

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

ASMMMO Adına Sahibi / Owner

Ali ŞAHİN - ASMMMO Başkanı

Genel Yayın Yönetmeni / Senior Editor

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN - *Başkent Üniversitesi*

Sorumlu Editör / Editor in Chief

Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - *Ondokuz Mayıs Üniversitesi*

Editörler / Editors

Prof. Dr. Ganite KURT- *Gazi Üniversitesi*

Editör Yardımcısı / Vice Editor

Yrd.Doç.Dr. Mehpere KARAHAN GÖKMEN - *Ondokuz Mayıs Üniversitesi*

Yayın Kurulu Sektereri / Editorial Staff

Arş.Gör. İsmail Hakkı ÜNAL - *Ondokuz Mayıs Üniversitesi*

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Vergi alanında Türkçe ve İngilizce yayın kabul eden, yılda 3 kez (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası, hakemli, süreli yayın.

International, peer-reviewed journal which accepts articles in Accounting and Taxation disciplines in English or in Turkish and publishes in three times (on March, July and November) in a year.

All copyrights are reserved by
Chamber of Certified Public Accountants of Ankara (ASMMMO).

ISSN 1308-3740
E-ISSN 2564-6591

Views expressed in Journal of Accounting and Taxation Studies are those of authors. Those views do not reflect the opinions of ASMMMO.

Authors have to apply JATS (MUVU) system on dergipark.gov.tr/muvu to submit their papers due to blind peer review. Assigned referees should complete their evaluations in 4 weeks and authors are informed about the process immediately.

Additionally it has indexed by EBSCOHOST Business Source Complete and the Directory of Research Journal Indexing (DRJI) which are an International Disciplinary Index and by ASOS Indeks which is a national index.

JATS is published three times (on March, July and November) in a year as an international academic and peer-reviewed journal.

Aim of this review; evaluating of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Taxation depending on our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which is directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

For Manuscript Submission

<http://dergipark.gov.tr/muvu>

For Additional Inquiries

jatsedit@gmail.com

Headquarter and Inquiry Address:

Ankara SMMM Odası
Kumrular Cad. No:26 06440 Kızılay/Ankara

Phone : (+90) 850 770 03 12

Fax : (+90) 312 231 71 17

E-mail : JatsEdit@gmail.com

Page and Cover Design: Uğur Mermer

Print: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.

İstanbul Cad. Elif Sk. No: 7/190-246 İskitler/Ankara

Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

Bu derginin tüm telif hakları

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO)'na aittir.

ISSN 1308-3740

E-ISSN 2564-6591

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.

Bu fikirler ASMMMO'nin görüşlerini yansıtmaz.

MUVU (JATS) Dergisi Ulakbim Dergipark sistemi (dergipark.gov.tr/muvu) üzerinden makale kabul etmektedir. Hakem değerlendirmeleri de kör hakemlik sistemi ile bu arayüz üzerinden gerçekleştirilmektedir. Tayin edilmiş olan hakemlere değerlendirme süresi olarak 4 hafta verilmektedir. Yazarlar da tüm süreç içinde ivedilikle bilgilendirilmektedir. Ayrıca Uluslararası Alan İndekslerinden EBSCOHOST Business Source Complete ile Directory of Research Journal Indexing (DRJI)'de, ulusal, Ulusal İndekslerden ASOS İndekste taranmaktadır.

Yılda üç defa (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası akademik ve hakemli bir dergidir.

Dergimizin amacı; Muhasebe ve Vergi Alanındaki bilimsel çalışmaların etik değerlere ve yayın koşullarına bağlı olarak değerlendirilmesi ve içerdiği görüşler yazarlarına ait olmak kaydıyla bilim camiası ve uygulamacılarla paylaşılmasıdır.

Makale gönderme adresi

<http://dergipark.gov.tr/muvu>

Bilgi Talepleriniz İçin

JatsEdit@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:

Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara

Telefon : (+90) 850 770 03 12

Belgeç : (+90) 312 231 71 17

E-posta : JatsEdit@gmail.com

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.

İstanbul Cad. Elif Sk. No: 7/190-246 İskitler/Ankara

Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

Copyright: Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

Copyright: All rights reserved. According to code of Intellectual and Artistic Works Act, all or the particular parts of this journal can not be summed, transmitted, stored without permission of the editorial board or/and the authors, mechanical, photocopying or reproduced in any recording system. Be quoted, provided the source displayed.

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bilim Danışma Kurulu/Science Advisory Board

Prof. Dr. Abdurahman AKDOĞAN
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ
Prof. Dr. Banu Esra ASLANERTİK
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP
Prof. Dr. Cemal İBİŞ
Prof. Dr. Durmuş ACAR
Prof. Dr. Dursun ARIKBOĞA
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI
Doç. Dr. Erkan AYDIN
Prof. Dr. Ersan ÖZ
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR
Prof. Dr. Ganite KURT
Doç. Dr. Haluk BENGÜ
Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL
Prof. Dr. Hou Shou PENG
Doç. Dr. İrdis VARICI
Prof. Dr. Joshua RONEN
Prof. Dr. Kadir GÜRDAL
Prof. Dr. Kıymet ÇALIYURT
Doç. Dr. Lúcia L. RODRIGUES
Prof. Dr. Mehmet KOCAKULAH
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER
Prof. Dr. Mehmet YÜCE
Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA
Doç. Dr. Michael ALLES

Prof. Dr. Mustafa İPÇİ
Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN
Prof. Dr. Nergis TEK
Prof. Dr. Nilüfer TETİK
Prof. Dr. Nuran CÖMERT
Prof. Dr. Orhan ÇELİK
Prof. Dr. Raif PARLAKKAYA
Prof. Dr. Recep PEKDEMİR
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR
Prof. Dr. Semra KARACAER
Prof. Dr. Serdar ÖZKAN
Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU
Doç. Dr. Seyfi YILDIZ
Doç. Dr. Supriti MISHRA
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ
Prof. Dr. Swaminathan SRIDHARAN
Prof. Dr. Şaban UZAY
Doç. Dr. Tuba UÇMA UYSAL
Prof. Dr. Türker SUSMUŞ
Prof. Dr. Ülkü ERGUN
Doç. Dr. Ümmühan ASLAN
Doç. Dr. Volkan DEMİR
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN
Prof. Dr. Yunus CERAN
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN
Prof. Dr. Zeynep TÜRK

SUNUŐ

Muhasebenin gelişimi, medeniyetlerin gelişimi ile birlikte olmuştur. İlk zamanlarda kayıt ve ölçme işlevleri ile tanımlanabilecek muhasebe bugün Şirketlerin, piyasaların, düzenleyici ve denetleyici kurumların ve tabii ki devletler için hayati bilgiler sağlayan bir meslek ve bilim haline gelmiştir.

Halihazırda Türkiye’de muhasebenin temel iŐlevi, tarihsel gelişim sürecinin de bir sonucu olarak, vergi hesaplanması ve vergi beyannamesi hazırlamak olarak görölmektedir. KuŐkusuz meslek mensubu, toplumun her kesiminin ihtiyaç duyduğu finansal bilgiyi gerçeğe uygun biçimde sunmakla sorumludur. Ancak Türkiye’de halen, vergi, muhasebe meslek mensuplarının tek yükümlölüğu gibi görölmektedir.

Vergi konusu ele alındığında, maalesef devlet ve mükelleflerin tutumları oldukça farklılaşmaktadır. Dolayısıyla bu husus meslek mensubu üzerinde işlerini icra etme safhasında bir baskı oluŐurmaktadır. Mesleki etik, kişisel değer yargıları ve ağırlıklı olarak ekonomik baskılar meslek mensuplarının davranıŐlarını belirlemektedir. Mali müşavirlerin üzerine düşen mükelleflere vergi ödemenin önemini benimsetmek ve doğru beyannamelerin hazırlanması hususunda kendilerine gereken hizmeti sunmaktır. Ülkemizde bu konuda bir eksiklik olduğu açıktır.

Gelir idaresinin her sene Şubat ayının son haftasında vergi bilincini geliştirmek için ve gönüllü vergi ödemenin artırılması için kutladığu vergi haftası bu eksikliğin giderilmesi için bir fırsattır ve değerlendirilmesi gerekir.

Sadece vergi haftası değeril, vergi sorununun ortadan kalkabilmesi için devlet ve meslek mensupları sürekli bir iŐbirliđu içinde olunmalı ve meslek mensuplarının vergi konusunda fikri ve desteğu alınmalıdır.

Ali ŞAHİN

Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları,

2017 yılının birinci sayısında hem akademisyenlerin hem uygulamacıların ilgi göstereceğini düşündüğümüz yedi makale ile yine karşınızdayız.

Dergimiz kaliteli, iyi seçilmiş yazılar ile sizlerle birlikte olmaya devam edecek.

Yeni sayıda görüşmek dileği ile.

Prof.Dr. Nalan AKDOĞAN

MUVU

Genel Yayın Yönetmeni

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bu Sayıda Değerlendirme Yapan Hakemler
(Referees at This Issue)

Prof.Dr. Ali ALAGÖZ
Prof.Dr. Hüseyin AKAY
Prof.Dr. Mehmet YÜCE
Prof.Dr. Mustafa MİYNAT
Prof.Dr. Nilüfer TETİK
Prof.Dr. Semra KARACAER
Prof.Dr. Yıldız ÖZERHAN
Doç.Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK
Doç.Dr. Haluk BENGÜ
Doç.Dr. Hilmi ÜNSAL
Doç.Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

İçindekiler

İbrahim ORGAN Mustafa Cemil KARA	DAİMİ İŞYERİ STATÜSÜNDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEDE YENİ ULUSLARARASI YAKLAŞIM	1
Teorik İnceleme		
Enver BOZDEMİR	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KAR PAYI AVANSI DAĞITIMI VE BAZI ÖZİLLİKLİ DURUMLAR	13
Örnek Olay (Vak'a) Tahlili		
Özcan DEMİR Eray Ekin SEZGİN	MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TÜKENMİŞLİK DÜZEYLERİ İLE ÖRGÜTSEL BAĞLILIK KAVRAMI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ: TRB1 VE TRC2 BÖLGESİNDEKİ İŞLETMELERDE YAPILAN BİR ÇALIŞMA	33
Ampirik İnceleme		
Selahattin KARABINAR Şuayyip Doğu DEMİRCİ	TAZMİNAT KAVRAMI VE TMS 37 KAPSAMINDA TAZMİNAT VARLIKLARININ SİGORTA ŞİRKETLERİNDE RAPORLANMASI	55
Teorik İnceleme		
Nur FİDANCI	ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM HARCAMALARININ VERGİSEL DÜZENLEMELER VE TEŞVİKLER ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	69
Teorik İnceleme		
Değer ALPER Ebru AYDOĞAN	KURUMSAL YÖNETİM-FİRMA PERFORMANSI İLİŞKİSİNİN DİNAMİK BİR MODELLE TAHMİNİ	91
Ampirik İnceleme		
Seyfi YILDIZ M. Kemal BOSTAN	TARİHSEL SÜREÇ İÇERİSİNDE TÜRK VERGİ YARGISININ GELİŞİMİ	107
Derleme		

Contents

İbrahim ORGAN Mustafa Cemil KARA	A NEW INTERNATIONAL APPROACH ON PREVENTING THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS	1
Theoretical Research		
Enver BOZDEMİR	DIVIDEND ADVANCE DISTRIBUTION IN LONG-TERM CONSTRUCTION AND REPAIR WORKS AND SOME SPECIFIC CASES	13
Case Study		
Özcan DEMİR Eray Ekin SEZGİN	ANALYSIS OF THE RELATIONSHIP BETWEEN THE BURNOUT LEVEL OF THE PRACTITIONERS OF THE ACCOUNTANCY AND THE CONCEPT OF ORGANIZATIONAL COMMITMENT: A STUDY EXECUTED ON THE BUSINESSES IN THE REGIONS OF TRB1 AND TRC2	33
Empirical Research		
Selahattin KARABINAR Şuayyip Doğuş DEMİRCİ	REIMBURSEMENT CONCEPT AND REPORTING OF REIMBURSEMENT ASSETS IN INSURANCE COMPANIES IN THE CONTEXT OF IAS 37	55
Theoretical Research		
Nur FİDANCI	EVALUATION OF RESEARCH AND DEVELOPMENT (R&D) AND DESIGN EXPENDITURES WITH TAX REGULATIONS AND INCENTIVE AND ACCOUNTING PRACTICES	69
Theoretical Research		
Değer ALPER Ebru AYDOĞAN	PREDICTION OF CORPORATE GOVERNANCE-PERFORMANCE RELATIONSHIP WITH A DYNAMIC MODEL	91
Empirical Research		
Seyfi YILDIZ M. Kemal BOSTAN	DEVELOPMENT OF THE TURKISH TAX JURISDICTION IN THE HISTORICAL PROCESS	107
Compilation		

DAİMİ İŞYERİ STATÜSÜNDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEDE YENİ ULUSLARARASI YAKLAŞIM*

Prof.Dr. İbrahim ORGAN**

Mustafa Cemil KARA***

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Şubat 2017; 10 (1): 1-12

Öz

Son zamanlarda daha önce hiç olmadığı kadar uluslararası vergi konularının derinlemesine tartışıldığı bir döneme şahit olunmaktadır. Bunda, mevcut uluslararası vergi kurallarındaki sorunlar ve zaafiyetlerin aşırı derecede matrah aşınmasına ve kar kaydırmalarına neden olması önemli rol oynamaktadır. Vergi anlaşmalarında kaynak devletin vergileme yetkisini belirlemede önemli bir kıstas olan “Daimi İşyeri” kavramı son zamanlarda oldukça istismar edilmekte ve vergiden kaçınma stratejilerine sıkça konu olmaktadır. Küreselleşme ile birlikte baş döndürücü bir hızla gelişmekte olan dijital teknolojinin ortaya çıkardığı yeni iş modelleri ile ticari bir faaliyeti bir işyerine sahip olmaksızın gerçekleştirmek eskiye göre çok daha kolay olmaktadır. Artık küresel bir vergi sorunu haline gelen “Daimi İşyeri” kavramının yeniden ele alınması ihtiyacı en somut şekilde Eylül 2013’te Saint-Petersburg’da gerçekleştirilen G20 Zirve’sinde onaylanan OECD’nin “Matrah Aşındırılması ve Kar Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) Eylem Planı’nda yer almıştır. Plan’ın 15 eyleminden biri olan 7’nci eylemi “Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi” olup, yapılan çalışmalarını müteakiben, Ekim 2015 itibarıyla eyleme ilişkin nihai rapor yayımlanmıştır. Bu makalede, konuya ilişkin karşılaşılan sorunlar ve OECD/ G20 BEPS Eylem Planı raporu kapsamında geliştirilen öneriler değerlendirilecektir.

Anahtar Sözcükler: OECD, BEPS, Daimi İşyeri, OECD Model Anlaşma, Komisyonculuk biçimleri.

JEL Kodları: K34, H25, H26

* Makalenin gönderim tarihi: 20.04.2016; Kabul tarihi: 28.06.2016

** Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı öğretim üyesi, organ@pau.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

*** Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, Daire Başkanı, mcemil.kara@maliye.gov.tr

A NEW INTERNATIONAL APPROACH ON PREVENTING THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS

ABSTRACT

In the recent times, we are witnessing a period in which international tax issues are deeply discussed than ever before. Excessive base erosion and profit shifting (initiatives) as a consequence of weakness and problems in existing international tax rules have played a significant role in increasing focus on international tax issues. Recently, the concept of Permanent Establishment which is a significant criteria in determining taxing right of source state in tax treaties has been abused and frequently used for tax avoidance. With globalization, the emergence of new business models as a result of stunning developments in digital technologies have allowed commercial actives to be conducted relatively easier compared to past without a workplace (physical presence). In this context, the necessity to review definition of Permanent Establishment which is considered as a global taxation problem is emphasized concretely in Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting which was prepared by OECD and endorsed in G20 summit in 2013 September at Saint-Petersburg. "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status" composes Action 7 of the Plan and as a result of works under this action item, its final report was published in 2015 October. In this article, problems regarding this issue and developed recommendations within the context of G20/OECD Action Plan will be evaluated.

Keywords: BEPS, OECD, Permanent Establishment, OECD Model Convention, Commissioner arrangements.

JEL Codes: K34, H25, H26

1. GİRİŞ

Daimi işyeri kavramı, uluslararası vergi hukukunda yıllardan beri bir teşebbüsün diğer ülkede olan ticari kazancını vergileyebilmek için ölçü alınan ve tartışmalara konu bir kavram olarak dikkat çekmektedir. OECD ve BM model vergi anlaşmalarının 5. maddesinde düzenlenmiş olan daimi işyeri kavramı, kaynak devlete, kendi ülkesinde daimi işyeri oluşması halinde ve bu işyerine atfedilen kazanç miktarı nispetinde vergileme hakkı verdiği için kritik bir öneme sahiptir. Bir başka ifade ile akit devletlerden birisi diğer akit devletin mukimi olan teşebbüsü, kendi sınırları içerisinde işyeri vasıtasıyla ekonomik bir faaliyette bulunmadıkça vergileyemeyecektir. Bu kavrama atfedilen önem, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında devletlerin vergileme yetkilerini belirlemesinden kaynaklanmaktadır.

Son zamanlarda bir teşebbüsün diğer ülkede bir işyeri veya bağımlı bir temsilci bulunmaksızın ekonomik faaliyetlerde bulunduğuna çokça şahit olmaktayız. Bu sayede o ülkenin mukimi olmayan vergi mükellefleri o ülkedeki müşterileri sayesinde önemli miktarlarda kar elde etmekte ve bu kazancın vergisini ödememektedirler. Özellikle, çok uluslu şirketlerin vergi planlaması aracı olarak sıkça tevessül ettiği bu kavram, küreselleşmenin de etkisiyle sayıları giderek artan sınır ötesi ticaret ve iş modelleri ile daha kolay istismar edilir hale gelmiştir. OECD BEPS Eylem Planı'nın "Daimi İşyeri Statüsünden Suni Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi" başlıklı 7. eylemi, ülkeler nezdinde büyük vergi kayıplarına neden olunmasıyla kapsamı yeniden belirlenmek üzere uluslararası vergi gündeminin bir parçası olmuştur. 7. eylem, birçok vergiden kaçınma stratejisinin odağı haline geldiği için daimi işyeri konusuna yeni tanımlama arayışı içerisinde.

Çok uluslu şirketlerde, son zamanlarda yaygınlaşan ve diğer ülkelerde yavru şirketler yerine tercih edilen temsilcilik benzeri yapılar, maalesef yüksek miktardaki kazançları satışların yapıldığı ülkelerin dışına kaydırabilmekte ve dolayısıyla o ülkelerde büyük vergi kayıplarının yaşanmasına sebebiyet vermektedir (Action 7: Final Report 2015,9). Bu nedenle, daimi işyerinin tanımı, kapsamı, istisnalar ve işyerine atfedilen kazançların belirlenmesi hususlarının gözden geçirilmesi kaynak devletlerin vergileme haklarını korumak adına önem arz etmektedir. BEPS Eylem Planı'nın 7. maddesine ilişkin 2015 Ekim ayında yayımlanan rapor, vergi anlaşmaları müzakerelerinde başat rol oynayabilen bu kavram üzerinde yapılacak olan değişiklikleri içermektedir. Planın düşünüldüğü gibi sonuçlanması halinde, artık kazanç nerede elde edildiyse ve değer nerede üretildiyse orada vergilendirileceği bir döneme şahit olunacaktır.

Bu makalede, OECD BEPS Eylem Planı perspektifinden daimi işyeri konusunda son gelişmeler değerlendirilecek ve yıllardır tartışılmalı bir kavram olarak işyeri kavramına ve kapsamına küresel çözümler üretmek veya en azından ortak bir yaklaşım geliştirmek adına 2015 yılının Ekim ayında OECD'nin yayımlanmış olduğu raporda konu hakkında bahsi geçen değişiklik ve ilaveler analiz edilecektir.

2. VERGİ ANLAŞMALARINDAKİ MEVCUT DURUM

Bir daimi işyerinin tespiti her zaman kolay olmamakla birlikte, bir akit devletin teşebbüsü diğer akit devlette ticari faaliyette bulunuyorsa, diğer devletin bu teşebbüsün kazancını vergileyebilmesi için öncelikle teşebbüsün diğer akit devlette bir işyerine sahip olup olmadığı ve sahipse kazancının ne kadarı üzerinden vergi ödeyeceği soruları cevaplanabilmelidir (Schoueri ve Günther 2011, 69).

Daimi işyerinin mevcudiyeti konusu yalnızca bir ticari faaliyetin diğer ülkede icra edilmesiyle o ülkede vergilendirilmesi gerektiği yönünde değil aynı zamanda OECD ve BM model anlaşmalarının kar payları ile ilgili 10., faiz gelirleri ile ilgili 11., gayrimaddi hak bedelleri ile ilgili 12., ücret gelirleri ile ilgili 15. ve diğer gelirler ile ilgili 21. maddesi kapsamında da önem arz etmektedir (Rasmussen 2011,1).

Ülkemizin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması akdederken daha çok dikkate aldığı OECD Model Anlaşması'nın ilgili maddeleri üzerinden değerlendirme yapılması, konu bütünlüğünü sağlamak adına daha faydalı olacaktır. Model Anlaşmanın 5. maddesinin birinci paragrafında; "daimi işyeri" kavramı tanımlanmakta, ikinci paragrafında; daimi işyeri addedilecek yerler, üçüncü paragrafında; inşaat ve bayındırlık faaliyetlerinde daimi işyeri oluşumunu gerektiren süre, dördüncü paragrafında; daimi işyeri sayılmayacak faaliyetler, beşinci paragrafında fiziki işyeri şartına bir alternatif olarak "daimi temsilci", altıncı paragrafında daimi işyeri sayılmayan "bağımsız acente", son ve yedinci paragraf olarak da kontrol ilişkisi durumunda bir şirketin daimi işyeri sayılmayacağına dair hususlar yer almaktadır.

Beşinci maddeden anlaşılacağı üzere, daimi işyeri; ya bir teşebbüsün diğer ülkede ticari faaliyetlerinin bir kısmını veya tamamını yürüttüğü sabit bir yer, ya da teşebbüs adına sözleşmeler yapan daimi temsilcinin varlığı neticesinde oluşmaktadır (Batun 2014, 44). Ancak, OECD Model Anlaşması'nın 2008 yılı güncellemesinde, bu iki işyeri oluşumuna alternatif olarak hizmet faaliyetleri için "hizmet işyeri (service permanent establishment)" kavramına, anlaşma metninde olmasa da Yorumları (Commentary)'nda yer verilmektedir (Batun 2014, 44). Bir teşebbüsün diğer devlette hizmet kavramı kapsamında, ticari faaliyetlerinin yürütüldüğü sabit bir yeri mevcut değilse, iş yeri oluşmamış sayılmakta ve kaynak devletin vergileme hakkı doğmamaktadır. Diğer taraftan, sabit bir yer olmasa da yabancı devlet mukimlerinin bir başka devletin sınırları içerisinde önemli oranda hizmet sunumu faaliyetlerinin dijital teknolojinin gelişmesine paralel olarak gerçekleştirilmesinin artık mümkün olduğu, dolayısıyla sabit bir yere ihtiyaç duyulmadığı da bir gerçektir (Demirci, 2014, 52-53). Birçok vergi anlaşmasında hizmet sunumlarının nasıl ve nerede vergilendirildiği incelendiğinde, bu tür faaliyetlerin herhangi bir sabit yere ihtiyaç duyulmaksızın, iş yeri oluşmuş addedilerek vergilendirilebildiği görülebilmektedir. Burada 'hizmet iş yeri' kavramı karşımıza çıkmaktadır. Belli bir süreye bağlı olarak hizmet sunulması durumunda iş yeri oluşmuş kabul edilebilmektedir. OECD Model Anlaşması, hizmet faaliyetlerinin ifa edildiği kaynak devlette vergilendirilmesini sağlamak üzere bu faaliyetlere 12 aylık aralıksız bir dönemde 183 gün süre sınırına Yorumları'nda yer vermiştir. BM Modeli ise, OECD Modeli'nden farklı olarak hizmetler için hususi olarak daimi işyeri

maddesine ana metninde yer vermiş ve süreyi de aynı şekilde 12 aylık aralıksız bir dönemde 183 gün olarak belirlemiştir. Bu süre aşıldığı takdirde hizmet faaliyetleri için kaynak devletin vergileme hakkı doğmaktadır.

Görüldüğü üzere, hizmet işyeri kavramının geliştirilmesi ile aslında 5. maddedeki daimi işyeri kavramının kapsamı genişletilmiş ve kaynak devlete hizmet türünden yapılan faaliyetleri de belli bir süreye bağlı olarak vergilendirme hakkı sağlamıştır. Sonuç olarak, bir serbest meslek faaliyeti kaynak devlette sabit bir yer vasıtasıyla ya da 12 aylık aralıksız dönemde toplamda 183 gün veya daha fazla süreyle yürütülüyorsa, kaynak devlet bu faaliyetten elde edilen kazancı vergileyebilmektedir.

Bununla birlikte, vergi anlaşmalarının 5/3. maddesinde, daimi işyeri kavramının kapsamına, aynı zamanda belirli bir süre devam eden¹ bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurulum projesini veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetlerinin de girdiğini ilave olarak söylemekte fayda vardır (Demirci 2014, 54).

Model Anlaşma'nın 5/4. maddesinde daimi işyeri sayılmayacak durumlar sıralanmıştır. Madde incelendiğinde, "hazırlayıcı veya yardımcı"² özelliğe sahip depolama, teşhir ve teslim³ gibi faaliyetlerin yürütüldüğü hallerde (sabit bir işyerinden yürütülüyor olsalar dahi) daimi işyerinin oluşmayacağı düzenlenmektedir.

Benzer şekilde, fiziksel mevcudiyet testine ilaveten, 5. madde bir kişinin bir teşebbüs adına faaliyet göstermesi durumunda da daimi işyerinin (bağımlı temsilci daimi işyeri-agency PE) oluşacağını düzenler (Panayi 2013, 226). Model Anlaşma'nın 5/5. maddesi gereğince, bağımsız statüde faaliyet gösteren bir temsilcinin haricinde bir kişinin diğer akit devlette teşebbüs adına hareket etmesi ve teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olması söz konusu ise, sözleşme akdetme yetkisini de mutaden kullanıyorsa, 5/4. maddede yer alan daimi işyeri oluşumunu gerektirmeyecek faaliyetleri icra etmediği sürece, bu teşebbüsün bu diğer akit devlette bir daimi işyerine sahip olduğu kabul edilecektir. Öte yandan, bir teşebbüs, diğer akit devlette ticari faaliyetlerini kendi işlerinin bir parçası olarak yürüten bağımsız statüde bir simsar (broker), genel komisyon acentesi (general commission agent) veya benzeri bir temsilci vasıtasıyla gerçekleştiriyorsa bu diğer akit devlette bir daimi işyeri oluşmayacaktır.

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 7. maddesine ise, kazancın vergileme hakkının hangi devlete ait olduğunun tespitinde başvurulmaktadır. Mo-

¹ OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5. maddesinde bu süre 12 ay iken, BM Model Vergi Anlaşması'nda 6 ay olarak düzenlenmiştir.

² İngilizce karşılığı; 'preparatory or auxiliary'

³ Bir önemli fark olarak, teslim niyetiyle sabit bir yerin kullanımının işyeri sayılmayacağı hususu, BM Model Vergi Anlaşması'nda yer almamaktadır.

del anlaşmanın en önemli maddelerinden biri olarak, daimi işyerlerinin kazançlarının ve merkez ve diğer devletteki işyerleri arasındaki dağıtımını belirlemede önemlidir. Bu maddeye göre, bir devletin diğer devletin mukimi olan kişinin kendi sınırları içerisinde elde ettiği ticari kazancı devlet olarak vergilemesi, bu kazancın bir iş yeri vasıtasıyla elde edilmesine bağlıdır. Yedinci madde bir teşebbüsün diğer devlette bir daimi işyeri bulunuyorsa o ülkenin ekonomik hayatına aktif bir şekilde katılıyor olduğu mantığına dayanmaktadır (Kobetsky 2006, 411). Netice itibarıyla de madde, ev sahibi ülkeye, teşebbüsün daimi işyerine atfedilen miktarda kazancı vergileme hakkı vermektedir. Burada, daimi işyeri, 7. madde altında kazancın kendisine atfedilen tutarını belirlemek amacıyla ayrı bir varlık (single entity) statüsünde değerlendirilmektedir. Ayrıca, serbest meslek faaliyetlerinden sağlanan kazançların, faiz, kar payı, gayrimaddi hak bedeli ve ücret gelirleri de bu iş yeri vasıtasıyla elde edilmesi halinde, işyerinin kazanç kalemleri olarak muamele görecektir.

3. BEPS EYLEM PLANI YEDİNCİ EYLEM NİHAİ RAPORU: “DAİMİ İŞYERİ STATÜSÜNDEN SUNİ YOLLARLA KAÇINMANIN ÖNLENMESİ”

“Daimi İşyeri Statüsünden Suni Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi” konulu 7. eylem, ‘Daimi İşyeri Tanımının Güncellenmesi Gerekmektedir’ sloganı ile çalışmalarına başlamış ve 2015 yılının Ekim ayında raporunu yayımlamıştır. Eylem kapsamında çalışmaların başlamasında, son dönemde oldukça sıklaşan, çok uluslu şirketlerin diğer ülkelerdeki yavru şirketlerinin farklı komisyonculuk biçimleri oluşturmak suretiyle sanki distribütörleri gibi müşteri ve pazar portföyünü kullanmaları ve kazanç vergilerini ticari faaliyetlerini yürüttükleri ülkede ödemeksizin ülke dışına aktarmaları, yine çok uluslu şirketlerin ekonomik operasyonlarını grup şirketleri arasında bölerek daimi işyeri kavramının istisnalarından faydalanmak yoluyla vergilemeden kaçınmaları etkili olmuştur (Action 7: Final Report 2015,13). BEPS Eylem Planı’nın 7. eyleminin çerçevesi aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

“Komisyonculuk biçimlerini ve spesifik faaliyet istisnalarını da içerecek şekilde BEPS ile ilgili olarak daimi işyeri statüsünden suni yollarla kaçınmanın önlenmesi amacıyla daimi işyeri tanımını değiştir. Bu konudaki çalışma aynı zamanda ilgili kar dağıtım sorunlarına atıfta bulunacaktır.”

Doğal olarak rapor, OECD Model Vergi Anlaşması’nın 5. maddesi ve Yorumları’nda bazı değişiklikler yapılmasını önererek, kullanımı yaygınlaşmış bazı vergiden kaçınma operasyonlarının önünü almayı hedeflemektedir.

Model Anlaşmanın 5/5. maddesi, bağımlı temsilcilik dolayısıyla daimi işyerinin oluşumu için “Teşebbüs Adına Sözleşme Akdetme Yetkisi”⁴ araması

⁴ ‘authority to conclude contracts in the name of the enterprise’

nedeniyle, komisyoncuların gerçekleştirdiği bazı ticari faaliyetleri kapsamamaktadır. Zira, çoğu durumda bir komisyoncu müşterilerle temsil ettiği teşebbüs adına değil, kendi adına sözleşme imzalamakta, bu durum da yabancı teşebbüslerin bir işyeri oluşturmadan, diğer ülkede vergisini ödemeksizin önemli miktarlarda ticaret yapmalarına neden olmaktadır. Yine, yabancı bir teşebbüsün diğer devletteki ticari faaliyetleri ile ilgili müşterileriyle yaptıkları sözleşmeler farklı bir ülkede yapılabildiği gibi, bu teşebbüsün kaynak ülkedeki bir yavru şirketi veya ilişkili olduğu bir bağımsız temsilci üzerinden de işyeri oluşumuna sebebiyet vermeyecek şekilde ticari faaliyetler yürütebilmesi mümkündür. Bu itibarla, nihai rapor, politikasını, bir aracı (intermediary)'nın bir ülkede yürüttüğü faaliyetler, yabancı bir teşebbüs tarafından yürütülecek sözleşmelerin düzenli biçimde yerine getirilmesini sağlıyorsa, söz konusu teşebbüsün, bu faaliyetleri bağımsız bir şekilde yapmamak kaydıyla, o ülkede vergilendirilebilir bir bağ (taxable nexus)'a sahip olduğu yönünde belirlemiştir (Action 7: Final Report 2015, 15).

Bu kapsamda, nihai rapor; bağımlı temsilci daimi işyeri (agent PE) kavramına yeni kapsam geliştirmek, ayrıca işyeri tanımının bir istisnası olan "hazırlayıcı veya yardımcı- preparatory or auxiliary" faaliyetlerin istismar edilmesini önlemek, diğer taraftan "faaliyetlerin bölünmesi" yoluyla vergilendirilmeden kaçınmayı engellemek, son olarak 5/3. madde de yer alan inşaat şantiyesi, yapım veya montaj projesi gibi hallerde belirli bir sürenin geçmesi durumunda daimi işyerinin oluşumunu kabul eden düzenlemenin yakın ilişkili teşebbüslerin⁵ aralarında yaptıkları sözleşmelerle ticari faaliyetlerin birden fazla kısma bölünerek farklı sözleşmeler⁶ halinde yürütülmesi halinde işyeri statüsünden kaçınmayı sağlayan operasyonların önüne geçmek amacıyla yukarıda belirtilen politikasını yansıtmaya çalışmıştır.

Çok uluslu şirketlerin, daimi işyeri oluşumunu engellemede kullandıkları dört önemli husus olarak komisyonculuk düzenlemeleri, spesifik faaliyet istisnaları, iş sözleşmelerinin şirketler arasında bölüştürülmesi ve sigorta satış stratejileri gibi diğer stratejiler, son olarak da daimi işyerlerine kar isnatları (profit attribution) raporda değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Çalışmada rapor bulguları ışığında bu değerlendirme ve önerilere atıfta bulunulacaktır.

Bir yabancı teşebbüs, diğer ülkede oluşturduğu bir yerleşik komisyonculuk biçimi vasıtasıyla ürünlerini herhangi bir daimi işyeri oluşturmaksızın pazarlayabilmektedir. Komisyoncu vasfındaki kişi, teşebbüsün ürünlerini kendi adına fakat ürünlerin sahibi olan yabancı teşebbüs hesabına satmaktadır. Komisyoncu olan kişi sattığı ürünlerin sahibi olmadığı için bu satış-

⁵ 'closely related enterprises'

⁶ 'splitting-up contracts'

larda elde ettiği kazanç, komisyonculuk hizmetinin karşılığında elde ettiği komisyon ücreti dışında vergilendirilememektedir (Action 7: Final Report 2015, 15). Nihai raporda bu konu, yabancı teşebbüsün daimi işyerine sahip olmadığının mahkeme kararı ile de sabit olduğuna dayanan aşağıdaki örneklerle izah edilmiştir.

XCO, X devletinin mukimi olup tıbbi malzemeler konusunda uzmanlaşmıştır. 2000 yılına kadar bu ürünler YCO tarafından Y devletinde bulunan klinik ve hastanelere satılmıştır. XCO ve YCO, aynı çok uluslu şirketin parçalarıdır. 2000 yılında, YCO'nun statüsü, iki şirket arasındaki komisyonculuk sözleşmesine göre komisyonculuk statüsüne dönüştürülmüştür. Sözleşmeye göre, YCO, sabit varlıklarını, stoklarını ve müşteri portföyünü XCO'ya devretmiş ve XCO'nun ürünlerini bu sefer kendi adına fakat tüm riskler XCO'nun olmak üzere XCO'nun hesabına Y devletinde satmak üzere XCO ile anlaşmıştır. Sonuç olarak, bu yolla YCO'nun Y devletindeki vergilenebilir kazancı epeyce azaltılabilmektedir.

Burada yapılmaya çalışılan model anlaşmanın 5/5. maddesi kapsamında bağımlı temsilci yoluyla daimi işyeri oluşumunun önüne geçmek ve bir ticari faaliyeti 5/6. madde olan bağımsız temsilci kapsamına sokmaktır. Bu nedenle, raporda da teyit edildiği üzere, 5/5 ve 5/6. maddelerin yeniden ele alınması ve doğru değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Komisyonculuk biçimlerini ve stratejilerini engellemek üzere model anlaşmanın 5/5 ve 5/6. maddelerinde ve Yorumları'nda yapılması gereken bazı değişikliklere raporda yer verilmiştir. Aşağıda raporda önerilen değişikliklere genel hatları ile yer verilmiştir⁷.

Daimi temsilcinin faaliyetleri nedeniyle daimi işyeri oluşturacak "teşebbüs adına sözleşme yapma yetkisine sahip olma ve bu yetkiyi mutaden kullanma"⁸ yerine, raporda kişinin, "sözleşmeleri sürekli olarak yapma veya sözleşmelerin tamamlanmasında teşebbüs tarafından maddi değişikliklere gerek duyulmaksızın sürekli olarak baş rol oynaması" durumlarında bir işyerine sahip olduğu kabul edilecektir. Bu sözleşmeler teşebbüs adına olabileceği gibi teşebbüse ait bir eşyanın mülkiyetinin transferi veya kullanım hakkının temini veya o teşebbüsün hizmetlerinin tedariki için gerçekleştirilebilecektir⁹. Bir başka ifadeyle, bir bağımlı temsilcinin yabancı teşebbüs adına gerçekleştirdiği ticari faaliyetlerle birlikte teşebbüs

7 Değişikliğin tam metinleri için bakınız: Action 7: Final Report, s.16-27.

8 "...has, and habitually exercises, in a Contracting State, an authority to conclude contracts..."

