir. Kuşaktan kuşağa birşeyler katılarak, eksiltilecek, değiştirilerek süreklilik gösterir. Ama kuşakları, bir dolabın çekmeceleri gibi üst üste ya da yan yana sıralı düşünmek yanlışır. Her an, her yaştan ve her kuşaktan kişiler, sürüp giden bir etkileşme içindedir.

**Öte yandan,** görünüşte birbirinin karşıtı olan **geleneksellik** ve **değişme** olgu ve eğilimi, aslında kültürün zaman boyutundaki gerçeğinin birbirini bütünleyen iki temel gerekliliği, kültürün iki değişik yüzüdür. Süreklilik, kültürel değişmeyi geçersiz kılmaz. Tam tersine, değişmeden dolayı olanak kazanır. Kültür, değişebildiği için, varlığını sürdürür.

**Gelenekler,** bireysel yaratıcılık, grup farklılaşması ya da değişen

koşullara uyarlanma zorunluğundan ileri gelen değişme dinamiği ile çatışır. Ama aynı zamanda uzlaşır... Çünkü gelenekler değişmeyi gecikmeli de olsa giderek özümlemler. Bugünün değişimleri, yarının gelenekleri olur.

**Aslına** bakılacak olursa gelenekçilik ve değişme özelemleri, arabayı ters yönlerde çeken iki karşıt güç değil, aralarında sanıldığından çok daha küçük bir açı bırakarak aynı yönde çeken iki dost vektör gibidir.

### 5. Kültürleme ve Kültürlenme

**Kültürleme ve kültürlenme,** beşikten mezara kesintisiz egemen süreçlerdir. Her kültür, üyelerinin inanç ve davranışlarını kültürel gerekler ve beklentiler doğrultusunda koşullamaktadır. Bu doğrultuda işleyen güçlü bir ödül ve yaptırım dizgesi vardır. Birey, kültürel değerlerle özdeşleştiği ölçüde gerçek yada kurgusal doyum sağlar, ödüllendirilir. Kültürel beklentileri karşılamayan görüş ve davranışları için ise cezalandırılır. Ya da belki daha acımasız bir yaptırım yöntemiyle, ödüllerden yoksun bırakılır.

**Kişinin** gözlemlenebilir davranışları olduğu kadar, bilişsel dünyası da kültürün yönetimi ve denetimi altındadır. Çünkü aslında, bilişselliğin içeriği ve örüntüleri de başından beri, genel iletişim ortamlarından yansıtılarak oluşturulmuş, dolayısıyla kültür tarafından koşullanmıştır. Kültürün üyelerine sağladığı doyum “gerçek” ya da “kurgusal” olabilir; çünkü söz konusu doyumun niteliği ya da yeterliğine ilişkin bir görüş birliği sağlanamayacaktır.

**Bu durum** özellikle çoğulcu, devingen, ilerlemeci çağdaş kültür toplulukları için geçerlidir. Kiminin gerçeği, kiminin kurgusu... Renkler ve zevkler çeşitlendikçe, daha da tartışılabilir nitelik kazanıyor. Bilim adamının, düşün adamının, putkırıcı sanatçının, namuslu siyasetçinin doyumсузуluğu ve yabancılaşması da bundan kaynaklanıyor.

**Ne var ki** “öncü” ve “önder” kimliğindeki böyle kimselerin de, çok geçmeden, “yeterince değişmiş” olduğuna inandıkları kültürün (yine, ödüllü-yaptırımlı kültürlenme yoluyla sürdürülmek üzere!) artık kurumlaştırılması gerektiğini savunan tutucu bir çizgiyi benimsediklerine tanık oluruz.

### 6 / 7. Maddi Kültür / Zihinsel Kültür

**Daha yaygın** terimleri ile “maddi / manevi kültür” şeklinde düşünülen bu ayrım yapaydır.<sup>(3)</sup> Kültür değişmelerine karşı tutucu

ve duygusal bir direnmeden kaynaklanan ve yanıltılı bir "benlik" kavramı içeren bir algılama ikiliği olduğu düşünülebilir. <sup>(4)</sup> Oysa, çünkü benliğimizle bugünün dünyasına çeşitli ölçülerde direnebiliriz ama uyarlanamayız.

**Sağlıklı** bir kültür ortamının, yaşam tarzı ve dünya görüşü arasında sürekli ve devingen bir bütünleşme anlamına geleceği açıktır. Öte yandan, maddi kültür başlığı altında, insanın **a)** teknoloji yanında, **b)** biyolojisini de düşünmek gerekir. İnsan davranışları, insanın biyolojik ve teknolojik evrimi + şu ya da bu ölçüde yanıltılı tarih bilincinin oluşturduğu çelişkili, gerilimli yumağın ürünüdür. "**Ben**" liğini yitirmeksizin sanayileşme... gibi yanıltılı özelemler bu tür çelişkilere örnektir. Aslında maddi/zihinsel yaşam yumağında bütünleşme sağlanmadığı ölçüde benlik yitimine ya da benlik yıkımına uğranılacaktır.

**Başka bir deyişle;** böyle bir engellemeyi öneren tutucu öğretmenler, savunduklarını sandıkları kültürün uyarlanma başarısını ve yaşama olanağını tüketecek, birlikte yok olacaklardır. Öte yandan **manevi kültür** başlığı altında geçmişe yönelen özelemler, tarihin acımasız akışı karşısında sürekli yenik düşmekten kurtulamayacaktır.

**Benliğini yitirmeksizin değişmek** başarısının, bildiğimiz en iyi örneğini veren ben demiyorum, diyenler öyle diyor !! Japon'ların ünlü bir sözü var: **Öz** kavramı biraz da soğanın "cücüğüne" benzer. Zarları soydukça cücüğe daha yaklaşırsınız. Ama sonunda elinizde avucunuzda kalan kocaman bir **hiç**liktir.

## 8. Olağanlık Ölçütü Olarak Kültür

**Kültür** dizgesinin dayandığı sayılılar ve değerler, kültürün üyeleri için "normallik" ve olağanlık ölçütleridir. Bu köklü koşullanmanın aracı, o kültürün kendine özgü bilişsel/iletişsel simgeleri, dizgeleridir. Bu simgelerle düşünür; bu dizgeler aracılığı ile birbirimizle anlaşırız. Kişinin gözlemlenebilir davranışları olduğu kadar, bilişsel dünyası da kültürden gelen etkilerin yönetimi ve denetimi altındadır. Çünkü bilişsellik içerik ve örüntüleri, başından beri, genel iletişim ortamından yansiyarak oluşmuş ve

**Kültürün yönü ve rotası önce düşünsel, simgesel düzeyde planlanıp koterılıyor. Çocuklar önce kültürlenip eğitiliyor, kültürel etkinliklere neden sonra katılmalarına izin veriliyor. Bilim, aynı ritüeli "hataya düşmez" bir temele oturtmak çabası içinde: Yani, öteki canlı türlerinin sürdürmek zorunda olduğu deneme/yanılma boyutunun çekincelerini en aza indirmeğe çalışıyor.**

biçimlendirilmiş, dolayısıyla kültür tarafından koşullanmıştır.

**Herkese göre** kendi yaşam tarzı ve dünya görüşü iyi, güzel, doğru ve mantıklıdır. Bu "ölçüt"lerden şu ya da bu ölçüde sapma gösteren her türlü davranış, duygu, düşünce ve inanç ise garip, tuhaf, acaip, saçma, yanlış, çirkin, fena, kötü; akla, izana, insafa, geleneklere, aktöreye, mantığa, doğaya, aykırıdır... Doğduğumuz andan başlayarak gözlerimize yerleştirilen bu kalın mercekleri, dünyaya bakmanın en doğal yolu sayıyoruz. Ya da Ruth Benedict'in dediği gibi, "Gözümüzdeki merceklerin bilincinde olmaksızın dünyaya bakıyoruz."

**Kültürlerin**, dış duvarları ya da nöbetçileri bulunmayan birer hapisane olduklarını varsaymak zorundayız. "İçerdekiler", bu anlamda, uyumlu topluluk üyeleridir. En uyumluları ise kesindir ki "gardiyan" rolündedirler...

"Başkaldırı" olgusunun bile, çoğunluk için ve genelde bir "baskı" grubuna karşı, yine bir başka baskı grubunun dayanışma ve tutuculuğuna sığınmaktan öte gitmediğini görmemek olanaklı mı? Ama "İçerdekiler" bunun bilincine varma olanaklarından yoksundur.

**Bizmerkezcilik**, ya da etnosantrizm, bütün kültürlerin temel özelliklerindedir. Yumuşak bir "biz bu yaşam tarzını seviyor, tercih ediyoruz" duygusundan, katı bir "sen de benim gibi olmak zorundasın" tavrına değin türlü derecelerde karşımıza çıkacaktır. Farklı kültür topluluklarına yöneldiğinde ise kültür emperyalizmi ya da zorla kültürlenme süreçlerinin ahlaksal gerekçesini oluşturur.

## 9. Uyumlu, Tutarlı

**Kültür**, bir sistem, bir dizgedir... Kendi içinde uyumlu, kendi içinde tutarlı, kendine göre mantığı olan bir bütündür. Kültürün bu görünümü, tezamanlı boyutta (=belli bir zaman kesitinde) varlığı belirlenen, çokzamanlı (tarihsel) boyutta ise kültürel değişimin dinamiği olan çelişki ve çatışmaları da kapsar.

**Uyuşma da**, çatışma da; gerilim de, uzlaşma da, aynı bütünün parçalarıdır. Kültürün zaman boyutundaki yolculuğu, bunlar

arasındaki arasındaki etkileşmeyi, hesaplaşmayı anlatır. Başka bir deyişle, kültürel yapıda tehzamanlı çelişkilerin etkileşmesi, tarihsel boyuttaki devingenliği yapılandırır.

**Ne var ki** çoğulcu nitelikte bir bilinçten yoksun kimseler, bütünü çelişkileri de içerdği gerçeğini göremeyeceklerdir.

**Doğaldır ki** bu belirlemeyi yaparken “kültür” ve “toplum” kavramlarını farklı değerlendirmemiz gerekiyor. Toplumlar bölünüp parçalanabilir, yeni bir “toplum” oluşturacak biçimde biraraya gelebilir ya da getirilebilir. Bu anlamda toplum daha çok yönetsel kurumlara ilgilidir. Kültür toplumsaldır ama **yapay** toplumların varsayılan siyasal sınırlarıyla kısıtlı değildir.<sup>(5)</sup>

### 10. “Nedenler” ve “Sonuçlar”

**Kültürel evrimi** ya da kültür değişmelerini anlayıp yorumlayabilmek için, geleneksel düşünce kalıplarımızın zorladığı “neden-sonuç” ikilisinden arındırılmış, yepyeni bir bakış açısı geliştirmek zorundayız. “Etkileşme”, “birlikte oluşum”, “sürekli bütünleşme” daha doğru, daha elverişli ve kullanışlı kavramlardır.

**Yakın** dönemlerde Çevrebilim’den (ekoloji)’den kazandığımız sezgi ve bilgiler, yukarıda sıraladığımız kavramları doğrulamıştır, diyebiliriz. Aynı şekilde genel sistem teorileri ya da devingen yeni bir mantık<sup>(6)</sup> gibi arayışlar yaklaşım kolaylığı sağlayacaktır.

**Neden-sonuç** ilişkisine dayalı geleneksel mantık yapımızın yanıltılı bir bakış açısı olduğu, insanı büyük tarihsel çelişki ve açmazlara sürüklemiş olduğu görülüyor. “Nedenleri” saptamaya yönelik bir çaba ile gerçekliğin yalnız bir yüzü ile görülebilir. Oysa “etkiler”, doğrudukları “tepki” yoluyla kendilerini de oluşturmaktadırlar. “Özne, eylem ve nesne” (“fail, fiil ve etkilenen”) ayrımlarının dilimizin zorladığı bir sınıflama olduğunu, bütüncül gerçeği çarpıttığını söyleyebiliriz.

**Kültür**, değiştiği için çevreye uyarlanmakta, çevreye uyarlandığı için değişmektedir. Konuya çevrebilimcilerin bütüncül anlayışıyla yaklaştığımızda, **kültür** ve **çevre**’nin de aslında aynı gerçekliğin iki yüzü olduğunu görürüz. *Değişen, bütünü kendisidir.*<sup>(7)</sup>

### 11. Biyolojik Evrimin Ötesinde

**Kültür**, biyolojik evrimin ötesinde bir uyarlanma boyutudur. Öteki canlı türlerindeki güçlü pençelerin, hızlı bacakların ya da yoğun doğurganlığın yerini, insana giden çizgide kültürel yaşam boyutu almıştır.<sup>(8)</sup>

**Kültürler**, gerçek (ya da belli esneklik sınırları içinde sanal) anlamda gereksinimleri karşılayıcı, doyum sağlayıcı olmak zorundadır. Kültürün evrimi, çevre koşullarıyla uzlaşmaya ek olarak ayrıca yenilik ve yaratıdan ileri gelen ve yine yenilik ve yaratıya yol açan bir devingenliğin tarihçesidir. İnsan, biyolojisi ile kültürü arasındaki etkileşmenin zaman boyutundaki ürünüdür. Bu etkileşme, çevre/zaman ikilisi tabanında oluşmakta, gerçekleşmektedir.

**Çevre**, kültürün eşgüdüm sağlamak zorunda olduğu fiziksel, biyolojik, toplumsal ve teknolojik çerçevedir. Ne var ki insanoğlu, çevre ve tarih bilincinden<sup>(9)</sup> yana bugüne değin hep kötü bir sınav vermiştir. Bu başarısızlığın bir ayağı, genetik evrimin doğasından ileri gelen **biyolojik gecikme**; diğeri ise insanın yanıltılı tarih bilincinden (gelenekçilik eğiliminden) kaynaklanan kültürel **gecikmedir**<sup>(10)</sup>. Bu iki faktör, “tam uyarlanmayı” güçleştirmekte, belki de olanak dışı kılmaktadır.

**Belki** geleceğin dünyalarında, bu doğal ve yarı-doğal çelişkiye de kültürel çözümler getirilebilecektir. Eldeki durumda ise varoluşun önkoşulu, sözkonusu gecikmenin belli esneklik sınırları dışına taşmaması, taşırılmamasıdır.

**Öte yandan**, insanın evriminde kültürel uyarlanmanın işlev ve önem olarak biyolojik uyarlanmayı sollayıp birkaç fersah geride bırakmış olduğu gözardı edilemez. **Salt bu nedenle bile, gelenekçiliğin uyarlanmayı engelleyerek bindiği dalı kesmekle eş olduğu savunulabilir.**

### 12. İnsanın Yaratıcılığı

**Bugün** ulaştığı evrede insan türü, çevreye biyolojik uyarlanmadan çok, kültürel atılımlarıyla çevreyi değişime uğratma, kendi geliştirdiği varsayımlar doğrultusunda oluşturma yoluna girmiştir. Öteki canlı türlerinin çevrenin edilgen uyumcuları olduğu bir evrende, insan kendi varsayımlarını deneyerek oluşturduğu bir dünyanın devingenliğini ve sorumluluğunu yaşıyor.

**Kültürün** yönü ve rotası önce düşünsel, simgesel düzeyde planlanıp kotarılıyor. Çocuklar önce kültürlenip eğitiliyor, kültürel etkinliklere neden sonra katılmalarına izin veriliyor. Bilim, aynı ritüeli “hataya düşmez” bir temele oturtmak çabası içinde: Yani, öteki canlı türlerinin sürdürmek zorunda olduğu deneme/yanılma boyutunun çekincelerini en aza indirmeye çalışıyor.

**Bilimsel yöntem**, varsayım oluşturma, veri toplama, deney yapma, ve ortaya sınanabilir bir kuram koyma evrelerini izliyor.



Bütün bunlar, sonsuz üretkenliği olan ve zaman-uzam içinde bilişsel/iletisel esneklik sağlayan simgesel dil dizgeleri aracılığıyla gerçekleştiriliyor. Dolayısıyla yukarda 8. sırada sözünü ettiğimiz, kültürün dile olan bağımlılığı giderek yoğunluk kazanıyor. Bu da dili ve dilleri irdelemeye yönelik çalışmalara yani "üstdil" (meta-language) çalışmalarına çok daha büyük bir sorumluluk yüklüyor.

### 13. Varoluşun Önkoşulu Değişmedir

**Kültür, değişir.** Süreklilik, daha önce de değindiğimiz gibi, değişebilme önkoşuluna bağımlıdır: "Varoluşun önkoşulu, değişmedir." (M.L. Cadwallader, "The Cybernetic Analysis of Change", 1964)

**Tekzamanlı boyutta** (çelişkilerine karşın) kendi içinde uyumlu, doyum sağlayıcı, bütünleşmiş bir dizge görüntüsü veren kültür, çokzamanlı boyutta ise kesintisiz bir değişme içinde... Değişmenin nedeni, değişen çevreye uyulanma zorunluğu (anonim uyulanma) yanında, bireysel yaratıdan köklerini alan kendi iç-devingenliğidir. Kültürel değişme konusunu, kültürel süreçler başlığı altında tekrar ve ayrıntılı biçimde tartışacağız.

#### Dipnotlar:

- (1) Gerçekten de, kültür ve kültürel süreçleri anlayabilmek için bir önkoşul var: "uyumlu yapı" ve "değişme" şeklinde, çelişki gibi görünen bir "olgu ve oluşum" bütünlüğünü aynı denklemde, tek potada çözebilecek bir bakış açısı...
- (2) Ne var ki, ironi ve çelişki şurada yatıyor: Var olan ve değişen çevre koşullarına uyulanma savaşında, kültürel uyulanmanın biyolojik evrimin önüne geçmesi, başlangıçta yine Doğa'nın bir armağanıydı. Doğal seçim süreçleri bu değerli armağanı, Homo sapiens olma yönünde ilerleyen bir kuyruksuz iri primat koluna bağışlamıştı. Ne yazık ki bu armağan, belki ki Doğa'nın en büyük bir yanlışıydı: Çünkü ulaştığı evrede, bu hırçın ve bencil biyolojik tür, bugün Doğal dengeleri altüst etmeğe, Doğa'yı belki de tümüyle yoketmeğe yönelmiş görünüyor...
- (3) Bu şekilde, "ruhani" yorumlara açık, ancak "ruhsal/psikolojik" yorumlara kapalı nüanslar taşıyan "manevi" sözcüğü yerine "zihinsel" sözcüğünü önermiş oluyorum.
- (4) Sonuçta, Alamanya'dan anavatana "kesin dönüş" yaparken getirdiğiniz EN SON MODEL videoda salt belli kasetleri

izlettirmeğe kalkışabilirsiniz, ama çocuklarınızın size yabancılaşmasına, başkaldırmasına, ya da büyük bir olasılıkla duygusal yönden sakat kalmalarına yol açarsınız. Bu derece yalın bir gerçek...

- (5) Bununla birlikte, siyasal sınırlar, kültürel serüvenin bundan böyle izleyeceği yön ve doğrultusu üstünde güçlü bir etkendir.
- (6) Yanlış ağızlarda çığnena çığnena anlamını yitirmiş olan "diyalektik mantık" deyimini kullanmaktan kaçınıyorum...
- (7) Düşününüz ki gözlemci, kendisinin de parçası olduğu bu bütünü anlayıp çözmeye çalışmaktadır. Papuçbağlarından tutarak kendi kendisini havaya kaldırmağa çalışmak gibi birşey... Yanılma payının büyük olacağını düşünebiliriz. Bunların, bugüne değin "kültür" üstüne nice inciler dizmiş pekçok kimse tarafından "esoteric" (gizemci) bir yaklaşım olarak değerlendirileceğini biliyorum. Yine de, bütüncü anlayıştan yana eksikliğimizin, "toplum mühendisliği" 'nde bugüne değin girdiğimiz pekçok açmazın başsorumlusu olduğu yolundaki inancımı da eklemek isterim.
- (8) Yine de burada, "dört karı, 47 çocuk" sahibi olmakla öğünen yurttaşlarımızı, uluslararası arenadaki güçsüzlüğümüzün çözümünü "100 milyonluk dev Türkiye"de arayan siyasetçilerimizi taşlamaktan kendimi alamıyorum...
- (9) Nereden geldiğimiz, nereye gidebileceğimiz sorusunun bilimsel irdelenmesi...
- (10) **cultural lag:** Bir yorumu ile, değişen dünyaya ayak uyduramamak, geri kalmak. Daha yaygın tanımı ile, kurumlar arasına değişme hızı farklarından meydana gelen uyumsuzluk. İlerleyen Bölümlerde tartışacağız.... "Biyolojik gecikme" kavramını ise, bildiğim kadarıyla, ilk kez ben kullanıyorum. Bununla kastım şudur: Değişen çevre koşullarının biyolojik türün mevcut üyeleri üzerinde gösterdiği seçim baskısı, uyulanabilen üyelerin gen oranlarını yeni kuşaklarda arttırarak, o biyolojik türün "gecikmeli" de olsa bir yanıt vermesini sağlar. Tabiatıyla bu, "yararlı" (=avantaj sağlayan) mutasyonların çevre koşullarının "önünde gitmesinden" çok farklı bir uyulanma boyutudur... Başarı sağlayan mutasyonlar değişmeyi (restlantı sonucu) öngördüğünü, seçilimin ise değişmeye yanıt olarak oluştuğunu söyleyebiliriz.

## İŞLETMELERDE 6111 SAYILI KANUN'UN 11. MADDESİ KAPSAMINDA YAPILACAK MUHASEBE İŞLEMLERİNE İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Mehmet BEYCAN \*

### 1. Giriş

6111 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un yürürlüğe girmesiyle işletmeler açısından aşağıda detayları anlatılan birçok imkân ortaya çıkmıştır. Ancak yasanın getirdiği avantajlar, diğer taraftan işletmelerin bazı muhasebesel ve vergisel sorunlar / belirsizliklerle karşı karşıya kalmasına neden olmuştur. Çalışmamızda söz konusu sorunlar ve belirsizlikler, tarafımızca önerilen çözüm yolları ile ortaya konulmuştur.

### 2. 6111 Sayılı Kanun

Bilindiği üzere 6111 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" 25.02.2011 tarih ve 27857 (1. Mük.) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kamuoyunda "Torba Yasa" olarak dile getirilen 6111 sayılı Kanun'a göre vergi borcu, aslına güncelleme oranının uygulanmasıyla hesaplanan borçlarını ödeyen mükelleflerin gecikme faizi ve gecikme zammı ile vergi aslına bağlı olan cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir. Ayrıca matrah ve vergi artırımı uygulaması ile artırım yapılacak yıllar için vergi incelenmesi ve tarhiyata muhatap olmama, stok beyanı yoluyla kayıtları düzeltme, kanun

kapsamında hesaplanan birikmiş borçları taksitle ve kredi kartı ile ödeme kolaylığı getirilmektedir. Kanun, 31.12.2010 tarihine kadar beyan edilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, gelir ve kurumlar vergisi stopajı, damga vergisi gibi beyana dayalı tüm vergiler ile 31.12.2010 tarihinden önce tahakkuk eden yıllık harçlar, motorlu taşıtlar vergisi gibi alacakları kapsamaktadır.

Bu kanunla getirdiği başlıca imkânlar şunlardır:<sup>1</sup>

- Birikmiş borçlar enflasyon oranında güncellenerek, faiz ve cezalar silinmekte ve belli bir plan dahilinde ödeme kolaylığı getirilmektedir.
- Mükellef ile vergi idaresi arasındaki davaların sulh yoluyla çözümü yönünde düzenleme yapılmıştır. Davanın bulunduğu safhalara göre önemli indirimler yapılmaktadır.
- İnceleme ve tarhiyat safhasındaki borçlar için Kanundan yararlanılarak ödeme imkânı getirilmekte ve böylece gelecekteki ihtilafların önlenmesi sağlanmaktadır.
- Matrah ve vergi artırımı ile mükelleflere geçmiş vergilendirme dönemi ile ilgili olası risklerini ortadan kaldırma imkânı verilmektedir.
- İşletmelerdeki mallarını beyan ederek kayıt altına almak isteyen, işletmede olmayan mallarını da herhangi bir ceza

\* Mali Analist, T. Vakıflar Bankası T.A.O., Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme A.B.D. Doktora Programı Öğrencisi,

1 Gelir İdaresi Başkanlığı. (2011). Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 Sayılı Kanun Rehberi, Yayın No:131, Sf:2

ödemeden kayıtlardan çıkarmak isteyen mükelleflere önemli avantajlar sağlanmaktadır.

- Pişmanlıkla veya kendiliğinden beyanname vererek vergilerini beyan eden mükelleflere pişmanlık zammı yerine bu vergilerini enflasyon oranında güncelleyerek ödeme imkânı sağlanmaktadır.
- Yapılandırılan borçların taksit ile ödenmesi imkânı getirilmiştir.
- Yapılandırılan borçların Gelir İdaresi Başkanlığının www.gib.gov.tr internet sayfasından kredi kartıyla ödenebilmesi kolaylığı getirilmiştir.

Kanun, toplam 216 madde ve 5 kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda Genel Hükümlere; ikinci kısımda Maliye Bakanlığı'na, Gümrük Müsteşarlığı'na, İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Bağlı Tahsil Dairelerince Takip Edilen Amme Alacakları ile Belediyelerin ve Büyükşehir Belediyeleri Su ve Kanalizasyon İdarelerinin Bazı Alacaklarına İlişkin Hükümlere; üçüncü kısımda Sosyal Güvenlik Kurumuna Bağlı Tahsil Dairelerince Takip Edilen Alacaklara İlişkin Hükümlere; dördüncü kısımda Çeşitli ve Ortak Hükümlere ve beşinci kısımda Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Hükümler ve Son Hükümlere yer verilmiştir.

Daha sonra 6111 sayılı Kanun'un birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü kısımlarında yer alan Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacakları ile il özel idareleri ve belediyelere ait alacaklara ilişkin hükümlerin uygulamasına dair usul ve esaslar belirlenmesi amacıyla çıkarılan "1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği" 12.03.2011 tarih ve 27872 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Ardından genel olarak içeriğinde, Bakanlar Kurulu'nun 2011/1713 sayılı kararıyla (30.04.2011 tarihli ve 27920 sayılı Resmi Gazete) başvuru sürelerinin uzatılmasına ilişkin açıklamaları barındıran "2 seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 sayılı Kanun Genel Tebliği" 06.05.2011 tarih ve 27926 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### 3. 6111 Sayılı Kanun'un 11. Maddesi ve İlgili Muhasebe İşlemleri

6111 sayılı Kanun'un 11. Maddesi "Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Bulunmayan Emtia, Kasa Mevcudu Ve Ortaklardan Alacaklar" konusunu ele almaktadır. Söz konusu maddenin birinci fıkrasında; *Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dahil), kayıtlarında yer aldığı halde işletmelerinde mevcut olmayan emtialarını, bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar, aynı neviden emtialara ilişkin cari yıl kayıtlarına göre tespit edilen gayrisafi kâr oranını dikkate alarak fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına itikallik edebilirler. Gayrisafi kar oranının cari yıl kayıtlarına göre tespit edilemediği hallerde, mükellefin bağlı olduğu meslek odalarının belirleyeceği oranlar esas alınır.* denilmektedir. Diğer yandan aynı maddenin ikinci fıkrasına göre; *"Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 31.12.2010 tarihi itibarıyla düzenleyecekleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebilirler.*

#### 3.1. Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Mevcut Olmayan Kasa Mevcudu ve Ortaklardan Alacakların Beyanı

6111 sayılı Kanun'un 11. maddesinin ikinci fıkrası hükmü ile bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerine, 31/12/2010 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ile işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek

suretiyle kayıtlarını düzeltmeleri ve böylece kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmeleri imkanı verilmiştir. Bu hüküm, sadece bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır.

Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 31.12.2010 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutlarını ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını 6111 sayılı Kanun'un yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın son iş günü olan 31 Mayıs 2011 tarihine (bu tarih dahil) kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebileceklerdir.

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarının belirlenmesinde, tek düzen hesap planında yer alan "131. Ortaklardan Alacaklar" ve "231. Ortaklardan Alacaklar" toplamından "331. Ortaklara Borçlar" ve "431. Ortaklara Borçlar" toplamının çıkarılması sonucunda kalan net tutar dikkate alınacaktır. Söz konusu beyan sonucunda aşağıdaki esaslara göre kayıtlar düzeltebilecektir.

Bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve ortaklardan alacaklar tutarlarını düzeltmek için beyanda bulunan mükellefler, beyan edilen tutarlar üzerinden %3 oranında vergi hesaplayacak ve hesaplanan vergiyi beyanname verme süresi içinde ödeyeceklerdir. Söz konusu tutarların beyanı üzerine, defter kayıtlarının düzeltilmesi gerekeceği tabiidir.

