

İZMİR DAYANIŞMA

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

ISSUE/SAYI

1

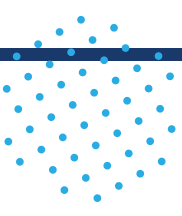
VOLUME/CİLT: 7
YEAR/YIL: 2024

DOI: 10.69599/izd

E-ISSN: 2687-5233 - ISSN: 3023-6541



HOLISTENCE
publications



DİJİTAL DÖNÜŞÜM **MALİ MÜŞAVİRLE** BAŞLAR, **MÜKELLEFLER** İLE YAYGINLAŞIR!



SEKTÖREL ÇÖZÜMLER



ULAŞTIRMA



HORECA



SAĞLIK



KURYE & KARGO



ETKİNLİK



HAVACILIK



KİOSK

MESLEK GRUPLARI



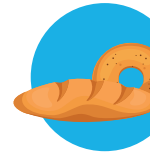
ECZACILAR



MALİ
MÜŞAVİRLER



TAKSİCİLER



FIRINCILAR



KUYUMCULAR

İZMİR DAYANIŞMA

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



İZMİR

Serbest Muhasebeci
Mali Müşavirler Odası





İZMİR DAYANIŞMA

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

DOI: 10.69599/izd

E-ISSN: 2687-5233

ISSN: 3023-6541

Volume/Cilt: 7

Issue/Sayı: 1

Year/Yıl: 2024

www.izsmmmo.org.tr

e-mail: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

Address: 1456 SOKAK NO:15 ALSANCAK - İZMİR

TEL: 0 232 441 96 33 PBX - FAKS: 0 232 446 81 30 - 441 95 67

TESMER FAKS: 0 232 445 69 77



HOLISTENCE
publications



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

DOI: 10.69599/izd - E-ISSN: 2687-5233 - ISSN: 3023-6541

ABOUT THE JOURNAL / DERGİ HAKKINDA

İZMİR DAYANIŞMA: SAYI - 1

Sürekli Yerel Yayın

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

TELEFON :0 232 441 96 33 PBX
GENEL İDARE MÜDÜRÜ : 106
VERGİ DANIŞMANI : 127
HUKUK MÜŞAVİRİ : 306
TESMER MÜDÜRÜ : 105
TESMER STAJ : 103-211
EĞİTİM BİRİMİ : 203
ÖZLÜK İŞLERİ : 102-160
MUHASEBE DEPARTMANI : 107

BANKA HESAP NUMARALARI			
BANKA ADI	ŞUBE KODU	ŞUBE ADI	IBAN NO
AKBANK	284	HALİT ZİYA	TR26 0004 6002 8488 8000 0412 47
DENİZBANK	9076	İZMİR	TR94 0013 4000 0055 2791 0000 12
FİNANSBANK	1415	ALTINDAÇ	TR33 0011 1000 0000 0041 4839 04
GARANTİ	410	KONAK	TR95 0006 2000 4100 0006 6924 83
İŞ BANKASI	3413	YENİGÜN	TR38 0006 4000 0013 4131 1277 65
YAPI KREDİ	927	İZMİR	TR85 006 7010 0000 0061 3532 99
ŞUBE KODU ŞUBE ADI IBAN NO HAVALE ALMAYAN BANKA (BANKA ŞUBESİNDEN YATIRANLAR İÇİN) AKBANK / FİRMA KODU: 5020587			

1456 SOKAK NO:15 ALSANCAK - İZMİR

TEL: 0 232 441 96 33 PBX - FAKS: 0 232 446 81 30 - 441 95 67

TESMER FAKS: 0 232 445 69 77

www.izsmmmo.org.tr

[e-mail: izsmmmo@izsmmmo.org.tr](mailto:izsmmmo@izsmmmo.org.tr)



İZMİR DAYANIŞMA

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

İZMİR SMMMO ADINA
SAHİBİ
YÖNETİM KURULU BAŞKANI
ŞERİF YILDIZ

SORUMLU MÜDÜR
ODA SEKRETERİ
MEHMET KUZU

MALİ İŞLER KOORDİNATÖRÜ
ODA SAYMANI
ŞEHRİBAN ÇÖRDÜK

GENEL YAYIN YÖNETMENİ
SEVGİ FİTİL KALE

YAYIN KURULU
FAZİL ULUSOY
İSMAİL TOTUR
OYTUN ONUR
SEMA ÇENGİL
YALÇIN ERKURTULGU
GÖKHAN ÖZTÜRK

EDİTORYEL KURUL
PROF. DR. A. FATİH DALKILIÇ
PROF. DR. ERDAL ÖZKOL
DOÇ. DR. ÖZKAN BİLGİLİ
PROF DR. HAYRETTİN USUL

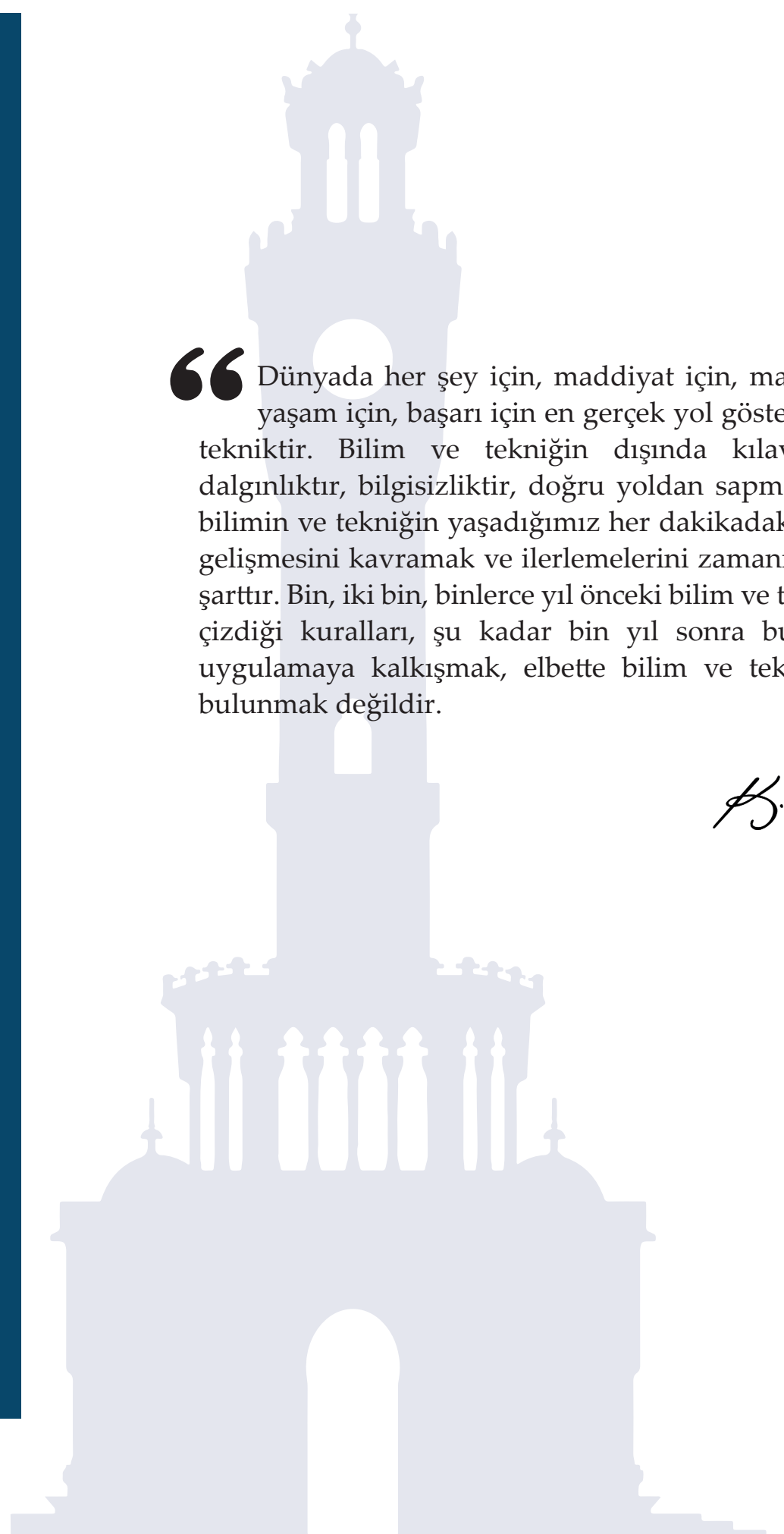
HOLISTENCE PUBLICATIONS



TASARIM: İLKNUR HERSEK SARI

Adress: Sarıcaeli Köyü ÇOMÜ Sarıcaeli Yerleşkesi No:29, D.119, Merkez-Çanakkale / TÜRKİYE

GSM 1: +90 530 638 7017 / WhatsApp - e-mail: publications@holistence.com



“Dünyada her şey için, maddiyat için, maneviyat için, yaşam için, başarı için en gerçek yol gösterici bilimdir, tekniktir. Bilim ve tekniğin dışında kılavuz aramak dalgınlıktır, bilgisizliktir, doğru yoldan sapmaktır. Yalnız, bilimin ve tekniğin yaşadığımız her dakikadaki evrelerinin gelişmesini kavramak ve ilerlemelerini zamanında izlemek şarttır. Bin, iki bin, binlerce yıl önceki bilim ve teknik dilinin çizdiği kuralları, şu kadar bin yıl sonra bugün, aynen uygulamaya kalkışmak, elbette bilim ve tekniğin içinde bulunmak değildir.

K. Atatürk

BAŞKAN'dan

Dayanışma ve Dijitalleşme ile Geleceğe Güçlü Adımlar

Sevgili meslektaşlarım, sevgili okurlar,

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası olarak, köklü ve onurlu bir geçmişe sahibiz. Kuruluşumuzdan bu yana, muhasebe mesleğinin gelişimi ve profesyonelleşmesi için önemli adımlar attık. Mesleki standartların oluşturulması, meslektaşlarımızın haklarının korunması ve sürekli mesleki gelişimin sağlanması yönündeki çabalarımız, bugünkü güçlü ve saygın kurumumuza ulaşmamızı sağlamıştır. Odamız, İzmir'deki mali müşavirlerin ortak sesi olarak her zaman bir adım önde olmayı başarmıştır.

Meslektaşlarımız arasındaki dayanışma, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın en büyük gücüdür. Birlikte çalışarak, birbirimize destek olarak ve bilgi paylaşımını teşvik ederek, mesleki zorlukları aşmak ve yeniliklere uyum sağlamak mümkün olmuştur. Dayanışmamız, mesleki dayanıklılığımızın ve başarımızın temel taşıdır. Bu güçlü birliktelik, mesleğimizin geleceği için de büyük bir avantajdır ve meslek camiamızın büyümesini ve gelişmesini desteklemektedir.

Değerli meslektaşlarım,

Dijitalleşme, muhasebe mesleğini derinden dönüştürmektedir. İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası olarak, bu dönüşüme ayak uydurmak ve üyelerimize en güncel dijital araçları ve teknolojileri tanıtmak için sürekli çalışmaktayız. Bulut tabanlı muhasebe yazılımları, yapay zekâ destekli analizler ve diğer dijital çözümler, muhasebe işlemlerini daha hızlı, daha güvenilir ve daha şeffaf hale getirmektedir. Dijitalleşme sayesinde, mali müşavirler stratejik danışmanlık hizmetlerine odaklanarak işletmelere daha fazla katma değer sağlayabilmektedir.

Sevgili meslektaşlarım,

Veri analitiği, muhasebe mesleğinin geleceğinde önemli bir rol oynayacaktır. Büyük veri çağında, işletmelerin doğru ve hızlı analizler yapabilmesi kritik öneme sahiptir. Mali müşavirler olarak bizler, veri analitiği konusunda yetkinliklerimizi artırarak bu alanda liderlik yapabiliriz. Finansal verilerin analiz edilmesi ve yorumlanması, işletmelere stratejik avantajlar sağlayacaktır. Bu nedenle, meslektaşlarımızın veri analitiği becerilerini geliştirmesi, gelecekte mesleğimizin daha da önem kazanmasına katkıda bulunacaktır.

Sevgili meslektaşlarım,

Meslek odaları olarak, mesleki çıkarlarımızı korumak ve geliştirmek amacıyla siyaset kurumu ve bürokrasi üzerinde etkili olmalıyız. Bu etkiyi sağlamak için, odamız içinde güçlü bir iç dayanışma ve birliktelik şarttır. Birlikte hareket ettiğimizde, taleplerimizi daha güçlü bir şekilde dile getirebilir ve mesleğimizin geleceğini şekillendiren kararlarda etkin rol oynayabiliriz.

Güçlü bir meslek odası, üyelerinin desteği ve dayanışması ile mümkün olur. Bu yüzden, tüm üyelerimizin aktif katılımı ve iş birliği, odamızın başarısının anahtarıdır.

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası olarak, muhasebe ve finans dünyasının heyecan verici buluşması olan 18. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu'nu başarıyla gerçekleştirdik. Bu sempozyumda, geleceğin iş dünyasını şekillendiren dijitalleşme olgusunu ele aldık. Ayrıca, sürdürülebilirlik raporlamasının önemini vurgulayarak bu konuda farkındalık oluşturduk. Sempozyum, meslektaşlarımızın bilgi ve deneyimlerini paylaşması için mükemmel bir platform sağladı ve geleceğin muhasebe standartlarını tartışmak için önemli bir fırsat sundu.

Değerli meslektaşlarım,

Meslektaşlarımızın mahalli idare seçimlerine aday olma cesaretlerinden dolayı büyük bir gurur duyuyoruz. Belediye başkanlığı ve belediye meclis üyeliğine seçilen meslektaşlarımızı tebrik ediyor ve başarılarının devamını diliyoruz. Seçim sonrasında Odamızda misafir ettiğimiz meslektaşlarımızla gurur duyuyor ve onları her zaman desteklemeye devam edeceğiz.

Odamızda düzenlediğimiz iki önemli panel, mesleki ve toplumsal konuları derinlemesine ele alma fırsatı sundu. “Daha Adil ve Daha Basit Bir Vergi Sistemi Mümkün mü?” başlıklı panelimizde, vergi sistemimizin adaletli ve basit hale getirilmesi için yapılması gerekenler tartışıldı. “Kooperatiflerin Dış Denetimi ve Vergilemesi” konulu panelde ise kooperatiflerin denetim ve vergilendirme süreçlerindeki güncel gelişmeler ele alındı. Bu paneller, meslektaşlarımızın bilgi birikimini artırmak ve mesleki gelişimlerine katkıda bulunmak amacıyla düzenlendi.

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası olarak, dayanışma ve dijitalleşme ile geleceğe güçlü adımlar atıyoruz. Meslektaşlarımızın sürekli gelişimi, mesleki dayanışmamız ve dijitalleşmeye uyum sağlama çabalarımız, mesleğimizin geleceğini şekillendirecektir. Hep birlikte, muhasebe mesleğinin saygınlığını ve etkisini artırarak, mesleki başarılarımızı sürdüreceğimize inanıyorum.

Tüm meslektaşlarımıza ve okurlarımıza en içten dileklerimi sunuyorum.

Şerif YILDIZ

Oda Başkanı

CONTENTS / İÇİNDEKİLER

HAKEMLİ YAZILAR / REFEREED PAPERS

2023 VİZYONUNDAN 2023 YILINA GELİŞMELER DEVELOPMENTS FROM 2023 VISION TO 2023

İbrahim Attila Acar

1

SÜRDÜRÜLEBİLİR ÇEVRE AÇISINDAN KARBON ÖNLEME FAALİYETLERİNİN MALİYETLERİNİN İNCELENMESİ TEKSTİL FABRİKASI ÖRNEĞİ*

*THE ANALYSIS OF THE COSTS OF CARBON PREVENTION ACTIVITIES IN
TERMS OF SUSTAINABLE ENVIRONMENT TEXTILE FACTORY CASE STUDY*

Sevda Kırmızıoğlu & İsmail Melih Baş

13

BAĞIMSIZ DENETİMDE UZMAN ÇALIŞTIRILMASI VE YASAL SORUMLULUKLARI

Hayrettin Usul

31

ENTELEKTÜEL SERMAYE VE BİLEŞENLERİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL BİR ANALİZ

*A CONCEPTUAL ANALYSIS OF INTELLECTUAL CAPITAL AND ITS
COMPONENTS*

Bahar Yalçın

39

HAKEMSİZ YAZILAR / OPINION PAPERS

53

YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANCI İSTİSNASI

Ender Polat

59

TÜRK TİCARET KANUNU VE İLGİLİ MEVZUATLAR IŞIĞINDA EMİSYON PRİMİ I

Erol Sönmezocak

65

MALİ MÜŞAVİR GÖZÜYLE CUMHURİYE'TEN GÜNÜMÜZE KADIN VE HAKLARI

Fatma Karakan

69

**"BİLİRKİŞİLERE VE UZLAŞTIRMACILARA ÖDENEN
ÜCRETLERDEN YAPILAN GELİR VE DAMGA VERGİSİ
KESİNTİLERİNİN EN SON DURUMU"***Hüseyin Hamamcılar*

79

2023 YILI DERNEK BEYAN VE BİLDİRİMLERİ*Eda Kaya Bükülmez*

75

ÖZELGELERİN VERGİ İNCELEMESİNDEKİ ÖNEMİ*Menderes Çetin*

79

**VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA TEKERRÜR
DÜZENLEMESİ***Menderes Çetin*

81

**BAZI HİZMET İŞLETMELERİ TARAFINDAN TÜRKİYE'DE
YERLEŞMİŞ OLMAYAN KİŞİLERLE, İŞYERİ, KANUNİ VE İŞ
MERKEZİ YURT DIŞINDA BULUNANLARA TÜRKİYE'DE
VERİLEN, MÜNHASIRAN YURT DIŞINDA YARARLANILAN
HİZMETLER KARŞILIĞINDA ELDE EDİLEN KAZANÇ
İNDİRİMİ NEDİR?***Mustafa Alpaslan*

85

KONKORDATO, İŞLETMELER İÇİN BİR KURTULUŞ YOLU*Güliden Kaman*

93

GEÇİCİ İLMÜHABERLERİN HUKUKİ DURUMU*Özgür Çilengiroğlu*

95

**2024 YILI SOSYAL GÜVENLİK KURUMU VE VERGİ
DAİRELERİNCE KESİLECEK İDARİ PARA VE
USULSÜZLÜK CEZALARI İLE SMMM ASGARİ TARİFESİ
KARŞILAŞTIRMASI***Fazıl Ulusoy*

111

TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA BAĞIMSIZ DENETİM*Sema Çengil*

117

KOOPERATİFLERDE DIŞ DENETİM

Yusuf Üstün

133

HİZMET İHRACATINDA VERGİ İNDİRİMİ

Beyza Totur

141

BİNEK OTOMOBİLLERDE KDV UYGULAMASI VE İNDİRİM KISITLAMASI

Seyit Yaşar

159

SOSYAL İÇERİK ÜRETİCİLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

İsmail Totur

165

MUHASEBE, DENETİM VE DANIŞMANLIK İŞLETMELERİ İÇİN İŞYERİ, HİZMET VE KALİTE İZLEME İLKE VE ESASLARI

Ahmet Yüksekol

177

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK BÜYÜMENİN SINIRLARI ve VİCDAN MUHASEBESİ ÜZERİNE

Gamze Dostsever

183

MUHASEBE' Cİ

Ercan Kezer

REFEREES IN THIS ISSUE/BU SAYININ HAKEMLERİ

ALİ FATİH DALKILIÇ

Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, Türkiye

İSMAİL MELİH BAŞ

Prof. Dr., İstanbul Arel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi, İşletme, Türkiye

HAYRETTİN USUL

Prof. Dr., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Rektörlük, İktisadi ve İdari
Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman A.B.D,
Türkiye

MEHMET ŞAHİN

Prof. Dr., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale Myo,
İktisadi ve İdari Programlar, Türkiye

2023 VİZYONUNDAN 2023 YILINA GELİŞMELER

DEVELOPMENTS FROM 2023 VISION TO 2023

İbrahim Attila Acar 

Prof. Dr., İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, Türkiye, e-mail: attila2000@gmail.com

Öz

“2023 Vizyonu” 1998 yılından sonra gündem olmuştur. Bu sayede, Türkiye Cumhuriyetinin 100. yılına ilişkin hedefler belirlenmiştir. Bu yönde makro planlar yapılmış ve plan - bütçe uyumu öngörülmüştür. Yıllık bütçelerde buna ilişkin referanslar yer almıştır. Bazı göstergeler hala bir hedef olarak önemini korumaktadır. Sonuçta Türkiye, 2023 vizyonu ile geldiği noktadan daha sonrası için de yeni hedefler açıklamıştır. Jeopolitik riskler ve siyasi gelişmelerin bu hedefler üzerinde etkili olduğu görülmüştür.

Anahtar kelimeler: 2023 Vizyonu, 2023 Bütçesi, Makro ekonomik göstergeler, ulusal öngörü
JEL: H5, H6, E66

Abstract

“2023 Vision” has been on the agenda since 1998. As a result, goals related to the 100th anniversary of the Republic of Turkey have been determined. Comprehensive plans were made in this direction and plan-budget harmony was envisaged. References to this were included in the annual budgets. Some indicators still remain important as a target. In the end, Turkey has announced new goals beyond the point it has reached with its 2023 vision. It has been observed that geopolitical risks and political developments have an impact on these goals.

Key words: 2023 Vision, 2023 State Budget, Macroeconomic indicators, national forecast.

JEL codes: H5, H6, E66

Citation/Atıf: ACAR, İ.A. (2024). 2023 VİZYONUNDAN 2023 YILINA GELİŞMELER. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 1-12, DOI: 10.69599/izd.2411

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
İbrahim Attila Acar
E-mail: attila2000@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

GİRİŞ

2023 yılı, Türkiye Cumhuriyeti'nin 100. kuruluş yıldönümüdür. Milli Mücadele'nin hemen sonrasında, ilk yıllar geçmiş günleri anarak geçmiş: "Cumhuriyet'in ilk yılı, ikinci yılı", üç yaşında, beş yaşında, onuncu yıl" derken, elde edilen gelişmeler hep bir geriye doğru değerlendirmeler içermiştir. İlk dönemlerde kutlama ve merasim görüntüleri ön plandadır. Buna ilişkin merkezi yönetimden yazılan yazılar, merasimin nasıl yapılacağı, kutlamaların şekilleri ve teşrifat ile ilgilidir. Ancak bunun bir muhasebe şeklinde kutlanması 10. Yıldan itibaren başlatılmıştır. 15. Yıl zaten Mustafa Kemal Paşa'nın hastalığına denk gelmesi sebebiyle biraz bu-ruk geçmiş, kutlamalar ertelenmiştir.

Sonraki yılların baş aktörü II. Dünya Savaşı olmuştur. 25 ve 50. Yıllara ilişkin kutlamalar kanunlarla düzenlenmiştir. 75. Yıldan itibaren, "kaç yıl oldu?"dan ziyade "Bundan sonra neler yapılacak?" "Nasıl bir Türkiye olmalı" düşüncesi ve fikirleri geliştirilmiştir. Bunun için de kullanılacak olan ve hedefler doğrultusunda kaynakları yönlendirecek en önemli araç, devlet bütçeleridir.

Devletlerin sonsuza kadar varlıklarını sürdürme niyetleri (devlet-i ebed müddet) olsa da "bir asır" yeni kurulmuş bir devlet için çok önemlidir. Türkiye için de böyledir. Özellikle son iki kalkınma planında bu konuya ilişkin oldukça fazla vurgu yer almıştır. Toplumda buna yönelik yapılan bilgilendirmelerde, 29 Ekim 2023 tarihine dair toplumsal farkındalığın ve beklentinin arttığı özellikle yazılı ve görsel medyada yer alan haber ve programlarda açıkça görülmüştür.

Türkiye Cumhuriyeti de yaklaşık çeyrek yüzyıldan beridir, 100. Yıl ile ilgili hedeflerini açıklamakta ve buna yönelik çalışmalarını kamuoyu ile paylaşmaktadır. Özellikle kalkınma planlarında bunlarla ilgili sorumlu birimler, eylem planları ve programlar hazırlanmıştır.

Özellikle 1990'ların sonundan itibaren başlatılan 2023 hedeflerine ilişkin çalışmalarda; "100. Yılda Nasıl bir Türkiye? sorusuna cevap aran-

mıştır. Bu durum her daim, siyaset ve kamu bürokrasisinde politika belirleyiciler için önemli bir konu haline gelmiştir. Bunun için dönemin planlamadan sorumlu kuruluşu olarak Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) ve TÜBİTAK bünyesinde çeşitli çalışma grupları oluşturularak belirlenen amaç ve hedeflere ilişkin programlar yürütülmüştür (TÜBİTAK, 2004).

Özellikle DPT tarafından organize edilen kalkınma planlarında, 100. yıl vurgusu hem referans hem de hedef bir tarih olarak yer almaktadır. Daha sonraları Orta Vadeli Program (OVP) veya Yeni Ekonomik Program (YEP) olarak açıklanan, siyasi iktidarların önemli icra belgelerinden olan çalışmalarda da 2023 hazırlıklarının yer aldığı görülmektedir. 2018 yılından itibaren Türkiye'nin, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçmesiyle 2023 hedefleri daha görünür olmuştur. Cumhurbaşkanlığı, Strateji Bütçe Başkanlığı'nın internet sayfasından bu plan ve programlara ulaşılabilir.

Çalışma yapılırken, Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarına ait kutlamalardaki ifadeler kavram olarak taranmış ve vizyon içeren ifadelere vurgu yapılmak istenmiştir. Bundan sonra 2023 vizyonunun konuşulmaya başlandığı 75. Yıldönümü olan 1998 sonrası gelişmeler, ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Konunun incelenmesinde 2023 Vizyonu'nun söylem olarak ortaya çıktığı döneme kadarki gelişmeler, bu vizyonun plan ve programlara yansıyan hali ile son olarak 2023 yılı bütçesi, kalkınma planları ve Orta Vadeli Program'a yansıyan değerlendirmelere yer verilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti'nin 100. Yılı öngörüsü ve gerçekleştirmeler ile birlikte konu tamamlanmıştır.

1. 75. Yıla Kadar Cumhuriyet Kutlamaları ve Vizyon Algısı

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarındaki kutlamalar taze bir coşkunluğun tekrarlanması şeklindedir. Zaten ilk olarak Cumhuriyet'in ilanı ile başlayan süreç, Ankara'nın başkent olması ile yeni bir dönemin başladığını kesin olarak ortaya koymuş oldu. Halkın coşkusu sadece askeri bir zaferden ziyade ekonomik olarak da bir şeylerin başarılmaması beklenti-

sine dönmüştü. Toplumun tek haber alma kaynağı olan gazetelerle de Cumhuriyet'in ilanı, tüm Anadolu'ya ve dünyaya duyuruldu.

Ertesi yıl, 1924'te Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) 29 Ekim için bayram kararı aldı. 1924 yılında, TBMM 29 Ekim'in özel bir törenle kutlanacağına dair bir kararname çıkarttı. Cumhuriyet Bayramı ilk kez 1925 yılında Milli Bayram olarak kutlandı. Kutlamalar hem ülke içinde, hem de dış temsilciliklerde, törenlerle kutlandı. Resmi geçitler düzenlendi, fener alayları ve balolar yapıldı. Yıllar yılı aynı heyecanla kutlamalar devam etti. 10.Yıl Kutlamaları, 10. Yıl Nutku, 15., 50 ve 75. Yıl Kutlamalarına bakıldığında olayın daha çok zafer coşkusu ve geçmişe yönelik değerlendirmeler olarak planlandığı görülmektedir.

1.1. Cumhuriyet'in 10. Yıl Kutlamaları

29 Ekim 1933, Onuncu yıldır. Tören Ankara Hipodromu'nda gerçekleştirilir. Gazi Mustafa Kemal Atatürk, önce korteji selamlar ve ardından "10. Yıl Nutku"nu okur. Mustafa Kemal Atatürk bu nutkunda, Kurtuluş Savaşı'nda verilen mücadelenin öneminden bahseder. Türkiye Cumhuriyeti'nin gelecek hedeflerini anlatır.

1923 yılında kurulan Cumhuriyetin on yıl gibi kısa bir sürede nasıl ekonomik, sosyal, siyasi, kültürel, tarım, sanayi ve eğitim alanındaki başarılar kazandığının önemine değinir. *Dış politikada izlenen başarılı politikanın genç cumhuriyete kazandırdığı uluslararası güvenirlilik ve saygınlığa vurgu yapar.*

Cumhuriyet'in 10. yılı kutlamaları, bu nedenle diğer kutlamalar arasında önemli bir yere sahiptir. 1933 yılı başlarında Cumhuriyet Halk Fırkası idaresi onuncu yıl kutlamaları için hazırlıklara başlamış, 24 Nisan 1933'te yayımlanan bir genelgeyle kutlama programı oluşturulmuştur. Bir kanun teklifi de hazırlanması kararlaştırılmıştır. Ayrıca Cumhuriyet Halk Fırkası (CHF) da Katib-i Umumiliği, kutlamalara ilişkin 19 maddeden oluşan detaylı bir rapor hazırlar. Cumhuriyet'in onuncu yıl dönümü kutlama kanunu olarak anılan 12 maddeden oluşan

2305 sayılı kanun, 11 Haziran 1933'te kabul edilmiştir. Bu kanunda kutlamaların ne şekilde olacağı; ayrıca kaynak olarak 166.000 TL tahsisat ayrılması kanunda yer almaktadır. Kutlamaların önemli bir göstergesi olarak da bugün dahi hemen her yerde duyulmakta olan Onuncu Yıl Marşı, Faruk Nafiz ve Behçet Kemal Bey'lerin şiirlerinin bazı kısımları birleştirilerek kabul edilmiş ve Cemal Reşit Bey tarafından bestelenmiştir. Marşın içeriğinde zafer, kurtuluş ve ilerleme ifadeleri baskındır. Ekonomiye dair *"Demir ağlarla ördük, Ana yurdu dört bastan."* Mısrası ile merkezi devlet yönetiminin gücü ve bunun ana önceliklerinden olan demiryolu hamlesine dikkat çekilmektedir.

Samsun-Sahil Hattı, Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk döneminde inşası başlanan ilk dar hattır. İşletme imtiyazı Samsun'lu Nemlizedeler'e verilen hat 39,5 km uzunluğundadır. Hattın açılışına Mustafa Kemal Paşa bizzat katılmış ve orada 21 Eylül 1924'te yaptığı konuşmada *"Vatandaşların millî sermaye ile memlekette demir yolu inşa etmesinin"* önemine dikkat çekmiştir. Cumhuriyet hükümeti için bu durumun *"fevkalade büyük memnuniyet ve mefharetle karşılandığı"* belirtilmiştir. Hat, Ağustos 1926'da tamamlanmıştır (As, 2024).

Törenlerin eğlence kısmı dışında yoğun bir konferans programı da vardır. Ancak bunlar Cumhuriyetin neler başardığını anlatan toplantılardır, geleceğe yönelik plan ve programlar konusunda ciddi çalışmalar olduğu söylenemez. Halkın heyecanı sürmektedir. Meydanlarda kurulan halk kürsülerinde halk dilek ve temennilerini dile getirmektedir. Programlar ve yapılacak etkinliklere yabancı büyükelçilikler de davet edilmiştir. Fransızca olarak basılan, inkılaplar ve geçmiş on yılın kazanımını anlatan kitaplar bütün elçiliklere dağıtılmıştır. Yabancı davetliler de etkinliklerde yer almıştır.

Tören, radyodan İstiklal Marşı'nın okunmasıyla başlamış, ardından Mustafa Kemal Paşa tarihi Onuncu Yıl Nutku'nu okumuş ve takiben halk tarafından Onuncu Yıl Marşı söylenmiştir.

Yapılan konuşmalar son on yılda ülkede

kaydedilen gelişmelerin envanterinin çıkarıldığı bir hale de dönüşmüştür. Milli Mücadele ile elde edilen siyasi ve askeri zaferin, iktisadi zaferlerle taçlandırılması isteğinde önemli bir noktaya gelindiği vurgusu yapılmaktadır. Askerlik, ziraat, sanayi, sağlık, ekonomi, ulaşım, haberleşme gibi pek çok alanda gerçekleştirilen ilerlemenin içte ve dışta görünür kılınmasını sağlamak ve bu vesileyle rejime olan bağlılığı artırmak hedeflenmiştir (Doğaner, 2022).

1.2. Onuncu Yıl Nutku

Onuncu Yıl Nutku, Gazi Mustafa Kemal tarafından Türkiye Cumhuriyetinin Kuruluşunun 10. Yılı anısına okunan bir nutuktur. Tek bir sayfadan ibaret olan bu nutukta “Az zamanda çok ve büyük işler yaptık.” ifadesi yine gelinen noktaya vurgu yapmaktadır. On yıla sığdırılan işlerin kâfi görülmeyip “daha çok ve daha büyük işler yapmak” mecburiyet ve azmi ile Türkiye’yi “dünyanın en mâmur ve en medenî memleketleri seviyesine” çıkarma sözü bundan sonrası için ipuçları vermektedir. Milletin “en geniş refah vasıta ve kaynaklarına sahip” kılınacağı sözü, “Muasır medeniyet seviyesinin üstüne çıkaracağız.” ifadesi ile birleştiğinde Mustafa Kemal Paşa’nın vizyonunu anlamak bakımından önem taşımaktadır.

Bütün bu işleri başarmanın yolunun “çok çalışmaktan geçtiğine”, “daha az zamanda, daha büyük işler başarmanın” gerekliliğine inandığı; bunun için de Türk milletine güvendiğini şu sözlerle ifade etmektedir:

“Asla şüphem yoktur ki, Türklüğün unutulmuş büyük medenî vasfı ve büyük medenî kabiliyeti, bundan sonraki inkişafı ile, âtinin yüksek medeniyet ufkunda yeni bir güneş gibi doğacaktır.” (Atatürk, 1933).

1.3. 15. Yıl kutlamaları

Cumhuriyet’in 15.yıl kutlamaları Atatürk’ün sağlığındaki son 29 Ekim kutlamalarıdır. Cumhuriyet’in 10. yıl kutlamaları için özel bir kanun çıkarılmasına rağmen, 15. yıl kutlamaları için böyle özel bir hukuki düzenleme yapılmamıştır. 10. yıl kutlamalarından daha yoğun bir yayın ve kutlama faaliyetine rastlanmaktadır.

Özellikle 10. yıl kutlamalarındaki harcamalar dikkate alınarak, bu harcamaların en az iki katı ödeneğin bütçeye konulması istenmiş ve kutlamalar şenlik eğlence, fener alayları şeklinde organize edilmiştir.

CHF Genel Sekreterliği tarafından Cumhuriyetin 15. yıl kutlamaları için “yapılacak işler” sıralanmıştır. Bu iş listesinde geleceğe yönelik iki başlık kayda değer bulunmuştur:

- “Ticaret odalarının 15 yıllık faaliyetlerini gösteren bir bültenin çıkarılması.”

- “15. yıl için bir prestij kitabının çıkarılması.”

Cumhuriyetin 15. yıl kutlamaları programında yayın faaliyeti olarak, Cumhuriyet’in 10. yılında “1923-33, 10. Yıl Kitabı” gibi bir 15. Yıl kitabı planlanmıştır. 15. yıl kutlamaları için belirlenen vecizelere örnek olarak şunlar verilebilir:

- “15 yıldan bin beş yüzüncü yılımızı görüyoruz.”

- “Dünü unutma bugünü iyi anlarsın.”

- “Cumhuriyet malın da yabancısını yendi.”

Bütün bu hazırlıklar sırasında Gazi Mustafa Kemal Atatürk, hastalığı sebebiyle bulunamamış, 15. yıl kutlama konuşmasını Başbakan Celal Bayar yapmıştır. Celal Bayar aracılığıyla yapılan bu hitabette Atatürk, İkinci Dünya Savaşı tehlikesine ve Türk ordusunun önemine vurgu yapmıştır (Güler,2022).

1.4. 50. ve 75. Yıl Kutlamaları

50. Yıl kutlamaları için, 5 Nisan 1973 yılında Resmi Gazete’de yayınlanan bir kanunla süreç başlamıştır. Bu yıl için geçmişte yapılanlara şükreden bir marş bestelenir:

*“Müjdeler var yurdumun toprağına taşına
Erdi Cumhuriyetim elli şeref yaşına.”*

50. Yıl için standart kutlama programı, hatıra, pul, para, rozetler, halkın katılımı ve eğlenceler dışında somut tek uygulama olarak Sivas’ta “Cumhuriyet Üniversitesi” adıyla bir üniversite kurulmasına karar verilir.

1998 yılı 75. Yıl için bir miktar kargaşanın olduğu yıldır. Hükümet kargaşalarının yaşandığı bir dönemde yine ülke çapında

kutlamalar yapılmış ancak ilk dönemdeki heyecan yakalanamamıştır. Bu dönemin en dikkat çeken yanı 2023 vizyonuna yönelik farkındalık başlamasıdır.

2. 2023 Vizyonuna Yönelik Çalışmalar

2023 stratejisine ilişkin ilk çalışmalar olarak, DPT tarafından hazırlanan kalkınma planları ile TÜBİTAK'ın Vizyon2023 kapsamında yaptığı çalışmalar dikkat çekmektedir. 2023 hedefleri ve Uzun Vadeli strateji konusu ilk defa Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ile gündeme gelmiş ve daha sonraki planlama süreçlerinde ve Özel İhtisas Komisyonu (ÖİK) Raporlarında konu, artan bir yoğunlukla ele alınmıştır. Sırasıyla öncelikli olarak kalkınma planları, orta vadeli programlar ve yıllık bütçeler üzerinden, 2023 vizyonunun gelişimi incelenecektir.

2.1. Kalkınma Planlarında 2023 Vizyonu

Kalkınma Planları, Türkiye'de 1963 yılından itibaren, kamu kesimi tarafından hazırlanan "kamu için emredici, özel sektör için yol gösterici" niteliğe sahip belgelerdir. Beşer yıllık olarak hazırlanır. Tüm kamu hizmetleri hatta dünya genelindeki gelişmelerden, özel kesimin ihtiyaç ve taleplerine kadar pek çok ekonomik, sosyal, siyasi, hukuki durumlar, Özel İhtisas Komisyonu (ÖİK) raporlarında değerlendirilmektedir. Bu itibarla özellikle 8., sonra sırasıyla 9., 10. ve 11. Kalkınma Planlarında 2023 vurgusuna yer verilmiştir

2.1.1. VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)

2023 vizyonuna ilişkin ilk değerlendirme ve hedefler, DPT'nin kuruluşunun 40. yılında hazırlanan "Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)" başlığı ile yayınlanan plan çalışmalarında yer almaktadır. Planın II. Bölümü, 160 ile 181. paragraflar arası, 2023 stratejisine ayrılmıştır (ss.21-23). Planda ekonomik, demokratik ve medeni haklara ilişkin hedeflere dikkat çekilerek; bunların önemi ve 2023 yılına ilişkin öngörüler açıklanmıştır. AB tam üyelik sürecinin önemi, Türkiye'nin jeopolitik konumu ve enerji hatlarının dağıtım merkezinde yer alması hakkında, kayda değer değeren-

dirmelere yer verilerek, bu durumun artan avantaj ve önemine vurgu yapılmıştır.

Genç nüfusun Türkiye için dinamik etkisi, ülkeyi daha rekabetçi yapabileceği gerçeği üzerinde durulmuş; Özellikle yüksek öğretimin önemine vurgu yapılmıştır. Yükseköğretim alanların toplam nüfus içindeki payının %50'lere ulaşabileceği öngörüsü yapılmıştır. Yıllık %7'lik kalkınma seviyeleri ile 2023'te milli gelir bakımından 1,9 trilyon dolarlık bir ekonomi ve dünyanın ilk 10 ekonomisi içerisinde yer alınabileceğine dikkat çekilmiştir.

Ayrıca 2023 yılında, GSYH içinde sektörel dağılımın payları tarım, sanayi ve hizmetler sektörü bakımından sırasıyla %5, %30, %65 oranlarında gerçekleşeceği öngörülmüştür.

Bütün bu gözlem ve öngörülerin, Türkiye açısından önemli bir kırılma dönemi olarak geçen Kasım 2000 –Şubat 2001 krizi öncesinde oluşturulduğu unutulmamalıdır. Bunun dışında siyasi iktidara sahip AKP ile ilgili 2008 yılında açılan kapatma davası, aynı yıl baş gösteren 2008 dünya krizi, 17/25 Aralık 2013 krizi, 8 Kasım 2015'teki Hendek Operasyonları, 24 Kasım 2015'te Rusya'ya ait bir uçağın düşürülmesi ve Büyükelçinin öldürülmesi, 15 Temmuz 2016 darbe girişimi, 2018 papaz krizi; 2019 sonundan itibaren 3 senedir dünyayı teslim alan pandemi süreci de bütün planları bir kenara itebilmektedir. Sonunda tam bitti derken 24 Şubat 2022'de Rusya'nın Ukrayna'ya saldırması ve son tahlilde yaşanan ve bütün bölgeyi etkisi altına alan *İsrail-Filistin çatışması sonrası gelişmeler*, özellikle ekonomiye dair pek çok hedefleri saptırma gücüne sahiptir. Haliyle 2000 yılında hazırlanan bir plan için, bazı konular 23 yıl öncesinin tazeliğinde önemini korumaktadır.

"Uzun Vadeli Gelişmenin (2001-2023) ve VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planının (2001-2005) Temel Amaçları ve Stratejisi" adıyla hazırlanan son bölümünde Türkiye'nin, 1998 yılında ulaştığı 206 milyar dolar düzeyindeki milli gelir seviyesi, birikim olarak da yetersiz görülmektedir.

Bununla birlikte makroekonomik istikrar-

sızlık, eğitim ve sağlık gibi kalkınma carilerinin, yeterince geliştirilememesi, ekonomide düşük verimlilik, işgücü niteliğindeki yetersizlik ve verimsizlik, tarımda gizli işsizlik, gelir dağılımında yaşanan bozukluk, üretim ve yatırımda teknoloji üretme ve kullanımının yaygınlaşması sorunu, başta bilgi ve iletişim teknolojilerinin yaygınlaşmaması, enerji, ulaştırma, lojistik alanlarındaki altyapı hizmetlerindeki aksaklıklar, kamu hizmetlerinde verim düşüklüğü varken bir de yeterince doğrudan yabancı sermaye yatırımı çekemeyiş başlıca problemleri alanlar olarak değerlendirilmiştir (s.216).

Nüfus, petrol ve doğal gazda merkez ülke konumu, tarihi ve turistik potansiyeli güçlü yan olarak tanımlanmıştır (s.217). Türkiye'nin, jeostratejik konumunun da öneminin vurgulandığı bu bölümde 2010'lardan itibaren bölgesel bir güç; 2020'lerde ise küresel bir güç olması bir hedef olarak yer almaktadır (s.219).

2.1.2. IX. Kalkınma Planı (2007-2013)

Bu plan yedi yıllık olarak hazırlanmıştır. Plan, "AB üyelik sürecine katkı" sağlayacak temel strateji dokümanı olarak tasarlanmıştır. Bu nedenle Plan dönemi AB mali takvimi dikkate alınarak 2007-2013 yıllarını kapsayacak şekilde yedi yıl olarak belirlenmiştir. Hatta sekizinci planın ardından, yeni planın Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması bir yıl ertelenmiş ve Dokuzuncu Kalkınma Planının 2007 yılında başlaması kararlaştırılmıştır (s.11).

Dokuzuncu Kalkınma Planı da, "İstikrarlı büyümeye, gelirini hakça paylaşmaya, küresel ölçekte rekabetçi, bilgi toplumuna dönüşmüş, AB üyeliği yolunda uyum sürecini tamamlamış bir Türkiye" vizyonu çerçevesinde, Uzun Vadeli Strateji (2001-2023) bakişısıyla hazırlanmıştır (s.10).

2.1.3. X. Kalkınma Planı (2014-2018)

Planın ilk cümlesi 2023 hedeflerine vurgu yaparak başlamaktadır. Bu doğrultuda, öncelik toplumun yüksek refah seviyesine ulaşmasına verilmiştir. Küresel ekonominin içinde bulunduğu riskler ve belirsizliklerin

yeni dengeler doğuracağına dikkat çekilmektedir. Bu arada gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında güç dengelerinin de yeniden şekilleneceği belirtilmektedir.

Yine bu planda 2023 hedefleri olarak 2 trilyon dolar GSYH, kişi başına 25 bin dolar milli gelir ve 500 milyar dolar ihracat hedefi, %5 işsizlik ile enflasyonda tek haneli rakamlara inmek teyid edilmektedir (s.27).

Büyüme konusunda 2023 için, dünyanın en büyük ekonomileri arasında yer almayı hedefleyen bir ülkenin, işgücü potansiyelinin yarısını harekete geçirmekle bunun mümkün olamayacağı da planda yer almaktadır. Nüfusunun mevcut durumdan daha fazlasının üretim süreçlerinde yer alması gerekmektedir. Bu süreçte özellikle AB ülkelerinden daha düşük seviyelerde yer alan kadın istihdamının da geliştirilmesinin önemi vurgulanmıştır. Sermaye ve işgücü verimliliğinin artırılması hedeflenmiştir (s.57).

Onuncu Kalkınma Planı döneminin sonunda GSYH'nin yıllık %5,5 artması ile 2023 hedeflerine uyumlu olarak, GSYH'nin 1,3 trilyon dolar ve kişi başına gelirin de 16 bin dolara çıkması hedeflenmektedir (s.62).

2023 yılı için 500 milyar dolar ihracat hedefinin gerçekleştirilmesi, güçlü bir imalat sanayisi ile mümkün olacaktır. Plan döneminde sanayinin yıllık %6,4 büyümesi ile GSYH içerisindeki payı artacaktır. Tarımın da yıllık %3,1 oranında büyümesi sayesinde GSYH payı, plan dönemi sonunda %6,8'e gerileyecektir (s.62).

X. Kalkınma Planı, Öncelikli Dönüşüm Programları adıyla 2023 hedeflerine yönelik somut adımlar da atmıştır. Plan'ın TBMM'de onaylanmasından sonra ilgili bakanlıkların görev dağılımı, Yüksek Planlama Kurulu'nun gözetim ve oluruyla, Kalkınma Bakanlığı koordinatörlüğünde gerçekleşecektir (s.149). Bu yaklaşım ile kalkınma planının siyasi iktidar tarafından bir politika aracı olarak uygulamaya sokulduğu görülmektedir. Bu durum makro planlama açısından önemli bir veridir. Ancak Türkiye için önemli istikrarsızlıkların olduğu hatta başarısız bir darbe girişiminin dahi yaşandı-

ğı bir döneme rastlayan X. Kalkınma Planı, bu programları uygulama ve hedefleri gerçekleştirilmede başarılı olamamıştır.

2.1.4. XI. Kalkınma Planı (2019-2023)

Bu plan, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin ilk planıdır. VIII. Kalkınma Planı ile belirlenen, 23 yıllık “Uzun Vadeli Strateji”nin sonuna gelinmiştir. 2000 yılı başında belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesi için yapılacak çalışmalar için sadece bu plan kalmıştır. Bu süreçte dünyada ve Türkiye’de pek çok ekonomik krizler, çatışma, savaş, pandemi, doğal afet, mülteci sorunu, hükümetlerin darbe ile devrilmesi, Türkiye’de dahi darbe girişimi yaşanmıştır. Belki Türkiye için söylenebilecek en önemli gelişmelerden birisi, yapılan anayasa değişikliği ile Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi yönetimine geçilmiş olmasıdır. Türkiye’nin bu 21 yıllık dönemde değişmeyen tek durumu ise 2002 Kasım seçimleri ile iktidara gelen AKP yönetiminin devam etmesidir.

Bu Planın sonunda Türkiye’nin yüksek geliri ve yüksek insani gelişmişlik seviyesindeki ülkeler arasına girmesi amaçlanmaktadır. Bu amaçla 2023 yılında GSYH’nin trilyon dolar sınırını aşarak (1.080 milyar dolara), kişisel gelirin orta gelir tuzağından kurtularak 12.484 dolara yükseltilmesi; ihracatın 226,6 milyar dolara çıkarılması; işsizliğin %9,9’a indirilmesi; enflasyonun da kalıcı bir biçimde tek haneli rakamlara düşürülmesi hedeflenmektedir (s.29).

2023 Vizyonu için oluşturulan, VIII. Kalkınma Planı ile hedeflenen “Uzun Vadeli Stratejik” göstergelerin gerçekleşmesinin ne yazık ki gerisinde kalınmıştır. Bu durum XI. Kalkınma Planı’nda açıkça görülmektedir (s. 36).

2.2. Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu ile TÜBİTAK’ın 2023 Vizyonuna Katılması

Devletlerin bilim ve teknolojiye yetenek kazanması salt bir devlet projesi olmaktan öte bütün dünyanın iştirak ettiği bir devlet politikası haline gelmektedir. Altyapı-

ların uyumundan nakil hatlarına; uyumlu programlardan kullanıcılara, hatta servis sağlayıcılara kadar bütün kesimler bunun tarafı olabilmektedir. 1970’te Japonya’nın ev sahipliğinde başlayan “Teknoloji Öngörüsü” çalışmaları, başta Avrupa olmak üzere Türkiye’de de bilim ve teknoloji politika tasarımının oluşturulması, ilgili kesimlere ulaştırılması, toplumsal ve siyasi desteği de ardına alarak hayata geçirilmiş görünmektedir.

Türkiye’de bu çalışmalar, BTYK kararı ile ulusal düzeyde ilk defa yapılacak “Teknoloji Öngörüsü” çalışmasına kaynak teşkil etmiştir. Bu çalışma ile birlikte Türkiye’nin bilim ve teknoloji sistemi, nesnel verilerden de hareket ederek “Teknolojik Yetenek”, “Araştırıcı Envanteri” ve “Ulusal Ar-Ge Altyapısı” başlıklı dört alt projeden oluşan, “**Vizyon 2023 Projesi**” kapsamında yürütülmesi onaylanmıştır (TÜBİTAK, 2004: 9).

Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu (BTYK) en son bilim ve teknoloji politika çalışmasını 1993 yılında yapmış; Aralık 2000 toplantısına kadar başkaca bir toplantı gerçekleştirilmemiştir. Türkiye Cumhuriyetinin 100. Yılına yönelik 2023 yılına uzanan bir dönem için yeni bilim ve teknoloji politikalarının belirlenmesi görevi TÜBİTAK’a verilmiştir (TÜBİTAK, 2004: 7). Kurumun bu süreçte yaptığı çalışmalar güncellenerek devam etmektedir. “**Vizyon2023**” çalışmaları kapsamında, vizyonu destekleyecek sosyo-ekonomik hedefler olarak;

- “Türkiye’nin rekabet üstünlüğü kazanarak uluslararası ticaretten önemli bir pay alır hale gelmesi,
- Vatandaşların hayat kalitesinin arttırılması,
- Sürdürülebilir bir kalkınma modelinin benimsenmesi,
- Bilginin ekonomik ve toplumsal faydaya dönüştürülmesinin sağlanması için bilgi ve iletişim teknolojileri altyapısının güçlendirilmesi.”(-TÜBİTAK 2004: 11)¹ öngörülmüştür.

¹Burada kullanılan kaynak çalışmanın, 2004 Kasım’ında 19. Versiyonu yayınlanan bir çalışma olduğu dikkate alınmalıdır. Süreç dinamik olarak yönetilmektedir.

Teknoloji öngörü çalışmaları esas alınarak geliştirilen “Ulusal Bilim ve Teknoloji Stratejisi” de 2023 vizyonunu desteklemektedir. 2000 yılında, VIII. Kalkınma Planı ile şekillendirilen ve makro planlamaya dönüşen bu süreç Türkiye’yi 2023 yılına hazırlamaya yöneliktir. 23 yıl gibi bir zamanı da içermesi bakımından uzun vadeli öngörülerde bulunmaya ve projeksiyonlar yapmaya uygun bir zamandır.

Ancak bütün sosyal olaylarda olduğu gibi dünyada da değişen ve dönüşen bir ortam söz konusudur. 2001 yılı ikiz kulelere yönelik terör saldırısı ile başlayan süreç, başta Ortadoğu ülkelerini ve yönetimlerini etkilemiştir. Buna ilk tepki elbette petrol fiyatlarından gelmiş, 20 dolarlar seviyesindeki petrol fiyatları, bugün için normal kabul edilen seviyelere ilk defa o dönemde yükselmiştir. Irak ve Suriye başta olmak üzere toprak bütünlüğü bozulan ülkelerin halkı, yaşadığı toprakları terk ederek mülteci durumuna düşmüştür. 2008 dünya krizi, Covid19 pandemisi süreci, Latin Amerika’da yaşanan istikrarsızlıklar ve son olarak Rusya’nın Ukrayna’yı işgali, ülkelerin planlarının da etkisizleşmesi ve hedeflerin şaşmasında etkili olmuştur.

3. Son Dönem Gelişmeleri İle “Vizyon 2023” Hedeflerine Toplu Bakış

Bütçeler planların kaynaklarını gösterir. Çünkü bütçe dönemine kadar gelen bir harcama akışı oluşmuştur. Öte yanda ise seçim meydanlarında ve parti programlarında yazılan bir vaat listesi vardır. Siyasi iktidarların mali yönetim becerisi burada görülecektir: Devletin devamlılığı ilkesince, *süre gelen harcamalar ile siyasi partilerin vaat listesinin dengelenmesinden oluşan bir harcama planı* hazırlanacaktır.

Bu süreçte kritik başarı faktörü olarak adlandırılabilir bazı göstergeler, belirlenen hedeflerin yakalanmasında etkili olmaktadır. Özellikle 2023 Vizyonu konusuna değinilen son dört kalkınma planında 2023 vizyonu ile birlikte en çok tekrar eden konular başta güçlü bir üretim ve yüksek ihracat hedefini yakalamak olarak belirlenmiştir. Bun-

dan sonrası için ekonominin üretim yapısına yönelik tespitler yapılmıştır. Enflasyon, istihdam, genç işsizliği, kadın istihdamı, ekonominin sektörel yapısı, gelir dağılımı, bütçe dengesi, cari denge, ihracatın ithalatı karşılama oranı ve finansman ihtiyacı için nitelikli borçlanma konusu da bu vizyonu gerçekleştirmede etkili unsurlar olarak dile getirilmiştir.

- Yüksek Enflasyon: 2023 Enflasyonu %65 ile kapanmıştır. Bu oran yaklaşık on yılın birikimidir. Pandemi sonrası ekonomiler hâlâ kendine gelememiştir. 2022 yılında manşet enflasyon ve çekirdek enflasyon gelişmiş ülkeler için dahi yönetilemez hale gelmiştir. Küresel ölçekte merkez bankalarının sıkılaştırma eğilimi, göstergelere beklenen düzeyde etkili olmamıştır. Rusya-Ukrayna çatışmasından sonra petrol, gıda gibi temel ihtiyaçlar arz kısıtlamalarına maruz kalmış haliyle yükselen fiyatlar hala istenen seviyede değildir. Enflasyon konusunda hane halkının ana harcama grubunu temsil eden gıda, konut ve ulaştırma giderlerindeki artışlar, hâlâ daha risk olmaya devam etmektedir.

- İstihdamın Yapısı: Pandemi sonrası sektörler yeni yeni toparlanma eğilimindedir. 2022 yılı ile ekonomide yaşanan istihdam artışları ekonomi açısından ve dış talep oluşturma bakımından etkili olmuştur. Bu durum istihdam kapasitesine olumlu yansımıştır. 2023 yılında da yaşanan olumlu gelişmeler üretimde olumlu sonuçlar oluşturduğu gibi işsizliğin tek haneli rakamlara inmesinde etkili olmuştur. 2023 Vizyonunda yer alan işsizlik ile ilgili veriler ekonominin dönüşümünde sektörel dağılımının gelişiminde de etkili olmuştur. Tarımsal istihdam gerilemekte ekonomi gizli işsizlikten arınmaktadır. Türkiye’nin yıllık oluşturmaya gereken istihdam kapasitesi bir milyona dayanmakla birlikte 800 binler seviyesinde bir istihdam seviyesi yakalanmış gözükmektedir. 2000’li yılların başında öngörüldüğü şekilde tarımın milli gelir içindeki payı azalırken, tarımsal istihdam da düşmektedir. Sadece sanayinin %30 olarak hedeflenen GSYH payı bile hedef olarak önemlidir pek çok ve-

riyi olumlu yönde değiştirebilecektir

- Kadın istihdamı konusunda beklenen seviyelerin hâlâ gerisinde bir ekonomik yapıdan söz edilebilir. 15-64 yaş çalışma çağı nüfusunun payının azalması; 15+ kadın işgücüne katılım oranının artış eğilimine yavaşlatıcı bir etki yapabilmektedir. Diğer yandan kadınların artan eğitim seviyesinin de kadın işgücüne katılım oranının artırılması eğilimine olumlu etki yapması beklenmektedir. 2000'li yılların başında kadınların işgücüne katılma payı %20 altında iken 2023 yılında bu oran %35 seviyesine yükselmiştir. OECD verisi %50'yi aşmışken bu veri hala yetersizdir.

- Nitelikli finansman ihtiyacı: Türkiye gerek

dış borçlarını ödeme, gerekse cari açığının finansmanı konusunda sürekli dış kaynak ihtiyacında olan bir ülkedir. Bu yüzden düşük faiz ve uzun vadeli borçlanabilmelidir. Rusya-Ukrayna savaşı sonrası yaşanan jeopolitik riskler başta petrol ve gıda olmak üzere ülke ekonomileri için yüksek maliyet unsuru olmuştur. Oluşan enflasyonist ortamda başta FED ve ECB olmak üzere dünya merkez bankaları faiz arttırarak tepki vermiştir. Türkiye bu süreçte yüksek kredi temerrüt takasına (CDS) maruz kalmıştır. 2023 Vizyonu döneminin ele alındığı 25 yıllık dönemde 800 bps puanı aşan risk primi ödemiştir. Şu anda 300'ler seviyesinde bir CDS yükü olsa da çok yüksek olduğu bir gerçektir. Bu da politikaları gerçekleştirmede ve hedefler konusunda olumsuz bir durumdur.

Tablo 1. Vizyon2023 Hedefleri: Öncesi ve Sonrası

	VIII. Plan Öncesi 2000 yılı	2023 Vizyonu	2023
GSYH (milyar dolar)	10	1.900	1,100
Büyüme (%)	5	7	4,5
Kişi Başına Milli Gelir (dolar)	3.200	25.000	13.384
GSYH içinde Tarımın Payı (%)	17	5	4,4
Sanayinin Payı (%)	23	30	28,7
Hizmetlerin Payı (%)	60	65	50,8
İstihdam içinde Tarımın Payı (%)	45	10	14,8
Sanayinin Payı (%)	15	veri yok	21,2
Hizmetlerin Payı (%)	40	veri yok	57,6
Enflasyon (%)	63	5	65
İşsizlik (%)	7,3	9,9	9,4
Borç Stoğu (GSYH %)	58	Maastricht	44,7
Bütçe Açığı (GSYH %)	11,3	Maastricht	5,4
İthalat (milyar dolar)	47,4	600	361,9
İhracat (milyar dolar)	27,6	500	255,8
İhracatın ithalatı karşılama (%)	58,2	83,3	70,6
Turist Sayısı (milyon)	10,4	63	57,1
Turizm Geliri (milyar dolar)	7,6	86	54,3

Kaynak: 8., 9., 10., ve 11. Kalkınma Planları, Vizyon 2023 Belgeleri, 2023 Yıllık Ekonomik Rapor, OVP (2023-2025) ve 2024 Yılı Bütçe Gerekçelerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Bu yüzden 2023 Bütçe döneminin sonuçları ile henüz 2000 Kasım ve 2001 Şubat krizlerinin olmadığı bir zamanda hazırlıkları başlayan, Vizyon2023 çalışmalarının önem ve öncelikleri farklılık arz edecektir. Çalışmada kullanılan ve TÜBİTAK tarafından hazırlanan “Vizyon2023” belgesinin “19. Versiyon” olduğu görüldüğünde sürecin ne denli dinamik yönetildiği izlenimi oluşmuştur. Makro veriler açısından düzenlenen Tablo:1 2000 yılında hazırlıkları başlayan “Uzun Vadeli Strateji ve VIII. Kalkınma Planı (2001-2005)”, adıyla hazırlanan plandan bugüne bir değerlendirmedir.

Türkiye büyüme konusunda yaklaşık 10 yıldır, “Orta Gelir Tuzağı”² denilen bir girdaba düşmüştür. Bir türlü başka meselelerden bu konuya sıra gelmemekte, sorun 10 yılı aşkın bir zamandır ülkenin başındadır. Yaşanan bütün bu gelişmelerden sonra 2023 döneminde tekrardan 10 bin doları aşsa da istenen seviyede değildir.

Vizyon 2023 çalışmalarının en önemli bulgusu şüphesiz, tarımdaki atıl kapasite, gizli işsizlik, verimsizlik ve tarımsal nüfusun fazlalığıdır. Tarımsal nüfusun azaltılacak kesimi de tarımsal istihdamda yer alanlardan olacaktır. Tarımsal nüfusu azaltmak, köyde yaşamayı tercih eden ile köyde yaşadığı için tarımla uğraşmak zorunda kalanları ayırmak anlamına gelecektir. Bunun da yolu bilinçli, eğitilmiş, profesyonelce geliştirilen bir tarım politikasıdır.

Enflasyon ve işsizlik o dönem için de sorundur. Enflasyonda uzun yıllar bütçeye, hedef olarak %5 rakamını koymanın sebebi bu şekilde anlaşılmış olmaktadır. Ancak Türkiye ekonomisi yeniden o 2000’li yılların enflasyonist günlerine yakalanma riskini taşımaktadır. Enflasyonist süreç, pandemi döneminin mali zorluklarını aşmada düşük faiz politikasının bir araç olarak kullanılmasıyla yeniden zirve yapmış, istenmeyen seviyelere ulaşmıştır. Sonrasında yaşanan seçim

dönemleri, harcama yanlı artışlara sebep olmuştur. Seçim vaatleriyle artan kamu harcamaları, enflasyonun yüksek seviyelere taşılıp kalmasında etkili olmuştur.

İşsizlik konusunda tek haneli rakamlar öngörülmüştür. Ayrıca 2000 yılı için veri olarak incelenen ve açıklanan %30 genç ve eğitilmiş işsiz, bugün için %20 seviyelerinde olsa da risk olmaya devam etmektedir.

Türkiye’yi bir üst gruba taşıyacak önemli göstergeler şüphesiz ihracat ve ihracatın kalitesi konusudur. 2000 yılındaki çalışmalarda ihracat için rakam telaffuz edilmese dahi sanayinin payını %30’a çıkartmak demek üretim fazlasının oluşması anlamına gelecektir. Öyle de olmuştur. Yaklaşık 10 yıl sonra bu defa 500 milyar dolar gibi iddialı bir hedef gündeme getirilmiştir. Ancak 2000’lerden bugüne yaklaşık 10 kat artan bir ihracat ve bir o kadar da artan ithalat vardır. İhracatın ithalatı karşılama kapasitesi %80’ler öngörülmekle birlikte, mevcut durumda hem ithalata bağımlılık artmış hem de oran %70’lerde kalmıştır.

Turizm konusu özellikle 1980’ler sonrasında “bacasız sanayi” olarak adlandırılmış ve pek çok prestij yatırımlarla turist çeker konumdadır. 63 milyon turist sayısı çok önemli olmakla birlikte, olmayacak bir şey de değildir. Bunu da içinde bulunduğumuz ve yaşadığımız olumsuzlukların bir sonucu olarak görmek lazımdır. Ancak hedeflenen 86 milyar dolarlık turizm geliri çok önemli bir değer olmakla birlikte kısa vadede kişi başı 1300 dolarlık turizm geliri kolay görünmemektedir. 2023 için ulaşılan rakam 952 dolardır.

SONUÇ

2023 Bütçesi Cumhuriyet’in 100. Yılı bütçesi olarak uygulanmıştır. Ancak henüz yılın başında, Türkiye’nin özellikle güney doğusunda etkili olan 6 Şubat 2023’te yaşanan deprem, 2023’e dair planlanan son hamleyi

² Bir ekonomi, kişi başına gelirde, belirli bir seviyeye ulaştıktan sonra daha da gelirini arttıramaz ve ilerleyemez. Bu sıkışmışlık haline “orta gelir tuzağı” denilmektedir. Farklı kriterler açıklanmış olmakla birlikte 10.000 dolarlar seviyesindeki bir durumu ifade etmek için kullanılmaktadır. Eğer bir ülke bütün dünyanın bağımlı olacağı bir mal üretmiyorsa, ya da ArGe odaklı, eğitilmiş çalışanlara sahip değilse; mevcut üretim ve istihdam yapısıyla gelebileceği sınırlara dayanmış demektir.

de etkisiz hale getirmiştir. Uluslararası pek çok kuruluşun ve Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (SBB) hesaplamalarına göre hasarın yıkıcı etkisi 100 milyar dolar civarında bir maliyetle hesaplanmaktadır. Bu yüzden 2023 bütçesi, bütçe yılı içerisinde ek %50 kadar ek ödenek olarak tamamlanmıştır.

Doğal afet, kuraklık, savaş, jeopolitik gerilimler, başta petrol ve lojistik maliyetleri üzerinde etkili olduğu için, fiyatlar genel seviyesinin yükselmesine sebep olmakta, plan ve programların her zaman başarı ile uygulanma ihtimalini azaltmaktadır. 2022 ve 2023'te yaşanan bu iki örnek dahi bütçelerin hedeflerinden sapması konusunda önemli iki örnektir.

Yaklaşık 25 yıldır hazırlıkları yapılan bir sürecin sonunda geline nokta bu şekildedir. Türkiye'nin, özellikle kalkınma planlarının yol göstericiliği ile 2023 vizyonuna hazırlandığı görülmüştür. Ülkelerin gerçekleşme dahi uzun vadeli projeksiyonlarının olması önemlidir. Bu hedefler ülkeyi belirli bir odakta tutmakta, ülkeye bu hedefler yön vermektedir.

Türkiye, 2023 projeksiyonuna yönelik çalışmalarını "Vizyon2023" adı ile sürdürdü. Bu süreçte 4 Kalkınma planını tamamlamıştır. Sürecin en dikkat çekici yanı şüphesiz bütün planların tek bir siyasi iktidarın kontrolünde gerçekleşmiş olmasıdır. Bu itibarla planların sürekliliğinden söz edilebilir. Bu devamlılık sayesinde Kalkınma Planlarına, bütçeler de çok daha kolay eşlik edebilmiştir.

Ülkeler henüz pandemi şartlarını atlatabilmiştir. Üstelik Rusya-Ukrayna savaşı, enerji ve konteyner krizi ile gıda maliyetlerinin çok artması, enflasyonu tetiklemiştir. Bütün dünyada yüksek faizler ve enflasyon, pek çok işletme için de risk olmaya devam etmektedir. Türkiye de bu süreçlerden geçmektedir. 2023 seçimleri ve ardından 2024'te yaşanan yerel yönetimler seçimleri ülkenin odağını bir miktar dağıtmış olsa da demokratik bir sürecin varlığı her şeyden daha önemlidir.

Türkiye, "Savaş ve ambargo riskleri olmadığı sürece" bu zorlukların üstesinden gelebilecektir. 2023 gerçekleştirmeleri önemli eşikler olarak görülmelidir. Her ne sebepten olursa olsun bu hedeflerin güncellenerek gerçekleştirilmeye çalışılması şarttır ve bundan vazgeçilmemelidir. Bunun için Türkiye Asya, Avrupa, Afrika merkezli tüm gelişmelerin odağında kalmaya devam edecektir. Bunun için 2023 Vizyonu ile gerçekleştirilmeye çalışılan hedeflerin diri tutulması ve bu yönde yeni politikalar oluşturulması Türkiye'nin önünü açacaktır.

KAYNAKÇA

- As, E. (2024). Atatürk Döneminde T.C. Devlet Demiryollarının Gelişimi. <https://ataturkansiklopedisi.gov.tr/bilgi/ataturk-doneminde-t-c-devlet-demiryollarinin-gelismisi/>
- Atatürk, (1933). 10. Yıl Nutku. <https://www.ktb.gov.tr/TR-96294/10-yil-nutku.html>
- Doğaner, Y. (2022). Cumhuriyet'in Onuncu Yıl Kutlamaları. <https://ataturkansiklopedisi.gov.tr/bilgi/cumhuriyetin-onuncu-yil-kutlamalari/>
- EKK (2010) 2023 Türkiye İhracat Stratejisi ve Eylem Planı. <https://www.ktb.gov.tr/Eklen-ti/906,ttstratejisi2023pdf.pdf?0>
- Güler, C. (2022). Cumhuriyet'in On Beşinci Yıl Kutlamaları <https://ataturkansiklopedisi.gov.tr/bilgi/cumhuriyetin-on-besinci-yil-kutlamalari/>
- TÜBİTAK (2004) Ulusal Bilim ve Teknoloji Politikaları, 2003-2023 Strateji Belgesi(Versiyon 19). 2 Kasım 2004. http://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/vizyon2023/Vizyon2023_Strateji_Belgesi.pdf
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Bütçe Başkanlığı (2024), 2023 ve 2024 Yılı Bütçe Gerekçesi. <https://www.sbb.gov.tr/butce-gerekceleri/>
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Bütçe Başkan-

- lığı (2024), 2023 Yıllık Ekonomik Rapor. <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/10/2023-Yillik-Ekonomik-Rapor.pdf>
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Bütçe Başkanlığı (2024) *Kalkınma Planları*. <https://www.sbb.gov.tr/kalkinma-planlari/>
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Bütçe Başkanlığı (2022) *Orta Vadeli Program (2023-2025)* <https://www.sbb.gov.tr/orta-vadeli-program-2023-2025-aciklandi/>
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Bütçe Başkanlığı (2022) *Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)* https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/07/Yedinci_Bes_Yillik_Kalkinma_Plani-1996-2000.pdf
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Bütçe Başkanlığı (2022) *Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)* https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/07/Uzun_Vadeli_Strateji_ve_Sekizinci_Bes_Yillik_Kalkinma_Plani-2001-2005.pdf
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Bütçe Başkanlığı (2022) *Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)* https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/07/Dokuzuncu_Kalkinma_Plani-2007-2013.pdf
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Bütçe Başkanlığı (2022) *Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018)* https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/08/Onuncu_Kalkinma_Plani-2014-2018.pdf
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Bütçe Başkanlığı (2022) *On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)* https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/07/On_Birinci_Kalkinma_Plani-2019-2023.pdf
- UNCTAD (2022). Trade and Development Report 2022, <https://unctad.org/webflyer/trade-and-development-report-2022>
- TÜBİTAK (1999). Vizyon2023 <http://vizyon2023.tubitak.gov.tr>

SÜRDÜRÜLEBİLİR ÇEVRE AÇISINDAN KARBON ÖNLEME FAALİYETLERİNİN MALİYETLERİNİN İNCELENMESİ TEKSTİL FABRİKASI ÖRNEĞİ*

THE ANALYSIS OF THE COSTS OF CARBON PREVENTION ACTIVITIES IN TERMS OF SUSTAINABLE ENVIRONMENT TEXTILE FACTORY CASE STUDY

Sevda Kırmızıoğlu¹  İsmail Melih Baş² 

¹İstanbul Arel Üniversitesi, Muhasebe-Denetim Yüksek Lisans Öğrencisi, Türkiye, e-mail: sevdabagryanova@gmail.com

²Prof. Dr., İstanbul Arel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme-Öğretim Üyesi, Türkiye, e-mail: melihbas@arel.edu.tr

Öz

Sanayi devriminden günümüze, küreselleşmeyle birlikte hızla gelişim gösteren sanayi ve ticaret daha fazla doğal kaynak ve enerji ihtiyacını beraberinde getirmiştir. Ekonomik ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle artan insan ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla işletmeler, daha fazla doğal kaynak tüketmekte ve çevreye bağımlı hale gelmektedir.

Çalışma bugün küresel anlamda önemli halen çevresel sürdürülebilirlik kapsamında ele alınan karbon ayak izi kavramı, sera gazlarının salınımını takibi ve hesaplanması, çevresel bir unsur haline gelen karbon maliyetlerinin incelenmesi, kuruluşların çevresel sürdürülebilirlik politikası nedeniyle çevreye verdikleri tahribatı tolere etmek adına uyguladıkları karbon projeleri ve sertifikalarının incelenmesi konularını içermektedir. Çalışmada ayrıca bu konuları içine alacak biçimde bir işletme uygulamasını da kapsamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Çevresel Sürdürülebilirlik, Küreselleşme, Sera gazı

*Bu çalışma Sevda Kırmızıoğlu'nun Arel Üniversitesi'nde yapmakta olduğu Sürdürülebilir Çevre Açısından Karbon Önleme Faaliyetlerinin Maliyetlerinin İncelenmesi Tekstil Fabrikası Örneği isimli Yüksek Lisans tezinden üretilmiştir.

Citation/Atıf: KIRMIZIOĞLU, S. & BAŞ, İ. M. (2024). SÜRDÜRÜLEBİLİR ÇEVRE AÇISINDAN KARBON ÖNLEME FAALİYETLERİNİN MALİYETLERİNİN İNCELENMESİ TEKSTİL FABRİKASI ÖRNEĞİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 13-30, DOI: 10.69599/izd.2412

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Sevda Kırmızıoğlu

E-mail: sevdabagryanova@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

ABSTRACT

Since the Industrial Revolution, the rapidly growing industry and trade with globalization has brought more natural resources and energy needs. Businesses consume more natural resources and become dependent on the environment in order to meet the increasing human needs with the effect of economic and technological developments.

The study includes the concept of carbon footprint, which is still globally important within the scope of environmental sustainability, monitoring and calculating the emission of greenhouse gases, examining the carbon costs that have become an environmental element, examining the carbon projects and certificates that organizations implement in order to tolerate the damage they cause to the environment due to environmental sustainability policy. The study also includes a business application to cover these issues.

Keywords: Environmental Sustainability, Globalization, Greenhouse Gases

1. GİRİŞ

İnsanlık tarihine bakıldığında, insan her geçen yüzyıl yaşamını kolaylaştırıp, standartlarını yükseltmek için çalışmıştır. Yerleşik hayata geçilmesiyle birlikte insanlar yaşadıkları bölgeleri sahiplenmiş ve doğayla alma ve verme döngüsüne dayalı bir etkileşim içine girmişlerdir. İnsan yaşamını sürdürebilmesi ve türünün devamlılığını sağlayabilmesi için gerekli en temel unsur olan çevre ile uyum içinde yaşamıştır ta ki Sanayi Devrimi'ne kadar; İnsan iş gücünü yerine makinalara bıraktığı bu dönemle birlikte seri üretimler başlamıştır. Endüstriyel üretimin her aşamasında doğal kaynaklardan faydalanılmıştır. Artan nüfusun ihtiyaçları göz önünde bulundurularak üretim her geçen yıl daha da artmış, endüstrinin gelişimi çok hızla gerçekleşmiştir. Sınırlı olan doğal kaynaklar, üretim ve tüketim aşamasında çevreye verilen tahribat uzunca süre göz ardı edilmiştir.

20. yüzyılın ortalarında çevreye verilen bu tahribatın etkileri gözle görülür hale gelince reddedilemez bir boyut kazanmıştır. Hava, su, toprak, radyoaktif kirlilikler, gürültü ve görüntü kirlilikleri sonucu atmosferde sera gazı miktarı artmış, küresel ısınma ve iklim değişikliği gibi tüm dünyanın gündemine oturan büyük çevre sorunları

ortaya çıkmıştır. İnsan yaşamını daha konforlu bir hale getirme hedefi güden endüstri faaliyetleri neticesinde atmosfere salınan CO₂ (Karbondiyoksit) insan varlığını sürdürdüğü çevrede geri dönüşü zor yıkımlara sebep olmuştur.

İnsanlığın geleceğini tehdit eden bu durum karşısında ulusal ve küresel boyutta ülkeler, sivil toplum örgütleri, özel sektör ve akademi camiası sera gazı emisyonlarının en aza indirgenmesi konusunda harekete geçmişlerdir. Bu sorunla mücadele edebilmek için uluslararası boyutta yaptırımı olan sözleşmelere gerek duyulmuştur. Bu sözleşmelerin en önde gelenleri; 1994 yılında yürürlüğe konan Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi (BMİDÇS) ve 2005 yılında yürürlüğe konan Kyoto Protokolü'dür. BMİDÇS'nin hedefi; endüstriyel ve bireysel faaliyetler sonucu atmosfere salınan sera gazlarını küresel anlamda tehlike yaratmayacak boyutta minimize etmektir. Ülkemizde 2004 yılında bu sözleşmeye taraf olan 189. ülke olmuştur.

Bugün dünyanın ilgisinin bu yöne çekilmesi sebebiyle çevresel sürdürülebilirlik araştırmaları hiç olmadığı kadar önem arz etmektedir. Çevresel sürdürülebilirlik kavramı dünya kaynaklarının sınırlı olduğu gerçeğini temel almaktadır (Dyllick ve

Hockerts, 2002: 135) amaç bugün sahip olunan ekolojik ve çevresel koşullar göz önünde bulundurularak gelecek nesillere daha yaşanabilir bir çevre bırakmaktır.

1.1. Çalışmanın Konusu

Atmosfere salınan sera gazlarının küresel anlamda iklim değişikliklerine sebep oluşu ülkeleri ve kuruluşları bu alanda bazı önlemler almaya itmiştir. Küresel ısınmanın sonucu olan iklim değişikliğine dikkat çekmek, toplum ve kuruluşları bilinçlendirmek adına birtakım anlaşmalar yapılmış, küresel ve ulusal anlamda karbon piyasaları oluşturulmuş, devletler tarafından karbon vergileri tahsis edilmeye başlanmıştır. Kuruluşlar yeni şekillenen bu piyasalarda varlık gösterebilmek ve finansal yapılanmalarını bu yeni sistemlere uyumlu hale getirebilmek için “karbon muhasebesi ve karbon maliyetleri” gibi yeni kavramlar ve uygulamalarla karşı karşıya kalmışlardır. Çalışma bugün küresel anlamda önemli halen çevresel sürdürülebilirlik kapsamında ele alınan karbon ayak izi kavramı, sera gazlarının salınımını takibi ve hesaplanması, çevresel bir unsur haline gelen karbon maliyetlerinin incelenmesi, kuruluşların çevresel sürdürülebilirlik politikası nedeniyle çevreye verdikleri tahribatı tolere etmek adına uyguladıkları karbon projeleri ve sertifikalarının incelenmesi konularını içermektedir. Çalışmada ayrıca bu konuları içine alacak biçimde bir işletme uygulamasını da kapsamaktadır.

1.2. Çalışmanın Önemi

İşletmelerin, çevreye duyarlı işletme imajına sahip olmaları günümüzde oldukça önem taşımaktadır. İşletmeler uluslararası ve ulusal düzeyde uygulanan çevre politikalarına karşı olan yasal yükümlülüklerini yerine getirmeye çalışırken aynı zamanda sürdürülebilir çevre hedefiyle çeşitli projeleri hayata geçirmektedirler. Çevre muhasebesinin bir dalı olan karbon muhasebesi çevresel sürdürülebilirliğin en önemli enstrümanlarından bir tanesidir. İşletmelerin faaliyetleri sonucu meydana gelen sera

gazı emisyonlarının ölçülüp hesaplanarak raporlanması, bu raporlama sonucu ortaya çıkan karbon maliyetlerinin belirlenmesi sürdürülebilir çevre kavramının maliyet boyutunun somutlaştırılması anlamına gelmektedir. Bu çalışma günümüzde önemi tartışma götürmez olan çevresel maliyetler adı altında işletmelerin karbon maliyetlerinin incelenmesi, ülkemizde bu konuda uygulanan yaptırımların değerlendirilmesini kapsadığından araştırmaya değer bulunulmuştur.

1.3. Çalışmanın Amacı

Sürdürülebilir çevre kavramı incelendiğinde ekolojik sisteme ve çevreye verilen en büyük zarar üretim ve tüketim atmosfere salınan sera gazlarıdır. Atmosferde biriken sera gazları küresel ısınmanın ana nedeni iken insanlık bunun direkt etkisini değişen iklim, kuralık ya da orantısız yağışlarla net bir şekilde hissetmektedir. Çalışmada çevreye direkt olan etkisi olan işletmelerin çevresel sürdürülebilirlik çerçevesinde üretim ve yönetim politikalarına dâhil ettikleri karbon önleme maliyetlerinin belirlenmesi için üretim esnasında atmosfere salınan sera gazı birim miktarının tespit edilerek hesaplanıp raporlanması konularında bilgi verilmeye çalışılmıştır. Küresel ve ulusal anlamda alınan önlemler ve yaptırımların işletmelerin sebep oldukları sera gazı salınımlarını belirlenen birim miktarını aşmaları halinde ne gibi maliyetlere katlanacakları hakkında da bilgi verilmeye çalışılmıştır.

1.4. Çalışmanın Metodolojisi

Çalışmada, sosyal bilimlerde teorik araştırmalarda sıklıkla kullanılan nitel araştırma yöntemlerinden “Literatür taraması yöntemi” kullanılmıştır. Kavramsal bir çerçeveyi belirlemek, sorunu kategorize etmek, alandaki güncel bilgileri elde ederek alana ilişkin boşlukları doldurmak hedefiyle literatür taraması yöntemine başvurulmuştur. Literatür taraması yapılırken hem ulusal kaynaklar hem de uluslararası kaynaklara ulaşılmaya çalışılmıştır. Ayrıca çalışmanın beşinci bölümünde tekstil sektöründe faaliyet

gösteren bir tekstil fabrikasının çevresel sürdürülebilirlik maliyetleri incelenerek bir alan araştırma yöntemi olan “örnek olay incelemesi” yapılmıştır.