9 "...has, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principle role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are concluded without öaterial modification by the enterprise, and these contracts are a- in the name of the enterprise, or b- for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or c- for the provision of services by that enterprise..."

hesabına yürüteceği faaliyetler de daimi işyerinin oluşumunu sağlayabilecektir. Bununla, bağımlı temsilci kurallarının daha da güçlendirildiğini görebilmek mümkündür. Artık bir daimi işyeri, yalnızca bağımlı bir temsilcinin teşebbüs adına sözleşmeyi imzalamakla değil aynı zamanda, temsilcinin sözleşmelerin sonuçlandırılmasında öncü rolü oynaması durumlarında ve teşebbüse ait bir eşyanın transferi, kullanım hakkının devri veya teşebbüs tarafından yapılan hizmet tedariklerine ilişkin sözleşmelerin yapılması ile de oluşabilecektir.

Yeni tasarlanan 6. paragrafta ise yukarıda genel anlamda değişikliği belirtilen 5. paragrafın, bir akit devlette diğer akit devletin teşebbüsü adına bağımsız temsilci sıfatıyla ve olağan işlerini takip eder tarzda faaliyette bulunan kişiye uygulanmayacağını düzenler. Öte yandan eğer bu kişi bir veya birbiriyle ilişkili daha fazla teşebbüs adına “münhasıran veya buna yakın biçimde”¹⁰ hareket ediyorsa bağımsız temsilci olarak değerlendirilemeyecektir. Bu değişiklik bir temsilcinin bağımsız sayılabilemesinin şartlarını daraltmaya hizmet etmektedir. Bu anlamda, Yorumlar’da yapılan değişiklikler bu konuda rehberlik sağlamaktadır. Örneğin, bir temsilcinin yakın ilişkili teşebbüsler için gerçekleştirdiği satışlar, sonuçlandığı tüm satışların %90’dan fazlasını temsil ediyorsa, bu yeni bağımsızlık testinin bir gereği olarak “münhasıran veya buna yakın biçimde” ibaresinin kapsamına girecektir.

Son zamanlarda birçok işletme dijital satış işlemlerini koordine etmekte ve başka ülkelerde yapmış oldukları ticari faaliyetleri daimi işyeri istisnaları kapsamına kolaylıkla sokabilmektedirler. Artık birçok faaliyet, önceden yalnızca hazırlayıcı ve yardımcı karakter taşıyorken şimdi bir işletmenin önemli bir faaliyet sahasını oluşturabilmektedir. Spesifik faaliyet istisnalarını kullanma yoluyla oluşturulan daimi işyeri statüsünden kaçınma konusunda, nihai rapor, aslında tereddütleri¹¹ ortadan kaldırmak için, 5/4. maddedeki istisnaları (a) bendinden (f) bendine kadar sıralamış ve tüm listeyi “herhangi bir faaliyetin veya (f) bendi gereği sabit bir işyerinde gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin “hazırlayıcı ve yardımcı” bir karakter taşıması şartı”na bağlamıştır. Mevcut düzenlemede, ilk dört istisna “hazırlayıcı ve yardımcı” şartına tabi gözükmemektedir. Bu yeni düzenleme ile daimi işyeri kavramının istisnalarını teşkil eden durumları tereddüte mahal vermeyecek şekilde daraltmak gayesi güdülmüştür. Buna göre, mal stoklarının depolama, teşhir, teslim veya işleme veya bilgi toplama gibi amaçlarla muhafaza edilmesine yönelik sabit bir işyeri, söz konusu faaliyetler, sadece hazırlayıcı veya yardımcı karakteri haizse oluşmayacak, bir işletmenin önemli bir bölümünü oluşturuyorsa oluşmuş sayılacaktır. Örneğin, online

¹⁰ “exclusively or almost exclusively”

¹¹ Bazı devletler, örneğin (a) ile (d) arasındaki faaliyetleri doğası gereği “hazırlayıcı veya yardımcı” saymaktadır, bu nedenle de böyle bir nitelermeye ihtiyaç olmadığını savunmaktadırlar.

satışlara konu olan eşyanın depolama ve teslim faaliyetleri “hazırlayıcı veya yardımcı” olarak kabul edilmeyebilecektir. Çok uluslu firmaların model anlaşmanın istisnalarından yararlandıkları faaliyetlerin gerçekte hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olup olmadıkları bundan sonraki dönemde test edilecektir.

Rapor, 5. maddenin Yorumları’ndaki 27.1 numaralı paragraf, 5/4(f) maddesinin uygulamasıyla ilgili “faaliyetlerin kısımlara bölünmesi”¹² yoluyla daimi işyeri statüsünden kaçınma konusu ile de özellikle ilgilenmektedir. Bir teşebbüs, bu sayede her biri tek başına sadece hazırlayıcı veya yardımcı mahiyet taşıyan birleşik ve aralarında bütünlük (cohesive) arz eden ticari faaliyetleri birçok küçük kısımlara ayırarak daimi işyeri istisnalarından yararlanabilmektedir. İşte 27.1. paragraf, işyerlerinin, her biri bir akit devlette malların teslim alınması ve depolanması, bu malların diğer yer vasıtasıyla dağıtımını gibi birbirini tamamlayıcı fonksiyonlar yerine getirdiği durumda organizasyonel olarak birbirinden ayıramayacağını, dolayısıyla işyeri statüsünden kaçınmak için bunların her birinin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olduğu iddia edilerek daimi bir işyerinin oluşamayacağını düzenlemektedir (Action 7: Final Report, 2015, 39). Rapor, Model Anlaşma metninde 5. maddenin 4.1. paragrafı olarak yer almak üzere bu kapsamda bir “yeni ‘kısımlara ayırmayı önleme’ kuralı” (new anti-fragmentation rule) önermektedir. Bu düzenleme ile artık ilişkili tarafların birbirinde ayrılmış faaliyetleri bütün bir iş sayılacak ve dolayısıyla kısımlara ayırma faaliyetlerinin “hazırlayıcı ve yardımcı” faaliyet istisnasından yararlanması önlenilecektir.

“Daimi işyeri statüsünden suni yollardan kaçınmak için diğer stratejiler” başlığı altındaki stratejilerin birincisi; çok uluslu şirketlerce sık kullanılan “sözleşmelerin parçalara bölünmesi”¹³ yöntemidir. Sözleşmeleri suni biçimde 12 aydan daha az sürelerle parçalamak yoluyla inşaat şantiyesi istisnasından yararlanma çabaları yaygınca kullanılan bir stratejidir. Bu sorun, BEPS 6. eylem kapsamında geliştirilen ana amaç testini (principle purposes test-PPT) uygulama veya aynı şantiyede/sahada yakın ilişkili teşebbüslerin farklı dönemlerdeki her biri 30 günü aşan faaliyetlerini, 12 ay eşliğini tespit etmek amacıyla, toplama suretiyle çözülmeye çalışılmaktadır. Beşinci maddenin Yorumları’nın 18. paragrafında başta yüklenici firmaların veya alt yüklenicilerin sözleşmelerini parçalara bölerek üstlenilen işin parçalarının her biri 12 ayı geçmeyecek biçimde aynı gruba bağlı farklı firmalar tarafından yapılmasını sağlamak yoluyla bu 12 aylık süreyi istismar ettiklerinin tespit edildiği belirtilmektedir. Bu uygulamaların önüne geçmek için rapor, model anlaşmaya, BEPS’in 6. eylem maddesi raporu çerçevesinde

¹² ‘fragmentation of activities’

¹³ ‘splitting-up contracts’

ilave edilecek olan ana amaç testi kuralını işletmeyi düşünmektedir. İç hukuk kuralları ile bu sorunun üstesinden gelemeyen devletler için, PPT içermeyen anlaşmalarda kullanılmak üzere, ilerde sözleşmelerin parçalara ayrılması sorunuyla hususi bir şekilde ilgilenen ve daha otomatik işleyen bir kuralın, alternatif bir düzenleme olarak Model Anlaşma Yorumları'na ekleneceğini rapor ayrıca belirtmektedir (Action 7: Final Report 2015, 42). İkincisi; “bir daimi işyeri oluşturmaksızın bir devlette sigorta satış stratejileri” yöntemidir. Rapor, sigortacılık faaliyetleri için model anlaşmaya ilave edilecek spesifik bir daimi işyeri eşiği belirlememiş, yerine bu sektör faaliyetlerinin diğer sektör faaliyetleri ile aynı minvalde muamele göreceğini belirtmektedir (Action 7: Final Report 2015, 44).

Raporda geçen “ticari kazançların işyerine atfedilmesi” konusu ise model anlaşmanın 7. maddesi hükümlerinin raporda yer alan değişikliklerden kaynaklanacak, daimi işyerlerine dağıtılabilecek kazançların belirlenmesi için uygun olup olmayacağı üzerinde yoğunlaşmaktadır (Action 7: Final Report 2015, 45). Bu başlık altında detaylı bir açıklamaya ve analize yer verilmemiş olmakla birlikte, daimi işyeri kavramına yönelik değişikliklerin “daimi işyerine kazanç atfı” sorunlarına ilişkin mevcut kurallar ve rehber düzenlemelerinde önemli bir değişikliğin söz konusu olmayacağı, ancak 7. madde hükümlerinin daimi işyerini ilgilendiren yeni düzenlemelere nasıl uygulanacağını gösteren ilave bir rehber ihtiyacı olduğu ifade edilmektedir. Böyle bir rehberin de 2016 sonu itibarıyla tamamlanabileceği beklenmektedir. **İyi bir sonuç elde edilmesi açısından**, transfer fiyatlandırması, özellikle gayrimaddi haklar, risk ve sermaye konularını ilgilendiren BEPS Eylem Planı'nın diğer eylemlerinin çalışma sonuçlarının da dikkate alınması önem arz etmektedir (Action 7: Final Report 2015, 45).

4. SONUÇ

Daimi işyeri statüsünden suni yollarla kaçınmanın engellenmesine yönelik daimi işyeri kavramına yönelik değişiklikleri içeren nihai rapor, bir şirketin bir başka ülkede elde ettiği kazançları vergilemek amacıyla daimi işyeri kavramı üzerindeki mevcut eşik hükümlerini önemli ölçüde tadil etmektedir. Böylece, komisyonculuk ve benzeri düzeneklerin önüne geçmenin ve mevcut daimi işyeri istisnalarının istismar edilmesini önlemek gibi alışılmamış daimi işyeri oluşumunu bertaraf etmeye yönelik vergiden kaçınma stratejilerine engel olmanın kolaylaşacağı umulmaktadır. Artık önceden olduğu kadar, komisyonculuk ve benzer diğer temsilcilik biçimleri ile daimi işyeri oluşumu kolayca engellenemeyecek ve bu gibi oluşumlar, teşebbüsçe maddi bir değişiklik yapılmaksızın rutin olarak sonuçlandırılan sözleşmelerin mevzu bahis olduğu durumlarda satın alma ve satış faaliyet-

lerinde yeni bir “sürekli olarak öncü rolü oynama”¹⁴ testi ile karşı karşıya kalacaklardır.

Daimi işyeri kavramına yönelik değişiklikler, özellikle sınırötesi ticaret yapan iş dünyasını önemli ölçüde etkileyecek gibi görünmektedir. Çok uluslu şirketlerin kendilerini bu yeni gelişen kurallara adapte etmek ve bu yolda karşılaşacakları uyum ve idari maliyetlere katlanmak zorunda kalacakları açıktır. Şirketler öte yandan mevcut vergi planlamalarını gözden geçirmek zorunda kalacak, yeni kurallara göre etki analizlerini yapmaya başlayacaklardır. Daimi işyeri kavramı değişikliklerinin büyük olasılıkla çok taraflı anlaşma (multilateral instrument)’nın 2016 yılı sonu imzalanması ile 2017 yılından itibaren çifte vergileme anlaşmalarına yansımaları beklenmektedir. Çok taraflı anlaşmanın imzalanmasıyla daha da anlam kazanacak yeni daimi işyeri kurallarını, ülkelerin yeni çifte vergilendirme anlaşmaları akdederken dikkate alması önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

Action 7: Final Report, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, OECD. Erişim: <http://www.oecd.org/ctp/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm> (07/04/2016)

Batun, M. 2014. “OECD Model Anlaşması Çerçevesinde ‘İşyeri’ Kavramı”, Vergi Dünyası, Sayı 390, s.41-51.

Demirci A. 2014. “Türkiye’deki Hizmet Tedariklerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında İş Yeri Oluşturması”, Vergi Dünyası, Sayı 395, s.52-64.

Kobetsky, M. 2006. “Article 7 of the OECD Model: Defining the Personality of Permanent Establishments”, Bulletin, IBFD, s.411-425.

Luís Eduardo Schoueri, L.E, Günther, O.C. 2011. “The Subsidiary as a Permanent Establishment”, IBFD, Bulletin for International Taxation, s.69-74.

Panayi, C. HJ. 2013. “The Taxation of Permanent Establishments: Selected Issues”, IBFD, Bulletin for International Taxation”, s.226-237.

Rasmussen, M. 2011. “Permanent Establishments: The Current State of Play”, Bulletin for International Taxation, Volume 65, No. 11. Erişim: online.ibfd.org/collections/bit/html/bit_2011_11_int_3.html?WT.z_nav=Page&colid=4943&print=yes (23/03/2016)

¹⁴ ‘habitually plays the principal role’

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KAR PAYI AVANSI DAĞITIMI VE BAZI ÖZELLİKLİ DURUMLAR*

Doç.Dr. Enver BOZDEMİR**

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Study)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Şubat 2017; 10 (2): 13-32

Öz

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işletmelerinde menfaat grupları açısından özellikle de pay sahiplerinin sermaye kazançlarını zamanında elde edebilmeleri için kar payı avansının ve dönem karının dağıtılması gereklidir. Kar payı avansının dağıtımı, bir kısım yasal düzenlemelerle gerçekleşen maliyet ve hakedişler arasındaki müspet fark hesap edilmek suretiyle verilebileceği ifade edilmektedir. Ancak Vergi Mevzuatına göre dönem kazancının tespit edilmesinde tamamlama yönteminin uygulanması ve bu yöntemde de ortakların dönem karından pay alıp almayacakları sorun teşkil etmektedir. Çalışmanın amacı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde dönem içerisinde elde edilen kazancın tespit edilmesi yöntemini ortaya koyarak elde edilen karın payının ortaklara avans olarak dağıtılması ile ilgili bazı durumları ortaya koymaktır. Yasal olarak yıllık kazancın tespit edilmesinde ve kar payı avansı olarak dağıtılmasında 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan gerçekleşmiş hakediş ve maliyetler arasındaki farkın tespitinde kısmi tamamlama yöntemi uygulanmaktadır. Yıllık kazancın tespitinde bu yöntemden ziyade Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının öngördüğü tamamlama yüzdesi yönteminin uygulanması ve ortaklara dönem karının da dağıtılabilesinin yasal düzenlemesi yapılmalıdır.

Anahtar Sözcükler: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Kar Payı Avansı.

JEL Kodları: M40, M41.

* Makalenin gönderim tarihi: 12.03.2016; Kabul tarihi: 07.10.2016

** Düzce Üniversitesi İşletme Fakültesi Sağlık Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi, enverbozdemir@duzce.edu.tr

DIVIDEND ADVANCE DISTRIBUTION IN LONG-TERM CONSTRUCTION AND REPAIR WORKS AND SOME SPECIFIC CASES

ABSTRACT

In long-term construction and repair businesses, distribution of profit for the period and dividend advance payment is necessary in order for interest groups, especially shareholders to be able to get their capital gains timely. The distribution of dividend advance payment can be given by calculating the positive difference between costs and progress payments incurred based on certain legal regulations. However, according to Tax Regulation, the implementation of semi-completed method in determining net profit for the period and whether shareholders receive share from net profit for the period in this method pose problems.

The aim of the study is to identify certain cases related to distribution of dividend to the shareholders as advance payment by suggesting the method of determining the profit during the period for the long-term construction and repair works. Legally in detecting annual earnings and distributing as dividends advance, partial completion method in determining the difference between actual costs and progress payments which is identified in 6 Series No. Corporate Tax General Institutions Notification is applied. In determining of annual earnings, rather than this method, legal regulation for period profit to be able to distributed and implementation of the percentage of completion method, which is foreseen by Turkey Accounting Standards (TAS) 11 Construction Contracts standard ust be made.

Keywords: The Long-term Construction and Repair Works, TAS 11 Construction Contracts Standard, Dividend Advance.

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin yapısı gereği inşaatların tamamlanması genellikle bir yıldan fazla sürmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri sözleşmelerinde (inşaat sözleşmeleri) sözleşmeye konu olan faaliyetlerin başlangıç tarihi ile tamamlanma tarihi farklı hesap dönemlerinde isabet etmektedir. Bu nedenle inşaat işlerinin bir yıldan fazla sürmesi muhasebe uygulamaları açısından ve muhasebenin dönemsel kavramı gereği inşaat sözleşmesi ile ilgili gelirin ve giderlerin hangi dönemde raporlanacağı sorusunu ortaya çıkartmaktadır.

Vergi mevzuatı açısından inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan kazancın tamamı için tamamlandığı hesap dönemiyle ilişkilendirilmesi nedeniyle

işletmeler uzun yıllar kar payı dağıtımını yapamadıkları gibi finansal bilgi kullanıcılarının doğru bilgi edinmesini de güçleştirmektedir. Başka bir ifadeyle, inşaat sözleşmelerinde mevcut Kanunlara ilişkin yapılması gerekli olan muhasebe uygulamaları dönem içerisinde elde edilen kazancın işin tamamlandığı hesap dönemiyle ilişkilendirilmesi ve vergilendirilmesi kazancın cari dönem içerisinde tespit edilmesi sorunu ortaya çıkarmaktadır.

Buna karşın TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre, inşaat taahhüt işletmelerinin yıllara yaygın inşaat sözleşmesinden elde edilen gelir ve maliyetlerin yine aynı sözleşme doğrultusunda yürütülen inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemleriyle ilişkilendirilip ilişkilendiremeyeceği, ilişkilendirebilecekse bunun nasıl gerçekleştirileceği sorunu ele almaktadır.

Söz konusu Standart, sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi koşulu ile gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemleriyle ilişkilendirilmesi gerektiği yönünde olup finansal bilgi kullanıcılarının daha doğru bilgi edinmelerini sağlamaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işletmelerinde menfaat grupları açısından özellikle de pay sahiplerinin geçimlerini sağlayabilmeleri sermaye kazançlarını zamanında elde edebilmeleri için kar payı ve avansının dağıtım gereklidir. Avans kar payının dağıtılabilmesi için inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için gerçekleşen maliyet ve hakedişler arasındaki müspet fark hesap edilmek suretiyle hak sahiplerine kar payı avansı verilebilmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 509 uncu maddesi ile kar payı avans dağıtımına ilişkin bir düzenleme yapılmıştır. Buna istinaden Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ ile avans kâr payı dağıtımının koşulları ve hesaplamasıyla ilgili hükümler yer almaktadır.

Kar payı avansı, işletmelerin hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre elde etmiş oldukları karı genel kurulda karar alınması şartıyla dönem içinde dağıtabilecekleri kâr paylarını ifade etmektedir.

Çalışmamızın amacı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde cari dönem içerisinde elde edilen kazancın tespit edilmesi yöntemini ortaya koyarak elde edilen kar payının ortaklara avans olarak nasıl dağıtılması gerektiğini tespit etmektedir. Bu amaç doğrultusunda inşaat sözleşmelerine ilişkin

cari dönemler içerisinde elde edilen kazancın yıllık tespit edilmesi sorunlarını ortaya koyarak mevcut Vergi Kanunları ile Muhasebe Standartları arasındaki yöntem farklılıkları açıklanacaktır. Daha sonra yürürlükte olan Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğinin inşaat sözleşmeleri kapsamında yıllık kazancın ortaklara dağıtımını yapılacaktır.

2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KAZANCIN YILLIK TESPİT EDİLMESİ SORUNU

İşin birden fazla yıla yaygın olduğu inşaat ve onarım işlerinde kazancın her hesap dönemi sonunda mı, yoksa işin tamamlandığı hesap döneminde mi tespit edileceği konusu, hem işletmeleri hem de devleti yakından ilgilendirmektedir.

Bilindiği gibi yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde sözleşmeye konu olan faaliyetin başladığı tarih ile bu faaliyetin tamamlandığı tarih farklı hesap (muhasebe) dönemlerine isabet etmektedir. İnşaat taahhüt işletmelerinin yıllara yaygın inşaat sözleşmesinden elde edilen gelir ve maliyetlerin yine aynı sözleşme doğrultusunda yürütülen inşaat işinin gerçekleştirdiği hesap dönemleri ile ilişkilendirilip ilişkilendiremeyeceği, ilişkilendirebilecekse bunun nasıl gerçekleştireceği önemli bir sorundur.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapısı gereği tamamlanması bir yıldan fazla sürdüğü için elde edilen kazancın mevcut Vergi Kanunları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) açısından dönemler itibarıyla dağıtılması sorun teşkil etmektedir. Şöyle ki, Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi uyarınca, yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde kar ve zarar işin bittiği yıla ait sayılıp, o yılın beyannamesinde gösterilerek vergilendirilmesine imkan tanımaktadır.

Doğal olarak inşaat işleriyle ilgili cari dönemlerde katlanılan maliyetlere karşılık hakedişler düzenlenerek kazanç elde edilmektedir. Hatta dönem içerisinde iş avansları bile tahsil edilmektedir. Ancak bu kazançlar TDMS ve Vergi Kanunları açısından o yılın kazancı olarak kabul edilmeyip işin tamamlandığı (yani geçici kabulün yapıldığı) yılın geliri olarak muhasebe kaydı yapılmaktadır. Bu durumda en önemli sorun söz konusu işten elde edilen karın menfaat grubu olan ortaklara dönemsel olarak dağıtımının yapılıp yapılamayacağıdır.

Buna karşın hem kanun koyucu ve hem de işletmenin bir diğer menfaat grubu olan Devlet, yıllara yaygın inşaat işlerinden elde edilen kazançtan işin bitirilmesini beklemeden dönem içerisinde her hakediş tutarından %3 oranında vergi kesintisi yaparak kendi gelirini elde etmektedir. Yani kanun koyucu olan devlet yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde, vergilendirme

açısından sağladığı avantajın karşılığı olarak kaynakta vergi tevkifatı yapmaktadır.

Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği işletmelerin bir yıl içindeki faaliyet sonuçlarının mali tablolara yansıtılması zorunludur. Vergiye ilişkin bir düzenlemenin ticari kazancın tespitinde de dikkate alınarak mali tabloların buna göre düzenlenmesi gerek ortaklarla olan ilişkilerde gerekse kredi kurumları, müşteriler ve Kamu İhale Kurumu (KİK) gibi üçüncü şahıslarla olan ilişkilerde mali tablolar işletmenin özkaynak durumunu tam olarak yansıtmadığı için ciddi sorunlar oluşturmaktadır. (Şeker, 2008: 2).

Bu sorunlardan en önemli olanı şirket ortaklarının inşaat işinin yıllarca (bazen 3-5 yıl veya daha fazla) sürmesi halinde işin tamamlandığı yılı izleyen yıla kadar kar payı alamamalarıdır. Ancak işin tamamlandığı yıldan önceki dönemlerde kar dağıtımı yapılamadığı için şirketler tarafından ortaklara avans, ödünç para vb. altında verilen paralar örtülü kazanç dağıtımına neden olabilir. Başka bir ifadeyle, ortaklara ödünç olarak verilen paraların ortaklara verilmiş olan faizsiz kredi hükmünde değerlendirilebilir.

Bir diğer sorun ise, dönem içerisinde elde edilen hakediş kazançlarının özkaynaklar içerisinde gösterilememesi nedeniyle şirketin sermaye yapısının düzensiz ve borç ödeme yeteneğinin düşük olmasına neden olabilir. Dahası şirketin finansal tablolarının gerçeği yansıtmadaki şüpheler nedeniyle karar alıcıların sağlıklı karar almalarına engel teşkil etmektedir.

2.1. Vergi Mevzuatına Göre Yıllık Kazancın Tespiti

Vergi mevzuatı açısından bir işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olabilmesi için işin bir başkası hesabına taahhüde bağlı olarak yapılan ve bir yıldan fazla süren inşaat ve onarım işleri olması gerekir. İşin birden fazla yıl sürmesi, işin başlama tarihi ile bitim tarihinin (teslim tarihinin- geçici kabul tarihinin) ayrı vergilendirme dönemlerine (yıllara) rastlamasını ifade eder. Bu işlerden elde edilen kazancın tespiti ise Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 42, 43 ve 44. maddelerinde farklı esaslara bağlanmıştır. Bu maddelere göre, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, tamamlanan yılın Gelir/Kurumlar Vergisi beyannamesinde gösterilir.

GVK'da görüldüğü üzere, bir yıldan fazla süren inşaat ve onarım işinin sürdüğü yıllara ilişkin kâr veya zarar, işin bittiği yılın karı veya zararı sayılarak vergilendirilmekte olup kâr veya zarar işin sürdüğü yıllara dağıtılmamakta ve ilgili yıllarda elde edilen diğer kazanç unsurları ile ilişkilendirilmemektedir.

Buna karşın muhasebe uygulamaları açısından gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması gerekir.

Yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde yüklenici firmalar, yapılan sözleşme doğrultusunda yaptıkları hizmet üretimi karşılığında idare (iş yaptıran) ile belirli zaman aralıklarıyla (bu zaman aralığı genellikle her ay) hakediş (istihkak) raporu düzenleyip yapılan işe karşılık tahsilat yapabilirler. Ayrıca firmalar hakediş düzenlemeden de iş avansı alabilmektedir. Alınan iş avansları hakediş tutarından mahsup edilmektedir.

GVK'nın 94/3 üncü maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 15/1-a maddesinde, yıllara yaygın yapım ve onarım kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak (hakediş) bedellerinden %3 oranında vergi tevkifatı yapılmaktadır. İşin bitimi tarihinde hesaplanacak kazanç üzerinden gelir/kurumlar vergisi hesaplanır ve bu vergiden, daha önce hasılat üzerinden yapılmış olan stopaj mahsup edilir. Mahsup fazlası olan kısım vergi dairesince işletmelere geri ödenmektedir.

Görüldüğü üzere Kanun koyucu yıllara yaygın inşaat işlerinden elde edilen kazançtaki vergi menfaatini (alacağı) işin bitimini beklemeden peşin olarak tahsil etmektedir.

Buna karşın yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde geçici vergi hususu ise GVK'ya eklenen mükerrer 120 inci maddeye göre bu faaliyetlerde bulunan işletmeler geçici vergi kapsamına (hakedişlerden %3 oranında peşin vergi alındığından olsa gerek) dahil edilmemiştir. Ancak işletmenin sadece yıllara yaygın inşaat işinin olması durumunda Geçici Vergi Beyannamesi ve eki olan gelir tablosu boş olarak süresinde verilmesi gerekir.

2.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Yıllık Kazancın Tespiti

Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından yıllara yaygın inşaat ve onarım için katlanılan maliyetler dönem sonlarında iş bitirilene kadar bilanço hesabı olan "170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesabında gösterilir. Buna ilave olarak işletme, yaptığı imalatlarla orantılı olarak hakediş raporları düzenlemekte ve ara hakediş bedelleri almaktadır. Ayrıca hakediş bedelleri dışında, avans alabilmekte, ya da taşeronlara yaptırdığı işle ilgili avans verebilmektedir.

Ara hakediş bedelleri, yüklenici işletmenin sözleşme ve eki olan şartnamelerdeki hükümlere ve birim fiyatlarına göre yaptığı işlerden doğan alacakları ölçümlere veya saptanan diğer sonuçlara uygun olarak işletmenin işverene müracaatı ile her ay, müracaat edilmemesi halinde en geç her 3 ayda bir düzenlenir. Bu işlemler inşaat ve onarım işinin sonuna kadar aynı şekilde sürdürülür. Son kesin ölçülemeye göre düzenlenen kesin hakedişten o güne kadar yapılan ara hak edişler indirildikten sonra kesin ve son hakediş tutarı belirlenir.

Ara dönemlerde elde edilen hakediş bedelleri inşaat işletmeleri için hizmet satışı olarak kabul edilmeyip bilançoda “350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabında gösterilmektedir. Bu hesap bir sonuç hesabı olmadığı için geçici vergide söz konusu olmayacaktır. İş tamamlandıktan sonra 350 nolu hesap “600 Yurtiçi Satışları” hesabına devredilerek kapatılır. Buna karşın 170 nolu hesap ise “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına devredilerek kapatılır. Bunun sonucunda 6’lı sonuç hesaplar arasındaki olumlu farklar kar, olumsuz farklar ise zarar olarak değerlendirilir.

Yukarıda izah edildiği üzere vergi mevzuatı ve TDMS açısından yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerindeki yıllık kazancın tespitinde Tamamlanmış Taahhüt Yönteminin (TTY) uygulandığı görülmektedir. Bu yöntemin özelliği gereği söz konusu inşaat işinden elde edilen kazanç tutarının belirlenmesi için işin tamamının veya büyük bir kısmının inşa edilmiş/bitirilmiş olması gerekmektedir.

Özellikle bu yöntem, taahhüt işi sürdüğü dönemlerde farklı kârlılık oranları söz konusu ise, dönemin başında fazla vergi vermeyi önlediği ve somut bir kâr veya zarar tutarına erişilmesini sağladığı için tercih edilen bir yöntem olmaktadır. Ancak, taahhüt işinin yapım süresince işin nasıl gittiğini gösteren bir kâr rakamının elde edilememesi, elde edilse bile bunun kullanımına imkan vermemesi gibi nedenlerle eleştirilmektedir (Örten vd., 2007: 117). Başka bir ifadeyle bu yöntem, inşaat sözleşmesine ilişkin finansal raporlamanın ilgili dönemdeki sonucunu göstermemesi ve dönemler arasındaki finansal bilgilerin finansal tablolara yansıtılmasında önemli tutarsızlıklara sebep olması nedeniyle muhasebenin temel ilkelerine aykırılık söz konusudur. (Akgün, 2013: 82).

Sözleşmeyle ilgili maliyet ve gelirlerin makul bir biçimde izlenemediği durumlarda bu yöntem en ideal seçenektir. Ancak bu yöntem muhasebenin dönemsellik ve tahakkuk kavramları ile çeliştiği için her dönemin gelir ve gideri gerçekleştirildiği dönemin kayıtlarına alınmadığından dönem sonucu ile ilgili sağlıklı değerlendirme yapmak zorlaşmaktadır (Karyağdı, 2009: 109).

Ayrıca bu yöntemde yapım işinin taahhüt edilen süre boyunca katlanılan maliyetlerle elde edilen hakediş kazançları arasındaki kar tespit etmediğinden menfaat grupları açısından hak ihlali söz konusu olmaktadır. İşin süresince karın tespiti mümkün olsa bile bunun dağıtımını söz konusu olmamaktadır. Yine dönem içerisinde ortaklara avans olarak yapılan ödemeler ise şirketçe ortaklara verilmiş borç para mahiyetinde olup ortakların cari hesaplarında izlenecektir. Bu durumda Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 13 üncü maddesine göre “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını” hükümlerinin de göz önünde bulundurulması gerekir.

2.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Yıllık Kazancın Tespiti

İnşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu amaçla TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardında, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusu muhasebeleştirme ilkelerini esas alarak muhasebeleştirilmektedir.

Bu standarda göre inşaat sözleşmelerinden elde edilen gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem kullanılmaktadır;

Birinci yöntem, bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11, prg. 22). Bu yöntem "tamamlama yöntemi" olarak ifade edilmektedir.

Ayrıca bu yöntemin uygulanabilmesi için sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesi gerekir. Buna örnek olarak; yüklenicinin katlandığı maliyetin tarafına ödenmesinin muhtemel olduğu, ancak toplam sözleşme bedelinin tamamının tahsil edilebilirliği konusunda önemli şüpheler olduğu durumlar verilebilir.

Genel olarak bir inşaat sözleşmesi, tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırma bağlanmış hakları, alış verişi konusu bedeller, ödeme şekil ve koşullarını içeriyorsa güvenilir olarak kabul edilir (Gökçen vd. 2011: 189).

İkinci yöntem ise, finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınmasını esas alan "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Ayrıca bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar. Bu yöntemde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararında gider olarak gösterilir (TMS 11, prg. 25-26). Bu yöntemin uygulanması sözleşme türlerine göre farklılık göstermektedir.

İnşaat sözleşmeleri, bu Standart kapsamında «sabit fiyat sözleşmeleri» ve «maliyet artı kâr sözleşmeleri» olarak sınıflandırılır. Bazı inşaat sözleşmeleri, örneğin maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulması durumunda olduğu gibi, sabit fiyatlı ve maliyet artı kâr sözleşmelerinin her ikisinin de özelliklerini içerebilir (TMS 11, prg.6).

TMS 11 Standardı, sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi koşulu ile söz konusu gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemleri ile ilişkilendirilmesi gerektiği yönünde duruş sergilemektedir. Bu doğrultuda standardın amacı yıllara yaygın inşaat işlerinde iş süresince ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin nasıl tespit edilip, gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterileceklerini açıklayarak uluslararası alanda konuya ilişkin farklı muhasebe düzenlemelerinden kaynaklanan sorunları ortadan kaldırmaktır (Sağlam vd. 2009:250).

Bir sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir (TMS 11, prg.30):

- (a) Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı;
- (b) Yapılan işe ilişkin incelemeler veya
- (c) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Buna göre Tamamlanma Yüzdesi (TY), standarttaki tanımlar doğrultusunda maliyeti temel alarak şu şekilde formüle edilebilir:

$TY = \frac{O \text{ tarihe kadar gerçekleşen maliyet}}{O \text{ tarihe kadar gerçekleşen maliyet} + \text{İşin bitirilebilmesi için gereken maliyet}}$

Dönem Geliri ise= Tamamlanma yüzdesi*Toplam sözleşme tutarı

Standardın 30 uncu paragrafında belirtildiği üzere tamamlama yüzdesinin satış esasına göre belirlenmesi esası genellikle önerilmemektedir.

TMS 11 Standardı tamamlanma yüzdesi yöntemine göre TDMS'den farklı olarak, taahhüt işi ile ilgili olarak, yapılan giderlerin ve gelirlerin işin bitimine kadar finansal durum tablosunda gösterilmemektedir. Dönem içinde inşaat işleri ile ilgili yapılan giderler, hakedişlerin yapılması durumunda 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydedilmekte, bu hesapta biriken tutar, dönem sonunda, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabının alacağına karşılık, 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına kayıt edilir. Hakedişlerin tamamı ise ise, 600 Yurtiçi Satışlar hesabına kaydedilir. Fakat yapılan giderler karşılığının tamamına hakediş düzenlenmemiş ise düzenlenmeyen tutarlar (giderler) 740 nolu hesaptan 741 nolu hesabın alacağına karşılık 170 nolu hesabın borcuna kaydedilir. Başka bir ifadeyle düzenlenen hakedişler yapılan işin hasıllata dönüşmesi anlamında kullanıldığı için hasıllata dönüşmeyen giderler, "170 Devam Eden İnşaat Taahhütleri" hesabına maliyet olarak kaydedilmelidir. Bu hesap, daha sonraki dönemlerde hakedişinin düzenlenmesi durumunda 622 nolu hesaba devredilir.

Aynı zamanda standartta faaliyet giderlerinin ve finansman giderlerinin aktifleştirilmesine gerek duyulmadan söz konusu giderler tahakkuk ettiklerinde doğrudan sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır (Yereli, 2011:122).

3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KAR PAYI AVANS DAĞITIMI VE ÖZELLİKLI DURUMLAR

Mevcut TDMS ve Vergi Kanunları açısından yıllara yaygın inşaat işlerindeki yıllık kazancın tespitinde tamamlanma yöntemi öngörüldüğünden bu yöntemde yapım işinin taahhüt edilen süre boyunca katlanılan maliyetlerle elde edilen hakediş kazançları arasındaki kar tespit edilememektedir.

Başka bir ifadeyle, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazancın GVK'ya göre geçici kabul tutanağının işveren tarafından onaylandığı tarih itibariyle tespit edilmesi nedeniyle işletmeler uzun yıllar kar dağıtımı yapmamaktadır. Oysaki şirketlerin en önemli menfaat grubu olan ortakların, özellikle yıllara yaygın inşaat faaliyetini sürdüren şirketlerde geçimlerini sağlayabilmeleri bakımından kar payı ve avansının dağıtımı bir zorunluluk arz etmektedir.

Şirketlerde ilk olarak kar payı avansı dağıtımı 1999 yılında 30/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 139 uncu maddesiyle yürürlükten kaldırılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 15/4. maddesi ile halka açık anonim şirketlerde uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra kâr payı avansı dağıtımı ile ilgili düzenleme Maliye Bakanlığı tarafından 03/04/2007 tarihinde yayımlanan 1 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile cari yıl kârından mahsup etmek üzere belirli şartların oluşmasına bağlı olarak dönem içerisinde ortaklarına avans kâr payı ödemesinin mümkün olduğu açıklanmıştır. Buna ilaveten 05/05/2012 tarihli 28283 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yıllara sair inşaat işleriyle uğraşan işletmeleri de ilgilendiren ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

Halka açık olmayan işletmelerin kar payı avansı dağıtabilmeleri hususu ise, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 509'uncu maddesinin üçüncü fıkrasına, 565'inci maddesinin ikinci fıkrasına ve 644'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine dayanılarak sadece halka açık olmayan sermaye şirketleri için kar payı dağıtımı avansı ile ilgili tebliğ düzenleme yetkisi Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na bırakılmıştır.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı da yasanın kendisine verdiği bu yetkiye dayanarak 09/08/2012 tarih ve 28379 sayılı Resmi Gazetede "Kar Payı Avans Dağıtımı Hakkında Tebliğ" yayımlamıştır.

Yıllara yaygın inşaat faaliyetini sürdüren şirketlerin ortakları geçimlerini sağlayabilmeleri için sermaye kazançlarını zamanında alamadıklarından pek çok şirket ortaklarına ödünç para verme yoluna gitmeyi tercih etmekteydi. Bu durum ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümlerinin uygulanması ile karşı karşıya kalınmasını sağlamaktaydı.