**Örnek-1:** ABC A.Ş.'nin, 31/12/2010 tarihli bilançosunda kasa hesabının bakiyesi 200.000,- TL görünmekle beraber fiilen kasada bulunmayan tutar 175.000,-TL'dir. Şirketin dönem içindeki faaliyetleri sonucunda, beyan tarihi olan 15.05.2011 tarihi itibarıyla kasa mevcudu 250.000,- TL olarak görülmektedir.

Bu mükellef, her ne kadar beyan tarihinde kasa mevcudu 250.000,- TL olsa da, 31.12.2010 tarihli bilançosunu baz almak suretiyle,

fiilen kasada bulunmayan tutar olan 175.000,- TL'yi beyan edecek ve beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan vergiyi beyanname verme süresi sonuna (31.05.2011 tarihine) kadar ödeyecektir. Bu çerçevede;

Beyan tutarı: 175.000,- TL  
Hesaplanan vergi: (175.000 x %3=) 5.250,- TL  
Beyanla ilgili muhasebe kayıtları da aşağıdaki şekilde olacaktır.

**1. Yevmiye Kaydı:** Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan kasa mevcudunun, kasa hesabından düşülmesi:

15/05/2011  
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 175.000,- TL  
(6111 sayılı Kanunun 11/2 Maddesi)  
(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)  
100 Kasa 175.000,- TL  
/

**2. Yevmiye Kaydı:** Verginin hesaplanması

15/05/2011  
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 5.250,- TL  
(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)  
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar 5.250,- TL  
/

**3. Yevmiye Kaydı:** Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan kasa mevcudundan kaynaklanan giderlerin nazım hesaplara (kanunen kabul edilmeyen gider olarak) kaydı:

15/05/2011  
950 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler 180.250,- TL  
951 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler 180.250,- TL  
Alacaklı Hesabı  
/

1 seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği'nde verilen örnekler ışığında; beyannamenin verildiği tarihteki kasa hesabı bakiyesinin 31.12.2010 tarihli bilançodaki meblağdan daha düşük olması durumunda beyanname tarihindeki kayıtlı kasa hesabı bakiyesi beyana tabi olabilecektir.

**Örnek-2:** KLM AŞ'nin, 31/12/2010 tarihli bilançosunda ortaklardan alacak ve ortaklara borç tutarları, bilanço hesapları itibarıyla aşağıdaki gibi olup, beyan tarihi olan 01/05/2011 tarihi itibarıyla bu tutarların değişmediği varsayılmıştır.

- 131. Ortaklardan Alacaklar hesabı	200.000,- TL
- 231. Ortaklardan Alacaklar hesabı	75.000,- TL
- 331. Ortaklara Borçlar hesabı	(125.000),- TL
- 431. Ortaklara Borçlar hesabı	(50.000),- TL

Bu çerçevede;

Beyan tutarı: [(200.000+75.000)-(125.000+50.000)]= 100.000,- TL

Hesaplanan vergi: (100.000 x %3=) 3.000,- TL

olacaktır. Bu mükellef, söz konusu tutarı beyan edecek ve beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan vergiyi beyanname verme süresinde ödeyecektir. Beyanla ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

**1. Yevmiye Kaydı:** Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacakların düşülmesi:

01/05/2011	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	100.000,- TL
(6111 sayılı Kanunun 11/2 Maddesi)	
(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	
131 Ortaklardan Alacaklar	75.000,- TL
231 Ortaklardan Alacaklar	25.000,- TL
/	

**2. Yevmiye Kaydı:** Verginin hesaplanması

01/05/2011	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	3.000,- TL
(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	3.000,- TL
/	

**3. Yevmiye Kaydı:** Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacaklardan kaynaklanan giderlerin nazım hesaplara (kanunen kabul edilmeyen gider olarak) kaydı:

01/05/2011	
950 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	103.000,- TL
951 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	103.000,- TL
Alacaklı Hesabı	
/	

1 seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 sayılı Kanun Genel Tebliği'nde verilen örnekler ışığında; beyannamenin verildiği tarihteki, bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan net alacak tutarının 31.12.2010 tarihli bilançodaki meblağdan daha yüksek olması durumunda bilanço tarihindeki kayıtlı alacak bakiyesi beyana tabi olabilecektir.

### 3.2. Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Mevcut Olmayan Emtia

6111 sayılı Kanun'un 11. maddesinin birinci fıkrası hükmü ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine kayıtlarında yer aldığı halde işletmelerinde mevcut olmayan emtialarını, bu Kanun'un yayımlandığı ayı izleyen üçüncü ayın son iş günü olan 31 Mayıs 2011 tarihine (bu tarih dahil) kadar fatura düzenlemeleri ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına intikal ettirmeleri ve böylece kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmeleri imkanı verilmiştir. Bu hüküm, bütün gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır. Uygulama kapsamına; ferdi işletmeler, adi ortaklıklar, kolektif şirketler, adi

komandit şirketler ile sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları dahil bulunmaktadır.

Alicıya ilişkin bilgiler yerine, "Muhtelif Alıcılar (6111 sayılı Kanun'un 11/1 maddesi çerçevesinde düzenlenmiştir)" ibaresinin yazılı olacağı faturada yer alacak bedel, söz konusu emtia ile aynı neviden olan emtiaların gayri safi kar oranı dikkate alınarak tespit edilecektir. Gayri safi kâr oranının yasal kayıtlardan tespit edilemediği hallerde, mükellefin bağlı olduğu meslek odalarının belirleyeceği oranlar esas alınacaktır.

Yukarıda açıklanan şekilde faturalanan ve yasal defterlere kaydedilen emtia ile ilgili işlemler, normal satış işlemlerinden bir farklılık arz etmemektedir. Faturada emtianın tabi olduğu oranda KDV hesaplanacak ve ilgili dönem beyannamesine dahil edilecektir. Satış hasılatı yıllık gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında da dikkate alınacaktır.

Fatura bedeli "600 Yurtiçi Satışlar", faturada hesaplanan katma değer vergisi de "391 Hesaplanan KDV" hesabına alacak yazılmak suretiyle kayıtlara intikal ettirilecektir. Bu hesapların karşılığını teşkil edecek borçlu hesap uygulamayı yapan mükellefçe gerçeğe uygun olarak tespit edilecektir. Gerçek durum ile kayıtlar arasındaki farklılık, faturasız satışlardan kaynaklanmakta olup faturasız satılan malların karşılığında işletme kalemlerinden birinde artış olması gerekmektedir. Bu artış nakit para, banka, alacak senedi, çek ve benzeri değerler şeklinde olabilir. Dolayısıyla, mal çıkışı karşılığında aktif değer olarak işletmede ne varsa veya işletmede beyan tarihinde bu artış ne olarak görülüyorsa buna ilişkin hesaplara kayıt yapılması gerekmektedir.

Aktif hesaplarda meydana gelen artışın herhangi bir şekilde tespit edilememesi halinde "689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" (Beyannamenin düzenlenmesi sırasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır) hesabına borç kaydı yapılacaktır.

**Örnek-3:** XYZ AŞ, kayıtlarında yer aldığı halde stoklarında mevcut olmayan emtialarını faturalandırarak kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmek istemektedir. Şirketin, ticaretini yaptığı genel oranda KDV'ye tabi olan (N) malının kayıtlarda bulunan

ancak stoklarda yer almayan miktarı 25 ton olup kendi kayıtlarına göre bu malın birim maliyeti 10 TL/Kg ve gayrisafi kârlılık oranı ise %10'dur.

XYZ AŞ, bu mala ilişkin düzenleyeceği faturada 275.000,- TL satış bedeli ve 49.500,- TL KDV gösterecektir. Düzenlenen bu faturanın muhasebe kayıtlarına intikali aşağıdaki şekilde olacaktır.

**1. Yevmiye Kaydı:** Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan emtialar için fatura düzenlenmesi:

_____ / _____	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	324.500,- TL
600 Yurtiçi Satışlar (6111 sayılı Kanun'un 11/1 maddesi)	275.000,- TL
391 Hesaplanan KDV	49.500,- TL
_____ / _____	

**2. Yevmiye Kaydı:** Giderlerin nazım hesaplara (kanunen kabul edilmeyen gider olarak) kaydı:

_____ / _____	
950 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	324.500,- TL
951 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı	324.500,- TL
_____ / _____	

Bu kayıta yer alan 689 numaralı hesap yerine gerçek duruma uygun olması halinde diğer hesaplardan; kasa, bankalar, alınan çekler, alıcılar veya alacak senetleri hesaplarından biri kullanılabilir. Örneğin, kayıtsız yapılan satış karşılığında alacak senedi alınmış olması halinde kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

_____ / _____	
121 Alacak Senetleri	324.500,- TL
600 Yurtiçi Satışlar (6111 sayılı Kanun'un 11/1 maddesi)	275.000,- TL
391 Hesaplanan KDV	49.500,- TL
_____ / _____	

Fatura düzenlenmek suretiyle bu bölümde açıklandığı şekilde hasılatı kayıtlara intikal ettirilen emtianın daha önceki dönemlerde satıldığının tespit edilmesi halinde, düzeltmeye tabi tutulmuş stoklarla ilgili olarak geçmişe yönelik tarhiyat yapılmayacağı gibi ceza ve faiz de uygulanmayacaktır.

Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan emtialar nedeniyle düzenlenen faturalar, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerce yasal defterlerine, hasılat olarak kaydedilecektir.

#### 4. 6111 Sayılı Kanun'un 11. Maddesi ile İlgili Muhasebe İşlemlerine İlişkin Sorunlar

Bahsi geçen Kanun ile birlikte işletmeler bazı muhasebesel ve vergisel sorunlar/belirsizliklerle karşı karşıya kalmaktadır. Burada tartışılacak konular; teknik iflas, mali tablolarda performans analizine ilişkin oluşacak bozulmalar ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefi ortaklardan olan alacakların giderleştirilmesi olacaktır.

##### 4.1. Teknik İflas Konusu ve Mali Tabloların Analizine İlişkin Sorunlar

6111 sayılı Kanun'un 11. maddesine göre yapılacak giderleştirmelerin şirketlerin mali tablolarında, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 324. maddesine göre acizyet durumu yaratabileceğine dair çeşitli tartışmalar devam etmektedir. TTK Madde 324'e göre;

*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.*

Teknik iflas olarak da nitelendirilen bu durum zararın hukuki sonucu olarak tanımlanabilir. Şirketlerin 6111 sayılı Kanun'un 11. maddesi uyarınca yapacağı giderleştirmelerin, özünde işletmelerde fiili olarak bulunmayan unsurları ilgilendiriliyor olması nedeniyle, gerçek anlamda bir mali acizyet yaratmayacağı düşünülmektedir. Buna göre TTK'nin 324. maddesine göre, 6111 sayılı Kanun'un 11. maddesine istinaden yapılan giderleştirme işleminin sonucunda bilançoda yer alan esas sermayenin<sup>2</sup> yarısının karşılıksız kalması durumunda toplanacak idare meclisi umumi heyeti topladığında şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emarelerin bulunmadığı, bunun sadece yasal düzenlemeden kaynaklandığı sonucuna ulaşım iflas sürecine ilişkin hukuki sürecin başlamasını karara bağlamaz. Dolayısıyla 6111 sayılı Kanun'un 11. maddesinden doğan giderleştirmelerin sonucu olarak teknik iflas vurgusu yapılması doğru bulunmamaktadır. Şirketlerde umumi heyetin söz konusu giderleştirmelerden doğan zarar sonucunda gerçek anlamda iflasın oluşup oluşmayacağını görebileceği düşünülmektedir. Bu noktada çok ortaklı ve ortaklar arası sorunların gözlenebildiği firmalarda istisnai durumlarla karşılaşmak da mümkündür.

Ancak şirketlerin fiili olarak aktifinde yer almasına karşın 6111

<sup>2</sup> Esas sermayenin tespitinde enflasyona göre düzeltilmiş "özsermaye" ve "esas sermaye"nin dikkate alınmaması diğer bir tartışma konusudur. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 324. maddesi herhangi bir yoruma yer vermeyecek şekilde "esas sermaye"ye atıfta bulunduğu için, tescil edilmiş esas sermaye tutarının söz konusu tespit için esas alınması gerekir. Ancak teorik olarak bakıldığında enflasyonist etkilerin sermaye üzerinde yarattığı sonuçları gösteren sermaye düzeltmesi farklarının işletmelerde teknik iflasın analizinde özsermaye ile birlikte değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

13.01.2011 tarihinde kabul edilen ve 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376. maddesinde esas sermaye kavramı yerine "sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamı" şeklindeki daha geniş bir içeriği temsil eden ibare getirilmiş olmakla birlikte sermaye düzeltmesi farklarına ilişkin herhangi bir açıklama yer almamıştır.

sayılı Kanun'un getirdiği avantajlardan yararlanmak amacıyla emtia, kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklarını giderleştirmesi gibi bir durum da söz konusu olabilecektir. Bu durumda söz konusu emtia, kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar şirkette fiiliyatta var ancak kayıtlarda yer almayan unsurlar niteliğine bürünecektir. Şirketler kayıtdışı olan bu unsurları, giderleştirme sonrası sermaye artırımlarına giderek yasal bir biçimde bilançoya dahil edebilme imkanına sahiptir. Böyle bir durumda da umumi heyet tarafından şirketin acziyet durumu kayıtdışı varlıklar da dikkate alınarak değerlendirilebilecektir. Dolayısıyla her iki durum da göz önüne alınırsa 6111 sayılı Kanun'un 11. maddesinden doğan giderleştirmelerin işletmeleri teknik iflasa götüreceği, gereksiz bir tartışma konusu olmaktan öteye geçemeyecektir.

Tüm bu hususların yanı sıra 6111 sayılı Kanun'un 11. maddesinin ikinci fıkrasına göre 31.12.2010 bilançosunda yer almamasına rağmen ortaklardan alacakların giderleştirilmesine ilişkin hükümlerden yararlanılmasına imkân tanıyan yasal bir boşluk söz konusu olmuştur. Burada 31.12.2010 tarihinden 2010 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi verilmesinin son gününe<sup>3</sup> kadar gelen süreçte 6111 sayılı kanunun başvuruları devam ettiğinden şirketler, kesin bilanço oluşmadan evvel portföyündeki çek veya alacak senetlerini ciro ederek ortaklardan alacak tutarı yaratma imkanına sahip olmuşlardır. Bu alacakların 6111 sayılı Kanun'un getirdiği avantajlardan yararlanmak amacıyla giderleştirilmesi sonucunda ortaya çıkan zarar tutarı da işletmelerin TTK madde 324'e göre teknik iflasla karşı karşıya kalmalarına neden olacak; ancak müşteri çekleri veya senetlerinin ortaklarınca tahsili sonrasında elde edilen nakit, sermaye artırımına gidilerek bilançoya dahil edilecektir. Böylelikle işletmeler giderleştirme işleminin ortaya çıkardığı zararı, ortaklarca çeklerin tahsil edilmesiyle sermayeye ilave ederek telafi etmiş olacaktır. Bu durumda şirketler 6111 sayılı Kanun'dan doğan %3 oranındaki vergiye katlanmak suretiyle ve çek/senetlerin vadesi kadar süre zarfında, özkaynak kaybına uğramadan 6111 sayılı Kanun'un getirdiği avantajlardan yararlanmış olacaktır.

<sup>3</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayımlanan 25 Nisan 2011 tarihli 46 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 2010 hesap dönemine ait olup 25 Nisan 2011 Pazartesi gün bitimine kadar verilmesi gereken Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilme süresi 29 Nisan 2011 Cuma gün bitimine kadar uzatılmıştır.

Yukarıda da belirtildiği üzere 6111 sayılı Kanun'un 11. maddesinden doğan giderleştirmelerin işletmeleri teknik iflasa götüremeyeceği öz olarak ortadadır. Ancak 31.12.2011 tarihli bilançolarda önemli kısmı eriyecek ve hatta eksi bakiye verebilecek olan özkaynak toplamı işletmenin iç ve dış çevre unsurlarınca yapılacak analizlerde sorunlar yaratabilecektir. Ayrıca çeşitli kurum ve kuruluşlarca yapılacak istatistiki çalışmalar, finans kuruluşlarınca yapılacak olan skorum ve reyting çalışmaları yanlış sonuçlar verecektir. 6111 sayılı Kanun'un 11. maddesine istinaden kayıtlarda yer almasına karşın fiiliyatta bulunmayan kasa ve ortaklardan alacaklar tutarlarının giderleştirilmesi durumunda özellikle inşaat-taahhüt sektöründe faaliyet gösteren ve Kamu İhale Kanunu kapsamında ihalelere giren şirketlerin finansal rasyolarında olumsuzluklar ortaya çıkabilecek ve ihale şartlarını taşıyacak bir konuma geleceklerdir<sup>4</sup>.

Bu nedenle Maliye Bakanlığı'nca yayımlanacak olan bir tebliğ ile şirketlere 6111 sayılı Kanun kapsamındaki giderleştirme işlemlerini belirli bir vadeye (örneğin 5 yıl) yayma imkânı tanınmasının yararlı olacağı düşünülmektedir. Bu da muhasebe tekniği açısından bakıldığında; kayıtlarda yer almasına rağmen işletmede bulunmayan kasa ve ortaklardan alacak tutarlarının 180 nolu Gelecek Aylara Ait Giderler ve 280 nolu Gelecek Yıllara Ait Giderler hesaplarında izlenerek giderleştirilmesiyle mümkün olacaktır.

Yukarıda verdiğimiz Örnek-1 ve Örnek-2'den yola çıkıldığında (giderleştirme için 5 yıllık süre tanındığı varsayımıyla) aşağıdaki gibi bir yol önerilebilecektir. Aşağıdaki örneklerde, giderleştirilmesinde gelecek dönemlere aktarıma yapılamayacağından vergiler göz ardı edilmiştir.

**Örnek-1;** Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan kasa mevcudunun, gelecek dönem giderlerine aktarılması

<sup>4</sup> A.M. Yıldız, B. Bozdoğanoglu. "Kasa Ve Ortaklar Cari Hesabı İçin Torba Yasadan Yararlanan Mükellefleri Bekleyen İki Büyük Tehlike" <http://www.muhasabetr.com/torba-yasadan-yararlananalari-bekleyen/> Erişim:25.06.2011



15/05/2011	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	35.000,- TL
(6111 sayılı Kanun'un 11/2 Maddesi-2011 yılı)	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler	140.000,- TL
(6111 sayılı Kanun'un 11/2 Maddesi- 2012,2013,2014,2015 yılları)	
100 Kasa	175.000,- TL
/	

31.12.2011 tarihinde ise aşağıdaki gibi kayıt yapılarak döneme ait giderleştirme işlemi gerçekleştirilebilir.

31/12/2011	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	35.000,- TL
(6111 sayılı Kanun'un 11/2 Maddesi)	
(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	35.000,- TL
(6111 sayılı Kanun'un 11/2 Maddesi-2011 yılı)	
/	

**Örnek-2;** Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacakların gelecek dönem giderlerine aktarılması

01/05/2011	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	20.000,- TL
(6111 sayılı Kanun'un 11/2 Maddesi-2011 yılı)	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler	80.000,- TL
(6111 sayılı Kanun'un 11/2 Maddesi-2012, 2013, 2014, 2015 yılları)	
131 Ortaklardan Alacaklar	75.000,- TL
231 Ortaklardan Alacaklar	25.000,- TL
/	

31.12.2011 tarihinde ise aşağıdaki gibi kayıt yapılarak döneme ait giderleştirme işlemi gerçekleştirilebilir.

31/12/2011	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	20.000,- TL
(6111 sayılı Kanun'un 11/2 Maddesi)	
(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	20.000,- TL
(6111 sayılı Kanun'un 11/2 Maddesi-2011 yılı)	
/	

Kayıtlarda yer almasına rağmen işletmede bulunmayan emtialar için ise hem gelir hem de gider kaydı söz konusu olduğu için aşağıdaki gibi bir yol izlenilmesi mümkündür.

**Örnek-3;** Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan emtialar için fatura düzenlenmesi

/	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	55.000,- TL
(6111 sayılı Kanun'un 11/1 Maddesi-2011 yılı)	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler	220.000,- TL
(6111 sayılı Kanun'un 11/1 Maddesi-2012,2013,2014,2015 yılları)	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler	55.000,- TL
(6111 sayılı Kanun'un 11/1 Maddesi-2011 yılı)	
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler	220.000,- TL
(6111 sayılı Kanun'un 11/1 Maddesi-2012,2013,2014,2015 yılları)	
/	

31.12.2011 tarihinde ise aşağıdaki kayıtlar yapılarak 6111 sayılı kanunun 11. maddesinden doğan işlemler gerçekleştirilebilir.

31/12/2011	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	55.000,- TL
(6111 sayılı Kanun'un 11/1 Maddesi)	
(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	55.000,- TL
(6111 sayılı Kanun'un 11/1 Maddesi-2011 yılı)	

31/12/2011	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler	55.000 TL
600 Yurtiçi Satışlar	55.000.-TL
(6111 sayılı Kanun'un 11/1 maddesi-2011 yılı)	
/	

#### 4.2. Ortaklardan Alacaklar Hesabı Bakiyesini 6111 Sayılı Yasa'dan Yararlanarak Gider Yazan Şirketlere Borç Veren Firmaların Ortaklara Borçlar Hesabında Yer Alan Tutarları Gelir Yazması

6111 sayılı Kanun'un 11. maddesine istinaden yapılacak giderleştirme işlemlerinde yaşanacak bir sorun da giderleştirilen alacağın gelir veya kurumlar vergisi mükellefi bir ortaktan olması halinde ortaya çıkacaktır. Bu durumda alacaklı şirkete olan borcundan kurtulan borçlu ortak için gelir doğmuş olacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vazgeçilen alacakları konu alan 324. maddesinde; "Konkordato veya sulh yolu ile alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kâr hesabına naklolunur." denilmektedir.

Dolayısıyla bir alacağın vazgeçilen alacak olarak değerlendirilebilmesi, söz konusu alacağın alacaklısı tarafından konkordato ya da sulh yoluyla tahsilinden vazgeçilmesine bağlıdır. Konkordato, ödeme kabiliyeti azalan bir borçlunun alacaklıları ile anlaşmak suretiyle borcundan kısmen kurtulmasıdır. Konkordato sözleşmesi ticaret mahkemesinin tasdikine tabi olduğundan dolayı, söz konusu sözleşmenin inandırıcılığından ve resmi bir evrak olarak sayılmasında kanunen herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Buna karşılık alacaklı tarafın alacağından sulh yoluyla vazgeçilmesinde ise söz konusu

sulhnamenin inandırıcılığı ve ispatı açısından gerekli olan düzenlemelere 284 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğ'de yapılan düzenlemeyle, alacaklı ile borçlu arasında düzenlenecek olan sulhnamenin herhangi bir muvazaa içermemesi ve noter huzurunda yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu şartları taşıyan sulh-namelere bağlı olarak alacaklının tahsilinden vazgeçtiği tutarlar ile ilgili olarak borçlu taraf vazgeçilen alacak hükümleri çerçevesinde hareket edebilecektir. Buna göre gerek konkordato gerekse sulh yoluyla alacaklısı tarafından tahsilinden vazgeçilen alacak tutarının, borçlunun yasal defterlerinde özel bir fon hesabında 3 yıl süre ile tutulması gerekmektedir. Söz konusu fon hesabında tutulan tutarı borçlu 3 yıl içerisinde zararlar itfa etmek zorundadır. 3 yılın sonunda söz konusu tutarı zararlar itfa edemediği durumda ise zarar ile itfa edilemeyen kısmı kar/gelir olarak yazmak zorundadır.<sup>5</sup>

**Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan emtialar nedeniyle düzenlenen faturalar, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerce yasal defterlerine, hasılat olarak kaydedilecektir.**

6111 sayılı Kanun'dan yararlanılarak ortaklardan alacakların kapatılması halinde, borç veren taraf açısından bu tutarın söz konusu kanunun aksine bir düzenleme yer almadığı dikkate alındığında kurumlar vergisine tabi bir gelir olduğu tartışmasızdır. Ancak bu gelirin VUK'un vazgeçilen alacaklara ilişkin hükümleri kapsamında üç yıllık vergi erteleme uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağı hususunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

#### 5. Sonuç ve Öneriler

6111 sayılı Yasa ile birlikte 2011 yılsonunda şirketlerde fiktif varlıklar yerini fiktif satış gelirleri (kayıtlarda yer almasına karşın fiiliyatta bulunmayan emtianın satışı) ve fiktif zararlar bırakacaktır. İşletmelerin mali tablolarını realize etmek adına önemli role sahip olacağını düşündüğümüz bu yasa, özellikle 11. maddesine ilişkin

<sup>5</sup> y.a.g.e.

olarak yapılacak giderleştirmelerin 2011 yılında tek bir seferde yapılacak olması nedeniyle başka bir takım sorunları ortaya çıkaracaktır. Örneğin mali tablolarda ortaya çıkacak bozulmalar; finans kuruluşları, ihale kanunları yoluyla taahhüt işi veren kurum veya kuruluşlar, işletmelerin mali tabloları üzerinden istatistiki değerlendirmeler yapan kurum ve kuruluşlar ve işletmenin diğer iç ve dış çevre unsurlarının firmayı değerlendirmelerini güçleştirecektir. Bu nedenle işletmelerin söz konusu giderlerini uzun vadeye yayabilme imkanını tanıyacak düzenlemelerin gerekli olduğu düşünülmektedir.

6111 sayılı Kanun'un 11. maddesine istinaden yapılacak giderleştirme işlemlerinde yaşanacak bir sorun da giderleştirilen alacağın gelir veya kurumlar vergisi mükellefi bir ortakta olması halinde ortaya çıkacaktır. Bu durumda alacaklı şirkete olan borcundan kurtulan borçlu ortak için gelir doğmuş olacaktır. Burada ortaya çıkan gelirin VUK'un vazgeçilen alacaklara ilişkin hükümleri kapsamında üç yıllık vergi erteleme uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağı hususunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

### Kaynakça

1. Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun No: 6111, 25.02.2011 tarih ve 27857 (1. Mük.) sayılı Resmi Gazete
2. 1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği, 12.03.2011 tarih ve 27872 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete
3. 2 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği, 06.05.2011 tarih ve 27926 sayılı Resmi Gazete
4. Gelir İdaresi Başkanlığı, Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 Sayılı Kanun Rehberi, Yayın No:131, 2011
5. Türk Ticaret Kanunu, Kanun No: 6762, 09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete
6. Türk Ticaret Kanunu, Kanun No: 6102, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete
7. Vergi Usul Kanunu, Kanun No: 213, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete
8. Gelir İdaresi Başkanlığı, 25 Nisan 2011 tarihli 46 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri
9. A.M. Yıldız, B. Bozdoğanoglu. "Kasa Ve Ortaklar Cari Hesabı İçin Torba Yasadan Yararlanan Mükellefleri Bekleyen İki Büyük Tehlike" <http://www.muhasibetr.com/torba-yasadan-yararlananalari-bekleyen/> Erişim:25.06.2011

## ULUSLARARASI TAŞIMACILIKTA KULLANILAN KONŞİMENTO, HAMULE SENEDİ VEYA BENZERİ BELGELER VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN KANUNEN TEVSİK EDİCİ BELGELERDİR

Akın Gencer ŞENTÜRK / Avukat

Vergi hukuk sistemimizde mal hareketini belgeleyen temel belge Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde düzenlenen "fatura"dır. VUK, aynı zamanda Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) da yer alan ticari belgelerden faturaya bu nedenle özel bir önem vermiş ve anılan madde hükmünü ayrıntılı bir şekilde düzenleme yoluna gitmiştir.

Belirttiğimiz üzere fatura, bir sonuç belgedir. Danıştay'ın birçok kararında da vurgulandığı üzere *Sevk İrsaliyesi* başlı başına bir düzenlemeye konu edilmemiş, VUK'un fatura ile ilgili 230. maddesi içinde 5. fıkra halinde düzenlenmiştir. Burada sevk irsaliyesi ile ilgili düzenlemede temel amaç, malın daha hareket halinde olduğu aşamada düzenlenmesi zorunlu kılan sevk irsaliyesi sayesinde, sonuç olarak fatura düzenlenmesine yönelik bir fiili durum yaratılması ile gerçek gelir ve gider üzerinden vergilemenin sağlanmasıdır.

Bu amaca yönelik olarak VUK'un 230/5. maddesi; *Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.* şeklinde bir parantez içi hükümlerle, malın harekete başladığı ilk anda bu hareketi başlatanın taşıyan ya da taşıtırılan konumunda alıcı veya satıcı için bu şekilde bir zorunluluk getirmiştir.

Nitekim 3239 sayılı Kanun ile 01.01.1986 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan bu değişiklik öncesinde bent hükmü, *faturanın bulunduğu hallerde ayrıca sevk irsaliyesi aranmaz* şeklinde idi.

