

Değerli Meslektaşlarım,

Dayanışma dergimizin bu sayısında sizlerle yeniden buluşmaktan, sohbet olanağı bulmaktan dolayı çok mutluyum.

Mayıs ayı ortalarında olağan genel kurulumuzu, yeni sistem olan nispi temsil yöntemi ile gerçekleştirdik. Bu seçime gösterdiğiniz ilgi ve destek için hepimize teşekkürlerimi iletmek istiyorum. Meslek örgütümüze ve örgütlü meslek mücadelemize meslektaşlarımızın gösterdiği ilgi ve desteğin artması hem dayanışmamızı artırıyor hemde gücümüze güç katıyor.

Nispi temsil sisteminin seçimler öncesinde tüm odalarımıza getirdiği huzursuzlukların ve belirsizliklerin önümüzdeki süreçte bir olumsuzluğa dönüşmemesi için gerekli çalışmaları sürdürüyoruz. Bu sistem bazı odalarımızda ciddi sorunları da beraberinde getirdi. Önümüzdeki süreçte yaşanan bu sorunların boyutlarının büyümemesini diliyorum.

Bildiğiniz gibi yaz ayları, tatil ayları ve aynı zamanda işlerimizin temposunun daha düşük olduğu bir dönemdir. Bunun için yeni bir döneme başlangıç için güç ve enerji aldığımız aylardır. Aldığımız bu enerjinin ardından Eylül ayı ile birlikte tempolu bir süreç başlıyor. Bunun ilk somut örneği önümüzdeki dönem için ilçe ve semt temsilcilikleri ile komitelerin seçimlerinin yapılmasıdır.

Seçilen bu temsilciler, Oda yönetimi ile meslektaşlarımızın arasında doğrudan ve demokratik bir iletişim ağı görevi üstlenmektedirler ve bu görevi geçmiş dönemde olduğu gibi önümüzdeki dönemde de başarıyla yerine getireceklerdir.

Yine Eylül ayı içinde yaşanacak bir başka heyecan dalgası ise, meslektaşlarımızın büyük bir heyecan ve istekle çalıştıkları komitelerimizin seçimlerinin yapılmasıdır. Meslek camiamızın dinamiklerini harekete geçiren, bu komiteler ilçe ve semt temsilciliklerinde olduğu gibi oda kurullarına yardımcı olmak, mesleki sorunlarımızı çözüm için oda yönetimi ile birlikte koordineli olarak çalışarak mesleğimizin geleceği için katkı ve emek koyacak çok sayıda komite üyesi olarak çalışan meslek mensuplarından oluşmasıdır. Bu komitelerde bu yıl da katılım anlamında yüksek sayılara ulaşılabileceğine, geçmiş dönemlerde olduğu gibi bu denemede de çok iyi şeyler yapacak ve üretecek komiteler olacağına gönülden inanıyorum. Tüm meslektaşlarımız bu komitelerde görev almaya çağırıyorum.

İzmir Odası olarak 1996 yılından beri aralıksız yaptığımız Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu'nun XIV. 6-10 Ekim 2010 Tarihleri arasında bu yıl Kıbrıs'ta Cratos Premium Hotel'de gerçekleştireceğiz.

Bu yıl ki sempozyumumuzun ana teması "Türkiye'de zorunlu TFRS uygulamasının 5. yılında kazanımlar, sorunlar, beklentiler, öneriler" olarak saptandı. Ülke genelinden birçok meslektaşımızın büyük ilgi gösterdiği, bu sempozyumumuzun mesleğimize yeni ufuklar açacağına inanıyorum ve tüm meslek mensuplarımızı davet ediyorum.

Ekim ayında diğer bir başka heyecan ise, 23-24 Ekim'de yapacağımız TÜRMOB seçimli genel kuruldur. Bu genel kurulun mesleğimiz ve meslektaşlarımız için çok önemli olduğunu bu nedenle Turmob kurullarının oluşturulmasında geçen dönemleri de dikkate alarak mesleğin gelişmesini sağlayacak mesleki sorunlara sahip çıkacak mesleki sorunlarımızın önünü açacak idare ile odalar ve Türmob arasında konsensüsü sağlayacak bir yapının oluşması çok önemlidir. Aksi takdirde giderek ağırlaşan bu sorunların altından kalkmak çok zor olacaktır. Umarım bu oluşumda herkes sağduyulu davranır tüm dinamikleri tetikleyen bir yapı oluşur . Şimdiden Türmob genel kuruluna başarılar dilerim.

Sevgi ve saygılarımla.

içindekiler...

Feyzullah TOPÇU 1

HAKEMLİ YAZILAR

Yrd. Doç. Dr. **Semra TETİK**

Yönetimde Başarının Yeni Yolu: Toplam Kalite Yönetimi7

Yrd. Doç. Dr. **Mustafa KIRLI** / Yrd. Doç. Dr. **Nilgün KAYALI**

Stratejik Kararların Değerlendirilmesinde Black-Sholes Finansal Opsiyon Fiyatlama Modeli'nin
Reel Opsiyonlara Uygulanması.....27

Öğr. Gör. **Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ**

Konaklama İşletmelerinde Yönetimsel Amaçlı Hesap Planlarının Oluşturulması41

Ünal ŞERİFLER

Yakınsak Başlayan Bir İlişki: FASB No:52 - IAS 21 ve Bir Uygulama52

HAKEMSİZ YAZILAR

Prof. Dr. **Beno Kuryel**

Psikanalizce - 360

Doç. Dr. **Mustafa SAKAL**

Yapı Kooperatiflerinde Yevmiye Defterinin Kapanış Tasdiki ve İdari Para Cezaları62

Dr. **Özkan BİLGİLİ**

İstirahatli Sigortalının Çalışmadıklarına Dair Bildirim65

Dr. **Yılmaz TOPCUK**

Sigortalı Trafik Kazası Geçirmesi Halinde Sağlık Giderlerinin Karşılansındaki Kargaşa..... 73

Gürsel Erkul ILIZ

Yurt Dışından Yapılacak Kiralama İşlemleri80

Mustafa YILMAZ

Ferdî İşletmenin Limited Şirketine Dönüştürülmesi 82

Fisun ILİZ

Verilen Avanslara Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılıp Ayrılmaması 87

Engin MALAY

Amortisman 90

Mehmet KESKİN

Müstahsilden Alımlarda Malın İadesi ve Verilen Avansların İadesi 95

İsmail ŞENGÜN / Mustafa COŞKUNHissenizi Devrettiyseniz Tüm Mal varlığını kaybetme Riskiniz Var Demektir;
Düşündürücü Bir Yargı Kararı 99**Dr. Mustafa ALPASLAN**Kat Karşılığı Yapılan Daire ve Dükkan Satışında Değer Artış Kazancı ve
Gelir Vergisi Beyanı 101**Harun Reşit TOKCAN**

Vergi Matrahının Hesaplamasında Değerleme Ölçütleri ve Uygulamaları 103

Hakan SAATCI

Emlak Vergisi Kanunu Kapsamında Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Araziler 106

Dilek ÇETİNKAPLANVerilen Sipariş Avansları ve Verilen Avansa Karşılık Senet Alınması ile
Verilen Avansın Yabancı Para Cinsinden Olması 109**İrfan YELİS**

İhracattan Doğan KDV İadesi ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine 113

Osman BULUT

Muhasebenin Temel Kavramları ve TDHP 123

Hande HAMAMCILAREczanelere Ait Alış Faturalarının LUCA'da Muhasebe Kayıtlarının
Kolay ve Pratik Yapılması Yöntemi 128**Eda KAYA**

Sözleşmelerin En Az Kaç Nüsha Düzenlenmesi Gerekliği ve Damga Vergisi Kanunu 131

Yayın Koşulları 135-136**Makale Sunum Formu** 137

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

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

**Sorumlu Müdür
Oda Sekreteri**
Hüseyin HAMAMCILAR

Genel Yayın Yönetmeni
Yavuz ÖZMAKAS

Yayın Kurulu
Levent YAKAR
Hatice ÖZTEKİN
Özge YILMAZ
Aslı TENGİZ

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

İsmail IŞIK
YMM

Özkan BİLGİLİ
SSK Müfettişi

Yener GÜVEN
Çalışma Sosyal Güvenlik Bakanlığı
Baş İş Müfettişi

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ
Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF.

Doç. Dr. Serdar ÖZKAN
Ekonomi Üniversitesi

Doç. Dr. Erdal ÖZKOL
Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF.

Sayfa Tasarım
Birsen BAĞARDI KÖSEOĞLU

Düzeltilen
Hacer ÖZMAKAS

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

DAYANIŞMA Sayı: 109
Süreli Yerel Yayın

İki aylık mesleki dergi

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

701	Feyzullah Topçu (Oda Başkanı)	312	Haksız Rekabet
702 - 712	Metin Aksoy (Başk. Yard.)	501 - 511	Yasemin Yıldız (Santral -Gelen - Giden Evrak Özlük İşleri - Tahsilat)
706	İlhan Bora (Başk. Yard.)	502	Sevil Erdü (Özlük İşleri - Tahsilat)
703 - 713	Hüseyin Hamamcılar (Oda Sekreteri)	503	Mustafa Yılmaz (Özlük İşleri)
704 - 714	Halil Kırılı (Sayman)	504	Birgül Genç (Özlük İşleri - Tahsilat)
705 - 715	Erkan Yıldırım (Yön. Kur. Üyesi)	505	Funda Akerdem (6. Kat)
510	Mehmet Kuzu (Yön. Kur. Üyesi)	507	Cüneyt Zirek (Muhasebe Departmanı)
707	Mustafa Felek (Yön. Kur. Üyesi)	508	Senem Şakır (Muhasebe Müdürü)
711	Ali Yenidoğan (Yön. Kur. Üyesi)	509 - 520	Murat Yeter (Danışman)
301	Atilla Kılıç (Tesmer - Staj)	512	Yunus Balık (Personel Sorumlusu - Disiplin Servisi)
302	Bora Yıldırım (Tesmer Müdürü)	513	Gülnur Atasever (İdari İşler Sekreteri)
303	Nilsu Akdeniz (Tesmer Muhasebe)	515	Seda Anaç (Muhasebe Departmanı)
304	Denetleme Kurulu (Ömer Akbaş) (3. Kat)	123 - 602	Nazan Tunaboylu (Yönetici Asistanı)
305	Emin Akbulut (Bilgi İşlem)	609	Nazik Çayhan (6. Kat Çay)
306	Selda Arpacı (Hukuk Müşaviri)	708	Tesmer Toplantı Odası
307	Müfit Yıldırım (Tesmer Sekreteri)	104	Güvenlik
308	Yavuz Öz makas (Kütüphane)	105	Dr. Bülent Coşkun
309	Hacer Çiçek (3. Kat Çay)	131	1. Kat Toplantı Salonu (Küçük Salon)
311	Disiplin Kurulu (Şükrü Parmaklı) (3. Kat)		

BANKA HESAP NUMARALARI

Banka Adı	Şube Adı	Şube Kodu	IBAN No
İş Bankası	3413	Yeniğün	TR38 0006 4000 0013 4131 1277 65
Halkbank	419	Güzelyalı	TR91 0001 2009 4290 0010 2600 88
Garanti Bankası	410	Konak	TR95 0006 2000 4100 0006 6924 83
Akbank	284	Halit Ziya	TR26 0004 6002 8488 8000 0412 47
YKB	927	İzmir-Merkez	TR85 0006 7010 0000 0061 3532 99
Masraf almayan banka (Bankaya elden yatıranlar için)			
Akbank	284	Halitziya	TR32 0004 6002 8488 8000 0491 90

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

İZMİR SMMMO DAYANIŞMA DERGİSİ

HAKEM KURULU

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

Hakemli Yazılar >>>
Refereed Papers

YÖNETİMDE BAŞARININ YENİ YOLU: TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ

> Yrd. Doç. Dr. **Semra TETİK**

Celal Bayar Üniversitesi Salihli Meslek Yüksekokulu

ÖZET

Günümüzün modern yönetim yaklaşımlarından olan Toplam Kalite Yönetimi (TKY), 1950'lerden sonra ortaya çıkmış ve yönetim literatüründe yerini almıştır. Liderlik, değişim ve yenilik, sürekli gelişim müşteri odaklılık, katımlı yönetim, sıfır hata ve kalite çemberlerinden oluşan TKY, örgüt sistematüğinde büyük paradigma değişimlerini gerektiren bir örgüt geliştirme aracıdır. Odak noktası müşteri olan TKY'nin örgüte yerleşme süreci 5-10 yıl arasında değişirken; dönüşüm sürecinin başarısı ise çalışanların yönetim sürecine katılması ve üst yönetimin sürekli ve kararlı desteğine bağlıdır.

Bu çalışmada, kalite ve çağdaş bir yönetim aracı olan TKY kavramları tanıtılmış ve TKY'nin temel ilkeleri ve özellikleri hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca TKY ile Geleneksel Yönetim karşılaştırılmış ve TKY'nin önündeki engeller incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kalite, Toplam Kalite Yönetimi, Müşteri Odaklılık

ABSTRACT

Total Quality Management (TQM) is one of the modern management approaches which has emerged in 1950s and has taken its palce in the managment literature. As an organizational development intervention TQM which require crucial paradigm change in systematic of organization, includes; leadership, change and innovation, continuous improvement, focusing to customers, participation management, sero mistake and quality circles. TQM focuses on customers and its establishment in an organization takes between 5-10 years; and success rate of organizational transformation depends on participation of employee to management and support and determination of top management.

In this study, quality and TQM which is a contemporary management issue have been introduced and the main principles and the charecteristics of TQM have also been considered. Furthermore, Traditional Management with TQM have also been compared and obstacles of TQM have also been considered.

Key Words: Quality, Total Quality Management, Customer Focus

1. GİRİŞ

Toplam Kalite Yönetimi (TKY) endüstri çağından bilgi çağına ilerleyen dünyamızda üretim şirketlerinden başlayarak, hizmet şirketlerine ve giderek kamu işletmelerine ve kar amacı olmayan kuruluşlara kadar başarıya ulaşmanın temel yolu olarak benimsenmekte ve farklı yaklaşımlarla uygulanmaya çalışılmaktadır. Günümüzde sürekli ilerleyen teknoloji, yoğun rekabet ve müşteri beklentileri kuruluşlarda çeşitli değişikliklere neden olmaktadır: Ürünlerin ömrü 10-20 yıldan 2-5 yıla, yeni ürün tasarım süreleri 2-4 yıldan 6-18 aya, her şeyi üretme yeteneğine sahip fabrikalardan değer katkısı yüksek, ileri teknoloji kullanımı ile belli ürün grubuna odaklanmış fabrikalara, tedarikçilerle uzun dönemli ortaklıklara ve mutlak müşteri memnuniyetine (sadakatine) doğru değişmektedir. Toplam Kalite yaklaşımı, mevcut ve gelecek arasında ilişkiyi kurmak ve geçişi kolaylaştırmak için tüm dünyada yaygın olarak kabul görmüş bir yönetim felsefesidir.

TKY'nin amacı başarımıza katkıda bulunan, başarımızdan yarar bekleyen herkes; kendimiz, ailemiz, şirketimiz, yan sanayimiz, müşterilerimiz, hissedarlarımız ve genel olarak ülkemiz için mutluluk sağlamaktır, dolayısıyla sürekli iyileştirme çabalarında sosyal paydaşlar ile birlikte düşünülmelidir. Kuruluş içinde tutarlı, dürüst, açık ilişkilerin kurulması TKY'nin verilere dayalı, katılımcı ve işbirliğini temel alan işleyiş tarzının gereği olup, bu ilişkileri iyileştirmek tüm çalışanların önceliği olmalıdır.

İşletmelerin hayatta kalabilmeleri ve başarılı olabilmeleri, günümüz rekabet koşullarında, kaliteyi arttırmak, maliyetleri düşürmek ve bunun yanında müşteri tatminini ön planda tutmaya

bağlı olmaktadır. TKY, bunları sağlamayı amaçlayan bir sistemdir.

2. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ

2.1. Kalite Kavramı

Kalite, farklı kişi ve kuruluşlar tarafından farklı şekillerde tanımlanmakla birlikte, literatürde daha çok müşteri odaklı tanımlara rastlanmaktadır. Kalite tanımlamalarına şu örnekler verilebilir: Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu (EOQC) kaliteyi "Bir malın ya da hizmetin tüketicinin isteklerine uygunluk derecesidir." şeklinde tanımlarken, Japon Sanayi Standartları (JIS), "Ürün ya da hizmeti ekonomik bir yoldan üreten ve tüketici isteklerine yanıt veren bir üretim sistemidir." diye tanımlamaktadır (Çoban, 2004:86).

Ishikawa kaliteyi "En ekonomik ve en kullanışlı biçimde tüketiciyi sürekli tatmin eden kaliteli ürünü geliştirmek, tasarımını yapmak, üretmek, kalite kontrolü uygulamak ve satış sonrası hizmetleri vermektir." olarak tanımlamıştır (Erşan, 2007:3).

Kalite, bir ürünün gerekliliklere uygunluk derecesidir. Bu açıdan, bir ürün veya hizmetin belirlenen müşteri gereksinimlerini karşılama yeteneğine, o ürün ya da hizmetin belirlenen müşteri gereksinimlerini karşılama yeteneğine, o ürün ya da hizmetin kalitesi denir (Başaran ve Aydemir, 2004:98).

Kalite, soyut bir kavram olup, müşterilerin algılamalarına bağlı olarak değişiklikler gösterir. Diğer bir deyişle, kalite, farklı kişiler için farklı anlamlar ifade etmektedir. Örneğin, kalite, bir düşünce şeklidir; kalite, iş yapma ve yönetme şeklidir; kalite, bir metottur; kalite, bir diğer yönetim oyunudur; kalite bir

din veya mezheptir; kalite, müşterilerle iletişim kurma şeklidir; kalite, gelişmiş ve iyileştirilmiş çalışma ortamına yönelik bir harekettir ve kalite, kaynakları optimal kullanma yoludur (Başaran ve Aydemir, 2004:98).

Söz konusu tanımlamalarda vurgulanan nokta, müşteri tatmininde üretim sisteminin dikkate alınması ve bu süreç sonucu ulaşılan sonucun kalite olmasıdır.

Çeşitli kalite tanımları olmakla birlikte, kalite çoğu zaman müşterilerin beklentilerine göre değişir. Bundan dolayı ideal olan yüksek verimlilik ve kaliteyle üretilen mal veya hizmeti, piyasa koşullarına göre ideal fiyattan satarak hem müşterinin, hem işverenin hem de personelin memnun edilmesidir. Bu çerçevede TKY anlayışına gereksinim duyulmaktadır (Çoban, 2004:86).

2.2. Toplam Kalite Yönetimi Kavramı

Günümüze ulaşmaya kadar uzun bir gelişme aşamasından geçen TKY, insanlığın yaşadığı değişim ve gelişmeler paralelinde her geçen gün daha yaygın bir kabul görmektedir. Yaşanan her değişim ve yenilik TKY felsefesine yeni boyutlar kazandırmaktadır. TKY'nin sürekli iyileştirme ve gelişmeyi gerekli kılması bu felsefenin zaman içinde demode olması bir yana, yeni yönetim felsefelerinin gelişimine de önderlik edeceği düşünülmektedir (Akat vd., 2002:105).

TKY, kalite olayını, işletmede çalışan tüm bireylere yayan ve onları bundan sorumlu tutan bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. TKY, doğru üretimi ilk defasında yapmayı ve bunu her defasında tekrarlamayı hedefleyen, işletmenin bir bütün olarak etkinliğini sağlamayı, esnekliğe ulaşmasını ve rekabet gücünü

arttırmayı amaçlayan bir yönetimdir (Paksoy, 2001:487).

Toplam kalite yönetimi "İç ve dış müşteri beklentilerinin aşılmasını temel amaç olarak alan, çalışanların bilgilendirip yetkilendirilmesini ve takım çalışmalarıyla tüm süreçlerin sürekli iyileştirilmesini hedefleyen bir yönetim felsefi" olarak tanımlanabilir

Bu tanım içerisinde KALİTE, müşteri beklentilerinin karşılanması ve aşılması, KALİTESİZLİK ise topluma verilen toplam zararı ifade eder. MÜŞTERİ, işletmedeki süreçlerin ürettiği ürün ya da servisi kullanan kimsedir. Bunlardan organizasyon içinde yer alanlara İÇ MÜŞTERİ, bu ürün ya da servisleri para ile satın alanlara ise DIŞ MÜŞTERİ diyoruz.

TKY'nin T'si, toplamı, tüm çalışanların katılımını, yapılan işlerin tüm yönlerini, müşterilerin tümünü ve üretilen ürün ve hizmetlerin tümünü kapsar. K'si, kaliteyi, yani müşterilerin bugünkü beklenti ve ihtiyaçlarını tam ve zamanında karşılayıp, onlara gelecekteki beklentilerini aşan ürün ve servisler sunmak demektir. Y'si ise, yönetimin her konuda çalışanlara liderlik yapması, çalışanlara örnek model oluşturması ve şirket çapında katılımcı yönetimin sağlanmasıdır. Katılımcı yönetim, her seviyedeki çalışanların önerilerini rahatça sunma imkanının olması ve şirket içinde verilecek kararlarda söz söyleme hakkının bulunmasıdır (Macdonald, 1993:6).

TKY'nin yaygın olarak kabul gören tanımlarına göre, TKY, rekabet avantajı kazanabilmek için örgütsel kültürün tüm unsurlarının geliştirilmesine yönelik bütünsel çabalardır ve müşteri beklentilerini her şeyin üstünde tutan ve müşteri tarafından tanımlanan kaliteyi,

tüm faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ürün ve hizmet bünyesinde oluşturan bir yönetim biçimidir (Aksoy ve Çabuk, 2010:49).

TKY, uzun vadeli hedeflerle müşteri tatminini sağlamayı, çalışanlar ve toplum için faydalar elde etmeyi amaçlayan, kaliteye odaklanmış ve bütün çalışanların katılımı temeline dayanan bir işletme yönetimi modelidir (Çoban, 2004:86)

Aslında, TKY ; sadece kalite ve verimlilik üzerinde duran bir sistem değildir. Söz konusu sistemde, çalışanların davranışlarında, uygulanan yöntemlerde, süreçlerde ve çalışma ortamında, üretilen mal ve hizmette dolayısıyla bütün işletme kültüründe sürekli gelişme için değişimi esas alan bir yönetim tarzı, bir felsefedir (Paksoy, 2001:488).

Buraya kadar yapılan açıklamalardan da görülüyor ki, TKY bir sistem olarak, işletmenin teknik sosyal ve finansal yönünü dikkate alıp, müşteri memnuniyetini ön plana çıkaran ve değişimlere göre esnek bir yapıyı öngören bir tarz olarak karşımıza çıkmaktadır. TKY için kalite anlayışındaki gelişmelere paralel olarak işletmelerde insan ve yönetim konusundaki gelişmeleri dikkate alıp bunları birleştiren bir sistemdir, denilebilir (Paksoy, 2001:488).

2.3. Toplam Kalite Yönetimi'nin Özellikleri ve Amaçları

TKY, diğer yönetim tekniklerine oranla özellikle farklı bir yönetim tekniğidir. Bu özellikler, zaman içerisinde toplam kaliteye olan ihtiyacı daha da arttırmış ve işletmelerin, özellikle 1990 sonrasında ilgi odağı olmaya başlamıştır. Bunun nedeni 1980'li yıllarda işletmelerde amaç verimlilik artışı iken, 1990'lı yıllarda kaliteyi etkin bir strateji olarak görmeleri-

dir. TKY'nin önemini arttıran özellikleri şunlardır (Ersen, 1997:27):

- Yeni bir örgüt kültürü yaratmaktır
- Örgüt yapısını basitleştirip yalın hale getirmektir
- Örgütteki tüm çalışanları sisteme dahil etmektir
- Eğitime büyük önem vermektir
- Çalışanların kişisel gelişmesini ve mesleki ilerlemesini sağlamaktır
- Çalışanların fikirlerine saygı duymaktır
- Düşünce yapısında tamamen değişiklik yapmaktır
- Yeni fikirler, yöntemler ve teknikler üretmektir
- Bilgiyi ve beceriyi işe tatbik etmektir
- Takım çalışması demektir
- Çalışanların yaptığı işe sahip çıkması demektir
- Örgütsel davranışların değişmesi demektir
- İşlerin ve sistemlerin standartların sürekli uygulamak, geliştirmektir
- İç ve dış müşterilerin mutluluğunu en üst seviyeye çıkarmaktır

TKY'nden beklenen amaçlar ise:

- İşletmelerin hedef kitlenin ihtiyaçlarına daha etkin ve sağlıklı bir biçimde yönelebilmek
- Ürün ve hizmet kalitesinin yanında bütün alanlarda en yüksek kalite performansına erişmek
- Kaliteyi yakalamak için çeşitli yaklaşımlardan yararlanmak
- Sürekli geliştirme stratejisini uygulayarak değişen şartlara uyum sağlamak
- Sıfır hata, sıfır stok, en düşük maliyet, hedef müşteri tatmini kriterlerini esas alarak ürün ve hizmet üretimini gerçekleştirmek
- Problem çözümünde ekip yaklaşımını

belirlemek

- İşletme içerisinde açık bir iletişim sistemini gerçekleştirerek herkesin katılımını sağlamaktır.

3. TOPLAM KALİTE KAVRAMININ GEÇMİŞİ VE GELİŞİMİ

TKY bir organizasyonun her seviyesinde takım çalışmasını ön plana alarak proje kalitesini arttırmaya ve müşteriye maksimum düzeyde tatmin etmeye yönelik bir kavram olarak tanımlanabilir. Bu kavrama gösterilen ilginin en büyük nedeni Japonya'da 1950'lerde başlayan başarılı uygulamalardır. TKY kavramı üretim sürecinin geliştirilmesi, müşteri ve tedarikçi (kaynak sağlayıcı) katılımı, takım çalışması, müşteriye tatmin etmeye yönelik eğitim, maliyette düşüş ve hatadan arınmış kaliteli iş üzerinde yoğunlaşır.

TKY sistemi ürünün kalitesini kontrol etmekten ziyade ürünü ortaya çıkaran üretim sürecinin devamlı olarak gelişimi ile ilgilenir. TKY kalitenin yönetimi ile değil yönetim sisteminin kalitesi ile uğraşır. Bu yaklaşımda üretim sürecini kontrol için istatistiksel yöntemler kullanılır. Burada yönetimin rolü bütün sistem problemlerini çözmek değil, sistem problemlerinin etkin bir şekilde belirtilmesidir. TKY sistemi firmanın bütün aktivitelerinde yeni bir davranış tarzı gerektirir.

TKY kavramının büyük bir kısmı W. Edward Deming, Joseph M. Juran'ın ve Philip Crosby'nin 1950'lerde ABD'de başlattıkları çalışmalara dayanır. Deming ve Juran 1950'lerde Japon ürün kalitesinin arttırılmasına yardım etmişlerdir. Deming Japonya'ya pek çok defalar giderek üretim sürecinin istatistiksel kontrolü ve üretim sürecinde kalitenin oluşturulması konularında seminerler

düzenledi. Deming üretimde çıkan pek çok sorunun süreçten kaynaklandığını ve bunun da istatistiksel yöntemler kullanılarak kontrol edilebileceği üzerinde durdu. Juran kaliteyi kontrol için yönetsel bir yaklaşım ortaya koydu ve proje bazında takım çalışması ile müşterinin tatmini üzerinde yoğunlaştı. İşçiden en üst düzey yönetim kademesine kadar eğitimin önemi üzerinde durdu. Crosby'de "sıfır hata" kavramını ortaya koydu.

TKY'yi tanımlayan, uygulamasına yönelik metodları içeren pek çok makale ve kitap Deming, Juran ve Crosby'nin çalışmaları referans gösterilerek basıldı (Günaydın, 2010 :13-14).

W. EDWARD DEMING

Deming Amerikalı bir danışman olarak TKY devriminin babası kabul edilir. 1940 larda ABD'de uyguladığı istatistiksel süreç kontrolü ile işyerlerinde kalitenin gelişimine önemli katkılarda bulunmuştur. Fakat General Douglas McArthur tarafından 1950'lerde Japonya'ya davet edilmesine kadar Deming'in yaklaşımı fark edilmedi.

Bugün Japonların kaliteli ürünler üretmesindeki başarı Deming'in katkılarına bağlanmaktadır. Japonlar bunu 1950'de başlattıkları Deming uygulama ödülü ve daha sonra 1960'da İmparator Hirahito tarafından Deming'e verilen nişan ile belirttiler.

Deming'in (1993) yaklaşımı kendi sözleri ile özetlenebilir: "eger mesajımı birkaç kelime ile yönetime özetlemem gerekirse, bütün yapılacak iş (istatistiksel) varyasyonu azaltmaktır derim."

Varyasyonun azaltılması fikri 1931'de Bell Laboratuvarlarında çalışan Shewhart

tarafından ortaya konmuştur. Ürün kalitesinin ekonomik kontrolü ile ilgili fikirleri aşağıdaki gibidir (Shewart, 1931; Günaydın, 2010 :13-14):

- Bütün üretim sistemleri ve süreçler varyasyon gösterirler.
- Varyasyon rastgele veya özel sebeplerden kaynaklanabilir.
- Özel sebepler, üretim sürecinde verimliliği arttırmak için yapılacak

değişikliklerden önce ortadan kaldırılmalıdır.

Deming'e göre varyasyonların nedenleri sürecinin içindedir. Deming, problemlerin %94'lük kısmının operatörlerin hatasından değil, sistemin hatalarından kaynaklandığını öne sürer (Deming, 1986). Bu durumun anlaşılması yönetim ve çalışanlar arasındaki ilişkileri etkileyecektir. Deming, yönetimin kendi denetiminde olan olaylar için çalışanları sorumlu tuttuğunu belirtir. Ona göre, asıl gereken, yönetim şeklinin değiştirilmesidir.

Yöneticilerin davranışlarında, politika ve uygulamalarında varyasyon gözlenir. Örneğin yöneticilerin sık sık tedarikçi değiştirmeleri üretim sürecinde kullanılan malzemede varyasyona yol açacaktır. Hatta tek bir tedarik kaynağı kullanılsa dahi girdilerde varyasyon söz konusudur. Tedarikçilerin devamlı değiştirilmesi veya çok sayıda tedarikçi kullanılması, bu girdileri kullanan üretim sürecini de daha fazla varyasyona zorlayacaktır.

Üretim sürecinde gözlenen varyasyonun nedenlerinden biri de yöneticilerin çalışanları motive etmek için "korku" faktörünü kullanmalarıdır. Böylece, ortaya çıkan belirsizlik yüzünden, çalışan-

lar hatalarını saklamaya yönelir, bu da takım çalışmasını ve firma içi rekabeti olumsuz yönde etkiler (Pike ve Barnes, 1994; Günaydın, 2010 :13-14).

Deming'in kendi felsefesi ve metodları hakkında pek çok yazısı vardır. Önemli düşünceleri Tenner tarafından derlenmiştir (Tenner ve DeToro, 1994; Günaydın, 2010 :13-14). Deming, kaliteyi sürengenlik (uniformity), düşük maliyette güvenilebilirlik (dependability) ve pazara uygunluk olarak tanımlar. Kalite yönetimi için öne sürdüğü ondört madde aşağıdaki gibidir (Deming, 1993; ; Günaydın, 2010 :13-14):

1. Yeni felsefeyi benimsemek
2. Ürün ve servis kalitesini iyileştirme amacından sapmamak.
3. Sadece fiyata dayalı ihale uygulamalarına son vermek.
4. Planlama, üretim ve servis süreçlerini devamlı bir şekilde iyileştirmek.
5. İşte yönetimi de içeren çağdaş eğitim ve öğretim metodları sağlamak.
6. Kaliteyi sağlamak için fiziksel kontrole olan bağımlılığı kesmek bunun yerine istatistiksel metodlar kullanmak.
7. Firma içinde yönetimin kalite konusunda liderliğini oluşturmak.
8. Korkuyu dışarı atarak herkesin etkili bir şekilde çalışabilmesini sağlamak.
9. Çalışanlar arasındaki engelleri kaldırmak.
10. Sıfır hata öngören sloganları ortadan kaldırmak.
11. İşgücü için sayısal kotaları ve yönetim için sayısal hedefleri ortadan kaldırmak.
12. İnsanların yaptıkları ile övünmelerini önleyen engelleri kaldırmak.
13. Herkes için kendini geliştirme ve eğitim programları tesis etmek.
14. Bütün şirket çalışanlarını değişimi

tamamlamak üzere yönlendirmek.

Deming, Batı stili yönetimin tümü ile değişime ihtiyacı olduğu görüşünü öne sürerek zayıflıklarını ortaya koydu. Bunlar şöyle sıralanabilir (Günaydın, 2010 :13-14):

- Amaçta süreçenlik olmaması.
- Müşteri değerlerinin karar vermede ön plana alınmaması ve günlük kararların uzun dönem planı ile uyumlu olmaması.
- Kısa dönem hedeflere ağırlık verilmesi
- Kısa dönem hedeflere çok fazla ağırlık verilmesi, müşteri, çalışan, tedarikçi ve toplumun ihtiyaçlarına gereken önemin verilmemesi.
- Performans değerlendirilmesinde sorunlar.
- Çalışanların değişken ve dengesiz bir sistemde çalıştıklarının gözardı edilmesi ve böylece performans değerlendirme sisteminin yanıltılması.
- Yönetim personelinde değişiklikler.
- Yöneticilerin sık sık iş değiştirmelerinin kısa dönem düşünmeyi desteklemesi.
- Önemli bilgilerin eksikliği.
- Yönetimin ihtiyacı olan önemli bilgilere ulaşamaması ve dolayısı ile bu bilgilerin karar verme mekanizmasında kullanılamaması.

Deming'e göre kalite kavramında en az ürünler kadar insanlar da önemlidir. Bu kapsamda Deming eğitimin önemini de vurgular. Eğitim, çalışanların organizasyonlarda kullanılan üretim süreçlerini, varyasyonun sebeplerini, ve takım çalışmasına olan ihtiyacı anlamalarını sağlar. Deming, yönetim sistemine tedarikçilerin de dahil olduğunu belirtir. Buna ek olarak, firmanın bütün iç fonksiyonlarının dış müşterilerin ihtiyaçları-

nı karşılamaya odaklanması gerektiğini savunur.

JOSEPH JURAN

Deming gibi Juran da ikinci dünya savaşı sonrasında Japonya'nın yeniden inşası konusunda kalite devrimine önemli katkıda bulunmuştur. Juran da hataların ve kayıpların iş gücü tarafından yapılan yanlışlıklarından çok sistem hatalarından kaynaklandığını vurgular. Ancak Juran, ağırlığını kalitenin yönetimine verir. Juran, kalite kontrol tekniklerinin oldukça iyi geliştiğini fakat kalitenin nasıl yönetilmesi gerektiğine daha az ağırlık verildiğini öne sürer. Juran kalitenin yönetimi ile ilgili fikirlerini 1951 yılına kadar formüle etmiştir.

Juran kalitenin pek çok anlamı olduğunu, ancak bunlardan ikisinin önemli olduğunu belirtir (Juran, 1988; Günaydın, 2010 :13-14):

"Kalite müşterinin ihtiyaçları üzerinde odaklaşan ve böylece üründe tatmin sağlayan özelliklerinden oluşur."

"Kalite hatalardan arınmışlıktadır"

Evrensel, kabul edilebilir, kapsamlı bir kalite tanımına ihtiyaç olduğunu belirterek "kullanım için uygunluk" (fitness for use) tanımını seçer. Fakat bu tanımın evrensel kabule ulaşmadığını kabul eder. Kalitenin bazı standartlara uygunlukla tanımlanabileceği şeklindeki görüşlere katılmaz. Juran'a göre şartnamelere, prosedürlere ve ihtiyaçlara uygunluk firmanın kalite sorumluluklarını yeterli olarak tanımlamaz. Firma için müşteri ihtiyaçlarının karşılanması ve hatalardan arınmışlık kalitenin tanımı olarak belirtilmelidir.

Juran, kalite yönetimi hakkındaki fikirlerin üst düzey yöneticilerine kolay an-

laşılabilir bir şekilde sunulmasını vurgular. Buna ulaşmak için kalite planlama, kalite kontrol ve kalite geliştirme kavramlarını kullanır (Juran, 1988; Günaydın, 2010 :13-14).

Kalite planlama bir seri adımdan oluşur:

- Müşterinin kim olduğunun belirlenmesi
- Müşterinin ihtiyaçlarının belirlenmesi
- Müşterinin ihtiyaçlarına cevap veren ürün özelliklerinin geliştirilmesi
- Belirlenen özellikte ürünleri üretebilecek süreçlerin geliştirilmesi
- Planların uygulanmaya konması
- Kalite kontrol süreçleri kalite hatalarının önlenmesi veya olduğunda düzeltilmesi ile ilgilidir. Kalite geliştirme süreci ise Juran'ın TKY hareketine getirdiği önemli bir kavramdır. Geliştirme süreci TKY'nin kalbidir. Konu hiç bitmeyen, sürekli gelişimdir. Sadece ürünün veya sağlanan servisin kalitesinde değil, kullanılan sürecin kalitesindeki gelişimdir. Juran ürün/servis ve süreç gelişiminin bütün müşteriler için geçerli olduğunu vurgular. Buradaki bütün kelimesinden iç ve dış müşteriler anlaşılmalıdır (Juran, 1988; Günaydın, 2010 :13-14):
- Dış müşteriler: Bunlar üründen etkilenen fakat ürünü üreten firmanın elemanı olmayan kurum ve kişilerdir.
- İç müşteriler: Bunlar firma içindeki diğer bölüm ve kişilerden servis/ürün alan bölüm ve kişilerdir.

Müşteri ihtiyaçlarının karşılanması TKY kavramının çekirdeğidir. Bu nedenle, müşteri-tedarik zinciri kalite geliştirme yaklaşımında önemli bir rol oynar. Müşterinin tanımlanması her zaman kolay olmayabilir. Müşterinin kim olduğunun algılanması açık değilse, ihtiyaçlarının algılanması da büyük olasılıkla

açık olmayacaktır. İç ve dış müşteri tedarik zinciri kavramı, hiyerarşik ve fonksiyonel kökenli geleneksel yönetim modellerinde mevcut değildir. Bu kavram yönetim modelini daha dinamik bir sürece kaydırır (Tenner ve DeToro, 1994;Günaydın, 2010 :13-14).

Juran kalitenin arttırılması için firmaların uygulayabilecekleri on basamaktan oluşan bir liste hazırlamıştır (Juran, 1988; Günaydın, 2010 :13-14):

1. Gelişme için ihtiyaç ve fırsatın farkında olunması.
2. Gelişme için hedeflerin ortaya konması.
3. Hedeflere ulaşmak için örgütlenilmesi (bir kalite kurulu oluşturulması, sorunların belirlenmesi, projelerin seçilmesi, takımların atanması, kaynakların belirlenmesi.)
4. Eğitimin sağlanması.
5. Sorunların çözümü için projelerin uygulanması.
6. İlerlemenin rapor edilmesi.
7. Yapılanın takdir edilmesi.
8. Sonuçların iletilmesi.
9. Biriken bilgilerin kaydedilmesi.
10. Gelişme hızının korunması.

PHILIP B. CROSBY

TKY konusundaki tartışmalarda sözü edilen "sıfır hata" (zero defects) kavramı Crosby tarafından 1960'larda Pershing füzesi projesinden sorumlu olarak Martin Corporation'da çalışırken ortaya konmuştur. Fikirlerinin çoğu 1965-1979 yılları arasındaki 14 yıllık tecrübesinden kaynaklanır.

"Sıfır hata" kavramı tartışmalı olmakla beraber, Crosby'ye göre kalitenin dört şartından biridir (Crosby, 1988; Günaydın, 2010 :13-14). Bu dört şart basit

olmakla birlikte etkili olarak TKY felsefesini yansıtır.

İlk şart, kalite kavramının herkes tarafından aynı şekilde algılanmasıdır. Kalite'yi "müşteri ihtiyaçlarına uygunluk" olarak tanımlar.

İkinci şart, kaliteyi sağlayacak bir sistemin gerekliliğidir. Bu bir kontrol ve inceleme sistemi değil bir hata önleme sistemidir.

Üçüncü şart, "kalite maliyeti"dir. Kalitenin ölçümü, kalitenin maliyetidir. Uygunsuzluğun maliyeti, şayet düzeltilirse, hem müşteri ilişkileri ve hem de üretimde yararlı etkiler görülür.

Dördüncü şart, kalite performansının "sıfır hata" standardında olmasıdır. Performans "sıfır hata" standardından farklı ise, kalitenin iyileştirilmesi imkanı vardır.

Crosby'nin dördüncü şartı kalitenin nasıl ölçülmesi gerektiğini cevaplar. Bunu kalite standardından sapmanın bedeli olarak belirtir. Crosby firmanın bu uyumsuzlukları gidermek için ne kadar harcama yapacağına dair bir seçeneği olduğunu vurgulamak için "bedel" kelimesini "maliyet" kelimesine tercih eder (Pike ve Barnes, 1994; Günaydın, 2010 :13-14). Crosby üretici firmaların satışlardan kazandıklarının % 25'ini yanlış yaptıkları şeyler için harcadıklarını, hizmet veren firmalarda da operasyon maliyetlerinin en az % 40'nin aynı şekilde harcadığını iddia eder (Crosby, 1988; Günaydın, 2010 :13-14).

Juran kalitenin "müşteri ihtiyaçlarına uygunluk" şeklindeki tanımına yetersiz olduğu gerekçesi ile katılmaz. Ayrıca, Deming ve Juran "sıfır hata" standardını kabul etmezler. Juran kalitede "azalan

verimler" (diminishing returns) kanununun geçerli olduğunu belirterek, bir seviyeden sonra kaliteyi iyileştirme maliyetinin bazı küçük hatalara göz yumma maliyetinden çok daha masraflı olacağını belirtir (Juran, 1988). Deming ise "sıfır hata" kavramının iş gücünü hedeflediğini fakat işçilerin kaliteyi etkileme kabiliyetlerinin sınırlı olduğunu belirtir. Ayrıca, kalite kaybına yol açan sebeplerin daha çok yönetim tarafından kontrol edilebileceğini ekler (Deming, 1993; Günaydın, 2010 :13-14).

Crosby, "sıfır hata" kavramının yanlış anlaşıldığını ve bu kavramın bir performans standardı olarak ortaya konduğunu belirtir. "Sıfır hata" kavramı %95-98 hatasız üretimi kabul eden anlayışa ters düşer; kalan hataların da düzeltilmesi için para ve zaman yatırımının bu işe değeceğini vurgular (Pike ve Barnes, 1994; Günaydın, 2010 :13-14).

4. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ'NİN TEMEL İLKELERİ

TKY kavramı Amerika'da ortaya çıkmasına rağmen gerekli ilgiyi görmemiş, bunun yerine batı ile rekabete hazırlanan Japonya'da işletmelerin dört elle sarıldıkları ve sürekli gelişme (Kaizen) diye adlandırdıkları ve bu günkü Japonya'nın başarısının temeli olan yaklaşım haline dönüşmüştür. Önceleri yalnızca üretim alanı ve ürün geliştirmede kullanılan yaklaşım, giderek bir hayat tarzı olmaya başlamış, hatta devlet yönetimlerinde dahi kullanılmıştır.

TKY'nin başarılı bir şekilde örgütlerde uygulanabilmesi için temel ilkelerin dikkate alınması zorunludur (Ersen, 1997:23). Bu temel ilkeler şunlardır:

- Müşteri Odaklılık
- Üst Yönetimin Liderliği

- Takım Çalışması
- Tam Katılım
- Sürekli İyileştirme
- İnsan Kaynakları Yönetimi, Önce İnsan Anlayışı ve Birey Kalitesi
- Kurum Kültürü

4.1. Müşteri Odaklılık

Yoğun rekabet ortamında işletmeler için piyasada kalabilmenin temel koşulu, müşteri odaklı yönetim stratejisinden geçmektedir. Çünkü kaliteye bakış ve kaliteyi değerlendirme biçimindeki "tüketici ağırlıklı" yaklaşımlar, bu rekabet ortamında müşteri etkisinden kaynaklanmaktadır (Peşkircioğlu, 1994:96).

Bu ilke "kaliteyi müşteri belirler" anlayışına dayanır. Müşterinin isteklerine göre üretim yapmak, müşterinin gerçek anlamda ihtiyaçlarını tatmin etmesini sağlayacaktır. Yani buradaki temel ölçü, üretim aşamasından sonra müşterilerin bu ürünlere göre ihtiyaçlar belirlemesi değil, müşterilerin isteklerini baştan bilip, ona göre üretim yapılmasıdır. TKY'nin bu ilkesi, uygulanması en zor olan ancak, uzun dönemde en fazla yarar getirecek ilkelerden biridir (Şirvancı,1993:13; Yüksel:257).

Rekabet ortamında lider olabilmek için bir işletmenin rakiplerinden daha iyi bir durumda olması gereklidir. Daha iyinin anlamı, daha iyi ürün ve hizmet, daha iyi fiyat ve ürünün daha kolay bulunabilmesidir (Bozkurt, 2001:63).

TKY'nde müşteri odaklılık iç ve dış müşteri boyutlarında ele alınır. İç müşteri işletme içinde çalışan personel, dış müşteri ise, işletme dışındaki müşterilerdir. İç müşteri tatmini dış müşteri tatmini pek farklılık göstermez. Dolayısıyla çalışanları müşteri gibi gören bu anlayış,

üretimi, çalışanların ihtiyaçlarına göre ayarlamakta ve bu ürünlerin kalitesi çok yüksek olmaktadır. Bunun örgüt kültürü açısından büyük önemi vardır. Böylece yönetim, iç müşterilerin destek ve güvenini almak suretiyle, yönetim ve örgüt kültürünün yerleşmesine katkı sağlamaktadır. Dış müşterinin taleplerinin bilinmesi de, TKY için büyük önem taşır. Dolayısıyla bu kişilerle sürekli ilişki içinde olunmalıdır (Yüksel, <http://idari.cu.edu.tr/dergi:257>).

Bugün rekabet ortamında artık üreticiler kendi arzu ettiklerini değil, müşterinin arzu ettiklerini ve istediklerini üretmek durumunda kalmaktadırlar. Son 20 yıldır rekabet; kalite, düşük maliyet, hızlı üretim ve hızlı servis üçgenine endekslenmiş durumdadır. Bu durum doğal olarak satılabileni üretme anlayışını gündeme getirmektedir. Satılabilen mal veya hizmet ise kaliteyi çağrıştırmakta ve dolayısıyla kaliteyi bir noktada müşteri belirlemektedir. Müşterinin bilinen ve bilinmeyen arzularını tespit eden üreticiler rekabette şanslarını artırmaktadırlar.

Özellikle insanın psikolojik (kişilik, algılama, inanç, motivasyon ve yenilikçilik özellikleri) ve sosyo - kültürel (kültürel yapısı, aile ve toplumdaki sosyal statü vb) yönünü hesaba katan mal ve hizmet üreticileri bunları hesaba katmayanlara göre rekabette bir adım öndedirler. Bu sebeple üreticiler artık tüketicilere daha yakın olmanın gereğine inanmışlardır. Bu anlayışla kuruluşların "ARGE" birimleri sürekli araştırmalar yapmakta, müşteri istek ve beklentilerini değişik araç ve yöntemlerle tespit etmektedirler. Bu tespitleri üretici kurum ve kuruluşlar, üretimi gerçekleştiren kuruluşun çalışanları ile sürekli paylaşmakta ve müşteri memnuniyetine dönük çalışma ortamı hazırlamanın gayreti içinde bu-

lunmaktadırlar (Çetin, 2002:2).

4.2. Üst Yönetimin Liderliği

TKY'nin uygulanmasında etkinlik üst yönetimin liderlik rolü üstlenmesi ile mümkün olabilir. Liderlik, örgütlerdeki davranış bilimlerinin en önemli ve ilgi çekici alanlarından birisidir. Pek çok lider tanımları yapılmasına rağmen, en genel anlamıyla lider, ait olduğu grubun amaçlarını belirleyerek o gruptaki kişileri örgütün amaçlarının arkasından sürükleyen kişidir. TKY'nin benimsenip uygulanabilmesi için şüphesiz demokratik liderlik tarzı benimsenmelidir. Çünkü demokratik lider, her çalışanın grup eylemlerine maksimum katılımını sağlamaya, örgüt içi gerilim ve çelişkileri, çatışmaları, dirençleri azaltmaya çalışır. Sorumluluğu kendisinde toplamaz alt kademelere dağıtır. Böyle bir ortamda ise katılımcı yaklaşımların önemi ve faydaları ortaya çıkmaktadır (Ersen, 1997:41).

Bir işletmenin kaliteyi yakalayabilmesinin ilk ve en önemli koşulu üst yönetimin yapılacak çalışmalara liderlik yapmasıdır. Eğer üst yönetim kalite bilincine sahip değilse, diğer çalışanlardan bunu beklemek yanlış olacaktır. Kalitenin kurumun temel politikası haline gelmesi için öncelikle üst yönetimin TKY anlayışını benimsemesi ve bu anlayışın ilkelerini tüm çalışanlardan daha iyi bilmesi gerekir (Akat vd., 2002:120).

TKY felsefesinin gerektirdiği liderlik özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Ortak bir görev anlayışı ve vizyon yaratmak,
- Karşılıklı iletişim halinde bulunan bir örgütü tasarlamak ve yönetmek,
- İnsanları yetkilendirmek,

- Sürekli öğrenen bir örgüt yaratmak ve ona destek vermek,
- Sorun çözmek,
- Cesaret aşılacak,
- Başkalarına örnek olmak,
- Diğer insanları harekete geçirebilmek,
- Değişime açık olmak,
- Zamanı iyi kullanmak,

4.3. Takım Çalışması

Kalite takımları TKY sürecinin başarı ile uygulanması için gereken ortamı sağlarlar. Kalite eğitimi ve kalitenin sürekli olarak iyileştirilmesi iyi planlanmış bir takım çalışması ile yürütülür. Takım çalışmasının amacı süreçle ilgilenen herkesin (tedarikçiler, müşteriler ve yükleniciler) kalite iyileştirme aktivitelerine katılmasıdır ve bu taraflar arasında iletişimin arttırılmasıdır.