Ancak bu duruma 1 ve 6 Seri No'lu Tebliğlerle yeniden düzenleme getirilmiştir. Buna göre, avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri uygulanmayacaktır. Başka bir ifadeyle, usulüne göre dağıtılmış kâr payı avansı ortağa verilmiş faizsiz kredi sayılmayacaktır.

Buna karşın, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtım yapılan kârdan düşük çıkması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri uygulanacaktır (7 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği).

Aynı husus, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtım yapılan kârdan düşük olması halinde de geçerlidir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin, dağıtılabilecek avans kâr payı tutarlarını, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler, varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısı üzerinden hesaplamaları gerekmekte olup bu hesaplamaların yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır (6 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği).

Buna göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde dağıtılabilecek avans kâr payı tutarları belirlenirken özellikle aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir.

- i. i. Devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki olumlu fark bulunmalı,
- ii. ii. Bu farktan, hakedişlerden kesinti yoluyla ödenen %3 oranındaki stopaj kesintisinin mahsup edilmesi,
- iii. iii. Varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile yasalara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçelerin düşülmesi,
- iv. iv. Kalan tutarın yarısı üzerinden, avans kâr payının dağıtılabileceği,
- v. v. Kar payı avansı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme kar dağıtımının yapıldığı tarihte gerçekleşeceğinden, kar payının hukuki niteliğine göre GVK'nun 94/6 ncı maddesinin (b) alt bendi veya

KVK'nun 15 ve 30 ncu maddeleri uyarınca %15 oranında vergi kesintisinin yapılması,

- vi. vi. Ayrıca şirketlerin kâr payı avansı dağıtabilmeleri için, şirket genel kurulunca kâr payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar alınması ve kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması gereklidir.

6 Seri No'lu Tebliğe göre "bu hesaplamanın yapılması için ayrıca bilanço düzenlenmesi gerekmiyor" ifadesine yer verilmiş olmasına karşın bu hesaplamaların neticesinde işletmenin ara dönem kar/zararın tespit edilmesi için muhasebe kaydının yapılması gerekir.

Kar Payı Avans Dağıtım Hakkında Tebliğ'e göre Kâr payı avansı tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: Kâr Payı Avansı Tutarının Hesaplanması

ARA DÖNEM KÂRI
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)
Kurumlar Vergisi (-)
Gelir Vergisi Kesintileri (-)
Diğer Vergi ve Benzerleri (-)
1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler ¹ (-)
İsteğe Bağlı Yedek Akçeler² (-)
İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar³ (-)
İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar⁴ (-)
Kâra Katılan Diğer Kimseler İçin Ayrılan Tutar ⁵ (-)
Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Kâr Payı Avansı Tutarı (-)
KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR
Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarı (-)
DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI
2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler ⁶ (-)
ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI

1 Ara dönem finansal kârın %5'i, ödenmiş sermayenin %20'sine ulaşıncaya kadar genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır. Bu sınıra ulaşıldıktan sonra da;

a) Yeni paylar çıkarılmışsa sağlanan primin, çıkarılma giderleri, ifta karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,

b) Varsa iskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerlerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşürülmesinden sonra kalan kısmı, genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır.

2 6102 Sayılı Kanunun 521 inci ve 522 nci maddelerine istinaden ayrılması gereken tutar belirtilir.

3 Sözleşmede hüküm bulunması durumunda yer verilir.

4 Sözleşmede hüküm bulunması durumunda yer verilir.

5 Sözleşmede hüküm bulunması durumunda yer verilir.

6 Dağıtılabilir kâr payı avansı tutarının %10'u 2. tertip yedek akçe olarak ayrılır.

Tablo 1'e göre, Ortaklara Dağıtılabilecek Kâr Payı Avansı Tutarı = Ara dönem karı- (Geçmiş Yıl Zararları+ Kurumlar/Gelir Vergisi+ Hakediş Gelir Vergisi Kesintisi+ 1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler + İsteğe Bağlı Yedek Akçeler+ İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar + İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar+ Kâra Katılan Diğer Kimseler İçin Ayrılan Tutar+ Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Kâr Payı Avansı Tutarı)/2

Ortaklara Ödenecek Net Kâr Payı Avansı Tutarı= Dağıtılabilecek Kâr Payı Avansı Tutarı- (Dağıtılabilecek Kâr Payı Avansı Tutarı*0,10)*0,15

UYGULAMA ÖRNEĞİ;

ABC İnşaat Taahhüt A.Ş., 5 yılda tamamlanmak üzere 2015 yılında bir baraj inşaatına başlamıştır. İnşaatın toplam tahmini 16.000.000,00 TL maliyeti üzerinden 20.000.000,00 TL karşılığında yapım işi sözleşmesi imzalanmıştır.

Söz konusu yapım işi işle ilgili olarak 30/09/2015 tarihinde keşif özeti (fiyat icmal) sonucunda toplam iş miktarlarının sözleşme birim fiyatları ile çarpılmasıyla her iş kalemine ait toplam tutarların ve bunların toplamı olarak 1.360.000,00 TL 1 nolu ara hakediş düzenlenmiştir. Ayrıca bu hakediş üzerinden %3 oranında gelir vergisi kesintisi yapılmıştır.

Şirketin ödenmiş sermayesi 10.000.000,00 TL olup,1. tertip yasal yedek akçe sınırına ulaşılmamış olup geçmiş yıl zararları da bulunmamaktadır. Şirket genel kurulu, 2015 yılı 3. geçici vergi döneminde, doğan ticari kâr üzerinden ortaklara avans kâr payı dağıtımına karar vermiştir. Şirket isteğe bağlı yedek akçe, imtiyazlı pay sahipleri, intifa senedi sahipleri ve kâra katılan diğer kimseler için kar payı avansı vermeyi kararlaştırmamış olup ayrıca daha önceki ara dönemlerde ödenen kâr payı avansı bulunmamaktadır. 6 Seri No'lu Tebliğe göre Ara Dönem Karın tespiti aşağıdaki gibidir.

Gerçekleşen Hakediş Bedeli : 1.360.000,00 TL

Gerçekleşen Maliyet Bedeli : (1.120.000,00) TL

Ara Dönem Karı : 240.000,00 TL

Buna göre dağıtılacak avans kâr payı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Tablo 2: Kâr Payı Avansı Tutarı

a) ARA DÖNEM KÂRI	240.000,00
b) Kurumlar Vergisi (a+b)*0,20	(48.000,00)
c) Diğer Vergi ve Benzerleri (Stopaj Vergisi) (Hakediş Bedeli *0,03)	(7.200,00)
d) 1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (a*0,05)	(12.000,00)
e) KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR a-(b+c+d)	172.800,00
f) Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarıısı (e/2)	86.400,00

g) DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	86.400,00
h) 2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (g*0,10)	(8.640,00)
ı) ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI (g-h)	77.760,00
j) GVK md. 94/6-b-i ve KVK'nın 15 ve 30. maddelerine göre Gelir Vergisi Kesintisi (ı*%15)	(11.664,00)
k) ORTAKLARA DAĞITILACAK NET KÂR PAYI AVANSI	66.096,00

Tablo 2'ye göre ABC İnşaat Taahhüt A.Ş.'nin 3. geçici vergi dönemine ait Ara Dönem Karı: 240.000,00 TL olup bu tutardan kurumlar vergisi, hakediş üzerinden ödenen gelir vergisi kesintisi, I. tertip kanuni yedek akçe tutarları mahsup edilerek kalan tutarın yarısı olan 86.400,00 TL Kar Payı Avansına esas teşkil eden tutar olarak bulunmuştur. Bu tutardan da II. tertip yedek akçe düşüldükten sonra ortaklara dağıtım yapılacak brüt kar payı avans tutarı bulunmuştur. Bu tutardan da %15 gelir vergisi kesintisi yapıldıktan sonra ortaklara dağıtım yapılacak 66.096,00 TL net tutar olarak tespit edilmiştir.

Kar payı avans dağıtım ile ilgili olarak yapılması gereken muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir.

194 PEŞİN ÖDENEN AVANS KAR PAYI VE YASAK YEDEKLER	98.400,00
194.01 Kar payı avansı :	77.760
194.02 Yasak Yedekler :	20.640
331 ORTAKLARA BORÇLAR	66.096,00
360 ÖD.VERG. FONLAR	11.664,00
540 YASAL YEDEKLER	20.640,00
540.01 I.Tertip K.Yed.	12.000
540.02 II.Tertip K.Yed.	8.640
Ara dönem karının ortaklara kar payı avansı olarak dağıtılması	

Kâr payı avansı, dağıtım tarihleri itibarıyla ortaklara payları oranında ödenir. Kâr payı avansı, kârdan imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınmadan ödenir. İntifa senedi sahiplerine, ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve ortaklar dışında kâra katılan diğer kimselere kâr payı avansı ödenemez. Ortakların sermaye taahhüt borçları dışında şirkete borçlu olmaları halinde söz konusu borç ortağa ödenecek kâr payı avansından mahsup edilir. Ayrıca kâr payı avansı tutarları en geç 6 hafta içerisinde ödenir (Kar Payı Avans Dağıtım Hakkında Tebliği).

Ayrıca Tebliğin 6 ıncı maddesine göre, ilgili hesap dönemi öncesinde ödenen kâr payı avanslarının, ilgili olduğu yılın net dönem kârından mahsup edilmesi şarttır. Bu işlem yapılmadan, şirket genel kurulunca kâr payı dağıtılmasına ve kâr payı avansı ödenmesine karar verilemeyecektir.

Şirketin dönem sonunda yıl içerisinde kar payı avansı dağıtımını yaptığı dönemden daha düşük kar elde etmesi durumunda ise yıl içerisinde fazla

ayrılan Kanuni Yedek Akçeler 540 nolu hesaba ve ortaklara fazla ödenen temettüler 131 nolu hesaba borçlu muhasebe kaydı yapılarak kar payı avans tutarı ise alacak kaydı şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca ortaklara dağıtılan kar payı avans tutarından hesap edilip fazla ödenen vergiler ise vergi dairesinden iade alınabilir. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı ise 136 nolu hesap borçlandırılarak 331 nolu hesap alacaklı kayıt yapılmalıdır (Bozdemir, 2014:158). Bu durumda ise KVK'nın 13 üncü maddesine ve 7 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını sayılacağı hükümlerinin de göz önünde bulundurulması gerekir.

Diğer bir anlatımla avans kâr payı dağıtımının vergisel olarak eleştiriye konu olmaması için, zarar doğmaması ve safi kazancın avans olarak dağıtımını yapılan kardan büyük olması gerekmektedir. Aksi halde ortak, şirket parasını kullanmış sayılacak ve şirket adına faiz tahakkuku yapılması gerekecektir (Koca, 2013:200).

Ayrıca 6 nolu KVK Genel Tebliğinde, yıllara yaygın inşaat işlerinde hakediş gelirleriyle bu gelirlerle ilgili maliyetler arasındaki olumlu farktan kesinti suretiyle ödenen vergiler indirildikten sonra kalan kısmın avans olarak dağıtılacak kazançta esas olması gerektiği belirtilmekle birlikte, kesinti suretiyle ödenen vergiler hesaplanması gereken kurumlar vergisinden az ise vergi karşılığı kadar kısmın dağıtımına esas kazancın hesabında dikkate alınmalı, kesinti suretiyle ödenen vergi hesaplanması gereken kurumlar vergisinden fazla ise ihtiyatlılık ilkesi gereği kesinti suretiyle ödenen verginin tamamının vergi karşılığı olarak değerlendirilmesi gerekir (Şeker, 2008:6).

Yine söz konusu 6 No'lu Tebliğde avans kar dağıtımına esas teşkil eden kazancın tespitinde TMS 11'de yer alan tamamlama yüzdesi yönteminin mi yoksa GVK'da yer alan tamamlanmış yönteminin mi uygulanacağı hususu belirtilememiş olup sadece varsayıma dayalı hasılat ve maliyet arasındaki olumlu farktan bahsedilmiş olunması uygulamada bazı sorunları beraberinde getirmektedir.

Şöyle ki; yukarıda verilen uygulama örneğinde ara dönem kazancın tespitinde Tebliğde varsayıma dayalı hakediş ve maliyet arasındaki farkın 240.000,00 TL olarak tespit edilmiş olunmasına karşın TMS 11 standardında öngörülen tamamlanma yüzdesi yöntemine göre Ara Dönem Karı farklı olacaktır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi de kendi içinde çıktı odaklı olan satış esaslı ve girdi odaklı maliyet esaslı diye iki farklı uygulamaya tabidir. Buna göre;

Sözleşme Geliri	:	20.000.000,00 TL
Sözleşme Maliyeti	:	16.000.000,00 TL
Gerçekleşen Maliyet	:	1.120.000,00 TL

Gelecekte Beklenen Maliyet : 14.880.000,00 TL

Beklenen Kar : 40.000.000,00 TL

30/09/2015 tarihi itibariyle hakediş tutarının 1.360.000,00 TL olduğunu varsayalım.

Tamamlanma Yüzdeleri;

Satış Esasına Göre : $1.360.000,00/20.000.000,00=0,068$

Maliyet Esasına Göre : $1.120.000,00/16.000.000,00=0,070$

	Satış Esası	Maliyet Esası
Satış Geliri	20.000.000,00*0,068 1.360.000,00	20.000.000*0,070 1.400.000,00
Satışların Maliyeti	16.000.000,00*0,068 1.088.000,00	16.000.000,00*0,070 1.120.000,00
Brüt Satış Karı	4.000.000,00*0,068 272.000,00	4.000.000,00*0,070 280.000,00

İki yöntem arasındaki dönem kar farkı: 8.000.00 TL'dir.

Bu uygulamada da görüldüğü üzere tamamlanma yüzdesi maliyet esası ve satış esasına göre farklı olabilmektedir. Böyle bir durumda farklı tamamlama yüzdesini esas alan gelir tablosundaki karlarda farklı olmaktadır. Bu durumda işletme yöntemi en uygun yöntemi tercih etmelidir. Bununla birlikte teorik olarak böyle bir uygulama yapılabilmesine rağmen, aslında maliyet esasına göre yapılan raporlamanın daha doğru sonuçlar verdiği kabul edilmelidir (Gökçen vd. 2011:192).

Maliyet esası yönteminde, sözleşme geliri ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, maliyet gider ve karın ait oldukları dönemin finansal tablolarında raporlanması sağlanır. Bu yöntemde dönemsel kar, nakit ödemeler ve dönemsel hakedişlerden bağımsız olarak tespit edilir (Epstein vd. 2005:182). Böylece, işletmenin sözleşme kapsamındaki ilgili projenin aşaması ve projeye ait ilerleme konusunda finansal tablo kullanıcılarına yararlı bilgi sağlamaktadır (Akgün, 2013: 93).

Tamamlama yüzdesi yönteminde, brüt karın hesap edilmesinde maliyet esasının temel alındığı varsayıldığında brüt satış karının 280.000,00 TL olmasına karşın vergi mevzuatına göre brüt satış karının (Ara Dönem Karı) 240.000,00 TL olduğu görülmektedir. Bu durumda yöntemler arasında ara kar payı avansı olarak dağıtılması gereken tutarda 40.000,00 TL'lik bir fark ortaya çıkmaktadır. Bu farklılığın kaynağı tamamlanma yüzdesi yönteminde maliyetlerin tamamlanma yüzdesi esas alınmasına karşın 6 Seri No'lu Tebliğde hakedişten maliyetin çıkarılması sonucunda elde edilen tutarın esas alınmasından kaynaklanmaktadır. Buda menfaat grupları açısından gerçeği yansıtmayan menfaat sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde avans kar payının dağıtımının yapılabilmesi için işletmelerin yıllık kazancın tespitinde tamamlanma yöntemi yerine TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı kapsamında öngörülen tamamlanma yüzdesi yöntemini uygulamaları gerekir. 6 Seri No'lu Genel Tebliğ'de geçen "devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet fark" ın tespiti ancak bu yöntemle gerçekleştirilebilir. İşletmeler tarafından avans kar dağıtımında uygulanan yöntemin, mali tablolar ilkesi ve muhasebenin tutarlılık kavramı gereği izleyen yıllarda da devam ettirilmesi gerekir.

Ayrıca söz konusu Tebliğ'de "bu hesaplamanın yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır" ifadesine yer verilmiş olmasına rağmen "Ara Dönem Karın" tespit edilebilmesi için işin tamamlanmasını beklemeden katlanılan giderlerin maliyet olarak bilançoda gösterilmeyip düzenlenen hakedişlere istinaden tamamlanan kısım kadar sonuç hesaplarına yansıtılmalıdır. Buna karşılık ara dönem karının tespit edilebilmesi için düzenlenen hakedişler ise 350 nolu hesapta değil 600 nolu hesapta izlenmelidir. Bu durumda ara dönemde (geçici vergi dönemlerinde) inşaat işinden elde edilen kar/zararın tespit edilebilmesi için muhasebe kayıtlarını sonuç hesapları ile ilişkilendirerek gerçekleştirmeli ve bunun sonucunda da gelir tablosunun düzenlemesi gerekir.

4. SONUÇ

İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.

Gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasına Tekdüzen muhasebe sistemi uygulamaları ve Vergi Kanunlarında öngörülen tamamlanma yöntemi buna imkan tanımamaktadır. Bu yöntemde yapım işinin taahhüt edilen süre boyunca katlanılan maliyetlerle elde edilen hakediş kazançları arasındaki kar tespit etmediğinden menfaat grupları açısından hak ihlali söz konusu olmaktadır. Bunun yapılabilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından muhasebe uygulamaları açısından TDMS Uygulama Genel Tebliğlerinde, kar payı dağıtımında ve vergi uygulamalarında Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanun ve Tebliğlerinde bazı düzenlemelerin yapılması gerekir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan mükellefler GVK'nın mükerrer 120 nci maddesine göre (dönem içerisinde hakedişlerden %3 oranında gelir vergisi kesintisi ödedikleri için) geçici vergi mükellefi değildirler. Ancak

bu işlerin yanında ticari ya da mesleki kazancı olan işletmeler sadece bu kazançları için geçici vergi hesaplayacaklardır.

Buna karşın söz konusu dönem içerisinde kar payı avans dağıtımının yapılması durumunda işletmeler tarafından geçici verginin de verilmesi şartı ortaya çıkarmaktadır. Yine ilgili Bakanlık tarafından yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan mükelleflerin geçici vergi ödeyip ödemeyecekleri konusunda bir düzenleme yapılması şarttır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortakların dönem içerisinde kardan pay almalarını sağlayan 6 Seri No'lu KVK Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu Tebliğ'de geçen "devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet fark" ın tespiti mevcut muhasebe uygulamaları açısından yöntem sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu Tebliğ ile yıllara yaygın inşaat işlerindeki dönem karının tespitinde tamamlama yönteminden ziyade gerçekleşmiş maliyet ve hakedişlerin kısmi tamamlama yöntemi diyebileceğimiz bir yöntem önerilmektedir. Bu yöntemde, inşaat işinin tamamlanması durumunda oluşan kar/zarar farkının yıllar itibariyle orantılı bir şekilde dağıtımının sağlanabilmesi ve gerçekleştirilen işlerle orantılı olabilmesi sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu sorunun çözümü için Tebliğde öngörülen gerçekleşmiş gelir ve maliyetleri esas alan pratik bir yöntemden ziyade TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı kapsamında öngörülen tamamlanma yüzdesi yöntemindeki maliyet esasının uygulanması gerekir.

Ancak bu konuda hakkında hem Maliye Bakanlığı hem de Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan ilgili Tebliğlerde yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden şirketler için özel bir düzenlemenin yapılması gerekir.

Bu sorunlara çözüm olabilmesi ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar payı avans dağıtımının uygun bir şekilde yapılabilmesi için aşağıdaki durumlar önerilmektedir;

- Devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki olumlu fark bulunmalıdır. Bu farkın bulunabilmesi için inşaat maliyet ve hakediş bedellerinin tamamlanma yüzdesi yönteminin ve bu yöntemdeki maliyet esası uygulamasının yapılması,
- Ara dönem kazancın tespitinde uygulanan (tercih edilen) yönteminin muhasebenin tutarlılık kavramı gereği diğer dönemlerde de devam ettirilmesi,
- Ödenecek kar payı avansının tespitinde ara dönem karından, dönem içerisinde hakedişlerden kesinti yoluyla ödenen %3 oranındaki stopaj kesintisinin mahsup edilmesi,
- Varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile yasalara ve esas sözleşmeye göre

ayrılmak zorunda olan yedek akçelerin ve diğer imtiyaz pay sahipleri için ayrılması gereken tutarın düşülmesi,

- Kalan tutarın yarısı üzerinden, avans kâr payının dağıtılabileceği,
- Kar payı avansı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme kar dağıtımının yapıldığı tarihte gerçekleşeceğinden, kar payının hukuki niteliğine göre GVK'nun 94/6 ncı maddesinin (b) alt bendi veya KVK'nun 15 ve 30 ncü maddeleri uyarınca %15 oranında vergi kesintisinin yapılması,
- Ayrıca şirketlerin kâr payı avansı dağıtabilmeleri için, şirket genel kurulca kâr payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar alınması ve kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işletmelerinin yıllık kar dağıtımı imkanı olmadığından Kar Payı Avans Dağıtımı Hakkında Tebliği'ne göre 12 aylık (son dönem) ara dönem karının avans olarak dağıtabilmeleri hususunda yasal bir düzenlemenin yapılması,
- Kar payı avansı uygulaması sonucunda yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ait maliyet hesapları ile hakediş gelirleri gelir tablosuna yansıtılmalı ve meydana çıkan kar/zarar bilançoda gösterilmelidir. Bu durumda finansal bilgi kullanıcıların hak ve menfaatlerini korumak için finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulması sağlanmış olur.

Yıllara yaygın inşaat işi ile iştigal eden şirketler açısından avans kar dağıtımı yararlı ve yerinde bir uygulamadır. Özellikle uzun yıllar süren inşaat işi ile iştigal eden şirket ortaklarının kardan pay almamaları uygun bir durum değildir. Bu durum kar payı avans dağıtımı ile düzeltilmiş olup bundan böyle ortaklara yıllık kazançtan da kar payı dağıtımı yapılmasının da yasal zemini oluşturulmalıdır.

KAYNAKÇA

Akgün, A. İ. 2013. "İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:58, Nisan 2013, ss.77-95.

Bozdemir, E. 2014. Yeni Türk Ticaret Kanununun Muhasebe Mesleğine ve Uygulamalarına Etkisi, Türkmen Kitapevi, İstanbul.

Epstein, B. J., Mirza, A. A. 2005. Intepretation and Applcation of International Accountind and Financial Reporting Standards, IFRS, John Wiley & Sons.

Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. 2011. Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkmen Kitapevi, İstanbul.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliği, 09 Ağustos 2012 tarih ve 28379 sayılı Resmi Gazete.

Karyağdı, M. 2009. "İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı İle İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı TMS-11'in Analizi-I", Yaklaşım Dergisi, 17 (197), ss.108-114.

Koca, A. 2013. "Avans Kâr Payı Dağıtımının Esasları ve Vergilendirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 117, Mayıs-Haziran, ss.191-204.

Maliye Bakanlığı, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 03 Nisan 2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete.

Maliye Bakanlığı, 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 05 Mayıs 2012 tarih ve 28283 sayılı Resmi Gazete.

Maliye Bakanlığı, 7 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 31 Aralık 2012 tarih ve 28514 (4. mükerrer) sayılı Resmi Gazete.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. 2007. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Gazi Kitapevi, Mart, Ankara.

Sağlam, N., Şengel, S. ve Öztürk, B. 2009. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Şeker, S. 2008. "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Avans Kar Dağıtımı", Mali Pusula Dergisi, 2008, <http://huseyinust.com/konu-yillara-yaygin-insaat-islerinde-avans-kar-dagitimi-9021.html> (27/01/2016).

Yereli, A. N., Kayalı, N. ve Demirlioğlu, L. 2011. "İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 3, Yıl: 2011, ss.113-135.

Türk Ticaret Kanunu, Kanun No: 6102, 14 Şubat 2011 ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

Sermaye Piyasası Kanunu, Kanun No: 6362, 30 Aralık 2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete.

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TÜKENMİŞLİK DÜZEYLERİ İLE ÖRGÜTSEL BAĞLILIK KAVRAMI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ: TRB1 VE TRC2 BÖLGESİNDEKİ İŞLETMELERDE YAPILAN BİR ÇALIŞMA *

Yrd.Doç.Dr. Özcan DEMİR**
Eray Ekin SEZGİN***

Ampirik İnceleme
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Şubat 2017; 10 (3): 33-54

ÖZ

TRB1 (Elazığ, Malatya, Bingöl, Tunceli) ve TRC2 (Diyarbakır, Şanlıurfa) bölgesinde faaliyette bulunan işletmelerin muhasebe bölümlerinde çalışan elemanlar üzerinde tükenmişlik ve örgütsel bağlılık düzeyleri üzerinde çalışmalar yapılmış ve mesleki tükenmişlik düzeylerinin alt boyutları ile örgütsel bağlılık arasındaki ilişki incelenmiştir. Bununla beraber örgütsel bağlılık seviyesinin adeta bir bağımlılık seviyesinde olduğu yapılan çalışmada ortaya konulmuştur. Çalışmamızda tükenmişlik üzerinde çevresel ve dışsal faktörlerin yoğunluğu hissedilirken kişisel ve duygusal tükenmişlik faktörleri sonuçlarda gizlenmeye ya da kamufle edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca muhasebe elemanlarının bağımlılıklarında sorumluluk ve iş yerlerinde kendilerine verilen değer belirleyici olduğu buda örgütsel bağlılığı arttırdığı araştırmalarımızda teyit edilmiştir. Bu bağlamda çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik düzeyleri, mesleki tükenmişlik düzeylerinin demografik özelliklerine göre farklılaşıp farklılaşmadığı ve asıl amaç olarak da mesleki tükenmişlikleri ile örgütsel bağlılık arasında bir ilişkisinin bulunup bulunmadığını tespit etmek amaçlanmaktadır. Veri toplama aracı olarak, örneklem grubuna, araştırmacı tarafından geliştirilen,

* Makalenin gönderim tarihi: 24.03.2016; Kabul tarihi: 31.12.2016

** Fırat Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğretim üyesi, odemir@firat.edu.tr

*** Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sağlık Kurumları Yöneticiliği Doktora Öğrencisi

muhasebe meslek mensuplarına yönelik kişisel ve mesleki bilgileri içeren sorulardan oluşan anket formları ile yine aynı gruba uygulanmak üzere, daha önce benzer araştırmalarda kullanılan “Allen Mayer Örgütsel Bağlılık Ölçeği” ve “Maslach Tükenmişlik Envanteri” geliştirilerek elde edilen veriler SPSS 20.0 paket programına aktarılmış ve uygulamadan elde edilen verilerin istatistiksel analizleri yapılarak örgütsel bağlılık ile mesleki tükenmişlik arasındaki ilişkiler ortaya konulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Meslek Mensupları, Tükenmişlik, Örgütsel Bağlılık

JEL Kodları: M40, M41

ANALYSIS OF THE RELATIONSHIP BETWEEN THE BURNOUT LEVEL OF THE PRACTITIONERS OF THE ACCOUNTANCY AND THE CONCEPT OF ORGANIZATIONAL COMMITMENT: A STUDY EXECUTED ON THE BUSINESSES IN THE REGIONS OF TRB1 AND TRC2

ABSTRACT

Several studies have been made on the burnout and organizational commitment levels of the employees working in the accounting departments of the businesses operating in the regions of TRB1 (Elazığ, Malatya, Bingöl, Tunceli) and TRC2 (Diyarbakır, Şanlıurfa), and the relationship between the sub-dimension of the job burnout levels and organizational commitment has been examined. Therewithal, the fact that organizational commitment level is at the level of an addiction has been revealed. In the study, while the intensity of the environmental and external factors on the exhaustion is felt, personal and emotional exhaustion is tried to be concealed or camouflaged. Besides, it has been verified that the feeling of responsibility and the esteem shown to them are determinant on the commitment of the accounting members, which increases the organizational commitment. In this context the study, burnout level of the accounting profession, is intended not differ by demographic characteristics of professional burnout and to determine whether there is a relationship between organizational commitment and occupational burnout as the main purpose. Sample group, questionnaires developed by the researcher and including questions for accounting members about their personal and professional knowledge, and on condition that they are applied to the same group, “Allen Mayer Organizational Commitment Scale” and “Maslach Burnout Inventory,” which have been used for the similar researches before, have been developed as the data collection tools, and the data attained has been transferred to the SPSS 20.0 packaged software, and the relationship

between organizational commitment and job burnout has been displayed by doing the statistical analysis of the data obtained.

Keywords: Practitioners of Accountancy, Burnout, Organizational Commitment

JEL Codes: M40, M41

1. GİRİŞ

Çağımızda yaşanan hızlı gelişmeler sonucu ortaya çıkan yoğun rekabet ortamı, işletme yapıları ile beraber çalışma koşullarını da değiştirmiştir. Tarafların beklentilerinin yükselmesi değişim isteğinin doğmasındaki temel faktörlerden biri olarak görülebilir. Yüksek beklentiler ise toplumun her kademesinde, farklı seviyelerde görülebilen “tükenmişlik” kavramını hayatımıza sokmuştur. Yoğun çalışma, üretme ve zaman baskısı gibi olguların çalışanlarda stres, yorgunluk ve tatminsizlik durumlarını ortaya çıkardığı bilimsel bir gerçektir. Tükenmişlik durumu, bu durumların son evresi olarak kabul edilmektedir. Yapılan çalışmalar, insan ilişkilerinin yoğun olarak yaşandığı mesleklerde tükenmişliğin daha belirgin hale geldiğini göstermektedir. Yoğun insan ilişkileri içinde ve stres düzeyi yüksek bir meslek olan muhasebe mesleğini icra edenler de işleri gereği sürekli olarak meslektaşları, müşterileri ve devlet kurumlarının mensupları ile karşı karşıya gelmektedirler.

Aynı şekilde örgütsel bağlılığın, örgütün yaşaması için olmazsa olmaz olduğu, yöneticilerin örgütsel bağlılığın yüksek olması örgütün amaçlarına ulaşmasında büyük önem taşıdığı bilinmektedir. Örgütsel bağlılık, iş görenin çalıştığı örgüte karşı hissettiği bağın gücünü ifade etmektedir. Örgütsel bağlılık duygusunun, örgütsel performansı pozitif yönde etkilediğine inanılmakta, bu çerçevede, örgütsel bağlılığın işe geç gelme, devamsızlık ve işten ayrılma gibi istenmeyen sonuçları azalttığı, ayrıca ürün ve hizmet kalitesine olumlu yönde katkıda sağladığı belirtilmektedir.

Çalışmamızda tükenmişliğin kavramsal tanımı yapılarak, tükenmişlik üzerinde etkili olan faktörler açıklanmış ve son olarak tükenmişlik ve muhasebe mesleği arasındaki ilişkiler açıklanmıştır. Daha sonra örgütsel bağlılık kavramı alt boyutlarıyla açıklanarak, tükenmişlik ve örgütsel bağlılık arasındaki etkileşim incelenmiş ve muhasebe meslek mensuplarında örgütsel bağlılık ve tükenmişlik kavramları incelenmiş ve bu alanda yapılan daha önceki çalışmalara teorik bazda değinilmiştir.

Uygulama kısmında ise, TRB1 ve TRC2 bölgelerinde çalışmakta olan muhasebe meslek mensupları üzerinde tükenmişlik ve örgütsel bağlılık düzeyleri araştırılmak amacıyla anket sorularımız oluşturulmuştur. İlk olarak

demografik sorulardan oluşan anketimize daha sonra ise “Allen Mayer Örgütsel Bağlılık Ölçeği” ve “Maslach Tükenmişlik Envanteri” geliştirilerek oluşturulan likert sorularımıza cevap alınarak sonuçlar istatistiksel olarak tablolar eşliğinde sunulmuştur.

2. TÜKENMİŞLİK KAVRAMI VE ALT BOYUTLARI

Tükenmişlik kavramı ilk olarak 1974 yılında Herbert Freudenberger tarafından psikoloji literatürüne kazandırılmıştır. Freudenberger ayrıca tükenmişliğin ilk klinik tanımlamalarından birini yaparak, tükenmişliği “mesleki bir tehlike” olarak adlandırmıştır. Freudenberge tükenmişliği “enerji ve güç kaynaklarından aşırı isteklerde bulunulması sonucuna dayanan başarısızlık, aşınma ve bitkinlik duygularının toplamı” olarak ifade etmiştir (Yılmaz, 2014:51).

Daha sonra 1976 yılında Maslach tarafından tükenmişlik kavramına ilişkin çalışmalar yapılmış ve konuya ilişkin ölçek geliştirilmiştir (Freuderberger, 1974: 159). Maslach tükenmişliği, işinden dolayı yoğun duygusal taleplere maruz kalan ve sürekli diğer insanlarla yüz yüze çalışmak durumunda kalan bireylerde görülen fiziksel bitkinlik, uzun süren yorgunluk, çaresizlik ve umutsuzluk duyguları ile yaptığı işe, hayata ve diğer insanlara karşı göstermiş olumsuz tutumları kapsayan fiziksel, duygusal ve zihinsel boyutlu bir sendrom olarak tanımlamıştır (Maslach ve Zimbardo, 1981: 99).

Maslach, tükenmişlik kavramını; duygusal tükenme, duyarsızlaşma ve kişisel başarısızlık'a ilişkin duyguları kategorize eden üç ayrı boyutta ele almıştır (Ertürk ve Keçecioğlu, 2012:44).

Duygusal tükenme; kişiye yaptığı iş nedeniyle aşırı yüklenilmesi ve tüketilmiş olma duyguları olarak ifade edilir. Duygusal tükenmeyi yaşayan kişide enerji eksikliği, yorgunluk görülür ve duygusal yönden kendini yıpranmış hisseder.

Duyarsızlaşma ise tükenmişliğin kişiler arası boyutunu ifade eder. Çalışanın işiyle ilişkili olduğu kişilere karşı, bu kişilerin birey olduklarını dikkate almaksızın, duygudan yoksun biçimde tutum ve davranışlar sergilemesini içerir.

Kişisel başarıda düşme hissi; kişinin kendisini olumsuz değerlendirme eğiliminde olmasını ifade eder. Çalışan işinde başarısız olduğunu düşünür ve tatminsizlik duyar. İş ve iş gereği karşılaşılan kişilerle ilişkilere bağlı başarı ve yeterlilik duygularında azalma görülür (Öztürk vd, 2011:85).

2.1. Tükenmişliği Etkileyen Faktörler

Tükenmişliği etkileyen faktörler bireysel ve örgütsel faktörler olmak üzere iki grupta ele alınmaktadır. Bunlar (Deran ve Beller, 2015:74-75);

2.1.1. Bireysel Faktörler: Tükenmişliği etkileyen bireysel faktörler, kişilerin sahip olduğu, bazı zamanlarda tükenmişliğe yol açan, tükenmişliği arttıran, bazı zamanlarda ise tükenmişliği ve tükenmişliğin etkilerini azaltıcı rol oynayan faktörler olarak ifade edilebilmektedir. Tükenmişliği etkileyen kişisel özellikler; cinsiyet, yaş, eğitim, medeni durum, sosyal destek, gelir durumu, kişilik ve beklentiler olarak sınıflandırılabilir.

2.1.2. Örgütsel (Çevresel) Faktörler: Bireysel faktörlerin yanı sıra kişilerin zamanlarının büyük bir kısmını geçirdikleri iş ortamlarında meydana gelen örgütsel (çevresel) faktörler de tükenmişliği etkilemektedir. Bu faktörleri; kişilerin çalışma alanlarında meydana gelen örgütsel çatışmalar, alınan kararlara katılmama, çalışma saatlerinin uzun olması, çalışma alanının olumsuz fiziksel koşulları, iş güvenliğinin olmaması, bulunulan konumda ilerleme imkanının sunulmaması, yerine getirilen işlerin ödüllendirilmesi vb. şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

2.2. Tükenmişlik ve Muhasebe Mesleği İlişkisi

Tükenmişlik, eğitim ve sağlık hizmetleri gibi insan odaklı meslekleri icra edenlerin maruz kaldıkları mesleki bir zarar olarak kabul edilmektedir. Tükenmişliği bireysel bir kavram olarak değerlendirecek olursak muhasebe mesleğinin insan odaklı meslekler sınıfında yer alması, muhasebe meslek mensuplarında tükenmişliğin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır (Özkan ve Aksoy, 2015: 27-28). Her meslekte olduğu gibi muhasebe meslek mensubunun da taşıması gereken bir takım özellikler mevcuttur. Bu özellikler 3568 sayılı muhasebe meslek yasasında şu şekildedir (Md.2/A);

- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak (a.g.k.2/A/a).
- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak (a.g.k.2/A/b).
- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak (a.g.k.2/A/c).

Muhasebe meslek mensupları açısından mesleki tükenmişlik önemli bir örgütsel değişken olarak ele alınmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının iş yükleri, toplumsal baskı, müşterilerin farklı beklentileri, sadece rakamlar üzerinden hareket etmeleri gibi çeşitli faktörler göz önünde bulundurulduğunda, zaman geçtikçe muhasebecilerde mesleki anlamda tükenmişliğin yaşanması muhtemel görülmektedir.

İnsan odaklı mesleklerden sayılan muhasebecilik mesleği; düşünsel bir faaliyete dayalı olması, devamlı dikkat gerektirmesi, işlerin çeşitliliği ve sorumluluk alanının genişliği gibi özellikleri nedeniyle stresli bir meslek olarak kabul edilmektedir (Okutan, Yıldız ve Konuk, 2013: 4).