Nitekim yine aynı amaçla, *Taşıma İrsaliyesi* adı altında VUK'un

240/A maddesinde *ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzelkişiler naklettikleri eşya için, 209'uncu maddede yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar. Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıtırana, bir nüshası eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır. Bu bent hükmü nakliye komisyoncuları ile acenteleri de kapsar,* hükmü getirilmiştir.

Söz konusu hükümde görünen amaç, madde başlığında yer alan *Taşıma İşletmeleri*'ne ne yönelik taşımadan elde edilen gerçek gelirin vergilenmesi ise de bir diğer amaç taşıma işletmesi tarafından düzenlenen taşıma irsaliyesi ile yine malı satanın fatura düzenlemeye, müşterisinin ise fatura almaya zorlanmasıdır.

Mal hareketinin belgelendirilmesi açısından gerek bizzat Kanun'da düzenlenmiş ve gerekse VUK'un mük. 257. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki ile Bakanlık tarafından çıkarılmış VUK Genel Tebliği ile ihdas edilmiş, başta *Yolcu Listeleri* ve *Ambar Tesellim Fişi* olmak üzere çok sayıda diğer belgeler de sistem içinde yer almaktadır.

Olay bu açıdan ele alındığında gerek sevk irsaliyesi ve gerekse taşıma irsaliyesi, VUK'un 227. maddesinde sayılan *Tevsik Edici Kağıtlar*'dandır.

VUK'un mük. 257/1 madde hükmü;

*Maliye Bakanlığı;...*

*Mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını*

tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya

... yetkilidir." şeklinde olduğuna göre Maliye Bakanlığı, VUK'ta yer alan ve tutulması / zorunlu olan defter / belgeleri kaldırmaya, değişiklik yapmaya veya VUK'nda yer almayan yeni defter / belge ihdas etmeye yetkilidir.

O halde Bakanlık bir düzenleme yapmış ise VUK'un 227. maddesi çerçevesinde bu düzenleme tevsik edici kağıtların tespitinde dikkate alınacaktır. (Anayasa Mahkemesi, VUK'un mük. 257. maddesi ile Bakanlığa verilen yetkinin Anayasaya aykırılı olmadığı yolunda çeşitli tarihlerde kararlar vermiş olduğundan konunun bu yönüyle teorik tartışması yapılmayacaktır.)

Maliye Bakanlığı tarafından konumuza yönelik yapılan ilk düzenlemeye 173 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde rastlanmaktadır. (RG: 03.04.1986-19067) Tebliğ, çok geniş düzenlemeler içermekte olup C/1-h bölümünde;

Sevk irsaliyesi ile ilgili olarak; *keza, Maden Kanunu'na göre maden sevkine ilişkin düzenlenen belgeler ile uluslararası taşımacılıkta kullanılan hamule senedi, konşimento gibi belgeler ve gümrük giriş, çıkışlarında nakil vasıtalarında malların mevcudu tespit edilip mühürlendikten sonra Gümrük İdarelerince verilen resmi belgeler sevk irsaliyesi olarak kabul edilecektir. açıklaması ve taşıma irsaliyesi ile ilgili olarak da; diğer taraftan, hamule senedi ve konşimentoların, taşıma ücretini ve taşıma irsaliyesinde bulunması gereken diğer bilgileri ihtiva etmesi halinde bunların taşıma irsaliyesi olarak da kabulü uygun görülmüştür, açıklaması yer almaktadır.*

Buna göre uluslararası taşımacılıkta kullanılan hamule senedi, konşimento gibi belgeler **sevk irsaliyesi** hükmündedir. Eğer

bunlarda taşıma ücreti ve taşıma irsaliyesinde bulunması gereken diğer bilgiler varsa aynı zamanda *hamule senedi ve konşimentolar taşıma irsaliyesi* hükmünde kabul edilecektir. **Bir başka ifade ile uluslararası taşımacılıkta kullanılan HAMULE SENEDİ ve KONŞİMENTO yanında bunlara BENZER BELGELER, VUK'nun 227. maddesi anlamında aynen bir fatura, serbest meslek makbuzu, kanunda sayılan defterler ya da sevk veya taşıma irsaliyesi kadar tevsik edici bir nitelikte olmaktadır.**

**Bu belgeler, her ne kadar VUK Genel Tebliği ile tevsik edici sayılmış ise de VUK'nun 227 ve mük. 257 madde hükümleri çerçevesinde KANUNEN TEVSİK EDİCİ BELGE statüsüne girmişlerdir.**

Konumuza ilişkin bir diğer düzenleme ise 253 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde (RG: 22.01.1997-22885) yapılmıştır. Söz konusu Genel Tebliğ, konumuza ilişkin olarak yukarıda alıntı yaptığımız 173 seri no.lu Genel Tebliğ ile benzerlikler ve diğer konularda ise çok daha geniş düzenlemeler içermektedir ve burada tekrarı yapılmayacaktır.

Nitekim birer örneği ekte yer alan; Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı (Usul Müdürlüğü), Konya Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü), Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü) ve Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü) Özelgeleri de yukarıda ele aldığımız Genel Tebliğ hükümleri ile paralel açıklamalar içermektedir. (Ek-1)

Bu üç özelge dışında çok yeni tarihli bir özelge olan Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın (Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü) 13.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.17.02-VUK-2-16 sayılı bir başka özelgesi; uluslararası taşımacılıkta kullanılan hamule senedi ve konşimento gibi belgelerin varlığı halinde sevk ve taşıma irsaliyesi aranmayacağı, bu belgelerin zaten her iki irsaliyenin hükmünde olduğunu vurgulamak yanında; **Ancak tır karnesi veya Gümrük Müdürlükleri tarafından giriş ve çıkışlarda düzenlenip verilen resmi belgeler, söz konusu tebliğde sayılmadığı için ayrıca taşıma irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir.** açıklaması ile ilginç bir şekilde diğerlerinden ayrılmaktadır. (Ek-2) idarenin tevsik edici belge olduğu konusunda

ısrarcı olduğu **Tır Karnesi'nin aslında tevsik edici belge olmadığı**, aksine idarenin yine ısrarla yeterli görmediği **hamule senedi ve konşimentonun ise tevsik edici belge olduğu** bu özalgede daha net ortaya konulmaktadır.

Görüşümüze göre söz konusu özelge, isabetli bir şekilde Genel Tebliğde sayılmayan ve bu nedenle VUK'un mük. 257. maddesi kapsamında yetki kullanılmamış olan **tır karnesi ve Gümrük Müdürlükleri tarafından düzenlenmiş giriş ve çıkışlara dair belgeleri** (Beyannameler bu kapsamda değildir), **uluslararası taşımacıkta kullanılan hamule senedi** veya **konşimento** ya da **benzeri belge olarak TEVSİK EDİCİ BELGE niteliğinde SAYMAMAKTADIR.**

**Özetle; uluslararası taşımacılıkta kullanılan hamule senedi, konşimento veya benzeri belgeler (VUK'un mük. 257. maddesi delaleti ve 173 ve 253 sıra no.lu genel tebliğlerden hareketle) VUK'un 227. maddesi çerçevesinde kanunen tevsik edici nitelikte belge iken örneğın burada sayılmayan tır karnesi aynı nitelikte değildir.**

VUK'un 1. maddesi, "Kanunun Şumulu" başlığı altında VUK'nun uygulama alanını belirlemiş ve "Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır." hükmünü getirmiştir.

Bu durumda KDV, 3065 sayılı KDV Kanunu ile alınan bir vergi ise de usul (yöntem) yönünden VUK'un uygulama alanı içindedir.

**Buna göre VUK uygulamasında kanunen tevsik edici belge sayılan uluslar arası taşımacılıkta kullanılan hamule senedi ve konşimento (ve benzeri belgelerin) KDV uygulamasında dikkate alınmaması, üstelik konu hakkında KDV Kanunu'nda düzenleme yok iken; örneğın 24 seri no.lu KDV Genel Tebliğı (RG: 22.11.1986-19289) kara manifestosu, 25 seri no.lu KDV Genel Tebliğı (RG: 24.02.1987-19382) ile kara manifestosu yok ise TIR Karnesi gibi belgelerin tevsik edici belge sayılması, buna karşı hamule senedi veya konşimentodan söz edilmemesi yeni göstermektedir?**

Daha da ilginç, VUK'un mük. 257. maddesi kapsamındaki bakanlık

düzenlemeleri ile kanunen tevsik edici belge sayılmış hamule senedi ve konşimentonun yok sayıldığı KDV genel tebliğlerinin (Özellikle 24 sıra no.lu tebliğ), *Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında, deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri katma değer vergisinden müstesna olup, bu işlemler nedeniyle yüklenen vergilerin 60 Seri no.lu Uygulama İç Genelgesinde belirlenen esaslar çerçevesinde iadesi gerekmektedir* açıklamaları ile konuyu normlar hiyerarşisinin en altında kabul edilebilecek bir uygulama İç Genelgesi'ne havale etmeleri nasıl açıklanacaktır? Resmi Gazete'de yayımlanmayan ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde dahi yer almayan bu Uygulama İç Genelgesi'nin ulaşılabilir olmaması hukuki açıdan nasıl değerlendirilecektir?

KDV Kanunu'nun 14. maddesinin son fıkrasında yer aldığı üzere konu uluslararası taşımacılık olduğunda; elbette Maliye Bakanlığı, bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Ancak bu yetki sınırsız bir yetki olmadığı gibi (zaten bu hukuken mümkün değildir), VUK'un mük. 257. maddesi çerçevesinde kullanılmış bir yetki ile kanuni değer kazanmış konşimento ya da hamule senedi gibi belgeleri yok saymaya cevaz verecek bir yetki de değildir.

Aksi düşünce, temel usul (YÖNTEM) kanunu olan VUK'u, esasen VUK çerçevesinde kalarak verginin türüne göre özel düzenlemeler içermesi gereken vergi kanunları karşısında etkisizleştirir. Aynı şekilde bu düşünce sistemi, bir vergi kanunun kabul ettiğini diğer vergi kanununun kabul etmediği bir sistem yaratarak bireylerin vergilemede Devlete olan güvenini sarsar, kamu düzenini bozar, vergiye karşı direnç oluşmasına neden olur ve temelde Anayasa'nın 73. maddesinde vücut bulan vergilerin kanuniliği ilkesinin ihlali sonucunu doğurur.

**Buna göre sonuç olarak, gelir ve giderin vergisel uygulamalarda tespitinde geçerli olan (kanunen tevsik edici belge olan) konşimento ve hamule senedi gibi belgelerin, KDV istisnaları yönünden yok sayılmasına neden olabilecek idari uygulamaların önünde geçilmesi açısından KDV Kanunu ile ilgili idari açıklamaların gözden geçirilmesi suretiyle VUK mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesinde büyük yarar bulunmaktadır.**

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**..... Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Usul Müdürlüğü**

**SAYI** :  
**KONU** : İthal olunarak gümrükten çekilen mallarda sevk irsaliyesi düzenlenmeyeceği  
**İLGİLİ** : ..... tarihli dilekçeniz.

İlgili dilekçenizde, Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ..... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, ithal ettiğiniz malları, gümrükten kendi aracınızla ya da nakliyeciler vasıtasıyla kendi deponuza taşındığı belirtilerek, belge düzenin ne şekilde olacağı sorulmaktadır.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 230'uncu maddesinin 5 munalı fıkrası uyarınca satılan malların alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde de alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması gerekmektedir.

Ayrıca malın bir mükellefin birden çok işyeri veya şubeleri arasında taşınması veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği haller de de malı gönederen tarafından sevk irsaliyesinin düzenlenmesi gerektiği aynı bentte hukme bağlanmıştır.

Öte yandan; 173 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin C bölümünün h bendinde açıklandığı üzere; Belediye, Et ve Balık Kurumu, Orman İşletmeleri, Etibank İşletmeleri, Tekel İdareleri ve benzeri kamu kurum ve kuruluşlarınca satılan çeşitli mamullerini sevk yatında, sevk için düzenlenen belgelerde malın cinsi, miktarı, alıcının adı ve soyadı veya varsa ticaret ünvanı, vergi dairesi ve hesap numarasının bulunması halinde bu belgeler sevk irsaliyesi olarak kabul edilecek ve Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenecek olan sevk irsaliyesi ayrıca aranmayacaktır.

Keza, Maden Kanuna göre maden sevkine ilişkin düzenlenen belgeler ile uluslararası taşımacılıkta kullanılan hamule senedi, konşimento gibi belgeler ve gümrük giriş, çıkışlarında nakil vasıtalarındaki malların mevcudu tespit edilip mühürlendikten sonra Gümrük idarelerince verilen resmi belgeler sevk irsaliyesi olarak kabul edilecektir.

Diğer taraftan; 253 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de bu konuda düzenlemeler yapılmıştır.

Anılan tebliğde yapılan açıklamalar göre, maden sevk yatlarında, maden kanuna göre düzenlenen maden sevk fişi, uluslararası taşımacılıkta kullanılan hamule senedi, konşimento gibi belgeler, gümrük girişi sırasında Gümrük İdarelerince düzenlenip verilen resmi belgeler Orman İdarelerince düzenlenen nakliye teskereleri ve buna benzer belgeler, alınan ürünün alıcı veya satıcı tarafından taşınıp taşınmadığına bakmaksızın sevk irsaliyesi olarak kabul edilecek ve satın aldığı malı kendi araçlarıyla taşıyan veya bir nakliyeciyeye taşıtırılardan ayrıca sevk irsaliyesi düzenlenmesi istenmeyecektir.

Ancak, yukarıda sayılan kurumlardan satın alınan ve bu kurumlar tarafından düzenlenen belgelerde sevk edilen emtianın mükellefin işyerine gelmesinden sonraki taşıma işlemlerinde, sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıma sırasında taşıtta bulundurulması zorunludur.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**..... Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü (Usul Müdürlüğü)**

**Sayı :**  
**Konu :** Uluslararası Taşımacılıkta Taşıma  
İrsaliesinin Düzenlenip  
Düzenlenmeyeceği

..... SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.  
..... / KONYA

İlgi : 0.02.2010 tarihli özelge talebiniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde; .....Vergi Dairesi Müdürlüğünün ..... vergi numaralı mükellefi olarak uluslararası yük taşımacılığı faaliyetinde bulunduğunuzu, uluslararası yük taşımacılığında hamule senedi, konşimento, tır karnesi veya Gümrük Müdürlükleri tarafından giriş ve çıkışlarda düzenlenip düzenlenmeyeceği hakkında bilgi istemektesiniz.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 240/a maddesinde; ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzel kişilerin naklettikleri esyalar için, aynı Kanununun 209'uncu maddesinde yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dahilinde teselsül eden taşıma irsaliesi kullanmak zorunda oldukları, bu irsaliesinin bir nüshasının da taşımayı yapan nezdinde saklanacağı, ayrıca bu bendin nakliye komisyoncularıyla acenteleri de kapsayacağı belirlenmiştir.

Diğer taraftan, 173 sıra numaralı Vergi Usul Kanununun Genel Tebliğinin C/1-h bölümünde; Maden Kanununa göre maden sevkine ilişkin düzenlenen belgeler ile uluslararası taşımacılıkta kullanılan hamule senedi, konşimento gibi belgeler ve gümrük giriş ve çıkışlarında nakil vasıtalarında malların mevcudu tespit edilip mühürlendikten sonra gümrük idarelerince verilen resmi belgelerin sevk irsaliesi olarak kabul edileceği; ayrıca hamule senedi ve konşimentoların, taşıma ücretini ve taşıma irsaliesinde bulunması gereken diğer bilgileri ihtiva etmesi halinde bunların taşıma irsaliesi olarak da kabulünün uygun görüldüğü belirtilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde; uluslararası yük taşımacılığında hamule senedi ile konşimentonun taşıma ücretini ve taşıma irsaliesinde bulunması gereken diğer bilgileri ihtiva etmesi halinde ayrıca taşıma irsaliesi düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak tır karnesi veya Gümrük Müdürlükleri tarafından giriş ve çıkışlarda düzenlenip verilen resmi belgeler, söz konusu tebliğde sayılmadığı için ayrıca taşıma irsaliesi düzenlenmesi gerekmektedir.

Bilgilerinize rica ederim.

.....  
Vergi Dairesi Başkanı



## İŞ KAZASINI BİLDİRME SÜRELERİ?

Dr. Özkan BİLGİLİ  
SGK Baş Müfettişi

Çalışma hayatının belki de hiç istenmeyen fakat hep olan riskidir iş kazası. . . Kimse istemez; ne işveren ne de işçi!... İşveren, maddi ve manevi kayıp yaşar. İşçinin ve ailesinin yaşadığı ızdırap ise anlatılmaz, katlanılamaz. . . Tabi kazadan sağ kurtulmuşsa!... Çok kere görüldüğü üzere birçok işçi de meydana gelen iş kazalarından ötürü hayatını kaybetmekte. . .

### Kolluk Örgütüne Haber Verme

İşyerlerinde meydana gelen iş kazalarının o yer yetkili kolluk örgütüne “derhal” haber verilmesi gerekmektedir. Kolluk örgütü, işyerinin bulunduğu yere göre polis veya jandarma olabilir. Bildirim, telefon, faks veya doğrudan yazılı olabilir.

Kolluk örgütüne yapılan bildirim, Cumhuriyet Savcılığı'nın gerek görmesi halinde kamu adına dava açmasına olanak sağlamaktır.

Bu bildirim yapmamanın, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu açısından, ne işverene ne de işçiye herhangi bir müeyyidesi bulunmamaktadır.

### Bölge Çalışma Müdürlüğüne Bildirim

İşyerlerinde meydana gelen iş kazasının yetkili Bölge Çalışma Müdürlüğü'ne bildirim zorunluluğu 4857 sayılı İş Kanununda düzenlenmiştir. Kanun'un 77. maddesine göre işverenler bu bildirim yazı ile ve en geç 2 işgünü içerisinde yapmak zorundadırlar. Yapılacak yazılı bildirim herhangi bir şekilde bağlı değildir. Önemli olan sürenin geçirilmemesidir.

Yapılacak yazılı bildirimde, işyerinin Bölge Çalışma Müdürlüğü'nde

kayıtlı dosya numarasına yer verilmeli ve olay kısaca açıklanmalıdır. Yazılı bildirimde kaza tanıklarının bildirilmesi de önemlidir. Varsa kaza anına ve yerine ilişkin fotoğraf, basit kroki ve tanık bilgilerini içerir tutanaklara da yer verilebilir.

Bildirim süresinde “iş günü” denildiği için, cumartesi - pazar ile ulusal bayram ve gene tatil süreleri hesaba katılmayacaktır. Örneğin; iş kazası işyerinde, 4 Ocak 2011 Salı günü olmuş ise kazadan sonraki en geç iki iş gününün sonu olan 6 Ocak 2011 Perşembe günü mesai saati sonuna kadar bildirilmelidir. İş kazası 7 Ocak 2011 Cuma günü olmuş ise hafta sonu geçilecek ve en geç 11 Ocak 2011 Salı günü mesai saati sonuna kadar bildirim yapılabilecektir.

Yazılı bildirim PTT kanalı ile yapılacak ise adi bildirimde yazılı dilekçenin Bölge Çalışma Müdürlüğü kayıtlarına girdiği tarih, iadeli-taahhütlü veya APS yoluyla yapılması halinde de PTT'ye verildiği tarih esas alınacaktır.

İş kazasının Bölge Çalışma Müdürlüğüne en geç iki iş günü içerisinde bildirilmemesi halinde işverenlere idari ceza uygulanacaktır. Bölge Çalışma Müdürünce uygulanacak olan ceza tutarı ise 2011 yılı için 1.232.- TL'dir.

### SGK'ye Yapılacak Bildirim

İş kazasının SGK'ye bildirim süresi ise 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kanunun 13.maddesine göre işveren, iş kazasını kazadan sonraki 3 iş günü içinde “iş kazası ve meslek hastalığı bildirgesi” ile bildirmek zorundadır.

Görüldüğü üzere Kanun'da bildirim, şekil şartına bağlanmış ve **iş kazası ve meslek hastalığı bildirgesi** ile bildirim yapılması zorunlu kılınmıştır. Sözü edilen bildirge ise Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Ancak SGK, yayımladığı genelgede (2008/108 ve 2011/51), bildirgedeki bilgileri ihtiva eden yazılı bir dilekçe ile yapılan başvuruları da kabul edeceğini duyurmuştur. . . Kanuna aykırı ama işveren/sigortalı lehine olduğu için "neyse" diyelim!...

İşverenler iş kazası bildirimlerini, işyerlerinin bağlı olduğu Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü / Sosyal Güvenlik Merkezlerine yapmak zorundadırlar. Ancak SGK'nin başka bir müdürlüğüne yapılan bildirimler de bağlı bulunduğu müdürlüğe yapılmış gibi kabul edilecektir.

İşverenler, iş kazası bildirimlerini doğrudan SGK'ye veya posta yoluyla da ilgili üniteye gönderebilirler. Ancak, adi posta ile yapılan bildirimlerde SGK kayıtlarına intikal tarihi, taahhütlü, iadeli taahhütlü veya acele posta ile yapılan bildirimlerde postaya verilmiş tarihi esas alınır.

Bildirim yapılan yazıda sigortalının; sicil numarası, adı ve soyadı, doğum tarihi, işyerinde yaptığı iş, işyerinde çalışmaya başladığı tarih, iş kazasının vuku bulunduğu yer, tarih ve saat, oluş şekli, tanıkların ad ve soyadları, işyerinin adresi, işverenin adı, soyadı, unvanı ve ikametgah adres bilgileri, şirket merkezi bilgileri, imzalarının da bulunması gerekmektedir.

SGK'ye yapılacak bildirimlerde de bildirim süreleri işgünü olarak belirlendiğinden cumartesi-pazar ile ulusal bayram ve genel tatil günleri hesaba katılmayacak, bu günlere rastgelen günleri takip eden günden itibaren üç günün hesabı yapılacaktır. Örneğin; iş kazası 7 Ocak 2011 Cuma günü olmuş ise hafta sonu (Cumartesi-Pazar) geçilecek ve en geç 12 Ocak 2011 Çarşamba günü mesai saati sonuna kadar SGK'ye bildirim yapılabilecektir.

### SGK'ye Bildirmemenin Yaptırımı

İş kazasının SGK'ye süresinde bildirilmemesinin yaptırımı idari para cezasına bağlanmamıştır. Ancak yine de bir müeyyidesi vardır.

Buna göre; belirtilen sürelerde işverence bildirim yapılmaması durumunda, bildirim SGK'ye yapıldığı tarihe kadar sigortalıya ödenecek geçici iş göremezlik ödeneği (iş kazası-rapor parası) SGK tarafından işverenden tahsil edilecektir.

### Bildirimler Ayrı Ayrı Yapılmalı

Uygulamada sıkça karıştırılan durumlardan birisi de belirtilen kurumlardan birisine yapılan iş kazası bildiriminin diğerinin de yapılmış sayılacağına sanılmasıdır. Dahası, iş kazasına uğrayan işçinin kaldırıldığı kamu yada özel sağlık tesisleri "vizite kağıdı" istediklerinden ve öteden beri varolan alışkanlıkla ilgili sağlık tesisine işçi, "vizite kağıdı" ile götürüldüğünden, bunun yeterli olduğu sanılmakta, ayrıca yazılı bir bildirim yapılmamaktadır.

Her iki yaklaşım da yanlıştır!...

Birincisi; SGK ve Bölge Çalışma Müdürlüğü iki ayrı kamu kurumudur. Uygulama kanunlarında da bunlardan birine yapılan bildirim diğerine de yapılmış sayılacağına ilişkin herhangi bir hüküm yoktur. Dolayısıyla sadece birine yapılan bildirim eksik kalır ve öteki kurum ilgili ceza ya da verdiği ödeneği işverenden alma gibi yaptırım uygular.

İkincisi; vizite kağıdı düzenlenmiş olması "iş kazasının bildirildiği" anlamına gelmez. Sağlık tesisleri şimdilerde vizite kağıdını, iş kazasına uğrayan işçiye yaptıkları giderleri SGK'ye fatura ederken kullanmaktadırlar. Hepsisi bu. . .

Belki geçmiş dönemde, 2005/Şubat ayından önce düzenlenmiş vizite kağıtlarının, aynı zamanda "iş kazasını bildirme" yönlü bir sonucu vardı ama şimdi yok... Şöyle ki; 2005/Şubat ayından önce SSK'nın kendi sağlık tesisleri vardı ve iş kazasına uğrayan işçilerde çoğunlukla SSK sağlık tesislerine götürülürlerdi... Dolayısıyla SSK hastanesine verilen vizite kağıdı bir yer de "Kuruma yapılmış bildirim" sayılırdı. Ama artık SSK hastanesi kalmadığı için düzenlenen vizite kağıtlarının böyle dolaylı bir etkileri de bulunmamaktadır. Kaldı ki artık, vizite kağıdı düzenlenmesi zorunluluğu da bulunmamaktadır...

## HASTALANAN İŞÇİ SAĞLIK RAPORUNU NASIL VE NE KADAR ALIR?

Kadri KABAK  
SGK Baş İş Müfettişi

Çalışanlar arasında "istirahat raporu" denilen geçici iş göremezlik; sigortalının iş kazası, meslek hastalığı, hastalık ve analık hallerinde Kurumca yetkilendirilen hekim veya sağlık kurulu raporlarında belirtilen istirahat süresince geçici olarak çalışmama halidir. Geçici iş göremezlik ödeneği, iş kazası, meslek hastalığı, hastalık ve analık hallerinde 5510 sayılı Kanunda belirtilen geçici iş göremezlik sürelerinde verilen ödenektir.

### Sigortalılara verilecek istirahatlar

Sigortalıya geçici iş göremezlik ödeneği verilebilmesi için Kurumca yetkilendirilen hekim veya sağlık kurullarından istirahat raporu alınmış olması şarttır. Bunların dışında kalan hekim veya sağlık kurulları tarafından verilen ve istirahat süresi 10 günü geçmeyen raporlar, Kurumca yetkilendirilen hekim tarafından, 10 günü aşan raporlar ise sağlık kurulunca onandığı takdirde geçerli sayılır. Ancak, Kurumca yetkilendirilen sağlık tesisleri dışındaki sağlık tesislerinde yapılan tedavinin aciliyetinin Kurumca belirlenecek sağlık tesisince kabul edilmesi halinde istirahat raporlarının ayrıca tasdikine gerek duyulmaz.

Tek hekim ayaktan tedavilerde tedavi altına aldığı sigortalıya bir defada en çok 10 gün istirahat verebilir ve kesintisiz bunu bir defa tekrarlayabilir. Tek hekimden 2 defa istirahat almış olan sigortalının tedavisine devam edilmesi gerektiği takdirde, sigortalı Kurumca yetkilendirilen sağlık kuruluna sevk edilir.

Sigortalılara tek hekim tarafından istirahat verilmesi durumlarında, sigortalının çalışmaya başlayabileceği tarih, sigortalının istirahatli kılındığını gösteren belgede hekim tarafından; istirahat, sağlık kurulu tarafından verilmişse çalışabileceği tarihin sağlık kurulu

raporunda belirtilmesi, istirahat verilmemesi durumlarında da çalışabilir belgesinin düzenlenmesi gerekir.

Kurumca yetki tanınan işyeri hekimi bir kerede en fazla 2 gün istirahat verebilir.

Sözleşmeli sağlık kurum ve kuruluşları hekimlerince yapılan muayeneleri sonucu istirahatlı bırakılmalarına gerek görülmeyen veya ayakta 20 günü aşmayan müddetle tedavileri sağlanıp da iş görebilecek duruma gelen hizmet akdiyle bir veya daha fazla işveren tarafından çalıştırılan sigortalılar için müdavi hekimlerce, işyerlerine ibraz etmeleri ve iş göremezlik ödeneğinin ödenebilmesi bakımından SUT eki **Çalışabilir Kâğıdı** düzenlenecektir.

Kurumla sözleşmeli sağlık hizmeti sunucularınca, geçici iş göremezlik belgesi, sağlık kurulu raporlarının aslı ile **vizite kâğıtları** birlikte listeli olarak üst yazı ekinde düzenlendiği tarihten itibaren 3 iş günü içinde sigortalının işyerinin kurulu bulunduğu sosyal güvenlik il müdürlüklerine/ sosyal güvenlik merkezlerine, sözleşmeli ülke sigortalısının belgeleri ise sağlık yardımı belgesini düzenleyen ünitelere gönderilir.

Sigortalıların aldıkları iş göremezlik belgesi ve sağlık kurulu raporlarının nüshalarını işverenlerine ibraz etmeleri üzerine işverenlerce, istirahatın başlangıç ve bitim tarihini göz önünde bulundurularak **sigortalının istirahatlı olduğu sürede çalışmadığına ilişkin belgeyi** düzenleyerek e-sigorta sistemi üzerinden Kuruma bildirilecektir.