1.5. Çalışmanın Sınırlılıkları

Karbon emisyon sertifikaları/kredilerinin muhasebeleştirilip raporlanması hususunda ulusal ya da uluslararası bir standardizasyon bulunmaması çalışmada kısıtlayıcı rol oynamıştır. Türkiye’de zorunlu karbon piyasalarının bulunmaması, sadece gönüllük esasına dayalı projelerin uygulanması, her ne kadar işletmelerin faaliyetleri sonucu atmosfere bıraktıkları sera gazlarının takibi ve kaydı Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yapılıyor olsa da devlet tarafından bir vergiye tabi tutulmuyor oluşu çalışmanın mevzuat açısından değerlendirilmesini sınırlandırmıştır.

2. KARBON ÖNLEME FAALİYETLERİNİN MALİYETLERİNİN İNCELENMESİ VE TEKSTİL FABRİKASI UYGULAMA ÖRNEĞİ

2.1. İşletme Hakkında Genel Bilgiler

İşletme, TEKİRDAĞ ili ÇERKEZKÖY ilçesinde 14.01.2003 tarihinde Anonim Şirket şeklinde kurularak tekstil faaliyetine başlamış ve halen tekstil faaliyeti işi ile iştigal etmektedir. Anonim Şirket, sermayesi belirli paylara bölünmüş borçlarından dolayı sadece malvarlığı ile sorumlu tutulan şirket türüdür. (TTK m.329). Şirketin ortaklık yapısı incelendiğinde ortakların aile bireylerinden oluştuğu görülmüştür. Bu çerçevede şirketin aile şirketi olduğunu söylenebiler.

Şirket kuruluşundan 17 yıl sonra 2021 yılında faaliyetlerini genişletmek amacıyla mevcut yatırımını yenileyerek ilave yatırım kararı almıştır. Mevcut yatırımın yenilenmesi ve ilave yatırım harcamaları, özellikleri, işletme Süresi (Hesaplamalar), hizmet maksatları, yatırımın sosyal ve ekonomik yönden gerekliliği yazımın ilerleyen aşamalarında açıklanmıştır. Çalışmanın uygulama bölümünde Kurumun Çevre Etki Değerlendirme Raporundan

yararlanılmıştır.

2.2. Uygulama Konu İşletmenin Karbon Önleme ve Azaltıcı Yatırım Harcamaları ve Faaliyetleri

2.2.1. Yatırımın Tanımı ve Özellikleri

İşletme, TEKİRDAĞ ili ÇERKEZKÖY ilçesi Çerkezköy Organize Sanayi Bölgesinde 26.872 m² arazi üzerinde, 25.564 m² kapalı alanda mal sahibi olarak faaliyet göstermektedir. İplik, örme, boyahane, kazan dairesi ve depo gibi faaliyet prosesi ve yardımcı tesisler yer almaktadır.

Tesiste boyama ünitesinde yapılan kapasite artışı, overflow boyama makinelerinin üretimlerinin sonlandırılması, daha az enerji ve su tüketimi yapan yeni makine ekipmanların sisteme dâhil edilmesi ile yapılmıştır. Hâlihazırda tesiste kumaş boyama işlemleri kapsamında; HT boyama, patbach boyama ve batık boyama makineleri kullanılarak reaktif ve dispers boyama yapılmaktadır. Söz konusu boyama makineleri ile viskon ve polyester kumaşlarının boyama işlemleri yapılmaktadır. HT boyama ve patbach boyama makinelerinin toplam şarj kapasitesinin %20’si polyester kumaş, %80’i viskon kumaş boyama yapılmaktadır. Hâlihazırda üretimde kasar işlemleri yapılmaktadır. Kumaşın doğal yapısında bulunan yağ, mum, pektin ve proteinler gibi yabancı maddeler bu işlemle temizlenmektedir. Boyanan pamuklu kumaşların %15 ine kasar işlemleri yapılmaktadır.

Kapasite artışı ve ünite ilavesi ile birlikte 8.748 ton/yıl kumaş boyama ve 1.728 ton/yıl iplik boyama olmak üzere toplamda 10.476 ton/yıl boyama, 1290,36 ton/yıl kasar, (kumaş kasar+iplik ön kasar) 7.603,2 ton/yıl baskı ve 8.553,6 ton/yıl yıkama kapasitesine ulaşması planlanmıştır.

İşletme yatırım kararına müteakip, overflow makinalar çıkartılarak, son teknoloji olan ve daha az su kullanan HT kumaş boyama makinaları yatırımı yapılmıştır. Yine yıkama makinalarında kontinü sistemler seçilerek

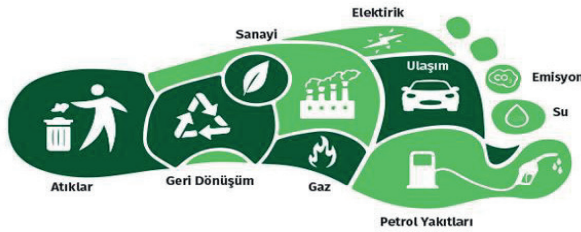
su tasarrufu amaçlanmıştır.

Yatırım kapsamında tesise,4 adet iplik boyama (1 adet 600 kg,1 adet 300 kg,1 adet 200 kg,1 adet 100 kg),2 adet transfer baskı,2 adet dijital baskı,1 adet rotasyon baskı makinası ilave edilmesi planlanmıştır.

3.1. Karbon Ayak İzi

Karbon ayak izi bireylerin yaşamsal faaliyetleri veya kurum/kuruluşların üretim ve hizmet faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan sera gazı etkilerinin karbondioksit (CO₂) cinsinden eşdeğerlerinin ölçüsü olarak tanımlanabilir.

Resim 1. Karbon Ayak İzi



Dünyada bugüne kadar tespit edilen en büyük doğa felaketi olarak tanımlanan iklim değişikliği, nüfus artışı ve sanayileşme neticesinde günümüzün en önemli konularından birisi haline dönüşmüştür. Çevre kirliliği ve iklim değişikliği konularında yapılan çalışmalar ile karbon ayak izi azaltım çalışmalarını her geçen gün geliştirerek üretim sürecini hızla devam ettirmektedir.

Atmosferin ısınmasını (sıcaklığını) ifade eden iklim değişikliği terimi, dünya görülen ve tüm ulusları etkileyen en büyük çevre sorunu olarak ifade edilmiştir. İklim değişikliğinin ekosistem üzerinde ciddi etkilerinin yanı sıra son dönemlerde görülmekte olan ve en belirgin sonuçları yağışların azalarak tarımsal üretimin düşmesi, aşırı ve ani hava olaylarındaki (fırtına, hortum, sel vb.) artış ve mevsimsel anormalliklerdir.

İnsan aktivitelerinden kaynaklanan emisyonların sera etkisine sebep olduğu, bilim insanları tarafından kabul edilmiş ve pek çok hükümet bu konuda harekete geçme gereği duymuştur. Özellikle 21.

Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Taraflar Konferansı'nda tüm ülkelerin kararlılığı ortaya koyulmuş ve ortak hareket kararı alınmıştır.

Araştırmada Çerkezköy Organize Sanayi Bölgesinde bulunan tekstil fabrikası seçilmiştir. Tesiste 309 personel çalışmaktadır. İşletme 1.793.254 Kilogram İplik, 2.949.000 Kilogram Kumaş Boyama, 917.568 Kilogram Baskı, 1.839.600 Kilogram Örme Kumaş kapasitesine sahiptir. Tesiste önce iplik daha sonra kumaş ve son olarak baskı ve boyama işlemleri yapılmaktadır. Tesiste emisyon oluşumları proses özetlerinde gösterilmiştir.

Şirket uluslararası standartlara uygun üretim belgesi, Oeko-Tex Standart 100 sertifikası ile ekolojik ve organik ürün imalatına ilişkin Küresel Organik Tekstil Standardı (GOTS-Global Organic Textile Standard) ve Küresel Geri Dönüşüm Standardı (GRS-Global Recycle Standard) sertifikalarını almıştır.

Tekstil fabrikasında Karbon Ayak İzine (KAİ) neden olan faktörler: elektrik tüketimi, doğalgaz tüketimi, servis araçları ve pazarlama araçları şeklindedir. Karbon Ayak İzi bir ürünün üretim süresi boyunca nihai ürün haline gelene kadar ve bazen ömrünü tamamlama süreci olduğu durumdaki geri kazanımı ve ortadan kaldırılmasıyla ilgili karbondioksit ve diğer sera gazı emisyonlarının toplam miktarını ifade etmektedir. KAİ hesaplamasında ve değerlendirilmesinde kullanılan metod, Hükümetler Arası İklim Değişikliği Paneli (IPCC) nin oluşturduğu Tier yaklaşımlarıdır.

3.1.1. Üretim Faaliyetlerinde ve Diğer Faaliyetlerde Kullanılan Yakıt ve Yardımcı Yakıt Türleri

Tesiste yakıt olarak doğalgaz kullanılmaktadır. Planlanan kapasite artışı ve ünite ilavesi kapsamında tesiste kullanılacak yakıtlar değişmeyecek olup, tesis doğalgaz ihtiyacını da OSB'den temin etmektedir. Doğalgazın özellikleri Tablo 1 olarak belirtilmiştir.

Tesisin yıllık doğalgaz tüketimi 18.316.800 m³/yıldır.

Tesiste yakıt tüketiminin gerçekleştiği ünitelere ilişkin bilgiler Tablo 2 olarak verilmektedir.

Tesisteki yakma sistemi kaynaklı 1 adet, ısı gücü olan proses kaynaklı 8 adet ve sadece proses kaynaklı 3 adet olmak üzere toplam 12 adet emisyon kaynağı bulunmaktadır. Tesisteki yakma sistemlerinde CO, NO, NO₂, SO₂ ve Toz Parametrelili ölçülürken, ısı gücü olan proseslerde CO, NO, NO₂, SO₂ ve toz parametrelerine ilave olarak VOC parametresi de ölçülmektedir. Isıl gücü olmayan proseslerde (ferraro sanfor bacası, ferraro –sertex sanfor bacası) ise sadece toz ve VOC parametresi ölçülmektedir. Bir diğer emisyon kaynağı olan laboratuvar havalandırma bacasında ise sadece VOC parametresi ölçülmektedir.

04-07.12.2023 tarihlerinde tesiste gerçekleştirilen emisyon teyit ölçümlerine ait toplam değerler ve sınır değerler ile karşılaştırılması Tablo 3 olarak verilmektedir.

Tesiste gerçekleştirilecek kapasite artışı ve ünite ilavesi kapsamında ısı gücü olmayan 3 adet proses kaynaklı emisyon kaynağı tesise ilave edilmiştir. Bu emisyon kaynakları 2 adet dijital baskı makinesinde 1'er tane ve 1 adet, rotasyon baskı makinesinde 1 tane olmak üzere toplam 3 adet bacadır. Tesise ilave edilecek 3 adet emisyon kaynağı, ısı gücü olmayan proses bacası olacaktır. Bu doğrultuda tesise ilave edilecek bu 3 adet emisyon kaynağında sadece Toz ve VOC parametrelerinin ölçümleri gerçekleştirilmektedir.

Planlanan kapasite artışı ve ünite ilavesi gerçekleştirdiğinde oluşacak yeni emisyon kaynaklarının fiziki şartları 03.07.2009 tarihinde 27277 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Sanayi Kaynaklı Hava Kirliliği Kontrolü Yönetmeliğinde belirtilen hükümlere uygun olarak yapılmıştır. Ünite ilavesi sonrasında tesise ilave edilecek emisyon kaynaklarına ait emisyon ölçümleri yaptırılacak olup, ölçüm sonuçlarının yönetmelikte belirtilen

Tablo 1. Doğalgazın Özellikleri

Doğalgaz	
Alt Isıl Değer	8250 kcal/m ³
Yoğunluk	0,71 kg/m ³
Bileşen	%
Metan (CH ₄)	70-90
Etan (C ₂ H ₆)	5-15
Propan (C ₃ H ₈) ve Bütan (C ₄ H ₁₀)	< 5
CO ₂ , N ₂ , H ₂ S, vb.	geriye kalanı

Tablo 2. Yakıt Tüketiminin Gerçekleştiği Ünitelere İlişkin Tablo

Emisyon Kaynağı	Isıl Gücü (MW)	Yakıt Türü	Yakıt Miktarı (m ³ /saat)	Yanma Tekniği
Buhar Kazanı Bacası-1	8,127	Doğalgaz	864	Brülör
Dilmenler Ram 1-1 Bacası	1,625	Doğalgaz	173	Brülör
Dilmenler Ram 1- 2 Bacası	1,625	Doğalgaz	173	Brülör
Dilmenler Ram 2 Bacası	3,25	Doğalgaz	346	Brülör
Dilmenler Ram 3 Bacası	3,25	Doğalgaz	346	Brülör
Lafer Türk(TTM) Ram Bacası	2,6	Doğalgaz	276	Brülör
ACC Ram Makinası Bacası	1,8	Doğalgaz	191	Brülör
Gaze Makinası Bacası	0,8	Doğalgaz	85	Brülör
TTM Kurutma Bacası	0,85	Doğalgaz	90	Brülör

sınır değerlerin altında kalması için gerekli tüm önlemler alınmıştır.

Tesis hava emisyonu konusunda çevre iznine tabi olup, tesise ait emisyon konulu çevre izni aldığı görülmüştür.

Tesise ait tüm emisyon kaynaklarında 03.07.2009 tarihinde 27277 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Sanayi Kaynaklı Hava Kirliliğinin Kontrolü Yönetmeliğinin ilgili hükümlerine göre uygulandığı sonucuna ulaşılmıştır.

3.1.2. Sera Gazı Emisyon Miktarının Belirlenmesi ve Emisyonların Azaltılması İçin Alınan Önlemler

Sera gazı emisyonlarının takibi ile ilgili olarak 17.05.2014 tarih ve 29003 Sayılı, Resmi Gazete ile yürürlüğe giren Sera Gazı Emisyonlarının Takibi Hakkında Yönetmelik kapsamında, yönetmeliğin Ek-1 listesinde yer alan “Toplam yanma ısı gücü 20 MW ve üzeri tesislerde yakıtların yakılması (tehlikeli veya evsel atıkların yakılması hariç).” maddesine tabi olan işletme kapsamında Ek-1; faaliyet kategorileri 2.maddesinde belirtilen “Anma ısı gücü 3 megawatt (MW) ın altında olan ve münhasır olarak biyokütle kullanılan üniteler, bu hesaplamada dikkate alınmayacaktır. “ hükmü gereği tesiste ısı gücü 3 MW üstü olan üniteler toplam ısı gücü 14,627 MW tır. Bu sebeple 17.05.2014 tarih ve 29003 Sayılı, Resmi Gazete ile yürürlüğe giren Sera Gazı Emisyonlarının Takibi Hakkında Yönetmeliğine tabi olmamıştır.

Tesisin 3 MW üstü ünitelerin toplam ısı gücünün 20 MW geçmesi durumunda; “online.cevre.gov.tr” adresinden sera gazı izleme planını sunularak ve sera gazı izleme planı onayı alınarak, sera gazı izleme raporu aylık olarak hazırlanacaktır. 17.05.2014 tarih ve 29003 Sayılı, Resmi Gazete ile yürürlüğe giren Sera Gazı Emisyonlarının Takibi Hakkında Yönetmelik kapsamında yer alan yükümlülükleri yerine getirilmektedir.

3.1.4. Karbon Önleme ve Azaltma Harcamalara Ait Muhasebe Kayıtları

Ülkemizde 26.12.1992 tarih ve mukadderat 21447 Sayılı Resmi Gazetede 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanmak üzere 1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanmıştır. İzleyen dönemlerde ortaya çıkan eksiklikleri gidermek amacıyla başkaca tebliğler yayımlanmıştır. Ancak yayımlanan tebliğlerde ve günümüzde çevresel giderlerle ilgili olarak özel hesap grubu benimsenmemiştir. Karbon önleme ve azaltma maliyetlerine yönelik yapılan harcamaların ayrı hesaplarda izlenmesi, takip edilmesi, raporlanması ve denetlenmesi oldukça önemlidir. Bu durum muhasebenin temel kavramlarından önemlilik ilkesinin bir gereği olarak ön plana çıkmaktadır.

Tek düzen hesap planı (THP) tam anlamıyla olmasa da kısmen bu tür maliyetlerin izlenmesi, takip edilmesi, raporlanması ve denetimi açısından esnek bir yapıya sahiptir. Araştırma yapılan işletmenin üretim tesisi olduğu göz önünde bulundurulduğunda karbon faaliyetleri ve

Tablo 3. Tesiste Gerçekleştirilen Emisyon Teyit Ölçümlerine Ait Toplam Değerler ve Sınır Değerler ile Karşılaştırma Tablosu

	Parametre						
	CO	NO ₂	NO	SO ₂	Toz	VOC(toplam karbon cinsinden)	VOC
Toplam (kg/saat)	5,55377	0,64981	0,63332	0	0,02304	0,00558	0,02337
	Sınır Değer						
SKHKKY Ek.3d (kg/saat)	5/50	-	20	60	10	-	10
SKHKKY Ek.2 Baca (kg/saat)	500	40	-	60	10	30	30
SKHKKY Ek.2 Baca Dışı (kg/saat)	50	4	-	6	1	3	3

çevresel harcamalarının üretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıktığı anlaşılmaktadır.

İşletmenin karbon salınımı önlemek ve azaltmak için yapmış olduğu harcamalara ait örnek muhasebe kayıtları aşağıda özetlenmiştir.

Örnek-1: İşletme boyama ve baskı ünitesinde

karbon salınımı önlemek ve azaltmak için, teknoloji yenilemesi kapsamında 8.100.000-TL harcama yaparak, overflow boyama makinelerinin üretimlerinin sonlandırmış yerine daha az enerji ve su tüketimi yapan yeni makine ekipmanların sisteme dâhil etmiştir. Yeni teknoloji makinelerine ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

253 Tesis Makine ve Cihazlar		800.000	
253.10 Boyama Makineleri			
253.10.01 İplik Boyama Makinesi 600 Kg	800.000		
191 İndirilecek KDV	144.000	144.000	
000 İlgili Hesaplar			944.000

253 Tesis Makine ve Cihazlar		650.000	
253.10 Boyama Makineleri			
253.10.02 İplik Boyama Makinesi 300 Kg	650.000		
191 İndirilecek KDV	117.000	117.000	
000 İlgili Hesaplar			767.000

253 Tesis Makine ve Cihazlar		480.000	
253.10 Boyama Makineleri			
253.10.03 İplik Boyama Makinesi 200 Kg	480.000		
191 İndirilecek KDV	86.400	86.400	
000 İlgili Hesaplar			566.400

253 Tesis Makine ve Cihazlar		290.000	
253.10 Boyama Makineleri			
253.10.04 İplik Boyama Makinesi 100 Kg	290.000		
191 İndirilecek KDV	52.200	52.200	
000 İlgili Hesaplar			342.200

253 Tesis Makine ve Cihazlar		680.000	
253.20 Baskı Makineleri			
253.20.01 Transfer Baskı Makinesi	680.000		
191 İndirilecek KDV	122.400	122.400	
000 İlgili Hesaplar			802.400

253 Tesis Makine ve Cihazlar		1.600.000	
253.20 Baskı Makineleri			
253.20.02 Rotasyon Baskı Makinesi	1.600.000		
191 İndirilecek KDV	288.000	288.000	
000 İlgili Hesaplar			1.888.000

253 Tesis Makine ve Cihazlar		3.600.000	
253.20 Baskı Makineleri			
253.20.03 Dijital Baskı Makinesi	3.600.000		
191 İndirilecek KDV	648.000	648.000	
000 İlgili Hesaplar			4.248.000

Örnek-2 : Atık su toplama, ön arıtma, çamur bertaraf bedeli ve arıtma tesisi kanal katılım paylarına ait Çerkezköy Organize Sanayi bölgesi tarafından düzenlenen faturalara ait muhasebe kayıtları

730 Genel Üretim Giderleri		52.250,40	
730.10 Üretim Gider Yeri			
730.10.01 Çevresel Maliyetler			
730.10.01.01 Katı Sıvı Atık Kullanma Maliyetleri			
730.10.01.01.01 Ön Arıtmalı Atıksu-Az Asit Dozlayan	52.250,40		
191 İndirilecek KDV	9.405,07	9.405,07	
000 İlgili Hesaplar			61.655,47

730 Genel Üretim Giderleri		8.889,83	
730.10 Üretim Gider Yeri			
730.10.01 Çevresel Maliyetler			
730.10.01.01 Katı Sıvı Atık Kullanma Maliyetleri			
730.10.01.01.02 Çamur Bertaraf Bedeli	8.889,83		
191 İndirilecek KDV	1.600,17	1.600,17	
000 İlgili Hesaplar			10.490,00

730 Genel Üretim Giderleri		15.040,91	
730.10 Üretim Gider Yeri			
730.10.01 Çevresel Maliyetler			
730.10.01.01 Katı Sıvı Atık Kullanma Maliyetleri			
730.10.01.01.03 Arıtma Tesisi Kanal Katılım Payı	15.040,91		
191 İndirilecek KDV	2.707,37	2.707,37	
000 İlgili Hesaplar			17.748,28

Örnek-3 : Şirketin Sanayi Kaynaklı Hava Kirliliği Kontrolü yönetmeliği gereği tesiste bulunan emisyon kaynaklarına ilişkin iki yılda bir yaptırılması gereken emisyon teyit ölçümlerine ait harcamanın muhasebe kaydı

730 Genel Üretim Giderleri		68.247,00	
730.10 Üretim Gider Yeri			
730.10.01 Çevresel Maliyetler			
730.10.01.02 Emisyon Azaltma Maliyetleri			
730.10.01.02.10 Dışarıdan Sağlanan F.H.	68.247,00		
191 İndirilecek KDV	12.284,46	12.284,46	
000 İlgili Hesaplar			80.531,46

Örnek-4 : Şirketin 22/07/2005 tarih ve 25883 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Tıbbi Atıkların Kontrolü Yönetmeliği çerçevesinde Tekirdağ Büyükşehir Belediyesi tarafından adına tıbbi atık toplama ve bertaraf protokolü, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından bertaraf lisansına sahip bulunan bertarafçı özel bir şirkete şirket bünyesinde oluşan 2 Kg tıbbi atıkların toplanması, taşınması, sterilizasyona tabi tutulması ve bertaraf edilmesi kapsamında yaptığı harcamaya ait muhasebe kaydı

730 Genel Üretim Giderleri		5,88	
730.10 Üretim Gider Yeri			
730.10.01 Çevresel Maliyetler			
730.10.01.01 Katı Sıvı Atık Kullanma Maliyetleri			
730.10.01.01.04 Dışarıdan Sağlanan F.H.	5,88		
191 İndirilecek KDV	1,06	1,06	
000 İlgili Hesaplar			6,94

Örnek-5 : Tesiste oluşan tehlikeli atıkların bertaraf lisansına sahip özel bir şirket tarafından bertaraf edilmesi ile ilgili alınan hizmet karşılığında yapılan harcamaya ait muhasebe kaydı

730 Genel Üretim Giderleri		4.889,12	
730.10 Üretim Gider Yeri			
730.10.01 Çevresel Maliyetler			
730.10.01.01 Katı Sıvı Atık Kullanma Maliyetleri			
730.10.01.01.04 Dışarıdan Sağlanan F.H.	4.889,12		
191 İndirilecek KDV	880,04	880,04	
000 İlgili Hesaplar			5.769,16

Örnek-6 : Tesiste oluşan ambalaj atıkların bertaraf lisansına sahip özel bir şirket tarafından bertaraf edilmesi ile ilgili alınan hizmet karşılığında yapılan harcamaya ait muhasebe kaydı

730 Genel Üretim Giderleri		11.123,68	
730.10 Üretim Gider Yeri			
730.10.01 Çevresel Maliyetler			
730.10.01.01 Katı Sıvı Atık Kullanma Maliyetleri			
730.10.01.01.04 Dışarıdan Sağlanan F.H.	11.123,68		
191 İndirilecek KDV	2.002,28	2.002,28	
000 İlgili Hesaplar			13.125,96

Örnek-7 : Şirketin aylık çevre yönetimi danışmanlık hizmeti kapsamında yaptığı harcamaya ait muhasebe kaydı

730 Genel Üretim Giderleri		1.250,00	
730.10 Üretim Gider Yeri			
730.10.01 Çevresel Maliyetler			
730.10.01.02 Emisyon Azaltma Maliyetleri			
730.10.01.02.10 Dışarıdan Sağlanan F.H.	1.250,00		
191 İndirilecek KDV	225,00	225,00	
000 İlgili Hesaplar			1.475,00

Örnek-8 : Şirketin aylık tehlikeli madde atıklarıyla ilgili danışmanlık hizmeti kapsamında yaptığı harcamaya ait muhasebe kaydı

730 Genel Üretim Giderleri		1.000,00	
730.10 Üretim Gider Yeri			
730.10.01 Çevresel Maliyetler			
730.10.01.02 Emisyon Azaltma Maliyetleri			
730.10.01.02.10 Dışarıdan Sağlanan F.H.	1.000,00		
191 İndirilecek KDV	180,00	180,00	
000 İlgili Hesaplar			1.180,00

Örnek-9 : Tesiste üretim faaliyetleri nedeniyle karbon salınımına neden olan baca ve filtrelerin temizlik bakım onarım ve yenileme harcamalarına ait muhasebe kaydı

730 Genel Üretim Giderleri		152.524,02	
730.10 Üretim Gider Yeri			
730.10.01 Çevresel Maliyetler			
730.10.01.02 Emisyon Azaltma Maliyetleri			
730.10.01.02.10 Dışarıdan Sağlanan F.H.	152.524,02		
191 İndirilecek KDV	27.454,32	27.454,32	
000 İlgili Hesaplar			179.978,34

Örnek-10 : Şirketin karbon salınımı önlemek ve azaltmak amacıyla personeline eğitim hizmetleri kapsamında yaptığı harcamalara ait muhasebe kaydı

730 Genel Üretim Giderleri		7.269,33	
730.10 Üretim Gider Yeri			
730.10.01 Çevresel Maliyetler			
730.10.01.02 Emisyon Azaltma Maliyetleri			
730.10.01.02.10 Dışarıdan Sağlanan F.H.	7.269,33		
191 İndirilecek KDV	961,81	961,81	
000 İlgili Hesaplar			8.231,14

Örnek-11 : Şirketin su arıtma cihazı ve diğer işlemler nedeniyle aldığı malzemeli işçilik hizmeti kapsamında yaptığı harcamaya ait muhasebe kaydı

730 Genel Üretim Giderleri		43.346,15	
730.10 Üretim Gider Yeri			
730.10.01 Çevresel Maliyetler			
730.10.01.02 Emisyon Azaltma Maliyetleri			
730.10.01.02.10 Dışarıdan Sağlanan F.H.	43.346,15		
191 İndirilecek KDV	7.802,31	7.802,31	
000 İlgili Hesaplar			51.148,46

Örnek-12 : Şirketin kömür ve atık analiz işlemleri nedeniyle aldığı hizmet kapsamında yaptığı harcamaya ait muhasebe kaydı

730 Genel Üretim Giderleri		601,10	
730.10 Üretim Gider Yeri			
730.10.01 Çevresel Maliyetler			
730.10.01.03 Emisyon Kullanma Maliyetleri			
730.10.01.03.10 Dışarıdan Sağlanan F.H.	601,10		
191 İndirilecek KDV	101,06	101,06	
000 İlgili Hesaplar			702,16

3.1.5. İşletmenin Tüketim Verileri

İşletmenin vergi kimlik numarasından gelir idaresi başkanlığının “e-fatura kayıtlı kullanıcılar” sisteminden yapılan sorgulama sonucunda, şirketin 397 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen e-fatura uygulamasına dâhil olduğu tespit edilmiştir.

Şirketin Çerkezköy organize sanayi bölgesinde faaliyet gösterdiği göz önünde bulundurulduğunda Elektrik, Su ve Doğalgaz hizmeti Çerkezköy organize sanayi bölgesi yönetimi tarafından karşılanmaktadır. Bu kapsamda şirketin

adına Çerkezköy organize sanayi bölgesi tarafından düzenlenen Elektrik, Su ve Doğalgaz e-faturalarından yararlanarak tüketim verileri ile diğer satıcılar tarafından düzenlenen akaryakıt alımlarına ait veriler aşağıda verilmiştir.

3.1.5.1 Elektrik Tüketim Verileri:

Tesiste tüketilen elektrik miktarı tablo 4’de verilmektedir.

Tablo 4. Elektrik Tüketim Verileri

Yıl	2022			2023			
Dönem	Abone No: 94300501001, Miktar (kWh)	Abone No: 93700701001, Miktar (kWh)	Toplam	Abone No: 94300501001, Miktar (kWh)	Abone No: 93700701001, Miktar (kWh)	Toplam	Değişim
Ocak	39.502	2.027.940	2.067.442	74.086	2.350.540	2.424.626	17%
Şubat	35.290	2.198.500	2.233.790	69.015	2.023.832	2.092.847	-6%
Mart	71.851	2.569.520	2.641.371	95.911	2.254.268	2.350.179	-11%
Nisan	43.560	2.267.850	2.311.410	88.816	1.962.388	2.051.204	-11%
Mayıs	48.442	2.228.250	2.276.692	113.780	2.222.332	2.336.112	3%
Haziran	43.541	2.259.770	2.303.311	107.118	1.924.020	2.031.138	-12%
Temmuz	33.584	1.443.310	1.476.894	128.717	1.988.712	2.117.429	43%
Ağustos	36.139	1.858.500	1.894.639	172.616	2.107.488	2.280.104	20%
Eylül	51.458	2.054.240	2.105.698	158.621	2.005.260	2.163.881	3%
Ekim	45.370	2.132.240	2.177.610	161.280	1.802.280	1.963.560	-10%
Kasım	33.809	2.326.160	2.359.969	151.830	1.956.372	2.108.202	-11%
Aralık	38.631	2.051.880	2.090.511	163.871	1.817.428	1.981.299	-5%
Toplam	521.177	25.418.160	25.939.337	1.485.661	24.414.920	25.900.581	-0,15%

Kaynak: Kurum adına düzenlenen e-fatura dökümleri

3.1.5.2 Su Tüketim Verileri

Tesiste tüketilen su miktarı tablo 5’de verilmektedir.

3.1.5.3 Doğalgaz Tüketim Verileri

Tesiste tüketilen su miktarı tablo 6’da verilmektedir.

Tablo 5. Su Tüketim Verileri

Yıl	2022			2023			
Dönem	Kuyu Sayaç Seri:18060995 Miktar (m³)	Kuyu Sayaç Seri:18061158 Miktar (m³)	Toplam	Kuyu Sayaç Seri:18060995 Miktar (m³)	Kuyu Sayaç Seri:18061158 Miktar (m³)	Toplam	Değişim
Ocak	26.962	36.488	63.450	42.267	36.231	78.498	24%
Şubat	31.906	38.815	70.721	27.950	27.308	55.258	-22%
Mart	39.989	43.682	83.671	36.970	32.787	69.757	-17%
Nisan	32.221	37.869	70.090	29.478	26.053	55.531	-21%
Mayıs	31.743	37.583	69.326	40.047	30.597	70.644	2%
Haziran	22.807	36.744	59.551	30.929	23.798	54.727	-8%
Temmuz	9.092	25.620	34.712	29.652	25.047	54.699	58%
Ağustos	15.882	32.854	48.736	25.381	25.479	50.860	4%
Eylül	26.003	37.671	63.674	25.999	24.325	50.324	-21%
Ekim	29.737	38.097	67.834	26.464	21.469	47.933	-29%
Kasım	34.002	38.480	72.482	31.969	22.959	54.928	-24%
Aralık	34.686	36.064	70.750	32.745	22.272	55.017	-22%
Toplam	335.030	439.967	774.997	379.851	318.325	698.176	-10%

Kaynak: Kurum adına düzenlenen e-fatura dökümleri

Tablo 6. Doğalgaz Tüketim Verileri

Yıl	2022		2023	
Dönem	Sayaç Seri No:1209001378 Miktar(kWh)		Sayaç Seri No:1209001378 Miktar(kWh)	Değişim kWh
Ocak	814.604		1.175.468	44,3%
Şubat	1.009.411		933.195	-7,6%
Mart	1.212.535		1.156.998	-4,6%
Nisan	780.491		974.382	24,8%
Mayıs	658.991		1.181.797	79,3%
Haziran	1.133.316		970.249	-14,4%
Temmuz	1.110.592		957.603	-13,8%
Ağustos	1.788.466		968.138	-45,9%
Eylül	2.205.264		908.571	-58,8%
Ekim	858.947		860.020	0,1%
Kasım	957.994		1.055.827	10,2%
Aralık	1.027.134		1.085.048	5,6%
Toplam	13.557.744		12.227.296	-9,8%

Kaynak: Kurum adına düzenlenen e-fatura dökümleri

3.1.5.4. Akaryakıt Tüketim Verileri

Tesiste tüketilen akaryakıt miktarları ve tutarları tablo 7'de verilmektedir.

3.2.1. Karbon Ayak İzi Hesaplamasında Temel Yıl ve Operasyonel Sınırlar

Karbon ayak izi hesabı için 01 Ocak 2022 ile 31 Aralık 2023 tarihleri arasındaki e-fatura verileri dikkate alınmıştır. Şirketin kuruluş

ve faaliyet sınırları Tablo 8'de verilmiştir.

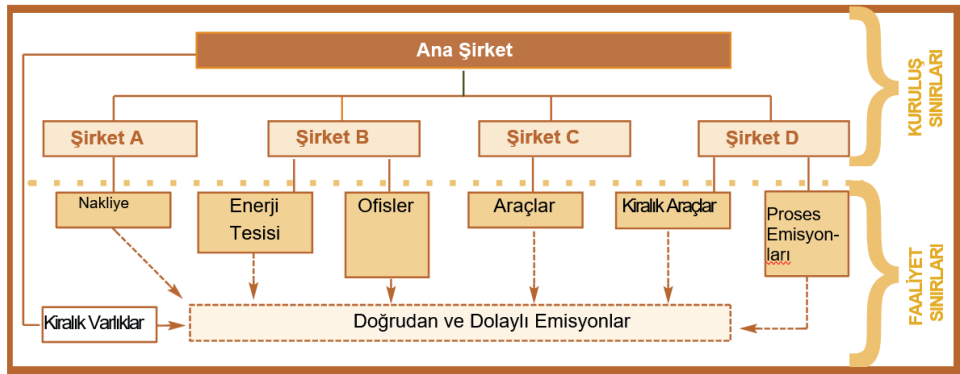
Hesaplamalar için araştırmaya konu tekstil fabrikasının tüm faaliyetleri esnasında ortaya çıkan ve süreklilik arz eden üretimde kullanılan yakıt, elektrik ve diğer veriler ele tespit edilmiştir. Hesaplamaların kapsamı ve buna bağlı faaliyet türleri Tablo 9'da verilmiştir.

Tablo 7. Akaryakıt Tüketim Verileri

Dönem	2022 (Lt)	2023 (Lt)	Değişim
Ocak	838,42	892,55	6%
Şubat	848,65	816,31	-4%
Mart	989,55	988,74	0%
Nisan	1.739,38	1.886,64	8%
Mayıs	2.688,41	2.954,78	10%
Haziran	3.861,15	3.000,22	-22%
Temmuz	3.419,67	3.246,11	-5%
Ağustos	3.565,08	3.347,00	-6%
Eylül	3.692,19	3.262,01	-12%
Ekim	3.604,45	3.006,12	-17%
Kasım	3.606,34	3.127,56	-13%
Aralık	2.751,41	2.164,55	-21%
Toplam	31.604,70	28.692,59	-9%

Kaynak: Kurum adına düzenlenen e-fatura dökümleri

Tablo 8. Şirketin Kuruluş ve Faaliyet Sınırları Örnek Gösterimi



Tablo 9. Karbon Ayak İzi Hesaplamaları Kapsam Detayları

Kapsam	Faaliyet
Kapsam I - Doğrudan Emisyonlar	Sabit yanma (doğalgaz, hareketli yanma vb)
Kapsam II - Dolaylı Emisyonlar	Endüstriyel tüketim amaçlı enerji
Kapsam III - Diğer Dolaylı Emisyonlar	Seyahatler ve personel servisleri

Tabloda gösterilen emisyon kaynaklarından oluşan tüketim miktarları şirketin yasal defter kayıtlarına dayanak teşkil eden elektronik faturalardaki verilerden oluşmaktadır.

3.2.2. Envanter Verileri

Karbon ayak izi hesaplamalarında kullanılacak kapsamlar dahilinde şirketin tüketim verileri temin edilmiştir. Şirketin 2022-2023 yılı karbon ayak izi hesaplaması uluslararası standartlar ve yöntemler olan ISO 14064-1:2018 ve GHG Protocol standartlarına göre yapılmıştır.

3.2.2.1. Kapsam I

Kapsam I hesaplamaları için sadece sabit yanma verileri kullanılmıştır. Yıllık tüketilen doğalgaz miktarı sm³ cinsinden alınmıştır. Firmanın hiçbir faaliyetinde biyokütle yakıt tüketimi bulunmamaktadır.

3.2.2.2. Kapsam II

Şebekeden alınan elektrik kaynaklı emisyonların hesabı için kWh elektrik üretimi başına sera gazı etki değerinin

ülke bazında bilinmesi gerekmektedir. Türkiye’de Çevre ve İklim Daire Başkanlığı tarafından elektrik üretimi kaynaklı açığa çıkan emisyon miktarını 0,439 kg CO₂e/kWh olarak belirlenmiştir.

3.2.2.3. Kapsam III

Kapsam III kaynaklı karbon emisyonlarının hesabı için personel güzergahları ve sefer sayılarından toplam kilometre değeri hesaplanmıştır.

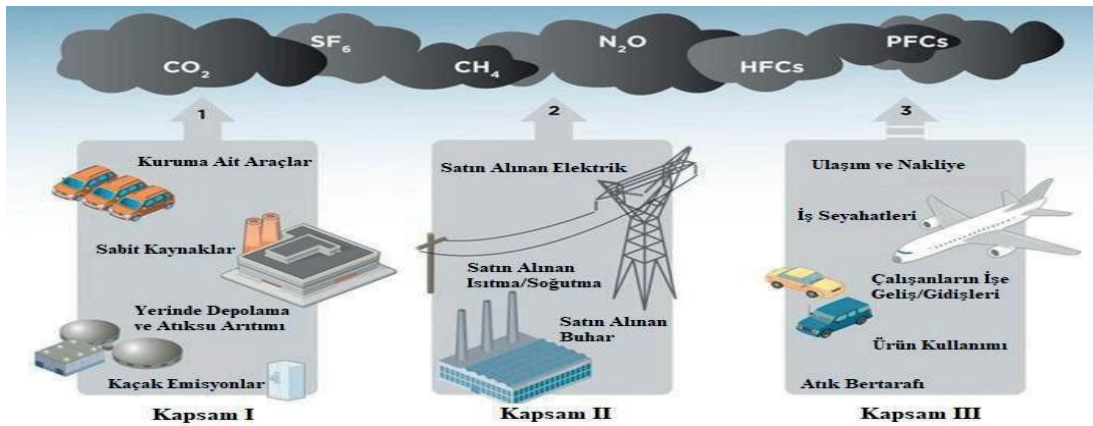
3.2.3. Karbon Ayak İzi Sonuçları

Emisyon faktörleriyle ilgili 2006 yılında IPCC tarafından ilan edilen “Sera Gazı Hesaplama Envanter Klavuz6”, Ecoinvent V.3.3. ve Enerji Kullanımında Verimliliğin Arttırılmasına Dair Yönetmelikte sunulan emisyon faktörleri dikkate alınmıştır. Hesaplamaları Tier 1 hesap metoduna göre yapılmıştır.

Karbon Ayak İzi Miktarı (CO₂e) =Tüketim Miktarı x Emisyon Faktörü

Sera gazı emisyon envanterini hesaplamak için tesisteki ilgili sera gazı emisyon

Resim 2. TS EN ISO 14064-1’ e göre emisyonlar



Tablo 10. 2022 ve 2023 Yılı Kapsam I Tüketim Değerleri

Faaliyet Vergisi	2022	2023
Doğalgaz	1.274.224 Sm ³	1.149.182 Sm ³
Hareketli Yanma (Motorin)	31.604,70 Lt	28.692,59 Lt

kaynakları ve muhasebe departmanından alınan veriler ile doğrudan ve dolaylı emisyon verileri bir araya getirilmiştir. Veriler “Sm³”, “LT” veya “kWh” olarak işleme alınmıştır. Bu şekilde farklı ölçü birimlerinde toplanan tüketim miktarları DEFRA yoğunluk katsayıları kullanılarak

gerekli hesaplamalar yapılmıştır. Çalışma sonuçları Tablo 13 gösterilmiştir.

4. BULGULAR

Bu çalışmada Tekirdağ iline bağlı Çerkezköy ilçesinin organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren tekstil fabrikasının üretim faaliyeti

Tablo 11. 2022 ve 2023 Yılı Kapsam II Tüketim Değerleri

Faaliyet Vergisi	2022	2023
Elektrik	25.939.337 kWh	25.900.581 kWh

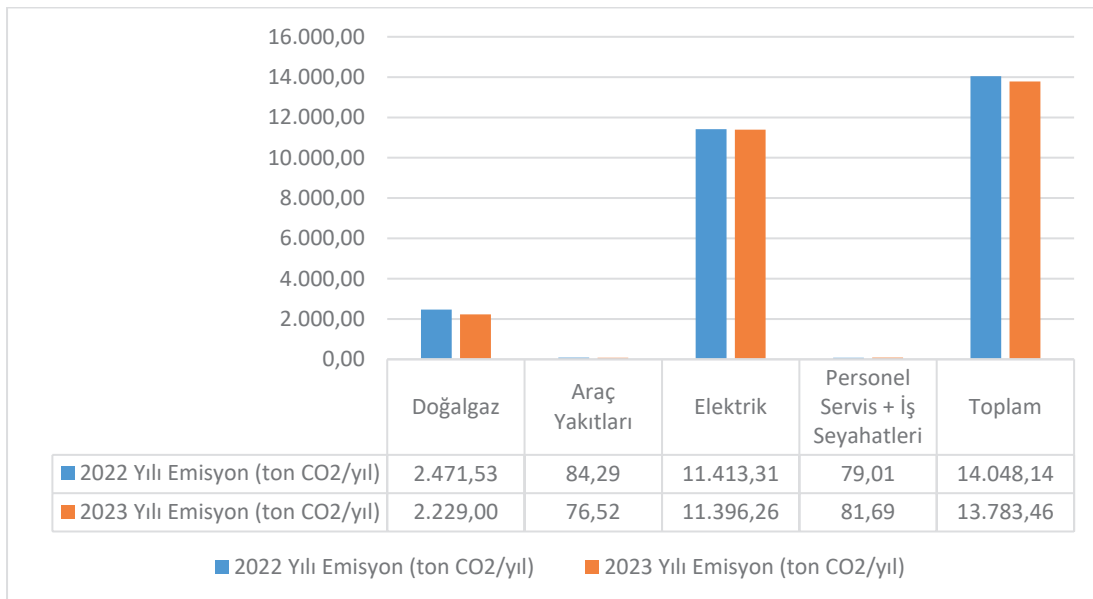
Tablo 12. 2022 ve 2023 Yılı Kapsam III Tüketim Değerleri

Faaliyet Vergisi	2022	2023
Personel Servis + İş Seyahatleri	261789 Km	270654 Km

Tablo 13. Emisyon Miktarlarındaki Değişim Oranları

Emsiyon Kaynağı	2022 Yılı Emisyon (ton CO2/yıl)	2023 Yılı Emisyon (ton CO2/yıl)	Azalma/Artma %
Doğalgaz	2.471,53	2.229,00	-9,81%
Araç Yakıtları	84,29	76,52	-9,22%
Elektrik	11.413,31	11.396,26	-0,15%
Personel Servis + İş Seyahatleri	79,01	81,69	3,39%
Toplam	14.048,14	13.783,46	-15,79%

Tablo 14. Emisyon Değişim Grafiği



sonucunda yatırım öncesi ve sonrası karbon salınımına yönelik tespitler ve araştırmalar yapılmıştır.

Tekstil sanayii sektöründe ürün başına enerji yoğunluğu değişmektedir. Bu nedenle karbon ayak izi sonuçları şirketten şirkete değişiklik göstermektedir. Tekstil hazır giyim ve kumaş sektöründe kg başına ciro ve kişi sayısına göre karşılaştırma yapılabilmektedir. Ancak en doğru karşılaştırma geçmiş yıllar esas alınarak emisyon sonuçlarını kıyaslamak olacaktır.

Şirketin hali hazırda emisyon azaltma hedefleri bulunmaktadır. Karbon ayak izi hesaplama sonucunda 2022 yılı için karbon ayak izi 14.048,14 tCO₂e iken 2023 yılı hesaplamalarına göre 13.783,46 tCO₂e sonucuna ulaşılmıştır.

IPCC raporuna göre tekstil sektörünün iklim değişikliğine olan etkisi elektrik ve buhar üretimi için kullanılan kömür ve doğalgaz tüketimidir. Özellikle boyama işlemlerinde çok fazla miktarda suyu ısıtmak için çok fazla enerjiye ihtiyaç duyulmaktadır. Dikim işlemlerinde ısı gerekmediğinden sera gazı etkisi boya ve apreleme işlemlerine göre daha düşüktür.

Şirketin emisyon oranları 2022 yılına göre %15,79 azalmıştır. Şirket ürünlerin yaşam döngüsü boyunca çevre üzerindeki doğrudan ve dolaylı etkilerini azaltmayı amaçlayan politikalar benimsemiştir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Yerkürenin jeolojik tarihi boyunca iklim çeşitli değişikliklere uğramış, bu değişikliklerin yerkürenin kendi iç dinamikleriyle sebebiyle gerçekleştiği düşünüldüğünden insan ve insan eylemlerinin etkileri göz ardı edilmiştir. Sanayi Devrimi'ni takiben özellikle 19 yüzyılda başlayan hızlı sanayileşme süreci enerji tüketiminin artmasına sebep olmuştur. Sanayi üretiminde ortaya çıkan bu enerji açığı sınırlı olan kaynakların kullanımını her geçen gün artarak devam etmiştir. Seri üretimi mümkün kılan makine gücünü elde edebilmek için fosil yakıtlardan (kömür,

petrol, doğalgaz) faydalanılması gereken enerji gücünü sağlarken, bu yakıtların kullanması sonucu ortaya çıkan sera gazları salınımının artmasına sebep olmuştur. Üretim ve tüketim faaliyetleri sonucunda artan sera gazı salınımını atmosfer absorbe edemez hale gelmiş ve salınımı artan sera gazları atmosferde birikmeye başlamıştır. Bu birikim beraberinde küresel ısınmayı getirmiştir. Ekolojik yaşamı tehdit eden küresel ısınma ve iklim değişimi sorununun çözümü tüm dünya ülkelerinin katılımını gerektirir bir hale gelmiştir.

Fosil yakıtlar gibi yenilenemeyen enerji kaynaklarına bazı ülkelerin getirdiği karbon vergisin hedefi fosil yakıt kullanımında kaynaklanan sera gazı emisyonlarını azaltarak küresel ısınma ve iklim değişikliğinin önüne geçilmesini sağlamaktır. Fosil yakıtların ihtiva ettiği karbon oranına göre hesaplanan vergi kirleticilerin sebep olduğu negatif dışsallıkların vergilerle içselleştirilmesini mümkün kılarak, çevre kirliliğine sebebiyet verenleri eylemlerinin sorumluluğuna almaya ittiğine bir caydırıcılığı da bulunmaktadır. Özellikle sınırlı kaynakların kullanım maliyetlerini artmasına sebep olduğundan, üretici ve tüketicileri temiz enerji kaynaklarını kullanmaya teşvik etmekte, sürdürülebilir kalkınma hedefiyle şirketleri AR-GE ve çevre dostu yatırımlar yapmaya özendirilmektedir.

Örnek uygulamada da görüldüğü üzere üretim faaliyetinin büyük bir kısmı fosil yakıtların (doğalgaz ve kömür) tüketimi sonucunda gerçekleşmektedir.

İşletme üretim faaliyeti nedeniyle ihtiyaç duyduğu enerji miktarının bir kısmını yenilenebilir enerji yatırımı gerçekleştirerek destekleyebilir. Nitekim işletmenin izleyen dönemlerdeki yenilenebilir enerji yatırım politikaları arasında güneş enerji sistemleri olduğu görülmüştür.

Yapılan araştırmada tesisin üretim faaliyetleri nedeniyle oluşabilecek karbon salınımının her aşaması incelenmiştir. Üretim faaliyetlerinden kaynaklanacak

karbon salınımının en aza indirilmesi ve gerekli tedbirlerin alınması yönünde mevzuata uygun şekilde hareket edildiği görülmüştür. Ayrıca sürekli çevre danışmanlığı hizmeti olarak sürdürülebilir çevre açısından çevre olaylarını takip eden bir işletme olduğunu söyleyebiliriz.

İşletme ana faaliyeti konusu kumaş üretiminde Hindistan menşeli zenginleştirilmiş selülozik selüloz ipliği kullanılmaktadır. Bu iplikler sürdürülebilir sertifikalı ormanlardan elde edilmektedir. Böylece giysiden hammaddeye doğru takip edilebilen bir sistem olduğundan ekolojik dengeye zararı en aza indirmektedir. Bu tür etiketli ürünlerin kullanımı hem modaya uygun şık kıyafetler hem de tüketiciler açısından bilinçli bir tüketim modeli ortaya çıkarmaktadır. İşletmenin üretimde kullandığı ana girdisi olan elyaf ve ipliğin bu şekilde özenle seçilerek kumaş üretmesi ve bu kumaşlardan çeşitli giysilerin piyasaya sürülmesi, sürdürülebilir bir çevreye büyük katkı sağlamaktadır.

Türkiye geliştirmekte olan ülke sanayisinin enerji talebini karşılamak ve aynı zamanda da enerji kullanımının sebep olduğu karbon salınımını en aza indirmek adına yerli çevre dostu, yenilenebilir enerji uygulamalarına öncelik vermek ve bu alanda projeler geliştiren işletmelere vergisel teşviklerin sürdürmek üretim esnasında meydana gelen karbon salınımının en aza indirgenmesinde rol oynayacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, E. (2019). Küresel İklim Değişikliği ile Mücadele Aracı Olarak Karbon Vergisi ve Etkinliği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2019.
- Benjamin, Cl., Garman Gl., Funston JH. (1997), Human Biology, WCB/McGraw-Hill Companies, Boston
- Birnie, P. W. and Boyle, A. E. (1994), International

- law and the environment, Oxford
- Can, A. V. (2006). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Açısından Çevresel Maliyetler, Türkiye Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sempozyumu - I Bildiri Kitabı, 22-25 Haziran 2006, Kartepe-Kocaeli. 111-140.
- Çiçek, H., G., ve Çiçek, S. (2012). Karbon Vergisi Karbon Ticareti İzinlerinin Karşılaştırılması İletim. **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, (47).
- Dede, Ö. T., & Sezer, M. (2017). Aksu Çayı Su Kalitesinin Belirlenmesinde Kanada Su Kalitesi İndeks (Cwqi) Modelinin Uygulanması. Journal Of The Faculty Of Engineering And Architecture Of Gazi University, 32(3), 909-917.
- Ekinci, F. & Gönençgil, B. (2015) "Dünya Karbon Emisyon Piyasalarında Türkiye'nin Yeri" 6. Ulusal Hava Kirliliği ve Kontrolü Sempozyumu, http://www.hkk2015.org/bildiriler/bildiriler/068-081-EKINCI_Fulya.pdf, 7-9 Ekim 2015, İzmir, 68-81, (Erişim Tarihi 10.09.2022).
- Fazekas, D. (2009). Carbon Market Implications for new EU Member States Empirical Analysis for Hungary. PhD Program, Corvinus University of Budapest Management and Business Administration, Budapeşte.
- Gatimbu, K., Ogada, M., Budambula, N. ve Kariuk, S. (2018). Environmental Sustainability And Financial Performance Of The Small-Scale Tea Processors in Kenya, Business Strategy & the Environment, John Wiley & Sons, Vol: 27(8), 1765-1771.
- Haftacı, V. ve Soylu, K. (2007). Çevre Kirlenmesi ve Çevre Koruma Bağlamında Çevre Muhasebesinin Önemi. Muhasebe ve Finansman Dergisi. 33, 102-120.
- Haftacı, V., & Soylu, K. (2008). **Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması**. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 92-113.
- Hamilton, K., (2008). Forging a Frontier: State of the Voluntary Carbon Markets 2008.
- Haris, J.M., (2000), Basic Principles Of Sustainable Development, Global Development And Environment **Institute**, Working Paper 00-04.
- Işık, N., & Kılınç E., C., (2014). "Ulaştırma Sektöründe CO2 Emisyonu ve Enerji AR-GE Harcamaları İlişkisi", Sosyoekonomi, Cilt:22, Sayı:22, 2014, ss:321-346

BAĞIMSIZ DENETİMDE UZMAN ÇALIŞTIRILMASI VE YASAL SORUMLULUKLARI

Hayrettin Usul 

Prof. Dr., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Rektörlük - İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman A.B.D., Türkiye,
e-mail: hayrettin.usul@ikcu.edu.tr

Öz

Bağımsız denetçinin amacı işletmelerin yayımlamış olduğu finansal tabloların güvenilirliğini artırmaktır. Bu amaçlarda denetçi, bağımsız denetim standartlarında yer alan denetim tekniklerini kullanarak; işletmenin finansal tablolarında yer alan kalemlerin geçerliliğini araştırmaktadır. Denetçi bu araştırmaları yaparken, veya işletmenin finansal tablolarında var olan kaynak veya kullanımlarının sorgulamasını yaparken, yardıma ihtiyaç duyabilir. Bu durumda denetçi, istenilen yardıma uygun olarak ya denetim şirketinde çalışanlardan ya da dışarıdan bir uzmandan yararlanabilir. İşte bu makalede; bu uzmanların çalışma koşulları ve denetçilerin uzman çalıştırmanın sorumlulukları inceleme konusu yapılmıştır.

Anahtar kelimeler: Bağımsız Denetçi, Uzman, Sorumluluk

Citation/Atıf: USUL, H. (2024). BAĞIMSIZ DENETİMDE UZMAN ÇALIŞTIRILMASI VE YASAL SORUMLULUKLARI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 31-38, DOI: 10.69599/izd.2410

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Hayrettin Usul
E-mail: hayrettin.usul@ikcu.edu.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Abstract

The purpose of the independent auditor is to increase the reliability of the financial statements published by the enterprises. For this purpose, the auditor investigates the validity of the items in the financial statements of the entity by using the audit techniques in the independent auditing standards. The auditor may need assistance in making these enquiries, or in questioning the sources or uses of resources in the entity's financial statements. In this case, the auditor may utilise either the employees of the audit firm or an external expert in accordance with the requested assistance. In this article, the working conditions of these experts and the responsibilities of auditors for employing experts are examined.

Keywords: Independent Auditor, Expert, Responsibility

1. GİRİŞ

İşletmeler tarafından düzenlenen finansal tablolarında yer alan her bir kalem, aslında işletmelerin iddialarını yansıtmaktadır. Diğer bir ifadeyle, finansal tablolarda yer alan kalemler gerçek durumu değil, işletme tarafından yapılan tahminleri göstermektedir. Finansal tablo kullanıcıları veya potansiyel kullanıcılar; işletmeyle ilgili karar almadan önce, işletmenin yapmış olduğu tahmin veya varsayımların doğruluğunu ve tutarlılığını incelemek durumundadır. İşletmenin iddiaları veya tahminleri ise aşağıdaki gibidir;

✓ **Var Olma ve Oluşum İddiası:** İşletme yönetiminin; işletmenin finansal tablolarda yer alan varlıkların, yükümlülüklerin ve öz kaynakların; işletme gelir ve giderlerinin dönem içinde gerçekleşen faaliyetler sonucu olduğunu iddia etmesidir.

✓ **Bütünlük İddiası:** Bu iddia, yönetim tarafından oluşturulan finansal tablolarda yer alan varlıkların, yükümlülüklerin ve öz kaynakların var olduğunun tespitinin önemi kadar; işletmede gerçekleşen finansal faaliyetlerin bir bütün olarak, finansal tablolarda yer aldığının iddiasıdır.

✓ **Haklar ve Yükümlülükler İddiası:** İşletme yönetimi hazırlamış olduğu finansal tablolarda; bilanço tarihi itibarıyla aktifinde bulunan varlıklar ile pasifinde bulunan

yükümlülüklerin işletmeye ait olduğunun iddiasıdır.

✓ **Değerleme ve Dağıtım İddiası:** İşletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolarda işletme varlıklarının, borçlarının, öz kaynakların, gelir ve giderlerin doğru miktarlarla gösterildiğinin iddiasıdır. Diğer bir ifadeyle; işletme yönetimi; varlık ve borçlarının doğru biçimde değerlendirildiğini, hesap kalemlerinin işletmenin finansal tablolarında gerçeğe uygun olarak yer aldığını ifade eder.

✓ **Sunuş ve Açıklama İddiası:** İşletme yönetimi hazırlamış olduğu finansal tablolarda; işletmede gerçekleşen muhasebe hareketlerinin doğru hesaba kaydedildiğini, doğru şekilde sınıflandırıldığını, anlaşılabilir olduğunu ve bu işlemleri ilişkin açıklamaların doğru şekilde dipnotlarda yer aldığını ifade eder. İşletmenin; karşılıklarının, koşullu borçlarının ve koşullu varlıklarının standartlara uygun olarak dipnotlarda gösterilmesi bu iddialara örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca; işletme yönetiminin finansal bilgileri zamanında açıkladığı iddiası da sunuş ve açıklama iddialarının devamıdır.

Yukarıda verdiğimiz varsayımları örnek yardımıyla açıklarsak; işletmenin kesin mizanın stoklar toplamının 100.000 TL borç bakiye verdiğini varsayalım. İşletme

bilanço günü itibarıyla 100.000 TL değerinde stoklara sahip olduğunu iddia etmektedir. İşletmenin bu iddiaları aşağıda verilen olguları beraberinde taşımaktadır. Bunlar;

- ✓ Envanter kayıtlarında var olan her bir kalem malın var olduğu,
- ✓ Stokların maliyet yöntemiyle değerlendirilmesinin yapıldığı,
- ✓ Değeri düşen stoklar varsa, bu stokların değerlemesinde net gerçekleşebilir değer yöntemi uygulandığı,
- ✓ Değeri düşen stokların satışını gerçekleştirmek için tahmini satış giderlerinin hesaplanmasında, yapılan tahminlerin tutarlı olduğunu,
- ✓ Ekonomik değerini kaybetmiş stokların bilanço dışına bırakıldığını,
- ✓ Değer düşüş karşılıklarının doğru olarak tahmin edildiği ve
- ✓ Değeri düşen stokların sağlam stoklardan ayrıldığını ve finansal tablolarda gerçeğe uygun değer üzerinden gösterildiği şeklinde örneklendirebiliriz.

Yukarıda stoklar üzerinden verdiğimiz bu tahmin ve varsayımlar, finansal tabloların çoğu kalemlerinde söz konusu olabilmektedir. Örneğin, standartların çok sık vurguladığı; her türlü karşılıklar, gerçeğe uygun değerler ve net gerçekleşebilir değerleri birer varsayımını sonucudur.¹

İşte bağımsız denetçi; yapacağı denetim uygulamalarıyla işletmenin bu iddialarının standartlar açısından kabul edilebilirliğini sorgulamaktadır. Bu sorgulamayı yaparken; bağımsız denetim standartlarında ifade edilen denetim tekniklerini kullanarak, yeterli miktar ve kalitede denetim delilleri elde eder ve bu deliller ışığında işletme yönetiminin iddiasının ne oranda geçerli olduğunu tespit eder.

Denetçiden bu çalışmaları yaparken, şüphesiz işletmenin finansal tablolarında yer alan tüm kalemlerin değerlemesini yapabilecek

bilgiye sahip olması beklenemez. Bunlara değerli madenler ile gayrimenkul ve menkul değerlemeleri örnek olarak verebiliriz. Bu durumda denetçi; bir uzmandan yardım alması gerekmektedir. Bu uzman denetim şirketinin çalışanı olabileceği gibi, dışardan da olabilir. Aşağıda bu durum ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılmış ve ayrıca uzman çalıştırmanın hukuki boyutları tartışılmıştır.

2. UZMAN KAVRAMI VE KULLANILMASI

Türk Dil Kurumu'na göre uzman "Belli bir işte, belli bir konuda bilgi, görüş ve becerisi olan kimse" olarak tanımlanmaktadır (<https://sozluk.gov.tr/>). Bağımsız Denetim Standartlarında (BDS) uzman TDK'daki tanıma benzer şekilde "Belirli bir alanda beceri, bilgi ve tecrübe sahibi olunması" şeklinde açıklamaktadır. 620 N'lu BDS standardı bağımsız denetim açısından uzmanı; muhasebe ve denetim alanı dışında bir uzmanlığa sahip kişi veya kurumlar olarak ifade etmektedir. Ancak unutulmaması gerekir ki; BDS'nin bu standardının değerlemesini yaparken BDS 500 "Denetim Kanıtları" standardıyla beraber incelenmesi gerekmektedir.

Bağımsız denetçinin amacı, bir kanaat sahibi olmak amacıyla yeterli miktar ve kalitede delil toplamak için; yeterli ve uygun denetim prosedürlerini tasarlayarak uygulamak, uygulanan bu prosedürlerle toplanan bu delilleri analitik bir zekayla tahlil etmektir. Bağımsız denetçi gerektiğinde muhasebe ve denetim alanlarıyla ilgili konularda, gerekirse de muhasebe denetim alanlarının dışında olmak üzere iki şekilde uzman kullanabilir. Bu iki konu aşağıda anlatılmaya çalışılmıştır.

2.1. Denetim Uygulamalarında Uzmandan Faydalanma Gerekliği

Bağımsız denetçi, denetim uygulamalarında temel olarak muhasebe ve denetim alanlarında uzman kullanamaz. Ancak,

¹ Burada vergi kanunlarıyla standartlar arasında yöntem farkı vardır. Vergi kanunları çok büyük oranda varsayım- ma imkan vermezken; standartlar tam tersine varsayımların ön plana çıkarmaktadır.

denetim çalışmaları sırasında bazı özel durumlarla karşılaşılabilir. Bu durumda denetçi; uzman olarak tanımlanan kişi veya kurumlardan yardım alabilir. Bu konular genellikle ihtilaflı veya anlaşılması ve uygulanması zor konulardan oluşmaktadır (Sever ve Yanık; 2022, s. 34).

Bağımsız denetçinin istişare yapacağı kişi veya kuruluşlar; diğer denetim şirketleri veya denetleyici kuruluşlar veyahut bağımsız denetim kuruluşları tarafından çalıştırılan kişiler olabilir. BDS 220 N'lu "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol" standarda göre; yapılacak istişarenin sübjektif yargılardan çok, bilgiye dayalı olması ve aynı zamanda da etkinlik ve verimlilik üzerine odaklanmalıdır.

Denetim uygulamalarında bağımsız denetçi özellikle muhasebe ve denetim alanı dışında uzman görüşüne ihtiyaç duyabilir. Yine denetçi başvurabileceği uzmanlar, işletmenin kendi çalışanı olduğu gibi, işletme dışından da olabilir. Önemli olan başvuruda bulunulan kişinin uzman olmasıdır. Bunları;

- ✓ Gerçeğe uygun değerlerin belirlenmesi,
- ✓ İşletmenin yaptığı sözleşmelerin hukuki durumu,
- ✓ Çalışanlara sağlanan faydalar,
- ✓ Maden rezervlerinin tespiti gibi, doğal kaynaklarla ilgili problemler,
- ✓ Devletin yaptığı veya yapacağı yasal düzenlemelerin işletmeye etkisinin belirlenmesi gibi konular olarak örneklendirebiliriz.

Bağımsız denetçinin, denetim çalışmalarında ihtiyaç duyulduğu halde uzman kullanmaması, denetlenen işletmenin finansal tablolarında "Önemli Yanlışlık Riskinin" var olmasına neden olur. Önemli yanlışlık riski; finansal tablolarda yer alan bilgilerin sınıflandırılması, sunumu ya da raporlanmasında kavramsal çerçeveye

uygun olmamasıdır. Uygun olmayan bu durumla, olması gereken durum arasındaki fark ise önemli yanlışlık riski olarak tanımlanır (Usul, 2016, s.55).

Önemli yanlışlık riski, yapısal risk ile kontrol risklerinin bileşeninden oluşur. Bağımsız denetçinin bu riskleri önleme şansı yoktur. Ancak bağımsız denetçi bu riskleri ortaya çıkarmak tespit etmek ve finansal tablolarda gerekli düzeltmeleri yapması gerekmektedir. Bağımsız denetçi; tercih etmiş olduğu denetim teknik veya metodolojilerine ve uygulamaya ilişkin hususlara bağlı olarak bu riskleri değerlendirmek zorundadır. İşte denetçi; bu değerlendirmeleri yaparken, ihtiyaç olmasına rağmen uzman kullanmaması veya işletmenin daha önce yaptırmış olduğu değerlendirme raporlarını dikkate alması, finansal tablolarda bulunan önemli yanlışlık riskinin ortaya çıkarılmasına engel olmaktadır.

İşletme yönetiminin yapmış olduğu bazı tahmin veya hesaplamaların geçerliliğini denetçinin test etmesi gerekmektedir. Örneğin, bazı varlıkların (Duran varlıklar gibi) gerçeğe uygun değerinin ve sigorta aktüeryalarının hesaplanması gibi konularda uzmana ihtiyaç duyabilir. Bunun gibi ayrı bir uzmanlık alanı isteyen durumlarda denetçinin uzman kullanmaması hem denetim riskinin artırılmasına, hem de önemli yanlışlık riskinin ortaya çıkarılmasına engel olmaktadır.

Bağımsız denetçi uzman kullanmaya karar verdiğinde;

- ✓ **İşletme yönetiminin finansal tabloların hazırlanmasında uzmandan yararlanıp, yararlanmadığı²,**
- ✓ Uzmana başvurulacak konunun niteliği ve önemi,
- ✓ Önemli yanlışlık riskleri gibi konuları dikkate alması gerekir.

Bağımsız denetçi, uzman kullanıp,

²Özellikle işletme açısından tahmin gerektiren (Gerçeğe Uygun Değer, Garanti Karşılıkları, Aktüeryalar v.b.) konular

kullanmayacağını denetimin planlama aşamasında belirlemesi gerekmektedir. Yine denetçi, bir konuda birden fazla uzman görüşüne başvurabilir. Çünkü yukarıda da ifade ettiğimiz gibi, denetçi uzmandan almış olduğu görüşe referans vererek açıklama yapabilir, ancak bu referans denetçinin sorumluluk gerçeğini değiştirmez. Ayrıca unutmamak gerekir ki; denetçinin uzman seçimi, hem denetçinin riske karşılık verme gücünü hem de önemli yanlışlık riskinin tespitinde oldukça etken olacaktır. Diğer bir ifadeyle, ikisi arasında doğrusal bir korelasyon bulunmaktadır.

Bir denetim çalışmasının başarılı olması gerektiğinde uzmanın kalitesine bağlıdır. Bu bağlamda, denetçi seçeceği uzmanla ilgili olarak çeşitli kaynaklardan bilgi toplamalı ve toplanan bu bilgileri denetimin amacına uygun olarak değerlendirmelidir. Özellikle;

- ✓ Uzmanın önceki çalışmalarının kalitesi,
- ✓ Uzmanın, uzman belgesinin yasal olarak tanınması,
- ✓ Uzmanın bilimsel çalışmaları ve,
- ✓ Çalıştırılacak uzmanın denetim firmasının kalite kontrol sistemine uygun olması gibi konular dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

Bağımsız denetçi, uzmanın çalışmasını yeterli bulmaması veya uzmanın vermiş olduğu raporun diğer kanıtlarla çelişmesi durumunda farklı uzmanlardan görüş almalıdır. Uygulanan tüm prosedürlere rağmen uzman çalışmalarının yetersizliğinin devam ediyorsa ve önlenemiyorsa, bağımsız denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğinden dolayı, BDS 705 N'lu standart uyarınca olumlu olumlu görüş beyan edemez.

2.2. Uzmanın Bağımsızlığının Değerlendirilmesi

Bağımsız denetim, adında anlaşılacağı üzere bağımsızlık teması üzerine kurulmuştur. Denetçinin bağımsızlığı esası oluşturur. Bu nedenle, denetçi, çalışacağı uzmanında bağımsız olmasını sağlamalıdır. Denetçi

herhangi bir uzmanla anlaşma yapmadan önce; çalışılacak uzmanla, müşteri işletme arasında bir ilişkinin olup, olmadığı ve uzmanın bağımsızlığının sağlanmasıyla ilgili olarak, uzmanla yapılan görüşmelerin yeterli olup olmadığına karar vermek zorundadır.

Uygulamada bazen işletme yönetimi finansal raporların hazırlanmasında; örneğin gerçeğe uygun değer belirlenmesi veya muhasebe tahminlerinin yapılmasında uzman kullanılmaktadır. Uzmanların hatalı veya hileli olarak vermiş olduğu raporlar, işletme yönetimi tarafından kullanılması durumunda, finansal tablolarda önemli yanlışlık riskini oluşturmaktadır (Sever ve Yanık; 2022, s. 644). Denetçi işletmenin faydalanmış olduğu uzman görüşlerini kullanır ve finansal raporlarda yer alan önemli yanlışlık riskini oraya çıkaramaması durumu (Bu tip hatalar birinci tip hata olarak değerlendirilir), yapılan bağımsız denetimin kalitesinin sorgulanmasına neden olur.

Uzmanın bağımsızlığını belirleyen unsurlardan bir tanesi de, uzmanın niteliğidir. Denetim şirketleri bünyesinde uzman çalıştırabilir. Bu tür uzmanlara "İç uzmanlar", dışarıdan çalıştırdığı uzmanlara "Dış uzman" denir. Denetim şirketleri istihdam edilen uzmanlar; denetim şirketinin kalite kontrol sistemine dahil olduğundan (KKS1, m12), bağımsız derecesi makul düzeyde olabilir.

Buna karşılık dış uzmanlar ise, denetim şirketlerinin ücret karşılığı anlaştığı kişi veya kurumlardır. Dolayısıyla, bunlar denetim şirketinin kalite kontrol sistemine dahil olmadıkları için, bu tip uzmanların bağımsızlığı mutlaka denetçi tarafından sorgulanmalıdır. Kısaca bağımsız denetçi, denetim uygulamalarında uzman kullanılmasına karar vermişse; bu uzmanların bağımsız olmalarına ve denetim çalışması süresince bağımsızlığını korumalarını sağlamalıdır. Bir uzmanın bağımsız davranabilme durumundan bağımsız denetçi birinci derecede sorumludur.

3. UZMAN ÇALIŞTIRMANIN YASAL SORUMLULUKLARI

Bağımsız denetçi; BDS hükümleri gereğince; denetimin ekibinin yapmış olduğu çalışmalardan sorumludur. Standartlar göre; denetçi, denetimin her aşamasında, yapılan çalışmaları gözetmek zorundadır. Denetçi, elde edilen kanıtların, diğer denetim kanıtlarıyla tutarlı ve makul sonuçlar içerip içermediği değerlendirilmeli ve denetim kanıtı olarak kullanılıp kullanılmayacağına karar vermelidir. Bu durum denetim ekibinde bulunan uzman veya uzmanlar içinde geçerlidir. Dolayısıyla bağımsız denetçinin, uzman raporuna referans vermesi sorumluluğunu etkilemez.

Yukarıda geniş şekilde tartışıldığı üzere; bağımsız denetçi denetim raporunda belirtmiş olduğu görüşünden dolayı sorumludur. Yine bağımsız denetçi, görüşünü raporlarken uzman raporuna atıf da yapsa, yapılan atıf sorumluluğu ortadan kaldırmaz.³ Kısaca bir denetim uygulamasında yer alan uzman sadece sır saklama dışında başka bir sorumluluk taşımaz. Tüm sorumluluklar bağımsız denetçidedir. Ancak, Borçlar Kanunu uyarınca uzman vermiş olduğu raporda kasıt varsa, sorumluluk taşır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 554. maddesi "Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur." İfadesi yer almaktadır.

Yine TTK'nın 556. maddesi " İflas hâlinde zarara uğrayan şirketin iflası hâlinde, tazminatın şirkete ödenmesini isteme hakkını şirket alacaklıları da haizdir. Ancak, pay sahiplerinin ve şirket alacaklılarının istemleri önce iflas idaresince ileri sürülür." şeklindedir. TTK'nın bu iki hükmünü bir

bütün içinde değerlendirirsek; bağımsız denetçinin vermiş olduğu görüşten paydaşlara karşı sadece kendisi sorumludur. Uzman alınan rapora atıfta bulunarak, görüşünü beyan etse; bağımsız denetçinin sorumluluğunu TTK'nın bu hükmü gereğince söz konusu değildir.

Diğer taraftan Borçlar Kanunu'nun 49. maddesi, "Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür. Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle yükümlüdür." şeklindedir. Borçlar Kanunu'nun 66. maddesi de "Adam çalıştıran, çalışanın, kendisine verilen işin yapılması sırasında başkalarına verdiği zararı gidermekle yükümlüdür. Adam çalıştıran, çalışanını seçerken, işiyle ilgili talimat verirken, gözetim ve denetimde bulunurken, zararın doğmasını engellemek için gerekli özeni gösterdiğini ispat ederse, sorumlu olmaz. Bir işletmede adam çalıştıran, işletmenin çalışma düzeninin zararın doğmasını önlemeye elverişli olduğunu ispat etmedikçe, o işletmenin faaliyetleri dolayısıyla sebep olunan zararı gidermekle yükümlüdür. Adam çalıştıran, ödediği tazminat için, zarar veren çalışana, ancak onun bizzat sorumlu olduğu ölçüde rücu hakkına sahiptir."

Bağımsız denetçinin belirtmiş olduğu görüşüne ait sorumlulukları sadece TTK ve BK uyarınca sınırlı değildir. Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu, 660 sayılı KHK ve ona dayanarak çıkarılmış olan Bağımsız Denetim Yönetmeliği kapsamındaki görevlerin yerine getirilmemesi halinde de denetçinin kanuni görevlerini yerine getirmemesine bağlı olarak sorumluluk söz konusu olmaktadır.

Dava açarak davacı sıfatına haiz olabilecek kişiler ise, madde metninde sayılmış olup, şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarıdır. Dava açma hakkı olanların denetçiye karşı açılacak sorumluluk

³ Denetçi olumlu görüş beyan ediyorsa atıf yapmaz. Bunun dışında diğer görüşlerden herhangi birisini beyan edecekse, uzman görüşüne atıf yapabilmesi için uzmandan izin alması gerekir.

davasında şirketin zarara uğraması nedeniyle şirket zararını talep imkânı söz konusu olmaktadır. Şirket zararlarının tazminine yönelik olarak TTK 555. madde hükmü dikkate alınmalıdır (Tekinalp, 2011: 290).

Denetçinin hukuki sorumluluğunu düzenleyen TTK 404. ve TTK 554. maddeler denetçinin yapmış olduğu denetim sözleşmesinin tarafı olmayan pay sahipleri, alacaklılar ve bağlı şirketler gibi üçüncü kişilerin korunmasında önem arz etse de bu maddelerin koruyucu etkisi düzenlediği konular ile sınırlıdır. Ancak bu hükümlerin varlığı, denetçinin zarara yol açtığı durumlarda başka hukuki dayanaklara başvurulmasına engel değildir. 660 sayılı KHK, Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankalar Kanunu hükümleri ile denetçiler aleyhine başvurulması mümkün sorumluluk dayanakları oluşturulmuştur. Tüm bunların yanı sıra; denetçinin zarara sebep olan kusurlu eylemleri için 6098 sayılı Borçlar Kanunu (TBK) kapsamında 49. madde devamında düzenlenmiş olan haksız fiil sorumluluğuna başvurulması mümkündür. Denetçinin kusuruyla üçüncü kişilere verdiği zararların haksız fiil hükümlerine göre tazmini için şartların gerçekleşmesi gereklidir. Bu şartlar; yükümlülüklerin ihlal edilmiş olması, kusur, zarar ve nedensellik bağıdır (TBK 49. vd maddeler). Denetçinin kanun ile getirilen yükümlülüklerini ihlal etmiş olması hukuka aykırılık oluşturmaktadır (Aravacık, Usul; 2022, 73-84).

Yukarıda verdiğimiz yasaların hükümleri uyarınca; denetçi çalıştırdığı uzmanın vermiş olduğu görüşünden sorumludur. Denetçi; uzman görüşüne referans vererek bir görüş beyan etse dahi, bu durum denetçinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Buna karşılık, denetçi uzman raporundan dolayı bir zarara uğramışsa, bu zararının tanzimini uzmandan talep edebilir. Ancak, denetçi uzman çalışmalarında; denetim standartların belirlemiş olduğu gözetim faaliyetini yaptığını ispat etmek zorundadır. Bu ispatın araçları ise; uzmanla yapılan

sözleşmeler, denetim planı, uzmanla yapılan yazılı iletişimler gibi çalışma kağıtların oluşturur. Diğer bir ifadeyle; denetçinin savunma aracı sadece çalışma kağıtlarıdır. Ancak bu çalışma kağıtlarının, bağımsız denetim standartları hükümlerine uygun olarak hazırlanması esastır.

4. SONUÇ

200 N'lu Bağımsız Denetim Standardına göre, bağımsız denetim amacı; hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. BDS'lere ve etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlar (BDS 200, A1 paragrafı).

Bağımsız denetim standartlarının amacı paydaşlara makul düzeyde güvencenin verilmesi tasarlanmıştır. Yine bu standartlar; denetimin planlanması ve yürütülmesi sırasında denetçinin mesleki muhakemesini kullanmasını, mesleki şüpheciliğini sürdürmesini istemekte ve mesleki özeni denetim çalışmalarının tüm aşamasında uygulaması gerektiğini belirtmektedir. Bu bağlamda; işletme yönetiminin hata veya hileden kaynaklanan "Önemli Yanlışlık Risklerini" denetçinin ortaya çıkarması gerekmektedir. İşletmenin finansal tablolarında yer alan risklerin ortaya çıkarılması içinde, gerekirse uzman görüşünden faydalanılması isteğe bağlı bir olgu değil, zorunluluktur.

Ancak, yukarıda da geniş olarak ifade edildiği gibi, uzman raporundan zarar gören paydaşlar, bu zararın giderilmesini uzmandan değil, denetçiden talep edeceklerdir. Denetçi, bu talebi karşıladıktan

sonra uzmana yansıtabilir. Unutmamalı ki; tüm savunmalarını, BDS'lere uygun olarak hazırlanmış çalışma kağıtlarını kullanacaktır.

KAYNAKÇA

- Aravacı,E.D., Usul, H., (2022), “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetçilerin İşletme Risklerine Karşı Yasal Sorumlulukları”, Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi, 5, 73 – 84.
- Bağımsız Denetim Standartları (BDS), kgk.gov.tr (Erişim Mart 2024)
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları, (TFRS), kgk.gov.tr (Erişim Nisan 2024)
- Sever, C., Yanık, S. (2022), Bağımsız Denetimde Uzman Çalıştırılması, Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri Üzerine, Detay Yayınları; Ankara
- Tekinalp, Ü., (2011), Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığın Esasları, İstanbul.
- TDK, <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Nisan 2024)
- Usul, H., (2015), Bağımsız Denetim. 2. Baskı, Detay Yayınları, Ankara

ENTELEKTÜEL SERMAYE VE BİLEŞENLERİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL BİR ANALİZ

A CONCEPTUAL ANALYSIS OF INTELLECTUAL CAPITAL AND ITS COMPONENTS

Bahar Yalçın 

Doç. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Türkiye, e-mail: baharyalcin.cbu@gmail.com

Öz

Günümüzün hızla değişen bilgiye dayalı dünya düzeninde tüm işletmeler açısından rekabet gücünü artırmak ve sürdürülebilir kılmak, stratejik açıdan son derece önem taşımaktadır. Bilgi ekonomisi sürecine geçilmesi ile birlikte bilgi odaklı faaliyetler ile değer yaratma olgusu, günümüz iş dünyasında fark yaratarak başarılı olma yönünde önemli bir dinamizm oluşturmaktadır. İşletmeler değer yaratma süreçlerinde, finansal varlıklarının ötesine geçerek bilgi, beceri, deneyim ve çalışanlarının sahip olduğu yetkinlikler gibi entelektüel unsurlarla güç kazanmaktadırlar. Bilgiye dayalı varlıklar olarak önem kazanan entelektüel sermaye, tüm işletmelerin başarıya ulaşmasında etkin olan soyut olan varlıkları ifade etmektedir. Entelektüel sermayenin anlaşılması ve sınıflandırılmasına ilişkin çalışmalarda onun modern işletmeler için kritik bir varlık olarak taşıdığı öneme ilişkin değerlendirmelere vurgu yapıldığı görülmektedir.