Muhasebe kayıtlarında hata yapma kaygısı, vergi konularında hatalı işlem yaparak çalışılan işletmeye mali zarar verme endişesi, üst kademe yöneticilere zamanında raporlama yapamama kaygısı, yapılan raporlamada olumsuz sonuçlara mantıklı yorumlar getirememeye endişesi muhasebe meslek mensupları üzerindeki baskı ve stresi artırıcı unsurlar olarak ortaya çıkmaktadır. Faaliyetlerin yürütülmesi esnasında yaşanan yoğun stres ve baskı, tükenmişliğe sebep olan etkenler arasında yer almaktadır.

Yalçın'a göre (2012), muhasebe meslek mensuplarının sayısının artması, yeni teknolojilerin benimsenmesi, müşterilerin istek ve ihtiyaçlarının değişmesi ve artması, değişken, dinamik ve rekabetçi bir pazarda faaliyette bulunma zorunluluğu gibi etkenler muhasebe mesleğini daha yıpratıcı şartları ihtiva eden bir meslek haline getirmiştir.

Literatürde muhasebe meslek mensuplarının tükenmişliğini araştıran bir takım çalışmalar mevcuttur. Ay ve Avşaroğlu (2010), Türkiye genelinde tesadüfi olarak seçilen 1494 meslek mensubuna yönelik yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre, duygusal tükenme alt boyutunda; hizmet sürelerine göre, duyarsızlaşma ve kişisel başarı alt boyutlarında; yaşlarına göre, duygusal tükenme alt boyutunda istatistiksel olarak anlamlı farklar tespit etmişlerdir. Okutan, Yıldız ve Konuk (2013) ve Soysal (2011) muhasebe ve finans çalışanlarının tükenme düzeylerinin düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Hacıhasanoğlu ve Karaca ise (2014), yaptıkları analizler sonucu, bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının duygusal tükenme ve duyarsızlaşma düzeylerinin orta, kişisel başarısızlık düzeyinin ise düşük çıktığı sonucuna varmışlardır.

3. ÖRGÜTSEL BAĞLILIK KAVRAMI VE ALT BOYUTLARI

Örgütsel bağlılık bireyin inancı ile davranışı arasındaki uyumu ve paralelliği gösteren bir histir. Örgütsel bağlılık bireyin örgütle psikolojik olarak bütünleşmesine ve özdeşleşmesine ilişkin bir kavramdır. Mueller, örgütsel bağlılığın temelinde iki önemli kavram bulunduğunu ifade etmiştir. Bunlar, sadakat ve örgütte kalma eğilimidir. Sadakat, görev ve sorumluluk duygusuna dayanan, bir örgütle özdeşleşme ve duygusal sorumluluk duyma anlamına gelir. Bu unsur tutumsal yaklaşımın bakış açısını yansıtmaktadır. Diğer unsur ise örgütte kalma eğilimidir. Bu eğilim duygusal bir yakınlık ve çalışanın örgütün bir üyesi olarak kalma niyeti olarak açıklanabilir. Çalışan,

örgütte kalmanın algılanan yararını hesaplayarak örgütte kalma ya da ayrılma kararını vermektedir. Bu unsur ise davranışsal yaklaşımın bakış açısını yansıtmaktadır (Morçin ve Bilgin, 2014:116).

Allen ve Meyer örgütsel bağlılığın; psikolojik bir boyutu olduğunu ileri sürmüşlerdir. Bu psikolojik boyutun, işgörenin örgütle ilişkisine paralel olarak şekil aldığı belirtilmiştir. Bu şekillenmenin sonunda da bireyin örgütte kalması yönünde kararına neden olduğu görüşünü savunmuşlardır. Steers, örgütsel bağlılığı; örgütün amaçlarının ve değerlerinin örgüt üyeleri tarafından benimsenmesi, işgörenin örgütün önemli bir üyesi olmak için çaba göstermesi, örgütü bir aile olarak değerlendirmesi ve bireyin kendisini de bu ailenin bir ferdi olarak görmesi olarak tanımlamıştır. Örgütsel bağlılık, örgütün sahip olduğu özelliklerinin veya örgütün bakış açısının, işgören tarafından benimsenmesi, bir anlamda özümsemesidir (Yavuz ve Tokmak, 2009:20).

Örgütsel Bağlılık; bireylerin mensubu olduğu örgüte müspet ya da menfi hiçbir direktme olmaksızın aidiyet hissiyatı ile sadık kalarak, işletmenin çıkarını gözetmek ve muvaffakiyetini isteme ve aynı zamanda bireysel amaçlarını örgüt amaçları ile bütünleştirme ve bu yolda tüm çabalarını ortaya koyarak daha iyi koşullarda dahi örgütü bırakma eğilimine girmeden faaliyetlerinin devamını sağlayan içselleştirilmiş bir olumlu davranış şekli olarak tanımlanabilir.

Örgütsel bağlılık kavramı yukarıda görüldüğü gibi farklı şekillerde tanımlanmıştır. Yapılan bu tanımları iki şekilde sınıflandırmak genel kabul görmüş bir yaklaşımdır. Becker, Staw, Salancik gibi araştırmacılar örgütsel bağlılık kavramının davranış yönünü ele alarak tanımlamışlardır. Allen, Meyer, March ve Simon, Mowday, Steers ve Porter, Boulian gibi araştırmacılar ise; örgütsel bağlılık kavramının tutum yönünü öne çıkartmışlardır. Davranışçılara göre örgütsel bağlılık; bağlılığın açık gösterimiyle kanıtlanır. İşgörenler, işlerine devam ederek sorumluluklarını arttırmakla. İşgörenin sorumluluklarının artması örgütten ayrılmayı zorlaştırır. Tutumsal yaklaşım ise; işgörenin kimliğinin örgütle ilişkilendirilmesi fikrini ileri sürer. İşgören, işverene karşı duygusal bir bağlılık göstereceği savunulur. Örgütsel davranış alanında çalışan bilim adamları, tutumsal bağlılık üzerinde dururlarken, sosyal psikoloji alanında çalışanlar davranışsal bağlılık üzerinde yoğunlaşmışlardır. Örgütsel bağlılığın tutumsal veya davranışsal olmasından öte, işgörenlerin örgüte bağlılıklarını etkileyen faktörlerin neler olduğu araştırmacıların daha fazla dikkatini çekmiştir. Örgütsel bağlılıkla ilgili araştırmaların önemli bir bölümünün bu yönde gerçekleştiği görülmektedir (Yavuz ve Tokmak, 2009:20-21).

Meyer ve Allen'in uzun yıllar süren çalışmaları sonucunda örgütsel bağlılığı duygusal bağlılık, devam bağlılığı ve normatif bağlılık olmak üzere üç boyu-

tu olan bir modeli “Örgütsel Bağlılık Modeli” geliştirmişlerdir. Bu modele göre;

Duygusal bağlılık, örgütsel amaçlara ve kurallara karşı duyulan saygı, yöneticilere duyulan sevgi ve saygı, duygusal yakınlık, örgütsel vizyon ve misyonun paylaşılması ile oluşan bağlılık türü şeklinde tanımlanmaktadır. Bu bağlılık türü, kişilik özellikleri ile işe ilişkin faktörler arasında tutumsal bir olgudur ve örgütsel hedefleri destekleme yönünde çalışanların gönüllülüğü esasına dayanır. Duygusal bağlılığı kuvvetli olanlar işletmede kalmaya ihtiyaç duydıklarından değil, “gerçekten kalmak istedikleri, arzu ettikleri” için işlerine devam ederler ve işletmenin çıkarları için büyük çaba göstermeye isteklidirler.

Devam bağlılığı, çalışanın yapmış olduğu kişisel yatırımlar nedeniyle çalıştığı işletmede kalma isteğinden kaynaklanmaktadır. Bu yatırımlar; mesai arkadaşlarıyla yakın sosyal ilişkiler, emeklilik hakları, kıdem, kariyer ve bir işletmede uzun yıllar çalışmaktan dolayı elde edilen özel bilgi, tecrübe ve yetenekler şeklinde sıralanabilir. İşletmeye devam bağlılığı duyan kişi, örgütten ayrılması halinde daha az seçeneği olduğu fikrine sahiptir. Bu kişilerden bazıları, başka iş bulamadıklarından bazılarının ise işi sevmekten çok sağlık, aile meseleleri ya da emekliliğe yakın olma durumları gibi zorlayıcı sebepleri vardır. Devam bağlılığı içten gelen bağlılık değil, dış faktörlere dayalı bağlılıktır ve kişi örgütüyle özdeşim kuramamıştır.

Üçüncü boyut olarak normatif bağımlılık, işletmeye olan minnettarlık hisini ortaya koyar. Bu bağlılık türü yüksek olan çalışanlar, bireysel değerlere veya işletmede kalma yükümlülüğünün oluşmasını sağlayan inancına dayanarak, işletmede çalışmayı, kendisi için bir “görev, ahlaki bir sorumluluk” olarak görürler. Bu bağlılık türü, bireylerin kişisel sadakat normları ile ilişkili olup onların sosyal ve kültürel özelliklerinden etkilenmektedir (Çakınberk ve Demirel, 2010:107-108).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere sonuçta, güçlü bir duygusal bağlılığa sahip olanlar, kalmak istedikleri için; güçlü bir normatif bağlılık hissedenler, kalmaları gerektiği için ve güçlü bir devam bağlılığı duyanlar, buna gereksinimleri oldukları için işletmede kalırlar.

Günümüzde insan faktörünün örgütsel bağlamdaki rolünün artmasıyla birlikte, çalışan ile örgüt arasındaki uyumun bir göstergesi olan örgütsel bağlılık kavramının giderek önem kazandığı görülmektedir. Bununla birlikte, modern çağın ortaya çıkardığı sürekli değişim ve belirsizlik ortamı, çalışan ile örgüt arasındaki uyumlu ilişkiyi etkileyerek, tükenmişlik kavramının bu süreçteki rolünün dikkate alınmasını adeta zorunlu kılmaktadır. Bu doğrultuda muhasebe meslek mensuplarının iş yükleri, müşterilerin farklı beklentileri, sadece rakamlar üzerinden hareket etmeleri, güven duyulup işe

odaklanması gibi çeşitli faktörler bu meslekte örgütsel bağlılık duygularıyla tükenmişlik duyguları arasındaki ilişkilerin önemini sergilemektedir.

3.1. Muhasebe Meslek Mensuplarında Örgütsel Bağlılık ve Tükenmişlik

Muhasebe meslek mensuplarında örgütsel bağlılık ve tükenmişlik konusu araştırılırken ülke ve meslek şartlarının farklılık göstereceği, örgütsel bağlılık ve tükenmişlik konularında bu farklılıkların önemli olduğu gerekçesiyle ulusal çalışmalara önem verilmiştir. Son yıllarda Türkiye’de muhasebe meslek mensupları üzerinde çeşitli konuların etkilerinin incelendiği gözlemlenmekle birlikte tükenmişlik kavramının yeni yeni inceleme konusu olmaya başladığı da bir gerçektir. Konuyla ilgili olarak Sevilengül ve Marşap (1997) ile Bilen’in (2008) genel olarak muhasebe mesleğinde iş tatmini konusunu araştırdığı; Akın’ın(2007) ise muhasebe personelinin iş tatmini ile işten ayrılma eğilimleri arasındaki ilişkiyi; Yıldırım ve diğerlerinin (2004)de stresin muhasebe personeli üzerindeki etkisini inceledikleri gözlemlenmiştir.

Tükenmişlik ile ilgili yapılan çalışmalarda ise birbirini destekler nitelikte sonuçlar elde edildiği görülmektedir (Ay ve Avşaroğlu 2010; Ersoy ve Utku 2005; Öztürk ve diğerleri 2009). Ay ve Avşaroğlu (2010,1173) tarafından yapılan çalışmada Türkiye’de muhasebe çalışanlarının koşulları, eğitim alma şekilleri ile meslekten umduklarını bulup bulamama, işlerine karşı duyarlılıkları, hizmet verdikleri kişilere karşı tutumları, ekonomik durum ve beklentileri gibi durumların açığa çıkarılması gereken önemli süreçler olduğu ifade edilmektedir.

Çalışmadan elde edilen bulgular doğrultusunda erkek muhasebe çalışanlarının duygusal tükenme durumlarının kadın çalışanlara göre daha yüksek olduğu; bunun nedeninin de işlerinin yoğunluğu ile gösterdikleri enerji karşısında beklentilerinin karşılanamaması ilişkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Öztürk ve diğerleri (2009) muhasebe personelinin cinsiyet, eğitim düzeyi, medeni durum ve mesleki unvanın tükenmişlik boyutlarından duyarsızlaşma alt boyutu üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Konaqlama işletmelerinde çalışan muhasebe müdürleri ile yapılan bir başka çalışmada ise Ersoy ve Utku (2005) medeni durum, eğitim düzeyi, turizm eğitimi alma durumu ve işyerinde çalışma süresi ile bireylerin tükenmişlik düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki bulamamışlardır. Çalışmada cinsiyetin sadece duyarsızlaşma boyutunda anlamlılık kazandığı ve kadınların erkeklere nazaran daha duyarsız davrandıkları sonucuna varılmıştır. Yaş faktörünün tükenmişlik boyutlarından sadece kişisel başarı ile anlamlı bir ilişki içinde olduğu; bunun nedeninin de 24-30 yaş grubun da yer alan muhasebe müdürlerinin kişisel başarı yönünden diğer yaş gruplarına oranla tükenmişliklerinin daha fazla olduğu ifade edilmiştir.

Çalışmamızın TRB1 (Elazığ, Malatya, Bingöl, Tunceli) ve TRC2 (Diyarbakır, Şanlıurfa) bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinde uygulanması bu çalışmayı diğer çalışmalardan ayıran en temel farklılıktır. Çalışmamızın demografik sorularından olan cinsiyetiniz nedir sorusunda kadın sayısının azlığı ve eğitim düzeylerinin bakıldığında lisansüstü (yüksek lisans/doktora) eğitimin azlığı diğer çalışmalarla paralellik göstermektedir. Aynı şekilde muhasebe çalışanlarının iş koşulları, iş ortamı, eğitim alma şekilleri, işlerine karşı duyarlılıkları, kariyer beklentileri ve ekonomik durumlar yapılan çalışmalarda önemli süreçler olarak dile getirilmiştir.

4. ARAŞTIRMA İLE İLGİLİ ÖN BİLGİLER VE BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu araştırmada TRB1 (Elazığ, Malatya, Bingöl, Tunceli) ve TRC2 (Diyarbakır, Şanlıurfa) bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik ve örgütsel bağlılık düzeyleri arasındaki ilişkinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik ve örgütsel bağlılık düzeyleri saptanarak, mesleki tükenmişlik düzeyinin alt boyutları (duygusal tükenme, kişisel başarıda düşme hissi, duyarsızlaşma) ile örgütsel bağlılık arasındaki ilişki ortaya konulmaya çalışılmıştır. Araştırmada mesleki tükenmişlik bağımsız, örgütsel bağlılık bağımlı değişkenlerdir.

Mesleki tükenmişlik ve örgütsel bağlılık düzeyinin tespit edilmesi ile ilgili araştırmalara bakıldığında, birçok meslek mensubuna yönelik bu tür çalışmaların bulunmasına rağmen, muhasebe meslek mensuplarına yönelik çalışmaların azlığı dikkat çekmektedir. TRB1 ve TRC2 bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerine böyle bir çalışma yapılmamış olması da araştırmayı önemli hale getirmektedir.

4.1. Araştırmanın Yöntemi ve Hipotezleri

Anketimizde, muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik düzeyini tespit etmek amacıyla Maslach'ın geliştirmiş olduğu ve bu alanda yaygın olarak kullanılan "Maslach Tükenmişlik Envanteri" (Her zaman, Çoğu zaman, Bazen, Çok az, Hiç) ve "Allen Mayer Örgütsel Bağlılık Ölçeği" (Kesinlikle katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum, Kesinlikle katılıyorum) Likert ölçeği eşliğinde seçilerek kullanılmıştır.

Anket çalışması sonucunda elde edilen veriler SPSS 20,0 paket programına aktarılmış yüzde ve frekans dağılımı, ortalamalar, güvenilirlik ve T testi gibi istatistiki yöntemler kullanılarak analiz edilmiştir.

Araştırmanın hipotezleri şu şekildedir;

H1: Mesleki tükenmişlik düzeyi ile örgütsel bağlılık arasında bir ilişki vardır.

H2: Muhasebe meslek mensupları ile örgütsel bağlılık arasında bir ilişki vardır.

H3: Muhasebe meslek mensupları ile mesleki tükenmişlik arasında bir ilişki vardır.

4.2. Araştırmanın Evreni, Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın amacını gerçekleştirmek için, mesleki tükenmişlik ve örgütsel bağlılığa ilişkin literatür taraması yapılmış. Daha sonra araştırmaya teşkil eden verileri mevcut durumu betimlemek amacıyla TRB1 (Elazığ, Malatya, Bingöl, Tunceli) ve TRC2 (Diyarbakır, Şanlıurfa) bölgelerinde ki muhasebe meslek mensuplarınca gönüllülük esasına uygun olarak anket sorularımıza cevap aranmıştır.

Araştırma evrenini, TRB1 (Elazığ, Malatya, Bingöl, Tunceli) ve TRC2 (Diyarbakır, Şanlıurfa) bölgelerinde ki muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Bu araştırma, tesadüfi örnekleme yöntemi ile belirlenen ve anketi yanıtlamayı isteyen 394 muhasebe meslek mensupları üzerinde gerçekleştirilmiştir.

Güvenilirlik katsayısı 0 ile 1 arasında değerler ile ölçülür. Bu ölçülen değer 1'e yaklaştıkça güvenilirlik düzeyi artış gösterir. Cronbach's Alpha değerlerinin yorumlanması aşağıda belirtilmiştir. Ölçek (α);

- $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise güvenilir değil,
- $0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise güvenilirliği düşük,
- $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise oldukça güvenilir,
- $0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise yüksek derecede güvenilir.

olarak kabul edilebilir.

Anketin güvenilirliğine ilişkin ise yapılan analizde "cronbach's alpha değeri" ne bakılmıştır. Çünkü likert türü ölçek kullanıldığında, "cronbach's alpha değeri" maddelerin birbirleriyle tutarlı olup olmadığını göstermede kullanılmaktadır. Toplamda 394 kişiye uygulanan anketimize güvenilirlik analizi yapılmış ve Cronbach's Alpha değeri 0.938 çıkmıştır. Elde edilen sonuca göre anketimize verilen cevaplar yüksek derecede güvenilir kabul edilebilir.

4.3. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

4.3.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo1: Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımları

	F	%
Cinsiyet		
Kadın	112	28
Erkek	282	72
Toplam	394	100
Yaş		
22-29	30	8
30-37	133	33
38-45	135	34
46 ve üzeri	96	25
Toplam	394	100
Eğitim Düzeyi		
Lise ve Dengi Okullar	185	47
Ön Lisans	80	20
Lisans	100	25
Yüksek Lisans/Doktora	29	8
Toplam	394	100
Bu Meslekte Çalışma Süresi		
1-5 yıl	64	16
6-10 yıl	92	23
11-15 yıl	101	26
16-20 yıl	89	22
20 yıl ve üzeri	48	13
Toplam	394	100

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensubunun % 28'i kadın, % 72'si erkektir.

Araştırma verilerinin elde edildiği muhasebe meslek mensubu çalışanlarının % 8'i 22-29 yaş, % 33'ü 30-37 yaş, % 34'ü 38-45 yaş, % 25'i 46 ve üzeri yaş aralığında yer almaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerine bakıldığında % 47'sinin lise ve dengi okullar, % 20'sinin önlisans, % 25'inin lisans ve % 8'inin ise yüksek lisans/doktora mezunu olduğu görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının bu meslekte çalışma süresi açısından dağılıma bakıldığında katılımcıların % 16'sının 1-5 yıl, % 23'ünün 6-10 yıl, % 26'sının 11-15 yıl, % 22'sinin 16-20 yıl ve % 13'ünün 20 yıl ve üzeri çalıştığı görülmektedir.

4.3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Tükenmişlik Düzeyleri

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının tükenmişlik düzeyleri Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2’de yer alan sonuçlara göre; muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik düzeyi analize tabi tutulmuş ve bu grubun ortalaması 3,92 ile katılma düzeyinde bir sonuç elde edilmiştir.

Tablo 2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Düzeylerine İlişkin T Testi Analizi

Değişkenler	N	Mean	Std. Deviation	T	Sig.	Ortalama Farklılıklar
1.İşimden soğuduğumu hissediyorum.	394	3,92	,798	22,792	,000**	0,916
2. İş dönüşü kendimi ruhen tükenmiş hissediyorum.	394	4,00	,599	33,055	,000**	0,997
3. Sabah kalktığımda bir gün daha bu işi kaldıramayacağımı hissediyorum.	394	3,92	,761	23,975	,000**	0,919
4. Bütün gün insanlarla uğraşmak benim için gerçekten çok yıpratıcı.	394	3,62	,997	12,380	,000**	0,622
5. Yaptığım işten yıldığımı hissediyorum.	394	4,10	,594	36,885	,000**	1,104
6. İşimde çok fazla çalıştığımı düşünüyorum.	394	3,94	,779	24,044	,000**	0,944
7. İnsanlarla doğrudan doğruya ilişki kurmayı gerektiren bir işimin olması bende stres yapıyor.	394	3,98	,658	29,728	,000**	0,985
8. İşimde yolun sonuna geldiğimi ve tükendiğimi hissediyorum.	394	4,06	,592	35,496	,000**	1,058
9. İşim gereği karşılaştığım insanların sorunlarıyla yakından ilgilienirim.	394	4,06	,600	34,992	,000**	1,058
10. İşim aracılığıyla insanların yaşamına katkıda bulunduğuma inanıyorum.	394	3,94	,764	24,450	,000**	0,942
11. Kendimi enerjik hissediyorum.	394	3,75	,980	15,274	,000**	0,754
12. İşimden kaynaklanan duygusal problemlerin soğukkanlılıkla üstesinden gelirim.	394	3,88	,838	20,795	,000**	0,878
13. İşim gereği karşılaştığım insanlara sanki birer nesneymişler gibi davrandığımı hissediyorum.	394	4,09	,634	34,098	,000**	1,089
14. Bu işe başladığımdan beri insanlara karşı daha hissiz olduğumu düşünüyorum.	394	4,00	,671	29,502	,000**	0,997
15. Bu işin beni duygusal olarak katlaştırmısından endişe ediyorum	394	2,74	1,091	-4,711	,000**	-0,259
16. İşlerini yürüttüğüm mükelleflerin işle ilgili bazı konularda başlarına ne geldiği beni ilgilendirmiyor	394	3,97	,730	26,350	,000**	0,970
17. İşlerini yürüttüğüm mükelleflerin işle ilgili bazı problemleri nedeniyle beni suçladıklarını hissediyorum	394	3,80	,810	19,712	,000**	0,805

**p<0,01

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik düzeyine ait 17 adet değişken unsurlara verilmiş yanıtları incelediğimizde, genel olarak verilere katılım derecesi 4 derecesine yani çok az seviyesinde gerçekleşmiştir. Yalnızca 15. verimizde sunulan “Bu işin beni duygusal olarak katılaştırmasından endişe ediyorum” önermesine katılım derecesi 2,74 düzeyinde gerçekleşmiştir. Katılım seviyesinin düşük olmasının sebebini, işle duygunun birbirine karıştırılmadığı, işte meydana gelebilecek her türlü sorun, stres ve sıkıntılardan kişilerin duyguları üzerinde bir etki yaratmadığının göstergesi olarak yorumlayabiliriz.

Katılım derecesi yüksek olan verilerimizde işten yılmama ve yine insanlara karşı nesneymiş gibi davranılması ve işte tükenmişliğin ifadesi mesleğin genel yapısıyla izah edilebilir. Anketi yanıtlayan muhasebe meslek mensupları çalıştıkları kurumda muhasebe bilgi ile etik ve işveren ya da yöneticilerin istekleri arasında kalmalarının burada etken olduğu söylenebilir. Böylelikle gerçek anlamda ilkeler ve standartlara uygun işlemlerin gerçekleşebilmesi muhasebe meslek mensuplarının arzuladığı bir durum olmasına karşın bu durum iş yerinin yönetici ya da sahiplerinin kararlarıyla ya da istekleriyle çatışma yaratabilmektedir.

Bizce mesleki tükenmişlikte verilen yanıtların bu kadar yüksek çıkmasının nedenleri arasında yapılan rutin işler, yoğun dikkat isteyen bir iş olması ve yapılması muhtemel hataların faturasının ağırlığının oluşturduğu iş stresleridir.

Tükenmişliğe yol açan yanıtları incelediğimizde kişilerin bu tükenmişlikte paylarını göz ardı ettikleri görülmektedir. Kişisel özellik ve durumlara verilen yanıtların kendilerini güçlü göstermeleri bunun bir göstergesidir.

4.3.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Örgütsel Bağlılık Düzeyleri

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının örgütsel bağlılık düzeyleri Tablo 3’de yer almaktadır.

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Örgütsel Bağlılık Düzeylerine İlişkin T Testi Analizi

Değişkenler	N	Mean	Std. Deviation	T	Sig.	Ortalama Farklılıkları
1. Meslek hayatımın kalan kısmını bu kurumda geçirmek beni çok mutlu eder.	394	3,96	,855	22,383	,000**	0,964
2. Daha iyi imkanlar çıktığı takdirde kurumumdan ayrılmamın ayıp olmadığını düşünüyorum.	394	3,80	,896	17,721	,000**	0,799
3. Kurumuma karşı güçlü bir aitlik hissi yok.	394	4,17	,515	45,188	,000**	1,173

4. Bu kurumun sorunlarını gerçekten kendi sorunlarım gibi hissediyorum.	394	3,44	1,013	8,655	,000**	0,442
5. Kurumumdaki insanlara karşı sorumluluk hissettiğim için kurumumdan şu anda ayrılamam.	394	3,27	1,136	4,657	,000**	0,266
6. Bu kurumun amaçlarını benimsiyorum.	394	3,89	,902	19,667	,000**	0,893
7. Kurumum maddi olarak zor durumda olsa bile onu asla bırakmam.	394	3,94	,806	23,060	,000**	0,937
8. Eğer bu kuruma kendimden bu kadar çok şey vermiş olmasaydım, başka yerde çalışmayı düşünebilirdim.	394	4,00	,767	25,956	,000**	1,003
9. Kurumumdan ayrılıp birlikte çalıştığım insanları yarı yolda bırakmam istemem.	394	4,16	,539	42,883	,000**	1,165
10. Kurumumdan şimdi ayrılırsam kendimi suçlu hissederim.	394	3,92	,819	22,386	,000**	0,924
11. Zaman geçtikçe kurumumdan ayrılmanın zorlaştığını hissediyorum.	394	4,28	,448	56,576	,000**	1,277
12. Bu kurum sadakatimi hakediyor.	394	3,90	,801	22,383	,000**	0,904

**p<0,01

Tablo 3’de yer alan sonuçlara göre; muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik düzeyi analize tabi tutulmuş ve bu grubun ortalamasını tüm sorulara verilen cevapların ortalamalarından yola çıkılarak 3,92 ile katılma düzeyinde bir sonuç elde edildiği saptanmıştır.

Tablo değerleri incelendiğinde verilere yaklaşık 4 seviyesinde “katılıyorum” şeklinde yanıtlar verilmiştir. Genel olarak iş yerinden ve çalışma ortamından memnuniyet duyulduğu bazı çelişkilerde göze çarpmaktadır. Örneğin 9. Önermede “kurumdan ayrılıp çalışma arkadaşlarımı yarı yolda bırakmam” önermesine 4,16’lık bir katılım gösterilirken, 3. Önermede “kurumuma karşı güçlü bir aitlik hissi yok” önermesine de 4,17’lik bir katılım belirtilmiştir. Buradan yola çıkarak örgütsel bağlılıkta çalışma ortamı ve birlikte çalışılan ekip ya da arkadaşlığın ön plana çıktığı görülmektedir.

“Meslek hayatımın kalan kısmını bu kurumda geçirmek beni çok mutlu eder” önermesine 3,96’lık bir ortalama ile katılım gösterilmesi tüm sorulara verilen cevapların ortalamalarından yola çıkılarak oluşturulan 3,92’lik genel ortalamadan daha fazla bir katılım göstermeleri yanıtlayıcıların işinden memnun olduğunu ve ayrılmak istemediği şeklinde yorumlanabilir.

“Daha iyi imkanlar çıktığı takdirde kurumumdan ayrılmamın ayıp olmadığını düşünüyorum” önermesine genel ortalamadan daha az bir ortalama ile katılım gösterilmesi kişilerin kurumuna bağımlı olduğunu ve işten ayrılma fikrini daha iyi imkan ve daha iyi şartlar olsa dahi düşünmediklerini göstermektedir.

“Zaman geçtikçe kurumumdan ayrılmanın zorlaştığını hissediyorum” önermesine 4,28’lik bir ortalama ile katılım göstermesini kıdem ve za-

manın örgütsel bağımlılık üzerindeki etki gücü olarak yorumlayabiliriz. Kurumla çalışan arasında organik bağı hiç şüphesiz zaman faktörü kadar, çalışanın üstlendiği sorumluluk duygusu da arttırmaktadır. İş yerinde hiyerarşik olarak belirli bir seviyede bulunan kişiler astlarına karşı bu sorumluluğu hissetmektedirler. Sorumlulukla ilgili olarak yine kurumun sorunlarını kendi sorunları gibi hissetme kötü gününde onu yalnız bırakmamasıyla verilen yanıtlarda kendisini göstermektedir

Öztürk ve diğerleri (2011) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının tükenmişlik düzeyi ile işe bağlılık düzeyleri arasında negatif yönde bir ilişkinin mevcut olduğu saptanmıştır. Ayrıca bu çalışma sonucunda tükenmişliğin alt boyutları olan duygusal tükenme ve duyarsızlaşmanın işe bağlılık ile istatistiki anlamda bir ilişkisi olmadığını ama bir diğer tükenmişliğin alt boyutu olan kişisel başarıda düşme hissi ile işe bağlılık arasında negatif bir ilişkinin olduğu dile getirilmiştir.

Boyar'ın (2011), muhasebecilerin mesleki tükenmişlik düzeyleri üzerine yaptığı çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının iş ortamındaki en önemli stres kaynağının iş yükü olduğunu ve aşırı iş yükünün duygusal tükenmişlik ve duyarsızlaşmaya yol açtığı saptanmıştır. Stres kaynaklarının mesleki tükenmişliği olumsuz etkilediği ve aralarında pozitif yönlü ilişki olduğu hipotezlerle ortaya konulmuştur.

Yılmaz (2014), Samsun'da serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile ilgili mesleki tükenmişlik boyutları ile işe bağlılık düzeyleri arasındaki ilişkinin incelenmesi üzerine araştırdığı çalışmasının sonucunda, duygusal tükenme ile işe bağlılık düzeyi arasındaki negatif yönlü bir ilişki, kişisel başarı hissi ile işe bağlılık arasında ise pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.

Ay ve Avşaroğlu (2010), Türkiye genelinde tesadüfi olarak seçilen 1494 meslek mensubuna yönelik yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre, duygusal tükenme alt boyutunda; hizmet sürelerine göre, duyarsızlaşma ve kişisel başarı alt boyutlarında; yaşlarına göre, duygusal tükenme alt boyutunda istatistiksel olarak anlamlı farklar tespit etmişlerdir.

Ersoy ve Utku (2005) medeni durum, eğitim düzeyi, turizm eğitimi alma durumu ve işyerinde çalışma süresi ile bireylerin tükenmişlik düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki bulamamışlardır. Çalışmada cinsiyetin sadece duyarsızlaşma boyutunda anlamlılık kazandığı ve kadınların erkeklere nazaran daha duyarsız davrandıkları sonucuna varılmıştır. Yaş faktörünün tükenmişlik boyutlarından sadece kişisel başarı ile anlamlı bir ilişki içinde olduğu; bunun nedeninin de 24-30 yaş grubun da yer alan muhasebe müdürlerinin kişisel başarı yönünden diğer yaş gruplarına oranla tükenmişliklerinin daha fazla olduğu ifade edilmiştir.

Okutan ve diğerleri (2013) yaptıkları çalışmada katılımcıların duygusal tükenme düzeylerinin düşük, duyarsızlaşma düzeylerinin normal, kişisel başarı düzeylerinin ise yüksek olduğu sonucuna varmışlardır.

Deran ve Beller'in (2015) muhasebe meslek mensuplarının tükenmişlik sendromu üzerine Giresun ilinde yaptıkları çalışmalarında, erkeklerin duygusal tükenme ve kişisel başarı alt boyutlarında; kadınların ise duyarsızlaşma alt boyutunda daha fazla tükenmişlik yaşadığını tespit etmişlerdir. Duygusal tükenme ve duyarsızlaşma düzeylerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermediği, kişisel başarı düzeylerinin ise cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Hacıhasanoğlu ve Karaca ise (2014), yaptıkları analizler sonucu, bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının duygusal tükenme ve duyarsızlaşma düzeylerinin orta, kişisel başarısızlık düzeyinin ise düşük çıktığı sonucuna varmışlardır.

5. SONUÇ

Günümüz yaşamının önemli kavramlarından olan mesleki tükenmişlik ve örgütsel bağlılık arasındaki ilişkiye yönelik olarak TRB1 be TRC2 bölgelerinde yaptığımız çalışmada mesleki tükenmişlik açısından muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlikten etkilendikleri, iş yaşamındaki sıradanlığın, yoğunluğun ve iş stresinin tükenmişliği tetiklediği görülmektedir. Bunun yanı sıra çalışanların duygusal yönden tükenmişliğe direndikleri, mesleki tükenmişliğin kendilerinde duygusal ve kişilik yönünden olumsuz etkileri reddedilmiştir. Bunun açık bir savunma mekanizması olduğunu söyleyebiliriz.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişliğinde hiç şüphesiz mesleki bilgi, birikim ve etik değerleri ile işyeri ve işverenin çıkarları arasında yaşanabilen çatışmaların olumsuz etkileri görülmektedir.

Örgütsel bağlılık ilişkileri incelendiğinde tükenmişliğin aksine çalışanların örgütleriyle aralarında kuvvetli ilişkilerin olduğu görülmektedir. Tükenmişlik ile örgütsel bağlılık arasındaki ilişkinin negatif yönlü olduğu ortaya çıkmaktadır. Şüphesiz bu durum çalışma yaşamının yoğunluğu ve stresinin iş yerinde çalışanlar arasında bir bağ oluşturduğu ve bu bağ çalışanları kuruma bağladıkları görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının işlerini iyi yapmaları hiç şüphesiz kurumdan ve yöneticilerden gereken değeri görmelerini sağlamaktadır. Çalışanlar ailelerine harcadığı zamanından daha fazlasını iş ortamında geçirmektedirler ve bu durum örgütsel bağlılığı adeta bağımlılık ilişkisi haline dönüştürmektedir.

Araştırmada, muhasebe meslek mensuplarında örgütsel bağlılık ve tükenmişlik düzeylerinin cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi ve bu meslekte çalışma süresi gibi değişkenlere göre anlamlı düzeyde farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek ve aralarındaki ilişki ve ilişkinin gücünü ortaya koymak amaçlanmaktadır. Bu nedenle TRB1 (Elazığ, Malatya, Bingöl, Tunceli) ve TRC2 (Diyarbakır, Şanlıurfa) bölgelerinde ki muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Bu illerde kurumlarda çalışan muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket formunun hazırlanmasında literatür taranmış ve uygun ölçekler daha önce yapılan çalışmalarda dikkate alınarak belirlenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik düzeyini tespit etmek amacıyla Maslach'ın geliştirmiş olduğu ve bu alanda yaygın olarak kullanılan "Maslach Tükenmişlik Envanteri" (Her zaman, Çoğu zaman, Bazen, Çok az, Hiç) ve "Allen Mayer Örgütsel Bağlılık Ölçeği" (Kesinlikle katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum, Kesinlikle katılıyorum) Likert ölçeği eşliğinde seçilerek kullanılmıştır. Ankete 394 muhasebe meslek mensubu katılmıştır. Katılımcıların ankete verdikleri yanıtlara göre veriler oluşturulmuş, bu verilerin analizi sonucu da amaçlanan bulgular elde edilmeye çalışılmıştır.

Araştırmada kullanılan örgütsel bağlılık ve tükenmişlik soruları genel olarak güvenilir bulunmuştur. Daha önce yapılmış güvenilirlik analizi sonuçlarına benzer sonuçlar elde edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının tükenmişlik düzeyleri ile örgütsel bağlılık kavramı arasındaki ilişkinin incelenmesine yönelik araştırmanın sonuçları doğrultusunda aşağıdaki öneriler düşünülmektedir;

Uygulayıcılara İlişkin Öneriler

- Bakanlıkça kurumlara yönelik muhasebe meslek mensuplarının örgütsel bağlılıklarını olumlu yönde etkileyecek mevzuat geliştirilmelidir.
- Kadın muhasebe meslek mensuplarının örgütsel bağlılığının artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır.
- Kadın muhasebe meslek mensuplarının sayısını arttırmak amacı ile teşvik edici düzenlemeler yapılmalıdır.
- Muhasebe meslek mensuplarının lisansüstü çalışmalarına yardımcı olacak düzenlemeler yapılmalı, lisansüstü eğitim almış muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik ve örgütsel bağlılığını olumlu yönde geliştirici planlamalar yapılmalıdır.
- Mesleki kıdemi düşük olan muhasebe meslek mensuplarına teşvik edici ve motivasyonunu arttırıcı hizmet içi eğitimler verilmelidir.