### Geçici iş göremezlik ödeneği

a) İş kazası veya meslek hastalığı nedeniyle iş göremezliğe uğrayan sigortalıya her gün için;

b) 4a'lı sigortalılardan hastalık sigortasına tabi olanların hastalık sebebiyle iş göremezliğe uğramaları halinde, iş göremezliğin başladığı tarihten önceki 1 yıl içinde en az 90 gün kısa vadeli sigorta primi bildirilmiş olması şartıyla geçici iş göremezliğin 3. gününden başlamak üzere her gün için;

c) 4a ve 4b'li sigortalı kadının analığı halinde, doğumdan önceki 1 yıl içinde en az 90 gün kısa vadeli sigorta primi bildirilmiş olması şartıyla, doğumdan önceki ve sonraki 8'er haftalık sürede, çoğul gebelik halinde ise doğumdan önceki 8 haftalık süreye 2 haftalık süre ilave edilerek çalışmadığı her gün; sigortalı kadının isteği ve hekimin onayı ile doğuma 3 hafta kalıncaya kadar çalışılması halinde, sigortalının bu sürede çalışmamış olması şartı ile sigortalının isteği ve hekim raporu ile doğum öncesinde kullanılmayan sürenin 5 haftaya, çoğul gebelik halinde 7 haftaya kadar olan kısmından doğum sonrasına ilave edilen her gün için verilir.

İş kazası, meslek hastalığı, hastalık ve sigortalı kadının analığı halinde, verilecek geçici iş göremezlik ödeneği, yatarak tedavilerde günlük kazancının 1/2'si, ayaktan tedavilerde 2/3'üdür.

Bir sigortalının, aynı zaman içinde ve aynı sigortalılık haline tabi olacak şekilde birden fazla işyerinde çalışması halinde, ödeneklere esas tutulacak günlük kazancının tespitinde, üst sınır dikkate alınarak her bir işyeri için ayrı ayrı bulunacak günlük kazançların toplamı ödeneğe esas günlük kazancı oluşturur. Ayrıca bir sigortalıda iş kazası, meslek hastalığı, hastalık ve analık hallerinden birkaçı birleşirse geçici iş göremezlik ödeneklerinden en yükseği verilir.

### Geçici iş göremezlik ödeneğine esas tutulacak günlük kazanç

İş kazası, meslek hastalığı, hastalık ve analık hallerinde verilecek ödeneklerin veya bağlanacak gelirlerin hesabına esas tutulacak günlük kazanç; iş kazasının veya doğumun olduğu tarihten, meslek hastalığı veya hastalık halinde ise iş göremezliğin başladığı tarihten önceki 12 aydaki son 3 ay içinde prime esas kazançlar toplamının, bu kazançlara esas prim ödeme gün sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanır.

12 aylık dönemde çalışmamış ve ücret almamış olan sigortalı, çalışmaya başladığı ay içinde iş kazası veya meslek hastalığı nedeniyle iş göremezliğe uğrarsa verilecek ödeneklerin veya bağlanacak gelirlerin hesabına esas günlük kazanç; çalışmaya başladığı tarih ile iş göremezliğinin başladığı tarih arasındaki sürede elde ettiği prime esas günlük kazanç toplamının, çalıştığı gün sayısına bölünmesi suretiyle; çalışmaya başladığı gün iş kazasına uğraması halinde ise aynı veya emsal işte çalışan benzeri bir sigortalının günlük kazancı esas tutulur.

Meslek hastalığı, sigortalının sigortalı olarak çalıştığı son işinden ayrıldığı tarihten 1 yıl geçtikten sonra meydana çıkmış ise, günlük kazancı bu son işinden ayrıldığı tarih esas alınarak yukarıdaki şekilde hesaplanır.

4b'li sigortalılar için aylık prime esas kazanç, prime esas günlük kazanç alt sınırı ile üst sınırı arasında kalmak şartı ile kendileri tarafından beyan edilecek günlük kazancın 30 katı olduğundan, geçici iş göremezlik ödeneğinde esas alınacak tutarların hesabı buna göre yapılır.

## ÖDÜNÇ (GEÇİCİ) İŞ İLİŞKİSİ KURULAN İŞVERENİN İŞKAZASINDAN DOĞAN SORUMLULUĞU

Dr. Ö. Hakan ÇAVUŞ  
SGK Başmüfettişi

### I. 4857 Sayılı İş Kanunu'na Göre Ödünç (Geçici) İş İlişkisi

Ödünç (geçici) iş ilişkisi en genel tanımıyla; işverenin bir ödünç çalışma işletmesiyle sözleşme imzalaması ve işletmenin onun emrine bir işçiyi vermesiyle oluşan bir hukuki ilişkidir. Ödünç iş ilişkisi, 4857 sayılı İş Kanunu'nun "Geçici iş ilişkisi" başlıklı 7. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre işveren, devir sırasında yazılı rızasını almak suretiyle bir işçiyi; holding bünyesi içinde veya aynı şirketler topluluğuna bağlı başka bir işyerinde veya yapmakta olduğu işe benzer işlerde çalıştırılması koşuluyla başka bir işverene iş görme edimini yerine getirmek üzere geçici olarak devrettiğinde geçici iş ilişkisi gerçekleşmiş olur. Bu halde iş sözleşmesi devam etmekle beraber, işçi bu sözleşmeye göre üstlendiği işin görülmesini, iş sözleşmesine geçici iş ilişkisi kurulan işverene karşı yerine getirmekle yükümlü olur. Geçici iş ilişkisi kurulan işveren işçiye talimat verme hakkına sahip olup işçiye sağlık ve güvenlik risklerine karşı gerekli eğitimi vermekle yükümlüdür. Geçici iş ilişkisi altı ayı geçmemek üzere yazılı olarak yapılır, gerektiğinde en fazla iki defa yenilenebilir. İşverenin, ücreti ödeme yükümlülüğü devam eder. Geçici iş ilişkisi kurulan işveren, işçinin kendisinde çalıştığı sürede ödenmeyen ücretinden, işçiyi gözetme borcundan ve sosyal sigorta primlerinden işveren ile birlikte sorumludur. İşçi, işyerine ve işe ilişkin olup kusuru ile sebep olduğu zarardan geçici iş ilişkisi kurulan işverene karşı sorumludur. İşçinin geçici sözleşmesinden aksi anlaşılmıyorsa işçinin diğer hak ve yükümlülüklerine ilişkin bu kanundaki düzenlemeler geçici iş ilişkisi kurulan işverenle olan ilişkisine de uygulanır.

### II- 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na (SSGSSK) Göre Ödünç (Geçici) İş İlişkisi

Ödünç iş ilişkisi sosyal güvenlik mevzuatına ilk defa 5510 sayılı SSGSSK ile girmiştir. 5510 sayılı Kanun'un 12/2. maddesinde "..... 4857 sayılı İş Kanunu'nda tanımlanan geçici iş ilişkisi kurulan işveren, bu Kanun'da belirtilen yükümlülüklerinden dolayı işveren ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur." hükmü gereği İş Kanunu'na atıf yapılarak "geçici iş ilişkisi kurulan işveren" kavramı işveren ile birlikte ele alınmıştır.

Ayrıca Sosyal Sigortalar İşlemleri Yönetmeliği'nin 31/2. maddesinde de ödünç iş ilişkisi ile sigortalıyı çalıştıran (ödünç alan) işverenin SGK'ye bu ödünç alınan sigortalının bildirimini nasıl yapılacağı açıklanmıştır. Madde hükmüne göre sigortalıyı geçici iş ilişkisi çerçevesinde devralan işveren, müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu yükümlülüklerini sigortalıyı devir aldığı işverenle yapmış olduğu sözleşmeyi Kuruma ibraz etmesi kaydıyla kendisine verilecek üç haneli numara ile sigortalıyı devir aldığı işverene ait işyeri dosyası üzerinden yerine getirebilir. Sigortalıyı geçici iş ilişkisi çerçevesinde devralan işveren adına işyeri dosyası açılmaz.

Görüldüğü gibi SGK, ödünç sigortalı bildirimini aynı alt-ışveren bildirimini gibi yapılması gerektiğini öngörmüştür.

### III- 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na (SSGSSK) Göre İşkazası-Meslek Hastalığı Halinde Ödünç İş İlişkisi İle Sigortalı Çalıştıran İşverenin Rücu Davasında Sorumluluğu

SGK'nin, sigortalıya veya hak sahiplerine yaptığı sosyal sigorta yardımlarını, iş kazasının, meslek hastalığının veya hastalığın meydana gelmesinde sorumluluğu olan işveren veya üçüncü kişilerden geri isteme hakkına "rücu hakkı", bu hakka dayanılarak açılan davaya ise "rücu davası" denilmektedir.

Aleyhine dava açılacak kişiler arasında geçici (ödünç alan) iş ilişkisi kurulan işveren de bulunmaktadır.

Ödünç iş ilişkisi konusu ile ilgili olarak ilk akademik çalışmayı yapmış olan Akyiğit; yasal düzenlemenin, açıkça belirtmese de bir olayın iş kazası sayılabileceğini; yapılan işle uğranılan kaza arasında nedensellik bağının bulunmasına bağlı olduğunu; ödünç işçiyi ödünç veren yanında ve onun otoritesine bağlı sayamayacağımızdan, olayın "ödünç alan" açısından iş kazası sayılmasının uygun olacağını; zira işçinin o esnada ödünç alanın otoritesine tabi olduğunu; yine "sigortalının işveren tarafından görev ile başka bir yere gönderilmesi yüzünden asıl işini yapmaksızın geçen zamanlarda" uğranılan kazayı iş kazası olarak niteleyen hükümden hareketle de iş kazasını, ödünç veren açısından iş kazası saymanın mümkün olmadığını; zira işçinin ödünç alan yanında asıl işini yapmakla meşgul olduğunu ve "asıl işini yapmaksızın geçen bir zaman"dan bahsedilemeyeceğini; İş Kanunu'nun iş kazasından sorumluluk konusunda ödünç alanla ödünç verenin birlikte sorumluluğuna ilişkin bir düzenleme öngörmediğini, birlikte sorumluluğun "işçinin ödünç alan yanında çalıştığı süredeki; ücreti, işçiyi gözetme borcu ve sosyal sigorta primlerinde" gündeme geleceğini; işçiyi gözetme borcunun kapsamına iş kazasından sorumluluğunun girmeyeceğini belirtmektedir.

Ekmekçi, iş kazalarından dolayı, ödünç alan ve ödünç veren işverenin birlikte sorumluluğuna gidilebileceğini savunmaktadır. Ekmekçi, bu dönemde işçiyi gözetme borcunun esas itibarıyla geçici işverene ait olması gerektiğini ve sürekli işverenin bundan geçici işverene birlikte sorumlu olduğunu belirtmektedir.

Konuyla ilgili son akademik çalışmalardan birisini yapmış olan Odaman; ödünç alan işverenin, örneğin, iş sağlığı ve güvenliği önlemlerine riayet etmemesi ve bu nedenle de işçinin bir zarara

uğraması neticesinde açacağı tazminat davasında, ödünç alan yanında ödünç veren işverenin de müteselsilen sorumlu tutulabileceğini ileri sürmektedir. Bunu da işçiyi gözetme borcu açısından her iki işverenin birlikte sorumlu olduğuna ilişkin kanuni düzenlemeye dayandırmaktadır.

Benli ve Yiğit de; geçici işverenin işyerinde, iş kazasından dolayı işçinin veya olumu halinde destekten yoksun kalanların tazminat haklarının, yasada işçiyi gözetme borcu kapsamında öngörülen birlikte sorumluluk esasına göre güvence altına alındığını, iş kazası tazminatını ödeyen işverenin geçici işverene rücu hakkının saklı olduğunu belirtmektedir.

Yargıtay ise kural olarak iş güvenliği önlemlerinin iş kazasının meydana geldiği işyerinin işvereni tarafından alınması gerektiğini; ancak işçisini ödünç olarak diğer bir işverenin işyerine gönderen işverenin de yürürlükte bulunan, işçilerin sağlığını koruma ve iş güvenliği mevzuatına aykırı eyleminin bulunması durumunda, kusurlu görülebileceğini; örneğin, eğitimsiz ve ehil olmayan işçisini, teknik bilgiyi gerektiren bir işte çalıştırılmak üzere başka bir işverenin işyerine gönderen işverenin kusurlu görülebileceğini kabul etmiştir.

### IV- Sonuç

İş Kanunu'nda ve Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda yer alan ödünç işçinin (sigortalının) işkazası, meslek hastalığı veya hastalığa maruz kalması durumunda hem asıl (ödünç veren) hem de geçici iş ilişkisi kurulan işverenin (ödünç alanın) SGK'nın rücu davalarında birlikte sorumlu tutulabilmesi mümkün bulunmaktadır.

### Kaynakça

- 1- Ercan Akyiğit; İş Hukuku Açısından Ödünç İş İlişkisi, Ankara 1995
- 2- Ömer Ekmekçi, "Yeni İş Kanunu Ne Getiriyor?" TISK Semineri, 2003
- 3- Abdurrahman Benli, Yusuf Yiğit, "4857 sayılı İş Kanununa Göre Geçici İş İlişkisi ve Bu İlişkinin Hukuki Sonuçları", Kamu- İş, 2006
- 4- Yargıtay 10. HD, 20.01.2003 T., 2002/10298 E., ve 2003/5 K., YKD, 2003

## YÖNETİM MUHASEBESİ ALANINDA YENİ BİR TREND “MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ”

Melih DİRİL\* / SMMM

Bilgi çağının yaşandığı günümüzde her alanda etkisini gösteren çok hızlı bir değişime tanık olmaktadır. Yeni pazarların yaratılması, genişletilmesi, küreselleşme nedeniyle rakip sayısındaki artış, iletişim ve bilişim teknolojilerindeki yenilikler vb. gelişmelere paralel olarak yönetim tarzları da değişmekte ve bilgiyi esas alan yönetimler ön plana çıkmaktadır. Yeni bir yüzyıla girdiğimiz şu günlerde müşterilerin istekleri her geçen gün biraz daha farklılaşmaktadır. İşletmeler benimsedikleri yeni yöntemler sayesinde, müşteriyle olan ilişkilerini farklı bir boyuta taşımaktadırlar. Artık müşterisini tanıyan onun isteklerini ve zevklerini bilen işletmelerin dönemi başlıyor. İşletme müşteri ilişkisinin bu yeni yüzünü şekillendiren kavram ise; bire bir pazarlama kavramı, bir başka deyişle müşteri ilişkileri yönetimi (MİY) ya da özgün adıyla Customer Relationship Management'tir. (CRM) Artık şirket başarısının yalnızca elde ettiği pazar payı ile ölçülmesinin mümkün olmadığı görülmektedir.

Önemli olan müşterilerinizi uzun süre elinizde tutabilmek ve aynı müşteriye birden fazla ürün satabilmektir. Müşteri ilişkileri yönetimi, daha çok bir işletme felsefesi, müşteri merkezli yönetim anlayışının ön plana çıktığı, teknolojinin müşteri ilişkilerinde etkin olarak kullanıldığı, yeni ekonomi prensiplerine göre biçimlenen bir iş yapma stratejisi ve müşterilerin belirlenmesi ve genişletilmesi yanında, yeni teknolojilerin verimli kullanılabilmesi için müşteri temas noktalarındaki proseslerin de çoğu zaman gözden geçirilmesini içermektedir.

Müşteriye yapılan satışlarda artık müşteri boyutunda izlenme

zorunluluğu doğmaktadır. Yönetim Muhasebesi alanındaki değişimler ve artan rekabet ortamı, işletmelerin müşteri seçiminde daha dikkatli ve kalıcı ilişkilere önem vermesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Toplam cirodan en yüksek payı olan değil, en fazla kara katkı yaratan müşterinin firmada tutulması ve bağlanması gerekmektedir.

### Müşteri Kârlılık Analizi Nedir?

Müşteri Karlılık Analizi Pazarlama ve Muhasebe profesyonelliğinin birleşimiyle müşteri karlılığını yönetme, analiz etme ve geliştirme yöntemidir. İşletme dünyasında genel olarak pazarlamacılar müşteri tatminini ele alırken, muhasebeciler maliyetlerin azaltılması üzerinde yoğunlaşmaktadırlar. Bu noktada yönetim muhasebesi köprü vazifesi üstlenerek faaliyetlerde ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve ayrıca ödüllerin belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. **Müşteri Karlılık Analizi** belirli müşterilere hizmet verilirken kullanılan kaynakların analiz edilmesi ve bu müşterilerden sağlanan gelirlerin kıyaslanması amacıyla kullanılan bir araçtır. Müşteri kârlılığını analiz eden firmalar genelde kârın %80'ini sağlayan müşterilerinin % 20'si gibi küçük bir kısmı belirlerler. Genelde geriye kalan müşterilere hizmet vermek, onların sağladığı gelirden daha maliyetli olacaktır. Yani Müşteri Kârlılık Analizi, en kârlı müşteriler üzerine odaklanır.

Bugünün iş dünyasında, Müşteri Kârlılık Analizi'ni önemli bir yönetim muhasebesi aracı yapan 2 önemli değişim yaşanmıştır.

\* BMC Sanayi ve Ticaret A.Ş. Finansman Müdürü

Bunlardan ilki; serbest ticaret, konvertibil paralar, sermayenin uluslararası dolaşımı, vergi ve tarifelerin azaltımı, telekomünikasyon olarak karakterize edilen kitle iletişim araçları ile küresel ekonominin baş göstermesidir. Bu küresel ekonomide işletmeler, yeni ve değişen müşteriler için diğer tedarikçiler ile rekabet eder. İkinci olarak ise İnternet müşterilerin küresel çapta alışveriş yapmasına imkân vererek bu küresel rekabeti artırmaktadır. Bu nedenle bugünün müşterileri kalite, fiyat ve dağıtım hususunda daha yüksek beklentilere sahiptir.

### 1.1. Müşteri Kârlılığını Ölçme Gerekliliği

Birçok işletmenin yönetim ve operasyonel kontrol sistemleri finansal ölçüler ve hedefler çerçevesinde yapılandırılmıştır. Bu anlayış, işletmenin uzun dönemli stratejik amaçlarına ulaşmadaki "işletmenin gelişimi" ile çok az ilişki içindedir. Kısa dönemli finansal ölçülere yönelen işletmeler, stratejilerin geliştirilmesi ve uygulanması arasında açık bırakmaktadır.

Rekabetçi ortama yön veren temel özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz:

- 1- Global boyutta rekabet,
- 2- Üretim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler,
- 3- İletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler,
- 4- Müşteriye odaklanma,
- 5- Yeni yönetim anlayışları ,
- 6- Sosyal, politik ve kültürel değişiklikler.

Yönetim muhasebesinin temel amacı, yönetim için "karar alma araçları" geliştirmesidir.

Rekabet, maliyet muhasebesi sistemlerinin yeniden yapılandırılmasını gerektirmektedir. Sadece ürün maliyetlerinin

**Müşteri Karlılık  
Analizi Pazarlama ve  
Muhasebe  
profesyonelliğinin  
birleşimiyle müşteri  
karlılığını yönetme,  
analiz etme ve  
geliştirme yöntemidir.**

hesaplanmasına yönelik olan klasik anlayış, rekabetçi baskılara cevap verememektedir. Ürün maliyetlerinin hesaplanması, maliyet muhasebesi sistemlerini dar bir alanda hareket etmeye zorlamaktadır. İşletme duvarlarının arasına sıkışan maliyet muhasebesi sistemleri, stratejik yönetim anlayışına da ters düşmektedir. Bu amaçla, maliyet muhasebesi sistemleri, maliyetlendirme fonksiyonunun yanında yönetim, planlama ve karar verme alanlarında da etkili olacak şekilde yeniden yapılandırılmalıdır. Bu yapılandırmada maliyet anlayışı, maliyet yönetimi sistemi içerisinde ele alınmalıdır.

Maliyetlerin tespiti, kontrolü ve performans değerlemelerine yönelik yeni yaklaşımlar da bu sistem içerisinde geliştirilmelidir. Yeni yaklaşımların geliştirilmesinde maliyet yönetim sistemlerinin belirli amaçları göz önünde tutulmalıdır:

Maliyet, sadece fabrika sınırları içinde değildir. İşletmelerde maliyet yapısında artan karmaşıklık kendini teknolojik gelişim ile göstermektedir. Maliyet, üretim maliyeti olarak tanımlanmayıp verilecek stratejik kararlarda önemli bir değişken olmaktadır. Maliyet sistemleri, işletmelerin stratejilerinin belirlenmesinde ve bu stratejileri izleyecek taktiklerin uygulanmasında önemli bir belirleyici olmaktadır.

İşletmelerde süreçte etkinliğin sağlanması, zamanında teslim, ürün kalitesi, müşteriye teslim ve müşteri tatmini gibi yeni başarı ölçüleri ile değişime uyum gösteren bir performans ölçüm sistemi geliştirilmelidir.

Kontrol ve raporlama da gelişen yapıdaki değişiklikleri en iyi şekilde belirlemeli ve raporlamalıdır. Maliyet yönetimi sistemlerinin yapılandırılmasında, bilgi verme rolü ön planda yer almaktadır. Amaç, ilgililere sistem hakkında zamanlı, yeterli ve doğru bilgileri sunmak olduğundan, kontrol ve raporlama bu amacı karşılamak için yeniden yapılandırılmalıdır. Kontrol ve raporlamada finansal göstergelerle birlikte finansal olmayan göstergeler de yer almalıdır.



### Müşteri Kârlılık Analizinin Stratejik Önemi

Müşteri kârlılığı, belli bir zaman içerisinde müşteri kârından müşterinin maliyetleri çıkarıldığında kalan miktardır. Bu arz edenin belli bir müşteriye sahip olması ile ilgili bir değerdir, bir müşterinin belli bir tedarikçiye sahip olması ile ilgili bir kavram değildir.

Temel olarak her işletmenin amacı, kâr elde ederek müşterilerine bir değer sağlamak olmalıdır. Fakat müşterilerden kâr elde edilmekte midir yoksa kâr sağlanamamakta mıdır? Bu konuda işletme yöneticilerine yardımcı olabilmek için, yönetim Muhasebecileri "Müşteri Kârlılık Analizi" olarak isimlendirilen yeni bir yöntem kullanmaya başlamışlardır. Müşteri kârlılık analizinde maliyet nesnesi müşterilerdir. Müşteri kârlılık analizi, müşterilerin kârlı olup olmadığının belirlenmesi için, bir işletmenin her bir müşterisinin gelirleri ile o müşteri ile ilgili tüm ürün ve hizmet maliyetlerinin bilinmesini gerektirir.

Müşteriler kârlılık konusunda çeşitlik göstermektedir ve bir müşteri belli bir zaman içerisinde başka bir müşteriye oranla aynı kar ve maliyetleri ortaya koymamaktadır.

Müşteriye yönelik hazırlanacak değişik çalışmalar arasında en önemli sayılabilecek yöntemlerden birisi Ölçüm Kartı Tekniğidir. Bu tekniğin yapılandırılmasındaki boyutlardan biri de müşteri boyutudur. Müşteri boyutunun genel unsurları aşağıdaki özelliklerden oluşmaktadır:

- Pazar payı,
- Müşteriyi elde tutma,
- Müşteri kazanma,
- Müşteri tatmini
- Müşteri kârlılığıdır.

Üstteki unsurlarda başarılı olursa bile bu işletmenin kârlı müşterilere sahip olduğu anlamına gelmeyecektir. Burada Ömür Boyu kârlılık kıstası esas alınarak yeni müşteriler başlangıçta kârsız olsalar bile ilerdeki potansiyelleri dikkate alınarak değerlendirilir.

Müşteri kârlılık analizi işletmeler için kaynakların dağıtımı açısından hayati önem taşımaktadır. Ayrıca yöneticiler bu yöntemi süreç iyileştirmeleri, fiyatlama kararları ve müşteri ilişkileri

yönetimi yardımıyla kâr elde edilemeyen müşterilerin kârlı hale dönüştürülmesinde kullanılmaktadırlar.

Günümüzde pek çok işletme, rekabette üstünlük sağlayabilmek için faaliyetlerini müşteri odaklı olarak yürütmektedir. Bu nedenle işletmeler müşteri tatminine öncelik vermektedir.

İşletmeler ürün kârlılığı kadar, müşterilerin toplam kâra ne oranlarda katkıda bulunduğunu da belirlemelidir.

Birçok işletme kendi ürün ve hizmetlerinden en çok tüketen müşterilerin kârlı olduğunu sanmaktadır ve kârlılığı etkileyen faktörlerin farkında değildir.

Oysa kimi müşteriler işletmenin sahip olduğu kaynakları diğerlerinden daha fazla tüketerek maliyetlerin yükselmesine yol açmaktadır. Bunun sonucu daha az kâr sağlamak demektir. Bu nedenlerle işletmeler kaynaklarını dağıtırken daha kârlı müşterilere daha fazla kaynak ayırmalıdır.

### Pazarlama Yöneticisinin Bugünkü Koşullarda İhtiyacı Olan En Önemli Müşteri Bilgileri

1. En iyi (en kârlı) müşterilerimiz kimlerdir?
2. Bizim için problem oluşturan müşteriler kimlerdir? Biz bunları nasıl daha kârlı hale getirebiliriz?
3. Müşteri sadakatini yükseltmenin ve korumanın değeri nedir?
4. Müşteri hareketleri satış, hizmet ve destek maliyetlerimizi nasıl yükseltir?
5. Hangi müşteriler fiyat indirimlerinden ve özel promosyonlardan yararlanmalı?
6. Hangi müşteri destekleme faaliyetleri maliyetlidir ve biz bu maliyetleri nasıl en aza indiririz?
7. Üretimin internet gibi daha kârlı dağıtım aracı var mıdır?
8. Bazı müşteri grupları diğerlerinden daha kârlı mıdır? Örneğin bazı banka müşterileri özellikle veznedarları ATM'lere tercih eder mi?

**Müşteri Kârlılık Analizinin Aşamaları:**

Müşteri kârlılık analizinin amacı müşterileri maliyet nesnesi olarak kabul ederek neden oldukları gelirleri, giderleri varlıkları ve borçları onlara atamaktır. Bu amaca da yönelik olarak düzenlenen bir muhasebe sisteminde en önemli ve en zor konu, bireysel olarak belli bir müşteri veya farklı özelliklere göre gruplanabilecek müşterilere hizmet etmekten dolayı doğan her düzeydeki faaliyeti maliyetinin belirlenmesi yani müşterinin maliyetlerinin belirlenmesidir.

Müşteri Kararlılık Analizi'nde 5 adım bulunmaktadır. Bunlar ;

1. Müşteri profilinin oluşturulması,
2. Her bir müşteriden sağlanan gelirin hesaplanması,
3. Müşterilere verilen hizmetlerin maliyetinin hesaplanması,
4. Gelir ve gider bilgilerini birleştirerek müşteri kârlılığının hesaplanması,
5. Doğru müşteri karışımının ve stratejisinin tasarlanması için analizin kullanılmasıdır.

Müşteri kârlılık analizinin birinci ve ikinci aşamalarında, müşterilerden elde edilen gelir her müşteri için ayrı olarak izlenir. Üçüncü aşamada müşteri maliyetlerin belirlenecektir. Öncelikli olarak ürün maliyetlerinin belirlenmesi ile işe başlanır. Maliyeti yüksek ürünleri satın alan müşterilere bu maliyetin tamamı yüklenir. Daha düşük maliyetli ürünlerden satın alan müşterilere de gerçek tutarda maliyet yüklenir. Müşteri karlılık analizinin dördüncü aşamasında ise pazarlama ve satış sürecinde ortaya çıkan giderler müşteriye aktarılır. Böylece bir ürünün veya müşterinin sübvansiyonu yapılmaksızın her maliyet nesnesinin maliyetleri en doğru tutarda belirlenir. Sonuçta müşteri ile ilişkili toplam maliyet belirlenmiş olur.

Son aşamada belirli bir müşteriden elde edilen gelir ile bu müşterinin maliyetleri bir araya getirilerek karşılaştırılır ve bu

müşterinin kârlılığı belirlenir. Son aşama Müşteri Karlılık Analizi'nin özünü oluşturur.

Bir müşterinin sağladığı gelir ve neden olduğu maliyetleri karşılaştırarak aradaki farka bakmak yeterli değildir. Bu farkı doğuran faktörleri de incelemek gerekmektedir. Bazı müşterilerin diğerlerinden daha kârlı olmasına neden olan birçok faktör vardır. Küçük miktarlarda ve sık sipariş veren, siparişlerin içeriğini değiştiren, özel taşıma veya paketleme isteyen, siparişin kendine daha hızlı ulaştırılmasını isteyen müşteriler genellikle alışlagelmiş faaliyetleri kullanan müşterilerden daha az karlıdır.

Eğer hangi müşterilerin hangi tutarda kâr sağladığı bilinebiliyorsa, bu kârlılığı doğuran faktörler ortaya çıkarabiliyorsa, yöneticilerin müşterilerine daha iyi hizmet etmesi söz konusudur.