Takım çalışmasının odak noktası uygulama usul ve politikalarından sorumlu danışma kuruludur. Takımlar danışma kurulunun öngördüğü şekilde kurulur. Takımlar kurulduktan sonra da danışma kurulu ulaşılan kalite seviyesini korumak ve geliştirmek üzere görevine devam eder. Kurul üyeleri firmanın ihtiyaçlarına bağlı olarak üst yönetim tarafından belirlenir. Danışma kurulu üyeleri genel olarak TKY kavramlarına uyum için bir eğitim görürler. Üyeler TKY temel kavramlarını, nasıl uygulanabileceklerini ve yararlarını iyi anlamalıdır

Danışma kurulu firmanın büyüklüğüne göre bir veya birden çok danışmandan oluşabilir. Danışmanlar bütün organizasyon için bir kaynak olup aşağıdaki görevlerden sorumludurlar (Günaydın, 2010 :13-14) :

- TKY sistem ve yapısının kurulmasına yardımcı olmak.
- Eğitim malzemesinin geliştirilmesine yardımcı olmak.
- Takımlar kendi kendine yeterli olunca-ya kadar TKY sürecinde gerekli konularda uzmanlık sağlamak.
- Takım liderlerini eğitmek ve liderlerin takım elemanlarını eğitmesine yardımcı olmak.
- TKY uygulama sürecini yönlendirmek ve kaydını tutmak.
- Takımların elde ettiği sonuçları yönetime ve firma içindeki diğer takımlara iletme.
- TKY'nin bütün firma seviyesinde (üst yönetimden çalışanlara kadar) uygulanmasını sağlamak.
- Bütün yönetim kademeleri ve çalışanlar arasında bir bağlantı teşkil etmek.

Takım toplantıları genelde bir danışman veya yönetici olan takım lideri tarafından yönetilir. Takım toplantılarında lider otoriter değil, fakat problem çözümünü sağlamak üzere tartışma yöneticisi olarak hareket eder. Danışmanların TKY girişimindeki rolleri gibi takım liderleri de takım çalışmalarında kilit konumdadırlar. Takım liderinin görevi TKY sürecindeki takım üyelerine yardım etmek ve onları yönlendirmektir. Bunu etkili olarak yapabilmek için liderler geleneksel patron tipinden değişik yeteneklere sahip olmalıdırlar. Takım liderlerinin eğitimi şunları içerir: iletişim yetenekleri, grup dinamikleri, istatistiksel metodlar, sunuş yetenekleri, problem çözme metod ve teknikleri, ve grup liderlik yetenekleri (Imai, 1986 ; Günaydın, 2010 :13-14).

Takımlar karşılaştıkları problemlerin nedenlerini belirlerler ve temel nedenler

için çözümler geliştirirler. Bu çözümler uygulanır, yeterlilikleri kontrol edilir ve gerekiyorsa düzeltmeler yapılır. Böylece yeni standardın etkinliği sürekli takip edilir.

Genellikle takımlar haftada bir saatliğine toplanırlar. Bu toplantılar iş saatinde yapılarak yönetimin desteği gösterilir. Zaman geçtikçe takım toplantıları iş gereği olarak kabul edilir. Başlangıçta toplantının gündemi eğitim ve üretim sürecinin geliştirilmesi arasında eşit olarak paylaşılmalıdır. Üyeler planlama ve kontrol projelerinde, beyin fırtınasında, akış diyagramlarında, grafik, istatistiksel metodlar, halkla ilişkiler, sunuş teknikleri ve maliyet-fayda analizleri konularında eğitilir. Eğitim programının içeriği takımın seviyesine ve ihtiyacına göre ayarlanır (Günaydın, 2010 :13-14).

TKY'nin uygulanabilmesi çalışanların bu felsefeyi benimsemeleri ve onların tam katılımının sağlanmasıyla mümkün olabilir. Ancak, bu katılım hiçbir zaman üstlere tabi olmak ya da daha fazla yetki devretmek olarak anlaşılmamalıdır. TKY felsefesi içinde çalışanların tam katılımı, çalışanların hedefleri belirlemede, karar alma ve problem çözmede gönüllü olarak yer aldıkları bir süreç anlamını taşır (Anfuso, 1994:84; Günaydın, 2010 :13-14). Tam katılımın sağlanabilmesinde ise, takım ruhunun oluşturulabilmesi, uygun bir ödüllendirme sisteminin varlığı ve bunları kullanan bir üst yönetim kademesinin öncülüğü çok önemlidir.

4.4. Tam Katılım

"İnsanların önlerini açın, onlar nasıl yapacaklarını bilirler." Deming

Katılımla birlikte işbirliğine dayalı yönetim anlayışı, 1970'li yıllardan itibaren

yaygınlaşmaya başlamıştır. Bu durum örgütlerde TKY gibi yeni yönetim modellerinin uygulanmaya başlanmasına yol açmıştır. Bu yaklaşımla çalışanların bilgilendirilmesi ve kararlara katılması sağlanmış ve verimlilik ile birlikte üretimde kalite yakalanmaya çalışılmıştır.

"Toplam Kalite Yönetiminin amacı müşteri isteklerinin karşılanması, yöntemi yapılan bütün işlerin sürekli olarak iyileştirilmesi, öznesi ise başta üst yönetim olmak üzere bütün çalışanlardır."

Toplam Kalite Yönetiminin öznesi olan çalışanların yönetime katılımı; yönetimin klasik fonksiyonları olan hedeflerin belirlenmesine, işlerin planlanmasına, uygulanmasına, denetlenmesine, standartlaştırılmasına ve nihayet standartların da geliştirilmesine katkıları oranında sağlanmış olmaktadır.

Çalışanların tam katılımı üst yönetimin yaklaşımıyla doğrudan ilgilidir. Üst yönetimle birlikte kurumda görevli ilk amirlerin de çalışanlara rehberlik etmeleri, iletişimi güçlendirip, yüksek moral sağlamaları, grup çalışmalarını ve öneri sistemini desteklemeleri ve en önemlisi takım bilincinin oluşmasını ve paylaşımı sağlamaları büyük önem taşımaktadır.

TKY anlayışında yöneticiler antrenör görevini ifa ederken, diğer bütün çalışanlar oyuncu konumundadırlar. Her çalışanın kurumun amaçlarına ulaşmasına katkısı önemlidir. Bu katkı klasik anlamda sadece fiziki bir katkı olmayıp aynı zamanda fikri bir katkıyı da ifade etmektedir. Bu manada çağdaş yönetim yaklaşımları, kuruluşların gelişimi konusunda her türlü öneri ve tavsiyeyi (kimden gelirse gelsin) değerlendirmekte ve teklif sistemini yaygınlaştırarak, elde edecekleri sinerji ile rekabette öne geçmeyi hedeflemektedirler.

W. Churcill "Her insanın gönlünde bir hazine saklıdır, önemli olan o hazinayı bulup çıkarmaktır" der. Bu gizli hazinayı ortaya çıkaracak olan sistem ise, teklif ve öneri sistemi de diyebileceğimiz Toplam Kalite Yönetimindeki katılımçılığı hayata geçirmekle mümkündür. Çalışma ortamında insanların önerilerini değerlendirecek bir sistemi kurmak ve öneri geliştirmeyi teşvik edecek tedbirleri almak, araştırma ve geliştirme anlayışını bütün çalışanlar sathına yaymak olarak değerlendirilmelidir. Dolayısıyla başarı için sınırlı sayıda insanın veya kadronun düşünmesi yerine, kurumda çalışan bütün personelin düşünerek ortak kafanın sinerjisinden istifade etmenin avantajı yakalanmalıdır.

Bir kurumda tam katılım, çalışanlar açısından bir ihtiyaç olarak algılanmalıdır. Maslow'un ihtiyaçlar listesinde önemli bir yer tutan, insanın başarma, başka insanlar tarafından beğenilme, takdir edilme ve kendini gerçekleştirme ihtiyacı, tam katılımın oluşmasında ve gelişmesinde çok önemli etkenler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Mal veya hizmet üreten bir kuruluşta tam katılımın olabilmesi, hiyerarşik yapının azalarak, basıklaşması, yatay ve çapraz iletişimin her kademedede kolayca kurulabileceği ortamın sağlanması ile mümkündür.

Tam katılım için sorumluluk paylaşımı esastır. Tam katılım her ne kadar üst yönetimin oluşturacağı ortam ile ilgili olduğu kadar astların da bu konuda gönüllülüğü büyük önem arz etmektedir. Tam katılım yönetimden ve yönetilenlerden "ben bu kuruma nasıl katkıda bulunabilirim, bu kurumu nasıl geliştirebilirim" sorusunu sormasını bekler (Çetin, 2002:3-4).

4.5. Sürekli Gelişme

Japonların Kaizen dedikleri sürekli gelişme ilkesi sayesinde, batı endüstrisinin sıçramalarla gelişme düşüncesi karşısında II. Dünya Savaşı'ndan sonra, Japonya'da ani sıçramalara yol açan teknolojik buluşlar çok sınırlı olmasına rağmen, bugün ABD dahil bir çok ülkeyi geride bırakacak ilerlemeler gerçekleştirmiştir. TKY sadece ürün ve hizmet kalitesiyle ilgili olmakla sınırlı değil, günümüzün çağdaş bir yönetim anlayışıdır. Bunu uygulayan işletmelerin büyük bir farkla üstünlük sağlamaları, TKY'nin arkasında yatan Kaizen (sürekli gelişme) olgusuna bağlıdır (Yüksel:257).

Kaizen'in temel şartı mevcut durumu yetersiz bulup daha ileri götürmektir. Daha iyi ve kaliteli sonuçlar elde edebilmek için işletmedeki çalışma sistemi içinde yer alan süreçlerin iyileştirilmesi esasına dayanan sürekli gelişme olgusunun uygulaması, önce sorunların tespit edilmesi ile başlar ve daha sonrada bunlar adım adım çözülür (Kobu ve Greenwead, 1991:12; Yüksel:258).

Bu düşünce Japonları, üretim ve hizmet sistemini sürekli geliştirmeye, her geçen günlerinin bir öncekinden daha iyi olmasını sağlamak için, işinde evinde ve sosyal yaşamında sürekli gayret sarfetmeye itmiştir (Yayla, 1992:9;Yüksel:258).

Sürekli gelişmeyi sağlamak için üç temel şartı gerçekleştirmek gerekmektedir (Peker, 1996:50; Yüksel:258). Bunlar:

1. Sistem kusursuz şekilde işlese bile, mevcut durumu yeterli bulmayarak, her zaman geliştirilecek bir faktör olarak görmek gerekmektedir.

2. İşletmedeki insan faktörünü geliştirmek gerekmektedir. Her şeyi yapan insan olduğuna göre, en değerli kaynak odur. Alışlagelen yönetim şekillerinde insan kaynağından yeterince yararlanılmıyor. Oysa ki her çalışanı, geliştirme faaliyetine dahil etmek gereklidir.

3. Problem çözme teknikleri yaygın bir biçimde kullanılmalıdır. İşletmelerde karşılaşılan problemlerin bir çoğu, basit istatistik ve karar verme teknikleriyle çözülebilir. Sistem geliştirmek için de bu teknikler kullanılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu teknikleri, tüm çalışanlara, öğretip uygulayacak düzeyde eğitmek gerekir, bu da üst yönetimin görevidir.

Sürekli gelişme sayesinde; işletme faaliyetlerine canlılık geliyor, tüm işletme çalışanlarının işletmenin amaç ve hedeflerine odaklanmaları sağlanıyor, verimlilik artıyor, aksamalar, problemler en kısa yoldan çözülüyor. Bu özellikler örgütsel denetime de katkıda bulunuyor. Örgütsel denetimin de amacı, çalışmalarını ve çalışanları işletme amaçları çerçevesi içinde tutmak, hata ve sapmaları önleyerek verimliliği arttırmak olduğuna göre, TKY'nin sürekli gelişme ilkesiyle ilgili saydığımız bu gerekleri yerine getirmek suretiyle örgütsel denetim gerçekleşmektedir.

4.6. İnsan Kaynakları Yönetimi, Önce İnsan Anlayışı ve Birey Kalitesi

İnsan faktörü; çalışan kişilerin işlerine getirdikleri mesleki, eğitimsel ve sosyal özelliklerin bir bütünüdür. İnsan faktörüne verilen değer o işletme ya da kurumun genel yönetim politikası çerçevesinde belirlenir. TKY çerçevesinde iç müşteri, diyalog, takım çalışması, lokalleşme, sürekli eğitim, sürekli iyi-

leştirme kavramları bu yönetim anlayışının "önce insan" yani "birey kalitesinde" düğümlendiğini göstermektedir.

İnsan kaynakları yönetiminde amaç kişilerin işlerini en verimli ve en tatminkar şekilde yapabileceği koşulları saptayıp, bunları işletme başarısına yönlendirmektir. İşletme yönetiminde insan faktörüne verilen değer arttıkça orada işgücü verimi, işin kalitesi ve işletme için yapılan özveriler de artacaktır. Bu yönetim felsefesi olarak insana saygıyı gerektirir.

"İnsanlık" kelimesi özerklik ve kendiliğinden olmayı ifade eder. İnsanlar iradeye sahiptirler. TKY, insanların kendilerine söylenmeden, kendi sorumluluk duygularıyla yapılması gereken işi kendiliğinden yapmalarını öngörür. Ishikawa, "İnsanlığı esas alan bir yönetim biçiminin insanların sınırsız güçlerinin gelişmesine izin veren bir yönetim biçimi" olduğunu ifade etmektedir. Nitekim, TKY'nin araçlarından biri olan kalite çemberleri etkinliklerini harekete geçiren "insana saygı duyulan bir işyeri" yaratma vizyonudur. Üst ve orta yöneticiler ancak lokalleşmeyi başarabilirlerse işletmelerinde, insana saygıyı yönetim felsefesi ve bir şirket kültürü unsuru olarak yerleştirebilirler.

İşletmede kalite herkesin işidir. Kaliteyi sağlamak; nihai müşteriyi tatmin etmek ve çalışanı tatmin etmekten geçer. Çalışanın tatmininde insan kaynaklarının yönetimi önem kazanmaktadır. Sadece ürün ve yöntem niteliğine etki edebilecek unsurlarla ilgili normlar, prosedürler, teknikler geliştirme, TKY'nin gerçekleşmesini sağlamaz. Çünkü, gelişmeler kalıcı olmaz. Bu gelişmelere paralel olarak işletme içinde "birey kalitesinin" geliştirilmesi gerekmektedir.

TKY'nin çekirdeklerinden şüphesiz en önemlileri "ilk seferinde doğru yap" ve "hata ortaya çıkmadan önle" dir. İş ilk seferinde yapılacak ve hatayı ortaya çıkmadan önleyecek unsur insandır, çalışandır, iç müşteridir. Dolayısıyla, TKY'ni başarı ile uygulamanın temelinde kişileri motive etme, yönlendirme, bilgi ve beceri düzeylerini yükseltici eğitimler verme, rotasyon, iş zenginleştirme gibi insan faktörünü geliştiren ve ön planda tutan sistemler yatmaktadır. Yönetimin temel işlevlerinden biri bu sistemleri geliştirmek ve verimliliği artırmaktır.

TKY'nde insan unsuru, işletme prosesinin merkezinde yer almaktadır. Uygulanacak toplam kalite sistemi, çalışanların davranış ve tavırlarını etkileyebilecek unsurların geliştirilmesi ve tatbik edilmesi ile ilgili kültürel değişikliklerin yönetilmesi açısından gerekli deneyime sahip olmalıdır. TKY programlarının tasarlanması ve analizlere dayandırılmalıdır. Bunların hepsi insan kaynakları yönetimi kapsamında olan hususlardır (Milli Eğitim Bakanlığı, 2007:10-11).

4.7. Kurum Kültürü

Herhangi bir organizasyon bir konumdan başka bir konuma geçmek istiyorsa, eğitim sistemi, yönetim tarzı, sosyal yapısı ve kullandığı araç ve yöntemler bundan etkilenecek ve bir değişime uğrayacaktır. Bu değişim, kurumun geçerli olan ilkeler, değerler ve ortak amaçlar manzumesini de etkileyecektir. Görülen ve görülmeyen bu kurallar manzumesi kurumun kültürünü oluşturur.

Kurumun kültürü her şeyden önce vizyon sahibi yöneticilerin çalışanlarla birlikte belirledikleri amaç ve hedefler ile görev ve sorumlulukların çok iyi belirlendiği (iş tanımları) çalışma pren-

sipleri çerçevesinde oluşmaktadır. Bu anlamda, kurum kültürü, bir kurumda çalışanların davranışlarını yönlendiren normlar, davranışlar, değerler, inançlar, alışkanlıklar ve iş yapma sistemleri vb. olarak tanımlanmaktadır. Yani kurum kültürü bir dizi sembol, tören ve maddenin oluşur. Böyle oluşan kurum kültürü kurumda çalışan herkesin yaşam biçimi haline dönüşmektedir. Toplam Kalite Yönetiminde bu kültür kalite ile zenginleşerek iş yerinde sürekli tenefüs edilen yeni bir hava oluşturur.

Toplam Kalite Yönetimi anlayışı ile oluşan bu farklı kurum kültürü çalışanlar için kalite kültürü anlamına gelmektedir. Bu kalite kültüründe başarıyı birlikte yakalama ve bunun verdiği onur ve gururu birlikte paylaşma vardır(Çetin, 2002:4). Kurum çalışanlarının tümünün üretilen mal ve hizmette kalitenin elde edilmesine katılımı esastır. Elbette kalite tasarım sürecinden üretim sürecine kadar olan bütün süreçleri kapsamaktadır. İşte bu da yeni bir kurum kültürü demektir.

Diğer taraftan Toplam Kalite Yönetiminde kurum kültürü açıklık, iletişim ve motivasyon gibi kavramların da daha bir anlamlı olarak yaşanmasını sağlayan ortamı hazırlar. Birlikte çalışmanın en önemli şartlarından birisi çalışanların birbirlerine açık olması ve karşılıklı iletişimin sağlanmasıdır. İletişim kurulducağı öğrenme ve karşılıklı anlaşma başlar. Bunun arkasından başarıyı doğrudan etkileyecek olan güven unsuru ortaya çıkmış olur.

TKY'de, kurum yöneticileri kendilerini çalışanlardan izole eden odalarından çıkıyor ve yönetilenlerle aynı amaç etrafında birleşiyor ve onlara daha yakın

olduklarını hissettirerek motivasyonlarını sağlıyorlar. Böylece çalışanları motive etme, yönlendirme, bilgi ve beceri düzeylerini yükseltici eğitim imkan ve fırsatı verme ve iş zenginleştirme ortamı oluşuyor. Kurum kültürü ile sağlanan bu ortamda, toplantılar, kurum gazeteleri, duvar panoları vb araçlarla çalışanlar sürekli bilgilendirilmektedir. Kısaca değişik eğitim vasıta ve yöntemleri kullanılarak çalışanların bilgi ve becerileri yükseltilmekte ve kalite kültürü oluşturulmaktadır.

Kurum kültürü ile bir kurumda çalışanlar işyerine ayrı bir kimlik kazandırmış olmaktadır. Bu kimlik, çalışanların o işyerine bağlılıklarını ve bir aidiyet duygusu ile kuruma sahip çıkmalarını sağlamaktadır. Kurum çalışanları artık o işyerinde çalışmanın toplum içinde kendilerine sağladığı avantaj ve statüyü göz önünde bulundurarak kurumlarının başarısı için hep birlikte çalışmanın heyecanını yüreklerinde hissetmektedirler (Çetin, 2002:5).

5. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ İLE GELENEKSEL YÖNETİM ANLAYIŞLARI ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

Geleneksel yönetim yaklaşımının amacı belli bir standardı oluşturmak ve belirlenen standartlara göre üretimi gerçekleştirmek ve denetim altına almaktır. TKY ise hiçbir standardı kabul etmeyen, sürekli geliştirme ve iyileştirmeyi amaçlayan bir yönetim yaklaşımıdır. Böylece, hemen hemen her konuda geleneksel yönetim yaklaşımının neredeyse tamamen tersine çevrilmesi gereği ortaya çıkacaktır (Akat vd., 2002:121).

6. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ'NİN

Tablo 1. Geleneksel Yönetim İle Toplam Kalite Yönetimi'nin Karşılaştırılması

Geleneksel Yönetim	Toplam Kalite Yönetimi
Ferdiyetçi	Katılımcı
Rekabet	Ortak çalışma (Takım çalışması)
Katı hiyerarşik organizasyon	Yetki ve sorumlulukların yayılması
Üst yönetime karşı sorumluluk	Müşteriye karşı sorumluluk
Yangın söndürme	Sürekli süreç iyileştirmek
Temel motivatör "korku"dur	Kendini "gurur duyarak" motive etmek
Başarı kontrollerde aranıyor	Başarı süreçlerin iyileştirilmesinde
İyi görüntüye odaklanıyor	Kaliteye odaklanıyor
Optimum stok tutma gereklidir	Sıfır stok hedeftir
Kalite, standartlara uygunluktur	Kalite müşterinin tatminidir
Kötü kaliteden işçiler sorumludur	Kötü kaliteden yönetim sorumludur
Sistem uzmanlaşma ile geliştirilir	Sistem bölümler arasında işbirliği ile geliştirilir
AR-GE ve pazarlamanın sorumluluğunda ürün tasarımı yapılır	Tüm birimler ürün geliştirme sürecine katkıda bulunur
Kabul edilebilir hata düzeyini hedefleyen üretim anlayışını benimser	Sıfır hata hedefleyen üretim anlayışını benimser
Kısa vadede yüksek kar hedefler	Uzun vadede var olma ve kazançta sürekliliğin sağlanmasını hedefler
Yükselen kalite artan maliyete yol açar	Kalitenin artması maliyeti düşürür
"İşi en iyi bilen o işi yönetendir" anlayışı hakimdir	"İşi en iyi bilen o işi yapandır" anlayışı hakimdir
Tedarikçi ilişkileri, pazarlık ve kontrole dayanır	Karşılıklı güven, anlayış ve ortak iyileştirme projelerine dayanan tedarikçi ortaklığı vardır

BAŞARISINI ENGELLEYEN FAKTÖRLER

TKY uygulamalarındaki başarısızlığı üst ve orta kademe yöneticilerinden ve çalışanlardan kaynaklanan nedenler şeklinde sınıflamak mümkündür. Bu engeller aşağıdaki gibi açıklanabilir.

6.1. Yönetimden Kaynaklanan Engeller

TKY uygulamalarını engelleyen en önemli faktörlerden birisi, yönetimin toplam kalite olgusuna yaklaşım biçimidir. Bununla birlikte, TKY kalite yöneticisini ne kadar ilgilendiriyorsa, üretim, personel, pazarlama, planlama ve diğer departman yöneticilerini de aynı oranda

ilgilendirmektedir. TKY bir işletmedeki tüm birimlerin ve personelin katılımı ile kaliteli ürünler üretmektir. Eğer yönetim, kalite olgusunu sadece üretim bölümünün ilgisine terk etmiş ise ve kaliteye bir maliyet getiren külfetli iş olarak bakıyorsa, sorunu çözmeye buradan başlamak gerekir.

İşletme yönetimi bugün ulaşılan bir kalitenin yarın için de geçerli olmayabileceğini bilmesi gerekir. Çünkü müşteri ihtiyaç ve istekleri başta olmak üzere herşey sürekli değişmektedir. Herşey sürekli değişirken, kalitenin yerinde sayması ve geliştirilmemesi mümkün değildir.

TKY sürekli olarak kalite ve süreç geliş-

tirmeyi esas alan bir yönetsel yaklaşım olduğu için yönetimde de yenilikçi ve gelişmeye açık bir anlayış gereklidir.

Yönetimden kaynaklanmak üzere TKY'nin uygulanmasında karşılaşılan ve başarısızlığa yol açan sorunlar aşağıdaki gibi açıklanabilir (Akat vd.,2002:128-130):

Yönetimin Algılama Hatası: Klasik yönetim anlayışına sahip olan işletmelerde kalite sorumlulukları, sadece kalite yöneticisine yüklenmiştir. Yeni yönetim bilgi ve anlayışına sahip olan bugünkü işletmelerde ise kalite, sadece bir yöneticinin değil bütün işletme yöneticilerinin, birimlerinin ve çalışanlarının üzerinde bulunan önemli bir görevdir. Kalite, üretim bölümü yöneticisini ne kadar ilgilendiriyorsa diğer bölüm yöneticilerini de en az o kadar ilgilendirir.

Yönetimin Kendisini Değiştirmeye Direnci: TKY sürekli gelişmeyi ve değişimi gerektiren bir yönetsel yaklaşımdır. Bir problemle karşılaşıldığında kim yaptı? sorusu yerine artık, neden oldu? sorusu sorulmalı ve merkeziyetçi ve denetimci yönetim anlayışı terk edilmelidir.

Araç Odaklı Olma: Bazı yöneticiler sistemin amaçları ile araçlarını birbirine karıştırmaktadır. Bu durumda yöneticilerin isabetli kararlar alabilmeleri ve başarıya ulaşabilmeleri mümkün değildir.

Örgüt Kültürü Konusuna Yeterince Önem Vermeme: TKY anlayışına uygun kültürün oluşturulamaması başarının önündeki önemli engellerden biridir. Bir işletme kültürünün şekillendirilmesinde üst düzey yönetimin önderliği gerekir. Üst düzey yöneticiler, TKY anlayışına uygun kültürün gelişimi için öncü olmalıdır. Bu nedenle emek ve zamanlarının büyük çoğunluğunu yeni kültür oluşturmaya,

yeniden yapılanmaya ve kalite sorunlarıyla ilgilenmeye ayırmaları gerekir.

Süreç Geliştirmeyi Tek Yönlü Görmek: TKY uygulamasında yöneticiler, süreç geliştirmeyi sadece üretim süreçlerinin geliştirmesi olarak anlamamalı ve yönetim süreçlerinin de geliştirilmesini düşünmelidir. Yönetim süreçleri geliştirilmeden üretim sürecini geliştirmek çok zordur.

Birimler Arası Rekabeti Özendirmek: Rekabet, gelişmeyi sağlayan önemli bir unsur olmakla birlikte örgüt içinde birimlerin ya da kişilerin, rekabet değil işbirliği içinde olmaları gerekir. Kişiler ve birimler arası rekabetin olması iç iletişimi ve sürekli bilgi akışını engellemektedir.

Danışmanla Çalışma Alışkanlığının Olmaması: Üst yönetimde profesyonel yönetici eksikliği, karşılaşılan sorunların deneyimlerle çözülmeye çalışılması, yetki devrinde kiskanç ve cimri davranma, önemli kalite sorunlarına sebep olabilir.

Birim Yöneticileri Arasındaki Rekabet: Birim yöneticileri arasındaki rekabet, birimler arası bilgi akışını ve işbirliğini engeller. Bu da grupların çalışmasını aksatarak, problemleri gerçek boyutlarıyla algılanamamasına neden olmaktadır.

Üst Düzey Yöneticilerin Tutumu: Önceleri TKY konusunda girişimlerde bulunan, önemine inandığını açıklayan bazı üst düzey yöneticiler, yönetim alışkanlıklarını değiştirmeleri gerektiğinde veya kriz dönemlerinde çalışmalara ara verme eğilimindedirler. Kriz dönemlerinde daha da yaygınlaşması gereken yetki devri yerine geleneksel yönetim anlayışının bir yanılgısı olan aşırı merkeziyetçiliğe dönüşülmesi yaygın bir yönetsel uygulama hatasıdır. Bu durum çalışanların motivasyonun düşmesine

neden olur.

6.2. Orta Düzey Yönetici ve Uzmanlardan Kaynaklanan Engeller

Bir işletmede geçerli olan işletme kültürüne bağlı olarak bazı kişilerin başarıları diğerleri tarafından kıskanılmaktadır. Sorun çözmede ve süreç geliştirmede astların başarısını bazı orta düzey yöneticiler içlerine sindirememekte ve rahatsızlığa yol açmaktadır. Bunun sonucunda astlar ve orta düzey yöneticiler arasında iletişim eksikliği görülür ki bu da kalite yönetiminin başarısını etkilemektedir.

Toplam kalite yönetiminin başarısında, orta düzey yöneticilerden kaynaklanan engelleri kısaca şu şekilde sıralamak mümkündür: Orta düzey yöneticilerin, astların başarısından rahatsızlık duyması, birim yöneticileri arasında rekabetin olması, yöneticilerin, TKY'nin uygulanışını kendi meslekleri bakımından gerçekleştirmeleri.

6.3. Çalışanlardan Kaynaklanan Engeller

Toplam kalite yönetimi, çalışanların düşüncülerinin uygulanmasına imkan tanıyan, insan odaklı bir çalışma yönetimi olduğu için çalışanlara doğru anlatılırsa, sonuçta, istenen gelişmeleri gözlemek mümkün olur. Çalışanlar düzeyinde eğitimin sürekli kılınması TKY açısından önemli bir husustur. Bununla birlikte, personel devir hızının yüksek olduğu, ücret pazarlıklarının uzun sürdüğü iş kollarında işgörenlerin TKY'ne uyum sağlamları güçleşmekte ve dolayısıyla toplam kalite yönetiminin başarısı üzerinde de etkili olmaktadır. Çalışanlardan kaynaklanan engelleri ortadan kaldırmada en önemli görev diğerlerinde de olduğu

gibi üst yönetime düşmektedir.

Üst yönetim, kendi yönetim anlayışını değiştirirken, örgütün kültürel yapısının da geliştirilip değiştirilmesine öncülük etmelidir. Unutulmamalıdır ki; üst yönetimin önderliği olmaksızın uygulamaya konulabilecek TKY çabalarından istenen sonucun elde edilmesi zordur.

7. SONUÇ

Günümüzde, değişen koşullar altında işletmelerin başarılı olabilmeleri daha fazla zorlaşırken, yaşanan her başarısızlığın işletmenin varlığını devam ettirebilmesi noktasında daha çok tehdit edici bir hale geldiği görülmektedir. İşletmelerin, yoğun rekabet koşulları altında, uzun dönemli ve sürdürülebilir üstünlükler elde edebilmesi son derece önemli ve aynı derecede zor bir hale gelmiştir. Rekabet gücündeki zayıflığın, işletmelerin pazar payını doğrudan azalttığına anlaşılması, bilinçlenen ve hakkını aramayı öğrenen bir tüketici grubunun ortaya çıkışı, bunların beklentileri ve beklentilerin karşılanamaması, bunun da olumsuz imaj yaratması ve kalite maliyetlerini yükseltmesi en genel anlamda, işletmelerin artık verimsiz çalışmaya katlanamamaları, TKY felsefesinin işletmeler için niçin önemli olduğunu ve benimsenmesi gerektiğini açıklayacak nedenlerden bir kaçıdır. Bunlara ilave olarak, eğitim ile geliştirilmiş, daha fazla katılım isteyen bir insan gücünün artışı ve bunları tatmin edebilecek, yeni yönetim anlayışlarına cevap verebilecek bir araç olması da TKY'ni işletmeler için daha anlamlı hale getirmektedir.

TKY uygulama'nın işletmeye sağlayacağı yararlar (Akdoğan, 2010):

- Kaynak kullanımını optimize ederek kaynak israfının azaltılması,

- Mamul ve hizmet kalitesinin artırılması,
- Verimlilik için gerekli teşvik ve koordinasyonun sağlanması ve verimlilik artışı yaratması,
- Tüm organizasyon düzeyinde katılımı artırması ve tatmin düzeyi yüksek bir insan gücü ile iş barışına katkıları,
- Ürün teslim sürelerinin kısalması,
- Mamul geliştirme sürelerinin kısalması,
- Süreçlerde sürekli iyileşme,
- Pazardan gelen taleplere esnek davranabilme ve karşılama yeteneğinde artışlar,
- Müşteriye hizmetin temel alınışı, müşteriye ürün teslimi sürelerinin kısalması ve sonuçta müşteri memnuniyetinin artmasıdır.

Tüm bunların doğal bir sonucu olarak da, işletmenin pazar payının artması, firma imajının yükselmesi, daha yüksek karlar, gelişme ve daha etkili rekabet, TKY ile ulaşılabilen diğer yararlarıdır.

KAYNAKÇA

- Akat, İter, Gönül Budak ve Gülay Budak, İşletme Yönetimi, Barış Yayınları, İzmir, 2002.
- Akdoğan, Asuman, "Toplam Kalite Yönetimi", http://www.sobiadacademy.net/sobem/e-yonetim/toplam_kalite/toplam-kalite-felsefesi/akdogan-toplam-kalite.htm, (Erişim:30.05.2010)
- Alpşahin Aksoy, Ufuk ve Adem Çabuk, "KOBİ'lerde Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının Kurumsallaşma Üzerindeki Etkileri", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.9, S.16, Aralık 2006, ss.30-57
- Başaran, Bülent ve Muzaffer Aydemir, "Toplam Kalite Yönetimi Çalışmalarının Gerçekleştirilebilirliği Açısından, Sektörlerin Elverişlilik Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Çalışma, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:23, Temmuz-Aralık 2004, ss.97-113.
- Bozkurt, Rıdvan, "Örgütsel Mükemmellik Anlayışı, Toplam Kalite Yönetimi", Verimlilik Dergisi, MPM Yayını, 2001/1.
- Çetin, Kadir, "Toplam Kalite Yönetimi Felsefesi ve Temel Unsurları", Milli Eğitim Dergisi, Sayı 155-156,

2002, <http://yayim.meb.gov.tr/dergiler/155-156/kce-tin.htm>, (Erişim:24.07.2010)

Crosby, P.B. (1967). Cutting the Cost of Quality. Farnsworth Pub., Boston.

Crosby, P.B. (1990). Let's talk quality, McGraw-Hill, New York, N.Y.

Crosby, P.B. (1992). Completeness: Quality for the 21st Century. Penguin, New York., N.Y.

Çoban, Suzan, "Toplam Kalite Yönetimi Perspektifinde İçsel Pazarlama Anlayışı", Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:22, Ocak-Haziran 2004, ss.85-98.

Deming, W.E. (1986). Out of the crisis. MIT CAES, Cambridge, MA.

Ersen, Haldun, Toplam Kalite ve İnsan Kaynakları Yönetimi İlişkisi, Sim Matbaacılık, İstanbul, 1997.

Erşan, Ahmet Altuğ, İşletmeler Açısından Stratejik Toplam Kalite Yönetimi'nin Önemi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş, 2007.

Günaydın, H. Murat, "Toplam Kalite Yönetimi" http://web.iyte.edu.tr/~murat_gunaydin/TKY3.doc, (Erişim:16.07.2010)

Iami, M., Kaizen, the key to Japan's competitive success, Random House, 1986, New York, NY.

Juran, J.M. (1993). Quality planning and analysis: from product development through use. McGraw-Hill, New York, NY.

Juran, J.M. (Ed.). (1988). Juran's quality control handbook (4th ed.). McGraw-Hill, New York, NY.

Kobu, Bülent ve F. Greenwead, "Continuous Improvement in a Competitive Global Economy", Production Management, Journal, 4. Quarter, 1991)

Maacdonald, J., Understanding Total Quality Management in a Week, Headway, Hodder&Stoughton,1993.

Paksoy, Mahmut, Toplam Kalite Yönetimi, (Der. Salih Güney), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2001.

Peker, Ömer, "Toplam Kalite Yönetimi ve Kamu Hizmetinde Kalite", Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, C.5, S.6, Ankara, 1996.

Pekiştiricioğlu, Nurettin, "Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 9000 Standartları", Verimlilik Dergisi, MPM Yayını, Sayı No.1, Ankara, 1994.

Pike, J. and Barnes, R. (1994). TQM in action, Chapman & Hall, London, UK.

Şirvancı, Mete, "Toplam Kalite Yönetiminin Temel Öğeleri", Önce Kalite, KalDer Yayını, İstanbul, 1993.

Yayla, Nedret, "Kaizen", Önce Kalite, S.1, İstanbul, 1992.

Yüksel, Fatih, "Belediyelerde Toplam Kalite Yönetiminin Uygulanabilirliği Üzerine Bir Tartışma", <http://idari.cu.edu.tr/dergi/fatihyüksel.pdf>, (Erişim:07.07.2010).

Milli Eğitim Bakanlığı, "Toplam Kalite Yönetimi" http://cygm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/kursprogramlari/pazarlama/moduller/toplam_kalite_yonetimi.pdf,(Erişim:21.07.2010)

STRATEJİK KARARLARIN DEĞERLENDİRİLMESİNDE BLACK-SCHOLES FİNANSAL OPSİYON FİYATLAMA MODELİ'NİN REEL OPSİYONLARA UYGULANMASI

> Yrd. Doç. Dr. **Mustafa KIRLI**

Celal Bayar Üniversitesi Ahmetli MYO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı Öğretim Üyesi

> Yrd. Doç. Dr. **Nilgün KAYALI**

Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

ÖZET

Stratejik bir karar olan yatırımlar, işletmelerin gelecekte elde edecekleri nakit akımlarını doğrudan etkilemekte ve böylece işletmelerin piyasa değerini belirlemede önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Stratejik bir karar olarak yatırım kararlarının verilmesinde ve bu bağlamda hazırlanan yatırım projelerinin değerlendirilmesinde, geleneksel indirgenmiş net nakit akımları yaklaşımı, yatırımla ilgili belirsizliği ve yönetsel esnekliği dikkate almamaktadır. Reel opsiyonlar yaklaşımı, finansal opsiyonlar teorisinin stratejik kararlarda yatırım analizlerine uyarlanmasını esas alan bir yaklaşım olarak, geleneksel yaklaşımın dikkate almadığı belirsizlik ve yönetsel esnekliği, yatırım değerlendirme modeline dahil etmektedir. Reel opsiyonlar yaklaşımı, finansal opsiyonların fiyatlandırılmasında kullanılan Black-Scholes Finansal Opsiyon Fiyatlama Modeli'ni reel opsiyonlara uyarlayarak, yatırım fırsatlarındaki opsiyonların değerini hesaplamayı amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Reel Opsiyonlar Yaklaşımı, Stratejik Kararlar, Yatırım Kararları, Black-Scholes Opsiyon Fiyatlama Modeli.

ABSTRACT

Investments as strategic decisions directly affect the cash flows of a firm in future and consequently become an important factor determining the firm's market value. In making the investment decisions as strategic decisions and evaluating the prepared investment projects, traditional discounted cash flows approach does not consider the uncertainty and managerial flexibility related with investments. Real options approach as an approach basing on adjusting financial options theory to investment analyses include the uncertainty and managerial flexibility, which traditional approach does not consider, in investment evaluation model. Real options approach aims to calculate the value of the real options related with investment opportunities by adjusting the Black-Scholes option pricing model to real options.

Key Words: Real Options Approach, Strategic Decisions, Investment Decisions, Black-Scholes Option Pricing Model.

1.GİRİŞ

Küreselleşme, ekonomik ve finansal liberalizasyon eğilimlerinin artması, teknolojik gelişmeler ve rekabet koşullarının çok daha yoğun yaşanması; varlıklarını sürdürmek, piyasa değerlerini arttırmak ve değişen koşullara uyum sağlamak zorunda olan işletmeleri bir stratejik karar olan yatırımlar konusunda değerlendirme yaparken, yatırımların doğasından kaynaklanan belirsizlik karşısında farklı arayışlara ve çözümlere itmektedir.

Yatırım kararları gibi stratejik kararlarla karşı karşıya kalındığında var olan seçenekler ve bu seçeneklerin risklerinin iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Belirsizlik koşulları altında yatırım kararlarını değerlendirmek durumunda olan işletmelerin ihtiyacı, yatırım seçeneklerinin değerinin bugünden öngörülmuş bir senaryo çerçevesinde belirlenmesinden ziyade, gelecekte gerçekleşmesi muhtemel farklı piyasa koşulları için optimal kararları almalarına yardımcı olacak bir stratejidir (Özoğul ve Ülengin, 2006:25). Net Bugünkü Değer ve İç Karlılık Oranı gibi çok bilinen ve yaygın kullanılan yöntemleri içeren geleneksel indirgenmiş net nakit akımları yaklaşımında statik bir anlayış geçerli olup, belirsizliği ve yönetsel esnekliği analizlere dahil etmediği için; geleneksel yaklaşım, işletmelere, stratejik kararların alınmasında yeterince yardımcı olamamaktadır. Geleneksel yaklaşım, yatırım değerini etkileyen nakit akımları ve indirgeme oranı gibi değişkenlerde, analizin başlangıcında belirleyici bir tutum sergilemekte ve bunun yatırımın ekonomik ömrü boyunca değişmeyeceğini varsaymaktadır.

Statik bir anlayışın geçerli olduğu geleneksel yaklaşımda bir yatırım kararı verildiği zaman o karardan vazgeçme

hakkı ya da zaman içinde önceden verilen kararlarda değişiklikler olabileceği göz önünde bulundurulmaz. Ama gerçek hayatta bu durum farklıdır. Gerçek piyasa koşulları ve gerçek yatırım ortamı dinamizm göstermekte, statik anlayışın dışında hareket etmektedir. Zaman içerisinde işletmenin önüne yeni fırsatlar çıkabilmekte, piyasada olumlu ya da olumsuz değişiklikler yaşanmaktadır. Bu yeni durumlarda işletmeler, zorunlu olmasa da, uygun görmeleri halinde mevcut projelerini genişletebilmekte, erteleyebilmekte ya da projelerini daha uygun bir zamanda hayata geçirmek için bekleyebilmektedirler. Uygulamada pek çok yatırım kararının değerlendirilmesinde, bu seçenekler göz ardı edilip, riskler ve fırsatlar tam olarak değerlendirilmeye alınmadığı için sağlıklı sonuçlara ulaşılamamaktadır (Onar ve Polat, 2009:139) Geleneksel yaklaşım yatırım ile ilgili olarak stratejik karar alma durumundaki kişi veya kişilere yetersiz derinlikte, yalın analizler sunmakta ; kapsamlı bir yol haritası çizmekten uzak kalmaktadır. Dolayısıyla indirgenmiş net nakit akımlarını esas alan geleneksel yaklaşım ve bu yaklaşımın öngördüğü Net Bugünkü Değer ve İç Karlılık Oranı yöntemleri günümüz piyasa koşullarında sınırlı kullanım alanına sahiptir. Bu noktada opsiyonlar teorisinin yatırımları değerlemede kullanılması, yöneticilere aradıkları esnekliği sağlamaktadır. Bu sayede geleneksel yatırım değerlendirme yöntemlerinin yetersizlikleri ortadan kaldırılmıştır; çünkü opsiyonlar teorisi, yatırımlardaki geri dönülemezliği, belirsizliği ve gelecekte oluşabilecek bir durumun parasal boyutunu karar verme sürecine katma imkanı sunmaktadır (Özoğul ve Ülengin, 2006:25).

Çalışmamızın bundan sonraki bölümlerinde sırasıyla, bir stratejik ka-

rar olarak karşımıza çıkan yatırımların önemine kısaca değinilecek, finansal opsiyonlarla ilgili genel açıklamalar yapılacak, çalışmamızın ana temasını ve ana vurgusunu teşkil eden reel opsiyon kavramı ve reel opsiyon yaklaşımı üzerinde ayrıntılı durulacak, Black-Scholes Finansal Opsiyon Fiyatlama Modeli'nin reel opsiyonlara uyarlanması yapılarak bir yatırım kararının alınmasında reel opsiyon yaklaşımının Black-Scholes Finansal Opsiyon Fiyatlama Modeli yardımıyla uygulaması gerçekleştirilecektir.

2. BİR STRATEJİK KARAR OLARAK YATIRIMLARIN ÖNEMİ

İşletmeler varlıklarını sürdürebilmek ve değişen tüm koşullara uyum sağlayabilmek için sürekli yeni yatırım fırsatları arayan ekonomik birimlerdir. Küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle giderek kızışan rekabet ortamı ve piyasa şartlarındaki sürekli değişkenlik, işletmeleri yatırım kararlarının değerlendirilmesinde daha titiz ve stratejik davranmaya zorlamaktadır.

İşletmeler için hayati derecede önemli olan ve uzun vadeli özellik gösteren stratejik kararlar, gelecekle ilgili belirsizlik taşıyan ve bugünden tam olarak kontrol edilemeyen değişkenlere ilişkin; işletmelerin ürünlere, pazarlara ve rakiplere yönelik tercihlerini içeren kararlardır. Stratejik kararlar, belirsizlik ortamında, işletmenin fırsatçı olmasına imkan tanıyarak, işletmenin istenilen sonuçlara ulaşabilmesini sağlamalıdır. Bu bağlamda yatırım kararları da işletmeler açısından stratejik öneme sahip kararlardır. Stratejik nitelik taşıyan yatırım kararlarının en önemli amacı, işletmelerin değişen rekabet koşullarına uyum sağlamalarında etkin bir rol oynayıp işletmelerin piyasa değerini arttırmaktır. Stratejik bir karar olan

yatırımlar, işletmelerin gelecekte elde edecekleri nakit akımlarını doğrudan etkilemekte ve böylece işletmelerin piyasa değerini belirlemede önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yüzden günümüz rekabetçi ortamında stratejik düşünmek ve hareket etmek zorunda olan işletmelerin, ellerindeki kıt kaynakları çeşitli yatırım seçenekleri arasında optimal biçimde dağıtmaları gerekmektedir.

Ülkelerin ekonomik olarak gelişmeleri ve kalkınmaları, sınırlı olan kaynakların optimal bir şekilde kullanılmasına bağlıdır. Bundan dolayı sınırlı kaynaklarla geliştirilecek yatırımlar, mikro düzeyde işletmeler açısından olduğu kadar, makro düzeyde de ülke ekonomileri açısından büyük önem taşır.

3. FİNANSAL OPSİYONLAR

Finansal opsiyonlar, belirli bir finansal değer (döviz, menkul kıymet, finansal araçlar emtia vb.), gelecek bir tarihte veya belirli bir dönem içerisinde, alınması (alım opsiyonu) veya satılması (satım opsiyonu) konusunda taraflardan birinin (opsiyon satıcısı), sözleşmenin diğer tarafına (opsiyon alıcısı) bir seçim hakkı tanıdığı (opsiyon hakkı), bunun karşılığı olarak da belirli bir bedele (opsiyon primi) hak kazandığı işlemlerdir (Bak, 2009:41). Finansal opsiyonlar bir türev enstrümanlardır; yani değeri başka bir finansal varlığın değerine doğrudan bağlı olan finansal araçlardır. Türev enstrümanlardır, türev işlemlere konu olan varlığın sahipliğinin değişikliğine gerek olmaksızın, bu varlıkla ilgili hak ve yükümlülüklerin ticaretinde kullanılmaktadır (Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası, 2003:5). Finansal opsiyonların en önemli özelliği sağladığı getirinin asimetric olmasıdır. Belirsizliğin olumsuz tarafı olan risk sa-

dece opsiyonun maliyetine katlanılarak sınırlı bir seviyede tutulabilirken; belirsizliğin olumlu potansiyelinden faydalanılarak kazanç teorik olarak sonsuza çıkartılabilir(Amram ve Kulatilaka'dan aktaran Özoğul ve Ülengin,2006:18).

Finansal opsiyonlarda,finansal opsiyon işlemine konu olan varlık, temel varlık (underlying asset) olarak adlandırılmaktadır. Finansal opsiyonlarda, vade (expiration date) opsiyonun kullanılabilirliği, opsiyonun geçerli olduğu son tarihtir. Finansal opsiyon işlemlerinde bir alıcı (option buyer) ve bir satıcı (option seller) bulunmaktadır. Opsiyon primi (option premium), alıcının opsiyonu satın almak için satıcıya ödemek zorunda olduğu tutardır. Opsiyon primine opsiyon fiyatı da denilmektedir. Finansal opsiyon işlemlerinde kullanım fiyatı veya uygulama fiyatı (exercise price,strike price), opsiyon alıcı tarafından uygulandığında, daha önceden üzerinde anlaşılmış olan fiyattır (TSPAKB,2009:54).

Finansal opsiyonlar taraflara getirdiği hak ve yükümlülükler açısından ikiye ayrılır: Alım Opsiyonu(Call-Option) ve Satım Opsiyonu (Sell-Option). Alım opsiyonu,opsiyon alıcısına opsiyona konu olan varlığı, belirli bir tarihte veya belirli bir tarihe kadar, kullanım (uygulama) fiyatından satın alma hakkı tanıyan opsiyondur (Bak,2009:49). Alım opsiyonuna sahip olan taraf,opsiyona konu olan varlığın kullanım (uygulama) fiyatı,varlığın piyasa fiyatından düşük olduğu zaman alım opsiyonunu uygular (Teker,2008:207). Satım opsiyonu ise opsiyon alıcısına opsiyona konu olan varlığı, belirli bir tarihte veya belirli bir tarihe kadar,kullanım (uygulama) fiyatından satma hakkı tanıyan opsiyondur (Bak,2009:49). Satım opsiyonuna sahip olan taraf,opsiyona konu olan varlığın kullanım (uygulama) fi-

yatı, varlığın piyasa fiyatından yüksek olduğu zaman satım opsiyonunu uygular. Satım opsiyonu özellikle fiyatların düşmesine karşı kendilerini korumak isteyen yatırımcıların kullandıkları bir araçtır(Teker,2008:207).

Finansal opsiyonlar vadeleri açısından da ikiye ayrılmaktadır : Amerikan Tipi Opsiyonlar(American Type Options) ve Avrupa Tipi Opsiyonlar(European Type Options). Amerikan tipi opsiyonlar,opsiyon alıcısına tanınan seçim hakkının belirlenen vade tarihi içerisinde herhangi bir zamanda kullanılabilirdiği opsiyonlardır. Avrupa tipi opsiyonlar ise opsiyon hakkının yalnızca belirli bir tarihte kullanılabilirliği opsiyonlar olup opsiyon hakkının kullanımı belirli bir tarihe bağlanmıştır. Avrupa tipi opsiyonlar, vadeden önce işleme konulamazlar(Black and Scholes,1998:377-378).Dolayısıyla Amerikan tipi opsiyonların esneklik açısından Avrupa tipi opsiyonlara oranla çok daha avantajlı olduğu;ancak Amerikan tipi opsiyonların opsiyon primlerinin(opsiyon fiyatlarının) de Avrupa tipi opsiyonların opsiyon primlerine(opsiyon fiyatlarına) göre çok daha yüksek olduğu belirtilmelidir(Kirman,1998:720).