Çalışmamızda bu görüşlerden yola çıkılarak işletmelerin piyasa değeri ile bilanço değeri arasındaki olumlu fark şeklinde ifade edilen entelektüel sermaye kavramı ve bileşenlerinin doğasına yönelik kavramsal bir inceleme yapılmıştır. Ayrıca bilgi yönetimi, örgütsel öğrenme, yenilikçilik ve inovasyon kavramlarına entelektüel sermaye ile olan etkileşimleri açısından yer verilmiştir. Bilgi çağında entelektüel sermaye ve onu oluşturan bileşenlerin, başarılı iş ortamlarının sürdürülebilirliği açısından taşıdığı stratejik önem dikkate değerdir. Bu bağlamda Entelektüel Sermaye ve onu oluşturan temel bileşenler olarak; *insan sermayesi* bağlamında çalışanların sahip olduğu bilgi ve beceriler, *yapısal sermaye* bağlamında organizasyonel süreçler, sistemler ve kültür, *ilişkisel sermaye* bağlamında ise dış ilişkiler ve ağların önem kazandığı vurgulanarak literatürde yer alan görüşler kapsamında değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Entelektüel Sermaye, İnsan Sermayesi, Yapısal Sermaye, Müşteri Sermayesi

Citation/Atf: YALÇIN, B. (2024). ENTELEKTÜEL SERMAYE VE BİLEŞENLERİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL BİR ANALİZ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 39-52, DOI: 10.69599/izd.2425

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Bahar Yalçın
E-mail: baharyalcin.cbu@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Abstract

In today's rapidly changing knowledge-based world order, increasing and sustaining competitiveness for all businesses is of utmost strategic importance. With the transition to the knowledge economy process, the phenomenon of creating value with knowledge-oriented activities constitutes the leading dynamism of making a difference in today's business world. Businesses go beyond their financial assets in value creation processes and gain strength with intellectual elements such as knowledge, skills, experience and competencies of their employees. Intellectual capital, which gains importance as knowledge-based assets, refers to intangible assets that are effective in achieving success for all businesses. Studies on the understanding and classification of intellectual capital emphasize its importance as a critical asset for modern businesses.

In our study, based on these views, a conceptual examination of the concept of intellectual capital, which is also expressed as the positive difference between the market value and the balance sheet value of enterprises, and the nature of its components has been made. In addition, the concepts of knowledge management, organizational learning, innovativeness and innovation are included in terms of their interactions with intellectual capital. In the information age, the strategic importance of intellectual capital and its components for the sustainability of successful business environments is remarkable. In this context, Intellectual Capital and its main components; knowledge and skills of employees in the context of human capital, organizational processes, systems and culture in the context of structural capital, and external relations and networks in the context of relational capital are emphasized and evaluated within the scope of the views in the literature.

Keywords: Intellectual Capital, Human Capital, Structural Capital, Customer Capital

1. GİRİŞ

İçinde bulunduğumuz ekonomi çağında, bilgiye dayalı rekabet gücü, ekonomik refah için temel öncelik haline gelmiştir (Krstić ve Bonić, 2016). Bu bağlamda entelektüel sermaye, günümüzün rekabet odaklı iş dünyasında bir şirketin rekabet avantajının birincil kaynağı olarak kabul edilmektedir (Vaz vd., 2015).

Entelektüel sermaye (ES) konusunda yapılan araştırmalar değerlendirildiğinde öne çıkan konular arasında entelektüel sermayenin özü, yapısı, ölçümü ve kuruluşların performansı üzerindeki etkisi yer almaktadır. Yöneticiler, bilginin değerini en üst düzeye çıkarmak, yeni rekabet gücü biçimleri geliştirmek ve kuruluşlarının potansiyelini yükseltmek için entelektüel

sermayeyi tanımak, ölçmek ve yönetmek için sürekli olarak yeni çözümler aramaktadırlar (Ferreira vd., 2021).

Stewart (1997) entelektüel sermayeyi “zenginlik yaratmak için kullanılabilecek entelektüel materyal – bilgi, enformasyon, fikri mülkiyet, deneyim” olarak tanımlamaktadır. Özellikle bir kuruluşun varlıklarının çoğunluğunun, bilançoda temsil edilemeyen maddi olmayan soyut varlıklardan oluşması nedeniyle, entelektüel sermaye kaynaklarının geliştirilmesinin kuruluşlar için değer yaratma süreçlerine katkı sağladığını ileri sürmektedir. Bir kuruluşun entelektüel sermayesinin tanımlanması ve ölçülmesi önemlidir çünkü ölçüm ile edilen sonuçlar, yönetim eylemi üzerinde etkili olabilecek bir içgörü sağlamaktadır (Dumay, 2009).

Entelektüel sermayenin tarihsel gelişimine dayanan iki ana akımı vardır. Biri, bir şirketin gücünü göstermek ve hissedarların ilgisini çekmek için entelektüel sermayenin raporlanmasını, bunun kamuya açıklanmasını destekler (Dumay, 2016). Başka bir görüş ise entelektüel sermayeyi ekonomik değer üreten ve bir organizasyonun rekabet edebilirlik ve karlılık düzeyini önemli ölçüde etkileyen gizli bir varlık olarak görmektedir (Krstić ve Bonić, 2016 ; Marzo ve Scarpino, 2016: aktaran Lee ve Wong, 2019).

Entelektüel sermayenin yararları ve etkileri akademisyenler ve uygulayıcılar tarafından kanıtlanmış ve kabul edilmiştir (Khaliq vd., 2015; St-Pierre ve Audet, 2011; Tovstiga ve Tulugurova, 2007: aktaran Lee ve Wong, 2019). ES artık modern iş dünyası için değer yaratma faaliyetlerinin merkezinde yer almaktadır (Hsiao, 2014), dolayısıyla taşıdığı önem yadsınamaz bir gerçekliktir. Bu rekabetçi çağda başarılı olmak isteyen herhangi bir kuruluş, bunu yönetmeye gereken özeni göstermelidir. Entelektüel sermayenin sunabileceği faydaların geniş çapta bilinmesine rağmen, sürekli ölçüm ve iyileştirmeler yoluyla etkin bir biçimde yönetilmediğinde verimli olmayacaktır (Lee ve Wong, 2019).

Entelektüel sermayenin bir araştırma alanı olarak gelişmesi sürecinde özellikle bilgi birikiminin yarattığı teorik etkiler ve gerçekleşen uygulamalar dikkate değerdir. Ancak 1980'lerin sonlarından itibaren çeşitli yazarların (Dumay, 2009 ; Guthrie vd., 2012 ; Chiucchi ve Dumay, 2015) entelektüel sermaye kavramının gelişimine dört açıdan katkıda bulunduğu görülmektedir: (Ferreira vd., 2021)

- (1) entelektüel sermaye kavramının tanımı,
- (2) kavramın pratikteki uygulamaları,
- (3) yönetim perspektifini değiştirme ihtiyacının tanınması,
- (4) kavramın etik, sosyal ve çevresel konulara genişletilmesi.

Organizasyonlarda Bilgi Sorumlusu

(Chief Knowledge Officer- CKO) unvanı ile faaliyet gösteren bireyler, rekabet avantajının önemli bir kaynağı olarak kuruluşlarının entelektüel sermayesini etkin bir şekilde yönetme bağlamında oldukça önemli bir görev üstlenmektedirler. Bilgi görevlileri, organizasyonlarında sürekli olarak geliştirilen bilginin değerinin gerekçelendirilmesinden sorumludur (Nonaka ve Takeuchi, 1995). Bu bulunması zor maddi olmayan varlık, hiçbir zaman şu anda alışık olduğumuz finansal terimlerle değerlendirilemeyebilir. Ancak stratejik etkisi de hiçbir zaman söz konusu değildir. Bilginin yakalanması, kodlanması ve yayılmasından, eğitim ve geliştirme yoluyla yeni yetkinliklerin kazanılmasına ve iş süreçlerinin yeniden yapılandırılmasına kadar, rekabette şimdiki ve gelecekteki başarı, fiziksel ve finansal kaynakların stratejik tahsisinden ziyade bilginin stratejik yönetimine dayanacaktır (Bontis, 1998).

2. ENTELEKTÜEL SERMAYE KAVRAMI VE BİLEŞENLERİ

Bir olguyu yönetmek ve ölçmek için onun açıkça tanımlanması gerekir. Entelektüel sermaye, kavramsal netliğe sahip bir araştırma konusunu temsil eder, ancak konu kesin bir tanım geliştirmeye geldiğinde büyük bir çeşitlilik dikkati çekmektedir. Entelektüel sermayenin mevcut ve gelecekteki performans üzerindeki bütünsel etkisini yakalamanın ilk adımı olarak terimin doğru tanımlanması gerekmektedir. Genel olarak entelektüel sermayenin kabul edilmiş tek ve mükemmel bir tanımı mevcut değildir. Ancak konuyla ilgili çalışma yapan bilim insanları tarafından ne olduğuna dair genel bir kavram sağlamaya yönelik görüşler ortaya konulmuştur.

Hall (1992) entelektüel sermayeyi, değer unsuru olarak ifade etmiş ve bir şirketin üretim kaynaklarını, değeri artan varlıklara dönüştürdüğünü açıklamıştır. Edvinsson ve Malone (1997) ise bir şirkete pazarda rekabet avantajı sağlayan bilgi birikimi, uygulamalı deneyim, tüketicilerle ilişkiler ve mesleki beceriler olarak algılamışlardır.

Stewart (1998), zenginlik yaratmak için kullanılabilecek entelektüel bilgi, enformasyon, fikri mülkiyet ve deneyimi oluşturduğunu ifade etmiş ve bir firmanın kolektif beyin gücü olarak tanımlamıştır.

Sullivan (1999) ise entelektüel sermayeyi, kazanca dönüştürülebilen bilgi olarak tanımlamıştır. Bu tanım, yöneticilerin bu potansiyeli gerçekleştirip gerçekleştirmeyeceğine bağlı olarak, entelektüel sermayenin kurumsal performans üzerindeki etkisini bir potansiyel olarak görmekte ve bu bakış açısı ile kavramın gerçek doğasını açıklamaktadır (Dženopoljac vd., 2016).

Brennan ve Connell'e (2000) göre entelektüel sermaye, bir şirketin bilgiye dayalı sermayesidir. Lev (2001) ise bu kavramı, gelecekte bir şirkete önemli ekonomik faydalar sağlayacak soyut bir faktör olarak değerlendirmiştir.

OECD tarafından yapılan tanımda ise entelektüel sermaye kavramı, "işletmelerin sahip olduğu maddi olmayan varlıkların, daha açık bir ifadeyle organizasyonel sermayenin ve insan sermayesinin ekonomik değeri" (Nerdrum, 2001: 127) olarak ifade edilmektedir.

Herman (2010) tarafından bireysel bilgi ve becerileri içeren, çalışanların temel yeterlilikleri olarak tanımlanmıştır.

Shakina ve Bykova (2011) ise entelektüel sermayeyi paydaşlara ek değer sağlaması gereken şirket kaynakları olarak ifade etmişlerdir.

Entelektüel sermayeye yapılan yatırımların, işletmelerin başarısı yönünde etkili sonuçlar oluşturması açısından örgütsel dönüşümlerin gerçekleşmesi de önem taşımaktadır. Senge'nin (1991) ifade ettiği gibi öğrenen organizasyonlara dönüşüm ve bu doğrultuda yeniden yapılandırma çalışmaları her geçen gün daha öncelikli bir konu haline gelmektedir. Entelektüel sermaye birikimi ise kuşkusuz bu örgütsel değişimi sağlayacak ana unsurdur. Özellikle gelişmiş politikaları ve stratejileri içerisinde

işgücü niteliklerinin artırılması için öğrenme odaklı bir sistemin oluşturulması büyük önem taşımaktadır. Entelektüel sermaye birikiminin sağlanması, firmaların rekabet gücü kazanması için kritik düzeyde önem taşımaktadır (Yalçın, 2013).

Kavramı açıklamaya yönelik tüm bu ifadeler değerlendirildiğinde; Entelektüel Sermaye'nin bir şirketin; bilgi, teknik bilgi, mesleki beceri ve uzmanlık, çalışanlar, veri tabanları, fikri mülkiyetler, teknolojiler, müşteriler vb. gibi maddi olmayan varlıkları ve kaynakları kapsadığı görülmektedir. Bu bağlamda çok yönlü fayda sağlamaktadır ve akıllıca yönetilip kullanıldığında şirketin geleceğe yönelik büyüme potansiyelini belirleyecektir. Konuyla ilgili literatür incelendiğinde, Entelektüel Sermaye'nin *insan sermayesi, yapısal sermaye ve ilişkisel sermaye* olmak üzere üç önemli unsurdan oluştuğu konusunda ortak görüş geliştiği görülmektedir (Edvinsson ve Malone, 1997 ; Subramaniam ve Youndt, 2005 ; Bjurström ve Roberts, 2007: aktaran Lee ve Wong, 2019).

2.1. İnsan Sermayesi

Adından da anlaşılacağı gibi insan sermayesi, bir organizasyonun insanlarını, özellikle de bu insanların sahip olduğu bilgiyi ifade etmektedir (White, 2007). Sahip olunan bilgi genellikle bir şirketin her çalışanında ve yöneticisinde bulunan örtülü bilgi olarak açıklanabilir (Tsui vd., 2014). Bu bağlamda her bir çalışanın bilgi, beceri, uzmanlık, deneyim, bilgi birikimi ve yeteneklerini içermektedir (Jayawarna vd., 2014; Marzo ve Scarpino, 2016). Bir kuruluş, çalışanları veya yöneticileri ayrıldığında insan sermayesini kaybedebilir, çünkü insan sermayesi insanların doğasında var olan özellikler ve yetkinliklerden oluşmaktadır, bu nedenle kuruluşlara ait olamaz. Ancak insan sermayesi, insanlarda bulunan örtülü bilginin açık bilgi olarak kodlanması ve örgüt hafızasına aktarılması yoluyla yapısal sermayeye dönüştürülebilir (Hall-Ellis, 2015: aktaran Lee ve Wong, 2019).

Benzer şekilde Edvinson ve Malone (1997)

da insan sermayesini “yöneticilerin ve çalışanların tecrübeleri, yetenekleri ve kabiliyetlerinin tümü” şeklinde ifade etmektedir. Hudson (1993) ise insan sermayesini bireysel düzeyde dört faktörün birleşimi olarak tanımlanmıştır. Bu faktörler; *genetik miras, eğitim, deneyimler, hayat ve iş hakkındaki tutumlar* olarak ifade edilmiştir.

Tablo 1. İnsan Sermayesi Bileşenleri

İNSAN SERMAYESİ
• Teknik Bilgi (Know-How) • Eğitim, • Mesleki yeterlilik, • İşle ilgili bilgi • Bilgi üretimine yönelik çalışmalar, • Yetenek/beceri oluşturmaya yönelik çalışmalar, • Girişimcilik ruhu, yenilikçilik, değişimcilik

Kaynak: Guthrie, 2001

2.2. Yapısal Sermaye

Yapısal sermaye aynı zamanda bir kuruluşun prosedürlerini, sistemlerini ve diğer kodlanmış bilgi biçimlerini kapsayan örgütsel sermaye olarak da bilinir (Marzo ve Scarpino, 2016). Edvinsson ve Malone (1997) tarafından “çalışanlar, binayı terk ettiğinde organizasyonda kalan kaynaklar” olarak açıklanmıştır. Böylece veri tabanlarını, planları, stratejileri, iş süreçlerini, kılavuzları, kontrol sistemlerini, bilgi sistemlerini, teknolojik altyapıyı, müşteri listelerini, yenilikleri, patentleri, fikri mülkiyetleri vb. içermektedir (Youndt vd., 2004; Relich, 2014). Dolayısıyla yapısal sermaye, bir kuruluştaki çalışanların (insan sermayesi) iş süreçlerini kolaylaştıran ve destekleyen her şey (altyapı) olarak ifade edilebilir. Bu bağlamda dönüştürülebilir, çoğaltılabilir, uzun süre paylaşılabılır ve değer yaratma amacıyla farklı çalışanlar tarafından da kullanılabilir. Yapısal sermaye aynı zamanda değerlerin, normların ve davranışların bir kombinasyonunun çalışanların çoğunluğu tarafından uygulandığı ve paylaşıldığı kurumsal kültürü de içerir (Lee ve Wong, 2019).

Çalışanlar işlerine sahip çıkma ve kendilerine güvenildiğini hissetme

konusunda güçlendirildiğinde, örtülü bilgilerini paylaşma konusunda daha etkin davranırlar. Bu süreçte organizasyon yapısının basitliği koruması, aşırı delegasyon ve hiyerarşiden yoksun olması çok önemlidir. Çalışanların bilgilerinin ortaya çıkarılması, rutin uygulamalara entegrasyonu ve kurumsal sermayeye (yapısal sermaye) dönüştürülmesi, hem organizasyon kültürü hem de yapı ile karmaşık bir şekilde bağlantılıdır. Örgüt kültürü şemsiyesi içerisinde rutin bilgilerin özümsemesinin yanı sıra iç bağlantılar da güçlendirilir. İnsan sermayesi geçici iken yapısal sermaye kalıcı olduğundan, kültürü geliştirmek yapısal sermayenin uzun ömürlülüğünü sağlamak açısından çok önemlidir (Bontis, 1998).

Tablo 2. Yapısal Sermaye Bileşenleri

YAPISAL SERMAYE	
Entelektüel Mülkiyet	Altyapı Varlıkları
• Patentler • Telif Hakları • Tasarım Hakları • Ticari Sırlar • Ticari Markalar • Hizmet Markaları	• Yönetim Felsefesi • Örgüt Kültürü • Yönetim süreçleri • Bilgi Sistemleri • Şebeke Sistemleri • Finansal İlişkiler

Kaynak: Guthrie, 2001

2.3. İlişkisel Sermaye / Müşteri Sermayesi

İlişkisel sermaye, bir kuruluşun dış çevre ile etkileşimleri ve dış ağlarını ifade etmektedir (Marzo ve Scarpino, 2016). Müşteriler ve tedarikçiler de dahil olmak üzere iş dışı tüm varlıkları kapsayan daha geniş bir kavramdır. Günümüzde açık sistemlerin yaygınlığı göz önüne alındığında, ilişki sermayesine öncelik vermek daha uygundur. Şirketler, müşteri ihtiyaçlarını etkili bir şekilde karşılamak için sürekli olarak dış çevrelerle etkileşime girer ve bu etkileşimleri yapısal sermayeyi zenginleştiren bilgiye dönüştürür. İlişkisel sermaye, bir kuruluşun, maddi olmayan varlıkları kapsamında sahip olduğu potansiyeli ifade etmektedir. Bu varlıklar, işletmenin paydaşları olarak müşterilere, tedarikçilere, hükümete ve ilgili sektör birliklerine ait kritik bilgiler

olarak değer yaratma süreçlerine katkı sağlamaktadır (Bontis, 1998).

Pazarlama kanalları ve müşteri ilişkileri bilgisi, ilişkisel sermayenin ana temasını oluşturmaktadır. Hayal kırıklığına uğramış yöneticiler çoğu zaman kendi müşterilerinin zengin bilgi birikiminden yararlanabileceklerinin farkında değiller. Sonuçta müşterilerin bir ürün veya hizmetten ne istediğini herkesten daha iyi anlamak, bir kişiyi takipçiden ziyade iş lideri yapan bilgi birikimleri ile açıklanabilir (Bontis, 1998).

Tablo 3. İlişkisel Sermaye Bileşenleri

İLİŞKİSEL SERMAYE
• Markalar, • Müşteriler, • Müşteri sadakati, • İşletme adı, • Dağıtım kanalları, • İşle ilgili işbirliği, • Lisans anlaşmaları, • İstenen nitelikteki sözleşmeler, • Franchising anlaşmaları.

Kaynak: Guthrie, 2001

Müşterilerin etkin olduğu ilişkisel sermayenin bir tezahürüne genellikle “pazar yönelimi” adı verilmektedir. Pazar yöneliminin tanımı üzerinde bir fikir birliği yoktur, ancak son zamanlarda yapılan iki tanım geniş çapta kabul görmüştür. Birinci tanımda Kohli ve Jaworski (1990), pazar yönelimini; müşterilerin mevcut ve gelecekteki ihtiyaçlarına ilişkin pazar istihbaratının organizasyon çapında üretilmesi, istihbaratın organizasyon içinde yatay ve dikey olarak yayılması ve istihbaratı pazarlamak için organizasyon çapında eylem veya yanıt oluşturma şeklinde tanımlamaktadır. Benzer tanımlar Deng ve Dart (1994) ile Lichtenthal ve Wilson (1992)’da da bulunmaktadır. İkinci tanımda ise Narver ve Slater (1990) pazar yönelimini üç davranışsal bileşen ve iki karar kriterinden oluşan tek boyutlu bir yapı olarak tanımlamaktadır. Buna göre bu yapıyı oluşturan bileşenler olarak; *müşteri odaklılık*, *rakip odaklılık*, işlevler arası koordinasyon ile uzun vadeli odaklanma ve kâr hedefi

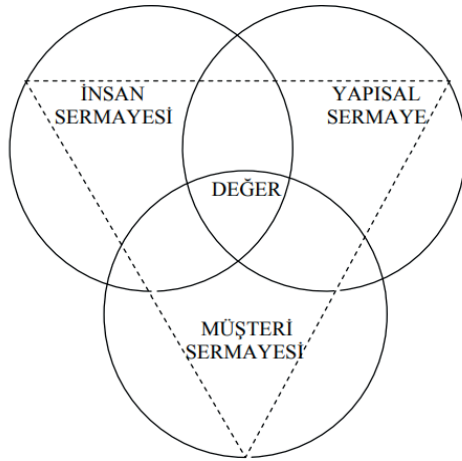
önem taşımaktadır. Narver ve Slater (1990) tarafından ileri sürülen bu yaklaşım Kohli ve Jaworski (1990) ile yakın paralellik göstermektedir, fakat süreç yönetsel eylemin yanı sıra pazar istihbaratının oluşturulması ve yayılmasını da içermektedir (Bontis, 1998).

İlişkisel sermaye, rakipler, ortaklar, hissedarlar, müşteriler, hükümetler, dağıtım kanalları ve tedarikçilerle ilişkilerin yönetiminden oluşmasının yanı sıra bir şirketin markasını, kurumsal imajını ve kurumsal itibarını da kapsamaktadır (Jayawarna vd., 2014). İnsan sermayesi ve yapısal sermaye ile karşılaştırıldığında yönetilmesi daha zordur, çünkü daha dışa dönüktür (Sveiby, 1997: aktaran Lee ve Wong, 2019).

Entelektüel Sermayeyi oluşturan bileşenler bütünsel bir bakış açısı ile değerlendirildiğinde; insan sermayesinin özünü oluşturan birey ve onu eşsiz kılan zihinsel yetkinlikler, yapısal sermaye ve ilişkisel sermayenin etkileşimlerinin başarısında oldukça önemli sonuçlar üretilmesini sağlamaktadır. Bu bileşenler arasındaki sinerji, entelektüel sermaye ile yaratılan değer kazanımları ile karakterize olur. Optimum entelektüel sermaye çıktısını gerçekleştirmek için bu bileşenler arasında kusursuz bir akışın varlığı önemli bir zorunluluk olmaktadır.

3. ENTELEKTÜEL SERMAYE YÖNETİMİ VE ETKİLEŞİM ALANLARI

Entelektüel Sermaye Yönetimi, değer yaratmanın özünü geliştirmek için sinerjik olarak iç içe geçmiş insan sermayesi, yapısal sermaye ve müşteri sermayesinin dinamik bir bileşiminden oluşmaktadır. Bilgi çağında işletmeler, sürdürülebilir rekabet avantajı için entelektüel sermaye yönetiminin önemini kavramışlar ve bu bağlamda sahip oldukları ancak etkin biçimde kullanamadıkları varlıklara yönelmişlerdir.

Şekil 1. Entelektüel Sermaye Bileşenleri

Kaynak: Edvinson ve Malone, 1997

Edvinsson'a (1997) göre entelektüel sermayenin başarılı bir şekilde yönetilmesi sonucunda elde edilecek avantajlar aşağıdaki gibi ifade edilmektedir:

- Hızlı ve etkili öğrenme,
- Kısaltılmış uygulama döngüleri,
- Maliyet tasarrufları ve yapısal sermayenin güçlendirilmesi,
- Etkin faaliyet döngüleri ile daha yüksek değer önerilerinin oluşumu,
- Yeni bağlantılar kurularak yenilikçi birleşmeler ile değer yaratılmasının teşvik edilmesi.

Bu avantajların ötesinde, entelektüel sermayenin başarılı bir şekilde yönetimi sonucunda; kaynak optimizasyonu, gelişmiş performans, rekabet avantajı elde etme, yetenek kazanmayı kolaylaştırma ve paydaş sadakatının sağlanması gibi farklı boyutlarda faydaların elde edilmesi de mümkün olmaktadır.

Bilgi ekonomisinde gelişme, entelektüel sermayenin başarılı yönetimi ile yakından ilişkilidir. Bu süreçte üst yönetimin desteği ve sürekli öğrenme tarafından desteklenen kurumsal bir kültürün varlığı son derece önemlidir. Örgütsel etkinlik açısından öğrenmenin önemine vurgu yapan şu özdeyiş konuyu açıklamak yönünde önemlidir; "İnsanlar yaşadıkça öğrenir, şirketler de öğrendikçe yaşar" (Carroll ve

Tansey, 2000).

Entelektüel Sermaye ve Örgütsel Öğrenme arasındaki ilişkinin ele alındığı çalışmalardan biri olan Harvard'dan Chris Argyris (1992) tarafından yapılan çalışmada organizasyonel öğrenme, bir firmadaki bilgi akışı olarak düşünülmüştür; bu durumda entelektüel sermayenin de firmadaki bilgi birikimi olduğu anlaşılmaktadır (Dierickx ve Cool, 1989). Bu iki kavramın etkileşimi açısından entelektüel sermayeyi örgütsel öğrenme akışlarının stok birimi olarak düşünmek faydalı olabilir. Ancak entelektüel sermayenin mutlaka eğitim ve öğretim yoluyla öğretilmesinin ve bir organizasyondaki en değerli bilginin çoğu zaman aktarılmasının mümkün olmayacağını gerçeğini de göz önünde bulundurmak gerekir (Levitt, 1991: aktaran Bontis, 1998).

Bilginin öğrenilmesi, edinilmesi ve yayılmasına yönelik faaliyetler kümesi **Bilgi Yönetimi** olarak ifade edilmektedir ve doğrudan insan sermayesi ile ilişkilidir. Bilgi yönetimi ile gerçekleştirilen uygulamalar aynı zamanda kurumların paydaşlarına yönelik değer yaratma süreçlerinde önemli katkılar sağlar (Sullivan, 1999). Değer kavramı, iş modeliyle bağlantılıdır (Evans vd., 2017) çünkü kapsayıcı ve sürdürülebilir kalkınma için gerekli olan kurumsal kâr, sivil topluma saygı ve çevrenin korunması arasındaki denge durumunu ifade eder. Bu durum, neden bazı bilim adamlarının bilgi yönetimi süreçlerinden elde edilen rekabet avantajını analiz etmek için entelektüel sermayeyi araştırmaya yönelik tamamen niceliksel yaklaşımla yetinmediği gerçeğini açıklamaktadır (Lerro vd., 2014; Guthrie, 2001 ; Sullivan, 1999 : aktaran Alvino, 2021).

Entelektüel Sermaye Yönetimi, geleneksel bilgi yönetiminin sınırlarını aşmaktadır. Edvinsson (1997), görev alanının işletmenin değer yaratma ve entelektüel sermaye kapasitesini belirlemeye, edinmeye, artırmaya ve piyasa değerine dönüştürmeye kadar uzandığını ileri sürmektedir. Bilgi yönetimi ise tersine, ham veri ve bilginin

simyası ile insan ve müşteri sermayesinin para birimlerine dönüştürülmesini gerektirir (Alvino vd., 2021). Bu aşamaların her birinin etkin ve başarılı olarak yönetilmesi işletmelere çeşitli faydalar sağlamaktadır. Entelektüel sermaye kavramı ile organizasyonel bilginin etkin yönetimi arasındaki etkileşimin, örgütlerin başarısı yönünde önemli yansımalar oluşturduğu görülmektedir (Mouritsen ve Larsen, 2005). Bu bağlamda entelektüel sermayenin başarılı bir şekilde yönetimi süreçlerinde istenen sonuçların elde edilebilmesi için; önemli bilgilerin yaratılması, saklanması, organize edilmesi, analiz edilmesi, yayılması ve uygulanması gibi bir dizi faaliyetin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

“Bilgiye dayalı ekonomi” terimi Thomas Stewart’ın (1991) kitabında ortaya çıktıktan sonra geniş çapta kabul görmeye başlamıştır. Bu süreçte Fortune Dergisi’ndeki kapak makalesinde entelektüel sermaye; bir şirketteki herkesin sahip olduğu bilgi, enformasyon, fikri mülkiyet ve deneyimin toplamının rekabet avantajı yaratmak için kullanılması olarak çok geniş bir şekilde ele alınmıştı. Entelektüel Sermaye (ES) özünde, bir şirketin zenginliğinin önemli bir bileşenini temsil ediyordu. Kısa bir süre sonra birçok araştırmacı, şirketlerin ES’lerini iyileştirmeye, güncellemeye ve daha fazla ışık tutmaya yöneldi. Bu girişimlerle birlikte Bilgi Yönetimi ve Entelektüel Sermaye, bilim camiasında kabul görmüş en genç yönetim disiplinleri arasında yer almaya başladı (Bontis ve Serenko, 2009; Serenko ve Bontis, 2013, 2017; Dženopoljac vd., 2016).

Bilginin yayılmasında temel bir rol oynayan *yeni teknolojiler*, mevcut bilgilerin kullanımını en üst düzeye çıkarmaya izin verdiği için bireysel kuruluşların ve sektörlerin sınırlarının ötesinde bilgi alışverişini teşvik etmektedir (Natalicchio vd., 2019). Ayrıca, sosyal, ekonomik ve çevresel yaşamın tüm sektörlerinde bilginin harekete geçirilmesi, daha sürdürülebilir bir geleceğin yaratılmasına katkıda bulunacak önemli bir araç haline gelmiştir (Carrillo vd., 2010). Bilgi aktarımını kolaylaştırmak için

şirketler; kâr, çevre ve toplum arasındaki bağlantının korunmasına yardımcı olan ve bilgilerin yayılmasının yanı sıra ve bilgi ile fırsatların geliştirilmesi arasındaki uyumu destekleyebilen yeni teknolojilerin yardımına gereksinim duymaktadır (Cillo vd., 2019 ; Carrillo vd., 2010: aktaran Alvino, 2021).

Guthrie’ye (2001) göre Entelektüel Sermaye, *yenilikçiliği* teşvik ederek kuruluşlara somut bir avantaj sağlamaktadır (Bhasin, 2011). Şirketin maddi kaynaklarıyla birlikte karar verme ve geliştirme süreçlerine katkıda bulunarak performans üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir (Zhou ve Fink, 2003). Aslında entelektüel sermaye organizasyonlar için “sonsuz” yeteneklere sahip sürdürülebilir bir kaynağı temsil etmektedir (Mavridis, 2004). Bilgi ekonomisine doğru genişlemek için bunların uygulama süreçlerine aktarılması gerekir. Şirketler sahip oldukları kaynaklardan en iyi şekilde yararlanmak için bilgilerini geliştirebilir, böylece daha fazla *sürdürülebilir kalkınmaya* katkıda bulunabilirler (López-Gamero vd., 2011). Ying vd. (2019) , maddi olmayan kaynakların maliyetler açısından daha kolay ulaşılabilir olduğunu ve bu nedenle özellikle değerli ve kıt kaynaklara sahip şirketler için *sürdürülebilir performans*ı kolaylaştıracak en iyi araçlar olabileceğini ifade etmektedir (Xu ve Wang, 2018: aktaran Alvino, 2021).

Yenilikçi başarılar, teknik yenilik yoluyla elde edilen yeni ürünler, patentler ve teknolojilerdir. Bir şirketin inovasyon sermayesinin tarihsel bilgilerini yansıtır. İnovasyon, üretimin temel faktörlerinin yeni bir kombinasyonunun üretimine yönelik süreçlere dahil edilmesini ifade eder. Yeni ürünü, yeni teknolojiyi, yeni pazarı, yeni malzemeyi ve yeni kombinasyonu içerir. İnovasyon sermayesi, müşterilerin taleplerini karşılamak için sürekli olarak yeni teknolojiyi ve yeni ürünü ortaya çıkaran Ar-Ge’yi organize etme ve uygulama yetkinliğidir. Bilginin artan önemi ile inovasyon sermayesi, bir şirketin sürekli gelişimi için güçlü bir itici güç sağlayan

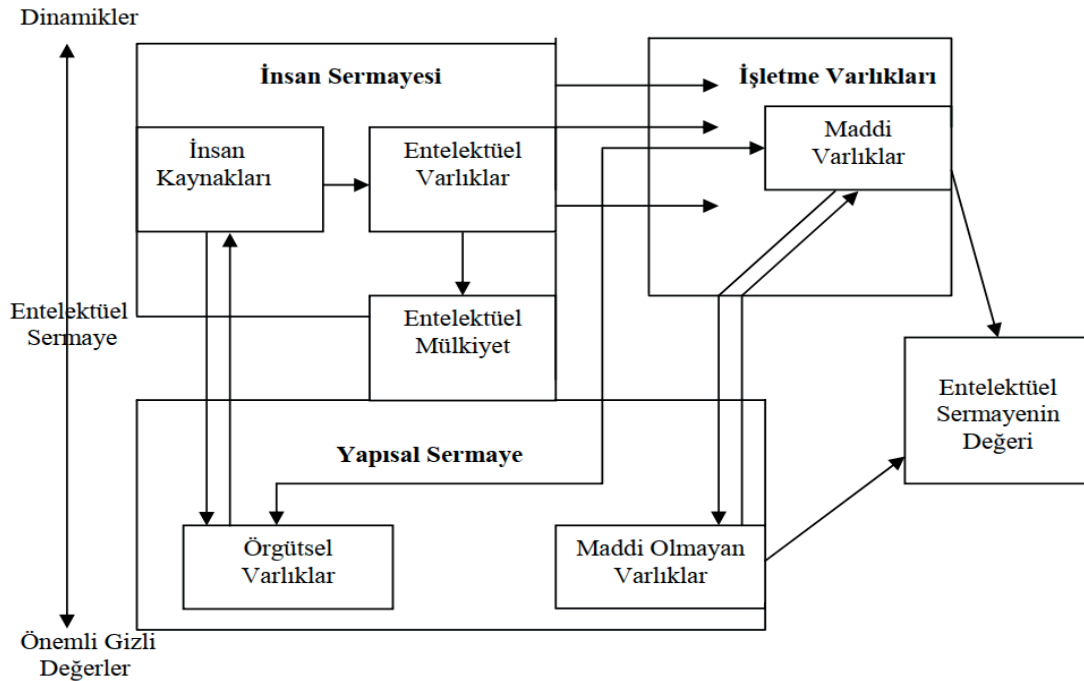
entelektüel sermayenin çekirdeği haline gelmiş bulunmaktadır (Chen vd., 2004).

Edvinsson ve Malone (1997), entelektüel sermaye yönetimini Şekil 2’de yer alan model aracılığıyla açıklamaktadır. Yazarlar, entelektüel sermayenin oluşumunda modelde tanımlanan bağlantılar ile karşılıklı ilişkilerin etkili olduğunu vurgulamaktadır.

Pek çok firma, *yenilikçi ürün* tasarımı, üretimi, dağıtım ve tanıtımında entelektüel sermayenin oynadığı kritik rolün farkına vararak bilgi ekonomisine geçiş sürecine önem vermiştir. Bu tür firmalara örnek olarak Walt Disney, HJ Heinz, Johnson and Johnson ve Merck verilebilir. Bu durumların her birinde firmanın piyasa değeri, maddi varlık tabanının dört katından fazladır. Aradaki fark, geleneksel muhasebe tablolarının kapsamadığı entelektüel sermayenin temsil ettiği önemli değeri açıkça yansıtmaktadır (Smith ve Parr, 2000). Bu örnekler, muhasebe tablolarının maddi olmayan duran varlıkları başarılı bir şekilde ölçme ve muhasebeleştirme konusundaki

yetersizliğini vurgulamaktadır. Bu konuda Lev (1996) tarafından yapılan araştırma sonucunda, ortalama bir şirketin piyasa değerinin yüzde 40’a kadar olan kısmının, şirket bilançosunda yer almayabileceği açıklanmıştır. Yüksek teknoloji şirketleri için bu rakam yüzde 50’nin üzerine çıkmaktadır. Başka bir perspektiften bakıldığında, Sullivan (2000) tarafından 250 kadar şirket üzerinde yapılan bir çalışma, tipik kurumsal yatırımcının finansal olmayan performans konularına büyük önem verdiğini göstermektedir. Bu tahmini sayısallaştıran Sullivan, yatırım kararlarının yaklaşık yüzde 35’inin, yatırımcıların, bir firmanın entelektüel sermayesinin kalitesi gibi finansal olmayan verileri değerlendirmelerinden kaynaklandığını öne sürmüştür (Bose- Thomas, 2007).

Şekil 2. Entelektüel Sermaye Yönetim Modeli

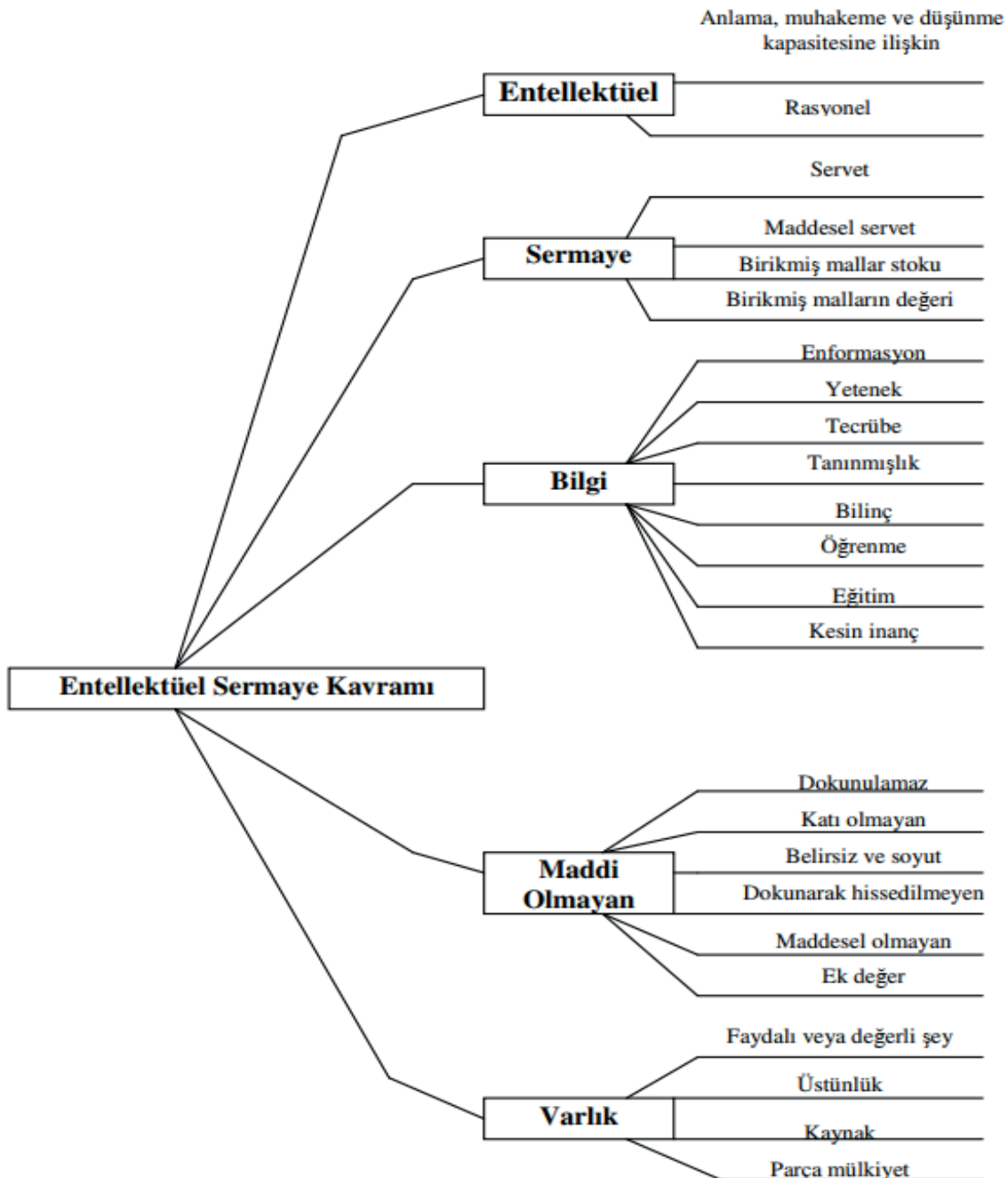


Kaynak: Edvinsson ve Malone ,1997

Firmaların büyük çoğunluğu, pazar büyüklüğündeki diğer bir deyişle küresel pazardaki büyük artışla orantılı olarak önemli ölçüde kar elde etme potansiyelinin avantajlarına odaklanmaktadır. Ancak fırsatlar, olasılıklar ve potansiyelle dolu bir ortam, her biri bu küresel pazarın bir kısmını güvence altına almayı uman çok sayıda uluslararası rakibi de kendisine çekmektedir. Bu bağlamda değişen dünya

düzeninde firmaların, dramatik biçimde yeni ve yoğun bir rekabet ortamında var olma mücadelesi içinde bulundukları görülmektedir. Bu durumda öncelikli düşünce, fırsatlardaki coşkulu büyümeden yararlanmak için entelektüel sermayenin kullanılmasıdır. Ancak, firmaların bu rekabetçi ortamda başarılı olabilmesi için çözülmesi gereken bir takım önemli zorluklar ve benzeri görülmemiş baskılar

Şekil 3. Entelektüel Sermaye Bileşen Tanımlarının Özeti



Kaynak: Marr ve Moustaghfir, 2005: 1117

bulunmaktadır. Özellikle kayda değer ve acil olan bir zorluk, yöneticilerin ve çalışanların, firmanın stratejik yönünü desteklemek ve sürdürmek için kritik olan gerekli bilgiye erişme süreçlerinde karşılarına çıkabilecek olası engellerdir. Aynı derecede göz korkutucu bir diğer zorluk da yeni müşteriler ve pazarlar yakalarken aynı zamanda mevcut olanları koruma yönünde yaşanabilecek güçlüklerdir. Bu zorlukların her ikisinin de üstesinden gelme süreçlerindeki başarı, bilgi boşlukları olarak tanımlanan durumların ortaya çıkarılmasına bağlı olmaktadır (Levy, 1998). Bu bağlamda firmaların gelişmiş hizmetler, ürünler ve özellikler yaratmak ve böylece sürdürülebilir şirket değerini sağlamak için entelektüel sermayelerinin gücünü sistemleştirmeleri ve uygulamaları önem kazanmaktadır. Özetle, firmaların stratejik yönelimlerine katkıda bulunan entelektüel sermaye ve bilgi odaklı süreçlere etkili yatırımlar yapması ve aynı zamanda bilgi boşluklarının doğasında var olan engellerin üstesinden gelmesi gerekmektedir (Housel ve Bell, 2000: aktaran Bose ve Thomas, 2007).

Entelektüel Sermaye (ES), zenginlik yaratmak için kullanılabilir entelektüel materyal, deneyim, fikri mülkiyet ve bilgidir (Bontis ve Fitz-enz, 2002). Bu tanım temel olarak entelektüel sermayenin zenginlik veya parasal değer yaratma potansiyeline işaret etmektedir, ancak bu bakış açısı entelektüel sermayenin doğasının tamamını hesaba katmamak anlamına gelmektedir. Bu bağlamda Dumay (2016), entelektüel sermayenin şirket değerini arttırabilmesi için parasal, faydalı, sosyal ve sürdürülebilir değer yaratması gerektiğini haklı olarak savunmaktadır. Parasal değer, şirketlerin gerçekleştirdiği tüm eylemlerin ortak paydasıdır ve bu nedenle her türlü değer yaratımı için hayati öneme sahiptir. Bununla birlikte, parasal değer yaratmak, özellikle uzun vadede başarı için gerekli ancak tek başına yeterli olmayan bir ön koşuldur. Fayda değeri, bir şirketin ürünlerinin kullanılabilirliğini ifade eder. Eğer entegre devre doğru bir şekilde yönetilirse, bu sürecin pazara istenen fayda

değerini getirmesi beklenir. Sosyal değer, bir şirketin topluma geri verdiği faydalar olarak tanımlanmaktadır (Nahapiet ve Ghosal, 1998). Son olarak *sürdürülebilir değer*, şirketin mevcut pazar ve toplum ihtiyaçlarını gelecekteki değer yaratımını etkilemeden karşılama yeteneğini yansıtmaktadır. Burada entelektüel sermaye çok önemli bir rol oynamaktadır çünkü ona yapılan yatırım ve faydaların elde edilmesi, araştırma ve geliştirme maliyetlerinin davranışına benzer şekilde farklı zamanlarda gerçekleşmektedir. Bu süreçte unutulmaması gereken, bir şirketin entelektüel sermayesi parasal, faydalı, sosyal ve sürdürülebilir değer yaratırsa şirketin finansal ve piyasa performansının artacağı konusunun yadsınamaz bir gerçek olduğudur (Dzenopoljac vd., 2017).

SONUÇ

Entelektüel sermaye, deneyim ve öğrenme yoluyla kazanılan ve zenginlik yaratmak için kullanılabilir bilgi odaklı ve maddi olmayan kaynakları kapsamaktadır. Bu kaynaklar, işletmelerin içinde bulundukları topluma yönelik değer yaratma süreçleri açısından son derece önem taşımaktadır. Bu bağlamda rekabet avantajının yanı sıra sürdürülebilir büyümeyi sağlayan bilgi, beceri ve yenilikler olarak bilgi çağı işletmeleri için kritik düzeyde önemli süreçleri temsil etmektedirler. Günümüzde işletmelerin değer yaratma süreçlerinde, fiziksel ve finansal sermayeleri ile karşılaştırıldığında entelektüel sermayelerinin çok daha etkin ve başarılı uygulamaların kaynağı olduğu görülmektedir.

Entelektüel sermaye ile ilgili çalışmaların büyük bir çoğunluğunda temel bileşenler olarak insan sermayesi, yapısal sermaye ve ilişkisel sermaye olarak üçlü bir ayrımın yer aldığı görülmektedir. Bu bileşenlerin her biri, kurumsal performansın artırılmasında benzersiz ancak birbirine bağlı bir rol üstlenmekte ve hepsinin etkileşimleri ile işletmeyi rakiplerine göre benzersiz kılan değer yaratımının gerçekleştiği görülmektedir.

Çalışanların yetkinliklerine ve uzmanlıklarına odaklanan insan sermayesi, yenilikçiliği ve gelişmeyi de teşvik ederek entelektüel sermayenin temel taşı olmaya devam etmektedir. Kurum içi süreçler, veri tabanları ve kurum kültürünü içeren yapısal sermaye, insan yeteneğini desteklemek ve güçlendirmek için gerekli altyapıyı sağlamaktadır. Müşteriler, tedarikçiler ve ortaklarla ilişkilerden elde edilen değeri yansıtan ilişkisel sermaye ise entelektüel kaynaklardan yararlanma süreçlerinde dış ağların önemini vurgulamaktadır.

Çalışmamızda bu bileşenler kavramsal açıdan ele alınarak değerlendirilmiştir. Ayrıca bilgi yönetimi, örgütsel öğrenme, yenilikçilik ve inovasyon kavramlarına entelektüel sermaye ile olan etkileşimleri açısından yer verilmiştir. Kuruluşların entelektüel potansiyellerini tam olarak gerçekleştirebilmeleri için entelektüel sermayeyi oluşturan bileşenleri, stratejik olarak yönetmeleri ve bunlara yatırım yapmaları gerekmektedir. İşletmeler modern ekonominin karmaşıklığı içinde yol alırken, entelektüel sermayenin incelikli bir şekilde anlaşılması ve bilinçli olarak geliştirilmesi çok önemli olacaktır. Bilgi çağında entelektüel sermayeyi oluşturan bileşenler arasındaki dinamik etkileşim ve bunların kurumsal başarı üzerindeki kolektif etkisi, sürdürülebilir rekabet üstünlüğü açısından da son derece değerli kazanımlar yaratacaktır.

KAYNAKÇA

- Argyris, C. (1992), *On Organizational Learning*, Blackwell, Cambridge, MA.
- Alvino, F., Di Vaio, A., Hassan, R. & Palladino, R. (2021). Intellectual capital and sustainable development: a systematic literature review", *Journal of Intellectual Capital*, 22(1), 76-94.
- Bhartesh, K. R & Bandyopadhyay, A. K. (2005). Intellectual Capital: Concept and Its Measurement. *Finance India*. 19(4), 1365-1374.
- Bhasin, M.L., Shaikh, D. & Hanif, J.M. (2011). Intellectual capital disclosures in the annual reports: a comparative study of the Indian and Australian IT-corporations, *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 3(4), 1-24.
- Bjurstrom, E. & Roberts, H. (2007). The principle of connectivity: networked assets, strategic capabilities and bundled outcomes, içinde *Intellectual Capital Revisited: Paradoxes in the Knowledge Organization*, Eds: Chaminade, C. & Catusus B. ss. 46-61, Cheltenham: Edgar Elgar.
- Bontis, N. (1998). Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models, *Management Decision*, 36(2), 63-76.
- Bontis, N. & Fitz-enz, J. (2002). Intellectual capital ROI: a causal map of human capital antecedents and consequents, *Journal of Intellectual Capital*, 3(3), 223-247.
- Bontis, N. & Serenko, A. (2009). A follow-up ranking of academic journals, *Journal of Knowledge Management*, 13(1), 16-26.
- Bose, S. & Thomas, K. (2007). Applying the balanced scorecard for better performance of intellectual capital, *Journal of Intellectual Capital*, 8(4), 653-665.
- Brennan, N. & Connell, B. (2000). IC: current issues and policy implications, *Journal of Intellectual Capital*, 1(3), 206-240.
- Carrillo, F.J., Metaxiotis, K., Yigitcanlar, T., Mohamed, M., Murray, A. & Mohamed, M. (2010). The role of information and communication technology (ICT) in mobilization of sustainable development knowledge: a quantitative evaluation, *Journal of Knowledge Management*, 14(5), 744-758.
- Carroll, R. & Tansey, R. (2000). Intellectual Capital In The New Internet Economy – It's Meaning, Measurement and Management For Enhancing Quality, *Journal Of Intellectual Capital*, 1(4), 298.
- Chen, J., Zhu, Z. & Yuan Xie, H. (2004). Measuring intellectual capital: a new model and empirical study, *Journal of Intellectual Capital*, 5(1), 195-212.
- Chiucchi, M.S. & Dumay, J. (2015). Unlocking intellectual capital, *Journal of Intellectual Capital*, 16(2), 305-330.
- Cillo, V., Petruzzelli, A.M., Ardito, L. & Del Giudice, M. (2019). Understanding sustainable innovation: a systematic literature review, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 26(5), 1012-1025.
- Deng, S. & Dart, J. (1994). Measuring market orientation: a multi-factor, multi-item approach, *Journal of Marketing Management*, 10, 725-42.
- Dierickx, I. & Cool, K. (1989). Asset stock accumulation and sustainability of competitive advantage, *Management Science*.

- Dumay, J. (2016). A critical reflection on the future of intellectual capital: from reporting to disclosure, *Journal of Intellectual Capital*, 17(1), 168-184.
- Dumay, J. (2009), "Intellectual capital measurement: a critical approach", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 10 No. 2, pp. 190-210.
- Dženopoljac, V., Janošević, S. & Bontis, N. (2016). Intellectual capital and financial performance in the Serbian ICT industry, *Journal of Intellectual Capital*, 17(2), 373-396.
- Edvinsson, L. (1997). Developing Intellectual Capital At Skandia", *Long Range Planning*, 30(3), 366-373.
- Edvinsson, L. & Malone, M.S. (1997). *Intellectual Capital – Realising Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower*, New York, NY: Harper Collins Publisher.
- Evans, S., Vladimirova, D., Holgado, M., Van Fossen, K., Yang, M., Silva, E.A. & Barlow, C.Y. (2017). Business model innovation for sustainability: towards a unified perspective for creation of sustainable business models, *Business Strategy and the Environment*, 26(5), 597-608.
- Ferreira, J. J. M., Fernandes, C. & Veiga, P. (2021). Multilevel approaches to advancing the measurement of intellectual capital research field-What can we learn from the literature?, *Journal of Intellectual Capital*, 22(6), 971-999.
- Guthrie, J., Ricceri, F. & Dumay, J. (2012). Reflections and projections: a decade of intellectual capital accounting research, *The British Accounting Review*, 44(2), 68-82.
- Guthrie, J. (2001). "The management, measurement and reporting of Intellectual Capital", *Journal of Intellectual Capital*, Vol.2.(1), s.27-40.
- Hall, R. (1992), "The strategic analysis of intangible resources", *Strategic Management Journal*, Vol. 13 No. 2, pp. 135-144.
- Hall-Ellis, S.D. (2015), "Succession planning and staff development: a winning combination", *The Bottom Line*, Vol. 28 No.3, pp. 95-98.
- Herman, A. (2010). Intellectual Capital and its measurements, *Economics and Business Administration Journal*, 2(1), 7-16.
- Housel, T. & Bell, A.H. (2000). *Measuring and Managing Knowledge*. Toronto: McGraw-Hill.
- Hsiao, S.H. (2014). PTE, innovation capital and firm value interactions in the biotech medical industry, *Journal of Business Research*, 67(12), 2636-2644.
- Hudson, W. (1993). *Intellectual Capital: How to Build it, Enhance it, Use it*, New York: John Wiley & Sons.
- Jayawarna, D., Jones, O. & Macpherson, A. (2014). Entrepreneurial potential: the role of human and cultural capitals, *International Small Business Journal: Researching Entrepreneurship*, 32(8), 918-943.
- Khalique, M., Bontis, N., Shaari, J.A.N. & Isa, A.H.B. (2015). Intellectual capital in small and medium enterprises in Pakistan, *Journal of Intellectual Capital*, 16(1), 224-238.
- Kohli, A.K. & Jaworski, B.J. (1990). Marketorientation: the construct, research propositions, and managerial implications, *Journal of Marketing*, 54, 1-18.
- Krstic, B. & Bonic, L. (2016). EIC: a new tool for intellectual capital performance measurement, *Prague Economic Papers*, 25(6), 723-741.
- Lee, C.S. & Wong, K.Y. (2019). Advances in intellectual capital performance measurement: a state-of-the-art review, *The Bottom Line*, 32(2), 118-134.
- Lerro, A., Linzalone, R., Schiuma, G., Kianto, A., Rita-la, P., Spender, J.C. & Vanhala, M. (2014). The interaction of intellectual capital assets and knowledge management practices in organizational value creation, *Journal of Intellectual Capital*, 15(3), 362-375.
- Lev, B. (2001). *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*. Washington, DC: Brookings Institution Press.
- Lev, B. (1996). Knowledge measures in financial reports, içinde *The Economic Impact of Knowledge*, Eds: Neef, D., Siefeld, T. & Cefola, J., Boston, MA: Butterworth.
- Levitt, T. (1991). *Marketing Imagination*, New York, NY: The Free Press.
- Levy, N.S. (1998). *Managing High Technology and Innovation*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Lichtenthal, J.D. & Wilson, D.T. (1992). Becoming market oriented, *Journal of Business Research*, 24, 191-207.
- Lopez-Gamero, M.D., Zaragoza-Saez, P., Claver-Cortes, E. & Molina-Azorin, J.F. (2011). Sustainable development and intangibles: building sustainable intellectual capital. *Business Strategy and the Environment*, 20(1), 18-37.
- Marr, B. & Moustaghfir, K. (2005). Defining Intellectual Capital: a three-dimensional Approach, *Management Decision*, 43(9), Academic Research Library, 1114-1128.
- Marzo, G. & Scarpino, E. (2016). Exploring intellectual capital management in SMEs: an in-depth Italian case study, *Journal of Intellectual Capital*, 17(1), 27-51.
- Mavridis, D.G. (2004). The intellectual capital performance of the Japanese banking sector, *Journal of Intellectual Capital*, 5(1), 92-115.
- Mouritsen, J. & Larsen, H.T. (2005). The 2nd wave of knowledge management: the management control of knowledge resources through intel-

- lectual capital information, *Management Accounting Research*, 16(3), 371-94.
- Nahapiet, J. & Ghosal, S. (1998). Social capital, intellectual capital and the organizational advantage, *Academy of Management Review*, 23(2), 242-266.
- Narver, J.C. and Slater, S.F. (1990), "The effect of a market orientation on business profitability", *Journal of Marketing*, October, 20-35.
- Natalicchio, A., Ardito, L., Messeni Petruzzelli, A. and Del Giudice, M. (2019), The origins of external knowledge inflows and the impact of university technologies, *RandD Management*, 49(4), 639-651.
- Nerdrum, L. (2001). Intellectual Capital, *Journal of Intellectual Capital*, 2, 127.
- Nonaka, I. & Takeuchi, H. (1995). *The Knowledge-Creating Company*. New York, NY: Oxford University Press,.
- Petrash, G. (1998). "Managing Intellectual Capital For Profit", *Measuring and Valuing Intellectual Capital*, London, June.
- Relich, M. (2014). Intellectual capital evaluation: a project management perspective, *The Electronic Journal of Knowledge Management*, 12(4), 202-209.
- Serenko, A. & Bontis, N. (2013). Investigating the current state and impact of the intellectual capital academic discipline, *Journal of Intellectual Capital*, 14(4), 476-500.
- Serenko, A. & Bontis, N. (2017). Global ranking of knowledge management and intellectual capital academic journals: 2017 update, *Journal of Knowledge Management*, 21(3), 675-692.
- Shakina, E. & Bykova, A. (2011). Intellectual capital evaluation: relationship between knowledge management implementation and company's performance, *Proceedings of the 12th European Conference on Knowledge Management*, Passau, Germany, 2011, Academic Conferences and Publishing International, 917-929.
- Smith, G.V. & Parr, R.L. (2000). *Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets*, 3rd ed., New York, NY: Wiley.
- Stewart, T. A. (1998). *Intellectual Capital: The New Wealth of Organizations*. New York: Doubleday – Currency.
- Stewart, T.A. (1997). *Intellectual Capital. The New Wealth of Organisations*. London: Doubleday – Currency.
- Stewart, T.A. (1991). Brainpower: intellectual capital is becoming corporate America's most valuable asset and can be its sharpest competitive weapon, *Fortune*, 123(11), 44-60.
- St-Pierre, J. & Audet, J. (2011). Intangible assets and performance: analysis on manufacturing SMEs", *Journal of Intellectual Capital*, 22(2), 202-223.
- Subramaniam, M. & Youndt, M.A. (2005). The influence of intellectual capital on the types of innovative capabilities, *Academy of Management Journal*, 48(3), 450-463.
- Sullivan, P. (1999). Profiting from intellectual capital, *Journal of Knowledge Management*, 3(2), 132-143.
- Sveiby, K. E. (1997). *The New Organizational Wealth – Managing and Measuring Knowledge-Based Assets*, Berrett – San Francisco, CA: Koehler Publishers.
- Tovstiga, G. & Tulugurova, E. (2007). Intellectual capital practices and performance in russian enterprises, *Journal of Intellectual Capital*, 8(4), 695-707.
- Tsui, E., Wang, W.M., Cai, L., Cheung, C.F. & Lee, W.B. (2014). Knowledge-based extraction of intellectual capital-related information from unstructured data, *Expert Systems with Applications*, 41(4), 1315-1325.
- Vaz, C.R., Rocha, P.R., Werutsky, V.D., Selig, P.M. and Morales, A.B. (2015). Measurement models of intellectual capital for the decision making and performance variables, *Global Journal of Management and Business Research*, 15(1), 22-30.
- White, L.N. (2007). A kaleidoscope of possibilities: strategies for assessing human capital in libraries, *The Bottom Line*, 20(3), 109-115.
- Xu, J. & Wang, B. (2018). Intellectual capital, financial performance and companies' sustainable growth: evidence from the Korean manufacturing industry, *Sustainability*, 10(12), 4651.
- Yalçın, B. (2013). The Basic Dynamics of Sustainable Competitive Advantage in Enterprises: Knowledge Management and Intellectual Capital, *International Journal of Business and Management Studies*, 5(1), 54-68.
- Ying, Q., Hassan, H. & Ahmad, H. (2019). The role of a manager's intangible capabilities in resource acquisition and sustainable competitive performance, *Sustainability*, 11(2), 527.
- Youndt, M.A., Subramaniam, M. & Snell, S.A. (2004). Intellectual capital profiles: an examination of investment and returns, *Journal of Management Studies*, 41(2), 335-362.
- Zhou, A.Z. & Fink, D. (2003). The intellectual capital web: a systematic linking of intellectual capital and knowledge management, *Journal of Intellectual Capital*, 4(1), 3.

YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANCI İSTİSNASI

Ender Polat

Yeminli Mali Müşavir, E. Vergi Müfettişi, Türkiye, e-mail: enderpolat@hotmail.com

GİRİŞ

Ülkemizde son dönemde yaşanan ekonomik süreçler döviz cinsi varlıkların ülkeye getirilmesinin hızlandırılması yönündeki yasal düzenlemelerin hayatımıza girmesini sağladı. Yapılan son düzenlemelerden biri de yurtdışında iştirak edilen şirketlerin kar dağıtımında istisna düzenlemesiydi. Yurtdışında iştirak edilen şirketlerin kar dağıtımına ilişkin istisna düzenlemesi Kurumlar Vergisi Kanununda öteden beri varlığını koruyordu. Bu kez ilgili istisnadan faydalanmaya ilişkin kolaylıklar getirildi. Bu vesile ile hem eski hem de yeni düzenlemeyi yazımızda ele alacağız.

İstisna düzenlemesi 3 farklı şekilde hayat bulmaktadır:

- a- Yurt dışı iştirak kazancı istisnası
- b- Yurt dışındaki inşaat işlerinin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda istisna uygulaması
- c- Yurt dışı iştirakin % 50 ve daha fazla payına sahip olunması halinde yurt dışı iştirak kazancı uygulanması

Citation/Atf: POLAT, E. (2024). YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANCI İSTİSNASI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 53-58

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Ender Polat
E-mail: enderpolat@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

A- Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnası

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından faydalanılabilmesi için aşağıdaki şartların topluca sağlanması gerekmektedir. Şartlardan herhangi birinin yerine getirilememesi durumunda istisnadan faydalanılamaz.

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi gerekmektedir.

A.1. İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için iştirak edilen yurt dışındaki kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu uygulama-

sında kurum olarak kabul edilen anonim veya limited şirket niteliğinde olmayan teşekküllerden elde edilecek iştirak kazançlarının bu istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

A.2. İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması

İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye’de olmaması gerekmektedir. Kanuni veya iş merkezinden herhangi biri Türkiye’de bulunan şirketler açısından istisna uygulamasında halihazırda KVK 5/1-a hükmü gereği iştirak kazancı istisnası uygulanmaktadır.

A.3. İştirak payını elinde tutan kurumun yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması

İştirak payını elinde tutan kurumun, iştirak kazancını elde ettiği tarih itibarıyla yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması gerekmektedir. %10 iştirak oranının, kazancın elde edildiği tarihten geriye doğru kesintisiz olarak bir yıl süreyle devam ettirilmiş olması da şarttır.

A.4. İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması

İştirak payını elinde tutan kurumun yurt dışı iştirak paylarını, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutması gerekmektedir.

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için bir yıllık elde tutulma süresinin tespitinde, sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınacaktır.

A.5. Yurt dışı iştirak kazancının iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması

İştirak kazançlarının, kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere doğduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması gerekmektedir.

Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir. Aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca ayrılması zorunlu olan yedek akçeler de dağıtılabilir kâr olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan, bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderlerin, fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmemesi gerekmektedir.

Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazanca istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınacaktır. Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubun-

dan sonra hesaplanan bir verginin çıkması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.

Ayrıca, ilgili ülkede istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate alınması gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, fiili yükün dikkate alınması gerekmektedir. Kâr dağıtımı, geçmiş yıl kârlarından veya yedeklerden de yapılabileceği için mükelleflerin, hangi yılın kazancını dağıttıklarına kendilerinin karar vermeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi yükü geçmiş yıl karlarının veya yedeklerin ilgili olduğu dönemler itibarıyla ayrı ayrı hesaplanacaktır. Bu hususa ve farklı durumlara ilişkin, aşağıdaki gibi bir örnek verebiliriz.

Örnek: VY LTD. ŞTİ.nin 2020-2021-2022 yıllarında kesintisiz olarak sermayesine %20 oranında iştirak ettiği yurt dışı mukimi XZ LTD 2023 yılında 2020-2021-2022 yıllarına ilişkin karlarını dağıtımına konu etmiştir. Dağıtımına konu edilen karlar ve vergilendirmeye ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. İlgili ülkede KV oranı %15, kar dağıtım stopajı %5'tir.

Bu şartlar altında, 2020 ve 2022 yıllarına ait iştirak kazançları istisnadan faydalanılacak, vergi yükü şartını sağlamayan 2021 yılına ilişkin iştirak kazancı istisnasından faydalanılamayacaktır. Ancak, 2022 yılı kazancı üzerinden yurt dışında ödenen vergiler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. maddesi hükümleri gereği Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

$$\text{VERGİ YÜKÜ} = \frac{\text{Tahakkuk Eden Vergi} + \text{Kâr Payı Dağıtımına Kaynak Olan Kazançlar Üzerinden Ödenen Vergiler}}{\text{İlgili Dönemde Elde Edilen Toplam Dağıtılabilir Kurum Kazancı ile Tahakkuk Eden Gelir ve Kurumlar Vergisi Toplamı}}$$

Vergi yükünün hesabında yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergilerin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Madde gerekçesinde verilen örnekte de yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede, kendi kazançları üzerinden tahakkuk eden vergiler, vergi yükünün hesabında dikkate alınmıştır. Bu nedenle vergi yükü hesaplanırken iştirak edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkedeki tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kurumun başka ülkelerde ödediği veya kurum kazancının dolaylı olarak Türkiye'ye transferinde ödenen vergilerin bu hesaplama dahil edilmemesi gerekmektedir.

İştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kurumdan elde edilen iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere faaliyette bulunduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi

yükü taşıması yeterli olmayıp en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında veya daha yüksek oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

A.6. İştirak kazancının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi

İştirak kazançlarının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir. Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı istisnadan yararlanamayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen yurt dışı iştirak kazançları, daha sonraki yıllarda Türkiye'ye transfer edilse dahi anılan istisnadan yararlanamayacaktır.

Örneğin, yabancı kurum tarafından 2023 yılı Şubat ayında kâr dağıtımı yapılması halinde, bu iştirak kazancı Türkiye'de 2023 yılı kurum kazancına dahil edilerek, bu hesap

YILLAR	2020	2021	2022
TİCARİ BİLANÇO KARI	4.000.000	5.000.000	6.000.000
KKEG	1.000.000	-	-
GEÇMİŞ YIL ZARARI	2.000.000	-	-
İSTİSNA KAZANÇ	-	3.000.000	-
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	3.000.000	2.000.000	6.000.000
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (%15)	450.000	300.000	900.000
DAĞITILABİLİR KAR	1.550.000	4.700.000	5.100.000
KAR DAĞITIM STOPAJI (%5)	77.500	235.000	255.000
NET TAHSİL EDİLEN	1.472.500	4.465.000	4.845.000

2020 YILI VERGİ YÜKÜ	77.500	+	450.000	=	0,2637
	77.500 + 450.000 + 1.472.500				

2021 YILI VERGİ YÜKÜ	235.000	+	300.000	=	0,107
	235.000 + 300.000 + 4.465.000				

2022 YILI VERGİ YÜKÜ	255.000	+	900.000	=	0,1925
	255.000 + 900.000 + 4.845.000				

dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecek olup söz konusu kazancın beyanname verme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartıyla istisnadan yararlanılabilecektir.

Geçici vergi dönemleri açısından, iştirak kazançlarının ilgili geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde, bu geçici vergi döneminden itibaren istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olacaktır.

Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançlarının, Türk Lirasına çevrilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

İştirak kazancı, dağıtıldığı dönemde elde edilmiş sayılacağından, transfer tarihinde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları istisna tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

B. Yurt Dışındaki İnşaat İşlerinin Yapılabilmesi İçin İlgili Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda İstisna Uygulanması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-h bendi öteden beri yürürlükte bulunmakta olup, şirketlerimizin yurt dışında bulunan şubeleri aracılığıyla yapılan inşaat, onarım, montaj ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar başkaca bir şarta bağlı olmaksızın kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisna, özü itibarıyla rekabet üstünlüğümüzün bulunduğu bir branşta maliye politikası aracılığıyla destek verilmesini sağlamak amacıyla getirilmiştir. Ancak, bazı ülkelerde inşaat, onarım, montaj ile teknik hizmetler faaliyetlerinin yürütülmesi için şirket kurulması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu zorunluluk, bu bölümde açıkladığımız madde düzenlemesinin hayat bulmasına sebep olmuştur.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgi-

li ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır.

Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre kurulan şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır. Bu şartları taşımayan veya başka faaliyet konularıyla da uğraşan şirketlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

C. Yurt Dışı İştirakin %50 ve Daha Fazla Payına Sahip Olunması Halinde Yurt Dışı İştirak Kazancı Uygulanması

Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları için istisna oranı, iştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olması ve kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, yukarıda yer verilen diğer şartlar aranmadan %50 olarak istisnaya tabi olacaktır.

Bu madde ile ortaklık yapısının %50 den fazla olması ve beyanname verilme tarihine kadar kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, 1 yıl elde tutma ve vergi yüküne ilişkin şartlar aranılmadan kazanç istisnasından faydalanacaktır.

D. SONUÇ

Yurt dışından elde edilen kazançlar belirli şartları sağlamaları kaydıyla istisnaya tabidir. Bu istisna aslında özü itibariyle bir gelir unsuru üzerinden aynı neviden tek vergi alınması gerekliliğinden doğmaktadır. Bu istisnanın uygulanmadığı durumlarda da aynı gelir unsurundan aynı neviden tek vergi alınması hususu gözetilerek yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde izin verilmiştir. Yani aslında, istisnanın uygulanmadığı durumlarda da yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin hükümler dolayısıyla, mükellefler vergi cenneti gibi ülkeler dışında elde ettiği iştirak kazançları için yüksek vergi külfetleri ile karşılaşmayacaklardır.

Yararlanılan Kaynaklar

- Kurumlar Vergisi Kanunu
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

TÜRK TİCARET KANUNU VE İLGİLİ MEVZUATLAR IŞIĞINDA EMİSYON PRİMİ I

Erol Sönmezocak

Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir, Türkiye, e-mail: erol@umutmuhasse.com

ÖZET

Aşağıdaki bölümlerde özellikle Emisyon primi uygulaması ele alınmıştır. Özetlemek gerekirse, A.Ş., kuruluşunda veya sermaye artırımlarında hisselerini, ana sözleşmelerinde belirtilen itibari değerle (nominal bedelle) ihraç edebileceği gibi, itibari değerinin üzerinde bir bedelle de ihraç edebilirler.

KV Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile A.Ş. gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer in üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar KV istisna edilmektedir.

A.Ş' de öz sermaye, sadece şirketin tescil edilmiş sermayesinden oluşmamaktadır. Yedek akçeler, dağıtılmamış kârlar gibi unsurlar da öz sermayeye dahildir. Yukarıda izah ettiğimiz üzere, TTK uyarınca emisyon primi de genel kanuni yedek akçe niteliğinde olduğundan, öz sermayenin bir unsurudur. TTK' nun yanı sıra Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca da emisyon primleri öz sermaye unsuru olarak değerlendirilmektedir.

Emisyon primli sermaye artırımları genellikle "Melek Yatırımcı" ve halka açılan A.Ş ler de bulunmaktadır. Yatırımında başarılı olan fakat sermayeleri yatırımın devamını getirmeye yetmeyen girişimci, sermayeleri "emisyon primli" artırarak şirketlerine hem yeni ortak bulmakta hem de şirketlerine önemli miktarda sermaye girişi sağlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Emisyon primi, Hisse senedi ihracatı, Kazanç istisnası, Melek yatırımcı

Citation/Atf: SÖNMEZOCAK, E. (2024). TÜRK TİCARET KANUNU VE İLGİLİ MEVZUATLAR IŞIĞINDA EMİSYON PRİMİ I. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 59-64

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Erol Sönmezocak
E-mail: erol@umutmuhasse.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

GİRİŞ

A-KAVRAM ve NİTELİK

Son dönemlerde, özellikle 2023 yılında Kurumlar Vergisi Kanuna yapılan bir ilave ile emisyon prim gelirlerinin ek vergiye tabii olmasından dolayı hayli tartışılan “emisyon primi” konusunu üç ayrı yazıda ayrıntılı bir şekilde açıklayacağım.

Bu ilk yazımda emisyon primi konusunun kapsadığı kavramları, ticaret ve vergi hukukundaki yeri ve anlamlarını inceleyeceğim.

A.Ş. kuruluşunda veya sermaye artırımlarında hisselerini, ana sözleşmelerinde belirtilen itibari değerle (nominal bedelle) ihraç edebileceği gibi, itibari değerinin üzerinde bir bedelle de ihraç edebilirler.

Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) 347. maddesi uyarınca, itibarî değerinden aşağı bedelle pay çıkarılamaz. Madde- nin devamında, itibarî değerinden yüksek bir bedelle pay çıkarılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir. Ancak bunun için ya esas sözleşmede hüküm bulunması ya da bir genel kurul kararı alınması gereklidir.

Hisselerin itibari değerinin üzerinde bir bedelle ihraç edilmesi halinde, ihraç değeri ile itibarî değer arasında oluşan olumlu fark, Vergi Hukuku’nda “**emisyon primi**”, Ticaret Hukuku’nda “**agio**” veya “**prim**”, Tek Düzen Hesap Planı’nda “**ihraç primi**” olarak adlandırılmaktadır (Belirtilen tanımlar, bu makalede “emisyon primi” olarak anılacaktır)

Emisyon primi, hisselerin ilk ihracında, bir başka anlatımla hukuk âleminde hisselerin doğumunda oluşabilen bir primdir (kazançtır).

Emisyon Primi Kazancı İstisnası

KV Kanunu’nun 5’inci maddesinin bi-

rinti fıkrasının (ç) bendi ile A.Ş.ler gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar KV istisna edilmektedir.

İstisna, A.Ş. portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır. * Lebib Yalkın Dergisi, sayı:208, Özkan Aykar-Gelir Uzmanı s.34

Bu konuda bir uzman görüşü:

A.Ş. hisse edinimi ve elden çıkarması yönüyle en kolay fon edinebilen sermaye şirketi türüdür. Bu şirketler gerek kuruluş aşamasında gerekse sonradan yapılan sermaye artırımlarında nominal (itibari) bedelin üzerinde hisse (pay) senedi ihraç edebilirler. Primli hisse senedi ihracı şirket hisselerinin gerçek değerinde piyasaya arzı bu sayede de mevcut ortakların haklarını koruyarak işletmeye ihtiyaç duyduğu fonun sağlanması gibi amaçlara hizmet etmesi yönüyle bir bakıma hakkaniyetin korunmasına da katkı yapar. Sermaye Piyasası Kurulunun payların primli ihraç edilmesini isteme yetkisi de bu duruma işaret etmektedir.

Şirket hisselerinin gerçek değerinin nominal değerden (hisse senedinin üzerinde yazılı değer) yüksek olması oldukça olağandır. Bu değer farkına hisse senedi ihraç primi, diğer bir ifadeyle emisyon primi denir. Şirketlerin Öz Kaynaklar Hesapları alt başlığında Sermaye Yedekleri hesaplarının içerisinde değişik hesaplar bulunmaktadır. Hisse değer farkının bir kısmı şirketin geçmiş faaliyetlerinden kaynaklı bir kısmı enflasyon kaynaklı bir kısmı ise isim/marka değerinden kaynaklı olduğunu söyleyebiliriz. Şöyle ki, şirketin kuruluş tarihinin 5-10 yıl öncesine dayandığını bu süreçte de şirketin önemli miktarda gayrimen-

kul gibi sabit kıymet edindiğini, öz kaynaklarda sermaye/kar yedekleri ve dağıtılmamış geçmiş yıl karları ile dönem karı olduğunu, kredibilitesinin yüksek olduğunu ve henüz başlamayan karlı birçok projeyi üstlendiğini düşündüğümüzde yeni çıkarılacak hisse senetlerinin primli ihracı esasında zorunluluk teşkil edebilir. Zira yeni ortaklar hisseleri oranında şirkette hak sahibi olmaktadır. * 08.12.2020 tarihli Alomaliye Doğan Çengel-YMM. Bağımsız Denetçi

B-HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİNİN (EMİSYON PRİMLERİNİN) VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

KV İstisnası

KV Kanunun (KVK), 5/1-ç maddesinde, A.Ş. kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değeri aşan kısmın istisna edildiği, 8/1-a maddesinde kurum kazancının tespitinde menkul kıymet ihraç giderlerinin indirilebileceği, 5/3. maddesinde ise iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların, KV istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmeyeceği, hususları hüküm altına alınmıştır.

Kanun ve Genel Tebliğ'de KV' istisnası için, şirketin halka açık olması/sayılmaması, kazancın belli bir süre fon hesabında tutulması, hisse senedi bastırma gibi koşullar aranmamış, şirket türünün A.Ş. olması yeterli görülmüştür.

G.V.K. Yönünden İstisna

Hisse senetlerinden gelir elde etmenin bir yolu elden çıkartmaktır. Diğer deyişle satışır. Borsa' da işlem görenler hariç olmak üzere, Hisse senedinin elde edilişi ile elden çıkarılışı arasındaki fark GVK'

na göre "Değer Artış Kazancı" olarak GV' ne tabi tutulmaktadır.

A.Ş. hisse senetlerinin elde edilmesinden iki yıl geçtikten sonra satılan hisse senetlerinin alım-satım kazancı ise vergi dışıdır. *MuhasebeTR Bülent Döğër Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Bilim Uzmanı

C-TTK YÖNÜNDEN ÖZ SERMAYE UNSURU OLARAK EMİSYON PRİMİ

Öncelikle emisyon primi nedir, onu açıklayalım. Emisyon primi; daha ziyade şirketlerde sermaye artırımını sırasında sermayeye katılan ortakların belli bir hisseyi satın almak için nominal bedelin üzerinde şirkete ödedikleri ekstra değeri ifade eder.

Normal olarak bir şirkette bütün ortakların katılımı ile yapılan sermaye artırımında emisyon primi hesaplanmasına gerek olmaz. Ortaklardan bir kısmının artırıma katılmaması veya şirkete yeni ortak alınması durumunda, şirketin değerlemesi yapılarak sermaye artırımına katılmayan ortak veya ortakların haklarının korunması amacıyla yeni giren veya mevcut ortaklardan payını artırmak isteyen ortağın şirkete ödediği ilave bedel olarak da ifade edebiliriz.* YMM Osman Arıoğlu Vergi/Algı portalı

Anonim şirketlerde öz sermaye, sadece şirketin tescil edilmiş sermayesinden oluşmamaktadır. Yedek akçeler, dağıtılmamış kârlar gibi unsurlar da öz sermayeye dahildir. Yukarıda izah ettiğimiz üzere, TTK uyarınca emisyon primi de genel kanuni yedek akçe niteliğinde olduğundan, öz sermayenin bir unsurudur. TTK' nun yanı sıra Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca da emisyon primleri öz sermaye unsuru olarak değerlendirilmektedir.

TTK' nun 462. maddesi, iç kaynaklardan sermaye artırımını düzenlemektedir. Maddenin birinci fıkrasına göre, "Esas

sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrılmış ve belirli bir amaca özgülenmemiş yedek akçeler ile kanuni yedek akçelerin serbestçe kullanılabilen kısımları ve mevzuatın bilançoaya konulmasına ve sermayeye eklenmesine izin verdiği fonlar sermayeye dönüştürülerek sermaye iç kaynaklardan artırılabilir." Yukarıda belirttiğimiz üzere, emisyon primi, "genel kanuni yedek akçe" niteliğinde olduğundan, emisyon primi ile sermaye artırılması mümkündür.

Emisyon primli sermaye artırımı, 5520 sayılı KV Kanununda (KVK) yer alan bazı hükümler nedeniyle şirketlere birtakım avantajlar sağlamaktadır. KVK'nın 5/1-ç maddesinde, A.Ş. kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarı değeri aşan kısmı üzerinden elde edilen kazancın (emisyon primi) KV' den müstesna olduğu belirtilmiştir.

TTK 'nın 480/2. maddesi uyarınca ise, kayıtlı sermaye sistemini kabul eden A.Ş. esas sözleşme ile yönetim kuruluna primli pay çıkarma yetkisi tanınabilir.

Emisyon priminden bahsedebilmek için, payın A.Ş. tarafından çıkarılması, yani ihraç edilmesi sırasında pay bedelinin önceden öngörülmüş olması gerekmektedir.

Pay sahibinin payını itibari değerinin üzerinde bir bedelle üçüncü kişiye satması yani elden çıkarması halinde, aradaki fiyat farkının "emisyon primi" olduğundan söz edilemez.

TTK 'nın 480/1. maddesine göre, kanunda öngörülen istisnalar dışında, esas sözleşmeyle pay sahibine, pay bedelini veya payın itibari değerini aşan prime ifa dışında borç yükletilemez. Maddede "payın itibari değerini aşan prim" ifadesiyle "emisyon primi" kastedilmektedir. Buna göre pay sahibi, taahhüt ettiği sermaye bedelini ödeme yükümlülüğünün yanı sıra, itibari değerinden yüksek be-

delle pay çıkarılması halinde, bu prim (emisyon primi) bedelini de ödeme yükümlülüğü altındadır.