Araştırmacılara İlişkin Öneriler

- Araştırma, TRB1 (Elazığ, Malatya, Bingöl, Tunceli) ve TRC2 (Diyarbakır, Şanlıurfa) bölgelerinde ki muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılmıştır. Araştırma sonucunun tüm muhasebe meslek mensupları üzerine genelleme yapılması doğru olmayacaktır. Bu nedenle, farklı il ve ilçeleri kapsayan benzer araştırmaların yapılması yararlı olacaktır.
- Araştırmanın elde edilen bütün bulgularına yönelik, yeni araştırmaların yapılması yararlı olacaktır.
- Muhasebe meslek mensuplarının tükenmişlik ve örgütsel bağlılıklarına yönelik yapılacak araştırmalarda, gözlem ve görüşme gibi nitel araştırma yöntemlerinin kullanılması daha detaylı sonuçların ortaya konulması bakımından yararlı olacaktır.
- Benzer çalışmanın kurumlarda çalışan muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılarak, sonuçların karşılaştırılması ve değerlendirilmesi yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989), T.C. Resmi Gazete, Sayı:20194, Tertip:5, Cilt:28, 1 Haziran 1989.

Akın, A., (2007), Muhasebe Meslek Mensuplarında İş Tatmini ile İşten Ayrılma Eğilimi Arasındaki İlişkinin İncelenmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 34.

Ay, M., Avşaroğlu, S. (2010), Muhasebe Çalışanlarının Mesleki Tükenmişlik, İş Doyumu ve Yaşam Doyumlarının İncelenmesi, *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, 7 (1), 1170- 1189.

Bilen, A., (2008), Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Meslek Mensuplarının İş Tatmini Üzerine Bir Araştırma, Ankara: Gazi Kitabevi.

Boyar, E., (2011), Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Durumlarının Araştırılması, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi, Sakarya.

Çakınberk, A., ve Demirel, E. T., (2010), Örgütsel Bağlılığın Belirleyicisi Olarak Liderlik: Sağlık Çalışanları Örneği, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 24, 103-119.

Deran Ali ve Beller Beyhan, (2015), Muhasebe Meslek Mensuplarında Tükenmişlik Sendromu Üzerine Giresun İl Merkezinde Yapılan Bir Araştırma, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 45, 69-93.

Ersoy, A. ve Utku, B.D., (2005), Konaklama İşletmeleri Muhasebe Müdürlerinde Tükenmişlik Sendromu-II, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 27:38-46.

Ertürk K., ve Keçecioğlu T., (2012), Çalışanların İş Doyumları İle Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri Arasındaki İlişkiler: Öğretmenler Üzerine Örnek Bir Uygulama, Ege Akademik Bakış, Cilt 12, Sayı 1, 41-54.

Freuderberger, H. (1974), "Staff burn-out", Journal of Social Issues, 30 (1), pp. 159-165.

Hacıhasanoğlu, T., Karaca, N. (2014). Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının Ve Muhasebe Çalışanlarının Tükenmişlik, İş Tatmini ve Stres Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 19 (4), 153-170.

Maslach, C. ve Zimbardo, P. G. (1982), "Burnout- The cost of caring". New Jersey: Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs.

Morçin ,S.E. ve Bilgin,N., (2014). Dönüştürücü Liderliğin Örgütsel Bağlılığa Etkisi: Adana, İlindeki A Grubu Seyahat Acenteleri Örneği, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 23, Sayı 2, 113-128.

Okutan, E., Yıldız, Ş., Konuk, F. (2013), İş Hayatında Tükenmişlik Sendromu: Finans ve Muhasebe Çalışanlarının Tükenmişlik Düzeylerinin Belirlenmesine İlişkin Bir Çalışma, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3 (2), 1-17.

Özkan F. ve Aksoy C., (2015), Muhasebe Meslek Mensuplarının Tükenmişliğine Etki Eden Faktörler: Gaziantep İlinde Bir Alan Araştırması, Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies, 1/4, 23-41.

Öztürk V., Koçyiğit S.Ç. ve Bal E.Ç., (2009), Muhasebe Meslek Mensuplarının Bazı Demografik Değişkenleri ile Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri Arasındaki İlişki: Ankara Örneği, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 44, 137-148..

Öztürk V., Koçyiğit S.Ç. ve Bal E.Ç., (2011), Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri İle İşe Bağlılık Arasındaki İlişkiyi Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma: Ankara İli Örneği, Doğu Üniversitesi Dergisi, 12 (1), 84-98.

Sevilengül, O. ve Marşap B., (1997), Muhasebe Mesleğinde İş Tatmini, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Bülteni, 6.

Soysal, A. (2011), İş Yaşamında Tükenmişlik, *Çimento Endüstrisi İşverenler Sendikası*, 14- 26.

Yalçın, S. (2012), Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesiyle İlgili Tutumları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 7, 113-136.

Yavuz, E., ve Tokmak, C., (2009), İşgörenlerin Etkileşimli Liderlik ve Örgütsel Bağlılık İle İlgili Tutumlarına Yönelik Bir Araştırma, Uluslararası İktisadi ve İncelemeler Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, 17-35.

Yıldırım, O., Tektüfekçi, F. ve Çukacı, Y.C., (2004), Modern Toplum Hastalığı: Stres ve Muhasebe Meslek Elemanı Üzerindeki Etkileri, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(2):1-20.

Yılmaz, E., (2014). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri İle İşe Bağlılık Düzeyleri Arasındaki İlişki: Samsun İlinde Bir Araştırma, Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 7, Sayı 3, s.49-70.

TAZMİNAT KAVRAMI VE TMS 37 KAPSAMINDA TAZMİNAT VARLIKLARININ SİGORTA ŞİRKETLERİNDE RAPORLANMASI*

Prof.Dr. Selahattin KARABINAR**
Arş.Gör.Dr. Şuayyip Doğuş DEMİRCİ***

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Şubat 2017; 10 (4): 55-68

ÖZ

Sigorta şirketleri 2008 yılından itibaren finansal tablolarını TFRS'lere uygun şekilde hazırlamaktadırlar. Şirketler bazı istisnalar haricinde (TMS 1:Finansal Tabloların Sunuluşu, TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri Standardı) TFRS'lerin çoğunu uygulamaktadırlar. Bu çalışmada TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Varlıklar Standardı'nı uygulamak zorunda olan sigorta şirketlerinin reasürans varlıklarını mevcut durumda nasıl raporladığı ve TMS 37'ye göre nasıl raporlaması gerektiği incelenmiştir. Ortaya çıkan farklılık bir sigorta şirketinin finansal tabloları üzerinden açıklanmıştır. Yapılan çalışma sonucunda, TMS 1 Standardının uygulanmaması neticesinde netleştirme yasağının ihlal edildiği ve sigorta şirketlerinin borç ve alacaklarını eksik raporladığı anlaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Sigorta Şirketleri, Muhasebe, Uluslararası Muhasebe Standartları.

JEL Kodları: M40, M48, G22

REIMBURSEMENT CONCEPT AND REPORTING OF REIMBURSEMENT ASSETS IN INSURANCE COMPANIES IN THE CONTEXT OF IAS 37

ABSTRACT

Insurance companies have been preparing their financial statements in accordance to IFRS since 2008. Companies are implementing most of IFRS with some exceptions (IAS 1 Presentation of Financial Statements, IFRS

* Makalenin gönderim tarihi: 27.05.2016; Kabul tarihi: 28.07.2016

** İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme Bölümü öğretim üyesi, skbinar@sakarya.edu.tr

*** Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü öğretim elemanı, sdemirci@sakarya.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

4: Insurance Contracts Standard). In this study, how insurance companies which are obligated to apply IAS 37: Provisions, Contingent, Liabilities and Assets to report how the current situation in the reinsurance assets and how it should be reported according to IAS 37 were examined. The significant difference is explained through the financial statements of an insurance company. As a result of the study, non-implementation of IAS 1 standard has resulted as violation of the ban on offsetting and it is understood that insurance companies underreport their debts and receivables.

Keywords: Insurance Companies, Accounting, International Accounting Standards.

JEL Codes: M40, M48, G22

1. GİRİŞ

2005 yılında Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Borçlar standardı, şirketlerin faaliyetleri sonucunda karşılaştıkları koşullu yükümlülük, koşullu varlık kalemlerinin ve karşılıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile ilgili ilkeleri açıklamaktadır. Bunun yanında muhasebeleştirme ve ölçme kuralları, karşılıkların kullanımı, değişimi ve tazminatlar hakkında bilgi vermektedir (TMS 37, 2006). TMS 37 kapsamında tazminatlar ile ilgili 53. ve 56. maddeleri sigortacılık sektöründe geniş bir faaliyet alanı bulunan “*reasürans*” işlemlerini de kapsamaktadır.

Sigorta yaptıran gerçek veya tüzel kişi (sigortalı) rizikoya maruz kalan kıymeti sigorta şirketine belirli bir prim karşılığında (sigortacı) sigortalatır. Sigorta şirketi de sigortalıyla yaptığı sigorta sözleşmesinde hasarın oluşması durumunda riskin tamamını kendi üstlenmek istemediği durumlarda kendisini bu riske karşılık başka bir şirkete sigortalatır. Bu işleme reasürans adı verilmektedir. Sigorta şirketinin bu riskini sigortalayan şirkete reasürör denilmektedir (Özbolat, 2014, s. 221). Şirket tarafından sigortalanan varlık ile ilgili hasarın gerçekleşmesi durumunda, hasar sigortacı tarafından karşılanır. Ardından sigortacı ilgili ödemenin belirli bir kısmını veya tamamını reasürans faaliyetini üstlenen şirketten (reasürör) tahsil eder. Bu durumda sigortacı sigortalanan varlık için sigortalıya borçlu, reasürörden ise alacaklı bir konuma gelir.

2. REASÜRANS VARLIKLARI

Sigortacılık faaliyetlerinde satışı yapılan sigorta poliçesi ile ilgili hasar ödemesinin yapılıp yapılmayacağı poliçenin satışı esnasında belirsizdir. Çünkü sigorta gelecekte gerçekleşebilecek risklere karşı yapılmaktadır. Bu yüzden

sigorta şirketleri yapmış oldukları anlaşmalar için gelecekte karşılaşılabilecekleri hasar ödemelerinde ödeme gücüne düşmemek için karşılık (Kazanılmamış Primler Karşılığı, Devam Eden Riskler Karşılığı, Muallak Tazminat Karşılığı) ayırmaktadırlar. Daha önce de belirtildiği gibi sigorta şirketleri şayet yapmış oldukları sözleşmelerin belirli bir kısmını ya da tamamını reasürans şirketine yansıtırsa, oluşacak hasarların belli bir kısmını (reasürans şirketine devredilen prim oranında) hasarın ortaya çıkması durumunda tahsil edeceklerdir. Sigorta şirketlerinin reasürans şirketlerinden tahsil edecekleri bu paylara reasürans varlıkları denilmektedir.

Reasürans varlıklarının raporlanmasında TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Varlıklar standartında “koşullu varlıklar” kısmını da incelemek konu bütünlüğünü sağlamak açısından gereklidir. Çünkü ilk bakışta reasürans varlıklarının “koşullu varlıklar” olduğu düşünebilir. Koşullu varlıklar Standart’ta “geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlık” olarak açıklanmaktadır. Standardın 31.maddesinde de “işletme, koşullu varlıklarını finansal tablolarına yansıtmaz” ifadesi yer almaktadır. Ancak sigorta şirketlerinde tüm varlıklar ve borçlar gelecekte ortaya çıkabilecek belirsizliklere göre ortaya çıktığından eğer koşullu varlıklar ve koşullu borçlara göre raporlama yapılacak olursa, sigorta şirketleri bilançolarında bulunan kalemlerin çoğunu raporlayamayacaktır. Bu da finansal tabloların doğru raporlanmaması sonucunu ortaya çıkaracaktır. Bu yüzden reasürans varlıklarının, koşullu varlık olarak raporlanmaması uygun olacaktır.

Reasürans varlıklarının sigorta şirketleri tarafından muhasebeleştirilmesi hususunda ulusal düzenlemeler ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları arasında farklılık bulunmaktadır. Türkiye Muhasebe Standardı 37 (TMS 37): Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı’nda reasürans varlıklarının muhasebeleştirilmesi hususu “tazminatlar” başlığı altındaki düzenlemelere göre yapılmalıdır. Türkiye Finansal Raporlama Standardı 4 (TFRS 4): Sigorta Sözleşmeleri standardında ise reasürans varlıklarının muhasebeleştirilmesi doğrudan yer almaktadır. İlerleyen sayfalarda TMS 37’nin bu kısımdaki düzenlemelerine yer verilecektir.

3. TMS 37 STANDARTINA GÖRE SİGORTA ŞİRKETLERİNDE TAZMİNATLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS 37’nin 53 ila 58. maddeleri arası tazminatların muhasebeleştirilmesine ayrılmıştır. Standardın 53. maddesi tazminatları aşağıdaki gibi açıklamıştır. “*Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının diğer bir tarafça tazmin edil-*

mesi beklendiğinde, ilgili tazminat ancak ve ancak, işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda muhasebeleştirilir. Söz konusu tazminat ayrı bir varlık gibi işleme tabi tutulur. Tazminata ilişkin olarak muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını geçemez.”

TMS 37'nin 53. maddesi sigortacı ile reasürör arasındaki ilişkiye tam olarak uymaktadır. İlgili maddede ifade edilen “bir kısmının veya tamamının diğer bir tarafça tazmininin beklenmesi” durumu sigortacının ödemenin anlaşma gereği bir kısmını reasürans şirketinden alma durumunu ifade etmektedir. Madde aynı zamanda ödemenin kesinleşmesi durumunda muhasebeleştirilmesi gerektiğini söylemektedir. Reasürans anlaşmalarında reasürans şirketi anlaşma gereği hasara iştirak etmek zorundadır. Buradan da reasürans varlığının ayrı muhasebeleştirilmesi, sigorta teknik karşılıklarının ise ayrı muhasebeleştirilmesi gerekliliği anlaşılmaktadır.

Standartın 56. Maddesinde ise “Çoğu durumda, işletmenin ihtilaf konusu tutarın tamamından sorumluluğu devam edecek, öyle ki üçüncü tarafın herhangi bir sebepten ötürü ödemeyi yapmaması durumunda, ilgili işletme tutarın tamamını yerine getirmek zorunda kalacaktır. Bu durumda, borcun tamamına ilişkin karşılık ayrılır ve ilgili işletmenin borcu ifa etmesi *halinde tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda, beklenen tazminat ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilir.*” ifadesi yer almaktadır.

Standartın 56. maddesi de içeriği itibarıyla reasürans işlemlerine atıfta bulunmaktadır. Şöyle ki, sigortaya konu olan risk ortaya çıktığında sigortalı hasarın tazmini için sigortacıya başvurmaktadır. Sigortacı reasürans işlemi yapmış olmasına bakmaksızın hasarın tamamını sigortalıya ödeme yükümlülüğü altındadır. Hasarı tazmin ettikten sonra ise hasar ile ilgili reasürans şirketine başvurarak hasar için yapmış olduğu ödemenin bir kısmını veya tamamını (reasürans sözleşmesinde belirtilen tutarı) reasürörden tahsil edecektir. Bu madde reasürans şirketinden tahsil edilecek tazminatın ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

TFRS 4 Standardı'nda da reasürans varlıklarının raporlanmasıyla alakalı açıklama şöyledir: İlgili standardın 14. maddesi “ *Reasürans varlıklarını ilgili reasürans borçlarıyla veya reasürans sözleşmesinden doğan gelir veya gideri, ilgili sigorta sözleşmesinden doğan gider veya gelir kalemi ile mahsup edilmemesi gerektiğini*” ifade etmektedir. Bu madde TMS 37'nin 53. ve 56. maddelerindeki ayrı bir varlık olarak raporlama ifadesiyle uyumludur. TFRS 4'de reasürans varlıklarının bilançoda ayrı bir hesap kalemi olarak raporlanması gerektiğini belirtmektedir. Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, TMS 37 ve TFRS 4 reasürans işlemi tazminat olarak görmekte ve ayrı bir varlık olarak raporlanması gerektiğini belirtmektedir.

4. REASÜRANS VARLIKLARININ RAPORLANMASINDA MEVCUT DURUM

Türkiye’de faaliyet gösteren sigorta şirketleri finansal tablolarını Hazine Müsteşarlığının yayınlamış olduğu direktiflere göre hazırlamaktadır. Hazine Müsteşarlığı sigortacılık faaliyetleriyle alakalı düzenleme ve denetleme yetkisine sahip kurumdur. Hazine Müsteşarlığı 2007 yılında “*Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik*”i yayınlamıştır. Bu yönetmeliğin dördüncü maddesinin birinci bendi ikinci bentte yer alan konular dışında sigorta şirketlerinin finansal tablolarını 2008 yılından itibaren olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Dördüncü maddenin ikinci bendinde bahsi geçen konu başlıklarıyla ilgili olarak TMS/TFRS’lerin yerine Hazine Müsteşarlığının hazırlayacağı tebliğlerin raporlamada kullanılması gerektiği ifade edilmiştir. Yönetmeliğin bu bendinde “*Sigorta sözleşmelerine, bağlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Müsteşarlıkça çıkarılacak tebliğler ile belirlenir.*” ifadesi yer almaktadır. Adı geçen konu başlıklarıyla ilgili hazırlanmış standartların muaf tutulması ve yerlerine Müsteşarlığın hazırlayacağı tebliğlerin kullanılması gerektiği bildirilmiştir. Yönetmeliğin muafiyet verdiği bu standartlar TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu, TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri ve TMS 28: İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar standartlarıdır. Muaf tutulan standartların genel özellikleri sigorta şirketlerine uymamaları ve bu konular ile ilgili Hazine Müsteşarlığının kendine ait uygulamaları olmasıdır. Muaf tutulan standartlar dışında kalan tüm standartlar ise şirketler tarafından uygulanmak zorundadır. Bu yüzden mevcut sistemde sigorta şirketleri TMS 37 Standardı’nı uygulamaktadır.

Uluslararası standartlar müsteşarlık tarafından uygulamaya konulmadan önce şirketler, Müsteşarlık tarafından 25686 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “*Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi*” isimli tebliğ ile yürürlüğe giren hesap planını kullanmaktaydılar. Hesap planı Avrupa Birliği’nin (AB) 1991 yılında yayınlamış olduğu Avrupa Birliği Sigortacılık Muhasebesi Direktifi örnek alınarak hazırlanmıştır.

AB direktifine göre reasürans varlıklarının bilançoda raporlanması Tablo 1’de gösterildiği gibidir.

Tablo-1. AB Sigorta Muhasebesi Direktifine Göre Sigortacılık Teknik Karşılıklarının Bilançoda Gösterimi

Teknik Karşılıklar
1. Kazanılmamış Primler Karşılığı (a) Brüt Tutar (b) Reasüransa Devredilen Tutar (-)
2. Hayat Matematik Karşılığı (a) Brüt Tutar (b) Reasüransa Devredilen Tutar (-)
3. Muallak Tazminat Karşılıkları (a) Brüt Tutar (b) Reasüransa Devredilen Tutar (-)
4. İkramiye ve İndirim Karşılıkları (a) Brüt Tutar (b) Reasüransa Devredilen Tutar (-)
5. Dengeleme Karşılığı
6. Diğer Teknik Karşılıklar (a) Brüt Tutar (b) Reasüransa Devredilen Tutar (-)

Kaynak: 91/674/EEC No'lu Sigorta Muhasebe Direktifi,1991,s.12.

Tablo 1'den görüleceği üzere sigorta şirketleri gelecekte ortaya çıkabilecek hasar ödemeleri ile ilgili ayırmış oldukları karşılıkları bilançoda raporlarken reasürans varlıklarından mahsup ederek (yani netleştirerek) raporlamaktadır. Bu yöntem sigorta şirketlerinin varlıklarını ve yükümlülüklerini olması gerekenden daha eksik tutarlar ile raporlaması sonucunu doğurmaktadır.

AB tarafından 1991 yılında yayınlanan Sigorta Muhasebe Direktifi, reasürans işlemlerinden elde edilecek varlıkları, ilgili oldukları sigorta sözleşmesinden ortaya çıkan borçlardan mahsup edilmek suretiyle raporlanması gerektiğini göstermektedir. AB'nin 1606/2002 numaralı düzenlemesiyle AB üyesi ülkelerin finansal tablolarını 2005 yılı itibariyle UFRS'lere uyumlu hale getirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenlemenin bir sonucu olarak yayınlanan 2003/51/EC direktifi ile 91/674/EEC Sigorta Muhasebesi Direktifi UFRS'lere uyumlu hale getirilmiştir (Haller ve Eirle, 2004, 28) .

Hazine Müsteşarlığı hazırlamış olduğu hesap planında 91/674/EEC No'lu Sigorta Muhasebesi Direktifini örnek alarak hazırlamıştır. Bu yüzden Türkiye'de kullanılan hesap planında da Reasürans Varlıklar bilançonun kaynak kısmında düzenleyici hesap şeklinde bulunmaktadır. TMS/TFRS seti 2008 yılından itibaren sigorta şirketleri tarafından uygulanmaya başlansa da TMS 1 standartı uygulama dışı bırakıldığı için sigortacılık hesap planı değişmemiş, kullanıma devam edilmiştir. Halbuki bu durum TMS 1'deki netleştirme yasağına aykırı bir durumdur.

5. LİTERATÜR TARAMASI

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu üyesi Henry Rees (2006) yapmış olduğu çalışmada 2005 Haziran'da yayınlanan UMS 37 taslak metninin getireceği yenilikleri açıklamış, karşılıklar ve koşullu borçlar ile ilgili açıklamalar yapmıştır.

Yıldırım ve Karanlık (2008) çalışmalarında TMS 37 standardını ulusal düzenlemeler açısından araştırmış. Ardından Standart açısından garanti karşılıklarının nasıl raporlanması gerektiğini incelemiştir.

Çetin ve Akarçay Öğüz (2010), TMS 37 standardını Türkiye açısından inceledikleri çalışmada ulusal ve uluslararası karşılık kavramlarını incelemiştir. Tazminatlar ile ilgili detaylı bilgi yer almamaktadır. Çalışmada Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Varlıklar ile ilgili açıklamalara ve karşılıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili örnek uygulamaya yer vermiştir.

Özkan ve Kocamış (2011) çalışmalarında Türkiye'de bulunan ulusal muhasebe sistemine göre karşılıklar ile TMS 37 Standardı'ndaki karşılıkları Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında örneklendirerek incelemiştir. Çalışmada tazminatlar tanım olarak yer almaktadır.

Özkan vd. (2013), TMS 37 kapsamında ayrılan karşılıkların bilançonun ihtiyatlılığı üzerindeki etkisi çalışmada incelenmiştir. Çalışmada İMKB'ye kote şirketler analiz edilmiş ve karşılık kalemleri ile finansal tabloların ihtiyatlılığı arasındaki pozitif ilişkiyi incelemiştir.

Siddiqua (2013), yapmış olduğu çalışmasında UMS 37 Standardı'nın Bangladeş bankacılık sektörü üzerindeki etkilerini incelemiştir. İnceleme karşılıklar, koşullu varlıklar ve koşullu borçlar üzerinden gerçekleştirilmiş olup tazminat konusu ile ilgili bir araştırma yapılmamıştır.

Akça ve Gönen (2015), TMS 37 standardı ile ulusal uygulamaları vergi mevzuatı kapsamında incelemiştir. Çalışmalarında vergi mevzuatına göre karşılık ayrılması gereken durumlarda yasal işlemlerin başlatılması gerektiğini belirtmektedirler. Ancak TMS 37'nin aksi yönde ifadelerle yer verdiğini belirtmiştir.

Lagrange vd. (2015), çalışmalarında Kanada'da 2011 yılında yürürlüğe giren UFRS'lerin Kanada Ulusal Muhasebe sistemiyle arasındaki farklı raporlama sistemlerini incelemiştir. Çalışmalarında koşullu borçları UMS 37, UMS 37 taslak metin ve Kanada Ulusal Muhasebe Sistemi açısından ele almışlardır. Çalışma sonucunda faiz kayıtlarında raporlamada ciddi değişiklikler oluştuğunu gözlemlemiştir. Tazminatlar ile ilgili bir çalışma yapılmamıştır.

Suer (2014) karşılıkların TMS 37'ye göre muhasebeleştirilmesi konusunu ele aldığı çalışmasında BİST 100 endeksinde bulunan finansal olmayan şir-

ketleri incelemiştir. Çalışmaya konu olan şirketlerin dava sürecindeki durumlar için yüksek tutarlarla karşılık ayırdığı sonucuna ulaşmıştır.

Literatür taramasından da görüleceği üzere TMS 37 ile ilgili yapılan çalışmalar genel olarak karşılıklar ve koşullu borçlar ile sınırlıdır. TMS 37 tazminatlar ile ilgili literatürde herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmanın bu konuda yapılacak çalışmalara öncülük etmesi beklenmektedir.

6. UYGULAMA

Çalışmanın uygulama kısmında Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi'nin kamuyla paylaşmış olduğu finansal tabloları üzerinden reasürans varlıklarının mevcut sistemde nasıl raporlandığı, TMS 37 Standardı'na göre nasıl raporlanması gerektiği açıklanacaktır. Tablo 2'de Hazine Müsteşarlığı direktiflerine göre hazırlanmış bilançonun kaynaklar kısmında teknik karşılıklar hesap grubu gösterilmiştir.

Tablo-2: Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi 2014 Yılı Sonu Bilançosu Sigortacılık Teknik Karşılıkları Hesap Grubunun Durumu

Hesap Grubu	Dipnotlar	31.12.2014	31.12.2013
Sigortacılık Teknik Karşılıkları	17	2.214.197.954	1.799.130.444
Kazanılmamış Primler Karşılığı - Net	17	1.159.630.507	1.097.540.759
Devam Eden Riskler Karşılığı - Net	2, 26, 17	40.379.346	13.118.373
Matematik Karşılıklar - Net		0	0
Muallak Tazminat Karşılığı - Net	17	1.014.188.101	688.471.312
İkramiye Ve İndirimler Karşılığı - Net		0	0
Diğer Teknik Karşılıklar - Net		0	0

Hazine Müsteşarlığı TMS 37 Standardı'nı sigorta şirketlerine uygulatmaktadır. Ama tazminatlar ile ilgili ifadelerle göre tazminatlar ayrı bir varlık olarak raporlanması gerekirken Tablo 2'de görüleceği üzere Türkiye'de reasürans varlıkları ile ilgili sigorta borçlarından mahsup edilerek bilançoda net tutarları ile raporlanmaktadır. Bu durum Kavramsal Çerçeve'de yer alan netleştirme yapılmaması kuralına aykırıdır. Reasürans varlıklar bilançoda gözükmemekte, sigorta borçlarından reasürans varlıklar düşüldükten sonra net haliyle hesap grubunda raporlanmaktadır. Reasürans varlıkların değerleri ise Tablo 3'te gösterilen 17 nolu dipnotlar vasıtasıyla görülebilmektedir.

Tablo-3: Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi 2014 Yılı Sonu Dipnotlara Göre Sigorta Yükümlülükleri ve Reasürans Varlıkları

	31 Aralık 2014	31 Aralık 2013
Brüt Kazanılmamış Primler Karşılığı	1.491.252.569	1.422.324.312
Kazanılmamış Primler Karşılığı Reasürör Payı	(294.929.264)	(290.025.419)
Kazanılmamış Primler Karşılığı SGK payı	(36.692.792)	(34.755.134)
Kazanılmamış Primler Karşılığı Net	1.159.630.507	1.097.540.759
Brüt Muallak Tazminat Karşılığı	1.243.987.764	823.828.813
Muallak Tazminat Karşılığında Reasürör Payı	(229.799.663)	(135.357.501)
Muallak tazminat karşılığı, net	1.014.188.101	688.471.312
Brüt devam eden riskler karşılığı	52.687.216	22.489.031
Devam eden riskler karşılığında reasürör payı	(12.307.870)	(9.370.658)
Devam eden riskler karşılığı, net	40.379.346	13.118.373
Dengeleme karşılığı, net	60.549.876	44.579.840
Serbest karşılıklar, net	7.702.761	7.702.761
Diğer teknik karşılıklar, net	68.252.637	52.282.601
Toplam Teknik Karşılıklar, net	2.282.450.591	1.851.413.045
Kısa Vadeli	2.214.197.954	1.799.130.444
Uzun Vadeli	68.252.637	52.282.601
Toplam Sigorta Teknik Karşılıkları, net	2.282.450.591	1.851.413.045

Tablo 2 ve Tablo 3 birlikte incelendiğinde, reasürans varlıklarının ilgili oldukları sigorta yükümlülüğünden mahsup edilerek bilançoda net tutarları ile raporlandığı görülmektedir. Örneğin Muallak Tazminat Karşılığı sigorta şirketi için bir yükümlülüktür. Şirket bu tutarı ödemekle yükümlüdür. Şirket bu karşılığı bilançoda 1.041.188.101 TL net tutarı ile raporlamıştır. Ama dipnot incelendiğinde şirketin Muallak Tazminat Karşılığı tutarının brüt olarak 1.243.987.764 TL olduğu görülmektedir. Yani şirketin ödemekle yükümlü olduğu tutar 1.243.987.764 TL'dir. Brüt ve net tutar arasındaki 229.799.663 TL bilançoda raporlanmamış fark sigorta şirketinin reasürans şirketinden alacağı tazminat tutarıdır. Bilançoda tutar reasürans varlıklarından alınacak tazminatlar mahsup edilmiş şekilde raporlanmıştır.

TMS 37 Standardı'nın tazminat ile ilgili kısmı tazminatların ayrı bir varlık olarak raporlanması gerektiğini belirtmiştir. Sigorta şirketleri raporlama yaparken TMS 37 Standardı'nı uygulamakla yükümlüdürler, bu yüzden sigorta şirketleri standartlara tam uyumlu finansal tablo hazırlayabilmek için tazminat ile ilgili kısım bilançonun aktifinde ayrı bir varlık olarak raporlamak zorundadırlar. Bu sebeple, bilançoda sigorta yükümlülükleri brüt tutarları ile raporlanmalı, reasürans varlıkları içinse varlık kısmında dönen ve duran varlıklar hesap sınıflarında yeni hesap gruplarının tanımlanması ve reasürans varlıklarının bu hesap gruplarında sigorta yükümlülüklerinden bağımsız olarak raporlanması gerekmektedir. Temsili hesap grubu Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo-4: Teknik Karşılıkları Reasürör Payı Hesap Grubu (Temsili)

	31 Aralık 2014	31 Aralık 2013
F-Teknik Karşılıklar Reasürör Payı	573.729.589	469.508.712
1- Kazanılmamış Primler Karşılığı Reasürör Payı	331.622.056	324.780.553
2- Devam Eden Riskler Karşılığı Reasürör Payı	12.307.870	9.370.658
3- Matematik Karşılığı Reasürör Payı		
4- Muallak Tazminat Karşılığı Reasürör Payı	229.799.663	135.357.501
5- İkramiye ve İndirimler Karşılığı Reasürör Payı		
6- Diğer Teknik Karşılıklar Karşılığı Reasürör Payı		

Tablo 3’de görüldüğü üzere mevcut uygulamada reasürans varlıkların tutarları bilançonun pasifinde düzenleyici hesap olarak gösterilmektedir. Reasürans varlıkları ayrı bir varlık olarak raporlayabilmek için Tablo 3’te gösterilen reasürans payları Tablo 4’te varlık tarafında temsili olarak açılmış hesap grubunda raporlanmıştır. Varlıklar bilançoda ayrı olarak raporlandığı için sigorta yükümlülükleri pasifte mahsup edilmeyerek net tutarları ile bilançoda gösterilecektir. Tablo 5’te sigorta yükümlülükleri net tutarları ile gösterilmiştir.

Tablo-5: Sigorta Yükümlülükleri Reasürans Varlıkları Mahsup Edilmemiş

HESAP GRUBU	31.12.2014	31.12.2013
Sigortacılık Teknik Karşılıkları	2.214.197.954	1.799.130.444
Kazanılmamış Primler Karşılığı - Brüt	1.491.252.569	1.422.324.312
Devam Eden Riskler Karşılığı - Brüt	52.687.216	22.489.031
Matematik Karşılıklar - Brüt	0	0
Muallak Tazminat Karşılığı - Brüt	1.243.987.764	823.828.813
İkramiye Ve İndirimler Karşılığı - Brüt	0	0
Diğer Teknik Karşılıklar - Brüt	0	0

Reasürans faaliyetinden alınacak tazminatların tahsil edilme garantisi bulunmamaktadır. Sigorta şirketi hasar ortaya çıktığı zaman ise sözleşme şartlarının sağlanması durumunda tüm hasarı karşılamak durumundadır. Tüm hasar sigorta şirketi tarafından karşılanmakta, sigorta şirketi daha sonra reasürans şirketine sözleşme ile ilgili tazminat tutarını tahsil için başvurmaktadır. Yani bir sigorta işinde üç taraf bulunmaktadır. Yükümlülükler sigortalılara ödenmekte, tazminatlar ise reasürans şirketlerinden tahsil edilebilmektedir. Yükümlülükler ile tazminatlar ayrı kişi ve kuruluşlara ait olduğu için yükümlülükleri ve tazminatların mahsup edilerek yapılması yerine ayrı ayrı yapılması daha doğru bir yaklaşımdır.

Tazminatları raporlamanın ayrı yapılması TMS 37 Standardı ile sınırlı değildir. Bu durum TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri Standardı’nda da belirtilmiştir.

TFRS 4 Standardı'nın 14. maddesinin d bendi “ *reasürans varlıklarını ilgili reasürans borçlarıyla veya reasürans sözleşmesinden doğan gelir veya gideri, ilgili sigorta sözleşmesinden doğan gider ve gelir kalemi ile mahsup edilmez*” ifadesine yer vermiştir. TFRS 4 Standardı da borç ve alacak ilişkisi farklı kişi veya kuruluşlarla olduğu için mahsup işlemi yapmanın sakıncalı olduğunu ayrı ayrı raporlanması gerektiğini ifade etmiştir. Türkiye'deki uygulama hem TMS 37 hem de TFRS 4 Standartları'na aykırıdır. Bu yüzden reasürans varlıkların ayrı bir hesap grubunda raporlanması standartlara tam uyum için önem arz etmektedir.

7. SONUÇ

Son 15 yıldır TMS/TFRS kavramları muhasebe pratiğinde köklü değişiklikler getirmiştir. Türkiye'de ulusal raporlama sistemi ile TMS/TFRS'leri uyumlaştırmak için büyük zaman ve emek harcamıştır. Ama Türkiye'de TMS/TFRS'ler ile ulusal düzenlemeler arasında tam uyum söz konusu olmamıştır. Bazı sektörlerde TMS/TFRS setine ait bazı standartların tamamı ya da bazı maddeleri kamu otoritesi tarafından uygulama dışı bırakılmıştır.

Türkiye'de uzun yıllardır uygulama alanı bulunan TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Varlıklar Standardı tazminat ile ilgili sözleşmelerin raporlanması ile ilgili detaylı bilgi vermiştir. Ancak standart ile ilgili daha önce yapılmış akademik çalışmalarda tazminatlar konusuna yeterince yer verilmemiştir.

Türkiye'de sigorta sektörü ile ilgili denetleme ve düzenleme faaliyetlerini Hazine Müsteşarlığı gerçekleştirmektedir. Müsteşarlık 2008 yılında sigorta şirketlerine finansal raporlamaları TMS/TFRS setine göre yapmalarını zorunlu kılmıştır. Ancak şirketler tüm standartlardan mesul tutulmamıştır. TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri Standardı, TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar standartları uygulamadan muaf tutulmuş, kalan standartların tamamı uygulamaya konu edilmiştir. Çalışmanın konusunu oluşturan TMS 37 Standardı sigorta sektörünün uygulamakla mükellef olduğu standartlardan biridir. Standart sektör tarafından uygulanmakta ancak tazminatlar kısmında belirtilen durumlar uygulamada yer bulmamaktadır.

Standartlar ile tam uyumlu finansal tabloların oluşturulabilmesi için sigorta şirketlerinin reasürans faaliyetlerinden olan alacaklarının bilançonun pasifinde ilgili kaynaklardan mahsup edilmiş şekilde net tutarlarla raporlama yapılması yerine bilançonun aktif kısmında ayrı bir varlık olarak raporlanması gerekmektedir. Bu durum sonucunda bilançonun aktifinde reasürans varlıklarından alacaklar raporlanırken, pasif tarafta ise sigorta ile ilgili ayrılan net karşılıklar yerini brüt tutarlara bırakacaktır. Bu sayede

hem TMS 37 Standardı'nın tam anlamıyla uygulanması sağlanırken hem de TFRS 4 Standartı'nın da belirttiği sigorta borçlarıyla ilgili reasürans varlıklarının mahsup edilmesi yasağına uyumlu finansal tablolar oluşturulacaktır.

Raporlamadan kaynaklı bu farklılık şirketlerin finansal tablolarını tutar bazında da büyük oranda etkilemektedir. Anadolu Sigorta'nın 2013 yılı sonu itibariyle aktif büyüklüğü 3.252.770.192 TL, 2014 yılı sonu itibariyle ise 3.773.390.785 TL'dir. Bu tutarlar tazminatların pasif kısımda borçlardan mahsup edilerek raporlanması sonucunda oluşmuştur. Şayet şirket tazminatlarını Standart'ta belirtildiği şekilde muhasebeleştirilmiş olsaydı; 2013 yılı sonu itibariyle aktif toplamı (17 numaralı dipnotta belirtilen reasürans varlıklarının toplamı kadar) 3.722.281.904 TL, 2014 yılı sonunda ise 4.347.120.374 TL olarak raporlanacaktı. Raporlamadaki bu temel farklılıktan ötürü sigorta şirketi aktif büyüklüğünü olduğundan 2013 yılında yüzde 14,43, 2014 yılında ise yüzde 15,20 oranında daha düşük raporlamak zorunda kalmıştır. Bu farklılık finansal tablo kullanıcılarının karar almalarını etkileme açısından büyük bir orandır. Ayrıca bu raporlama farklılığından ötürü tüm sektörün büyüklüğü olduğundan düşük raporlanmaktadır. Bu sebeplerden dolayı tazminatların raporlanmasıyla ilgili TFRS'ler ile tam uyumlu finansal tablolar oluşturabilmek için uygulanmayan standartlar ya da standart maddelerinin uygulamaya konulup ortaya çıkan farklılıkların giderilmesi önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

91/67/EEC, Avrupa Birliği Sigortacılık Muhasebesi Direktifi (1991). Avrupa Ekonomi Teşkilatı. 19 Aralık 1991.