Bir finansal opsiyonun fiyatını(finansal opsiyon primini) etkileyen temel faktörler aşağıda notasyonları ile belirtilmiştir(TSPAKB,2009:54-55):

S_o : Opsiyon temel varlığının piyasa fiyatı,

K : Opsiyon kullanım(uygulama) fiyatı,

σ : Opsiyona konu olan varlığın fiyatlarındaki volatilité, oynaklık(standart sapma)

t : Vade bitimine kalan süre,

r: Risksiz faiz oranı.

Yukarıdaki beş temel faktördeki artış-

ların finansal opsiyon fiyatını (finansal opsiyon primini) nasıl etkilediği aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Bu tabloya göre, örneğin K'daki artış, alım opsiyonunun fiyatını düşürürken, satım opsiyonunun fiyatını yükseltmektedir. Yine bu tabloya göre, örneğin r deki bir artış, alım opsiyonunun fiyatını yükseltirken, satım opsiyonunun fiyatını düşürmektedir.

Tablo-1: Finansal Opsiyon Fiyatını Etkileyen Faktörler

	Alım Opsiyonu Fiyatı(C)	Satım Opsiyonu Fiyatı(P)
$S_0 \uparrow$	↑	↓
$K \uparrow$	↓	↑
$\sigma \uparrow$	↑	↑
$t \uparrow$	↑	↑
$r \uparrow$	↑	↓

Kaynak: (TSPAKB,2009:55)'den uyarlanmıştır.

Finansal opsiyonlar çalışmamızın ana konusu olmayıp, çalışmamızın ana temasını ve vurgusunu oluşturan reel opsiyonlar yaklaşımına temel dayanak oluşturmasından dolayı, burada finansal opsiyonlarla ilgili ayrıntılı analiz ve çözümlere gerek duyulmamış, konunun esas noktalarının açıklamalarıyla yetinilmiştir.

4. REEL OPSİYONLAR YAKLAŞIMI

4.1. Reel Opsiyonlar Yaklaşımının Kavramsal Temelleri

Reel opsiyonlar yaklaşımı, finansal opsiyonlar teorisinin stratejik kararlarda yatırım analizlerine uyarlanmasını esas alan bir yaklaşımdır. Reel opsiyonlar yaklaşımı, yatırım analistlerine, yönetsel esneklikleri ve yatırım projesinin gelişimi sırasında yapılan stratejik hamleler gibi

kolaylıkla nicelleştirilemeyen öğelerin etkilerini, yatırımı değerlendirme sürecine dahil etme imkanı sunmaktadır (Özoğul ve Ülengin, 2006:18). Reel opsiyonlar yaklaşımı, belirsizlik koşulları altındaki yatırım fırsatlarının değerini maksimize etmeyi amaçlayan bir yaklaşım olup strateji ve finans arasında bir köprü görevi görmektedir (Gitelman, 2002:58).

Stratejik bir karar olarak yatırım kararlarının verilmesinde ve bu bağlamda hazırlanan yatırım projelerinin değerlendirilmesinde, geleneksel indirgenmiş net nakit akımları yaklaşımı, yatırım fırsatlarının geçici olduğu, yani yatırımlar hemen gerçekleştirilmediğinde yatırım fırsatlarının ortadan kalkacağını, işletmelerin yatırım projelerini değiştirebilme esnekliğine sahip olmadığını ve yatırımı uygulama sürecinin geriye döndürülebilir olduğunu, yani yatırım uygulaması başarısız olduğunda, yatırım maliyetinin, yatırımı oluşturan eldeki varlıkların satılması ile karşılanabileceğini varsaymaktadır. Fakat bu varsayımlar uygulamada ekonomik ve finansal gerçeklerle bağdaşmamaktadır; yatırım projeleri gerçekte statik değil, dinamik bir yapıya sahiptir; işletmeler değişen piyasa şartlarına göre yatırım projelerini değiştirme esnekliğini gösterebilir; yatırım fırsatları hemen kaybolmaz, yatırım kararları ertelenebilir ve yatırım projelerini geriye döndürmek pek mümkün değildir (Dixit and Pindyck, 2000:50 ; Kenç, 2003:79-80).

Son yıllarda, finansal opsiyonlar teorisi ve analizi, yatırımlar hakkında düşünme şeklini kökten değiştirmiş olup finansal opsiyonlar teorisine dayalı olarak geliştirilen reel opsiyonlar yaklaşımı, çeşitli endüstrilerdeki reel varlıklara ilişkin stratejik yatırım kararlarını, ekonomik ve finansal olarak değerlendirmek için

alternatif bir yaklaşım olarak ortaya çıkmıştır (İkiz ve Kocakoç,2009:19). Bu çalışmada geleneksel yaklaşım olarak nitelendirdiğimiz indirgenmiş net nakit akımları yaklaşımı ve bu yaklaşımın iki önemli yöntemi olan Net Bugünkü Değer yöntemi ve İç Karlılık Oranı yöntemi, yatırım değerlendirme sürecinde yönetsel esnekliğin değerini ve yatırımcıların değişen piyasa şartlarına uyum sağlamasından doğan değeri göz önünde bulundurmazken, reel opsiyonlar yaklaşımı bu değerleri de yatırım değerlendirme sürecinde hesaba katarak, artan belirsizliğin opsiyona dayalı yatırım değerini arttırdığına da dikkat çekmektedir(Frayer and Uludere,2001:40). Esas olarak tüm ya-

tırım fırsatları,işletmeler için bir opsiyon içermektedir. Yatırım sürecinin geriye döndürülemezliği, yatırım kararlarının ertelenebilirliği ve yatırım sürecindeki esneklikler bu opsiyonu oluşturmaktadır. Reel opsiyonları yaklaşımı, işletmelerin stratejik kararlarına yardımcı olmak için yatırım süreciyle ilgili yeni çözümlere gitmemekte; geleneksel yaklaşımın yatırım sürecine katmadığı etkenleri sistematik bir şekilde ele almaktadır.

4.2.Reel Opsiyon Türleri

Reel opsiyon türleri ve bu reel opsiyonların temel özellikleri aşağıdaki tabloda özet bir şekilde açıklanmıştır:

Tablo-2: Reel Opsiyon Türleri

Reel Opsiyon	Açıklama
Yatırım Ölçeğini Değiştirme Opsiyonu (örneğin: büyüme, daraltma, kapatma ve yeniden başlama)	Piyasa şartlarına göre, yatırım ölçeğini değiştirebilme esnekliği sunar.Piyasa şartları elverişli ise ölçeği büyüme, kötüyse ölçeği küçültme veya piyasa şartları belirsiz ise geçici bir süre için üretimi durdurmak ve piyasa şartları düzeldiğinde tekrar üretime başlayabilmek opsiyonlarıdır.
Yatırım Kararını Erteleme Opsiyonu	Piyasa şartlarını daha iyi görebilmek için yatırım kararlarının ertelenebilmesi,işletmelere bir opsiyon sunar.
Yatırım Faaliyetini Durdurma Opsiyonu	Piyasa şartları yatırım faaliyeti için elverişsiz hale geldiğinde, yatırımı durdurma opsiyonu sunar.
Yatırımın Faaliyet Alanını Değiştirme Opsiyonu	Başlangıçta hedeflenen yatırımın faaliyet alanının zarara yol açması veya başka faaliyet alanlarının daha fazla getiri sağlaması durumunda, faaliyet alanını değiştirebilme opsiyonu sunar.
Birbirlerine Bağlı Yatırım Projeleri Opsiyonu	Paralel yürütülen yatırım projelerinin karşılıklı etkileşiminden doğan opsiyonların varlığı söz konusudur.
Yatırımları Aşamalandırma Opsiyonu	Yatırım projelerinin aşamalandırılıp, her aşamada oluşan piyasa şartlarına göre yeni aşamalara geçilip-geçilmeyeceğine karar verebilme opsiyonu sunar.

Kaynak: (Kenç,2003:81-82)'den uyarlanmıştır.

4.3.Reel Opsiyonlar ile Finansal Opsiyonlar Arasındaki Farklılıklar

Reel opsiyonlar ile finansal opsiyonlar benzerlik gösterebilirler de aralarında önemli farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıklar, aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır(Mun'dan aktaran Taş vd.,2007:347-347):

- Reel opsiyonların vadeleri,finansal opsiyonların vadelerine göre çok daha uzundur.
- Finansal opsiyonlarda,yapılan yasal düzenlemelerle, manipülasyon mümkün değilken, reel opsiyonlarda, opsiyonun değeri, yatırım yöneticisinin stratejik müdahaleleriyle arttırılabilmektedir.
- Finansal opsiyonların fiyatları, reel opsiyonların fiyatlarına göre çok daha düşüktür.
- Reel opsiyonlar piyasalarda işlem görmeyen ürünler oldukları için bunların değerlemesinde yönetimin öngörülerini, finansal opsiyonlara göre daha büyük önem taşımaktadır.
- Finansal opsiyonlar, opsiyona konu olan temel varlık üzerine alınıp satılırken; reel opsiyonlarda net nakit akımları, piyasa talebi, makine-teçhizat fiyatları gibi çok sayıda farklı iş değişkeni söz konusu olmaktadır.

4.4.Reel Opsiyonlar Yaklaşımının Üstün ve Zayıf Yönleri

Reel opsiyonlar yaklaşımı, gerçek hayatta karşılaşılan bir yatırım fırsatının taşıdığı belirsizliğin daha iyi modellenmesine imkan tanıyarak yatırımın gerçek değerini daha doğru analiz eder ve yatırım süreci boyunca sadece yönetsel esnekliği fiyatlandırmaz, işletmenin stratejik çerçevesini destekler ve genişletir(Kulatilaka ve Amram'dan

aktaran Özoğul vd,2009:74).Reel opsiyonlar yaklaşımı,belirsizlik veya riskin yüksek,yatırımın geri dönüşsüz,büyüme fırsatına ilişkin bilginin asimetric olduğu durumlarda, aşamalı yatırımlarda, ölçek ekonomisinin söz konusu olduğu yatırımlarda, yatırım projesinin bir başka yatırım projesi ile değiştirilmesinin söz konusu olduğunda,yatırım projesini erteleme, iptal etme gibi seçeneklerin söz konusu olduğu durumlarda büyük avantajlar sağlamaktadır(Uysal,2001:126).

Reel opsiyonlar yaklaşımı,esnekliğin ve aktif yönetimin işletme açısından işletme değerine katkısını dikkate alması, reel opsiyon değerini tam olarak hesaplayabilen modeller kurması, yatırımın sadece net bugünkü değerini değil, potansiyel değerini de dikkate alması ve yöneticilere yatırıma başlama, yatırımdan çekilme zamanı konusunda karar vermede yardımcı olması bakımından geleneksel yaklaşıma göre üstünlük göstermektedir (Miller and Waller, 2003:98). Ayrıca reel opsiyonlar yaklaşımı,yöneticilere,ortakların beklentileri doğrultusunda işletmenin orta ve uzun vadedeki stratejilerini optimize edebilmeleri adına bir yol haritası sunmakta ve bir katalizör gibi davranarak bir kararın alınmasında etken olacak önemli noktaları gün ışığına çıkarmaktadır(Brach'dan aktaran Özoğul vd,2009:74).

Finansal opsiyonlardaki değişkenlerin reel opsiyonlara uyarlanmasıyla yaşanan güçlükler, yöneticilerin reel opsiyon yaklaşımının gerektirdiği analizleri yapabilecek deneyimden yoksun olmaları, reel opsiyonlar yaklaşımının yatırım değerlendirme sürecindeki başarısının ürün tasarım sürecinde olmaması ve yaklaşımın belirsizliği hesaba katılmasına rağmen işletmenin sahip olduğu varlıkların değerini etkileyen çevresel faktörleri

dikkate almaması, reel opsiyonlar yaklaşımının uygulamada dikkat çeken zayıf yönleri olarak sayılabilir (Miller and Waller, 2003:98).

4.5. Reel Opsiyonlar Yaklaşımının Uygulama Alanları

Reel opsiyonlar yaklaşımı, belirsizlik düzeyinin yüksek olduğu ve buna bağlı olarak da belirsizlik ile ilgili enformasyon arttıkça, getiri düzeylerinin yükseldiği yatırım fırsatlarının değerlendirilmesinde faydalı olmaktadır. Ayrıca reel opsiyonlar yaklaşımı, belirsizlik koşullarına bağlı olarak işletmelere yönetsel esneklik sağlayan yatırım fırsatlarının analizinde ve değerlendirilmesinde de faydalı olmaktadır.

Reel opsiyonlar yaklaşımı, yeni bir pazara girilmesi, bir yatırımın başlangıç ölçeğinin belirlenmesi ve ölçeğin ihtiyaca bağlı olarak gelecekte genişletilmesi ya da daraltılması, çok aşamalı yatırım projelerinin değerlendirilmesi, bir yatırımın geçici olarak dondurulması ya da tamamen durdurulması gibi birçok yatırım projesinin analizinde ve değerlendirilmesinde kullanılmaktadır. Sürekli bir gelişim kaydetmesi nedeniyle oldukça dinamik pazar koşullarıyla şekillenen bilişim teknolojileri (BT) yatırımları da reel opsiyonlar için potansiyel uygulama alanlarıdır (Özoğul vd, 2009:74-75).

Geçmişte daha çok doğal kaynakların işletilmesine yönelik yatırım kararlarının analiz ve değerlendirilmesinde kullanılan reel opsiyonlar yaklaşımının uygulama alanları giderek genişlemektedir. Reel opsiyonlar yaklaşımının, iş stratejilerinin ve piyasa değerinin belirlenmesinden, portföy yönetiminden ve risk yönetiminden mühendislik tasarımlarının modellenmesine kadar birçok uygulama alanı mevcuttur. Reel

opsiyonlar yaklaşımı, doğal kaynakların işletilmesinden, gayrimenkuller, AR-GE yatırımları, eczacılık, imalat, yönetim denetimi ve altyapı çalışmalarına kadar pek çok farklı alanda uygulanmaktadır (Triantis ve Borison'dan aktaran Özoğul ve Ülengin, 2006:18-19).

5. BLACK-SCHOLES FİNANSAL OPSİYON FİYATLAMA MODELİ ve MODELİN REEL OPSİYONLAR YAKLAŞIMINA UYARLANMASI

Fisher Black ve Myron Scholes tarafından geliştirilen Black-Scholes Finansal Opsiyon Fiyatlama Modeli, Avrupa tipi, kar payı ödemeyen hisse senetlerinin söz konusu olduğu alım opsiyonlarının fiyatlandırılmasına yönelik olarak dizayn edilmiştir. Ancak zaman içerisinde, diğer akademisyenler, modeli, Amerikan tipi, kar payı ödeyen hisse senetlerinin söz konusu olduğu opsiyonların ve temel varlıkları döviz, futures gibi finansal enstrümanlar olan opsiyonların fiyatlandırılmasına da imkan tanıyacak şekilde geliştirmişlerdir (Ceylan ve Korkmaz, 2000:218).

Black-Scholes Finansal Opsiyon Fiyatlama Modeli, teorik olarak bazı varsayımlara dayandırılarak geliştirilmiştir. Bu varsayımları şu şekilde ifade edebiliriz (Brach, 2003:25,48-51 ; Ceylan ve Korkmaz, 2000:218) :

- Opsiyon alım ve satımı için herhangi bir işlem maliyeti ve vergi söz konusu değildir.
- Risksiz faiz oranı opsiyon vadesi boyunca sabittir.
- Arbitraj imkanları söz konusu değildir.
- Hisse senedi getirileri logaritmik normal dağılım (log-normal distribution)

göstermektedir.

- Avrupa tipi alım opsiyonu söz konusudur.
- Açığa satış olanağı vardır.
- Kar payı ödemeleri söz konusu değildir.
- Hisse senedinin volatilitesi(oynaklığı), opsiyon vadesi boyunca değişmemektedir.

Black-Scholes Finansal Opsiyon Fiyatlandırma Modeli'ne göre bir alım opsiyonunun(call-option) fiyatı(C), şu şekilde hesaplanır(TSPAKB,2009:55) :

$$C = S_0 N(d_1) - Ke^{-rt} N(d_2)$$

$$d_1 = \frac{\ln\left(\frac{S_0}{Ke^{-rt}}\right)}{\sigma\sqrt{t}} + 0,5\sigma\sqrt{t}$$

$$d_2 = d_1 - \sigma\sqrt{t}$$

Bu eşitliklerdeki notasyonların ifade ettiği değişkenler aşağıdaki gibidir :

C : Alım opsiyonunun fiyatı,

N(d): Kümülatif normal olasılıkları; ortalaması sıfır ($\mu=0$) ve standart sapması($\sigma=1$) olan normal dağılıma göre d'nin sol tarafında kalan gözlemin olasılığı,

e : 2,71828(natural log fonksiyonunun tabanı),

ln : Doğal logaritma fonksiyonu

S_0 : Opsiyona konu olan hisse senedinin piyasa fiyatı,

K : Opsiyon kullanım(uygulama) fiyatı,

σ : Opsiyona konu olan varlığın fiyatlarındaki volatilité, oynaklık(standart sapma)

t: Vade bitimine kalan süre,

r: Risksiz faiz oranı.

Bu modele göre, bir satım opsiyonunun(sell-option) fiyatı(P) ise satım opsiyonu ile alım opsiyonu arasında bulunan fiyatlandırma ilişkisi(put-call parity) kullanılarak şu şekilde hesaplanabilir (TSPAKB,2009:55) :

$$P=C+Ke^{-rt} - S_0$$

Black-Scholes Finansal Opsiyon Fiyatlandırma Modeli'nde yer alan değişkenleri, reel opsiyon içeren bir yatırım projesindeki değişkenlerin yerine koyarak Black-Scholes Finansal Opsiyon Fiyatlandırma Modeli, reel opsiyonlar yaklaşımına uyarlanmış olur. Finansal opsiyon ve reel opsiyon değişkenleri arasındaki bu ilişki notasyonları ile birlikte aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo-3: Finansal Opsiyon ve Reel Opsiyon Değişkenleri

Finansal Opsiyon	Değişkenlerin Uyarlanması	Reel Opsiyon (Yatırım Projesi)
Opsiyona Konu Finansal Varlığının Piyasa Fiyatı	$S_0 \Leftrightarrow V$	Yatırım Projesi Net Nakit Akımlarının Bugünkü Değeri
Opsiyon Kullanım (Uygulama) Fiyatı	$K \Leftrightarrow I$	Yatırım Tutarı
Opsiyona Konu Finansal Varlığın Fiyatlarındaki Volatilité,Oynaklık (Standart Sapma)	$\sigma \Leftrightarrow \sigma$	Yatırım Projesi Net Nakit Akımlarının Riskliliği
Opsiyon Vadesinin Bitimine Kalan Süre	$t \Leftrightarrow n$	Yatırımın Ekonomik Ömrü
Risksiz Faiz Oranı	$r \Leftrightarrow r$	Risksiz Faiz Oranı

Kaynak: (Fabozzi and Peterson,2003:473 ; Brach,2003:43)'den uyarlanmıştır.

Black-Scholes Finansal Opsiyon Fiyatlama Modeli'ndeki değişkenlerin, reel opsiyon içeren yatırım projesindeki değişkenlere uyarlandığı yukarıdaki tabloda yer alan notasyonlar ile Black-Scholes Finansal Opsiyon Fiyatlama Modeli'ndeki alım opsiyonunun fiyatını(C)veren eşitliği yeniden yazarak, reel opsiyonlar yaklaşımında yatırım projelerinin içerdiği reel opsiyonların değerini veren eşitlik elde edilir :

Finansal Opsiyon Değeri	$C = S_0N(d_1) - Ke^{-rt}N(d_2)$
↓	↓
Reel Opsiyon Değeri	$RO_v = VN(d_1) - Ie^{-rt}N(d_2)$

Reel opsiyonlar yaklaşımının en temel özelliği, yatırım fırsatının net bugünkü değerini, geleneksel indirgenmiş net nakit akımları yaklaşımıyla hesaplanan net bugünkü değerden öteye götürerek opsiyon değerini de eklemesidir (Fabozzi and Peterson, 2003:473).

Reel opsiyonlar yaklaşımı, çeşitli fırsatlar doğuran belirsizliklerle karşı karşıya kalındığında, bunları yok saymak yerine, ortaya çıkabilecek ek değeri ölçmeyi amaçlamaktadır (Chambers, 2005:76). Reel opsiyonları içeren yatırımlar, birer stratejik karar kabul edildiği için, opsiyon değeri eklenmiş net bugünkü değer "Stratejik Net Bugünkü Değer" olarak isimlendirilmektedir (Fabozzi and Peterson, 2003:473) :

Stratejik NBD = Geleneksel NBD + Reel Opsiyonun Değeri (RO_v)

Reel Opsiyonun Değeri (Value of Reel Option), notasyonu ile gösterilebilir. Geleneksel NBD, geleneksel indirgenmiş net nakit akımları yaklaşımıyla hesaplanmış net bugünkü değerdir. Geleneksel yaklaşımın statik, reel opsiyonlar

yaklaşımının dinamik özellikleri dikkate alınırsa yukarıdaki eşitliği aşağıdaki gibi ifade etmenin de mümkün olacağını düşünmekteyiz :

Dinamik NBD = Statik NBD + Reel Opsiyonun Değeri (RO_v)

Bu eşitliği aşağıdaki biçimlerde ifade eden kaynaklar da söz konusudur (Özoğul vd., 2009:74 ; Uysal, 2001:240 ; Chambers, 2005:79) :

Genişletilmiş NBD = Statik NBD + Reel Opsiyonun Değeri (RO_v)

Gerçek NBD = Geleneksel NBD + Reel Opsiyonun Değeri (RO_v)

Opsiyonlu NBD = Opsiyonsuz NBD + Reel Opsiyonun Değeri (RO_v)

Bu eşitliklerden de anlaşılacağı üzere, reel opsiyonlar yaklaşımı, geleneksel yaklaşımı bütünüyle terk etmemekte; Stratejik NBD'in hesaplanabilmesi için geleneksel indirgenmiş net nakit akımları yaklaşımının hesapladığı NBD'i, modele bir input (girdi) olarak kabul etmektedir. Black-Scholes Finansal Opsiyon Fiyatlama Modeli'nin reel opsiyonlara uyarlanması için gerçekleştirilen teorik analiz, çalışmamızın bundan sonraki bölümünde, bir yatırım projesinde uygulanarak pratiğe yönelik bir çözümleme gerçekleştirilecektir.

6. REEL OPSİYONLAR YAKLAŞIMI UYGULAMASI

Bu bölümde geleneksel indirgenmiş net nakit akımları yaklaşımı ile reel opsiyonlar yaklaşımının örnek bir yatırım projesi üzerinde uygulaması gerçekleştirilecektir. Burada kullanacağımız yatırım projesi ile ilgili bilgi ve veriler, tümüyle tarafımızdan üretilmiş, gerçek hiçbir

işletme ve ürüne dayanmayan bilgi ve veriler olup; örnek uygulamamız tamamen bir hipotetik çalışmadır.

Türkiye pazarında faaliyet göstermek isteyen bir Türk Japon girişim ortaklığı, İleri Bilişim A.Ş. adıyla bir şirket kurmuştur. İleri Bilişim A.Ş. Türkiye pazarında, Bil-Tek adını verdikleri bir yatırım projesiyle faaliyete geçmek istemektedir. Bil-Tek Yatırım Projesi, notebook, netbook, LCD-LED televizyon ve projeksiyon görüntü sistemlerinin Japonya'da üretimi ve Türkiye'de satışına yöneliktir. Bil-Tek Yatırım Projesi'nin ekonomik ömrü 8 yıldır. Projenin başlangıcında 15.000.000 TL.lik bir yatırım söz konusu olup,2. ve 5. yıllarda da teknoloji yenileme amacıyla 3.000.000 TL.lik yatırımlar söz konusu olacaktır. Yatırım

projesinin indirgeme oranı olarak kullanılacak sermaye maliyeti %20'dir.Risksiz faiz oranı %8 olup nakit akımları ile ilgili risklilik %10'dur. İleri Bilişim A.Ş.'nin önünde Bil-Tek Yatırım Projesi'yle ilgili bir büyüme opsiyonu söz konusudur. Yatırım Projesi,Ankara,İstanbul ve İzmir'de teknoshoplar kurarak satış ve servis hizmeti vermeyi kapsamaktadır.Bil-Tek Yatırım Projesi'yle ilgili büyüme opsiyonu, 3.yılda 10.000.000 TL.lik bir ek yatırımla,teknoshopları üç metropol şehrin dışında, Bursa, Adana, Konya, Eskişehir, Kayseri,Gaziantep ve Antalya'da da açmak ve yatırımı bu şekilde büyütme ile ilgili opsiyondur.Aşağıda tablolar halinde Bil-Tek Yatırım Projesi'nin büyüme opsiyonsuz ve büyüme opsiyonlu yatırım tutarları ve net nakit akımları gösterilmiştir :

Tablo-4: Bil-Tek Yatırım Projesi(Büyüme Opsiyonsuz) Yatırım Tutarları ve Net Nakit Akımları(1000 TL.)

YILLAR	0	1	2	3	4	5	6	7	8
Yatırım Tutarı(I)	-15.000	-	-3.000	-	-	-3.000	-	-	-
Net Nakit Akımları(NNA)	-	6.500	3.000	4.800	7.500	4.200	7.500	8.000	11.500

Tablo-5: Bil-Tek Yatırım Projesi(Büyüme Opsiyonlu) Yatırım Tutarları ve Net Nakit Akımları(1000 TL.)

YILLAR	0	1	2	3	4	5	6	7	8
Yatırım Tutarı(I)	-15.000	-	-3.000	-13.000	-	-3.000	-	-	-
Net Nakit Akımları(NNA)	-	6.500	3.000	4.800	9.500	7.500	8.500	9.500	15.500

İleri Bilişim A.Ş.'nin Bil-Tek Yatırım Projesi'yle ilgili bu verilerini baz olarak geleceksel indirgenmiş net nakit akımları yaklaşımı ile reel opsiyonlar yaklaşımlarının bu hipotetik yatırım projemizde nasıl sonuçlar vereceğini analiz edelim :

Tablo-6: Bil-Tek Yatırım Projesi(Büyüme Opsiyonsuz) Net Bugünkü Değerinin Hesaplanması(1000 TL.)

YILLAR	0	1	2	3	4	5	6	7	8
Yatırım Tutarı(I)	-15.000	-	-3.000	-	-	-3.000	-	-	-
Net Nakit Akımları(NNA)	-	6.500	3.000	4.800	7.500	4.200	7.500	8.000	11.500
$1/(1+k)^t$	1	0,833	0,694	0,578	0,482	0,401	0,334	0,279	0,232
İndirgenmiş Yatırım Tutarı	-15.000	-	-2.083,33	-	-	-1.205,63	-	-	-
İNNA	0	5.416,67	2.083,33	2.777,78	3.616,89	1.687,89	2.511,73	2.232,65	2.674,53
NBD	4.712,52								

k : Sermaye Maliyeti(İndirgeme Oranı),

$1/(1+k)^t$: İndirgeme Faktörü,

$$\text{İndirgenmiş Yatırım Tutarı} = \frac{I_t}{(1+k)^t},$$

$$\text{İNNA} : \text{İndirgenmiş Net Nakit Akımı} = \frac{NNA_t}{(1+k)^t},$$

$$\text{NBD} : \text{Net Bugünkü Değer} = \sum_{t=1}^n \frac{NNA_t}{(1+k)^t} - \sum_{t=0}^n \frac{I_t}{(1+k)^t}$$

Tablo-7: Bil-Tek Yatırım Projesi(Büyüme Opsiyonlu) Net Bugünkü Değerinin Hesaplanması(1000 TL.)

YILLAR	0	1	2	3	4	5	6	7	8
Yatırım Tutarı(I)	-15.000	-	-3.000	-13.000	-	-3.000	-	-	-
Net Nakit Akımları(NNA)	-	6.500	3.000	4.800	9.500	7.500	8.500	9.500	15.500
$1/(1+k)^t$	1	0,833	0,694	0,578	0,482	0,401	0,334	0,279	0,232
İndirgenmiş Yatırım Tutarı	-15.000	-	-2.083,33	-7.523	-	-1.205,63	-	-	-
İNNA	0	5.416,67	2.083,33	2.777,78	4.581,40	3.014,08	2.846,63	2.651,28	3.604,80
NBD	1.163,86								

Bil-Tek Yatırım Projesi'nin NBD'i, büyüme opsiyonu kullanılmadığı durumda 4.712.520 TL., Bil-Tek Yatırım Projesi'nin NBD'i, büyüme opsiyonu kullanıldığı durumda ise 1.163.860 TL.olarak hesaplanmıştır. Geleneksel İndirgenmiş nakit akımları yaklaşımı, Bil-Tek Yatırım Projesi'nin büyüme opsiyonunu, firma değerine olumsuz katkısı nedeniyle reddetmektedir. Çünkü geleneksel yaklaşım, opsiyonun kullanıldığı durumda yatırım projesinin net bugünkü değerinde $4.712.520 - 1.163.860 = 3.548.660$ TL.lik bir azalma hesaplamıştır. Bu olumsuz durum, İleri Bilişim A.Ş.'nin firma değerini aynı tutarda azaltacaktır. Bundan dolayı geleneksel yaklaşım, Bil-Tek Yatırım Projesi'nin büyüme opsiyonunu kabul etmemekte, yatırımın ekonomik ömrü boyunca Ankara, İstanbul ve İzmir

şehirleriyle sınırlı olarak devam etmesi gerektiğini belirtmektedir. Geleneksel yaklaşımın reddettiği büyüme opsiyonlu yatırım projesini reel opsiyonlar yaklaşımı da reddedecek midir? Bu soruya yanıt verebilmek için büyüme opsiyonunu reel opsiyonlar yaklaşımına göre değerlendirelim :

$$\text{Finansal Opsiyon Değeri} \quad C = S_0 N(d_1) - Ke^{-rt} N(d_2)$$

⇓

$$\text{Reel Opsiyon Değeri} \quad RO_v = VN(d_1) - Ie^{-rt} N(d_2)$$

$$d_1 = \frac{\ln\left(\frac{V}{Ie^{-rt}}\right) + 0,5\sigma\sqrt{t}}{\sigma\sqrt{t}} \quad d_2 = d_1 - \sigma\sqrt{t}$$

d_1 ve d_2 değerlerini bulabilmek için formülde S_0 yerine V ; K yerine I yazalım

$$d_1 = \frac{\ln\left(\frac{V}{Ie^{-rt}}\right) + 0,5\sigma\sqrt{t}}{\sigma\sqrt{t}} \quad d_2 = d_1 - \sigma\sqrt{t}$$

I, büyüme opsiyonunu uygulayabilmek için gerekli yatırım tutarının bugünkü değeridir. Tablo-7'de de hesaplandığı gibi = 7.523.000 TL.dir. , büyüme opsiyonunun meydana getireceği net nakit akımlarının bugünkü değeridir. 'yi hesaplamak için Tablo-7'nin İNNA

satırındaki dördüncü,beşinci,altıncı,y edinci ve sekizinci yıllara ait değerler ile Tablo-6'nin İNNA satırındaki dördü ncü,beşinci,altıncı,yedinci ve sekizinci yıllara ait değerleri arasındaki farkları hesaplayıp,farkları toplamamız gerekmektedir :

Tablo-8: V'nin Hesaplanması (1000 TL.)

YILLAR	0	1	2	3	4	5	6	7	8
İNNA(opsiyonlu)	0	5.416,67	2.083,33	2.777,78	4.581,40	3.014,08	2.846,63	2.651,28	3.604,80
İNNA(opsiyonsuz)	0	5.416,67	2.083,33	2.777,78	3.616,89	1.687,89	2.511,73	2.232,65	2.674,53
FARK =İNNA(Opsiyon)	0	0	0	0	964,51	1.326,19	334,90	418,63	930,27
V	3974,5								

$$d_1 = \frac{\ln\left(\frac{V}{Ie^{-rt}}\right) + 0,5\sigma\sqrt{t}}{\sigma\sqrt{t}} = \frac{\ln\left(\frac{3.974.500}{7.523.000 e^{-0,08*5}}\right) + 0,5*0,10\sqrt{5}}{0,10\sqrt{5}} = -0,953$$

$$d_2 = d_1 - \sigma\sqrt{t} = d_1 - 0,10\sqrt{5} = -1,177$$

$$N(d_1) = N(-0,953) = 0,170$$

$$N(d_2) = N(-1,177) = 0,120$$

$$RO_v = VN(d_1) - Ie^{-rt}N(d_2)$$

$$RO_v = 3.974.500 * 0,170 - 7.523.000 * e^{-0,08*5} * 0,120$$

$$RO_v = 70.527,71 \text{ TL.}$$

Reel opsiyonlar yaklaşımına göre Bil-Tek Yatırım Projesi'nin büyüme opsiyonu içeren stratejik değeri :

Stratejik NBD = Geleneksel NBD + Reel Opsiyonun Değeri (RO_v)

Stratejik NBD=4.712.520 + 70.527,71

Stratejik NBD=4.783.047,71 TL. olacaktır.

Görüldüğü gibi geleneksel yaklaşım,Bil-Tek Yatırım Projesi'nin NBD'ni, büyüme opsiyonu kullanıldığı durumda 1.163.860 TL.olarak hesaplayıp,Bil-Tek Yatırım Projesi'nin büyüme opsiyonunu,firma değerine olumsuz katkısı nedeniyle reddederken ; reel opsiyonlar yaklaşımı

mı, Bil-Tek Yatırım Projesi'nin NBD'ni büyüme opsiyonlu olarak 4.783.047,71 TL hesaplayıp,projeyi büyüme opsiyonlu olarak kabul etmektedir.Çünkü,reel opsiyonlar yaklaşımına göre yatırım projesindeki büyüme opsiyonunun firma değerine 70.527,71 TL.lik bir olumlu katkısı söz konusudur.Yatırım projesinin 3.yılda gerçekleştirilecek ek büyüme yatırımıyla, teknoshopların üç metropol şehrin dışında, Bursa, Adana, Konya, Eskişehir, Kayseri, Gaziantep ve Antalya'da da açılması ve bu şekilde yatırımı büyütme ile ilgili opsiyon,geleneksel yaklaşım tarafından reddedilirken,reel opsiyonlar yaklaşımı tarafından kabul edilmektedir. Uygulamamızda geleneksel yaklaşım ile reel opsiyonlar yaklaşımının verdiği farklı sonuçlar, daha önce teorik olarak anlattığımız farklılıkları uygulamada da gözler önüne sermektedir. Reel Opsiyonlar yaklaşımı, yatırımın doğasından kaynaklanan belirsizliği ve esnekliği modele dahil ederek dinamik bir tutum sergilerken, geleneksel yaklaşım bu anlamda statik özellik göstermektedir. Stratejik olarak değerlendirilmesi gereken yatırım kararlarının alınmasında reel opsiyonlar yaklaşımı çok daha doğru ve sağlıklı sonuçlar doğuracaktır.

7.SONUÇ

Yatırım kararlarının analiz ve değerlendirilmesinde, son yıllarda uygulama alanı giderek genişleyen reel opsiyonlar yaklaşımı, bir yatırımın bünyesinde barındırdığı risk ve belirsizliği değerlendirilmesine dahil etmektedir. Reel opsiyonlar yaklaşımı, finansal opsiyonların yatırım kararlarına uyarlanması yoluyla; yatırımın içerisindeki bir opsiyonun veya opsiyonların, yatırım projesine kattığı ek değeri ölçmeyi amaçlamaktadır. Geleneksel indirgenmiş net nakit akımları yaklaşımının, yatırım kararlarının değerlendirilmesinde, reel opsiyonlar yaklaşımı ile farklı sonuçlar verip çelişebilmesi, reel opsiyonlar yaklaşımının, yatırım opsiyonunun yatırıma kattığı ek değeri dikate almasından kaynaklanmaktadır.

Çalışmamızın uygulama bölümünde bu teorik gerçek, tüm yönleriyle gözler önüne serilmiştir. Çalışmamızın uygulama bölümünde, Black-Scholes Finansal Opsiyon Fiyatlandırma Modeli'nin reel opsiyonlara uyarlanması gerçekleştirilerek, reel opsiyonlar yaklaşımının ölçmeyi amaçladığı ek değer hesaplanıp, bir yatırımın stratejik ve dinamik unsurlarını içeren değerine ulaşılmıştır. Reel opsiyonlar yaklaşımı, geleneksel indirgenmiş net nakit akımları yaklaşımını bütünüyle yok saymamakta; geleneksel yaklaşımın hesapladığı net bugünkü değeri, sayısal modele bir input olarak dahil etmektedir.

KAYNAKÇA

BAK, Başak (2009), "Borsa Opsiyon Sözleşmesi", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt:64, Sayı:4, s.40-75.
BLACK, Fisher and SHOLES, Myron (1998), Opsiyonların ve Şirket Borçlarının Fiyatlandırılması, (Çeviren: Berna Kocaman), SPK Yayınları, Ankara.
BRACH, Marion A. (2003), Real Options in Practice, John Wiley & Sons, New Jersey.
CEYLAN, Ali ve KORKMAZ, Turhan (2000), Sermaye Piyasası ve Menkul Değer Analizi, Ekin Kitabevi, Bursa.
CHAMBERS, Nurgül (2005), "Gerçek Opsiyonların Fiyatlandırılması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:26, s.70-79.

DIXIT, A. K. and PINDYCK, R. S. (2000), Expandability, Reversibility, and Optimal Capacity Choice, "Project Flexibility, Agency, and Competition: New Developments in the Theory and Application of Real Options" (p.50-70). Editor: Michael J. Brennan and Lenos Trigeorgis, Oxford University Press, Oxford, New York.
FABOZZI, Frank J. and PETERSON, Pamela P. (2003), Financial Management and Analysis, Second edition, John Wiley & Sons, New Jersey.
FRAYER, Julia and ULUDERE, Nazlı Z. (2001), "What is it worth? Applications of Real Options Theory to the Valuation of Generation Assets", The Electricity Journal, Volume:14, Issue:8, p.40-51.
GITELMAN, Gary (2002), "Use of Real Options in Asset Valuation", The Electricity Journal, Volume:15, Issue:9, p.58-71.
KAPUCUGİL İKİZ, Aysun ve DEVECİ KOKAÇOĞ, İpek (2009), "Bilişim Teknolojisi Projelerinde Reel Opsiyonlar", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:11, Sayı:4, s.17-51.
KENÇ, Turalay (2003), "Reel opsiyonlar yöntemi ile yatırım projeleri değerlendirilmesi" Active Dergisi, Sayı 30, s.79-83.
KIRMAN, Ahmet (1998), "Opsiyon Sözleşmesinin Hukuki Niteliği ve İşlemin Vergisel Boyutu", Prof.Dr.Ali BOZER'e Armağan, Ankara Üniversitesi Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, s.713-745.
MILLER, Kent D. and WALLER H. Gregory (2003), "Scenarios, Real Options and Integrated Risk Management", Long Range Planning, Issue:36, p.93-107.
ONAR, Sezi Çevik ve POLAT, Seçkin (2009), "Stratejik kararların gerçek opsiyonlar ile değerlendirilmesi", İTÜ Dergisi, Cilt:8, Sayı:4, s.137-148.
ÖZOĞUL, Selçuk Altan ve ÜLENGİN, Burç (2006), "Reel opsiyonlar ile bilişim teknolojileri yatırımlarının değerlendirilmesi", İTÜ Dergisi, Cilt:3, Sayı:1, s.15-26.
ÖZOĞUL, Cumhur Okan, TOLGA, Ethem ve KARSAK, E. Ertuğrul (2009), "Kurumsal Kaynak Planlaması Sistemlerinin Değerlemesinde Reel Opsiyon Yaklaşımı", İTÜ Dergisi, Cilt:8, Sayı:4, s.71-82.
TAŞ, Oktay, YAŞAROĞLU, Çağdaş ve Tokmakçioğlu, Kaya (2007), "Finansal Opsiyonlarla Reel Opsiyonların Karşılaştırılması ve Gerçek Bir Yatırım Projesinde Reel Opsiyonların Hesaplanması", Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:22, Sayı:2, s.339-355.
TEKER, Dilek, AKÇAY, Barış ve AKÇAY, Güneş (2008), "Reel Sektör Kur Riski Yönetiminde Forward ve Opsiyonların Performans Değerlemesi: Ampirik Bir Uygulama", Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 7/23, s.206-222.
TSPAKB (2009), Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşlar Birliği, Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisans Eğitimi, Finansal Yönetim, İstanbul.
UYŞAL, Erkan (2001), "Yatırım Projelerinin Değerlendirilmesinde İNA Yaklaşımının Yetersizliği", Kara Harp Okulu Bilim Dergisi, Kara Harp Okulu Basımevi, Ankara, Sayı:2001-1, s.120-131.
Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası (2003), Türev Piyasaları ve Bu Piyasaların İşleyişi Hakkında Sıkça Sorulan Sorular, İzmir.

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETSEL AMAÇLI HESAP PLANLARININ OLUŞTURULMASI

> Öğr. Gör. **Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ**

Fatih Üniversitesi, İstanbul Meslek Yüksekokulu

ÖZET

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

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

ABSTRACT

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

Key word: Inventories, cost of production, financial control, manufacturing overhead costs, Turkish uniform chart of account

Giriş

İşletmelerde yönetim eksenli hesap planları hazırlanırken dikkate alınması gereken ilk husus işletmenin üretim, hizmet veya ticari işletme olarak hangi sınıf içinde yer aldığıdır. Zira her üç işletme türünde de maliyet hesapları, gider ve gelir hesapları bir birinden farklılıklar göstermektedir. Ayrıca diğer hesap gruplarında da farklılıklar söz konusu olabilmektedir. İşletme hesap planları oluşturulurken ikinci olarak dikkate alınması gereken konu işletmenin faaliyet alanıdır. İşletmenin faaliyet alanlarındaki farklılıklar özellikle alt hesaplar bazında farklı hesap planlarının hazırlanmasını zorunlu kılar. Ayrıca bazı sektörlerin kendine özgü olarak kullandıkları hesaplar söz konusu olup tüm bunlar dikkate alınarak işletmelerin hesap planları oluşturulmalıdır. Makalemizde konaklama işletmelerinde kullanılan özellikli hesaplar için, Türkiye Muhasebe Standartları da dikkate alınarak yönetim eksenli hesap planı oluşturulmaya çalışılmıştır.

Tablo 1’de bir konaklama işletmesinde bulunabilecek stoklara ilişkin örnekler verilmiştir.

Tablo 1. Stok Hesaplarının Bölümlendirilmesi

150. İLK MADDE MALZEME

- 150.00. ODA MALZEME STOKLARI
 - 150.00.00 YATAK ÖRTÜLERİ
 - 150.00.01 YATAK ÇARŞAFLARI
 - 150.00.02 BANYO HAVLULARI
 - 150.00.03 YASTIK KILIFLARI
 - 150.00.99. DİĞER
- 150.01. YİYECEK MALZEME STOKLARI
 - 150.01.00. KURU GIDALAR
 - 150.01.01. ETLER
 - 150.01.02. KONSERVELER
 - 150.01.03. YAĞLAR
 - 150.01.04. SÜT MAMULLERİ

1. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Özellikli Hesaplar

Konaklama işletmeleri, bir hizmet işletmesi olması nedeniyle muhasebe sisteminin uygulanışı noktasında üretim işletmelerinden farklılıklar göstermektedir. Makalede, konaklama işletmelerinde kullanılan bütün hesaplar incelenmeyecek; sadece konaklama işletmelerinde kullanılan ve diğer işletmelerden farklılık gösteren hesaplar ve bunların alt hesapları, ele alınacaktır.

1.1. Özellikli Bilanço Hesapları

1.1.2. Stok Hesapları

Bir konaklama işletmesinde hizmet üretimi veya diğer faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan ilk madde ve malzemeler, “150 İlk Madde ve Malzeme Stokları” hesabında izlenir. Konaklama işletmesi bünyesinde çalıştırılan Market, kuaför, çiçekçi vb. birimlerde satılmak amacıyla alınan ve depolanan ticari mal stokları ise, “153 Ticari Mallar” hesabında izlenir.

- 150.01.05. SEBZE VE MEYVELER
 - 150.01.99. DİĞER
 - 150.02. TEMİZLİK MALZEME STOKLARI
 - 150.02.00. DETERJANLAR
 - 150.02.01. ŞAMPUANLAR
 - 150.02.02. TUVALET KAĞITLARI
 - 150.02.03. SABUNLAR
 - 150.03.99. DİĞER
 - 150.03. NALBURİYE MALZEME STOKLARI
 - 150.03.00. ARMATÜR
 - 150.03.01. KAPI KOLU
 - 150.03.99. DİĞER
 - 150.04. ELEKTRİK MALZEME STOKLARI
 - 150.04.00. AMPUL
 - 150.04.01. KABLO
 - 150.04.99. DİĞER
 - 150.05. İÇECEK MALZEMELERİ
 - 150.06. KIRTASIYE MALZEMELERİ
 - 150.07. BAHÇE MALZEME STOKLARI
153. TİCARİ MALLAR
- 153.00. MARKET TİCARİ MALLAR

1.1.3. HİZMET STOKLARI

Mevcut muhasebe sistemimizde hizmet işletmelerinde dönembaşı ve dönemsonunda tamamlanmamış hizmetlerle ilgili muhasebe kaydı yapılmamaktadır. Ortaya çıkan giderler dönemsonunda doğrudan ilgili gider hesabına aktarılarak kapatılmaktadır. Buna karşılık Türkiye Muhasebe Standartları hizmet işletmelerinde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetlerinin gerekli olan durumlarda aktifleştirilebileceğini öngörmektedir.

TMS – 2 Stoklar Standardının 19. paragrafında hizmet işletmelerinde ortaya çıkan stok maliyetleri aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

“Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kont-

rol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.”

Bu noktada Standartla ilgili şu tesbitleri yapmamız yerinde olacaktır.

- Standart, muhasebe teorisi ruhuna uygun olarak, dönemsellik kavramını ön plana çıkarır.
- Hizmet üretim maliyetlerinin, gider olarak yansıtılmadığı durumlarda,

stoklanabilir maliyet olarak gösterilmesini öngörür.

- Hizmet üretimi dışındaki giderleri, dönem gideri olarak kabul eder.

TMS 2 de hesabın işleyişi ile ilgili açıklamalar yapılmış fakat hesabın adı ve özellikleri noktasında tam bir netlik getirilmemiştir. Tekdüzen muhasebe sistemi içinde üretim işletmelerinde üretim süreci ile ilgili 151 Yarı Mamuller-Üretim, 152 Mamuller hesapları kullanılmaktadır. Tek düzen hesap planı çerçevesinde olaya bakıldığında hizmet işletmeleri için henüz tamamlanmamış, devam eden hizmet üretimleri için yapılan harcamaların izlenmesinde "154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti" ; Üretimi tamamlanmış ancak henüz hasılatı doğmamış stok niteliğindeki hizmet maliyetlerinin izlenmesinde "155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri" hesaplarının kullanılması önerilmektedir.

Bu bölümde hizmet stokları hesap numarası verilmeden tablo 2 da gösterilmiştir.

Tablo 2. Hizmet Stokları

- 15..HİZMET MALİYETİ
 - 15... ODA MALİYETLERİ
 - 15... TEK KİŞİLİK ODA MALİYETİ
 - 15... ÇİFT KİŞİLİK ODA MALİYETİ
 - 15... SUİT ODA MALİYETİ
 - 15... STANDART ODA MALİYETİ
 - 15... YİYECEK MALİYETLERİ
 - 15... İÇECEK MALİYETLERİ
 - 15... HAVUZ MALİYETİ
 - 15.. SERGİ VE FUAR SALON MALİYETİ
 - 15...SPOR-OYUN SALON MALİYETİ

1.2. Hizmet Üretim Maliyeti Hesapları

Üretim işletmelerinde ortaya çıkan üretimle ilgili maliyetler "710 Direkt İlk

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

Hizmet işletmelerinde ise hizmet üretimi ile ilgili olarak ortaya çıkan direkt ve endirekt giderlerin tamamı, "740 Hizmet Üretim Maliyeti" adı altında tek bir hesapta toplanır. Konaklama işletmelerinde, bir hizmet işletmesi olduğu için, hizmet üretiminde kullanılan ilk madde ve malzeme, personel ve genel hizmet üretim giderlerine ait maliyetler hizmet üretim maliyeti hesabında toplanarak kayıt altına alınır. Hizmet işletmelerinde maliyetler, muhasebe tebliğlerinde öngörülen 7/A veya 7/B seçeneklerinden birisi kullanılarak yapılabilir. 7/A seçeneğinde, giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre bölümlenir; gider çeşitleri ve gider yerleri ise yardımcı defterlerde izlenir. 7/B seçeneğinde ise, giderler, defter-i kebirde gider çeşitlerine göre bölümlenir ve giderler dönem sonunda gider dağıtım tablosu düzenlenerek fonksiyonlarına ayrılıp ilgili hizmet maliyetine veya sonuç hesaplarına aktarılır. Konaklama işletmelerinde gider merkezlerinde ortaya çıkan giderleri çeşitlerine göre daha ayrıntılı bir şekilde görebilmek için, yönetim 7/A seçeneği, tercih etmelidir.

Konaklama işletmelerinde, hizmet üretim gider yerleri, yardımcı hizmet üretim gider yerleri, yardımcı hizmet gider yerleri, Tablo 3 de olduğu gibi sınıflandırılabilir.

Tablo 4’de verilen örnekteki konaklama işletmelerinde, 7/A seçeneğini uyguladığı için, 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabını kullanmaktadır. Bu örnek hesap planında, hizmet üretim maliyetleri, gider merkezlerine ve her bir gider merkezinde oluşan gider çeşitlerine göre alt hesaplarda izlenmektedir. Tablo 4’deki hesap planında, oda maliyetlerine ait ortaya çıkabilecek gider çeşitleri ile ilgili kullanılacak hesap isimlerinin ayrıntıları verilmiştir. Bu örneğe uygun

olarak bir konaklama işletmesinde her bölüm ve ilgili alt birimlerinde ortaya çıkan giderler, çeşitlerine göre alt hesaplar açılarak takip edilebilir. Esas hizmet üretim birimlerinin dışında kalan, yardımcı hizmet gider yerleri, için de 740 Hizmet üretim maliyeti hesabının altında alt hesap ve ilgili hesaplar açılması gerekir. Ancak, bu gider yerlerinde toplanan giderler, daha sonra dağıtım yolu ile esas hizmet üretim gider yerlerine yüklenir.