**Müşteri Kârlılık Analizi ile dikkatler maliyetten ziyade değere çekilmektedir.** Maliyetlerin yönetiminde temel yaklaşım daha az harcamaların daha iyi olduğuna dayanmaktadır. Bu durum, bütçe disiplinine zorlayan ve harcama sınırları

koyan muhasebenin "şirket polisi" rolüne sahip olduğu organizasyonlarda özellikle geçerlidir. Müşteri kârlılığı kavramı, hizmetlerin maliyeti yerine müşteri tatmini gibi dikkatleri değer faktörüne yönlendirir.

**Sonuç**

Teknolojinin gelişmesine paralel olarak işletmeler açısından müşteri ilişkilerinde yaşanan büyük değişimin muhasebe ve pazarlamaya yansımaları oldukça önem arz etmektedir. Çünkü teknolojinin iletişim boyutundaki değişimi, işletmelere müşterilerine ne kadar uzakta olursa olsunlar onlarla etkileşim içinde olmalarına olanak tanımaktadır. İşletmelerin küresel rekabet ortamında ayakta kalmaları için müşteriye odaklanmaları gerekliliği ortaya çıkmakta

**Müşteri kârlılığı,  
belli bir zaman içerisinde  
müşteri kârından  
müşterinin maliyetleri  
çıkarıldığında kalan  
miktarıdır. Bu arz edenin  
belli bir müşteriye  
sahip olması ile ilgili  
bir değerdir,  
bir müşterinin belli bir  
tedarikçiye sahip olması  
ile ilgili bir kavram  
değildir.-**

bu bağlamda müşteriler ile işletmelerin ilişkilerini geliştirerek müşterilerin değişen ihtiyaçları doğrultusunda sunumlar yapmaları gerektiği yadsınamaz bir pazarlama stratejisi olarak belirmektedir. Müşteri ilişkileri yönetimini bu kadar önemli kılan bir diğer etkende pazarlamanın 4P bileşeninin artık yetersiz kalması ve 4C sürecine bir değişimin/dönüşümün yaşanmasıdır. Bundan dolayı iş ve/veya işletmecilik dünyasındaki artan rekabet ortamı işletmelerin pazarlama faaliyetlerini yeniden yapılandırma konusunda daha ciddi bir davranış içinde olmalarını gerekli kılmaktadır. Kaldı ki "müşteri merkezli" düşünce çerçevesinde yeniden yapılanarak pazarlama faaliyetlerinde bulunmak daha kârlı bir hal almaktadır. Bu nedenle artık işletmelerin amaçlarına ulaşabilmeleri müşteriye sunulacak "değer" ile mümkün olacaktır. Dolayısıyla işletmeler rekabette var olabilmek için müşteri ilişkileri yönetimini önemli bir uygulama aracı olarak görmektedirler.

Müşteri Kârlılık Analizi, bir organizasyonun maliyet etkili bir yolla müşteri beklentilerinin nasıl karşılanacağını anlamasına yardımcı olan stratejik güçlü bir stratejik araçtır. Bu araç, geniş bir taleple küresel ekonomide başarılı bir şekilde rekabet edebilmek için gereklidir.

Müşteri Kârlılık Analizini gerçekleştirmek, müşterinin kazanılması, işlemlerin yönetimi ve satış sonrası destekleme gibi faaliyetlerin analizi gibi müşteri ilişkileri yönetimi (CRM) çalışmalarını gerektirir.

Müşteri Kârlılık Analizi, müşterileri ve müşteri gruplarını yönetmek için yararlı bilgiler sağlar, çalışanların davranışlarını daha müşteri odaklı hale getirir ve değeri azaltan veya maliyetsiz bir şekilde tek bir pazar payında faaliyet gösteren maliyet azaltımları gibi uygun olmayan davranışları engeller. Müşteri Kârlılık Analizi, müşteri odaklı bir düşünce tarzının kurulmasına yardımcı olur. Aynı zamanda, kâr amacıyla müşteri çıkarları çatıştığı zaman, bazı önemli etik amaçları artırır.

## Kaynaklar

ANSARİ, Shohid; BELL Jam; KLAMER Thomas. *"Management Accounting A Stratejic Focus"*, Houghton Mifflin Company 2004.

Banker, R. Chang, H., Janakiraman, S. ve Konstans, C. (2004) *"A Balanced Scorecard analysis of Performance Metrics"*, European Journal of Operational Research, Vol. 154, s. 423-436.

Bontis, N. ve Fitz-Enz, J. (2002) *"Intellectual Capital ROI: A Causal Map of Antecedents and Consequents"*, Journal Of Intellectual Capital, Vol.3, No.3, s.223-247.

Gündüz Hamdi E., Muhasebe Bilim dünyası Dergisi,cilt 4- sayı:3, 2002.

KAPLAN, Robert S. ve NORTON, David P., (1996a), *"The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action"*, Harvard Business School Press, U.S.A.

Kaygusuz, Sait Y., *Endüstri ilişkileri ve insan kaynakları dergisi*, cilt :7, sayı: 1,Ocak 2005,

PAPALEXANDRIS, A. Ioannou, G. ve PRASTACOS G. P. (2004) *"Implementing The Balanced scorecard in Greece: A Software Firm's Experience"*, Long Range Planning.

PAPATYA, G., PAPATYA, N., (2001), *"Rekabet Becerisini Geliştirme Modeli Müşteri İlişkileri Yönetimi"*, İnfomag Aylık Bilgi ve İletişim Teknolojileri Dergisi, İstanbul.

Tom Richebacher; *The Art of Customer Profitability Analysis* Monday, April 14, 2003, <http://www.destinationcrm.com/articles/default.asp?ArticleID=3038>

## KUYUMCULUK SEKTÖRÜ MUHASEBE UYGULAMASI

Ercan KILINÇCI / SMMM

### 1) Kuyumculuk İşletmesi İçin Gereken İşlemler

Kuyumculuk firması açılması için mükellefiyet kaydı gereken işlemler.

Kuyumculuk işi kuyumculuk işletmesi açılacak ise mükellefiyet kaydı vergi dairesine bildirim yapıldıktan sonra kuyumcular odasından izin alınması gerekir. Kuyumcular Odası satış yapılması ve imalat işi yapılabilmesi için ustalık belgesi şartı koymaktadır.

Ancak mükellefiyet kaydı açıldıktan sonra noterden unvan beyanı alıp sicilden tasdik ettirildikten sonra ticaret odasına kayıt yaptırılırsa ustalık belgesi mecburiyeti ortadan kalkar.

### 2) Kuyumculuk Mal Alışları

Kuyumculuk işinde altın alışları fatura ile altın artı işçilik şeklinde yapılmaktadır. Ayrıca kuyumcular nihai tüketiciden gider pusulasıyla altın alışları yapabilmektedir. Gider pusulasıyla alışlarda (GVK tebliğ 172) gereğince tevkifat uygulaması yapılmayacaktır. Kuyumculuk sektöründe yapılan altın gümüş pırlanta alışlarının külçe değerlerine 3065 sayılı kdv kanununun 17. maddesi 4/g bendine göre alışlar KDV'den istisnadır. Ancak işçiliklerde kdv uygulaması yapılmaktadır.

### 3) Kuyumculuk Sektöründeki İşler

- 1- Toptan kuyumculuk alım satım işi
- 2- Perakende kuyumculuk alım işi
- 3- Kuyumculuk imalat işi
- 4- Kuyumculuk tamirat işi

Kuyumculuk sektöründe bu işlerin yardımcı alt işleri de bulunmaktadır.

A- Bozmacı	E- Foyacı	I- Mihlamacı	L- Oymacı
B- Cilacı	F- Kakmacı	İ- Mineci	M- Ramatçı
C- Çakmakçı	G- Kalcı	J- Mübayacı	N- Sadekar
D- Döğmeci	H- Kalemkâr	K- Mücevheratçı	O-Savatçı

### 4) Kuyumculuk Sektöründe Perakende İş Yapan ;

Yazarkasa kullanmak zorundadır. Bu yazarkasa departmanları 22, 18, 14, 8, altın satışı 1/1 ziynet tam, 1/2 ziynet yarım, 1/4 ziynet çeyrek, 1/1 cumhuriyet ata departmanları açılarak satışlarda gram ve adet kullanılır. Aynı altınların satış işçilikleri departmanı da açılır. İşçilik departmanı %18 KDV'lidir. Altın departmanları KDV oranı 0'dır. Toptancı kuyumcular ve imalatçılar yazarkasa kullanmak mecburiyetinde değildirler. Ancak toptan ve perakendeyi aynı anda yapanlar, perakende işi için yazarkasa kullanacaktır.

Kuyumculuk işi ile iştigal eden işletme defteri tutan mükellefler, sene içinde ve kapanış kayıtlarında emtialarına enflasyon uygulaması yapmak zorunda değildirler. Kuyumculuk işi ile iştigal edip bilanço esasına göre defter tutan şahıs firmaları ve şirketler VUK 298 a fıkraya 9. bendi gereğince enflasyon uygulaması yapmak mecburiyetindedirler. Enflasyon uygulaması 3' er aylık dönemlerde kalan stoklar üzerinden yapılmaktadır. Üçer aylık tefe tüfe oranları bulunan düzeltme katsayısı altın stokları ile çarpılarak bulunur. Sermaye ve demirbaşlar taşıtlar özel maliyetler amortismanlar için

taşıma katsayısı kullanılarak enflasyon düzeltme fişi gerçekleştirilir. Bu fişteki enflasyon artış ve azalış rakamları daha sonra 698 enflasyon düzeltme hesabına, enflasyon kârı varsa 648 enflasyon düzeltme kârları hesabına, enflasyon zararı varsa 658 enflasyon düzeltme zararları hesabına kaydedilir.

Daha sonra 648 enflasyon düzeltme kârları ve 658 enflasyon düzeltme zararları hesabı, 690 kâr ve zarar hesabına kaydedilerek enflasyon kâr veya zarar hesapları 648 ve 658 hesaplar kapatılmış olur bu işlem üçer aylık dönemlerde mutlaka yapılacaktır.

### 5) Kuyumculuk Sektöründe Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler Alış ve Satışlarında Hesapları Şu Şekilde Açabilirler:

#### Alış Hesapları

- 153.08 = 8 ayar altın alışlar hesabı
- 153.14 = 14 ayar altın alışlar hesabı
- 153.18 = 18 ayar altın alışlar hesabı
- 153.22 = 22 ayar altın alışlar hesabı
- 153.01 = işçilik alışları hesabı
- 153.25 = 1/4 ziyet ata alışlar hesabı (çeyrek ata)
- 153.50 = 1/2 ziyet ata alışlar hesabı (yarım ata)
- 153.100 = 1/1 ziyet ata alışlar hesabı (tam ata)
- 153.01.100 = cumhuriyet 1/1 ata alışlar hesabı
- 153.01.50 = cumhuriyet 1/2 ata alışlar hesabı
- 153.01.25 = cumhuriyet 1/4 ata alışlar hesabı
- 150.24 = 995 milyem 24 ayar altın alışları hesabı
- 150.22 = 22 ayar hurda altın alışları hesabı
- 150.18 = 18 ayar hurda altın alışları hesabı
- 150.14 = 14 ayar hurda altın alışları hesabı
- 150.08 = 8 ayar hurda altın alışları hesabı

#### Satış Hesapları

- 600.08 = 8 ayar altın satışları hesabı
- 600.14 = 14 ayar altın satışları hesabı
- 600.18 = 18 ayar altın satışları hesabı

- 600.22 = 22 ayar altın satışları hesabı
  - 600.01 = işçilik satışları hesabı
  - 600.25 = 1/4 ziyet ata lira satışlar hesabı
  - 600.50 = 1/2 ziyet ata lira satışlar hesabı
  - 600.100 = 1/1 ziyet ata lira satışlar hesabı
  - 600.01.100 = cumhuriyet 1/1 ata lira satışlar hesabı
  - 600.01.050 = cumhuriyet 1/2 ata lira satışlar hesabı
  - 600.01.025 = cumhuriyet 1/4 ata lira satışlar hesabı
- Kuyumculukta gider pusulasıyla alınan altın sevki irsaliyesiyle imalatçıya gönderilir. İmalatçının kestiği işçilik faturasından sonra dönüşen altın işçiliği işçilik artı KDV fatura kesilerek imalatçı tarafından muhasebeye gönderilir.

### 6) Kuyumculuk Sektörü Muhasebesinde Bilinmesi Gereken Şeyler:

Kuyumculuk satışlarında ve alışlarında gram, santigram, miligram hesapları kullanılmaktadır. Yalnız şu an kuyumculukta gram ve santigram hesapları daha çok kullanılmakta. Santigramı da santim olarak kullanılmaktadır. Örneğin: 7 gram 29 santim gibi.

Kuyumculuk işi ve muhasebesi yapan kişilerin milyem hesaplarını bilmeleri gerekmektedir.

#### Ayar Milyem (Binde)

1 ayar	0,041
2 ayar	0,083
3 ayar	0,125
4 ayar	0,166
5 ayar	0,208
6 ayar	0,250
7 ayar	0,291
8 ayar	0,333 (8 ayar)
9 ayar	0,750
10 ayar	0,416
14 ayar	0,585 (14 ayar)
18 ayar	0,750 (18 ayar)
22 ayar	0,916 (22 ayar)
24 ayar	0,999 (24 ayar)

Bu milyem belirttiğim ayarların 8 ayar, 14 ayar, 18 ayar, 22 ayar ve 24 ayar olanları piyasada kullanılan altınlardır. Yalnız son dönemlerde 24 ayar daha düşük 995 milyem olarak çalışılmaktadır. Altın fiyatları her gün İstanbul altın borsası tarafından belirlenmektedir. Yapılan alım ve satımlar borsa rayicine göre yapılır.

### Borsa Rayicine Göre Fiyat Uygulaması Şöyle Yapılır:

Örneğin 24 Ayar Altın 80 TL fiyatındadır.

(Buna Göre Fiyatlandırma)

24 ayar 995 milyem x 80 TL = 79,60	995 milyem fiyatı
22 ayar 916 milyem x 80 TL = 73,28	916 milyem fiyatı
18 ayar 750 milyem x 80 TL = 60,00	750 milyem fiyatı
14 ayar 585 milyem x 80 TL = 46,80	585 milyem fiyatı
8 ayar 333 milyem x 80 TL = 26,64	333 milyem fiyatı

İşçilik birim fiyatı her malın cinsine göre değişebilir.

### Kuyumculuk Muhasebesi ile İlgili Örnekler:

1) A firması 20.500.-TL. 300 gram 995 has altın almıştır. 20,500 TL. 995.- – 24 ayar fiyatıdır.

150.24 24 Ayar Alışlar	6.150,00.-
100 Kasa	6.150,00.-

2) Mevcut 300 gram 24 ayar 995 Has Kuyumculuk Atölyesine işçiliği ile gönderilip bilezik yaptırılmıştır. Bilezik 1 gram işçiliği için 0,10 TL. ödenmiştir.

159 Verilen Avanslar	6.150,00
150.24 24 Ayar Alışlar	6.150,00
300 Gram X 995 Has =	298,50 Gram

153.01 22 Ayar İşçilikler	32,58
191.01.018 İndirilecek Kdv	5,86
100 Kasa Hasabı	38,44

X Atölyesinden Gelen 325,87 Bilezik İşçiliği

153.22 Bilezik	6.182,58
325,87 Gram	
- 153.03	32,58
- 159	615,00

3) Mağazaya gelen bir müşteri 250 gram bilezik satmıştır. Gram 18,00 TL'den satın alınan bu bilezik karşılığında firma yetkilisi gider pusulası düzenleyerek stopajsız alış yapmıştır. Kuyumcu aldığı bu hurdayı sevk irsaliyesi ile atölyeye göndermiş karşılığında 250 bilezik almıştır. İşçilik olarak 1 gramına 0,10 TL ödenmiştir.

150.22 Ayar Hurda Alışları	4.500,00
100 Kasa Hesabı	4.500,00

22 Ayar Hurda Bilezik Alış Gider Pusulasıyla

159 Avans Hesabı	4.500,00	150.22 22
Ayar Hurda		

Alışları 4.500,00

X Atölyesine 22 Ayar İmalî İçin Gönderilen Hurda

153.01 22 Ayar İşçiliği	25,00
191.18 İndirilecek Kdv	4,50
100 Kasa Hesabı	29,50

0,10 TL' Den 250 Gram

153.22 Bilezik Alışları	4.525,00
153.01 İşçilik	25,00
159 Verilen Avanslar	4.500,00

Bileziğe Dönüşümü

Satışlara örnek 22 ayar 10 gram bilezik satılmıştır. Bilezik satış fiyatı gramı 20,00 TL'den gram işçiliği 1 TL'dir.

-----/-----		
100 KASA HESABI	211,80	
600.22	22 AYAR SATIŞLARI	200,00
600.01	22 AYAR İŞÇİLİK	10,00
391.18	HESAPLANAN KDV	1,80
-----/-----		

Fason işçilik yapan yerlerde 200 gram fason bilezik işçiliği 1 gram 0,50 tl işçilik yapılmıştır.

-----/-----		
100.01 Kasa Hesabı		118,00
600.916		
Veya		
600.01.22 Bilezik İşçiliği		100,00
391.01.918 Hesaplanan Kdv		18,00
-----/-----		

Altın dönüşümü için örnek:

- 1) 500 gram 995 milyem, 22'ye şöyle dönüşür  
3) 500 Gr X 916 (22 Ayar) = 458 Has

-----/-----		
500 Gr X 995	1000	
-----	= 497.50 Has	
1000		458 X 1000
-----	= 782,90 14 Ayar Olur	
(Has) 497.50 X 1000		585
-----	= 543,12 22 Ayar Olur	916
2) 500 Gr X 995 = 497,50 Has		4)
500 Gr 14 Ayar 22 Ye Dönüşü		
-----		
1000	500 Gr X 585 = 295,50 (24)	
292,50 X 995 = 291,03 (995)		
497.50	291,03 : 916 = 317,72 (916)	
-----	= 850,42 14 Ayar Olur	
22 Ayar		585
(14 Ayar)		

Kuyumculukta altın alışları haricinde ata lira alışları bulunmaktadır. Ata liranın ayarı 22'dir. Ata liralara TC Merkez Bankası darphanesinde basılmaktadır. Ata liralara kuyumculuk sektöründe adet olarak satılmaktadır. Ancak bu ata liralara gramlarının dökümü aşağıdadır:

1/1 Ata Lira = 720 gram	1/1 Ziyet Ata = 7,00 gram
1/2 Ata Lira = 3,60 gram	1/2 Ziyet Ata = 3,50 gram
1/4 Ata Lira = 1,80 gram	1/4 Ziyet Ata = 1,75 gram

Adet olarak satılan lira gram fiyatı ile çarpılır, altın hası bulunur; külçe altından sonraki fiyatı, işçilik ve kdv belirlenir.

### Kuyumculukta Değerleme

#### 1. Değerleme Ölçüleri

Diğer sektörlerde olduğu gibi kuyumculukta da değerlendirme ölçüleri denilince akla VUK madde 261 gelmektedir. Bilindiği gibi VUK' a göre 9 çeşit değerlendirme ölçüsü vardır. Bu ölçülerin 8 tanesi madde 261'de, biri ise madde 279'dadır. "Madde 261: değerlendirme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır;

- 1- Maliyet Bedeli
- 2- Borsa Rayici
- 3- Tasarruf Değeri
- 4- Mukayyet Değeri
- 5- İtibari Değer
- 6- Vergi Değeri
- 7- Rayiç Bedel
- 8 - Emsal Bedeli ve Ücreti"

denilerek değerlendirme ölçüleri sıralanmış ve ilerleyen maddelerde de iktisadi işletmelere dahil kıymetlerin nasıl ve hangi ölçüye değerlendirilebileceği anlatılmıştır.

Bizim buraya bu bilinen maddeyi aynen alıp tekrarlamamızın nedeni, uygulayıcılar arasındaki bir takım yanlışlıkları gösterebilmektir. Zira konumuz "altın ve altından mamül" emtia olunca bazı kişiler bu tür emtianın borsa rayici ile değerlendirilmesi gerektiğini, zira şimdilerde altının da bir borsası olduğunu ifade etmektedirler.

Oysa bu düşünce, bize göre yanlıştır. Eğer bir varlığa "emtia" deniliyor ise ve bu emtia da iktisadi işletmeye dahil ise o takdirde değerlendirme ölçüsü de "maliyet bedeli" olmalıdır. Çünkü VUK; madde 275'te "satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir." şeklinde amir hüküm vardır. (ancak satış esnasında has

altın fiyatının borsa rayicine göre hesaplanacağı da bir realitedir.)

Ayrıca imal edileen emtianın nasıl değerlenmesi gerektiği hususu VUK madde 275'te açıkça ifade edilmekte ve aynı maddenin son paragrafında "mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler" denilmektedir.

Buradaki mükellefin veya muhasebe uygulayıcılarının serbest iradesine bırakılan kısım "değerleme ölçüsü" olmayıp maliyet bedelinin tespitindeki yöntemdir (ortalama vb). Literatürde ve kanunlarda belirtilen bu yöntemlerden kuyumcu sektörü için en uygun olanı ve bizim de önerimiz, "ortalama maliyet" yöntemidir.

Bilindiği gibi ortalama maliyet yöntemi de kendi içinde gruplanmakta ve "basit", "ağırlıklı" ve "hareketli aritmetik ortalama" gibi dallara ayrılmaktadır.

Kuyumcu sektörü için önerimiz; ortalama maliyet grubundan "ağırlıklı aritmetik ortalama"dır. Bu yöntem ile aylık, üç aylık veya yıllık maliyet olarak maliyetler kolayca bulunabilmektedir.

Bütün bu yukarıda anlatılanlara rağmen kuyumculuk sektöründe en büyük vergisel sorun mükelleflerin işlerini terk ettikleri zaman başlamaktadır. Bilhassa altın satışı ile ilgisi olmayıp sadece fason çalışan imalatçılar ile toptan fason araçlarının, adeta demirbaş gibi ellerinde bulundurdukları altın sürekli olarak maliyet bedeli ile değerlendirildiği için düşük fiyatlarla evanterlere yansıtmakta ve eğer satış yapılacak olursa büyük bir kısmı servet vergisi olarak devlete gitmektedir.

Bu itibarla kapanan işyerlerinin mevcut altınları, maliyet bedeli ile mükellefe fatura edilmeli ve işi terkten sonra defterlerde mevcut bırakılmamalıdır. Bize göre doğru olan budur. Zira işyerini kapatan bir kuyumcunun mevcut altınlarını satmak gibi bir zorunluluğu da yoktur. Çünkü "altın" ticari bir meta olduğu gibi aynı zamanda yatırım aracı da olmaktadır.

Ancak yine de bu konunun Maliye Bakanlığı tarafından bir tebliğ ile açıklığa kavuşturulması hem kuyumcu camiasını hem de meslek mensuplarını rahatlatacaktır. Çünkü en çok sorun ve çelişki, tam bu noktada (gerek şahıs işletmelerinin kapanışında ve gerekse şirketlerin tasfiyesi esnasında) yaşanmaktadır.

### Örneğin;

2010 yılında gramı 60,- TL'den 5 kg altını sermaye olarak koyan bir kuyumcu o gün için 300.000,- TL ödemiş ve bu altını satın almıştır. Bugün için 2011 yılı has fiyatı 83,- TL olup toplam altın fiyatı 83,- TL x 5 kg = 415 .000,- TL'ye tekabül etmekte.

Örnekten anlaşılacağı gibi bir satış işlemi gerçekleştirilirse neredeyse %38 kâr ile karşılaşacağız, bu kârdan da yaklaşık %20 ortalama vergilendirirsek 23.000,- TL vergi çıkar; bu da yaklaşık 384 gr. Altına tekabül eder. Borsa rayicinden doğan bu farklar, stokların gereksiz erimesine sebep olmakta ve kuyumcu burada zarara uğramaktadır.

Oysaki altın alış ve satışları, gram ile yapıldığından asıl olan kuyumcu stoğu gramdır, bu arada doğan fiktif kârlar'dan yani altın borsa rayici artışı sonucu doğan karlar kuyumcuya zarar getirmektedir. Oysaki altın alış ve satışlarındaki o günkü borsa değerleri kullanılsa ve altın satış işçilik ve kârları haricindeki farklar, artış ve azalış fonunda toplansa daha mantıklı olacaktır. Yani enflasyon muhasebesi ne kadar kuyumcuları koruyor gözükse dahi rayiç bedelinin yükselişine yetişememektedir.

04.02.2010 tarihli 27483 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan tebliğe göre kuyumculuk alım satımlarındaki; alışlar ve satışlar + işçilik + kdv = 5.000,- TL'yi geçiyorsa ba.bs formunda gösterilecektir; yani altın alış veya satış + işçilik + kdv 5.000,- TL ise ba.bs formu verilecektir. Ayrıca sadece altın işçiliği satılmış ise 5000,- TL değeri olursa ba.bs formu verilecektir.

Kuyumculuk sektöründe altı işçilik alış satışlarında ödeme;

27/04/2004 tarihinde 25445 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 332 seri no.lu VUK Tebliğiyle 10.000,- TL'yi aşan tahsilat ödeme zorunluluğu 8.000,- TL olarak yeniden belirlemiştir ve bu had, halen geçerlidir.

Buna göre kuyumculuk sektöründe altın işçili alış ve satışlarda 8.000,- TL üzerindeki ödemeler, banka ve özel finans kurumu ve P.T.T aracılığı ile yapılacaktır. 8.000,- TL altında kalan alış satış ve ödemelerin banka ve özel finans kurumları aracılığı ile yapılması ihtiyarı bırakılmıştır.



## YURTDIŞINDAN SAĞLANAN HİZMETLERİN VERGİSEL BOYUTU

Harun Reşit TOKCAN / SMMM

### I. Giriş

Yurtiçinde faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişi mükelleflerin, yurtdışından mal ithal ettikleri gibi hizmet ithal etmeleri de mümkündür. Mükelleflerin yurtiçindeki ticari faaliyetlerine bağlı olarak bazı hizmetleri yurtdışından almakta oldukları bu hizmetleri yurtiçindeki ticari faaliyetleri ile birleştirmek suretiyle yurtiçinde (Türkiye’de) yararlanmaları neticesinde belgelendirdikleri yurtdışı hizmet faturalarını gider yazmaları durumunda konunun vergisel boyutuna bakışı bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.<sup>1</sup>

Bu vergilendirme ise sorumlu sıfatıyla KDV ve Stopaj yönünden vergilendirilmesi işlemidir. İlgili hizmetlerin nasıl vergilendirileceği konusuna açıklık getirmek için, öncelikle yasa hükümleri çerçevesinde hizmet, hizmet ithalatı, hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi ve yararlanılması konularına açıklık getirilmesi gerekmektedir.

#### a) Hizmet

Bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi işlemlerdir.

#### b) Hizmet İthalı

Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan, yukarıda sayılan işlerin yurtdışındaki kişi veya kuruluşlara yaptırılarak faydasından yurtiçinde (Türkiye’de) yararlanılması işlemidir.

Örneğin; yurtdışından borç para alınması, yabancı firmalara nakliye yaptırılması, Türkiye’deki bir proje ile ilgili olarak yurtdışından

<sup>1</sup> Talha Apak, YMM, 20.11.2005 tarihli; alomaliye.com. yazısından büyük ölçüde alıntı yapılmıştır.

mühendislik veya montaj hizmeti alınması, yurtdışından know-how, marka kullanım hakkı yahut sigorta, eğitim, sağlık, danışmanlık, haberleşme, yazılım hizmeti alınması, yurt dışında fason iş, tamir, bakım yaptırılması, mal veya personel kiralınması gibi hizmetlerden Türkiye’de yararlanılmışsa hizmet ithal edilmiş sayılmaktadır.

#### c) Hizmetin Türkiye’de Değerlendirilmesi

Hizmet Türkiye dışında yapılmış ancak, hizmetin bedeli Türkiye’de ödenmişse değerlendirme Türkiye’de yapılmış sayılarak ifa edilen hizmet Türkiye’de vergilendirilmelidir. Ayrıca hizmet, Türkiye dışında ifa edilmiş ve hizmetin bedeli Türkiye dışında ödenmiş olmasına rağmen hizmetin bedeli Türkiye’de ödeyenin hesabına intikal ettirilmiş yani Türkiye’de ödeyenin hesaplarına gider kaydedilmişse yine hizmet Türkiye’de değerlendirilmiş sayılarak vergiye tabi tutulmalıdır.

Yabancı bir gerçek kişi veya kurumun Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi yoksa ticari kazancın Türkiye’de elde edildiğinden bahsedilemez. Ayrıca, vergi mevzuatımızda dar mükellefiyet esasına göre vergilendirme ticari ve zirai kazanç ile menkul sermaye iradı dışındaki diğer kazanç ve iratlarda, değerlendirme Türkiye’de yapılmış ise söz konusu kazanç ve irat Türkiye’de elde edildiği kabul edilerek vergiye tabi tutulacaktır. Aynı hüküm dar mükellef kurumlar için de geçerlidir.