Akça, N. ve Gönen, S. (2015). Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Değerlendirilmesi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3(3), 89–105.

Anadolu Sigorta Finansal Tabloları. <http://www.anadolusigorta.com.tr/tr/yatirimci-iliskileri/finansal-bilgiler/mali-tablolar-ve-bagimsiz-denetim-raporlari> . Erişim Tarihi: 08.02.2016

Çetin, A. ve Akarçay Öğüz, A. (2010). Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 29(2), 407–430.

Haller, A. ve B. Eirle. (2004). The Adaption of German Accounting Rules to IFRS: A Legislative Balancing Act. *Accounting in Europe*, 1.1, 27-50.

Lagrange, B. , Viger, C. ve A.Anandarajan (2015). Contingency Liabilities: The effect of Three Alternative Reporting Styles. *Research in Accounting Regulation*. 27.119-128.

Özkan, Ö. ve Kocamış, T. U. (2011). Karşılıklar Standardı İle Vergi Usul Kanunu Ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (Ocak-Şubat), 191–214.

Özkan, S., Karabrahimoğlu, Y. ve Acar, E. E. (2013). Accounting conservatism in the post-IFRS period: Do provisions matter? *Iktisat İşletme Ve Finans*, 28(324), 109–130.

Özbolet, M. (2014). *Temel Sigortacılık*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Özkan, E. (2014). Reasürans. F. Kaya içinde, *Sigortacılık* (s. 187-217). İstanbul: Beta Yayınları.

Rees, H. (2006). The IASB's Proposed Amendments to IAS 37. *Accounting in Europe*, 3(October), 27–34.

Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik (2007). T.C. Resmi Gazete 26582 (M). 14 Temmuz 2007.

Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi (2004). T.C. Resmi Gazete 25686 (M), 30 Aralık 2004.

Siddiqua, J. (2013). Application of International Accounting Standards 37(IAS 37): A Study of Banking Sector in Bangladesh. *International Journal of Applied Research in Business Administration and Economics*, 02(01), 12–24.

Suer,A.Z.(2014). The Recognition of Provisions: Evidence from BIST100 Non-financial Companies. *Procedia Economics and Finance*. 9. 391-401.

Türkiye Muhasebe Standartları 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar (2006). T.C. Resmi Gazete 26081 (M), 15 Şubat 2006.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları 4: Sigorta Sözleşmeleri (2006). T.C. Resmi Gazete 26119 (M), 25 Mart 2006

Yıldırım, S. ve Karanlık, S. (2008). Türkiye Muhasebe Standardı (Tms-37) Kapsamında Karşılıklar Ve Garanti Giderleri. *MÖDAV*, 3, 107–122.

ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM HARCAMALARININ VERGİSEL DÜZENLEMELER VE TEŞVİKLER ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ*

Arş.Gör. Nur FİDANCI**

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Şubat 2017; 10 (5): 69-90

ÖZ

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

Anahtar Sözcükler: Araştırma Geliştirme, Ar- Ge İndirimi, Ar- Ge Harcamaları

JEL Kodları: M41, K34, O32.

EVALUATION OF RESEARCH AND DEVELOPMENT (R&D) AND DESIGN EXPENDITURES WITH TAX REGULATIONS AND INCENTIVE AND ACCOUNTING PRACTICES

ABSTRACT

The aim of this study is to evaluate the accounting practices about research and development expenses and their 'Reduction Principles' from company profits. Firstly, R&D reduction principles and scope of expenses are discussed in the context of related laws, namely Corporate Tax Law and

* Makalenin gönderim tarihi: 04.05.2016; Kabul tarihi: 11.08.2016

** Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü öğretim elemanı, nur.fidanci@deu.edu.tr

Income Tax Law. This reduction is compared with the regulations about contributions, incentives and reductions determined in the Law No.5746. Finally, applications are given about the accounting of R&D expenses in the frame of Uniform Accounting System and TMS 38- Intangible Assets.

Keywords: Research Development, R&D Reduction, R&D Expenditures

JEL Codes: M41, K34, O32.

1.GİRİŞ

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

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

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

Bu çalışmada; Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan işletmeleri bilgilendirmek amacıyla konuyla ilgili olarak düzenlenen Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu’ndaki indirim ve 5746 sayılı “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun”daki destek, teşvik ve indirimler incelenmektedir. 26 Şubat 2016 tarihinde yayımlanan 6676

sayılı “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile getirilen değişiklikler de dikkate alınarak, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve TMS- 38 çerçevesinde Ar- Ge harcamalarının nasıl muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulamalara yer verilmektedir.

2. AR- GE VE TASARIM FAALİYETLERİNİN TANIMI

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

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin tanımı yapılmamıştır. Ar- Ge faaliyetlerinin tanımı; 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 5746 sayılı “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun”, 4691 sayılı ‘Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’ ve 38 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı’nda yapılmıştır. Ayrıca; 6676 sayılı kanun ile Ar- Ge mevzuatına tasarım faaliyetleri dahil edilerek kapsam genişletilmiştir.

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

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

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

TMS 38’de araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir. Geliştirme ise; tica-

ri üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

Tüm bu düzenlemelerdeki Ar- Ge faaliyeti tanımlarına bakıldığında; temelde yenilikçi düşünce ve özgün tasarımların ortaya çıktığı ve günümüzde hızla artış gösteren yazılım faaliyetlerinin önemle vurgulandığı görülmektedir. Bunun yanında; düzenlemelere bakıldığında Ar- Ge faaliyetlerinin sınırının ticari faaliyetlerin başladığı noktada son bulduğu ifade edilmektedir. Diğerlerinden farklı olarak TMS 38’de ise Ar- Ge faaliyeti tanımı araştırma ve geliştirme olmak üzere iki ayrı aşamada yapılmaktadır.

3. AR- GE VE TASARIM FAALİYETLERİNİN KAPSAMI

Ar- Ge ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin 2001 yılından 2016 yılına kadar getirilen düzenlemeler, yöntem ve uygulamalar diğerinin gelmesiyle yürürlükten kaldırılmamış, tersine devam etmiştir. Birbirinden bağımsız olarak uygulamada yer alan üç ayrı teşvik sistemi, girişimciler açısından önem taşımaktadır. Çünkü, girişimciler bu üç uygulama yönteminden birini seçebilmekte ya da bir uygulamadan vazgeçip diğerine geçebilmektedir (Tuncer 2009, 4).

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

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği madde 10.2’de getirilen Ar- Ge indirimine ilişkin düzenlemede Ar- Ge indirimi mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge’ye yönelik faaliyetlerine ilişkin işletme bünyesinde yapmış oldukları Ar- Ge harcamalarının kurum kazancının tespitinde Ar- Ge indirimi olarak dikkate alınabileceği ifade edilmiştir. Buna göre tebliğ, işletmelerin Ar- Ge indiriminden yararlanabilmesi için kendi bünyelerinde “Ar- Ge Departmanı” kurmaları zorunluluğu getirmektedir. Tebliğe göre, fiili kullanımın tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaşılması koşuluyla bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan Ar- Ge departmanında yapılan Ar- Ge faaliyetleri işletme bünyesinde yapılmış sayılmaktadır. İşletmenin organizatörlüğünde olmak koşuluyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar- Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar- Ge faaliyetleri de bu kapsamda değerlendirilmektedir.

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

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

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

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

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

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

4. AR- GE VE TASARIM İNDİRİMİ VE KAPSAMI

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

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

5746 sayılı kanun ile indirim kapsamı daha geniş tanımlanmıştır. Kanundaki tanıma göre indirimden kimlerin yararlanacağı ayrı ayrı belirtilmiş, ayrıca büyük işletmeler için ilave bir indirim uygulaması eklenmiştir. Buna göre Ar- Ge ve tasarım indirim; Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge mer-

kezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca; Bakanlar Kurulunca belirlenecek ölçütlere bağlı olarak Ar- Ge ve Tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar- Ge, yenilik ve tasarım harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır şeklinde tanımlanmıştır.

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

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

Diğer taraftan, tamamlanmamış bir Ar- Ge projesinin başka bir kuruma satılması halinde aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınır. Ayrıca; satın alan kurumun bu projeye yönelik gerçekleştirdiği ilave harcamalar Ar- Ge indirimi kapsamında olup, tamamlanmış bir Ar- Ge projesinin satılması durumunda ise projeyi devralan kurumun indirimden yararlanması söz konusu değilken; 6676 sayılı kanunla getirilen değişikliğe göre; Ar- Ge merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe sayılı olarak yürüttükleri Ar- Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım merkezlerinin siparişe dayalı tasarım faaliyetleri belirtilen indirim, istisna destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir. Siparişe dayalı olarak yapılan bu faaliyetlerde indirimin yüzde 50'si Ar- Ge ve Tasarım merkezi tarafından kullanılabilirken, yüzde 50'si siparişi veren kurum tarafından kullanılabilir. Böylece Ar- Ge veya Tasarım merkezi kurma olanağı olmayan firmalarda yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönlendirilmektedir.

Ayrıca; 5746 sayılı teşvik kanununda 6676 sayılı kanunla yapılan değişikliklerle; bu kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlan-

nanlar, 193 sayılı kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) ve (13) numaralı bentleri, 5520 sayılı kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (ğ) bentleri hükümleri ile 4691 sayılı kanunun geçici 2 nci maddesi hükümlerinden ayrıca yararlanamayacakları belirtilmektedir. Aynı mahiyetteki destek ve teşviklerden sadece birinin seçilmesi gerekmektedir. Böylece; mükerrer indirim uygulaması engellenmektedir.

Yapılan incelemeler sonunda; alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan 'Ar- Ge Projesi Değerlendirme Raporu'nun olumsuz olması halinde, Ar- Ge indirimi dolayısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır. Ar- Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar- Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir.

5. AR- GE VE TASARIM HARCAMALARININ KAPSAMI

İşletmeler için; bir fikrin ortaya çıkmasından onu ticari hayata geçirinceye kadar katlandığı tüm giderler Ar- Ge harcaması olarak kabul edilmektedir. Ar- Ge giderleri yeni bir ürün veya süreç üretiminde kullanılmak üzere geliştirilen yeni bilgiler için planlanmış araştırmalarda katılan maliyetlerin tümüdür (Hermanson ve diğerleri 1989, 467). Yasada ve yönetmelikte pek belirtilmemekle beraber, girişimcilerin Ar- Ge ve tasarım faaliyetlerine başlamadan önce bir Ar- Ge Projesi tasarımı hazırlamaları ve sonrada bu projeyi yapılan tanımlamalar kapsamında somut hale getirmeleri gerekmektedir. Bu durumda işletmeler için ciddi bir ön çalışmayı zorunlu hale getirmektedir. Dolayısıyla; ciddi bir Ar- Ge projesinin hazırlanması oldukça pahalı olmaktadır (Tuncer 2009, 12).

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

Tablo 1. Ar- Ge Gider Türlerinin 5746 Sayılı Kanunla İlgili Yönetmelik ve KVK 1 Sıra Nolu Tebliğ'e Göre Karşılaştırılması

	Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Yönetmelik	Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Sıra Nolu Tebliğ
İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve amortismanına tabi olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderler	

PERSONEL GİDERLERİ	Faaliyetlerin yürütülmesinde doğrudan çalışan ve gerekli nitelikteki personel ile ilgili tahakkuk ettirilen ücretler	
	Tam zamanlı Ar- Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere doğrudan faaliyetle ilişkili destek personeli ücretleri ile faaliyete ayrılan zaman göz önünde bulundurularak kısmi çalışan personelin ücretleri	Ar- Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile kısmi çalışan personelin ücretleri bu kapsamda değerlendirilmez.
DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	Normal bakım onarım giderleri hariç, Ar- Ge faaliyetiyle ilgili işletme dışında yerli ve yabancı kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınmasına ilişkin ödemeler	
	Dışarıdan alınan hizmetlere ilişkin toplam Ar- Ge harcamasının %20'sini geçmeme sınırı getirilmiştir.	
ÇEŞİTLİ GİDERLER¹	Elektrik, su, doğalgaz, bakım onarım, haberleşme, nakliye giderleri gibi faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderler, sigorta giderleri, kitap, dergi, vb. bilimsel yayınlar, Büro, kırtasiye gibi sarf malzemeleri ve çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanan paylar bu gider kapsamında değerlendirilmez.	
VERGİ RESİM VE HARÇLAR	Vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan vergi resim ve harçlar, faaliyetlerde kullanılan taşınmazlara ilişkin vergileri kapsar, ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri vb. vergi resim harçlar 6676 sayılı kanunla müstesna tutulmuştur.	
AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	Ar- ge faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin iktisap edilen amortisman tabi kıymetlerin amortisman ve tükenme paylarını kapsar.	
	Başka faaliyetlerle ortak kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanı Ar- Ge faaliyeti içinde kullanıldığı süreye göre hesaplanır.	Başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar- Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez.
FİNANSMAN GİDERLERİ	Yönetmelikte finansman gideri, gider türleri arasında tanımlanmamıştır. 6676 sayılı kanunla teknogirişim sermayesi desteğinden yararlanan projelerin finansmanı için sağlanan sermaye desteklerinin kurum kazancının % 10'u ve özsermayenin % 20 yi aşmaması şartıyla kurum kazancından indirimi sağlanabilecektir. Ayrıca tutarın yıllık 500.000 TL'yi aşmaması şartı getirilmiştir.	Yerli ve yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin giderler, finansman giderleri olarak tanımlanmıştır.

Tablo incelendiğinde iki uygulamada önemli farklılıklar yer almaktadır. Dolayısıyla; işletmelerin indirim tutarlarının eksiksiz ve doğru hesaplanabilmesi için Ar- Ge faaliyeti harcamalarını seçeceği teşvik sisteminin ihtiyaçlarına göre ve ilgili ayrımları göz önünde bulundurularak izlemesi gerekmektedir.

¹ 5746 sayılı Kanunla ilgili olarak çıkarılmış olan Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği ve 1 Nolu KVK Genel Tebliği'nde 'Genel Giderler' olarak ifade edilmiştir.

6. AR-GE VE TASARIM HARCAMALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

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

Ar- Ge harcamalarının olduğu dönemde gider yazılması, harcamaların olduğu dönemde aktifleştirilmesi, harcamalardan belli şartları taşıyanların aktifleştirilip diğerlerinin dönem gideri yazılması ve Ar- Ge harcamalarının gider yazılarak ileride fayda sağlayacağı durumda aktifleştirilmesi olmak üzere dört farklı yaklaşım uygulanmaktadır (Köse ve Ferhatoğlu 2009, 93). Bu farklılıklar Ar- Ge harcamalarının niteliğine ilişkin yapılan muhasemeden kaynaklanmaktadır.

Ancak, yöntemler incelendiğinde, Ar- Ge faaliyetlerine ilişkin katlanılan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda temelde iki yaklaşım bulunmaktadır. Birinci yaklaşımda harcamalar gerçekleştiği dönemde gider kaydedilir, ikinci yaklaşımda ise; maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilerek gelecek yıllarda itfa yoluyla gidere dönüştürülebilir (Meigs ve Meigs 1990, 406).

TDMS’de Ar- Ge maliyetleri ile ilgili olarak maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda ‘263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri’, dönem giderlerinde ‘630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri’ ve maliyet hesapları içinde ‘750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri’ hesaplarına yer verilmiştir. Hesapların niteliğine bakıldığında; satış maliyetleri ve borçlanma maliyetleri Ar- Ge maliyetleriyle ilişkilendirilmemektedir (Akdoğan 2000, 15).

Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS)’nde, ar- ge faaliyetlerinin kapsamıyla ilgili belirgin tanımlamalar ve iki faaliyet arasında bir ayırım yapılmamıştır. TDMS’de yer alan üç hesaptaki tanımlara göre; ar- ge giderlerinin aktifleştirilmesine veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesine olanak sağlanmasına rağmen, bu maliyetlerin hangi durumda gider yazılıp hangi durumda aktifleştirilerek maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirileceği konusuna değinilmemiştir. Ancak, hesapların niteliğini tanımlayan

açıklamalara bakıldığında; elde edilen sonuçlardan harcamanın yapıldığı dönemden sonra da yararlanılması isteniyorsa aktifleştirilebileceği belirtilmiştir. Aksi durumda dönem gideri olarak yazılabileceği dolaylı olarak ifade edilmiştir. (Akdoğan 2000, 16)

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

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

Diğer taraftan; Ar- Ge giderleri ve faaliyetlerine ilişkin standartlaştırma çalışmalarıyla getirilen düzenlemelerde ne şekilde muhasebeleştirileceği belirtilmiştir. TMS 38'e göre; bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi (prototip gibi), varlığın fiziksel unsuru; içindeki maddi olmayan bilgi unsuruna göre ikincil durumda yer alır. Dolayısıyla; işletme maddi ve maddi olmayan unsurlar içeren bir varlığın maddi duran varlık mı yoksa maddi olmayan duran varlık olarak mı ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak yargıda bulunur.

Standarda göre; bir maddi olmayan duran varlık sadece varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin olası olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir. Standartın ilgili maddeleri gereğince; eğer işletme bu varlığa ilişkin yaptığı harcamaları aşamalara göre ayıramıyorsa sadece araştırma safhasında gerçekleştirmiş gibi ele alır. Ayrıca, finansman giderlerine ilişkin olarak; 'TMS- 23 Borçlanma Maliyetleri' standardı hükümlerince; bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaaı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir şeklinde belirtilmiştir.

7. AR-GE VE TASARIM HARCAMALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

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

7.1. Araştırma ve Geliştirme Hizmetinin İşletme İçinden Sağlanması Durumu

7.1.1. Ar-Ge ve Tasarım Harcamalarının Aktifleştirilmesi (Süreç İyileştirme)

ÖRNEK: Meyve suyu üretimi yapan bir firma olan YAZ A.Ş. üretim sürecinin iyileştirilmesi amacıyla Ar- Ge departmanında yeni bir teknikle üretim yapabilecek bir sıkma makinesi tasarlamıştır. 2014 yılında başlanan proje 2015 yılında tamamlanmıştır.

Gider Türü	Harcamanın Tutarı
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	80.000
Personel Giderleri	45.000
Çeşitli Giderler	24.000
Vergi Resim ve Harçlar	2.000
Amortisman ve Tükenme Payları	3.500*
TOPLAM	154.500 TL

Projenin ilk yılında yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olacaktır.

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

*Projede yararlanılan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman tutarı

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

Gider Türü	Harcamanın Tutarı
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	25.000
Personel Giderleri	35.000
Çeşitli Giderler	15.000
TOPLAM	75.000 TL

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	154.500	
263.01 Geliştirme		
263.01.01 Sıkma Makinesi		
150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		25.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ		50.000
381 GİDER TAHAKKUKLARI		

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

7.1.1.1. Aktifleştirilen Ar- Ge ve Tasarım Harcamalarının İlgili Aktife Devretmesi Durumu

İşletmenin üretim sürecini iyileştirmeye yönelik kendi bünyesinde oluşturmuş olduğu yeni teknolojinin tamamlanıncaya kadar 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında aktifleştirilmesi gerekmektedir. Proje tamamlandıktan sonra geliştirilen ürün veya teknoloji maddi bir unsur olarak kullanılmaya başlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılmalıdır.

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

ÖRNEK: GÜZ A.Ş. esas faaliyeti ofset baskı makinesi üretmek olan bir işletmedir. İşletme 2014 yılında daha önce kullanılmamış bir teknikle baskı yapabilecek yeni bir makine tasarımı ile ilgili bir projeye başlamıştır. Makinenin tasarlanması aşamasında Ar- Ge departmanında 32.000 TL harcanmıştır. 2015 yılında makine ile ilgili araştırmalar tamamlanmış ve proje geliştirilmek (prototip) üzere 25.000 TL ilk madde ve malzeme, 15.000 TL personel ücreti ve 7.000 TL çeşitli gider gerçekleştirilmiştir.

2014 yılında makinenin araştırılmasına ilişkin giderlerin muhasebeleştirilmesi şu şekilde olacaktır:

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

2015 yılında makinenin araştırması tamamlanmış ve prototipin üretilmesi için gerçekleştirilen harcamalar ilgili aktife alınmıştır.

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

7.1.2.1. Ar- Ge ve Tasarım Faaliyetleri Sonucu Oluşan Gayri Maddi Hakkın Tescil Edilmesi

Mevcut düzenlemelerde, 260- Haklar Hesabı'nın ve 263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nın farklı itfa sürelerine tabi olması işletmelerin bilançolarında içsel geliştirdikleri ve patentini aldıkları haklarını muhasebe kayıtlarında nasıl gösterecekleri sorusunu gündeme getirmektedir. Ar- Ge giderleri sonucunda patenti alınabilecek bir buluşun yapılması durumunda yapılan harcamalar patent maliyeti olarak değerlendirilmemelidir. Katlanılan tüm Ar- Ge harcamaları gerçekleştirildiğinde giderleştirilmelidir (Flesher ve diğerleri 1987, 358). Çünkü; gayri maddi hakların iktisabına (edinme maliyeti) sadece satın alma maliyetleri eklenmektedir. Edinme maliyeti içsel geliştirme ya da kendi kendine üretme maliyetlerini içermemektedir.

Haklar hesabı sözleşme süresi, yararlanma süresi veya bu süre belirlenmemişse 5 yılda itfa edilirken, Araştırma ve Geliştirme Giderleri 5 yılda itfa edilmektedir. Bu iki hesabın itfa süresinin farklı olması uygulamada çeşitli yaklaşımlara neden olmaktadır. Bir yaklaşımda, işletmenin Ar- Ge projesinin başarı ile sonuçlanmış olması durumunda patent veya lisans alınması için başvuru yapılmaya dahi 263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nda aktifleştirilen tutarın bilançoda 260- Haklar hesabına aktarılması ifade edilmiştir (Şeker 2009, 34). Diğer bir yaklaşımda ise; tamamlanan Ar- Ge projesi sonucu mamul ya da teknoloji elde edilmesiyle patent ya da lisans alınması durumunda aktifleştirilen Ar- Ge harcamalarının 260- Haklar hesabına alınması gerektiği belirtilmiştir (Özulucan 2003, 142).

Bunun yanında vergisel açıdan incelendiğinde; KVK 1 Sıra Nolu Tebliği'nin 'Ar- Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi' ile ilgili maddesinde kurumların harcamalarının tamamını aktifleştirmeleri ifade edilmiştir. Ancak, proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar Ar- Ge sayılmayan faaliyetler arasında tanımlanmış ancak, fikri mülkiyet hakkının edinimine ilişkin bir bilgi verilmemiştir. 5746 sayılı kanunla ilgili Yönetmeliği'nin İkinci Bölüm Madde 6'nın (ı) bendine göre, Ar- Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikri mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik çalışmalar Ar- Ge sayılmayan faaliyetler olarak tanımlanmış dolayısıyla, gayri maddi hakka yönelik patent alımı için yapılan harcamalar Ar- Ge indiriminin konusuna dahil edilmiştir. Ayrıca; 6676 sayılı kanunla getirilen yenilikle Türk Tasarım Danışma Konseyinin önerileri doğrultusunda Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belirlenecek ölçütlere uygun tasarım yarışmalarında sergilenenlerin tescil giderleri bakanlık bütçesi ödeneği olanakları çerçevesinde geri ödemesiz olarak desteklenebilecektir.

Sonuçta, işletmeler Ar- Ge faaliyetlerinin başarıyla tamamlanması sonucu oluşan gayri maddi hakkı patent enstitüsüne başvurarak tescil ettirebilirler. Bu süreç içinde fikri mülkiyet hakkının tescil edilmesine ilişkin gerçekleştirilen tüm harcamalar geliştirilen fikrin tamamlayıcı bir unsuru olması ve işletme açısından uzun dönemde yararlanabilecek bir fayda sağlayacağından dolayı harcamaların 263- Araştırma ve Geliştirme Hesabı'nda aktifleştirilip, itfasının da ilgili hesap aracılığıyla yapılması uygun görülmektedir.

7.1.3. Ar- Ge ve Tasarım Harcamalarının Dönem Gideri Yazılması

7.1.3.1. Aktifleştirilen Ar- Ge ve Tasarım Harcamalarının, İtfa Süresinden Önce Özelliğini Kaybetmesi Durumu

Gayri maddi bir hak ortaya çıkmaması ya da projeden daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına olanak kalmaması durumunda, kurumun Ar- Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda

aktifleştirilmiş olan tutarın doğrudan gider yazılması mümkündür. Bu durumda işletme aktifleştirdiği tüm tutarı doğrudan gider hesabına aktararak kapatır.

7.1.3.2. Gayri maddi Hakka Yönelik Olmayan Ar- Ge Harcamaları

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

7.2. Ar- Ge ve Tasarım Hizmetinin Dışarıdan Satın Alınması Durumu

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

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

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	12.000	
102 BANKALAR		12.000

7.3. Aktifleştirilen Ar- Ge ve Tasarım Harcamalarının İtfa Edilmesi

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

389 Sayılı Vergi Usul Kanunu Ek Listesi’nde belirtilen dipnota göre; mükelleflerin 5220 sayılı Kurumlar Vergisi ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunlarında yer alan, “mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları” kapsamında işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri ar-ge faali-

yetleri neticesinde, gayri maddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde, yaptıkları ar- ge harcamaları bu sınıf uyarınca itfa edilecektir. Ancak, mezkur Kanunlar kapsamında Ar-Ge faaliyeti olarak değerlendirilmeyen, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri, dışarıdan hizmet satın alma yoluyla veya benzeri şekilde gerçekleştirdikleri gayri maddi hakka yönelik harcama tutarları, iktisap edilen veya yapılan araştırmalar sonucu ortaya çıkan kıymetin niteliğine göre (patent, formül, dizayn, örnek kalıp vb.), 339 ve 365 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listenin “55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler” sınıfı uyarınca itfa edilecektir.

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

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

7.4. Ar- Ge ve Tasarım İndiriminden Yararlanılması

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

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

7.5. TMS 38'e Göre Ar- Ge ve Tasarım Faaliyetleri

TMS 38'e göre araştırma ve geliştirme olarak iki safhaya ayrılan Ar- Ge kapsamı geliştirme safhasının aktifleştirilip, araştırma safhasının dönem giderine yazılması gerektiğini belirtmektedir. Md. 53'e göre; Bir işletmenin, bir maddi olmayan duran varlık yaratılmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma safhasında yapmış gibi dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Örneğin; işletmenin 2014 yılında tasarlamaya başladığı bir makine için, henüz maddi olmayan bir duran varlık ortaya çıkmadığından Ar- Ge harcamaları ilgili dönemin gideri olarak yazılacaktır. Araştırma aşamasından sonra makinenin geliştirilebileceğine ilişkin bulgular elde edilip, gayri maddi hakın oluşmasının muhtemel olması durumunda işletme bu maddi olmayan hakla ilgili harcamalarını aktifleştirecektir. TMS 38 md. 71 uyarınca daha önceden gider yazılmış harcamalar sonradan aktifleştirmeye tabi tutulmayacaktır.

TMS 38 Md. 5'e göre; Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yöneliktir. Bu nedenle, bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi (prototip gibi), varlığın fiziksel unsuru; içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre, ikincil bir durumdadır. Dolayısıyla; proje tamamlandıktan sonra ortaya çıkan maddi varlık, maddi olmayan özelliğiyle izlenmeye devam eder.

TMS 38 Madde 66'ya göre; işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir. Buna örnek olarak verilen kalemlerde yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler de işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti olarak ele alınmaktadır. Dolayısıyla; geliştirilen projenin patentinin alınmasına yönelik harcamalar proje maliyetlerine ek olarak aktifleştirilir.

Aktifleştirilen geliştirme maliyetleri için hesaplanan itfa payının belirlenebilmesi için öncelikle varlığın yararlı ömrünün belirlenmesi gerekmektedir. MD. 88'e göre; işletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. İlgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir. Md. 89'e göre; bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alınır. Sınırlı

bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz.

MD. 97'e göre; sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, bu veya diğer bir Standart tarafından başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmesine izin verilmedikçe ya da bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Madde 98 B'ye göre; örneğin, işletmenin maddi olmayan duran varlığın kullanımı üzerindeki haklarını düzenleyen sözleşme, işletmenin maddi olmayan duran varlığı kullanımını belirli bir yıl sayısı (yani zaman), üretilen birim sayısı veya elde edilen sabit bir toplam hasılat tutarı olarak belirleyebilir. Böyle bir baskın, sınırlayıcı etkenin belirlenmesi, uygun itfa esasının belirlenmesinde başlangıç noktası olabilir ancak ekonomik yararların beklenen kullanım şeklini daha iyi yansıtmaması durumunda başka bir esas kullanılabilir.

8. SONUÇ

Ülkemizde getirilen vergisel avantajlarla Ar- Ge ve Tasarım faaliyetleri tüm işletmeler için cazip hale getirilmiş ve teşviklerle işletmelerin katkıda bulunmaları desteklenmiştir. TDMS ve TMS- 38 göz önünde bulundurularak gerçeğe uygun kayıtların ve raporlamanın yapılabilmesi açısından giderlerin doğru hesaplanıp kayıtlanması gerekmektedir. Ar- Ge faaliyetlerinde beklenen sonuçların ve işletmeye yararlılığının göz önünde bulundurularak araştırma ve geliştirme olarak ayırma tabi tutulması önemle üzerinde durulması gereken konulardandır. Araştırma faaliyetlerinin sonucunun belirsiz olması nedeniyle işletmeler öngörülemez sonuca ilişkin katlandığı harcamaları aktifleştirmemeli, doğrudan gider kaydetmelidir. Ancak, bu tür bir öngörülemezlik bulunurken harcamalarını aktifleştirerek dönem kârını yüksek göstermek isteyen ya da gider yazarak giderlerini yüksek göstermek isteyen işletmelerin kârlarını kasıtlı olarak etkilemeleri önlenmelidir.

Sonuç olarak; mevcut uygulamada işletme muhasebe kayıtlarını TDMS'ye göre hazırlayıp, raporlarını TMS- 38'e göre yeniden düzenlerken ilaveten vergisel açıdan bir takım düzenlemeler yapıp indirimini doğru ve güvenilir şekilde hesaplmalıdır. Dolayısıyla; işletmelerin ayırt edilmesi güç olan

Ar- Ge harcamalarını uymak zorunda oldukları düzenleme kapsamını göz önünde bulundurarak ayrıştırıp aktifinde ya da dönem giderlerinde izlemesi gerekmektedir. Kayıtların doğru hesaplar aracılığıyla yapılması, işletmenin varlık yapısını ve dönem kârını doğru bir şekilde görmesini sağlayacak ve Ar- Ge faaliyetlerine ilişkin indirimi doğru hesaplayarak avantajlardan verimli bir şekilde yararlanmasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete No: 26205.

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, Resmi Gazete No: 26814.

5746 Sayılı Kanun Genel Tebliği Seri No:1, Resmi Gazete No: 24454.

6676 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete No: 29639.

Akdoğan, N. (2000). Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Kapsamı ve Muhasebeleştirilme Esasları-(TMS-15). *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 1(1), 13- 17.

Bağrıaçık, A. ve Yıldırım, M. (2008). *Maliyet Muhasebesi Ar- Ge Destekleri ve Muhasebe Uygulama Örnekleri*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Flesher, D. L., Kreiser, L. A. ve Flesher, T. K. (1987). *Introduction to Financial Accounting*. USA: Kent Publishing.

Hermanson, R. H., Edwards, J. D. ve Salmonson, R. F. (1989). *Accounting Principles*. 4E. USA.

Kieso, D. E. ve Weygandt, J. J. (1986). *Intermediate Accounting*. 5E. USA: Wiley.

Köse, T. ve Ferhatoğlu, E. (2009). Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Teşvikinde Ar- Ge İndirimi ve Ar- Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11(3), 79- 112.

Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği Seri No:1, Resmi Gazete No: 26482.

Meigs, R. ve Meigs, W. (1990). *Accounting: The Basis For Business Decisions*. Singapur: McGraw Hill.

Özulucan, A. (2003). Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Satandardı-9, Türkiye Muhasebe Standardı-15, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Tekdüzen Hesap Planı'na Göre Muhasebe İşlemleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10(4), 127-147.

Saban, M. ve Genç, M. (2005). Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 70(1), 123-133.

Sefer Kurdoğlu, F. (2008). Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde Yeni Teşvik Sistemi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 31(241), 30- 44.

şeker, S. (2008). Ar- Ge İndirimi Uygulaması. *Yaklaşım Dergisi*, 16(181), 121-129.

şeker, S. (2009). Ar- Ge Harcamalarının Muhasebesi ve İndirimi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 245, 31- 39.

Tek, N. (2010). *Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Tekşen, Ö. (2008). Ar- Ge Faaliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 31(236), 154- 164.

TMS-23 Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ Sıra No: 46.

TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ Sıra No:26.

Tuncer, S. (2009). Ar- Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi İle İlgili Üç Aşama-Üç Yöntem. *Vergi Dünyası Dergisi*, 332, 4- 19.

Türk Dil Kurumu, http://www.tdkterim.gov.tr/seslisozluk/?kategori=yazim_ay&kelimesec=003858, ET: 15.04.2016.

Yardımcıoğlu, M., Demirel, N. ve Özer, V. (2008). Araştırma –Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği'ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, 85(1), 43-58.

Yıldız Teknik Üniversitesi, Bilim ve Mühendislik Terimleri Sözlüğü, <http://sozluk.yildiz.edu.tr/Main.jsp>, ET: 15.04.2016.

PREDICTION OF CORPORATE GOVERNANCE-PERFORMANCE RELATIONSHIP WITH A DYNAMIC MODEL *

IIIYUJE / 2017-1

Doç.Dr. Değer ALPER**
Arş.Gör. Ebru AYDOĞAN***

Ampirik İnceleme
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Şubat 2017; 10 (6): 91-106

ABSTRACT

The objective of this study is to examine whether there is a relationship between the performances and corporate governance levels of companies traded in corporate governance index between 2007 and 2015 in Turkey, which is an emerging market. Different from the previous studies conducted in Turkey, the analysis is conducted with a dynamic method, the System Generalized Moments Method (system GMM). Furthermore, the analysis covered a long sampling period from the date when corporate governance is started to be calculated until today (2007 – 2015). Analysis results demonstrated that there is a positive and statistically significant relationship between corporate governance scores and accounting-based ROA and market-based Tobin's Q ratios.

Keywords: Corporate Governance, Firm Performance, Dynamic Panel Data Analysis, System GMM

JEL Codes: C23, G30, G34

KURUMSAL YÖNETİM - FİRMA PERFORMANSI İLİŞKİSİNİN DİNAMİK BİR MODELLE TAHMİNİ

ÖZ

Bu çalışmanın amacı gelişmekte olan bir ülke olan Türkiye'de, 2007-2015 yılları arasında kurumsal yönetim endeksinde işlem gören firmaların performansları ile kurumsal yönetim düzeyleri arasında ilişki olup

* Makalenin gönderim tarihi: 26.07.2016; Kabul tarihi: 13.12.2016

** Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı öğretim üyesi, dalper@uludag.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

*** Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı öğretim üyesi, ebruaydogan@uludag.edu.tr

olmadığının incelenmesidir. Analiz Türkiye’de yapılan diğer çalışmalardan farklı olarak dinamik bir method olan Sistem Genelleştirilmiş Momentler Metodu (sistem GMM) kullanılarak yapılmıştır. Ayrıca analiz kurumsal yönetimin hesaplanmaya başladığı yıldan günümüze kadar (2007-2015) geniş bir örneklem dönemini kapsamaktadır. Analiz sonucunda, kurumsal yönetim notları ile muhasebe temelli ROA ve piyasa temelli Tobin’s Q performans oranları arasında istatistiksel olarak pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Kurumsal Yönetim, Firma Performansı, Dinamik Panel Veri Analizi, Sistem GMM

JEL Kodları: C23, G30, G34

1. INTRODUCTION

The concept of corporate governance occupies the agenda of businesses, academic circles and politicians for twenty years globally. Corporate governance and auditing problems in businesses and financial institutions are one of the issues behind the crises and financial scandals experienced during recent years. In this context, recent crises demonstrated that existing structural corporate governance and auditing troubles in a country, and even in a corporation could have an impact on international economies in the short or long term. In 1990’s, liberalization of financial and real markets, increase in international trade and investments complicated allocation of the capital and increased the financial competition among corporations. It is determined that the main factor behind the Asian economic crisis, which started due to macroeconomic imbalances, is the micro-behavior of economic units in the country (Singh, 2003: 42). As a result, corporate governance concept that could reassure all stakeholders including investors became more significant to establish a dependable global investment environment and financial stability (Eminoğlu, 2014: 25).

Corporate governance means the corporations adopting a transparent, fair, accountable and responsible management. By implementing these principles, businesses commit to fair protection of all shareholder rights including the minority shareholders, providing information for the public on basic issues such as financial standing and performance, accountability and justification of all activities, and finally protection of all parties that are affected by the corporate activities (Eminoğlu, 2014: 14-24).