Tablo 3. Gider Yerleri Tablosu

Hizmet Üretim Gider Merkezi	Yardımcı Hizmet Üretim Gider Merkezi	Yardımcı Hizmet Gider Merkezi
ODALAR	RESEPSİYON	ÇAMAŞIRHANE
YİYECEK BÖLÜMLERİ	KAT HİZMETLERİ	BAKIM ONARIM
İÇECEK BÖLÜMLERİ	ÜNİFORMALI HİZMETLER	JENERATÖR
HAVUZLAR		SAĞLIK
SPOR-OYUN SALONU		GÜVENLİK
SERGİ VE FUAR SALONU		BAHÇE VE ÇEVRE DÜZENLEME

Tablo 4. Hizmet Üretim Maliyeti Hesabının Bölümlendirilmesi

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.10. ESAS HİZMET GİDER YERİ

740.10.00. ODALAR

740.10.00.00. TEK KİŞİLİK ODA

740.10.00.00.00. ODA MALZEME MALİYETİ

740.10.00.00.00.00. YATAK ÖRTÜSÜ

740.10.00.00.00.01. YATAK ÇARŞAFI

740.10.00.00.00.02. BANYO HAVLULARI

740.10.00.00.00.03. YASTIK KILIFLARI

740.10.00.00.00.04. YASTIK KILIFLARI

740.10.00.00.00.99. DİĞER

740.10.00.00.01. YİYECEK MALİYETLERİ

740.10.00.00.02. İÇECEK MALİYETİ

740.10.03.00.03. TEMİZLİK MALZEME MALİYETLERİ

740.10.03.00.04. NALBURİYE MALZEME MALİYETLERİ

740.10.03.00.05. ELEKTİRİK MALZEME MALİYETLERİ

740.10.03.00.06. KIRTASIYE MALZEME MALİYETLERİ

- 740.10.03.00.07. BAHÇE MALZEME MALİYETLERİ
- 740.10.00.00.1. PERSONEL ÜCRET VE GİDERLERİ
 - 740.10.00.00.1.00. İDARİ PERSONEL ÜCRETLERİ
 - 740.10.00.00.1.00.00. BRÜT ÜCRETLER
 - 740.10.00.00.1.00.01. SSK. İŞVEREN PAYI
 - 740.10.00.00.1.00.02. İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI
 - 740.00.00.01.1.00.03. KIDEM VE İHBAR TAZMİNATI
 - 740.00.00.01.1.00.04. EĞİTİM VE SEMİNER GİDERLERİ
 - 740.10.00.00.1.01. HİZMETLİ ÜCRET VE GİDERİ
- 740.10.00.00.3. DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
 - 740.10.00.00.3.00. ELEKTRİK, SU VE GAZ GİDERLERİ
 - 740.10.00.00.3.01. HABERLEŞME GİDERLERİ
 - 740.10.00.00.3.02. BAKIM -ONARIM GİDERLERİ
 - 740.10.00.00.3.03. PERSONEL TAŞIMA HİZMETİ GİDERLERİ
 - 740.10.00.00.3.04. TEMİZLİK HİZMET GİDERLERİ
 - 740.10.00.00.3.05. YEMEK GİDERLERİ
 - 740.10.00.00.3.06. GÜVENLİK HİZMETLERİ
 - 740.10.00.00.3.07. MALİ MÜŞAVİRLİK ÜCRETLERİ
 - 740.10.00.00.3.08. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR ÜCRETLERİ
 - 740.10.00.00.3.99. DİĞER GİDERLER
- 740.10.00.00.4. ÇEŞİTLİ GİDERLER
 - 740.10.00.00.4.00. SİGORTA GİDERLERİ
 - 740.10.00.00.4.01. KİRA GİDERLERİ
 - 740.10.00.00.4.02. SOSYAL GİDERLER
 - 740.10.00.00.4.03. EĞİTİM, KÜLTÜR VE YAYIN GİDERLERİ
 - 740.10.00.00.4.04. YOLLUKLAR VE SEYAHAT GİDERLERİ
 - 740.10.00.00.4.05. BİLİMSSEL TOPLANTILARA KATILIM GİDERİ
 - 740.10.00.00.4.06. DÜZENLENECEK KONGRE, SEMİNER VE KONFERANS
 - 740.10.00.00.4.07. KÜLTÜREL SPORTİF FAALİYETLER VE GEZİ GİDERLERİ
 - 740.10.00.00.4.08. KİTAP,DERGİ,GAZETE BASKI GİDERLERİ
 - 740.10.00.00.4.09. ÇEVRE DÜZENLEME VE BAKIM GİDERİ
 - 740.10.00.00.4.99. DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER
- 740.10.00.00.5. VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
 - 740.10.00.00.5.00. VERGİLER

- 740.10.00.00.5.01. RESİMLER
- 740.10.00.00.5.02. HARÇLAR
- 740.10.00.00.6. AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
 - 740.10.00.00.6.00. MADDİ DURAN VARLIK AMORTİSMANLARI
 - 740.10.00.00.6.00.00. YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZEN AMORTİSMANLARI
 - 740.10.00.00.6.00.01. BİNALAR AMORTİSMANI
 - 740.10.00.00.6.00.02. TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR AMORTİSMANI
 - 740.10.00.00.6.00.03. DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI
 - 740.10.00.00.6.01. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK AMORTİSMANI
 - 740.10.00.01. ÇİFT KİŞİLİK ODA
 - 740.10.00.02. SUİT ODA
 - 740.10.00.03. STANDART ODA
- 740.10.01. YİYECEK BÖLÜMLERİ
- 740.10.02. İÇECEK BÖLÜMLERİ
- 740.10.03. HAVUZLAR
- 740.10.04. SERGİ VE FUAR SALONU
- 740.10.05. SPOR- OYUN SALONLARI
- 740.20. YARDIMCI ÜRETİM HİZMET GİDER YERİ
 - 740.20.00. RESEPSİYON
 - 740.20.01. KAT HİZMETLERİ
 - 740.20.02. ÜNİFORMALI HİZMETLER
- 740.30. YARDIMCI HİZMET GİDER YERİ
 - 740.30.00. ÇAMAŞIRHANE
 - 740.30.01. BAKIM ONARIM
 - 740.30.02. GÜVENLİK HİZMETLERİ

Hizmet üretimi ile ilgili ortaya çıkan, direkt madde ve malzeme giderleri, direkt personel giderleri ve genel hizmet üretim giderleri 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydedilir. Dönem sonunda 740 hesabının bakiyesi, yansıtma hesabı yardımı mevcut sistemimizde 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılarak dönem gelirinden indirilir. TMS 2. stoklar standardına

göre ise yansıtma hesapları aracılığı ile verilen hizmetle henüz tamamlanmamış, devam eden hizmet üretimleri için yapılan harcamalar ile üretimi tamamlanmış ancak henüz hasılatı doğmamış stok niteliğindeki hizmet maliyetlerinin izlenmesinde "15..Hizmet Stokları" hesabı kullanılır. Hasılat ortaya çıktığında 690 dönem kâr veya zarar hesabına aktarılır.

740 ←	→ 741	→ 622	→ 690
Hizmet Üretim Maliyeti	Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma	Satılan Hizmet Maliyeti	Dönem K / Z

Şekil 1. Mevcut Sistem Hizmet Üretim Maliyet Hesap Akışı

740 ←	→ 741	→ 15..	→ 15..	→ 622	→ 690
Hizmet Üretim Maliyeti	Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma	Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti	Tamamlanmış Hizmet Stokları	Satılan Hizmet Maliyeti	Dönem K / Z

Şekil 2. TMS Hizmet Üretim Maliyet Hesap Akışı

1.3. Özellikli Gelir Tablosu Hesapları

1.3.1. Gelir Hesapları

Konaklama işletmelerinin gelirleri, yurtiçi satışlar, yurtdışı satışlar ve diğer gelirler olmak üzere üç ana hesap altında kaydedilebilir. Gelirlerin büyük bir kısmını oluşturan yurtiçi satışlar hesabı, Tablo 5’de görüldüğü gibi her bir gelir merkezi için ayrı alt hesaplarda takip edilebilir. Bölümlerin içinde eğer farklı gelir merkezleri varsa bu merkezler için de ayırım yapmak gerekir. Tablo 4’de olduğu gibi, her bir birim için alt hesaplar

açılarak bu birimlerin gelirleri bu alt hesaplarda da takip edilebilir.

Konaklama işletmelerinde, hizmet gelirleri haricinde market, kuaför vb. geliri gibi farklı türden gelirler de elde edilebilir. Ancak, bu gelirlerin 600 Yurtiçi Satışlar hesabının altına izlenebilmesi için kantin veya kuaförün konaklama işletmesi tarafından işletilmesi gerekir. eğer bu tip yerlerin işletilmesi, hizmet anlaşması ile bir başka kişi veya kuruma devredildi ise, buradan elde edilen gelirler, “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabına kaydedilir.

Tablo 5. Gelir Hesaplarının Bölümlendirilmesi

- 600. YURTIÇİ SATIŞLAR
 - 600.00. ODA SATIŞLARI
 - 600.00.00. FERDİ MÜŞTERİ SATIŞLARI
 - 600.00.00.00. TEK KİŞİLİK ODA SATIŞI
 - 600.00.00.01. ÇİFT KİŞİLİK ODA SATIŞI
 - 600.00.00.02. SUİT ODA SATIŞI
 - 600.00.00.03. STANDART ODA SATIŞI
 - 600.00.01. SEYAHAT ACENTA SATIŞLARI
 - 600.00.02. GRUP MÜŞTERİ SATIŞLARI
 - 600.01. YİYECEK SATIŞLARI
 - 600.02. İÇECEK SATIŞLARI
 - 600.03. HAVUZ GELİRLERİ
 - 600.04. SERGİ VE FUAR SALON GELİRLERİ
 - 600.05. SPOR-OYUN SALON GELİRLERİ
 - 600.06. MARKET GELİRLERİ
 - 600.06.00. GIDA MADDELERİ SATIŞLARI
 - 600.06.01. HEDİYELİK EŞYA SATIŞLARI
 - 600.06.99. DİĞER SATIŞ GELİRLERİ
- 601. YURTDIŞI SATIŞLAR
 - 601.00.00. FERDİ MÜŞTERİ SATIŞLARI
 - 601.00.01. SEYAHAT ACENTA SATIŞLARI
 - 601.00.02. GRUP MÜŞTERİ SATIŞLARI
- 602. DİĞER GELİRLER
 - 602.00. İHRACAT TEŞVİK PRİMLERİ
 - 602.99. DİĞER GELİRLER
- 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR
 - 649.00. KİRA GELİRLERİ
 - 649.01. SERVİS GELİRLERİ
 - 649.05. ATIK HURDA SATIŞ GELİRİ
 - 602.99. DİĞER GELİRLER

1.3.2. Gider Hesapları

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

1.3.2.1. Satışların Maliyeti

Bir işletmenin gelir tablosunda satışların maliyeti ile ilgili, satılan mamul maliyeti, satılan ticari mal maliyeti ve satılan hizmet maliyeti olmak üzere üç temel maliyet unsuru bulunmaktadır. Konaklama işletmeleri bir hizmet işlet-

mesi olduğundan dolayı hizmet üretimi için katılan maliyetler satılan hizmet maliyeti olarak kabul edilir. Ayrıca kuruluşun market gibi birimlerde satışını gerçekleştirdiği ticari malların maliyeti de, satılan ticari mal maliyeti hesabında izlenir.

Tablo 6. *Satışların Maliyeti ile İlgili Gider Hesapları*

- 621. SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ
 - 621.00. MARKET TİCARİ MAL MALİYETİ
- 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ
 - 622.00. ODA MALİYETLERİ
 - 622.00.00. TEK KİŞİLİK ODA MALİYETİ
 - 622.00.01. ÇİFT KİŞİLİK ODA MALİYETİ
 - 622.00.02. SUİT ODA MALİYETİ
 - 622.00.03. STANDART ODA MALİYETİ
 - 622.01. YİYECEK MALİYETLERİ
 - 622.02. İÇECEK MALİYETLERİ
 - 622.03. HAVUZ MALİYETLERİ
 - 622.04. SERGİ VE FUAR SALON MALİYETİ
 - 622.05. SPOR-OYUN SALON MALİYETİ

Sonuç

Bir işletmenin yönetsel kararlarının doğruluğu işletmede elde edilen bilgilerin güvenilir, anlaşılır ve uygulanabilir olması ile doğru orantılıdır. İşletme yönetiminin bu bilgilere ulaşabilmesi için ise iyi tasarlanmış ve kapsamlı bir yönetim bilgi sisteminin kurulup işletilmesi ihtiyaç vardır.

Bu çerçevede yönetim bilgi sisteminin bir alt sistemi olan ve yönetime geleceğe dönük kararlar almasında bilgi sunan muhasebe bilgi sisteminin de, giderlerin gider yerlerine ve gider çeşitlerine göre ayrıntılı olarak izlenmesine olanak sağlayacak bir şekilde tasarlanması gerekir. Bu noktada muhasebe sisteminin kurulması, işletilmesi ve üst yönetime

istenilen bilgileri verebilmesinde muhasebe hesap planları önemli bir yer tutmaktadır.

Konaklama işletmesi yöneticileri maliyet, gider ve gelir bilgilerine bölümler bazında ulaşarak maliyetleri kontrol altında tutabilmeleri için oluşturulan hesap planlarının maliyetlerin ortaya çıktığı departmanlar bazında takip edilmesi gerekir. Bu sayede departmanlar bazında ortaya çıkan maliyet artışları takip edilerek maliyet azaltıcı tedbirler kolaylıkla alınabilir.

Yeni Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesi ile birlikte Türkiye Muhasebe Standartlarının muhasebe uygulamalarında kullanılması zorunlu hale gelecektir. Bu çerçevede artık hizmet iş-

letmeleri dönem içinde ortaya çıkan ve dönemsonunda tamamlanmamış veya tamamlanmış fakat hasılatı ortaya çıkmamış maliyetlerini aktifleştirerek bilanço hesaplarında göstereceklerdir. Bu nedenle hesap planları oluşturulurken bu maliyetlere ilişkin bilanço hesaplarının dikkate alınması önem arz etmektedir.

KAYNAKLAR

Gider Merkezi: Hizmetin fiilen üretildiği ve esas hizmet gider merkezleri olarak anılan birimler ile hizmetin üretilmesine katkı sağlayan ve yardımcı hizmet gider merkezi olarak anılan teknik ve idari birimlerdir.

Ali coşkun ve Ali Haydar Güngörmüş, "Özel Sağlık işletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi", Ali coşkun ve Akmet Akın(Editör), Sağlık İşletmeleri Yönetim Rehberi, Seçkin Yayıncılık Ankara, ,2009,s.195

TMSK, "Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 2: Stoklar", Türkiye Muhasebe Standartları TMS/IFRS, TSMK Yayınları, Ankara 2008Madde: 19, s. 270.

Van Greuning, Hennie, , International Financial Reporting Standards, A Practical Guide, The World Bank, USA, 2005.

Tiffin, Ralph, The complete guide to International

Financial Reporting Standards, Thorogood, London, 2004.

Ali Haydar Güngörmüş ve Ender Boyar, , "TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi", Vergi Dünyası Dergisi C. 6, Sy. 33, 2008,s 133.

"154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti" Hesabı Tek Düzen Muhasebe Hesap Planında olmayıp önerilen bir hesaptır.

"155 Tamamlanmış Hizmet Stokları" Hesabı Tek Düzen Muhasebe Hesap Planında olmayıp önerilen bir hesaptır.

Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül , Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara 2007,ss. 182-186.

Nalan Akdoğan, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İSMMM Odası Yayınları no:11, İstanbul, 1998,ss.53-98.

Ertuğrul Çetiner, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, , Gazi Kitapevi, Ankara, 2002,s. 49.

Maliye Bakanlığı, 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1992.

Kamil Büyükmirza, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara, Barış yayınevi, 1998,s.90

Nejat Akıncı-müjdat Ünlen, Mali Tablolar Analizi, İzmir, Barış Yayınları,1998, ss.69-71.

Süleyman Yükçü, Maliyet Muhasebesi,İzmir, Anadolu Matbaacılık, 1993, s. 471.

YAKINSAK BAŞLAYAN BİR İLİŞKİ: FASB No.52 – IAS 21 VE BİR UYGULAMA

> Ünal ŞERİFLER / SMMM

Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İngilizce İşletme Doktora Programı

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, Amerika’da uygulanan SFAS No.8 standardı ve bu standardın yerini alan SFAS No.52 standardını incelemek ve bu standartlarla ilgili yaşanan gelişmelerin IAS 21 Yabancı Para Çevrim Farkı standardına etkisini göstermektir. Çalışmada ayrıca bu standartlar tarafından belirtilen ve yabancı para ile hazırlanan finansal tabloların çevriminde temel alınan iki yöntemle ilgili (Geçici Prensip ve Cari Yöntem) bir uygulama çalışması yapılmıştır. Bu standartlar kapsamında, 1981 yılında yayınlanan SFAS No.52 ve 1983 yılında yayınlanan IAS 21 standartlarının dayandığı varsayımlara bakıldığında görülmektedir ki, bu IASB – FASB ve IFRS – US GAAP birbirine yakınsak olan kurum standartlarıdır.

Anahtar Kelimeler: UFRS, SFAS No.8, SFAS No.52, TMS 21 Yabancı Para Çevrim Farkları

ABSTRACT

This study aims to present the analyzing of SFAS No.8 and SFAS No.52 standards and also their effects to IAS 21 Foreign Exchange Translation Standard. A study case which shows the translation process of financial statements in foreign exchange under SFAS No.8 (Temporal Method) and SFAS No.52 and IAS 21 (Current Rate Method) is also performed in the study. Both SFAS No.52 issued in 1981 and IAS 21 issued in 1983 shows that IASB – FASB and IAS-SFAS have the parallel characteristics and “convergence” is not a foreign concept for them.

Key Words: IFRS, SFAS No.8, SFAS No.52, IAS 21 Foreign Exchange Translation

GİRİŞ

Küreselleşmenin etkisiyle ülkeler arası ve ülkelerdeki firmalar arası ticari ilişkiler artmaya başlamıştır. Bunun doğal getirisi ile birlikte dövizle dayalı işlemler artmış ve farklı ülkelerle ticari ilişkileri artan ve/veya faaliyetlerine çok uluslu olarak devam eden firmaların raporlamalarında kullanılacak para biriminin çevrimi sorunu ortaya çıkmıştır. Yabancı para çevrim farklarının finansal raporlarda doğru gösterimi yalnızca firmaları değil, aynı zamanda firma sahiplerini ve yatırımcılarını da yakından ilgilendiren bir konudur. Bu nedenle, faaliyetlerine devam ederken, raporlamalarını sağlıklı yapmak isteyen bu firmalar için bu konu önemli bir hususu arz etmektedir.

1. İlk Düzenleme: SFAS No.8 Standardı

Bu konuyla ilgili olarak, sermaye piyasalarının en geliştiği yer olarak kabul edilen Amerika Birleşik Devletleri'nde Amerikan Ulusal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board – FASB) tarafından hazırlanan standartlar (US GAAP) bu alanda yapılan ilk önemli düzenlemeler olarak dikkat çekmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe standartlarının hazırlanıp düzenlenmesinden Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) sorumludur. FASB, konuyla ilgili olarak 1974 yılında FASB No. 8 Yabancı Para İşlemleri Çevrim Muhasebesi ve Yabancı Para ile Hazırlanan Finansal Raporlar (FASB No.8 Accounting for the Translation of Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements) standardını yayımlamadan önce firmalar tarafından çeşitli çevrim yöntemleri kullanılmaktaydı.

FASB No.8 standardı ile çok uluslu firmaların mali tabloları hazırlanırken, bu firmaların yurtdışındaki, ana işletmenin raporlama para biriminden farklı bir para birimi kullanan iştirak ve bağlı ortaklıklarına ait finansal tablolarının nasıl çevrileceği ve raporlanacağı düzenlenmiştir (Rouland ve Douppnik, 1988: 462)

Yayınlanan bu standart aslında çözümle beraber birçok eleştiriyi de beraberinde getirerek ilk günden itibaren tartışılmaya başlamıştır (Louis, 2003:1028). Bu eleştirilere geçmeden önce FASB No.8 standardının öngördüğü yöntemden kısaca bahsetmek istiyorum:

FASB No.8 Yabancı Para Çevrim standardı, "Geçici Prensipte" (Temporal Method) metodunu baz alan bir standart olarak hazırlanmış ve bu şekilde uygulamaya geçilmiştir. Bu standarda göre, yabancı ülkelerde iştirak ya da bağlı ortaklığı olan ve ana işletme raporlama para biriminden farklı bir para birimi kullanan işletmelerin finansal tablolarının çevrilmesinde;

- Cari ya da vadeli işlem bazında ölçülen varlıklar için (Parasal varlıklar) dönem sonu kuru

- Tarihi maliyetle belirtilen varlıklar (parasal olmayan kalemler) için ise tarihi kur kullanılarak çevrilmesi kararlaştırılmıştır. Fakat, bilançoda yer alan stoklar piyasa değerleri ile gösterilmiş ise, parasal olmayan kalem olmasına rağmen cari kur ile çevrilmesi belirtilmiştir.

- Ortaya çıkan yabancı para çevrim farkları ise, gelir tablosunda raporlanarak net kar / zarar a doğrudan etki etmektedir.

Uygulanması istenen bu metot ile birlikte çok uluslu bir işletmeye bağlı bir iştirak ya da bağlı ortaklığın finansal raporları, ana işletmenin raporlamasının yapıldığı para birimi cinsine çevirirken uygulanacak "kur" ve "ortaya çıkan kur farkının finansal tablolarda gösterildiği yer sebebi ile ortaya çıkan riskler" sorununun gündeme getirmiştir (Çiftçi ve Şahin, 2008:39). Bu standardın en büyük mağdurları Amerikan firması olmamasına rağmen, Amerika Borsaları'na kote olup işlem gördüklerinden dolayı Amerikan Muhasebe Standartlarına göre de finansal raporlama yapma yükümlülüğü bulunan çokuluslu işletmeler olmuştur. Özellikle 1970 li yılların ortası ve 80li yılların başında dünyada yaşanan ekonomik gelişmeler nedeni ile döviz kurlarında dalgalanmalar artmış ve FASB No.8 standardına göre raporlama yapan bu tür işletmeler bundan büyük ölçüde etkilenmişler ve bazı yıllar yabancı çevrim farklarından dolayı çok yüksek karlar açıklarken, döviz kurlarının aleyhine hareket ettiği yıllarda ise çok yüksek zararlar açıklamak zorunda kalmışlardır (Ziebart ve Kim, 1987:345). Bu durum standarda yönelen eleştirilerin önemli noktalarından biridir.

2. SFAS No.8'den SFAS No.52'ye Geçiş

Bu eleştirilere rağmen FASB No.8 standardı 7 yıl yürürlükte kalmıştır ve standardın Kurul tarafından nihayet 1981 yılında revize edilen son hali FASB No.52 olarak yayınlanmıştır. Bu standardın uygulamaya girdiği ve geçiş yılı olan 1982 yılında işletmeler hem FASB No.8 hem de FASB No.52 standardından istediklerini uygulama konusunda serbest bırakılmışlardır. FASB 52 standardının, konsolide finansal tablolar için yapılacak finansal tablo para birimi çev-

rimlerinde uygulanmasını öngördüğü metotlar FASB 8 standardında yer alan yöntemlere ilave olarak Cari Yöntemi de (Current Rate Metodu) içermektedir. Bu metot, yabancı para çevrim farkları Kümülatif Çevrim Farkı Düzeltme Hesabı (Cumulative Translation Adjustment) adı ile Bilançonun pasif kısmında, özkaynak grubunun altında izlenmesini öngörmektedir. Cari Kur Yöntemi'nin (Current Rate Method) varsayımları kısaca şu şekildedir:

- Bilanço'nun aktif ve pasifinde yer alan özkaynak grubu dışındaki tüm kalemler, raporlama tarihindeki cari kur ile çevrilir,
- Özkaynak grubunda yer alan kalemler tarihi kur ile çevrilir ve
- Gelir Tablosunda yer alan kalemler eğer yıl içinde kurlarda aşırı bir oynaklık varsa "ortalama kur", kurlar, raporlamanın yapıldığı dönem içerisinde kısmen daha durağan hareketler gerçekleştiriyse "cari kur" ile çevrilir ve yabancı para çevriminden ortaya çıkan farklar, net gelir içinde gösterilmeyip, özkaynak grubunun altında "Yabancı Para Çevrim Farkları" gösterilir.

Bu iki standardın ard arda yayınlanması ve özellikle FASB No.8 standardına yöneltilen eleştirilerden sonra SFAS No.8 ve SFAS No.52 standartlarının raporlamaya ve standardı uygulayan firmalara etkisini inceleyen akademik ve uygulamaya yönelik olarak birçok araştırma ve çalışma yapılmıştır.

Ziebart ve Kim (1987) yaptıkları çalışmada FASB No. 8 standardı ve FASB No.52 standardına göre yapılan yabancı para çevrimini ve bu yöntemleri kullanan firmalara karşı piyasaların tepkisini ölçmeyi amaçlamışlardır. Çalışmada

286 adet çok uluslu firma incelenmiş ve sonuçlar göstermiştir ki FASB No.8 standardına göre finansal raporlama yapan firmaların beklenen getirileri kolay tahmin edilememektedir.

Collins ve Salatka (1993) çalışmalarında, FASB No.8 Yabancı Para Çevrim Farkı standardına göre yapılan yabancı para çevrimleri ve gelir tablosunda raporlanan olumlu/olumsuz kur farklarının, firmalara ilişkin algılanan karını olumsuz yönde etkilediği sonucuna ulaşmışlardır. Aynı çalışmada ortaya çıkan bir diğer sonuca göre, FASB No.52 standardı ile hazırlanan finansal tablolarında ortaya çıkan karın hisse senedi fiyatları üzerindeki etkisi (value relevance of earnings) artmaktadır.

Evans, Folks ve Jilling (1978), Shank ve diğerleri (1979), Morsicato (1980) ve Wilner (1982) yaptıkları çalışmalarla, FASB No.8 standardının yönetim ve raporlama kalitesini olumsuz yönde etkilediklerini ve bu nedenle firmaların riskten korunma (hedging) işlemlerine yoğunlaştıklarını ortaya koymuşlardır.

3. IAS 21 – SFAS No.52: Yakınsak Doğan İlişki

Bu konuya Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) açısından baktığımızda ilk dikkat çeken husus bu standardın Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan TMS 21 Yabancı Para Çevrim Farkları (IAS 21 Foreign Exchange Translation) standardı ile benzer özellikler göstermesidir.

TMS 21 standardı ile amaçlanan husus uluslar arası firmaların, farklı ülkelerde ve farklı para birimi kullanan işletmeler hazırlayacakları tablolarda "hangi kur"

u esas almaları gerektiği ve "ortaya çıkan kur farkları nerede raporlamaları?" sorularının çözüme kavuşturulması olmuştur. IASB bu standartta, FASB No.52 standardındaki Cari Kur Yöntemi (Current Rate Method) ile benzer bir yöntem belirlemiştir. FASB No.52 standardı ve IAS 21 standartları arasındaki en büyük fark ise, FASB No.52 standardında artık kullanılsa da diğer seçimlik metotlar yer alırken (Geçici Prensipten – Temporal Method gibi), IAS 21 de firmaların seçim hakkı tanınmamış, bunun yerine esas alınacak kur hakkında prensipte bazı temeller ortaya konmuştur. Buna göre kur dalgalanmasının fazla olduğu yıllarda firmaların ortalama kur esas alabileceklerdir.

ÖRNEK UYGULAMA

Örnekte, yurtdışında kendi para birimi ile faaliyet gösteren firmanın dönem sonu finansal raporlarını, ana işletmenin finansal raporlarını hazırladığı para birimine çevirmesi işlemi hem Cari Yöntem hem Geçici (Temporal) Yöntem ile gösterilmektedir.

Donem sonu kurlarına bakıldığında, ana işletmenin finansal raporlarında kullandığı döviz cinsinin 1 birimi, finansal tablolarını ana işletmenin raporlama yapacağı para birimine çevirecek olan işletmenin kullandığı döviz cinsinin 1, 36 birimine karşılık geldiği görülmektedir. Yine aynı şekilde tarihi kura bakıldığında, ana işletmenin finansal raporlarında kullandığı döviz cinsinin 1 birimi, finansal tablolarını ana işletmenin raporlama yapacağı para birimine çevirecek olan işletmenin kullandığı döviz cinsinin 1, 35 birimine karşılık geldiği ve yıllık ortalama kurunda 1, 40 para birimine karşılık geldiği görülmektedir.

Dönem Sonu Kuru 1,36
Dönem Başı Kuru 1,35
Yıl içinde Ortalama Kur 1,4

		Cari Kur Yöntemi	Geçici (Temporal) Yöntem
Kasa	200	272	272
Banka	400	544	544
Alıcılar	1.000	1.360	1360
Stoklar	800	1.088	1080
Duran Varlıklar (Net)	700	952	945
Toplam	3.100	4.216	4201
Satıcılar	1.600	2176	2176
Banka Kredileri	930	1.264,8	1264,8
Sermaye	300	405	405
Yabancı Para Çevrim Farkı		122,4	
Dönem Karı	180	252	355,2
Toplam	3.010	4.093,6	4201
Yabancı Para Çevrim Farkı		122,4	13,2
Satışlar	2.000	2.800	2800
Satışların Maliyeti	1.700	2.380	2295
Brüt Kar	300	420	505
Faaliyet Gideri	70	98	95,2
Amortisman Gideri	20	28	27
Faaliyet Karı	210	294	382,8
Faaliyet Dışı Gider	30	42	40,8
Dönem Karı	180	252	342

Yurtdışındaki bağlı işletmenin yılsonu finansal tabloları, FASB No.8 standardının dayandığı Geçici Yöntem (Temporal Method) ve SFAS No.52 standardının ve IAS 21 standardının dayandığı Cari Kur Yöntemi'ne (Current Rate Method) göre çevrilmiş ve karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir.

FASB No.8 standardının dayandığı Geçici Yöntem (Temporal Method) ve SFAS No.52 standardının ve IAS 21 standardının dayandığı Cari Kur Yöntemi (Current Rate Method) arasındaki farklardan ortaya çıkan sonuca göre;

- FASB No.8 standardına göre raporlama yapan işletme, ortaya çıkan 13,2 TL lik yabancı para çevrim farkını (bu örnek fark pozitif çıkıp kara olumlu etkisi vardır.) gelir gider hesapları ile ilişkilendirerek raporlayacaktır.

- Diğer yandan Cari Yönteme göre yapılan yabancı para çevriminde ortaya çıkan çevrim farkı 122,4 TL dir. Bu fark, gelir / gider hesapları ile ilişkilendirilmeyip, özkaynaklar grubu altında yabancı para çevrim farkları adı ile izlenecektir.

Bu hesabın niteliği bir nevi fon olarak düşünülebilir. İşletmenin izleyen yıllardaki yabancı para çevrim farkları doğrudan buraya aktarılacak ya da buradaki tutardan düşülecektir.

SONUÇ

Sermaye piyasalarının önce gelişmesi ve birçok Amerikan firmasının çok uluslu

faaliyetlere yönelmesi ya da diğer ülkelere ait çok uluslu şirketlerin Amerikan Borsası'nda faaliyet göstermek istediği için Amerikan Ulusal Muhasebe Standartları US GAAP e göre de raporlama yapma yükümlülüğünün olması, bu

konudaki ilk Standard olan FASB No.8 Yabancı Para Çevrimlerinde Kullanılacak Yöntemler standardını ortaya çıkarmıştır. Bu standardın kullanımı sırasında karşılaşılan sorunlar da FASB No.52 standardının hazırlanmasına temel olmuştur.

IASB tarafından hazırlanan TMS 21 Yabancı Para Çevrimi standardı için de önceden yaşanan bu hususlar dikkate alınmış ve bu tecrübelerden faydalanılmış olacak ki, (kulağa mantıklı gelen de bu bana göre zira, Amerika'yı yeniden keşfetmeye gerek yok) IAS 21 standardı incelendiğinde, bu standardın FASB No.52 ile benzer özellikler gösterdiği görülmektedir. Hatta bu konuyla ilgili olarak daha sonra (önce yine ABD de) ortaya çıkan Kapsamlı Gelir Tablosu standardı da yine IASB tarafından bu konuyla ilgili olarak yayınlanan standard ile yakınsaktır.

IASB – FASB yakınlaşması ve IFRS – US GAAP yakınsamalarının konuşulduğu bu dönemde aslında şu görülmektedir ki iki farklı gibi görünen standard seti, bu tarz da önemli bir konuya dahi aynı şekilde bakabiliyor ve bir standard (FASB No.52), diğer standardın doğuşunu ve yapısını etkileyebilmektedir (IAS 21).

Bu andan itibaren, nasıl ki önce FASB No.8 standardı çıkarıldıktan sonra eleştirilerin yoğunluğu artınca piyasadan daha fazla kabul gören FASB No.52 standardı olarak yenilenmiş ve bu da IAS 21 standardını etkilemiştir. Avrupa Piyasalarında raporlama yapan firmaların karşılaşacağı sorunlara göre de IAS 21 standardı bunun üzerine koyarak standardı geliştirmeye devam edecektir. Standardın ilk yayınlandığı günden bu yana 6 kez değişmesi de bunun bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

KAYNAKÇA

Carsberg, BRYAN (2005) "Measuring the Performance of Foreign Operations", <http://finance.wharton.upenn.edu/~bodnarg/courses/readings/FAS52Measuring.pdf>

Collins, D., W. Salakta (1993) "Noisy Accounting Earnings Signals and Earnings Response Coefficients: The Case of Foreign Currency Accounting", *Contemporary Accounting Research*, Vol.10:119-159

Çiftçi, Yavuz ve Abdülkadir Şahin (2008), "TMS 21'e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi", *Finans, Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Sayı:516, 35-46

Evans, T.G, W. R. Folks, Jr., and M. Jilling (1979) "The Impact of Statement of Financial Accounting Standards No.8 on the Foreign Exchange Risk Management Practices of American Multinationals: An Economic Impact Study (Financial Accounting Standards Board, 1978)

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu (2006) "Finansal Tabloların Yabancı Paraya Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemler" <http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/dosyalar/maliplatform>, 01.07.2010

Louis, Henock (2003), "The Value Relevance of the Foreign Translation Adjustment", *The Accounting Review*, Vol.78, No.4, 1027-1047

Morsicato, H.G (1980), "Currency Translation and Performance Evaluation in Multinationals", UMI Research

Pres, 1980.

Ruland, R.G, T. S. Douplik (1988) "Foreign Currency Translation and the Behavior of Exchange Rates", *Journal of International Business Studies*, Vol.19, No.3-pp. 461-467.

Shank, J.K., J.F. Dillard, ve R.J.Murdock (!979), "Assessing the Impact of FASB 8: A Research Study, Financial Executives Research Foundation, 1979.

Wilner, N. A. (1982), "SFAS 8 and Information Inducement: An Experiment", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.7, No.1 pp.43-52

Ziebart, David A., David H. Kim (1987) "An Examination of the Market Reactions Associated with SFAS No.8 and SFAS No.52", *The Accounting Review*, Vol.62, No.2, pp.343-357

<http://www.tmsk.org.tr> TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri, 03.07.2010

<http://www.gasb.org> Financial Accounting Standards No.52, 03.07.2010

<http://www.iasb.org> Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board), 01.07.2010

<http://www.fasb.org> Amerikan Ulusal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board), 02.07.2010

Hakemsiz Yazılar >>>
Opinion Papers

PSİKANALİZCE-3

> Prof. Dr. **Beno KURYEL**

Kutular ve Sayıların Gizemi

Çokluğu algılamakla, çokluğa anlam vermek farklı renkte zihinsel süreçlerdir. Buna rağmen, zihnin bütünsel rengi içinde birlikte ve karşılıklı etkileşerek durur. Anlam vermek yaşama ilişkindir. Yaşama ilişkin olması, kültüre bağlı olduğunu gösterir. Çokluk ve hiçliği algılamak varoluşumuzla ilgilidir. Ancak, çokluğu saymak kültürel bir edimdir. Sayı kavramı, kültürel bir üründür. Sayı kavramı, zihnimizin bir buluşudur. Çokluğu algılamakla saymaya başlamak ortak olmasına rağmen ilki matematiksel yetilerimizi diğeri ise bu yetiler yardımı ile kurulan matematiksel sistemi gösterir.

İnsanın sayılarla ilişkisi tarih kadar eskidir. Sayılar etrafımızdaki çokluğa bir anlam verir. Bunun yanında, ilginç bir veçhete de sahiptir bence. Şöyle ki: Etrafımızdaki çokluk sürekli bir değişim içindedir. Sayı algısıyla, değişimin farkındalığını oluştururuz. Psikanalitik olarak ele aldığımızda, geçmiş, şimdi ve gelecek, sayılara çok yer verir. Böylesi bir yer alış, sayıların gizemli kılınmasına neden olur. Astrolojinin temel çıkış noktası bu değil midir? Doğa ve yaşamda sürekli bir dönemsellik vardır. Dönemsellik, belirli zaman aralıklarında bir yenelenme demektir. Doğum günü örneğin... Belirli bir ayın belirli bir günü, sayı ile özdeşleşir. Birey sayıya indirgenir. Yoğun ama sığ bir anlayışla, narsistik bir gizem içinde sayı öne çıkar. Kutlanan her edimin, sayılarla ilgisi vardır. Evren-

de, kaotik de olsa, dönemseliği bozan sapmalar da bulunsa, dönemsellik insan yaşamının kısa örgüsünde düzeni anıştırır. Bilmem kaçınıcı ayın kaçınıcı günü, dönemsel olarak yeniden uğrar yaşamımıza. O sayı ile arz-ı endam eder yılın bir durağında. "Doğum günün kutlu olsun..." ifadesi dönemselin içinde gizli ve de gizemli bir işleyişin kutsallığının kabulüdür. Doğum gününü kutlamayan bir yakına ya da bir arkadaşına serzenişte bulunmanın psikanalizcesi varlığına gösterilmeyen saygıdır. Ölüm korkusuna alınan ruhsal önlemlerin ve de telafi edici tasarımların es geçildiği anlamına gelir bu saygısızlık, bu saymamazlık.

Dönemsellik sürecinde mevsimlerin, hasatların, yağmurların karşılandığı duraklar ve geçmişi yeniden üreten ritüellerin belirli günleri vardır. Yaşamı tasavvur etmek, var kalmak için yapılagelen tasarımlarının üretilmesinde bu kültürel ve ideolojik yapıtaşlarına rastlarız. Tasarım bir öngörüdür. Yaşama çizilen sınırlar ve özgürlüktür. Beklentiler, uğurlar, hissiyatlar içinde yakalandığı varsayılan kader çizgileri...

Bu satırlar okunurken eski zamanlardan söz ettiğim sanılabilir. "Ol mahiler ki, derya içredirler, deryayı bilmezler..." olduğumuz için kendimizi bu sayılar denizinden varestede tutabiliriz. Ama öyle değil tabii ki. Sayıların egemen olduğu birçok yarışma var gündeme damgasını vuran. Yöneteni, oyuna katılanı, yarışanı, içinden ve dışından izleyeniyse bir ritüel. Yaşandığı sürenin dışında,

gündelik yaşamda da tartışması devam eden bir süreç. Kutudan çıkacak sayının, kutu sahibini doğrudan sorumlu tuttuğu bir ortam. Kutusundan "küçük" çıkanın kendisini uğurlu atmosferin dinging gururu ile öne çıkarırken, "büyük" çıkaran, kötü ruhun lanetlediği bir duygulanım içinde sinerek özür diler duruma düşebiliyor. Büyük sayıyı şeytandan kaçırabilen ile şeytana uyup büyük sayının ateşinde arkadaşını yakanlar ayının sürükleyici senaryosunda rol alıyorlar.

Sayı fetişizminin ilginç örneklerinden birisi. Sayıların gizeminde saklı bir fetişizm. Kutudan çıkacak sayı, sayarak karşılanıyor. Uzay araçlarının fırlatılmasında geriye yapılan sayım gibi... hangi sayıdan geriye sayılacak olması da bir uğur meselesi. İstatistiksel bir birikime de sahne oluyor bu ritüel... Geriye sayımda başlanan sayıya bağlı olarak kaç kez küçük çıktığına ilişkin bir muhasebe. Bu kaba ve ham istatistikle gelecek okunmaya çalışılıyor. Doğrusal bir regresyon ile veciz tahminlerin havada uçtuğu güzide bir sahne. Neden geriye sayılıyor acaba? Sayı, kutudan doğuyor. Kutu, anaç. Sayıyı doğuruyor. Kutu sayı fetişizminin taşıyıcısı. Ana metaforu yerinde. Sıfıra doğru geriye sayım doğumun metaforu. Sürecin sonuna geliş bu. Sıfırda sonlanan süreç, sayıyı dünyaya getiriyor. Çıkan sayı, hayırlı bir evlat da olabiliyor hayırsız biri de. Ritüeli yöneten bireye olan derin hayranlık... Freud'un "Totem ve Tabu"sunu anımsamamak olanaksız. Kritik bir anda açılacak kutunun etrafında kenetlenen insanlar yaşanabilecek bir heyecan doruğuna sinerji yaratıyor.

Sayıların gizeminde somutlaşan bir fetişizmi besleyen diğer bir fetiş de para.

Fetişin, Türkçesi çok yerinde bir sözcük. Tapınç... Araçsal kültürün en güçlü tapınıcı, para. Sayı ve para uyumlu bir çift. Sayıdaki gizemle paradaki güçle iyi bir ikili. Etkin bir ideoloji. Paraya ulaşmanın yolunda sayıya duyulan saygı, sayıları fetişleştiriyor. Batıl olan her ölçütle zenginlik kazanıyor. Zihinleri paralize eden bir uğur-kader ortaklığında gerçekleşen bir ritüel. Sayının metalaştırdığı zihinler, paranın cazibesi ile yoğun bir heyecan geçirmekte. Sayının karşısında yabancılaşan düşünsel süreçler, sayıların gizemli dünyasında "bilgin" kesilebiliyorlar. Varlığımız paranın araçsallığında şeyleşebiliyor. Bu sürükleyici oyunda, para eşittir sayı, sayı eşittir gizem, gizem eşittir itaat, itaat eşittir yabancılaşma, yabancılaşma eşittir şeyleşme, şeyleşme eşittir para... Kısır döngünün, uğur makinasının lunaparkına dönmüş duygular, umutlar, yabansıl gurur tabloları. Mükemmel bir senaryo...

Ortak kaderin yanılsanmış dayanışmasında ortak istek ve hedeflerin kutuların doğumuna olumlu bir etki yapacağına derin bir inanç. Bu ruhsal durum sevgi metaforuna saplanıp kalıyor. Herkes birbirini çok seviyor. Canını arkadaşları için vereceğini belirten ifadeler ortalıkta uçuşuyor. Sevgi devreye girince, kutsal aile tabloları da duvarları süslüyor. Paraya tapan bir sayısallığın içinde küçücük çocuklar, yakınlarının küçük bir sayı hırsının motoruyla kürsülere tırmandıklarına tanık olabiliyor. Bu hırsın beslendiği metalaşmış yaşamın şeyleşen sayıların ağırlığında çocuklar da nasibini alıyor.

İnsanı borçlu kılan sevgi sorunsalında sayılara umut bağlayan şeyleşen ruhlar, paranın iktidarında yarışıyorlar. Başarı dilekleriyle...

YAPI KOOPERATİFLERİNDE YEVMİYE DEFTERİNİN KAPANIŞ TASDİKİ VE İDARİ PARA CEZALARI

> Doç. Dr. **Mustafa SAKAL** / SMMM

DE. İİBF Maliye Bölümü

I- GENEL AÇIKLAMALAR

Tüccarlar açısından yevmiye defterinin ileride bir ihtilaf vukuunda kanıt teşkil etmesi yönünden kapanış onayının yaptırılması zorunludur. Türk Ticaret Kanununun 72. md.sine göre

Yevmiye defteri, yeni senenin en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noter tarafından **"görölmüştür"** ibaresi yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirilmek şarttır.¹

Son zamanlarda bilhassa yapı kooperatiflerinde yevmiye defterinin kapanış tasdikinin yaptırılmayışı nedeniyle bazı kooperatif yöneticileri hakkında suç duyurusunda bulunularak 6762 sayılı TTK yasasına muhalefetten yargılanmaları talep olunmaktadır.²

Aşağıda emsal bir yargı kararı konumuzla yakından ilgili olması nedeni ile İzmir 6.Asliye Ceza Mahkemesi Kararı değerlendirilecektir.

II- YEVMİYE DEFTERİNDE KAPANIŞ TADİKİ ZORUNLU MUDUR?

Türk Ticaret Kanununun 70 maddesine göre, yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icap eden muameleleri vesikalardan çıkararak tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazmaya mahsus defterdir.

Madde hükmünde yevmiye defterinde en az hangi bilgilerin bulunacağı tek tek belirtilerek altı madde halinde sıralan-

mıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından, kapanış tasdikinin gerekli olup olmadığı yönünde bir hüküm bulunmamaktadır.213 sayılı Vergi Usul Kanununda hangi defterlerin tasdik ettirileceği tek tek açıklanmıştır.³

Kapanış onayı hakkında Vergi Usul Kanununda açık bir hüküm bulunmamaktadır.Diğer taraftan tüccarlar açısından yevmiye defterinin delil teşkil etmesi bakımından kapanış tasdiki gerekebilecektir.Ancak hiçbir şekilde faaliyeti olmayan bir mükellefin kapanış tasdikini yevmiye defteri için yaptırması pratikte bir yarar sağlamayacaktır.

III-YAPI KOOPERATİFLERİ AÇISINDAN YEVMİYE DEFTERİNE KAPANIŞ ONAYININ GEREKİP GEREKMEYECEĞİ KONULARI

Kooperatiflerin genel olarak amaçları ticari değilse, amaçları üyelerine konut veya diğer bir gayenin gerçekleştirilmesine yönelik ise bu tür kooperatiflerde Kurumlar Vergisi yönünden muafiyet söz konusu olacaktır.Kurumlar Vergisinden muaf olan bir kooperatifin ise yevmiye defterinde kapanış onayı gerekmeyebilir.Bu defterin ileride delil olabilmesi bakımından herhangi bir mahkemeye ibrazı da gerekmeyecekse iş bu defterin kapanış tasdiki zorunlu değildir.

TTK'ya göre bazı defter açılış tasdiki yanında kapanış tasdikine de tabidir. TTK'nın 70 ve 72. maddelerine göre,

yevmiye ve envanter defterlerinin kapanış tasdiklerinin de yaptırılması gerekir. Açılış tasdikine tabi diğer defterler için ise kapanış tasdiki yaptırılmasına gerek yoktur. Buna karşılık kapanış tasdikinin diğer tüm defterler için de yaptırılması gerektiği yönünde görüşler de mevcuttur.⁴

Yevmiye defterine ilişkin kapanış tasdiki, en geç ilgili hesap dönemini izleyen ilk ayın (hesap dönemi takvim yılı olanlarda Ocak ayı) sonuna kadar, envanter defterine ilişkin kapanış tasdiki ise müteakip hesap döneminin üçüncü ayı (hesap dönemi takvim yılı olanlarda Mart ayı) sonuna kadar yaptırılması zorunludur.

Özel hesap dönemi uygulayan mükellefler de ilgili buldukları döneme bağlı olarak kapanış tasdiki yaptırmak durumundadırlar.

Öte yandan, VUK'a göre, kapanış tasdiki yaptırılması zorunlu değildir.

Kanımızca yapı kooperatiflerinde, ihtilaflı bir durum yok ise yevmiye defterine kapanış onayı yaptırmaları gerekmecektir.

İzmir 6. Asliye Ceza Mahkemesi tarafından verilen bir kararda kooperatif yöneticileri için 2002, 2003, 2004 yıllarına ait kebir defterinin tutulmadığı, yevmiye defterinin 2001, 2002, 2003 yıllarına ait kapanış onaylarının yapılmadığı, yine 2001, 2002 ve 2003 yıllarına ait envanter defterinin kullanılmadığı belirlenerek sanıklar hakkında İdari soruşturma sonucu düzenlenen müfettiş raporuna göre suç duyurusunda bulunduğu görülmüştür.

Yapılan yargılama sonucunda; **"Tüm bu deliller birlikte incelenip değerlendirildiğinde; Ko-**

operatifinde yönetim kurulu üyeleri olan sanıkların iddianamede belirtildiği gibi kooperatife ait defteri kebir tutmadıkları, yevmiye defterinin kapanış tasdiklerini yaptırmadıkları ve yine envanter defterlerini işlemedikleri anlaşılmış ise de sanıkların bu eylemleri suç işlemek kastı ile yapmadıkları, Vergi Usul Kanununa göre yevmiye defterinin kapanış tasdikine ilişkin açık bir düzenlemenin bulunmadığı ve yine çıkarılan bir tebliğ ile defteri kebir ve kasa defteri tutma zorunluluğunun kaldırıldığı şeklinde yorum yapılarak bu şekilde hareket ettikleri, bu itibar ile suç işlemek kastı ile hareket edip etmedikleri konusundaki şüphe halinin tüm yargılama boyunca giderilemediği anlaşılmış olduğundan sanıkların ayrı ayrı beraatlerine karar verilmesi gerektiği sonuç ve kanaatine varılmıştır." şeklinde karar verilmiştir.