#### d) Hizmetten Türkiye Dışında Faydalanılması

Yurtdışında, yabancı firma tarafından verilen hizmetten faydalanma Türkiye’de değil yurtdışında gerçekleşmiş olmaktadır. Hizmet hangi ülkede veriliyorsa yararlanma da orada gerçekleşir diyebiliriz. Pazarlama ve tanıtım nedeniyle yurt dışında satın

alınan hizmetten yurtdışında yararlanılmıştır, yani hizmet orada tüketilmiştir. Özetle, hizmet nerede ifa ediliyorsa faydalanmada orada gerçekleşir.

## II. Konuya İlişkin Mevzuat ve Uygulaması

### 1. Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi

KDV'nin konusu vergi kapsamına alınmış olan mal teslimleri ve hizmet ifalarıdır. KDV Kanunu'nun 1. maddesinde de ifade edildiği üzere, bu işlemleri yapanların yabancı uyruklu olup olmamaları, ikametgâhlarının, işyerlerinin, kanuni merkezlerinin veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemin mahiyetini değiştirmez ve KDV'nin doğuşunu etkilemez.

Katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti üzerine oturtulan bir mükellefiyet türüdür. Dar mükellefiyet esasında KDV yönünden yapılacak bir vergilendirmede Gelir Vergisi Kanunu'nun dar mükellefiyetle ilgili 7. maddesi hükmü referans olarak alınacaktır. Türkiye'de işyeri ve kanuni temsilcisi bulunmayan dar mükelleflere yapılan ödemelerden gelir veya kurumlar vergisi tevkifatı yapılmadığı için, katma değer vergisi için de tevkifat yapılmayacaktır. Bunun nedeni, KDV teorisindeki hizmetin ifa edildiği yer esas olarak hizmeti arz edenin işyerinin, kanuni veya iş merkezinin veya ikametgâhının bulunduğu yerdir. Hizmetten faydalanılan yer de hizmetin ifa edildiği, yani işin yapıldığı yerdir.

Gelir Vergisi Kanunumuza göre dar mükelleflerin ticari kazanç elde edebilmesi, münhasıran Türkiye'de işyeri olması veya daimi temsilci bulundurmasına bağlıdır. Yurtdışındaki tanıtım veya pazarlama hizmeti nedeniyle yabancı firmanın Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi yoksa veya olmakla birlikte yurtdışındaki hizmet bu işyeri veya daimi temsilci tarafından verilmemiş ise ne gelir veya kurumlar vergisi ne de katma değer vergisi yönünden vergilendirme yapılabilir. Değerlendirme nedeniyle Katma Değer Vergisi uygulayabilmek için söz konusu hizmetin serbest meslek faaliyeti, ücret veya gayri menkul sermaye iradı ya da diğer kazanç ve irat kapsamında olması gerekir. Komisyonculuk faaliyetinin ticari kazanç olduğu açıktır. Ticari kazançta değerlendirme unsuru vergilendirme için geçerli değildir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesindeki "hizmet ithali" kavramından anlaşılması gereken de gelir vergisine tabi hizmet işlemleridir. Ticari kazanç

kapsamındaki hizmet ithalleri katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı kanunun 6/b maddesine göre Türkiye'de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır.

KDV Kanunu'nun 9. maddesine göre mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilecektir.

Başka bir anlatımla; yabancı kişi, kuruluş ve firmalarca yapılan hizmetler, Türkiye'de yapılmış (ithal edilmiş) sayılmakta ise vergilemenin 9. madde uyarınca yani KDV sorumlusu eliyle yapılması gerekmektedir. İhraç mamullerimizin pazarlanması amacıyla verilen komisyonlar ile yine yurtdışında yapılan ilan ve reklam hizmetlerinin bedelleri için KDV sorumluluğu aranmayacağına dair 30.05.1989 Tarih ve 266 No.lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararı da mevcuttur.

#### 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ndeki;

*Yurtdışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurtdışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanun'un 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.*

Açıklama ile bu yetki kullanılarak KDV sorumluluğu getirilmiştir.

Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yurtdışından bir hizmet ithal edildiğinde, hizmeti ithal eden tarafından hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanması ve bu KDV'nin 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Ancak bunun için ithal edilen hizmetin KDV'nin konusuna girmesi ve vergiden istisna edilmemiş olması gerekir.

Hizmeti ithal eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri sorumlu sıfatıyla beyan etmiş oldukları KDV'yi 1 No.lu KDV beyannamelerinde indirim konusu edebilirler. Ancak ödenmiş olan KDV'nin KDV Kanunu'nun 30. maddesinde sayılan indirilmeyecek KDV arasında yer almaması gerekir.

Örneğin; X A.Ş. Türkiye'de inşa ettireceği fabrikanın projesini yurtdışındaki bir firmaya çizdirmiştir. Buna göre X A.Ş. bu hizmetten Türkiye'de yararlandığından bu işlem KDV'nin konusuna girmektedir. Projeyi çizen firmanın Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması varsayımı altında bu işleme ilişkin KDV'nin X A.Ş. tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekir. Beyan edilen bu vergi 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılır.

Faydalanma Türkiye'de olmak ve KDV'yi önleyen özel bir hüküm bulunmamak kaydıyla

1. Yurtdışından teknik hizmet, montaj hizmeti veya danışmanlık hizmeti alınması;
2. Yurtdışından gayri maddi hak alınması veya kiralanması (know-how, marka vs.);
3. Yurtdışından kiralanmış menkulün (meselâ bir iş makinesinin) Türkiye'ye getirilip kullanılması;
4. Yurtdışından yazılım hizmeti alınması;
5. Yurtdışından tamir-bakım hizmeti alınması;
6. Bir yurtdışı firmanın personeli olan kişinin, geçici süreyle Türkiye'de görev yapması gibi hizmetler KDV sorumluluğu gerektirmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın Konu Hakkındaki Görüşü

30.05.1989 tarihinde onanan 266 nolu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararına göre, yurtdışında ifa edilen ve faydalanılan pazarlama ve reklam hizmetleri Türkiye'de katma değer vergisine tabi tutulamaz. Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde ise ticari kazançlarla ilgili olarak değerlendirme hükmü bulunmamaktadır Değerlendirme sadece ücret, sair kazanç ve serbest meslek faaliyeti kapsamına giren hizmet ifaları için geçerli olabilir.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca verilmiş bir özelge şöyledir :

*Fransa'da bulunduğu müşteriye, adı geçen (Türk) firmanın mal ihraç etmesini sağlayan Fransız firmasının verdiği müşteri bulma hizmetinin Fransa'da verildiği, şirketin hizmetten Fransa'da yararlandığı ve verilen hizmetin mal ihracatına yönelik olduğu hususları göz önünde tutulduğunda, Fransız firmasının aldığı Komisyon KDV'ye tabi bulunmamaktadır.*

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesine göre Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal teslimi ve hizmet ifaları Katma Değer Vergisi'ne tabi bulunmamaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın konu ile ilgili vermiş bulunduğu 20.09.1999 tarihli özelgesinin özeti aşağıdaki gibidir;

*1. Türkiye'den ihraç edilecek mallar için yurtdışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından verilen mümessillik komisyonu, pazarlama, masraf aktarımı, reklam hizmeti bedeli ile aracılık komisyonu gibi hizmet bedellerinin, yurt dışında ifa edilmesi ihracatçı firmanın bu hizmetlerden yurtdışında faydalanması ve hizmetin yurtdışında tüketilen ihraç malına yönelik olması nedeniyle Katma Değer Vergisinin konusuna girmemektedir.*

*2. Reklamasyon giderlerinin ihracatın yapıldığı ülkedeki müşterinin vereceği fatura veya ilgili ülke mevzuatına göre fatura yerine geçen belgelerle tevsihi asıldır. Ancak, bu tür bir belgenin alınmadığı 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 kullanılması mümkündür.*

Türkiye'den ihraç edilecek mallar için yurt dışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından verilen mümessillik komisyonu, pazarlama, masraf aktarımı, reklam hizmeti bedeli ile aracılık komisyonu gibi hizmet bedellerinin, yurtdışında ifa edilmesi ihracatçı bu hizmetlerden yurtdışında faydalanması ve hizmetin yurtdışında tüketilen ihraç malına yönelik olması nedeniyle Katma Değer Vergisi'nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle adı geçen firmanın bu hizmetler karşılığında yurtdışındaki firmalara ödediği bedeller üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi söz konusu değildir.

## 2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu (Stopaj) Yönünden Değerlendirilmesi

Yurtdışında yerleşik kişi ve kurumlar, Türkiye’de mukim gerçek ve tüzel kişilere hizmet sunmak suretiyle elde ettiği gelirler nedeniyle ve vergi anlaşmalarında aksine hüküm olmaması şartıyla Türkiye’de gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Burada vergileme, yurtdışında mukim gerçek ve tüzel kişiler için genellikle de stopaj yoluyla yapılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi kapsamında yapılacak stopajın şartları

Hizmeti sunan yurtdışında mukim bir gerçek kişi olmalıdır. Yapılan hizmet niteliği itibarıyla Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi kapsamında tevkifat yapılacak hizmetler arasında sayılmalıdır. Kendisine hizmet sunulan kişi veya kurum Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde yer alan tevkifat yapmak zorunda olanlar arasında sayılmalıdır.

İlgili ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olmamalıdır veya vergi anlaşmasında stopajı engelleyici bir hüküm bulunmamalıdır. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesi kapsamında yapılacak stopajın şartları Hizmeti sunan yurt dışında mukim bir kurum olmalıdır. Yapılan hizmetin niteliği itibarıyla Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesi kapsamında tevkifata tabi olması gerekir. İlgili ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olmamalıdır veya vergi anlaşmasında stopajı engelleyici bir hüküm bulunmamalıdır. GVK’nın 94. maddesi ile, KVK’nın 30. maddesi kapsamında yapılacak stopajlarda en önemli fark şudur. GVK’nın 94. maddesi kapsamında yapılacak stopaj sadece ilgili maddede sayılan gerçek veya tüzel kişiler yaparlar. KVK’nın 30. maddesi kapsamında stopaj yapacak gerçek kişi veya kurumlar ise sayılmamıştır. Burada stopajı yapacak olan kazanç ve iratları sağlayanlardır.

Buna göre, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yapılan;

1. Her nevi komisyon ödemeleri,
2. Yurtdışında yapılan ilan veya reklam bedeli ödemeleri,
3. Yurtdışında gerçekleşen taşıma bedeli ödemeleri,
4. Sigorta primi ödemeleri,
5. Yurtdışında yaptırılan fason iş bedeli ödemeleri,

6. Gözetim ücreti ödemeleri,
7. Yurtdışı seyahatlerde ortaya çıkan ödemeler (otel, lokanta, ulaşım, haberleşme vs.),
8. Fuar katılım ücreti ödemeleri,
9. Uydu kirası ödemeleri

ile sair benzeri ödemeler, “ticarî” nitelikli olduklarından stopaj kapsamına girmemektedirler.

Buna mukabil yurtdışından sağlanan,

1. Elemanların ücretleri (yabancı bir kuruluşun elemanının Türkiye’deki bir firmanın personeli veya yöneticisi olarak çalışması nedeniyle söz konusu yabancı kuruluşa yapılan ödeme “ücret” niteliğindedir ve KVK’nın 30. maddesi uyarınca stopaja tabidir.);
2. Mühendislik, montaj, danışmanlık, eğitim hizmeti, özel yazılım yaptırılması, tercüme yaptırılması gibi serbest meslek hizmeti niteliğindeki hizmet bedelleri;
3. Kiralama hizmeti karşılığında yapılan ödemeler (Finansal kira veya normal kira);
4. Borç verme, mevduat ve benzeri fonlamalar karşılığında ödenen faizler;
5. Telif, imtiyaz, ticaret unvanı, marka, know-how ve benzeri gayrimaddi haklar için ödenen bedeller veya kiralar gibi GVK’nın 94 veya KVK’nın 30. maddesi kapsamında bulunan ödemelerde, vergi anlaşmasında stopajı önleyen bir hüküm olmadığı sürece, gerekli oranlar üzerinden stopaj yapılması icap etmektedir.

## 3. Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi

Yurtdışına mal veya hizmet ihraç eden işletmelerin yurtdışında yaptıkları reklam ve pazarlama giderleri, Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan genel giderlerdendir. Yurtdışından sağlanan hizmetlerin belgelendirilmesi ve ilgili giderlerinin ticari kazancın tespitinde dikkate alınması konusunda bir tereddüt yoktur. Yurtdışı harcamaların belgelendirilmesi ile ilgili

olarak öteden beri istenen tevsik edici belgelerin alınmış olduğu ülkede bulunan yurtdışı temsilciliklerimizde Türkçeye tercüme ve tasdik edilmesi şartının kaldırılması ile birlikte, belgelendirme ile ilgili de bir özelliğin kalmadığı düşünülebilir.

#### 4. Yurtdışından Sağlanan Hizmetlerin Karşılığının Belgelendirilmesi

22.01.1997 tarih, 22885 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 253 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeye göre; yurtdışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurtdışındaki temsilciliklerimizde veya yurtiçinde noterlerce Türkçeye tercüme ve tasdik edilme zorunluluğu kaldırılmıştır. Yurtdışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükelleflerin, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bilgileri, belgenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstermeleri gerekir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar. Öte yandan, yurtdışında yapılan ve belgelendirilemeyen bir kısım giderlerin de götürü olarak dikkate alınması mümkündür.

Yurtdışı ihracat komisyonu ödemelerinin katma değer vergisine tabi olmadığına ilişkin Maliye Bakanlığı görüşünde de pazarlama ve reklam hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerin suni olarak artırılabilceği ve bu suretle vergi kaybına neden olunacağı endişesi taşındığı belirtilerek söz konusu ödemelerin gider kaydedilebilmesi için bu ödemelerin yurtdışındaki firmadan alınacak bir belge ile (fatura) belgelendirilmesi; ayrıca bu belgenin alınmış olduğu ülkede bulunan yurtdışı temsilciliklerimizde Türkçeye tercüme ve tasdik edilmesi gereklidir.

Ancak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 253 seri no.lu VUK Genel Tebliği ile bu uygulamaya son verilmiş olup ilgili tebliğin son bölümünde aşağıdaki ifade yer almaktadır.

*Buna göre yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında*

*belgelerde yazılı bedelleri belgenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.*

Burada öne çıkan en önemli husus; hizmet karşılığı alınması gereken belge gelmeden (temin edilmeden) bir miktar avansın ödenmesi veya tamamının ödenmesi gider yazılması için yeterli olmayıp, gider yazılması için belgenin temini şarttır. Ancak belge temin edildiği halde hizmet bedelinin henüz ödenmeden sadece belgeye dayanarak gider yazılıp yazılmayacağı konusu tartışmalıdır.

#### III. Sonuç

Yurtdışında mukim kişi ve kuruluşlardan hizmet alınması, gümrükleme işlemine tabi olmayıp hizmeti alan Türkiye mukimine, KDV ve Stopaj sorumluluğu getirmektedir. Ancak bu işlemler için ithal edilen hizmetin KDV'nin konusuna girmesi ve vergiden istisna edilmemiş olması gerekir. Ayrıca gelir ve kurumlar vergisi stopajı yapılabilmesi için de yapılan hizmetin GVK'nin 94. maddesi veya KVK'nin 30. md uyarınca tevkifata tabi bir işlem olması ve aynı zamanda karşı ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olmaması veya anlaşmada stopajı önleyici bir hüküm bulunmaması gerekir.

Yurtdışından sağlanan hizmetler karşılığı, yurtdışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri belgenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde mükellefler bu belgelerini yurtdışı temsilciliklerince tercüme ettirmek zorundadırlar. Hizmetin türü ile faydasının yurtiçi ve yurtdışı değerlendirme sonucuna göre de vergilendirilmesi gerekmektedir.

Yüksek tutardaki faturalar için yurtdışı temsilciliklerimizin onayı mutlaka aranmalıdır. Aksi halde, gelişen teknolojinin de

etkisiyle bazı mükellefler, kendi hazırladıkları ya da bastırdıkları faturaları, yurtdışından almış gibi düzenleyerek kayıtlarına gider olarak yazabilirler. Bundan da trilyonluk vergi kaybı doğar. Uygulamada inceleme elemanlarının vergi incelemesi sırasında yurtdışına gidemediği ve yurtdışında karşıt inceleme yapamadığı da göz önüne alındığında, olayın önemi kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Hizmet faturasının geç intikal etmesi halinde ise KDV'nin faturanın düzenleme tarihinin ait olduğu vergilendirme döneminde beyan edileceği hususu dikkate alınarak sorumlu sıfatıyla KDV beyanının VUK'un 371. md göre, pişmanlıkla yapılması ve ödenmesi bu şekilde ödenen KDV'nin ise ödemenin yapıldığı yıl aşılmamak suretiyle indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Hizmetle ilgili fatura ve benzeri belgenin, hizmetten faydalananın eline muhtelif nedenlerle gecikmeli olarak geçmesi de sıklıkla rastlanan bir durumdur. Bu şekilde, gecikmeli olarak KDV sorumlusuna ulaşmış belgeler bakımından beyan zamanı konusunda da tartışma yaşanmaktadır. Bu durumda belgenin vergi sorumlusunun eline geçtiği tarih (tebellüğ) itibariyle beyan edilmesi gerekmektedir.

Bize göre de;

Hizmetten yurtiçinden yararlanılmış ise KDV'ye tabi tutularak vergilendirilmesi, hizmetten yurtdışından yararlanılmış ise KDV'ye tabi tutulmadan giderleştirilmesi gerekir. Hizmetin konusu ücret, serbest meslek, sair kazanç ve irat ise stopaja tabi tutularak vergilendirilmesi, hizmetin konusu ticari kazanç ise stopaja tabi tutulmadan giderleştirilmesi gerekir. Yurtdışına ödenecek hizmet bedeli net olup KDV veya stopajın hesabında hizmet bedelinin brüt tutarı dikkate alınmalıdır.

Yurtdışından temin edilen hizmetler karşılığı alınan yüksek tutardaki faturalar için yurtdışı temsilciliklerimizin onayı mutlaka aranmalı, yurtdışından gelen faturaların temin edilen hizmet ve bu hizmetin de mükellefin ticari faaliyeti ile ilgili ve uyumlu olmasına dikkat edilmelidir.

Yurtdışı hizmet karşılığı alınması gereken belge gelmeden (temin edilmeden) bir miktar avansın ödenmesi veya tamamının ödenmesi gider yazılması için yeterli olmayıp gider yazılması için belgenin temini şarttır. Ancak belge temin edildiği halde hizmet bedelinin henüz ödenmeden sadece belgeye dayanarak gider yazılıp yazılmayacağı konusu da tartışmalıdır.

Yurtdışından sağlanan hizmetler karşılığı, temin edilen belgelerin bedellerinin ne şekilde ödeneceğine dair mevzuatımızda açık bir ifade veya düzenleme bulunmamakla beraber, yurtdışından sağlanan hizmetler karşılığı temin edilen belgelerin (fatura) bedellerinin kambiyo mevzuatı dışında tutulmuş olmasından dolayı, ödemelerin banka aracılığı ile yapıldıktan sonra gider yazılmasında fayda görmekteyiz. İthal edilen mal bedelinin ödenmesi veya prosedürü kambiyo mevzuatına tabi olduğu ve ilgili bankaların kambiyo birimlerince de takip edildiği bilinmektedir. Ancak hizmet bedelinin takibi, kambiyo mevzuatı dışında olması veya bankaların kambiyo birimlerince takibi söz konusu olmadığından konu tamamen mükellefin takibat ve işlemlerine bırakılmış bulunmaktadır.

Hizmetle ilgili fatura ve benzeri belgenin, hizmetten faydalananın eline muhtelif nedenlerle gecikmeli olarak geçmesi halinde, gecikmeli olarak KDV sorumlusuna ulaşmış belgeler bakımından beyan zamanı, belgenin vergi sorumlusunun eline geçtiği tarih itibariyle olmalıdır.

Globalleşen ekonomi, uluslararası rekabet, iç ve dış pazarlarda yaşanan ekonomik sıkıntılar vb. gelişmeler karşısında, dış ticaret mevzuatı ve vergi düzenlemeleri ilişkisinin çok iyi kurularak, düzenlemelerin de buna göre yapılmasında fayda bulunmaktadır. Ayrıca yurtdışından sağlanan hizmetler için temin edilen belgelerin ne şekilde vergilendirileceğine (hizmetin türü, hizmetten nerede ve nasıl yararlanıldığı) yönelik uygulamada hatalı işlemler veya farklı uygulamaların önüne geçmek için, idare tarafından günün koşullarına göre sağlıklı bir düzenlemeye (tebliğ) ihtiyaç bulunmaktadır.

## BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİNDEN AYRILANLARDAN KESİLEN STOPAJLARDA İADE FIRSATI

Güray KURŞUNOĞLU / SMMM

Gelirin gerçekliği kuralı gereği, sigorta şirketlerince yapılan geri ödemelerde vergi kesintisinin yatırılan tutarın getirisi (neması) üzerinden yapılması gerekmektedir. Oysa mevcut uygulamada Bireysel Emeklilik Sisteminden (BES) ayrılanların sistemden çıktıkları hem anapara hem de getiri üzerinden % 15 stopaj kesintisi yapılmaktadır. Diğer bir anlatımla kişilerin sisteme yaptıkları anapara ödemeleri de sanki *irad* gibi değerlendirilmekte ve vergilemeye tabi tutulmaktadır.

İşbu yazımızın konusunu, 08.04.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan **sigorta şirketince yapılan ödemelerin tamamından değil, bu ödemenin anapara dışında kalan kısmı üzerinden vergi kesilmesi gerektiğine** ilişkin Danıştay 4. Dairesi Kararı sonrası sistemden ayrılan kişilerin fazladan ödenen stopajların iadesiyle ilgili izleyebilecekleri yollar ve idarenin söz konusu Danıştay kararı sonrası yaklaşımı oluşturmaktadır.

### I. Konuyla İlgili Kanunda Yapılan Açıklamalar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun *Menkul Sermaye İradı* başlıklı 75. maddesinin ilk fıkrasında sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil

sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu, aynı maddenin 15/a bendinde ise tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından on yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemelerin menkul sermaye iradı sayılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bu doğrultuda, sistemden on yıldan önce ayrılanlara ödeme yapılırken, anapara ve getiriden oluşan toplam tutar üzerinden %15 nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Dolayısıyla sistemden elde edilen getirilerin yanı sıra anapara ödemeleri de tıpkı *irad* gibi vergilendirilmektedir.

**Gelirin gerçekliği kuralı gereği, sigorta şirketlerince yapılan geri ödemelerde vergi kesintisinin yatırılan tutarın getirisi (neması) üzerinden yapılması gerekmektedir. Oysa mevcut uygulamada Bireysel Emeklilik Sisteminden (BES) ayrılanların sistemden çıktıkları hem anapara hem de getiri üzerinden % 15 stopaj kesintisi yapılmaktadır.**

### II. Konuya İlişkin Yargı Kararları

İstanbul 11. Vergi Mahkemesi’nce verilen 09.02.2010 tarihli E: 2009/2764, K: 2010/412 kararda ve itiraz üzerine İstanbul Bölge İdare Mahkemesi’nin **oybirliğiyle** verdiği 26.10.2010 tarihli ve E: 2010/7629, K: 2010/18465 sayılı kararda kesintinin getiri üzerinden yapılması gerektiği açıkça ortaya konulmaktadır.

İstanbul 3. Vergi Mahkemesi’nin, 30.01.2009 tarihli ve E:2007/782, K:2009/398 sayılı kararı da bu yöndedir. Bu kararın “kanun yararına bozulması” istemiyle açılan davada

**Danıştay 4. Dairesi** vermiş olduğu 24.01.2011 tarihli E:2009/8882 ve K: 2011/269 sayılı kararda; **Buna göre davacının sigorta şirketine üç yıl boyunca nakden yaptığı ödemeler dolayısıyla elde ettiği gelir, menkul sermaye iradı sayılacağından, sigorta şirketince yapılan ödemelerin tamamı değil bu ödemenin ana para dışında kalan kısmı menkul sermaye iradı niteliğindedir. Bu nedenle davacıya iade edilen toplam ödeme üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 15/a bendi uyarınca yapılan tevkifatla hukuka uyarlık bulunmamaktadır** denilmek suretiyle konuya açıklık getirmektedir.

Netice itibarıyla Danıştay, sistemden ayrılan kişilere yapılan ödemede sadece getiri yerine anapara ve getiri dahil toplam tutar üzerinden kesinti yapılması sonucu vergileme hatası yapıldığını kabul etmiştir.

## II. Daha Önce Sistemden Ayrılanlarca Yapılması Gerekenler

Maliye Bakanlığınca Danıştay kararı doğrultusunda işlem tesis edileceğini ve fazla kesilen vergilerin başvuru halinde iade edileceğini açıklayan sirküler vb. bir düzenleme henüz yapılmamıştır. Bu kapsamda sistemden ayrılan ve kendilerinden %15 stopaj kesintisi yapılanların izleyebilecekleri yol aşağıdaki gibidir.

1. Kesintiyi yapan Bireysel Emeklilik Şirketi'nin bağlı bulunduğu Vergi Dairesi'ne (genellikle İstanbul mukimi vergi daireleridir), iadeli taahhütlü posta ile başvurularak fazladan ödenen vergilerin iadesi talep edilir.

2. Vergi dairesi talebi kabul etmezse veya 60 gün içinde başvuruya yanıt vermezse vatandaş izleyen 60 gün içinde Maliye Bakanlığı'na başvurup **şikayet yolu ile düzeltme** talebinde bulunur.

3. Bu talebin de reddi halinde veya 60 gün içinde yanıt verilmemesi halinde, İstanbul Vergi Mahkemesi'nde dava açılır.

Açılacak bir davada olası yargı masraflarının da üzerine kalacak olması nedeniyle Maliye'nin düzeltme taleplerine olumlu yaklaşması beklenilebilir.

## III. İdarenin İade Talepleriyle İlgili Son Dönemdeki Tutumu

İdarenin, yukarıdaki şekilde yapılan başvurulara karşı olumlu bir yaklaşım sergilediği söylenilebilir. En azından ilk etapta olumsuz cevap verme ya da cevap vermeme gibi bir tutuma girişmeden başvurulara yazılı cevap verilmesi, sürecin yargıya taşınmasına gerek kalmaksızın idarenin yapılacağına dair beklentileri artırmaktadır.

Nitekim, bir mükellefin Bireysel Emeklilik Sisteminden ayrılmasını müteakiben Bireysel Emeklilik Şirketi'nin anapara ve getiri dahil toplam tutar üzerinden %15 stopaj kesintisi yapması nedeniyle, söz konusu şirketin muhtasar beyannamesini vermekte olduğu Vergi Dairesi'ne iadeli taahhütlü postayla Mayıs 2011 döneminde yapılan başvuruya ilgili Vergi Dairesi yine aynı ayda cevap vererek sigorta şirketinden aşağıdaki bilgileri ihtiva eden bir yazı alınmasını talep etmiştir:

- Poliçenin no.su, türü, tarihi, tutarı;
- Sistemden ayrılış tarihi;
- Üzerinden gelir vergisi hesaplanan anapara ile kâr payı tutarları ve bu tutarlara isabet eden kesinti tutarları;
- Toplam iade edilen tutar ve toplam gelir vergisi tutarı;
- Gelir vergisi kesintisinin beyan edilip ödendiği vergi dairesi ve vergilendirme döneminin ne olduğu;

Buna ilaveten Vergi Dairesi verdiği cevabi yazıda, iadeye karar verilmesi halinde iade yapılabilecek banka IBAN no.sunun belirtilmesini de talep etmiştir. İdarenin bu yaklaşımının, sürecin olumlu ilerlemesi ve iadelerin yapılması anlamında beklentileri artırmakta olduğu söylenebilir.

### Kaynakça

1. **Gelir Vergisi Kanunu**, Kanun No: 193, 6 Ocak 1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.
2. **Danıştay 4. Daire Kararı**, E: 2009/8882 ve K: 2011/269



## PERSONELE ÖDENECEK İKRAMİYELERDE TAHAKKUKUN, VERGİ TEVKİFATI VE SGK PRİM ÖDEMELERİNİN ZAMANI

Hüseyin YÖRÜKOĞLU / SMMM

### 1. Giriş

Şirketlerde, personele ödemesi zamanında yapılamayan ikramiye ödemelerinin tahakkununun ve dolayısıyla da vergi tevkifatına ve sigorta primine tabi tutulma zamanı konusunda zaman zaman tereddütler oluşmakta ve konuyla ilgili olarak da tartışmalar yaşanmaktadır.