Globalization increased the possibility of businesses to obtain foreign capital. However, companies that are successful in achieving the confidence

of foreign investors benefit more from this opportunity and gain the advantage of international competition. Development of this confidence is possible through implementation of corporate governance principles. While corporate governance enables active capital use and activities that benefit the whole society, on the other hand, preserves the confidence of local and international investors, attracting the long-term capital. Investors become aware of the high revenue opportunities provided by well-managed corporations and invest more in these companies (Deloitte and TKYD, 2006: 6; OECD, 1999: 5). As a result, corporate capital costs decrease, market values increase and corporations could realize sustainable growth in the long run. With corporate level corporate governance that affects the productivity, national level efficiency of corporate governance increases as well and thus, nationwide economic performance improves. Furthermore, development of nationwide corporate governance system would result in prevention of systemic banking crises, growth of larger and liquid capital markets and increase in competitiveness, active distribution of resources, acquiring and sustaining a high level of welfare, and prevention of capital exodus (Caprio and Levine, 2002: 1; CIPE, 2008: 5; SPK, 2003: 2).

On the other hand, firms that apply corporate governance successfully could obtain external and internal resources more easily, lower their capital costs and improve shareholder and business value, realize a more efficient risk management, and finally could increase the corporate performance. Thus, different studies in various countries that investigated the relationship between corporate governance and company performance are conducted, and different findings are obtained. As measurement of performance, conducted studies generally utilized accounting based factors such as return on assets (ROA), return on equity (ROE), and market based criteria such as Tobin's Q ratio.

The objective of this study is to examine whether there is a relationship between the performances and corporate governance levels of companies traded in corporate governance index between 2007 and 2015 in Turkey, which is an emerging market. Different from the previous studies conducted in Turkey, the analysis is conducted with a dynamic method, the System Generalized Moments Method (system GMM). Furthermore, the analysis covered a long sampling period from the date when corporate governance is started to be calculated until today (2007 – 2015). ROA and Tobin's Q ratios are used as company performance indicators.

The remainder of the paper is organized as follows. The second section corporate governance – performance relationship is analyzed and related studies in the literature are discussed. In the third section examines the development of the corporate governance concept in Turkey. In the fourth

section data and methodology are described and results are given. And the final section includes the conclusion of the paper.

2. LITERATURE REVIEW

Although several problems experienced fueled the increasing importance of corporate governance during recent years, empirical studies conducted in several markets proved that its implementation achieved improvements in both corporate and nation levels.

Black (2001, p.1) analyzed the relationship between corporate governance and market value using 21 Russian firms. In this study, Black determined that corporate governance had a significant impact on market value in countries where legal and cultural restrictions on corporate governance are weak.

Gompers et al. (2003, p.4) designed a corporate governance index using 24 different corporate governance rules that represented the balance of power between the managers and shareholders in 1500 firms, and analyzed the relationship between corporate performance and the index they designed. According to the findings of this study, it is found that corporations with higher shareholder rights had higher corporate value, profits, sales and lower capital expenditures.

As a result of the analysis conducted by Morey et al. (2009, p.261) on 21 developing nations for a 5-year period, a statistically significant and positive relationship between corporate governance and evaluation is reported. Furthermore, they claimed that investors took the management issue seriously and well-managed firms had higher values.

Çarıkçı, Kalaycı and Gök (2009, pp.55-70) compared IMKB corporate governance index and IMKB 100 index returns and return volatilities and measured whether the performances of the businesses in corporate governance index are superior. Study findings demonstrated that there is no difference between the performances of the businesses that implemented corporate governance principles in Turkey and others.

Gürbüz, Aybars and Kutlu (2010, pp.21-27) analyzed the effect of corporate governance on financial performance (ROA) with an emphasis on corporate ownership and using panel data methodology. At the end of the study they conducted using 164 real sector firms traded in Istanbul Stock Exchange between 2005 and 2008, they reported that corporate governance and corporate ownership positively affected financial performance.

Sakarya (2011, p.158) examined the relationship between corporate governance rating scores and stock exchange values of companies traded

in IMKB XKURY index with case study method. Results showed that there is a general increase in stock exchange values of companies that stick to corporate governance principles and corporate governance ensured the attractiveness of companies for investors.

Coşkun and Sayılır (2012, p.62), in the study they analyzed the relationship between corporate value (Tobin's Q) and performance (ROA and ROE) and corporate governance score, found that there is no statistically significant relationship between corporate governance scores and Tobin's Q, ROA and ROE. Authors argued that high corporate value and better performance are not related to better corporate governance.

Munisi and Randoy (2013, p.106) investigated the effect of corporate governance index they designed for African countries on market value (Tobin's Q) and accounting performance (ROA) using system GMM dynamic panel data method. Study findings demonstrated a positive relationship between ROA and corporate governance index and a negative relationship between Tobin's Q and corporate governance index.

In a study by Yenice and Dölen (2013, p.211), it is reported that there is a positive relationship between corporate governance scores of IMKB corporate governance index companies and their stock exchange values after these scores are published.

Ege, Topaloğlu and Özyamanoğlu (2013, p.114) analyzed the effect of corporate governance on financial performance using the data for 18 companies traded in Istanbul Stock Exchange XKURY index for 2009-2011 period with TOPSIS method. As a result of their analysis, they argued that there is no positive relationship between corporate governance scores of the businesses and their financial performances.

Nguyen et al. (2014, p.9), using system GMM dynamic panel data method, examined the relationship between corporate management structures and corporate performances (Tobin's Q) of 257 Singapore firms. They found that the diversity and size of the board of directors and ownership structure had a statistically significant effect on corporate performance and corporate governance played a significant role on disciplining the management and determination of the performance.

Zagorchev and Gao (2015, p.18), as a result of the study, in which they analyzed how corporate governance affected financial institutions in 2002-2009 USA, determined that active corporate governance applications is negatively correlated with taking excessive risks and positively correlated with performance.

Kara, Erdur and Karabiyik (2015, pp.271-272) analyzed the relationship between corporate governance levels and financial performances of companies in XKURY index for 2006-2012 period using panel data analysis. In this study, they argued that there is a positive and significant relationship between corporate governance scores of the companies and market value book value ratio (MV/BV), but there are no significant relationships between corporate governance scores and return on assets, return on equity, profit on sales and net profit.

Its expected that the study would contribute to the literature since it utilizes a dynamic model, different from previous studies conducted in Turkey and it covers a long period of analysis from the date corporate governance scores are started to be calculated until the present day (2007 – 2015).

3. DEVELOPMENT OF CORPORATE GOVERNANCE WORLDWIDE AND IN TURKEY

Although it has been argued that the modern corporate governance reform process started with the formation of Cadbury Committee in England in 1991 (Keasey et al., 2005: 5), its transformation from a national scope to international dimensions occurred after the call by OECD Council to national governments, other related international organizations and private industries to develop a series of corporate governance standards and regulations at the meeting held among the ministers of member countries on April 27 – 28, 1998 (OECD, 1999: 3). Following this meeting, to support member and non-member governments in development of legal, regulatory and corporate framework, OECD published “Corporate Governance Principles” in 1999¹ (Bai et al., 2004: 600), which was initially reviewed in 2004 and finally reviewed again as a result of experienced crises, etc.² at G20/OECD Corporate Governance Forum organized in Istanbul on April 10, 2015. “*The principles aim to assist policy makers in assessment and development of legal, regulatory and corporate framework in order to promote economic activity, sustainable growth and financial stability*” (G20/OECD KYİ, 2015: 9). It is not possible to talk about a single corporate governance model suitable for all nations. Good corporate governance practices differ between countries due to the nations’ specific legal,

1 Furthermore, private corporations such as Standard & Poor, California Public Employees’ Retirement Pension System (CalPERS), Credit Lyonnais Securities Asia (CLSA) and McKinsey called for implementation of widespread management reforms in developing countries (Bai et al., 2004: 600)

2 Structural and functional developments in stock exchanges and developments in corporations and partnership structures, business models, structures of corporate investors, investment strategies and buying and selling techniques, changes in investment chain and the use of service providers are other factors having an impact on the update of abovementioned principles. <http://www.haber1.com/mobil/yazi/1252/g20-oecd-kurumsal-yonetim-ilkeleri-uzerine>

economic, political, historical and cultural conditions (Munisi and Randoy, 2013: 95). Principles are in the form of references that could be adapted to the specific conditions of each region and country. After the principles are published, motions are enacted and institutions are formed by several countries including the USA, South Korea and Brazil to develop corporate governance. For instance, in the US, to improve corporate governance, a new act named Sarbanes-Oxley was passed in the legislative, Germany legalized corporate governance proposals, Japan improved corporate law and Russia announced corporate governance regulations (SPK, 2003: 3; Morey et al., 2009: 254).

Parallel to these developments, in 2002, TUSIAD Corporate Governance Workgroup published a report titled "Corporate Governance Best Practices Code: The Structure and Operation of the Board of Directors" in Turkey. Then in 2003, SPK published Corporate Governance Principles, which are updated in 2005 and republished. While working on these principles, regulations of several countries and primarily these of the OECD, including the individual conditions in Turkey are examined. Furthermore, to promote the application of corporate governance principles, Stock Exchange Board of Directors commenced to calculate IMKB Corporate Governance Index (XKURY). Corporate Governance Index included the companies whose shares are traded in Istanbul Stock Exchange and corporate governance adaptation scores are at least 7/10 and scores in each main topic are at least 6.5/10. Initially XKURY was calculated with 5 companies, but now it includes 50 corporations. Increasing number of companies show that an increasing importance is attributed to corporate governance in Turkey every passing day. Corporate governance scoring is a significant tool for economies that desire to attract more investments. Because today, investors started to value the corporate governance qualities of the companies in their investment decisions, as well as the financial performance. Thus, improving corporate governance activity is an important issue for growth in Turkish economy (SPK, 2003: 1; Toraman and Abdioğlu, 2008: 108).

Another development in Turkey that promoted corporate governance is the fact that dozens of articles in the new Turkish Commercial Code (TCC) legislated in 2011 are directly or indirectly related to corporate governance principles. The new TCC based corporate governance principles to transparency, fairness, accountability and responsibility, forming the legal infrastructure for corporate governance practices (Eminoğlu, 2014: 3; Yenice and Dölen, 2013: 202). National factors such as quality of the laws, depth and liquidity of securities markets, quality of the banking system, level of enforcement, the power of illuminating the public and culture

are quite important in creating a suitable environment for corporate level corporate governance quality (Ararat and Orbay, 2006: 1). Strong legal enforcement decrease the information quality difference between in and out of the company, which in turn reduces the external financing costs of the corporation. Since it would be difficult to attract foreign investors and raising capital in developing countries with a weak corporate governance structure, good corporate governance practices are more important for these nations (Munisi and Randoy, 2013: 94). Building reliable markets on healthy corporate foundations in emerging markets and introduction of corporate governance principles for all kind of businesses would promote commercial, investment and entrepreneurship activities (CIPE, 2008: 10). Thus, abovementioned issues are also significant for Turkey, which is an emerging market.

4. METHODOLOGY

The objective of the present study is to examine whether there is a relationship between the performances and corporate governance levels of corporations traded in corporate governance index. It is argued that the most significant problem in empirical corporate governance studies is the endogeneity of corporate governance variables (Nguyen et al., 2014). Endogeneity makes it almost impossible to obtain reliable results by causing biased and inconsistent parameter estimations. Basic factors that cause endogeneity are the possibility of current values of heterogeneity, simultaneity and governance variables to be a function of past company performance, and this situation originates from the dynamic relationship between corporate governance and company performance.³ (Roberts and Whited, 2011: 6; Wintoki et al., 2012: 582). Nguyen et al. (2014, p.1) claimed that when this dynamic structure is not kept under total control, it would be impossible to conduct a causal interpretation of the estimates. Munisi and Randoy (2013, p.103) argued that OLS and fixed effects models cause biased and inconsistent estimates due to endogeneity and dynamic GMM model would reduce the endogeneity problem. Furthermore, Wintoki et al. (2012, p.582) stated that the analysis of corporate governance and company performance relationship with the least squares or fixed effects methods would cause false results, and thus, dynamic models that utilize past performance as an explanatory variable are more suitable for the analysis of corporate governance - performance relationship.

For testing the endogeneity of corporate governance and performance

³ Endogeneity results from the correlation between explanatory variables and the error term (Roberts and Whited, 2011: 6).

relationship, Durbin Score and Wu-Hausman tests are conducted⁴. In accordance with tests results ($p=0.0031$, $p=0.0032$ respectively) the null hypothesis cannot be accepted. In other words, the endogeneity in the corporate governance-performance relationship is significant and applying system GMM is required.

Dynamic panel estimation methods are designed for conditions where 1) time period is short and units are several ($T < N$), 2) dependent variable is dynamic and affected by past conditions, 3) a linear functional relationship exists, 4) the independent variables are not completely external (Roodman, 2009: p.86). In dynamic methods, dependent variable lagged value is included in the model as independent variable.

General expression of dynamic models is as follows (Baltagi, 2005: p.135):

$$Y_{it} = \delta Y_{i,t-1} + X'_{it}\beta + u_{it} \quad i = 1, \dots, N \quad t = 1, \dots, T$$

where i depicts units and t depicts the time and it is the times series dimension of the panel data. Y_{it} is the dependent variable vector, X_{it} is the explanatory variables vector, β is the parameter vector, μ_i is unobserved unit specific effect, and u_{it} is the error term. Error term is expressed as follows:

$$u_{it} = \mu_i + \varepsilon_t + v_{it}$$

One of the problems caused by the lagged dependent variable in the model is the emerging correlation between $Y_{i,t-1}$ and the error term. This fact causes ordinary least squares (OLS) and generalized least squares (GLS) methods generate inconsistent and biased results in dynamic panel data models. Alternative to OLS and GLS, Anderson and Hsiao (1982) proposed an approach that produce consistent estimators. But according to Arrelano and Bond (1991), the estimators may not be efficient due to serial correlation problem is not considered in this approach (Baltagi, 2005: p.136).

Difference GMM developed by Arellano and Bond (1991) and System GMM developed by Arellano and Bover (1995) and then Blundell and Bond (1998) based on generalized moments method are commonly used for the analysis of panel data models. Blundell and Bond (1998), Blundell, Bond and Windmeijer (2000) reported that system GMM estimator is superior in bias and effectiveness when compared to other widely used estimators including difference GMM (Tatoğlu, 2013: p.119; Soto, 2009: p.10).

⁴ To test for exogeneity, X^2 scattered Durbin's Score and F scattered Wu-Hausman tests are recommended. The null hypothesis "variables are exogenous". (Tatoğlu, 2013:98)

For all abovementioned reasons, the analysis is conducted with the system model of the Generalized Moments Method, a dynamic panel estimate method in the present study. Wintoki et al. (2012, p.588) stated that the dynamic relationship between the current value of time-invariant heterogeneity, simultaneity and explanatory variables and past value of the dependent variable could be controlled with system GMM method.

5. MODEL AND VARIABLES

Dependent, independent and control variables used in the econometric analysis are discussed below.

Dependent variable in the study is the company performance and as company performance indicator accounting-based ROA and market-based Tobin's Q ratios are utilized, following the existing studies in the literature. This selection is due to the fact that these ratios measure company performance in different ways. While ROA indicates the past corporate revenues, Tobin's Q indicates the future value of the company for current and future investors (Munisi and Randoy, 2013: 98). ROA is the proportion of net profits to assets. Although Tobin's Q is calculated by the proportion of the market value of liabilities and equity to the substitution cost of the assets, conducted studies showed that MV/BV could also be used for a close estimate. In their study, Bai et al. (2004, p.607) reported that there is a quite high correlation of .996 between Tobin's Q and MV/BV ratios. Therefore, the MV/BV ratios of companies used as the ratio of Tobin's Q.

As the independent variable, corporate governance scores of 38 companies quoted in Istanbul Stock Exchange XKURY index between 2007 and 2015 are used. Since there are only a few companies quoted in the index during the initial years, unbalanced panel data analysis is used to increase the sample size. Control variables, consistent with the studies found in the literature are determined as company size and financial leverage.

Furthermore, a crisis dummy variable is used to control the impact of the global financial crisis. Dummy variable that takes a value of 1 if the year is 2009 and 0 otherwise⁵. Company size, calculated by taking the natural logarithm of total assets. Financial leverage is calculated by the proportion of total debt to assets.

Financial data of companies listed on XKURY obtained from annual reports published on Istanbul Stock Exchange's web site (www.borsaistanbul.com) and (www.kap.org.tr) Public Disclosure Platform's web site. Corporate

⁵ Although the beginning of the global financial crisis is 2008, the impact on Turkey is considered to be in the first and second quarters of 2009.

governance scores of companies are obtained from Turkish Corporate Governance Association’s web site (www.tkyd.org).

The models that would be estimated in the study are formulated as follows:

$$ROA_{it} = \alpha_0 + \beta_1 ROA_{it-1} + \beta_2 CGS_{it} + \beta_3 S_{it} + \beta_4 L_{it} + C + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

$$Tobin's\ Q_{it} = \alpha_0 + \beta_1 Tobin's\ Q_{it-1} + \beta_2 CGS_{it} + \beta_3 S_{it} + \beta_4 L_{it} + C + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

- ROA_{it} :ROA for company i in period t
- ROA_{it-1} : ROA for company i in period $t-1$
- $Tobin's\ Q_{it}$: Tobin’s Q ratio for company i in period t
- $Tobin's\ Q_{it-1}$: Tobin’s Q ratio for company i in period $t-1$
- CGS_{it} : Corporate governance index score in period t
- S_{it} : Company size
- L_{it} : Financial leverage rate
- C : Crisis variable

Where i represents the companies quoted in corporate governance index and t depicts the time period. ROA_{it-1} and $Tobin's\ Q_{it-1}$ are the lagged values of models.⁶

6. EMPIRICAL FINDINGS

Descriptive statistics for research variables in 2007 – 2015 sampling period are presented in Table 1.

Table-1 : Descriptive Statistics

	Obs	Mean	Median	Max.	Min.	Std. Dev.	Jarque-Bera	p-value
ROA_{it}	342	0.057	0.059	0.268	-0.196	0.071	15.05756	0.000
$Tobin's\ Q_{it}$	341	1.781	1.252	11.51	0.242	1.500	1121.074	0.000
CGS_{it}	213	87.2	88.32	95.49	71.2	5.183	14.24924	0.000
L_{it}	342	0.441	0.467	0.91	0.002	0.230	14.38905	0.000
S_{it}	342	18.95	19.48	23.64	13.73	2.578	23.14982	0.000

On Tobin’s Q ratio, a value greater than 1 is preferred. Based on the descriptive statistics, mean Tobin’s Q ratio of 1.78 demonstrated that average market value of businesses is higher than the book value and the businesses created value for the shareholders. Furthermore, mean and median values for ROA, which are calculated as 5.7% and 5.9%,

⁶ Wintoki et al. (2012), empirically check the necessary number of lags of dependent variables by estimating an OLS regression of current performance on two-lags of past performance. Because two-lags is not statically significant, by following Wintoki et al. (2012) and Nguyen et al. (2014), the number of lags of dependent variables determined as one-year.

respectively, showed that the potential of business assets to create profit is low and the profitability of the businesses are not at a desired level. Mean corporate governance score is found as 87.2. And this score demonstrated that on average XKURY index companies should pay more attention to the field of corporate governance.

Correlation matrix between the variables is presented in Table 2 below.

Table-2 : Correlation Matrix

	ROA_{it}	$Tobin's Q_{it}$	CGS_{it}	L_{it}	S_{it}
ROA_{it}	1.000				
$Tobin's Q_{it}$	0.396	1.000			
CGS_{it}	0.063	0.207	1.000		
L_{it}	-0.153	0.333	0.098	1.000	
S_{it}	-0.011	-0.020	0.077	-0.099	1.000

Between-variables correlation matrix showed that there is a higher positive correlation between corporate governance score and Tobin's Q ratio when compared to ROA. Analysis results for the models given in Equations (1) and (2) are presented in Tables 3 and

Table-3: Dynamic Panel System GMM Estimation Result with ROA

<i>Dependent variable:</i>	<i>Coefficient</i>	<i>p-values</i>
<i>Constant</i>	-0.0008	0.975
ROA_{it}	0.2479	0.000
CGS_{it}	0.0008	0.004
L_{it}	-0.0614	0.000
S_{it}	-0.0004	0.017
Crisis	0.0026	0.244
<i>Observations</i>	207	
<i>Wald test</i>	2057.11 (<i>p-value</i> =0.00)	
<i>Hansen test</i>	33.49 (<i>p-value</i> =0.49)	
<i>Fark- Hansen test</i>	1.80 (<i>p-value</i> =0.77)	
<i>AR(1)serial correlation test</i>	-2.68 (<i>p-value</i> =0.00)	
<i>AR(2)serial correlation test</i>	0.92 (<i>p-value</i> =0.35)	

Estimation results depicted in Table 3 demonstrated that there is a positive and significant relationship between corporate governance scores of the companies and ROA ratios, parallel to expectations. Moreover, it is found that previous year's return on assets of the companies positively and significantly affected current year's return on assets as well. In addition, it is observed that return of assets of the companies are positively but insignificantly affected during the crisis period.

Table - 4 : Dynamic Panel System GMM Estimation Result with Tobin's Q

<i>Dependent variable:</i>	<i>Coefficient</i>	<i>p-values</i>
<i>Constant</i>	-0.7143	0.000
<i>Tobin's Q_{it-1}</i>	1.0819	0.000
<i>CGS_{it}</i>	0.0036	0.000
<i>L_{it}</i>	0.3525	0.000
<i>S_{it}</i>	0.0115	0.000
<i>C</i>	-0.7143	0.000
<i>Observations</i>	207	
<i>Wald test</i>	1.79e+06 (<i>p-value</i> =0.00)	
<i>Hansen test</i>	33.59 (<i>p-value</i> =0.48)	
<i>Fark- Hansen test</i>	1.66 (<i>p-value</i> =0.97)	
<i>AR(1)serial corelation test</i>	-2.16 (<i>p-value</i> =0.03)	
<i>AR(2)serial corelation test</i>	0.74 (<i>p-value</i> =0.45)	

Estimates presented in Table 4 showed that there is a positive and statistically significant relationship between Tobin's Q ratio and corporate governance scores of the companies in 5% levels of significance. Moreover, there is a positive and statistically significant relationship between previous year's Tobin's Q ratio and current year Tobin's Q ratio of the companies. Based on the dummy variable, it could be argued that Tobin's Q ratios of the corporations traded in XKURY index are negatively affected during the year of crisis.

When the test conducted to determine the consistency of the estimates presented in Tables 3 and 4 are considered, it could be observed that Wald test results that tests whether the model is significant as a whole rejected H0 hypothesis at 5% level of significance. In other words, both models are significant as a whole. Roodman (2009) noted that Sargan and Hansen tests are identical in measurement of the validity of instrumental variables. Conducted Hansen test results demonstrated that the null hypothesis "instrumental variables are valid" is not rejected at 5% level of significance. In other words, the instrumental variables used for system GMM dynamic model estimates are valid in both models. Autocorrelation in the models is tested with AR(1) and AR(2) proposed by Arrelano and Bond (1991) and tests the autocorrelation at the first and second degrees. Results demonstrated that there is a negative autocorrelation in the first degree, while there is no autocorrelation in the second degree. Tatoğlu (2013, p.101) indicated that non-existence of a 2nd degree autocorrelation is important for the generalized moments estimator to be active. Thus, both models seemed suitable. Finally, it is not possible to reject the null

hypothesis “instrumental variables are exogenous” of the difference Hansen test.

7. CONCLUSION

This study is conducted to determine whether there is a relationship between corporate governance scores and financial performances of companies that are traded in corporate governance index in Turkey, which is a developing country. The analysis is conducted with system GMM panel data method, which is a dynamic method, different from the previous studies conducted in Turkey. Furthermore, it included a broad time period starting from the date corporate governance is started to be calculated until today (2007 – 2015).

Analysis results demonstrated that there is a positive and statistically significant relationship between corporate governance scores and accounting-based ROA and market-based Tobin’s Q ratios. This positive relationship determined between ROA, Tobin’s Q and corporate governance is consistent with the view that market values and performances of the companies that adopt corporate governance principles increased and these corporations realized sustainable growth. In other words, companies that apply corporate governance principles have higher accounting performance, gain the confidence of their investors and attract the capital. Furthermore, analysis results showed that there is a negative and significant relationship between financial leverage, one of the control variables used in the study and ROA, and a positive and significant relationship between financial leverage and Tobin’s Q. It could be deduced from these findings that creditors considered companies with high market value as more trustworthy and these companies have the capacity to receive more external resources.

The present study stressed the significance if corporate governance practices in the improvement of company performance and market value in a developing country, Turkey. As it is known, corporate governance practices that increase performance at company level, guard all stakeholder interests and maximize shareholder value, furthermore, they increase the efficiency of the system, improving the economic performance at national level as well. Due to all abovementioned reasons, by ensuring that corporate governance practices, which are gaining importance in Turkey during recent years, are implemented by more companies, added value would be created for all economic actors. As a result of the increase in the number of companies traded in corporate governance index, more productive analyses could be conducted in the future.

REFERENCES

- Ararat, M., Orbay, H. (2006). Corporate governance in turkey; implications for investments and growth. *Background Paper for Turkey's Investment Climate Assessment*, 1-49
- Bai, C., Liu, Q., Lu, J., Song F., Zhang, J., (2004). Corporate governance and market valuations in China. *Journal of Comparative Economics*, 32, 599-616.
- Black, B. (2001). The corporate governance behavior and market value of Russian firms. *Emerging Markets Review*, 2, 89-108.
- CIPE-Center For International Private Enterprise. (2008). Corporate governance for emerging markets.
- Claessens, S., Yurtoglu, B. (2013). Corporate governance in emerging markets: A survey. *Emerging Markets Review*, 15, 1-33.
- Coşkun, M., Sayılır, Ö. (2012). Relationship between corporate governance and financial performance of Turkish companies. *International Journal of Business and Social Sciences*, (3-14), 59-64.
- Çarıklı, İ., Kalaycı Ş., Gök, İ. (2009). Kurumsal yönetim-şirket performansı ilişkisi: İMKB kurumsal yönetim endeksi üzerine ampirik bir çalışma. *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, (1-1), 51-72.
- Deloitte, (2006). Nedir bu kurumsal yönetim, kurumsal yönetim serisi, *Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği ve Deloitte Ortak Yayını*.
- Ege, İ., Topaloğlu, E., Özyamanoğlu M. (2013). Finansal performans ile kurumsal yönetim notları arasındaki ilişki: BIST üzerine bir uygulama, *Journal of Academic Researches and Studies*, (5-9), 100-117.
- Eminoğlu, C. (2014). *Türk Ticaret Kanunu'nda kurumsal yönetim*. XII Levha. İstanbul.
- G20/OECD. (2015). Kurumsal yönetim ilkeleri. 1-62.
- Gompers, P., Ishii, J., Metrick, A. (2003). Corporate governance and equity prices. *Quarterly Journal of Economics*, 118, 107-155.
- Gürbüz, O., Aybars, A., Kutlu Ö. (2010). Corporate governance and financial performance with a perspective on institutional ownership: empirical evidence from Turkey. *Journal of Applied Management Accounting Research*, (8-2), 21-38.
- Kara, E., Erdur Acar, D., Karabiyik L. (2015). Effects of corporate governance level on the financial performance of companies: A research on BIST corporate governance index(XKURY). *Ege Akademik Bakış*, (15-2), 265-274.
- Keasey, K., Thompson, S., Wright, M. (2005). *Corporate governance accountability, enterprise and international comparisons*. John Wiley & Sons.

- Morey, M., Gottesman, A., Baker, E., Godridge, B. (2009). Does better corporate governance result in higher valuations in emerging markets? Another examination using a new data set. *Journal of Banking & Finance*, 33, 254-262.
- Munisi, G., Randoy, T. (2013). Corporate governance and company performance across Sub-Saharan African countries. *Journal of Economics and Business*, 70, 92-110.
- Nguyen, T., Locke, S., Reddy K. (2014). A dynamic estimation of governance structures and financial performance for Singaporean companies. *Economic Modelling*, 40, 1-11.
- OECD. (1999). OECD Principles of Corporate Governance.
- Roodman, D. (2009). How to do xtabond2: An introduction to difference and system GMM in Stata. *The Stata Journal*, (9-1), 86-136,
- Roberts, M., Whited T. (2012). Endogeneity in empirical corporate finance. http://papers.ssrn.com/sol3/Papers.cfm?abstract_id=1748604
- Sakarya, Ş. (2011). İMKB kurumsal yönetim endeksi kapsamındaki şirketlerin kurumsal yönetim derecelendirme notu ve hisse senedi getirileri arasındaki ilişkinin olay çalışması (Event Study) yöntemi ile analizi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, (7-13), 147-162.
- Shleifer, A., Vishny R. (1997). A survey of corporate governance. *The Journal of Finance*, 52, 737-783.
- Singh, A. (2003). Corporate governance, corporate finance and stock markets in emerging countries. *Journal of Corporate Law Studies*, (3-1), 41-72.
- SPK. (2003). Kurumsal Yönetim İlkeleri.
- Tatoğlu, F. (2013). **İleri Panel Veri Analizi**. Beta Yayıncılık. İstanbul.
- Toraman, C., Abdioğlu, H. (2008). İMKB kurumsal yönetim endeksinde yer alan şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarında zayıf ve güçlü yanları: Derecelendirme raporlarının incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 40, 96-109
- Wintoki, B., Linck, J., Netter, J. (2012). Endogeneity and the dynamics of internal corporate governance. *Journal of Financial Economics*, 105, 581-606
- Yenice, S., Dölen, T. (2013). İMKB'de işlem gören firmaların kurumsal yönetim ilkelerine uyumunun firma değeri üzerindeki etkisi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, (9-19), 199-214.
- Zagorchev, A., Gao L. (2015). Corporate governance and performance of financial institutions. *Journal of Economics and Business*, 82, 17-41.

TARİHSEL SÜREÇ İÇERİSİNDE TÜRK VERGİ YARGISININ GELİŞİMİ*

Doç.Dr. Seyfi YILDIZ**

Yrd.Doç.Dr. M. Kemal BOSTAN***

Derleme
(Compilation)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Şubat 2017; 10 (7): 107126

Öz

Vergi uyuşmazlıkları idare ile mükellef arasında vergileme sürecinde ortaya çıkan sorunları ifade etmek için kullanılan bir kavramdır ve bu uyuşmazlıklar idari aşama yanında vergi yargısı dahilinde de çözüme kavuşturulmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının geçmişi verginin ortaya çıkışına dayanmakla birlikte vergi yargısının gelişimi, demokratik hakların kazanılmaya başlanmasıyla görülebilmektedir. Zaman içerisinde devlet anlayışlarına paralel olarak vergi anlayışı ve sistemleri de değişime uğramıştır. Ülkemiz için ise bu değişim belki de dünyanın pek çok ülkesinden daha hızlı gerçekleşmiştir. Örfi ve dini vergilere dayalı bir devlet sisteminden, parlamenter cumhuriyet rejimine geçişle birlikte idari, hukuki ve sosyo-ekonomik alanda gerçekleşen köklü değişikliklerden vergi sistemi de doğal olarak etkilenmiştir. Bu çalışmanın amacı Türk vergi yargısının yasalar, uygulama ve örgütlenme bağlamında geçirdiği süreçleri incelemektir.

Anahtar Sözcükler: Vergi Yargısı, Vergi Hukuku, Vergi Yargı Reformu.

JEL Kodları: H24, K34, K40.

DEVELOPMENT OF THE TURKISH TAX JURISDICTION IN THE HISTORICAL PROCESS

Abstract

Tax disputes are a concept used to express the problems that arise during the taxation process between the administration and taxpayer, and these disputes are settled within the taxation jurisdiction. In addition of the

* Makalenin gönderim tarihi: 05.12.2016; Kabul tarihi: 20.01.2016

** Anadolu Ajansı Genel Müdürlüğü Finans Direktörü, seyfiyildiz@hotmail.com

*** Kırıkkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, mkemal.bostan@hotmail.com, (Sorumlu yazar; Correspondent author)

history of tax disputes is based on emergence of the tax, it is believed that the development of tax jurisdiction starts with acquisition of democratic rights. Sense of tax and tax systems have undergone change associated with senses of state over time. This transformation in our country probably accrued faster than many countries of the world. Radical changes in governmental, juridical and socio-economic areas naturally influenced tax system along the transition from state system based on customary and religious taxes to parliamentary republic system. The purpose of this study is to examine the development of the Turkish tax jurisdiction in the historical process.

Keywords: Tax Judgement, Tax Law, Tax Judgement Reform.

JEL Codes: H24, K34, K40.

1. GİRİŞ

Bireylerin kendi aralarında ya da devletle olan ilişkilerinde, gelişen sosyal ve ekonomik koşullar gereği düzenlenmesi gereken konular, kurallara bağlanarak hukuk sistemi oluşturulur. Vergi ile ilgili konuları düzenleyen vergi hukukunun tarihsel gelişimi ve hukuk sistemi içinde yerini alması, vergi hukuku açısından önemli bir aşama oluşturmuştur.

Türkiye’de vergi yargı sisteminin gelişimi, genel olarak idari yargı hukuku kapsamında gerçekleşmiştir. İdari yargı hukuku, idarenin, idari eylem ve işlemlerinden doğan uyuşmazlıkları inceler. Mali uyuşmazlıkların incelenmesi de idari yargı hukuku kapsamındadır. Mali yargı ise, vergi yargısını da içine alan geniş kapsamlı bir kavramdır.

Ülkemizde vergi hukukunun gelişimi konusunda 1982 reformu maliye ve hukuk alanında çok önemli bir aşamadır. Bununla birlikte vergi yargısına ilişkin reform çalışmaları günümüzde de devam etmektedir. 2014 yılında karara bağlanıp, 2016 yılında henüz uygulamaya girebilen istinaf mahkemeleri ile vergi yargısı alanında kayda değer değişiklikler yapılmıştır. Bu çalışmada Osmanlı’dan günümüze kadar Türk vergi yargısı sisteminin tarihi gelişimi incelenecek ve değerlendirilecektir.

2. VERGİ YARGISININ TANIMI VE KAPSAMI

Ülkemizde, vergi uyuşmazlığının çözüm yollarının karşılığı olarak mali yargı ve vergi yargısı terimleri en çok kullanılan terimlerdir. Her iki terim de temelde mali uygulamalardan kaynaklanan uyuşmazlıkları ortadan kaldıran yargılama kurallarını kapsamakla birlikte, mali hukuk ve vergi hukuku arasındaki farklılıktan dolayı farklı anlamlara gelmektedir (İnel, 1979, s.5).

Kamu hukukunun bir alt dalı olan mali hukuk, kamu gelir ve giderlerine ilişkin hükümleri kapsamakla birlikte kamu gelirlerine, giderlerine, borçlanmasına ve kamu mal yönetimine ilişkin uyuşmazlıkların çözümlendiği mali yargının bir dalıdır. Vergi hukuku ise mali hukukun bir alt dalı olarak vergi vb. cebri gelirlere ilişkin kural ve esasları belirleyen, anlaşmazlıkları çözüme ulaştıran hukuk dalı olarak ifade edilebilmektedir (Yüce, 2010, s.42). Dolayısıyla mali yargının devletin tüm mali araçlarına ilişkin uyuşmazlıklarla, vergi yargısının ise yalnızca vergi ile ilgili uyuşmazlıklarla ilgili olduğu söylenebilir.

Vergi yargısı, vergileme işlemleri nedeniyle mükellef ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarla ilgili olarak, vergilendirme işlemlerini sistematize ederek netleştiren hukuk kurallarını uygulayarak çözüm bulan yargısal karar verme faaliyetidir (Ayyıldız, 2015, s.76). Bununla birlikte, vergi yargısının vergi uyuşmazlıklarının hukuki çözümünde kullanılan kuralların yanı sıra vergi yargı teşkilatının ve kurumlarının kuruluş ve işleyişine ilişkin esasları kapsadığını belirtmek gerekir (Bilge, 1965, s.31-32). Verginin gerek tarhiyatı ve gerekse tahsilatı sürecinde, idari uygulama hatalarına karşı mükelleflere bir güvence verilmek istenmesi vergi yargısının varlık nedenidir (Ufuk, 2002, s.99).

Bir yönüyle, vergi yükümlüsü veya sorumlusu ile vergi idaresi arasında vergi uygulanmalarında meydana gelen sorunları kesin karara bağlayan vergi yargısı, diğer yönüyle yürütmenin vergi hukukuna ilişkin gerçekleştirdiği genel düzenleyici işlemlerin vergi hukukuna uygunluğunu denetleyip, lüzumu halinde ilgili tasarrufunu iptal etmektedir. Vergi yargı örgütünün yapısı ve işleyişi, yargılamada takip edilecek ilke, usul ve esaslar ve uygulamalar ile ilgili tüm konular vergi yargısının kapsamına girmektedir (Yüce, 2010, s.42-43).

Vergi uyuşmazlığı, verginin tarafları olan devlet veya vergi konusunda yetkilendirdiği kamu tüzel kişiliği ve mükelleflerin veya sorumluların, düşünce ve davranışlarındaki farklılıklara bağlı olarak uygulamada ortaya çıkan anlaşmazlık olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu uyuşmazlıklar genellikle ceza kesme ve tahsil konularında kendini göstermektedir. Vergi uyuşmazlıkları, taraflara kanunla itiraz hakkı tanındığı aşamada doğmuş olmaktadır (Taş, 2003, 7-10). Uyuşmazlıkların ortadan kaldırılmasında ise uzlaşma ve vergi hatalarını düzeltmeye ilave olarak, cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslahın da idari çözüm yöntemi olarak hukuki kabul gördüğünü ifade etmek mümkündür (Karakoç, 2015, s.51). Konumuzun odağı gereği geniş kapsamlı uyuşmazlık konusuna ilişkin genel bilgilerle yetiniyoruz. Yeri geldikçe vergi yargısındaki gelişim süreci içerisinde konuya ilişkin bilgiler verilecektir.

3. OSMANLI İMPARATORLUĞU'NDA VERGİ YARGISI

Osmanlıdaki vergi yargısının gelişimini Tanzimat öncesi ve sonrası dönem olarak incelediğimizde Tanzimat öncesinde bir vergi yargısından söz etmek pek mümkün olmayıp, Tanzimat sonrası ise Fransız vergi yargı sisteminin etkisinde kalındığı görülmektedir (Yüce, 2010, s.62).