Böylece yapı kooperatifinin kullanmış olduğu yevmiye defterine kapanış onayının yapılmayışi cezayı gerektirmemiştir.⁵

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı 11/6/2008 gün ve 26900 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan yönetmeliğe dayalı olarak kooperatif yöneticilerine bu cezaları tebliğ etmektedir. Kooperatif genel kurullarında toplantı komiserlerine ticari defterlerin açılış tasdiklerinin yapılıp/yapılmadığı, defterlerin tutulup/tutulmadığını, defterlerin muhafaza edilip/edilmediğini ve dönem sonunda TTK'nın 70, 71 ve 72 maddelerinin son fıkralarına göre **"görölmüştür"** ibaresinin yazılıp/yazılmadığının (yani kapanış onayına) bakılmasını talep etmiştir. Bakanlık bu yönetmelik hükümlerinin uygulanması için de İl Sanayi Ticaret Müdürlüklerine çeşitli yazılar ve genelgeler yollamaktadır. Bakanlık 55 yıldır

uygulamadığı bu yönetmeliğe göre kooperatif yöneticilerine 450x3=1350 TL ceza kesip, tebliğ etmektedir.⁶

IV- SONUÇ VE ÖZET

a) Tacirler tarafından tutulan defterlerin birbiriyle kayıtları arasında uyum ve paralellik bulunması ve biri diğerini teyit etmesi gerekir. Bunun sonucu olarak taraflar ihtilaf vukuunda yargının hakemliğine müracaat etmeleri halinde yasal defterlerinin öncelikle açılış ve daha sonra kapanış tasdiklerinin de muntazam olması esastır.

b) Kooperatifler de ise herhangi bir ticari gaye yok ise defterlerde açılış tasdiki zorunlu olmakla beraber, kapanış onayı gerekmeyebilecektir.

c) Yukarıda yer verilen yargı kararı geçince yapı kooperatifi yöneticileri, kooperatifin yevmiye defterinde kapanış tasdikinin olmayışı yöneticiler açısından verilen cezayı ortadan kaldırmıştır.

DİPNOTLAR

1- TTK. md.70

2- Son yıllarda kooperatif yönetim kurulu üyelerine tek tek 2005 yılı defterleri için 2006 ocak 450, genel kurul defter ihdas 450 ve soruşturma gideri olarak da 5 TL cezalar 6762 sayılı yasanın 67/3 md hükmü ile TCK md.75 hükmüne dayanılarak cezalar tebliğ edilmektedir. Bu cezalar Cumhuriyet Başsavcılığı ön ödeme bürosu tarafından ödenmesi ile ilgili yönetim kurulu üyelerine tebliğ olunmaktadır. Tebligattan itibaren verilen 10 gün süre içerisinde bu cezaların yatırılması talep olunmaktadır. Cezalara karşı ön ödeme sistemi kabul edilmeyip, idare mahkemesinde dava açılması yolu da açık tutulmaktadır.

3- VUK md.220

4- Elif Pürsünlerli, "Ticari Defterlerin Kapanış Tasdiki", Yaklaşım, s.97, Ocak 2001

5- İzmir 6.Asliye Ceza Mahkemesi Kararı, Dosya No:2005/865-K:2007/286- C.Savcılığı Esas No:/2005/21412.

6- Burada kooperatif yöneticilerinin 3 kişi olduğu varsayılmıştır. Diğer taraftan, defterlere dönem sonunda noterde "görölmüştür" ibaresi yazdırılmaması veya geç yazdırılması TTK 67/3 maddesinde ceza kesilecek fiillerden sayılmamaktadır.

İSTİRAHATLI SİGORTALILARIN ÇALIŞMADIKLARINA DAİR BİLDİRİM

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

Giriş

5510 sayılı Kanunun yasalaşma süreci gibi uygulama süreci de sancılı geçiyor. Bu durum hem eski alışkanlıkları devam ettirme gayretinden hem de işlemlerin gittikçe daha çok elektronik ortamda yürütülmesinden kaynaklanıyor.

Aşağıda tartışılacağı üzere, (Yeni) Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği ile İstirahatli Olan Sigortalıların İşyerinde Çalışmadıklarına Dair Bildirimin İşverenlerce Sosyal Güvenlik Kurumuna Gönderilmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ yayımlanmış, ardından koparılan fırtına 2010/66 sayılı SGK Genelgesi ile dindirilmiş ve nihayet bu Genelgenin de uygulanmasına ilişkin 27.05.2010 tarihli SGK Duyurusuyla belli bir rahatlama sağlanmışa benziyor...

Yazımızda bu konuyu açıklamaya çalışacağız...

I- İstirahatliken Çalışmama Şartının Aranmasının Sebebi ?

İstirahatliken çalışılmaması şartı 5510 sayılı Kanunun 4.maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine tabi sigortalılar açısından önemlidir. Bahis konusu sigortalıların kısa vadeli sigorta kolları kapsamında "geçici işgöremezlik ödeneği" alabilme şartlarından birisi de raporlu oldukları sürelerde çalışmamış olmalarıdır.

Belirtelim ki, aranan şart raporluken "çalışmamaktır". Bu durumun, raporlu

olduğu halde ücretin ödenmesi sebebiyle "sigortalı bildirilmesi" ile de karıştırılmaması gerekmektedir. Bu hususa aşağıda ayrıca değinilecektir.

Gerçekten de, iş kazası ve meslek hastalığı nedeniyle geçici iş göremezliğe uğrayan sigortalının tedavide kaldığı/istirahatli bırakıldığı süre içinde, ödenek verilebilmesi için iş yerinde veya işinde fiilen çalışmaması gerekmektedir. Aksi halde, iş göremezlik hali düşünülme-yeceğinden geçici iş göremezlik ödeneğinin verilmemesi, verilmiş olanların ise sigortalıdan geri alınması gerekmektedir.

Yine, analık sigortası uygulamasında 4/a kapsamındaki sigortalı kadınlara, doğum öncesi ve sonrası 8'er haftalık süreler için, çoğul gebelik (ikiz, üçüz v.b) halinde ise, doğum öncesi 10, doğum sonrası 8 haftalık süreler için analık geçici iş göremezlik ödeneği verilebilmesi için, bekleme süresi vb. gibi diğer koşulların yanısıra sigortalının bu sürelerde "işyerinde çalışmaması" gerekmektedir.

Hastalık sigortası uygulamasında da aynı şart aranmaktadır: 4/a kapsamındaki sigortalıya raporlu olduğu sürenin üçüncü gününden başlayarak ödenek verilebilmesi için istirahatli bırakıldığı sürelerde "çalışmaması" şartı da aranmaktadır.

Söz konusu sigorta vakalarında sigortalının "işyerinde çalışmadığı sürelerin tespiti" için işverenlerden "işyerinde

çalışmadığına dair belgenin" düzenlenmesi istenmekteyken, artık bu bildirim internet ortamından yapılacaktır.

II- İstirahat Raporu Düzenlenme Esasları

Sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası kapsamında istirahat raporlarının düzenlenmesine ilişkin temel ilke ve esaslar, 01.10.2008-31.03.2010 döneminde 2008 Yılı Sağlık Uygulama Tebliğinin 21.maddesinde düzenlenmişken, 01.04.2010 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 2010 Yılı Sağlık Uygulama Tebliğinin 8.maddesinde sağlık raporlarıyla ilgili temel ilkelere yer verilmiş, istirahat raporlarının uygulama esasları ise 2010/66 sayılı Genelgede düzenlenmiştir. Buna göre;

1) İstirahat raporlarının Kurumla sözleşmeli sağlık hizmeti sunucuları tarafından düzenlenmesi şarttır. Kurumla sözleşmesi olmayan sağlık hizmeti sunucuları tarafından verilen ve istirahat süresi 10 günü geçmeyen raporlar, Kurumla sözleşmeli resmi sağlık hizmeti sunucusu hekimi tarafından; 10 günü aşan raporlar ise Kurumla sözleşmeli resmi sağlık hizmeti sunucusu sağlık kurulunca onandığı takdirde geçerli olacaktır.

2) Ayaktan tedavilerde 4/1(a) kapsamındaki sigortalılara tek hekim tarafından bir defada en çok 10 gün istirahat verilebilecektir. İstirahat sonrasında kontrol muayenesi raporda belirtilmiş ise toplam süre 20 günü geçmemek kaydı ile istirahat süresi uzatılabilecektir. 20 günü aşan istirahat raporları ise sağlık kurulunca verilecektir. Sağlık kurulunun ilk vereceği istirahat süresi sigortalının tedavi altına alındığı tarihten başlamak üzere altı ayı geçemeyecektir. Tedaviye devam edilmesi hâlinde

malullük hâlinin önlenebileceği veya önemli oranda azaltılabileceği sağlık kurulu raporu ile tespit edilirse bu süre uzatılacaktır.

3) 4/1 (a) kapsamındaki sigortalılara bir takvim yılı içinde tek hekim tarafından ayaktan tedavilerde verilecek istirahat sürelerinin toplamı kırk günü geçemez. Bu süreyi geçen istirahat raporlarının sağlık kurulunca verilmesi gerekmektedir.

4) Sosyal güvenlik il müdürlüklerince/ sosyal güvenlik merkezlerince iş göremezlik ödeneğinin ödenebilmesi bakımından, 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 çalışan sigortalılar için ilgili hekimlerce, Genelge eki "Hizmet Akdi ile Çalışanlar İçin Çalışabilir Kağıdı" düzenlenecektir.

5) Söz konusu istirahatın 10 güne kadar olan kısmı ile ikinci 10 güne kadar olan kısmı Genelge eki "İş Göremezlik Belgesi" açıklama bölümünde belirtilen esaslara göre düzenlenecek ve onaylanacaktır.

6) İstirahat raporlarında sigortalının çalışıp çalışamayacağı veya kontrol muayenesinin yapılıp yapılmayacağı hususu belirtilecektir. İstirahat raporunun bir nüshası sigortalılara verilmek, bir nüshası Kuruma gönderilmek üzere en az iki nüsha olarak düzenlenecektir.

7) Kurumla sözleşmeli sağlık hizmeti sunucularınca, geçici iş göremezlik belgeleri ile geçici iş göremezliğe ilişkin sağlık kurulu raporlarının birer nüshası düzenlendiği tarihten itibaren üç iş

günü içinde sigortalının işyerinin kuru- lu bulunduğu sosyal güvenlik il müdür- lüklerine/sosyal güvenlik merkezlerine; sözleşmeli ülke sigortalısının belgeleri ise sağlık yardımı belgesini düzenleyen birimlere gönderilecektir.

8) Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri ile 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b), (c), (e) ve (g) bentleri kapsamında olup muayene ve tedavi için sağlık tesisle- rine başvuran sigortalılara, hekimlerce bir gün istirahat verilmesi halinde de iş göremezlik belgesinin düzenlenmesi gerekmektedir.

9) Kanunun 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi ile 5 inci maddesinin (b) ve (g) bentleri kapsamındaki sigor- talılardan hastalık sigortasına tabi olan- ların muayene ve tedavileri ilgili hekim veya sağlık kurulları tarafından yapılmış ve istirahati da bu sağlık tesisince ön- görülmüş ise çalışabilirlik belgesinin bu sağlık tesisince düzenlenmesi gerek- mektedir.

10) Ülkemizin taraf olduğu sosyal gü- venlik sözleşmeleri hükümleri çerçeve- sinde akit ülke sigorta kurumu mevzu- atına göre düzenlenen ve sözleşmenin uygulanmasına ilişkin formüllerle Ku- ruma bildirilen istirahat raporları aynen kabul edilecektir.

11) Ülkemiz ile sosyal güvenlik sözleş- mesi bulunmayan ülkelerdeki tedavile- ri sonucu verilen istirahat raporlarının ülkemiz dış temsilciliklerince onanma- sı hâlinde Kurumca ayrıca tasdik şartı aranmayacaktır.

12) Ülkemiz ile sosyal güvenlik sözleş- mesi bulunan ülke sosyal güvenlik kurumları sigortalılarının muayene ve tedavileri sonucu düzenlenecek istira-

hat raporlarında da bu Genelgede be- lirlenen usul ve esaslar uygulanacaktır. Bu raporların, akit ülke sosyal güvenlik kurumlarına intikal ettirilebilmesi için Kuruma verilmesi zorunluluğu bulun- maktadır.

13) 4/1 (b) kapsamında sigortalı sayı- lanlara iş kazası veya meslek hastalığı- na bağlı yatarak tedavi süresince veya yatarak tedavi sonrası tedavinin gereği olarak ya da analık halinde istirahat ra- poru aldıkları sürede geçici iş göremez- lik ödeneği ödendiğinden, bu durumun ayrıca düzenlenecek raporda belirtilme- si gerekmektedir.

14) İstirahat raporu, sağlık kurulların- ca verilmişse çalışabilir kararı sağlık kurullarınca verilecektir.

III- İş Göremezlik Belgesi Ve Çalışabilir Belgesi

5510 sayılı Kanunun 18.maddesine göre iş göremezlik ödeneklerinin öden- mesi sırasında işverenlerce vizite kağıdı ile Kurumca yetkilendirilen hekim veya sağlık tesislerince 29/09/2008 tarihli ve 27012 sayılı Resmi Gazetede yayımla- nan 2008 Yılı Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği ekinde yer alan İş Göremezlik Belgesi ve Hizmet Akdiyle Çalışanlar İçin Çalışabilir Kağıdı'nın düzenlenmesi gerekmektedir.

2008 Yılı Sosyal Güvenlik Kurumu Sağ- lık Uygulama Tebliğini yürürlükten kal- dıran 25/03/2010 tarihli ve 27352 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlü- ğe giren Sosyal Güvenlik Kurumu Sağ- lık Uygulama Tebliğinde(2010 Yılı SUT), istirahat raporlarının düzenlenmesine ilişkin bölüm ve bu konu ile ilgili ekler bu Tebliğden çıkarılmıştır.

Ancak, SGK 2010/66 sayılı Genelgesi

ekinde yer alan "İş Göremezlik Belgesi" ile "Hizmet Akdiyle Çalışanlar İçin Çalışabilir Kağıdı"nın kullanımına devam edilecektir. Söz konusu belgeler SGK internet portalında (<http://www.sgk.gov.tr>) Form ve Dilekçeler bölümünde de yayınlanmış olup, bahse konu belgeler buradan da temin edilebilecektir.

Ayrıca, Kurumca sağlık hizmet sunucularına sevk işleminde vizite kağıdı uygulamasına son verildiğinden , sigortalıların bağlı oldukları sosyal güvenlik il müdürlüklerinin/sosyal güvenlik merkezlerinin tespiti için sağlık hizmeti sunucuları hekimlerince iş göremezlik belgesinin düzenlenmesi sırasında, Kanunun 4.maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bendi kapsamındaki sigortalıların bağlı buldukları müdürlüğün/merkezin sorularak iş göremezlik belgesinin I inci Bölümünün 1 numaralı hanesine mutlaka bu müdürlüğün/merkezin ismini yazmaları, Kanunun 4.maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıdan yeterli bilgileri temin edilemeyenlerin sağlık tesislerince SGK "www.sgk.gov.tr" internet adresinde "Çalışan/Hizmet Hesabı" ekranına T.C. Kimlik Numarası girilerek il/şube bölümünden ilgili Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğünün ait olduğu üniteye gönderilmesi gerekmektedir.

Kurumca yetkilendirilen ünitelerin bölgesi dahilindeki işyeri hekimleri ile tüm sağlık tesislerinin iş göremezlik belgesindeki müdürlük adı bölümünün doldurulması, yukarıda belirtilen belgelerin kullanımı ve formların arka yüzlerindeki açıklamalar doğrultusunda düzenlenmesi konusunda bilgilendirilmeleri ve işyerleri itibari ile ünite görev alanlarının söz konusu sağlık tesislerine bildirilmesi SGK ünitelerince sağlanacaktır.

IV- Çalışmadığına Dair Bildirim Girişi

5510 sayılı Kanununun 4.maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılan sigortalılara iş göremezlik ödeneklerinin ödenebilmesi için işverenlerince istirahat süresince işyerinde çalışılmadığına dair bildirim yapılması gerekmektedir.

Sağlık Uygulama Tebliğinde yapılan değişiklikler de dikkate alınarak, www.sgk.gov.tr adresinde işveren menüsü altında yer alan "Vizite Kağıdı ve Çalışmazlık Belgesi"nde değişiklik yapılarak, programın adı "Çalışılmadığına Dair Bildirim Girişi" olarak değiştirilmiş ve yapılan düzenleme ile bu bölümde yer alan vizite kağıdı uygulamaya kapatılmış, sigortalının ücret dışındaki kazanç bilgilerinin yer aldığı bölüme "Çalışılmadığına Dair Bildirim" içerisinde yer verilmiştir.

Geçici iş göremezlik ödeneğinin ödenebilmesi için aranan koşullardan biri olan çalışılmadığına dair bildirim zorunluluğu (Yeni) Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 40.maddesi dokuzuncu fıkrasında düzenlenmişken, çalışmadığına dair bildirim nasıl yapılacağı ise, 12.05.2010 tarihi itibariyle yürürlüğe giren İstirahatli Olan Sigortalıların İşyerinde Çalışmadıklarına Dair Bildirim İşverenlerce Sosyal Güvenlik Kurumuna Gönderilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğde düzenlenmiştir.

Buna göre; bildirim www.sgk.gov.tr internet adresinde işveren menüsü "Çalışılmadığına Dair Bildirim Girişi", "Kullanıcı Şifre Ekranı", "Çalışılmadığına Dair Bildirim İşlemleri", "Giriş" bölümünde yer alan bilgiler kaydedilmek suretiyle sigortalılarca hak edilen istirahat süresini takip eden 5 iş günü içinde

elektronik ortamda Kuruma gönderilmesi zorunludur.

Hak edilen istirahat süresi, "on günden kısa süreli istirahatlarda istirahatın bittiği günü, on gün ve daha uzun süreli istirahatlarda onar günlük sürelerin bittiği ve son on günlük süreden arta kalan istirahat süresinin bittiği günü" olarak tanımlanmakta olup, işverenlerce sigortalıların istirahat raporlarını işverenlerine ibraz etmelerini takip eden 5 iş günü içerisinde yukarıdaki şekilde bildirim işverenlerince yapılması gerekmektedir.

Sigortalıların istirahat raporlarını işverenlerine ibraz ettikleri halde çalışılmadığına dair bildirim yapılmadığı yönündeki başvurularında istirahat rapor tarihleri ve bildirim süresinde intikal edip etmediğine bakılarak tebliğ yazıları gönderilecek, yazının tebellüğ tarihinden itibaren 5 iş günü içerisinde bildirimlerin yapılması istenecektir.

Diğer taraftan, iş göremezlik ödeneklerinin sigortalılara ödenmesinde sigortalıların Kuruma gelmeden doğrudan PTT şubelerinden ödeneklerini alabilmeleri için sağlık hizmet sunucularının istirahat raporlarını süresinde ilgili SGK ünitelerine göndermeleri konusundaki uyarılar tekrarlanacak ve takibi de Kurum ünitelerince sağlanacaktır.

V- Bildirim Süresine Sigortalının Talebinin Etkisi

Sigortalılara rahatsızlıkları sebebiyle sağlık tesislerinde 10 günün üstünde istirahat verilmesi halinde hak ettikleri geçici iş göremezlik ödeneklerini 10'ar günlük dilimler halinde almak istedikleri konusunda işverenlerine talepte bulunmadıkları takdirde, işverenler tarafından çalışılmadığına dair bildirim girişlerinin

rapor bitiş tarihi itibarıyla 5 iş günü içinde elektronik ortamda yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde yukarıda sözü edilen Tebliğin 6.maddesine göre idari para cezası uygulanacaktır.

İşverenler, ancak sigortalıların 10'ar günlük dilimler halinde işgöremezlik ödeneklerini alma yönünde talepleri olur ise her on günde bir beş işgünü sürede bildirimde bulunacaklar, böyle bir talep yok ise rapor bitim tarihinden sonraki beş işgünü içerisinde bildirim yapacaklardır.

VI-Tebliğden Önceki Dönemde (12 Mayıs 2010 Öncesi) Ödenek İçin Başvuruda Bulunanların İşlemleri Açısından

Tebliğin yayım tarihinden önce iş göremezlik ödeneği için başvuruda bulunmuş olan Kanunun 4.maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalılara ait çalışmazlık belgesini göndermemiş olan işverenler için ise, Kurum ünitelerince çalışılmadığına dair bildirim yapılmadığı için iş göremezlik ödeneklerini alamamış olanların belirlenerek, işverenlerinden yazının tebliğ tarihinden itibaren 5 iş günü içerisinde bildirimlerin yapılması istenecektir. Bu süreçte bildirimlerin yapılmaması halinde ise idari para cezası uygulanacaktır.

VII- İlk Defa veya Tekrar İşe Başlayan Sigortalılardan Doksan Sigorta Günü Olup Da İstirahat Raporu Alanların Durumu

Kanunun 4.maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine tabi çalışan sigortalıların hizmet bildirimleri e-bildirge sisteminden takip eden ayın 23'üne kadar Kuruma gönderilebilmesi nedeniyle, bu kapsamda ilk defa işe giren sigortalılardan iş kazası ve meslek hastalığı

sigortalarından istirahat raporu alanlar ile tekrar işe başlayan sigortalılardan işe başladıkları tarihten geriye doğru bir yıl içinde 90 gün sigortalılıkları olanların, iş kazaları ve meslek hastalıkları ile hastalık ve analık sigortalarından istirahatlı oldukları sürelerde işyerlerinde çalışmadıklarına dair bildirim, işverenler tarafından e-bildirge sisteminde mevcut olan Sigortalı Hesap Fişi ile cari ayın hizmetlerini Kuruma gönderildikten sonra, elektronik ortamda Kuruma gönderilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde bildirimde bulunmayan işverenlere Tebliğde belirtilen idari para cezası uygulanacaktır.

VIII- İdari Para Cezası Uygulanmasında Usul

Bildirim gönderilmemesi veya süresi dışında gönderilmesi halinde 5510 sayılı Kanunun 102.maddesinin birinci fıkrasının (i) bendine göre idari para cezası uygulanacaktır. Ancak SGK, hemen İPC uygulamayacak aşağıdaki şekilde bir sorgulamadan sonra ceza uygulayacaktır:

Sosyal Güvenlik İl Müdürlüklerince, ay içerisinde istirahat raporlarının üniteye intikal etmesine rağmen sigortalının istirahatli olduğu dönemde işyerinde "Çalışılmadığına Dair Bildirim"lerin üniteye elektronik ortamda gönderilip gönderilmediğinin takibi de yapılacak, istirahat raporlarının sigortalılarca işverenlerine ibraz edilmemiş olabileceği de dikkate alınarak, istirahat raporları üniteye intikal ettiği halde bildirim yapılmamış olan işyerlerine işverenlerin bildirim süreleri de göz önünde bulundurulmak suretiyle tebliğ yazıları gönderilerek yazının tebellüğ tarihinden itibaren 5 iş günü içerisinde bildirimlerin yapılması istenecektir. Bu süre içerisinde bildirim yapılmaması halinde ise yukarıda belirtilen

idari para cezası uygulanacaktır.

Yani, bildirim belirtilen sürede hiç yapılmaz ise 5 asgari ücret, süresi geçirildikten sonra yapılır ise 2 asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanacaktır.

Öte yandan, işyerlerinde Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca yapılacak denetim ve kontrollerde söz konusu bildirim geç yapıldığının tespiti halinde ise idari para cezaları yukarıda belirtilen tebligat yapılmadan uygulanacaktır.

Çalışılmadığına dair bildirim internetten ve süresinde yapılmamasının yaptırımını, 5510 sayılı Kanunun 102.maddesinin birinci fıkrasının (i) bendine dayalı olarak idari para cezası olarak öngörülüşken, bunun "kanuni dayanaktan yoksun olduğuna", işaret edilen Kanunun 100.maddesinin sadece "kayıtdışı istihdamla ilgili bildirim zorunluluklarını" kapsadığından bahsedilmiştir.

Belirtelim ki, 5510 sayılı Kanunun 100. maddesi kapsamı; hem "Bilgi ve belge isteme hakkı, bilgi ve belgelerin Kuruma verilme usûlü" madde başlığı itibarıyla hem de içerikteki " ... diğer gerçek ve tüzel kişiler doğrudan ...Kurum tarafından kişilerin sosyal güvenliğinin sağlanması, 6183 sayılı Kanuna göre Kurum alacaklarının takip ve tahsili ile bu Kanun kapsamında verilen diğer görevler ile sınırlı olmak üzere istenecek her türlü bilgi ve belgeyi sürekli ve/veya belli aralıklarla vermeye, bilgilerin elektronik ortamda görüntülenmesini sağlamaya, ...mecburdurlar.." ifadesiyle sadece kayıtdışı istihdama ilişkin belgelerin verilmesi zorunluluğunu düzenlemektedir.

Sözkonusu kanun maddesi kapsamının, "çalışılmadığına dair bildirim internet-

ten yapılmasına ilişkin zorunluluğu” da içerecek şekilde daha geniş olduğu görülmektedir. Bu sebeple uygulanması öngörülen idari para cezası kanuni dayanaktan yoksun değildir. Ancak, “kanunun kapsamında verilen diğer görevler” için idareye, istediği gibi bilgi ve belge istenmesi, verilmemesi halinde de ceza salınmasına olanak tanınmış olması, ceza hukukunun “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesinin zorlandığını göstermektedir.

IX- Üç (3) Günden Az Süreli İstirahatlerde Bildirim Zorunlu mu?

5510 sayılı Kanununun 18.maddesi gereği, geçici iş göremezlik ödeneği; iş kazası ve meslek hastalığı hallerinde her gün için, hastalık hallerinde ise üçüncü günden başlamak üzere verilmektedir.

Bu nedenle, istirahat raporu iş kazası veya meslek hastalığına bağlı nedenlerle düzenlenmiş ise istirahat gün sayısı üzerinde durulmaksızın, hastalık sebebiyle düzenlenmiş ise 3 gün ve daha uzun süreli istirahatli bırakılan sigortalıların, istirahat süresince işyerinde çalışmadıklarına dair bildirim elektronik ortamda ve öngörülen süre içinde yapılması gerekmektedir.

Buna göre, hastalık sebebiyle 3 günden az süreli düzenlenen istirahat raporlarına istinaden çalışılmadığına dair bildirimlerin yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

X- Raporlu İşçiye İşveren Ücretini Tam Öderse Bildirim Yapılacak mı?

Bazı işverenler raporlu işçisine, SGK'den ödenek alıp almadığına bakmaksızın ücretini yine de tam ödeyebilir. Günlük ücretle çalışan işçisine, herhangi bir zorunluluğu olmamasına rağmen, işveren

atıfet kabulünden raporluyken dahi ücret öderse yada maktu aylıklı işçisine zorunlu olarak raporluyken dahi ücretini öderse yine de bildirim yapmak zorunda mıdır?

Bu durumda da işverenin bildirim yükümlülüğü devam etmektedir. Zira, istiharatli olduğu halde ücretini ödemek ve ücret ödediği için de o ay 30 gün üzerinden sigortalı bildirimini yapmak başka bir şey, raporlu işçisinin bu sürede işyerinde “çalışmadığını” beyan etmek başka bir şeydir.

XI- Bağımsız Çalışan Sigortalıların İstirahat Hallerinde Nasıl İşlem Yapılacak ?

Bilindiği üzere, 5510 sayılı Kanun ile 1 Ekim 2008'den sonra Kanunun 4.maddesi birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı sayılanlara da bazı kısa vadeli sigorta kolları yönünden geçici işgöremezlik ödeneği verilmektedir. Gerçekten de, 4/b kapsamında sigortalı sayılanlara iş kazası veya meslek hastalığına bağlı yatarak tedavi süresince veya yatarak tedavi sonrası tedavinin gereği olarak ya da analık halinde istirahat raporu aldıkları sürede geçici iş göremezlik ödeneği ödenmektedir.

Belirtelim ki, 4/b statüsündeki bütün sigortalılara ödenek verilmemektedir: Ayrımsız bütün 4/b'lilere iş kazası ve meslek hastalığı sigortası kapsamında ödenek verilmekte, yine ayrımsız hiçbir 4/b'liye hastalık sigortası kapsamında ödenek verilmemekte ve nihayet şirket ortağı 4/b'liler hariç diğerlerine de analık sigortası kapsamında ödenek verilmektedir.

(Yeni)Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 40.maddesi onikinci fıkrasına göre, geçici işgöremezlik ödeneği veri-

lebilmesi için, Kanunun 4.maddesinin birinci fıkrası (b) bendi kapsamındaki sigortalılar sadece, istirahat raporlarıyla birlikte PTT bank veya banka hesap numaralarını Kuruma bildirirler, bunlardan Kurumca çalışmadığına dair beyan dışında bilgiler istenmez. Bu beyanın da internetten yapılma zorunluluğu bulunmamaktadır.

XII- Bağımsız Çalışanlardan da Vizite Kağıdı İstenir (Mi)?

Bize göre de sağlık hizmet sunucularına başvuruda vizite kağıdı uygulaması 01.10.2008 tarihinden itibaren "yazılı hukuktan" kaldırılmıştır. Uygulamada kullanılmış olası bizleri şaşırtmamalı!... Zira "vizite kağıdı" ne 5510 sayılı kanunda ne de diğer ikincil düzenlemelerde içerik ve matbu form olarak düzenlenmemiştir. Sağlık Uygulama Tebliğlerinde "vizite kağıdına" değinilmiş olması veya e-sigorta sisteminden geçmiş dönemden kalan bir içerikte varolması bu gerçeği değiştirmemektedir. Diyelim SGK fiili bir durum yaratmıştır...

Esasen bu fiili durum halen devam ediyor. 2010 Yılı Sağlık Uygulama Tebliğinde, "sağlık hizmet sunucularına başvuruda" artık vizite kağıdı aranmıyor. Ama, özellikle istirahat hallerinde, sağlık hizmet sunucuları halen sigortalılardan vizite kağıdı istiyorlar..Hadi diyelim bu durum, özellikle 4/a statüsünde sigortalı olanlar açısından yukarıda yaptığımız açıklamalara göre bugün yarın sona erecek. Peki, 4/b statüsündeki sigortalıların durumu ne olacak?

Gerçekten de, sağlık hizmet sunucuları halihazırda 4/a statüsündeki sigortalıların yanı sıra iş kazası ve meslek hastalıkları halinde 4/b statüsündeki

sigortalılardan da "vizite kağıdı" istemektedirler. 2010 Yılı Sağlık Uygulama Tebliğinin (9.3.1.Ç) maddesinde sağlık kuruluşları için, (9.3.2.D) maddesinde ise sağlık kurumları için "iş kazası ve meslek hastalığı" geçiren kişilere ait faturaların ekinde; 4/a veya 4/b statüsündeki sigortalılar arasında bir ayırım yapılmaksızın, diğer belgelerden başka iş kazalarında iş kazası bölümü doldurulmuş "vizite kağıdı" nın yer alacağı hüküm altına alınmıştır. Aksi halde SGK, sağlık hizmet sunucularının düzenlediği faturaları ödemeyebilecektir.

Sorun da burada çıkmaktadır; 4/a statüsündeki sigortalılar için(eski adıyla SSK'lılar) vizite kağıdının üç aşağı beş yukarı ne şekilde olduğu önceki yıllardan biliniyor, dolayısıyla bunlar için yine benzer bir belge düzenlendi diyelim. Ya 4/b statüsündeki sigortalı(eski adıyla Bağ-Kur'lu) iş kazasına uğrar ise, sağlık hizmet sunucusu ondan vizite kağıdı istediğinde nasıl bir belge düzenleyecek? SSK'lılar için düzenlenen vizite kağıdına benzetse olur mu?

Sorular çoğaltılabilir. Ancak kabul etmek gerekiyor ki daha vizite kağıdı sorunu dahi çözülememiştir..

Sonuç Olarak

Yönetmelik ve Tebliğ ile yaratılan karmaşa, açıkladığımız şekliyle Genelge ve Duyuru ile giderilmiştir. Kamuoyunda ortaya çıkan itirazlar az da olsa yatıştırılmıştır. Düzenlemenin, işlemlerin git-tikçe daha fazla elektronik ortamda yapılacağına bir işareti olarak algılanması ve bundan sonraki benzer yenilikler için hazırlıklı olunması, sanırım şimdilik söyleyebileceğimiz son şey olacaktır.

SİGORTALI TRAFİK KAZASI GEÇİRMESİ HALİNDE SAĞLIK GİDERLERİNİN KARŞILANMASINDAKİ KARGAŞA

> Dr. **Yılmaz TOPCUK** / SGK Başmüfettişi - Çalışma Ekonomisi ve End. İliş. Bilim Uzm.

GİRİŞ

Türkiye, üç yanı denizlerle çevrili nadir ülkelerden olmasına rağmen deniz ulaşımına önem vermediği gibi, ekonomik ve aynı zamanda kaza yönünden risk unsuru en az olan demiryolu ulaşımına da önem vermemiş, en pahalı ve en riskli ulaşım sistemi karayolu ulaşımını tercih etmiştir. Türkiye’de yolcuların %96’sı ve ticari malların %92’si karayolu ile taşınmaktadır. Ulaştırma, karayoluna bu derece bağımlılık bazı sorunları beraberinde getirmektedir. Bu sorunların başında trafik kazaları gelmektedir. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerine göre, 2006 yılında ülkemizde toplam 664.539 trafik kazası meydana gelmiş, bu kazalarda toplam 135.754 kişi yaralanırken, 3.365 kişi hayatını kaybetmiştir¹. Tabii ki bu kazaların mali bir boyutu ortaya çıkarken, trafik kazasına maruz kalmış kazazedelerin sağlık giderlerinin nasıl ve kim tarafından karşılanacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Konuyu genişletmek ve bütünsel bir çerçevede değerlendirebilmek için, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununu (SSGSSK) kapsamında bulunan bireyin (sigortalının), trafik kazasına maruz kalması halinde tedavi giderlerinin nasıl karşılanacağı hususu irdelenecektir.

1. KONUNUN SOSYAL GÜVENLİK BOYUTU

5510 sayılı Kanun ile tüm sosyal güvenlik kanunları tek bir kanunda toplanmış, ancak önceki dönemden kalan sigortalılık statüleri korunmuştur. Önceki SSK sigortalıları, yeni kanunda 4/a maddesinde, Bağ-Kur sigortalıları 4/b maddesinde, devlet memurları/kamu görevlileri

4/c maddesinde –tekrar- tanımlanmıştır. Kanun, temel üç sigortalılık statüsünün yanında yeni bir sigortalılık statüsü daha getirmiştir. Bu statü de ‘genel sağlık sigortalısı’ statüsüdür. Kanunun 60’ıncı maddesinde, yukarıda verilen temel üç sigortalı statüsündeki sigortalılar, isteğe bağlı sigortalılar ile bazı özel statüdeki kişilerin, hak sahiplerinin ve bakmakla yükümlü oldukları kişilerin genel sağlık sigortasından sayılmış, 60/g maddesinde ise **‘yukarıdaki bentlerin dışında kalan ve başka bir ülkede sağlık sigortasından yararlanma hakkı bulunmayan vatandaşlar.. genel sağlık sigortalısı sayılır’** hükmü yer almıştır. Vatandaş, kanun maddesinde sayılanların içinde yer almamış olsa dahi, Kanunun 60/g maddesi gereği genel sağlık sigortalısı kapsamındadır; sözkonusu maddede herhangi bir istisna da yoktur. **Dolayısıyla tüm vatandaşlar genel sağlık sigortası kapsamındadır.**

Genel sağlık sigortalısı olmanın kanuni zorunluluk ilkesi çerçevesinde olduğunu dikkate alan kanun koyucu, aile içindeki gelirlerinin kişi başına düşen aylık tutarının asgari ücretin üçte birinden az olan vatandaşların², 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununu hükümlerine göre koruma ve bakım hizmetlerinden ücretsiz yararlanmakta olanların ve 1005, 3292, 442, 2913 sayılı kanunlar gereği aylık alanların genel sağlık sigortası primlerini devlet tarafından ödenmesi hüküm altına alınmıştır (5510 say. Kanun md.60/c, 87/c).

Kanunun 63’üncü maddesinde, genel

sağlık sigortası kapsamında finansmanı sağlanan sağlık hizmetleri ve süreleri sayılmıştır. Kanun maddesini açıklama niteliğinde olan Genel Sağlık Sigortası İşlemleri Yönetmeliğinin³ (GSSİY), 'Finansmanı Sağlanan Sağlık Hizmetlerinin amacı ve Kapsamı' başlıklı 18'inci maddesinde, "Genel sağlık sigortalısının ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin sağlıklı kalmaları, hastalanmaları hâlinde sağlıklarını kazanmaları, **iş kazası** ile meslek hastalığı, hastalık ve analık sonucu tıbben gerekli görülen sağlık hizmetlerinin karşılanması, iş göremezlik hâllerinin ortadan kaldırılması veya azaltılması, iş kazası ve meslek hastalığına, **kazaya**, hastalıklara veya konjenital (doğuştan) nedenlere bağlı olarak ortaya çıkan durumlarda vücut bütünlüğünün sağlanması amacıyla Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a), (b), (c), (d), (e) ve (f) bentlerinde sayılan sağlık hizmetlerinin finansmanı Kurumca sağlanır" hükmü yer almıştır. 60 maddenin (a) bendi koruyucu sağlık hizmetlerini, (b) bendi, ayakta ya da yatarak tıbbi bakım ve tedavileri, (c) bendi, analık ile ilgili tıbbi bakım ve tedavileri, (d) bendi, ağız ve diş tedavilerini, (e) bendi, belirli koşulların oluşması halinde tüp bebek üreme yöntemi tedavilerini, (f) bendi, kan ve kan ürünleri, tıbbi araç ve gereçlerin sağlanması, yenilenmesini ihtiva etmektedir.

Kanunun 64'üncü maddesinde de finansmanı sağlanmayacak sağlık hizmetlerini saymıştır. Kanuna göre, estetik amaçlı yapılan sağlık giderleri, Sağlık Bakanlığınca izin ve ruhsat verilmeyen sağlık hizmetleri⁴ yabancı ülke vatandaşların genel sağlık sigortalısı olmadan önceki mevcut kronik hastalıklarının finansmanı genel sağlık sigortası kapsamında karşılanmamaktadır. Kanun maddesinde, uygulamanın yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiş; GSSİY'nin 24'üncü maddesinde, kanun maddesine uygun bir dü-

zenlemenin yer aldığı görülmektedir.

Diğer yandan, bazı trafik kazaları, iş kazası kapsamındadır. Gerçekten, işveren- ce sağlanan işin yapıldığı yere geliş gidiş sırasında, sigortalının işyeri dışında başka bir yere gönderilmesi nedeniyle asıl işini yapmadığı bir sırada geçirdiği trafik kazası, işveren tarafından yürütülmekte olan iş nedeniyle geçirdiği trafik kazası, iş kazası olarak değerlendirilecektir (5510 say. Kanun, Md.13). Keza, kanuna göre, işyerine ait araçlar da işyerinden sayılacağından, işyerine ait bir araçta sigortalı trafik kazası geçirmemesi halinde, kaza iş kazası sayılacaktır (5510 say. Kanun Md.11/2, 13/a). Yukarıda da vurgulandığı üzere, Kanununun 63'üncü maddesinde açıkça, iş kazası sonucu tıbben gerekli görülen sağlık hizmetlerinin karşılanması yükümlülüğünü Kuruma vermiştir. Bu yükümlülük karşısında Kurum, iş kazası olayının, oluş şekli üzerinde durmaksızın ve kazazedeyi mağdur etmeksizin sağlık hizmetlerini sağlaması gerekir.

Gerek kanun maddesinde ve gerekse yönetmelikte **trafik kazalarının sosyal güvenlik sisteminden karşılanmamasına dair bir hüküm yer almaktadır**. Hatta yukarıda açıklandığı üzere, iş kazası ve kazalara (ev kazası, trafik kazası vs.) ait tüm sağlık giderlerinin 5510 sayılı Kanun kapsamında karşılanacağına dair açık hüküm yer almaktadır. Diğer yandan, 5510 sayılı Kanun kapsamında sigortalı ve hak sahiplerinin, Kurumca finansmanı sağlanan sağlık hizmetleri, yol gündelik ve refakatçi giderlerinden yararlanma esas ve usulleri belirlemeye yönelik yayımlanan 2008 Yılı Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinin⁵ (SUT) 'İş Kazası, Meslek Hastalığı, Adli Vaka ve **Trafik Kazazedelerine İlişkin Uygulamalar**' başlıklı 23/1'inci maddesinde "...Sözleşmeli sağlık kurum veya kuruluşları tarafından, iş kazası, meslek hastalığı, adli vaka ve

trafik kazasına ilişkin tedavi giderleri Kuruma ayrı fatura edilecektir..” hükmü yer alırken, aynı SUT maddesinin 2’inci fıkrasında **“fatura ekinde iş kazası, meslek hastalığı, adli vaka ve trafik kazası geçiren kişilere ait kimlik, adres ve irtibat telefon numarası gönderilecektir”** hükmü yer almaktadır. Kaza olaylarına yönelik faturaların Kuruma ayrı fatura edilme gerekçesi yine SUT’un 23/1’inci maddesinde belirtilmiştir. Maddede, **“Kurum sağlık yardımlarından yararlandırılan kişilerin geçirdikleri iş kazası, meslek hastalığı, adli vaka ve trafik kazası durumlarında Kurumun yaptığı/ yapacağı her türlü masraf; Kurumun sağlık hizmeti sağlamasına veya bu kişilerin tedavi süresinin uzamasına, kastı veya kusurlu bir hareketi veya ilgili kanunlarla verilmiş bir görevi yapmaması veya savsaması nedeniyle sebep olduğu mahkeme kararıyla tespit edilen üçüncü kişilere rücu edildiğinden..”** hükmü yer almaktadır.

Kanun, Yönetmelik ve SUT hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, trafik kazası geçiren sigortalının tüm sağlık giderlerinin Sosyal Güvenlik Kurumunca (SGK) karşılandığı/karşılanması gerektiği bilahare Kurumun, sağlık hizmeti sağlamasına veya bu kişilerin tedavi süresinin uzamasına, kastı veya kusurlu bir hareketi veya ilgili kanunlarla verilmiş bir görevi yapmaması veya savsaması nedeniyle sebep olduğu mahkeme kararıyla tespit edilen işveren ve üçüncü kişilere rücu ettiği/rücu etmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Gerçekten, 5510 sayılı Kanununun 21 ve 76’inci maddelerinde, sigortalının kaza geçirmesine ve hastalanmasına sebebiyet verenlere rücu edileceğine dair hükümler yer almaktadır. 21’inci madde, iş kazası ve meslek hastalığı ile hastalığa maruz bırakılmış sigortalı için ödenen iş

göremezlik ödenekleri nedeniyle rücu etme yöntemi ile ilgilidir; 76’inci madde ise iş kazası, meslek hastalığı ve hastalık dahil olmak üzere sigortalıların genel sağlık sigortası kapsamında tedavi giderlerinin oluşmasına sebebiyet veren işveren, genel sağlık sigortalısı ve üçüncü kişilerinin sorumluluğu ile ilgilidir. 21’inci maddeye göre Kurumun işverene rücu edebilmesi için kaza olayının meydana gelmesinde işverenin **kastının** bulunması veya **iş güvenliği mevzuatına aykırı hareketi** gerekirken üçüncü kişilere rücu edilmesinde şart, kaza olayının üçüncü bir kişinin **kusuru** nedeniyle meydana gelmesi gerekmektedir. 76’inci maddeye göre, Kurumca yapılan sağlık giderlerinin işverenden tahsiline yönelik işverene yöneltilmesinde şart yine aynıdır; işverenin **kastının** bulunması veya **iş güvenliği mevzuatına aykırı hareketinin** bulunması gerekirken, üçüncü kişiye rücu edilmesinde şart değişmiş, üçüncü kişinin **kastı** ve **suç sayılır bir hareketinin** bulunması gerekmektedir. Elbette Kurum, trafik kazasına maruz kalan sigortalı için yaptığı iş göremezlik ödenekleri ile yaptığı sağlık giderleri kanundaki yetkileri çerçevesinde işverene, üçüncü kişilere yönelecek, sigortalının iş göremezlik ödeneklerinden kesintiye gidecektir.

2.BAŞBAKANLIK GENELGESİ

‘Acil Sağlık Hizmetleri Sunumu’ başlıklı Başbakanlıkça yayımlanan 2008/13 sayılı Genelgede⁶ özet olarak, Anayasanın 17’incinci maddesine göre herkes yaşama maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahip olduğu ve 56’inci maddesine göre Devlete herkesin hayatını, beden ve ruh sağlığı içinde sürdürmesini sağlama görevi verildiği hatırlatılmıştır. Genelgede, **“.. özel yada kamu ayrımı yapılmaksızın tüm sağlık kuruluşlarının acil durumlarda hastaya**

gereken tıbbi müdahalelere yapmaları zorunludur... Acil sağlık hizmeti vermekle yükümlü bulunan sağlık kuruluşları, acil vakalarda hastanın sağlık güvencesi olup olmadığına veya ödeme gücü bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kabul edecek ve gerekli tıbbi müdahaleyi kayıtsız – şartsız ve geçikmeksizin yapacaktır” hükmü yer alırken, tedavi masrafları da gündeme getirmiş, tedavi masrafları ile ilgili olarak, “acil olarak sağlık kuruluşuna müracaat eden hastaların acil tıbbi müdahale ve tedavileri yapılırken hiçbir surette tedavi masraflarının nasıl karşılanacağı sorgulanmayacaktır. Hizmet bedelinin tahsili ile ilgili işlemler acil müdahale sağlandıktan sonra yapılacaktır” hükmü yer almaktadır.

Genelge, sosyal güvenlik kapsamında olan ve sosyal güvenlik kapsamında olmayan vatandaşların acil vaka sağlık giderlerinin nasıl karşılanacağına dair hüküm içermektedir. Genelge 8’inci maddede, “acil vakalarda acil sağlık hizmetinden yararlananlardan sosyal güvencesi bulunan kişilerin hizmet bedeli ilgili sosyal güvenlik kurumundan tahsil edilecek ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 73 üncü maddesinin yedinci fıkrası gereğince hastadan ayrıca ücret farkı talep edilmeyecektir” hükmü yer alırken, sosyal güvenlik kapsamında bulunmayan vatandaşlarının acil sağlık giderlerinin karşılanmasına yönelik 9’uncu maddede, “herhangi bir sağlık güvencesi olmayan vatandaşlarımızdan ödeme gücü bulunmayanların acil sağlık hizmeti bedelleri kendilerinden talep edilmeyecektir. Bunlardan kamuya ait sağlık kuruluşlarından ve ayakta teşhis ve tedavi yapan özel sağlık kuruluşlarından acil sağlık hizmeti alanların hizmet bedelleri 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu hükümleri çerçevesinde sağlık kuruluşunun bulunduğu yer sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakfın-

dan talep edilecektir. Bu konuda gerekli tedbirler ilgili vakıf başkanlıklarınca alınacaktır. Özel hastanelerden acil sağlık hizmeti alanların hizmet bedelleri ise talep edilmesi halinde 2219 sayılı Hususi Hastaneler Kanununun 32 nci, 5393 sayılı Belediye Kanununun 38 inci ve 60 ıncı, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun 18 inci maddeleri gereğince sağlık kuruluşunun bulunduğu yerin belediyesince ödenecektir. Bu amaçla belediyelerce bütçelerine yeterli ödenek konulacaktır” hükmü yer almıştır.

Başbakanlık genelgesine göre, acil vakalarda, vakanın trafik kazası olup olmadığına bakılmaksızın acil vakalı hasta sosyal güvenlik kapsamında ise sağlık giderleri SGK tarafından karşılanması, sosyal güvenlik kapsamında değil ise sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakfından veya hut sağlık kuruluşunun bağlı bulunduğu Büyükşehir belediyesince ödenecektir.

Yeşilkart uygulamasında olan vatandaşlar, herhangi bir kıstata girmeyen bu bağlamda genel sağlık sigortalısı kabul edilenler ile kanun yürürlüğe girmeden önce (01.10.2008) çalışmaya başlamış ve halen aktif olarak çalışmakta olan devlet memurları henüz 5510 sayılı Kanun kapsamına alınmamışlardır (5510 say. Kanun Geçici 12.Md.). Geçici maddedeki yeşilkartlılar için 2 yıllık, 01.10.2008 tarihinden önce memuriyetleri başlayan memurlar için 3 yıllık geçiş sürecinin de dolması halinde yukarıda da vurgulandığı üzere genel sağlık sigortası açısından tüm vatandaşlar sosyal güvenlik kapsamına alınmış olacaklardır. Genelge ile kanun hükmünü birleştirildiğinde, tüm trafik kazalarının sağlık giderlerinin Kurum üzerinde kalacağı düşünülmektedir.

3.TRAFİK KANUNU VE SAĞLIK BAKANLIĞI UYGULAMASI

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 8’inci maddesinin 2’inci fıkrasında **üni-**

versitelere bağı hastaneler ve diğer bütün resmi ve özel sağlık kurum ve kuruluşları, acil olarak kendilerine getirilen trafik kazası geçirmiş kişilere, Sağlık Bakanlığı tarifelerini uygulamak suretiyle, vermiş oldukları hizmetlerin bedelinin tamamının yükümlü sigorta şirketlerinden tahsil edileceğine dair hüküm yer almaktadır.

Anılan kanunda, Sağlık Bakanlığının bu görevleri yerine getirmesi ile ilgili olarak; verilen hizmetlerin bedellerini yükümlü sigorta şirketlerinden tahsil etmek için Maliye Bakanlığının görüşünü alarak döner sermaye saymanlığı kuracağı ve bu amaçla döner sermaye saymanlığı tarafından tahsil edilen gelirin tamamı, 2918 sayılı Kanun ile Sağlık Bakanlığına verilen görevlerin yerine getirilmesinde kullanılacağı, Sağlık Bakanlığı tarafından yapılan harcamaların tamamı **Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesine** 8 işgünü içinde yükümlü sigorta şirketlerince ödeneceği, Sağlık Bakanlığı Trafik Hizmetleri Döner Sermaye İşletmesinin verdiği hizmetler için uygulayacağı fiyat tarifesi, Karayolu Trafik Güvenliği Kurulunun da uygun görüşü alınarak Sağlık Bakanlığınca belirlenir. Sigorta şirketleri, zorunlu mali sorumluluk sigortası geçerli teminat limitleri ve şartları dahilinde ödemekle yükümlü buldukları tutarı **aşan kısmı için Karayolu Trafik Garanti Sigortası Hesabına** başvuracakları hükmü yer almaktadır (2918 say. Kanun Md.8/3, 8/4).