Yazımızda bu iki konu, yani ikramiyelerde tahakkuk ve vergi tevkifatının zamanı ile ikramiyelerin sigorta primine tabi tutulma zamanı ile ilgili görüşlerimiz açıklanmaya çalışılmıştır.

### 2. İkramiye Tahakkuku İle Vergi Tevkifatı Zamanı

Konuya bir örnek ile başlamak gerekir ise; bir şirketin toplu iş sözleşmesinde, 20 Mart tarihinde 30 günlük yevmiye tutarında ikramiye ödeneceği hususunda hüküm bulunmaktadır. Ancak söz konusu ikramiye tutarı 20 Mart tarihinde değil, 25 Nisan tarihinde ödenebilecektir.

Birçok şirket sorumlusu ceza ve gecikme zammı ile karşılaşmamak için sözleşmede belirtilen tarihte ödeme yapılmayacak/yapılamayacak olmasına rağmen tahakkuku mart ayı itibarıyla yapmakta ve gelir ve damga vergilerini muhtasar beyanname ile nisan ayında beyan etmektedirler.

Böyle bir durumda, ikramiyenin 20 Mart tarihinde ödenmeyeceği bilindiğinden, ikramiye tahakkununun Mart ayında yapılmayıp ikramiye tahakkununun ödeneceği ayda yani Nisan ayında yapıp gelir vergisi tevkifatının Mayıs muhtasar beyanname ile beyan edilebilmesi mümkün müdür?

Bilindiği üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde

“Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.” hükmü yer almış; anılan Kanun’un 94. maddesinde ise kimlerin vergi tevkifatı yapmak zorunda oldukları belirtilmiştir. Öte yandan aynı Kanun’un 96. maddesinde, “Vergi tevkifatı, 94’üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.” denilmiş; 98. maddede de, “94’üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkuk yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.” hükmü yer almıştır.

**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasıyla ilgili 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 11.11 bölümünde de, öte yandan, kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesine göre ücret sayıldığından bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınmaya devam edilecektir. Söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam**

tutarı kesinleştikten, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aynı husus çalışanlara ödenen performans değerlemelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler için de geçerlidir. Diğer taraftan, **ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde vergi kesintisine tabi tutulması gerekeceği tabiidir**, şeklinde bir açıklama yer almıştır.

Bu bağlamda, ödemeyi yapan tarafından nakden veya hesaben ödenmiş olan ücretin çalışan tarafından elde edilmiş geliri ifade ettiği, gelirin elde edilmiş sayılmasıyla stopaj yapılması zamanı bu anlamda paralel olduğu, ücretlerde gelirin elde edilmesi ekonomik ve hukuki tasarrufla gerçekleşmekte olduğundan, **bu tarih itibariyle ödemenin gerçekleştiğinin kabul edilmesi ve stopaj yükümlülüğünün yerine getirilmesi gerektiği şeklinde yorumlar da mevcut olup**, bu yorumlarda şirket prosedürlerine bağlı olarak kesinleşen prim ve ikramiye tutarı tahakkuk etmiş olmakla stopajın yapmanın zamanının olmadığı, **ödenmeye başlanacağı (çalışan açısından ise ücretin talep edilebilir hale geldiği) tarihin ise stopaj yapma zamanı olduğu ifade edilmektedir.**

Kaldı ki bizim yazımızın konusu, tahakkukla ödemenin aynı ayda yapılması durumunda stopajın zamanının ne zaman olacağına ilişkindir.

Bu konudaki TC Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 27 Haziran 2011 tarihli, 6163 sayılı Özelgesi aşağıdaki gibidir:

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizce imzalanan Toplu İş Sözleşmesinin 59'uncu maddesine göre işçilere ödenecek olan ikramiyelerin tarihlerinin belirlendiği, ancak zaman zaman belirlenen tarihlerde söz konusu ikramiyelerin ödenemediği belirtilerek, bu durumda tahakkukun ikramiyenin ödeneceği ay içinde yapılıp, tevkif edilen verginin de bir sonraki ay ödenip ödenemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde, 'Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olamamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez... ' hükmü yer almıştır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının nakden veya hesaben yaptıkları ücret ödemelerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları sayılmış olup, aynı Kanunu'nun 96. maddesinde de 'Vergi tevkifatı, 94. madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.' denilmiştir.

Ayrıca, aynı kanunun 98. maddesinde ise '94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20. günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar... hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre; söz konusu ikramiye ödemelerinin nakden veya hesaben ödendiği anda gelir vergisi tevkifatının yapılması, dolayısıyla nisan ayına ait olup nakden veya hesaben ödemesi Mayıs ayında yapılan ikramiye ödemelerinin mayıs ayının geliri sayılarak ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir."

Tüm bu açıklamalar, ilgili tebliğ ve söz konusu özelge dikkate alındığında, yukarıdaki örnekte olduğu gibi, 20 Mart tarihinde ödenmeyecek olan ikramiyenin tahakkukunun Mart ayında yapılmayıp ödeneceği ayda yani Nisan ayında yapılarak gelir vergisi tevkifatının Mayıs muhtasar beyannamesi ile beyan edilmesi vergi mevzuatına uygun olacaktır.

### 3. İkramiyelerin Sigorta Primine Tabi Tutulma Zamanı

İkramiyelerin tahakkuku ve ödemesinin vergi tevkifatı ve ödemesi konusunu inceledikten sonra bu konuya paralel diğer önemli bir konu da yukarıdaki örneğe uygun bir durum karşısında sigorta primlerinin prime tabi tutulacağı zamanın da ne olacağı hususudur.

TC Sosyal Güvenlik Kurumu'nun internet sitesinde yapılan açıklama bu konudaki tereddütleri gidermekte olup ilgili açıklama aynen aşağıya alınmıştır:

#### Aylık Prim ve Hizmet Belgesinde "Hak Edilen Ücret" ve "Prim, İkramiye Ve Bu Nitelikteki İstihkak'ın" Ayrı Gösterilmesi Açıklama

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 17. maddesinin üçüncü fıkrasında; iş kazası, meslek hastalığı, hastalık ve analık hallerinde Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi gereği sigortalı sayılanlara verilecek ödeneklerin veya bağlanacak gelirlerin hesabına esas tutulacak günlük kazancın hesabında prim, ikramiye ve bu nitelikteki arızı ödemeler dikkate alınmış ise ödenek ve gelire esas alınacak günlük kazancın, ücret toplamının ücret alınan gün sayısına bölünmesiyle hesaplanacak günlük kazanca, %50 oranında bir ekleme yapılarak bulunan tutardan çok olamayacağı düzenlenmiştir.

Bu itibarla, 12/5/2010 tarihli, 27579 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 102. maddesinde yapılan düzenlemeyle, aylık prim ve hizmet belgesinin "Sigorta Primine Esas Kazanç" bölümü "Hak Edilen Ücret" ve "Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki İstihkak" olmak üzere iki ayrı bölüme ayrılmış olup aynı Yönetmeliğin geçici 23. maddesi uyarınca uygulama 2010/ Temmuz ayına ilişkin aylık prim ve hizmet belgesinden başlamak üzere "e-Sigorta" sistemi üzerinden 5/8/2010 tarihi itibarıyla işletime açılmış bulunmaktadır.

Bu bağlamda, sigorta primine tabi olan kazançlardan;

- Sigortalının çalışmasının karşılığı olarak zamana göre götürü, yüzde usulüne göre veya bahşış şeklinde yapılan ya da sigortalıya tam bir çalışma karşılığı olmadan kanundan dolayı işverenin yanında çalıştığı süre ile bağlantılı olarak (yıllık izin ücreti, hafta tatili ücreti, ulusal bayram ve tatil günlerinde ödenen ücretler gibi) yapılan ödemeler ile kıdem zammı, vardiya zammı, gece zammı, yıpranma zammı, eleman teminindeki günlük zammı, makam tazminatı, özel hizmet tazminatı, iş riski zammı, ek görev ücreti, meslek tazminatı gibi işçinin çalışmasının karşılığı olarak çeşitli adlar altında yapılan ödemeler, "ücret";

- Sigortalının daha verimli çalışmasını ve işyerindeki üretimin artırılmasını sağlamak için sigortalının gösterdiği başarıya göre yapılan ödemeler, "prim";

- İşverenin sigortalılardan duyduğu memnuniyeti belirtmek ya da işyerine olan aidiyet duygusunu artırmak amacıyla sigortalıların başarısına ve verimliliğe bağlı olmaksızın yılbaşı, bayram, işyerinin kuruluş yıl dönümü, işçilerin evlenmesi gibi durumlara göre, yapılan ödemeler, "ikramiye" olarak değerlendirilerek Kuruma bildirilecektir.

Ücretler ödenip ödenmediğine bakılmaksızın hak edildikleri aya mal edilmek suretiyle prime tabi tutulacaktır. **Prim, ikramiye ve bu nitelikteki istihkaklar ise öncelikle ödendiği ayın kazancına dahil edilecek ve ücret dışındaki bu ödemelerin yapıldığı ayda üst sınırın aşılması**

**nedeniyle prime tabi tutulamayan kısmı, ödemenin yapıldığı ayı takip eden aydan başlanarak iki ayı geçmemek üzere üst sınırın altında kalan sonraki ayların prime esas kazançlarına ilâve edilerek prime tabi tutulacaktır.**

Sigortalılara çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin, prime esas kazanca dahil edilip edilmeyeceğine, ücret ya da prim, ikramiye ve bu nitelikteki istihkak olup olmadığı ile hangi ayda prime tabi tutulacağına dair örnek tablo aşağıda yer almaktadır.

İşverenlerimize önemle duyurulur."

Konuyla ilgili örnek tabloda aynen aşağıya alınmıştır.

**Şirketlerde, personele ödemesi zamanında yapılamayan ikramiye ödemelerinin tahakkukunun ve dolayısıyla da vergi tevkifatına ve sigorta primine tabi tutulma zamanı konusunda zaman zaman tereddütler oluşmakta ve konuyla ilgili olarak da tartışmalar yaşanmaktadır.**

PRİME TABİ OLAN VE OLMAYAN KAZANÇLAR	PRİME TABİ (+) /PRİME TABİ DEĞİL (-)	HANGİ AYDA PRİME TABİ TUTULDUĞU
<b>1- Ücret</b>		
<b>Ödeme şekil ve zamanına göre ücret çeşitleri</b>		
<b>a) Zaman birimine göre ücret</b>	+	Hak Edilen Ay
* Fazla çalışma / mesai ücreti	+	Hak Edilen Ay
* Cumartesi günü ücreti	+	Hak Edilen Ay
* Hafta tatili ücreti	+	Hak Edilen Ay
* Ulusal Bayram-Genel tatil ücreti	+	Hak Edilen Ay
* Yıllık izin ücreti	+	Hak Edilen Ay
<b>b) İşbirimi esasına göre ücret</b>	+	Hak Edilen Ay
* Yüzde usulüyle alınan ücret	+	Hak Edilen Ay
* Profesyonel futbolcuya ödenen ücret	+	Hak Edilen Ay
* Transfer ücreti	+	Hak Edilen Ay
* Transfer verimi ücreti	+	Hak Edilen Ay
<b>c) Götürü ücret</b>	+	Hak Edilen Ay
<b>d) Belirsiz zaman ve miktar üzerinden ödenen ücret</b>	+	Hak Edilen Ay
* Hazırlama ücreti	+	Hak Edilen Ay
* Tamamlama ücreti	+	Hak Edilen Ay
* Temizleme ücreti	+	Hak Edilen Ay
* Kardan hisse şeklinde ödenen ücret	+	Hak Edilen Ay
* Komisyon ücreti	+	Hak Edilen Ay
<b>e) Zam ve Tazminatlar</b>	+	Hak Edilen Ay
* Bakım tazminatı	+	Hak Edilen Ay
* Vardiya tazminatı	+	Hak Edilen Ay
* Ağır vasıta tazminatı	+	Hak Edilen Ay
* İş güçlüğü tazminatı	+	Hak Edilen Ay
* Yıpranma tazminatı	+	Hak Edilen Ay
* Özel hizmet tazminatı	+	Hak Edilen Ay
* Yabancı dil tazminatı	+	Hak Edilen Ay
* İmza zorunluluğu tazminatı	+	Hak Edilen Ay
* Makam tazminatı	+	Hak Edilen Ay
* Uçuş tazminatı	+	Hak Edilen Ay
* Arazi zammı	+	Hak Edilen Ay
* İş riski zammı	+	Hak Edilen Ay
* Eleman teminindeki güçlük zammı, kıdem zammı	+	Hak Edilen Ay
<b>f) Hakkı huzurlar (toplantı parası)</b>	+	Hak Edilen Ay
<b>h) Sigortalılara istirahatlı iken ödenen ücretler</b>	+	Hak Edilen Ay
<b>l) Avukatlık vekâlet ücreti</b>	+	Hak Edilen Ay

2- Prim İkramiye ve Bu Nitelikteki İstihkak		
* Tabii afet yardımı	+	Ödendiği Ay
* Nakit ödenen kira yardımı	+	Ödendiği Ay
* Nakit ödenen giyecek yardımı	+	Ödendiği Ay
* Nakit ödenen yakacak yardımı	+	Ödendiği Ay
* Askerlik yardımı	+	Ödendiği Ay
* Sünnet yardımı	+	Ödendiği Ay
* Nakit ödenen taşıt yardımı	+	Ödendiği Ay
* Nakit ödenen ısıtma yardımı	+	Ödendiği Ay
* Nakit ödenen elbise dikiş bedeli	+	Ödendiği Ay
* Nakit ödenen ayakkabı bedeli	+	Ödendiği Ay
* Yılbaşı parası	+	Ödendiği Ay
* Kreş parası	+	Ödendiği Ay
* Bayram harçlığı	+	Ödendiği Ay
* İzin harçlığı	+	Ödendiği Ay
* Bayram ikramiyesi	+	Ödendiği Ay
* Yılbaşı ikramiyesi	+	Ödendiği Ay
* 6772 Sayılı Kanun gereğince ödenen ikramiye	+	Ödendiği Ay
* 6772 sayılı Kanun gereğince Bakanlar Kurulu kararına dayanılarak ödenen ikramiye	+	Ödendiği Ay
* 2448 sayılı Kanun gereğince ödenen ikramiye	+	Ödendiği Ay
* Jübile ikramiyesi	+	Ödendiği Ay
* Çocuk zammı (Kurumca sigorta priminden istisna edilen tutarı aşan tutarı)	+	Ödendiği Ay

* Aile zammı (Kurumca sigorta priminden istisna edilen tutarı aşan tutarı)	+	Ödendiği Ay
* Yemek zammı (Kurumca sigorta priminden istisna edilen tutarı aşan tutarı)	+	Ödendiği Ay
* İşverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin %30'unu geçen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payı tutarları	+	Ödendiği Ay
<b>3- Sigorta primine tabi tutulmayacak kazançlar</b>		
a) Aynı yardımlar	-	
b) Ölüm, doğum ve evlenme yardımı	-	
c) Görev yollukları	-	
d) Seyyar görev tazminatı	-	
e) Kıdem tazminatı	-	
f) İş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödemeler	-	
g) Keşif ücreti	-	
h) İhbar tazminatı	-	
ı) Kasa tazminatı	-	
i) Çocuk zammı (Kurumca sigorta priminden istisna edilen tutarı aşmayan tutarı)	-	
j) Aile zammı (Kurumca sigorta priminden istisna edilen tutarı aşmayan tutarı)	-	
k) Yemek zammı (Kurumca sigorta priminden istisna edilen tutarı aşmayan tutarı)	-	
l) İşverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin %30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payı tutarları	-	

Diğer taraftan, 28.09.2008 tarih, 27011 sayılı Resmi Gazete’de yayımlana **5510 Sayılı Kanunun 4. Maddesinin Birinci Fıkrasının (a) ve (b) Bentleri Kapsamındaki Sigortalılar İle Sadece Genel Sağlık Sigortasına Tabi Sigortalıların Esas Tutulacak Kazançlarına Dair Tebliğ’in 2.1.2- Ücret ve ücret niteliği dışındaki kazançların prime tabi tutulması** başlıklı bölümünün **“a) Hizmet akdi devam eden sigortalılar yönünden”** çıkışı aşağıdaki gibidir:

“Sigortalıların prime esas tutulacak kazançlarının hesaplanması sırasında, ücret ve ücret niteliği dışındaki kazançlar öncelikle ödendiği ay’ın kazancına dahil edilecektir.

**Toplu iş sözleşmelerine tâbi işyerlerinde ve kamu idareleri veyayargımercilerince verilen kararlara istinaden sonradan ödenen, ücret ve ücret niteliği dışındaki kazançlar da yine ödendiği ayın kazancına dahil edilecektir.**

Ancak, prime esas kazançta dahil edilmesi gereken bu nitelikteki ödemelerin yapıldığı ayda prime esas kazanç üst sınırının aşılması nedeniyle prime tabi tutulamaması halinde, sözkonusu ödemeler, ödemenin yapıldığı ayı takip eden aydan başlanarak iki ayı geçmemek üzere prime esas kazancın üst sınırının altında kalan sonraki ayların prime esas kazançlarına ilave edilerek prime tabi tutulacaktır.”

Böylece, her iki SGK açıklamasında ikramiye ve bu nitelikteki istihkakların ne zaman ödenmiş ise ödendiği ayın kazancına dahil edileceği açık ve net olarak ifade edilmiş olup ücret dışındaki bu

ödemelerin yapıldığı ayda, üst sınırın aşılması nedeniyle prime tabi tutulamayan kısmının, ödemenin yapıldığı ayı takip eden aydan başlanarak iki ayı geçmemek üzere üst sınırın altında kalan kısmının sonraki ayların prime esas kazançlarına ilâve edilerek prime tabi tutulacağı ayrıca belirtilmiştir.

Diğer taraftan SGK yetkilileri ile yapılan görüşmelerde de uygulamanın yazımızda açıklandığı şekilde olacağı açık ve net biçimde ifade edilmiştir.

#### 4. Sonuç

İkramiye ödemelerinin geç yapılması halinde, örneğin, bir şirketin toplu iş sözleşmesinde, 20 Mart tarihinde 30 günlük yevmiye tutarında ikramiye ödeneceği hususunda hüküm bulunması, ancak söz konusu ikramiyenin 20 Mart tarihinde değil, 25 Nisan tarihinde ödenmesi halinde, vergi kesintisi ve sigorta primine tabi tutulacağı zamanı ile ilgili düşüncelerimiz yasal dayanakları ile açıklanmıştır. Bu itibarla;

1- Toplu İş Sözleşmeleri gereğince ilgili ayda ödenmeyeceği belli olan ikramiye tahakkukunun ikramiyenin ödeneceği ayda yapılıp, gelir vergisi tevkifatı da izleyen ayda muhtasar beyannamesi ile beyan edilebilecek,

2- Toplu iş sözleşmelerine tâbi işyerlerinde sonradan ödenen ikramiyelerin primleri de ikramiyenin ödendiği ayın kazancına dahil edilerek, ertesi ay SGK’ye bildirilebilecektir.

## TTK YENİDEN YAZILDI

Hilal TAŞPINAR BÜLÜÇ

Türkiye'nin Avrupa Birliği uyum süreci kapsamında başta temel kanunların değiştirilmesi, finans ve sermaye piyasaları ile ilgili düzenlemelerden başlamak üzere, ulusal ve uluslararası anlamda ticari hayata kolaylık sağlayıcı hükümler getirilmesi zorunluluk arz etmiştir. Öyle ki; serbest pazarın büyümesi ve rekabet ekonomisinin yaygınlık kazanması sonucunda, işletmeler uluslararası sahada daha rahat hareket etmeye başlamıştır. Bu durum 1956 yılından beri yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun dünya ticaretinde yaşanan yenilikler karşısında yetersiz kalmasına neden olarak, yeni düzene uyum sağlayan bir ticaret kanununa ihtiyaç duyulmasını sağlamıştır.

14 Şubat 2011 tarih 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun incelenmesi neticesinde sadece içerik olarak değil, sistematik olarak da birçok açıdan yenilikleri kapsadığı görülmektedir. Özellikle denetimle ilgili hükümler başta olmak üzere birçok hüküm Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve muhasebe ilkelerinden etkilenecek hazırlanmış gözlemlenmektedir. Buna göre ülkemizdeki işlemlerin uluslararası piyasaların bir parçası olabilmesi, rekabet piyasasında bir faktör olarak, güç olarak yer edinebilmesi mümkün kılınabilecek ve küresel piyasalarda entegrasyon anlamında büyük imkân ve kolaylıklar sağlayacaktır.

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu genel olarak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecektir. Ancak Türkiye Denetim Standartlarının belirlenmesine yönelik Geçici ikinci ve denetçilerin denetimine yönelik Geçici üçüncü maddesi yasanın yayım tarihi olan 14.02.2011 tarihinde, her sermaye şirketine bir internet sitesi

açma mecburiyeti veya site mevcutsa bazı bilgilerin bu sitede yayımlanması zorunluluğu hükümlerini düzenleyen 1524 maddesi 01.07.2013 tarihinde, Gerçek ve Tüzel kişilerin Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) tabi olmasını öngören düzenlemeler ise 01.07.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Bu takvime göre Kanunu'nun tamamı 1.07.2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken hususlardan ilki ; 01.01.2013 tarihinden itibaren tüm şirketlerin finansal tablolarını TMS kapsamında hazırlaması gerektiği belirtilmiş olup ancak bu tarihli finansal tablolar bir önceki dönemin finansal tabloları ile karşılaştırmalı olarak verileceği için, 31.12.2012 tarihli tabloların da bu kapsamda hazırlanması gerekliliği hususudur.

Yukarıda da bahsettiğimiz üzere 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu yeni düzenin getirdiği çoğu alanda yenilikler sunmaktadır. Bunlardan bir diğeri de neredeyse artık tüm ticari hayatımızda olmazsa olmaz şekilde yer edinen internet ve sanal âlem uygulamalarının tamamen hayatımıza girmiş olduğu gerçeğidir. Bahse konu kanunun yürürlüğe girmesi ile artık Ticaret Sicil kayıtları elektronik ortamda tutulacak ve depolanacak, fatura ve teyit mektupları elektronik ortamda hazırlanıp saklanabilecek, Genel Kurul çağrıları elektronik posta ile, toplantıya katılma, öneri sunma, oy kullanma gibi yönetsel haklar da elektronik imza ile yapılabilecek, şirketlerin kurmak zorunda olduğu internet sitesinden kamunun bilgilendirilmesi gerekliliği nedeni ile gereken bilgi ve belgeler yayımlanacak ve tarafların anlaşması durumunda ihbar, itiraz ve benzeri beyanlar internet yolu ile yapılabilecektir.



Yine yeni TTK ile ticaret unvanının korunmasına ilişkin hüküm genişletilmiş ve markalar, endüstriyel tasarımlar ve patentlerle ilgili kanun hükmünde kararnamelerde ve Fikir Sanat Eserleri Kanunu'nda yer alan marka, tasarım, patent ve eser sahibine tanınan haklar ile uyumlu hale getirilmiştir. Buna göre hak sahibi kendi ticaret unvanının haksız kullanıldığını öne sürerek kanuna aykırı kullanımın men edilmesini; eğer ticaret unvanı tescil edilmiş durumda ise kanuna uygun şekilde değiştirilmesini veya silinmesini ve bu durum sonucu ortaya çıkan maddi durumun ortadan kaldırılmasını; gereğinde araçların ve ilgili malların imhasını, zarar varsa maddi ve manevi tazminat talep etme haklarına sahip olacaktır. (Madde 51-52)

Yeni TTK defterlerin tutulması konusunda ulusal ve uluslararası standartlara uyularak ticari defter tutma yükümlülüğüne ilişkin emredici bir düzenleme getirmektedir. Buna göre tutulması gereken defterlerin sadece Defter-i Kebir, Yevmiye Defteri ve Envanter Defteri olmadığı, Kanun'un 64. maddesinde yer alan "Ticari Defterler, Defter Tutma ve Envanter Başlıklı, Defter Tutma Yükümlülüğü" bölümünde ; "(4) Pay Defteri, Yönetim Kurulu Karar Defteri ve Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir. (5) Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir." şeklinde belirtilmiştir. Bununla birlikte defter ve diğer tüm kayıtların Türkçe tutulacağı hususu yeni TTK'de açıkça düzenlenmiş ve söz konusu düzenleme emredici niteliktedir. Ayrıca defter tutma yükümlülüğü gerçek kişi tacirler ve tüzel kişiler açısından da yönetim kuruluna verilmiştir. Bu yükümlülüğü yeni TTK'de belirtildiği şekilde yerine getirmeyenler Madde 64-65 ve 562'de belirtildiği üzere 200 günden az olmamak şartı ile para cezası ile cezalandırılacaktır.

Mevcut kanunumuzda bulunan ve 'Ultra Vires' şeklinde adlandırılan uygulama da yeni TTK ile uygulamadan kaldırılan diğer bir husus olmuştur. Peki, nedir bu "Ultra Vires"? Ticari şirketlerin ana sözleşmesinde yazılı işletme konusu dışında yapılan işlemlerin şirketi bağlamayacağı hükmünü içermektedir. Şirketler bu yasağa takılmamak için ana faaliyet konularını oldukça geniş tutmakta ve gelecekteki muhtemel faaliyetler içinde sözleşmelerine düzinelere

faaliyet konusu eklemektedirler. Yeni TTK ile "Ultra Vires" yasağı kalktığı için, artık şirketlerin hak ehliyetlerinin sınırını işletme konusu çizmeyecektir. Bu değişiklik neticesinde bir şirketin amaç ve konusunu o şirketin hak ehliyeti değil, imza yetkilisine rücu edeceği veya edemeyeceği hususu sınırlayacaktır. Yani diğer bir deyişle; şirketin amacı ve işletme konusu dışında yapılan işlemler de şirketi bağlayacak, bu işlemler nedeni ile üçüncü kişiye karşı şirket sorumlu olacak, ancak sınırı aşan temsil yetkisini haiz kişiye karşı şirket rücu edebilecektir. (Mad. 371)

Söz konusu kanun ile şirket birleşmeleri hususunda da büyük değişiklikler getirilmiştir. Bilindiği üzere 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 147. maddesinde yer alan; "Birleşme, yalnız aynı neviden olan şirketler arasında caizdir. Şu kadar ki, birleşme bakımından kollektif ile komandit şirketler ve anonim ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, aynı neviden sayılır." hükmü gereğince birleşme, yalnız aynı neviden şirketler arasında mümkündür. Yani kanun uyarınca örneğin bir anonim şirket ile bir limited şirketin birleşmesi mümkün değildi. Oysa yeni Türk Ticaret Kanunu'nda "Sermaye şirketleri: Sermaye şirketleri, kooperatiflerle ve devralan şirket olmaları şartıyla, kollektif ve komandit şirketlerle birleşebileceklerdir. Şahıs şirketleri, şahıs şirketleri ile devrolunan şirket olmaları şartıyla sermaye şirketleri ile ve kooperatiflerle birleşebilirler. Kooperatifler ise; kooperatiflerle, sermaye şirketleri ile, devralan şirket olmak kaydı ile şahıs şirketleri ile birleşebileceklerdir. (Madde 137)

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu şirketlerin asgari sermayeleri ile ilgili de bir düzenlemeye gitmiştir. Anonim şirketler için aranan asgari sermaye tutarı için ikili bir sistem getirilmiş olup bu sistemin getirilmesinde Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) oldukça etkili olduğu söylenebilir. Buna göre esas sermaye en az 50.000 TL olmalıdır. Halka açık olmayan ancak kayıtlı sermayeyi kabul etmiş bulunan anonim şirketlerde ise 100.000,- TL olmalıdır.

Limited şirketlerde aranan asgari sermaye tutarı ise 5.000,- TL'den 10.000,- TL'ye çıkarılmıştır. Mevcut düzenlemede yer alan sermayenin taksitle ödenmesine ilişkin hüküm ve buna bağlı olan temerrüt hükümleri ortadan kaldırılmıştır. Bu sayede söz konusu payın bir kerede ödenmesi öngörülmüştür.