TTK 'nın 519. maddesine göre emisyon primi, "genel kanuni yedek akçe" niteliğindedir. Nitekim maddenin birinci fıkrasında "Yıllık kârın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşınca kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır." denildikten sonra, ikinci fıkrada, "Birinci fıkradaki sınıra ulaşıldıktan sonra da a) Yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı, ... genel kanuni yedek akçeye eklenir." ifadelerine yer verilmiştir. Burada "yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan prim" ifadesi ile, "emisyon primi" kastedilmektedir. Bu nedenle emisyon primi, maddede belirtildiği üzere, "genel kanuni yedek akçe" sınıfına girmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, emisyon primlerinin tamamının genel kanuni yedek akçe olarak ayrılamayacağıdır. Emisyon primi tutarından payların çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler düşülecek ve kalan kısım yedek akçe olarak ayrılacaktır.

D-VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN EMİSYON PRİMİ

Emisyon primini vergi hukukuna göre iki ana başlıkta inceleyelim:

a-Emisyon Priminin Kazanç Niteliği

KVK'nın 6. maddesinde safi kurum kazancının tespitinde, **GVK**'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacağı, **VUK**'un 177/4. maddesine göre her türlü ticaret şirketlerinin bilanço esasına göre defter tutacağı, **GVK**'nın 38. maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahipler-

ce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı ifade edilmiştir. Bu hükümlerden hareketle emisyon primlerinin, işletme ortaklarıncı şirkete konulmasından dolayı şirketin nev'ine bakılmaksızın kazanç olarak nitelendirilemeyeceği ve KV 'ne tabi tutulmaması gerektiği görüşüne katılmaktayız.

Limited şirketlerin emisyon primlerinin de KV 'ne tabi olmaması gerektiği görüşüne katılsak da kanun yapıcının KVK'nın 5/1-ç maddesinde sadece A.Ş. için emisyon primi kazancı istisnasına yer vermesi söz konusu primi kazanç olarak gördüğü ve istisna dışı hallerde vergilendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmamasına neden olmaktadır. *08.12.2020 tarihli Alomaliye Doğan Çengel-YMM. Bağımsız Denetçi

b- 5520 sayılı KV İstisnası

KV Kanunun (KVK),

8/1-a maddesinde kurum kazancının tespitinde menkul kıymet ihraç giderlerinin indirilebileceği,

5/1-ç maddesinde, A.Ş. kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değeri aşan kısmın istisna edildiği,

5/3. maddesinde ise iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların, KV 'nde istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmeyeceği, hususları hüküm altına alınmıştır. Ayrıca KV Genel Tebliğinin I/5-4 Bölümünde İstisna, A.Ş. portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamadığı belirtilmiştir.

Emisyon primlerinin sadece A.Ş. açıs-

sından KV istisna tutulduğu, KVK'nın 8/1-a maddesinde menkul kıymet ihraç giderlerinin kurum kazancından indirilebileceği ancak 5/3 maddesine göre ise istisnaya ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilemeyeceği anlaşılmaktadır. Ayrıca farklı amaçlarla başka şirketlerin hisselerini ellerinde bulunduranlar bu istisnadan yararlanamaz. Kanun ve Genel Tebliğ'de istisna için, şirketin halka açık olması/sayılması, kazancın belli bir süre fon hesabında tutulması, hisse senedi bastırma gibi koşullar aranmamış, şirket türünün A.Ş. olması yeterli görülmüştür.

İştirak eden ile iştirak edilen şirketlerdeki ortakların bir kısmının farklı olması ya da farklı oranlarda paya sahip olunması bu tür işlemlerin yönetimde olmayan ortağın aleyhine sonuç doğurmasına neden olabilir. Zira ortakların şirket üzerindeki hakkı ortaklık payı oranında olup emisyon primleri bu oranın hesaplanmasına dahil edilmemektedir. TTK' nın 461. maddesi gereği emisyon priminin nasıl hesaplandığına ilişkin hazırlanacak ve tescil edilecek raporun gerek şeffaflık ve hesap verilebilirlik gerekse KVK'nın 13. maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri açısından önem teşkil ettiği görüşündeyiz. Her ne kadar KVK'nın 5/1-a maddesinde iştirak kazançları, 5/1-ç maddesinde ise emisyon primleri KV istisna edilse de transfer fiyatlandırması müessesinde kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının dikkate alınması gerektiği hususunun altını çizmek gerekir. Ayrıca Emisyon primleri öz kaynaklar hesabı altında takip edildiğinden KVK'nın 12. maddesinde yer alan örtülü sermaye hesaplamasına olumlu katkı yapmaktadır. * 08.12.2020 tarihli Alomaliye Doğan Çengel-YMM. Bağımsız Denetçi

SONUÇ

Üç bölümde inceleyeceğim emisyon primi konusunu kapsadığı kavramları, ticaret ve vergi hukukundaki yeri ve anlamlarını inceledik.

Konunun önemi ve güncelliği nedeniyle gelecek yazılarımda emisyon primlerinin sermayeye ilavesi ile emisyon primli hisse senedi ihracatının muhasebeleştirilmesi konularını işleyeceğim.

MALİ MÜŞAVİR GÖZÜYLE CUMHURİYE'TEN GÜNÜMÜZE KADIN VE HAKLARI

Fatma Karakan

Serbest Musasebeci, Mali Müşavir, Türkiye, e-mail: fkarakan_81@hotmail.com

Çağdaş demokratik hukuk devletlerinde, herkesin ayrımcılık gözetilmeksizin kanun önünde eşit olması insan haklarına saygının temelidir.

Bu açıdan, bir ülkede kadın haklarının geliştirilmesi için yapılan her çalışma, o ülkede demokratikleşmeye destek oluşturmaktadır.

Dünyada ve ülkemizde, hakların varlığıyla kullanımı arasında kadınlar aleyhine belirgin bir ayırım olduğu görülmektedir.

Bu ayrımcılık günümüzde de değişik alanlarda ve boyutlarda devam etmektedir. Aslında bir ülkede eğitimde, sağıkta, ekonomide, sosyal, kültürel, siyasal yaşamda var olan sorunlar, o ülkede kadın - erkek herkesi olumsuz etkilemektedir. Ancak, kadınların bu sorunlardan daha yüksek oranlarda etkilendiği de tartışmasızdır.

Bir ülkede toplumsal cinsiyet eşitliğinden söz edebilmek için, kadınların haklara sahip olmada, bunları kullanmada, yasalar önünde, kaynaklara ve hizmetlere erişimde, erkeklerle eşit konumda olması gerekir. Ancak tarih boyunca erkeklerin egemen olduğu da malumdur.

Türk toplumu tarihi süreci içerisinde; kadın hakları konusu farklı seyirlerde cereyan etmiştir.

II. Meşrutiyet ile beraber ve daha sonrasındaki süreç içerisinde kadınların, toplumsal hayat içerisinde yer bulma, kendini fark ettirme, her doğan erkek birey gibi insan haklarından faydalanma çabaları dikkate alınmaya başlamıştır.

Kadınların eğitim alabilmek, çeşitli fırsatlar bularak, farklı yollardan seslerini duyurmak, geçimini sağlayabilmek adına iş bulabilmek tüm bunları yaparken de hukuki, toplumsal ve aile içerisinde de kabul görmek için önemli çabaları sonuç bulmaya başlamıştır.

Citation/Atf: KARAKAN, F. (2024). CUMHURİYE'TEN GÜNÜMÜZE KADIN VE HAKLARI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 65-68

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Fatma Karakan

E-mail: fkarakan_81@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

19. yüzyıldan itibaren gelişmiş ülkelerde kadının toplum hayatındaki yeri ve önemi haretle tartışılmaya başlanmış ve özellikle Batılı kadınlar, erkeklerle eşit haklara sahip olmak adına mücadele içine girmişlerdir. Zaman içinde konumunu kaybeden ve toplumsal hayatın dışında bırakılan Türk kadını da dünyadaki bu değişimi takip etmiştir. Eğitim, çalışma, evlilik, eşit yurttaşlık ve oy hakkı ile ilgili taleplerini yüksek sesle dile getirmeye başlamışlardır.

Mustafa Kemal'in önderliğinde emperyalist güçlere karşı verilen tam bağımsızlık mücadelesinin zaferle sonuçlanmasının ardından, 100 yıl önce 29 Ekim tarihinde kuruluşu ilan edilen Cumhuriyetimiz, ulusal egemenlik temeline dayandırılmıştır

Cumhuriyetimizin kuruluşunu izleyen ilk on yılda yapılan devrimlerle, toplumun her alanında çağdaş uygarlık düzeyine ulaştırılması hedeflenmiş ve devletin laik hukuk temelinde yapılandırılması amaçlanmıştır.

Bu amacı gerçekleştirmek üzere çıkarılan devrim yasalarıyla, adeta birbiri ardına kenetlenen halkalar şeklinde eğitimde birliğin, toplumsal ve ekonomik kalkınmanın, çağdaş dünyaya uyum sağlamanın temelleri atılmış, kadın erkek eşitliği temel ilke olarak benimsenmiştir. 5 Şubat 1937 tarihinde Anayasa'da laiklik ilkesine yer verilerek devrim halkalarının kilit noktası konulmuştur.

Atatürk devrimlerinin yaşama geçirilmesinin her aşamasında kadınların katılımına özen gösterilmiştir. Cumhuriyetimizin kuruluş felsefesi olarak benimsenmiş olan kadın erkek eşitliği günümüzde demokrasinin ve sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşmanın temel kriteri olarak kabul edilmektedir.

Cumhuriyet aynı zamanda bir kadın devrimidir.

Cumhuriyetle başlayan büyük toplumsal dönüşümün temel eksenini "kadın erkek eşitliği" olmuştur. Henüz "*Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi*"; "*Kadınlara Karşı Her Türü Ayrımcılığın Kaldırılması Sözleşmesi CEDAW*" gibi uluslararası sözleşmelerin dünya gündeminde bile olmadığını bir dönemde, Türkiye'de kadınlara siyasi haklar tanınmıştır. Atatürk'ün önderliğinde doğrudan kadın

haklarına yönelik yapılan devrimlerle demokratikleşme yolunda kararlı adımlar atılmaya başlanmıştır.

Kadınlar, 3 Nisan 1930'da belediyelere; 26 Ekim 1933'de muhtarlık ve ihtiyar heyetine seçilme ve seçme hakkına sahip olmuşlardır.

1924 Anayasasında milletvekili seçme ve seçilme hakkı sadece erkeklere tanınmıştı. **5 Aralık 1934 tarihinde** Anayasa'nın 10. ve 11. maddelerinde yapılan değişiklikle kadınlara da milletvekili seçme ve seçilme hakkı tanınmıştır.

Anayasa'da yapılan değişikliklerine uygun olarak Milletvekili Seçimi Kanunu'nda yine aynı tarihte değişiklik yapılmış ve anayasa ile tanınan eşit haklara seçim kanununda da yer verilmiştir. Hem Anayasa değişikliği hem Seçim kanunundaki değişikliğin Resmi Gazetede birlikte ilan edilmesi, Cumhuriyet devrimleriyle kadın erkek eşitliğinin yaşama geçirilmesindeki kararlılığın çok belirgin bir örneğidir.

Kadınların milletvekili seçme ve seçilme hakkını ilk kez kullandığı 1935 seçimlerinde 18 kadın milletvekili seçilmiştir.

Henüz olumlu ayrımcılık ya da kota kavramlarının dünya gündeminde olmadığı yıllarda 18 kadın milletvekili TBMM'de yer almıştır.

Ancak, devrim sürecinden sonra ülkemizde kadın erkek eşitliğine yönelik çalışmalar uzun yıllar ihmal edilmiştir. Gelişmiş ülkelerdeki ilerlemeler izlenmemiş, gelişmelere uyum sağlanamamıştır. Nitekim 1935 yılında parlamentoda kadın temsil oranıyla (%4,6) ile Türkiye dünyada ikinci sırada iken, 2020 yılında TBMM'de kadın milletvekili oranı % 17,4 olup dünya sıralamasında çok geri sıralarda yer almaktadır.

Kadın haklarının EN BÜYÜK güvencesi: Laiklik ilkesidir.

Mustafa Kemal Atatürk'ün önderliğinde birbiri ardına çıkarılan devrim yasaları tüm yurttaşlar için haklar tanırken devrim yasalarından seçme-seçilme hakkında olduğu gibi bazıları doğrudan kadınlara haklar verilmesine yöneliktir.

Atatürk, kadınların Kurtuluş Savaşı sırasında gerek cepheye gerekse cephe gerisindeki mücadelelerini takdir etmiş, Cumhuriyetin kuru-

luşundan itibaren kadının sosyal, ekonomik ve siyasal konumunu iyileştirici uygulamaları başlatmış ve halka yaptığı konuşmalarında kadınların güçlenmesinin önemini vurgulamıştır:

“Milletimiz güçlü bir millet olmaya azmetmiştir. Bunun gereklerinden biri de kadınlarımızın her konuda yükselmelerini sağlamaktır. Bundan dolayı kadınlarımız ilim ve fen sahibi olacaklar ve erkeklerin geçtikleri bütün öğretim basamaklarından geçeceklerdir.”

Tarihsel süreç içinde bakıldığında, hakların varlığıyla kullanımı arasında kadınlar aleyhine belirgin bir ayrım olduğu ve bu ayrımcılığın günümüzde de değişik alanlarda ve boyutlarda devam ettiği görülmektedir.

Kadınlara karşı ayrımcılığın kaldırılmasını sağlamak üzere, uluslararası düzeyde kararlı bir şekilde yürütülen çözüm arayışları, Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Kaldırılması Sözleşmesi'nin kabulü ile çok önemli bir noktaya ulaşmıştır.

Kadın haklarının hareket noktası insan haklarıdır.

Birleşmiş Milletler bünyesinde kurulmuş olan Kadının Statüsü Komisyonu öncelikle insan haklarından kadınların eşit haklara yararlanmasını sağlamak üzere çok sayıda uluslararası beyanname ve sözleşme düzenlemiştir

1972 yılında Birleşmiş Milletler Genel Kurulunda kadın ile erkek arasında eşit haklara sahip olma ilkesinin yaşama geçirilmesini sağlamak üzere “1975 Yılı Uluslararası Kadınlar Yılı” olarak kabul edilmiştir. 1975 yılında Mexico City’de toplanan birinci Dünya Kadın Konferansında 1985 yılına kadar “Eşitlik, Kalkınma ve Barış İçin BM Kadınlar On Yılı” ilan edilmiş, bu on yıl içinde kaydedilen gelişmelerin izlenip gözden geçirileceği ikinci dünya kadın konferansı toplanmasına karar verilmiştir.

Mexico City’de ayrıca Kadının İnsan Haklarına yönelik bir Sözleşme hazırlanması konusunda acil çağrı yapılmıştır. Bu çağrı üzerine, Kadının Statüsü Komisyonu tarafından hareket noktası *“kadınların medeni durumuna bakılmaksızın her türlü ayrımcılığın kaldırılması”* olan *“Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın*

ğın Önlenmesi Sözleşmesi” hazırlanmıştır. Sözleşme, uluslararası hukukta kadının statüsünün yükseltilmesine ve cinslerarası eşitliği sağlamaya yönelik en önemli belgedir

Kadınların insan haklarının gelişmesinde *“Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Kaldırılması Sözleşmesi”* 18 Aralık 1979 tarihinde Birleşmiş Milletler Genel Kurulu’nda kabul edilmiş, 1 Mart 1980 tarihinde imzaya açılmış ve 3 Eylül 1981 tarihinde de yürürlüğe girmiştir. 2020 tarihi itibarıyla 189 devlet tarafından onaylanmıştır.

Sözleşme İngilizce adının baş harflerinden oluşan sözcük ile kısaca CEDAW olarak anılmaktadır.

Bu sözleşmenin hareket noktası, kadın ile erkek arasında yaşamın her alanında var olan **“her türlü ayrımcılığın kadınların medeni durumlarına bakılmaksızın kaldırılması”dır**. Bilindiği gibi sözleşme, dünyada kadın erkek eşitliğinin yaşamın her alanında tam anlamıyla yerleştirilmesine hukuki temel oluşturmaktadır.

Türkiye,Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Önlenmesi Sözleşmesini 1985 yılında onaylamıştır.

Sözleşme, yasaların kadın erkek eşitliğine uygun düzenlenmesinde itici güç oluşturmaktadır. Sözleşme aynı zamanda Anayasanın 90. maddesi gereğince kadınlara yapılan ayrımcılığın kaldırılması için uygulamaya yön vermektedir.

Kadına Yönelik Şiddet Bir İnsan Hakları İhlalidir.

Bilindiği gibi, Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Kaldırılması Sözleşmesi ile kadınların statüsünün yükseltilmesi ve kadınlara karşı ayrımcılığı giderilmesi hedeflemiştir. Ancak o tarihlerde aile içi kadına yönelik şiddet bir özel alan konusu olarak görülmüş ve sözleşmede *“kadına yönelik şiddet”* sorununa ilişkin açık ifadelerle bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Oysa kadına yönelik şiddet bir insan hakları ihlalidir, sadece kadının sorunu değildir toplumsal bir sorundur, bir halk sağlığı sorunudur

Kadına yönelik şiddet ve ev içi şiddetle çok

yönlü mücadele amacıyla hazırlanan “Kadına Yönelik Şiddetin ve Aile İçi Şiddetin Önlenmesi ve Bunlarla Mücadeleye Dair Avrupa Konseyi Sözleşmesi” 11 Mayıs 2011 tarihinde İstanbul’da imzaya açılmıştır. Bu nedenle, uluslararası alanda İSTANBUL SÖZLEŞMESİ olarak anılmaktadır.

Türkiye, sözleşmeyi ilk imzalayan ve onaylayan ülke olmuştur.

İstanbul Sözleşmesi, uluslararası hukukta, şiddetin kadın erkek eşitsizliğinin ve kadınlara karşı yapılan ayrımcılığın bir sonucu olduğunun vurgulandığı ilk Sözleşmedir.

İstanbul Sözleşmesi, fiziksel, cinsel, ekonomik ve duygusal şiddet her tür şiddetle mücadele konusunda “Önleme, Koruma, Kovuşturma ve Destek Politikaları” başlıkları altında dört temel dayanağı olan ilk Sözleşmedir.

İstanbul Sözleşmesi, aynı zamanda şiddetle mücadelede bağımsız bir izleme mekanizması bulunan ve yaptırım gücü olan bağlayıcı ilk Sözleşmedir.

TARİHE ŞU ACI NOTU DÜŞTÜK

20 Mart 2021 tarih ve 31429 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “İstanbul Sözleşmesinin feshi hakkında” Cumhurbaşkanlığı Kararıyla Türkiye Sözleşmeye taraf olmaktan vazgeçmiştir.

İSTANBUL SÖZLEŞMESİ YAŞATIR.

Kadın Erkek Eşitliği Bir Demokrasi Meselesidir

Sonuç olarak, günümüzde kadınlar yasalarda ve uluslararası sözleşmelerde yapılan düzenlemelerle eşit haklara sahip olsalar da, bu hakları kullanmada engellerle karşılaşmaktadır.

Nüfusun yarısı olan kadınların büyük çoğunluğunun ailede ve toplumsal yaşamda ayrımcılığa uğradığına, 2020 yılında ülkemizde 1 milyon 680 bin kadının okuryazar olmadığına dikkat çekerek;

- Kadınların en temel sorunu olan EĞİTİM konusunda toplumsal cinsiyet eşitliğine dayalı kararlı bir devlet politikası uygulanması;
- Eğitim sistemlerinin özgür bireylerin yetiştirilmesi amacıyla laik bilimsel temele dayanandırılması;
- Her üç kadından birinin şiddete maruz kal-

dığı ülkemizde, öncelikle aile içi şiddet olmak üzere, şiddetin her türüne son verilmesi; sığınma evlerinin sayısının artırılması;

- Evlilik yaşının uygulanmasını, çocuk evliliklerinin önlenmesi;
- Yerel yönetimlerde % 3; TBMM’de % 17 olan temsil oranının artmasını, gerçek demokrasiye ulaşılması için Seçim Kanunu, Siyasi Partiler Kanunu ve parti tüzüklerinde cinsiyet kotası konularak özel önlemler alınması;
- Siyasi Partilere verilen devlet desteğinin bir bölümünün kadın seçmenlerin eğitimi ve kadınların siyasete katılımı kolaylaştırma amaçlı kullanılması;
- Atatürk ilke ve devrimleriyle kazandığımız haklardan geriye gidişe son verilmesi gerekiyor.

Bugün içinde bulunduğumuz durum kaygı vericidir. Gelenekler ve din kuralları içine sıkıştırılmış gericiliğin, bilgisizliğin, kadına eşit olarak bakamayan anlayışın şiddete yönelerek, erkek egemenliğini baskın kılmanın aracı durumuna gelmesinde, siyasal erkin onaylayıcı tutumunun etkin olduğunu biliyoruz.

Kadının insan olup olmadığının tartışıldığı Ortadoğu İslam coğrafyasında, sahip olduğumuz hakların tehlike altında olduğunu unutmamalıyız. Bilim ve aklın yol göstericiliğinde, çağdaş dünyanın bir parçası olmak için ve her zamandan daha çok çalışmak zorundayız. Bu bizim Atamıza olan sorumluluğumuzdur.

ATATÜRK’ÜN

Bir toplum, bir millet erkek ve kadın denilen iki cins insandan meydana gelir. Mümkün müdür ki, bir toplumun yarısı topraklara zincirlerle bağlı kaldıkça diğer kısmı göklere yükselebsin!

BU TOPRAKLARDA HAK VERİLMEZ ALINIR FELSEFESİNİ BENİMSEMİŞ HAKLARI İÇİN MÜCADELE ETMİŞ VE MÜCADELE ETMEYE DEVAM EDECEK TÜM YÜREKLİ KADINLARIN ÖNÜNDE SAYGIYLA EĞİLİYORUM.

“BİLİRKİŞİLERE VE UZLAŞTIRMACILARA ÖDENEN ÜCRETLERDEN YAPILAN GELİR VE DAMGA VERGİSİ KESİNTİLERİNİN EN SON DURUMU”

Hüseyin Hamamcılar

İzmir SMMM Odası Bilirkişilik Komitesi Üyesi, Türkiye, e-mail: hedef2040@gmail.com

Değerli Meslektaşlarım, SMMM Hüseyin YÖRÜKOĞLU tarafından 05.01.2024 tarihinde yazılmış olan “01.01.2022 Tarihinden Beri Çözülemeyen Bilirkişi Ücreti İstisnası.” Başlıklı makalesinde; konuyu öyle güzel ele almış ve yazıya dökmüş ki, bilirkişiler ve Uzlaştırmacılar adına kendisine çok teşekkür ederim.

Öncelikle kendimin yapmış olduğu çalışmalar hakkında bilgi vererek konuya girmek istiyorum.

2022 yılında asgari ücretin gelir ve damga vergisinden istisna olması nedeniyle T.C. Adalet Bakanlığı tarafından kesinti suretiyle yapılmış olan gelir ve damga vergisinin iadesi için önce İzmir Adliye Veznesinden onaylı ve imzalı “Bilirkişiye Yıl İçinde Yapılan Reddiyatlar” listesi ile birlikte, ikametgahımın bağlı bulunduğu Bornova Vergi Dairesi Müdürlüğüne Gib’in İnternet sayfasından genel amaçlı dilekçe ile elektronik ortamda 09/02/2023 tarihinde müracaat ettim.

Ancak, aradan uzun bir süre geçince bizzat Vergi Dairesine gittim ve ilgili memur ile görüştim. Konuyu İzmir Vergi Dairesi Başkanlığına ilettiklerini daha cevap gelmediğini gelince de bilgi vereceklerini ilettiler.

Ne yapalım bekleyelim dedim kendi kendime ve bekledim, cevap gelmeyince yine ilgili memura gittim, cevap gelmediği söylenince, “ben de ayıp ya bu kadar insan oyalanır mı dediğimde ve çıkıştığım da ise başlarından savmak için beni Müdüre yönlendirdiler, ben de Müdüre çıktım ve konuyu arz ettim. Ama sonuç değişmedi biraz daha sabretmem söylendi.

Nihayet T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın ekli 22/05/2023 tarih ve 44553 sayılı “İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’na” hitaben yazılmış cevap yazısı ile konuyu öğrendim ve Bornova Vergi Dairesi Müdürlüğünden de tarafıma 29/05/2023 tarihinde e-Tebliğat adresimden cevap gelmiştir.

Citation/Atıf: HAMAMCILAR, H. (2024). “BİLİRKİŞİLERE VE UZLAŞTIRMACILARA ÖDENEN ÜCRETLERDEN YAPILAN GELİR VE DAMGA VERGİSİ KESİNTİLERİNİN EN SON DURUMU”. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 69-72

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Hüseyin Hamamcılar
E-mail: hedef2040@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Görüleceği üzere; Bakanlıktan gelen ilgili yazıya göre; “bilirkişilere yapılan ödemelerin ücret ödemesi olarak değerlendirilmekte ve ücret hükümlerine göre de vergilendirilmekte oldukları, bilirkişilik faaliyetinden elde edilecek ücret gelirlerine 01/01/2022 tarihinden itibaren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23. üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan gelir vergisi istisnasının ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tabloda yer alan damga vergisi istisnasının uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, bilirkişi ücretleri toplamına, 01/01/2022 tarihinden itibaren asgari ücret istisnasının uygulanması mümkün olup, söz konusu istisnanın ilgili ayda Adalet Bakanlığı ve birimleri tarafından yapılan ücret ödemeleri toplamına bir kez uygulanabileceği tabiidir.

Diğer taraftan, bilirkişilik faaliyeti dışında bir işverene bağlı olarak çalışılması ve ücret geliri elde edilmesi halinde ise istisna sadece en yüksek ücret gelirine uygulanacak olup bu durumu için bildirme yükümlülüğü hizmet erbabına ait olacaktır.

Bu kapsamda, bilirkişilik faaliyetlerinden elde edilen ücret gelirlerine, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23.üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan istisnanın uygulanmaması nedeniyle fazla ve yersiz olarak yapılan gelir vergisi kesintilerine ilişkin iade talepleri için, vergi kesintisi yapılarak yatırıldığı her bir vergi dairesi müdürlüğüne gerekli bilgi ve belgelerle birlikte ayrı ayrı 429 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin ekinde yer alan Diğer İadelere İlişkin Talep Dilekçesi (6) ile başvuruda bulunulması ve yapılacak araştırma ve hesaplamalar sonucu fazladan kesilen gelir vergisinin düzeltme fişi kuralına göre red ve iade edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, asgari ücret istisnasının aşılp aşılmadığının kontrol edilebilmesi, kesinti miktarlarına ulaşılabilmesi ve böylece iade işleminin kısa sürede doğru olarak yerine getirilmesi açısından muhtelif

adliyelerden gelen 2008/6 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi eki “Bilirkişilere, Resmi Arabuluculara ve Uzlaştırmacılara “Bu Sıfatları Dolayısıyla Ödenen Ücretler Üzerinden Yapılan Tevkifata İlişkin Bildirim” de adı geçenlere yapılan ödemelerin T.C. kimlik numarası, elde edilen ücret, gelir ve damga vergisi kesintilerinin kişi bazında ayrı ayrı girişinin yapılarak, söz konusu ücret ve kesinti tutarlarına ait bilgilerin GİBİNTRANET sistemi üzerinden görüntülenebilmesi için çalışmalar devam etmekte olup, program tamamlandığında ayrıca duyurulacaktır.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.” şeklinde cevap verilmiş olduğu görülmüştür.

Değerli Meslektaşlarım sizler bu yazıdan ne anladınız veya anlıyorsunuz?

Ben, bu yazıdan; 2022 yılına ait asgari ücretin gelir ve damga vergisinden istisna olması nedeniyle; fazla ve yersiz olarak yapılmış olan ödemelerden yapılmış olan gelir ve damga vergisi kesintilerinin, kişilerin bağlı bulundukları Vergi Dairelerine 429 Sıra Nolu VUK. ekindeki 6 Nolu “Diğer İadelere İlişkin Talep Dilekçesi” ile başvuruda bulunulması gerektiğini ve Vergi Dairesince de yapılacak araştırma ve hesaplamalar sonucu fazladan kesilen gelir ve damga vergisinin düzeltme fişi kuralına göre red ve iade edilmesi gerekmekte olduğunu,

2023 yılında ise; tüm T.C. Adliye Vezneleri tarafından 2023 yılından (01.01.2023 tarihinden itibaren) bağlı bulundukları Vergi Dairelerine vermiş bulundukları “Bilirkişilere, Resmi Arabuluculara ve Uzlaştırmacılara “Bu Sıfatları Dolayısıyla Ödenen Ücretler Üzerinden Yapılan Tevkifata İlişkin Bildirim”de adı geçenlere yapılan ödemelerin T.C. kimlik numarası, elde edilen ücret, gelir ve damga vergisi kesintilerinin kişi bazında ayrı ayrı girişinin yapılarak, söz konusu ücret ve kesinti tutarlarına ait bilgilerin GİBİNTRANET sistemi üzerinden görüntülenebilmesi için çalışmaların devam etmekte olduğunu ve program tamamlandığında da ayrıca duyuru yapılacağını anladım.

Ben de, üşenmedim İzmir Adliye Veznesine dilekçe ile müracaat ederek, 2022-2023 yıllarına ait tasdikli ve imzalı “BİLİRKİŞİYE YIL İÇİNDE YAPILAN REDDİYATLAR” listesini aldım ve 429 Sıra Nolu VUK. Genel Tebliği ekindeki “6 Nolu “DİĞER İADELERE İLİŞKİN TALEP DİLEKÇESİ” ndeki bilgileri doldurarak bağlı bulunduğum Bornova Vergi Dairesi Müdürlüğüne 24/04/2024 tarihinde gönderdim. Sonucun ne olacağını ben de sizler gibi bilmiyorum ve merakla bekliyorum.

Değerli Meslektaşlarım,

Ben de Bilirkişilik konusunda naçizene görüşlerimi ve İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bilirkişilik Komitesinde yapılan çalışmalardan söz etmek istiyorum.

Komite Başkanımız Sayın Emin Yıldırım ve Odamızın Denetleme Kurulu Başkanı ve aynı zamanda Komite üyesi olan Sayın Mustafa Yılmaz’ın nazik davetleri üzerine, fiilen bilirkişilik yapmam nedeniyle edinmiş olduğum tecrübelerimi bilirkişilik yapmakta olan meslektaşlarıma aktarabilmek, sorunlara çözüm bulabilmek amacıyla da Bilirkişilik Komitesine ve ayrıca toplantıda tanıştığım Tüm Bilirkişiler Meslek ve Dayanışma Derneği Yönetim Kurulundan bazı üyelerin daveti üzerine de bu Derneğe üye oldum.

Odamızın Bilirkişilik Komitesinin 05.12.2023 tarihinde yapılan toplantısına katıldım ve görüşlerimi katılan meslektaşlarıma ilettim. Bu toplantıya katılım sağlayan başta Komite Başkanımız olmak üzere tüm meslektaşlarımız tarafından sorunlar ve çözüm önerilerini içeren rapor tanzim edilmiştir.

Oda Sekreterimiz telefon ile aranarak, konunun ne aşamada olduğu sorulmuş ve Bilirkişilik Komitesinin tanzim etmiş olduğu Raporun Oda Başkanımıza sunulmuş olduğu ve 23/01/2024 tarihli “Bilirkişi Vergi İadesi” konulu yazının da 02/02/2024 tarihinde Türmob’a gönderilmiş olduğu

hakkında bilgi verilmiştir.

İzmir SMMM Odası Bilirkişilik Komitesi tarafından alınmış olan karar ve tanzim edilmiş olan Raporda “özetle bilirkişilere ödenen ücretlerden asgari ücretin gelir vergisi kesintisinden istisna olmasına rağmen Adalet Bakanlığı tarafından vergi kesintisi yapılmasına devam edilmekte olduğu ve artık bu uygulamanın sona erdirilmesi gerektiği, 2022-2023 yıllarında yapılmış olan vergi kesintilerinin bilirkişilere iadesi konusundaki Gelir İdaresi Başkanlığınca da bugüne kadar yapılan çalışmaların ne zaman biteceği, bundan sonra da kesinti uygulamasına devam edilip edilmeyeceği konusunda bilgi verilmesi, ayrıca bilirkişilerin adliyeye girişleri esnasında yaşadıkları sorunlar ve daha çok sayıdaki sorunlar ve çözüm önerileri konusu Raporumuza yazılmıştır.

Değerli Meslektaşlarım, ancak, bilirkişilik ve uzlaştırmacılık yapmakta olan başta meslektaşlarımız olmak üzere tüm bilirkişileri ve uzlaştırmacıları ilgilendirin ve yasa ile getirilmiş olan asgari ücretten gelir ve damga vergisi kesintisi yapılmaması hakkı ile ilgili olarak değerli meslektaşımız Smmm.Hüseyin YÖRÜKOĞLU’nun Yöntem Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. “Yorumlar ve Makaleler” bölümünde 08.01.2024 tarihinde yayımlanmış bulunan “01.01.2022 tarihinden Beri Çözülemeyen Bilirkişi Ücreti İstisnası” makalesinde gerekli açıklamalar yapılmış olup, okumanızı tavsiye ederim.

Değerli Meslektaşlarım, görüleceği üzere, Yasa, Tebliğ ve Özelgeler yayımlanmasına rağmen, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Adalet Bakanlığı’nın bu konudaki yetkilileri ve uzmanları bir araya gelerek Adalet Bakanlığı nezdinde kullanılmakta olan Bilirkişi Uyap ve Uzlaştırmacı Uyap portalında 2 yıldır gerekli program değişikliğinin yapılamaması nedeniyle vergi kesintisi yapılmasına maalesef devam edilmektedir.

Bu itibarla, bilirkişilik ve uzlaştırmacılık yapmakta olan meslek mensuplarımızın ve diğer mesleki kuruluşların üyeleri ve

bağımsız olanların mağduriyetlerinin giderilmesi amacıyla, 2022-2023 yıllarında ödenen ödemelerden (asgari ücretten %15 oranında Sosyal Güvenlik Primi İşçi ve İşsizlik Primi Hissesinin düşüldükten sonraki vergi matrahı üzerinden yapılan Gelir Vergisi) ve Damga Vergisi kesintilerinin bir an önce ilgililere iade edilmesi ve bundan sonra da 2024 yılından itibaren yapılmaya devam edilen vergi kesintilerinin yapılmamasını sağlamak amacıyla da gerekli program değişikliğinin bir an evvel yapılması ve kanunun uygulanması konusunda Türmob yetkililerimizin de Bakanlıklar ve diğer meslek kuruluşları ile ortak çalışma yapmaları ve uygulanmayan kanunun uygulanmasını sağlamak için çaba sarf etmeleri en büyük arzumuz, temennimiz ve dileğimiz olup, konunun takipçisi olacağımızın da bilinmesini isteriz.

Ayrıca, 17/04/2024 tarihinde Odamızda yapılmış olan Komite toplantısına iştirak ettim ve yine konuyu gündeme getirdim ancak maalesef herhangi bir sonuç alınamadığını öğrendim.

Değerli meslektaşlarım, çok mu zor bu program değişikliğini yapmak? Ulusal Yargı Portalı (Uyap'da) düzenleme yapmak, anlayamadım ve her halde anlayamayacağım da, bizlerden her şeyi yapmamızı bekleyenlerin neden hiçbir şey yapmadıklarını veya yapamadıklarını anlamak o kadar zor ki!

Ancak, hiçbir zaman mücadelemizi terk etmeyeceğimizin ve devam edeceğimizin bilinmesini ister, konuyu tüm ilgililerin bilgisine arz eder, saygılarımı sunarım.
23/04/2024

Ek: 1 adet T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 22/05/2023 tarih ve 44553 sayılı "İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'na" hitaben yazılmış cevap yazısı

2023 YILI DERNEK BEYAN VE BİLDİRİMLERİ

Eda Kaya Bükülmez

SMMM, İşletme Bilim Uzmanı, Türkiye, e-mail: edakayasmmm@gmail.com

Bilindiği gibi, dernekler, yıl sonu itibarıyla faaliyetlerini, gelir ve gider işlemlerinin sonuçlarını; düzenleyecekleri yıllık beyanname ile 1-30 Nisan 2024 tarihine kadar bildirim yapmakla yükümlüdürler.

Yıllık bildirimlerde, derneğin unvanı, adresi, telefon numarası, e-mail adresi ve varsa diğer bilgiler ayrıntılı olarak hem kağıt ortamda ve hem de DERBİS sistemi üzerinden elektronik ortamda ilgili Valiliğin dernekler müdürlüğüne yollanması zorunludur. Bu zorunluluk yerine getirilmediği takdirde, dernekler hakkında 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 32. maddesi (1) bendine göre idari para cezası uygulanacaktır.

Dernekler ve iktisadî işletmeleri dahil olmak üzere, yıllık bildirim ile ilgili yükümlülükleri kısaca aşağıda olduğu gibidir;

- 1- Derneğin kapanan geçmiş takvimi ile ilgili yıllık bildiriminin, ertesi yılının 30 Nisan tarihine kadar verilmesi gerekir.
- 2- Bildirim formunun derneğin durumuna göre bütün tabloların eksiksiz olarak doldurulması gerekir.
- 3- Derneğin yıllık bildiriminin doldurulması sırasında tuttuğu defterin sınıfı (bilanço-işletme) mutlaka belirtilmesi gerekir. Buna göre de, gelirler ve giderler bölümleri bir önceki yılın devreden hesapları da dikkate alınarak doldurulmalıdır.

Citation/Atf: KAYA BÜKÜLMEZ, E. (2024). 2023 YILI DERNEK BEYAN VE BİLDİRİMLERİ. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 7(1): 73-74

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Eda Kaya Bükülmez
E-mail: edakayasmmm@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

4- Dernek şubeleri yönünden mülk idare amirliğine verecekleri beyannamenin bir örneğini bağlı bulundukları derneğin genel merkezine de yollamaları gerekecektir.

5- Yıllık bildirimlerin mutlak surette yönetim kurulu tarafından incelenerek tasdik edilmesi ve tasdik ile ilgili kararın tarih ve sayısının beyannamenin sonunda ki bölüme mutlaka yazılması zorunludur.

6- Derneğin varsa iktisadî işletmesi ile ilgili bilgilerde bu bildirimde aktarılacaktır.

7- 31.03.2005 gün ve 25772 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Dernekler Yönetmeliğinin 01.05.2013 tarihinde yürürlüğe konulan 83. maddesinin 4. fıkrası gereğince, Bilanço esasına göre defter tutan derneklerin beyannamelerinde belirtilen malî bilgiler ile gerekli gördükleri diğer bilgileri bulunması halinde derneğin internet sayfasında yayımlamaları gerekmektedir.

8- 23 Ocak 2013 tarihli ve 28537 sayılı RG 'de yayınlanan Dernekler Yönetmeliğinde değişiklik yapan yönetmelik hükümlerinin incelenmesinde yarar vardır. Bu yönetmelikte dernekler ile ilgili, (evrak düzeni, uluslar arası projeler, aynî yardımlar, alındı belgeleri, lokal açılması ve izinleri hakkında) konularında önemli düzenlemeler yapılmıştır.

ÖZELGELERİN VERGİ İNCELEMESİNDEKİ ÖNEMİ

Menderes Çetin

SMMM – Vergi Hizmetleri Müdürü, Türkiye, e-mail: menderescetin@hotmail.com

1. GİRİŞ

Vergi Usul Kanununda yer alan düzenleme ile mükelleflere Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat (özelge) isteyebilme hakkı tanınmıştır. Bu hak; karmaşık kanunların anlaşılabilir olmasına yardım etmesi açısından da önem taşımaktadır. Ayrıca bu yazılı izahatın (özelgenin) hukuki bağlayıcılığı ve sonuçları, vergi inceleme süreci ve vergi cezalarına etkisi de yine usul kanununda yer alan önemli düzenlemelerdendir.

Bu makalenin konusunu; mükellefin idareden almış olduğu özelgenin (Vergi Usul Kanunun kapsamında) vergi incelemesi sürecine olan etkileri oluşturmaktadır.

2. İlgili Mevzuat

Vergi Usul Kanununun;

- “İncelemeye Yetkililer” başlıklı 135 inci maddesinde; Vergi incelemesinin; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı¹,

¹14 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile değişik 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının “Atıflar” başlıklı 798 inci maddesinde “Diğer mevzuatta Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış olan atıflar ilgisine göre Gelir İdaresi Başkanlığına; Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış atıflar Gelir İdaresi Başkanına; Başkanlığın görev alanına giren konularda Maliye Bakanlığına yapılmış olan atıflar Gelir İdaresi Başkanlığına; mülki idare amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük malmemuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne; gelir müdürlüğüne, takdir komisyonu başkanı veya başkanlığına, tahsil dairesine, mal müdürü ve müdürlüğüne yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına veya ilgili müdür veya müdürlüğüne, yapılmış sayılır.” Düzenlemesi yer almaktadır. Böylece ilin en büyük mal memuruna tanınan inceleme yetkisi vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, başkanlık olmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne devir edilmiştir.

- “İncelemede Uyulacak Esaslar” başlıklı 140 inci maddesinde;

Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar;

....

Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.²

...

Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özgelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özgelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.

- “Yanılma ve görüş değişikliği” başlıklı 369 uncu maddesinde;

“Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.”

- “Mükelleflerin izahat talebi” başlıklı 413 üncü maddesinde;

“Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip

² Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’e göre; Gelir İdaresi Başkanlığı, en geç yirmi iş günü içerisinde görüşünü ilgili birime yazılı olarak bildirir.

gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.

...”

Hükümleri yer almaktadır.

3. SONUÇ

Yukarıda yer verilen hükümlere göre mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulamaları bakımından tereddüt ettikleri hususlarda idareden yazılı izahat isteme hakları mevcuttur. Bu hakkın kullanımı mükelleflerin olası vergi incelemelerinde veya idarenin görüş değişikliklerinde ceza ile muhatap olamamaları açısından önem arz etmektedir.

Yine aynı kanuna göre; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kıstasını da tatbik edeceklerdir.

Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporla, özelgede yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve

Esasları Hakkında Yönetmelik’in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olantüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gerekmektedir.

Rapor değerlendirme komisyonlarının mükellefin kendisine verilen özelgedeki görüşün VUK md. 369/1 kapsamında olduğu kanaatine varmaları hâlinde yani mevzuata uygun olmadığının düşünülmesi durumunda bu özelgenin değerlendirilmesi amacıyla Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir (özelge değerlendirme) komisyon(u) kurulur. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar. Öte yandan, konu hakkındaki havuzdaki son özelgenin mevzuata uygun olmadığının düşünülmesi durumunda da yukarıdaki işlemin aynısı yapılacaktır.

Son olarak;

İdare tarafından mükellefin kendisine verilen özelgedeki görüşün sonradan değişmesi durumunda özelgedeki görüşün uygulanması sebebiyle (inceleme durumundaki) mükellefe vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. (VUK md 369/1) Ancak mükellef özelge havuzundaki bir özelgeye uygun olarak işlem tatbik eder ve bu görüş daha sonra değişirse (yanılma hali olmadığı için) inceleme durumundaki mükellef vergi cezası ve faiz ile muhatap olacaktır.

Bu durumda her ne kadar GİB özelge

havuzunda yer alan özeldeler rapor değerlendirme komisyonları tarafından dikkate alınmak durumunda olsa da, özelge mükellefe özel verilmemişse olası bir görüş değişikliğinde söz konusu olacak ceza ve faizden mükellefi korumayacaktır.

KAYNAKÇA

- 1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2- 425 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA TEKERRÜR DÜZENLEMESİ

Menderes Çetin

SMMM – Vergi Hizmetleri Müdürü, Türkiye, e-mail: menderescetin@hotmail.com

Vergi Usul Kanununda yer alan önemli düzenlemelerden biriside “Tekerrür”dür. Tekerrür düzenlemesi kanunun ceza hükümleri kısmında yer almaktadır. Kanunda yapılan belirlemelere göre; vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları vergi kabahatlerini; kaçakçılık suçları, vergi mahremiyeti ve mükellefin özel işini yapma durumunda uygulanan cezalar ise vergi suçlarını ifade etmektedir.

“Tekerrür düzenlemesi” vergi suçlarında değil vergi kabahatlerinde (özel usulsüzlükler hariç) yapılan tekerrürler üzerine hüküm doğurmaktadır. Bir başka ifade ile bu uygulamada suçun/kabahatin veya kabahatin/suçun ardın sıra olması durumunda tekerrür kabul edilememektedir.

7338 sayılı kanunun 38. Maddesi ile yapılan değişiklik sonrasında düzenleme aşağıdaki gibidir.

“Vergi ziyayına sebebiyet vermektan veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, vergi ziyai cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Şu kadar ki, artırım tutarı kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yüksekinden) fazla olamaz.

Birinci fıkrada yer alan beş ve iki yıllık sürelerin hesabında, artırıma esas alınan cezaların kesinleşme tarihi dikkate alınır.”

Düzenleme incelendiğinde, bahsi geçen suçlar da tekerrür durumunun ilk suçun kesinleştiği tarihin içinde bulunduğu yıl bittikten sonra başlayan sürelerde ikinci suçun işlenmesi durumunda söz konusu olacağı anlaşılmaktadır. Bu süreler geçtikten sonra işlenecek ikinci suç için tekerrür hükümleri uygulanamayacaktır. Bu yönüyle tekerrür uygulamasında zaman sınırı olduğunu söyleyebiliriz.

Vergi ziyai suçunun tekerrüründe ilk suçun kesinleşmesinden itibaren geçen yılın başından geçerli olmak üzere beş yıl, usulsüzlük suçunun tekerrüründe ise; iki yıllık bir süre içinde ikinci suçun işlenmesi gerekmektedir.

Kesinleşmeden anlaşılması gereken; cezada VUK md. 376 kapsamında indirim talep edilmesi, cezada uzlaşma talep edilmesi, olağan tüm kanun yolları tüketilmiş olması veya cezanın ödenmesi ve 30 günlük yasal süre içinde dava açılmamış olmasıdır.

Citation/Atıf: ÇETİN, M. (2024). VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA TEKERRÜR DÜZENLEMESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 79-80

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Menderes Çetin
E-mail: menderescetin@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımlı uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerekmektedir. Kesinleşme gerçekleşmeden önce gerçekleşen vergi cezasında tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Bu noktada cezayı gerektiren fiilin gerçekleştiği tarihin değil bu fiile uygulanan cezanın kesinleştiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir. İlk suç nedeniyle vergi ziyayı cezası uygulanmış ise; tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ikinci suçunda vergi ziyayı suçu olması, aynı şekilde ilk suç nedeniyle usulsüzlük cezası uygulanmış ise; tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ikinci suçunda usulsüzlük suçu olması gerekmektedir. Önceki ve sonraki suç aynı türden olmak zorundadır da diyebiliriz. Adli vergi suçları için Vergi Usul Kanununda tekerrür hakkında düzenleme bulunmamaktadır.

Vergi ziyasında, suçun kesinleştiği yılın bitiminden itibaren beş yıl içerisinde aynı yükümlü ya da vergi sorumlusunun ikinci bir vergi ziyayı suçu işlemesi halinde, ikinci suçun cezası %50 oranında artırılabilecektir. Aynı şekilde buna benzer olarak; usulsüzlük suçu işleyen bir vergi yükümlüsü ya da sorumlusu; bu suçun kesinleştiği tarihi takip eden ilk yılbaşından itibaren iki yıl içerisinde yine bir usulsüzlük suçu işlediği takdirde, bu suçun cezası, normal cezadan %25 oranında artmış olacaktır.

Ancak artırım tutarı kesinleşmiş olan cezadan fazla olamayacaktır. Eğer dikkate alınması gereken süreler içinde birden fazla kesinleşmiş ceza varsa, en yüksek ceza tutarı uygulamada dikkate alınmalıdır.

Örnek 1:

Gelir vergisi ve katma değer vergisi mükellefi olan Bay (A), 2021 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 50.000 TL tutarında vergi ziyasına sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 50.000 TL tutarında kesilen vergi ziyayı cezası 01.09.2022 tarihinde vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmiştir. Bay (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri

kullanılmamış ve söz konusu ceza 01.10.2022 tarihinde kesinleşmiştir.

Bay (A) Eylül/2022 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini de süresinde vermemiş ve takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında 140.000 TL tutarında vergi ziyasına sebep olduğu tespit edilmiştir. 01.11.2022 tarihinde Bay (A)'ya bir kez daha vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Buna göre, işlenen ilk fiile ilişkin vergi ziyayı cezası kesinleşmiş olduğundan, kesinleşmeden sonra işlenen ikinci fiilden dolayı 01.11.2022 tarihinde Bay (A)'ya kesilecek ceza, tekerrür hükmü nedeniyle % 50 artırım dikkate alınmak suretiyle hesaplanacak fark tutarı olan 70.000 TL ile ilk kesilen ve kesinleşen ceza tutarı olan 50.000 TL den küçük olanı dikkate alınarak, $(140.000 + 50.000 =) 190.000$ TL uygulanacaktır.

Örnek 2:

Gelir vergisi mükellefi olan Bay (A), 2019 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 1.000 TL tutarında vergi ziyasına sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 1.000 TL tutarında kesilen vergi ziyayı cezası 01.09.2020 tarihinde vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmiştir. Bay (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza 01.10.2020 tarihinde kesinleşmiştir.

Bay (A)'nın 2018 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini süresinde vermesine rağmen matrahı düşük gösterdiği için verginin 500 TL eksik tahakkuk ettirilmesine ve bu suretle vergi ziyasına neden olduğu, vergi incelemesi sonucu 02.05.2021 tarihinde tespit edilmiştir. Bu durumda ikinci fiilin işlenme tarihinin ilk fiile ilişkin cezanın kesinleşme tarihinden sonraya denk gelmesi sebebiyle tekerrür uygulanmadan ceza kesilecektir.

KAYNAKÇA

- 1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2- Vergi Usul Kanunu Sirküleri - Sayı 49



BAZI HİZMET İŞLETMELERİ TARAFINDAN TÜRKİYE'DE YERLEŞMİŞ OLMAYAN KİŞİLERLE, İŞYERİ, KANUNİ VE İŞ MERKEZİ YURT DIŞINDA BULUNANLARA TÜRKİYE'DE VERİLEN, MÜNHASIRAN YURT DIŞINDA YARARLANILAN HİZMETLER KARŞILIĞINDA ELDE EDİLEN KAZANÇ İNDİRİMİ NEDİR?

Mustafa Alpaslan

Dr., SMMM, Türkiye, e-mail: m.alpaslan@windowslive.com

Bilindiği üzere, 15.06.2012 tarihli R.G.'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6322 sayılı Yasa ile KVK'nın 10'uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile, 15.06.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere;

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Keza, Gelir Vergisi Kanununun 89. Maddesinin 1 nolu fıkrasına 13 nolu bent olarak eklenen aynı hükümle, gelir vergisi mükellefi olanlar için de bu indirim imkânı tanınmıştır. Bakanlar Kurulu %50'lik oranı, hizmet alanları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya yetkilidir. Ancak Bakanlar Kurulu henüz farklı bir oran belirlemesi yapmamıştır.

Citation/Atf: ALPASLAN, M. (2024). BAZI HİZMET İŞLETMELERİ TARAFINDAN TÜRKİYE'DE YERLEŞMİŞ OLMAYAN KİŞİLERLE, İŞYERİ, KANUNİ VE İŞ MERKEZİ YURT DIŞINDA BULUNANLARA TÜRKİYE'DE VERİLEN, MÜNHASIRAN YURT DIŞINDA YARARLANILAN HİZMETLER KARŞILIĞINDA ELDE EDİLEN KAZANÇ İNDİRİMİ NEDİR?. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 81-84

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Mustafa Alpaslan
E-mail: m.alpaslan@windowslive.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Öte yandan, bu bent hükmünün uygulanmasına ve denetimine ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Maliye Bakanlığı bu yetkisine dayanarak konuyla ilgili esas ve usulleri yeni çıkacak olan 7 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliğinde açıklamış ve ilgililerin görüşlerine sunmuştur.(İlgili Genel Tebliği 31.12.2012 gün ve 28514 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.) Anılan Tebliğde yer alan usul ve esaslara göre uygulama şöyle olacaktır.

1- İndirimden yararlanmak İçin Gerekli Koşullar Nelerdir?

a- İlgili kurumun Ana sözleşmesinde yazılı asıl faaliyet konusu ile sunulan hizmetin aynı olması zorunludur.

b- Hizmetin, Türkiye’den münhasıran yurt dışı mukimi kişi veya kurum için yapılmış olması gerekir.

c- Faturanın (veya serbest meslek makbuzunun) yurtdışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi zorunludur.

d- Kazançların muhasebe kayıtlarında ayrıca gösterilmesi zorunludur.

e- 6322 sayılı GVK’nun 89’uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen 13 nolu bent hükmünde de aynı uygulama Gelir vergisi mükellefleri için getirilmiş bulunmaktadır.

f- İndirim kapsamındaki hizmetler:

-Mimarlık,

-Mühendislik,

-Tasarım,

-Yazılım,

-Tıbbi raporlama,

-Muhasebe kaydı tutma,

-Çağrı merkezi,

-Veri koruma hizmetleri,

-İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak sunulan eğitim ve sağlık hizmetleri

Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar, 11 seri nolu ve ayrıca 1 seri nolu KV GT’de değişiklik yapan KV GT ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri; planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz, sanayi, turizm , inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma olarak belirlenmiştir. Bu alanlarda mesleki eğitimde bulunan hizmet işletmelerinin Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri kanunu ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verdikleri ve münhasıran yurt dışında yararlanan faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının %80’i gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyanamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir.

Öte yandan söz konusu indirim oranı 7491 sayılı kanunun 10.maddesi ile 01.01.2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara tatbik edilmek üzere %80 e çıkartılmıştır. Bu indirimden faydalanabilmek için, fatura veya benzeri belgenin, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi zorunludur.

Bu bentte yer alan oran, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla, sifıra kadar indirmeye veya %100 e kadar artırmaya cumhurbaşkanı, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin yöntem ve ilkeleri saptamaya ilgili bakanlıkların görüşü alın-

mak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır.

SONUÇ

Gerekçesinde açıklandığı üzere; “hizmet ihracı” yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası rekabetçiliğinin artırılması, yeni ihracat alanlarının oluşturulması, istihdam imkânlarının yaratılması ve nitelikli işgücünün Türkiye’de istihdamının artırılarak sürdürülmesinin desteklenmesi amacıyla, yüksek katma değer yaratma potansiyeli olan hizmetler için yeni bir teşvik unsuru ihdas edilmiştir. Yurt dışında yerleşiklere yüksek katma değerli hizmet veren gerçek veya tüzel işletmelere vergisel açıdan teşvikler getirilmiştir.

Öte yandan, bu hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi olanaksızdır.

Yine, indirimden faydalanmak için fatura ve benzeri belgenin yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi zorunludur. Söz konusu hizmetlerin yalnızca birisi verilebileceği gibi işletmelerin ana sözleşmelerinde hüküm bulunması koşuluyla, birden çok da hizmet verilebilir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %80’i, beyannameye gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararlar nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

- İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, gelir vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı

izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

- İndirim kapsamındaki kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.

- Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatlara oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

- İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir iste kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır. Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettikleri kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığında alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Aynı şekilde, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığında alınan izin belgesi ve ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak koşuluyla, sağlık turizmi ile uğraşan işletmeler de bu indirimden faydalanabilecektir.

İlgili işletmelerin ana faaliyet konusu haricindeki işlemlerden elde ettikleri gelirler ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlendirilmesinden elde edilen kur farkları ve iktisadi kıymetle-

rin elden çıkarılmasıyla doğan gelirler, bu kapsamda değerlendirilmeyecektir(1)

*(1)Bkz 2024 BDK Maliye Hesap Uzmanları
Derneği yayını İstanbul,15.02.2024 S:517-518*

KONKORDATO, İŞLETMELER İÇİN BİR KURTULUŞ YOLU

Güliden Kaman

SMMM-Bağımsız Denetçi-Muhasebe Bilim Uzmanı, Türkiye, e-mail: guldenkaman@hotmail.com

1. Konkordatonun Dünyadaki Tarihsel Gelişimi

Konkordato kavramı, iflas sürecini yönetmek ve alacaklılarla anlaşma sağlamak amacıyla ortaya çıkmıştır. Tarihsel olarak, konkordato kavramı, Roma Hukuku'na kadar uzanan köklere sahiptir.

Antik Roma'da, konkordato, borçlunun alacaklılarıyla anlaşma yapması ve iflastan kaçınması için bir yasal düzenleme olarak kullanılmıştır. O dönemde borçlunun alacaklılarına borçlarını ödeme veya yeniden yapılandırma teklifi sunması, alacaklıların onayı ve mahkeme kararı gerektiriyordu.

Orta Çağ Avrupa'sında, ticaretin gelişmesiyle birlikte konkordato uygulamaları yaygınlaşmıştır. Özellikle, İtalya'daki ticaret merkezlerinde (örneğin, Floransa, Cenova) ve Hansa Birliği gibi ticaret örgütlerinde konkordato pratikleri benimsenmiştir. Ticaretin genişlemesiyle birlikte, alacaklılarla uzlaşma sağlamak ve işletmelerin iflasını önlemek için konkordato süreci yaygınlaşmıştır.

Modern dönemde, konkordato kavramı, ulusal yasalar ve hukuk sistemleri içinde çeşitli biçimlerde varlığını sürdürmüştür. Farklı ülkelerde, iflas ve konkordato süreçleri, o ülkenin yasal düzenlemelerine ve ticaret uygulamalarına bağlı olarak farklılık göstermektedir.

Günümüzde birçok ülke, iflas etmek istemeyen işletmeler için konkordato gibi alternatif çözümler sunmaktadır. Bu çözümler, işletmelerin borçlarını yeniden yapılandırmasını, ödeme koşullarını değiştirmesini veya alacaklılarla anlaşma sağlamasını amaçlamaktadır.

Genel olarak, konkordato kavramı, tarihsel olarak işletmelerin finansal zorluklarla başa çıkması için bir çözüm olmuştur. Günümüzde de birçok ülkede uygulanmaktadır.

Citation/Atıf: KAMAN, G. (2024). KONKORDATO, İŞLETMELER İÇİN BİR KURTULUŞ YOLU. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 7(1): 85-92

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Güliden Kaman
E-mail: guldenkaman@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

2. Konkordato Türleri

Adi konkordato, iflastan sonra konkordato ve malvarlığının terki suretiyle konkordato olmak üzere üç çeşidi bulunmaktaysa da uygulamada en çok kullanılan adi konkordatodur.

2.1. Adi Konkordato:

Adi konkordato; vade konkordatosu, tenzilat konkordatosu ve karma konkordato olarak karşımıza çıkar.

Vade Konkordatosunda; borçlunun alacaklılara olan borçlarından hiçbir indirimle gidilmeden borcunun tamamını bir vade içerisinde veya taksitlere ayrılmış şekilde ödemesi planlanır.

Tenzilat Konkordatosunda; borçlunun alacaklılara olan borçlarından yüzde olarak indirim yapılır ve borcun kararlaştırılmış kısmının ödenmesi sonrası borçlu borcun tamamından kurtulur.

Karma Konkordato ise vade ve tenzilat konkordatosunun birleşimidir. Borçlu borçlarını belli bir oranda ve belli bir vade içerisinde öder.

2.2. İflastan Sonra Konkordato (İflas İçi Konkordato)

İflastan sonra konkordato (iflas içi konkordato), halihazırda iflas etmiş borçlular için öngörülmüştür. Konkordato kabul ve tasdik edilirse, borçlu hakkındaki iflas bütün hüküm ve sonuçlarıyla kaldırılır. Müflis, iflas tasfiyesi sırasındaki konkordato teklifini iflas idaresine verir. İflas idaresi bu teklifi, bu konudaki görüşü ile birlikte ikinci alacaklılar toplantısında veya daha sonra görüşülmek üzere alacaklılara bildirir. Burada konkordato mühleti yoktur, konkordato komiseri de tayin edilmez. Konkordatonun hükümleri, konkordatonun tasdiki kararının kesinleşmesi ile değil, buna dayanarak iflasın kaldırılması ile yürürlüğe girer. İflas konkordatosu, niteliğine uygun düştüğü ölçüde, adi konkordato hükümlerine tabidir.

2.3. Malvarlığının Terki Suretiyle Konkordato

Malvarlığının terki suretiyle konkordatoda borçlu, malvarlığı üzerindeki tasarruf etmek

veya bu malların tamamını ya da bir kısmını üçüncü kişiye devretmek yetkisini alacaklılara verir. Bu şekilde alacaklılar, borçlunun -kendilerine terk edilen- malvarlığını tasfiye ederek alacaklarını tahsil ederler. Tasfiye memurlarını alacaklılar seçebilir; ancak icra mahkemesi seçilen kişiyi onayladıktan sonra tasarruf yetkisi alacaklılara ve tasfiye memuruna geçer. Tasfiye memurları, borçlunun mallarını iflas tasfiyesine benzer bir şekilde tasfiye eder ve elde edilen parayı alacaklılara dağıtırlar. Adi konkordato hükümleri, işin niteliğine aykırı düşmediği müddetçe, malvarlığının terki suretiyle konkordatoda da uygulanır. Malvarlığının terki suretiyle konkordato, iflas tasfiyesi süresince malvarlığının değerinden düşük fiyatlara satılması riskine karşı borçluyu; iflas sürecinin uzun sürmesi ve alacağını tahsil edememe riskine karşı da alacaklıyı koruyan bir tasfiye süreci olarak kullanılabilir.

3. Konkordato Süreci

Konkordato süreci, işletmelerin iflas etmemek ve faaliyetlerine devam etmek için bir çıkış yolu aradığı, alacaklılarına borçlarını yeniden yapılandırma veya ödeme koşullarını değiştirme önerisi sunduğu, alacaklılarının çoğunluk onayını ve mahkeme kararını gerektiren bir süreçtir.

Günümüzde işletmeler, finansal zorluklarla karşı karşıya kaldıklarında başvurabilecekleri çeşitli yollar ararlar. Bu yollardan biri de konkordato sürecidir. Konkordato, iflasın önlenmesi veya daha iyi yönetilmesi için borçlu bir işletmenin alacaklılarıyla anlaşma yapmasını sağlayan bir yasal düzenlemedir. 28.02.2018 tarih ve 7101 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan “İflas Erteleme” yerine İcra İflas Kanunun 285. ve devamı maddelerinde düzenlemelere gidilerek konkordatoya işlerlik kazandırılmıştır.

Konkordato sürecinin işletmelere birçok avantajı vardır. İflasın önlenmesi işletmenin varlıklarının ve itibarının korunmasına yardımcı olabilir. Konkordato süreci işletmeye finansal rahatlama sağlayarak iflastan kaçınma şansını da artırabilir. Ancak, konkordato süreci bazı riskleri de beraberinde getirir.

Örneğin, konkordato planının alacaklılar tarafından reddedilmesi durumunda iflas kaçınılmaz olabilir.

Konkordato işletmeler için bir kurtuluş yolu olabilir ancak dikkatlice düşünülmesi ve planın iyi hazırlanması gerekmektedir. İşletmeler, mali durumlarını dikkatlice değerlendirmeli ve uygun bir strateji belirlemelidirler.

3.1.Kimler Konkordato İlan Edebilir

Konkordato ilan etmek isteyen genellikle ticari işletmelerdir. Ancak borcunu ödeyemeyen tüm borçlular konkordato talep edebilir.

Özellikle aşağıdaki durumlarda bir işletme konkordato ilan edebilir:

Mali Zorluklar: İşletme, borçlarını ödeyemeyecek durumda olduğunu ve iflas riskiyle karşı karşıya olduğunu fark ederse konkordato başvurusunda bulunabilir.

Ödeme Güçlüğü: İşletme, mevcut finansal kaynakları ile borçlarını ödemekte güçlük çekiyorsa ve bu durumu düzeltmek için alacaklılarıyla anlaşma yapmak istiyorsa konkordato başvurusunda bulunabilir.

Geçici Finansal Zorluklar: İşletme, geçici bir finansal zorluk yaşadığını ve bu zorluğun kısa süreli bir durum olduğunu düşünüyorsa, konkordato süreciyle borçlarını düzenlemek ve işletmenin iflastan kurtulmasını sağlamak isteyebilir.

İşletmenin Devamını Sağlama İsteği: İşletme, iflas etmek yerine faaliyetlerine devam etmek ve borçlarını düzenleyerek varlıklarını korumak istiyorsa konkordato ilan edebilir.

3.2. Konkordatoya Başvuru Şartları

Konkordato başvurusu yapabilmek için belirli şartlar ve prosedürler vardır. Her ülkenin konkordato ile ilgili yasaları farklı olabilir, ancak genel olarak aşağıdaki şartlar geçerlidir:

Mali Zorluklar: İşletme, finansal zorluklarla karşı karşıya olmalıdır. Borçların ödenmesinde güçlük çekilmesi, nakit akışı problemlerinin olması veya varlıkların borçları karşılamak için yetersiz kalması gibi zorluklar.

Mahkeme Kararı: İşletmenin başvurusu ve

sunulan konkordato planı mahkeme tarafından incelenir ve uygun bulunursa onaylanır. Mahkeme, işletmenin konkordato sürecine girebileceği koşulları değerlendirir ve hukuki prosedürleri yönetir.

Komiser Atanması: Konkordato sürecinde işletmeye bir komiser atanır. Bu komiser, işletmenin finansal durumunu inceleyerek konkordato planının hazırlanmasına ve uygulanmasına yardımcı olur. Komiser, işletmenin borçlarını ve varlıklarını değerlendirir ve konkordato planının alacaklıların çıkarlarını koruduğundan emin olur.

Alacaklıların Onayı: Konkordato başvuru sonrasında konkordatonun tasdik edilebilmesi işletmenin alacaklılarının çoğunluğunun onayını gerektirir. Alacaklılar, işletmenin sunduğu konkordato planını değerlendirir ve onaylamak veya reddetmek için oylama yaparlar.

Dürüstlük ve İyi Niyet: İşletmenin konkordato sürecine dürüstlük ve iyi niyetle yaklaşması beklenir. İşletme, alacaklılarına ve mahkemeye mali durumunu tam ve doğru bir şekilde bildirmeli ve konkordato planını iyi niyetle hazırlamalıdır.

Bu şartlar genel olarak geçerli olmakla birlikte, her ülkenin konkordato ile ilgili yasal düzenlemeleri farklılık gösterebilir. Bu nedenle, konkordato sürecine başvurmadan önce ilgili yasaları ve gereklilikleri dikkatlice incelemek önemlidir.

3.3. Konkordato Sürecinin Genel Aşamaları

3.3.1.Türkiye’de Konkordatoya Başvurmak İçin Gerekli Belgeler

İcra İflas Kanunu 286.maddede gerekli belgelere yer verilmiştir.

Konkordato Ön Projesi: Borçların nasıl, ne zaman, nasıl bir planla ödeneceğini, konkordato kapsamında alacaklıların alacaklarından hangi oranda vazgeçmiş olduklarını ve borçlarını nasıl ödeyeceği konusunda kaynakları gösteren proje,

Borçlunun Kapsamlı Mali Verileri: Gelir-gider tablosu, bilanço, alacak-borç belgeleri, mal varlıkları vb.

Alacaklıların Listesi: Alacaklıların isimleri ve alacaklarının ne kadar olduğu, imtiyazlar vb.

Finansal Analiz Raporları: Kamu gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen Bağımsız denetim kurumlarınca verilmeli.

Karşılaştırmalı Rapor: Alacaklıların, iflas ve konkordato durumunda karşılaşılabilecek durumları ortaya koyan mal varlıkları ile projenin karşılaştırılma raporu.

3.3.2. Başvuru Süreci Ve Mahkeme Kararı:

İşletme, konkordato başvurusu için gerekli belgeleri hazırlar ve mahkemeye başvurur. Görevli mahkeme Asliye Ticaret Mahkemesidir. Borçlu iflasa tabi olmayan kişilerden ise borçlunun yerleşim yerindeki ticaret mahkemesinden konkordato talep edilir.

Mahkeme, başvuruyu inceler ve uygun bulursa konkordato sürecini başlatmak için bir karar verir. İİK 286.maddede sayılan belgeler tamamlanamaz ise mahkeme konkordatonun reddine karar verir.

3.3.3. Geçici Mühlet, Komiser Atanması Ve Değerlendirme:

Mahkeme, konkordato talebinde eksik belge bulunmaması halinde borçluya geçici mühlet verir. Geçici mühlet üç aydır. Bu süre konkordato komiseri veya borçlunun talebi ile iki ay uzatılabilir. Mahkeme Geçici mühletle birlikte konkordato sürecinin yönetimi için bir komiser veya komiser heyeti atar. Komiser atandıktan sonraki ilk 10 gün içerisinde mahkemeye bir ön rapor sunar, bu raporda sunulan ön projenin ve belgelerin firmanın gerçek mali durumunu yansıtmayıp yansıtmadığı konusunda görüş bildirilir.

Geçici mühlet kararı verilen şirket için bu süre içerisinde takip yapılamaz, daha önce yapılmış olan takipler durur, şirket bu süre içerisinde faaliyetlerine komiserin gözetiminde devam eder. İİK 288/1.maddesine istinaden geçici mühlet kesin mühlete ilişkin sonuçları doğurur.

Geçici mühlet süresi içinde komiser işletmenin durumunu detaylı olarak inceler, proje-

yi değerlendirir, mali tabloların ve sunulan belgelerin firmanın gerçek durumunu yansıtmayıp yansıtmadığı, sunulan projenin başarıya ulaşıp ulaşmayacağı ve firmaya kesin mühlet verilip verilmemesi konusunda bir rapor düzenler, mahkemeye hitaben düzenlenen bu raporda firmanın geçici mühlet içerisinde yaptığı iş ve işlemlere de yer verilir. Rapor somut gerekçelere dayanarak hazırlanmalıdır. Yapılan duruşma sonunda mahkeme konkordatonun başarıya ulaşacağı kanaatine varırsa borçluya kesin mühlet verir.

3.3.3.1.Konkordato Komiserinin Görevleri

Konkordato sürecinde, mahkeme tarafından atanan komiser, işletmenin finansal durumunu değerlendirmek ve konkordato sürecinin yönetilmesine yardımcı olmakla görevlidir.

Komiserin görevleri şunlardır:

İşletmenin Mali Durumunu Değerlendirme: Komiser, işletmenin finansal durumunu detaylı olarak inceleyerek borçlarını, varlıklarını ve nakit akışını analiz eder. Bu değerlendirme, konkordato planının hazırlanmasında ve uygulanmasında temel oluşturur.

Alacaklılarla İletişim ve Görüşmeler: Komiser, işletmenin alacaklılarıyla iletişim kurar ve konkordato sürecini onlarla paylaşır. Alacaklılarla müzakere eder ve planın kabul edilmesi için gerekli destekleri sağlamaya çalışır.

Konkordato Sürecinin Yönetimi: Komiser, konkordato sürecinin yönetiminden sorumludur. Sürecin adil ve düzenli bir şekilde ilerlemesini sağlar, işletmenin konkordato planının uygulanmasını denetler ve gerektiğinde düzeltici önlemler alır.

Mahkemeye Rapor Sunma: Komiser, konkordato sürecinin ilerleyişini mahkemeye raporlar. Mahkemeye düzenli olarak işletmenin mali durumu, konkordato planının uygulanması ve diğer önemli gelişmeler hakkında bilgi verir.

İşletmenin Yönetimine Yardımcı Olma: Komiser, gerektiğinde işletmenin yönetimine danışmanlık yapar ve işletmenin finansal durumunu iyileştirmek için önerilerde bulunur. Bu, işletmenin konkordato sürecinden sonra başarılı bir şekilde faaliyetlerine devam etme-

sini sağlamaya yardımcı olur.

Genel olarak, komiser, konkordato sürecinin adil ve etkili bir şekilde yürütülmesinden sorumlu bir aracıdır ve işletmenin ve alacaklıların çıkarlarını gözetir.

3.3.4. Kesin Mühlet:

İİK 289/1 maddeye istinaden kesin mühletle ilişkin karar geçici mühlet süresi içinde verilmelidir. Mahkeme konkordatonun başarıya ulaşacağı kanaatine varırsa İİK 289/3. maddesine istinaden borçluya kesin mühlet verir. Mahkemenin bu kararı verebilmesi için mutlaka duruşma yapması gerekir. İİK 289/4. madde gereğince koşulların gerektirmesi halinde bir alacaklılar kurulu oluşturulabilir.

Kesin mühletin süresi ise bir yıldır. Bu süre konkordato komiserinin veya borçlunun talebi üzerine mahkeme tarafından bir defaya mahsus olmak üzere altı ay uzatılabilir. Uzatma talebinin bir zorunluluk halinde talep edilmesi gerekir. Borçlunun kesin mühlet süresini uzatma talebi üzerine mahkeme komiserden görüş alır, eğer alacaklılar kurulu oluşturulmuşsa İİK m.289/5 hükmü gereğince alacaklılar kurulunun da uzatma talebine ilişkin görüşü alınır.

Kesin mühlet süresinde İİK m.294/1 hükmü gereği 6183 sayılı kanun kapsamındaki takiplerde dahil olmak üzere borçlu aleyhine hiçbir takip yapılamaz ve yapılmış takipler de durur. İİK 295.maddesi gereğince rehinle temin edilmiş alacaklar konusunda rehinin paraya çevrilmesi yoluyla takip yapılabilir veya başlatılmış takiplere devam edilebilir. Ancak bu takipler nedeniyle muhafaza tedbirleri alınamaz ve rehinli mal paraya çevrilemez.

İİK 206.maddenin birinci sırasında bulunan imtiyazlı alacaklar için de İİK 294/2. maddesi uyarınca haciz yoluyla takip yapılabilir. Bu hükümden haciz ve paraya çevirme işlemi yapılabileceği sonucu çıkmaktadır. İİK 206/1. maddede düzenlenen alacaklar; işçinin, işçi ve işveren ilişkisine dayanan ve mühlet tarihinden bir yıl önce tahakkuk etmiş kıdem ve ihbar tazminatları dahil alacaklar ile işverenlerin işçiler için yardım sandıklarına, yardım teşkilatına ve benzeri tüzel kişilik ve dernek-

lere ödedikleri bedeller ile mühletten bir yıl önce tahakkuk etmiş aile hukukundan doğan nafaka alacaklarıdır.

3.3.4.1.Kesin Mühlette Faiz

İİK 294/3.madde uyarınca konkordato projesinde aksine bir hüküm bulunmadığı durumlarda kesin mühlet tarihinden itibaren rehin ile temin edilmiş alacaklar hariç hiçbir alacağa faiz işletilemez.

3.3.4.2.Kesin Mühletin Borçlu Açısından Sonuçları

İİK 297/1.maddeye istinaden borçlu komiserin nezareti altında faaliyetine devam edebilir. Mahkeme borçlunun İİK 297/2.madde kapsamında mühlet kararından itibaren rehin tesis edemez, kefil olamaz, taşınmazlarını ve işletmenin makine ve ekipmanlarını kısmen dahi olsa üçüncü kişiye devredemez ve bunlar üzerindeki haklarını sınırlayamaz. Borçlunun bu işlemleri yapması halinde işlemlerin hükümsüzlüğüne karar verilir. Mahkeme karar vermeden önce mutlaka komiserin ve oluşturuldu ise alacaklılar kurulunun görüşünü alır.

3.3.5.Alacaklıların Toplanması Ve İlanı:

Komiser, işletmenin alacaklılarının belirlenmesi için Basın İlan Kurumu portalı ve Ticaret Sicil Gazetesinde yaptığı ilanla 15 gün içinde alacaklılara alacaklarını bildirmeye davet eder, ilanın bir örneği adresi bilinen tüm alacaklılara da gönderilir. İlanda İİK 299. maddesine istinaden “bilançoda kayıtlı olmadıkça alacaklarını bildirmeyen alacaklıların konkordato projesinin müzakeresine katılamayacakları” da belirtilir. Komiser Geçici mühlet tarihi itibarıyla alacaklıları ve alacak tutarlarını belirleyip liste oluşturur.

Komiser İİK 300.maddesine istinaden borçlunun defter ve kayıtları üzerinde yapacağı inceleme ile alacağın geçerli bir alacak olup olmadığını da belirler. Alacaklar ile ilgili borçlu ile alacaklar konusunda müzakere eder. Borçlunun kısmen veya tamamen kabul etmediği alacaklar çekişmeli alacak olarak kabul edilir. Alacakları itiraza uğramış alacaklılar İİK 308/b-1 maddesi uyarınca konkordatonun tasdiki kararının ilanından itibaren bir ay içinde

dava açılabilir. Mahkeme İİK 308/b-2 maddesi uyarınca bu husustaki mahkeme kararı kesinleşene kadar çekişmeli alacak tutarlarının bloke edilmesine karar verebilir. Süresinde dava açmayan alacaklıların bloke edilen hakları borçluya iade edilir.

3.3.6. Alacaklılar Toplantısı:

Komiser tarafından öncelikle borçlunun mal varlığının tespiti yapılır ve kıymeti belirlenir. Oluşturulan alacaklılar listesinde bulunan alacaklıları konkordato projesini müzakere etmek için Basın İlan Kurumu Portalında ve Ticaret Sicil Gazetesinde yapacağı ilanlarla ve yine adresi belli olan alacaklılara da posta yoluyla bildirimde bulunarak alacaklıları toplantıya çağırır. Toplantının ilandan en az 15 gün sonra yapılması gereklidir. Yapılacak ilanda alacaklıların toplantı tarihinden yedi gün öncesinden başlayarak toplantı gününe kadar konkordato süreciyle ilgili belgeleri inceleyebilecekleri de bildirilir.

Alacaklılar toplantısında komiser başkanlık eder, toplantıda bir yeter sayı bulunmamaktadır ancak konkordatonun tasdik edilebilmesi için karar nisabı bulunmaktadır. Toplantı da konkordato projesini kabul veya red eden alacaklıların oyları tutanak altına alınır. Toplantıya katılan ancak oy kullanmayan veya toplantıya katılmayanlar için oylarını komiserlere bildirmeleri için toplantının bitimini takip eden yedi gün içinde gerçekleşen iltihaklar da kabul edilir.

Konkordato projesinin alacaklılar toplantısında kabul edilebilmesi için gerekli olan nisaplar İİK madde 302'de düzenlenmiştir.

Konkordato projesi;

- a) Kaydedilmiş olan alacaklıların ve alacaklıların yarısını veya
- b) Kaydedilmiş olan alacaklıların dörtte birini ve alacakların üçte ikisini, aşan bir çoğunluk tarafından imza edilmiş ise kabul edilmiş sayılır.

3.3.7. Komiser Tasdik Raporu:

Komiser iltihak süresinin bitiminden itibaren en geç 7 gün içinde gerekçeli raporunu mahkemeye sunar. Mahkeme, konkordato pro-

jesinin tasdikine karar verirken İİK madde 305'de belirtilen tasdik şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğini inceleyecektir. Bu nedenle komiser raporunda bu hususları tek tek inceleyerek raporlandırır.

İİK 305. madde sayılan tasdik şartları;

a) Adi konkordatoda teklif edilen tutarın, borçlunun iflâsı hâlinde alacaklıların eline geçebilecek muhtemel miktardan fazla olacağının anlaşılması; malvarlığının terki suretiyle konkordatoda paraya çevirme hâlinde elde edilen hasılat veya üçüncü kişi tarafından teklif edilen tutarın iflâs yoluyla tasfiye hâlinde elde edilebilecek bedelden fazla olacağının anlaşılması.

b) Teklif edilen tutarın borçlunun kaynakları ile orantılı olması (bu kapsamda mahkeme, borçlunun beklenen haklarının dikkate alınıp alınmayacağını ve alınacaksa ne oranda dikkate alınacağını da takdir eder).

c) Konkordato projesinin 302 nci maddede öngörülen çoğunlukla kabul edilmiş bulunması.

d) 206 ncı maddenin birinci sırasındaki imtiyazlı alacaklıların alacaklarının tam olarak ödenmesinin ve mühlet içinde komiserin izniyle akdedilmiş borçların ifasının, alacaklı bundan açıkça vazgeçmedikçe yeterli teminata bağlanmış

e) Konkordatonun tasdikinin gerektirdiği yargılama giderleri ile konkordatonun tasdiki durumunda alacaklılara ödenmesi kararlaştırılan para üzerinden alınması gereken harcın, tasdik kararından önce, borçlu tarafından mahkeme veznesine depo edilmiş olması konkordatonun tasdik edilme şartlarından.

3.3.8. Mahkemece Konkordatonun Tasdikine İlişkin Yargılama

İİK 304/1 uyarınca konkordatonun tasdikine ilişkin karar duruşmasının gün ve saati İİK 288. maddeye göre ilan olunur. Komiser duruşmada hazır bulunur. İİK 305. maddede belirtilen şartların gerçekleşmesi ve mahkemenin projeyi yeterli bulması durumunda konkordato tasdik edilir.

3.3.9. İzleme ve Yürütme:

Konkordatonun tasdiki sonrası mahkeme, Komiseri denetim kayyımı olarak görevlendirir. Kayyım, konkordato planının uygulanmasını ve işletmenin mali durumunu izler. Planın başarıyla uygulanması ve işletmenin finansal durumunun düzelmesi hedeflenir.

3.4. Konkordatonun İşletmeler İçin Riskleri

Konkordato süreci, işletmeler için bazı riskleri de beraberinde getirir. Konkordato sürecinin potansiyel risklerinden bazıları şunlardır.

Alacaklıların Reddi: Alacaklılar, işletmenin sunduğu konkordato planını reddedebilirler. Alacaklıların çoğunluğunun planı kabul etmemesi durumunda, işletme iflas edebilir ve daha fazla mali zorluklarla karşı karşıya kalabilir.

Finansal Baskılar: Konkordato süreci, işletmenin finansal durumunu daha da zorlaştırabilir. Özellikle, konkordato süreci sırasında işletme, borçlarına yeniden yapılandırma veya ödeme koşullarını değiştirme gibi ek mali yükümlülüklerle karşılaşabilir.