Sağlık Bakanlığı Trafik Hizmetleri Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü (İşletme Müdürlüğü), 14.01.2009 tarihinde yayımladığı 2009/3 sayılı Genelgede, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ve 14.11.2008 tarih 43270 sayılı Makam olurları gereğince 14.11.2008 tarihinden itibaren trafik kazası geçirmiş kişilere hastanelerde verilen sağlık hizmetlerinin

giderlerinin faturalandırma ve tahsilat işlemleri İşletme Müdürlüğüne yapılacağı, Sağlık Bakanlığı Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğüne yayımlanmış, trafik kazazedelerinin tedavi giderlerinin ilgili sosyal güvenlik kuruluşundan tahsilatı ile ilgili 21.03.2006 tarih 5376 sayılı genelgenin uygulamadan kaldırıldığı, trafik kazazedelerine verilen sağlık hizmetlerine ait bedellerin, kanuni olarak ilgili sigorta şirketinden tahsil edileceği hükmüne bağlanmıştır.

Söz konusu 2009/3 sayılı genelgeyi açıklar mahiyette anılan İşletme Müdürlüğüne yayımlanan 06.03.2009 tarih 7029 sayılı yazıda, 2918 sayılı Kanunun 8/b maddesinde Trafik Hizmetleri Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne kurulduğu, verilen hizmetlerin bedellerini ilgili sigorta şirketinden tahsil etmek üzere döner sermaye saymanlığının kurulduğu belirtilmiştir. Yazıda, Sağlık Bakanlığı tarafından yapılan harcamaların **tamamının**, Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi'ne 8 iş günü içinde yükümlü sigorta şirketince ödeneceği, sigorta şirketlerinin zorunlu mali sorumluluk sigortası geçerli teminat ve şartları dahilinde ödemekle yükümlü oldukları aşan kısmı için Garanti Fonuna başvuracakları belirtilmiştir.

Genelgede ve yazıda sözü edilen Garanti Fonu, 03.07.2002 tarih 24804 sayı ile yürürlüğe giren 'Karayolu Trafik Garanti Sigortası Hesabı Yönetmeliği' kapsamında oluşturulan fondur. Yönetmeliğin 8'inci maddesinde, hesaptan Kanunun sorumluluk ve sigortaya ilişkin hükümleri ve teminat limitleri içinde kalan aşadındaki zarar ve giderler karşılanacağı belirtilmiştir. Hesaptan karşılanacak giderler;

a) Kazayı yapan motorlu aracın saptanamaması durumunda kazanın meydana

na geldiği tarihte geçerli zorunlu mali sorumluluk sigortasına göre bedeni zararlar nedeniyle ödenecek tazminat tutarları,

b) Zorunlu mali sorumluluk sigortası yaptırmaksızın trafiğe çıkarılan motorlu aracın kişilere verdiği bedeni zararlar nedeniyle kazanın meydana geldiği tarihte geçerli zorunlu mali sorumluluk sigortasına göre ödenecek tazminat tutarlar,

c) Müsteşarlıkça asgari teminat tutarlarının artırılmasına rağmen zeyilname düzenlenmeyip eksik teminatlı kalan motorlu araçların kişilere verdiği zararlar da kazanın meydana geldiği tarihte yürürlükte olan zorunlu mali sorumluluk sigortası tarifesindeki teminatlar ile poliçede belirtilen teminatlar arasındaki farka kadar ödenecek tazminat tutarları,

d) Kanununun 107 nci maddesi uyarınca işletenin sorumluluğunun olmadığı hallerde, çalınmış veya gaspedilmiş motorlu aracın kişilere verdiği zararlar için kazanın meydana geldiği tarihte geçerli zorunlu mali sorumluluk sigortasına göre bedeni zararlar nedeniyle ödenecek tazminat tutarları, fon tarafından karşılanacağı hükmedilmiştir.

4.SOSYAL GÜVENLİK KURUMUNUN YENİ UYGULAMASI

Sosyal Güvenlik Kurumunun, kanuni, yönetmelik ve genelge gibi bir düzenlemeye gidilmeksizin ilgili birimlerine gönderdiği yazılarda trafik kazası fatura bedellerinin artık Kurumunun ödemeyeceği vurgulanmaktadır. SGK Sağlık Hizmetleri ve Ödemeleri Daire Başkanlığı 17.04.2009 tarih 5257968 sayılı yazılarında, Sağlık Bakanlığının yukarıda ayrıntısına yer verdiğimiz 14.01.2009 tarih 2009/3 sayılı Genelgesine atıfta bulunarak 14.11.2008 tarihinden sonra trafik

kazası geçiren kimselere hastanelerde verilen sağlık hizmetlerinin giderlerinin faturalandırılması ve tahsilat işlemlerinin Trafik Hizmetleri Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne yapılacağı belirtilmişti, bu bağlamda 14.11.2008 tarihinden sonra trafik kazası vakalarının üniversiteler ve diğer tüm bütün resmi ve özel sağlık kurum ve kuruluşlarına iade edilmesi, ödenmiş faturalar var ise belgeleri iade edilmek suretiyle sağlık hizmet sunucunun alacaklarından mahsup edilmesi talimatlandırılmıştır.

Ancak hemen belirtelim, trafik kaza faturalarının MEDULA üzerinden Kuruma fatura edilmesine yönelik engelleyici tedbir alınmadığından, sağlık sunucularının bazen kasıtlı bazen sehven trafik kazalarını Kuruma fatura ettikleri görülmektedir. Bazı sağlık sunucularının, trafik kazası tedavi bedellerinin Sağlık Bakanlığı Trafik Hizmetleri Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü aracılığı ile sigorta şirketlerinden tahsil etmenin zorluğu karşısında, trafik kazalarını, trafik kazası olduğunu gizleyerek, normal bir kazaymış gibi Kuruma fatura ettikleri ve trafik kazası tedavi bedelini Kurumdan tahsil etmeye tevessül ettikleri duyumu bulunmaktadır. Yapılan bu işlem, gerçeğe aykırı belge düzenlemektir. 2009 yılı Sosyal Güvenlik Kurumu Özel Sağlık Hizmet Sunucularından Sağlık Hizmeti Satın Alma Sözleşmesinin 5.1.2. maddesine göre, gerçeğe aykırı belge düzenlemenin cezai şartı tahakkuk eden hizmet bedelinin 10.000 TL den az olmamak şartıyla beş katı tutarıdır. Ancak, gerçeğe aykırı belge düzenlemenin amacı, sahte belge düzenleyerek dolaylı yoldan Kurumu dolandırmak olduğundan 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 157, 158/d, 158/e, 2004/1'inci maddelerince özel sağlık sunucuları; 204, 210/2 ve 257/1'inci maddelerince sahte belge düzenleyen sağlık personeli (dok-

tor, hemşire vs) sorumlu tutulacaklar ve Ceza Kanunundaki ilgili maddeler gereği cezalandırılacaklardır. Dolayısıyla, özel sağlık sunucuların trafik kazaları tedavi giderlerini, SGK'dan daha kolay tahsil amacıyla, gerçek dışı Kuruma fatura etmemelerine salık veririz. Aksi takdirde, özel sağlık sunucuları fatura tutarından daha ağır bir bedelle karşı karşıya kalabilirler.

5. UYGULAMANIN KAMUOYUNA YANSIMASI

Uygulamadan kamuoyunun tedirgin olduğunu söyleyebiliriz. Başta özel sağlık sunucuları olmak üzere ileriki bir süreçte trafik kazası riskiyle karşı karşıya olan tüm vatandaşlarda tedirginlik vardır. Önceki uygulamada, trafik kazası nedeniyle sağlık sunucusuna başvuran vatandaşın tüm sağlık giderleri SGK tarafından karşılanırken, hem vatandaş hem de Kanun gereği sağlık sunucusu sunduğu sağlık hizmetinin bedelini kısa bir süre içinde tahsil edebilme imkanı vardı. Bu durumdan hem özel sağlık sunucusu hem de sigortalı memnundu. Basına da yansıdığı kadarıyla, yeni uygulamanın verdiği belirsizlik ve karmaşa nedeniyle hem sağlık sunucuları⁷ hem de sigortalılar⁸ mağdur olmaktadır.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Açıklamaya çalıştığımız tüm mevzuat birlikte değerlendirildiğinde, SGK trafik kazaları tedavi giderlerini artık ödememektedir. Trafik kazası vakası kendilerine gelen sağlık sunucuları yaptıkları tedavi giderlerini karşılamak üzere, trafik tespit tutanağı, faturalar ve genelgede sayılan diğer belgeler ile birlikte Sağlık Bakanlığı Trafik Hizmetleri Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne başvuracaklardır. İşletme Müdürlüğü, trafik kazası sağlık gideri bedelini ilgili sigorta şirkete-

tinden tahsil ederek sağlık sunucularına ödeme yapacaktır. Sigorta şirketinin ödediği tutar, ödemekle yükümlü olduğu tutarı geçmesi halinde Garanti Fonuna başvurması gerekmektedir.

Hukukta, "bir konuda özel hüküm var ise genel hüküm uygulanmaz" genel prensibi bulunmaktadır. Yukarıda verdiğimiz 5510 sayılı Kanun gereği kişilerin trafik kazası bedellerin genel sağlık sigortası kapsamında karşılanması genel hüküm niteliğindedir. Ancak, 2918 sayılı Trafik Kanununun 8'inci maddesinde yer alan bütün resmi ve özel sağlık kurumlarınca trafik kazası hizmet bedellerinin yükümlü sigorta şirketlerince karşılanacağına dair hüküm, özel bir hükümdür. Dolayısıyla trafik kazaları sağlık giderlerinin SGK'dan alınıp sigorta şirketlerine yüklenilmiş olması hukuki olarak yerinde bir uygulamadır. Ancak bu uygulamanın formalitelerinin azaltılması, kolay basit anlaşılır olması, broşür, reklam gibi kitle iletişim araçlarıyla konunun aydınlığa kavuşturulması, kamuoyunun bilgilendirilmesine yönelik sağlık sunucuları, sigorta şirketleri, Sağlık Bakanlığı nezdinde eğitimlerin verilmesi halinde yaşanmakta olan kargaşanın önlenilebileceği düşünülmektedir.

DİPNOTLAR

- 1- TÜİK, Erişim: <http://www.tuik.gov.tr/Gosterge.do?id=3617&metod=IlgiliGosterge> (05.08.2009)
- 2- 5510 sayılı Kanunun geçici 12'inci maddesine göre, aile içindeki aylık gerileri net asgari ücretin 1/3'den az olan vatandaşların genel sağlık sigortası kapsamına alma süresini 2 yıl ertelemiştir. Kanununun 01.10.2008 tarihinde yürürlüğe girdiğini esas aldığımızda, bu vatandaşların kanun kapsamına alınması 01.10.2010 tarihine ertelendiği ortaya çıkmaktadır. Ancak, yeşilkart uygulaması devam ettiği için, bu vatandaşların mağduriyetlerinin oluşmadığı düşünülmektedir.
- 3- R.G.28.08.2008/26981.
- 4- Kamuoyunda 'alternatif tıp' olarak bilinen, bitkisel, doğal vb. yöntemlerle yapılan tedavilerdir.
- 5- R.G.29.09.2008/27012 (mükerrer).
- 6- R.G.26.06.2008/26918.
- 7- SKY TV, "Trafik Kazaları Özel Hastaneleri Sıkıntıya Soktu" Erişim: <http://www.skytv.com.tr/trafik-kazalari-ozel-hastaneleri-sikintiya-soktu/pdf.html> (27.06.2009).
- 8- Cumhuriyet Gazetesi "Trafik Kazaları Kapsamış" 07.08.2009.

YURT DIŞINDAN YAPILACAK KİRALAMA İŞLEMLERİ

> Gürsel Erkul ILIZ/ YMM

I – GİRİŞ

Yurt dışından bir kiralama sözleşmesi kapsamında getirilerek sözleşme süresince yurt içinde kullanılacak olan ATİK ler (Demirbaş makine vs) makalede genel olarak değerlendirilecektir.

Yapılan bu sözleşmenin süre ve kira bedeli açısından vergi mevzuatı değerlendirilmesine önceki makalemizde yer verildiğinden üzerinde durulmayacaktır. Daha çok Ticari Kiralama ve Finansal Kiralama olarak iki ana başlıkta ele alınarak ithalat kapsamında ele alınacaktır.

II – İTHALAT KAPSAMINDA GENEL DEĞERLENDİRME

İthalat çeşitleri genel başlıklar halinde şöyle sıralanabilir.

- Bedelli ithalat
- Bedelsiz İthalat
- Geçici İthalat

Bedelli ve bedelsiz ithalat Gümrük Rejimi ve İthalat Rejimi mevzuatı çerçevesinde malın yada eşyanın Gümrükte vergi resim harçlarının ödenerek yurt içine getirilmesidir.

Bedelsiz ithalat ise bir malın belirli bir süre için geçici olarak Türk Gümrük sınırları içerisinde kalmasıdır. Ticari kiralama, Antrepoda işlenmesi, Dahilde işleme dahilinde Türkiye'de bulunan eşyadır. Diğer bir deyişle henüz kesin ithalatın yapılmaması ve vergi resim harcın teminata bağlanarak ertelenmesidir.

III - YURT DIŞI TİCARİ KİRALAMA-DA MUHASEBE UYGULAMASI

Öncelikle Ticari Kiralama veya Finansal Kiralamada verilecek olan teminatın muhasebe kaydı şöyle olmalıdır. Teminat nakden veya Teminat Mektubu olarak verilebilir.

----- / -----
126/226 VERİLENDEPOZİTO VE TEMİNATLAR
100/300 KASA /BANKA KREDİLERİ
----- / -----

Yurt dışından yapılan Ticari Kiralamada örnek muhasebe kaydı:

----- / -----
730/770 GENEL ÜRETİM GİD./GENEL YÖN.GİD.
191 İND.KDV
2.no.lu KDV bey.beyan.indirilmesi
102 BANKA
360 ÖD.VERGİ VE FONLAR
2 no.lu KDV bey.beyan
----- / -----

IV – YURT DIŞI FİNANSAL KİRALAMA-DA MUHASEBE UYGULAMASI

Finansal Kiralama Kanununda Gümrüğe Dair Hükümler Madde 29 da yurt dışından yapılacak kiralamaya ilişkin gerekli düzenleme şöyledir.

"GÜMRÜĞE DAİR HÜKÜMLER

Madde 29 - Yabancı şirket ile kiracı arasında akdedilen sözleşmeye göre getirilen mallara, gümrük vergileri bakımından aşağıdaki hükümler uygulanır.

a) Satın alma hakkı bulunmayan bir sözleşmeye dayanarak veya bu hak bulunsa dahi teşvik belgesinde gümrük muafiyetinden yararlanması öngörülmemiş malların Türkiye'ye girişinde, gümrük mevzuatının süre kısıtlaması hariç, sözleşme süresine bağlı olarak, geçici muafiyet rejimine dair hükümler uygulanır.

Bu şekilde Türkiye'ye getirilen mallar için ileride doğabilecek vergileri karşılayacak miktarda teminat alınır. Şu kadar ki, sözleşme süresi sonunda kesin ithalatın yapılmaması ve finansal kiralama konusu malların kiralayana iade edilmek üzere yurt dışına çıkarılmak istenmesi halinde daha önce yapılan teminata bağlama işlemi genel hükümlere göre çözülür.

Teminata bağlama usul ve esasları bir yönetmelikle belirlenir.

b) Sözleşme süresi sonunda finansal kiralama konusu malların kesin ithalatının yapılması halinde, vergi ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihteki cari kur ve normal fiyat üzerinden hesaplanacak gümrük vergileri tahsil olunur.”

163 ve 334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile açıklandığı üzere Sabit Kıymetlerin

(Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler-ATİK) ithalleri sırasında ortaya çıkacak olan kur farkları aktive alınıp kullanılmaya hazır hale geldiği takvim yılında ATİK maliyetine ilave edilerek kayda alınması gerekmektedir. Daha sonraki yıllarda ortaya çıkacak olan kur farkları ise seçimlilik hakkı gereği gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Yurt dışından yapılan Finansal Kiralama örnek muhasebe kaydı:

----- / -----

260. HAKLAR

302/402. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA
BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)

301/401. FİNANSAL KİRALAMA
İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

Sözleşme gereği kira kaydı

----- / -----

260. HAKLAR

Kur farkı ve faiz

191. İNDİRİLECEK KDV

2 no.lu KDV Bey. gereği

301. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN
BORÇLAR

360. ÖD.VERGİ VE FONLAR

- Öd. KDV

2 no.lu KDV Bey.gereği.

302. ERTELENMİŞ FİNANSAL
KİRALAMA

BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)

102. BANKALAR

Taksit ödemesi

----- / -----

V – SONUÇ

Yurt dışından yapılan ATİK kiralamalarında Ticari Kiralama veya Finansal Kiralama kapsamında ayrı ayrı muhasebe kayıtlarına örnek yukarıda verilmiştir.

Yurt dışından yapılan kiralamaların İthalat ve Gümrük Rejimleri ile Finansal Kiralama Kanunu hükümleri ve Gümrükte verilecek olan teminat kapsamında Geçici ithal olarak işlem görmesidir.

FERDİ İŞLETMENİN LİMİTED ŞİRKETİNE DÖNÜŞTÜRÜLMESİ

> **Mustafa YILMAZ/ SMMM**

Ferdi işletmeler günün ekonomik koşulları ve vergi avantajlarından yararlanmak için, %15 den başlayıp %35 e kadar artarak giden Gelir Vergisi yükünden kurtulmak ve Kurumsallaşmanın avantajlarından yararlanmak için nevi değişikliğine gitme ihtiyacı duyarlar. Kurumsallaşmanın sağladığı birçok yasal ve vergisel avantajlar vardır. Bu avantajları başlıca şöyle sıralayabiliriz;

- Kurumlar vergisini %20 olması
- Ortakların sermaye tutarları ile sınırlı sorumluluğu olması
- Üçüncü Şahısların ve ihale makamlarının kurumları tercih etmeleri,
- Kurumsal yapının süreklilik arz etmesi.

Ferdi işletmelerin aktif ve pasifiyle sermaye şirketlerine dönüşümünde izlenecek yol ve yapılacak işlemler ile bilgi vermek gerekirse;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80.maddesinin son fıkrasında, faaliyetine devam eden ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dahil amortisman tabi iktisadi kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların ticari kazanç sayılacağı ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiş, bu maddede geçen "elden çıkarma" deyiminin, mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ti-

caret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği, yine aynı maddenin 2.fıkrasında hüküm altına alınmıştır.

GVK'nun 81/2. maddesi hükmüne göre "Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması" şartıyla bir işletmenin sermaye şirketine devrinde veya sermaye şirketine dönüşümünde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Denilmektedir.

Yukarıda sayılan hükümler doğrultusunda ferdi işletmenin Ticaret Bakanlığı'nın 1980/5 sayılı sirkülerindeki prosedüre uyulmak suretiyle sermaye şirketine dönüşmelerinde, dönüşüm kararının alındığı tarih ile sermaye şirketinin hukuken tekemmül ettiği tarih arasında zorunlu olarak geçen süredeki faaliyet neticesinde doğan ticari kazanç ferdi işletmeye ait olacaktır.

Ayrıca, bu devirle ilgili olarak sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulacak aktif kıymetlerin (makine, tesisat, demirbaş, emtia, menkul ve iptidai maddede gibi) Türk Ticaret Kanunu'nun 293 ve 311.maddeleri uyarınca mahkemece tayin edilecek bilirkişi tarafından yeniden değer biçildiği ve bu yeni biçilen değerler ferdi işletmenin bilançosunda yer alan aktif kıymetlerin kayıtlı değerinden

yüksek olduğu takdirde söz konusu iktisadi kıymetlerin mukayyet değerleri ile mahkemece tayin edilen bilirkişi tarafından biçilen farkın, kar ve zararın tespiti sırasında göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Ferdi işletme sahipleri ise bu şekilde hesaplanan kazancı adlarına verecekleri yıllık gelir vergisi beyannameğinde ticari kazanç olarak beyan edeceklerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Yıllık Beyanname Verilmesi" başlıklı 92. maddesinde;

"Bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının onbeşinci günü akşamına kadar gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde, izleyen yılın Şubat ayının onbeşinci günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, devir nedeniyle ferdi işletme sona ereceği için devir tarihine kadar olan döneme ait yıllık gelir vergisi beyanamesi ertesi yılın Mart ayının 15'inci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilecektir.

Öte yandan ilgili mahkemece devir kararının alındığı tarih ile limited şirketin hukuken tekemmül ettiği tarih itibarıyla çıkarılacak bilanço kalemlerinin, kurulacak limited şirkete aynı sermaye olarak konularak aktif ve pasifiyle aynen geçirilmesi halinde, diğer bir ifadeyle ferdi işletmenin bilançosundaki aktiflerin, değerlendirilmeksizin aynen yeni kurulacak şirkete aynı sermaye olarak konulması

ve karşılığında nama yazılı pay alınması durumunda değer artışı kazancı olmayacaktır. Ancak, bilanço kalemlerinin Ticaret mahkemesince değerlendirilerek değer tespiti yapılması durumunda, tespit öncesi değerlerle tespit sonrası değerler arasındaki fark ve limited şirketin kuruluşuna kadarki dönemlerde oluşan karlar, gerçek kişi tarafından beyan edilecektir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-c maddesine göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ferdi işletmenin bilanço esasına göre defter tutması durumunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesi gereğince ferdi işletmenin kül halinde limited şirkete devredilmesi katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

Bilindiği gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."

231/5. maddesinde; "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.",

313. maddesinde; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımda-

ki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”,

320. maddesinde de; “Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlendirilmede nazara alınabilir.

Amortismanın her hangi bir yıl yapılmasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.”

Hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, ferdi işletmenin aktif ve pasifi ile kurulacak bir limited şirkete devir olunması halinde devir kararının alındığı tarih ile limited şirketin hukuken tekemmül ettiği tarih arasında zorunlu olarak geçen süredeki faaliyet neticesinde doğan ticari kazanç ferdi işletmesine ait olacağından bu süredeki faaliyetler için ve devir işlemi için fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca yeni kurulacak şirkete devir olunan iktisadi kıymetler yeni alınmış kabul edildiğinden bu kıymetler için 333 ve 339 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinden belirtilen süre ve oranlar-

da amortisman ayrılması gerekmektedir.

Diğer taraftan devir işleminde KDV yönünden, KDVK' nu 17/4-c maddesi hükmünde göre “Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.)” KDV’den istisna edilmiştir denilmektedir.

Vergisel konuları açıkladıktan sonra ilk yapılması gereken işlem ferdi işletmenin özsermaye tutarının tespiti yapılmalıdır. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret: 2004/2 sayılı tebliğ ile özsermaye tespiti mahkeme kanalıyla veya Yeminli Mali Müşavir Raporuyla olabilmektedir.

Yukarıda da belirttiğim gibi Tespit Ticaret Mahkemesince, atanacak bilirkişi tarafından veya Yeminli Mali Müşavir tarafından yapılacak. Bu nedenle devir tarihi itibarıyla ferdi işletmeye ait mizan bilanço ve gelir tabloları demirbaş ve nakil vasıtalarına ait listeler çıkarılır.

Yeni Kurulacak şirkete ait unvan belirlenip, unvan onayı alındıktan sonra ana sözleşme düzenlenir. Düzenlenen ana sözleşmede sermaye maddesi ise şu şekilde yazılır, noterden onaylatılır.

Şirketin sermayesi 100.000.- TL kıymetindedir. Bu sermaye her biri 25.- TL kıymetinde 4000 hisseye ayrılmıştır.

Bu sermaye aşağıdaki şekilde tamamen taahhüt edilmiştir.

1. Ortağın Adı ve Soyadı: (X) Hisse Adedi: 2000 Adet
Aynî Sermaye: 30.000.- TL
Nakdi Sermaye: 20.000.-TL
(X) Ortağın Toplam Sermayesi: 50.000.-TL
2. Ortağın Adı ve Soyadı: (Y) Hisse Adedi: 2000 adet
Ayni Sermaye: -----
Nakdi Sermaye: 50.000.- TL
(Y) Ortağın Toplam Sermayesi: 50.000.- TL

Bu sermayenin 80.000,- TL'si nakit 30.000,- TL'si ise ayni olarak karşılanmıştır. Nakdi sermayenin tamamı taahhüt edilmiştir. Nakdi sermayenin 1/4'ü tescil tarihinden itibaren en geç 3 ay içerisinde, kalanı ise .../.../..../.../.... Tarihlerinde ödenir. Sermaye taahhüt borçları ortaklar kurulunun alacağı kararlar dairesinde ve tüm ortakların yazılı olurları alınmak suretiyle belirtilen tarih/tarihlerden önce istenebilir.

Aynî sermayenin 30.000,- TL'lik kısmı Türk Ticaret Kanunu 303. maddesine göre bütün aktif ve pasifi ile birlikte devir alınan Ticaret Sicili Memurluğu'nun sicil numarasında kayıtlı (X) ferdi işletmesinin öz varlığını teşkil etmiş olup, ferdi işletmenin öz varlığı Asliye Ticaret Mahkemesinin .../.../..... tarih ve/..... Esas ve/..... karar sayılı kararı ve .../.../..... Tarihli bilirkişi raporu ile tespit edilmiş bulunmaktadır.

Ayni sermaye karşılığı paylar üç yıl geçmedikçe başkasına devredilemez (TTK. Mad. 520). Ferdi işletmenin borç ve alacakları işbu limited şirket bünyesinde devam eden devam edecektir. Yukarıdaki de-

điřlikleri de ihtiva eden yeni ana sözleşme metni notere onaylatıldıktan sonra 15 gün içerisinde şirketin merkezinin bulunduğu Ticaret Sicil Müdürlüğüne müracaat edilir.

Ticaret Sicile müracaatta eklenecek belgeler ise şunlardır;

Dilekçe (İmzalı-kaşeli)

Biri noterce onaylı asıl imzalı, 2 adet suret olmak üzere 3 adet ana sözleşme (Yabancı sermayeli şirketlerde 4 adet)

Ticaret Sicili Tüzüğünün 29.maddesine göre hazırlanmış taahhütname

Şirket unvanı altında hazırlanmış şirket yetkililerine ait imza beyannamesi (Noter onaylı asıl -2 adet)

Kurucu ortaklara ait ikametgâh belgesi (Son 6 ay içinde noter onaylı veya muhtarlıktan alınmış asıl - 1 adet)

Şirket Kuruluş Bildirim Formu 3 adet asıl (Yabancı Sermayeli ise 4 adet, işçi çalıştırılıyorsa 5 adet)

Sermayenin %004'ünün ziraat Bankasına yatırıldığına dair dekontunun aslı ve fotokopisi (T.C.Ziraat Bankası Bilkent Plaza Şubesi 5383761-5016 nolu Reket Kurumu hesabına)

Ticaret Sicil Memurluğundan, kullanılacak unvanın kontrol edilip onaylandığına ilişkin başvuru numarası

Oda kayıt beyannamesi

İmza beyannamesi fotokopisi

Nevi değiştiren şirketin özvarlığına ilişkin bilirkişi raporu ve mahkemece bilirkişi atama kararı veya Yeminli Mali Müşavirlik Raporu

Aynı sermaye olarak konulan gayrimenkul ve nakil vasıtası takdirde gayrimenkul üzerinde her hangi bir takyidatın, nakil vasıtalarının mülkiyeti muhafaza kaydının bulunmadığına dair belgeler eklenerek Ticaret Siciline müracaat edilir. Ayrıca ferdi işletmenin kaydı da Ticaret sicilinden sildirilir.

Tescil işleminin yapıldığı gün yeni kurulan şirkete ait yasal defterlerin notere tasdiki yaptırılır.

İlanın yapılmasının ardından Ana sözleşmede temsil yetkisine sahip müdür/ müdürlerin imza sirküleri çıkartılır. Şirketin Ticaret ve/veya Sanayi odası kaydı yaptırılır. Aynı zamanda ferdi işletmenin ise oda kayıtları kapatılır.

Kurulan şirketin ne kadarda Vergi Usul Yasasının İşe Başlamayı Bildirme başlıklı 153. Maddesi'ne 4884 sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle eklenen ve 17.06.2003 tarihinde yürürlüğe giren madde " Ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca tescil için

başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine intikal ettirir. Bu mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılır. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurları hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri uygulanır. " hükmü yer almış ise de, yeni bir şirketin kuruluşu ve bunu takiben ferdi işletmenin kapanışının yapılması söz konusu olduğundan, Vergi Dairesine müracaatın bizzat mükellef tarafından yapılması yerinde olacaktır.

Sigortalı işçi çalıştırılıyor ise SGK' ya devir bildirgesi verilir.506 sayılı kanunun 8 inci maddesi gereğince, vermekle yükümlü olduğu işyeri bildirgesini, işyerinin kurulu olduğu yeri çevresine alan Kurum ünitesine "alındı belgesi" karşılığında verir veya posta ile taahhütlü olarak gönderir." denilmektedir.

Bu hükümlere göre, işyerinde sigortalı çalıştırmaya başlayan veya böyle bir işyerini devir alan veyahut bu kabil işyeri kendisine intikal eden işverenin, örneği Kurumca işyeri bildirgesini iki nüsha düzenleyerek işyerinin kurulu olduğu yeri çevresine alan Kurum ünitesine vermesi veya taahhütlü olarak göndermesi gerekmektedir.

Devir edilen ferdi işletmeye ait araç var ise trafik tescile, taşınmaz var ise tapu sicil memurluğuna müracaat edilerek, mahkeme kararı veya yeminli mali müşavir raporu ibraz edilip harç ödenmeden yeni şirket adına tescil ve kayıtları yaptırılır.

KAYNAK :

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
672 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (www.ivdb.gov.tr)

VERİLEN AVANSLARA ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILIP AYRILMAMASI

> Fisun ILIZ / SMMM

I – GİRİŞ

Ticari hayatın gereği olarak sonradan gerçekleştirilecek olan alışlara ilişkin önceden bedelinin tamamının veya bir kısmının peşin olarak ödenmesi söz konusu olmaktadır. Ancak sıkıntılı ve tartışmalı olan peşin ödenen bu avansların işlemin gerçekleşmemesi ve geri alınamaması halinde bu bedelin şüpheli alacak olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği? Doğal olarak da karşılık ayrılıp ayrılmayacağı?

II – İLGİLİ MEVZUAT

A - Tekdüzen Hesap Planı İşleyişi gereği ilgili tebliğ ile açıklama şöyledir.

128 – ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR

Ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz alacakları kapsar.

İşleyişi:

Tahsili şüpheli hale gelmiş olan alacaklar ilgili hesapların alacağı karşılığında bu hesaba borç yazılarak bu durumdaki alacaklar normal alacaklardan çıkarılır. Alacağın tahsili veya tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi durumunda bu hesaba alacak kaydedilir.

129 – ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

"128 – Şüpheli Ticari Alacaklar" için ayrılacak karşılıklarla, perakende satış yöntemi kullanarak bilanço gününden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilemeyen alacakların ilgili dönemlerdeki toplam vadeli satışlara oranlarının ortalanmasının değerlendirilme dönemindeki vadeli satışlara uygulanması suretiyle bulunacak şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıkları kapsar. Teminatlı alacaklarda karşılık teminatı aşan kısım için ayrılır.

Bu hesap amaca uygun olarak bölümlenebilir.

İşleyişi:

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, "654 – Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsiline bağlı olarak, tahmin olunan zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısım "644– Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı" alacağına devredilerek bu hesaba borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsilinin imkansız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılık kadar bu hesaba borç, zarar fazlası ise "681 – Önceki Dönem Gider ve Zararları" hesabına borç, tahsil edilemeyen tutar, ilgili ala-

çak hesabına alacak kaydolunur .

Perakende satış yönteminin uygulanması sonucunda bulunan, dönemin karşılık tutarının o tarihteki şüpheli alacaklar karşılığı tutarından az olması durumunda aradaki fark "644 – Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı"na aktarılmak üzere bu hesaba borç yazılır.

Daha önce alacaklardan düşülen ve bu hesaba borç kaydedilen alacakların tahsili söz konusu olduğu takdirde, oluşlarına göre "671 – Önceki Dönem Gelir ve Karlar" hesabına alınır.

B- VERGİ USUL KANUNU VE MEVZUATI YÖNÜNDEN

ŞÜPHELİ ALACAKLAR

Madde 323- Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

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

Şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

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

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

C - İDARENİN GÖRÜŞÜ (HESAP UZMANLARI KURULU Bey.Düzen.Klavuzu)

"Buna göre şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için karın oluşumunu etkilemiş yani daha önce tahakkuk esasına göre hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması gerekmektedir.

Alacak teminatsız olmalıdır.

Kamu idare ve müesseselerinden olan alacaklar için karşılık ayrılamaz.

VUK 323 şartları taşıyan şüpheli alacağın KDV si içinde 334 no.lu VUK tebliğine göre karşılık ayrılacaktır.

Herhangi bir mal tesliminden veya hizmetin ifasından önce satış bedeline mahsuben yapılan ödemeler olarak tanımlayabileceğimiz avanslar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır."

D - KİŞİSEL GÖRÜŞÜM

Öncelikle Alınan ve Verilen Avansların VUK na göre borç veya alacak olarak kabul edilerek değerlemeye tabi tutulup tutulmayacağı konusunda bir açıklamaya ihtiyaç vardır. Ayrıca avanslardan kaynaklanan senetli olanlarda reeskont uygulanıp uygulanmayacağı da dikkate alınmalıdır. Bu iki sorunun cevabı olarak değerlemeye tabi tutulacağı ve reeskont ayrılabilmesi yorumu yapılır ise o zaman verilen avansların da şüpheli alacak olacağı ve karşılık ayrılacağı açıktır. Ancak tersi yorum yapılır ise o zaman verilen yada alınan avansların yukarıdaki idare görüşünde de yer aldığı üzere avans ödemelerine yönelik şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir.

Ancak hasılat olarak kaydedilmemesine

rağmen ticari faaliyetin elde edilmesi ve idame ettirilmesi için verilen avanslara da karşılık ayrılabilceği hakkında Maliye Bakanlığı özalgeleri ve muhtelif Danıştay Kararları mevcuttur. Ancak ilgili karar ve özalgeler ilgili kişileri bağladığından ayrıca bu konuda özalgeler istenebilir.

E – AVANSA KARŞILIK SENET ALINMASI.:

21 – ALACAK SENETLERİ

Bu hesap, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senede bağlanmış alacaklarını kapsar. Finansal kiralama işlemlerinden doğan senetli alacaklar da bu hesapta izlenir

İşleyişi:

Alınan senet tutarları bu hesaba borç, tahsilinde ise alacak kaydedilir.”

Verilen avansa karşılık alınan senet Alacak Senedi mahiyetinde değildir.

326 – ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

Üçüncü kişilerin belli bir işi yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı olarak alınan depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Alınan depozito ve teminatlar bu hesaba alacağına, geri verilenler veya hesaba sayılanlar borcuna kaydedilir.”

Örnek: Satıcıya 10.000 TL avans ödemesi yapılmış ve karşılığında 10.000 TL senet alınmıştır.

----- / -----	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	10.000.-
100/102	10.000.-
----- / -----	
900	10.000.-
-Verilen avans karşılığı alınan senetler	
900	10.000.-

- Avans senetlerinden alacaklılar

----- / -----

III – SONUÇ

Şüpheli alacak yukarıda yer aldığı gibi “Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;” ifadesi ile “Buna göre şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için karın oluşumunu etkilemiş yani daha önce tahakkuk esasına göre hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması gerekmektedir.” İfadesi avanslarda şüpheli alacak karşılığı ayırlamayacağını açıklamaktadır.

AMORTİSMAN

> Engin MALAY / SMMM

İşletmelerin yıllık hasılatının tespitinde olmazsa olmaz gider kalemleri içerisinde yer alan "Amortisman Giderleri" ülkemizde birçok kanun içinde yer alarak önemini vurgulamaktadır.

Amortismanın anlamı hususunda değişik açıklamalar olsa da içerdiği anlam değişmemektedir.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Türk Ticaret Kanunu (TTK) dahil bir çok kanunda yer alan amortisman uygulamalarına ilişkin temel hükümler özellikle Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 313 – 321'inci maddeleri arasında ele alınmıştır.

5024 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler de bazı ezberleri de bozmuş görünmektedir.

Yapılan bu değişiklik, vergi matrahının belirlenmesi açısından, gerçek usulde vergiye tabi tüm işletmeleri etkilemiş durumdadır.

Bu makalede 5024 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler dahil olmak üzere, VUK, KVK ve TTK'nunda amortisman işlemlerine ilişkin genel ilkeleri bulacaksınız.

Amortisman Kavram ve Konusu:

Amortismanın tanımı VUK'nunda yapılmamıştır. Ancak kanun'un; "Kapsam" başlıklı 313'üncü maddesi; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetle-

rin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder. hükmü bulunmaktadır.

Buradan yola çıkarak; değeri 2010 yılı için 680 TL'yi (VUK Genel Tebliği 393) aşan ve bir yıldan fazla kullanılarak yıpranmaya, aşınmaya ya da kıymetten düşmeye maruz bulunan duran varlıkların, amortisman uygulaması suretiyle yok edilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamayı özetlersek: VUK'nun amortisman kavramını, mevzuata göre belirlenen varlıkların değerlerinin yine mevzuatta belirlenen yöntemlerle yok edilmesidir. Bu işlemin yapılabilmesi için belirli şartların bir arada bulunması gerekmektedir.

Amortisman ayrılmasının şartları:

Kanuna göre, amortisman uygulanacak varlığın duran varlık olması tek başına yeterli görülmemekte olup, belirli bazı şartları da taşıması gerekmektedir.

Bu şartlar şu şekilde sıralanabilir:

- 1-Duran varlığın işletme aktifinde kayıtlı olması,
- 2-Duran varlığın yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,
- 3-Duran varlığın işletmede bir yıldan fazla kullanılması,
- 4-Duran varlık değerinin belli bir tutarı aşması.

1- Duran varlığın işletme aktifinde kayıtlı olması,

Varlığın bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için aktifte kayıtlı olması, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için de demirbaş ve amortisman listesinde yer alması anlamına gelmektedir.

Bu şart oluştuğundan sonra; işletmelerin herhangi bir duran varlık için amortisman uygulamasına başlayabilmeleri için ilk şartın, varlığın işletmenin aktifine girmiş olması gerekmektedir. (Md. 320)

2- Duran varlığın yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,

İşletmelerin aktifinde kayıtlı bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetleri, işletmede bulunan diğer varlıklardan ayırt eden en önemli unsur; yıpranma, aşınma ve değer düşüklüğüyle karşı karşıya bulunmalarıdır.

Diğer bir anlatımla; amortisman uygulamasına dahil edilecek varlıkların yıpranma, aşınma ve değer düşüklüğüyle karşı karşıya bulunmaları gerekmektedir. (Md. 313)

3- Duran varlığın işletmede bir yıldan fazla kullanılması,

Amortisman tabi varlıkların işletmelerde bir yıldan uzun süre kullanılabilir nitelikte olması diğer bir şart olarak karşımıza çıkmaktadır.

Başka bir anlatımla; bir yıldan fazla kullanılma ifadesi, varlığın kullanım ömrünün bir yıldan daha fazla olması anlamındadır.

4- Duran varlık değerinin belli bir tutarı aşması:

VUK'na göre işletmelerin, VUK Genel Tebliği ile belirlenen tutarın (393 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile bu tutar 01/01/2010 tarihinden itibaren 680 TL olarak belirlenmiştir.) altında kalan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri belirlenen bu tutarın altında kalan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu oran topluca dikkate alınmalıdır.

Amortisman tabi değer tespiti:

Vergi Usul Kanunu'nun iki maddesinde; amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerinin maliyet bedelleri olacağı açık açık belirtilmiştir. (Md.262 ve 269)

Kanun'un; "Maliyet Bedeli" başlıklı 262'nci maddesinde; "Maliyet Bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ve yahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferit (bağlı) bilumum giderlerin toplamını ifade eder" hükmü yer almaktadır.

Ayrıca 269'uncu maddesinin ilk satırında; "...maliyet bedelleri ile değerlendirilir" denmektedir.

Kanun'un 270'inci maddesinde, "satın alınan bir duran varlığın maliyet bedeline;

a-Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;

b-Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler."in gireceği belirtilmiştir.

Ayrıca; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini içerisinde almakta veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbest bırakılmışlardır.

Kanun'un 271'inci maddesinde ise bir diğer iktisap şekli olan imal ve inşa konusu ele alınarak, inşa edilen binalarla, gemilerde inşa giderlerinin, imal edilen makine ve tesisatta ise, imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği belirtilmektedir.

Kanun'a göre, inşa ettirilen binalarda bina inşaat vergileri, emlak alım vergileri gibi harcamalar işletmelerce inşa ettirilen binanın maliyet bedeline dahil edilebilir veya gider olarak kaydedilebilir.

VUK'nun 272'nci maddesinde ise gayrimenkullerin maliyet bedelini artıran giderler düzenlenmiştir.

Söz konusu maddeye göre, gayrimenkullerin iktisabından sonra gayrimenkullerle ilgili olarak yapılan giderlerden; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.

İktisadi kıymetlerin ömrünü uzatan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak asıl iktisadi kıymetin uzayan ömrünün bitimine kadar olan sürede amorti edilirler.

Ancak yapılan giderler, iktisadi kıymetin ömrünü uzatmaz, fonksiyonunu artırıyorsa, iktisadi kıymetin kalan süresi içerisinde, eşit tutarlarda amorti edilirler.

Duran varlık alımında veya imalatında kredi kullanılması halinde kredi ve diğer finansman giderlerinin maliyetle ilişkisi hususuna 163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde açıklık getirilmiştir.

Buna göre; yatırımların finansmanında kullanılan kredi faizleri veya varlıkların yabancı para ile kredili olarak satın alınması durumunda ortaya çıkan kur farklarının yatırımın aktifleştirildiği dönem sonuna kadar maliyete aktarılarak, amortisman tabi tutulması gerekir. Daha sonraki yıllara ait faiz ve kur farkları ise doğrudan gider hesaplarına aktarılabilir.

Duran varlıkların değerinin tespitinde, iktisadi kıymetlerin maliyet bedelleri bilinmiyorsa ya da maliyet bedelleri ile değerlendirilmeleri mümkün değilse, Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesinde bu konuda şöyle açıklanmaktadır:

İktisadi kıymetlerden binalar ve araziler vergi değerleriyle, bunların dışındakiler ise varsa borsa rayiçleri, yoksa kayıtlı değerleri, o da yoksa emsal değerleri ile değerlendirilecek ve bu tutar üzerinden amortisman tabi tutulacaklardır.

VUK'nun 314'üncü maddesinde; göre boş arazi ve arsalar amortisman tabi değildir hükmü yer almaktadır.

Bu açıklamalar sonucunda VUK' göre amortisman tabi değerlerin maliyet bedeli olduğu sonucu çıkmaktadır.

Amortisman Süresinin Başlangıcı:

VUK'a göre; duran varlığın aktife giriş tarihi amortisman ayırımının başlangıç noktasını oluşturur. Başka bir ifadeyle; amortisman uygulamasının başlangıç tarihi duran varlığın aktife giriş tarihidir.

Amortisman Oranları:

VUK'nun 315'inci maddesinde işletmelerin amortismanına tabi kıymetlerini, Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek oranlar üzerinden amortismanına tabi tutacakları ve söz konusu oranların tespitinde; iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

İşte meslek mensuplarının ezberini bozan bu madde 5024 sayılı yasa ile karışımıza çıkmıştır.

Bu kanundan önce uygulanmakta olan % 20'lik üst sınır böylece tarihe gömülmüştür.

İşletmelerin amortisman uygulamasında kullanacakları oranlar;

333-339-365-389 sayılı tebliğlere ek olarak; 08/07/2010 tarih ve 27635 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 399 No.lu Tebliğ ile eklenmiştir.

Amortisman Hesaplama Yöntemleri:

VUK'nda amortisman uygulaması açısından esas itibarıyla normal ve azalan bakiyeler olmak üzere iki usul yaygın olarak kabul edilmiş olup bu uygulamalar meslek mensuplarınca benimsenmiştir.

Bu iki yaygın yöntem dışında; madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman gibi bazı özel durumlarda mevcuttur. Bu uygulamalar VUK'nda ayrıca ele alınmıştır.

VUK Bilanço usulu deftere tabi işletmeleri, seçecekleri amortisman yöntemi konusunda serbest bırakmıştır.

Normal Amortisman Yöntemi:

Normal amortisman yöntemi Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesinde düzenlenmiştir.

Yukarıda da belirtildiği üzere amortisman oranları 5024 sayılı Kanun'la yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre; % 20 olan amortisman ayırma üst sınırı kaldırılmış ve yukarıda sayılan genel tebliğlerle iktisadi kıymetin faydalı ömrü dikkate alınarak tablolar oluşturulmuştur.

Ancak, 01/01/2004 tarihinden önce aktifte giren iktisadi kıymetler için 5024 sayılı Kanun'dan önce yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edecekleri 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

Azalan Bakiyeler Yöntemi:

Bu yöntem, VUK'nun mükerrer 315'inci maddesinde düzenlenmiştir.

Bu yöntemden tüm vergi mükellefleri faydalanmamaktadırlar. Kanun; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenlerin, amortismanına tabi iktisadi varlıklarını azalan bakiyeler yöntemini kullanabileceklerini hüküm altına almıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ve işletmelere; iktisadi kıymetin alındığı ilk yılda ciddi bir gider yaratan bu yöntem, takip eden yıllarda cazibesini yitirmektedir.

Başka bir anlatımla; bu yöntemle, duran varlıklar için faydalı ömürlerinin ilk yıllarında, sonraki yıllara göre daha yüksek tutarlarda amortisman ayrılabilmesini ön görmektedir.

Kanunda yer aldığı üzere;

1-Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanana tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerlerinin indirilmesi suretiyle tespit edilir.

2-Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek şartı ile normal amortisman oranının iki katıdır.

3-Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

Azalan bakiyeler yönteminde oran, normal amortisman oranının iki katıdır.

Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi:

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 320'nci maddesine göre, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için amortisman ayrılırken normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinden yalnız birisi uygulanabilir. İlgili maddede, bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra, bu yöntemden dönülemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, bir iktisadi değer için azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra, normal amortisman yöntemine geçilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.

Bu yöntem değişikliğinin ilgili yıla ait Kurumlar Beyannamesine ekli tablolarda belirtilmesi de şarttır. Başka bir anlatımla; işletmelerin gelir tablolarına ilişkin dipnotlarının 8. Maddesinde yer alan amortisman hesaplama yöntemleri ile bu yöntemlerde yapılan değişikliklerin dönemin amortisman giderlerinde neden olduğu artış veya azalışlar bölümünde belirtmek zorundadır.

MÜSTAHSİLDEN ALIMLARDA MALIN İADESİ VE VERİLEN AVANSLARIN İADESİ

> Mehmet KESKİN/ SMMM

I – GİRİŞ

Makalemizde Müstahsillerden mal alımı ve alınan malın iadesi veya verilen avansın geri alınmasında muhasebe uygulamasına yer verilecektir.

II – MÜSTAHSİL ALIMLARINDAN MALIN İADESİNDE UYGULAMA

A – Müstahsilden alımlarda:

Müstahsillerden yapılan mal alımlarında (VUK madde 235) müstahsil makbuzu düzenlenecek ve sorumlu sıfatı ile (GVK 94 ncü maddesine göre) gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.

“Müstahsil Makbuzu

Madde 235- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur.

Çiftçiden avans üzerine yapılan mübâyalarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilir.

Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.

Müstahsil makbuzunda en az aşağıda yazılı bilgiler bulunur:

1. Makbuzun tarihi;
2. Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi;
3. Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgahı adresi;
4. Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli;

Bu maddede yazılı makbuzlar hiçbir resim ve harca tabi değildir. Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.”

“Vergi Tevkifatı

Madde 94 Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.”

“11. Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

- a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,

- i -Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için %1
- ii -(i) alt bendi dışında kalanlar için %2
- b) Diğer zirai mahsuller için,
 - i - Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsüller için %2
 - ii - (i) alt bendi dışında kalanlar için %4
- c) Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler ,
 - i) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için %2
 - ii) Diğer hizmetler için %4
- d) Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için 0”

B – Müstahsilden Alınan malın İadesinde :

Müstahsil makbuzu ile alımlardan kaynaklanan malın iadesinde firmanın iade faturası düzenlenmesi gerekmektedir. Düzenlenen fatura müstahsil makbuzu ile ilişkilendirilmelidir. Faturada ilgili müstahsil makbuzu belirtilmelidir. Stopaj tutarı vergi dairesinden iade alınmalıdır.

Örnek Muhasebe Kaydı:

----- / -----		
150/153 İLK MADDE MALZEME/TİCARİ MALL.	1.000.-	
100/102 KASA/BANKA		980.-
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		20.-
Müstahsil ürün alış kaydı		
----- / -----		
100/102 KASA/BANKA	980.-	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	20.-	
Vergi Dairesinden Alacaklar		
150/153 İLK MADDE MALZ.		1.000.—
TİCARİ MALLAR		
Müstahsile ürünün iadesi		
----- / -----		
100/102 KASA/BANKA	20.--	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		20.--
Vergi dairesinden iadenin alınması		
----- / -----		

III-MÜSTAHSİLE ÖDENEN AVANSLARIN GERİ ALINMASINDA UYGULAMA

Müstahsile ödenen avansların geri alınmasında Tek Düzen Hesap Planı na göre muhasebe kaydı şöyle olmalıdır.

Örnek muhasebe kaydı:

----- / -----		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	1000.—	
100/102 KASA BANKA		980.—
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		20.—
Müstahsile avans ödemesi		
----- / -----		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	20.—	
100/102 KASA/BANKA		20.—
Stopaj kesintisinin ödenmesi		
----- / -----		
100/102 KASA/BANKA	980.—	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	20.—	
Vergi Dairesinden Alacaklar		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		1.000.—
Müstahsilden verilen avansın alınması		
----- / -----		
100/102 KASA/BANKA	20.-	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		20.—
Vergi Dairesinden stopajın alınması		
----- / -----		

Müstahsile yapılan avans ödemelerinde stopaj yapılması gerektiği hususu

GVK 94 ncü maddesine göre yukarıda belirtilmişti.

VUK 235 nci maddesinde "Çiftçiden avans üzerine yapılan mübayalarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilir." Denilmektedir. Bu nedenle müstahsile yapılan avans ödemelerinde müstahsil makbuzu düzenlenmeyecektir.