Anonim şirketlerin yönetim kurullarına ilişkin olarak da bir takım yenilikler getirilmiştir. Söz konusu düzenlemede yönetim kurulunun en az üç kişiden oluşma şartı kaldırılmış, böylece yönetim kurulunun tek kişiden oluşturulabilmesi mümkün kılınmıştır. Bu tek kişinin pay sahibi olma zorunluluğu da kaldırılmıştır. Yine yönetim kurulu üyelerinin sadece gerçek kişi değil, tüzel kişi olabilme imkânı da tanınmıştır. Ayrıca, yönetim kurulu toplantılarını kolaylaştırmak amacıyla toplantıların elektronik ortamda yapılabilmesi imkânı getirilmiştir. Böylece yönetim kurulu üyelerinin toplanması hususunda yaşanan aksaklıklar özellikle de yabancı sermayeli şirketler açısından oldukça kolaylaştırılmış olacaktır. Yönetim kurulu üyelerinin en az birinin Türkiye’de ikamet etmesi ve Türk vatandaşı olması şartının yanı sıra yine en az birinin yüksek öğrenim görme zorunluluğu getirilerek de yönetimin profesyonelleştirilmesi sağlanmaktadır. (Madde 359)

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu’nun biz meslek mensupları açısından getirmiş olduğu en önemli değişikliklerin başında “denetim” ve “denetçilik” kavramları gelmektedir. Söz konusu kanun ile meslek önemli konulara gelerek birçok şirketin kilit konularında yer alma imkânı sağlamıştır. Yeni TTK’nın neredeyse tamamında kurumsal yönetim ve kamunun aydınlatılması ilkeleri çerçevesinde, şirketlerin hesap verilebilirliğini artırmak amacıyla bağımsız denetim konusunda yapılan değişikliklere yer verilmiştir. Bağımsız denetimin yapılması işletmelerin dış pazarlarda rekabet edilebilir hale gelmesi için güçlü bir yapıya kavuşmalarını, vergi avantajlarından faydalanmalarını, bilançoların daha şeffaf olmasını sağlayacak, bu durumda şirketlerin güvenilirliğini artıracak ve daha güçlü olmalarını sağlayacaktır. Getirilen yeni sistemle anonim şirketlerde bulunan murakıplık müessesesi şirketin bir organı olmaktan çıkarılmış, bunun yerine şirketlerin ölçekleri ile paralel olarak denetim bağımsız denetim kuruluşlarına ya da en az bir SMMM veya YMM ye bırakılmıştır. Bu durumda anonim şirketler bakımından üç yeni denetçi şekli belirlenmiş olacaktır. Bunlar; “Bağımsız Denetçi”, “İşlem Denetçisi” ve “Özel Denetçi” dir. Yeni Kanun’un yürürlüğe girmesi ile birlikte bugün denetçi olarak bilinen kişiler artık YMM, SMMM, ve bağımsız denetim kurumları adı altında denetim görevini icra edeceklerdir.

Denetçiler şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını hesaplarından; işlem denetçileri, şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşme ve bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir şirketin işlem ve kararlarından, özel denetçiler ise kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri iddia eden tarafından ispat edildiği takdirde hem şirkete, hem de pay sahipleri ile şirket alacaklarına karşı ve verdikleri zarar dolayısı ile sorumlu olacaklardır. Denetçiler hakkında yapılan en çarpıcı değişikliklerden birisi de yeni Türk Ticaret Kanunu’nda bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlemesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçinin en az iki yıl için değiştirilmesi gereği hususudur. Dikkat çeken konu denetleyen bağımsız denetim şirketinin değil, sadece denetçinin değiştirilme konusudur.

Yukarıda kısaca belirtmeye çalıştığımız düzenlemelerin biz meslek mensupları açısından oldukça önemli yenilikler getirecektir. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun tüm maddelerininin yürürlüğe girmesiyle birlikte; ticari hayatımıza birçok yenilikler ile düzenlemeler girecek ve bugüne kadar yaşanan birçok eksikliği giderecektir.

1956 yılından beri yürürlükte olan eski kanunla kurulmuş şirketlerdeki sembolik ortaklıklar sona erecek, şirketler daha şeffaf ve sürekli denetimden geçtiği için daha güvenilir, daha gerçekçi bilgilerin yer aldığı mali tablolar sunmuş olup rekabet güçlerini artıracaklardır.

Düzenlenen tüm bu yenilik ve değişimlere meslek mensuplarının en kısa sürede ayak uydurması, yeni çıkan uygulamalarda ivedilikle yerlerini alması gerekmektedir. Kendilerini geliştiren, yenileyen meslek mensupları bu işten kârlı çıkacaklardır. Bu uygulamaların tamamı mesleğin hakettiği yere gelmesini sağlayacak mesleğimize değer kazandıracaktır.

#### Kaynak

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, İSMMM 130 soruda TTK Kitabı.

## SATILAN ŞİRKETİN ÇALIŞANLARI NE HİSSEDER?

Cengiz PAK \*

Bu yazımı hem şu sıralarda hem de önümüzde bulunan 10 yıl için çok sayıda kişinin yaşayacağı bir konuya ayırmak istedim.

“Şirketiniz satılır veya başkası ile birleştirilirse ne hissedersiniz?

Benim bir tahminim var, yakın gelecek içinde çok sayıda şirket el değiştirecek.

Böyle düşünmemin birkaç sebebi var ama başında çok sayıda kurucunun iş bırakma yaşına yaklaşıyor olmasıdır. Bildiğiniz gibi 80 sonrası dönemde çok sayıda girişimci iş hayatına girdi ve bugün onlar en az 55-60 yaş aralığındalar. 10 yıl içinde ise 65 - 75 aralığı içinde olacaklar ve bir şekilde şirketlerinin devamı için bir karar verecekler.

Diğer bir nedeni ise tedarik zincirleri içinde zorlanma konusu. Zorlanma bir kaç noktadan tetikleniyor, bir tanesi dikey entegrasyon süreci diğeri ise zincirin içinde kalma bedelinin giderek yükselmesi, koşulların sertleşmesi.

İşte bu sebeplerin Türkiye özelinde farklı bir süreç yaratacağını düşünüyorum.

### Satılan şirketin çalışanları ne hisseder ?

Şirketlerin kurucuları yaşlanınca ...

1. Yeni Nesile Devrediler
2. Stratejik Ortak Ararlar
3. Tamamını Satarlar
4. Kapatırlar veya Kapanır

\* Stratejik planlama ve yönetim danışmanı

Bunlardan ilk seçenek için araştırmaların söylediği birinci nesilden ikinciye % 45'inin, ikinciden üçüncüye % 4'ünün geçtiği şeklinde. Sayılar farklı araştırmalarda farklı olabilir; ama işin ana fikri, 100 şirketten 10 taneden azı üçüncü nesli görecektir. Bunu hemen test edebilirsiniz, etrafınızda 60 yıllık kaç şirket var ?

4 numaralı seçenek bu yazımın kapsamında değil. Bir şirket kapanınca çalışanları yeni bir iş bulmaya çalışacaktır. Bu yazımın konusu ise 2 veya 3 numaralı seçeneklerin çalışanlar üzerine etkisi hakkında.

Satılınma veya stratejik ortaklık süreçleri dikkatli yönetilmezler ise şirketlerin kapanmalarına sebep olabilir, bunun temel nedeni çalışanların konsantrasyon kaybı ile beraber şirkete yön gösteren değerlerin artık geçersiz veya belirsiz hale gelmesindedir, bazen de satın alacak olan şirketin boyundan büyük işe kalkışmasından olabilir.

Satın alacak şirketin boyundan büyük işe kalkışma durumu yıllar önce bir dostumun şirketinin başına geldi, ben hikâyeyi sonradan dinlediğim için duyduğumda iş işten geçmişti. Ciro ve yetenekleri oldukça iyi olan bir şirket, satın alacak olan şirketin yaptığı bir hatadan dolayı, 1 hafta içinde yok oldu. Bu hikâyenin kahramanları için çok acı, olayı öğrenen kişiler için ise büyük bir hayat dersi oldu.

Bir şirketin sahip değiştirme veya stratejik ortak edinme süreci çalışanlar üzerinde büyük belirsizlik rüzgârı estirebilir.

Şirket bu süreçte entelektüel sermayesinin bir kısmını istemeden kaybedebilir. Bütün çalışanların aklına şu sorular gelecektir:

1. Benim bir işim var mı ?
2. Kime bağlı olacağım ?
3. Maaşıma ne olacak ?

Bu üç soru cevap bulana kadar diğer tüm konuşmaların, stratejik nutukların, gelecek senaryolarının hiç bir önemi yoktur. Önce bu sorular cevabını bulmalıdır.

### Benim bir işim var mı ?

Maslow (ihtiyaçlar hiyerarşisi teorisi) demiş ki "Belirli bir kategorideki gereksinimler tam olarak karşılanmadan kişi bir üst düzeydeki kategorinin gereksinimlerini algılamaz, böyle gereksinimleri yoktur." İşte onun sıralaması:

- Fizyolojik gereksinimler,
- Güvenlik gereksinimi,
- Ait olma gereksinimi,
- Sevgi, sevecenlik gereksinimi,
- Saygınlık gereksinimi,
- Kendini gerçekleştirme gereksinimi,

Buna göre iş ve geçim endişesi olan insanın bundan öte düşünebileceği bir şey olamaz. Gördüğünüz gibi Maslow hepimizin ruhuna tercüman olmuş. Dolayısı ile birleşme veya el değiştirme durumunda önce bu soru cevabını bulmalı. Bu cevap alınmadan çalışanlar diğer söylenenleri duymayacaktır.

Bu endişeyi devamlı olarak işsiz kalabileceğini düşünen herkes hisseder herhalde. Daimi olarak negatif mesaj yayımlayan bir yöneticinin kendi bakış açısını, birlikte olduğu insanlara aktarmakta niçin zorlandığını ve niçin anlayamamaktan şikâyet ettiğini Maslow sayesinde keşfetmiş olabiliriz. Çünkü yöneticiyi dinleyenlerin aklında "benim bir işim var mı" endişesi canlı ise diğer söylenenleri duymayacaktır. Negatif motivasyonu uygulayan ve başarılı gibi görünen yöneticilerin benzerlerine göre çok daha fazla çalışmaları, gergin olmaları, aktaramadıkları fikirlerini kendilerinin uygulamak zorunda kalmasından olabilir.

**Satılınma veya stratejik ortaklık süreçleri dikkatli yönetilmezler ise şirketlerin kapanmalarına sebep olabilir, bunun temel nedeni çalışanların konsantrasyon kaybı ile beraber şirkete yön gösteren değerlerin artık geçersiz veya belirsiz hale gelmesindedir, bazen de satın alacak olan şirketin boyundan büyük işe kalkışmasından olabilir.**

### Kime bağlı olacağım ?

Kime bağlı olacağım endişesi ortalıkta bir birleşme, satılma olmasa bile "kime bağlıyım ben" şeklinde yaşanabilir. Bazı şirketlerden iş süreçleri, yetki ve sorumluluk belirsizliği birdenfazlayöneticiyaratabilir. Birleşmelerde ise ortaya yepyeni bir durum çıkar, eskiden tıkr tıkr çalışan, az sorumlulukla yürütülen işler şimdi ne olacaktır !

Daha az bilgi ile hareket eden insanlarda "korku" miktarının arttığı uzmanlarca belirtilen bir şey. İnsanların bilinmeyenler yerine "korku" koyması onların aynı zamanda elini kolunu bağlar, ne onlar ne de şirket ilerleyemez.

### Şimdi gelelim "maaşıma ne olacak ?" sorusuna

Bu durumda insanlar "Maaşım kaç lira olacak?" diye sormazlar; ilk soru gerçekten de "maaşıma ne olacak" sorusudur.

Nasıl alacağım, ne kadarı elime nakit geçecek, kazandığım haklar ne olacak, performansımı nasıl dikkate alacaklar?...

Bir çok insan için nakit olmayan değerler de çok anlamlıdır. Yönetime yakın olmak, bir şey yaratıyor olmak, kariyer imkânı, performansın değerlendirilmesi ...

Siz onlarla yıllarca beraberiniz, onlar sizin değer yargılarınızı, performansı nasıl değerlendireceğinizi öğrenmişlerdi. Şimdi ise başka bir dönem başlıyor, yöneticiler değişiyor, iş süreçleri değişecek... Hedefler, vizyon, değer yargıları...

Bütün bunlar belki de tarafsız bir ekip tarafından yönetilmediğinde önemli entelektüel kayıplar ve peşinden beklenmedik iş ve pazar kayıpları yaşanabilir. Gelecek 10 yıl içinde çok sayıda şirketin bu tür bir sürecin parçası olacağını düşünüyorum ve bu konu hakkında şimdiden çalışmaları gerektiğine inanıyorum.

## 5510 SAYILI KANUN'UN 41. MADDESİNE GÖRE YAPILAN BORÇLANMALARIN İADESİ

Berna Gökçe AYAN

### I. Giriş

5510 sayılı Kanun'un<sup>1</sup> 41. maddesinde Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (a), (b), (c) bendi kapsamında sigortalı sayılanlar ile hak sahiplerinin askerlik, staj ve asistanlık dönemleri, aylıksız izin süreleri, doğumdan sonra çalışılmayan sürelere ilişkin borçlanabilecekler süreler belirlenmiş ve bu sürelerin borçlanması halinde sigortalılık süresi olarak değerlendirileceği düzenlenmiştir.

Ancak 5510 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden itibaren borçlanmalara ilişkin bazı sorunlar ortaya çıkmıştır. Özellikle doğum borçlanmasının en son tabi olunan sigortalılık statüsünde sigortalılık süresi olarak değerlendirilmesi isteğe bağlı sigortalılığı devam eden kadın sigortalılarının 01.10.2008 tarihinden itibaren 4/b kapsamında değerlendirilmesi sonucunda birçok kadının daha geç emekli olmasına sebep olmaktadır. Bu durumu bilmeyen ve borçlanma yapan ve ödeyen birçok kadın mağdur durumdaydı. Ancak Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik<sup>2</sup> Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 66. maddesine eklenen fıkra ile 5510 sayılı Kanunun 41. maddesine göre yapılan borçlanmalarda aylık bağlanmamış olması şartıyla borçlanma tutarının tamamının sigortalının talebi halinde bir defaya mahsus olmak üzere iade edileceği yönünde düzenleme yapılmıştır. Bu yazımızda bu düzenleme doğrultusunda sigortalıların yapması gerekenleri açıklamaya çalışacağız.

1 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 31.05.2006 tarihli

2 6200 sayılı Resmî Gazete

### II. 5510 Sayılı Kanun'un 41. Maddesi Kapsamında Sayılan Borçlanmalar

5510 sayılı Kanun'un 41. maddesinde Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (a), (b), (c) bendi kapsamında sigortalı sayılanlar ile hak sahiplerinin borçlanabilecekleri süreler:

- Kanunları gereği verilen ücretsiz doğum ya da analık izni süreleri ile 4. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalı kadının, iki defaya mahsus olmak üzere doğum tarihinden sonra iki yıllık süreyi geçmemek kaydıyla hizmet akdine istinaden işyerinde çalışmaması ve çocuğunun yaşaması şartıyla talepte bulunulan süreleri;
- Er veya erbaş olarak silâh altında veya yedek subay okulunda geçen süreleri;
4. maddenin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında olanların, personel mevzuatına göre aylıksız izin süreleri;
- Sigortalı olmaksızın doktora öğrenimi veya tıpta uzmanlık için yurtiçinde veya yurtdışında geçirdikleri normal doktora veya uzmanlık öğrenim süreleri;
- Sigortalı olmaksızın avukatlık stajını yapanların normal staj süreleri;
- Sigortalı iken herhangi bir suçtan tutuklanan veya gözaltına alınanlardan bu suçtan dolayı beraat edenlerin tutuklulukta veya gözaltında geçen süreleri;
- Grev ve lokavtta geçen süreleri;
- Hekimlerin fahri asistanlıkta geçen süreleri;
- Seçim kanunları gereğince görevlerinden istifa edenlerin, istifa ettikleri tarih ile seçimin yapıldığı tarihi takip eden ay başına kadar açıkta geçirdikleri süreleri;

i) 25/2/2011 tarihinden sonraki sürelerle ilişkin olmak üzere, 4857 sayılı Kanun'a göre kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışan sigortalıların, kısmi süreli çalıştıkları aylara ait eksik süreleri,<sup>3</sup> kendilerinin veya hak sahiplerinin yazılı talepte bulunmaları ve hesaplanacak primlerini borcun tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödemeleri şartı ile borçlandırılan süreleri sigortalılık süreleri olarak sayılmaktadır.

### III. Yanlış Statüdeki Borçlanmaların İadesi

5510 sayılı Kanun'un yürürlük tarihi olan 1/10/2008 tarihinden sonra Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bendine tabi sigortalı sayılanlar ile 2008 yılı Ekim ayı başından sonra ilk defa (c) bendine tabi sigortalı olanlar ve hak sahiplerinin borçlandırılması gereken sigortalılık statüsü dışında diğer statülerden birisine göre borçlandırılması halinde, örneğin sigortalı 4/b kapsamında ancak doğum borçlanmasını 4/a kapsamında yapıp bu kapsamda yatırırsa bu borçlanması iptal edilmeyerek tabi olduğu statüde değerlendirilerek geçerli kılınacaktır.

Sigortalının bu işlemi yapılırken tekrar bir dilekçe vermesine gerek bulunmamaktadır. Borçlanmanın tabi olduğu statüde değerlendirilebilmesi için borcun sigortalıya tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi yeterlidir.

### IV. Yapılan Borçlanmalardan Fazla Sürelere İlişkin Borçlanma Tutarının İadesi

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun 2010/106 no'lu genelgesinde "Sigortalının kendisi ya da hak sahipleri tarafından yapılan borçlanma sürelerinin tüm hizmetleri ile birlikte aylık bağlamaya yetecek süreden fazla olması halinde fazla olan süreye ait borçlanma tutarı Kurumca tahsil edilmiş ise iade edilmeyeceği" belirtilmiştir.

Buna göre; sigortalıların ve hak sahiplerinin borçlanma yapıp borçlanmayı ödemesi halinde tekrar geri iadesi söz konusu değildir. Ayrıca örneğin sigortalı 600 gün askerlik borçlanması ödemiş ancak emeklilik talebinde bulunurken 400 gün askerlik borçlanması yeterli olduğunu öğrenmiştir. Sigortalının 600

2 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 25.02.2011 tarih ve 27857 sayılı Resmi Gazete

günün 400 günü sayılarak ödemiş olduğu 200 günlük askerlik borçlanma miktarının da tarafına ödenmesi için talepte bulunamamaktadır.

### V. Borçlanmaların Bir Kereye Mahsus Geri Ödenmesi

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelikle Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 66. maddesine eklenen fıkra gereğince, 5510 sayılı Kanunun 41. maddesine göre yapılan borçlanmalarda aylık bağlanmamış olması şartıyla borçlanma tutarının tamamının sigortalının talebi halinde bir defaya mahsus olmak üzere iade edileceği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Buna göre, 1/10/2008 tarihinden sonra 5510 sayılı Kanun'un 41. maddesine göre yapılan borçlanmalar bir defaya mahsus olmak üzere sigortalı yada haksahiplerinin talepleri halinde iade edilebilecektir.

Burada önemli olan sigortalıya ya da hak sahiplerine maaş bağlanmamış olmamasıdır. Sigortalıların talepleri halinde ödemiş oldukları borçlanmalar bir defaya mahsus olmak üzere iptal edilerek taraflarına geri ödenmesi imkânı sunulmuştur. Bunun için sigortalıların borçlanma talebinde buldukları Sosyal Güvenlik Merkezlerine başvurmaları yeterlidir.

### VI. Sonuç

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelikle 5510 sayılı Kanun'un 41. maddesine göre yapılan borçlanmalarda aylık bağlanmamış olması şartıyla borçlanma tutarının tamamının sigortalının talebi halinde bir defaya mahsus olmak üzere iade edileceği yönünde düzenleme, özellikle isteğe bağlı sigortalılığı devam eden kadın sigortalıların doğum borçlanmalarının 4/a kapsamında değerlendirileceği düşünülerek yapmış oldukları borçlanmalarının geri talep etmelerinin sağlanması açısından önemlidir.

Ayrıca sigortalıların emeklilik sürelerindeki eksik günlerini tamamlamak için yapmış oldukları borçlanmalarının yapılan incelemeler sonucunda fazla olması halinde borçlanmalarının iptal edilerek tekrar borçlanma talebinde bulunma imkânı sağlanmıştır. Ancak sigortalıların dikkat etmesi gereken husus aylık bağlanmadan önce talepte bulunmaları ve bu haklarının bir kereye mahsus olduklarını unutmamalarıdır.

## TEVSI YATIRIMLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Seda ÖZGÖREN

### I- Giriş

5838 sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile bölgesel gelişmişlik farklarını azaltmak, kalkınmayı hızlandırmak, istihdamı artırmak gibi amaçlarla yatırımların teşviki öngörülmüştür.

Bu kapsamda, 5838 Sayılı Kanun’a “İndirimli Kurumlar Vergisi” başlıklı 32/A maddesi eklenmiştir.

Bu kanun ile yatırımlara sağlanabilecek destek unsurları; gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi istisnası, vergi indirim, yatırım yeri tahsisi, sigorta primi işveren hissesi desteği, faiz desteği ve taşınma desteğidir.

Bu makalemizde tevsî yatırımlardan elde edilecek kazançlarda indirimli kurumlar vergisinin ne şekilde uygulanacağı bir örnek ile açıklanacaktır.

### II- Yasal Düzenlemeler

5838 sayılı Kanun’un 9. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen “İndirimli Kurumlar Vergisi” başlıklı 32/A maddesi aşağıdaki gibidir.

“Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16.07.1997 tarih ve 4283 sayılı Kanun ile 08.06.1994 tarih ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans

sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Bakanlar Kurulu;

a- İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir ve sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bunlara ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b- Her bir il grubu için yatırıma katkı oranını %25’i (5904 sayılı Kanun’un geçici 2. maddesine göre 31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için %60), yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise %45’i (5904 sayılı Kanun’un geçici 2. maddesine göre 31.12.2010 tarihine

**Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanca uygulanır.**

kadar başlayan yatırımlar için %70) geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya,

Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya yetkilidir.

İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanca uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır.

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

### III- Konu Hakkında Değerlendirmeler

5838 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı 32/A maddesinde, tevsi yatırımlardan, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanca uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır. denilmektedir.

Bu çerçevede aşağıda örnek bir uygulamaya yer verilmiştir.

(X)A.Ş. üretim kapasitesini genişletmek amacıyla 2010 yılında teşvik belgesi kapsamında toplam sabit yatırım tutarı 5.000.000,00 TL'dir. Ancak kurum 2010 yılında 3.000.000,00 TL yatırım harcaması yapmıştır. Kurum 2010 yılında 10.000.000,00 TL kazanç elde etmiştir. Ancak yatırımın bütünlük arz etmesi nedeniyle yatırımdan sağlanan bu kazançlar ayrıştırlanmamıştır. Kurumun teşvik belgesinde uygulanacak vergi indirim oranı %50, yatırıma katkı oranı ise %20 olarak belirtilmiştir. Ayrıca kurumun 2010 yılı sonu itibarıyla bilançosunun aktifinde yer alan sabit kıymetler aşağıdaki gibidir.

Hesap Kodu	Tutar(TL)
250-Arsa ve Araziler	200.000,00
251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	50.000,00
252-Binalar	2.000.000,00
253-Tesis, Makine ve Cihazlar	8.000.000,00
254-Taşıtlar	500.000,00
255-Demirbaşlar	750.000,00
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.000.000,00
<b>Toplam</b>	<b>12.500.000,00</b>



### 1. Yatırıma Katkı Tutarının Hesaplanması

Açıklama	Tutar(TL)
1. Toplam Sabit Yatırım Tutarı	5.000.000,00
2. 2010 Yılında Yapılan Yatırım Harcması	3.000.000,00
3. Yatırıma Katkı Oranı	%20
4. Yatırıma Katkı Tutarı ((2)x(3))	600.000,00

Söz konusu yatırıma 2010 yılı için devlet tarafından yapılacak katkı tutarı  $(5.000.000,00 \times \%20 =) 600.000,00$  TL olacaktır. Yani 2010 yılında yatırımın 600.000,00 TL'lik kısmı, Devlet tarafından kurumun bu yatırımdan elde edeceği kazançlardan, bu tutarda az vergi tahsilatı yapılmak suretiyle desteklenecektir. Ancak toplam sabit yatırım tutarı 5.000.000,00 TL olduğundan, geri kalan 2.000.000,00 TL'lik yatırım harcaması da gerçekleştiğinde yararlanılması gereken toplam yatırıma katkı tutarı  $(5.000.000,00 * \%20 =) 1.000.000,00$  TL olacaktır.

### 2. İndirimli Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

Açıklama	Tutar(TL)
1. Kurumlar Vergisi Matrahı	10.000.000,00
2. Gerçekleşen Yatırım Tutarı	3.000.000,00
3. Dönem Sonu Toplam Sabit kıymet Tutarı	12.500.000,00
4. İndirimli Oran Uygulanacak Kazanç (Matrah) $(1*(2/3))$	2.400.000,00
5. İndirimli Oranla Hesaplanan Kurumlar Vergisi $(4*0,20*0,50)$	240.000,00
6. Normal Oran Uygulanacak Matrah (1-4)	7.600.000,00
7. Normal Oranla Hesaplanan Kurumlar Vergisi $(6*0,20)$	1.520.000,00
8- Hesaplanan Kurumlar Vergisi (5+7)	1.760.000,00

### 3. Yatırıma Katkı Tutarının İzlenmesi

Açıklama	Tutar(TL)
Önceki Dönemden Devralınan Yatırıma Katkı Tutarı	0,00
2010 yılı Yatırıma Katkı Tutarı	600.000,00
Cari Dönemde Kullanılan Yatırıma Katkı Tutarı	240.000,00
Sonraki Dönem Kullanılacak Yatırıma Katkı Tutarı	360.000,00

### IV- Sonuç

Tevsi yatırımlarda, bir dönemde oluşan kazancın ne kadarlık bir kısmının yapılan yatırım harcamalarından kaynaklandığının tespit edilememesi halinde, yeni yatırım tutarı, toplam yatırım tutarına oranlanarak, indirimli oran uygulanacak kazanç tespit edilecektir.

Buna göre, indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir.

İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanacaktır.

### Kaynaklar:

- 5838 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

## İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI DAYANIŞMA DERGİSİ YAYIN KOŞULLARI VE YAZMA KURALLARI

Dayanışma dergisi hakemli bir dergidir.

Dergi iki ayda bir yayımlanır.

### YAYIN KOŞULLARI

- 1-Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- 2-Dergide yayımlanması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine bir çıktı ile birlikte elektronik ortamda (disket, cd)gönderilmelidir.
- 3-Dergide yayımlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır.
- 4-Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurul'unca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir.
- 5-Yayımlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 6-Dergide yayımlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.
- 7-Dergide yayımlanan yazıların telif hakları yazarı veya yazarları tarafından karşılıksız olarak İzmir Serbest Muhasebeci mali müşavirler Odası'na devredilir. Yazarlar başvuru dilekçesine ekledikleri "Makale Sunum Formu"nu doldurarak ve imzalayarak telif haklarını devrettiklerini beyan etmek zorundadır.
- 8-Derginin bir sayısında bir yazarın birden fazla yazısı yayınlanmaz. Ancak ortak çalışma ürünü olan ve birden çok yazarlı çalışmalarda bu koşul aranmaz.

### YAZMA KURALLARI

- 1-Yazılar, Microsoft Windows Word programla yazılmalı ve çözümünde herhangi bir sorun yaşanmaması için daha önce kullanılmamış bir diskete ya da CD'ye kaydedilerek dergiye gönderilmelidir.
- 2-Yazılar 3 (üç) kopya olarak, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3-Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
  - a. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.

- b. Başlığın sağ alt tarafında yazarın adı ve unvanı" gösterilmelidir.
- c. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmelidir.
- d. İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) özetleri yer almalıdır.
- e. Özetlerin altında anahtar sözcükler (key words) bulunmalıdır.
- f. Makalenin metni ikinci sayfadan başlamalıdır.

4-Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.

5-Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) "şekil" olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.

6-Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.

7-Kaynakların gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonunda, "Kaynakça" başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, Costing, 4\* Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, "An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations", The Accounting Historians Journal, December 1992, Volume19, Number 2, s. 79-103.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.

8- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın disketteki biçimiyle yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.

### Yazışma Adresi

#### **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



# LUCA KAMP ATEŞİ GİBİDİR!



Çok uzaklarda bile etrafında toplanır ve güvenle paylaşmanın keyfini çıkarırsınız.



[www.luca.com.tr](http://www.luca.com.tr)



Türkiye'nin ilk web tabanlı merkezi muhasebe sistemi

#### Ankara

TESMER  
Temel Eğitim ve Staj Merkezi  
LUCA Proje Departmanı (Merkez)  
Dikmen Caddesi No:562 Dikmen/ANKARA  
LUCA Çağrı 444 60 60  
Tel : +90 312 475 53 00  
Fax : +90 312 475 60 05

#### İstanbul

TESMER (İSMMM BİNASI'NDA)  
İstanbul Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası  
Luca Proje Departmanı (Şube)  
Kurtuluş Caddesi No: 114 Kurtuluş, Şişli/İSTANBUL  
Tel : +90 212 291 36 99 (5 hat pbx)  
+90 212 247 62 87 (2 hat pbx)

#### İzmir

TESMER  
İzmir Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası  
Luca Proje Departmanı (Şube)  
Cumhuriyet Bulvarı No: 79/8 Pasaport/İZMİR  
Tel : +90 232 446 83 55 - +90 232 446 83 95