İtibar Kaybı: Konkordato süreci, işletmenin itibarını olumsuz etkileyebilir. Müşteriler, tedarikçiler ve diğer iş ortakları, işletmenin finansal istikrarsızlığından endişe duyabilir ve iş ilişkilerini sürdürmekte tereddüt edebilirler.

Yasal Maliyetler: Konkordato süreci, işletme için önemli miktarda yasal ve hukuki maliyetlerle birlikte gelebilir. Avukat ücretleri, mahkeme masrafları ve diğer yasal harcamalar, işletmenin finansal durumunu daha da kötüleştirebilir.

Rekabet Güçsüzlüğü: Konkordato süreci, işletmenin rekabet gücünü azaltabilir. Müşteriler ve tedarikçiler, işletmenin finansal istikrarsızlığını diğer rekabetçi işletmelerle karşılaştırabilir ve alternatif seçeneklere yönelebilirler.

İflas Riski: Konkordato süreci başarısız olursa, işletme iflas edebilir. İflas, işletmenin faaliyetlerini sonlandırması ve varlıklarının satılması anlamına gelir. Bu durum, işletmenin

sahibi ve çalışanları için ciddi mali ve kişisel kayıplara neden olabilir.

Bu riskler, her konkordato süreci için geçerli olmayabilir ve işletmenin durumuna ve çevresel faktörlere bağlı olarak değişebilir. Bu nedenle, konkordato sürecine girmeden önce işletmenin mali durumunu dikkatlice değerlendirmek ve olası riskleri göz önünde bulundurmak önemlidir.

3.5. Konkordatonun İşletmeler İçin Faydaları

İflastan Kaçınma: En belirgin fayda, konkordato sürecinin işletmeyi iflastan kurtarabilmesidir. Borçların yeniden yapılandırılması veya ödeme koşullarının değiştirilmesi gibi önlemlerle, işletme mali zorluklarını aşabilir ve iflastan kaçınabilir.

Varlık ve İtibarın Korunması: Konkordato süreci, işletmenin varlık ve itibarını korumasına yardımcı olabilir. İşletme, iflas etmek yerine konkordato sürecine girerek, faaliyetlerine devam edebilir ve müşterileri, tedarikçileri ve diğer iş ortaklarıyla olan ilişkilerini sürdürebilir.

Borçların Yeniden Yapılandırılması: Konkordato süreci, işletmenin borçlarını yeniden yapılandırmasına olanak tanır. Bu, işletmenin daha sürdürülebilir ödeme koşullarıyla borçlarını ödemesini sağlayabilir ve finansal yükü hafifletebilir.

Zaman Kazanma: Konkordato süreci, işletmeye zaman kazandırabilir. Borçların ödeme süreçlerinin ertelenmesi veya yeniden yapılandırılması, işletmenin finansal durumunu iyileştirmek için gerekli önlemleri almasına ve varlık satışları gibi stratejileri uygulamasına olanak tanır.

Alacaklıların Memnuniyeti: Konkordato süreci, işletmenin alacaklılarını memnun etmesine yardımcı olabilir. Alacaklılar, iflas yerine konkordato sürecinin işletmenin borçlarını ödemesine ve faaliyetlerine devam etmesine olanak tanıdığını görebilirler.

Yeniden Yapılanma Fırsatı: Konkordato süreci, işletmeye yeniden yapılanma fırsatı sunar. İşletme, finansal sorunlarını çözerek, operasyonel verimliliğini artırabilir, maliyet-

leri azaltabilir ve gelecekteki başarı için daha sağlam bir temel oluşturabilir.

Bu faydalar, her konkordato süreci için geçerli olmayabilir ve işletmenin durumuna ve çevresel faktörlere bağlı olarak değişebilir. Ancak genel olarak, konkordato süreci işletmelerin mali zorluklarını aşmalarına ve iflastan kaçınmalarına yardımcı olabilir

3.6.Konkordato Sürecinde İşletmenin Dikkat Etmesi Gerekenler

Varlık Devri ve Mal Kaçırma: İşletme, konkordato sürecinde varlıklarını başka bir yere transfer etmemeli veya mal kaçırmamalıdır. Bu, alacaklıların haklarını korumak için önemlidir.

Borç Ödemeleri ve Yeni Borçlanma: İşletme, konkordato sürecinde borç ödemelerini düzenli olarak yapmalıdır. Ayrıca, yeni borçlanmalardan kaçınılmalıdır.

Mali Tabloların Düzenli Olarak Güncellenmesi: İşletme, mali tablolarını düzenli olarak güncellemeli ve mahkemeye sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olduğundan emin olmalıdır.

Alacaklılarla İyi İletişim: İşletme, alacaklılarla iyi iletişim kurmalı ve ödeme planına sadık kalmalıdır. Alacaklılarla anlaşmazlık yaşanmaması için düzenli bilgilendirme yapılmalıdır.

Mahkeme Kararlarına Uyuma: İşletme, mahkeme tarafından verilen kararlara kesinlikle uymalıdır. Mahkeme, konkordato sürecini denetler ve işletmenin uygun davranışlar sergilemesini bekler.

3.7.Türkiye’de Konkordato İle İlgili İstatistikler

2023 yılının tamamında konkordato geçici mühlet kararı verilen dosya sayısı 519 adet olurken, bu sayı iflas erteleme kararının kaldırılmasıyla 2018 ve 2019 yıllarında yaşanan konkordato fırtınasından sonraki en yüksek seviye olarak ölçüldü. Geçen yılın Ocak-Kasım döneminde, kapanan şirket sayısı yüzde 7,2 artarak 19 bin 931’e dayanırken, tasfiye başvurusunda bulunan şirket sayısı 24 bini geçti.

Resmi Basın İlan Kurumu istatistiklerinden derlenen bilgilere göre, geçen yılın tamamında konkordato geçici mühlet kararı verilen dosya sayısı 519 adet olurken, kesin mühlet kararı verilen dosya sayısı ise 352 oldu. Geçen yıl 408 firma için konkordato reddi, 65 firma için de iflas kararı verildi. Mahkemenin verdiği geçici mühlet kararı, konkordato için ilk başvuru anlamına geliyor. İflas erteleme kararının kaldırıldığı 2018 yılında konkordato geçici mühlet kararı sayısı 1384 iken, 2019’da 1391, 2020’de 419, 2021’de 451, 2022 yılında ise 404 olarak gerçekleşmişti.

Veriler geçen yıl riski en yüksek sektörler olarak inşaat ve tekstili gösteriyor. Buna göre konkordato başvurularında 45 dosya ile inşaat sektörü ilk sırada yer alırken, onu 43 dosya ile tekstil, 16 dosya ile de mobilya takip etti. AVM, enerji, gıda, sağlık hizmetleri, otelcilik, ambalaj, metal ürün imalatı ile tıbbi ekipman ve medikal ürünler sektörlerinden firmalara verilen geçici mühlet kararlarının sayıca artması da dikkat çekti. Öte yandan 2018’den bu yana en fazla konkordato kesin mühlet kararı verilen sektör 379 firma ile inşaat olurken, bu sektörü 194 firma ile tekstil, 71’er firma ile akaryakıt ve giyim, 65 firma ile gıda takip etti. En çok konkordato alınan illere bakıldığında ise 739 firma ile İstanbul ilk sırada yer alırken, bu ili 341 firma ile Ankara, 123 firma ile Bursa, 118 firma ile İzmir ve 117 firma ile Kocaeli izliyor.

KAYNAKÇA

2004 Sayılı İcra İflas Kanunu

7101 Sayılı İcra Ve İflas Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Basın İlan Kurumu Resmi Portalı İstatistikleri

Dr. Erhan Eroğlu-Uygulamada Konkordato

GEÇİCİ İLMÜHABERLERİN HUKUKİ DURUMU

Özgür Çilengiroğlu

Boyut İzmir SMMM LTD. STL, Türkiye, e-mail: ocilengiroglu@boyutdenetim.com.tr

İlmühaber, anonim şirketler tarafından pay (hisse) senedi bastırılincaya kadar geçerli olan ve pay senetlerinin yerini tutmak üzere çıkarılan bir menkul kıymettir. Uygulamada anonim şirketler pay (hisse) senedi yerine ilmühaber bastırmaktadırlar.

İlmühaber çıkarılması, TTK'nın 486. maddesinin ikinci fıkrasında yer almaktadır. Bu fıkra da yer alan *"Pay senedi bastırılincaya kadar ilmühaber çıkarılabilir. İlmühaberlere kıyas yoluyla nama yazılı pay senetlerine ilişkin hükümler uygulanır."* hükmü ile pay senedi bastırılincaya kadar ilmühaber çıkarılmasına da olanak sağlanmış durumdadır. Ancak, literatürde, *ilmühaber in sadece hamiline yazılı paylar için çıkarılabileceği, nama yazılı paylar için çıkarılamayacağına ilişkin* farklı görüşler de bulunmaktadır.

Bu görüşün dayanağı şu şekildedir; 6102 sayılı TTK'da ilmühaber çıkarılması eski TTK'nın aksine ayrı bir madde altında ele alınmadığı gibi bir "nama yazılı pay senetlerinin yerini tutmak üzere" veya "hamiline yazılı pay senetleri yerine tanzim olunan" şeklinde bir ayrıma da gidilmemiş, sadece nama yazılı pay senetlerine ilişkin hükümlerin kıyas yoluyla ilmühaberlere uygulanması öngörülmüştür. Ayrıca, bu hüküm, hamiline yazılı pay senedi çıkarılmasına ilişkin 486'ncı maddenin ikinci fıkrasında yer almış, nama yazılı pay senedi çıkarılmasına ilişkin üçüncü fıkra da ilmühaberden bahsedilmemiştir. TTK'nın 344'üncü maddesi gereği anonim şirketin nakden taahhüt edilen payların itibarî değerlerinin en az yüzde 25'i tescilden önce, gerisi de şirketin tescilini izleyen 24 ay içinde ödenmesi gerekir. Uygulamada bu azamî süre genelde sonuna kadar kullanılmaktadır. Hal böyle olunca, hamiline yazılı payların bedellerinin tamamının ödenmesi, kuruluşun ve sermaye artırımının tescilinden ancak 24 ay sonra gerçekleşmektedir. 486'ncı madde bu süreye üç ay daha ilave ettiğinden, hamiline yazılı payların senede bağlanması, kuruluşun ve sermaye artırımının tescilinden itibaren ancak 27 ay sonra mümkün olabilmektedir. Oysa nama yazılı payların senede bağlanmasında, pay bedelinin tamamının ödenmesi koşulu aranmadığından, nama yazılı pay senetlerinin şirketin kuruluşunun yahut sermaye artırımının tescilinin hemen akabinde çıkarılması mümkündür.

Citation/Atıf: ÇİLENGİROĞLU, Ö. (2024). GEÇİCİ İLMÜHABERLERİN HUKUKİ DURUMU. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 93-94

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Özgür Çilengiroğlu
E-mail: ocilengiroglu@boyutdenetim.com.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

İşte bu nedenle sadece hamiline yazılı payların sahiplerini 27 ay boyunca senetsiz bırakmamak adına, hamiline yazılı pay senedi sahiplerinin şirket ortağı olduklarını ispat etmeleri amacıyla ilmühaber çıkarılıp bunlara verilmesine izin verilmiştir. Dolayısıyla nama yazılı pay senetleri için ilmühaber çıkarılması mümkün olmayıp, hamiline yazılı pay senetleri içinde kısıtlı süreyle ilmühaber çıkarılabilir. Bu durumda, 1 Temmuz 2012 tarihinden sonra nama yazılı paylar için çıkarılan ilmühaberler ile süresi geçen hamiline yazılı pay ilmühaberleri geçerli olmayacaktır.

Ancak, Eski TTK'da açıkça düzenlenmiş olduklarından, 1 Temmuz 2012 tarihinden önce çıkarılan nama yazılı ilmühaberlerin geçerli olduğunu kabul etmek gerekir.

-Vergi Mevzuatındaki İlmühaberle İlgili Düzenlemeler

Vergi mevzuatında ilmühaberle ilgili tek düzenleme 232 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde (23.03.2000 Tarih ve 23998 Sayılı Resmi Gazete) yer almaktadır. Söz konusu Tebliğde; geçici ilmühaberlerin anonim şirketler tarafından hisse senetlerinin yerini tutmak amacıyla çıkartılan menkul kıymetler olduğu, sahiplerine genel kurul toplantılarına katılmak, oy kullanmak, kar payı almak gibi pay sahipliği haklarını kazandıran ilmühaberlerin, ilgili anonim şirketçe hisse senetleri düzenlenip ortaklara teslim edildiği anda geçerliliğini kaybettiği, dolayısıyla ilmühaberlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, Gelir Vergisi Kanununun hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin uygulanması gerektiği, ilmühaberlerin hisse senetleri ile değiştirilmesi dolayısıyla alınan hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak ilmühaberlerin elde edildiği tarihin dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Bu Tebliğ düzenlemesi olmasına rağmen Tebliğ eski TTK yürürlükte iken yayımlanmış ve o kanun hükümlerine göre düzenlenmiştir. Dolayısıyla yeni

TTK'da düzenleme değişikliği olduğu halde, işlemi eski tarihli ve önceki kanun hükümlerine uygun bir vergi Tebliği hükmü ile yorumlamak doğru olmayacaktır.

Yukarıda açıklandığı gibi, anonim şirket ortaklık payları, bastırılmış pay senetlerinin iktisap tarihinden itibaren iki yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra elden çıkarılıyorsa, sağlanan kazanç, tutarı ne olursa olsun değer artış kazancı kapsamında gelir vergisine tabi bulunmamaktadır. Ancak, bu ortaklık paylarının pay senetleri yerine ilmühaberle devredilmesinde (ilmühaberin geçerli olmayacağı yönünde) farklı görüşler söz konusudur. Bu hususun göz önüne alınarak ilmühaber yerine hisse senedi bastırılması riski ortadan kaldıracaktır. Eğer olası bir incelemede ilmühaber kabul edilmezse elde edilen kazanç üzerinden vergi ödenmesi gerekeceği gibi, pay senedi olmadığı için tesliminin KDV'ye tabi olacağı gerekçesiyle cezalı tarhiyatla da karşılaşılabilir.

Sonuç olarak, anonim şirket hisse devirlerinde vergisel risk almak istenmiyor ve vergi avantajından yararlanmak isteniyorsa, pay devirlerinin pay senetleri ile yapılması daha uygundur. Anonim şirket ortaklarına ve yöneticilerine, pay senedi çıkarma imkanı varken, bunun yerine geçici ilmühaber bastırmamaları, mevcut geçici ilmühaberlerin de en kısa sürede basılı hisse senedine dönüştürülmesini tavsiye ediyoruz.

2024 YILI SOSYAL GÜVENLİK KURUMU VE VERGİ DAİRELERİNCE KESİLECEK İDARİ PARA VE USULSÜZLÜK CEZALARI İLE SMMM ASGARİ TARİFESİ KARŞILAŞTIRMASI

Fazıl Ulusoy

SMMM, İzmir Türkiye, e-mail: ulusoyfazil@gmail.com

Bu makalenin yazılma sebebi özetle; vergi cezaları ile Hazine ve Maliye Bakanlığı' nca açıklanmış bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik asgari tarifesinin karşılaştırılarak mesleğin yapılabilirliğinin tartışılması ve araştırmacılara bir sunuş yapmaktır.

2024 Yılı Hazine Ve Maliye Bakanlığı SMMM Asgari Tarifesi

09.01.2024 tarih 32424 No' lu Resmi Gazetede, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 46 ncı maddesi ile 2/1/1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca hazırlanan ve 2024 yılında meslek mensuplarınca uygulanacak olan asgari ücret tarifesi ek olarak yayınlanmıştır. SMMM' ler için olan bölümü, 2 ayrı ek olarak yayınlanan tarifeyle ilişkin ayrıntılar aşağıda ki gibidir. Ek1, 3 tablo ve notlardan oluşmaktadır.

Citation/Atıf: ULUSOY, F. (2024). 2024 YILI SOSYAL GÜVENLİK KURUMU VE VERGİ DAİRELERİNCE KESİLECEK İDARİ PARA VE USULSÜZLÜK CEZALARI İLE SMMM ASGARİ TARİFESİ KARŞILAŞTIRMASI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 95-110

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Fazıl Ulusoy

E-mail: ulusoyfazil@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

2024 YILI SERBEST MUHASEBECİLİK ASGARİ ÜCRETLERİ

TABLO I

T K B	İŞİN MAHİYETİ	1. GRUP İLLER (TL)					2. GRUP İLLER (TL)					3. GRUP İLLER (TL)					4. GRUP İLLER (TL)				
		işçisiz	1-3 işçili	4-9 işçili	10-49 işçili	50 ve daha fazla işçili	işçisiz	1-3 işçili	4-9 işçili	10-49 işçili	50 ve daha fazla işçili	işçisiz	1-3 işçili	4-9 işçili	10-49 işçili	50 ve daha fazla işçili	işçisiz	1-3 işçili	4-9 işçili	10-49 işçili	50 ve daha fazla işçili
I	DEFTER TUTMA	634	745	808	1.125	1.458	555	634	776	982	1.284	491	555	729	872	1.141	428	491	555	634	824
	A İşletme Defteri	903	982	1.268	1.569	2.044	776	872	982	1.125	1.458	745	776	903	982	1.284	634	745	872	982	1.284
	B İmalat-İnşaat	634	745	872	1.125	1.458	555	634	745	982	1.284	491	555	634	872	1.141	428	491	555	634	824
	C Ziraat Kazançlar	745	808	872	1.157	1.505	634	666	745	1.046	1.363	523	555	634	745	951	428	491	523	586	761
	D Apartman ve Site Yönetimi	840	903	1.015	1.331	1.727	697	729	808	903	1.188	555	602	666	808	1.046	428	491	523	666	872
2	E Demeç ve Vakıflar	982	1.046	1.125	1.394	1.822	903	982	1.125	1.268	1.632	808	903	982	1.125	1.458	745	776	808	920	1.188
3	Serbest Meslek Kaz. Def.																				
II	Bilanço Esasına Göre Def.																				
	A Şahıs Firmaları, Adi Ortaklık, Kollektif ve Adi Komandit Şirketler	1.711	1.854	1.997	2.314	2.995	1.299	1.648	1.965	2.060	2.678	1.157	1.505	1.822	1.854	2.409	1.015	1.363	1.505	1.711	2.234
	a) Hizmet	1.854	1.997	2.139	2.456	3.185	1.394	1.822	1.965	2.203	2.868	1.299	1.648	1.965	1.997	2.599	1.157	1.505	1.648	1.854	2.409
	b) Alım-Satım	1.997	2.139	2.314	2.551	3.312	1.569	1.965	2.060	2.345	3.042	1.394	1.822	2.060	2.139	2.773	1.268	1.648	1.822	2.139	2.773
	c) İmalat-İnşaat	1.997	2.139	2.314	2.456	3.185	1.854	1.965	1.997	2.139	2.773	1.711	1.822	1.854	1.965	2.551	1.505	1.648	1.711	1.822	2.361
III	Hisseli Kom. ve Limited Şti.	2.314	2.456	2.583	2.694	3.502	1.997	2.060	2.139	2.456	3.185	1.854	1.886	1.997	2.060	2.678	1.648	1.711	1.822	1.854	2.409
	a) Hizmet	2.551	2.694	2.836	3.122	4.041	2.314	2.377	2.694	2.836	3.692	1.997	2.060	2.139	2.203	2.868	1.822	1.854	1.886	1.997	2.599
	b) Alım-Satım	1.997	2.139	2.314	2.456	3.185	1.854	1.965	1.997	2.139	2.773	1.711	1.822	1.854	1.965	2.551	1.505	1.648	1.711	1.822	2.361
	c) İmalat-İnşaat	2.314	2.456	2.583	2.694	3.502	1.997	2.060	2.139	2.456	3.185	1.854	1.886	1.997	2.060	2.678	1.648	1.711	1.822	1.854	2.409
	d) Anonim Şirketler	2.836	3.122	3.565	4.278	5.546	2.551	2.836	3.122	3.565	4.643	2.314	2.551	2.836	3.185	4.136	2.060	2.345	2.630	2.836	3.692
IV	Kooperatifler	3.423	3.851	4.310	5.007	6.497	3.122	3.423	3.708	4.310	5.594	2.836	3.122	3.423	3.708	4.817	2.630	2.836	3.122	3.565	4.643
	a) Köy Kalkınma ve Orman	872	982	1.046	1.220	1.600	776	872	903	1.046	1.363	745	776	872	903	1.188	634	745	776	872	1.141
	b) Esnaf Kefâlet	982	1.046	1.125	1.268	1.637	872	903	982	1.125	1.458	776	872	903	982	1.284	745	776	872	903	1.188
	c) Turizm-Tüketim	2.139	2.314	2.377	2.694	3.502	1.886	2.060	2.203	2.377	3.090	1.711	1.854	2.060	2.139	2.773	1.569	1.648	1.743	1.886	2.456
	d) Taşınmazlık	2.314	2.377	2.551	2.836	3.692	2.060	2.203	2.345	2.551	3.312	1.854	2.060	2.203	2.234	2.916	1.569	1.711	1.854	1.997	2.599
V	Ür.-Sat. ve Yapı (İh.Üs.)	2.456	2.551	2.694	2.979	3.866	2.203	2.314	2.472	2.694	3.502	1.997	2.203	2.345	2.377	3.090	1.711	1.854	1.997	2.139	2.773
	f) Yapı (Etnanet Usulü)	2.551	2.694	2.836	3.122	4.041	2.345	2.377	2.551	2.869	3.724	2.139	2.345	2.488	2.551	3.312	1.854	1.997	2.139	2.314	2.995
	Demeçler ve Vakıflar																				
	a) Merkez	982	1.046	1.125	1.569	2.044	808	919	982	1.125	1.458	745	776	808	1.046	1.363	555	634	745	808	1.046
	b) Şubeler	491	555	634	808	1.046	428	491	555	666	872	317	428	491	555	729	285	317	428	491	634

T: TARİFE K: KESİM B: BÖLÜM

Görüldüğü gibi bu tarifenin (TABLO 1) belirlenmesinde işletme defteri, serbest meslek defteri ve bilanço defteri olmak üzere 3 ana grupta tarife açıklandığı, yine bilanço defterlerinin de şahıs bilanço, limited şirket bilanço, anonim şirket bilanço, kooperatif ve dernek bilançolarının alt kalem de gruplanarak tarifeye konu edildiği görülmektedir. Bu gruplarda tek ölçü işçi sayısı gibi görünse de NOTLAR bölümünde şube sayısı, çoklu KDV, defterin tutulduğu yerin nüfusu vb konularında aslında parametre olarak girdiğini görmekteyiz. Meslektaşlarımızın bunları ne kadar uygulayabildiği araştırılması gereken bir konudur. Şahsi görüşüm böyle olmadığı yönünde, çoğunluk için.

Bu makale konusu meslek asgari tarifesi- nin belirlenmesinin nasıl olması gerektiği olmadığı için diğer hususlar şimdilik ihmal edilmiştir. Aynı zamanda Hazine ve Maliye Bakanlığı' nın açıkladığı bu tarifenin meslek

odaları tarafından uygun görülmediğini, İl bazında Odalarca ve Türmob (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından ayrı ayrı tarifler açıklandığını biliyoruz. Serbest piyasa koşullarına göre ücret tarifelerinin belirlenmesi tabi ki beklenir ancak genel olarak bürolarda Hazine ve Maliye Bakanlığı' nın açıkladığı tarifenin taban ücret gibi dikkate alındığı ve piyasanın belirleyici referans fiyatı gibi algılandığı düşüncesiyle bu tutarları ortalama fiyat olarak kabul edeceğiz. Ayrıca bu tarife de iller 4 grup il olarak ayrılmış. Burada 1.grup illerin nüfus ve meslektaş yoğunluğunu dikkate alarak değerlendirilmeye esas alacağımızı belirtelim.

İlgili ücret tarifesi eklerinde TABLO 2' de tek başına verilecek beyannameler için tarife, TABLO 3' de işlemler için tarife ve NOTLAR bölümünde aşağıda ki açıklamalar yer almaktadır.

EK-1-B

TABLO II

	1. GRUP	2. GRUP	3. GRUP	4. GRUP
1. YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ				
A. Mükhasıran Ticari Kazanç, Serbest Meslek Kazanç ile Ticari Kazanç ve Serbest Meslek Kazanç ile Diğer Gelir Unsurlarının Bildirimleri	2.139	1.997	1.822	1.679
B. Mükhasıran Menkul Sermaye ile Sair Kazanç ve İrat Bildirimleri	1.442	1.299	1.157	982
C. Mükhasıran Gayrimenkul Sermaye İradı ile Zirai Kazanç Bildirimleri	729	555	428	428
2. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ	2.139	1.997	1.822	1.679
3. DİĞER BEYANNAMELER				
A. KDV, ÖTV, Muhtasar ve Veraset ve İntikal Vergisi	1.442	1.299	1.157	982
B. Banka Hesap Vaziyeti, SGK (Özel İnşaat-Aylık), Diğer Beyan ve Bildirimler	729	555	523	380
C. Turizm Payı ve Geri Kazanım Katılım Payı Beyannamesi	190	190	190	190
D. Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan 4 Sıra Nolu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ hükümleri çerçevesinde vergi beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu bulunmayan vergi mükelleflerine ilişkin 340 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği Ek-4'te belirtilen Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesine göre e-beyanname ile gönderilecek beyannameler ile diğer bildirimlerin gönderme ücreti				
a) Aylık KDV E-Beyannameleri	111	111	111	111
b) 3 Aylık Muhtasar E-Beyannameleri	111	111	111	111
c) Geçici E-Beyannameler	111	111	111	111
d) Yıllık E-Beyannameler	143	143	143	143
e) Aile Hekimliği İçin Verilecek E-Muhtasar Beyanname	111	111	111	111
f) Aile Hekimliği İçin Verilecek E-Bildirge (SGK)	111	111	111	111
g) Apartman Yönetimleri İçin Verilecek E-Bildirge (SGK, MUHTASAR)	158	158	158	158
h) Geri Kazanım Katılım Payı Beyannamesi	79	79	79	79
i) Turizm Payı Beyannamesi	79	79	79	79
j) Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi	887	666	666	666
k) Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi	1.426	1.188	1.188	1.188
l) Değerli Konut Vergisi Beyannamesi	1.585	1.347	1.347	1.347
m) Gerçek Faydalanıcı Bildirimi	1.188	951	951	951
n) B-TRANS Bildirimleri	1.268	1.030	1.030	1.030
o) Tarifede Belirtilmeyen Diğer Beyanname ve Bildirimler	79	79	79	79
4- BASİT USUL KAPSAMINDA DEFTER BEYAN SİSTEMİ UYGULAMASI				
a) İşçisiz	174	127	127	127
b) İşçili	222	174	174	174

TABLO III

1. KURULUŞ İŞLEMLERİ				
A. Şahıs İşletmeleri				
a) İşçisiz	713	586	460	285
b) İşçili	919	713	586	460
B. Adi Ortaklıklar	1.268	1.030	919	840
C. Kollektif ve Adi Komandit Şirketler	1.410	1.188	1.062	919
D. Hisseli Komandit, Limited Şirketler ve Kooperatifler	2.884	2.567	2.298	1.997

E. Anonim Şirketler	3.565	2.884	2.504	2.155
F. Yabancı Sermayeli Şirket Kuruluşu	8.082	6.164	5.007	4.231
G. Dernekler	2.884	2.567	2.298	1.997
H. Vakıflar	2.884	2.567	2.298	1.997
I. Şube Açılışları				
a) İl Sınırlarında	872	650	586	491
b) İl Dışında	1.759	1.347	1.156	966
2. DEĞİŞİKLİKLER				
A. Adres Değişikliği	1.442	1.157	903	555
B. Pay Devirleri	1.696	1.442	1.157	903
C. Ana Sözleşme Değişiklikleri				
a) Adi ortaklık, adi komandit ve kolektif şirketler ile kooperatifler	1.696	1.442	1.157	903
b) Eşanlı Komandit ve Limited Şirketler	1.997	1.679	1.442	1.157
c) Anonim Şirketler	2.314	1.997	1.679	1.442
D. Sermaye Artırımı				
a) Limited Şirketler	5.768	5.071	4.310	3.597
b) Anonim Şirketler	7.131	6.433	5.768	5.007
E. Şekil Değiştirme				
a) Birleşme	7.368	6.576	5.863	5.213
b) Bölünme	8.684	7.717	6.877	6.117
c) Nevi Değişikliği	6.069	5.403	4.817	4.278
F. Genel Kurul İşlemleri				
a) İlanlı	4.342	3.645	2.869	2.869
b) İlanlı	2.171	1.822	1.442	1.442
G. Sermayenin Ödendiğinin Tespit Raporları				
1- Nakdi Sermayenin Ödendiğinin Tespit Raporu	3.993	3.217	2.519	2.060
2- Geçmiş Yıllar Karlarının Sermayeye Eklenmesi Raporu	3.993	3.217	2.519	2.060
3- Sermaye Düzeltme Olumlu Farklarının Sermayeye Eklenmesi Raporu	3.993	3.217	2.519	2.060
4- Özel Fonların Sermayeye Eklenmesi Tespit Raporu	3.993	3.217	2.519	2.060
5- Sermayeye İlave Edilecek Ortak Alacaklarının Tespit Raporu	3.993	3.217	2.519	2.060
H. Öz Sermaye Tespit Raporu	3.993	3.217	2.519	2.060
3. DİĞER İŞLEMLER				
A. Barkod İzni Alınması, İşyeri Açma İzin Belgesi	3.597	2.836	2.836	2.836
B. Marka Tescilli, Patent	4.310	3.597	3.597	3.153
C. a) İhalelerde Ortaklık Durum Belgesi Tasdiki ve Kamu İhale Kurumu(KİK) Tarafından İstenilen Fiyat Teklif Analizi	1.442	1.157	903	729
b) Kamu İhale Kanunu Tebliği Kapsamında Tesis, Makine, Teçhizat ve Diğer Ekipman Tespitine İlişkin Rapor	7.004	7.004	7.004	7.004
D. Avrupa Birliği Fonlarından Desteklenen Projelerin Denetlenmesi ve Raporlanması, Proje Bazında 8.920 TL'den Az Olmamak Üzere Saat Esasına Göre Ücret Alınır. (TL/Saat)	1.331	1.046	840	666
E. Yetki Kapsamına Dahil Edilmiş Olan Denetim Raporlarında Proje Bazında 4.450 TL'den az Olmamak Üzere Saat Esasına Göre Ücret Alınır. (TL/Saat)	1.331	1.046	840	666
F. Yerli Mali Tebliği Kapsamında "Yerli Katkı Oranı" Tespitine İlişkin Rapor	7.004	7.004	7.004	7.004
G. Yatırım Teşvik ve Dahilde İşleme İzin Belgesi İşlemleri	7.004	7.004	7.004	7.004
H. TÜİK Bildirimleri				
a) Hizmet	349	349	349	349
b) İmalat	428	428	428	428
I. KOSGEB Başvuruları				
a) Gerçek Kişiler	1.220	1.220	1.220	1.220
b) Tüzel Kişiler	1.679	1.679	1.679	1.679
c) Sağlanan Destek ve Kredi Üzerinden	%05	%05	%05	%05
J. Transfer Fiyatlandırması veya Örtülü Sermaye Tespit Raporları	3.676	3.676	3.676	3.676
K. TTK'ya Göre Yönetim Kurulu Faaliyet Raporu Hazırlanması	3.676	3.676	3.676	3.676
L. Meslek Odası Kayıt İşlemleri	475	475	475	475
M. Sanayi Sicil İşletme Cetveli	475	475	475	475
N. Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Teknoloji ve Yenilik Destek Programlarına ilişkin projelerin denetlenmesi ve raporlanması, proje bazında 8.920 TL'den az olmamak üzere, saat esasına göre ücret alınır. (TL/Saat)	1.331	1.046	840	666
4. VERGİ VE SGK İŞLEMLERİ TAKİBİ				
A. Vergi İadeleri (iade tutarı üzerinden)	%3	%3	%3	%3
B. Vergi İstisna ve Muafiyetleri	2.583	2.139	1.679	1.442
C. Vergi Tecilleri ve Terkinleri (tecil ve terkin tutarları üzerinden) ile SGK Teftişi Teminat Çözümleri	%2	%2	%2	%2
D. Vergi İndirimi	1.442	1.299	1.157	982
E. Düzeltme Talepleri	2.139	1.743	1.442	1.157
F. Özel ve Teminatı Olan veya Olmayan İnşaatların Teftişlerinin Verilmesi (yıllık)	2.139	1.743	1.442	1.157
G. Vergi ve SGK Danışmanlığı (TL/Saat)	1.537	1.220	982	776
A fıkrası (100 işçiye kadar olan işletmelerde) ve C fıkrası için ücret 2.840 TL'den az olamaz.				
5. UYUŞMAZLIK VE UZLAŞMA				
2.840 TL' den az olmamak üzere vergi üzerinden	%2	%2	%2	%2

Aylık muhasebe hizmetleri için örneğin; işletme defteri; taşımacılık hizmet alım satım alım, imalat inşaat, ziraat ve apartman ile site yönetimleri olduğu, işçisiz, 1-3 sayılı işçi, 4-9 arası işçi, 10-49 arası işçi ve 50 işçi üzere 5 ayrı tarife açıklanmış (KDV dahil

olarak). En yüksek aylık hizmet bedelleri aşağıda ki gibi seçilmiştir.

- *İşletme Defteri için 982 TL ile imalat inşaat (1-3 işçi) (KDV' siz tutar: 818)
- *Serbest meslek kazanç defteri için 903 TL (1-3 işçi) (KDV' siz tutar: 753)
- *Şahıs Bilanço (İmalat-İnşaat) 2139 TL (1-3 işçi) (KDV' siz tutar: 1783)
- *Limited Bilanço (İmalat-İnşaat) 2694 TL (1-3 işçi) (KDV' siz tutar: 2245)
- *Anonim Bilanço (İmalat-İnşaat) 3851 TL (1-3 işçi) (KDV' siz tutar: 3209)
- *Kooperatif Bilanço (İmalat-İnşaat) 2694 TL (1-3 işçi) (KDV' siz tutar: 2245)
- *Dernekler Bilanço 1046 TL (1-3 işçi) (KDV' siz tutar: 872) esas alalım.

Bu tutarları dikkate alarak bir yıl boyunca defter çeşidine göre bir mükelleften alınacak KDV' siz tutarları tablo yapabilirsek, aşağıda ki cezalarla karşılaştırmak için müşteriden giderler düşülmeden elimize geçen net tutarı görebiliriz. Makalemizin sonraki bölümlerinde bir büroda karşılaşılabilecek örnek ceza gerektiren hatalar ve müşteriden alınan hizmet bedelinin kaç ayda bu cezayı karşılayabildiğini kıyaslayacağız. Tabi şunu da söyleyelim mali müşavirlik bürolarında mesleki sorumluluk sigortaları yapılıyor. Bizim gözlemimiz bu sigortayı bir çok büronun yaptırmadığı, yaptıranların klorlarının sınırlı, teminatların hasar limitlerinin düşük olduğu yönünde.

Bir mali müşavir ofisinin ilgi alanına giren ve her an büroya gelebilen ceza ile karşı karşıya bırakabilecek başka konular da var. Bizi bu yazımızda bunları şöyle örnek olarak listeleyelim. Ama onlarla ilgili örnekleri incelemeyeceğiz.

- *TÜİK Bildirimleri
- *İŞKUR Bildirimleri
- *İşletme Cetveli Bildirimleri
- *İcra Dairesi ve Mahkemelerden gelen yazılara verilecek cevaplar
- *Süresi dolan Kapasite Raporu ve diğer belgeler
- *Sanayi sicil belgeleri için vize işlemleri
- *Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Kapsamında yapılacak işlemler
- *İş Sağlığı ve Güvenliği
- *Şahıs şirketlerinden şahsın kendisi ve ailesi, sermaye şirketlerinde ortakların şahsi beyannameleri ile ilgili konular
- *Çevre temizlik vergisi ve İlan Reklam Vergisi konuları
- *Ruhsat ve Oda kayıtları ile ilgili konular
- *E tebligat konusuna giren konular vd.

EK-2

2024 YILI SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK ASGARİ ÜCRETLERİ

1. DANIŞMANLIK HİZMETLERİ

A. Sürekli Danışmanlık (aylık)

a) Bir önceki yıl net satışları 18.280.230 TL'den az olan firmalarda	:	3.597
b) Bir önceki yıl net satışları 48.751.235 TL' ye kadar olan firmalarda	:	4.310
c) Bir önceki yıl net satışları 121.889.920 TL' ye kadar olan firmalarda	:	7.210
d) Bir önceki yıl net satışları 365.687.555 TL' ye kadar olan firmalarda	:	10.775
e) Bir önceki yıl net satışları 365.687.555 TL' yi aşan firmalarda	:	13.849

(Yıllık 96 saate kadar, fazlası 490 TL/saat üzerinden ilave ücrete tabidir.

Yıllık çalışma saatinin hesabında fiili çalışma süreleri dikkate alınır.)

B. Arızı Danışmanlık (saat ücreti)

a) Büroda	:	1.299
b) İlgili işletmede	:	1.822

C. Kontrol ve Revizyon İşlemleri

(10.775 TL' den az olmamak üzere) Firmanın durumuna göre tarifiedeki karşılığı ücretin, kontrol edilen ay süresi ile çarpımı tutarındır.

D. Firma Muhasebe Sisteminin Kurulması		
a) Hizmet-Alım/Satım İşletmesi	:	4.310
b) İnşaat-İmalat İşletmesi	:	7.131
2. UYUŞMAZLIK VE UZLAŞMA		
4.310 TL' den az olmamak üzere vergi üzerinden	:	%2
3. ORTAKLIK İŞLEMLERİ		
Şirketlerin TTK Gereğince Denetçiliği (aylık)		
a) Banka ve sigorta şirketleri	:	4.310
b) Halka açık şirketler ve aracı kurumlar	:	2.139
c) Diğer şirketler	:	1.442
4. TASFİYE (Her hesap dönemi için)		
A. Şahıs Firmaları	:	1.442
B. Adi Ortaklık, Adi Komandit ve Kollektif Şirketler	:	2.139
C. Kooperatifler	:	5.007
D. Eşhamlı Komandit ve Limited Şirketler	:	6.433
E. Anonim Şirketler (SPK'ya dahil olmayanlar)	:	8.462
F. Anonim Şirketler (SPK'ya dahil olanlar)	:	10.775
5. BİLİRKİŞİLİK		
a) Aynı olay ve esastan kaynaklanan ve birbirine benzer ikiden fazla rapor için	:	3.597
b) Sermaye artırımı işlerinde	:	2.836
c) 2.140 TL' den az olmamak üzere bankalara sunulan bilançoların incelenmesinde net satışların	:	%01
d) Diğer bilirkişiliklerde	:	9.238
6. HAKEMLİK		
8.605 TL' den az olmamak üzere karşılıklı anlaşmaya bağlıdır.		
7. FİZİBİLİTE RAPORU		
8.605 TL' den az olmamak üzere toplam yatırım tutarı üzerinden hesaplanır.		
a) Toplam yatırım tutarı 14.378.120 TL' ye kadar olanlardan	:	%004
b) Sonra gelen 71.911.560 TL için	:	%001
c) 86.289.680 TL' yi aşan kısım için	:	%0005
8. İLAÇ FİYATLARI TESPİT VE DEĞERLENDİRİLMESİ		
İlaç fiyatları tespit ve değerlendirilmesi; her bir tespit için 5.040 TL' den az olmamak üzere, standart saat ücreti uygulanır.		
Standart saat ücreti (1.060 TL/saat, vergi dahil her türlü işlemin yürütülmesi, takibi, izlenmesi, incelenmesi ve çalışma yapılması dahil)		
9. DERNEK, TESİS, VAKIF VE BENZERİ KURUMLARIN HESAPLARININ DENETİMİ		
A. İktisadi işletmesi olmayanlar	:	7.131
B. İktisadi işletmesi olanlar		
a) Gelirleri 24.375.620 TL' ye kadar olanlarda	:	14.626
b) 24.375.620 TL' yi aşan kısım için	:	%005
10. SPK VE DİĞER KURULUŞLARCA YAPTIRILACAK MUHASEBE DENETİM İŞLEMLERİ		
SPK ve diğer kuruluşlarca yaptırılacak muhasebe denetim işlemlerinde, 96 saate kadar standart saat ücreti (1.395 TL/saat) olarak uygulanır. 96 saatten sonrası için; standart saat ücretinin % 50'sinden az olmamak üzere ilgililerce serbestçe saptanır. Söz konusu denetim sözleşmeleri yıllık denetimlerde 96 saatten, sınırlı ara denetimlerde 32 saatten, yatırım fonları ve diğer özel denetimlerde 48 saatten az bir süreyi kapsayamaz.		
11. KREDİLERE İLİŞKİN TESPİT İŞLEMLERİ		
7.150 TL' den az olmamak üzere;		
A. Firma aktif toplamının (aktif toplamı SMMM'ce düzeltilmiş bilançodaki toplamdır)		
i- 25.166.950 TL' ye kadar kısmı için	:	%003
ii- Sonra gelen 50.333.885 TL için	:	%002
iii- 75.500.835 TL' yi aşan kısım için	:	%001
B. Veya kredi tutarının,		
i- 3.617.260 TL' sine kadar kısmı için	:	%03
ii- Sonra gelen 4.498.855 TL için	:	%01
iii- 8.116.115 TL' yi aşan kısım için	:	%005
A ve B maddelerinde yer alan ücretler toplamının 14.625 TL'yi aşmaması halinde yüksek olanı uygulanır. Aşması halinde, A ve B maddelerinden hangisinin uygulanacağı taraflarca belirlenir. Aynı rapora dayanılarak birden fazla kredi müracaatında bulunulması halinde, her ilave kredi için bu ücret 1/5 oranında uygulanır.		

12. SGK İLİŞİKSİZLİK BELGESİ İÇİN YAPILAN İNCELEME

Sosyal Güvenlik Kurumundan talep edilen ilişiksizlik belgesi için yapılacak incelemelerde, 3.535 TL'den az olmamak üzere ihaleli işlerde son hakedişte yazılı toplam bedelin, diğer işlerde 5 No.lu Sigorta Primleri Takip ve Tahsilatı Genel Tebliğinde tanımlanmış iş tutarının;

a) İlk 10.082.175 TL için	: %02
b) Sonra gelen 10.082.175 TL için	: %01
c) Sonra gelen 40.328.705 TL için	: %005
d) Sonra gelen 80.657.390 TL için	: %001
e) Sonra gelen 161.314.785 TL için	: %0005
f) Aşan kısım için	: %0001

NOTLAR:

1-Serbest Muhasebecilik tarifesindeki ücretler ve notlar, gruplar itibariyle serbest muhasebeci mali müşavirler için de geçerlidir.

2-Bu tarifiedeki ücretler ile Serbest Muhasebecilik Asgari Ücretleri ile ilgili tarifenin II ve III No.lu tablolarındaki ücretler ve notlar gruplar itibariyle yeminli mali müşavirler için de geçerlidir.

3-Ücret tespiti sırasında, ücret soru belgesi kullanılır.

4-12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 283 üncü maddesi gereğince Adalet Bakanlığı tarafından çıkarılan tarife ile belirlenen bilirkişi ücreti, bu tarifiedeki bilirkişilik ücretlerinin dışındadır.

EK3 YMM' leri ilgilendiren tarife olduğu için bu makale kapsamına alınmamıştır.

Bir Mali Müşavirlik ofisinde ne kadar dikkat edilirse edilsin bazı hatalar yapılabilmektedir. Bunlar, yoğun iş yükü, yetişmekte olan personel hataları, takip ve denetim yetersizliği, müşterilerin hataları ama mali müşavire yüklenen ceza gerektiren hatalar, hızlı mevzuat değişikliğine dayalı gözden kaçan yeni uygulamalar vb. sebeplerle mali mü-

şavir ofisleri üzerinde kalan cezalar olabilmektedir

Mali müşavirlik bürosunda bir defter türüne göre ortalama aylık ve yıllık kazançlar tablosu aşağıda ki gibidir. Bu tabloya bakılarak büronun karşı karşıya kaldığı ceza risklerinin kaç aylık gelirleri ile karşılanabildiğini inceleyeceğiz.

Defter Türlerine Göre Aylık/Yıllık Hizmet Bedelleri Tablosu:

Sıra	Defter Türü	Aylık Hiz.Bedeli (KDV' siz)	Ay	Yıllık Hiz.Bedel	Ceza Örnek!
1	İşletme	818 TL	12	9.816 TL	İşe giriş bildirge
2	Serbest Meslek	753 TL	12	9.036 TL	İşgörmezlik
3	Şahıs Bilanço	1783 TL	12	21.396 TL	Defter Kayıtları
4	Ltd. Bilanço	2245 TL	12	26.940 TL	Elektronik Bild.
5	A.Ş. Bilanço	3209 TL	12	38.508 TL	İşyeri bildirgesi
6	Kooperatif Bilanço	2245 TL	12	26.940 TL	Aylık Bildirim
7	Dernek Bilanço	872 TL	12	10.464 TL	Resen belge

SGK tarafından cezalara ilişkin tebligatlarda listelenen İdari Para Cezası Verilmesine Neden Olan Filler;

1-5510 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin birinci fıkrasında öngörülen sigortalı işe giriş bildirgesinin Kuruma,

a) Sigortalının çalışmaya başladığı tarihten önce verilmemesi,

b) İnşaat /balıkçılık/tarım işyerlerinde çalıştırılan sigortalı için, en geç işe başlatıldığı tarihte verilmemesi,

c) İlk defa işyeri bildirgesi verilen işyerinde;

ilk defa sigortalı çalıştırmaya başlanılan tarihten itibaren bir a y içinde çalışmaya başlanılan sigortalı için, çalışmaya başladığı tarihten itibaren en geç bir aylık sürenin dolduğu tarihe kadar verilmemesi,

d) Yabancı ülkelere sefer yapan ulaştırma araçlarına sefer esnasında alınarak çalıştırılan sigortalı için çalışmaya başladığı tarihten itibaren en geç bir aylık sürenin dolduğu tarihe kadar verilmemesi,

e) Kamu idarelerince istihdam edilen 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa göre işsizlik sigortasına tabi olmayan sözleşmeli per-

sonel ile kamu idarelerince yurt dışı görevde çalışmak üzere işe alınan sigortalı için, çalışmaya başladığı tarihten itibaren bir ay içinde verilmemesi,

f) e-Sigorta kanalıyla gönderilmesi gerektiği halde yasal süresi içinde ancak kağıt ortamında Kuruma elden verilmesi veya posta kanalıyla gönderilmesi,

2- 5510 sayılı Kanunun 11 inci maddesinde öngörülen işyeri bildirgesinin Kuruma,

a) 13.08.2018 tarihinden itibaren sigortalı çalıştırmaya başlanılmış olmasına rağmen, en geç sigortalı çalıştırmaya başlanılan tarihte verilmemesi,

b)Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tâbi şirketlerin nevilerinin değişmesi, birleşmesi veya diğer bir şirkete katılması durumunda, bu hususların ticaret siciline tesciline ilişkin ilân tarihini; adi şirketlerde şirkete yeni ortak alınması durumunda ise en geç yeni ortağın alındığı tarihi takip eden on gün içinde, İşyerinin faaliyette bulunduğu adresten başka bir ildeki adrese nakledilmesi, sigortalı çalıştırılan bir işin veya işyerinin başka bir işverene devredilmesi hallerinde işyerinin nakledildiği, yeni işverenin işi veya işyerini devraldığı tarihi takip eden on gün içinde verilmemesi,

c) İşyerinin miras yoluyla intikali halinde ise ölüm tarihinden itibaren en geç üç ay içinde verilmemesi,

d) e-Sigorta kanalıyla gönderilmesi gerektiği halde yasal süresi içinde ancak kağıt ortamında Kuruma elden verilmesi veya posta kanalıyla gönderilmesi,

3- 5510 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasında öngörülen,

a) ay/aylarına ilişkin asıl veya ek nitelikteki aylık prim ve hizmet belgesinin/belgelerinin, anılan maddenin uygulanmasına ilişkin Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinde belirtilen süre içinde Kuruma verilmemesi,

b) Sigortalıların otuz günden az çalıştığını gösteren bilgi ve belgelerin aylık prim ve hizmet belgesinin verilmesi gereken süre

içinde Kuruma verilmemesi veya verilen bilgi ve belgelerin Kurumca geçerli sayılmaması nedeniyle ay/aylarına ilişkin ek nitelikteki aylık prim ve hizmet belgesinin/belgelerinin yasal süresi dışında verilmesi/Kurumca re'sen düzenlenmesi,

c) ay/aylarına ilişkin asıl veya ek nitelikteki aylık prim ve hizmet belgesinin/belgelerinin,

e-Sigorta kanalıyla gönderilmesi gerektiği halde yasal süresi içinde ancak kağıt ortamında Kuruma elden verilmesi veya posta kanalıyla gönderilmesi,

4- 5510 sayılı Kanunun 59 uncu maddesine istinaden serbest muhasebeci malî müşavirler ile yeminli malî müşavirlerce veya anılan Kanunun 85 inci maddesine istinaden Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca işyeri kayıtlarının incelenmesi neticesinde, Kuruma bildirilmediği tespit edilen eksik işçilik tutarının aylara mal edilmesi,

5- 5510 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde öngörülen sigortalı işten ayrılış bildirgesinin Kuruma,

a)Sigortalının işten ayrılma tarihinden itibaren en geç on gün içinde verilmemesi,

b) e-Sigorta kanalıyla gönderilmesi gerektiği halde yasal süresi içinde ancak kağıt ortamında Kuruma elden verilmesi veya posta kanalıyla gönderilmesi,

6- 506 sayılı Kanunun geçici 20 nci maddesi kapsamındaki sandıklar, sandık statüsüne tabi olan iştirakçilerinin sandıkla ilgilerinin;

a) Başlamasına ilişkin bildirimlerinin Kuruma, işe başlama tarihinden itibaren,

b) Sona ermesine ilişkin bildirimlerinin Kuruma, işten ayrılma tarihinden itibaren, en geç on gün içinde verilmemesi,

7 - 5510 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin on üçüncü fıkrası uyarınca verilmesi gereken,

a) ay/aylarına ilişkin asıl veya ek nitelikteki muhtasar ve prim hizmet beyanna-

mesinin / beyannamelerinin, Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliğinde belirtilen süre içinde Kuruma verilmemesi,

b) Sigortalıların otuz günden az çalıştığını gösteren bilgi ve belgelerin muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin verilmesi gereken süre içinde Kuruma verilmemesi veya verilen bilgi ve belgelerin Kurumca geçerli sayılmaması nedeniyle ay/aylarına ilişkin ek nitelikteki muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin/beyannamelerinin yasal süresi dışında verilmesi/Kurumca re'sen düzenlenmesi,

c) Mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden, hizmetleri ve kazançları Kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği ya da sadece hizmetlerinin Kuruma eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili.....ay/aylarına ilişkin asıl veya ek nitelikteki muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin/beyannamelerinin, Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliğinde belirtilen süre içinde Kuruma verilmemesi,

İŞVEREN / ARACI / SİGORTALİYİ GEÇİCİ OLARAK DEVRALAN İŞVEREN

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının (a),(b),(c), (d), (j) ve (m) bentlerinde; “Kurumca dayanağı belirtilmek suretiyle diğer kanunlarda aşağıda belirtilen fiiller için idari para cezası öngörülmüş olsa dahi ayrıca bu Kanunun;

a) 1) 8 inci maddesinin birinci fıkrası ile 61 inci maddede belirtilen bildirgeyi, bu Kanunda belirtilen süre içinde ya da Kurumca belirlenen şekle ve usûle uygun vermeyenler veya Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tu-

tulduğu hâlde anılan ortamda göndermeyenler hakkında her bir sigortalı için asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanır.

2) 8 inci maddenin birinci fıkrasında belirtilen bildirgenin verilmediğinin, mahkeme kararından veya Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca yapılan tespitlerden ya da diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarının kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelerden veya bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden anlaşılması halinde bildirgeyi vermekle yükümlü olanlar hakkında her bir sigortalı için asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası uygulanır.

3) İşyeri esas alınmak suretiyle bildirgenin verilmediğine ilişkin; mahkemenin karar tarihinden, Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarının tespit tarihinden, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının denetim elemanlarının rapor tarihinden, bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi veya belgelerin Kuruma intikal tarihinden itibaren bir yıl içinde bu bendin (2) numaralı alt bendinde sayılan durumlardan biriyle tekrar bildirge verilmediğinin anlaşılması halinde, bildirgeyi vermekle yükümlü olanlar hakkında bu defa her bir sigortalı için asgari ücretin beş katı tutarında idari para cezası uygulanır.

b) 11 inci maddesinde belirtilen bildirgeyi, Kurumca belirlenen şekle ve usûle uygun vermeyenler veya Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde, anılan ortamda göndermeyenler veya bu Kanunda belirtilen süre içinde Kuruma vermeyenlere;

1) Kamu idareleri ile bilânço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar için asgari ücretin üç katı tutarında,

2) Diğer defterleri tutmak zorunda olanlar için asgari ücretin iki katı tutarında,

3) Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için bir aylık asgari ücret tutarında, idari para ce-

zası uygulanır.

c) 86 ncı maddesinin birinci fıkrası uyarınca verilmesi gereken belgeleri, Kurumca belirlenen şekilde ve usûlde vermeyenler ya da Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda göndermeyenler veya belirlenen süre içinde vermeyenlere her bir fiil için;

1) Belgenin asıl olması halinde aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin beşte biri tutarında,

2) Belgenin ek olması halinde, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında,

3) Ek belgenin 86 ncı maddenin beşinci fıkrasına istinaden Kurumca re'sen düzenlenmesi durumunda, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin yarısı tutarında,

4) Belgenin mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden, hizmetleri veya kazançları Kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili olması halinde, belgenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işveren ce düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık asgari ücretin iki katı tutarında, idari para cezası uygulanır.

d) 59 uncu maddesi uyarınca Kurumun defter ve belge incelemeye yetkili denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları tarafından veya 59 uncu maddesinin beşinci fıkrasında belirtilen serbest muhasebeci malî müşavirler ile yeminli malî müşavirlerce düzenlenen raporlara istinaden, Kuruma bildirilmediği tespit edilen eksik işçilik tuta-

rının mal edildiği her bir a y için, aylık asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası uygulanır."

j) 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre sigortalılığı sona erenlere ilişkin bildirim ile 506 sayılı Kanunun geçici 20 nci maddesinde yer alan sandıklara, sandık iştirakçiliğinin başlama veya sona ermesine ilişkin bildirim, süresi içinde ya da Kurumca belirlenen şekle ve usule uygun olarak yapmayanlar veya Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda göndermeyenler hakkında, bir takvim ayında işlenen bu fiillerden dolayı tutmakla yükümlü bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşmamak kaydıyla her bir sigortalı veya sandık iştirakçisi için asgari ücretin onda biri tutarında idari para cezası uygulanır.

m) Kurumun prim tahakkukuna ve sigortalıların sosyal güvenlik haklarına dayanak teşkil eden bu Kanunun 86 ncı maddesinin on üçüncü fıkrası uyarınca verilmesi gereken beyannamedeki sigortalıların, prime esas kazançlarının veya hizmetlerinin bildirilmediği, eksik ya da geç bildirildiği anlaşılan her bir işyeri için;

1) Beyannamenin asıl olması hâlinde, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla beyannamede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin beşte biri tutarında,

2) Beyannamenin ek olması hâlinde, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla her bir ek beyannamede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında,

3) Ek beyannamenin, 86 ncı maddenin beşinci fıkrasına istinaden Kurumca resen düzenlenmesi durumunda, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla her bir ek beyannamede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin yarısı tutarında,

4) Beyannamenin mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim eleman-

larınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden, hizmetleri ve kazançları Kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği ya da sadece hizmetlerinin Kuruma eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili olması hâlinde, beyannamenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık beyannamedeki her bir işyeri için,

- a) Kamu idareleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar hakkında asgari ücretin üç katını geçmemek üzere sigortalı başına aylık asgari ücret tutarında,
- b) Diğer defterleri tutmak zorunda olanlar hakkında asgari ücretin iki katını geçmemek üzere sigortalı başına yarım asgari ücret tutarında,
- c) Defter tutmakla yükümlü olmayanlar hakkında aylık asgari ücreti geçmemek üzere sigortalı başına asgari ücretin üçte biri tutarında,
- ç) Beyannamedeki her bir işyerinden bildirilen sigortalıların sadece prime esas kazançlarının eksik bildirildiğinin anlaşılması hâlinde ise beyannamenin asıl veya ek nitelikte

olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık asgari ücretin onda birinden az, iki katından fazla olmamak üzere tespit edilen prime esas kazanç tutarında, idari para cezası uygulanır. Hükmü yer almaktadır.

5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) v e (j) bentleri yönünden fiil tarihi, belge verme yükümlülüğünün anılan Kanunda yerine getirilmesi öngörülen sürenin son günü; (c) ve (d) bentleri yönünden fiil tarihi ise, belge verme yükümlülüğünün Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinde yerine getirilmesi öngörülen sürenin son günü; (m) bendinde yönünden fiil tarihi ise, belge verme yükümlülüğünün Muhtasar v e Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliğinde yerine getirilmesi öngörülen sürenin son günüdür. İdari para cezalarının hesabında, 4857 sayılı İş Kanununun 39 uncu maddesine göre 16 yaşından büyük işçiler için saptanan fiil tarihindeki asgari ücret esas alınır.

01.01.2024 - 31.12.2024 Dönemi için uygulanacak asgari ücret tutarı : 20.002,50 TL

İDARİ PARA CEZASI UYGULANACAK FİİLLER		UYGULANACAK CEZA	01.01.2024 31.12.2024
a)	1) Sigortalı işe giriş bildirgesi ile genel sağlık sigortası giriş bildirgesini; 5510 sayılı Kanunda belirtilen süre içinde ya da Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığınca (Kurum) belirlenen şekle ve usule uygun vermeyenler veya Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda göndermeyenler hakkında her bir sigortalı için,	Bir aylık asgari ücret	20.002,50 TL

	2) Sigortalı işe giriş bildirgesinin verilmediğinin, mahkeme kararından veya Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca yapılan tespitlerden ya da diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarının kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelerden veya bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden anlaşılması halinde bildirgeyi vermekle yükümlü olanlar hakkında her bir sigortalı için,	Asgari ücretin iki katı	40.005,00 TL
	3) İşyeri esas alınmak suretiyle sigortalı işe giriş bildirgesinin verilmediğine ilişkin; mahkemenin karar tarihinden, Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarının tespit tarihinden, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının denetim elemanlarının rapor tarihinden, bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi veya belgelerin Kuruma intikal tarihinden itibaren bir yıl içinde (1- b) de sayılan durumlardan biriyle tekrar bildirge verilmediğinin anlaşılması halinde, bildirgeyi vermekle yükümlü olanlar hakkında her bir sigortalı için,	Asgari ücretin beş katı	100.012,50 TL
b)	İşyeri bildirgesini, Kurumca belirlenen şekle ve usule uygun vermeyenler veya Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde, anılan ortamda göndermeyenler veya bu Kanunda belirtilen süre içinde Kuruma vermeyenlerden,		
	1) Kamu İdarelerine	Asgari ücretin üç katı	60.007,50 TL
	1) Bilanço esasına göre defter tutanlara	Asgari ücretin üç katı	60.007,50 TL
	2) Diğer defterleri tutmak zorunda olanlara	Asgari ücretin iki katı	40.005,00 TL
	3) Defter tutmakla yükümlü olmayanlara	Bir aylık asgari ücret	20.002,50 TL
c)	Prim belgelerini ve defter kayıtlarını, Kurumca belirlenen şekilde ve usulde vermeyenlere ya da Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda göndermeyenlere veya belirlenen süre içinde vermeyenlere her bir fiil için,		
	1) Belgenin asıl olması halinde aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına	Aylık asgari ücretin 1/5 i	4.000,50 TL
	2) Belgenin ek olması halinde, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına,	Aylık asgari ücretin 1/8 i	2.500,31 TL
	3) Ek belgenin Kurumca resen düzenlenmesi durumunda, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına,	Aylık asgari ücretin 1/2 si	10.001,25 TL

	4) Belgenin mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden, hizmetleri veya kazançları Kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili olması halinde, belgenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın,	Asgari ücretin iki katı	40.005,00 TL
d)	Kurumun defter ve belge incelemeye yetkili denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları tarafından veya serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerce düzenlenen raporlara istinaden, Kuruma bildirilmediği tespit edilen eksik işçilik tutarının mal edildiği her bir ay için,	Asgari ücretin iki katı	

Vergi Usul Kanunu'na Göre Uygulanacak 2024 Yılı Cezaları

Vergi Usul Kanununda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır.

30/12/2023 tarihli ve 32415 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 556 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, 01/01/2024 tarihinden itibaren uygulanacak olan söz konusu had ve tutarlar yeniden belirlenmiştir. İlgili tebliğin cezalara ilişkin tablonun bölümleri aşağıya alınmıştır.

MADDE 352-	Usulsüzlük dereceleri ve cezaları (Kanuna bağlı cetvel)	
	I inci derece usulsüzlükler	
	1- Sermaye şirketleri	1.100
	2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	660
	3 - İkinci sınıf tüccarlar	330
	4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	150
	5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	87
	6- Gelir vergisinden muaf esnaf	40
	II nci derece usulsüzlükler	
	1- Sermaye şirketleri	580
	2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	330
	3 - İkinci sınıf tüccarlar	150
	4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	87
	5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	40
	6- Gelir vergisinden muaf esnaf	23
MADDE 353-	Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması	
	1- Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması, bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmemesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kağıt olarak düzenlenmesi, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması	3.400
	- Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	1.700.000

	2- Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması veya bulundurulmaması, aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi, gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi, elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kağıt olarak düzenlenmesi, hiç düzenlenmemiş sayılması - Her bir belge nev'ine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza - Her bir belge nev'ine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	3.400 170.000 1.700.000
	4- Hazine ve Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ile levha bulundurma ve asma mecburiyetine uyulmaması	1.700
	6- Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uymayanlara	40.000
	7- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara	2.000
	8- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine	6.600
	Bu bent uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	1.300.000
	9- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	8.700
	10-127 nci maddenin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işletli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	6.600
	11- Tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına	230.000
	Alt Sınır	2.300.000
	Üst Sınır	0
MADDE 355-	b) Damga Vergisinde - Her bir kağıt için kesilecek özel usulsüzlük cezası	14
MÜKERRER MADDE 355-	Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza 1-Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 2-İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 3-Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlar 1-Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 2-İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 3-Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında Mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (8) ve (10) numaralı bentleri uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara (üst sınır) -Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayanlara bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	11.800 5.800 3.000 6.900 3.400 1.800 4.400.000 8.700.000 0

Örneğin, Ba-Bs formlarını zamanında veremeyen birinci sınıf tüccarlar için 2024 yılında uygulanacak olan özel usulsüzlük cezası tutarında 2023 yılına nazaran 4.300 TL artışına gidilmiş ve 7.500 TL olarak uygulanan tutar 2024 yılı için **11.800 TL** olarak değiştirilmiştir. Kanuni süresinde verilmiş olan bildirimlerin kanuni sürenin sonunda başlayarak 10 gün içinde düzeltilmesi durumunda ceza uygulanmayacak, bu süreyi izleyen 15

gün içerisinde düzeltilen bildirimlerde normal cezanın %20'si oranında (birinci sınıf tüccarlar için 2.360 TL) özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Takip eden zamanlarda yapılacak olan düzeltmeler için ise genel ceza miktarı (**11.800 TL**) uygulanacaktır.

Örnek 1:

Bir Serbest Meslek defteri için MUHSGK beyannamesi ile beyan edilen prim ve hizmet bildirgesinin, kullanılan muhasebe programında ki bir hata sonucunda bir önce ki ayın hizmet bildirgesinin dönemi ile ve aynı bilgilerle beyan edilmesi durumunda karşılaşılabilecek ceza;

1) Belgenin asıl olması halinde aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına	Aylık asgari ücretin 1/5 i	4.000,50 TL
---	----------------------------	-------------

Bu tutar muhasebe bürosunun ilgili defterden alacağı bedelin neredeyse 6 aylık tutarına eşittir. Bu defter için personel vd giderleri düşüğünüzde aslında bir hata o firma için yıllık alınan bedelin mali müşavire maddi olarak hiçbir katkısı olmayacağı anlamına gelmektedir.

Örnek 2 :

Çok yoğun çalışmanın yapıldığı bir ayda, bir personelin olağan dışı bir sebeple beyannamelerin son günlerinde işe gelememesi sebebi ile bir MUHSGK' nın yapılan kontrollere rağmen beyannamenin verilmemesi. Örnek işyerinde 25 kişinin çalışmaktadır.

1) Belgenin asıl olması halinde aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına	Aylık asgari ücretin 1/5 i	4.000,50 TL
---	----------------------------	-------------

Bu işyerine SGK tarafında işçi başına ceza verileceği ve düzenleme sebebi ile işçi sayısına göre belirlenmesi ki burada tutarın 2 asgari ücreti geçmeyecek şekilde sınırlandırılmasıdır, yoksa karşılaşılan ceza çok can yakıcı bir

hale de gelebilirdi. Ki birçok büro için 2024 yılında 40.005,00 TL tutarında ki bu cezanın yine de mali müşaviri çok zor durumda bırakacağı açıktır. Bu şirketin Anonim Şirket olduğunu saysak bile 1 yıllık alınan hizmet bedelinin olduğu gibi işbu cezaya ödenmesi anlamına gelir. Personel ve gider payları mali müşavire zarar olarak yazılacaktır.

Örnek 3:

Bir limited şirketin Ba-Bs bildirimi yapılmamıştır. Şirket evrakı genel olarak dijitaldir. Geçen ay evrakı alınırken bu aya ait evraklar da teslim alınmış. Bu ay da ayrıca evrak alınırken geçen ay alınan evrakla bu ay alınan evrak birleştirilmemiştir. Geçen aydan gelen evrak ile bu ay gelen evrak birleştirilmiş olsa Ba bildirimine giren kağıt evrak olduğu görülecektir. Yeni personel hatası ve yoğun çalışma ortamı bu şekilde bir hata ile sonuçlanmıştır.

Karşılaşılan ceza 11.800,00 TL üzücü bir tutar olarak, 4 aylık hizmet bedelinin cezaya verilmesi anlamına gelmektedir.

MÜKERRER MADDE 355-	Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza	
	1-Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	11.800

Bu 3 örnekten anlaşılacağı üzere muhasebe büroları alınan ücretlerle karşılanamayacak kadar büyük ceza riskleriyle karşı karşıyadır. Bu durum mesleğin icrasını zorlaştırmakta ve hatta imkansız hale getirmektedir. Bunun için bazı önerilerin tartışılması gerekmektedir.

Ne yapmalı?

1-Tarife tutarları çok düşüktür, en azından meslek odası tarifelerinin uygulanması gerekmektedir.

2-Büro çalışma standartları konusunda meslektaşlara TÜRMOB ve Odalar önderlik ederek, bunu eğitim konusu haline getirmelidir.

3-Mesleki mali sorumluluk sigortaları yaygınlaştırılmalı, poliçe teminat ve hasar tutarları yükseltilmelidir.

4-Dijital dönüşümün yoğun yaşandığı bu günlerde, büro iş takibini kolaylaştıran program ve uygulamaların meslektaşlar tarafından kullanılması özendirilmelidir.

5-Ba-Bs tamamen kaldırılmalıdır.

6-Pareto Etkisi meslektaşlarca benimsenmeli, düşük rakamın getirdiği iş yükünden kurtulmalıdır. Kabaca gelirin % 80 oranında ki payını elde ettiği % 20 azınlık müşterilerinin işlerine yoğunlaşmalıdır.



TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA BAĞIMSIZ DENETİM

Sema Çengil

SMMM, İzmir Türkiye, e-mail: smmm.semacengil@gmail.com

Giriş

Bağımsız denetim, mali tabloların güvenilirliğini sağlamak ve yatırımcıları ve diğer paydaşları korumak için önemli bir araçtır. Bu makalede, Türkiye'de ve dünyada bağımsız denetim ile ilgili detaylı bir inceleme sunulacaktır.

Bağımsız Denetim Nedir?

Bağımsız denetim, bir denetçi tarafından, bir işletmenin veya diğer bir kuruluşun mali tablolarının veya diğer finansal bilgilerin, geçerli muhasebe standartlarına ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını inceleme işlemidir. Denetçi, bağımsız ve tarafsız bir şekilde hareket ederek, mali tabloların doğru ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlar.

Bağımsız Denetimin Amacı

Bağımsız denetim, mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu teyit etmek için denetçiler tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir. Bu sürecin temel amacı, **kullanıcıların mali tabloların gerçeğe uygun ve adil bir şekilde sunulduğuna güvenebilmelerini sağlamaktır.**

Bağımsız denetim, üç temel amaca hizmet eder:

1. Finansal Tabloların Gerçeğe Uygunluğunun Doğrulanması:

- Denetçiler, mali tabloların muhasebe standartlarına ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını inceler.
- Denetçiler, muhasebe kayıtlarının ve belgelerinin doğruluğunu ve tutarlılığını kontrol eder.
- Denetçiler, mali tabloların altta yatan işlemleri ve bakiyeleri doğru bir şekilde yansıtır ve yanlışladığını değerlendirir.

Citation/Atıf: ÇENGİL, S. (2024). TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA BAĞIMSIZ DENETİM. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 111-116

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Sema Çengil
E-mail: smmm.semacengil@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

2. Finansal Tabloların Adil Sunumunun Doğrulanması:

- Denetçiler, mali tabloların tüm önemli bilgileri içerip içermediğini ve bu bilgilerin açık ve anlaşılır bir şekilde sunulup sunulmadığını değerlendirir.
- Denetçiler, mali tabloların önemli varsayımları ve tahminleri hakkında yeterli bilgi verilmiş olup olmadığını kontrol eder.
- Denetçiler, mali tabloların geçmiş dönemlerle karşılaştırılabilir olup olmadığını ve bu karşılaştırmanın doğru bir şekilde sunulup sunulmadığını analiz eder.

3. Mali Raporlama Kalitesinin Geliştirilmesi:

- Denetçiler, denetleme faaliyetleri aracılığıyla, işletmelerin muhasebe ve mali raporlama sistemlerindeki eksiklikleri ve hataları belirleyebilir.
- Denetçiler, işletmelere bu eksiklikleri ve hataları düzeltmeleri için önerilerde bulunabilir.
- Denetçiler, işletmelerin mali raporlama sistemlerini geliştirmelerine ve daha iyi bir mali şeffaflık sağlamalarına yardımcı olabilir.

Türkiye’de Bağımsız Denetim

Türkiye’de bağımsız denetim, Bağımsız denetim yönetmeliği ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ile düzenlenmektedir. Türkiye denetim standartları, Uluslararası Denetim Standartları Kurulu (IAASB) tarafından belirlenen Uluslararası Denetim Standartları (UDES) ile uyumlu olarak hazırlanmıştır.

Dünyada Bağımsız Denetim

Dünyada bağımsız denetim, her ülkenin kendi yasal ve düzenlemelerine göre yapılmaktadır. Ancak, genel olarak, bağımsız denetim faaliyetleri Uluslararası Denetim Standartları Kurulu (IAASB) tarafından belirlenen Uluslararası Denetim Standartları (UDES) ile uyumlu bir şekilde yapılmaktadır.

Bağımsız Denetim Türleri

Bağımsız denetim, iki temel türe ayrılır:

- **Zorunlu Denetim:** Belirli büyüklükteki ve sektördeki işletmeler için yasal olarak zorunludur.
- **Gönüllü Denetim:** İşletmeler tarafından kendi istekleriyle yaptırılır.

Bağımsız Denetim Süreci

Bağımsız denetim süreci, aşağıdaki adımları içerir:

- **Denetim Planlaması:** Denetçi, denetlenecek kuruluşun risklerini ve işleyişini analiz ederek bir denetim planı hazırlar.
- **Denetim Kanıtlarının Toplanması:** Denetçi, denetim planına uygun olarak denetim kanıtları toplar.
- **Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi:** Denetçi, toplanan denetim kanıtlarını değerlendirir ve denetim görüşüne varır.
- **Denetim Raporunun Hazırlanması:** Denetçi, denetim görüşünü ve bulgularını içeren bir denetim raporu hazırlar.

Bağımsız Denetimde Karşılaşılan Zorluklar

Bağımsız denetimde bazı zorluklar da yaşanmaktadır. Bunlardan en önemlileri şunlardır:

- **Denetçi Bağımsızlığı:** Denetçinin, denetlenen kuruluştan ve diğer taraflardan bağımsız kalması önemlidir.
- **Denetim Kalitesi:** Denetim faaliyetlerinin yüksek bir kalitede yapılması önemlidir.
- **Mali Skandallar:** Mali skandallar, bağımsız denetim mesleğinin itibarını zedeleyebilmektedir.

Bağımsız denetim, mali piyasaların işleyişi ve ekonomik kalkınma için önemli bir araçtır. Türkiye’de ve dünyada bağımsız denetim ile ilgili yasal ve düzenlemeler sürekli olarak geliştirilmekte ve denetim standartları güncellenmektedir. Bağımsız denetim mesleğinin gelişmesi ve itibarının korunması için, denetçilerin mesleki yeterliliklerini

geliştirmeleri ve etik değerlere sahip çıkmaları önemli etkenlerdir.

Dünyada Bağımsız Denetimin Tarihçesi

Bağımsız denetimin kökenleri 19. yüzyıla kadar uzanmaktadır. İlk bağımsız denetim firmaları, 19. yüzyılın sonlarında Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulmuştur. Bu firmalar, yatırımcıların ve diğer paydaşların çıkarlarını korumak için şirketlerin mali tablolarını incelemeye başladılar.

20. yüzyılda, bağımsız denetim mesleği önemli bir gelişme gösterdi. Bu gelişmeye katkıda bulunan faktörlerden bazıları şunlardır:

- **Sermaye piyasalarının gelişmesi:** Sermaye piyasalarının gelişmesi, yatırımcıların şirketlerin mali durumları hakkında daha fazla bilgiye ihtiyaç duymalarına neden oldu. Bu da bağımsız denetime olan talebi artırdı.
- **Mali skandallar:** 20. yüzyılda yaşanan bazı büyük mali skandallar, bağımsız denetim mesleğinin önemini vurguladı. Bu skandallar sonucunda, bağımsız denetim standartları ve düzenlemeleri geliştirildi.
- **Teknolojinin gelişmesi:** Teknolojinin gelişmesi, denetçilerin daha verimli ve etkili bir şekilde çalışmasını sağladı. Bu da bağımsız denetim mesleğinin gelişmesine katkıda bulundu.

Türkiye'de Bağımsız Denetimin Tarihçesi

Türkiye'de bağımsız denetim, 20. yüzyılın ortalarında ilk defa gündeme gelmiştir. İlk bağımsız denetim firmaları, 1960'lı yıllarda Türkiye'de faaliyet göstermeye başlamıştır.

1980'li yıllarda, Türkiye'de bağımsız denetim ile ilgili yasal ve düzenlemeler geliştirilmeye başlanmıştır. 1981 yılında, Sermaye Piyasaları Kurulu (SPK) kurulmuştur. SPK, halka açık şirketlerin mali tablolarının bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesini zorunlu hale getirmiştir.

1990'lı yıllarda, Türkiye'de bağımsız denetim mesleği önemli bir gelişme göstermiştir. Bu gelişmeye katkıda bulunan faktörlerden bazıları şunlardır:

• **Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne entegrasyonu:** Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne entegrasyonu, Türk şirketlerinin Avrupa Birliği'nin muhasebe standartlarını ve denetim düzenlemelerini benimsemesini gerekli kılmıştır. Bu da Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin gelişmesine katkıda bulunmuştur.

• **Özel sektörün gelişmesi:** Özel sektörün gelişmesi, Türkiye'de bağımsız denetime olan talebi artırmıştır.

• **Mali skandallar:** Türkiye'de yaşanan bazı mali skandallar, bağımsız denetim mesleğinin önemini vurgulamıştır. Bu skandallar sonucunda, bağımsız denetim standartları ve düzenlemeleri geliştirilmiştir.

Günümüzde Dünyada ve Türkiye'de Bağımsız Denetim

Günümüzde, dünyada ve Türkiye'de bağımsız denetim mesleği önemli bir yere sahiptir. Bağımsız denetim, mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu artırmak için önemli bir araçtır. Bağımsız denetim, yatırımcıları ve diğer paydaşları korumaya, mali skandalları önlemeye ve şirket yönetimini geliştirmeye katkıda bulunur.

Türkiye'de Bağımsız Denetimin İşletmeler için Faydaları

Bağımsız denetim, mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu teyit etmek için denetçiler tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir. Bu süreç, sadece yasal bir zorunluluk olmakla kalmaz, aynı zamanda işletmelere de birçok önemli fayda sağlar.

1. Finansal Şeffaflık ve Güvenilirlik: Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının şeffaf ve güvenilir olduğunu gösterir. Bu durum, yatırımcılar, alacaklılar ve diğer paydaşlar için önemli bir güven kaynağıdır. Güvenilir finansal bilgiler, işletmelerin daha kolay finansman bulmasına ve daha iyi iş ilişkileri kurmasına yardımcı olur.

2. Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemlerinin Geliştirilmesi: Bağımsız denetim süreci, işletmelerin risklerini ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmelerine yardımcı olur. Denetçiler, potansiyel riskleri ve kontrol zayıflıkları

lıklarını tespit ederek işletmelerin bu riskleri yönetmeleri ve iç kontrol sistemlerini geliştirmeleri için önerilerde bulunabilirler.

3. Hata ve Hilelerin Önlenmesi: Bağımsız denetim, muhasebe hatalarının ve hilelerin önlenmesine yardımcı olur. Denetçilerin titiz incelemeleri, hataları ve hileleri tespit etme olasılığını artırır ve bu da işletmelerin finansal kayıplara uğramasını önleyebilir.

4. Kurumsal Yönetişimin Geliştirilmesi: Bağımsız denetim, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasına katkıda bulunur. Bağımsız denetçiler, yönetim kurullarına ve üst düzey yöneticilere karşı hesap verebilirlik ve şeffaflık sağlar. Bu durum, kurumsal yönetişimin iyileşmesine ve işletmenin uzun vadeli başarısına katkıda bulunur.

5. Mali Tablolara Güvenin Artması: Bağımsız denetim, mali tablolara olan güveni artırır. Bu durum, işletmelerin finansal performansını daha objektif bir şekilde değerlendirmeyi ve yatırım ve finansman kararlarını daha bilinçli bir şekilde vermeyi mümkün kılar.

6. Mali Raporlama Kalitesinin Artması: Bağımsız denetim, mali raporlama kalitesinin artmasına katkıda bulunur. Denetçiler, muhasebe standartlarının ve yasal düzenlemelerin doğru bir şekilde uygulanmasını sağlar. Bu durum, mali tabloların daha doğru ve güvenilir olmasını sağlar.

7. Uluslararası Pazarlara Giriş Kolaylığı: Bağımsız denetim, işletmelerin uluslararası pazarlara girişini kolaylaştırabilir. Uluslararası standartlara uygun bir şekilde gerçekleştirilen bağımsız denetim, yabancı yatırımcılar ve iş ortakları için önemli bir güven kaynağıdır.

Bağımsız denetim, işletmeler için birçok önemli fayda sağlar. Bu faydalar, finansal şeffaflık ve güvenilirlikten risk yönetimine ve kurumsal yönetime kadar geniş bir yelpazeyi kapsar. Bağımsız denetim, işletmelerin daha sağlam bir finansal yapıya sahip olmalarına, daha iyi iş ilişkileri kurmalarına ve uzun vadeli başarılarını sürdürmelerine yardımcı olur.

Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşletmeler için Zararları Var mıdır?

Bağımsız denetim, mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu teyit etmek için denetçiler tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir. Bu sürecin birçok önemli faydası olmasına rağmen, bazı işletmeler için bazı **potansiyel zararları** da olabilir.

1. Maliyet: Bağımsız denetim, işletmeler için bir maliyet unsuru oluşturur. Denetim ücreti, işletmenin büyüklüğüne ve karmaşıklığına bağlı olarak değişir. Küçük işletmeler için bu maliyet önemli bir yük oluşturabilir.

2. Zaman: Bağımsız denetim süreci, işletmenin zamanını ve kaynaklarını da kullanır. Denetçiler, işletmenin finansal kayıtlarını incelemek ve yönetim ile görüşmeler yapmak için zaman ayırırlar. Bu durum, işletmenin normal işleyişini ve diğer faaliyetlerini etkileyebilir.

3. Olumsuz Bulgular: Bağımsız denetim sonucunda, denetçiler işletmenin finansal tablolarında veya iç kontrol sistemlerinde bazı hatalı veya eksik işlemler bulabilirler. Bu durum, işletmenin itibarını zedeleyebilir ve yasal yaptırımlara yol açabilir.

4. İlişkisel Zorluklar: Bağımsız denetçiler, işletmenin çalışanları ve yönetimi ile yakın ilişkiler kurabilirler. Bu durum, denetçilerin tarafsızlığını ve objektifliğini etkileyebilir ve bağımsız denetim sürecinin güvenilirliğini zedeleyebilir.

5. Fazla Düzenleme: Bağımsız denetim ile ilgili yasal düzenlemeler ve standartlar, işletmeler için ek bir yük oluşturabilir. Bu düzenlemelere uyum sağlamak, özellikle küçük işletmeler için zaman alıcı ve karmaşık olabilir.

Ancak:

- Bu potansiyel zararların, bağımsız denetimin **faydaları** ile karşılaştırıldığında **çok daha az** olduğunu belirtmek önemlidir.

- Bağımsız denetim firmaları, **profesyonel ve tarafsız bir şekilde** çalışırlar ve işletmelerin gizli bilgilerini korumaya özen gösterirler.