Kanun maddesinden anlaşılacağı gibi müstahsile yapılacak avans ödemelerinde (para makbuzu banka dekontu gibi) stopajın yapılması ve ilgili dönem muhtasar beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. .

Ancak stopajın % 4 yerine % 2 ödenmesi için GVK Genel Tebliği 185 de açıklandığı üzere Alivre sözleşmesi yapıp borsaya tescil ettirilmesi gerekmektedir.GVK 185 Genel Tebliğinde:

“6) BORSAYA TESCİL ETTİRİLEREK YAPILAN ALİVRE MUAMELELERDE GELİR VERGİSİ TEVKİFATI VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

Alivre satış; satıcının, bir malın belli bir vade içinde teslimini taahhüt etmesidir. Henüz yetiştirmemiş mahsul alivre satılabilir. Bu akit türü, genellikle tarladaki mahsul ve ağaçtaki meyveler için yapılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde, kimlerin vergi tevkifatı yapmakla yükümlü oldukları belirtilmiş ve bu kişi ve kurumlar 164 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de sayılmıştır. Aynı maddenin 11 numaralı bendinde, çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin bedeli üzerinden (avans olarak ödenenler dahil), gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, alivre işlemlere ait borsa tescillerinde vergi tevkifatı yönünden aşağıdaki açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

a) Alivre işlem, bu konuda düzenlenecek yazılı bir sözleşme ile yapılacaktır. Ayrıca, bu işlemin ticaret borsasında tescilinde, ayrı bir tescil beyannamesi düzenlenecek ve işlem bu beyanname ile tescil edilecektir.

b) Alivre işlemlerin borsaya tescilinde tevkifat aranılmayacaktır. Zira, alivre işlemlerin tescili anında bir ürün teslimi yapılmamakta ve bu nedenle bir bedel ödemesi de söz konusu olmamaktadır. Ancak, alivre işlemlerde, işlem sırasında bir avans ödemesinin söz konusu olması halinde, avans ödemesine münhasır

olmak üzere vergi tevkifatının aranılacağı tabiidir.

c) Zirai ürünün teslimi ile alivre muamele sona erecektir. Bu nedenle, zirai ürünün teslimi sırasında borsa tescili yapılacak ve bu tescil ile birlikte alivre muamele tesciline ait beyanname de kapatılacaktır.

d) Alivre muamelelere ilişkin ürün teslimlerinde (alivre muamele tesciline ait beyannamenin kapatılması ve ürün satış tescili işleminin yapılması sırasında), ödemenin tamamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Ancak, daha önce avans ödemesi olmuş ise, bu ödemeden kesilen verginin, ürün satışından tescilinde yapılan tevkifat tutarından mahsup edileceği tabiidir.

e) Alivre muameleden taraflarca vazgeçilmesi halinde, vazgeçme işlemi de yazılı olarak yapılacaktır.”

Avans ödemelerinde GV kesintinin % 4 yerine % 2 olarak ödenebilmesi için yukarıdaki işlemlerin uygulanması gerekmektedir.

IV – SONUÇ

Müstahsil alımlarında veya avans ödemelerinde GVK 94 maddesi gereği GV kesintisi yapılacağı ve malın geri verilmesi yada avansın geri alınmasında ise firma ödediği GV kesintisini Vergi Dairesinden geri alacaktır.

Müstahsile yapılacak avans ödemelerinde GV kesintisinin % 4 yerine % 2 uygulanabilmesi için Alivre Sözleşmesi yapılarak Borsaya Tescili gerekmektedir.

HİSSENİZİ DEVRETTİYSENİZ TÜM MAL VARLIĞINIZI KAYBETME RİSKİNİZ VAR DEMEKTİR; DÜŞÜNDÜRÜCÜ BİR YARGI KARARI

> İsmail ŞENGÜN / SMMM

> Mustafa COŞKUN / Avukat

Bir sabah uyandıığınızda yıllarca çalışarak yaptığınız birikimlerinizi, mal varlığınızı kaybedebilirsiniz.

Ticari hayat içerisinde binlerce şirket var ve bunların çoğunluğunu da Limited Şirketlerin oluşturduğu herkesçe bilinmektedir.

Danıştay 3.Dairesi vermiş olduğu bir kararla ticari hayatın en önemli unsurlarında biri olan Limited şirketlerde hisse devrinde bir çıkmaz yarattı.

Karara konu olay şöyle gelişti:

Limited Şirket ortağı Bay (A) şirketteki hissesini Eylül/1999 tarihinde devretmiş ve ticari faaliyetine son vermiştir. Yeni ortaklar ticari faaliyetlerine devam etmişler ve Aralık/1999 tarihinde kestikleri bir fatura karşılığı tahakkuk eden kurumlar vergisi borçlarını ödemişler ve ilgili şirketin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından 2008 yılında ödeme emri düzenlenerek hissesini devreden ortağa 8 sene sonra tebligat yapılarak gayrimenkullerine haciz konmuştur.

Bay (A) vergi mahkemesinde hakkını aramıştır. Vergi mahkemesi, kararında; "... Limited şirketten tahsil edilemeyen amme alacaklarının şirket ortağından hissesi oranında tahsili yoluna gidilmesi mümkündür.

Davaya konu olayda davacının verginin ilişkin olduğu dönemde şirket ortağı olduğu ve söz konusu vergilerin yapılan takipler sonrasında şirketten tahsilinin

mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda, ödenmeyen ve asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyen amme alacaklarının tahsiline ilişkin olarak hissesi oranında davacı ortak adına düzenlenen dava konusu ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır." denilerek davanın reddine karar vermiştir.

Temyiz yoluna giden mükellefe Danıştay 3.Dairesi; temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaları vergi mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulmadığından, temyiz isteminin reddine karar vermiştir.

Verilen kararın hukuki dayanağı olan 6183 sayılı yasanın "Limited Şirketlerin Amme Borçları" başlıklı 35.maddesinde;

(4369 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle değişen madde, Yürürlük: 29.7.1998) Limited şirket ortakları, (5766 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 06.06.2008) şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.

(5766 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen fıkra, Yürürlük: 06.06.2008) Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tu-

tulur.

(5766 sayılı Kanununun 3 üncü maddesiyle eklenen fıkra, Yürürlük: 06.06.2008) Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur." denilmektedir.

Söz konusu değişiklik 6.6.2008 tarihli resmi gazetede yayımlanan 5766 sayılı yasa ile yapılmış olup, değişmeden önceki 6183 sayılı yasanın 35.maddesi "Şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu kanun hükümleri gereğince takibe tutulurlar." şeklindedir.

Ancak yine aynı kanunun Geçici 1.maddesinde;

"Bu kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümler, hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibari ile tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanır." denilmektedir.

Anlaşıldığı üzere yargı, kararını bu yasal düzenlemeye dayandırmıştır. Bu yasal düzenlemeden de anlaşılacağı üzere amme borcunun doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda şirket pay sahiplerinin farklı olması halinde hem eski ortak hem de yeni ortak eşit şekilde sorumlu tutulacaktır.

TTK.520.maddesinde düzenlenen hisse devri şirket ortaklarının en temel haklarından biridir.

Kanaatimizce yargı, dava konusu olaya, uygulama imkanı hukuken bulunmayan kanun maddesini tatbik ederek mükellef aleyhine tafisi güç, olumsuz sonuçlar doğuracak bir karar vermiştir.

Öncelikle Anayasamıza göre herkes hukuken güvenlik altına alınmıştır. Hukuk devletinin görevi vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlamaktır. Buna göre bireyler, kendilerine uygulanacak hukuk kurallarının neler olduğu önceden bilme ve kendi davranışlarını onlara göre ayarlayabilme imkanına sahip olmalıdır. Bu nedenle idare hukukunda kural olarak idari işlemlerin "geriye yürümezliği" geçerlidir. Neticede idarenin geçmişe etkili işlemler yapabilme ihtimali, bireylerin hukuk güvenliğini sarsar.

Yargının vermiş olduğu bu karar neticesinde Limited Şirket ortakları geçmişte yapmış oldukları hisse devirlerinden kuşku duymaya başlayacaklardır ve başlamışlardır.

Milyonlarca liralık vergi ve ssk borç yükünün altında farkında olmadan yaşayan binlerce hissesini devreden şirket ortağı bulunmaktadır.

Bu karar ve dayanağı kanun maddelerince sorumluluk almak istemeyen binlerce Limited Şirket ortağı artık devir işlemlerini yılın son gününe denk getirmek isteyeceklerdir. Ancak sene sonlarında oluşan yoğunluk da göz önüne alındığında tescil işleminin takip eden yılın ilk gününe sarkması halinde kendilerini bir sürpriz beklemektedir. Yani yılın ilk gününe sarkan hisse devrinin tescil işlemi Limited Şirket ortağını, yılın tamamından sorumlu tutacağı tabiidir.

Yukarıda kısaca değindiğimiz ve ticari hayatı olumsuz etkileyecek Anayasamıza aykırı olduğunu düşündüğümüz kanuni düzenlemenin iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmak ve açıkça anayasamızın 2,10 ve 73.maddelerine aykırı olan 5766 sayılı yasanın 3.maddesi ve özellikle geçici 1.maddesi ile yapılan düzenlemenin iptali sağlanmalıdır.

KAT KARŞILIĞI YAPILAN DAİRE VE DÜKKAN SATIŞINDA DEĞER ARTIŞ KAZANCI VE GELİR VERGİSİ BEYANI

> Dr. **Mustafa ALPASLAN** / SMMM

Bilindiği gibi, 193 sayılı GVK'nun 4783 sayılı kanununun 4. maddesi ile değiştirilen mük.80. maddesinin 1. fıkrasının 6 nolu bent hükmü uyarınca elden çıkarılan gayrimenkuller ve haklar değer artışı kazancı olarak vergiye tabi bulunmaktadır. Burada iktisap şekli ne olursa olsun GVK'nun 70. maddesindeki yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından dolayı elde edilen kazançlar değer artışı kazancı olarak vergiye tabidir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyişi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder. denilmiş, üçüncü fıkrasında da "Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının 7.700,00 YTL, kısmı gelir vergisinden müstesnadır." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, aynı Kanun'un mükerrer 81. maddesinde, değer artışında safi kazancın elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacağı, hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarının Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunacağı, mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, gayrimenkullerin iktisap tarihinden itibaren beş yıllık süre geçmeden elden çıkarılması halinde, diğer kazanç olarak değerlendirilecektir. Ancak, iktisap tarihinden itibaren beş yıllık süre geçtikten sonra elden çıkarılması halinde ise, değer artışı kazancı hesaplanmayacak dolayısıyla değer artışı kazancı da söz konusu olmayacaktır.

Mal ve hakların elden çıkarma bedelinin trampa ve takasta olduğu gibi ayın olarak alınması durumunda, hasılatın elden çıkarılan mal veya hakkın değil, karşılığında alınan mal veya hakkın emsal bedeli esas alınacaktır.

Bu şekilde edinilen mal veya hakkın edinme bedeli olarak da bu mal veya hakkın emsal bedeli olduğunun kabulü zorunlu olmaktadır. Müteahhitten arsa karşılığı olarak alınan bina veya bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin de bu bina veya bağımsız bölümlerin alındıkları tarihteki emsal bedelleridir. Emsal bedeli de, edinen kişi açısından başka türlü tespit yapılması mümkün olmadığından takdir esasına göre belirlenmelidir.

Nitekim Danıştay Dördüncü Dairesi'nce de, maliyet bedeli olarak edinme tarihindeki rayiç değerini esas alınmasına ilişkin karar verilmiştir.

Konuyu bir örnekle izah etmek gerekirse, 1998 yılında satın alınan konutun bulunduğu binanın diğer sahipleri ile anlaşarak 2004 yılında daire karşılığı inşaat sözleşmesi yapılarak müteahhide verilmiştir. Müteahhit bu binayı yıkarak üzerine yeni bir bina inşa etmiştir. Eski bina sahiplerine yeni biten apartmandan müteahhit tarafından 2008 yılı nisan ayında daireler teslim edilmiştir.

Buna göre, 1998 yılında iktisap edilen konutun bulunduğu binanın kat karşılığı inşaat sözleşmesi hükümlerine göre müteahhide bırakılması ve neticede müteahhit tarafından binanın yıkılarak arsası üzerine de yeni bir bina inşa edildiğini varsayalım. Bu yeni binadan çıkan dairelerin eski konut sahiplerine tapuda cins tashihi yapılarak yeni konutların 2008 nisan ayında satıldığını varsayalım. Bu verilere göre 2004 yılında müteahhide bırakılan ve sözleşmeye dayalı olarak yapılması için verilen arsa dolayısıyla 2008 yılı nisan ayında elden çıkarılan konutlardan dolayı değer artış kazancı söz konusudur.

Olayımızda 5 yıl dolmadan konutların satışı dolayısıyla değer artış kazancı söz konusudur. Ayrıca söz konusu değer artış kazancının hesaplanması sırasında elden çıkarılan konutun maliyet bedeli olarak, VUK hükümlerine takdir komisyonunca iktisap tarihinde tespit edilecek değer ile satış bedeli arasındaki müspet farkın D.A kazancı olarak 2009 yılı 25 mart tarihine kadar senelik gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi zorunludur.

Olayda müteahhit tarafından kat karşılığı inşaat yapılmasında yalnızca inşaat yapımına tahsis edilen arsa veya arazilere ilişkin olarak inşaatın bitim tarihine kadar geçen müddet için "maliyet bedeli artırımı" söz konusu olup, bunun haricinde inşaat maliyeti ile ilgili olarak herhangi bir eskalasyon yapılması söz konusu olmayacaktır.

Yine bir arsa sahibi tarafından kat karşılığı bir yapı kooperatifine sözleşme ile arsa teslim edilmektedir. Kooperatif bu işe 2003 yılı ocak ayında başlamıştır. Daha sonra bu konutları bitirip toplam 20 konuttan 10 tanesini arsa sahibine ve kalan 10 tanesini de kendisi almıştır. Arsa sahibi tarafından elde edilen dairelerin 10 tanesi aynı anda 10 tanesini 2009 yılı ocak ayında satmıştır. Arsa sa-

hibinin bu satıştan elde ettiği kazanç değer artış kazancı sayılmaz. Zira 5 yıl geçtiği için herhangi bir beyanname veya vergileme söz konusu olmayacaktır. Satışa konu konutlar konut olmayıp, işyeri dahi olsa bunlar yine aynı şekilde vergiye tabi değildir.

Diğer taraftan, harçlar kanununa ekli 4 sayılı tarifenin 20/a maddesinde gayrimenkullerin ivaz karşılığında bakma akdine dayanılarak veyahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 16,5 oranında tapu harcına tabidir.

Ayrıca, 30 seri nolu KDV genel tebliğine göre arsa karşılığı inşaat işleri trampa olarak değerlendirilmektedir. Buna göre arsa sahibi tarafından müteahhide arsa tesliminde herhangi bir KDV söz konusu değildir. Öte yandan müteahhit tarafından arsa sahibine konut veya işyeri tesliminde ise 150 m²'ye olan konutlarda %1 KDV, işyerlerinde ise %18 KDV hesaplanacaktır. Ancak, arsa sahibinin gerçek usulde vergi yükümlülüğünü gerektirmeyen arızı olarak arsanın konut ve/veya işyeri karşılığında müteahhide teslimi ise KDV'ye tabi değildir.

Öte yandan, arsa karşılığı (kat karşılığı) verilen dairelerin bağımsız bölümler halinde ayrı ayrı bir yıl içinde birden fazla satılması veya bir yılda bir daire satılmakla birlikte diğer yıllarda da satış yapılması halinde, bu satışlar devamlılık unsuru oluşacağından, bu satıştan elde edilen kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekecektir.

Arsa karşılığı iktisap edilen daireleri iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde (bir yılda birden fazla satış, yada satışların diğer yıllarda devamlılık arz edecek şekilde yapılmaması) satması halinde de, bu satıştan doğan kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekecektir.

VERGİ MATRAHININ HESAPLANMASINDA DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ VE UYGULAMALARI

> Harun Reşit TOKCAN / SMMM

I. GİRİŞ

İşletmelerin amacı kar elde etmek ve bu karlar üzerinden ödenecek verginin doğru bir şekilde tespit edilmesinden sonra kalan net kar üzerinden tasarruflarının sürdürülmesini sağlamaktır. İşte bu noktada vergi matrahının doğru bir şekilde tespit edilmesi aşamasında, ticari hareketlerin dışında vergi mevzuatımızdaki DEĞERLEME müessesesinin doğru bir şekilde, vergi uygulayıcıları tarafından kullanılmasında çok önemli noktalar bulunmaktadır.

Değerlemede, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetin takdir ve tespiti edilmesi ve yine Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınması, teamülen aynı cinsten sayılan mallar ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemesinin yapıla bilmesi üzerine uygulamada izlenecek yöntemlerin ve usullerin irdelenmesi iş bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

II. DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ VE BUNLARA UYGULANACAK İKTİSADİ DEĞERLER

a) Maliyet Bedeli

İktisadi kıymetlerin elde edilmesi veya hut değerlerinin arttırılmasıyla ilgili olarak yapılan ödemelerle, bunların bağlı olduğu her türlü giderlerin toplamını ifade etmektedir.

Aşağıda ki yazılı iktisadi kıymetler in yıl sonunda (vergilendirme dönemi sonun-

da) değerlendirilmesi işlemlerinin buna göre yapılması gerekmektedir.

- 1) Binalar ve binaların tamamlayıcı parçaları
- 2) Arazi ve arsalar
- 3) Yer altı ve yer üstü düzenleri
- 4) Tesis, Makine ve cihazlar
- 5) Gemiler ve diğer taşıtlar
- 6) Haklar
- 7) Demirbaşlar
- 8) Özel maliyetler
- 9) Diğer özel tükenmeye tabi varlıklar
- 10) Satın alınan emtia
- 11) Zirai ürünler
- 12) Üretilen emtia
- 13) Hayvanlar

b) Borsa Rayıcı

Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına kayıtlı olan ve gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin, değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerini ifade eder.

Aşağıda ki yazılı iktisadi kıymetler in yıl sonunda (vergilendirme dönemi sonunda) değerlendirilmesi işlemlerinin buna göre yapılması gerekmektedir.

- 1) Yabancı paralar
- 2) Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %:51 i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan "Yatırım fonu katılım belgeleri" dışında kalan her türlü menkul kıymetler.

c) Tasarruf Değeri

Bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.

Aşağıda ki yazılı iktisadi kıymetlerin yıl sonunda(vergileendirme dönemi sonunda) değerlendirilmesi işlemlerinin buna göre yapılması gerekmektedir.

- 1) Senede Bağlı alacaklar
- 2) Senede bağlı borçlar
- 3) Banka ve bankerlerle ilgili sigorta şirketlerinin senetsiz borç ve alacakları

d) Mukayyet Değeri

Bir iktisadi kıymetin, muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

Aşağıda ki yazılı iktisadi kıymetlerin yıl sonunda(vergileendirme dönemi sonunda) değerlendirilmesi işlemlerinin buna göre yapılması gerekmektedir.

- 1) Senetsiz alacaklar
- 2) Senetsiz borçlar
- 3) Kuruluş ve örgütlenme gideri
- 4) Aktifte yer alan geçici hesaplar(Peşin ödenen Vergiler ile Geçici alacaklar)
- 5) Pasifte yer alan geçici hesaplar(Peşin elde edilmiş gelirler ile geçici borçlar)

e) İtibari Değer

Nevi senetlerle, esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değeridir.

Aşağıda ki yazılı iktisadi kıymetlerin yıl sonunda(vergileendirme dönemi sonunda) değerlendirilmesi işlemlerinin buna göre yapılması gerekmektedir.

- 1) Kasa mevcudu
- 2) Çıkarılan tahvil, bono ve senetler

f) Rayiç Bedel

Bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir.

Aşağıda ki yazılı iktisadi kıymetlerin yıl sonunda(vergileendirme dönemi sonunda) değerlendirilmesi işlemlerinin buna göre yapılması gerekmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi hesaplama-sındaki gayrimenkuller, menkul mallar ve gemiler

g) Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

Gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen yada doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsiline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedel uygulamasında özellik arz eden durum: Sirasına göre tayin olunur ki,

I. Birinci Sıra: Ortalama Fiyat Esası: Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda ve ya bir önceki ve ya bir daha önceki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkartılacak olan "Ortalama Satış Fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25 den az olmaması şarttır.

II. Maliyet Bedeli Esası: Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Aşağıda ki yazılı iktisadi kıymetler in yıl sonunda (vergilendirme dönemi sonunda) değerlendirilmesi işlemlerinin buna göre yapılması gerekmektedir.

- 1) Maliyet Bedelinin tespiti mümkün bulunmayan hayvanların değer tespiti
- 2) Hurda ve döküntüler ile üstüğü, deşe ve iskartalar
- 3) Borsada kayıtlı olmayan esham ve tahvilat
- 4) Ticari sermayenin unsurlarından emtia gemiler ve taşıtlar tesisat makine
- 5) Diğer menkul mallar
- 6) Ticari sermayeye dahil olmayan ev eşyaları, mücevherat sanat eseri ve gemiler

h) Vergi Değeri

Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29.md ne göre tespit edilen değeridir.

Aşağıda ki yazılı iktisadi kıymetler in yıl sonunda (vergilendirme dönemi sonunda) değerlendirilmesi işlemlerinin buna göre yapılması gerekmektedir.

Değerleme ölçüsü belirtilmemiş yada değerlendirme ölçüsüne göre değerlendirilmesi mümkün olmayan bina ve araziler için.

III.SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Değerlemenin birinci, yani tespit aşaması işletme ve muhasebe disiplinlerini ilgilendirir. Ancak bu işlemlerin doğru olmadığı tespit edildiğinde VUK'nun 30. maddesine göre, vergi matrahı re'sen takdir edilir.

Değerlemenin ikinci safhası olan değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti işlemi olarak, verginin doğru ve noksansız olarak tahakkuk ettirilmesi ve cezalı tarhiyatlara sebebiyet vermemesi bakımından çok önemlidir.

Değerlemenin vergi matrahlarının tespiti ile ilgili olması ve değerlendirme ile ilgili hükümlerin matrahı doğrudan doğruya etkilemesi NET KARIN tespiti açısından da özel bir hüküm ifade etmektedir.

Değerlemenin vergi matrahını doğrudan etkiliyor olması, değerlendirme usul ve esaslarının kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmiş olması nedeniyle vergi uygulayıcıların bu hassas konu üzerinde titizlikle durmalarını gerektirmektedir.

İşletmelerin amacı kazanç elde edip bunu sahiplerine dağıtmaktır. Kazancın, işletmeyi ve ilgilileri zarara uğratmadan tespiti, bu DEĞERLEME işlemlerinin sağlıklı yapılmasına bağlıdır. Bu haliyle değerlendirme normlarının da iktisadi hal ve şartlara uydurulması da daha da önemlilik arz etmektedir.

EMLAK VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA TASARRUFU KISITLANAN BİNA, ARSA VE ARAZİLER

> Hakan SAATCI / SMMM

1. Giriş

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu' na göre Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bina vergisine, arazi ve arsalar arazi vergisine tabidir. Bina vergisinin oranı meskenlerde binde 1 diğer binalarda binde 2, arazilerde binde 1, arsalarda ise binde 3 tür. Bu oranlar 5216 sayılı konunun uygulandığı Büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde %100 artırımlı uygulanır. Bakanlar Kurulu bu oranları yarısına kadar indirmeye veya 3 katına kadar arttırmaya yetkilidir.

Aynı kanunun 22. maddesinde 2002 yılında yapılan değişiklikle beyanname uygulaması kaldırılmış mükelleflerden sadece kanunda belirli durumlarda bildirim verilmesi istenmiştir. Böylelikle emlak vergisi tutarını belediyelerin belirlediği bir vergi halini almıştır. Durum böyle olunca oranlar, arsa bina değerleri, değer artışları, istisna ve muafiyetlerin uygulanması gibi birçok konuda tartışma ortaya çıkmıştır. İstisna ve muafiyetlerin uygulanması birçok davanın konusunu oluşturması nedeni ile ayrı bir önem taşımaktadır. Beyanname uygulamasının olmaması sonucu istisna ve muafiyetlerin uygulanmasını belediyelere bırakılmıştır. Belediyeler için önemli gelir kaynağı olması nedeni ile belediyelerin bu hakları kendiliğinden ve tam olarak uygulaması pek mümkün olmamaktadır. Bu nedenle mükelleflerle belediyeler arasında bu hakların uygulanması konusunda birçok dava söz

konusudur. Açıkçası mükelleflerin bu haklardan yararlanmak için çaba sarf etmeleri belediyelere başvuru yapmaları, sonuç alamazlarsa dava yoluna başvurmaları gerekmektedir. Bu yazıda bu haklardan biri olan "tasarrufu kısıtlanmış bina arsa ve arazi" sahibi mükelleflerin yararlanabildiği 9/10 luk tecil hakkı üzerinde durulacaktır.

2. Emlak Kanunu'nda tecil uygulaması

Emlak vergisi kanununun 30. maddesinde "Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur." 9 ve 19 uncu madde hükümleri saklıdır." denmiştir. Böylelikle sit alanları olarak bilinen ve üzerinde hiçbir tasarruf yapılamayan arsa arazi ve binalar yanında tasarrufu kısıtlanan yani belli oranlarda yapılaşmaya izin verilen, belli şartlarda kullanılabilen arsa arazi ve binalar için emlak vergisi yönünden bir kolaylık getirilmiştir. Tabi maddede belirtilen 9. ve 19. maddeler önem arz etmektedir.

Mükellefiyetin başlaması ve bitmesi başlıklı 9. maddede ;

"-Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflik şartlarını kazanan binalardan dolayı mükellefiyet, bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer.

-Oturulması ve kullanılması kanunların

verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen binaların vergileri, mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine, bu olayların vukua geldiği tarihlerden sonra gelen taksitlerden itibaren, bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz.”

Aynı başlıklı 19. maddede ise;

“- Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasak edilen arazinin vergisi, mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine yasaklama tarihini izleyen taksitlerden itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz.

- Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayların vukua geldiği tarihleri takip eden bütçe yılından itibaren iki yıl süre ile alınmaz.

- Üzerine bina yapılan arsanın Arazi Vergisi mükellefiyeti, inşaatın bittiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren sona erer.”

şeklinde mükellefiyetin sona ereceği ve verginin alınmayacağı durumlar sıralanmıştır. Yani 30. madde ile garanti altına alınan 1/10 oranlı emlak vergisi (9/10 tecil hakkı), 9 ve 19. maddelerdeki durumlarda sıfırlanmıştır. Burada yapılmaya çalışılan ayırım arsa arazi veya binanın sahibi tarafından ne kadar kullanılabileceğidir yani ne kadar kısıtlandırılmıştır.

Yine 30. maddede

-“Kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini takip eden bütçe yılından itibaren emlağın vergisi, tüm vergi değeri üzerinden ödenir.”

-“Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil

edilen verginin 9/10 u bina, arsa veya arazinin satılması, istimlakı veya hibe yoluyla ahara devir ve temlik halinde, tahsilat zamanına uğramamış olanları muaccel hale gelir.”

denerek bu alınmayan vergilerin aslında tecil edildiği, kısıtlılık halinin kalkması halinde indirimin kalkacağı, el değiştirmesi durumunda da geçmişe yönelik vergilerin indirilen kısmının da muaccel hale geleceği hüküm altına alınmıştır. Aslında maddenin bu kısmıyla kısıtlılık halinin arsa arazi veya bina üzerinden el değiştirme yolu ile kazanç elde edilmesi durumunda kısıtlılığın mükellefe negatif bir etkisi olmamasından dolayı tecil edilen vergilerin alınması yoluna gidilmektedir. Fakat mükellefin söz konusu dönemlerde gayrimenkulünü kısıtlama nedeniyle kullanamamasından dolayı bir mağduriyeti söz konusudur. Bu mağduriyet satışla sonrasında sona ermiş varsayılmaktadır. Ve ilgili dönemlerde tecil edilen vergiler istenmektedir. Bu da maddenin özüne ters düşmektedir.

3. Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik

Maddede son olarak “(Değişik fıkra: 08/12/1980 - 2350/7 md.) Kanunla ve diğer mevzuatla yapılan kısıtlamaların neler olduğu, süresi, tevsiki ve kısıtlama koyan kamu organlarının görevleri ve sorumlulukları Maliye Bakanlığınca, Milli Eğitim, İmar ve İskan ve İçişleri Bakanlıklarının mütalaaları alınarak hazırlanacak bir yönetmelikle tanzim olunur.” denmiştir.

17.11.1986 tarihli resmi gazetede yayınlanan “Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik” ile Maliye ve Gümrük bakanlığı konuyu kanun maddesinin verdiği yetki ve sorum-

luluk çerçevesinde düzenlemiştir.

10 maddeden oluşan bu yönetmelikte kısıtlılık durumunun nasıl uygulanacağını ve verginin ne durumlarda tecil edileceği konuları düzenlenmiştir. Ancak yönetmeliğin 4. maddesi "Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıkları Yüksek Kurulu veya Bölge Kurullarınca; tarihi, sanat ve bölgesel özellikleri veya diğer özellikleri nedeniyle taşınmaz kültür veya tabiat varlığı olarak tescil ve ilan olunan, arkeolojik veya doğal sit alanı, korunma alanı, koruma amaçlı imar planı içinde olması nedeniyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsa ve arazilerin, (...), (ticaret, sanat-zanaat, veya mesleki bir faaliyet icrası için yapılan, tesis maksadı dışında bir fonksiyon verilen veya bu amaçla kullanılanlar hariç) tasarrufu kısıtlanmış sayılır." denilmektedir.

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununun 21 ve 22. maddelerine göre taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının Emlak Vergisinden muaf tutulması zorunludur. Yönetmeliğin 4. maddesi bu muafiyet maddelerine aykırıdır. Bu nedenle Danıştay 9. dairesinin 1987/80 esas sayılı kararı ile 4. madde iptal edilmiştir. Böylece 4. maddedeki özelliklere sahip arsa ve araziler vergiden tamamen muaf hale gelmiştir. Burada da görüldüğü gibi idare mümkün oldukça yasada açıkça belirtilmesine rağmen kısmi ya da tam muafiyet durumlarına sınırlar getirmeye çalışmaktadır. Bunun nedeni de açık bir şekilde gelirlerden vazgeçilememesidir.

4. Sonuç

Emlak Vergisi Kanunu'nun yukarıda incelenen maddeleri çerçevesinde muafiyet ve istisna durumlarının arkasındaki mantık çok açık bir şekilde ortadadır.

Diğer kanun maddeleri nedeni ile mükellefin gayrimenkulünü kullanması kısıtlanmış ise Emlak Vergisi'nin alınıp nedeni düşünüldüğünde ve mükellefin belediyelerin sağladığı hizmetlerden kısıtlama nedeni ile yararlanamaması göz önünde tutularak emlak vergisinin tam ödenmesi söz konusu olamaz. Ancak hangi durumda hangi oranda indirim uygulanacak. Bu kanun çerçevesinde 9/10'luk tecil ya da tam muafiyet şeklinde düzenlenmiş. Uygulama sit uygulaması çerçevesinde oluşmaktadır. 3 dereceye ayrılan sit alanlarından; 1. ve 2. derece sit alanları tam muafiyetten, 3. derece sit alanları ise 9/10'luk tecil hakkından yararlanabilmektedir. Bu uygulama mükelleflerin gayrimenkullerini ne oranda kullanabildiğini göz önüne almaması yönünden haksızlıklara neden olmaktadır. Aslında mükelleflerin arsa arazi veya binalarının tasarrufunun kısıtlanırken, belli bir nispet verilse ve bu nispet çerçevesinde emlak vergisinde indirim yapılırsa daha pratik bir uygulama olabilir.

Mevcut sistemde tapuda kısıtlılık halini mevcut olmasına rağmen mükellefler haklarından tam anlamıyla faydalanamamaktalar. Bunun nedeni kısıtlılık durumlarının farklılık göstermesi ve belediyelerin hizmetlerden faydalanma konusunda mükelleflerle aynı fikirde olmaması. Durum böyle olunca bu konuda bir çok dava ortaya çıkıyor. Belediyeler ya da mükellefler dava masrafları, harçlar, avukatlık giderleri ve zaman kaybıyla karşılaşılıyor. Bütün bu kayıpların önlenmesi için konu yeniden düzenlenmelidir.

Kaynakça :

- 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu
- 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununun
- "Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik"
- Danıştay 9. dairesinin 1987/80 esas sayılı kararı

VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI VE VERİLEN AVANSA KARŞILIK SENET ALINMASI İLE VERİLEN AVANSIN YABANCI PARA CİNSİNDEN OLMASI

> Dilek ÇETİNKAPLAN / SMMM

I – GİRİŞ

Verilen avansların Türk Parası ya da Yabancı Para olması cinsinden olması halinde karşılığında alınacak senet veya bononun muhasebe kaydı ile vergi mevzuatı açısından bir değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır.

II – MEVZUAT

II-1) Tek Düzen Hesap Planı Yönünden:

Verilen avansa yönelik alınacak senedin yapılacak sözleşmeye dayanılarak tek düzen hesap planına uygun olarak muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

“121 – ALACAK SENETLERİ

Bu hesap, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senede bağlanmış alacaklarını kapsar. 11Finansal kiralama işlemlerinden doğan senetli alacaklar da bu hesapta izlenir

İşleyişi:

Alınan senet tutarları bu hesaba borç, tahsilinde ise alacak kaydedilir.”

Bu açıklama ile verilen avansa karşılık alınan senet Alacak Senedi mahiyetinde değildir.

“136 – DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

Ticari olmayıp yukarıda sayılan hesaplardan herhangi birine dahil edilemeyen alacakların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

İşletme lehine doğan alacaklar bu hesaba borç, tahsilatlar alacak kaydedilir.”

“159 – VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Yapılan ödemeler bu hesaba borç, malın teslimi üzerine alacak kaydedilir.”

“326 – ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

Üçüncü kişilerin belli bir işi yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı olarak alınan depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Alınan depozito ve teminatlar bu hesabın alacağına, geri verilenler veya hesaba sayılanlar borcuna kaydedilir.”

Örnek: Satıcıya 50.000 TL avans ödemesi yapılmış ve karşılığında 50.000 TL senet alınmıştır.

Ödemesi yapılan avansın muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

----- / -----

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 50.000.-

100/102 KASA/BANKA 50.000.-

----- / -----

Ancak yapılan ödemeye karşılık alınan senedin alacak senedi olmaması ve sözleşmeye dayalı olarak sözleşme şartlarının yerine getirilmemesi durumunda tahsile konulacak olması nedeniyle teminat niteliğinde olduğundan iki tür muhasebe kaydı söz konusu olacaktır.

1 – Alınan senet sadece emanette tutulup portföy değerlemesine tabi olmayacağından ilk muhasebe kaydı şöyle olmalıdır. Bilançoda yer almamalı ve sadece dip notlarda açıklanmalıdır.

----- / -----

900 NAZIM HESAP 50.000.-

-Verilen avans karşılığı alınan senetler

900 NAZIM HESAP 50.000.-

- Avans senetlerinden alacaklılar

----- / -----

2 – Bilanço kalemleri içinde yer alması istenmesi halinde :

----- / -----

136 – DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 50.000.-

326 – ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 50.000.-

----- / -----

Şahsi görüşüm ödemenin Avans olarak bilançoda yer alacak olmasından mükerrerliği önlemek amacıyla ve bilanço aktif pasifini göz önüne alarak ilk muhasebe kaydının doğru olacağı yönündedir.

II – II) VUK Yönünden:

YABANCI PARALAR

Madde 280-Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.

Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanununun 281 ve 285. maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.”

ALACAKLAR

Madde 281- Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir.Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır.

Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerlendirme günü kıymetine irca ederler.”

BORÇLAR

Madde 285- Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasına resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerlendirme günü kıymetine irca ederler.

Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.”

ALACAK VE BORÇLAR

Madde 295- Ticari sermayeye dahil olsun veya olmasın senetli ve senetsiz bütün alacak ve borçlar ikinci bölümdeki hükümlere göre değerlendirilir.”

Yukarıdaki VUK maddelerinin incelenmesi durumunda Verilen avansların alınacak malın ön ödemesi olarak ve malın ödemenin yapıldığı tarihteki değeri üzerinden alınacağından hareketle VUK hükümlerine göre borç ya da alacak olarak değerlendirilmeyeceği tabidir.

Yabancı para cinsinden yapılan avans ödemesinde de bu anlamda sonradan değerlemeye tabi tutulmaması gerekmektedir.

Öte yandan, ilişkili kişilere verilen veya ilişkili kişilerden alınan avanslar ile muvazaalı olduğu açık olan işlemlere ilişkin alınan ve verilen avansların dönem sonlarında Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlendirilmesi tabii olup, bu hususun 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi "transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı" kapsamında işleme tabi tutulması gerektiği açıktır.

II – III) Dış Ticaret Yönünden:

Dış ticarete ödeme şekilleri kısaca şöyle sıralanabilir.

Peşin Ödeme Mal mukabili Vesaik Mukabili ve Akreditif.

Peşin ödemede malın alıcısının yani ithalatçının malı henüz almadan ve önceden ödeyerek malın satın alma maliyetinin daha ucuz olması ve KKDF nin ödenmemesi amaçlanmaktadır. Oysa bu yönden bakıldığında malın maliyetinin düşük olması nedeniyle brüt satış karı da yüksek olacaktır. Parası ödenmiş bir malın maliyeti de ödendiği gün kesinleşmiş olacaktır.

Diğer yönden verilen yurt dışı avansının alım gerçekleşmemiş olması halinde geri gelmesi halinde zaten o günkü döviz kuru ile değerlendirileceğinden bir koyundan iki post çıkmayacağından dış alımda ya malın gelmesi ya da parasının ödenmesi ile malın aktife alınması söz konusu olacaktır.

Bu anlamda verilen avans bir alacak değil malın bedelinin peşin ödenmesidir. Nasıl ki bu tür işlemlerden doğan alınan

senet yada bonolara reeskont uygulanması vergi karşısında yerini alamıyorsa ve şüpheli alacak karşılığı ayrılması gider olarak kabul edilmiyorsa yani ticai bir borç yada alacak olarak görülüyorsa peşin ödenen yabancı paraların değerlemeye tabi tutulmaması gerekir. Dış alımdaki peşin ödemelerin malın geldiği tarihe kadar kur değerlemesi yapılarak oluşan bedel malın gerçek maliyetini oluşturmadığı gibi vergisel açıdan olmayan bir giderin malın maliyetine eklenmesi anlamına gelir.

III – SONUÇ

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda kısaca konu şöyle özetlenebilir.

1 – Verilen Sipariş Avansları, ilişkili kişilerle yapılan muvazaalı işlemler hariç olmak üzere, yapılan ödeme günündeki değeri ile bilançoda yer almalıdır.

2 – Verilen avans karşılığı alınacak senet ya da bonolar teminat mahiyetinde ancak portföyde firma varlığı olmayaçağından Nazım hesaplarda muhasebeleştirilmelidir.

3- Verilen avansın geri alınması halinde değerindeki kur farkı veya benzeri artışlarda gelir ya da gider oluşacağından önceden değerlemeye tabi tutulmamalıdır.

4- Verilen avans mal alımında önceden bedeli ödenerek daha az maliyetle satın alınması hedeflendiğinden malın maliyetinin ödemeden sonra arttırılması malın maliyetinde oluşmayan bir giderin ilave edilmesi olarak değerlendirilir.

İHRACATTAN DOĞAN KDV İADESİ VE MÜTESELSİL SORUMLULUK ÜZERİNE

> İrfan YELİS / SMMM

Bilindiği üzere, 27.01.2010 tarih ve 53 Seri No.lu KDV Sirküleri ile KDV iadesi talep eden mükelleflere, iadeye ilişkin belirlenen listelerini elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesinden gönderme zorun-luluğu getirilmiştir.

Uygulamaya Ocak/2010 döneminde başlanılmış ve bununla birlikte birçok sorunu da beraberinde getirmiştir.

Bu çalışmamızda, Yasaların kendilerine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren iyi niyetli yükümlünün diğer tara-fin vergi ödeyip ödemediğini takip ve kontrol etmesi ve bu konuda yaptırım uygulaması olanaksız olduğundan, bu kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulması hukukun temel ilkelerine aykırı düşer prensibinden hareketle, iyi niyetli ve yasalara saygılı mükelleflerin zorda kaldıkları işlemlerden müteselsil sorumluluk ve bunlardan korunma yolları açıklanacaktır.

OLAYLAR

Kod sisteminin terk edilerek KDV İadesi Risk Analiz Sistemine geçilmesi ile birlikte öncelikle müteselsil sorumluluk gündeme gelmiş bulunmaktadır.

KDV İadesi Risk Analiz Sistemi:

KDV İadesi Risk Analiz Sisteminin işle-yişinin yapılan açıklamalar çerçevesin-de özetle aşağıdaki şekilde olacağı be-lirtilmektedir.

- Mükellefler, KDV iadesi taleplerini ta-mamen elektronik ortam üzerinden ya-pacak.

- Gelir İdaresi, 70 kriter üzerinden ge-len iade taleplerini bilgisayar ortamında inceleyecek.

- 5 ya da 6 gruba ayrılan iade talepleri 70 kritere göre değerlendirilecek.

- İade talebi sorunsuzsa vergi dairesi KDV İadesinin ödenebileceğini mükelle-fe bildirilecek.

- Talepte sorun varsa; yani sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kul-lanılmış veya başkaca problem söz ko-nusu ise, sistem kırmızı alarm verecek

- Gelir İdaresi'ndeki iki uzman olumsuz çıkan sonuçları bir kez daha gözden ge-girecek

- Sonuç yine değişmezse rapor denetim ekiplerine gönderilecek ve mükellef in-celemeye alınacaktır.

84 nolu tebliğde genel esaslara ve özel esaslara tabi olmak şeklinde iki tür uy-gulamadan bahsedilmektedir. Olumsuz mükellefler listesinde yer alan firmalar ile ticari ilişki içinde bulunması halinde bir takım sınırlamalar getirilerek firma özel esaslara tabi tutulmaktadır. Fakat özel esaslardan genel esaslara geçiş yapması mümkün bulunmaktadır.

Bu kısımda en çok mal ve hizmet alımı neticesinde oluşan borcun ödeme şek-li önem arz etmektedir. Buna göre bazı durumlarda ödeme şekli ile, müteselsil sorumluktan kurtulmak ve genel esas-lara tabi olmak mümkün bulunurken bazı durumlarda ise mümkün bulunma-maktadır. Söz konusu durumları açık-lamadan önce 84 nolu genel tebliğde düzenlenen ve firmanın bazı durumlar-

da müteselsil sorumluluktan kurtularak genel esaslara tabi olmasını sağlan ödeme şekillerini belirtmekte fayda vardır.

Bu ödeme şekilleri;

Banka yolu ile yapılan ödemeler ve nama yazılı çek ile yapılan ödemeler olarak açıklanabilir.

Maliye tarafından farklı kategorilere göre belirlenmiş Kod Listelerinde yer alan firmalarla ticari ilişki içinde bulunulması halinde cezalı tarhiyat ve kod'a girmekten kurtulma farklı esaslara göre belirlenmiştir. Buna göre Maliye tarafından yayımlanan bir duyuruda,

Açıklama İstenen Alışlar	Mükelleflerin Yapabilecekleri İşlemler ve Açıklamalar
Sahte Belge Düzenleyen Mükelleflerden Alışlar	- Düzeltme beyannamesi verilerek söz konusu alışlar, KDV indirimlerinden çıkarılabilir.
	- Düzeltme beyannamesi verilmemesi durumunda, olumsuz alışlara ilişkin KDV'nin 4 katı tutarında teminat verilerek genel esaslara dönüş sağlanabilir.
	- Olumsuz alışın dönemi zamanaşımına uğramışsa, mükellefin müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır.
	-Öte yandan, söz konusu alışlar için KDV tevkifatı yapılmış ve vergi dairesine ödenmiş ise, tevkifat yapılan alışlardan dolayı mükellefin müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır.
Sahte Belge Kullanan Mükelleflerden Alışlar	- Bu alışların banka yoluyla ya da Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen çeklerle yapılmış olduğunun vergi dairesine belgelendirilmesi durumunda, alış yapan mükellefin müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır.
	- Ödemelerin, banka yoluyla ya da çekle yapılmamış olması durumunda, söz konusu alışlar için düzeltme beyannamesi vermek suretiyle KDV indirimlerinden çıkarılabilir.
	- Olumsuz alışın dönemi zamanaşımına uğramışsa, mükellefin müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır.
	- Diğer taraftan, sahte belge kullanan firmanın genel esaslara dönmesi yani hakkındaki olumsuzluğun kalkması durumunda da, bu firmadan alışları olan firmanın müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır.
	- Öte yandan, söz konusu alışlar için KDV tevkifatı yapılmış ve vergi dairesine ödenmiş ise, tevkifat yapılan alışlardan dolayı mükellefin müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır.

Adresinde Bulunmayan veya Mükellefiyeti Resen Kapatılan Mükelleflerden Alışlar	- Adreste bulunmama veya mükellefiyetin kapatıldığı dönemden önceki dönemler için, yani mükellefin faal olduğu dönemlerde yapılan alışlar için herhangi bir sorumluluk bulunmamaktadır. Mükelleflerimizin bu durumu vergi dairelerine izah etmeleri gerekmektedir.
	- Adresinde bulunulmadığı veya mükellefiyetin kapatıldığı dönemler için ise söz konusu alışlar için düzeltme beyannameyi vermek suretiyle KDV indirimlerinden çıkarılabilir. Düzeltme beyannameyi verilmemesi durumunda, olumsuz alışlara ilişkin KDV'nin 4 katı tutarında teminat verilerek genel esaslara dönüş sağlanabilir.
	- Olumsuz alışın dönemi zamanaşımına uğramışsa, mükellefin müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır.
	- Öte yandan, söz konusu alışlar için KDV tevkifatı yapılmış ve vergi dairesine ödenmiş ise, tevkifat yapılan alışlardan dolayı mükellefin müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır.
Defter ve Belgelerini İnceleme Elemanına İbraz Etmeyen Mükelleflerden Alışlar	- Defter belge ibraz edilmeyen dönemlerdeki alışların banka yoluyla ya da Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen çeklerle yapılmış olduğunun vergi dairesine belgelendirilmesi durumunda, alış yapan mükellefin müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır.
	- Ödemelerin, banka yoluyla ya da çekle yapılmamış olması durumunda, söz konusu alışlar için düzeltme beyannameyi vermek suretiyle KDV indirimlerinden çıkarılabilir.
	- Defter belge ibraz etmeyen mükellef hakkında olumsuzluk kalkarsa, bu durum vergi dairesine bildirilmelidir.
	- Olumsuz alışın dönemi zamanaşımına uğramışsa, mükellefin müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır.
	- Öte yandan, söz konusu alışlar için KDV tevkifatı yapılmış ve vergi dairesine ödenmiş ise, tevkifat yapılan alışlardan dolayı mükellefin müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır.

84 Nolu Tebliğ kapsamında müteselsil sorumluluktan kurtulmak için T.T.K. 697. maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına uygun olarak çek düzenlenmesi gerektiği belirtilmiş olduğundan, 697. maddenin 3. Fıkrasında yer alan hamile düzenlenen çeklerin sorumluluğu ortadan kaldırmadığı açıktır.

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hisimlik, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmayacaktır. (KDVG/84/III/1/1)

Naylon fatura olayında, genellikle;

- Faturayı düzenleyen firmanın; faaliyetinin olmadığı,
- Demirbaş ve mal mevcutlarının bulunmadığı,
- İşçi çalıştırılmadığı,
- Motorlu araçlarının bulunmadığı, aynı nitelikte araçların kiralanmadığı,
- Faturaya konu işleri yapacak organizasyona sahip olmadığı

gibi nedenlerle, KDV yönünden, "müteselsil sorumluluk" hükümlerine göre, cezalı vergi istenilmekte ve olay hapis cezası istemiyle savcılığa intikal ettirmektedir.

Danıştay'ın, özellikle son bir yılda "naylon fatura" konusuna yaklaşımı, belli unsurların araştırılması gerektiği şeklindedir. Bu kararlardan birinin özeti aşağıdaki gibidir.

"İçeriği itibarıyla yanıltıcı olduğu sonucuna varılan faturaları veren şirket hakkında düzenlenen raporlar üzerine idarece ne gibi işlemler yapıldığı, bu raporlara dayalı olarak komisyon geliri elde etmekten dolayı tarhiyat yapıp yapılmadığı, yapılmış ise sonucunun ne olduğu, bu raporlarla ilgili yargı kararlarının bulunup bulunmadığı, söz konusu şirketin mükellefiyetinin idarece terkin edilip edilmediği, edilmişse dava konusu yapıp yapılmadığı, davacıya fatura düzenlediği dönemlerde, katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediği adına katma değer vergisi tarhiyatı yapılmış ise bu konuda yargı kararı bulunup bulunmadığı hususları davalı idareden ya da faturaları düzenleyen şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesinden araştırılıp bu araştırma sonucuna göre

karar verilmesi gerekirken davanın reddedilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, mükellefin temyiz isteminin kabulüyle, Vergi Mahkemesi kararının, belirtilen hususlar araştırılarak sonucuna göre yeniden karar verilmek üzere bozulmasına, oybirliğiyle karar verildi."

Görüldüğü gibi, Danıştay'ın görüşü;

- * Sahte ya da yanıltıcı faturaları verenler hakkında, düzenlenen raporlar üzerine idarece ne gibi işlemler yapıldığı,
- * Bu raporlara dayalı olarak, "komisyon geliri" elde etmekten dolayı, işlem yapıp yapılmadığı,
- * Yapılmış ise sonucunun ne olduğu,
- * Bu raporlarla ilgili, yargı kararlarının bulunup bulunmadığı,
- * Söz konusu firmanın mükellefiyetinin, idarece silinip silinmediğinin, silinmişse dava konusu yapıp yapılmadığının,
- * Fatura düzenlendiği dönemlerde, KDV beyannamelerini verip vermediği,
- * Adına tarhiyat yapılmışsa, bu konuda yargı kararı bulunup bulunmadığı, gibi hususların araştırılması ve ortaya çıkan sonuca göre karar verilmesi gerektiği şeklindedir.

Buna göre örneğin; hafriyat işi yaptıran bir müteahhit; ödemelerinin tamamını çekle yaptığını, hafriyatçının bu çeklerden bir kısmını akaryakıtçıya ciro edip akaryakıt aldığını, yapılan hafriyatın ayrıca işveren konumundaki kamu kurumunun yetkili elemanları, hafriyat olayını denetlendiğini ve yeşil deftere de

kayıt yapıldığını kanıtlayabiliyorsa, bu tür olaylarda, gerekli araştırma yapılmadan, hafriyat işi yaptıran müteahhit firmayı "müteselsilen sorumlu" tutmak ve "sahte belge" kullanmakla suçlamak, söz konusu olamayacaktır.

Yukarıdaki kararın, "naylon fatura kullanılması" konusunda, iyi niyetli mükellefleri koruyan, önemli bir gelişme olduğunu da ifade edebiliriz.

Danıştay Dokuzuncu Daire Başkanlığının Esas No : 2005/2301 Karar No : 2006/4414

Kanun Yararına Temyiz Eden : Danıştay Başsavcılığının 25 Mart 2007 tarih ve 26473 sayılı Resmi gazete'de yayınlanan kararının son bölümünde aynen;

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince İzmir Bölge İdare Mahkemesi'nin 30.12.2004 tarih ve E:2004/1593, K:2004/2270 sayılı kararının Danıştay Başsavcılığı tarafından kanun yararına temyiz edilerek bozulmasının istenilmesi üzerine işin gereği görüldü:

İstem; davacı şirket adına 1995/Kasım dönemine ilişkin olarak re'sen salınan katma değer vergisi ile kesilen kaçakçılık ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davayı kabul eden İzmir 2. Vergi Mahkemesi'nin 13.1.2003 tarih ve E:2001/32, K:2003/13 sayılı kararının bozulmasına ilişkin İzmir Bölge İdare Mahkemesi'nin 30.12.2004 tarih ve E:2004/1593, K:2004/2270 sayılı kararının kanun yararına bozulmasına ilişkindir.

Dosyanın incelenmesinden, Tekstil Sanayi ve Dış Ticaret Ltd. Şti.nin davacı şirkete 29.11.1995 tarih ve 3038

numaralı faturayı düzenlediği, davacı şirket tarafından, fatura muhteviyatı malın ihraç edildiği ve katma değer vergisinin indirim konusu yapıldığı, ihracatın gerçekleştiği hususunda ihtilaf bulunmadığı, ancak, söz konusu faturayı düzenleyen şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ile bu şirkete ait faturaların gerçek bir mal ve hizmet satımı karşılığında tanzim edilmediğinin ve katma değer vergilerinin hazineye intikal ettirilmediğinden söz edilerek davacı şirket 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesi uyarınca müteselsilen sorumlu tutularak adına dava konusu cezalı tarhiyatın yapıldığı anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinde; yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların, verginin tam olarak kesilip ödemesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu oldukları, aynı maddenin olay tarihinde yürürlükte olan ve bu maddeye 3239 sayılı Kanununun 2. maddesiyle eklenen 3. fıkrasında ise, mal alım ve satım ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananların, aralarında zimnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu tutulacakları hükme bağlanmıştır.

Maddenin gerekçesinde, kesilen vergiler ile tahsil edilen katma değer vergilerinin mutlaka vergi dairesine yatırılmasının amaçlandığı belirtilmiş olup, vergiyi kestiği veya tahsil ettiği halde vergi dairesine yatırmayanları zorlamak ve bu görevlerini yerine getirmelerini sağlamak için alım satıma taraf olanlar ve hizmetten yararlananlar müteselsilen sorumlu tutularak gerçek yükümlünün bu göre-

vini yapmasını ve özellikle paravan şirket kurulmasını önlemek amacıyla söz konusu hükmün 11. maddeye eklendiği vurgulanmıştır.

Bu durumda, 213 sayılı Kanunun 11. maddesinin katma değer vergisi için de geçerli olduğu hususu kuşkusuzdur. Ancak bu maddedeki müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi ihtilaflarına uygulanabilmesi için, gerçek mal alım satımı olmadan, komisyon karşılığında fatura temin edildiğinin yahut kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi veya hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesi zorunludur.

Yasaların kendilerine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren iyi niyetli yükümlünün diğer tarafın vergi ödeyip ödemediğini takip ve kontrol etmesi ve bu konuda yaptırım uygulaması olanaksız olduğundan, bu kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulması hukukun temel ilkelere aykırı düşer.

Söz konusu olayda, inceleme elemanınca yapılan tespitler davacı şirket ile mal aldığı şirket arasında bir irtibat bulunduğunu kanıtlamadığından, davacı şirketin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11/3. maddesine göre verginin ödenmesinden sorumlu tutularak adına cezalı tarhiyat yapılmasında isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle Danıştay Başsavcısı tarafından yapılan temyiz isteminin kabulü ve İzmir Bölge İdare Mahkemesi'nin 30.12.2004 tarih ve E:2004/1593, K:2004/2270 sayılı kararının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına, kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı

ile Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayımlanmasına 15.11.2006 tarihinde oybirliği ile karar verildi." Denilerek Yasaların kendilerine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren iyi niyetli yükümlünün diğer tarafın vergi ödeyip ödemediğini takip ve kontrol etmesi ve bu konuda yaptırım uygulaması olanaksız olduğundan, bu kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulması hukukun temel ilkelerine aykırı düşer denilerek iyi niyetli ve görevlerini yerine getiren mükellefleri koruyucu bir karar vermiştir.

Olayların tamamında müteselsil sorumluluktan kurtulmanın en önemli unsuru ödeme şeklidir.

Bu nedenle bu bölümde ödeme şekli incelenecektir.

ÖDEME ŞEKLİ İLE MÜTESELSİL SORUMLULUKTAN KURTULMANIN YOLLARI

1- Ödemenin kısmen bankacılık sistemi içinde yapılması:

Banka sistemi içerisinde kısmen yapılan ödemelerin müteselsil sorumluluğu da kısmen kaldırması söz konusu değildir. İlgili fatura veya faturalarda yer alan katma değer vergilerinin tamamından sorumluluk hali devam edecektir. Fatura bedelinin katma değer vergisini de kapsayacak biçimde banka sistemi içinde ödenmesi gerekmektedir

2- Satıcının bilgilerinin yazılması:

Satıcının veya adına hareket edenin hesap numarasının ve vergi kimlik numarasının ödeme belgesinde mutlaka yer alması gerekmektedir. Satıcının adına hareket eden temsilcisi, vekili veya istihdam ettiği kişiler adına yapılacak ödemelerde bu kişilerin satıcıyla olan

ilişkini kanıtlayan bir belgenin muhafazası geçmişe yönelik incelemelerde sorun çıkmaması için gereklidir.

3- Kredi kartı ile yapılan ödemeler

Kredi kartı ile yapılan ödemeler nihayet banka sistemi içinde yer almaktadır.

Müteselsil sorumluluğun ortadan kalkması için gerekli şartlar yerine gelmişse kredi kartları ile yapılan ödemenin de geçerli olması gerekmektedir.

4- PTT kanalıyla yapılan ödemeler:

Posta idaresi kanalıyla yapılan havale ve ödemelerin ise müteselsil sorumluluğu ortadan kaldırması için mutlaka satıcının banka hesabına ve diğer şekil şartları yerine getirilerek yapılması gerekir.

5- Senetle ödeme:

Lehine ödeme yapılacak kişi veya kurumun isim veya unvanının ve vergi kimlik numarasının yer aldığı senetlerin satıcı tarafından bankasına tahsile verilerek tahsil edilip hesabına intikal etmesi de banka kanalıyla tahsilat çerçevesinde değerlendirilmelidir.

6-Ciro edilen senetler:

Senetlerin ciro edilmesinde de aynı uygulamanın geçerli olmaması için hiçbir neden bulunmamaktadır.

Ancak elbette ki her halde senetlerin banka kanalıyla ödenmesi ve tahsili zorunlu şarttır.

7- Cebri icra yoluyla yapılan ödemeler:

Cebri icra yoluyla yapılan ödemeler de banka sistemi içinde ve şekil şartları yerine getirilerek yapıldığı takdirde müte-

selsil sorumluluğu kaldıracaktır.

8 - Çekle ödeme yapılması:

Ödemenin çekle yapılmış olması halinde; çekin T.T.K.'nin 697 nci maddesinin 1. ve 2. fıkrasına uygun olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Buna göre, çeklerde lehine ödeme yapılacak kişi veya kurumun isim veya unvanının ve vergi kimlik numarasının yer alması gerekmektedir.

KDV'nin iadesi aşamasında; çekin üzerinde yazılı ödeme tarihinin henüz gelmediği durumlarda, iade yapılmış olsa da çek banka sistemi içinde ödenmeden müteselsil sorumluluğun sona ermeyeceği kabul edilmelidir.

Bir diğer deyişle; çekin sadece düzenlenmiş bulunması müteselsil sorumluluğun kalkması için yeterli değildir.

9- Tam ciro edilen çekler:

Öte yandan 82 ve 84 sayılı KDV Tebliğlerinde açıkça belirtilmiş olmaması nedeniyle ciro edilen müşteri çeklerinin müteselsil sorumluluk karşısındaki durumu tereddüt yaratmıştır. 2001 tarihli bir muktezada müşteri çeklerinin ciro edilmesinin sorumluluğu kaldırmayacağı belirtilmiştir. Ancak tahsilat ve ödemelerde tevsik uygulamasına ilişkin VUK-1 sayılı ve 12.08.2003 tarihli sirkülerde "82 seri nolu KDV Genel Tebliğinde açıklandığı gibi; çekle yapılan ödemelerde müteselsil sorumluluk uygulamasına muhatap tutulmamak bakımından çekin tam ciro ile devri gerektiği tabiidir" hükmüne yer verilmiştir.

Bu durumda; mal veya hizmet karşılığı alınan çekin tam ciro yapılması çekin arkasına (..... ya ödeyiniz imza kaşe), yani çekin arkasına isim,

unvan, vergi kimlik numarası ve adresinin yazılması, hamiline düzenlenen çekin de aynı şekilde ciro edilmesi halinde müteselsil sorumluluk kalkacaktır.

Burada ödemenin banka sistemi içinde yapıldığının ve çek bedelinin satıcının banka hesabına geçtiğinin kanıtlanması gerekli olacaktır.

10- Beyaz ciro edilen çekler:

Hamiline veya nama yazılı çeklerin alıcı tarafından satıcıya beyaz ciro ile (çekin arkasına ödeyiniz imza kaşe) devri durumunda son aşamada bu çeklerin bankadan ödendiğinin, teslim eden ve alanın kimlik bilgileri, adresi, vergi kimlik numarası, vergi dairesi, imza ve kaşesini içeren çek alım bordrosu ile teslim edildiğinin ve cira zincirinin kanıtlanması gerekir.

Burada ödemenin banka sistemi içinde yapıldığının ve çek bedelinin satıcının banka hesabına geçtiğinin kanıtlanması gerekli olacaktır.

11- Ödenmemiş çekler:

Çek düzenlenmiş olması yeterli olmayıp, çekin banka sistemi içinde ödenmiş olması şarttır. Çekin düzenlendikten sonra geri alınıp veya karşılıksız çıkarak elden (nakit olarak) ödenmesi müteselsil sorumluluğu kaldırmayacaktır.

12- Satıcı tarafından tahsil edilmeyip ciro edilen çekler:

Çek bedelinin satıcı tarafından tahsil edilmediği hallerde, yani satıcı tarafından diğer kişilere ciro edilmesi durumunda müteselsil sorumluluğun süreceğini ileri sürmek tek başına mümkün olmasa da, daha kapsamlı bir incelemeyi gerektirebilir. Ciro zinciri ve alıcıya resmi olmayan şekilde iadesinin söz

konusu olup olmadığı araştırılmalıdır.

Banka kanalıyla ödeme yapılarak sorumluluktan kurtulma şartları yerine gelmiş olsa dahi, alıcı ve satıcı arasında muvazaaya dayalı bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişki olduğunun veya hisimlik, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişki bulunduğunun vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmiş olması halinde müteselsil sorumluluk kalkmayacaktır.

ÇEKLER ÖDEMEDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Tam Ciro-Beyaz Ciro

T.C.Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 08.04.2008 tarih ve 36254 sayılı yazıları ile 84 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (III.) bölümünde yer alan müteselsil sorumluluk müessesine ilişkin açıklamalar yaparak, özellikle katma değer vergisi iade işlemlerinde sorun olarak yaşanan müşteriler çeklerinin ciro işlemlerine açıklık getirmiştir.

Buna göre;

"Tam ciro" yapılmış çeklerin müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmamaları, "Beyaz ciro" yapılmış çeklerin ise müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmamak için yeterli olmayacağının tabii olduğu belirtilmektedir.

Ciro

Police, emre yazılı senet olarak alacağın temlikinden çok ciro ve teslim yoluyla devrolunur. Bu kaide police açıkça emre yazılı olmasa dahi uygulanır. Cironun, police veya policeye ekli "alonj"denilen

bir kağıt üzerine yazılması ve ciranta tarafından imzalanması gerekir. Genellikle ciro senedin arka tarafına yazılmaktadır. Ancak, beyaz cironun poliçenin arka tarafına yazılması şartı vardır. Uygulamada, ciro; poliçenin arka yüzüne kabul ve aval ise; poliçenin ön yüzüne yapılır. Ciro, tam ve beyaz olmak üzere iki şekilde yapılabilir:

a) Tam ciro

Tam ciro'da, ciranta poliçeyi ciro edeceği kimsenin adını, soyadını, vergi kimlik numarasını ve ödeyiniz ibaresini yazar ve imzalar.

Örnek: Tam Ciro



b) Beyaz (açık) ciro

Beyaz ciro'da, ciranta, poliçenin arka yüzüne sadece ödeyiniz ibaresini yazar ve imzalar.

Örnek: Beyaz Ciro



Ciroların Sınıflandırılması

a) Temlik ciro

Temlik ciro ile poliçeden doğan bütün haklar ciro edilene geçer, ancak bu hakların devri için sadece ciro yeterli değildir. Ayrıca poliçenin de teslimi gerekir. Cironun üzerinde "bedeli teminattır" veya "tahsil içindir" gibi kayıtların bulunmaması halinde, yapılan ciro temlik ciro hükmünde sayılır. Bankalar, cironun "... bankası emrine ödeyiniz. Bedeli alınmıştır." şeklinde bir kayıtla kendi emirlerine yapılmasını isterler. Bu şekilde ciroya "temlik ciro" denir.

b) Tahsil ciro

Poliçe bedelinin bir başka kimse tarafından tahsil edilmesini sağlamak amacıyla yapılan ciroya "tahsil ciro" denir. Ciro, "bedeli tahsil içindir", "kabz içindir", "vekâleten" deyimlerini veya sadece vekâlet vermeyi ifade eden herhangi bir kaydı taşırsa hamil, senetten doğan bütün hakları kullanabilir, fakat o senedi ancak tahsil ciro şeklinde tekrar ciro edebilir.

c) Rehin ciro

Ciro, "bedeli teminattır", "bedeli rehindir" gibi bir kaydı taşırsa, hamil poliçeden doğan bütün hakları kullanabilir. Ancak, kendisi tarafından yapılan ciro, tahsil ciro hükmündedir. Senetten sorumlu olanlar, kendileriyle ciranta arasında doğrudan doğruya mevcut olan ilişkilere dayanan itirazları, hamile karşı ileri süremezler (bankanın poliçeyi devralırken bilerek borçlunun zararına davranması hariç).

Tahsilât ve ödemelerde ciro ve beyaz cirolu çeklerin kullanımı

Banka sistemi içinde kaldığı müddetçe

bir mal veya hizmet bedelinin müşterinin kendi çeki ya da ciro ettiği bir çek ya da beyaz ciro ile teslim ettiği bir çek ile ödenmesi imkân dâhilindedir. Çekin tam ciro ve beyaz ciro ile devri mümkün bulunmaktadır.

Sattıkları mal veya hizmet bedellerini müşterilerinden aldıkları çeklerle tahsil eden ve ödemelerini de yine bu çeklerle yapan mükelleflerin çeklerini ciro etmelerinde uymaları gereken hususlar aşağıda açıklanmıştır.

Mal veya hizmet karşılığı alınan çekin tam ciro yapılması halinde çekin arkasında isim, unvan, vergi kimlik numarası ve adresinin yazılması yeterli olacaktır. Hamiline düzenlenen çekte aynı şekilde ciro edilebilecektir.

Mal veya hizmet bedellerini beyaz ciro ile tahsil edenler, bu çekleri için "çek alım bordrosu" düzenlemelidirler. Bu bordroda çeki düzenleyen yada çeki devredenin adı, soyadı, vergi kimlik numarası ile imza ve kaşesinin bulunması gerekmektedir.

Çek alım bordrosu düzenledikten sonra bu çekler, satın alınan mal ve hizmet bedelleri karşılığı beyaz ciro ile verildiğinde "çek teslim bordrosu" düzenlenecektir. Bu bordrolarda da kendisine ciro yapılan satıcının veya yetkilisinin adı, soyadı vergi kimlik numarası ile imza ve kaşesinin bulunmasına zorunludur.

Çek alım veya teslim bordrosunda birden fazla çekin bulunması halinde çeki keşide veya son ciro edenlerin isim ve unvanları ile çek tutarları bordroya ayrı ayrı yazılmalıdır.

SONUÇ

KDV zincirinin bozulmaması ve Hazine alacağının garanti altına alınması İdare için ne kadar önemli ise müteselsil sorumluluktan kurtulmakta Yasaların kendilerine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren iyi niyetli yükümlülerin en doğal hakkı olup yukarıda açıklamaya çalıştığımız ödeme şekilleri ile kendilerini koruyabilmektedirler.

Ancak, bu önlemler İdare ve yükümlü arasındadır. Bir de bunun mal ve hizmet alımı-satımı yaptığı firmalarla arasında oluşan güven ve ilişkiler bazında incelediğimizde ortaya tamiri mümkün olmayan durumlar çıkmaktadır.

İhracattan doğan KDV İadesi taleplerinde mal ve hizmet satın aldığı firmaların alt tedarikçilerinin birinin ya da bir kaçının yükümlülüklerini yerine getirmemesinden dolayı müşteri kaybeden firmalar azımsanmayacak kadar çoktur.

İdarenin müteselsil sorumluluk konusunda daha kapsamlı ve uygulaması net bir sistem geliştirmesi iyi niyetli ve Yasal yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflere rahat bir nefes aldıracaktır.

MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI VE TDHP

> **Osman BULUT** / SMMM

ÖNSÖZ

06-07 Temmuz 2010 tarihinde yapılan ,bir eğitim seminerinde Muhasebenin temel kavramları ve TDHP MUHASEBE UYGULAMA GENEL TEBLİĞ ' leri yeniden gözden geçirilmiş ve muhasebe uygulamaları pratik, kısa olarak hafızalar tazelenerek bu notlar hazırlanmıştır. Özellikle Staj yapan meslek mensubuna yönelik bu çalışmaların faydalı olacağına inanıyorum.

Bilindiği üzere 213 sayılı VUK nun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, MSUG tebliği 26.12.1992 tarihli Resmi Gazetenin mükerrer sayısında yayınlanmıştır. Bu tebliğ Tek Düzen Hesap Planı ve Çerçevesi olarak 01.01.1994 tarihinde geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. 1 sıra Numaralı olan MSUG tebliği ile açıklanan muhasebenin temel kavramları , ilkeler, amaç ve düzenlemeler ile ülkemizde muhasebe mesleğinin gelişmesinde en önemli kilometre taşlarından birisini oluşturmuştur. Konu çok geniş olup kitaplar ile anlatılabilecek durumdadır.

Bu durum göz önünde tutularak, çok kısa anlatımlar ile geçilmiştir.

1-Muhasebenin amacı ve yararları

Muhasebede amaç, işletme veya kuruluşun finansal (veya para ile ifade edilebilen)faaliyetlerine esas olan bilgi ve belgelerin girilmesi, düzenlenmesi, raporlanması ve kullanışlı şekilde bilgi

kullanıcılarına aktarılmasıdır. Muhasebenin birçok yararı olmakla birlikte en önde gelenleri şunlardır:

- İşletmenin sahip olduğu kıymetlerin tespitini sağlar.
- İşletmede meydana gelen dönem içi faaliyetlerle dönem sonunda ulaşılan sonuçların anlaşılmasını kolaylaştırır.
- İşletme ile iş yapan üçüncü şahısların ekonomik ve sosyal durumlarının bilinmesini sağlar.
- Üçüncü şahıslarla işletme arasında meydana gelen hukuki anlaşmazlıklarda devir teşkil eder.
- İşletmede çalışan personel ve görevlilerin su istimaline karşı işletme varlığını korur.
- İşletme sahibinin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol edilip incelenmesini sağlar.

2. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebenin temel kavramları şunlardır :

1. Sosyal sorumluluk kavramı,
2. Kişilik Kavramı,
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
4. Dönemsellik Kavramı,
5. Parayla Ölçülme Kavramı,
6. Maliyet Esası Kavramı,
7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,

8. Tutarlılık Kavramı,
9. Tam Açıklama Kavramı,
10. İhtiyatlılık Kavramı,
11. Önemlilik Kavramı,
12. Özün Önceliği Kavramı.
13. Sosyal sorumluluk kavramı

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder. Kar eden şirket müdürün isteği üzerine zarar etmiş bir şirket haline gelemez

Kişilik kavramı

Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personellerinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

İşletmenin sürekliliği kavramı

Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Dönemsellik kavramı

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

DÖNEMSELLİK NEDİR ?

KDV DE DÖNEMSELLİK AYLIKTIR.

VERGİLENDİRMEDE DÖNEMSELLİK 3 AYLIKTIR.

STOPAJ DA DÖNEMSELLİK AYLIKTIR.

DAMGA VERGİSİNDE DÖNEMSELLİK AYLIKTIR.

BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİNDE DÖNEMSELLİK AYLIKTIR.

ANCAK İŞLETME YÖNÜNDEN KAR ZARAR VE NAKİT AKIŞI YÖNÜNDEN HER İŞLETMEDE VERGİLENDİRMEYİ (ENVANTER-MALİYET-STOK-V.S.) AYLIK YAPMAKTA VE HESAPLARI AYLIK KAPATMAK DOĞRU OLANDIR.

Parayla ölçülme kavramı

Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder.

Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

Maliyet esası kavramı

Maliyet esası kavramı; para mevcudu,

alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

Tutarlılık kavramı

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder.

Tam açıklama kavramı

Tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

İhtiyatlılık kavramı

Bu kavram muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Örneğin, ileri bir tarihte bedeli tahsil edilmek üzere bir mal veya hizmet satılırsa hemen gelir olarak kaydedilmemeli, tahsilât yapıldıktan sonra kaydedilmelidir. Aynı şe-

kilde bir gider veya zarar kesinleşmese bile ortaya çıktığında bunun için karşılık ayrılmalıdır.

Önemlilik kavramı

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mâli bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder..

Özün önceliği kavramı

Özün Önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılması ve değerlendirmelerinin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin dikkate alınması gerektiğini belirtir.

DİKKAT:

TÜRKİYEDEKİ MUHASEBE TAHAKKUK ESASINA GÖRE OLUŞTURULMUŞTUR.

DOLAYISI İLE HESAP PLANI BUNA GÖRE ÇALIŞACAKTIR.

TAHAKKUK ESASINA UYULMASI SONUCU ;

1. MAL GİDİNCE VEYA GELİNCE KAYIT YAPILACAK(TAHAKKUK ETTİRİLECEK)

2. FATURA DÜZENLENİNCE KAYIT YAPILACAK(TAHAKKUK ETTİRİLECEK)

3. PARA VEYA ÇEK ALININCA VEYA VERİLİNCE KAYIT YAPILACAK , YANİ

(TAHAKKUK ETTİRİLECEKTİR)

TAHAKKUK ETTİRİLMESİ DEMEK VERGİ DOĞMASI VEYA GİDER OLUŞMASI DEMEKTİR.

3. Bilanço Kalemleri

DÖNEN VARLIKLAR

100 – 120 ARASI HAZIR DEĞERLER

120- 150 ARASI ALACAKLAR

150- 160 ARASI STOKLAR

170 HESAPLAR YILLARA SARİ İNŞAAT HESAPLARI

180-190 ARASI GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

190-200 ARASI DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

DURAN VARLIKLAR

200-300 ARASI UZUN VADELİ HESAPLARDIR

220-240 ARASI LACAKLAR

240-250 ARASI DURAN MALİ DEĞERLER (İŞTİRAKLER VE ORTAKLIKLAR 250-260 ARASI DURAN VARLIKLAR (MAKİNE-ARAÇ-DEMİRBAŞ)

260-280 ARASI DİĞER DURAN VARLIKLAR (HAKLAR,ÖZEL MALİYETLER V.B.)

280-290 ARASI GELECEK YILLARA AİT GİDERLER

KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

300-310 MALİ BORÇLAR

320-340 ARASI TİCARİ BORÇLAR

340-350 ARASI AVANSLAR

350-360 ARASI İNŞAAT İŞLERİNDEKİ HAKEDİŞLERDİR

360-370 ARASI VERGİ VE SSK ÖDEMELERİDİR

370-380 ARASI KURUMLAR VERGİSİ HESAPLARIDIR

380-390 ARASI GELECEK YILLARA AİT GELİRLER

390-400 ARASI İSE DİĞER KISA VADELİ KAYNAKLARDIR

UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

400-500 ARASI UZUN VADELİ HESAPLARDIR

ÖZKAYNAKLAR

500-520 ARASI SERMAYE KALEMLERİ

520-540 ARASI SERMAYE YEDEKLERİ

540-550 ARASI KAR YEDEKLERİ

570 HESAPLARI GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

580 HESAPLARI GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

590 HESABI İSE DÖNEM NET KARI HESABIDIR.

4- Gelir Tablosu Kalemleri

600-610 ARASI GELİR HESAPLARI

610-620 ARASI İNDİRİMLER VE İSKONTOLAR HESAPLARI
620-630 ARASI MALİYET HESAPLARI
630-640 ARASI FAALİYET GİDERLERİ HESAPLARI
640-650 ARASI DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR
650-660 ARASI DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR
660-670 ARASI FİNANSMAN GİDERLERİ
670-680 ARASI OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR
680-690 ARASI OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR
690 LI HESAPLAR DÖNEM KARI VEYA ZARARI

5- Satışların Maliyet Tablosu

ÜRETİM MALİYETİ

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
Direkt İşçilik Giderleri
Genel Üretim Giderleri
Yarı mamul Kullanımı
Dönembaşı Stok (+)
Dönemsonu Stok (-)

ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ

Mamul Stoklarında Değişim
Dönembaşı Stok (+)
Dönemsonu Stok (-)

SATILAN MAMUL MALİYETİ

TİCARİ FAALİYET

Dönembaşı Ticari Mallar Stoku (+)
Dönem içi Alışlar (+)
Dönemsonu Ticari Mallar (-)

SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ

SATILAN HİZMET MALİYETİ

SATIŞLARIN MALİYETİ

NOT: 7/A VE 7/B Seçenekler dikkate alınmalıdır.

ECZANELERE AİT ALIŞ FATURALARININ LUCA'DA MUHASEBE KAYITLARININ KOLAY VE PRATİK YAPILMASI YÖNTEMİ

> **Hande HAMAMCILAR** / SMMM Stajyer

Muhasebe ofislerinde iş yoğunluğunun her geçen gün artması, süreli işlerin zamanında yerine getirilebilmesi bizlerin de çok yoğun bir tempoda çalışmamızı zorunlu kılmakta, teknolojiyi en iyi şekilde kullanarak kolay ve pratik yöntemler ile muhasebe kayıtlarını kısa sürede yapmamız zorunlu bir hale gelmiştir.

Bu nedenle, zamanımız çok kısıtlı olduğu için alım faturası çok fazla sayıda olan her ay yaklaşık olarak en az 1-2 klasör dolusu alım faturası bulunan eczanelerin muhasebe kayıtlarını kolayca yapabilmemiz için, Luca'nın banka ekstrelerine yönelik yapmış olduğu kayıtların muhasebe fişlerine aktarılması hizmetinden yararlanmak suretiyle en kısa sürede yapabilme imkanını bulan ve bizlere öğreten büyüklerimizden öğrendiklerimi sizlerle paylaşmak istedim.

1- Öncelikle eczanelerin alım yaptığı ecza depoları tarafından verilmiş olan kullanıcı kodu ve şifre ile ecza deposunun web sayfasındaki internet şubelerinden, (Örneğin Edak Ecza Deposu) sayfanın sol tarafındaki "FATURA DETAY RAPORU"ndan çıkış formatı Excell'den kayıt yapacağımız aya ait olan alım faturalarının ekstresi excell formatında sorgulanacaktır.

2- Ekranaya gelen "FATURA DETAY RAPORU"ndaki bilgilerden Türü, Şube, Mal Bedeli, Eczacı Karı, Kurum İskontosu, Mf, Ödeme İskontosu bilgileri silinir. Geriye kalan Tarih, Fatura No.'dan sonra bir sütun açılır, bu sütuna "Açıklama" adı verilir, bir sütun daha açılır bu sütuna da "(KDV.Matrahı) adı verilir, For-

mülle Tutardan KDV. çıkarılarak (KDV. Matrahı) sütununa yazılır ve aşağıya doğru kopyalanır. Bu işlemlerden sonra Tablodaki bilgiler aşağıda belirtilen şekilde; Tarih, Numara, açıklama, KDV. Matrahı, %8 kdv şeklinde düzenlenir. (Tablo 1).

(Tablo 1)

Tarih	Fatura No	AÇIKLAMA	TUTAR	KDV%8
1/03/10	1	FİRMA ADI	46,30	3,70
1/03/10	2	FİRMA ADI	74,07	5,93
1/03/10	3	FİRMA ADI	83,33	6,67
1/03/10	4	FİRMA ADI	92,59	7,41

İlaçlarda KDV. oranı %8 olmakla birlikte, bazı faturalar %18 Kdv li veya %8 ve %18 kdv birlikte olabilir. Bunları oranlarına göre ayırabilir veya tüm faturaları % 8 kdv kabul edip, daha sonra muhasebe fişini düzenledikten sonra faturalardan %18 kdv' lileri düzeltebiliriz, bu düzeltmenin çok fazla zaman almayacağını düşünüyorum.

Excellde sütunları bu şekilde düzenledikten sonra farklı kaydetten Dosya Adı: Edak

Dosya Türü: CSV olarak dosyayı masaüstünde veya belgelerimde CSV formatında kaydederiz. Çünkü Luca CSV formatında çalışmaktadır.

CSV olarak düzenlediğimiz tabloda tarih bölümündeki örneğin 15.03.10 olarak yer alan tarihi 15.03.2010 olarak düzeltiriz, daha sonra Tablodaki başlık kısmında yer alan tüm yazılar ve Tarih, Açıklama, Matrah, KDV. kelimeleri silinir.

3- Şimdi gelelim Luca'da gerekli muhasebe fişi oluşturarak muhasebe kayıtlarını yapmaya:

Luca'da;

Muhasebe → Fiş işlemleri → banka ekstrelerini seçiyoruz.

Genel bilgiler ekranı karşımıza geliyor. Yeni kayıt seçili duruyor. Ekstre adına da FİRMA %8 yazıyoruz. (Buna istediğiniz gibi isim verebilirsiniz.)

Tablo 2. şeklinde tanımlamaları yazarak, kaydediyoruz.

(Tablo 2)			
Sıra No	Sütun Adı	Fiş Sütunu	Veri Türü
1	Tarih	Evrak tarihi	Tarih
2	Numara	Evrak No	Metin
3	Açıklama	Açıklama	Metin
4	Tutar	Tutar	Para
5	%8 kdv	Tutar	Para

Genel Bilgiler sayfasındaki işlemiz bitti. En sonda bulunan Kural tanımlamalarına geliyoruz.(Tablo:3)

(Tablo 3)					
Tutar	Hesap Kodu	Karşı Hesap Kodu	Evrak No	Evrak Tarihi	Açıklama
Tüm Tutarlar Borç	153.01.001	320			FİRMA ADI
Tüm Tutarlar Borç	191.01.008	320			FİRMA ADI

Tablo 3 deki gibi kural tanımlamalarını kaydediyoruz. Tekrar Genel bilgiler ekranına dönerek, banka ekstresini seçiyoruz.

Göz attan masa üstünde veya belgeirimde kaydettiğimiz CSV dosyasını yükleye basıyoruz Başarıyla yüklendi yazısı geldikten sonra hemen altta bulunan uygula butonuna basıyoruz.ve Tüm tablo karşımıza çıkıyor.(Tablo 4)

Sıra No	Hesap Kodu	Evrak No	Evrak Tarihi	Açıklama	Borç	Alacak	Kapatılacak Hesap Kodu	Kural
1	153.01.001	1	01/03/2010	EDAK ECZA DEPO.	46,30	0,00	320.01.E002	EDAK %8
1	191.01.008	1	01/03/2010	EDAK ECZA DEPO.	3,70	0,00	320.01.E002	EDAK %8
2	153.01.001	2	01/03/2010	EDAK ECZA DEPO.	74,07	0,00	320.01.E002	EDAK %8
2	191.01.008	2	01/03/2010	EDAK ECZA DEPO.	3,93	0,00	320.01.E002	EDAK %8
3	153.01.001	3	01/03/2010	EDAK ECZA DEPO.	83,33	0,00	320.01.E002	EDAK %8
3	191.01.008	3	01/03/2010	EDAK ECZA DEPO.	6,67	0,00	320.01.E002	EDAK %8
4	153.01.001	4	01/03/2010	EDAK ECZA DEPO.	92,59	0,00	320.01.E002	EDAK %8
4	191.01.008	4	01/03/2010	EDAK ECZA DEPO.	7,41	0,00	320.01.E002	EDAK %

Tüm bilgiler yüklenince hepsini seç deyip FİŞİ KES'e basıyoruz. Fiş tarihini giriyoruz, açıklama kısmına istediğimiz açıklamayı yazıyoruz. Matrah birleştir seçtikten sonra Toplu fiş kes diyoruz, muhasebe fişimiz düzenleniyor.

Fiş no girilen kayıtlar için ilgili fişin tarih ve açıklama alanları kullanılacaktır.

Fiş No	<input type="text"/>	Fiş Seç
Fiş Tarihi	<input type="text" value="01/03/2010"/>	Açıklama <input type="text"/>
<input checked="" type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	Evrak Tarihini Fiş Tarihi yap	
Fiş Kodu	<input type="text"/>	
Hesap Kodu	<input type="text"/>	<input checked="" type="checkbox"/> Matrah Birleştir <input type="checkbox"/> Açıklama alanını dikkate alma
Karşı Hesap Kodu	<input type="text"/>	<input checked="" type="checkbox"/> Matrah Birleştir <input type="checkbox"/> Açıklama alanını dikkate alma

Fiş Listesine giriyoruz, düzenlenen fişi açarak, faturalardan KDV oranlarını kontrol ederek %18 olanları düzeltiyoruz, 153-191 ve 320 Hesaplardaki aylık tutarlar ile Fatura Detay Raporundaki tutarları karşılaştırarak, mutabakata vardıktan sonra işlemimize son veriyoruz.

SÖZLEŞMELERİN EN AZ KAÇ NÜSHA DÜZENLENMESİ GEREKTİĞİ VE DAMGA VERGİSİ KONUSU

> Eda KAYA

Bilindiği üzere, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu hükümlerine göre, damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenler olduğu ve yine Damga Vergisi Kanununun 5. maddesinde bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshalarının ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.¹

Öte yandan, sözleşmelerin bir nüshadan fazla düzenlenmesi veya kefil olması durumunda sözleşmenin tabi olduğu damga vergisi tutarı artarak değişebilmektedir. Aynı şekilde bir nüshadan fazla düzenlenen sözleşmelerde damga vergisi yine farklılık arz etmektedir. Başlangıçta hemen belirtelim ki, kira kontratları veya diğer sözleşmelerin iki nüsha düzenlenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

Taraflarca tanzim edilerek, imza altına alınan kira kontratlarının hükümlerinin bir gereği olarak iş bu kontratta yer alan koşullara uyulmaması halin de, kirala-yan mülk sahibi, bu kontratı icraya vererek borçlu aleyhinde takip açtırabilir. İşte bu aşamada Damga Vergisi konusu gündeme gelmektedir. İcra Daireleri özellikle kontratların damga vergisinin ödenip/ödenmediğinin araştırılmasını vergi dairelerinden sormaktadır.

Genel olarak iş yeri kira sözleşmelerinde, gerçek kişi veya iktisadi işletmenin taraf olması damga vergisinin doğması bakımından herhangi bir farklılık arz etmemektedir. Nitekim bir iş yerinin ki-

raya verilmesi ve kiralamanın bir sözleşmeye bağlanması her şekilde damga vergisine tabidir. Fakat sözleşmenin kaç nüsha düzenlendiğinin ya da sözleşmede kefil olup olmadığı durumlarına göre belirlenecek damga vergisi farklılık göstermektedir.²

Bilindiği gibi, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde; **"Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır.**

Bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır." hükmüne yer verilmiştir. Kira sözleşmelerinde kefalet adi kefalet şeklinde olabileceği gibi müteselsil kefalet şeklinde de olabilmektedir. Sözleşmelerde damga vergisi, kefaletin şekline göre farklılık arz etmektedir. Şöyle ki;

Kira akitlerine konulan kefalet şerhinin **"adi kefalet"** olması durumunda, kefalet şerhi asil akitten ayrı müstakil bir işlem, bir hukuki muamele niteliğindedir.³ Bu sebeple 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 6. maddesinin 1. fıkrası gereğince sözleşmelerde adi kefalet olması durumunda sözleşme için binde 1,5 ve kefalet için binde 7,5 olmak üzere toplam binde 9 damga vergisi kesintisi yapılacaktır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu bir özelgede

de; **"sözleşmenin kiracı ile kiralayan yanı sıra adi kefil tarafından da imzalanması halinde, söz konusu kira sözleşmesine ait damga vergisi, mukavele süresine göre bulunacak toplam kira tutarının, kira sözleşmesi için binde 1,5, kefalet için binde 7,5 olmak üzere binde 9 damga vergisine tabi olacağı"** belirtilmiştir.⁴

Müteselsil kefalet ise; alacaklının asıl borçluya müracaat etmeden doğrudan kefile başvurma hakkına sahip olduğu bir kefalet türüdür. Kira mukavelesine konan kefalet şerhinin **"müteselsil kefil"** veya **"müteselsil kefil ve müşterek borçlu"** sıfatıyla konulması halinde, kefalet şerhi asıl akitle birbirine bağlı ve bir asıldan doğma akit işlemler mütalaa edildiğinden, kağıtta yer alan akit ve işlemler içerisinde en yüksek vergi alınmasını gerektiren tutarın dikkate alınması suretiyle yapılacaktır. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 6. maddesinin 2. fıkrasında bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır hükmüne istinaden sözleşmenin müteselsil kefil veya müşterek borçlu tarafından imzalanmış olması halinde, söz konusu kira sözleşmesine ait damga vergisi, kanuna ekli (I) sayılı tablonun I/A-3 fıkrası gereğince binde 7,5 oranında hesaplanacaktır. (53 Seri Nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğine göre 1.1.2010 tarihinden itibaren damga vergisi binde 8,25 olmuştur. Bkz. RG 31/12/2009 gün ve 27449 sayı.)

Öte yandan, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan aynı özeldede de; **"Sözleşmenin kiracı ile kiralayan yanı sıra müteselsil kefil veya müşterek borçlu tarafından**

da imzalanmış olması halinde, söz konusu kira sözleşmesine ait damga vergisinin, mukavele süresine göre bulunacak toplam kira tutarının binde 7,5 damga vergisi oranı ile çarpılmak suretiyle hesaplanacak tutar olacağı" belirtilmiştir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununda yapılan düzenlemeye göre, sözleşmeler, taahhütnameler ve temliknameler belli bir parayı itibar edenler dahil olmak üzere 2010 yılından itibaren binde 8,25 şeklinde damga vergisine tabidir. Öte yandan, kira sözleşmeleri sözleşme süresine göre kira bedeli üzerinden binde 1,65 şeklinde damga vergisine tabidirler.⁵

Yeri gelmişken belirtelim ki burada önemli olan kira kontratlarının asıl ve nüshalarına dikkat etmek gerekmektedir. Ayrıca, kira kontratı üzerinde kefilin de bulunması halinde damga vergisi önemli ölçüde artacaktır.⁶ Uygulamada piyasada kırtasiyecilerden temin edilen ve matbu kira kontratları kullanılmaktadır. Bu kontratlarda, kontratın üçüncü sayfasında matbu ibareler yer almaktadır. Hatta kontratın üçüncü sayfasının en son kısmında bu kontratın taraflara ve ayrı ayrı taraf sayısına göre düzenlendiğine ilişkin ibareler yer almaktadır. Dolayısıyla vergi daireleri işyeri kira kontratlarında damga vergisini en az iki tarafa göre (kiralayan-kiracı) belirlemektedir. Vergi dairesine daha ilk işe başlama dilekçesi ve ekleri olarak sunulan kira kontratlarında damga vergisi kontratın iki nüsha olarak düzenlendiği varsayılarak buna göre gerek damga vergisi hesaplanabilmektedir. Kontratın kefilin bulunması halinde ödenecek damga vergisi bir kat daha artmaktadır. Burada yeri gelmişken üzerinde durulması gereken bir başka konu: kira

kontratlarında yer alan döviz olarak kiranın saplanmasıdır. Dövizin kontratın tanzim tarihine göre, Maliye Bakanlığı tarafından tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına dönüştürülerek buna göre damga vergisi hesaplanacaktır. Burada net kiradan yola çıkılarak brüt kiranın bulunarak buna göre damga vergisinin hesaplanması gerekmektedir. Başka bir ifade ile kira kontratındaki net rakamın brüte iblağ edilerek brüt tutar üzerinden damga vergisinin hesaplanması gerekecektir.⁷

Yargıya yansıyan bir olayda, 3568 sayılı yasaya göre serbest muhasebecilik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sözleşmelerinin mutlak surette 2 nüsha asgari olması gerektiği iddiasıyla yapılan damga vergisi tarhiyatı hakkında verilen karar ve gerekçesi aşağıda olduğu gibidir:

".....

Yukarıda anılan yasal düzenlemelerde, yeminli mali müşavirlerin gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdiğe ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği düzenlenmiş olup, söz konusu hususlar arasında

sözleşmenin kaç nüsha düzenleneceği konusunda idareye bir takdir yetkisi tanınmamış iken, karşılıklı olarak bir veya iki ya da daha fazla nüsha olarak düzenlenilmesi mümkün olan sözleşmenin örnek olarak tebliğ ekinde verilen sözleşme örneğinde sözleşmenin iki nüsha düzenlendiğinin yazılı olmasından hareketle eksik nüsha olarak düzenlendiği yada birden fazla nüsha düzenlendiği halde ikinci nüshaya ait damga vergisinin beyan dışı bırakıldığı varsayımına dayanmaktadır.

Kaldı ki, dayanak alınan tebliğ eki örnek sözleşmenin 2 nolu notunda "işbu sözleşme daktilo ile doldurulacaktır" denilmesine karşın idarenin bu konuda kaynağını yasadan alan sınırlama ya da düzenleme yapma yetkisi bulunmadığından, daktilo ile doldurulmayıp bilgisayarlar da bulunan formlar üzerinde doldurulan sözleşmelerin sözleşme olma niteliğine zarar vermeyeceğinden varsayımına dayalı olarak yapılan tarhiyatta yasaya uyarlık görülmemiştir." şeklinde karar verilmiştir.⁸

Öte yandan, düzenlenmiş bir işyeri kira kontratının işe başlama dilekçesi ekinde vergi dairesine sunulmasından sonra damga vergisi ödenip, bilahare bu kontratın iptal edilerek yeni bir kontrata bağlanması halinde ilk kontratın ödenmiş olan damga vergisi vergi dairesinden geri istenemez. Daha sonra düzenlenen ikinci kontratın da damga vergisinin ayrıca ödenmesi gerektiği bilinmelidir.⁹

Genel olarak, fotokopiler ve yurt dışında tanzim edilen kağıtlar damga vergisine tabi değildir. Ancak, fotokopilerin

bir şekilde hükmünden istifade edilmesi veya resmi bir daireye ibraz edilmesi durumunda damga vergisi gündeme gelebilecektir. Yabancı ülkelerde düzenlenen kağıtların hükmünden Türkiye’de istifade edilmediği sürece damga vergisi söz konusu değildir.¹⁰

DİPNOTLAR

1. Damga Vergisi Kanunu md. 7. Bkz. Topluca Türk Vergi Kanunları, Yaklaşım Yayınları, 2010, Güncellenmiş son şekli ile, Ankara, s.817
2. Damga Vergisi Genel Tebliği Seri No 1,2 ve 35.
3. DEĞER Nuri; En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması; 2006
4. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı B. 07. 1. GİB. 4.

34. 18.01/2.1/137-16-454-164 sayılı özelgesi.

5. Bkz. DVK GT Seri No: 53

6. 488 sayılı DVK md.6

7. ALPASLAN Mustafa, “İcra Verilen Kira Kontratlarından Kaynaklanan Damga Vergisi”, Legal Hukuk Dergisi, Nisan 2010, Yıl:8, Sayı:88, s.1219-1221.

8. İzmir 2. Vergi Mahkemesi, 08.06.2010 gün ve E:2010/602-K:2010/960 sayılı karar.

9. ALPASLAN Mustafa – TOKCAN Harun Reşit, “İcra Verilen Kira Kontratlarından Kaynaklanan Damga Vergisi”, İzmir Barosu Dergisi, Yıl:75, 2010 Ocak, s. 14-17.

10. Dnş. 7. D. 20/12/2000 gün ve E:1999/294-K:2000/4088 sayılı kararlarında , “davacı banka ile İngiltere’de yerleşik bir kurum arasında İngiltere’de akdedilip, Türkiye’ye getirilen teminatlı tevdiat sözleşmesinin damga vergisine tabi olduğu” şeklinde karara bağlanmıştır.

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
DAYANIŞMA DERGİSİ
YAYIN KOŞULLARI VE YAZMA KURALLARI

Dayanışma dergisi hakemli bir dergidir.
Dergi iki ayda bir yayımlanır.

YAYIN KOŞULLARI

- 1- Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- 2- Dergide yayımlanması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine bir çıktı ile birlikte elektronik ortamda (disket, cd) gönderilmelidir.
- 3- Dergide yayımlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır.
- 4- Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurulu'nca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir.
- 5- Yayımlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 6- Dergide yayımlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.
- 7- Dergide yayımlanan yazıların telif hakları, yazarı veya yazarları tarafından karşılıksız olarak İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na devredilir. Yazarlar başvuru dilekçesine ekledikleri "Makale Sunum Formu"nu doldurarak ve imzalayarak telif haklarını devrettiklerini beyan etmek zorundadır.
- 8- Derginin bir sayısında bir yazarın birden fazla yazısı yayımlanmaz. Ancak ortak çalışma ürünü olan ve birden çok yazarlı çalışmalarda bu koşul aranmaz.

YAZMA KURALLARI

- 1- Yazılar, Microsoft Windows Word programla yazılmalı ve çözümünde herhangi bir sorun yaşanmaması için daha önce kullanılmamış bir diskete ya da CD'ye kaydedilerek dergiye gönderilmelidir.
- 2- Yazılar 3 (üç) kopya olarak, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1,5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3- Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - a. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
 - b. Başlığın sağ alt tarafında yazarın adı ve unvanı gösterilmelidir.
 - c. Yazarın başlığı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda

gösterilmelidir.

d. İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 sözcüğü geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) özetleri yer almalıdır.

e. Özetlerin altında anahtar sözcükler (key words) bulunmalıdır.

f. Makalenin metni ikinci sayfadan başlamalıdır.

4- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.

5- Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik vb.) "şekil" olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı; varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.

6- Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.

7- Kaynakların gösterilmesinde yayın bilgileri, metnin sonunda, "Kaynakça" başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, **Costing**, 4* Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, "An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations", **The Accounting Historians Journal**, December 1992, Volume19, Number 2, s. **79-103**.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmî Gazete.

8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.

9- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın disketteki biçimiyle yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.

Yazışma Adresi

Yavuz ÖZMAKAS

Dayanışma Dergisi

Şehit Fethi Bey Caddesi No: 53/3

Pasaport/İZMİR

Tel : (0.232) 441 96 33

Faks : (0.232) 441 95 67

e-posta: yavuz.ozmakas@izsmmmo.com

**İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
DAYANIŞMA DERGİSİ**

Makale Sunum Formu

Makaleyi Sunan Yazar	
Makalenin Başlığı	
Makalenin ilgili olduğu dal	
Makalenin Yazarları	
Makaleyi sunan yazarın	
Çalıştığı Kurum:	
Posta adresi:	
e-posta adresi:	
Telefon No:	
Faks No:	
Sunulan Makalenin sayfa sayısı:	
Makalenin Sunulduğu Tarih:	

İzmir Serbest Muhasebeci mali Müşavirler Odası'nın Dayanışma Dergisi'nde yer alacak yazılara ilişkin koşulları kabul ettiğimi ve yazımın telif haklarını İzmir Serbest Muhasebeciler mali Müşavirler Odası'na devrettiğimi bildiririm.

Makaleyi sunan yazarın imzası : _____

Forma ulaşmak için : www.izsmmmo.org.tr

Değerli Stajyerlerimiz

DAYANIŞMA

Dergisi'ne

ücretsiz abone

oldunuz mu?

Düzeltilme

Dayanışma Dergisi'nin 108. sayısında yayınlanan Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'ndan Zeynep Adıgüzel'e ait makalenin başlığı "İşletmelerde Bilgi Yönetimi ve Entellektüel Sermayenin Stratejik Önemi" olarak yanlış dizilmiş olup, makalenin başlığı aşağıdaki şekilde olacaktır:

"Sağlığın Korunması ve Geliştirilmesine Yönelik Sosyal Pazarlama"

Geliyor musunuz?

Hazır mısınız?

6 - 10 Ekim 2010

günlerinde

KIBRIS

't ayız

TMMS XIV için

şimdiden

yerinizi ayırttınız mı?

DAYANIŞMA

Dergisi'ne

ücretsiz

abone

oldunuz mu?