- Bağımsız denetim sonucunda ortaya çıkan **olumsuz bulgular**, işletmelerin hatalarını düzeltmelerine ve daha sağlam bir finansal yapı kurmalarına yardımcı olabilir.

- Modern teknoloji, **bağımsız denetim sürecinin daha hızlı ve daha az maliyetli** hale gelmesini sağlar.

Bağımsız denetim, işletmeler için bazı potansiyel zararlara sahip olsa da, bu zararların **faideleri** ile karşılaştırıldığında **çok daha az** olduğu unutulmamalıdır. Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğini ve doğruluğunu teyit ederek, yatırımcılar, alacaklılar ve diğer paydaşlar için önemli bir güven kaynağı sağlar. Bu durum, işletmelerin daha kolay finansman bulmasına, daha iyi iş ilişkileri kurmasına ve uzun vadeli başarısına katkıda bulunur.

Türkiye’de Bağımsız Denetçinin Görev ve Sorumlulukları

Bağımsız denetçiler, Türkiye’de önemli bir meslek grubudur. Mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu teyit ederek, yatırımcıları ve diğer paydaşları korumaya, mali skandalları önlemeye ve şirket yönetimini geliştirmeye katkıda bulunurlar.

Bağımsız denetçilerin görev ve sorumlulukları, **Türk Denetim Standartları (TÜDES)** ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından belirlenen diğer düzenlemeler ile çerçevelenmiştir.

Bağımsız denetçinin temel görev ve sorumlulukları şunlardır:

1. Mali Tabloların Denetlenmesi:

- Bağımsız denetçi, denetlenecek kuruluşun mali tablolarının muhasebe standartlarına ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını inceler.
- Denetçi, muhasebe kayıtlarının ve belgelerinin doğruluğunu ve tutarlılığını kontrol eder.
- Denetçi, mali tabloların altında yatan işlemleri ve bakiyeleri doğru bir şekilde yansıtmayı değerlendirir.

2. Denetim Raporu Düzenlenmesi:

- Bağımsız denetçi, denetleme sonuçlarını özetleyen bir denetim raporu düzenler.

- Denetim raporunda, denetlenen kuruluşun mali tablolarının gerçeğe uygun ve adil bir şekilde sunulup sunulmadığı belirtilir.

- Denetim raporunda, mali tabloların önemli hataları veya eksiklikleri hakkında bilgi verilir.

3. Mesleki Gizlilik Sağlanması:

- Bağımsız denetçi, denetleme sırasında edindiği bilgileri, meslek sırrı olarak saklamak zorundadır.
- Denetçi, edindiği bilgileri sadece denetim raporunda veya yasal olarak yetkili mercilere bildirebilir.

4. Bağımsızlığın Korunması:

- Bağımsız denetçi, denetlenecek kuruluştan ve diğer taraflardan bağımsız kalmak zorundadır.
- Denetçi, denetleme faaliyetlerini objektif ve tarafsız bir şekilde yürütmek zorundadır.

5. Mesleki Yeterliliğin Korunması:

- Bağımsız denetçi, mesleki yeterliliklerini korumak için sürekli eğitim almalıdır.
- Denetçi, mesleki kuruluşlara üye olmalı ve mesleki etik kurallarına uymalıdır.

Bunlara ek olarak, bağımsız denetçinin:

- Denetleme planı ve programı hazırlaması,
- Denetleme kanıtlarını toplaması ve değerlendirmesi,
- İç kontrol sistemini değerlendirmesi,
- Mali riskleri analiz etmesi,
- Yasal ve düzenleyici uyumu değerlendirmesi gibi görevleri de vardır.

Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin Karşılaştığı Zorluklar

Bağımsız denetim, mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu teyit etmek için önemli bir araçtır. Ancak, Türkiye’de bağımsız denetçiler, görevlerini yerine getirirken bazı zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Bu zorluklardan bazıları şunlardır:

1. Bağımsızlık Sorunları:

- Bağımsız denetçilerin, denetlenecek kuruluş ve diğer taraflardan bağımsız kalmaları önemlidir.
- Ancak, bazı durumlarda denetçilerin bağımsızlığı, denetim ücreti, müşteri ilişkileri veya diğer faktörler tarafından tehdit edilebilir.
- Bu durum, denetim sonuçlarının objektifliğini ve tarafsızlığını etkileyebilir.

2. Yetersiz Kaynaklar:

- Bazı bağımsız denetçi firmaları, karmaşık ve büyük şirketleri denetleyecek kadar yeterli kaynağa sahip değildir.
- Bu durum, denetim kalitesini düşürebilir ve denetim risklerini artırabilir.

3. Denetleme Sürecinin Karmaşıklığı:

- Muhasebe standartları ve yasal düzenlemeler sürekli olarak güncellenmektedir.
- Bu durum, denetçilerin güncel bilgilere ayak uydurmasını ve karmaşık denetim süreçlerini yönetmesini zorlaştırmaktadır.

4. Denetleme Ücretlerinin Düşüklüğü:

- Bağımsız denetim ücreti, genellikle denetlenecek kuruluşun büyüklüğüne ve karmaşıklığına bağlı olarak belirlenir.
- Bazı durumlarda, denetleme ücreti, denetçilerin maliyetlerini karşılamak için yeterli olmayabilir.
- Bu durum, denetçilerin yeterince zaman ve kaynak ayırmalarını zorlaştırabilir.

5. Yasal ve Düzenleyici Engel:

- Bazı yasal ve düzenleyici engeller, denetçilerin denetleme faaliyetlerini yürütmesini zorlaştırabilir.
- Örneğin, denetçilerin erişebileceği bilgiler sınırlı olabilir veya denetçilerin raporlama yükümlülükleri çok ağır olabilir.

6. Denetçilere Yönelik Tehditler:

- Bazı durumlarda, denetçiler, denetleme sonuçları nedeniyle denetlenecek kuruluş tarafından tehdit edilebilir veya taciz edilebilir.

bilir.

- Bu durum, denetçilerin objektif ve tarafsız bir şekilde çalışmasını zorlaştırabilir.

7. Nitelikli Eleman Bulma Zorluğu:

- Bağımsız denetim mesleği, nitelikli eleman bulma konusunda zorluk yaşamaktadır.
- Bu durum, denetim firmalarının yeterince insan kaynağına sahip olmasını ve denetleme kalitesini korumasını zorlaştırmaktadır.

8. Sektörel Farklılıklar:

- Farklı sektörlerde, farklı muhasebe standartları ve yasal düzenlemeler uygulanmaktadır.
- Bu durum, denetçilerin her sektörde uzmanlaşmasını ve bilgi birikimlerini güncellemelerini zorlaştırmaktadır.

9. Teknolojik Gelişmeleri Takip Etme Zorluğu:

- Teknolojik gelişmeler, muhasebe ve denetim mesleğini de etkilemektedir.
- Denetçilerin bu gelişmeleri takip etmesi ve denetim yöntemlerini buna göre uyarlaması önemlidir.

10. Küresel Ekonomik ve Politik Gelişmeler:

- Küresel ekonomik ve politik gelişmeler, denetçilerin karşılaştığı riskleri ve sorumlulukları artırabilir.

KOOPERATİFLERDE DİŞ DENETİM

Yusuf Üstün 

Ticaret Başmüfettişi, Türkiye, e-mail: ysfstn@hotmail.com

1. KOOPERATİFLERDE DİŞ DENETİM ¹¹

1.1. Kooperatiflerde Dış Denetimin Konusu ve Kapsamı ¹²

Ülkemizde kooperatifçilik alanında temel yasa niteliğinde olan 1163 sayılı Kooperatifler Kanununda (KK) değişiklik yapan 21/10/2021 tarih ve 7339 sayılı yasayla, kooperatiflerde denetim sistemi yeniden düzenlenmiş ve etkin bir denetim modelinin kurulması amaçlanmıştır.

Bu kapsamda etkin bir denetim için dünya kooperatifçiliğinin Almanya, Japonya, Kanada, İspanya, Polonya ve İtalya gibi örneklerinde bulunan zorunlu dış denetim sisteminin ülkemizde de uygulamaya geçirilmesi hedeflenmiştir.

Diğer bir deyişle, kooperatiflerdeki iç denetim diyebileceğimiz mevcut denetim kurulumunun yanı sıra; ilk defa, çalışma konusu, ortak sayısı ve ciro gibi kıstaslara göre belirlenecek kooperatifler ve üst kuruluşlarına, dış denetim yaptırılması zorunluğu getirilmiştir.

Yapılan değişiklikle, Ticaret Bakanlığı (TB) tarafından çalışma konusu, ortak sayısı ve ciro gibi kıstaslar dikkate alınarak belirlenen kooperatif ve üst kuruluşların dış denetime tabi olacağı belirtilmiştir.

Dış denetimin konusu ise yalnızca finansal tabloların denetimi olarak sınırlanmamış; kooperatif yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin de denetlenen finansal tablolarla tutarlı olup olmadığının, gerçeği yansıtır yansıtmadığının denetim kapsamı içerisinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, yapılacak dış denetime ilişkin usul ve esaslar, denetçilerin nitelikleri, uyacakları etik ilkeler, görev ve yetkileri, seçilmeleri, görevden alınmaları veya ayrılmaları, denetimin ve denetim raporlarının içeriği ve raporun genel kurula sunulması ile üst kuruluşların yetkilendirilmesine ilişkin hususların Ticaret Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle¹³

Citation/Atıf: ÜSTÜN, Y. (2024). KOOPERATİFLERDE DİŞ DENETİM. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 117-132

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Yusuf Üstün
E-mail: ysfstn@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

düzenleneceği belirtilmiştir.

Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmeliğe (Kooperatif Denetim Yönetmeliği) göre kooperatiflerin finansal tablolarının;

- Kooperatiflerin tabi olduğu 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve diğer ilgili mevzuatına göre hazırlanıp hazırlanmadığı,
- Gelir ve giderlerinin dayanağını oluşturan belgelerin ilgili mevzuata uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği,
- Gelir ve gider hesapları ile bilanço hesaplarının defter, kayıt ve belgelerle uyumlu olup olmadığı,
- Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu içerisinde yer alan finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolarla tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı, hususları dış denetimin konusunu oluşturmaktadır.

Burada “Bağımsız Denetim” kavramı ile “Dış Denetim” kavramını birbirine karıştırmamak gerekir.

Bağımsız Denetim; SMMM ve YMM ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçilerin, TTK, 660 sayılı KHK ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.¹⁴

Dış Denetim; SMMM, YMM, Bağımsız Denetçiler ve ilgili Bakanlıkça denetim yetkisi verilen birliklerde/merkez birliklerinde dış denetimle görevli personel tara-

findan belirli şartları sağlayan kooperatiflerin, finansal tablolarındaki bilgilerin, mevzuatta belirtilen esaslara uygunluğu ve doğruluğu hususunda, sınırlı güvence sağlayacak denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesini ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir.

Bağımsız denetim, mevzuatta belirlenen şartları sağlayan şirketlerde/kooperatiflerde uygulama alanı bulurken, dış denetim sadece kooperatiflere özgü bir kavramdır.

Bu husus, Kooperatif Denetim Yönetmeliğinin 36. Maddesinin 5.fıkrasında “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler ile kooperatifler arasında bu Yönetmelik uyarınca yapılacak denetimlere ilişkin sözleşmelerde, yürütülecek denetimin bir **bağımsız denetim olmadığı**nın açıkça belirtilmediği ifadeye yer verilir.” şeklinde ifade edilmiştir:

Dış denetimle karıştırılmaması gereken diğer denetim ise “**kooperatif denetleme organı**” tarafından yapılacak denetimdir. KK’da kooperatiflerde denetim faaliyetlerini yürüten organa ilişkin yalnızca “denetim kurulu” ifadesi kullanılmamakta, Kanunun farklı yerlerinde aynı organ için “denetim organı”, “denetleme organı”, “denetçiler kurulu”, “denetçiler” şeklinde farklı ifadeler de kullanılmaktadır.

Kooperatif denetleme organı tarafından yapılan denetim, genel kurul adına kooperatif veya üst kuruluşlarının işlem ve hesaplarını tetkik eden, kooperatif denetim kurulu üyelerince yapılan denetimi ifade etmektedir.

Kooperatif anasözleşmesinde belirlenen faaliyet konuları çerçevesinde gerçekleştirilen tüm işlemlerinin mevzuatta belirlenen usul ve esaslara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediği, gelir tablosu hesaplarıyla bilançonun defterlerle uyumluluk halinde bulunup bulunmadığı, defterlerin düzenli bir surette tutulup tutulmadığı ve gelir tablosu hesaplarıyla

mameleki hakkında uyulması gerekli olan hükümlere göre işlem yapıp yapılmadığı hususları kooperatif denetleme organı tarafından yapılacak denetimin konusunu oluşturur.¹⁵

1.2. Dış Denetime Tabi Kooperatifler, Dış Denetim Yapabilecekler ve Bunların Nitelikleri

1.2.1. Dış Denetime Tabi Kooperatifler

KK m.65 ve 69, 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanununun (TKK) m.20, 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanunun (TSKB) m.5'e dayanılarak hazırlanan "*Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik*" uyarınca, aşağıdaki belirtilen şartlardan birini sağlayan faal kooperatiflerin dış denetime tabi olacağı hükme bağlanmıştır.

Dış Denetime Tabi Kooperatif Türleri¹⁶

- Tarım Satış Kooperatifleri,
 - Tarım Kredi Kooperatifleri,
 - Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri,
 - Pancar Ekicileri Kooperatifleri.
- Yapı ruhsatı alınmış ve ortak sayısı 100 veya daha fazla olan;
- Yapı Kooperatifleri,
 - Turizm Geliştirme Kooperatifleri
 - Gayrimenkul İşletme Kooperatifleri
 - Faaliyet konusuna bakılmaksızın 30 milyon Türk lirası ve üstü net satış hasılatı olan kooperatifler.
 - Faaliyet konusuna bakılmaksızın 2.000 ve daha fazla orta1 bulunan kooperatifler.

Yukarıdaki tabloda yer almayan kooperatif türleri, dış denetime tabi değildir.

Örneğin Motorlu Taşıyıcılar Kooperatifleri, net satış hasılatı 30 milyon Türk Lirası ve üstü değilse ya da 2.000 ve daha fazla ortağı yoksa dış denetime tabi

olmayacaktır. Yine yapı ruhsatı alınmamış ya da ortak sayısı 100 veya daha fazla olmayan yapı kooperatifleri, turizm geliştirme kooperatifleri ve gayrimenkul işletme kooperatifleri de dış denetime tabi değildir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, mezkur kooperatiflerin yapı ruhsatını alması ve ortak sayısının 100 veya daha fazla olmasıdır. Bu örnekler tabloda yer almayan diğer kooperatif türleri için çoğaltılabilir.

Ayrıca art arda iki hesap döneminde 30 milyon Türk Lirası net satış hasılatı şartını sağlayan kooperatifler, müteakip hesap döneminden itibaren dış denetime tabi olacaklardır. Art arda iki hesap döneminde yıllık net satış hasılatı 30 milyon Türk Lirasının altında kalan kooperatifler ise müteakip hesap döneminden itibaren dış denetim kapsamından çıkarılacaklardır.

Kooperatiflerin yıllık net satış hasılatı hesaplanırken vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu dikkate alınacaktır. Kooperatiflerin yıllık net satış hasılatının hesaplanmasında varsa bağlı ortaklıkların ve iştiraklerin yıllık net satış hasılatı da dikkate alınır. Ancak müteakip dönemde bu şartı sağlaması durumunda bir sonraki dönemde dış denetim kapsamına dahil olur.

Kanuni yükümlülükleri nedeniyle TTK'nın ilgili hükümleri kapsamında bağımsız denetim yaptıran kooperatifler, yaptırmaları gereken dış denetimden muaftır. Örneğin, TTK'ya göre bağımsız denetime tabi olan bir tarım satış kooperatifi KK'ya göre ayrıca dış denetim yaptırmak zorunda değildir.

Dış denetime tabi olduğu halde söz konusu dış denetimi yaptırmayan kooperatiflerin finansal tabloları, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu ve ibra konularında alınan genel kurul kararları geçersizdir. Bu nedenle yönetim kurulu üyelerinin hukuki sorumluluğunu ortadan kaldıran söz

konusu kararların alınabilmesi için yapılacak olan genel kurul toplantılarına ilişkin olarak hazırlanan gündem maddelerinin içerisinde “*dış denetçinin seçilmesi ile dış denetçiye verilecek ücret hakkında karar alınması*” hususuna yer verilmesi uygun olacaktır.

Yine gündemde böyle bir maddenin bulunmaması durumunda kooperatif genel kurul toplantılarına katılacak Bakanlık Temsilcilerince durumun yeni seçilecek yönetim kurulu üyelerine, eğer seçimli bir toplantı değilse mevcut yönetim kurulu üyelerine açıklanması, dış denetçi seçimi için genel kurulun hızlı bir şekilde olağanüstü toplantıya çağırılması gerektiği ifade edilmelidir.

1.2.2. Dış Denetim Yapabilecekler

Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik uyarınca kooperatiflerin dış denetimi; ancak ve ancak aşağıda yer alan kişiler tarafından yapılabilir.

Dış Denetim Yapabilecekler¹⁷

KGK tarafından yetkilendirilen **Bağımsız Denetçiler**,

· 3568 sayılı Kanuna tabi **meslek mensupları**, (SMMM ve YMM'ler)

· İlgili Bakanlıkça **dış denetimle yetkilendirilen**, bağlı olunan **merkez birlikleri** veya merkez birliği kurulamamışsa bağlı olunan **birlikler**,

Yukarıda yer alan ilgili Bakanlık ifadesinden, tarımsal amaçlı kooperatifler ve üst kuruluşları için Tarım ve Orman Bakanlığını (TOB); yapı kooperatifleri ve üst kuruluşları için Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığını (ÇŞB); diğer kooperatifler ve üst kuruluşları için Ticaret Bakanlığını (TB) anlamak gerekmektedir.¹⁸

İlgili Bakanlıkça yetki verilmesi halinde dış denetim, merkez birliği olan kooperatiflerde merkez birliği, merkez birliği kurulamamışsa ortağı olduğu birlik tarafından gerçekleştirilebilir.

Dış denetime yetkili merkez birlikleri kendi ortakları dışındaki kooperatif ve birlikleri; birlikler de kendi ortakları dışındaki kooperatifleri denetleyemezler. Kooperatifler merkez birliğine/birliğe ortak olsalar dahi genel kurullarında alacağı kararla dış denetimi bağımsız denetçilere, SMMM'lere ya da YMM'lere yaptırabilir.

Örneğin; Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri Birlikleri Merkez Birliği (TESKOMB), sadece kendi ortakları olan esnaf ve sanatkarlar kredi kefalet kooperatiflerinin dış denetimini yapabilirken, kendi ortağı olmayan bir birliği ya da kooperatifi örneğin yapı kooperatiflerini ya da motorlu taşıyıcılar kooperatiflerini ya da tarım kredi kooperatiflerinin dış denetimini yapamazlar. Yine bu kooperatifler genel kurullarında alacakları kararla dış denetimlerini TESKOMB yerine dış denetçi niteliklerini haiz dışarıdan bağımsız denetçilere, SMMM'lere ya da YMM'lere yaptırabilirler.

İlgili Bakanlığın, dış denetim işleviyle yetkilendireceği birlikler/merkez birliklerinin;

- En az 7 ortak kooperatifinin bulunması,
 - Dış denetimi gerçekleştirebilecek kurumsal kapasiteye sahip olması, organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin denetim faaliyetini etkin bir şekilde gerçekleştirebilmesi için yeterli olması,
 - Denetim rehberinin yazılı olarak oluşturulması,
 - Dış denetimi gerçekleştirmek üzere denetim biriminde yukarıda yer verilen dış denetçi niteliklerine haiz ve ortağı olan dış denetime tabi birim kooperatif sayısı;
 - 500 ün altında olanlarda en az 1/20si kadar,
 - 500-750 arası olanlarda 1/30u kadar,
 - 750 ve üzeri olanlarda 1/401 kadar,
- tam zamanlı dış denetimle görevli perso-

nel istihdam etmesi şarttır.

Örneğin; ilgili Bakanlığın dış denetimle yetkilendirdiği birliklerden olan TESKOMB'un ortak kooperatif sayısı yaklaşık 2023 yılı sonu itibarıyla 1.000'dir. 19 Bu nedenle TESKOMB'un dış denetim biriminde, dış denetçi niteliklerine haiz tam zamanlı dış denetimle görevli personel sayısının en az 25 ($1000 \times 1/40 = 25$) olması gerekmektedir.

Birlik/merkez birliğinde istihdam edilecek dış denetimle görevli personelde dış denetçi niteliklerine haiz olmanın yanısıra aşağıdaki şartlar aranır:

- Üniversitelerin en az dört yıllık lisans eğitimi veren siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden ya da bunlara denkliği yetkili makamlar tarafından kabul edilen yurt dışındaki üniversitelerden veya yüksek okullardan mezun olmak.
- Usul ve esasları Bakanlıkça belirlenecek sınavda başarılı olmak.
- Sağlık durumu, her türlü iklim ve yolculuk koşullarına elverişli olmak.
- Birlik/merkez birliğinde istihdam edilecek dış denetimle görevli personelin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçi olması hali hariç, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması halinde yukarıda belirtilen hükümler (en az dört yıllık lisans mezunu, Bakanlıkça belirlenecek sınavda başarılı olma, sağlık durumu) şartı bu kişiler için de uygulanır.

Denetimle yetkilendirilen birlik/merkez birliği, ilgili Bakanlığa, her yılın ocak ayında dış denetime tabi tutulacak kooperatiflerin bir listesini teslim etmek zorundadır. Ayrıca bu kuruluşlar her yıl yürüttükleri denetimler hakkında bilgileri içeren bir raporu ve denetimle ilgili diğer konular hakkındaki bilgileri ilgili Bakanlığa vermekle yükümlüdürler.

1.2.3. Dış Denetçinin Nitelikleri ²⁰

Kooperatiflerde dış denetim faaliyeti yürütebilmek için dış denetçinin aşağıdaki şartlara haiz olması gerekmektedir.

- Türk vatandaşı ve medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak ,
- Kamu haklarını kullanmaktan yoksun bırakılmış olmamak,
- Devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından ya da 1163 sayılı Kanun hükümlerine göre mahkûm olmamak,
- En az lisans düzeyinde diploma sahibi olmak kaydıyla 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca ilgili meslek odasına kayıtlı serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanına sahip olmak veya bu unvanları haiz olma koşulu hariç bu maddenin birinci ve ikinci fıkralarında ön görülen diğer niteliklere sahip olmak koşuluyla denetim yetkisi verilen birlik/merkez birliğinde denetimle görevli personel olmak,
- KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler hariç olmak üzere dış denetçi eğitimini tamamlamış olmak,
- Görevi süresince, dış denetim işlemleri dışında kendisi veya başkası namına, bizzat veya dolaylı olarak kooperatifle kooperatif konusuna giren bir ticari muamelesi bulunmamak,
- Dış denetim faaliyeti yapacağı kooperatif ile ortaklık ilişkisi bulunmamak, (Örneğin; SMMM, YMM ya da bağımsız denetçi sıfatına haiz olan bir kişi, ortağı olduğu bir yapı kooperatifinin dış denetimi yapamaz.)
- Son 5 yıl içinde gerçekleştirdikleri kooperatif dış denetimlerinde bu Yönetme-

lik hükümlerine üç seferden fazla aykırı davranışlarda bulunmamış olmak,

- Görevi süresince, dış denetçiler ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile üçüncü dereceye kadar (üçüncü derece dâhil) kan ve kayın hısımları veya dış denetçi tarafından denetlenen kooperatif veya denetlenen kooperatif ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girmemiş olmak, (Örneğin, SMMM, YMM ya da bağımsız denetçi sıfatına haiz olan bir kişinin, kendisi, eşi ile üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımlarından birisi denetlenen bir sigorta kooperatif ile borç veya alacak ilişkisine girmişse, o kişi o sigorta kooperatifinin dış denetimini dış denetçi sıfatıyla yapamaz.)

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmişse, faaliyet izinlerinin iptal edilmemiş veya askıya alınmamış olması ya da bağımsız denetim resmi sicilinde gayri faal olarak gösterilmemiş olmak.

- Ayrıca dış denetçinin mevzuata uygun denetim raporu hazırlaması, süresi içinde tamamlaması ve hazırladığı raporu usulüne uygun olarak sunması gerekir.

-Dış denetçi ile denetim yapılacak kooperatif arasında, denetçinin tarafsızlığını ortadan kaldıran bir nedenin varlığı halinde, denetçi bu kooperatifte denetim yapamaz.

Yine burada da “Bağımsız Denetçi”, “Dış Denetçi” ve “Kooperatif Denetçisi” kavramları birbirine karıştırılmamalıdır. Tekrar vurgulamak gerekirse;

- **Bağımsız Denetçi**, bağımsız denetim yapmak üzere, SMMM, YMM ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından yetkilendirilen kişileri,

- **Dış Denetçi**, SMMM, YMM, Bağımsız Denetçiler ve ilgili Bakanlıkça denetim yetkisi verilen birliklerde/merkez birliklerinde dış denetimle görevli personeli,

- **Kooperatif Denetçisi**, kooperatif denetleme organı üyelerinden her birini ifade etmektedir.

Kooperatif denetçileri, genel kurul adına kooperatif veya üst kuruluşlarının işlem ve hesaplarını tetkik eder.

1.3. Dış Denetçinin Görev, Yetki ve Yükümlülükleri²¹

Dış denetçi; finansal tabloların kayıtlara uygun, doğru ve dürüst şekilde hazırlanmışlığına ilişkin görüş oluşturabilmek amacıyla denetimi planlar, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplar ve finansal tablolar ile diğer denetim konuları hakkında sınırlı güvence sağlayacak sonuca ulaşır.

Denetim planlarının hazırlanmasında ve denetimin yürütülmesinde risk unsurları öncelikle dikkate alınır. Risk düzeyinin yüksek olduğu sonucuna varılan alanlarda denetim faaliyetleri artırılır. Risk düzeyinin düşük olduğu durumlarda yeterli kanıt elde etmek şartıyla denetim faaliyetleri sınırlı düzeyde gerçekleştirilebilir.

Dış denetçi, kooperatifin işletme konusuna aykırı işlemlerde bulunup bulunmadığını denetler ve düzenleyeceği raporda yaptığı bu denetimin sonucuna ilişkin görüşünü belirtir.

Dış denetim raporu ortakların denetim faaliyetleri ve sonuçları hakkındaki bilgilere tam ve doğru bir şekilde ulaşmasını sağlayacak ayrıntıda hazırlanır.

Rapor, hesap döneminin sonundan itibaren üç ay içerisinde hazırlanarak genel kurula sunulmak üzere yönetim kuruluna teslim edilir. Ancak her halde dış denetim raporları, denetimi yapılan kooperatifin genel kurul toplantısı yapmasını engellemeyecek şekilde sunulur.

Yönetim kurulu, dış denetim raporunu genel kurul toplantısından en az on beş gün önce, ortakların incelemesine hazır bulundurmakla yükümlüdür.

1.3.1. Görevleri

Dış denetçinin görevleri:

- TTKda sayılan ticari defterlerin usulüne uygun bir şekilde tutulup tutulmadığını, gerekli onayların yaptırılıp yaptırılmadığını incelemek.
- En az altı ayda bir kooperatif faaliyetleri hakkında bilgi edinmek ve gerekli kayıtların düzenli bir biçimde tutulmasını sağlamak amacıyla kooperatif defterlerini ve diğer evrakını incelemek.
- Hatalı finansal raporlama ile kooperatif iş ve işlemlerinde usulsüzlüğe neden olabilecek risk unsurlarını belirlemek ve bu unsurları düzenli aralıklarla kontrol etmek.
- Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarının mali açıdan ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol etmek.
- Envanter işlemlerini kontrol etmek.
- Kooperatifin sermayesinin karşılıksız kalıp kalmadığını veya kooperatifin borca batık olup olmadığını kontrol etmek, sermaye karşılıksız kalmışsa karşılıksız kalan tutarı belirlemek.
- Kooperatiflerin gelir gider farklarının dağıtımlarına ve giderlerin paylaşımına ilişkin hususlarda anasözleşmeye uygun hareket edilip edilmediğini incelemek.
- Ortakları şahsen veya ek ödeme ile yükümlü olan kooperatiflerde, ortaklar listesinin usulüne uygun olarak oluşturulup oluşturulmadığını, pay defteri ile uyumlu olup olmadığını incelemek.

şeklinde sıralanabilir.

Dış denetçi yaptığı denetim faaliyetleri esnasında kooperatif ortakları veya alacaklılar aleyhine telafisi güç veya imkânsız sonuçlar doğuracak bir hususu tespit ettiğinde, konuyu derhal yönetim kurulu-na yazılı olarak bildirmek zorundadır. Bu hususa dış denetim raporunda ayrıca yer verilir. Dış denetçi, gerektiğinde açıklama yapmak üzere genel kurul toplantılarına

katılır, ancak oy kullanamaz.

1.3.2. Yetkileri

Dış denetçi;

- Kooperatif yönetim kurulundan ve bu kurulun bilgisi dâhilinde diğer kooperatif görevlilerinden, denetim için gerekli olan elektronik ortamdakiler dâhil olmak üzere bütün bilgilerin kendilerine verilmesini ve dayanak oluşturabilecek belgelerin sunulmasını isteme,
- Kooperatif yönetim kurulunca düzenlenip onaylanan finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunun gecikilmeksizin kendisine ibrazını talep etme,
- Kooperatifin defterlerini, yazışmalarını, belgelerini, varlıklarını, yükümlülüklerini, kasasını, kıymetli evrakını ve envanterini inceleme,
- Kooperatifin yönetim kurulundan, denetim çerçevesinde gerekli imkânların sağlanmasını isteme,
- Denetim çerçevesinde üçüncü kişilerden fiziki, elektronik veya başka bir ortamda bilgi isteme, yetkilerine sahiptir.

Dış denetçinin bu yetkileri sınırlandırılmaz.

Dış denetçi, denetlenen kooperatif tarafından bu yetkilerin sınırlandırılması ya da haklı bir sebebin varlığı halinde, dış denetim sözleşmesini feshedebilir. Sözleşmenin feshi yazılı ve gerekçeli olmak zorundadır.

1.3.3. Yükümlülükleri

Dış denetçi,

- Dış denetimleri, KK, Kooperatif Denetim Yönetmeliği, mesleki etik ilkelere uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirmek,
- Dış denetimi, dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak, dış denetimi gerçekleştirirken, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dâhil olmak üzere, tüm belgeleri ekleriyle birlikte denetim dosyası haline getirmek, denetim dosyasının aslına uygun bir nüshasını 10 yıl bo-

yunca muhafaza etmek ve talep halinde ilgili Bakanlığa ibraz etmek,

- Sır saklamakla ve denetleme ile ilgili olan iş ve kooperatif sırlarını izinsiz olarak kullanmamak, gerektiğinde; genel kurul toplantılarına iştirak etmek ve denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda genel kurula açıklamalarda bulunmak,

- Dış denetim sözleşmesinin feshi halinde, yeni dış denetçiye verilmek üzere, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları bir rapor haline getirerek yönetim kuruluna vermek, dış denetim sonuçlarını içeren raporunu ve varsa sözleşmesi feshedilmiş dış denetçinin elde ettiği sonuçlara ilişkin raporları genel kurula sunulmak üzere yönetim kuruluna vermek,

- Görevleri sırasında KK, TTK veya VUK'da yer alan adli veya idari ceza öngörülen bir hususu tespit ettiklerinde gecikmeksizin yetkili makamlara iletmek, ile yükümlüdür.

Dış denetçiler, görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun (TCK) kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.

İlgili Bakanlık ayrıca dış denetçilerin faaliyetlerine ilişkin olarak ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli gördüğü diğer hallerde inceleme ve denetim yapabilir.

Dış denetime tabi kooperatiflerin yönetim kurullarının yükümlülükleri ise;

- Finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak gecikmeksizin dış denetçiye vermek,

- Yönetim Kurulundan ve söz konusu kurulun bilgisi dâhilinde dier kooperatif görevlilerinden, denetim için gerekli olan elektronik ortamdakiler dâhil olmak üzere bütün bilgilerin dış denetçiye verilmesini ve dayanak oluşturabilecek belgelerin

sunulmasını sağlamak,

- Kooperatifin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için dış denetçiye gerekli imkânları sağlamak,

- KKya uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgi, belge ve defterler ile elektronik kayıtlarını, bunların örneklerini noksansız ve gerçeğe uygun olarak dış denetçiye vermek, dayanak oluşturabilecek belgelerin sunulmasını sağlamak, yazılı ve sözlü bilgi taleplerini karşılamak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermektir.

1.4. Dış Denetçinin Seçimi, Görevden Alınması ve Dış Denetçiliğin Boşalması²²

Dış denetime tabi olan kooperatiflerde bir dış denetçi görev yapar. Dış denetçiler, kuruluştaki anasözleşmeyle, sonraki dönemlerde genel kurul kararıyla görev yapacağı hesap dönemi içerisinde seçilirler. Seçilen dış denetçinin görevi kabul etmemesi durumunda görev yapmak veya dış denetçiliğin herhangi bir sebeple boşalması durumunda kalan sürede görev yapmak üzere aynı genel kurulda yedek dış denetçi de seçilebilir. İlgili Bakanlıkça dış denetimle yetkilendirilen, merkez birlikleri veya birlikler tarafından yapılan dış denetim hariç olmak üzere aynı dış denetçi bir kooperatifte en fazla 4 hesap dönemi görev yapabilir, tekrar görev alabilmesi için 2 yıl geçmiş olması gerekir.

Bir dış denetçinin ülke ve il genelinde en fazla kaç kooperatifte denetim yapabileceğini ilgili Bakanlık belirleyebilir.

Genel kurul haklı sebeplerin varlığı halinde dış denetçiyi görevden alabilir. Daha önce yedek dış denetçi seçilmemişse aynı genel kurulda yeni dış denetçinin seçimi zorunludur. Dış denetçinin belirlenen şartlara ve ilkelere uymaması, görevini ihmal etmesi veya kasten yerine getirmemesi, mevzuat hükümlerine aykırı olarak kooperatifin faaliyetlerini aksatacak davranışlarda bulunması ve benzeri sebepler

haklı sebep sayılır.

Bir dış denetçinin ölümü, çekilmesi, görevini yapmaya engel hal oluşması, kıstıllığına karar verilmesi, tarafsızlığının ortadan kalkması veya Kooperatif Denetim Yönetmeliğinde belirlenen şartlardan birini kaybetmesi gibi sebeplerle dış denetçiliğin boşalması ve varsa yedek dış denetçinin de denetim görevini herhangi bir sebeple yerine getirmesinin mümkün olmaması halinde yönetim kurulu yeni dış denetçiyi seçmek üzere genel kurulu bir ay içerisinde olağanüstü toplantıya çağırır.

Dış denetçinin seçimi ile görevden alınması veya ayrılması ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan ettirilir. Dış denetçinin tescilinde, dış denetçinin seçimine ilişkin genel kurul kararının bir örneği, dış denetçi ile yapılan denetim sözleşmesinin bir örneği ve TTK m.400'de sayılan denetçiliğe engel hallerden birinin kendisinde bulunmadığına ilişkin dış denetçinin yazılı beyanı, ticaret sicili müdürlüğüne sunulur.

Yedek dış denetçi, ancak dış denetçinin görevi kabul etmemesi veya herhangi bir sebeple dış denetçiliğin boşalması durumunda dış denetçi olarak tescil edilebilir.

1.5. Dış Denetçinin Uyacağı Etik İlkeler

1.5.1. Kooperatif ve Üst Kuruluşların Denetimine Dair Yönetmelikte Yer Alan Etik İlkeler²³

Kooperatif Denetim Yönetmeliğine göre dış denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin doğru olmayan hususlar içerebileceğini dikkate alarak, denetim sürecini mesleki şüphecilik anlayışıyla planlayarak yürütür.

Dış denetçi, denetim çalışmalarında kooperatif yönetim kurulunun veya ilgili diğer kişilerin etkisinde kalmadan denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütmek zorundadır.

Dış denetçi ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak, dürüstlük

ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkân vermemek, denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak zorundadır.

Dış denetçinin, tarafsızlığını tehdit eden unsurlar ile bunlara karşı oluşturulan önlem mekanizmalarına hazırlayacağı raporda belgeleriyle birlikte yer vermesi zorunludur.

TTK m.400'ün birinci fıkrasının ikinci cümlesi ile (a) ilâ (h) bentlerinde belirtilen hususların varlığı 24, Kooperatif Denetim Yönetmeliği uyarınca denetim yapacak dış denetçinin tarafsızlığını ortadan kaldırır.

Denetimle yetkili birlik/merkez birliğinde istihdam edilen denetçiler için TTK m.400'ün birinci fıkrasının (d) bendinde düzenlenen, denetlenecek kooperatifle çalışılan birlik/merkez birliği arasındaki bağlantı, tarafsızlığı ortadan kaldırmaz.

Dış denetçi, dış denetimini yaptığı kooperatife, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dâhil, danışmanlık veya hizmet veremez. Bu şekilde hizmet veren ve halihazırda dış denetime tabi kooperatifin defterlerini tutan ya da bir şekilde vergi konularında ya da diğer konularda danışmanlık veya hizmet veren kooperatifin SMMM'si ve/veya YMM'si mezkur kooperatifin dış denetçisi olamazlar.

Dış denetçi, denetimin planlanması, yürütülmesi, sonuçlandırılması ve denetim sonucunda düzenlenecek raporların hazırlanması safhalarında gerekli dikkat ve özeni göstermek zorundadır.

Dış denetçi, denetim faaliyetini yürütürken sınırlı güvence için yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplayarak özen ve titizlikle inceleme yapmak, ulaştığı sonuç ve görüşünü, düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır.

Dış denetçi ve dış denetçinin yanında çalışanlar ile dış denetçiye dışarıdan hizmet verenler, faaliyetleri sırasında öğrendik-

leri ve açıklanmasında kooperatifin veya ortakların şahısları için zarar umulan hususları kooperatif ortaklarına ve üçüncü şahıslara açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar. Mevzuat gereği yapılan ilan ve duyurular sır sayılmaz. Her türlü adli veya idari inceleme ve soruşturma hallerine ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz.

Dış denetim yapanlar, denetimini yaptıkları kooperatiflerin faaliyet konuları ile ilgili olarak denetim faaliyetinin yapıldığı dönemde ve bu dönemi takip eden bir yıl içinde ticari faaliyetlerde bulunamaz, bu konularda faaliyet gösteren ticari teşekküllerde yönetici olamaz.

Dış denetçi, başka bir dış denetçi tarafından denetlenen bir kooperatifin aynı döneme ilişkin dış denetim hizmetini kabul edemezler.

Dış denetçi doğrudan veya dolaylı olarak reklam yapamaz, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamaz. Ancak, dış denetçi, meslek etiğine uygun şekilde tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilir, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilir ya da mesleki konularda seminer, konferans gibi toplantılar düzenleyebilir veya eğitim verebilir.

Fakat, işin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması, işin gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde davranılması, abartılmış hissi, sağlıklı bir karar alınması için duyurulması zorunlu olan bilgilerin gizlenmesi gibi gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin oluşturulmaması, yapılabilecek iş ve hizmetler konusunda somut temeli olmayan bekleyişler oluşturulmaması, dış denetçinin başka bir dış denetçiyle karşılaştırılmaması gerekir.

1.5.2. KGK tarafından Yayımlanan ve Kıyasen Kooperatiflerin Dış Denetimlerinde Dış Denetçilerin Uyacağı Etik Kuralları²⁵

Kooperatif Denetim Yönetmeliğinde, dış denetçilerin gerçekleştirecekleri denetimlerde uyacakları etik kurallara ilişkin olarak KGK tarafından bağımsız denetçiler için yayımlanmış olan etik kuralların **kıyasen** uygulanacağı²⁶ hüküm altına alınmıştır.

Dış denetçiler için kıyasen uygulanacağı belirtilen ve KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetçiler için uygulanacak etik kurallar ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Dış denetçiler için beş temel etik ilke bulunmaktadır: Bu ilkeler, Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlik ve Özen, Sır Saklama ve Mesleğe Uygun Davranıştır. Temel etik ilkeler, dış denetçiden beklenen standart davranışı belirler. Dış denetçi, temel ilkelerin her birine uyar.²⁷ , 28

(a) Dürüstlük: Dış denetçi; bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma zorunluluğu getiren dürüstlük ilkesine uyar. Dürüstlük, doğru iş yapma ve güvenilir olmayı içerir.

(b) Tarafsızlık: Dış denetçi; önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemesini ve kararlarını etkilemesine izin vermemesini gerektiren tarafsızlık ilkesine uyar. Herhangi bir durum veya ilişkinin, yürüttüğü mesleki faaliyetle ilgili muhakemesini uygunsuz şekilde etkilemesi durumunda denetçi, söz konusu mesleki faaliyeti üstlenmez.

(c) Mesleki Yeterlik ve Özen: Dış denetçi, güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek mesleki bilgi ve beceriyi elde etmek ve korumak ve uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek hususlarının yerine getirilmesini zorunlu kılan mesleki

yeterlik ve özen ilkesine uyar.

Sürekli mesleki gelişim, denetçinin mesleki çevrede yeterli bir şekilde faaliyet gösterebilmesi için gerekli kabiliyetleri geliştirebilmesine ve sürdürebilmesine imkân sağlar. Özen, bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar. Mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyar-ken denetçi, mesleki faaliyet kapsamında, maiyetinde çalışan kişilerin uygun hizmet içi eğitim almasını ve gözetime tabi olmasını temin etmek üzere gerekli adımları atar.

Dış denetçi, uygun hâllerde, müşterilerin ve denetçinin mesleki hizmetlerinden veya faaliyetlerden faydalanan diğer tarafların, sunulan hizmetlerde bulunan yapısal kısıtlamalardan/kısıtlardan haberdar olmasını sağlar. Örneğin, Dış denetçinin, dış denetim müşterisi kooperatife çok düşük bir ücret teklif etmesi mesleki yeterlik ve özen ilkesine yönelik bir tehdittir.

(d) Sır Saklama: Dış denetçi; mesleğin icrası sırasında edindiği bilgilerin gizliliğine saygı duymasını gerektiren sır saklama ilkesine uyar. Dış denetçinin, gizli bir bilgiyi açıklamasının gerektiği veya gerekebileceği ya da bu tür bir açıklamanın uygun olabileceği durumlar;

- Mevzuat tarafından açıklama yapmanın zorunlu tutulması: Örneğin, hukuki takip sürecinde belgelerin ve diğer kanıtların toplanması veya ortaya çıkan mevzuat ihlallerinin ilgili kamu yetkililerine açıklanması.

- Mevzuat tarafından açıklamaya izin verilmesi ve kooperatif tarafından açıklama yapmak üzere yetkilendirilmesi,

- Dış denetçi tarafından öğrenilen bilgilerin, yetkili mercilerce yapılan bir sorgulamaya veya araştırmaya/incelemeğe cevap vermeyi zorunlu tutması, hukuki takip sürecindeki bir dış denetçinin mesleki çıkarlarını koruma veya etik hükümler dâhil, teknik ve mesleki standartlara uygunluk sağlama amacına hizmet etmesi durumun-

da açıklanması, şeklinde özetlenebilir.

(e) Mesleğe Uygun Davranış: Dış denetçi; kendisine, ilgili mevzuata uyma ve mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildiği veya bilmesi gereken her tür tutum ve davranıştan kaçınma yükümlülüğü getiren mesleğe uygun davranış ilkesine uyar.

Dış denetçi, dürüstlük ve tarafsızlık ilkelere veya mesleğin itibarına zarar veren veya verebilecek ve sonuç olarak temel ilkelere uyumsuzluk teşkil edebilecek herhangi bir iş, meslek veya faaliyet ile bile- rek uğraşamaz.

Mesleğin itibarını zedeleyebilecek tutum ve davranışlar; gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın, mesleğin itibarını kötü yönde etkileyeceği sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu tutum ve davranışları içerir. Dış denetçiler, pazarlama ve tanıtım çalışmalarında kendilerini tanıtırken mesleğin itibarına gölge düşüremezler. Dış denetçiler, açık sözlü ve dürüst olurlar ve sunabilecekleri hizmetler, taşıdıkları nitelikler ve edindikleri tecrübeler konusunda aşırıya kaçan iddialarda bulunamazlar veya başkalarının işleriyle ilgili kötüleyici referanslar veremezler veya mesnetsiz karşılaştırmalar yapamazlar.

Etik Kurallar, dış denetçinin temel etik ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken uygulaması gereken yaklaşımı belirleyen bir kavramsal çerçeve sunar. Buna göre dış denetçinin maruz kalabileceği, tehditlere ve çıkar çatışmalarına değinmek gerekirse;²⁹

(a) Kişisel Çıkar Tehditleri: Finansal veya finansal olmayan bir çıkarın, dış denetçinin muhakemesini veya davranışını uygun olmayan şekilde etkilemesi tehdidi- dir.

Örneğin;

- Dış denetçinin, kooperatifte dorudan finansal ıkar1n1n bulunması
- Dış denetçinin, yeni bir iş almak amacıyla, işin teknik ve mesleki standartlara uygun olarak yürütölmesini zorlaştıracılecek kadar düşük fiyat teklifinde bulunması
- Dış denetçinin, dış denetim yaptığı kooperatifle yakın bir iş ilişkisinin bulunması
- Dış denetçinin, kişisel kazanç amacıyla kullanılabilecek gizli bilgilere erişiminin bulunması
- Dış denetçinin, çalıştığı denetim şirketindeki bir kişinin daha önceden gerçekleştirmiş olduğı mesleki hizmetin sonuçlarını değerlendirirken önemli bir hata tespit etmesi

(b) Kendi Kendini Denetleme Tehditleri: Dış denetçinin; kendisi veya çalıştığı denetim şirketindeki bir başka kişi tarafından varılmış bir yargının veya gerçekleştirilmiş bir faaliyetin sonuçlarını cari dönemde yürüttüğü faaliyetin parçası olan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanması durumunda, söz konusu sonuçları uygun şekilde değerlendiremeyecek olması tehdididir.

Örneğin;

- Bir dış denetçinin, finansal sistemleri uyguladıktan sonra bu sistemlerin işleyiş etkinliğine ilişkin güvence raporu düzenlemesi.
- Bir dış denetçinin, güvence denetiminin konusunu teşkil eden kayıtları oluşturmak için kullanılacak olan orijinal verileri hazırlaması.

(c) Taraf Tutma Tehditleri: Dış denetçinin, bir kooperatifin pozisyonunu, kendi tarafsızlığından taviz verecek şekilde desteklemesi tehdididir.

Örneğin;

- Dış denetçinin, dış denetimini yaptığı ko-

operatifin çıkarlarını gözetmesi veya kooperatif lehine tanıtım yapması.

- Dış denetçinin, üçüncü taraflarla yaşanan hukuki bir davada veya anlaşmazlıkta, dış denetim yaptığı kooperatif adına bir avukat gibi hareket etmesi.

- Dış denetçinin, dış denetim yaptığı kooperatifin lehine bir yasal düzenleme yapılması için çalışması.

(d) Yakınlık Tehditleri: Dış denetçinin, bir kooperatif ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişinin çıkarları lehine fazlasıyla temayül göstermesi veya bunun çalışmalarına yönelik olarak fazlasıyla kabul eder bir yaklaşım sergilemesi tehdididir.

Örneğin;

- Dış denetçinin aile yakınlarından birisinin veya çekirdek ailesinin bir üyesinin, kooperatifin yöneticisi veya yetkilisi olması.
- Kooperatif yöneticisinin veya yetkilisinin ya da kooperatife sunulan hizmetin konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda istihdam ettiğı diğer bir çalışanın, yakın bir zamanda dış denetçi olarak hizmet vermiş olması.

- Dış denetim ekibinin bir üyesinin, dış denetim kooperatifiyle uzun süredir iş ilişkisi içinde olması.

- Dış denetçinin küçük veya önemsiz olmadığı sürece, dış denetimini yaptığı kooperatiften hediye alması veya ayrıcalıklı muamele görmesi yakınlık tehdidi oluşturmaktadır.

(e) Yıldırma Tehditleri: Dış denetçi üzerinde başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanma çabaları dâhil olmak üzere, dış denetçinin mevcut veya hissettiğı baskılardan dolayı tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehdididir.

Örneğin;

- Dış denetçinin, mesleki bir husustaki anlaşmazlık sebebiyle sözleşmenin veya denetim şirketindeki işinin sonlandırılmasıyla tehdit edilmesi.

- Dış denetim yapılan kooperatifin ilgili konu hakkında daha fazla bilgi sahibi -uzmanlığı- olması nedeniyle, kooperatifin vardığı yargılarla hemfikir olması konusunda, dış denetçinin kendisine baskı yapıldığını hissetmesi.

- Dış denetçinin, uygun olmayan bir muhasebe uygulamasını onaylamaması durumunda, önceden planlanmış bir terfinin olmayacağına dair bilgilendirilmesi.

- Dış denetçinin, kooperatiften önemli bir hediye kabul etmiş olması ve bu durumun kamuya açıklanacağı hususuyla tehdit edilmesi, yıldırma tehdidi oluşturur.

Dış denetçinin tüm ilgili gerçekleri öğrenmeden işi kabul etmesi durumunda mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi olabilir. Dış denetçiden, mevcut veya önceki denetçinin işlerini tamamlayıcı veya ilave nitelikteki işleri üstlenmesinin istenmesi durumunda da, -bilgi eksikliği gibi sebeplerden dolayı- mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilir.

Dış denetçinin bir kooperatifle ilgili yönlendirme ücreti ödemesi veya alması ya da komisyon alması, tarafsızlık ve mesleki yeterlik ve özen ilkelerine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi oluşturur.

Teşvik teklifinde bulunulması veya teşviklerin kabul edilmesi; dürüstlük, tarafsızlık ve mesleğe uygun davranış ilkeleri başta olmak üzere, temel ilkelere uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi, yakınlık tehdidi veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Dış denetçi, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetiyle yapılan (veya denetçinin, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın bu niyetle yapıldığı sonucuna varmasının daha muhtemel olduğunu dü-

şündüğü) bir teşvik teklifinde bulunamaz veya başkalarını teklifte bulunmak için destekleyemez.

Bir müşteriye kurumsal finansman hizmeti sunarken söz konusu müşteriye satın alması muhtemel biri tarafından denetçiye ağırlanma teklifinde bulunulması kişisel çıkar tehdidi oluşturur.

Dış denetçinin, mevcut veya potansiyel bir müşteriye düzenli olarak spor faaliyetlerine götürmesi yakınlık tehdidi oluşturur.

Dış denetçinin, müşterisi kooperatiften, kamuoyuna açıklandığında uygunsuz olarak algılanacak niteliğe sahip bir ağırlanmayı kabul etmesi yıldırma tehdidi oluşturur.

Dış denetçi tarafından bir denetim müşterisinden alınan ücretlerin, dış denetçinin tek bir ortağına veya kilit yöneticisine ya da tek bir ofisine ait gelirinin büyük bir kısmını oluşturması durumunda da, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşur.

Dış denetçi, müşterisi kooperatifin hediyesini ve ağırlanma teklifini kabul edemez. Dış denetçi, müşterisi kooperatifin işe alma hizmetlerini sunarken, müşteri adına arabuluculuk/müzakerecilik yapamaz.

Dış denetçi tarafından güvence işiyle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez. Şarta bağlı ücret, bir işlemin çıktısıyla veya sunulan bir hizmetin sonucuyla ilgili olarak önceden belirlenmiş bir esasa göre hesaplanan ücretlerdir. Bir aracı vasıtasıyla talep edilen şarta bağlı bir ücret, dolaylı şarta bağlı ücrete bir örnek olarak verilebilir. Fakat, mahkeme veya başka bir kamu idaresi tarafından belirlenmiş ücretler, şarta bağlı ücret olarak kabul edilmez.

Dış denetçi, mesleki veya işe ilişkin muhamekesinden taviz -ödün- verdirecek hiçbir çıkar çatışmasına izin veremez. Çıkar çatışmasına yol açabilecek durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Dış denetçinin; yürüttüğü denetim esnasında müşterisi kooperatife ilişkin (satın

alma işlemiyle ilgili) sır niteliğindeki bilgileri edinmesi ve söz konusu müşterisini satın almak isteyen bir müşteriye işlem danışmanlığı hizmeti sunması.

- Aynı ticari işlemle ilgili, hem satıcı hem de alıcı firma için hizmet sunulması.
- Belirli varlıklarla ilgili olarak karşıt pozisyonunda bulunan iki taraf için, varlıkların değerlendirilmesinin yapılması.
- Kooperatife, (örneğin) dış denetçinin eşinin finansal çıkarının bulunduğu bir işe yatırım yapması yönünde tavsiyelerde bulunulması.
- Müşterisi kooperatifin başlıca rakiplerinden biriyle iş ortaklığına veya benzer çıkarlara sahipken, kooperatife, rekabetçi pozisyonuna yönelik stratejik tavsiyelerde bulunulması.
- Dış denetçi, etik hükümler uyarınca kendisinin, personelinin ve -varsa- bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin (denetim ağına dâhil diğer kooperatif personeli dâhil) bağımsızlığının sağlanması hususunda sınırlı güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasını zorunlu kılar. Bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük ilkeleriyle bağlantılıdır.

Bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimleri söz konusu olduğunda Etik Kurallar; kavramsal çerçevenin, bu denetimlerle ilgili bağımsızlığa yönelik tehditlere uygulanmasıyla oluşturulan Bağımsızlık Standartlarını belirler. Finansal tabloların sınırlı denetiminde Etik Kurallar uyarınca denetçinin, denetlenen işletmeden bağımsız olması gerekmektedir.

Etik Kurallar, bağımsızlığı hem esasta hem de şekilde bağımsızlığı kapsayacak biçimde tanımlar. Denetçinin işletmeden bağımsız olması, varacağı sonucu herhangi bir etki altında kalmadan oluşturabilmesini temin eder. Bağımsızlık, denetçinin dürüst davranabilmesini, tarafsız olmasını ve mesleki şüpheciliğini sürdürmesini sağlar.

Bağımsızlık, esasta bağımsızlık ve şekilde bağımsızlıktan oluşur:

Esasta bağımsızlık, Dış denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş/sonuç açıklamasıdır.

Şekilde bağımsızlık, Dış denetçinin, makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibacı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

1.6. Kooperatifçilik Eğitimi

1.6.1. Dış Denetim Yapabileceklerin (SMMM, YMM ve Merkez Birliklerinde Görevli Personelin) Almak Zorunda Olduğu Zorunlu Kooperatifçilik Eğitimi ³⁰

KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler, dış denetçilik eğitiminden muaf tutulmuşlardır. Bağımsız denetçiler dışında dış denetim yapabilecek olan SMMM, YMM ve Birliklerde/Merkez Birliklerinde görevli personel dış denetçi eğitimini almak zorundadır.

Bu eğitimi ise Bakanlık veya Bakanlık tarafından yetkilendirilmiş kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları veya üniversiteler vermektedir.

SMMM, YMM ve Birliklerde/Merkez Birliklerinde görevli personele dış denetçi eğitimi sağlayıcısı olarak mezkur dış denetçilik eğitimini verebilecek 5 kurum/kuruluş³¹ bulunmakta olup aşağıdaki şekilde Ticaret Bakanlığı tarafından ilan edilmiştir. Bakanlık tarafından yetkilendirilmeyen ve aşağıdaki tabloda yer alan 5 kurum/kuruluş dışında herhangi bir kurum/kuruluş tarafından dış denetçiler için zorunlu olan (mezkur) kooperatifçilik eğitimi verilemez.

Sıra	Dış Denetim Yapabileceklerin (SMMM, YMM ve Birliklerde/Merkez Birliklerinde Görevli Personelin) Almak Zorunda Olduğu Dış Denetçi Eğitimi Verebilecek Kurum/Kuruluşlar
1	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
2	Bursa Uludağ Üniversitesi
3	İstanbul Topkapı Üniversitesi
4	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)
5	Sakarya Esnaf ve Sanatkarlar Odaları Birliği

Bağımsız denetçiler dışında dış denetim yapabilecek olan SMMM, YMM ve Birliklerde/Merkez Birliklerinde görevli personel, seksen ders saatinden az olmamak üzere, yenileme eğitimi ise yirmi ders saatinden az olmamak üzere Dış Denetçi Eğitimi Sağlayıcısı tarafından belirlenir ve Genel Müdürlüğe bildirilir.

Dış Denetçi Eğitimi, aşağıdaki derslerden oluşur.

EĞİTİM KONUSU	SÜRE
Kooperatifçilik Mevzuatı	12 saatten az olmamak üzere
Kooperatiflerde Vergilendirme	8 saatten az olmamak üzere
Temel Muhasebe ve Muhasebe Standartları	16 saatten az olmamak üzere
Denetim Standartları ve Sınırlı	12 saatten az olmamak üzere
Bağımsız Denetim Standardı 2400	
Dış Denetimde Raporlama	8 saatten az olmamak üzere
Bankacılık ve Sigortacılık Mevzuatı	4 saatten az olmamak üzere
Kurumsal Yönetim İlkeleri, Finansal Yönetim ve Finansal Raporlama	16 saatten az olmamak üzere
Etik Kurallar	4 saatten az olmamak üzere
Toplam	80 saatten az olmamak üzere

Yukarıdaki tabloda yer alan 80 saatlik kooperatifçilik eğitimi konularından, SMMM ve YMM'ler;

- 16 saatten az olmamak üzere Temel Muhasebe ve Muhasebe Standartları,

- 16 saatten az olmamak üzere Kurumsal Yönetim ülkeleri, Finansal Yönetim ve Finansal Raporlama ve

- 4 saatten az olmamak üzere Etik Kurallar ders konularından, muaftırlar.

Yani denilebilir ki SMMM ve YMM'ler geriye kalan 44 saatlik ders konularını almak zorundadırlar. 80 saatten az olmamak üzere belirlenen bu ders konularının tamamından, sadece ilgili Bakanlıkça dış denetimle yetkilendirilen, bağlı olunan merkez birlikleri veya merkez birliği kurulamamışsa bağlı olunan birliklerde görevli personel sorumludur.

Dış Denetçi Eğitimi Sağlayıcısı tarafından eğitimi tamamlayanlara katılım belgesi verilir. Katılım belgesinde, eğitimi tamamlayanların adı ve soyadı, kimlik numarası, verilmiş tarihi ve geçerlilik süresine ilişkin bilgilerin yanı sıra belge numarası ve benzeri bilgiler bulunur. Katılım belgesinin geçerlilik süresi beş yıldır. Bu süre dolmadan dış denetçilerin yenileme eğitimi alarak katılım belgelerini yenilemeleri şarttır. Katılım belgesine sahip olmayanlar ve belgelerini yenilemeyenler dış denetim yapamazlar.

Dış denetçi eğitimi ve yenileme eğitiminde katılım belgesi alabilmek için her bir ders konusunun en az yüzde yetmiş beşine katılım zorunludur.³²

Eğitimi verecek olan eğitimcilerde;

- Ders vereceği alanda en az doktora düzeyinde eğitimini tamamlamış olması,

- İlgili Bakanlıklarda kooperatifçilik alanında en az beş yıl çalışmış olması,

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen ve bağımsız denetimde en az üç yıl deneyime sahip olan bağımsız denetçi olması,

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunda uzman veya daha üstü görevlerde en az beş yıl çalışmış olması,

- Mesleki tecrübesi ve ders konularındaki yetkinliğinin Bakanlıkça uygun görülmesi, şartlarından en az biri bulunmalıdır.

Eğiticiler, kendi uzmanlık alanları dışındaki ders konularında eğitim veremezler.

Dipnot

¹¹ 24/4/1969 tarih ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun "Dış Denetim" başlıklı 69 uncu maddesi

¹² Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.13

¹³ Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, 1.2.2022 tarih ve 31737 sayılı RG

¹⁴ 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı RG, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m.4/(b)

¹⁵ Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.4 / (ç)

¹⁶ Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.15

¹⁷ Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.14

¹⁸ Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.4 (i)

¹⁹ <http://www.teskomb.org.tr>

²⁰ Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.16

²¹ Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.21

²² Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.27-29

²³ Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.31-37

²⁴ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 400'üncü maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinde "*Bazı hâllerden birininin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz*"

hükmüne yer verilmiştir.

²⁵ Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar - Bağımsızlık Standartları Dâhil, (erişim: www.kgk.gov.tr)

²⁶ Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.37

²⁷ SBDS 2400, Paragraf 21

²⁸ Özkorkut, Korkut, "Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim", Ankara 2013, s.308-309

²⁹ Kepekçi, Celal, "Denetim", Ankara 1995, s.11-12

³⁰ Kooperatif ve Üst Kuruluşlarında Dış Denetim Yapacakların Eğitimine İlişkin Usul ve Esaslar

³¹ Güncellemeler için bkz. (<https://esnafkoop.ticaret.gov.tr/>) (Erişim tarihi: 1.1.2024)

³² Eğitimler yüz yüze veya uzaktan eğitim yöntemiyle ve bir sınıfta en fazla elli katılımcının bulun-masıyla yürütülür.

HİZMET İHRACATINDA VERGİ İNDİRİMİ

Beyza Totur

SMMM, Türkiye, e-mail: beyza_krbtn@hotmail.com

A-GENEL OLARAK HİZMET İHRACATINDA VERGİ İNDİRİMİ

15 Haziran 2012 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6322 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yapılan düzenlemeye gidilmiştir. Bu düzenleme ile Türkiye'de yerleşmiş olmayanlara Türkiye'den verilen ve yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden elde edilen kazancın % 50'sinin beyanname üzerinde gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirimi öngörüldü.

Burada amaç; hizmet sektöründen daha fazla pay alabilmek için kıyasıya bir rekabet içine girmekte ve bunu sağlayabilmek için de farklı teşvik yöntemleri uygulayabilmek ve özellikle son yıllarda döviz gelirlerini arttırmaktır.

Anılan düzenlemenin yapıldığı 6322 sayılı Kanunun gerekçesinde belirtildiği gibi söz konusu düzenlemeyle;

- * Hizmet ihracı yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası rekabetçiliğinin artırılması,
- * Yeni ihracat alanlarının oluşturulması,
- * İstihdam imkanlarının yaratılması,
- * Nitelikli işgücünün Türkiye'de istihdamının artırılarak sürdürülmesinin desteklenmesi suretiyle, yüksek katma değer yaratma potansiyeli bulunan hizmetler için yeni bir teşvik unsuru ihdas edilmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda, yurt dışı yerleşiklere yüksek katma değerli hizmet veren hizmet işletmelerine vergisel açıdan teşvikler getirilmiştir. Bu teşviklerin;
- * Ülkemizde belli bir konuda uzmanlaşmış, yabancı dil bilgisine sahip olan vatandaşlarımızın istihdam olanaklarını artırması,

Citation/Atıf: TOTUR, B. (2024). HİZMET İHRACATINDA VERGİ İNDİRİMİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 133-140

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Beyza Totur
E-mail: beyza_krbtn@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

* Yurt dışına gitmeksizin dünyanın her yerine birçok hizmetin verilmesi imkanı doğacağı için beyin göçünü de engellemesi, beklenmektedir.

6322 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 89 ve KVK'nun 10 uncu maddelerine,

“Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’si.

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sifıra kadar indirmeye veya %100’e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

hükmü eklenerek, anılan işlemlerden sağlanan gelirin %50’sinin gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirilmesine imkan sağlanmıştır.

2016 yılında 6728 sayılı Kanun’la, madde kapsamındaki hizmetlere; ürün testi, sertifikasyon, veri işleme ve veri analizi hizmetleri eklendi.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi-ürün testi-sertifikasyon-veri saklama-veri işleme-veri analiz hizmetleri, ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim faaliyetinde bulunan hizmet işletmeleri, ilgili Bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri alanlarında kurumların elde etmiş oldukları kazanç kanun kapsamında indirim uygulanacaktır.

%50 olan indirim oranı daha sonra % 80 oranına yükseltilmiştir. İlgili kanun, 28,12,2023 tarihli, 32413 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 7491 Sayılı Kanunun 59’uncu maddesi ile, Kurumlar Vergisi Kanunun 10/1 (ğ) maddesi uyarınca yurtdışına verilen bazı hizmetlerden elde edilen kazançlara uygulanan yüzde 50 indirim oranı, söz konusu düzenleme çerçevesindeki şartlar dahilinde yüzde 80’e çıkarılacak şekilde düzenlenmiştir. Hizmet ihracı olarak ta adlandırılan uygulama Kurumlar Vergisi Kanunun 10/1 (ğ) maddesi ile Gelir Vergisi Kanunun 89. maddesinde düzenlenmiştir.

7491 sayılı kanunun 59. maddesinde yapılan düzenleme 01/01/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere 28/12/2023 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, maddede belirtilen şartlar dahilinde yüzde 80 kazanç indiriminin 2023 yılı kazançlarına da uygulanmış ve 2023 için hizmet ihracı yapan firmalara olduğu gibi dövizin kontrol edilmesi anlamında da önemli bir enstrüman olarak da kullanılmıştır.

Hizmet ihracı uygulamasında esaslar;

Kurumlar Vergisi Kanunun 10/1 (ğ) maddesi uyarınca; Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mühendislik, mimarlık, tıbbi raporlama, tasarım, yazılım, muhasebe kaydı tutma, veri analizi, veri saklama, veri işleme, sertifikasyon, çağrı merkezi, ürün testi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan diğer hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın yüzde 50’si kurum kazancından indirilebilmekteydi.

7491 sayılı kanunla indirim oranı yüzde 80’e çıkarılmıştır. Kanun kapsamında verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir ifadeyle, yurt dışı muki-

mi için verilen hizmetin, bu kişilerin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

Bu hizmetlerden elde edilen kazançlara indirim uygulanabilmesi için kazancın tamamının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı getirilmiş ve indirim oranı yüzde 80'e çıkarılmıştır. Ayrıca, bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Kurumlar vergisi mükellefleri gibi gelir vergisi mükellefleri de indirimden yararlanacaktır.

7491 sayılı kanunun 59. maddesinde yapılan düzenleme kanunun yürürlüğe giriş tarihi nedeniyle ile 2023 yılı kazançlarına uygulanır mı? çelişmesini ortadan kaldırarak, maddede belirtilen şartlar dahilinde yüzde 80 kazanç indiriminin 2023 yılı kazançlarına da uygulanması bizce de isabet olmuştur.

İndirimden faydalanma şartları;

Kapsama giren hizmetlerden elde edilen kazançlarda indirimden yararlanabilmek için;

*Hizmetin, esas faaliyet konuları arasında olması ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişi ve kurumlara sunulması,

*Hizmet karşılığında faturanın yurt dışı mukimi kişi veya kurum adına düzenlenmesi,

*Türkiye'den verilen hizmetten münhasıran yurt dışında yararlanılması ve

*Kazancın tamamının elde edildiği yıla/hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi, gerekiyor.

İndirimden yararlanabilmek için, madde kapsamında elde edilen gelirin döviz veya Türk lirası olması önemli değildir. Her iki durumda da indirimden yararlanılabilir. (03.02.2023 tarih ve 166967 sayılı özelge.)

Söz konusu ihracat şekillerine ait bedellerin tasarrufu serbest bulunmakta olup, bahse konu ihracatlara ilişkin tutarlar için döviz alım belgesi düzenlenmesi zorunluluğu da

bulunmamaktadır. Bununla birlikte, ihraç edilen malın GB'nin 22 nci hanesinde kayıtlı bedelinin yurda getirilerek, fiili ihraç tarihinden itibaren 180 gün içinde İBKB düzenlenmesi zorunludur.

Hizmet ihracatında da bu işlemleri tevsik edici somut bir belge gereklidir.

Navlun, sigorta, komisyon gibi hizmetler için GTİP koduna gerek yoktur.(GTİP, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu'nun kısaltmasıdır. Ülkemizde, genel olarak tarife cetvelinin yerine kullanılan GTİP aslında Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde 12 haneli koda verilen isimdir. GTİP, İngilizce'de, HS Code, Customs Tariff, Harmonized Code veya Harmonized System olarak adlandırılmaktadır.)

Yabancı ülkelerde elde edilen kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden, belirli koşul ve sınırlar çerçevesinde mahsup edilebiliyor.

Kanun'un 12. maddesinin 2 numaralı fıkrasında,

" yurt dışındaki müşteri" tabirinin;

ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Dikkat edilmesi gereken husus, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi;

Fatura veya benzeri nitelikteki belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi,

Hizmetten yurt dışında faydalanılması ve yurtdışındaki bir firma için yapılması, şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Kapsama giren hizmetlerden elde edilen kazançların % 80'lik kısmı beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirim konusu yapılarak, bu kısım üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi hesaplanmıyor. Bu nedenle, yurtdışında ödenen vergi tutarının ancak % 20'lik kısmı, Türkiye'de hesapla-

nan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. (23.07.2013 tarih ve 774 sayılı özelge.)

İlgili kanun ile ilgili biraz başlık ve örnek bilgiler ve uygulamalar hakkında bilgi vermemiz gerekirse,

Hizmet ihracı KDV beyannamesinde, Dönemin hizmet ihracatı istisnası toplam tutarı ilgili dönemin KDV beyan- namesinde Tablo 8'de tam istisna kapsamına giren işlemler bölümünde 302 kodlu 11/1-a madde numaralı hizmet ihracatı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi gereğince yurt dışında bulunan müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisna olmakta bu olup bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler de yine anılan Kanun'un 32'nci maddesi gereğince iade alınabilecektir

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 11/1(a) bendinde; *ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir.*

İndirim uygulamasından yararlanılması mümkün olmayan uygulama örnekleri ;

Yurt dışında bulunan müşteriye, müşterinin Türkiye'de satın alacağı ürünlerin ihraç edilmeden önce kalite kontrol işlemi yapılması, bu işlem sonucunda müşteriye rapor hazırlanması, müşterinin de bu rapor doğrultusunda ürünlerin satın alma işini gerçekleştirmesi hizmeti, münhasıran yurt dışında yararlanılan bir hizmet olmadığından, (12.04.2017 tarih ve 101659 sayılı özelge.)

Yurt dışında bulunan büyükelçilik binalarına ilişkin mimari projelerin çizimi hizmeti, esas itibarıyla Türkiye Cumhuriyeti Devlete verildiğinden, bu işten elde edilen kazanç için indirim uygulaması yapılamıyor. (09.05.2016 tarih ve 53061 sayılı özelge.)

Avrupa Birliği tarafından finanse edilen, yurt dışında mukim bir kurum liderliğinde

konsorsiyum tarafından Türkiye'de yürütülen proje kapsamında, söz konusu kuruma verilen tasarım ve mühendislik hizmetinden yurt dışında yararlanılmadığından, (14.07.2014 tarih ve 716 sayılı özelge.)

*Danışmanlık faaliyeti düzenleme kapsamında olmadığından, bu faaliyetten elde edilen kazanç için indirim uygulaması mümkün değil. (22.05.2023 tarih ve 107854 sayılı özelge.)

*Yurtdışındaki müşteriye verilen dijital reklam yönetim hizmeti faaliyeti, Kanun'da sayılan faaliyetlerden olmadığından, bu faaliyetten elde edilen kazanç indirim uygulanması mümkün değil. (16.01.2013 tarih ve 3959 sayılı özelge.)

*Tasarım danışmanlık faaliyeti düzenleme kapsamında olmadığından, bu faaliyetten elde edilen kazanç için indirim uygulaması mümkün değil. (11.08.2020 tarih ve 67858 sayılı özelgeler.)

*Yurt dışındaki müşterilere teslim edilen bilgisayar oyunları yazılımları kapsamında, oyunun oynanması esnasında elde edilen reklâm gelirlerinden alınan paylar, yazılım hizmetinden elde edilen gelir olmayıp, bilgisayar oyunlarının yurt içi ve yurt dışındaki kullanıcılar tarafından oynanması esnasında elde edilen gelir niteliğinden olduğundan, bu kapsamda elde edilen kazançtan indirim yapılması mümkün değil. (12.07.2019 tarih ve 235439 sayılı özelge.)

*Yurt dışındaki kişi ve kurumlara Türkiye'de sunulan ve münhasıran yurt dışında yararlanılan tasarım ve mimarlık hizmetlerinden elde edilen kazanç için indirim uygulaması mümkün. Ancak, montaj hizmetlerinin Kanun kapsamına girmemesi nedeniyle bu faaliyetten elde edilen kazançların söz konusu indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değil.

*Hizmetin yurt dışında verilmesi halinde, bu hizmetten elde edilen kazançtan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi uyarınca indirim yapılması olanaklı değil. (06.10.2020 tarih ve 114489 sayılı özelge.)

*Çalışma raporları düzenleme faaliyeti tıbbi raporlama niteliği taşıdığından, aranan koşulların sağlanması halinde, bu hizmetten elde edilen kazancı indirim yapılabilir. (21.08.2013 tarih ve 885 sayılı özelge.)

İlgili kanun ile ülkemizde bulunan 500 üzeri Hizmet ihracı gerçekleştiren büyük şirketler ve bu konuda girişimci olabilecek işletmeler için oldukça avantajlar sağlayan bir kanun olarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. İlgili kanun, ekonomik kalkınma ve büyüme, hazineye gelir sağlama, dış ödemeler dengesinin giderilmesine katkı, piyasa aksaklıklarının giderilmesi ve daha rekabet edilebilir alan yaratılması, pazar paylarına rekabetçi katılımı katkı sağlayacağı konusu da ülkemiz için önemli olarak değerlendirilebilir.

B-HİZMET İHRACINDAN ELDE EDİLEN KAZANCIN TESPİTİ, KAYITLARDA İZLENMESİ VE BEYANI

1-İndirim tutarının tespiti;

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %80'i, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zarar ile sonuçlanması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

2- Kazancın kayıtlarda izlenmesi;

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte

yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ait amortismanların ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

3- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye' de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin bildirim ve belgeler;

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %80'ini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad- soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakan-

lğınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi daire-sine verilmesi gerekmektedir.

4-Esas faaliyet konusu dışında ki gelirler;

İlgili şirketler in esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Örnek1;

Türkiye’de tıbbi raporlama faaliyetin-de bulunan (A) firması, 2023 yılında tam mükellef kişi ve kurumlara vermiş olduğu hizmetlerin yanı sıra, Almanya mukimi (B) İlaç firması ile Fransa mukimi (C) ilaç firmasına da bu ülkelerdeki faaliyetleri dolayısıyla Türkiye’den tıbbi raporlama hizmeti vermektedir.

A firmasının, 2023 yılındaki harcama ve gelirleri aşağıdaki gibidir;

- Firmanın 15 personeli bulunmakta olup, bunlardan 4’ü tamamen (B) firmasıyla, 5’i (C) firmasıyla ilgilenmiştir. Diğer personel ise yurt içindeki firmalara hizmet vermiştir. (A) Firması, yurt dışında bulunan firmalarla ilgilenen personele toplam 120.000 TL, diğer personele ise 80.000 TL ücret ödemiştir.
- Elektrik, su ve doğalgaz giderleri için 5.000 TL ödemiştir.
- Her bir personel aynı cihazları kullanmak-ta olup cihazlara ilişkin amortisman gideri 4.500 TL’dir.
- Ofis binasına ilişkin yıllık amortisman gi-deri 2.500 TL’dir.
- Yapmış olduğu tıbbi tahliller için toplam 400.000 TL tutarında sarf malzemesi kullan-mış olup, hangi iş için ne kadar malzeme kullanıldığı tam olarak tespit edilememek-tedir.

- Firma, 2023 yılında yapmış olduğu hizmetler karşılığında yurtiçi müşterilere toplamda 400.000 TL tutarında fatura düzenlenmiştir.

- Alman (B) firması için muhtelif tarihler-de 250.000 TL, Fransız (C) firması adına ise 350.000 TL tutarında fatura düzenlenmiş, fatura bedellerini yıl içinde muhtelif tarih-lerde tahsil edilmiştir. Firman ayrıca yurt dışındaki firmalar adına düzenlediği fatu-ralardan kaynaklanan 25.000 TL kur farkı geliri ve 15.000 TL banka faiz geliri bulun-maktadır. Yukarıda açıklamalar doğrultu-sunda (A) firmasının indirimde esas kazancı aşağıdaki gibi olacaktır:

- Personel giderlerinin indirim kapsamında verilen hizmete ilişkin çalışan ve çalışmayan personele göre bölünerek gider kaydedi-lecektir. Firma, (B) ve (C) firması ile ilgile-nen personellerine toplam 120.000 TL, diğer personellerine 80.000 TL ücret ödemiştir. Bu durumda indirimde esas kazançta dikkate alınacak gider 120.000 TL olacaktır.

- Elektrik, doğalgaz ve su gideri ile ofis bina-sı amortisman giderleri firmanın müşterek giderlerinden olduğundan indirimde esas ka-zanca isabet eden gider tutarının bulunabil-mesi için gider tutarı indirimde esas kazancın hasılat içindeki payı doğrultusunda dağıtı-ma tabi tutulmalıdır. Bu durumda elektrik, doğalgaz ve su giderleri ile bina amortisman giderlerinden indirimde esas kazanç doğ-rultusunda dikkate alınacak tutarı $[7.500 \times (600.000 / 1.000.000)] = 4.500$ TL olmaktadır.

- Sarf malzemeleri için de kullanım alanla-rı tam bilinemediği için, satış tutarları esas alınarak hesaplama yapılacaktır. - Perso-nelin kullanmış olduğu cihazlara ilişkin amortisman giderleri, indirimde esas kazanç kapsamında çalışan personel sayısı belli ol-duğundan çalışan sayısının oranına göre dağıtılacak, dağıtım $(4.000 \times (9/15))$ şeklinde olacaktır.

- Yurt dışı firmalardan yapılan tahsilata iliş-kin olarak meydana gelen 25.000 TL’lik kur farkı geliri ile 15.000 TL’lik faiz geliri ise ilgi-li şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile ola-

ğandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından indirime esas kazanca dahil edilmeyecektir. Bu verilere göre (A) Firmasının indirimden faydalanabileceği tutar aşağıda hesaplanmıştır

Açıklama	İndirim Kapsamında Olmayan	İndirim Kapsamında Olan
Hasılat	400.000	600.000
Personel Giderleri (-)	80.000	120.000
Elektrik, Su, Doğalgaz ve Kira (-)	3.000	4.500
Cihaz amortisman gideri (-)	1.800	2.700
Sarf malzeme giderleri (-)	160.000	240.000
Kur farkı gelirleri	25.000	0,00
Faiz gelirleri	15.000	0,00
NET GELİR	195.200	232.800
İndirim Tutarı	0	186.240
Vergi matrahı	241.760	

Örnek2:

MÜHENDİS A.Ş. 2023 yılında 10.000.000-TL hizmet hasılatı gerçekleştirmiştir. Hasılatın 7.000.000-TL'si yurtiçi mukimi firmalara verilen sertifikasyon hizmetleri ifasından, 3.000.000-TL'si ise aynı hizmetlerin yurt dışı müşterilerine verilmesinden oluşmaktadır. MÜHENDİS A.Ş. ayrıca 100.000-TL faiz geliri elde etmiştir. 2023 yılında hizmet üretim maliyeti 8.000.000-TL olup, söz konusu maliyetin 6.000.000-TL'sine yurt içi mukimi firmalara sunulan hizmetler, 2.000.000-TL'sine yurtdışı firmalara verilen hizmetler için katlanılmıştır. Buna göre, Brüt satış kazancı 2.000.000.-TL olarak hesaplanmıştır.

MÜHENDİS A.Ş. 2023 yılı için ayrıca aşağıdaki giderlere katlanmıştır:

Pazarlama Giderleri	200.000 TL
Yönetim Giderleri	700.000 TL
Karşılık Giderleri	10.000 TL
Finansman Giderleri	100.000 TL
TOPLAM GİDERLER	1.010.000 TL

Öncelikle indirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazanca ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

Örneğimizde toplamda 1.010.000.-TL gidere katlanılmıştır, ancak bu giderlerin içerisinde yer alan Karşılık Giderleri tutarı olan 10.000.-TL, Kurumlar Vergisi Tebliğinin "10.5.3.4. Esas faaliyet konusu dışındaki gelirler" başlıklı düzenlemesinin tersine yorumundan, esas faaliyet konusu dışındaki giderlerinde oranlama yapılırken dikkate alınmaması gerektiğini düşünülmektedir. Örneğin çarpıcı olması açısından karşılık giderleri özellikle seçilmiştir. Tersine yorumun dışında reel bir yorum daha yapacak olur isek, karşılık giderleri genelde, daha önceki dönemlerde hasılat/maliyet karşılaştırılması yapılmış, eş deyişle, kurumlar vergisi matrahına dahil edilmiştir. VUK 'da yer alan "şüpheli alacaklarda değerlendirme" hükümlerinde özetle alacağın şüpheli hale geldiği dönemde pasifte karşılık ayırmak suretiyle kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısı ile bu kapsamda oranlama yapılırken dikkate alınmaması gerekmektedir. Keza ilerleyen dönemlerde tahsilat olur ise de tebliğ hükümlerince indirimden faydalandırılmayacaktır.

Örneğimizde toplam hasılatın %70'sı yurtiçi müşterilere, %30'ü ise yurtdışı müşterilerine gerçekleştirilmiştir.

Buna göre;

A-Yurtdışı Müşterilerinden Hasılat	3.000.000 TL
B-Yurtdışı Müşterileri Üretim Maliyeti	2.000.000 TL
C-Safi Hasılat (A – B)	1.000.000 TL
D-Giderlerin Yansıtılması (1.000.000 x %30)	300.000 TL
E-İndirim Uygulanacak Kazanç (C – D)	700.000 TL
F-Matrahtan İndirilecek Tutar (E x %80)	560.000 TL

Kaynak: Örnek1, <https://www.istanbulym-mo.org.tr/Data/Platform/1333.pdf> sayfasından alınıp güncellenmiştir.

BİNEK OTOMOBİLLERDE KDV UYGULAMASI VE İNDİRİM KISITLAMASI

Seyit Yaşar

Gelir İdaresi Grup Müdürü, Türkiye, e-mail: seyit.yasar@gelirler.gov.tr

GİRİŞ

Binek otomobiller konusu vergi mevzuatında özellikli hususlar arasında yer almaktadır. Binek otomobillere ilişkin hükümler ticari nitelikteki araçlara göre; gerek amortisman, gerek Motorlu Taşıtlar Vergisi, gerekse KDV yönünden özellikli birtakım uygulamalar içermektedir. Bunun sebebi, bu konunun Kanun Koyucu tarafından emsallerine göre daha hassas bir şekilde ele alınmasından kaynaklanmaktadır. Kanun koyucunun hassasiyeti mükelleflerin, binek otomobillerin alımında muvazaaya açık işlemler yapabileceği inancından ileri gelmektedir.

Bu makalemizde, uygulamada çokça ihtilaf konusu barındıran binek otomobillerinin Katma Değer Vergisi ve Gelir Vergisi karşısındaki durumu incelenecektir.

I- KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN:

A-YASAL MEVZUAT:

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun ‘Tanımlar’ başlıklı 2. Maddesinde; “ Otomobil: Yapısı itibarıyla, sürücüsü dahil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araçtır.”;

8 Seri No’lu Gümrük Genel Tebliğinde; “(Tarife Sınırlandırma Kararları) 87.03 G.T.İ.P numarasında yer alan eşyaların tanımlanması yapılarak; daha önce hafif ticari araçlar sınıfında değerlendirilen Doblo, Connect, Kango vb. araçlardan,

- Şoför ve ön yolcu bölümündeki araç içi konfor özellikleri ve iç döşemeleri araç iç kısmının her tarafından aynı olan,

- Arka kısımda emniyet kemeri montajı için sabit tertibat bulunan,

Citation/Atf: YAŞAR, S. (2024). BİNEK OTOMOBİLLERDE KDV UYGULAMASI VE İNDİRİM KISITLAMASI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 141-158

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Seyit Yaşar

E-mail: seyit.yasar@gelirler.gov.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

- Şoför ve ön yolcu bölümü ile yük ve insan taşınan arka bölüm arasında bir bariyer veya panel bulunmayanların,

“binek otomobili” sınıfına alındığı” ;

3065 Sayılı KDV Kanununun “Özel Matrah Şekilleri” başlıklı 23. Maddesinin f bendinde; “İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vafında değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır.” ;

3065 Sayılı KDV Kanununun “İndirilemeyecek KDV ” başlıklı 30. maddesinde; “Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

...

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

...

3065 Sayılı KDV Kanununun “Oran” başlıklı 28. Maddesine ekli I Sayılı Listede; “Aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız “kullanılmış” olanlar, “Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8701.90.50.00.00 Kullanılmış olanlar ile (2009/14812 sayılı Kararname ile eklenen ibare Yürürlük: 30/03/2009) 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, “8703.10.11.00.00 özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar”, “8703.10.18.00.00 diğerleri”]

[Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.] (Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.),

(2008/13426 sayılı BKK ile eklenen bent, Yürürlük : 07/04/2008) Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (b) bendine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek üzere iktisap ettikleri ve 31/12/2007 tarihi itibarıyla aktiflerinde veya envanterlerinde bulunan binek otomobillerinin iktisap tarihinden itibaren 2 yıl geçtikten sonra teslimi konusu olması halinde bu teslimde % 1 katma değer vergisi oranı uygulanır.”;

İfadelerine yer verilmiştir.

B- DEĞERLENDİRME

1.Binek Otomobil Tanımı

Vergi Kanunlarında; “binek otomobil ifadesine karşılık gelecek şekilde” bu terimden başka olarak; “araç, taşıt, araç-gereç vs” ifadesi kullanılmamıştır. Binek otomobil;

197 Sayılı Kanunda, “Yapısı itibarıyla, sürücüsü dahil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araçtır.”;

2918 Sayılı Kanunda, “ Yapısı itibarıyla, sürücüsü dahil en fazla dokuz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu taşıttır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca; Doblo, Connect, Starex, Kango vb. araçlardan, şoför ve ön yolcu bölümündeki araç içi konfor özellikleri ve iç döşemeleri araç iç kısmının her tarafından aynı olan, arka kısımda emniyet kemeri montajı için sabit tertibat bulunan, şoför ve ön yolcu bölümü ile yük ve insan taşınan arka bölüm arasında bir bariyer veya panel

bulunmayanlar da binek otomobil olarak değerlendirilmektedir.

Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 12.03.1998 tarih ve 1998/9 sayılı Genelgesi'ne göre, **çift kabinli pick-up taşıtların niteliği oturma kapasitesi ile yük kapasitesinin mukayesesi suretiyle tespit edilmektedir.** Buna göre, 1 kişi 70 kg. olarak göz önüne alınmak suretiyle belirlenecek toplam oturma kapasitesi, toplam yük kapasitesinden çıkarılarak bulunan serbest yük taşıma kapasitesinin oturma kapasitesinden az olması halinde bu araçlar "87.03 Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş, diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil)" kapsamında değerlendirilecektir. Yapılan hesaplama sonucu bulunan serbest yük taşıma kapasitesinin oturma kapasitesinden fazla olması halinde, bu taşıtlar "87.04 Eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar" kapsamında değerlendirilecektir".

Bu açıklamalar çerçevesinde satışı yapılacak ikinci el taşıtın toplam oturma kapasitesinin, toplam yük kapasitesinden çıkarılarak bulunan serbest yük taşıma kapasitesinin oturma kapasitesinden fazla olması halinde kamyonet olarak değerlendirilerek satışında genel oranda (%20) katma değer vergisi uygulanacaktır. Ancak, söz konusu araçların oturma kapasitesinin yük taşıma kapasitesinden fazla olması halinde binek otosu olarak değerlendirileceğinden bu araçların satışında kullanılmış binek otosu kapsamında %1 oranında katma değer vergisi uygulanacaktır.

*4x4 jipler ve arazi taşıtları binek otomobil olarak vergilenecek olup KDV indirim hakkı yoktur. (Dnşty. 9. D.'nin, 2006 tarih ve K. 3798 sayılı Kararı.)

1.2. Proje Değişiklikleri

14 koltuklu bir minibüsün satın alınırken KDV'si indirim konusu yapılmış olsun. Daha sonra aracın koltuklarını sökerek bir makam aracına dönüştürülmesi durumunda, binek otomobil olarak trafiğe

tescil ettirileceği dönemde indirilen KDV'nin düzeltilmesi gerekecektir.

*Kamyon olarak tasarlandığı halde, dağıtıcı firmanın isteği doğrultusunda insan taşıyıcı araç haline getirilen taşıtın otomobil olarak vergilendirilmesi yasalıdır. (Dnşty. 7. D.'nin, 2001 tarih ve K. 3315 sayılı Kararı.)

2.Binek Otomobillerde KDV Oranı

Binek otomobillerin satışında uygulanacak KDV oranı, satıcının durumuna bağlı olarak farklılık arz göstermektedir.

2.1. Satıcı KDV mükellefi değilse; binek otomobil satışında KDV uygulanmayacaktır.

2.2. Kullanılmamış Binek Otomobillerin Satışında; satıcı kim olursa olsun %20,

2.2.1. Kullanılmamış Binek Otomobillerin Engellilere Satışında; %20,

2.3. Kullanılmış Binek Otomobillerin Satışında;

Satıcı KDV mükellefi ise uygulanacak oran, satıcının Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerden olup olmamasına ve bağlı olarak değişecektir.

2.3.1. Satıcı, mezkûr madde hükmüne göre indirim hakkı bulunan mükelleflerden ise, %20 değil ise; uygulanacak KDV oranı %1,

2.3.2. Kullanılmış Binek Otomobillerin Satışında satıcı KDV Kanununun 30/b maddesinde sayılan faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde kiraya verilmesi olanlar ise alımında KDV indirimi yapabildikleri ve 31.12.2007 tarihi itibariyle aktiflerine dahil ettikleri(envantere aldıkları) binek otomobilin **iktisap tarihinden itibaren 2 yıl geçtikten sonra** satışında %1,

2.3.3. Kullanılmış Binek Otomobillerin Satışında satıcı KDV Kanununun 30/b maddesinde sayılan faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde kiraya verilmesi olanlar ise alımında KDV indirimi yapabildikleri ve 31.12.2007 tarihi itibariyle aktiflerine

dahil ettikleri(envantere aldıkları) binek otomobilin **iktisap tarihinden itibaren 2 yıl geçmeden** satışında %20'dir.

2.4. Müzayede Yoluyla Satışlarda; KDV Kanununun istisna hükümleri ile teslim ve hizmetlere uygulanmak üzere belirlenen KDV oranları bu satışlar bakımından da geçerli olacaktır. Müzayede mahallinde yapılan satışlar için ayrıca belirlenmiş bir KDV oranı bulunmamaktadır. Örneğin kullanılmış binek otomobil satışında KDV oranı %1 olarak belirlendiğinden, bu otomobillerin müzayede yoluyla satışlarında da %1 KDV oranı uygulanacaktır. Müzayedede KDV uygulanması için faaliyetin arızı olmama şartı aranmaz.

* Kaç yaşında olursa olsun, yurt dışından ithal edilecek otomobiller ile gümrüğe terk edilmiş olan **Türkiye’de plaka almamış** (veya diplomatik ya da geçici plaka almış) **araçlar kullanılmış sayılmayacak** ve bunların ithalinde veya Açık Artırmayı Yapan Kurum tarafından satışında % 20 oranında KDV uygulanacaktır.

***“Kullanılmış” deyimi,** 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade eder.

*KDV Kanununun 30/b maddesinde bahsi geçen “Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanlara” örnek olarak; **rent a car işletmeleri, taksi işletmeleri, sürücü kursları gibi** işletmeler örnek olarak verilebilir.

2.4.1. KDV Ödenmeden Alınan İkinci El Binek Otomobili Ticaretinde Uygulama

3065 sayılı Kanunun 7104 sayılı Kanunla değişik (23/f) maddesine göre, ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce, KDV mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vasfında esaslı değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır.

KDV mükellefi olmayanlardan veya istisna kapsamında KDV ödenmeksizin alınan ikinci el motorlu kara taşıtları satışında düzenlenecek faturalarda alış bedeli ile satış bedeli arasındaki fark üzerinden KDV hesaplanır. KDV hesaplanarak alınan ikinci el motorlu kara taşıtlarının teslimlerinde ise özel matrah uygulanmayacağı tabiidir.

Buna göre, ikinci el motorlu kara taşıtı teslimlerinde özel matrah uygulaması yalnızca ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükellefler tarafından uygulanacaktır.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal edenler, 13/2/2018 tarihli ve 30331 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında işletmesi adına yetki belgesi alan tacirler ile esnaf ve sanatkârlardır.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmeliğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın, özel matrah uygulayabilirler.

Verilen süre içinde yetki belgesini almamış olanlar ile yetki belgesi olmaksızın ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal edenlerin ikinci el motorlu kara taşıtı teslimlerinde özel matrah uygulanmaz.

İkinci el motorlu kara taşıtı teslimlerinde özel matrah uygulanabilmesi için, aracın basit tadil, bakım ve onarım işlemleri dışında vasfında esaslı değişiklik yapılmaması gerekmektedir.

Örnek 1: İkinci el araç alım satım faaliyeti ile iştigal eden (A) Otomotiv Ltd. Şti., KDV mükellefi olmayan Bay (B)’den 32.000 TL’ye ticari araç satın almıştır. (C) Servis A.Ş.den hizmet almak suretiyle, satın alınan aracın yıllık bakımı yaptırılmış ve otomobile çelik jant taktırılmıştır.

Bu hizmetin karşılığı olarak (C) Servis A.Ş. ye 5.000 TL+1.000 TL KDV ödenmiştir. Daha sonra söz konusu otomobil KDV hariç

40.000 TL'ye satılmıştır. KDV mükellefi olmayan Bay (B)'den satın alınan araca yıllık bakım yaptırılması ve çelik jant taktırılması, otomobilin vafında esaslı bir değışiklik oluşturmadiğından, söz konusu aracın satışında özel matrah uygulanacak ve alış bedeli olan 32.000 TL düşölmek suretiyle 8.000 TL özel matrah üzerinden ($8.000 \times 0,20 =$) 1.600 TL KDV hesaplanacaktır. Ayrıca taşıtın yıllık bakımı ile çelik jant takılmasına ilişkin (C) Servis A.Ş.ye ödenen 1.000 TL KDV, (A) Otomotiv Ltd. Şti. tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Söz konusu aracın, KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin 9 uncu sırasında tanımlanan binek otomobillerinden olması durumunda, özel matrah üzerinden %1 (5359 sayılı Cumhurbaşkanu Kararı ile 01.04.2022 tarihinden itibaren tüm özel matrah uygulanan taşıtlarda genel KDV) oranında KDV uygulanacağı tabiidir.

Örnek 2: İkinci el araç alım satım faaliyeti ile işğal eden Bay (A), KDV mükellefi olmayan Bay (B)'den 1978 model kullanılamaz halde bulunan bir aracı 10.000 TL bedelle satın almıştır. (C) Servis A.Ş.den hizmet almak suretiyle, söz konusu aracın motoru dahil birçok parçası değıştirilmek suretiyle yenilenmiş ve (C) Servis A.Ş.ye 20.000 TL+4.000 TL KDV ödenmiştir. Yenilenen araç Bay (A) tarafından KDV hariç 40.000 TL'ye satılmıştır. Söz konusu aracın motor dahil birçok parçasının değıştirilmek suretiyle yenilenmesi, taşıtın vafında esaslı bir değışiklik oluşturduğundan söz konusu aracın tesliminde özel matrah uygulanmayacak, toplam satış bedeli olan 40.000 TL matrah üzerinden KDV hesaplanacaktır. Diğer taraftan, aracın yenilenmesine ilişkin (C) Servis A.Ş.ye ödenen 4.000 TL KDV, Bay (A) tarafından indirim konusu yapılabilecektir. (KDV GUT-III/A-4.Bölümü)

3. Binek Otomobilin Alımında Yöklenilen KDV'yi İndirim Hakkı Bulanan Mükellefler
3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun

30/b maddesinde, *faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işğilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işğimleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceğı* belirtilmiştir. Mezkûr maddenin lafzi yorumuna baktığımızda; işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işğimleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceğı açıkça belirtilmiş, yine aynı bentte iki istisna halinde söz konusu katma değer vergisinin indirilebilmesine imkan verilmiştir. Bu istisnalardan birincisi, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması ile, ikincisi ise bu otomobillerin çeşitli şekillerde işğilmesi ile işğal eden mükelleflerle ilgilidir. Yukarıda bahsi geçen iki grup mükellef binek otomobil alımında alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisini hesaplanan katma değer vergisinden indirebilecektir. Ancak, belirtmek gerekir ki, yukarıda sayılan mükellef gruplarının söz konusu katma değer vergisini indirebilmeleri de hüküm içerisinde şarta bağlanmıştır. Hükümün lafzında "...bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere..." denilerek; kiralamayla işğal eden mükelleflere bu araçları kiralamada kullanma amacıyla, araç işletenlere ise işletme amacıyla iktisap etme zorunluluğı getirilmiştir. Başka bir ifadeyle, bu mükellefler, şirket müdürüne tahsis gibi, başka amaçlarla iktisap ettikleri binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisini hesaplanan katma değer vergilerinden indiremeyeceklerdir.

3.1. Binek Otomobil Alım Satımı Yapan Mükellefler Binek Otomobil Alımında Yöklendikleri KDV'yi İndirebilirler mi?
Yukarıda belirttiğimiz gibi, indirim hakkı olan mükellefler; kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması faaliyetiyle işğal edenler ile binek otomobillerin çeşitli şekillerde işğilmesi ile işğal eden

mükelleflerdir. Bunlar için de şart, binek otomobili bu amaçla kullanmalarıdır, **Faaliyeti binek otomobil alımı ve satımı olan mükelleflerin satmak amacıyla aldıkları binek otomobillere ait Katma Değer Vergisini hesapladıkları KDV'den indirmeleri mümkün değildir.**

3.1.1. 26 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:

26 No'lu Değişiklik tebliğiyle; '26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (III/C-2.4.) bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

"2.5. İkinci El Motorlu Kara Taşıtı Ticaretiyle İstigal Eden Mükelleflerin Binek Otomobil Alımlarında KDV İndirimi

22/3/2019 tarihli ve 30722 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 21/3/2019 tarihli ve 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile, ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle istigal eden mükelleflerce %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde KDV oranının %18 olarak uygulanmasına karar verilmiştir.

Buna göre, söz konusu Kararın yürürlüğe girdiği 22/3/2019 tarihinden itibaren ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle istigal eden mükelleflerce;

- %1 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde %1,

- %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde %18

KDV oranı uygulanacaktır.

3065 sayılı Kanunun (29/5) maddesine göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerreriğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.

Bu yetkiye dayanılarak, 13/2/2018 tarihli ve 30331 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu

kara taşıtı ticareti ile istigal eden mükellefler tarafından **alım-satım konu edilen binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması** 22/3/2019 tarihi itibarıyla uygun görülmüştür.

Buna göre, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile istigal eden mükellefler, **22/3/2019 tarihinden sonra alım-satım konu etmek üzere satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'yi indirebilirler.**

Diğer taraftan, ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile istigal eden mükelleflerce 22/3/2019 tarihinden önce alım-satım konu etmek üzere satın alınan, ancak 22/3/2019 tarihi itibarıyla henüz satılmamış olup, ticari mal stoklarında bulunan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen ve daha önce indirim konusu yapılamayan KDV tutarlarının, bu araçların teslim edildiği döneme ilişkin KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması uygun görülmüştür. Ancak, söz konusu binek otomobillerin daha önce maliyetine dahil edilen KDV tutarlarına ilişkin kayıtların düzeltilmesi gerektiği tabiidir.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile istigal eden mükelleflerin alım-satım amacı dışında satın aldıkları ve işletmede kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile istigal edenler, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında işletmesi adına yetki belgesi alan tacirler ile esnaf ve sanatkârlardır. İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile istigal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, anılan Yönetmeliğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın, bu kapsamda işlem yapabilirler." hükümleri getirilmiştir.

3.1.2. 29/3/2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5359 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile 01.04.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:

Kararın 3 üncü maddesinde yapılan düzenleme ile ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştiğal eden mükelleflerçe kullanılmış araç (binek otomobil ve traktör) teslimlerinde oluşan karları esas alarak belirlenen özel matrah üzerinden hesaplanan KDV oranı %1’den %18’e (07.07.2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “7346 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile %20) yükseltilmiştir.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştiğal eden mükelleflerçe başka bir yetkili satıcıdan özel matrah uygulanarak satın alınan binek otomobiller, %18 (07.07.2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “7346 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile %20) KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobil olarak değerlendirilemeyeceğinden, bu araçların tesliminde satış bedelinin tamamı üzerinden %1 KDV oranı uygulanacaktır.

4. İndirim İmkânı Bulunmayan KDV

İndirilemeyen KDV’nin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği hakkında mükellefin seçimlik hakkı mevcuttur.

5. İhraç Edilen Binek Otomobillerin Alımında Yüklenilen KDV’nin İadesi

Binek otomobili ihracı Kanunun 11/1-a maddesine göre KDV’den istisna olacak, bu otomobillerin alımında yüklenilen ve ihracatın gerçekleştiği dönemde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, 3065 Sayılı Kanunun 32 nci maddesine göre iade edilebilecektir.

KDV ödenmek suretiyle iktisap edilen araçların ancak kayıt ve tescil işlemi yapılmaksızın ihraç edilmesi halinde, yüklenilen KDV nin iadesi mümkün olacaktır. (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 19.08.2013 tarih ve 76464994-130[KDV.2012.80]-212) sayılı müktezası.

Buna göre binek otomobili iken kayıt ve tescil işlemi yapılmaksızın veya kayıtlı ve

tescilli ise tescil işlemi iptal ettirilerek (vasfı değiştirilen ve ticari emtiaya dönüştürülen) ihraç edilen binek otomobillerin alımında yüklenilen KDV iade edilebilecekken, tescilli olanların iadesi mümkün olmayacaktır.

C-SONUÇ

Binek otomobillerin teslimine ilişkin olarak yukarıda genel olarak açıklanan ve yasal dayanakları gösterilen konuları aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

Binek otomobillerin teslimlerinde uygulanacak KDV oranları;

- Özel kişilerin birbirine teslimi KDV’ ne tabi değildir.
- Kullanılmış binek otomobili teslimlerinde;
 - Aldıkları binek otomobillerin KDV’sini indirme hakkı bulunan yani faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralama veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin (oto kiralama şirketleri, rent-a-car firmaları, vb) yapacakları ikinci el binek otomobil teslimleri genel oranda (% 18) (07.07.2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “7346 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile %20), Ancak bunların 31.12.2007 Tarihi itibariyle envantere kaydettikleri binek otomobilleri iktisap tarihinden itibaren 2 tam geçtikten sonra satmaları halinde %1,
 - Aldıkları binek otomobillerin KDV’sini indirme hakkı bulunmayan mükelleflerin yapacakları ikinci el binek otomobil teslimleri % 1,
 - Binek otomobili niteliğinde olmayan araçların teslimi genel oranda (%18) (07.07.2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “7346 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile %20),
 - Kullanılmamış (sıfır km) otomobil teslimleri genel oranda (%18) (07.07.2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “7346 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile %20) KDV’ye tabidir.
 - Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralama veya çeşitli

şekillerde işletilmesi olan taksi işletmeleri, oto kiralama, rent-a-car firmaları, vb mükellefler;

- Sadece bu amaçla aldıkları otomobillere ait KDV'leri indirim konusu yapılabilecekler,
- İşletme amacı dışındaki özel kullanımları için alınan otomobillere ait KDV'leri indirim konusu yapılamayacaklardır.
- Bunların dışındaki işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacaktır.
- İşletmeler tarafından indirim konusu yapılamayan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.
- İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vasfında değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır.

• İkinci El Motorlu Kara Taşıtı Ticaretiyle İştigal Eden Mükelleflerin Binek Otomobil Satışında Uygulanacak KDV Oranı

22/3/2019 tarihli ve 30722 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 21/3/2019 tarihli ve 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile, ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce %18 (07.07.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile %20) KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde KDV oranının %18 (07.07.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile %20) olarak uygulanmasına karar verilmiştir.

Buna göre, söz konusu Kararın yürürlüğe girdiği 22/3/2019 tarihinden itibaren ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce;

- %1 KDV oranı uygulanarak satın alınan

binek otomobillerinin tesliminde %1,

- %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde %18 (07.07.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile %20),

- İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce başka bir yetkili satıcıdan özel matrah uygulanarak satın alınan binek otomobiller, %18 (07.07.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile %20) KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobil olarak değerlendirilemeyeceğinden, bu araçların tesliminde satış bedelinin tamamı üzerinden %1 oranında KDV uygulanacaktır.

II-GELİR/KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN

A-YASAL MEVZUAT

7194 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1), (5) ve (7) numaralı bentlerine sırasıyla aşağıdaki parantez içi hükümler eklenmiştir. *"(Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 (324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2024 yılında uygulanmak üzere 26.000 TL)Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 (324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2024 yılında uygulanmak üzere 690.000) Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.)"*

"(Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.)"

"(Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları

hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 250.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)”

7194 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi ile 193 sayılı Kanunun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (4) ve (5) numaralı bentlerine sırasıyla aşağıdaki parantez içi hükümler eklenmiştir. “(Şu kadar ki özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 **(324 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2024 yılında uygulanmak üzere 790.000 TL)** Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 250.000 **(324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2024 yılında uygulanmak üzere 1.500.000)**Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)”

“(Şu kadar ki binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70’i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 **(324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2024 yılında uygulanmak üzere 26.000)** Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 **(324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2024 yılında uygulanmak üzere 690.000)** Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.)”

7194 sayılı Kanunun 52 nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde “Bu Kanunun 13 üncü ve 14 üncü maddeleri 1/1/2020

tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.” hükmüne yer verilmiştir.

B-DEĞERLENDİRME

1.Binek Otomobil Tanımı

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan motorlu taşıtların anlaşılması gerekmektedir. Ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilme zorunluluğu bulunmayan ve sadece havalimanı apron bölgesi gibi belli alanlarda kullanılan taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakla birlikte binek otomobil kapsamında değerlendirilmeyecektir. 1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örneğin: yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler),iki yan panel boyunca arkacamları bulunan (en arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakta olup, binek otomobiller bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu bağlamda binek otomobiller, 87.03 pozisyonunda tanımlanan binek otomobiller ile esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dâhil) hem insan hem eşya taşıyabilen motorlu araçlar gibi çok amaçlı araçları kapsamaktadır.

2.Binek otomobillere ilişkin Giderler

2.1.Kiralama Giderleri

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek

otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500 Türk lirası (**2024 yılı için 26.000**) Türk lirasına kadarlık kısmı, 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi ve 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi kapsamında gider olarak dikkate alınabilecektir.

Gider olarak dikkate alınabilecek tutar olan aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500 Türk lirası (**2024 yılı için 26.000**) Türk lirasına kadarlık kısmı 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre hesaplanan katma değer vergisi hariç bedeldir. Ancak, 3065 sayılı Kanuna göre KDV'nin indirim konusu yapılamadığı durumlarda, indirim konusu yapılamayan KDV dahil 5.500 (2024 yılı için 26.000) TL'lik tutar, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

2..2. Finansal Kiralama Giderleri

Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin yapılan ödemeler bu kapsamda değerlendirilmeyecek olup, söz konusu ödemelerde aylık kiralama gideri kısıtlaması söz konusu değildir. 213 sayılı Kanunun mükerrer 290 ıncı maddesinin 3 üncü fıkrasında finansal kiralamanın tanımı yapılmış olup, aynı maddenin ikinci fıkrasının 1 numaralı bendinde; kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin kullanma hakkının anılan Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortismanı tâbi tutulacağı, 4 numaralı bendinde; kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan ödemelerin, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılacağı ve ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, kiracı tarafından finansal

kiralama sözleşmesine göre yapılan ödemelerin borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılması, bu ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda (finansal kiralama sözleşmesinde yer alan ödemelerin yapılacağı tarih) kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmak suretiyle yapılması, hesaplanan faiz giderlerinin ise ilk yıl iktisadî kıymetin maliyetine eklenmesi, sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu bağlamda, finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış binek otomobiller için ödemelerin anapara ve faiz ödemesi olarak ayrıştırılarak, faiz gideri ilk yıl "Haklar" hesabında izlenen binek otomobilin maliyetine dâhil olunacak, sonraki yıllarda ise tercihen gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 1: (F) Ltd. Şti.'nin faaliyet konusu tekstil ürünlerinin perakende ticareti olup, mükellef (ABC) A.Ş. unvanlı finansal kiralama şirketinden 1/1/2024 tarihinde finansal kiralama sözleşmesi yoluyla bir adet binek otomobil edinmiştir. Finansal kiralama sözleşmesine göre kira süresi 48 ay olup, aylık ödeme 9.182 TL'dir. Binek otomobillerin mülkiyeti kira süresi sonunda kiracıya devredilecektir.

Buna göre, (F) Ltd. Şti. tarafından finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobil rayiç bedel ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden "Haklar" hesabında izlenecek olup, aylık ödenecek bedel olan 9.182 TL, borç anapara ödemesi ve faiz ödemesi olarak ayrıştırılarak 2024 yılına ilişkin ödenen faiz giderleri binek otomobilin maliyetine dâhil edilecektir. Sonraki yıllara ilişkin ödenen faiz giderleri ise mükellef tarafından binek otomobilin maliyetine dâhil edilebileceği gibi tercihen doğrudan gider olarak da dikkate alınabilecektir.

3065 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin (d) bendi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir. Bu

kapsamda, binek otomobillerin kiralanması durumunda kira bedellerinin Kanun maddesinde ilgili yıl için belirlenen azami tutarı aşması halinde, aşan kısma ait katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde ayrıca gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Örnek 2: Gayrimenkul kiralama faaliyetiyle iştigal eden kurumlar vergisi mükellefi (ELM) Ltd. Şti. tarafından 26/4/2024 tarihinde aylık 46.000 TL bedel karşılığında bir adet binek otomobil kiralanmıştır. Kiralama konusu binek otomobile ait katma değer vergisinin o yıl için kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen tutara tekabül eden kısmı $((46.000 \text{ TL} - 26.000 \text{ TL} = 20.000) * 0,20 = 4.000 \text{ TL})$ Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.

Aynı binek otomobilin kiralamasına ilişkin mükellef tarafından 2024 yılı için belirlenmiş aylık azami tutar olan 26.000 TL kazancın tespitinde gider olarak dikkate alındığından, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyen 4.000 TL, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Kiralama giderlerine ilişkin aylık gider kısıtlamasının uygulanmasında, kira ödemesine tekabül eden ayın içinde bulunduğu yıl için yeniden tespit olunan tutar dikkate alınacaktır.

Örnek 3: Eczacılık faaliyetinden dolayı ticari kazanç mükellefiyeti bulunan Bayan (B), 1/4/2024 tarihinde (Z) Filo Kiralama A.Ş.'den bir adet araç kiralamıştır. Kiralama sözleşmesine göre aracın aylık kiralama bedeli 36.000 TL olup, sözleşmenin süresi 2 yıldır ve kiralama bedeli 1/4/2024 tarihinde mükellef tarafından peşin olarak ödenmiştir.

Buna göre Bayan (B), söz konusu araç için 2024 yılına tekabül eden aylık kiralama bedelinin azami 26.000 TL'sini kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapabilecektir. 2025 ve 2026 takvim yıllarına tekabül eden aylık kiralama bedellerinin kazancın tespitinde gider olarak dikkate

alınabileceği azami tutarların tespitinde o yıllar için yeniden belirlenen tutarlar dikkate alınacaktır.

1/1/2020 tarihinden önce başlayıp Kanunun yürürlük tarihinden sonrasını da kapsayan kiralamalarda, yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden kira bedelleri gider kısıtlamasına tabi olacaktır. Gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama bedelinin tespitinde, kiralama döneminin tekabül ettiği yıl için belirlenen tutar dikkate alınacaktır.

2.3. İktisaba İlişkin Ödenen Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının **2020 yılı için en fazla 140.000 (2024 yılı için 690.000 Türk lirası)** Türk lirasına kadarlık kısmı ticari veya mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Örnek 4: Lokanta işletmeciliği faaliyeti nedeniyle ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefi olan Bay (M), otomobil bayi olan (DEF) A.Ş.'den 1/9/2020 tarihinde vergisiz satış fiyatı 140.000 TL olan bir adet binek otomobil satın almıştır. Söz konusu otomobile ilişkin hesaplanan özel tüketim vergisi 140.000 TL $(140.000 \times \%100)$, hesaplanan katma değer vergisi ise 50.400 TL $(280.000 \times 0,18)$ 'dir.

Buna göre Bay (M) tarafından binek otomobil için yüklenilen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı 190.400 TL $(140.000 + 50.400)$ olup, iktisaba ilişkin yüklenilen özel tüketim vergisi ve katma değer vergilerinin işletme kayıtlarında mükellef tarafından tercihen gider olarak gösterilmesi halinde, ticari kazanç üzerinden gider olarak indirimi kabul edilecek azami tutar 140.000 TL olup, 50.400 TL $(190.400 - 140.000)$ kanunen kabul edilmeyen gider olarak mükellefin ilgili dönem ticari kazancına dâhil edilecektir.

2.4. Tamir, Bakım, Yakıt ve Benzeri Cari Giderler

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

İşletmeye veya envantere dâhil olup ticari veya mesleki faaliyette kullanılan binek otomobillerin giderleri sınırlandırılmakta olup, bu sınırlama esas itibarıyla faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere binek otomobillerin giderlerini kapsamaktadır.

Birinci fıkra kapsamındaki giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleridir.

Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek

otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Örnek 5: Kozmetik ürünlerinin toptan ticareti faaliyeti nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olan (EFG) Ltd. Şti.'nin sahip olduğu binek otomobillere ilişkin 2024 hesap döneminde yapmış olduğu giderler aşağıdaki gibi olup, giderlerin tümü bu yıl için yapılmıştır.

Akaryakıt Gideri 6.300 TL

Sigorta Gideri 1.440 TL

Otopark Gideri 390 TL Bakım/

Onarım Gideri 2.360 TL

Motorlu Taşıtlar Vergisi 1.680 TL

Köprü ve Otoyol Geçiş Ücreti 670 TL

Buna göre, (EFG) Ltd. Şti.'nin sahip olduğu binek otomobiller için yapmış olduğu harcamalara ilişkin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek azami tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır:

Yapılan Giderin Türü	Toplam Harcama (A)	Kazancın Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınabilecek Azami Tutar (A)x0,70	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (A)x0,30
Akaryakıt Gideri	6.300 TL	4.410 TL	1.890 TL
Sigorta Gideri	1.440 TL	1.008 TL	432 TL
Otopark Gideri	390 TL	273 TL	117 TL
Bakım/ Onarım Gideri	2.360 TL	1.652 TL	708 TL
Köprü ve Otoyol Geçiş Ücreti	670 TL	469 TL	201 TL
Motorlu Taşıtlar Vergisi(*)	1.680 TL	-	1.680 TL

(*) Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesi uyarınca, taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç binek otomobiller için ödenen vergiler gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

-Serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olması kaydıyla mali müşavirlik faaliyetinizde kullanılan; söz konusu elektrikli araca ilişkin **elektrik tüketim bedeli giderlerinin %70'inin**, tevsik edilmesi kaydıyla, serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. (Bursa VDB 06.02.2024 tarih ve E- 17192610-120 [GV-23-1040]- 32915 sayılı özelgesi)

- ÖTV istisnası kapsamında edindiğiniz binek otomobilin ÖTV'sini ödeyerek ticari işletmenize dahil etmeniz ve işte kullanmanız halinde, bu binek otomobile ilişkin tamir, bakım v.b. cari giderlerinin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca **%70'inin**, amortisman giderlerinin ise yine aynı fıkranın (7) numaralı bendi uyarınca belirlenen tutarlarının ticari kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür (.Ankara VDB 01.06.2023 tarih ve E-38418978-120[40-2022/7]-232247 sayılı özelgesi.)

- **Enflasyon düzeltmesinin** 193 Sayılı Kanunun 40. Ve 68. Maddelerinde düzenlenen binek otomobillerle ilgili gider kısıtlamalarına etkisi bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulsa bile azami indirim miktarı ilgili yıl için belirlenen tutarı aşamayacaktır.

Örnek 6: Sigortacılık faaliyetiyle iştigal eden (T) A.Ş., 7/8/2024 tarihinde finansal kiralama yoluyla bir adet binek otomobil edinmiştir. Finansal kiralama sözleşmesine göre mükellef tarafından aylık ödenecek tutar 13.930 TL olup, sözleşme süresi 48 aydır. Sözleşme süresi sonunda binek otomobilin mülkiyeti mükellef kuruma geçecektir.

Buna göre, finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobil için ödenen aylık bedelin borç anapara ödemesi ve faiz ödemesi şeklinde ayrıştırılması gerekmekte olup, 2024 hesap dönemine ilişkin yapılan faiz ödemeleri, "Haklar" hesabında izlenen binek otomobilin maliyetine dahil olunacaktır.

Mükellef kurumun 2025 hesap dönemi başta

olmak üzere izleyen hesap dönemlerine ilişkin yapacağı faiz ödemelerini doğrudan gider olarak dikkate almak istemesi halinde ise finansal kiralama kapsamındaki faiz giderlerinin %70'i kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

1/1/2020 tarihinden önce iktisap edilen veya kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin Kanunun yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek 7: (F) A.Ş., aktifine kayıtlı iki adet binek otomobile 1/8/2019 tarihinde zorunlu trafik sigortası yaptırmıştır. Sigorta poliçe bedeli 1.680 TL olup, poliçenin süresi bir yıldır. Buna göre, (F) A.Ş. tarafından sahip olunan binek otomobiller için yapılan sigorta giderlerinin 2019 hesap dönemine tekabül eden kısmı olan $((1.680 \text{ TL} / 12) \times 5) = 700 \text{ TL}$ 'nin tamamı söz konusu dönemde safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, Kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 1/1/2020 tarihinden sonrasına tekabül eden ve poliçenin düzenlendiği tarihte "280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında" izlenen $((1.680 \text{ TL} / 12) \times 7) = 980 \text{ TL}$ 'nin azami %70'i $(980 \text{ TL} \times 0,70 = 686 \text{ TL})$, 2020 hesap dönemi için kurum kazancından gider olarak indirilebilecektir. Gider olarak indirimi kabul edilmeyen tutar $(980 \text{ TL} - 686 \text{ TL} = 294 \text{ TL})$ (F) A.Ş.'nin kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

2.5.Amortisman Giderleri

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve **katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2024 yılı için 790.000 TL**, söz konusu vergilerin tercihen **maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 2024 yılı için**

1.500.000 TL’yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

213 sayılı Kanun hükümlerine göre, aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılan ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerleri, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilebilen binek otomobiller için aktife alınan yılda gider konusu yapılamayan amortisman bedellerinin tamamı, itfa süresinin son yılında amortismanına esas bedel uygulamasından bağımsız olarak safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Örnek 8: Mobilya imalatıyla iştigal eden Bay (K), ticari işletmesinde kullanmak üzere 15/5/2024 tarihinde bir adet binek otomobil satın almıştır. Otomobilin katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi dâhil alış bedeli 1.750.000 TL olup, mükellef tarafından binek otomobilin iktisabı esnasında ödenen vergiler tercihen binek otomobilin maliyetine dâhil edilmiştir.

Bay (K) tarafından 2024 yılında iktisap edilen binek otomobil için en fazla 1.500.000 TL’ye isabet eden kısım için ayrılan amortisman safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Örnek 9: İnşaat işiyle iştigal eden kurumlar vergisi mükellefi (TDE) Ltd. Şti. 1/9/2020 tarihinde vergisiz fiyatı 240.000 TL olan bir adet binek otomobil satın almıştır. Söz konusu araç için mükellef tarafından ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı 354.720 TL olup, mükellef tarafından binek otomobilin iktisabı için ödenen vergiler safi kazancın tespitinde tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınmıştır.

Adı geçen mükellef söz konusu binek otomobili 28/11/2023 tarihinde 1.000.000 TL bedel karşılığında satmıştır.

Buna göre, işletme kayıtlarına vergisiz satış fiyatı üzerinden alınan binek otomobil için 2020 yılında en fazla 160.000 TL’ye isabet eden kısım için ayrılan amortisman, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi, 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi ile bu Tebliğin 13 üncü maddesinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, mükellef kurum tarafından iktisap edilen binek otomobil için ödenen ve tercihen gider olarak dikkate alınan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı olan 354.720 TL’nin 2020 yılı için azami 140.000 TL’si safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek, söz konusu tutarı aşan (354.720 TL – 140.000 TL) 214.720 TL kanunen kabul edilmeyen gider olarak mükellef kurumun 2020 hesap dönemi kurum kazancına ilave edilecektir.

Binek otomobillere ilişkin gider olarak dikkate alınabilecek amortismanına esas bedelin tespitinde, binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır.

Amortismanlara ilişkin gider kısıtlaması 7194 sayılı Kanunun yayımlandığı **7/12/2019 tarihinden itibaren iktisap edilen binek otomobillere uygulanacak** olup, bu tarih ile 2019 yılı sonuna kadar iktisap edilenlerde gider olarak dikkate alınabilecek amortismanına esas bedel; özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirası, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tâbi tutarı 250.000 Türk lirasıdır. **7/12/2019 tarihinden önce iktisap edilmiş binek otomobillerde ise amortisman, değişiklik öncesi hükümlere göre gider yazılabilecektir.**

Finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış ve rayiç bedel ile sözleşmeye göre kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden “Haklar” hesabında izlenen binek otomobillerde, aktife alınan

bedelin o yıl için belirlenen amortismanına esas tutarı aşması halinde, binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Örnek 10: Kurumlar vergisi mükellefi (VYZ) Ltd. Şti.'nin faaliyet konusu gıda ürünlerinin perakende ticari olup, anılan şirket 2/1/2020 tarihinde finansal kiralama yoluyla bir adet binek otomobil edinmiştir. Kiralama konusu binek otomobile ait aylık kira ödemesi 14.500 TL olup, sözleşme süresi 3 yıldır.

Söz konusu otomobil rayiç bedel olan 330.000 TL üzerinden sözleşme tarihinde işletmenin "Haklar" hesabına alınmış olup, mükellef tarafından 2020 yılına ilişkin finansal kiralama ödemesi kapsamında toplam 76.000 TL faiz ödemesi yapılmıştır. 213 sayılı Kanun hükümlerine göre finansal kiralamaya konu iktisadi kıymet, kendisi için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edileceğinden, işletmenin "Haklar" hesabında izlenen binek otomobil için aktife alınan bedel ile mükellef tarafından finansal kiralama kapsamında binek otomobilin ediniminde ilk yıla ilişkin ödenen ve maliyete dahil edilen faiz giderleri toplamının (330.000 TL + 76.000 TL= 406.000 TL) 2020 yılında en fazla 300.000 TL'sine isabet eden kısmı kurumlar vergisi açısından safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Binek otomobilin aktife alınma bedeli ve ilk yıl için maliyete dahil edilen faiz giderleri toplamı ile amortismanına esas bedel arasındaki farka tekabül eden amortisman tutarı da $((406.000 \text{ TL} - 300.000 \text{ TL})/5 = 21.200 \text{ TL})$ mükellefin 2020 hesap dönemi kurum kazancına kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilave edilecektir.

C-SONUÇ:

7194 Sayılı Kanunla

"- Binek otomobillerin alımında gider yazılabilecek KDV ve ÖTV tutarında sınırlama getirilmiştir.(2024 yılı için 690.000

TL),

- ÖTV-KDV maliyete eklendiğinde veya binek otomobil ikinci el olarak alındığında amortisman tutarı azami 300.000 TL **(2024 yılında uygulanmak üzere 1.500.000)** olarak belirlenmiştir.

- **Kiralanan** binek araçlara ilişkin gider yazılabilecek tutar araç başına aylık azami 5.500 **(2024 yılı için 26.000)**TL olarak sınırlanmıştır.

- Bu araçlara ait akaryakıt, bakım-onarım, sigorta ve temizlik gibi giderlerin sadece %70'lik kısmının indirim konusu yapılabilecektir.", şeklinde düzenleme yapılmıştır. Değişiklik öncesinde, kurumlar vergisi yönünden gider yazılabilecek KDV-ÖTV veya amortisman tutarı yönünden bir sınırlama bulunmamaktaydı.

-Ayrıca kiralanan binek aracın kira bedeli ne olursa olsun gider yazılabilmekteydi. Benzer şekilde akaryakıt, sigorta, bakım-onarım gibi binek otomobillere ait giderlerin tamamı da bir oran kısıtlaması olmadan kurum kazancının/gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabiliyordu.

-Bu değişiklikler gelir vergisi yönünden ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabını ve kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır.

-Kanunla bu değişikliklerin yürürlük tarihi 01.01.2020 olarak belirlenmiştir.

Buna göre **2020 yılı başından itibaren;**

- %70'lik gider kısıtlaması dolayısıyla **binek araçlara ait akaryakıt ve bakım/onarım gibi giderlere ilişkin KDV'nin %30'unun indirilmeyerek Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınması**, %70'inin ise eskiden olduğu gibi indirilmesi,(Bu giderler arasında MTV yer almamaktadır.)

- Kira bedeli 5.500 TL' yi aşan kiralık binek araçlar için de **5.500 (2024 yılı için 26.000) TL' yi aşan kısma isabet eden KDV' nin indirim konusu yapılmaması** anlamına gelmektedir. Kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin KDV'nin de indirim konusu yapılmayıp, mal/hizmet bedeli ile birlikte

KKEG olarak alınması gerektiği genel bir kural olup, binek otolara ait gider sınırlaması yeni bir uygulama olduğu ve bir orana göre (%70) hesaplama yapıldığı için, buna ilişkin KDV gözden kaçırılmamalıdır.

KDV ÖZET TABLO

SATICI	ALICI VE ARACIN DURUMU	ORAN	İNDİRİM
(K) Oto Satış A.Ş.'den	Nihai Tüketici (A), kullanılmamış binek otomobil alır	(K) Oto Satış A.Ş. keseceği faturada ÖTV'nin yanı sıra %20 (****) oranında KDV uygulanacaktır.	Alıcı KDV mükellefi olmadığından İNDİRİM YOK
Nihai Tüketici (A),	(K) Oto Satış A.Ş.'den aldığı ve artık kullanılmamış durumda olan binek otomobilini (G) Pazarlama A.Ş. firmasına noter satış sözleşmesi ile satar.	Bu satışta KDV uygulanması söz konusu değildir.	KDV YOK İNDİRİM YOK
(G) Pazarlama A.Ş. firması aynı aracı	(D) Oto Kiralama A.Ş.'ye satar	Satışta (G) Pazarlama A.Ş. tarafından kesilecek fatura üzerinde uygulanacak KDV oranı %1'dir. (*) (KDV 23/f MD. İle KDV GUT-III/A-4. Bölümü)	(D) Oto Kiralama A.Ş. aracı kiralama faaliyetleri amacıyla alıyorsa yüklendiği %1 oranlı KDV'yi indirim konusu yapabilecektir.
(D) Oto Kiralama A.Ş. bu aracı satın aldıktan bir yıl sonra	ikinci el otomobil alım satımı ile iştigal eden (E) Oto Galeri A.Ş.'ye satar.	, (D) Oto Kiralama A.Ş. tarafından kesilecek fatura üzerinde uygulanacak KDV oranı %20'dir.(****)	(E) Oto Galeri A.Ş. ise alışta yüklendiği KDV'yi indirim konusu yapabilecektir. (**)
(E) Oto Galeri A.Ş. aynı aracı	Devlet memuru (Y)'ye satar.	(E) Oto Galeri A.Ş. tarafından kesilecek fatura üzerinde uygulanacak KDV oranı %20 (****)	Alıcı KDV mükellefi olmadığından İNDİRİM YOK
23 Temmuz Vergi Dairesi Müdürlüğü (Y'nin Vergi Borcu Nedeniyle) satarsa	(Z) Oto Kiralama A.Ş.	%1	(Z) Oto Kiralama A.Ş. aracı kiralama faaliyetleri amacıyla alıyorsa yüklendiği %1 oranlı KDV'yi indirim konusu yapabilecektir.
Akdeniz Vergi Dairesi Müdürlüğü (Z'nin Vergi Borcu Nedeniyle) satarsa	(T) Oto Kiralama A.Ş.	%20(****)	(T) Oto Kiralama A.Ş. aracı kiralama faaliyetleri amacıyla alıyorsa yüklendiği %20(****) oranlı KDV'yi indirim konusu yapabilecektir.

(*) KDV mükellefi olmayan (A)'dan satın alınan araca yıllık bakım yaptırılması ve çelik jant taktırılması gibi otomobilin vafında esaslı bir değişiklik oluşturmayan harcamalar yapılması halinde, söz konusu aracın satışında özel matrah uygulanacak ve alış bedeli satış bedelinden düşülmek suretiyle kalan özel matrah üzerinden %1 KDV hesaplanacaktır. Ayrıca taşıtın yıllık bakımı ile çelik jant takılmasına ilişkin Servise ödenen KDV, (G) Pazarlama A.Ş. tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Söz konusu aracın motor dahil birçok parçasının değiştirilmek suretiyle yenilenmesi, taşıtın vafında esaslı bir değişiklik yapılması halinde söz konusu aracın tesliminde özel matrah uygulanmayacak,

toplam satış bedeli üzerinden %1 KDV hesaplanacaktır. Diğer taraftan, aracın yenilenmesine ilişkin Service ödenen KDV, (G) Pazarlama A.Ş tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

.(**)22/3/2019 tarihinden sonra alım-satım konu etmek üzere satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'yi indirebilirler. Diğer taraftan, ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükelleflerce 22/3/2019 tarihinden önce alım-satım konu etmek üzere satın alınan, ancak 22/3/2019 tarihi itibarıyla henüz satılmamış olup, ticari mal stoklarında bulunan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen ve daha önce indirim konusu yapılamayan KDV tutarlarının, bu araçların teslim edildiği döneme ilişkin KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması uygun görülmüştür. Ancak, söz konusu binek otomobillerin daha önce maliyetine dahil edilen KDV tutarlarına ilişkin kayıtların düzeltilmesi gerektiği tabiidir. İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükelleflerin alım-satım amacı dışında satın aldıkları ve işletmede kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.26 N. G.T.

(***) 22/3/2019 tarihinden itibaren ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce; %1 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde %1, %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde %18 KDV oranı uygulanacaktır. **26 No'lu G.T. (****)** 07.07.2023 tarih ve 7346 sayılı CBK ile 10.07.2023 tarihinden itibaren yapılan satışlarda %20 oranı uygulanacaktır.

BİNEK OTOMOBİLLERE AİT GİDER TABLOSU (Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç)

GİDERİN TÜRÜ			7194 S.K. ÖN- CESİ	7194 S.K. SONRASI (2024 YILI)
BAKIM,ONARIM, SİGORTA VS. K.K.E.G. --	İNDİRİM		TAMAMI	%70'İ
	%30			
BAKIM,ONA- RIM, SİGORTA GİDERLERİ- NE İLİŞKİN ÖDENEN KDV		İNDİRİM	TAMAMI	%70'İ
	K.K.E.G.	--	%30	
AYLIK KİRA- LAMA BEDELİ	İNDİRİM		TAMAMI	26.000TL.LİK KISIM(*)
	K.K.E.G.		--	26.000 TL.Yİ AŞAN TU- TAR(*)

ALIMDA ÖDENEN ÖTV/ KDV HARİÇ İLK İKTİSAP BE- DELİ	İNDİRİM	TAMAMI	790.000TL.'LİK KISIM(*)
	K.K.E.G.	--	790.000 TL.Yİ AŞAN TUTAR(*)
ALIMDA ÖDENEN KDV/ÖTV MALİYETE EKLENİRSE AMORTİS- MAN TUTA- RI(**)	İNDİRİM	TAMAMI	1.500.000TL.'LİK KISIM(*)
	K.K.E.G.	--	1.500.000 TL.Yİ AŞAN TUTAR(*)
ALIMDA ÖDENEN KDV/ÖTV DOĞRUDAN GİDER YAZI- LIRSA	İNDİRİM	TAMAMI	690.000TL.'LİK KISIM(*)
	K.K.E.G.	--	690.000 TL.Yİ AŞAN TUTAR(*)
ARAÇ İKİNCİ EL ALINIRSA AMORTİS- MAN TUTA- RI(**)	İNDİRİM	TAMAMI	1.500.000TL.'LİK KISIM(*)
	K.K.E.G.	--	1.500.000 TL.Yİ AŞAN TUTAR(*)
MTV(***)	İNDİRİM	--	--
	K.K.E.G.	TAMAMI	TAMAMI

*Her yıl kiralamanın ait olduğu yıl için belirlenen tutar dikkate alınacaktır. Ayrıca kiralanan binek otomobillerde sınır araç başına aylık ödenen tutara uygulanmaktadır.

**İlk yıl kıst amortisman yöntemi uygulanacağı tabiidir.

***197 Sayılı MTV Kanunu 14. Maddesi hükmüdür. Binek otomobile ait MTV. sadece rent a car işinde kullanılanlar için indirim konusu edilebilir.

KAYNAKÇA

1- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

2- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

3-1 Seri Nolu K.D.V. G.U.Tebliği

4-7346 Sayılı CBK.

5-311 Seri Nolu GVK Genel Tebliği

SOSYAL İÇERİK ÜRETİCİLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

İsmail Totur

SMMM, Türkiye, e-mail: totur62@hotmail.com

GİRİŞ

Dijital dünyadaki gelişmeler, özellikle covid 19 salgını süresince insanların dışarı çıkamadan alışverişe yönelmesi “ e ticarete alışkanlığının artması, , insanların alışveriş alışkanlıklarını da değiştirmiş ve buna bağlı olarak dijital medyada yeni reklam trendleri ve dijital reklam stratejileri gelişmiştir.

Birçok girişimci bu fırsatı yakalayıp, insanların tüketim davranışlarını etkilemek için sosyal medyada kendilerine çeşitli kanallar açarak, burada ürettiği içeriklerle birlikte yeni bir sektör oluşturmuş ve buradan gelir elde etmeye başlamıştır

sosyal medyada; vlogger, blogger influencer, tiktoker, youtuber, gibi yeni dijital sektörler doğmuştur.

Bu gelişmeler ışığında, Gelir İdaresi Başkanlığı gerekli araştırmaları yaparak bu sektörde vergilendirme işlemlerinin nasıl yapılacağı ile ilgili , **7338** sayılı “*Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” hazırlanmıştır.

Sosyal Medya içerik üretimi nedir?

İnternet teknolojisinin gelişmesi ile markalar, “influencer”ler vasıtasıyla, pazarlamak istedikleri ürünü sosyal medyada iyi kullanıcı kitlesine sahip kişiler aracılığıyla tanıtıp, satışlarını artırmayı hedeflemektedirler.

Sosyal medya araçları ve influencerler (deneyimleyici) aracılığıyla tüketiciye reklamı yapılan ürün/hizmetin reklamcılık stratejilerini değiştirmesiyle beraber, bu alanda varlık gösteren kişiler ise yeni bir iş kolunu yaratmış oldu.

Citation/Atf: TOTUR, İ. (2024). SOSYAL İÇERİK ÜRETİCİLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 159-164

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
İsmail Totur
E-mail: totur62@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

E-Ticaretin yaygınlaşması ve farklı sosyal medya mecralarının daha aktif kullanıcı sayısına sahip olmasından dolayı birçok işletme tarafından sosyal medya içerik üretimi önemli hale gelmiştir.

Sosyal medya üzerinden içerik oluşturmanın en temel amacı şirket ya da kurumun hedef kitlesi ile arasında bir iletişim kurulmasını sağlamaktır.

Çeşitli mecralar üzerinden potansiyel müşteri ve mevcut müşterilerine samimi bir dil kullanarak ürün ve hizmetleri hakkında bilgilendirme yapmaktır. Bu sayede marka bilinirliğini artırarak kazanç sağlamak hedeflenir. Bir işletmeye ait sosyal medya hesabından içerik paylaşabilmek için özgün ve anlaşılır içerikler üretilmelidir.

Bunun için de öncelikle işletme ve işletmenin mevcut takipçileri üzerinde çeşitli araştırmalar yapılmalıdır. Sosyal medya için içerik üretimine başlamadan önce işletmenin bulunduğu pazar ve sektör araştırılmalıdır.

Rakip firmaların takipçileri ile iletişimi nasıl, ne tür içeriklerin paylaşımını yapıyorlar, takipçileri geri bildirimleri ne yönde ya da sosyal medya kullanıcılarının ilgi alanları neler gibi pek çok konunun araştırılması yapılmalıdır.

Bu araştırmalar sonucu elde edilen veriler ile yaratıcı ve özgün içerikler oluşturularak daha etkili ve doğru bir iletişim süreci başlatılmış olur. Sosyal medya içerik üretimi gerçekleştirirken dikkat edilmesi gereken temel hususlar şu şekildedir:

- İçerik üretimi yapmadan önce takipçi analizi ve rakip analizi yapılmalıdır. Hangi işletmeleri sizinle aynı ürün ya da hizmeti sağladığını tespit etmelisiniz.
- Sadece tek bir sosyal medya üzerinden içerik üretimi gerçekleştirilmemelidir. Birden fazla mecra kullanımı hem daha fazla kitleye erişim sağlanabilmesi hem de evrensel bir dil yakalanabilmesi açısından önemlidir. Bu yüzden Instagram, Facebook, Twitter, Tiktok ve YouTube gibi birçok platformdan içerik üretimi ve

paylaşımı gerçekleştirilmelidir.

- İçerikler ilgi çekici olmalıdır. Hedef kitleye uygun olarak tasarlanan içerikler özgün ve yaratıcı olmalıdır.

Gelişen teknoloji ve yaygınlaşan internet kullanımı sonucunda sosyal medya platformlarının her geçen gün kullanıcı sayısı ve satın alma davranışı üzerindeki etkisi artmaktadır.

Haliyle, pek çok kişi sosyal medya kullanımının bu ölçüde artmasının ardından çeşitli sosyal medya kanallarında dijital içerikler üreterek kullanıcıların karşısına çıkmaya başladı. Hatta buradan hareketle en birçok kullanıcının takip ettiği kişiler ‘internet fenomeni’ haline gelmiştir.

Sosyal medya araçlarının gelişmesi ve çeşitlenmesi sonucunda dijital anlamda yeni iş kolları doğmuş; blogger, vlogger, influencer, tiktoker, youtuber gibi yeni bir sektörün doğmasına yol açmıştır.

Çeşitli sanal pazaryerlerinin çeşitlenmesi ile birlikte, pek çok kullanıcı bir ürün ya da hizmet alırken öncelikle bu platformlar aracılığı ile temel düzeyde araştırma yaparak bilgi sahibi olmaktadır.

Ayrıca bir kullanıcı tarafından beğenilen bir ürün diğer kullanıcıların da satın almasını etkilediğinden özellikle pazarlama ve e-ticaret konusunda sosyal medyanın önemi arttı.

Ayrıca pek metaverse gibi teknolojilerin yaygınlaşmasıyla, pazaryerlerindeki ürünlerin kullanıcı ilgisini çekmesi için, ilgili ürünü 3 boyutlu şekilde görebileceği artırılmış gerçeklik teknolojileri gelişmiştir.

Pek çok işletme, değişen kullanıcı tüketim alışkanlıkları ile birlikte dönüşmekte olan dijital süreçlerdeki durumu göz önünde bulundurulduğunda, bu platformlar üzerinden dijital içerik üretmeye başlamışlardır.

Dijital içerik üretmek sadece ürün ya da hizmetin fotoğraf ve videolarını paylaşmak ile sınırlı değildir. Özel bir tonu, dili ve mesajı olması gerekir. Bunun için işin

profesyonellerinden yardım almak da önemlidir.

Bir ürün hakkında sosyal medya içeriği üretilirken paylaşılacak görselin dikkat çekici olması, görsel altına yazılacak metnin okunaklı, açık, anlaşılır olması ve paylaşım esnasında kullanılan etiketler de hem şirket ile hem de ürün ile uyumlu olması gerekir.

Sosyal medya paylaşımları için ayrı bir emek ve özen gerekir. Bu durumu şirketlerin lehine çevirmek ve daha fazla kitleye seslenebilmek için içerik üreticiliği bir sektör haline gelerek yeni bir iş gücünü ortaya çıkarmıştır.

Bireysel hesaplar üzerinden yapılan paylaşımlar da birer dijital içeriktir. Fakat bu paylaşımlar sonucunda gelir elde edilmesi oldukça düşüktür.

Geniş kitlelere seslenen içerikler ve bu içerikler sonucunda duyurusu yapılan ürün ve hizmet üzerinden sağlanan gelirler içerik üreticilerine de kazanç sağlamaktadır.

Marka tanıtımı, ürün ve hizmet tanıtımı, reklam ve pazarlama gibi pek çok alanda dijital içerik üretimi sağlanmaktadır. Bunların sağlanabilmesi için de işinde uzman kişilere ihtiyaç duyulur.

7338 sayılı Kanun ile sosyal içerik üreticilerinin kazançları nasıl vergilendirilir?

7338 sayılı kanun gereğince sosyal medya platformlarında üretilen kazançların nasıl vergilendirildiğine değinmeden önce 7338 sayılı kanunun kapsamlarını incelemekte fayda var.

2021 tarihinde yürürlüğe giren ve Resmi Gazete' de yayınlanan 7338 sayılı kanun gereğince sosyal medya üzerinden içerik üretimi gerçekleştiren ve bu içerikler sayesinde gelir elde eden kişiler ve mobil cihazlar için uygulama geliştiren kişilerin kazançlarından kesinti yapılması nedeniyle uygulanan bir vergi sistemidir.

Bu yasa gereğince sosyal medya platformlarında video, metin, görsel ya da ses içerikleri üreten ya da tablet, telefon ve bilgisayar gibi dijital cihazlar için uygulama

yapan kişilerin bu hizmetleri karşılığında elde ettikleri kazançları Türkiye kuruluşlu bankalarda şahsi hesap açılarak tüm gelirlerin bu hesapta toplanması beyan edilmiştir.

Bu hesap üzerinde elde edilen gelirin yaklaşık %15'lik bir kısmını gelir vergisi tevkifatı olarak beyan etmekle yükümlüdür. Peki, 7338 sayılı kanun gereğince elde edilen kazançların vergilendirilmesi nasıl yapılır? Bu kanun kapsamında iki farklı gelir elde edilmektedir;

Bunlardan birincisi sosyal medya üzerinden üretilen dijital içeriklerden ikincisi ise dijital cihazlar için yapılan uygulamalardandır.

Dijital içerikler sonucu elde edilen kazancın vergilendirilmesine ilişkin konu esas alındığında yapılan paylaşımlar kapsamında elde edilen kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi yapılır.

Sosyal medya vergi istisnası kapsamında değişiklikler ve 2024 yılında uygulama;

Sosyal medya vergi muafiyeti olarak bilinmekte olan, ancak ilgili mevzuatta tam tanımı "*Sosyal içerik üreticiliği, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden sunulan hizmetler ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası*" olan kanunda, torba kanun kapsamında yeni değişiklikler gerçekleşti. Sosyal içerik üretiminde gelir vergisi istisnasının kapsamı genişledi.

- Udemy, Teachable, Preply gibi dijital eğitim platformlarından elde edilen gelirler de artık sosyal medya kazanç istisnası kapsamına alındı.
- Kendi web sitesi üzerinden Google Adsense reklamları üzerinden gelir elde edenler de kapsama dahil edildi. Ancak muafiyet konusunda bazı ayrıntılara da dikkat etmek gerekiyor.

1 Ocak 2024 tarihinden itibaren sosyal medya üzerinden elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe giren istisnadan faydalanabilmek için;

2024 yılında, ilgili kişilerin dijital

kanallardan elde ettikleri gelir **3 Milyon Türk Lirasını** aşarsa o halde vergi mükellefi sayılacaklar ve istisnadan faydalanamayacaklar. 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren sosyal medya üzerinden elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe giren istisnadan faydalanabilmek için;

- Yeni yılda yıllık sosyal medyadan elde edilen gelirin kazancın 3 milyon TL'yi aşmaması,
- Kanunda sayılan faaliyet türlerinden biri ile elde edilmiş olması,

Bahse konu kazanç kalemlerinin Türkiye'deki bir bankada açılan hesaba yatırılması ve bu tutar üzerinden %15 vergi kesilmesi gerekmektedir.

2024 Yılı ile birlikte, ilgili kanun kapsamına dahil edilen ve dijital içerik üreticiliğinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin istisna kapsamı bu şekildedir. Önemli bir not olarak tekrar edelim; düzenlemenin üst sınırı 2023 yılında 1.9 Milyon TL iken, 2024 yılında bu tutar 3 Milyon TL olarak değiştirilmiştir.

İlgili tutarın aşılması halinde, dijital içerik üreticileri vergi mükellefi sayılırlar ve istisnadan faydalanamazlar. Sosyal medya içerik üreticisi vergi istisnası sayesinde dijital içerik üreticilerinin KDV mükellefi olmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak bu kişilerin bağ-kur ödemesi gerekmektedir.

Hangi kazançlar istisna kapsamındadır? Şartları nelerdir?

7338 sayılı kanun gereğince dijital içerik üreticilerinden sosyal platformlarda görüntü, video, ses ya da metin dosya içeriklerinin üretimi ve dijital cihazlar için uygulama üreten kişinin istisna kapsamında yer almaktadır. Bu istisna kapsamından yararlanmaları için gerekli olan şartlar şunlardır:

- Elde ettikleri tüm hasılatı tahsil etmeleri için Türkiye'de kurulu bir banka hesaplarının olması ve tüm kazancın bu hesap üzerinden tahsil edilmesi,

- İstisna kapsamına dahil olacak faaliyet ile ilgili gerekli olan "İstisna Belgesi" alınması,
- Belirlenen kazanç sınırını geçmemesi,
- Farklı bankalardan kazanç tahsil etmemesi gibi şartlar sağlandığında istisna kapsamından yararlanabilir.

Sosyal medyadan elde edilen gelire ilişkin tevkifat yükümlülüğü nedir?

Sosyal medya üzerinden üretilen dijital içeriklerden elde edilen kazançlar Mükerrer 20/B maddesi kapsamında Katma Değer Vergisi yönünden istisna edilir. İstisna kapsamında gerekli şartları karşılamayan kazançlara elde edilen kazanç zarfında %20 oranında KDV uygulanır.

Bunun nedeni istisna oranını aştıkları için vergi ödemekle mükellef kılınmalıdır. Sonuç olarak yapılan kanun düzenlemesi kapsamında sosyal medya içerik kazançlarından istisna kapsamında olmayan kazançlardan gelir vergisi ve katma değer vergisi alınması gerektiği vurgulanmıştır. Hesabın bulunduğu banka tarafından gerçekleştirilecek olan bu tevkifat yükümlülüğü, nihai vergileme olarak gösterilecektir.

İstisnadan faydalanacakların aşama aşama yapması gerekenler;

Gerek şu an geçerli olan gerekse de yasa teklifiyle eklenmesi öngörülen faaliyetlere ilişkin istisnadan faydalanmak isteyen mükelleflerin ikametgâhlarının bulunduğu yerdeki tarha yetkili vergi dairesine başvurarak "İstisna Belgesi" almaları gerekiyor. Bunun için vergi dairesine dilekçe ile başvurulabilir. Ya da dijital vergi dairesi üzerinden başvuru yapılabilir.

İstisna Belgesi örneği:

193 SAYILI KANUNUN MÜKERRER 20/B MADDESİ UYGULANMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ

İlgi : 23.03.2022 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesi kapsamında bulunan sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği faaliyetinizin gelir vergisinden istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesine göre, internet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar 1/1/2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere gelir vergisinden müstesnadır.

Bu belge, 318 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Bankalar tarafından yapılacak işlemler ve tevkifat uygulaması" başlıklı 5 inci maddesi uyarınca sosyal içerik üreticileri ve uygulama geliştiricilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatların yatırılacağı hesap açılışında kullanılmak üzere bankalara ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan şahsınız sorumlu tutulacaktır.

İstisnanın uygulanmasında, Genel Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bilgilerinize sunulur.

Alınan "İstisna Belgesi" ile bankaya gidilerek sosyal medya gelirlerinin alınacağı bir hesap açılıyor. Sosyal medya yasasına göre sosyal medyadan elde edilen gelirin tek bir banka hesabından tahsil edilmesi gerekiyor. Banka hesabının bulunduğu bankalar da bu gelir üzerinden vergilendirmeyi tevkifat ediyor ve vergi dairesine ödüyor.

Daha sonra ki son aşama olarak bu hesap numarası ikametgahın bulunduğu, istisna belgesinin alındığı vergi dairesine bildiriliyor. Tabi ki sosyal medya hesaplarına da ilgili hesap kayıt ediliyor. Böylece süreç tamamlanmış oluyor.

Sosyal medya içerik üreticisinin bu aşamadan sonra dikkat etmesi gereken istisna sınırlarına gelip gelmediğine sürekli

olarak takip ve kontrol etmesi. Kanunda belirtilen sınır aşıldığında mükellefiyet tesis edilmesi gerekiyor. Bu durumda gelirin beyanı, vergilendirilmesi, KDV açısından önem arz eden konular başlamış oluyor.

12 Ocak 2022 tarihinde Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)' ndan 318 Seri No' lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu tebliğ ile amaç "

14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 2 nci maddesi ile 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 20/B maddesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir."

şeklinde belirtilmiştir.

İstisna Belgesi örneğinde de belirtilen işbu 318 Seri No' lu tebliğin ikinci kısmında sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği Kazanç istisnası değişiklikleri ile yasal düzenleme ve tanımlar bölümünden sonra, istisnadan faydalanabilecekler, faydalanma şartları ve istisna uygulamasında özellik arz eden durumlar başlığı ile 4.maddede açıklığa kavuşturulmuştur.

Konuyla ilgilenen sosyal içerik üreticilerinin, bu gelirleri elde eden müşterisi bulunan mali müşavirlerin özellikle bu tebliği incelemesi gerekmektedir.

MUHASEBE, DENETİM VE DANIŞMANLIK İŞLETMELERİ İÇİN İŞYERİ, HİZMET VE KALİTE İZLEME İLKE VE ESASLARI

Ahmet Yükseköl

SMMM, TÜRMOB İşyerleri Hizmet ve Kalite İzleme Kurulu Üyesi, Türkiye, e-mail: ahmetyuksekol@deneyimsmmm.com

Özet

Mali Müşavirlik mesleğini icra etmenin büyük bir sorumluluk ve emek gerektirdiği günümüzde, mesleki firmamızı sürdürülebilir kılmak, hizmetlerimizi kalite temelinde şekillendirmek, tek başına serbest meslek faaliyetinden mesleki oluşumlarla mali müşavirlik firmalarına dönüşerek kurumsallaşma ve bu temele göre faaliyetlerimizi konumlandırmak, dijital teknolojinin hızla mesleki hayatımıza da girmesi ve mesleğimizde e-dönüşüme yol açmasıyla, adeta bir zorunluluk haline gelmiştir.

Bu zorunluluklar, mesleğimizdeki açılımlar kadar, teknolojinin kullanımı, büro yönetimi, etkili ve etkin iletişim ortamının sağlanması, meslek mensubu, aday mensubu ve muhasebe personelinin eğitimi, hizmetlerin sunulduğu işyerlerinin ve ofislerin yapısı, kurumsal çalışma, güçlü ve etkili müşteri ilişkileri ve kaliteli hizmet sunumunu da gündemimize almamızı gerektirmektedir.

“ Kaliteye yatırımla yarattığın değer Müşteride bağlılık ve saygınlık sağlar. ”

Kaliteli hizmet için çalışmak ve bu hizmeti müşterinin ihtiyaç, istek ve beklentilerine uygun şekilde sunmak, ayrı bir önem taşımaktadır. Mevcut müşteriyi memnun etmek ve kaybetmek kadar, muhasebe, denetim ve danışmanlık hizmetlerini etik değerleri de dikkate alarak en iyi şekilde yerine getirmek, müşteriye daha geniş yelpazede hizmet sunmak ve mesleğin katma değerini anlamlı düzeyde artırmak, hizmet kalitesi odaklı çalışmaları gerektirmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kalite, Kurumsallaşma, Mali Müşavirlik Firması, Ofis İşyeri Yönetimi, Hizmet Yönetimi,

Citation/Atıf: YÜKSEKOL, A. (2024). MUHASEBE, DENETİM VE DANIŞMANLIK İŞLETMELERİ İÇİN İŞYERİ, HİZMET VE KALİTE İZLEME İLKE VE ESASLARI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 165-176

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Ahmet Yükseköl
E-mail: ahmetyuksekol@deneyimsmmm.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

GİRİŞ

TÜRMOB olarak 13.08.2017 tarih ve 30153 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri için İşyeri, Hizmet ve Kalite İzleme İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı”, bu gereklilikleri şekillendiren mevzuatımız olup, Karar’ın uygulanmasında yol gösterecek Rehber hazırlanarak <https://www.turmob.org.tr/hizmetkalitesi> sayfasından meslektaşlarımızla paylaşılmıştır. İş bu karar; Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri tarafından verilecek olan hizmetlerin, kurumsal bir anlayışla sunulmasını temin etmek üzere meslek mensuplarının işyeri, hizmet ve kalite güvence ilke ve esaslarını düzenlemektir. Ayrıca bu süreçte öz değerlememizi yaparak izleyeceğimiz yola ışık tutacak bilgilenmemizi sağlayan “Öz Değerlendirme Formu” da E-Birlik sayfası üzerinden sizlere sunulmuştur.

Muhasebe Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri için büro yönetimi ilkeleri bilgisi, stratejik planlama, insan kaynakları yönetimi, müşteri ilişkileri yönetimi ve kalite kontrol gibi konularda meslek mensuplarına ve işletmelere yol göstererek;

- ✓ Daha güvenli, kârlı, profesyonel ve kurumsal bir şekilde işlemesine,
- ✓ Kurumsal ve kamu yararını gözetken bir anlayışla hizmet sunulmasına,
- ✓ Sunulan hizmetlerin kamuoyunun nezdinde saygınlığının ve değerinin artmasına,
- ✓ Müşteri sadakatının artmasına,
- ✓ Müşteri portföyünün korunması ve dolayısıyla da kârlılığın artmasına,
- ✓ Çalışanların memnuniyetinin artmasına,
- ✓ Daha az hata, daha fazla performans sağlayarak verimliliğin artmasına,
- ✓ Ücret konusundaki sorunların azalmasına,
- ✓ Geleceklerini daha iyi planlamalarına ışık tutmayı amaçlamaktadır.

Birinci bölümde mecburi meslek kararında-

ki İşyeri, Hizmet ve Kalite Rehberine, ikinci bölümde uygulama da e-birlikte öz değerlendirmeye, üçüncü bölüm sonuçtan oluşmaktadır.

1. İŞYERİ, HİZMET VE KALİTE REHBERİ

Bu Rehber, ortakları Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler olan ve Odalara kayıtlı bulunan şirketleri, adi ortaklıkları ve tek başına çalışan meslek mensuplarını kapsar. Mecburi meslek kararının yol gösterici rehberini;

Birinci bölümde Mali Müşavirlik Firmasını tanıtıcı bilgilere örnekler verilmiştir.

İkinci bölümde Mali Müşavirlik Firmaları için kurumsallık ve hizmet kalitesi kapsamında mekan düzenlemesi, bu mekanda yürütülen faaliyetler ve çalışan güvenliği ni sağlamaya yönelik prosedürler ve aynı mekanda kullanılacak yazılım, donanım ve ekipmanların kullanımına yönelik prosedürler ve tavsiye uygulamalar yer almaktadır.

Üçüncü bölümde Mali Müşavirlik Firmalarında yürütülen işlerin çeşitliliğine ve faaliyet gösterdikleri çevrenin faktörlerine uygun olarak kurumsal yönetim yapılanması, işyeri yönetimi ve insan kaynakları yönetimine ilişkin prosedürler ve tavsiye uygulamalar yer almaktadır.

Dördüncü bölümde sunulacak hizmete ilişkin kaynakların etkin ve verimli kullanılabilmesi için hizmetlerin uygulanması, müşteri ilişkileri yönetimi, hizmetlerin tanıtım ve pazarlaması ve haksız rekabet ve reklam yasağına ilişkin prosedürler ve tavsiye uygulamalar yer almaktadır.

1.1.MALİ MÜŞAVİRLİK FİRMASI HAKKINDA BİLGİLER

Sizin hiç yazıhaneniz oldu mu? Mali müşavirlik mesleği yazı yazılan yerde mi icra edilir? İşte firma tarihçeniz burada başlıyor. Kurucularınız, ortaklarınız hakkında bilgiler ile başlayabilirsiniz. Büro açmayı düşünüyor musunuz? Büronuzda verilen hizmetleri yayınlamakla devam edilebilir. Yoksa ofise geçmeyi mi? Ofis kelimesini kullanmaya

başlayınca yazıhane ve büro yerine modern olduk ama kurumsal olabildik mi? Şimdi rehber vizyonu, misyonu, hedefleri ve çalışma felsefesiyle bizlere Mali Müşavirlik Firması kavramını tanıştırıyor.

TÜRMOB kayıtlarına göre YMM ve SMMM odaları toplamında 130.968 üye bulunmaktadır. Bu üyelerin 60.526'sı çalışanlar kütüğüne kayıtlı serbest olarak mali müşavirlik firması sahibi veya ortağıdır. Meslektaşlarımızın %46.2'si mali müşavirlik firması sahibi olduğunun farkındalığına mecburi meslek kararı ve işyeri, hizmet ve kalite rehberi sayesinde erişeceklerdir.

Vizyon; Gelecek beş, on, onbeş yıl sonrası dünyada, ülkede, sektörde ve meslekte ne tür değişimlerin olacağı, hangi yönde olacağı hakkında öngörüdür. Misyon; öz itibarı ile Mali Müşavirlik Firmasının toplumsal iş bölümü içinde hangi ihtiyaçlara cevap vereceği, hangi hizmetleri görev olarak seçtiğinin ifadesidir. Mali Müşavirlik Firmasının hedeflerine ulaşmak için izlediği yolu belirleme aracıda strateji diğer bir deyişle çalışma felsefesidir. Örneğin;

"VİZYONUMUZ: Mali Müşavirlik hizmetleri, küreselleşen dünyada, yazılım ve teknoloji, iletişim araçları, değişen toplumsal duyarlılıklar ve sorumluluklar doğrultusunda hızlı bir biçimde değişim göstermektedir. Geleceğe hazırlıklı olmak bu değişim nedeniyle ortaya çıkan ihtiyaçların farkında olmak ve bu ihtiyaçlara cevap verecek hizmetler üretmekle mümkün olacaktır. Mali Müşavirlik Firmamız, bütün faaliyetlerinde bu vizyonla hareket etmektedir."

"MİSYONUMUZ: Mali Müşavirlik hizmetlerimizi toplumsal sorumluluk doğrultusunda, müşterilerimizin ihtiyaç duydukları anda ve nitelikte sunmaktır".

"HEDEFLERİMİZ: Gelecek beş yıl içinde ana hizmet alanlarımız içinde veya değişen mesleki taleplere bağlı olarak birden fazla yeni hizmet sunumunda uzmanlaşmış, çalışanları, müşterileri ve tedarikçileri nezdinde talep gören ve güvenilirliği yüksek bir Mali Müşavirlik Firması olmak."

"ÇALIŞMA FELSEFEMİZ (STRATEJİMİZ):

Mali Müşavirlik Firmamızın çalışma felsefesi, müşterilerimize sunduğumuz hizmetlerin benzersiz nitelikte olmasıdır. Mali Müşavirlik Firmamız tüm çalışanları ile birlikte sosyal sorumluluk temelinde müşteri memnuniyetini ön planda tutmaktadır. Müşterilerimizle ilişkilerimiz iş birliği ve güven anlayışına dayanır."

1.2. İŞYERİ İLKE VE ESASLARI

1.2.A. MEKAN

Mali Müşavirlik Firmasının mekan tasarımı; kurumsal kimlik ve imaj, iletişim güvenliği, çalışanların motivasyonu ve verimliliği, etkili yönetim ve koordinasyon, fiziksel güvenlik, ergonomik çalışma ortamını sağlamak üzere aşağıda belirtilen asgari kurumsal ofis düzeninin olmasına özen gösterilmelidir. Mekan çeşitliliği örnekleri; Sekreterlik Hizmet Alanı, Müşteri Bekleme Mekanı, Hizmet Üretim Çalışma Mekanı, Yönetim Mekanı, Toplantı Mekanı, Eğitim Mekanı, Destek Hizmetleri Mekanı ve Ortak Kullanım Mekanı'dır.

Tek başına çalışan meslek mensubu da tek oda bir ofiste bile hizmet vermesi rehberin ruhuna göre hareket etmesine engel değildir. Tek odada, tek başına çalışan meslek mensubunun toplantı odası mekanı yerine rehberin ruhuna hareket deyiminden yola çıkarak bir toplantı masasının konumlandırılması toplantı mekanını yerine getirir, ortak kullanım mekanını yerine getirir, yeri gelir bu toplantı masası müşteri bekleme mekanı olabilir, toplantı masası karşısına ilave edilecek bir yazı tahtası ile eğitim mekanı yerine getirilmiş olur böylelikle kurumsal çerçeveye ve işyeri kalitesine uygun mekan ortamları düzenlenmiş olabilir. Örnekte gördüğünüz gibi tek başına çalışan meslek mensubu da rehberin ruhuna hareket ettiği sürece kurumsallaşmasına ve kalitesini izlemesine engel yoktur.

1.2.B. GÜVENLİK

Mekan'ın konumu ve burada verilen hizmetlerin çeşitliliğine uygun olarak fiziksel güvenlik, bilgi güvenliği ve iş güvenliği olmak üzere kademelendirilir.

Fiziksel güvenlik önlemlerine örneğin; Giriş

Kontrolleri, Ofislerin ve Odaların Güvenli-ğinin Sağlanması, Harici ve Çevresel Tehdit-lerden Korunma, Güvenli Alanlarda Çalışma, Ekipman Yerleşimi ve Koruması, Destek Hizmetleri, Kablolama Güvenliği, Ekipman Bakımı, Kurum Dışındaki Ekipmanın Güvenliği, Ekipmanın Güvenli İmhası veya Tekrar Kullanımı, Varlıkların Firmadan Çıkarılması konularıdır. Arşiv veya önemli belgelerin bulunduğu oda veya dolaplar gibi hassas bilgilerin bulunduğu alanlar (Kimlik doğrulama kartı ve PIN koruması gibi yöntemlerle) yetkisiz erişime kapatılabilir. Yangın, sel, deprem, patlama ve diğer tabii afetler veya toplumsal kargaşa sonucu oluşabilecek hasara karşı fiziksel koruma tedbirleri alınır ve uygulanır. Su bağlantısı ve iklimlendirme, yangın söndürme sistemlerini destekleyecek düzeyde olmalıdır.

Bilgi güvenliği önlemlerine örneğin; Gizlilik, Veri Yedekleme Sistemi ve Prosedürleri, Sorumlu Birim, Birimin Görevleri, Yedekleme İlkeleri, Mali Müşavirlik Firmasında veri yedeklemesi esasları konularıdır. Mali Müşavirlik Firması kontrolü altında ve müşteri gizliliği adına kişisel bilginin korunmasını oluşturma, uyma ve icra etme konusunda nihai sorumlu olarak bir Etik Lideri görevlendirir. Etik Lideri gizlilik ve müşteri gizliliği durumlarında nihai yetkiye sahiptir. Müşteri dosyaları kapalı dolaplarda tutulmalıdır. Açık dolaplar kullanılıyor ise, müşteri dosyalarına isim yerine harf veya numara ile kodlama yapılmalıdır. Mali müşavirlik firmasında veri yedekleme için birim sorumlusu tayin edilir. Veri yedekleme türü, yöntemi, sıklığı, altyapısı, zamanı, koruma süresi ve imhasını içerir. Günümüz e-dönüşümü sayesinde artık bulut sistemleri, web tabanlı muhasebe programları kullanılması tavsiye edilmekte olup, sizi veri yedekleme riskinden kurtarabilir.

Mali Müşavirlik Firması, iş güvenliği konusunda yürürlükteki yasal düzenlemelere uymak zorundadır. Her ne kadar ofisler birer fabrika veya inşaat ortamı olmasa da iş güvenliği açısından çalışanların ergonomisi düşünülmelidir. Ergonomi; sakatlanma veya yaralanma riskini en aza indirerek, ça-

lışanlardan en yüksek verimi almaktır. Çalışma ortamı ve alışkanlıkları ile basit ayarlamalar yapmayı öğrenmek, kişinin rahatını ve verimliliğini büyük ölçüde arttıracaktır.

1.2.C. YAZILIM, DONANIM VE EKİPMAN

Çalışanların çalışma ortamında kullanacakları mobilya mefruşat, teknik ekipman ve yazılım kullanımı konusunda yapılması gerekenler aşağıdadır: Pek çok mobilya, mefruşat, büro makinesi tüm bürolar için ortak kullanım aracıdır. Bu makinelerin başlıca çeşitleri, yazı makineleri, bilgisayarlar, fotokopi, faks, elektronik hesap makineleri, yazıcı, tarayıcı, evrak imha ve kâğıt kesme makinesi, tepegöz, slayt makinesi, projeksiyon cihazıdır. İşyerlerinde, işlerin en verimli şekilde yapılabilmesi, çalışanlara en verimli şekilde çalışma ortamının sağlanması için uygun araç ve ekipmanlar seçilmeli ve tasarlanmalıdır.

Mali Müşavirlik Firmasının bilgisayar ekipmanı, e-postası, intranet ve internet sistemleri Mali Müşavirlik Firması malıdır ve bu politika içeriğindeki maddeleri ihlal etmeyen, asgari ve geçici düzeyde olanlar haricinde çalışanların kişisel kullanımına açık olmamalıdır. E-postaların saklanması ve silinmesi, antivirüs yazılımların kullanılması, yazılım telif hakkı, iletişim kuralları, ihlaller ve gizli bilgilerin saklanması maddeleri kapsamında mali müşavirlik firmanızda çalışanlarınız ile aranızda bilgisayar ekipmanı, e-posta, intranet ve internet kullanım taahhütname imza altına alınmalıdır.

1.3.İŞYERİ YÖNETİMİ

1.3.A. YÖNETİM SİSTEMİ

Çalışanların Mali Müşavirlik Firmasının hangi hizmetleri sunduğu, bu hizmetlerin bölüm ve alt bölümler biçiminde nasıl yapılandırıldığı, destek hizmet veren birimlerin hangileri olduğu, Mali Müşavirlik Firmasının yetki ve sorumluluk sistemi ve karşılaş-tıkları sorunların çözümünde hangi birim ve yöneticilerin yetkili olduğunu bilmeleri için örgüt yapısını bilmeleri gerekmektedir. Bu nedenle bir örgüt şeması hazırlanmalı-

dır. Ortaklar Kurulu altında Bağımsız Denetim Hizmet Birimi, Vergi ve Muhasebe Hizmet Birimi ve İnsan Kaynakları İdari İşler Hizmet Birimi şeklinde örgüt şemasının kolları oluşturulur. Örgüt şemasını birimler ile ortaklar kurulu veya yönetim kurulu arasında Hukuk Birimi ve Kalite İzleme Birimi oluşturulabilir. Mali Müşavirlik Firmalarında idari görevler ve sorumlu kişiler tablosu oluşturulmalıdır. Çalışan, günlük işlerin yürütülmesinde ortaya çıkan sorunların çözümünde ilke olarak üstü ile görüşmelidir. Üstü sorunu çözemiyorsa yukarıda belirtilen sorumlu kişiye iletmelidir. Peki tek başına çalışan meslek mensubu bunu nasıl yapabilir? Tek başına veya iki ortaklı bir mali müşavirlik firma yapısında görev dağılımları tamamı bir meslek mensubuna da veya her meslek mensubuna birden fazla görev verilerek paylaşılabilir. Örneğin; aşağıdaki görevlere sorumlu birim/kişiler seçilir.

Mali Müşavirlik Firmalarının, gelecek faaliyet dönemi için, amaçlarına, hedeflerine ve politikalarına uygun olarak yönetim tarafından hazırlanan gelecek dönem faaliyetlerini ve sonuçlarını parasal ve sayısal olarak aylık, üç aylık, altı aylık ve yıllık olarak ifade eden raporları, bütçe olarak tanımlanmaktadır. Bütçeler gelecek faaliyet yılı için düzenlenmekle beraber esas itibarıyla uzun dönemli stratejik hedeflere ulaşmak için bir araç, bir planlama ve kontrol tekniğidir. Bu nedenle de aşağıdaki faaliyet aşamalarını kapsar: Amaçların belirlenmesi: Hasılat ve karlılık hedefi, pazar payı hedefi, maliyet azaltma hedefi vb., Amaçlara ulaştıracak varsayım-

ların belirlenmesi: Organizasyonun kapasitesi, iş gücü gibi iç etkenler ve yasal yükümlülükler, enflasyon, faiz oranları gibi dış etkenler, Seçeneklerin karşılaştırılması: Alternatifler içeren bütçe senaryo analizleri, Seçenekler arasından en uygun olanın belirlenmesi: Yönetim kurulunca onaylanan bütçe devreye alınır.

Mali müşavirlik firmaları başka bir deyişle serbest çalışan meslek mensupları her dönem ofis bütçelerini aslında yapmaktadırlar. Müşterilere yapılacak zam oranları, personel zamları, yeni dönem sosyal güvenlik primleri, kira giderleri, ofis giderleri gibi bütçelemektedirler. Aslında işyeri, hizmet ve kalitenin üçlü sac ayağının farkında olmadan uyumlu çalışmalar da yapmaktadırlar. Örneğin; mali müşavirlik firmasının hasılat ve karlılık hedeflerini planlarken bütçede belirlediği yazılım harcamaları ve personel eğitim harcamaları gibi kalemleri bütçeleme yaparsa, yıl içinde değişiklik gösterebilecek mevzuatlara hem yazılımsal hem de eğitimsel olarak bütçesi doğrultusunda rahat harcama yapabilecek imkanı sunar. Örnek bir konsolide tahmini bütçe formu aşağıda yer almaktadır.

1.3.B. İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ

Personelin işe alınması ve görevlere atanması, personel işe alım ve yerleştirme prosedürüne göre yapılmalıdır. Bu prosedürler sorumlu yöneticinin talebinden başlayarak, insan kaynakları idari işler birim yöneticisi onayına, personel ile iş sözleşmesi imzalanmasından, oryantasyon eğitimine kadar

İDARİ GÖREVLER VE SORUMLU KİŞİLER TABLOSU

MALİ İŞLER	İNSAN KAYNAKLARI	SATIN ALMA	İŞ GELİŞTİRME VE EĞİTİM	PAZARLAMA	KALİTE GÜVENCE
- Borçlular - Alacaklılar - Müşteri değerlemesi - Bütçe ve aylık raporlar	- İşe alma - Personel seçme - Oryantasyon - Maaşlar ve ücretler - Özlük işleri	- Bilişim sistemleri - İletişim araçları - Sarf Malzemeleri - Sabit kıymetler	- Eğitim programları ve ihtiyaçları - Verilen hizmetlere ilişkin yayınlar	- Halkla ilişkiler - Sosyal sorumluluk - Müşteri bilgilendirme - Müşteri şikayetleri - Müşteri temsil ve ağarlama	Kalite kontrol işlemleri

geçen süreçlerin listelenmesidir. Tüm çalışanlar, Mali Müşavirlik Firmasının itibarını dikkate alarak ve profesyonelce işlerini yürütmek zorundadırlar. Çalışanlar, müşterilere karşı her zaman profesyonelce ve resmiyet çerçevesinde davranmalıdırlar. Her çalışanın, konumuna göre ve profesyonel bir organizasyona yakışır şekilde giyimine ve kişisel görünümüne özen göstermesi beklenmektedir. Firmalarda görev, yetki ve sorumluluklarımız hangi düzeyde olursa olsun, çalışma kıyafetleri, imajı, disiplini, firma kültürü ve saygınlığı yansıtır. Uygun giyinmek insan kaynakları açısından da bir performans kriteridir.

Mali Müşavirlik Firmasının çalışma saatleri örneğin hafta içi: 8.30 ile 18.30 arasındadır. Öğlen tatili: saat 12.30 ile saat: 13.30 arasındadır. İşin gereği olarak fazla mesai yapılması gerektiğinde, ilgili yöneticinin talebi ve İnsan Kaynakları Birimine/Yöneticisine bilgi verilmesi gerekir. Hastalık, yaralanma veya başka herhangi bir nedenle işe geleme veya geç kalma durumu, talep edilen izin süresi ile birlikte mümkün olan en kısa sürede (ve mümkün olduğunda işe dönme tarihinden önce) ilgili yöneticiye şahsen bildirilmelidir. Çalışanların izin kullanımı yasal mevzuat ve bu Prosedüre uygun olarak yapılır. İzin talebinde bulunan kişi, izin başvuru formunu hazırlayarak bağlı olduğu yöneticinin onayına sunar.

Belli yönetim görevlerine ilişkin terfiler, işe yönelik eğitim, performans değerlendirmeleri ve kıdem esas alınarak yapılır. Çalışanların performans değerlendirmesi yılda iki kez ve performans değerlendirme sistemi esaslarına göre yapılır. Mali Müşavirlik Firmasında uygulanan performans değerlendirme sistemi nesnel hedefler ve davranışsal yetkinlik esaslı olarak yapılmalıdır. 3568 sayılı meslek yasamızın staj yönetmeliğimize göre firmamızda çalışan aday meslek mensuplarının 3 yıllık staj süreleri esnasında tezkiye notu uygulaması performans değerlendirme sistemine çok güzel ve icrası yapılan bir örnektir.

Çalışanların özlük bilgileri gizlidir. Ağır bir kusur işlemekçe çalışanın iş güvencesi esastır. Ancak, gereken hallerde İş kanunun ve ilgili mevzuatın öngördüğü şartlara uyularak çalışanın işine son verilebilir. Mali Müşavirlik Firması, çalışanlarına sağlıklı, güvenli ve verimli bir çalışma ortamı sunmakla yükümlüdür. Şiddet içerikli davranış, saldırgan tutum, tehditkâr konuşma ve buna benzer davranış biçimleri kesinlikle kabul edilemez. Çalışanlar arasında ayırım yapmamak Mali Müşavirlik Firmasının temel ilkesidir. İşe alma, terfi ve atamalar, ödül, ücret, eğitim ve kıt kaynakların tahsisinde liyakat ilkeleri dışında hiçbir kriter kullanılamaz. Cinsiyet, yaş, ırk, renk, din, dil, politik görüş, inanç vb. nedenlerle ayırım yapılamaz.

KONSOLİDE TAHMİNİ BÜTÇE FORMU						REVİZE		
		YILLIK TOPLAM		OCAK 20XX			ARALIK 20XX	
		MİK	TUTAR	MİK	TUTAR		MİK	TUTAR
1	HASILAT							
1.1.	Denetim Hizmetleri							
1.2	Vergi-Muhasebe Hizmetleri							
1.3	Danışmanlık Hizmetleri							
1.4.	Müşteriye Faturalanan Masraflar							
1...	Diğer Gelirler							
	Gelirler Toplamı							
2	GİDERLER							
2.1	Maaş ve ücret giderleri							
2.2	Pazarlama giderleri							
2.3.	Eğitim giderleri							
2.4.	Bilgi işlem giderleri							
2.5.	İletişim giderleri							
2.6.	Ulaşım giderleri							
2.7	Danışmanlık giderleri							
2.8	Ofis giderleri							
2.9.	Sigorta giderleri							
2.10	Finansman giderleri							
2.11	Diğer giderler							
2.12	Amortisman ve itfa giderleri							
	Giderler Toplamı							
3	VERGİ ÖNCESİ KAR							
4	ÖDENECEK VERGİLER							
5	NET KAR							

Mali Müşavirlik Firması ziyaretlerinde, ziyaretin önem ve kapsamı ölçüsünde ilgili birim yöneticisi, Mali ve İdari İşler Birimine/Yöneticisine önceden bilgi verir. Mali ve İdari İşler Birimi/Yöneticisi ziyaret için gerekli hazırlıkları yapar. Karşılama, toplantı ve uğurlama için protokol gereği varsa ilgili kişilere bildirilir. Araç ve gereçlerin ihtiyaç sahiplerine tahsisinden, ilgili kişilere zimmetlenmesinden Mali ve İdari İşler Birimi/Yöneticisi sorumludur. Yapılmış olan harcamalardan yetki sınırları içinde kalanlar, Harcama Formu doldurularak ve ekine harcama evrakları eklenerek Mali ve İdari İşler Birimine/Yöneticisine teslim edilir. Belli sınırların üstünde olan harcamalar ise bir üst amirin onayıyla ödenebilir. Mali Müşavirlik Firması, belli düzeydeki yöneticilerine, daimi ve diğer çalışanlarına, yüklenicilerine ve mesleki deneyimli personeline Mali Müşavirlik Firması araçlarını işle ilgili konularda kullanmak üzere tahsis edebilir. Kimlere daimi araç tahsis edileceği ortaklar veya yönetim kurulu kararı ile; tek meslek mensubunun olduğu durumlarda ise meslek mensubu tarafından belirlenir.

Acil durumlar haricinde, işyerinde kişisel telefon görüşmeleri yapılması uygun değildir. Personele cep telefonu tahsis edilmişse: Cep telefonu, çalışanın işle ilgili görevlerini usulünce yerine getirebilmesi için tahsis edilmiştir. Mali Müşavirlik Firması, çalışanlarına görevlerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olmaları amacıyla bilgisayar sistemleri, e-posta ve internete erişimi sağlar. Tüm bilgisayar sistemleri ve veriler Mali Müşavirlik Firmasına aittir ve sadece yetkilendirilen amaçlar için kullanılabilir. Mali Müşavirlik Firmasının bilgisayar sistemleri, internet ve e-posta kaynaklarının usulüne uygun kullanılmasına yönelik kurallar Bilgi Teknolojileri Kullanım Taahhütnamesinde yer alır. Personelin görevlerini yerine getirmek üzere yaptığı makul seyahat harcamaları karşılanacaktır. Seyahat eden personelin, Seyahat Yolluk ve Harcırah Formunu yöneticisinin onayı ile gerekli evrakları da ekleyerek yetkiliye teslim etmesi gerekmektedir.

Çalışanların zaman zaman iş yaşantılarının

bir parçası olarak hediyeler veya imtiyazlar alabilecekleri kabul edilmektedir. Mali Müşavirlik Firması, işle ilgili olarak alınan hediyelerin, konaklamanın veya ağırlamaların bir kaydını tutar. Çalışanlar, Mali Müşavirlik Firması tarafından yapılan herhangi bir işi etkileyebilecek veya etkileyecek gibi görünen hiçbir hediye veya ağırlamayı kabul etmemelidir. Hediyelerin değeri mali müşavirlik firmamız ve personelimiz için etik tehditlerine örnektir.

Tek başına çalışan meslek mensuplarından dileyenler, prosedürler, insan kaynakları planlaması, işe alım, oryantasyon, eğitim ve geliştirme, performans değerlendirme sistemi, kariyer yönetimi ve personel özlük işlerini İşyeri, Hizmet ve Kalite Rehberi hükümlerinin ruhuna uygun şekilde çalışan sayısı ve işin niteliğine göre hazırlar.

1.3.C. SATIN ALMA, BELGELENDİRME VE VERİ YÖNETİMİ

Mali Müşavirlik Firmasının ihtiyaçlarının temini ve satın alma işlemleri Mali ve İdari İşler Birimi/Yöneticisi üzerinden yapılmalıdır. Mali Müşavirlik Firmasının herhangi bir biriminde, bir ekipman veya hizmete ihtiyaç olduğunda ihtiyaç sahibi birim, ihtiyaç talep formunu hazırlayarak iletir. Satın alma işlemlerinde temel ilkeler, satın alınacak mal ve/veya hizmetin, bütçeye uygun, en az maliyetli, en kaliteli ve ihtiyaç duyulduğu anda temin edilmesidir. Mali Müşavirlik Firmasına gelen faturaların tamamı Mali ve İdari İşler Birimi/Yöneticisi tarafından önce kaydedilir. Birim yetkilisi onaylar. Onaylanmış fatura yasal defterlere kaydedilir akabinde ödeme talebi oluşturulur.

Personelin kullanmış olduğu ekipmanın, personelin işten ayrılması, ekipmanın geçici bir nedenle başka bir proje veya birime verilmesi, tamir veya bakım için gönderilmesi, kullanım dışı kalması veya yenilenmesi durumunda, ekipmanı kullanan personel tarafından ekipman devretme formu doldurularak ekipman form ile birlikte Mali ve İdari İşler Birimine/Yöneticisine teslim edilir. Gelen-giden evrak kayıtları Mali ve İdari İşler Biriminin/Yöneticisinin sorumluluğundadır

ve birime bağlı görevlendirilen kişiler tarafından gelen- giden evrak, evrak kayıt defteri ile (elektronik ortamda) kayıt altına alınır. Mali Müşavirlik Firmasında, sahip olunan her türlü kıymetli evrak ile geçici olarak verilmiş kıymetli evrakın teslim alınması, kaydedilmesi, korunması, serbest bırakılmasında prosedürler uygulanmalıdır.

Mali Müşavirlik Firması içinde üretilen veya Mali Müşavirlik Firması dışından gelen fiziksel belge ve raporların tekrar gönderilmesi veya kullanılması gerekebilmektedir. Arşiv sistemine ilişkin standartların geliştirilmesi, arşive evrak gönderilmesi, alınması ve korunması sorumluluğu Mali ve İdari İşler Birimine/Yöneticisine aittir. Merkezi arşivlerin girişine yerleşim planını gösteren plan konur. Arşivde bulunan evrakın geri alınması için, ilgili birim tarafından Arşiv sorumlusuna e-posta atılarak, istekleri arşiv yetkililerine bildirilir. Arşiv sorumlusu arşive giderek istenen evrakı arşivden alır ve Mali ve İdari İşler Birimine/Yöneticisine getirir. Arşive gönderilmesi gerekmeyen evrakların tespiti ilgili birimlerce yapılır. Bu tip evraklar ilgili birimin talebi üzerine Mali ve İdari İşler Birimi/Yöneticisi tarafından alınır, imha edilir.

1.4. HİZMET YÖNETİM VE UYGULAMA

1.4.A. HİZMET UYGULAMA

Sunulacak hizmete uygun kaynakların, etkin ve verimli kullanılması ve kaynakların hizmetin etkili bir şekilde yerine getirilmesi için gerekli önceliklere göre tahsis edilmesi amacıyla hizmetin hedeflerine uygun olarak bir planlama yapılır. Hizmetin uygulama sürecinde; bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıtlı hale getirme esasları yazılı olarak belirlenmelidir. Çalışma kâğıtları; toplanan bilgileri, yapılan analizleri, hükümlerin dayanaklarını ve görevin sonuçlarını belgelerdir. Çalışma kâğıtları; planlama, uygulama ve gözden geçirilme sürecine yardımcı olur, raporlamaya destek sağlar, amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını gösterir, yapılan işin tam ve kesin olmasına destek olur, kalite kontrol ve geliştirme programı için temel oluşturur, üçüncü şahısların incelemelerini kolaylaştırır.

Her hizmet, takip çizelgesindeki sonuçlarla ve maliyetlerle bağlantılı olarak ilgili müşteriye faturalandırılır.

1.4.B. KURUMSAL İLETİŞİM VE KURUMSAL KİMLİK

Mali Müşavirlik Firması yönetiminin en önemli aracı kurumsal iletişimdir. Planlama, örgütlendirme, yöneltme, eşgüdüm, denetleme ve yöneticilerin yetiştirilmesi gibi yönetimin temel işlevlerinin başarılı bir şekilde yürütülmesi sürekli ve düzenli bir kurumsal iletişimin oluşturulmasına bağlıdır. Kurumsal İtibar Yönetiminin amacı ve kapsamı; yönetim kademesiyle görüş birliği içinde hedef kitleyi saptamak, Mali Müşavirlik Firması ile hedef kitlesi arasında sağlıklı bağlar kurup geliştirecek, Mali Müşavirlik Firmasının toplum içindeki prestijini artıracak projeler üretmek, Mali Müşavirlik Firmasının kurumsal hedeflerini destekleyecek özel etkinlikler planlamak ve uygulamak, Bilim, spor, kültür ve sanat dallarında sponsorluk projeleri geliştirmek, Sivil toplum kuruluşları, görüş önderleri ve diğer öncelikli hedef kitlelerle ortak proje geliştirilmesine fırsat yaratmaktır.

Kriz yönetimlerinde; olası krizleri öngörmek, proaktif tedbirler geliştirmek, Kriz dönemlerinde iç ve dış iletişim ağını oluşturmak, yönetmek, doğru bilgiyi, doğru kitleye, doğru zamanda ulaştırmak. Yönetim kademesiyle görüş birliği içinde iç iletişim programını hazırlamak ve uygulamaya destek vermek, çalışanların iletişime açık olmasını, Mali Müşavirlik Firmasının misyon ve hedeflerine sahip çıkmasını sağlayan etkinlikler planlamak ve uygulanmasına destek vermek, İç iletişimi artıracak projeler geliştirmelidir.

Bir Mali Müşavirlik Firmasının, firma içinde ve firma dışında duruşunu ve davranışlarını temsil etme biçimlerinin tümüne verilen ad Kurumsal Kimlik'tir. Kurumsal kimlik çalışması kapsamında düşünülmesi gereken materyaller Mali Müşavirlik Firması içi ve Mali Müşavirlik Firması dışı olmak üzere 2 bölümde incelenebilir: Mali Müşavirlik Firması içinde; Amblem / Logo kullanım standartla-

rı, Antetli kağıt tasarımı, Devam kağıdı tasarımı, Zarf tasarımı, Kartvizit tasarımı, Dosya ve çalışma kağıdı tasarımı, Bloknot tasarımı, Haberleşme formları, Mali Müşavirlik Firması içi yönlendirmeleri, Muhasebe belgelerinin tasarımı (Fatura, İrsaliye, Makbuz vb.), Mali Müşavirlik Firması giyim ve davranış kuralları, Dijital materyallerin tasarımı, Kurumsal kimlik kullanım standartları kılavuzu, Diğer yasal zorunluluk gereği tutulması gereken belgeler diyebiliriz. Mali Müşavirlik Firması Dışında; Araç / filo tasarımları, Bina dış ve iç tasarımı, Tanıtım materyalleri (Katalog, broşür, vb.), Gazete, dergi ve/veya diğer tanıtım materyalleri, Kurumsal web projesi olarak sıralayabiliriz.

1.4.C. MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ YÖNETİMİ

Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık faaliyetlerinde ilgili mevzuat hükümlerine uyularak müşteri ilişkileri yönetimi belirlenir. Asgari olarak müşteri ilişkileri yönetiminde uyulacak hususlar;

- Teklif: Müşteri hizmet yönetimi politikası kapsamında, hedefleme planı hazırlanmalıdır. Mali Müşavirlik Firması kendisine gelen müşterinin kim olduğunu önceki Mali Müşavirlik Firmasından sorup öğrenerek, gerekli görüşmeleri yaptıktan sonra teklif vermelidir.
- Sözleşme: Müşterilerle yürütülen ilişkilerin, verilecek hizmetlerin temel çerçevesini belirlemek, yazılı ve onaylı hale getirmek için her müşteri ile bir hizmet sözleşmesi imzalanmalıdır. Müşteriye sunulacak hizmet sözleşmesi mesleğin gerekleri, iki tarafın hak ve yükümlülükleri, mevcut çerçeve ve sonradan çıkacak ek hizmetler dikkate alınarak hazırlanmalıdır.
- Risk Yönetimi: Mali Müşavirlik Firmaları belirli hedeflere, sahip oldukları olanaklarla, farklı deneyim ve değerlere sahip çalışanlarla, belirsizlik içeren çevre koşullarında ve rakiplerle mücadele ederek ulaşmaya çalışırken karşılaşacakları riskleri önceden belirlemek ve karşılaşıldığında bertaraf edebilmek için bir risk yönetim sistemi oluşturmalarıdır. Mesleki sorumluluk sigortası risk yönetiminin temel unsurlarından birisidir.

• Hizmet Sunumunu Geliştirme: Müşterilere sunulan hizmetlerin geliştirilmesi için formlar hazırlanarak, Muhasebe Hizmeti esaslı Denetim, Vergi ve Danışmanlık hizmetleri için de geliştirilmelidir.

• Yeni Hizmet Sunma ve Geliştirme: Mali Müşavirlik Firmasında müşterilere yeni hizmetler sunma ve geliştirme konusunda özel çaba harcanır. Müşteri Memnuniyeti ve Hizmetlerin Değerlendirilmesi; Müşteri ilişkileri yönetiminin önemli görevlerinden biri, mevcut müşteri portföyünün analizi ve değerlendirilmesidir. Bu tür analizlerin yapılması hem Mali Müşavirlik Firmasının geleceğini öngörüp planlamasına hem de ortaklık biçimindeki Mali Müşavirlik Firmaları için muhtemel anlaşmazlıkları çözme ve bu konuda politika geliştirmelerine olanak sağlayacaktır. Mali Müşavirlik Firması yönetimi zaman zaman sunulan hizmetleri, bir müşteriye sunulan hizmetlerdeki çeşitlenmeyi, sunulan hizmetin hacmini, mevcut insan kaynakları olanaklarını dikkate alarak görev ekiplerini veya kişilerin görevlerini yeniden gözden geçirmelidir.

• Müşteri Memnuniyeti ve Hizmetlerin Değerlendirilmesi: Mali Müşavirlik Firmasında belirli aralıklarla düzenli olarak müşteri iş yükü-gelir analizi yapılır. Müşteri ilişkilerini geliştirmek, müşteri sadakati oluşturmak, müşterilerin gelişme ve büyümeleri durumunda ortaya çıkacak yeni iş fırsatlarını değerlendirmek için müşteri memnuniyetini değerlendirmek gerekir. Bu amaçla müşterilerle periyodik görüşmeler yapmak veya memnuniyet anketi göndererek görüşlerini almak önemlidir.

1.4.D. HİZMET TANITIM VE PAZARLAMA YÖNETİMİ

Reklam yasağı kapsamında; Mali Müşavirlik Firması iş elde etmek için, açık ve kapalı dolaylı veya dolaysız yöntemlerle reklamlarını yapamazlar ve yaptırımlar. Mali Müşavirlik Firması veya meslek mensuplarının; tabelalarına, kartvizit, rapor ve bunlara benzer diğer yazışma kâğıtlarına; meslek unvanlarını, akademik unvanlarını, iletişim araçlarının numaralarını, açık adreslerini,

internet adresi ile elektronik posta adresini yazmaları reklam sayılmaz. Sadece iş tekliflerinde kullanılmak kaydıyla, yazılı, sözlü ve görüntülü yayın araçları ile yayınlanmak üzere kendilerinin veya Mali Müşavirlik Firması kuruluşlarında görev yapan diğer meslek mensuplarının özgeçmişlerini ve hizmetlerini kapsayan tanıtıcı broşür bastırabilirler. Bu broşürlerde evvelce veya halen iş yaptıkları müşteriler açıklanamaz.

Haksız Rekabet kapsamında; Mali Müşavirlik Firması, kendi faaliyetlerinin niteliğini, herhangi bir suretle diğer meslek mensuplarının veya Mali Müşavirlik Firmalarının faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde överek rekabete giremez. Mali Müşavirlik Firması, özellikle ücret, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar ve teamüllere aykırı davranışlarda bulunamaz. 3568 sayılı meslek yasamızda Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı yönetmelik olarak başlıca yayımlanmış olup, uygun hareket etmeliyiz.

Etik İlkeler kapsamında; Meslek mensuplarının ve çalışanlarının uyması gereken zorunlu beş temel etik ilke bulunmaktadır. Sırasıyla; Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik, Mesleki Davranıştır. Etik yönetmeliği de kapsamlı olarak meslek yasamızda önemli bir yeri vardır.

Marka yönetimi anlayışı, mesleki faaliyeti yürütürken, yönetmelik ve diğer mesleki mevzuatla sınırlı ve tutarlı olmak üzere, kurumsal kimlik ve marka oluşturulmasını kapsar. Marka oluşturma pazarlamanın önemli bir alanıdır. Büyümek ve kurumsallaşmak için marka önemlidir. Marka Mali Müşavirlik Firması hakkında piyasaya iletilmek istenen mesajdır. Bir Mali Müşavirlik Firmasının marka oluşturmaları için, bir ürün veya hizmetin verilmesine odaklanmadan daha çok markanın bir bütün olarak ele alınması önemlidir. Markanın aşağıdakilerle uygun bir şekilde sunuluyor olması gerekir: Meslek mevzuatı, Logo, Antetli kağıt, kartvizitler, mesaj kağıtları, yazı tipi, Müşterilere sunulan raporlar, Müşterilerle konuşma

ve iletişime geçme yöntemi, Ekip ile konuşma ve iletişime geçme yöntemi, Ofis tasarımı, E-postalar ve hitaplar, Giyim kuşam, kıyafet standartları, Ekran koruyucular, Müşterilerle tüm yazılı iletişim, Teklifler, Seminer programları ve materyallerdir. Kurumsal Kimlik ve Marka Oluşturmak; Yeni müşteriler elde etme maliyetini azaltır. Mevcut müşteri tabanının güven ve rahatlık seviyesini artırır. Mali Müşavirlik Firmasının değerini yükseltir.

2. ÖZ DEĞERLENDİRME

Muhasebe Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri için düzenlenen İşyeri Hizmet ve Kalite İzleme İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararının Uygulanmasına Yönelik Prosedürleri, İlke ve Esasları Belirlemek amacıyla hazırlanarak yayınlanan TÜRMÖB İşyeri, Hizmet ve Kalite Rehberi; Muhasebe Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri için büro yönetimi ilkeleri bilgisi, stratejik planlama, insan kaynakları yönetimi, müşteri ilişkileri yönetimi ve kalite kontrol gibi konularda meslek mensuplarına ve işletmelere yol göstermeyi, değişim ve dönüşüm sürecine uyum sağlamalarına yardımcı olmayı hedeflemektedir. Rehberin yayınlanması sonrası, İşyeri Hizmet ve Kalite İzleme İlke ve Esaslarına uyum konusunda meslek mensuplarına kolaylık sağlamak, sürekli kendilerini gözden geçirerek işyeri hizmet ve kalite gelişimlerini yönetebilmeleri için rehber esas alınarak tasarlanan öz değerlendirme sistemi meslek mensuplarının kullanımına sunulmaktadır.

Öz Değerlendirme sistemi; meslek mensuplarımız için kendi kendilerini değerlendirerek, iş yeri, iş yeri yönetimi, hizmet yönetimi konularında kendilerini geliştirebilmeleri için yönetim aracı olarak kullanabilecekleri bir imkan sunmaktadır. Belirli aralıklarla sistemi kullanarak öz değerlendirme-nizi yaparak sürekli gelişim durumunuzu gözden geçirebilirsiniz. Öz Değerlendirme Sistemi'nin; meslek mensuplarımıza ve işletmelere yol göstererek mesleki başarı ve sürdürülebilirlik, kaliteli hizmet sunumunda fayda ve değer sağlayacağına inancıyla

TÜRMOB tarafından E-BİRLİK sistemi içerisinde ÖZ DEĞERLENDİRME FORMU sunulmuştur.

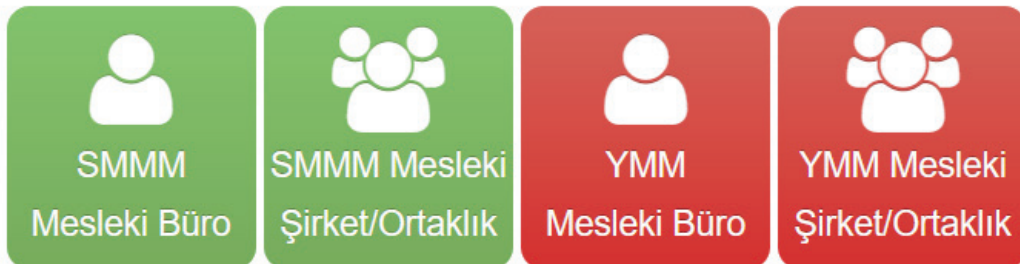
Öz değerlendirme formundaki soruların tamamı İşyeri Hizmet ve Kalite Rehberinin ruhu dahilinde özete indirgenmiş güzel bir mali müşavirlik firması gelişim programıdır. Puanlama doğrultusunda ölçütünüzü ve geliştirmeniz gereken konuları sonuç raporu olarak tarafınıza sunmaktadır. Öz değerlendirmeden örnek sorular aşağıdaki gibidir.

- Yazılı planınızda firmanın kuruluş tarihi ve verdiğiniz hizmetler yazılı mı?
- Yazılı planınızda vizyon, misyon, firma stratejiniz ifadesi yazılı mı?
- Mekanınızda Müşterinin bekleme alanı var mı?
- Çalışanların oturma düzeni çalışmaya uygun mu?
- Meslek mensubunun ayrı bir çalışma odası/alanı var mı?
- Yangın, sel, deprem, patlama vb. doğal afetlere karşı koruma var mı?
- Firma dışına çıkarılacak ekipmanın ve bilginin güvenliği için talimat var mı?
- Tüm çalışanların veri koruma ve Gizlilik Taahhütnameleri var mı?
- Kişisel ve müşteri verilerini ve gizliliği korumak üzere Etik lideri görevlendirilmiş mi?
- Bilgisayar ekipmanı, e-posta, internetin ki-

şisel amaçlı kullanımı engellenmiş mi?

- Her bir çalışanın “Bilgisayar, Ekipman, E-posta, İntranet ve İnternet Kullanım Taahhütnamesi var mı?
- Yazılı bir faaliyet planı ve bütçe var mı?
- Çalışanların çalışma saatlerindeki görev ve sorumlulukları, iletişimleri ile ilgili yazılı talimat var mı?
- Çalışanların izin kullanımı ile ilgili hareketlerini belirleyen esaslar var ve açıklanmış mı? İzin formları dolduruluyor ve izleniyor mu?
- Harcama formu, Seyahat Yolluk ve Harcira Formu dolduruluyor mu?
- Çalışanlara tahsis edilen cep telefonu, bilgisayar, internet ve kişisel görüşme ile ilgili yazılı ilkeler ve Çalışanlara Bilgi Teknolojileri Kullanım Taahhütnamesi imzalatılmış mı?
- Ekipman talep ve devretme formları kullanılıyor mu?
- Kıymetli evrak koruma ve zimmet ilkeleri var mı ve uygulanıyor mu?
- Firmada üretilen veya dışarıdan gelen belge raporun dosyalama ve arşivleme ilkeleri var mı ve uygulanıyor mu?
- Veri yedekleme sistemi çalıştırılıyor mu?
- Müşterilere sunulan hizmetlerle ilgili hizmet planı ve sonuç raporları var mı?
- Kurumsal itibar yönetimi ile ilgili hayata geçirilen projeler var mı?

Öz Değerlendirme için lütfen çalışma şeklinizi seçiniz.



- Firma içi kurumsal kimlik çalışmaları var mı?
- Yeni bir müşteri hakkında bilgi toplamak ve değerlemek üzere Müşteri Bilgi Formu dolduruluyor mu?
- Her bir müşteriye sunulan hizmetle ilgili Müşteri Hizmet Sunumu Geliştirme Formu var mı? Yeni hizmet sunma çabası var mı?
- Müşterilerle ilgili iş yükü ve gelir değerlendirme çalışmaları yapılıyor mu?
- Müşteri memnuniyet ölçümleri yapılıyor mu?

3.SONUÇ

Kalite hiçbir zaman sona ermeyecek bir seyahattir. Kaliteli hizmet anlayışının benimsenerek faaliyet gösterilmesi mesleğin itibarını yükselterek, mesleğin kurumsallaşması ve sürdürülebilirliği, müşterilerimize ve paydaşlarımıza katma değer sağlamasında fayda ve değer sağlayacaktır. Mesleği geleceğe taşımada kalite etkisi bizlere yol gösterici olacaktır. Sadece ülkemiz değil dünya ülkelerinde de muhasebe bürolarının kurumsallaşması ve sürdürülebilirliğine ilişkin IFAC çalışmaları mevcuttur. Ülkemizde hizmet verdiğimiz işletmelerin %95'nin aile şirketi ve KOBİ olduğu, bunların sürdürülebilirliklerinin; dünyada ve ülkemizde de öyle, ikinci kuşağa ancak %30 devir oluyor, üçüncü kuşağa ancak %10 devir oluyor ve dördüncü kuşağa ise %2 ile %4 arasındadır. Şimdi sürdürülebilirliklerini sağlayabilmek açısından o şirketin mali yapısına vakıf bir Mali Müşavir olarak bizim bu alanlarda da katkı vererek, sürdürülebilirliklerini sağlayarak, bizim de kendi sürdürülebilirliğimizi sağlamamızdır. Meslek mensupları olarak birlikte ortak yapılar oluşturmamızdır. Personeli olduğumuz mali müşavirlik firmalarında ortak/yönetici olup, bizim çalışanlarımızda gelecekte aynı mali müşavirlik firmamızın ortak/yöneticisi olmalıdır. Gelir İdaresi Başkanlığının çalıştığı ve gündemde son on yıldır var olan kota kelimesi "Meslek Mensubunun Azami İş Kapasitesi" çalışması da meslektaşları zaten ortaklaşmaya, şirketleşmeye yönlendirmektedir. Birleşerek

hizmet üretmenin gücü karşısında bireysellik kazanamaz.

Kaliteli bir hizmetin, kaliteli bir işyerinin karşısında ücret pazarlığı da olmaz. Mesleğimizde haksız rekabetle mücadelede öne çıkan en temel unsur tarifenin altında yer alan ücretlerdir. Fakat haksız rekabetle mücadelede İşyeri ve Hizmet Kalitesinin rolü ve önemi çok büyüktür. Ücret yoluyla, reklam yoluyla ve meslek mensubu iş sahipleri ilişkileri yoluyla haksız rekabet fiilleriyle uğraşmak yerine işyerimizin ve hizmetimizin kalite standartlarını yakalayarak mesleğimizi çok farklı seviyelere getirebiliriz. Bu farkındalığı şöyle güzel kelimelerle özetlemek isterim; Vizyon, Sinergi, Güvence, Kurumsallaşma, Organizasyon, Motivasyon, Güç birliği ve şirketleşme, Bakış açısı, eğitim ve iletişim, Sürdürülebilirlik, Bir adım önde olma, Fark ve değer yaratma. Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri için İşyeri, Hizmet ve Kalite İzleme İlke ve Esasları makedemizi güzel bir sözle sonlandırıyorum.

" Her meslek insanı kendine yakışanı yapar, kalite asla tesadüf değildir. "

KAYNAKÇA

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete,

Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri, Hizmet ve Kalite İzleme İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı, 13.08.2017 tarih ve 30153 sayılı Resmi Gazete,

IFAC Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Büroları İçin Büro Yönetimi Kılavuzu,

TÜRMOB-İşyeri Hizmet ve Kalite Rehberi, E-BİRLİK, Öz Değerlendirme Formu.



SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK BÜYÜMENİN SINIRLARI ve VİCDAN MUHASEBESİ ÜZERİNE

Gamze Dostsever

Academia Denetim Eğitim ve Muhasebe Hizmetleri A.Ş., SMMM-Bağımsız Denetçi, Türkiye, e-mail: gamedostsever@academiadenetim.com

“Biz bu dünyayı atalarımızdan miras değil, torunlarımızdan emanet aldık”

Kızıldereli Atasözü

“ Geçmiş yabancı bir ülkedir. Orada her şey farklı yapılır ”

Hartley

Sürdürülebilirlik

Genel tanımı içinde sürdürülebilirlik, bir politika kavramı olarak Birleşmiş Milletler’in 1987 tarihli Çevre ve Kalkınma Komisyonu Raporunda “ *Bugünün ihtiyaçlarını geleceğin kaynaklarını tüketmeden karşılama çabası* ” olarak tanımlanmıştır.

Bu tanım içinde sürdürülebilirlik kavramı, tıpkı “gelişmekte olan ülkeler” kavramının aslında “gelişmemişlik” halinin kavram gizleyeni olması gibi,

hayatın kırılganlığını ve sürdürülemez olma halini kendi içinde gizlemektedir.

Biraz daha açarsak, kurduğumuz dünyanın insan aklıyla oluşturulan, ancak insan vicdanı ile denetlenmeyen yaratımları, insanı yaşatan ortamı yok etmeye başlamıştır.

Tarihinin en başında ,cennetteki varlığına kendine yasak edilen meyveyi yiyerek son veren insan, kendi varlıksal tarihine ihanet etmeyerek, atıldığı tali cennetini de yok oluşturmaktadır.

Citation/Atıf: DOSTSEVER, G. (2024). SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK BÜYÜMENİN SINIRLARI ve VİCDAN MUHASEBESİ ÜZERİNE. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 177-182

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Gamze Dostsever

E-mail: gamedostsever@academiadenetim.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Bu yok oluşu gören entelektüeller insanlığın karşı karşıya kaldığı sorunları tespit etmek ve bu sorunlara çözüm üretmek amacıyla çeşitli organizasyonlar kurmuş bu organizasyonlar aracılığı ile hayatın kutsallığını ve bu yaşam hakkının sadece bugüne değil geleceğe de ait olduğunu toplumsal belleğe yerleştirmeye çalışmışlardır.

Bu organizasyonların en önemlilerinden biri 1968 yılında kurulan bir düşünce kulübü olan Roma Kulübü (The Club of Rome) dür.

1603 yılında kurulan Accademia de Lincei'nin farklı bir yüzü olan Roma Kulübü İtalyan Sanayici Aurelio Peccei ve İskoç Bilim İnsanı Alexander King tarafından kurulmuştur.

Bu entelektüeller, kendilerini insanlığın geleceği için ortak bilgi paylaşımı yapan dünya vatandaşları olarak tanımlamakta ve yaptıkları çalışmaların sonuçlarını birtakım raporlar ile sunmaktadırlar. Bu raporların en önemlisi ise " Büyümenin Sınırları" (The Limits to Growth) adlı rapordur.

Roma Kulübü Raporu özetle, dünyanın mevcut kaynaklarının (tüm canlıların içinde yaşadığı küresel doğa sisteminin) bu nüfus artışı ve ekonomik büyüme oranları ile 2100'den sonrasını desteklemeyeceğini ortaya koymaktadır. Teknoloji ne kadar gelişirse gelişsin bu kaynakların, eğer böyle giderse, insanlığa yetişemeyeceğini açıklamaktadır. Rapor bu durumun nedenlerini ve muhtemel sonuçlarını kapsamlı bir şekilde sunmakta ve iş dünyasının liderlerini, politikacıları, üniversiteleri, sivil toplum örgütlerini ve diğer kurum ve kişileri sürdürülebilir kalkınma için ortak bir paydada buluşturarak adımlar atılmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

1972 yılından günümüzü öngören bu aydınlar, tüketim toplumunun en altın ça-

ğında, yaşanan parlak dönemin sonrasının büyük bir karanlık olabileceğini tüm dünyaya ve insanlığa duyurmayı başarmışlardır.

Ekonomik Sosyal ve Çevresel Boyutları ile Sürdürülebilirlik

Sosyal Açıdan Sürdürülebilirlik

Platon Devlet adlı eserinde ideal bir devlette bilgelik, cesaret, ihtiyat ve adaletin bir devletin sahip olması gereken en önemli erdemler olduğunu ifade etmiştir.

Platon'un insan tasvirinde ruhun tek bir bölümünün değil, bütünüünün mutlu olması gerektiği gibi ideal bir devlet yapılanmasında da toplumun bir kısmının değil bütünüünün mutlu olması gerekliliği vurgulanmıştır, aksi takdirde o toplumun devamlılığı yani Sürdürülebilirliği olmayacaktır.

Platon'dan hareketle sosyal boyutta bir toplumun dayandığı 5 temel ilkeyi şöyle özetleyebiliriz.

Eşitlik , Çeşitlilik , Bağlılık , Yaşam Kalitesi ve Söz hakkı yani Demokrasi

Buna göre bu temel ilkelerin varlığı, toplumsal bütünlük sağlanması ve geleceğe yönelik ortak hedeflerin oluşturulması sosyal anlamda sürdürülebilirliğin elde edildiğini göstermektedir.

Bütün bu anlatımların özetinde Sosyal anlamda sürdürülebilirlik ,en devrimci ifade ile "Kurtuluş yok tek başına ya hep beraber ya hiçbirimiz " demektedir.

Ya toplumun bütünü refaha ve mutluluğa ulaşacaktır ya da herkesin refaha ulaşmadığı bir toplumda sosyal anlamda sürdürülebilirlik mümkün olmayacaktır.

Ekonomik Açıdan Sürdürülebilirlik

" Ekonomi toplum için midir yoksa toplum Ekonomi için midir " sorusunun sürdürülebilir bir ekonomide cevabı "hangi

toplum ? ” şeklinde yine bir soru ile olacaktır.

Sürdürülebilir bir ekonomi bugünün toplumunun ekonomik ihtiyaçlarını gelecekteki toplumların olanaklarını çalmadan karşılamayı amaçlamaktadır.

Sürdürülebilir bir ekonomi için, insanların ekonomiye değil yaratılan ekonominin insanların mutluluğuna ve refahına hizmet etmesi gerekliliği, tartışmaya açık olmayacak şekilde açıktır, zira herkesin refahına hizmet etmeyen bir ekonomin sürdürülebilir olması da mümkün olmayacaktır.

Sürdürülebilir bir ekonomi , ekonominin başlı başına bir amaç olduğu inancının yanı sıra insanın bir araç olduğu (değiştirilebilir ve onurdan yoksun) anlayışını aşmaya çalışan yeni bir ahlakı da beraberinde getirmektedir.

Ekonomik sürdürülebilirliğin sağlanması için hükümetler ve ilgili kurumlar sadece bugünün toplumunun refahını artırmak için çalışmakla yetinemezler, nesiller arası bir eşitlik sağlamaya çalışmakla da sorumludurlar.

Çevresel Açıdan Sürdürülebilirlik

Sürdürülebilirliğin çevresel boyutu, gelecek nesillere zarar vermeyecek şekilde çevresel kaynakların kullanımına odaklanmıştır.

Ekonomik faaliyetlerin devam etmesi, dünyanın korunmasına gereksinim duymaktadır.

Sosyal anlamda yaşam kalitesinin iyileştirilmesi de çevresel boyuttaki gelişmelerle yakından ilişkilidir. Çevresel anlamda sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması için biyolojik çeşitliliğin korunması ve doğal kaynakların düzensiz kullanımının önüne geçilmesi gerekmektedir.

Zira ihtiyaçlarımız ile isteklerimiz arasına engel koyma yeteneğimizi yitirsek küresel felaketlere yol açmamız kaçınılmaz

olacaktır.

İnsanlık kendi varlığının ekosisteme nasıl zarar verdiğini en çok Covid -19 salgını sırasında gözlemleme imkânı bulmuştur. Pandemi sebebiyle dünya sahnesinden bir süreliğine çekilen insanın yerini hemen başka doğa canlılarının almış ve açık denizlerde bile zor rastlanan ve soyunun tükenmesinden endişe duyulan yunuslar sahillere akın etmişlerdir.

Sürdürülebilirlik Raporlaması

İşletmeler sürdürülebilirlik raporlamasına neden ihtiyaç duymaktadır ya da diğer bir ifade ile sürdürülebilirlik raporları ile şirketler neyi amaçlamaktadırlar ?

Geçmişte bir işletmenin kurumsal olup olmadığını anlamak için kar dağıtımı yapıp yapmadığına, muhasebe kayıt sisteminde ortaklar cari hesabının kullanılıp kullanılmadığına bakılırdı, ancak günümüz ekonomik dünyasında şeffaf olup olmadığına, karlılık dışında amaçlar taşıyıp taşımadığına ve toplumsal fayda yaratma becerisine bakılıyor. Kısacası sadece kendi karlılığına odaklanan firmaların dünya ekonomik sisteminde ve uluslararası arenada saygı görmediği bir dönemdeyiz.

Şirketlerin en önemli paydaşları olan yatırımcılar artık yalnızca geçmişe değil şirketlerin geleceğine yönelik tahminleri içeren raporları da talep etmektedirler.

Geleneksel yönetim anlayışında firma yönetimleri sadece hissedarlara bilgi vermekte iken, kurumsal sürdürülebilirlikte bilgi verme sorumluluğu tüm paydaşları kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

Sürdürülebilirlik raporlamasının içerik ve çerçevesinde uluslararası kuruluş ve yöneticiler tarafından kabul gören en az altı sürdürülebilirlik raporlama standardı mevcuttur.

1. Global Raporlama İnisiyatifi (GRI)
2. Avrupa Birliği Sürdürülebilirlik Rapor-

lama Yönergesi (EU CSRD)

3. Uluslararası Sürdürülebilirlik ve Karbon Raporlama Standartları (ISSB)
4. İklimle İlgili Finansal Tanımlama Görev Gücü (TCFD)
5. Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (SASB)
6. Karbon Saydamlık Projesi (CDP)

Her sürdürülebilirlik raporlama standardı, dar kapsamlıdan (örneğin, sera gazı emisyonlarına özel bir odaklanma) geniş kapsamlı olanlara (ESG'nin tamamını veya BM Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları (SDGs) tamamını kapsayan) farklı bir konu ile ilgilenir ve farklı hedef kitlelere hitap eder. Dar bir hedef paydaş grubundan; yatırımcılar, müşteriler, çalışanlar ve genel olarak toplum dahil olmak üzere daha geniş gruplara kadar farklılık gösteren kapsamlara sahiptirler.

Sürdürülebilirlik Raporları tıpkı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları gibi (UFRS) kural temelli olmayıp ilke temellidir. Böyle bir rapor yazmanız için öncelikle sürdürülebilirlikle ilgili projeler düşünmeniz gerekir. Bu yolculuk önce planlama ile başlar ardından oluşturulan plan dahilinde ortaya konulacak eylemleri içerir. Sonunda sürdürülebilirlikle alakalı yapılan planlamalar dahilinde ortaya konulan iradeyi ve raporladığı çıktıları denetime sunar ve yayımlar.

Sürdürülebilirlik Raporlarının Faydalarını sıralamak gerekirse sonsuz başlıklar sıralamak mümkün olacaktır bu başlıklardan birkaçı ;

1. Maddi Tasarruf
2. Sürekli Büyüme
3. Artan Müşteri Saygınlığı
4. İş süreçlerini geliştirme

5. Topluma Değer Kazandırılması

6. Finans Kaynaklarına ucuz ve kolay erişim

7. Uluslararası Düzeyde Güven

Sürdürülebilirlik Muhasebesi

Muhasebe sayılar aracılığıyla parçadan bütüne doğru akan sistematik bir bilgi sistemidir. Muhasebenin birinci fonksiyonu parayla ifade edilen faaliyetler için sistemli ve düzenli bir kayıt sistemi kurmaktır.

Geleneksel muhasebe alt yapısında Muhasebe , işletmelerin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan işlemlere ait finansal verileri toplama, kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlar halinde ilgili bilgi kullanıcılarına sunma, analiz edip yorumlama sürecidir.

Bu şekli ile muhasebe ticari faaliyetlerin yalnızca ekonomik yönüyle ilgilenip, kurumsal sürdürülebilirliğin temelini teşkil eden sosyal ve çevresel etkilerle ilgilenmemektedir. 1972 yılından itibaren toplumların belleğine daha çok kazınan sürdürülebilirlik aklı ve sürdürülebilirlik muhasebesi muhasebe uygulamalarının yeni uğraş alanı olmuştur.

Yalnızca iş dünyasıyla ilişkilendirilen ve çerçevesi para ile ilişkili konular olarak çizilen muhasebenin bileğine vurulan zincir belki de sürdürülebilirlik muhasebesi ile kırılabilir ve muhasebe özgürlüğüne kavuşabilir. Zira muhasebe dediğimiz bilim sadece şirketler için yapılmamaktadır.

Sürdürülebilir muhasebe, finansal muhasebe ile aynı bileşenlere sahip olmakla birlikte sürdürülebilirlik muhasebesinin finansal muhasebenin tamamlayıcısı olduğunu söylemek mümkündür. Sürdürülebilirlik muhasebesiyle ilgili literatür incelendiğinde, kavramın daha çok çevre muhasebesi temeli üzerinden geliştiği gözlemlenmektedir. Örneğin Lamberton (2005) sürdürülebilirlik muhasebesinin

kısa tarihçesini ele aldığı çalışmasında kavramı çevre muhasebesi anlamında kullanmıştır. Kayahan Tüm'ün 2014 yılındaki çalışmasında sürdürülebilirlik muhasebesi "... bir ekonomik sistemin çevresel ve sosyal faktörlerin sebep olduğu, finansal etkilerini, ekolojik ve sosyal etkilerini, belki de en önemlisi sürdürülebilirliğin üç boyutunu oluşturan sosyal, çevresel ve ekonomik konular arasındaki etkileşimler ile ilişkilerini kaydetmek, analiz etmek ve raporlamak üzere işletmenin faaliyetleri, metotları ve sistemlerini de ele alan alt muhasebe dalıdır".

Sürdürülebilirlik muhasebesinin temel işlevini firmanın ekonomik, sosyal çevresel performansı ile ilgili toplanacak verileri belirlemek, değerlendirmek ve sonrasında firmaya geri dönüşümünü sağlamak şeklinde ifade edebiliriz.

Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Sürdürülebilirlik raporları işletmelerin her detayına hakim olan muhasebe meslek mensupları için de yeni bir çalışma alanı olmaktadır. Her yeni çalışma alanı aynı zamanda yeni fırsatlar olarak karşımıza çıkmakta ve meslek mensuplarına işletmeler açısından farklı roller üstlenme kapasitesini de aralamaktadır.

Bu raporlama türü işletmeler için henüz tam olarak anlaşılamamıştır, konunun ülkemiz ve şirketler açısından bugünlerde daha çok gündeme alınması konunun öneminin anlaşılması için de büyük önem taşımaktadır. Muhasebenin tüm diğer alanlarında olduğu gibi bu konuda da yetişmiş uzman açığı muhakkak ki vardır.

Meslek örgütümüz TÜRMOB bu konuya eğilip meslek mensuplarının konu hakkındaki bilgi ve donanımlarını artıracak eğitimleri düzenledikçe, sürdürülebilirlik muhasebesi ve sürdürülebilirlik raporlaması daha anlaşılır hale gelerek, gelecekte işletmeler tarafından bu rapor türü talep edildikçe bu alandaki boşluğu başka

danışmanlıklara bırakmadan şirketlerin adeta iliklerine kadar hakim bulunan muhasebe meslek mensupları kolaylıkla yapabileceklerdir.

Sürdürülebilirliğe ilişkin kavramların muhasebeleştirilmesine aracılık eden sürdürülebilirlik muhasebesi, entegre raporlar için gerekli bilgi akışına katkı verecek muhasebe bilgi sistemine farklı bir bakış, çağdaş bir yaklaşım olma özelliği taşımaktadır.

Entegre Raporlama

2009 yılının 17 Aralık tarihinde gerçekleştirilen Sürdürülebilirlik için Muhasebe Forumu (Accounting for Sustainability -AS) 'nda alınan bir kararla Entegre Raporlamaya (Integrated Reporting-IR) geçilerek bu alandaki çalışmaları yürütmek için Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council -IIRC) kurulmasına karar verilmiştir.

Konseyin tarifiyle, "Entegre rapor; bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirmesidir"

Özellikle şirketlerin şeffaflıkla her şeyi raporlaması konusuna hala tedirginlikle yaklaşanlar bulunsada aslında bir bilginin raporlanmasının şeffaflığı, o bilginin niteliğini de artıran en önemli unsurlardan biridir, zira işyerinizin ofisinizin dışarıdan bakanlarca olanca çıplaklığı ile görüldüğü bir ortamda nasıl ki ofisiniz tertemiz, çöp kutularınız boşaltılmış, masaların tozu alınmış olursa, raporlamanın şeffaflığı arttıkça şirketlerin davranış modelleri ve olumsuz yerleşik gelenekleri de değişecektir.

Nasıl raporladığınız nasıl yönettiğinizin de göstergesidir.

Ünlü Psikiyatrist ve yazar Carl Gustav Jung, “ Dışa bakan rüya görür, içe bakan uyanır. ” demiştir. Uyanmak ve dönüşmek ancak içe bakarak gerçekleşecektir ve bu uyanış ta ki yunuslar sahillerde insanlarla birlikte yüzene kadar sürmelidir.

Aksi takdirde insanlık olarak yeryüzü cennetinden de kovulacağımız günler yakındır.

MUHASEBE' Cİ

Ercan Kezer

Mali İşler Direktörü, Türkiye, e-mail: e.kezer@mapei.com.tr

Ankara, 13/05/2024

Ah bu “ci” takısı yok mu “ci” takısı... Meslek takısı diye türetmişiz zamanında ama aramazda, bilir bilmez kullanıyor, her kelimeye takıp takıştırıyor, her şeye yakıştırıyoruz. İsimlere, cisimler ekle tamam da, Bilim’e Eğitime bulaşma be kardeşim. Çorbacı, lastikçi, çiçekçi, perdecı, gevrekçi, çerezci tamam da , Radyolojici, Patolojici, Böbrekçi, Göğüscü, falan deyince olmuyor işte. Aynı Türkçeci, Fenci, Dinci Bedenci de olduğu gibi. Bilime, Eğitime yakışmıyor işte çok yavan duruyor. Onca yıl emek verilmiş, uzmanlık kazanılmış, topluma hizmet eden, en kutsal meslekleri , yılların emeklerini silip götürüyor bu iki harf.

Malum bir harf ilavesi ile küçültme takısı olarak da kullanılmasından da mı kaynaklı bilemiyorum. Minicik, küçücük, tepcik ve hatta kedicik, köpekçik, adamcık gibi acıma duygusu, acıtasyon da katıyor bazen. Sahi bizim zamanımızda Ayşe’cik diye bir çocuk kitabı serisi vardı. Neyse konumuz Dilbigisi değil elbette, artıl sadete, bizim mesleğe gelecek olursak ; evet yakıştırsak da yakıştırmamak bizim meslek bu kardeşim, Muhasebeciyiz işin özünde. Aslında bir bilim dalı olan mesleğimizi de “ci” leyip böyle bir mesleğe dönüştürmüştüz işte. Evet bilim dalı dedim, yanlış okumadınız. Hatta ben demedim, bakın, burada işte ; Atatürk Üniversitesi’nin tanımı ile Muhasebe ;



Atatürk
University

“Ekonomik faaliyetlerde bulunan tüm kuruluşların mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden ve sonuçlarını yorumlayan ve analiz eden bir **bilim dalıdır.**”

Citation/Atıf: KEZER, E. (2024). MUHASEBE ‘ Cİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 183-188

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Ercan Kezer
E-mail: e.kezer@mapei.com.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Hatta gelin yeni, sanal çağın ansiklopedisi Vikipedi'yaya da soralım.. O da derki benzer şekilde ;



WIKİPEDİ
Özgür Ansiklopedi

“Muhasebe, bir işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerindeki mali nitelikteki bilgileri kayıt, sınıflandırma, özetleme, analiz etme ve yorumlama gibi fonksiyonlar ile takip eden ***bilimsel bir sistemdir.***”

Hatta bunları da altına eklemiş, Özgör Ansiklopedi , “ci” li “cık” takılarla değil, bir alt bilim dalı gibi süslemiş, zenginleştirmiş muhasebeyi;

“En yaygın muhasebe türleri denetim muhasebesi, bütçe, maliyet muhasebesi, adli muhasebe, çevresel muhasebe, finansal muhasebe, fon muhasebesi, devlet muhasebesi, yönetim muhasebesi, sosyal muhasebe, vergi muhasebesi'dir.”

Merak ediyorum acıkçası bu internet çağı öncesi, salonlarımızda vitrin süsü gibi duran, 10-15 ciltlik o muhteşem Ana Biritanica, Meydan Larousse , Büyük Larousse ,Cumhuriyet gibi eserlerde nasıl geçiyordu acaba bizim meslek. Bu güzelim yayınları o dönemde artık okullar, kütüphaneler falan da almadığından, hurdacılara 20-30 kg lık kağıt olarak sattık bir çoğumuz. Bu örnekte olduğu gibi, zaman bize uymazsa, biz zaman uyuyoruz aslında. Tarih akışı içinde , teknoloji her dala, her şeye, hayatımıza çok hızlı ve radikal dokunuşlar yapıyor, değiştiriyor, geliştiriyor bizleri. Bu günlerde ortalığı yakıp kavuran bu AI (yapay zeka) , ChatGPT konularına falan hiç girmeyelim burada, çıkamayız işin içinden.. Belki başka bir zaman, başka bir yazımızda, söz olsun ki, seve seve..

Malum artık Emlakçı denildiği zaman kızark oldu Gayrimenkul Danışmanları . Sokak arasındaki tek koltuklu Berber bile artık Erkek Kuaförü, Bakkal da Market. Hatta yan dükkanı falan alıp biraz büyütünce, bir de meyve-sebze koyup ekmeği de üç-beş çeşide çıkarınca oluyor Süper Market. Neyse ki bize Süper Muhasebeci denmeden, malum

meslek yasamızla biraz toparladık durumu.

Uzun yıllar süren çalışmalar ve çabalarımız nihayet sonuç verdi ve 13.6.1989 tarihli Resmî Gazete de yayımlandı imdadımıza yetişti bizim meşhur 3568 sayılı Kanun.

Tam da böyle bir amaçla çıkmıştık bu zorlu yola ; “ *Kanunun amacı , işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulması, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir. “*

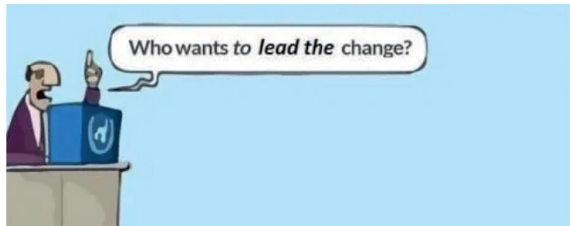
ve aynı madde de mesleğimizin gerçek adını da koyduk ;

“*Bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” , “Yeminli Mali Müşavir” denir. “*

Sonrada eklettik , adeta büyük babamız, aile reisimizin de adını bu şekilde ; “(Ek cümle: 10/7/2008-5786/1 md.) Birliğin kısa adı TÜR-MOB'dur.”

Bu sayede odalarımız, derneklerimiz ve üst birliklerimiz oldu ve bu bilim dalı , değerli mesleğimiz bir nebze itibar kazandı, layığını buldu.

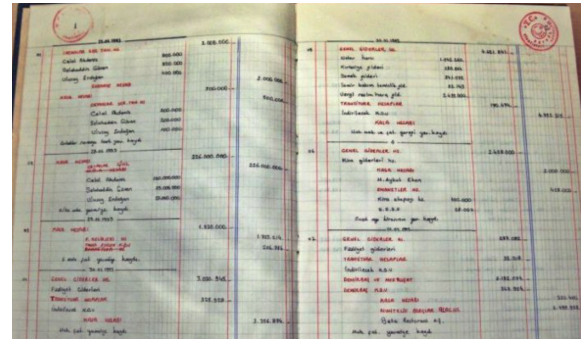
Değişimi kabullenmek zordur. Tarihe bakıldığında her yeni yöntem, yeni yönetim ve rejime geçiş çok sancılı, sıkıntılı olmuştur ve uzun zaman almıştır hep. “Change Management / Değişim Yönetimi” özel eğitimlere, kitaplara, yayınlara konu olmuştur. Hatta çok sevdiğim bir karikatür ile biraz da renk katalım sohbetimize ;



Değişimi herkes çok ister, destekler ama kimse değişmek istemez. Hatta biraz destek isteyince , sen de tut bu işin ucunda falan deyince , ortada kimse kalmaz..

İşte bizim yasaya geçişte böyle oldu. 90'lı yılların başında, üniversite den mezun olduktan sonra 40 yıllık Muhasebeci sevgili Babam'ın yanında atılmışım meslek hayatına. İktisadi ve İdari İlimler Akademisi, Muhasebe Organizatörlüğü dalından dört yıllık lisans diplomalı, ilk SMMM Ruhsatını ve en layığı ile alanlar üstadlardandır Baba'm. Gerçi 12 yaşından itibaren gittiğim ofisimizde, daktilo ve FACIT ile oynamak, Yevmiye'den Kebir'e kayıt aktarmak, kırmızı ve mavi mürekkepli kalemle, cetvel de kullanılarak 1 m2 ye yakın defterleri adeta süsler gibi yazmak, hatta o zamanın değişiyse "defter tutmak" başka bir keyif verirdi bana. Yeni bir işyeri açıldığında hemen sorarlardı "Abi defteri kaç tutaacaksın" ? Her zam döneminde de "Abi yapma ya, yandaki Bakkal 50 TL ye tutturuyor , boşver sen tarifeyi.." Evet çok şeyler değişti günümüzde. Nerelerden geldik buralara. FACIT'in yerini ilk önce elektrikli şeritli hesap makinaları aldı. Sonrasında Meslek Odalarımızın kampanyaları

ile, Bilgisayarlara , dot- matrix printer lara kavuştuk. Sanki mekikle uzaya gitmiş de, Mars'tan çalışır gibi hissettik kendimizi o dönemde. Daktilo tuşu sesleri yerlerini fiş, mizan, muavin basımında cayı cayıran , adeta çoklu bir koro gibi yarışan yazıcı-lara bırakmıştı artık. Bir sürü yazılımlar çıktı , yep yeni bir pazar ve rekabet türedi. Koli koli delikli kağıtlar taşıdık noterlere, 1 m2 lik yevmiye ve kebirler yerine. "Yedekleme" yaptık senelerce , kutu kutu disketlerle dolu para kasalarımız.



Evet değişimi başardık, saygınlık kazandık. Bizim de günümüz, hatta haftamız oldu. Bir logo muz, standard tabelamız, ünvanımız var artık. Uzmanlıklar kazandık yeni standartlar geliştirdik.

Önceden Borsa Mevzuatı derdik, Halka Açık Şirket derdik.. Sadece SPK raporu vardı ayrı bir uzmanlık alanı , özel tecrübe gerektiren, " üstad " işi zorlayıcı raporlar ... Nakit ve

Fon Akım tabloları falan yapardı bazı “üstad” lar. Hatta kısa bir dönem zorunlu oldu , KVB eki falan yapıldı. Banka extresi bile alamadığımız, ortaklar cari hesabı patlattığımız her “büyük defter” mükellefine, Fon Akım Tablosu falan yapmaya zorlandık. Bizler de yeni kuşak sayılırdık, ilk SMMM ler olarak. Şimdilerin Y / Z kuşakları ile olduğu kadar açık değildi aralar ama, artık ex’e yaklaşan biz X ’lerin de, kendimizce bir havası oluyordu, kurumsallaşmaya çalışan aile şirketlerinde. Havalı havalı yönetim raporlaması yapardık, grafikler falan hazırlar, anlatırdık küçük “büyük defter” mükelleffi yaşlı patronlara.

Keyifli ama zor dönemlerdi o yıllar. Bölge Çalışma Müdürlüklerine her ay işe giriş / çıkış bildirgeleri, iadeli taahhütlü posta ile gönderilirdi. SGK, Bağ-Kur ve onlarca Vergi Dairesinde aynı günde, hatta aynı anda girilen, onlarca metre uzunluğundaki önce tahakkuk sonra da vezne kuyruklarını unutmak mümkün mü ? Korkulu rüyamız olmuştu, İşletme Cetvelleri , Kapasite ve hele o İstatistik Kurumu Raporları. “Abi bunu doldur” diye tutuştururlardı elimize. Sabit Kıymet defteri, doğrudüzgün demirbaş kayıtları bile olmayan, atölyeden hallice marongozlar, tornacılar, güler geçerdi sordukça ilgili soruları. “Ne bileyim yaz kafana göre be Abi” derlerdi çoğu zaman. En büyük kabusumuz da gelir vergisi beyan dönemleriydi. Çok zarar ediyorsun, fatura / fiş kes dersin, “Abi çok KDV çıkıyor “ derler... Şişer de şişer stoklar, mevcudun beş misli de olsa dükkanı, hiç sığmayacak kadar. Hayat standardını aştın mı biraz, yandın, bir lakap daha takarlar hemen başına, “Vergici Muhasebeci” olarak nam salarsın yakın camiada. Sağ olsunlar mükellefin eş, evlat, aile, hısım akrabanın İsteğe Bağlı Sigortasından, Kira Gelir Beyanına kadar uzanırdı bizlerden beklenen “Muhasebeci” ye yüklenen ödev, görev ve sorumluluklar. Bir de, sen al öde vergimizi diye elimize tutuştururlardı, o zamanki para ile milyon milyon banknotları. Kazara kıramayıp da bir kere alıp, adına bir ödeme yapmayagör. Geçmiş dönemden ihmal ettiği bir borcu çıkıp da, ödeme ihbarı gelince de kahvelerde “benim muhasebeci

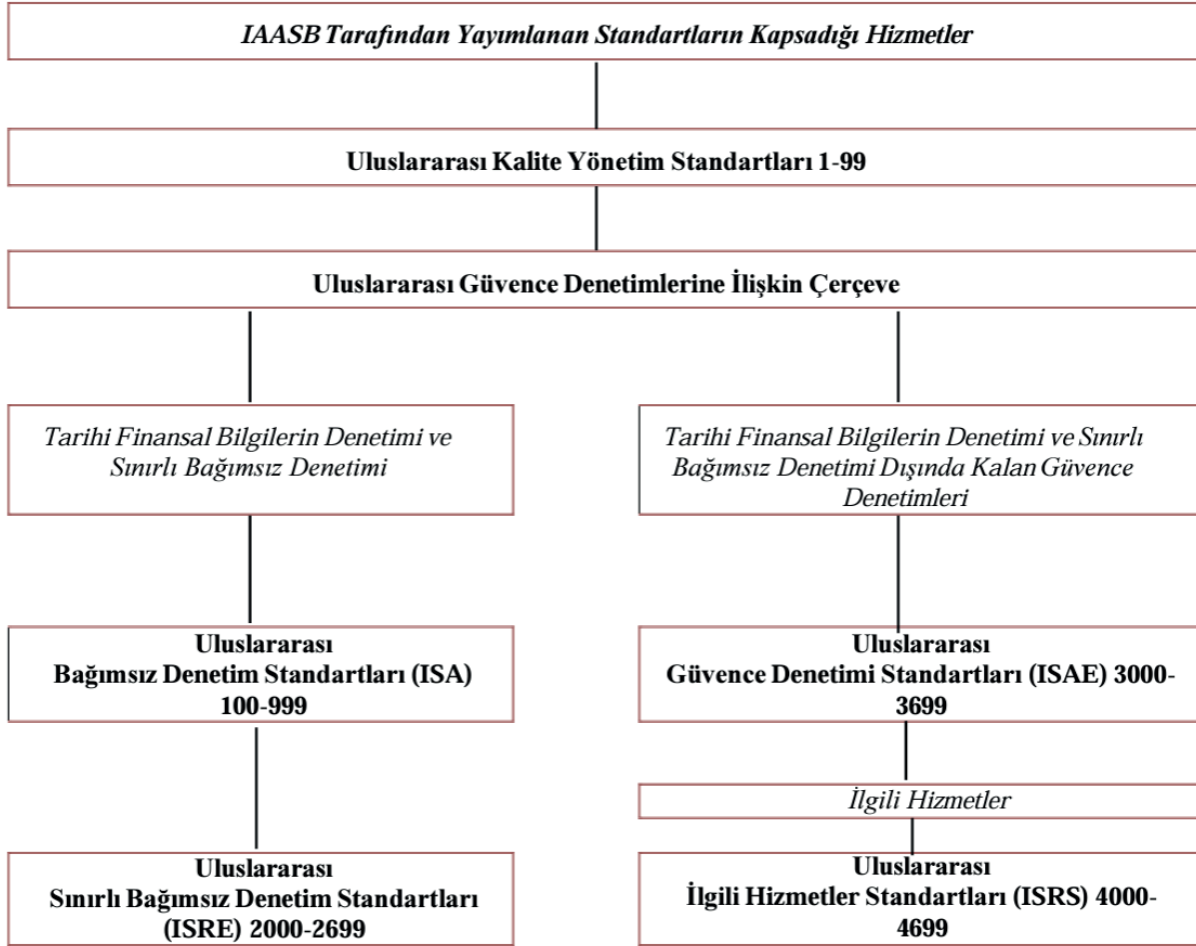
de hırsız çıktı “ sohbetlerine konu olurdu bizim bilim dalı.

Hızlı büyüdük, geliştik, Yabancı Sermayeli Şirketlerimiz çoğaldı. Aile şirketlerinin evlatları, saygın, marka üniversitelerde yurtdışı eğitimleri aldılar, doktoralar yaptılar. Sağlıklı büyüyenler, iyi kurumsallaşabilenler oldu. Ve, birer birer ayrıldı, koptu biraz palazlanıp, büyüyen “büyük defterler” muhasebe bürolarından. Kıdemli büro elemanlarını da barındıramaz oldu artık SMMM ’ler. Muhasebe Müdürü diplomalarını alarak, koşarak kaçtılar ofislerden. “Muhasebeci” değillerdi artık, bitmişti SGK, PTT , Bağ-Kur kuyrukları, bu öğlen gene ne yiyeceğiz kaygıları, evrak arası yenen, yarım ekmek veya dürüm kola molaları.

Yabancı Sermaye arttıkça, denetim işleri de uzmanlık kazandı. Meşhur “Top-Five” (İlk 5) lara yaradı bu durum. Adeta denetim akademisi oldular. Ofis sayıları 10’lara ulaştı. Marka bilinirlikleri arttı. Pwc, KPMG, Deloitte, EY, Mazars deyince anlar, hatta EY (i-vay)’ I , KPMG (ki-pi-em-ci)’ yi bile doğru okur oldu şirket patronları. Tesadüf oldu, bazı harfleri bile tuttu hatta, IFRS ’in Turkish versiyonu geldi, UFRS / TFRS raporlamalara falan başladık. Sonra daha farklı standartlar, keyifli rapor adları da türettik.. ISA , BOBIFRS, vesaire.. “Muhasebeci” muhabbetine , yazımızın başlığımıza fazla kaptırdık, biraz da mesleğin “Bilim” boyutuna geri dönecek olursak ;

“Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri ile sürdürülebilirlik denetimi dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında ulusla-

rarası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite yönetim ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır. IFAC çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite yönetim ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayımlanmaktadır. Bu üç kuruldaki biri olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmakta olup, söz konusu standartların genel yapısı aşağıdaki şekilde özetlenebilir:



https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Turkiye_denetim_standartlarına_iliskin_bilgi_notu_.pdf

Geçenlerde bir Global Banka (ki artık tam yereli neredeyse kalmadı), bu aralar gene “sıkılaştırma” kararlarına uyabilmek adına ne yapacaklarını bilemeyip , MB ve BDDK’nın regülasyon yağmuru altında sırlısklam, bi-çare vaziyette, gözümüzün üzerindeki kaşlara bakarken, benden “EK-4” istedi. Dedim o ne ? Mali tahlil adı altında neredeyse kan tahlili ve MR falan da isteyecekler. Dedi, işte sizin çalıştığınız top-five dan iste, sen sor, onlar bilirler. Meğer efendim firmanın forex raporunda , kredi limiti çok artmış da,

BOBI-FRS nız yetmez bir de “Bağımsız Güvence Raporunuz” u da görelim istemişler. 2019 da Resmi Gazetemiz de falan da basmışlar bunları bir güzel. İlgililere duyurulur ; <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/02/20190219-4.htm> .

Klasik uçan kazlar ve kümestekiler hikayesi vadır ya, vergi politikaları için söylenmiş, işte bu da o hesap olmuş.. Yabancıya anlatmaktan yorulduk artık bu “top-five” ların birinden aldığımız beş ayrı scop taki (Tam Tastik, IFRS, BOBI FRS, TP şimdi de bu BGR

) denetim hizmetlerimizi. Eyyyy EY dedim geçenlerde, bu “EK4” ü de yapın artık bila bedel ile. Ama olmaz tabi, sonra çeliştim kendimle, malum asgari tarıfden az çok biz de anlarız elbette.

Velahasıl işte bakın bizim Muhasebe, geldi FACIT ‘ten IFAC’a , TFRS ‘ye..

Şimdilerde malum gündem, hiper enflasyon, keşke çileli mesleğimizde bu olsaydı bir son.

İlk buluşmam sizlerle, biterken böyle bir şiirle,

Umarım keyifle okursunuz, yeni süprizlerim hazır bir daha ki sefere.

notitek

Muhasebede Robotik Süreç Otomasyonu

Dijital Muhasebe Robotu

Farklı entegratör portalı kullanan mükellefe ait alış ve satış faturaları ve z raporları gibi verileri; dosya kullanmadan direkt olarak bir mali müşavir yazılımına aktarır ve bu işlemi e-defter standartlarına uygun şekilde gerçekleştirir. Sistem, verileri otomatik olarak işler ve muhasebe süreçlerine entegre eder, böylece işlemlerin daha hızlı ve hatasız yapılmasını sağlar.

dimro

Enflasyon Muhasebesi Programı Robotu

Enflasyon Muhasebesi uygulamalarındaki teknik işlemleri, VUK vev UFRS'ye uygun, hatasız ve güvenilir bir şekilde hesaplayarak zamanınızı verimli kullanmanızı sağlar.

empro

KDV İade Hesaplama Robotu

KiHero, KDV iadesi sürecini yönetmek için geliştirilmiş bir sistemdir. Bu sistem, şirketlerin tüm veri ve işlemlerini muhasebe programlarından bağımsız bir şekilde merkezi bir noktada toplar ve hesaplar. Böylece işletmeler, hesaplanan maksimum KDV iade tutarını Gelir İdaresi Başkanlığı'na (GİB) hızlı ve etkili bir şekilde yükleyebilirler. KiHero ayrıca, tüm KDV iade listelerini de hazırlayarak işletmelerin bu süreçten en iyi şekilde yararlanmalarını sağlar.

kihero

Dijital Denetim Robotu

KDV1, KDV2, Muhtasar, Damga Vergisi, SGK ve ilgili diğer dijital belgelerinizi okuyarak muavinlerinizle kontrol sağlar. Ayrıca mizan oluşturabilir ve amortisman, adet hesaplaması yapabilirsiniz.

didero

Mutabakat Robotu

Türkiye'de bir ilk olup, tanımlanan carilere otomatik e-posta gönderme imkanı sunar. Mali içeriği, gönderim dili ve sıklığı belirlenebilir. Mutabakatlar arşivlenerek geriye dönük erişim sağlanabilir.

mutro



notiJek

Muhasebede Robotik Süreç Otomasyonu

Dijital Muhasebe Robotu

Farklı entegratör portalı kullanan mükellefe ait alış ve satış faturaları ve z raporları gibi verileri; dosya kullanmadan direkt olarak bir mali müşavir yazılımına aktarır ve bu işlemi e-defter standartlarına uygun şekilde gerçekleştirir. Sistem, verileri otomatik olarak işler ve muhasebe süreçlerine entegre eder, böylece işlemlerin daha hızlı ve hatasız yapılmasını sağlar.

dimro

Enflasyon Muhasebesi Programı Robotu

Enflasyon Muhasebesi uygulamalarındaki teknik işlemleri, VUK vev UFRS'ye uygun, hatasız ve güvenilir bir şekilde hesaplayarak zamanınızı verimli kullanmanızı sağlar.

empro

KDV İade Hesaplama Robotu

KiHero, KDV iadesi sürecini yönetmek için geliştirilmiş bir sistemdir. Bu sistem, şirketlerin tüm veri ve işlemlerini muhasebe programlarından bağımsız bir şekilde merkezi bir noktada toplar ve hesaplar. Böylece işletmeler, hesaplanan maksimum KDV iade tutarını Gelir İdaresi Başkanlığı'na (GİB) hızlı ve etkili bir şekilde yükleyebilirler. KiHero ayrıca, tüm KDV iade listelerini de hazırlayarak işletmelerin bu süreçten en iyi şekilde yararlanmalarını sağlar.

kihero

Dijital Denetim Robotu

KDV1, KDV2, Muhtasar, Damga Vergisi, SGK ve ilgili diğer dijital belgelerinizi okuyarak muavinlerinizle kontrol sağlar. Ayrıca mizan oluşturabilir ve amortisman, adet hesaplaması yapabilirsiniz.

didero

Mutabakat Robotu

Türkiye'de bir ilk olup, tanımlanan carilere otomatik e-posta gönderme imkanı sunar. Mali içeriği, gönderim dili ve sıklığı belirlenebilir. Mutabakatlar arşivlenerek geriye dönük erişim sağlanabilir.

mutro