Osmanlı İmparatorluğunda verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin idari işlemlerin denetimi öngörülmemiş ve uygulanmamış, denetlemeye ihtiyaç olmadığı görüşü hâkim olmuştur. 1864 yılında yürürlüğe giren Vilayet Nizamnamesi'ne dayanılarak kurulan vilayet meclislerine ilk defa bazı idari uyuşmazlıkları çözümü yetkisi verilmiş olmakla birlikte bu yetki, günümüzdeki vergi yargısı niteliğinde değildir. Söz konusu nizamnameye göre kurulan Vilayet Meclisleri, ayrıca vergilerin taksim şeklinde, yolunda ortaya çıkacak çekişmeleri çözümlenmekle de görevlendirilmiştir (Özgözen, 1968, s.267-268).

Bugünküne benzer ilk vergi yargısı teşkilatı unusuru, 1868 yılında kurulan "Şura-i Devlet Nizamnamesi" (Danıştay), vergi uyuşmazlıklarını inceleme ve karara bağlama görev ve yetkisiyle donatılmıştı. Fransız sisteminin etkisi altında kurulmuş olan Devlet Şurasından sonra, ayrı ayrı yasalarla her vergiye özel bir vergi yargısı örgütlenmesine gidilmiş, yasalarda çözüm mercii belirlenmemiş anlaşmazlıklar ile dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıkların adliye mahkemelerinde, bunların haricindeki anlaşmazlıkların ise il ve ilçe idare meclisleri ile Danıştayda çözümlenmesine karar verilmiştir (Aksoy, 1999, s.37-38). Genel olarak Osmanlı Devletinde sistematik bir vergi yargı sisteminden söz etmek son dönemlerine kadar mümkün olmamakla birlikte, devletin sona ermesinden hemen önceki dönemlerde kısmen de olsa kurgulanmaya çalışılan bir vergi sisteminin izlerine rastlanmaktadır.

4. CUMHURİYET DÖNEMİ

Cumhuriyet'in ilk yıllarında vergiye ilişkin yeni kanunlar çıkarılması, mevcut kanunların tekrar düzenlenmesi ve vergi oranlarının artırılması gibi çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu dönemde vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda il ve ilçe meclislerinin yetkisi geri alınmış ve dolaysız vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklar için ve her vergiye ilişkin ayrı ayrı itiraz ve temyiz incelemeleriyle görevlendirilmiş idari komisyonlar kurulmuştur (Tosuner & Arıkan, 2003, s.26).

Cumhuriyetin ilanından sonra vergi yargısı düzenlemelerinde 1982 Anayasası ile yapılan düzenlemeler literatürümüzde dönüm noktası olarak kabul edildiği için konuyu söz konusu anayasa öncesi ve sonrası düzenlemeler bağlamında inceleyeceğiz.

4.1. 1982 Öncesi Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi

1926 yılında kurulan vergi itiraz ve temyiz komisyonları, Türkiye’de özellikle vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevlendirilmiş ilk idari mercilerdir. Söz konusu komisyonlar ve Danıştay’la birlikte üçlü bir yapı olarak faaliyet gösteren vergi yargısı, 1982 yılında kabul edilen 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu ile idari yargı yeniden yapılandırılmıştır. Bu düzenlemelerle daha önce idarenin vesayetindeki itiraz ve temyiz komisyonlarıyla gümrük hakem kurulları kaldırılmış, yerlerine İdare Mahkemeleriyle birlikte idari yargı örgütü kapsamında bulunan Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuştur (Ufuk, 2002, s.98).

1926 yılında 755 sayılı “Kazanç Vergisi Kanunu”nun yürürlüğe girmesi ile bazı illerde “Muvazzaf İtiraz Komisyonları”, Ankara’da ise ikinci derece vergi yargı organı olan “Vergiler Temyiz Komisyonu” faaliyete geçirilmiştir. Başlangıçta yalnızca kazanç vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkları inceleyip çözüme ulaştıran bu komisyonlar, daha sonra diğer vergilere ilişkin uyuşmazlıklarla da ilgilenmeye başlamışlardır. Yine bu kanunla, çeşitli vergi kanunlarında ortaya çıkan vergi anlaşmazlıklarının incelenme mercii ve şekline ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Ancak, istenilen seviyede modern bir vergi yargısı düzenin bütün çalışmalarına rağmen kurulamadığı görülmektedir (Aksoy, 1999, s.38-39).

3692 sayılı ve 06.07.1939 tarihli kanunla her vergi için ayrı komisyon sisteminden uzaklaşmış ve vergi yargı sisteminde bütünlük oluşturulmaya çalışılmıştır. Her vergi kanunu için ayrı mali komisyonlara ihtiyaç duyulan sisteme bu düzenleme ile son verilmiş, itiraz ve temyiz komisyonlarına gümrük ve pul vergileri haricindeki uyuşmazlıklar konusunda kapsamlı bir şekilde yetkilendirilmiştir. Kanunun kapsamına girmeyen vergilerden doğan uyuşmazlıklar için ise direk olarak Danıştay’a başvurulabilme olanağı getirilmiş, ayrıca komisyonların yapılarında ve yargılama usulüne ait kurallarda da önemli değişiklikler yapılmıştır (Hatipoğlu, 2007, s.97).

1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3692 sayılı kanun ile kurulmuş komisyonlarda değişiklik yapılmamış, çeşitli kanunlardaki dağınık hükümler toparlanmıştır. Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki 2996 sayılı Kanun’da değişiklik yapan 1950 tarih ve 5655 sayılı kanun ile komisyonların yapısında bazı küçük değişiklikler yapılmakla birlikte, Muvazzaf İtiraz Komisyonları ve Temyiz Komisyonu üyelerinin seçimini gerçekleştiren Ayırma Meclisi’nin kurulması sağlanmıştır (Aksoy, 1999, s.39).

4.1.1961 tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda (VUK) vergi yargısı ile ilgili hükümlerde kayda değer değişikliklere gidilmemiştir. Gerçekten, 213 Sayılı VUK'na bağlı olan vergi kanunlarından doğan uyumsuzluklar Vergi İtiraz ve Vergi Temyiz Komisyonları ile Danıştay'da incelenerek sonuçlandırılıyordu. Bununla birlikte, gümrük ve tekel idareleri tarafından tahsil edilen vergi ve resimler ile ithalde alınan harcama vergilerinden kaynaklanan anlaşmazlıklar ise Gümrük Kanununun 80 ve 84. maddeleri uyarınca, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları haricindeki idari birimler tarafından incelenerek sonuçlandırılıyordu. Bu birimlerin verdiği hükümlere karşı Danıştay'a müracaat edilebilmekle birlikte, VUK hükümlerine tabi olan ve olmayan bütün vergi anlaşmazlıklarında cezai sorumluluğu gerektiren bir konu olması durumunda ise ceza mahkemelerine de başvurulabiliyordu (Aksoy, 1999, s.39-40).

Vergi uyumsuzluklarının VUK hükümlerine tabi olanları sırasıyla Vergi İtiraz Komisyonları, Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay'dan oluşan üç dereceli bir yargılama sürecine tabi tutulduğu görülmektedir.

4.1.1. Vergi İtiraz Komisyonları

4.1.1961 Tarih ve 213 Sayılı VUK ile verilen görevleri ifa etmek için 5655 Sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanunu çerçevesinde faaliyete geçirilen İtiraz Komisyonları, muvazzaf ve gayri muvazzaf komisyonlardan oluşan ikili bir yapı ile kurgulanmıştır (Aksoy, 1999, s.42).

Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları sürekli çalışmak üzere, Maliye Bakanlığının öngördüğü illerde veya bölgelerde bir başkan, iki üye ve yeteri kadar raportörden oluşturuluyordu. Ayrıca, Maliye Bakanlığı, bir bölge veya bir ilde kurulacak birden fazla komisyon ve bunlar aralarındaki iş bölümüne ilişkin idari karar alma yetkisini de uhdesinde bulunduruyordu.

Gayri Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları, Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonlarının kurulduğu iller haricinde, onların görevlerini ifa etmek için bir başkan ve üç üye ile kurulmuşlardır. Çalışma yöntemleri ve işlevleri açısından Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonlarına benzemekle birlikte, esas işleri vergi uyumsuzluklarına bakmak olmayan kişilerden oluşması ve üyelerinden birinin yönetici olması nedeniyle eleştirilmişlerdir.

4.1.2. Vergiler Temyiz Komisyonu

Maliye Bakanlığı teşkilat kanuna göre, Vergi İtiraz Komisyonu'nda karara bağlanan vergi uyumsuzluğu temyize taşınması halinde, vergi yargısının ikinci aşamasını oluşturan Vergiler Temyiz Komisyonu devreye girmektedir. 1950 tarih ve 5655 sayılı kanun ile de aynı kriterlere tabi tutulmuştur. Bu komisyon bir başkan ve iki üyeli 7 daireden oluşturularak, her daireye hizmet veren birimler kurulmuştur. Komisyonunda söz konusu dairelerin,

VUK'da görev ve yetki alanı çerçevesinde iş bölümleri belirlenmiştir. Bu yedi daire, birinci daire başkanının başkanlığında Genel Kurulu oluşturur. Temyiz Komisyonu Genel Kurulu kararlarının, üye sayısının yarısından bir fazlası ile alınması gerekli olup bu sayı için karara katılan üyelerin en az dokuz kişi olması gerektiği belirlenmiştir (Mutluer, 1975, s.49).

Anayasa Mahkemesi, her ne kadar İtiraz ve Temyiz Komisyonlarını mahkeme olarak kabul etmemiş olmakla birlikte, 5655 sayılı kanunun İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile ilgili maddelerini iptal etmediği için vergi mahkemeleri kurulana kadar bu komisyonlar kanunda öngörüldüğü gibi uyuşmazlıkları çözümlenmeyi sürdürmüşlerdir. İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına bağımsız bir nitelik kazandırılmadığı için 1961 Anayasasının 140'inci maddesi gereğince vergi uyuşmazlıklarını çözümlen tek yargı organı Danıştay kalmıştır (Tosuner & Arıkan, 2003, s.31).

4.1.3. Danıştay

Osmanlı döneminde 54 yıl faaliyet gösteren Danıştay, 4 Kasım 1922'de İstanbul'daki bütün merkez kuruluşlarının TBMM Hükümetinin idaresine girdiği dönemde ortadan kaldırılmış, Cumhuriyet döneminde 669 sayılı Kanunla 6 Temmuz 1927'de tekrar kurulup faaliyete geçirilmiştir. 669 sayılı Kanuna göre Danıştay, üç idari bir dava dairesi şeklinde dört daire olarak teşkilatlandırılmıştır (T.C. Danıştay Başkanlığı).

Zaman içinde çeşitli aşamalardan geçen bu kuruluş, 1961 Anayasası ile görevlendirilmiş bağımsız yüksek idare mahkemesi danışma ve inceleme makamı olarak 24.12.1964 tarih ve 521 sayılı Danıştay Kanunu ile görevlendirilmiştir. Vergi Mahkemeleri, İdare ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulumu sürecinde Danıştay da tekrar düzenlenmiştir. Nitekim 521 sayılı eski Danıştay Kanunu 6.1.1982 tarih ve 2575 Sayılı yeni Danıştay Kanunu ile yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. Eski 521 sayılı Danıştay Kanunu'na göre; İtiraz ve Temyiz Komisyonu kararları hakkında vergi yargısının son makamı olarak, Danıştay'ın verdiği kararlara taraflar ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları itiraz ve ısrar edememekteydiler (Aksoy, 1999, s.45).

Danıştay'a taşınabilecek vergi uyuşmazlıklarından ilki Vergi İtiraz Komisyonlarının nihai kararları, ikincisi ise Vergiler Temyiz Komisyonu'nun kesin kararları olarak ifade edilebilir. Vergi uyuşmazlıklarının tarafları, Vergiler Temyiz Komisyonu'nun vermiş olduğu nihai kararlara karşı, aleyhinde dava açılarak kararın taraflara tebliğinden itibaren, kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde 90 gün içinde Danıştay'da dava açabilirdi. Ancak, mükellef ve vergi sorumlusu Temyiz Komisyonu kararına karşı Danıştay'da dava açıp açmamakta serbest olmakla birlikte vergi dairesi Maliye Bakanlığının iznini¹ almak zorundadır. Ancak uygulamada bu izin, Maliye Bakanlığı

¹ İl Özel İdareleriyle, Belediyeler Valilerin iznini almak durumundaydı.

tarafından hemen hemen her vergi uyuşmazlığında, mükellef lehine olan bütün kararlarda standart bir şekilde verilmekteydi (Aksoy, 1999, s.45-46).

4.1.4. 1982 Öncesi Dönemin Genel Değerlendirilmesi

Bu dönemde vergi yargısında görülen eksiklikler şöylece özetlenebilir (Aksoy, 1999, s.48-49):

- Vergi uyuşmazlıklarının İtiraz Komisyonu, Temyiz Komisyonu ve Danıştay'dan oluşan üç kademeli çözüm sistemi, beraberinde hiçbir faiz ve gecikme zammını öngörmediği için haklı-haksız her mükellefin vergiye itiraz edebilmesine ve kamu alacağının tahsilinin gecikmesine neden olmuştur. Bu durum ise vergi uyuşmazlıklarının ve çözüm sürelerinin uzamasını beraberinde getirerek adaletin sosyal yararının ve etkinliğinin azalmasına neden olmuştur.

- Vergi uyuşmazlıklarının Anayasa Mahkemesince mahkeme kabul edilmeyen İtiraz ve Temyiz Komisyonları tarafından çözümlenmesi, kamuoyu tarafından şüpheyle karşılanmış ve eleştirilmiştir. Vergi uyuşmazlıkları nedeniyle üçlü sıralamada başvuru sürelerinin² üst mercilere doğru artması, uyuşmazlıkların çözümlenmesi noktasında süre olarak verimliliği göz ardı etmiştir.

- Pek çok ülkede var olan uyuşmazlığın her aşamasında dava maliyetlerini artıran ve aleyhine sonuç çıkandan bu maliyetlerin tahsil edilmesini gerektiren sistem uygulanmadığı için ülkemizde vergi uyuşmazlığına neden olmanın maliyeti mükellefe çok düşük olmuş, bu nedenle vergi uyuşmazlıklarının miktarı ve mükellef açısından uyuşmazlığa gitmenin cazibesi de artmıştır.

- Vergi yargısının, idari yargı içinde netleşmemiş olması nedeniyle üç aşamalı yargılama makamlarının kendi aralarında ortaya çıkan çelişkiler vergi hukukunda önemli bir yeri olan vergi içtihatlarının oluşumu ve gelişimi sekteye uğramıştır.

- Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesine yönelik kurgulanan mekanizmalardan yeterince yararlanılamamıştır.

1982 yılı vergi yargısı reformu, vergilemeye ilişkin anlaşmazlıkların ilk kademedede çözümlenmesi için gerekli önlemlerin alınması noktasındaki görüşler dikkate alınarak tasarlanmıştır (Tosuner & Arıkan, 2003, s.35).

4.2. 1982 Sonrası Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi

Ülkemizde mevcut vergi yargısı 1982 yılında yürürlüğe girmiş olan 2575 sayılı Danıştay kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahke-

² Başvuru süreleri: İtiraz Komisyonuna, vergi tebliğinden itibaren 30 gün; Temyiz Komisyonuna, İtiraz Komisyonu kararının tebliğinden itibaren 15 gün; Danıştay’a, Temyiz Komisyonu kararının tebliğinden itibaren 90 gün olarak belirlenmiştir.

meleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu üç kanunla şekillenmiştir.

4.2.1. Vergi Yargısı Sisteminin Değişikliğinin Nedenleri

Çıkarılan yeni kanunlarla oluşturulan yeni yargı sistemine geçiş nedenlerini vergi yargısında birliğin sağlanması ve bağımsız hale getirilmesi, vergi yargısının iki dereceli sisteme dönüştürülmesi ve bazı usul hükümlerinin değiştirilmesi olarak ifade etmek mümkündür (Aksoy, 1999, s.52-54):

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak takip edilen üç aşamalı hukuki süreç ve gerek VUK kapsamına giren, gerekse Gümrük Vergisi Kanununa tabi olan vergilerin tahsilinde meydana gelen vergi uyuşmazlıklarının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (AATHK) hükümlerine göre çözümlenmesi gibi nedenlerle vergi yargılama sistemi mükellefler için de idare için de verimsiz bir görüntü arz ediyordu. 1982 reformu ile bütün vergi uyuşmazlıkları için ilk yargı organı olarak vergi mahkemelerine başvurma hakkı tanınarak vergi yargısında birlik sağlanmaya çalışılmıştır.

Vergi mahkemelerinde görevlendirilen hakimlere anayasal güvence sağlanmış, özlük işlemleri ile ilgili olarak Hakimler Savcılar Yüksek Kurulu (HSYK) yetkili kılınmış, önceden idarenin güdümünde olan vergi yargısı uygulamasına sonlandırılmıştır (Nazal, 2007, s.125).

Üç dereceli yargı sisteminin neden olduğu zaman kaybı ve dolayısıyla gelir kaybı nedeniyle iki dereceli yargı sistemine geçilmesi uygun görülmüştür.

Vergi yargısı organlarına, vergi uyuşmazlıklarından dolayı yapılan başvurularda yasal sürelerin uzunluğu ve uyuşmazlıkların bir an önce halledilmesi açısından usule dair hükümlerde değişiklik yapılması gerekmektedir.

4.2.2. 1982 Sonrası Türk Vergi Yargı Organları

Ülkemizde idari yargı, askeri ve genel idari yargı biçiminde yapılandırılmış olup genel idari yargı organları ise idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemeleri ile Danıştay ve bir kısım görevleri nedeniyle Sayıştay'dan oluşan bir yapıda tesis edilmiştir. Vergi yargısı bağlamında ise vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay görevlendirilmiştir. Yeni sistem iki dereceli bir yargı sistemi olarak kurgulanmış ve ilk derece mahkemesi olarak vergi idare mahkemeleri belirlenmiştir (Ayyıldız, 2015, s.105-106).

1982 Reformu ile vergi yargı organlarında 2575, 2576, 2577 sayılı kanunlarla köklü değişikliklere gidilmiş, üç dereceli yargı sisteminde yer alan itiraz ve temyiz komisyonlarının yerine 2576 sayılı Kanunla Vergi Mahkemeleri kurulmuştur.

4.2.2.1. Vergi Mahkemeleri

Görevleri, 2576 sayılı kanunla belirlenen ilk derece mahkemeleri olup, kanunun 2. Maddesine göre bölgelerin coğrafi durumlarına ve iş hacimlerine göre İçişleri, Maliye, Gümrük ve Tekel Bakanlıklarının görüşleri alınarak Adalet Bakanlığınca tesis edilen ve yargı çevresi belirlenen mahkemelerdir. Aynı vergi çevresi içerisinde birden fazla vergi mahkemesi kurulması durumunda ise mahkemeler arasındaki iş bölümü HSYK tarafından belirlenir.

Vergi mahkemeleri bir başkan ve yeteri kadar üyeden, Mahkeme kurulları ise başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üyenin başkan vekili olarak çalışması gerekir (2576 S. K., md. 4). Uygulamada ise mahkemelerin, genellikle bir başkan ve iki üyeli kurullar halinde çalıştıkları gözlemlenmektedir (Karakoç, 2015, s.143).

2576 sayılı kanunun 6. maddesinde Vergi mahkemesinin görevleri aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir;

- Genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- Yukarıdaki konularda 6183 sayılı AATHK'nun uygulamasına ilişkin davaları,
- Diğer kanunlarla verilen işleri vergi mahkemeleri çözümler.

Yukarıda belirtilen uyuşmazlıklar için ilk derece mahkemesi vergi mahkemeleri Danıştay'a göre genel, idare mahkemelerine oranla ise özel görevli mahkeme olarak yapılandırılmakta ve çalışmaktadır (Karakoç, 2015, s.144). Kurul halinde çalışma sistemi olan vergi mahkemelerinde, 6'ncı maddenin ilk iki bendinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri yirmibeşbin liranın altındaki davaların tek hakimle çözüme ulaştırılması söz konusudur (2576 S. K., md. 7/2). Hakimler arasındaki dosya ve görev bölüşüm esasları, işlerde denge sağlanacak şekilde mahkeme başkanının sorumluluğundadır (2576 S. K., md. 7/3).

4.2.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemeleri, 2576 sayılı kanunla kurulan ve aynı kanunla görevleri belirlenen bağımsız mahkemeler olup kurulum ve yargı çevreleri vergi mahkemelerindeki usulle aynıdır.

Başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşan Bölge İdare Mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine HSYK tarafından artırılıp azaltılabilir. Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Bölge idare mah-

kemesi başkan ve üyeliklerine HSYK tarafından atama yapılır (2576 S. K., md. 3).

Bölge idare mahkemelerinin görevleri ise 2014 yılında yapılan düzenlemelerle yeni ilavelerle birlikte aşağıdaki şekildedir (2576 S. K., md. 3/A, a-c).;

- İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak,
- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkan görev ve yetki uyuşmazlıkları kesin karara bağlamak,
- diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.

Bölge idare mahkemesi başkanı,

- Mahkemeyi temsil etmek.
- Bölge idare mahkemesi başkanlar kuruluna ve adalet komisyonuna başkanlık etmek, alınan kararları yürütmek.
- Bölge idare mahkemesi dairelerinden birine başkanlık etmek.
- Mahkemenin uyumlu, verimli ve düzenli çalışmasını sağlamak ve bu yolda uygun göreceği önlemleri almak.
- Bölge idare mahkemesinin genel yönetim işlerini yürütmek.
- Bölge idare mahkemesi memurlarını denetlemek.
- Dairelerin benzer olaylarda kesin olarak verdikleri kararlar arasındaki uyuşmazlığın giderilmesi için başkanlar kuruluna başvurmak.
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmakla yükümlüdür.

Vergi yargısı alanında bölge idare mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak herhangi bir görevi bulunmadığından, vergi yargılaması sürecinde doğrudan doğruya bölge idare mahkemelerine dava açılması olanaksızdır. İstinaf mercii olarak ise ilk derece mahkemelerin kararlarının kanun yolu denetimini yapmakla görevlidir ve İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca temyize açık olmayan kararları kesindir (İYUK, m.45/6).

4.2.2.2. Danıştay

Resmi web sitesinden alınan bilgilere göre Danıştay'ın genel özelliklerini aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür;

1982 Anayasası'nın 155'inci maddesine göre, Danıştay idare ve vergi mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir yargı organına bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme organıdır. Danıştay, ayrıca kanunla belirlenmiş bazı davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakmaktadır.

Günümüzde Danıştay'ın idari görevleri ile yargı görevlerini yürütecek daireler birbirinden tamamen ayrı olarak örgütlenmiştir. İdare ve vergi mah-

kemeleriyle birlikte Danıştay'ın dava daireleri, idarenin yargı yoluyla denetlenmesi görevini de yerine getirmektedir.

Danıştay üyesi seçilebilecek kimselerin sahip olması gereken nitelikler son yapılan düzenlemelere göre aşağıdaki gibi ifade edilmiştir (Danıştay Kanunu m.8/1);

- a) İdari yargı hâkim ve savcılığı,
- b) Bakanlık, müsteşarlık, müsteşar yardımcılığı, elçilik, valilik,
- c) Generallik, amirallik,
- d) Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Sekreterliği,
- e) Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Genel Sekreterliği,
- f) Genel ve katma bütçeli dairelerde veya kamu kuruluşlarında genel müdürlük veya en az bu derecedeki tetkik ve teftiş kurul başkanlıkları, ile düzenleyici ve denetleyici kurumların başkanlıkları,
- g) Yüksek öğrenim kurullarında hukuk, iktisat, maliye, kamu yönetimi profesörlüğü,
- h) Kamu kurum ve kuruluşlarının başhukuk müşavirliği, birinci hukuk müşavirliği, hukuk hizmetleri başkanlığı ve hukuk işleri müdürlüğü görevini yapanlar arasından seçilmektedir.

İdari yargı hâkim ve savcılarının Danıştay üyeliğine seçilmek için, birinci sınıfta en az üç yıl başarılı performans göstermeleri ve birinci sınıf niteliklerini kaybetmemiş olmalıdırlar. Danıştay üyesi seçilebilmek için hâkimlik ve savcılık mesleğinde on yedi yıl çalışmış olma şartı bulunmaktadır (Danıştay Kanunu m.8/2).

İdari görevlerden Danıştay üyeliğine seçilmek için yüksek öğrenimlerini tamamladıktan sonra Devlet hizmetinde on beş yıl çalışmış olmaları, birinci derece aylıklarını kazanılmış hak olarak almaları ve hakimliğin gerektirdiği ahlak ve seviyeye sahip olmaları gereklidir (Danıştay Kanunu m.8/3).

Üyelerin seçimine ilişkin usuller 2016 yılında yapılan son düzenlemelerle aşağıdaki gibidir (Danıştay Kanunu m.9);

1. Danıştay'da boşalan üyeliklerin dörtte üçü idari yargı hakim ve savcılığından, dörtte biri ise diğer görevliler arasından seçilir.
2. İdari yargı hakim ve savcıları, HSYK tarafından; diğer görevlerde bulunanlar ise, Cumhurbaşkanınca Danıştay üyeliğine seçilirler.
3. Danıştay üyeleri on iki yıl için seçilir. Bir kimse iki defa Danıştay üyesi seçilemez.

4. HSYK tarafından Danıştay üyeliğine seçilip görev süresi sona erenler, HSYK ilgili dairesi tarafından, idari yargıda sınıf ve derecelerine uygun bir göreve atanır.

5. Cumhurbaşkanı tarafından Danıştay üyeliğine seçilip idari yargıda bir göreve atanmak isteyenler, görev sürelerinin bitiminden bir ay öncesine kadar, idari yargıda bir göreve atanmak için talepte bulunur. Talepte bulunanlar HSYK ilgili dairesi tarafından idari yargıda sınıf ve derecelerine uygun bir göreve atanır. Talepte bulunmayanlar, başka bir göreve atanmak üzere Danıştay Başkanlığı tarafından Başbakanlığa bildirilir.

6. Görevi sona eren üyelerin Danıştay ile ilişkileri kesilir; ancak atamaları gerçekleşinceye kadar, özlük hakları Danıştay tarafından karşılanmaya devam olunur.

7. Danıştay'da boşalan üye sayısı dördü bulunca, dördüncü üyeliğin boşaldığı tarihten itibaren en geç üç gün içinde durum Danıştay Başkanlığınca, boşalan üyeliklerin idare veya vergi dairesi üyeliği olduğu da belirtilmek suretiyle, Başbakanlığa ve Adalet Bakanlığına duyurulur.

8. Cumhurbaşkanı ve HSYK'nca bu duyurudan sonra en geç iki ay içinde seçim yapılır

Danıştay; dokuzu dava, biri idari daire olmak üzere on daire şeklinde örgütlenmiş olup, her dairede bir başkan ile yeteri kadar üye yer alır. Heyetler bir başkan ve dört üyenin katılımıyla toplanıp, salt çoğunluk ile hüküm verir. Üye sayısının yeterli olması dolayısıyla birden fazla heyet oluşturulması halinde, en kıdemli üyenin başkanlık ettiği heyetlerde müzakereler gizli yapılır. Dairelerde yeteri kadar tetkik hakimi bulunmakla birlikte, ayrıca her dairede bir yazı işleri müdürünün yönetimi altında yazı ve tebliğ işlerini yürüten bir kalem bulunur (Danıştay Kanunu m.13).

İlk derece mahkemesi olarak, birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeleyen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar (Danıştay Kanunu m.24/1-e). İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili nihai kararlar Danıştay'da temyiz yoluyla incelenir ve karara bağlanır (Danıştay Kanunu m.25). Başkanlık Kurulu, iş yükü bakımından zorunluluk doğması hâlinde vergi dava daireleri, idari dava daireleri veya idari dairelerden birinin veya birkaçının görev alanını değiştirerek bu daireleri; vergi dava dairesi, idari dava dairesi veya idari daire olarak görevlendirebilir (Danıştay Kanunu m.26).

Dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu daireler vergi dava dairesi olarak görev yapar. Vergi, resim, harç ve benzeri malî

yükümlere ilişkin davalarda vergi dava daireleri arasındaki iş bölümünün belirlenmesinde uyumsuzluğun kaynaklandığı mevzuat esas alınır (Danıştay Kanunu m.27/3).

Danıştay'ın vergi uyumsuzluklarına bakan dava dairelerinin görevleri aşağıdaki tabloda verilmektedir.

Tablo-1: Danıştay'ın Vergi Uyuşmazlıklarına Bakan Dava Dairelerinin görevleri

Üçüncü Daire	a) Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Adana, Antalya, Diyarbakır, Gaziantep, İstanbul (Anadolu Yakası), Malatya, Manisa Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını, b) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işleri çözümler.
Dördüncü Daire	a) Gelir, kurumlar ve katma değer vergilerine ilişkin Bakanlar Kurulu kararları ile düzenleyici diğer işlemlere karşı açılan davaları, b) Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Ankara, Denizli, Edirne, Eskişehir, İstanbul (Avrupa Yakası), Kırıkkale, Ordu, Sivas Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını, çözümler.
Yedinci Daire	a) Gümrük ve ithale ilişkin vergiler, gider vergileri, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını, b) Özel tüketim vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözümler.
Dokuzuncu Daire	a) Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Aydın, Bursa, Erzurum, İzmir, Kayseri, Konya, Sakarya, Samsun, Trabzon, Van, Zonguldak Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını, b) Damga vergisine, emlak vergisine, köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, Harçlar Kanunu'na ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözümler.
(Kaynak: T.C. Danıştay Başkanlığı, Dairelerin İş Bölümü, http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-5-dairelerin-is-bolumu.html , 11.10.2016.)	

Vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyumsuzluklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyumsuzluğun esasını çözümlenmekle görevli vergi dava dairesince yapılır (Danıştay Kanunu m.27/6). Bir vergiyi kaldıran ve yerine aynı veya benzeri nitelikte yeni bir vergi koyan kanunlardan doğan uyumsuzluklar, önceki vergiden doğan uyumsuzlukları çözümlenmekle görevli dairece çözümlenir (Danıştay Kanunu m.36). Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararları ile vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları Temyizen incelemekle görevlidir (Danıştay Kanunu m.38/2).

4.3. Türk Vergi Yargısında Yeni Dönem: İstinaf Yargılaması

Ülkemizde istinaf sistemi pek çok farklı uygulamadaki gibi Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde gündeme gelmiş, 2005 yılında adli yargı sistemine, 2014 yılında da idari yargı sistemi içerisinde vergi yargı sistemine adapte edilmiş bir uygulamadır (Ortaç & Ünsal, 2016, s. 2).

Türk Dil Kurumuna göre hukuki bir terim olarak istinaf, mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye taşımayı ifade etmektedir (TDK Genel Sözlük). Adil yargılanma hakkı, Yargıtay'da ve ilk derece adli yargı mahkemelerinde dava dosya sayısının giderek artması dolayısıyla mahkeme kararlarının uzun sürelerde verilmesi nedeniyle olumsuz yönde etkilemiştir. Yargılama sürecinde meydana gelen bu olumsuzluğu ortadan kaldırmak için iki dereceli olarak faaliyet gösteren adli yargı sisteminde değişikliğe gidilerek, eski adı istinaf mahkemeleri olan bölge adliye mahkemelerinin³ kurulmasıyla üç dereceli yargılama sistemine geçiş kararı verilmiştir (Avcı, 2011, s. 180).

2577 sayılı İYUK 45 ve 46'ncı maddelerinde gerçekleştirilen değişikliklerle istinaf kanun yolunun temel düzenlemeleri belirlenmiş, Danıştay'ın temyiz yoluyla karara bağladığı iş yükünün önemli bir miktar azaltılmasıyla birlikte Danıştay'ın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi hedeflenmiştir. Ayrıca 2576 sayılı kanunun ilgili hükümlerinde değişikliğe gidilerek bölge idare mahkemelerinin örgüt yapısı, istinaf kanun yolu incelemesine uygun hale getirilmiştir (Ayyıldız, 2015, s. 146). İstinaf mahkemesi, ilk derece mahkemesinin kararını göz ardı ederek davayı yeniden inceleyip hükme varmaktadır (Ortaç & Ünsal, 2016, s. 4).

Daha önce faaliyete geçmesi tasarlanmış olan istinaf mahkemeleri, ancak 20 Temmuz 2016 tarihinde Ankara, Antalya, Erzurum, Gaziantep, İstanbul, İzmir ve Samsun'da 93 ceza dairesi, 120 de hukuk dairesinden oluşarak üzere işbaşı yapabilmişlerdir. Bölge İdare Mahkemeleri de Ankara, İstanbul, İzmir, Konya, Gaziantep, Erzurum ve Samsun'da 88 daire halinde göreve başlamıştır. Kamuoyunda istinaf mahkemeleri olarak bilinen bölge adliye ve bölge idare mahkemeleri, ilk derece mahkemelerinden gönderilen kararları inceleyecek. (Sevinç, 2016).⁴

İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm olsa bile, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf başvurusunda bulunulabileceği; ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararların kesin olduğu ve

³ Bölge Adliye Mahkemeleri, 2004 yılında 5235 sayılı Kanunla kurulmuştur.

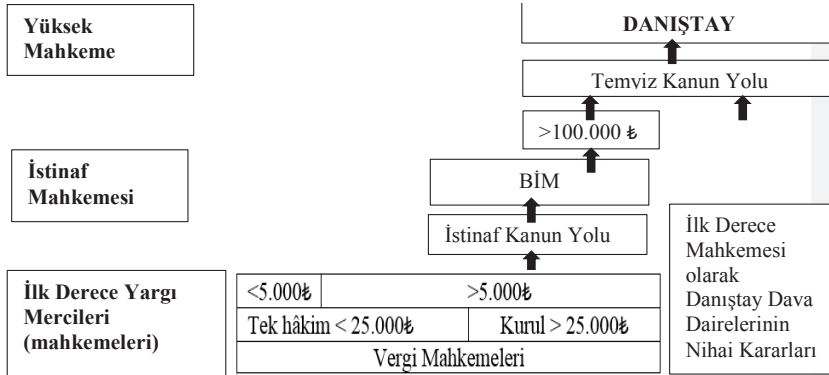
⁴ 7 ilde 93 ceza dairesi başkanı, 120 hukuk dairesi başkanı, 279 ceza dairesi üyesi, 360 hukuk dairesi üyesi olmak üzere 859 hakim ve 186 savcı görevlendirilmiştir.

bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamayacağı hükme bağlanmıştır (İYUK, m.45/1).

Temyizin şekil ve usullerine tabi olan istinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında, dilekçelerdeki hitap ve isteğe bağlı olmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir. Burada yapılan inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararı hukuka uygun görülürse istinaf başvurusunun reddine karar verilir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilebilmesi halinde gerekli düzeltme yapılarak aynı hüküm verilir (İYUK, m.45/2-3).

Bölge idare mahkemesi tarafından ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulunmaz ise istinaf başvurusunu kabul ederek, ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verilir. Bu durumda bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir hükme varır. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe⁵ olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikli ve ivedilikli olarak gerçekleştirir (İYUK, m.45/4).

Şekil-1: Vergi Davalarında Kanun Yolları (İstinaf Sistemi)



(Kaynak: Yaşar Ayyıldız, Türk Vergi Yargısı: İş Yükü ve Etkinlik Seçkin Yayınları, Ankara, 2015, s. 158.)

Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması durumlarında, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir (İYUK, m.45/5). Bölge idare mahkemelerinin 46'ncı maddeye göre temyize açık olmayan kararları kesindir (İYUK, m.45/6). İstinaf başvurusuna konu edilen

5 Davanın görülmekte olduğu mahkemeye gönderilmek için başka bir yerde bulunan bir tanığın oradaki mahkeme tarafından ifadesinin alınması. Bkz TDK, Güncel Türkçe Sözlük.

kararı veren ya da karara katılan hâkim, aynı davanın istinaf yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde yer alamamaktadır (İYUK, m.45/7). İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamayacağı da hükme bağlanmıştır (İYUK, m.45/8). Aşağıdaki şekilde istinaf sistemine göre vergi davalarının parasal sınırları aşamalar itibariyle verilmektedir.

6545 sayılı kanunun 103'üncü maddesiyle İYUK'un 47'nci ve 54'üncü maddeleri yürürlükten kaldırılarak olağan kanun yolu sayısı, "istinaf kanun yolu" ve "temyiz kanun yolu" olmak üzere ikiye indirilmiştir (Ayyıldız, 2015, s. 155). İstinaf yargılamasına ilişkin düzenlemeler ile vergi dava konusu, işlem tutarını baz alan bir yeni bir düzene kavuşturulmuştur. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için yeni yargı sisteminde üçlü bir süzgeç oluşturulmuştur. (Ortaç & Ünsal, 2016, s. 12-14). Süreç olarak ise öncelikle her türlü vergi uyuşmazlığına karşı ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerine karşı dava açılması söz konusudur ve tutarı beş bin liraya kadar olan davalar bu aşamada hükme bağlanmaktadır. İkinci aşamada yüz bin liraya kadar olan davalar istinaf mahkemesine götürülerek burada sonuçlandırılmaktadır. Son aşamada ise yüz bin lirayı aşan davalarda uyuşmazlığın çözümlenmesi için Danıştay süreci başlatılmaktadır (Ayyıldız, 2015, s. 155-158).

Temyiz kanun yolu ise 2577 sayılı kanunun 46'ıncı maddesindeki değişikliklerle Danıştay, kanunlarda aksi yönde hüküm olsa dahi temyiz mercii olarak belirlenmiş ve başvuru süresi olarak kararın tebliğinden sonra otuz günlük bir süre verilmiştir. Temyiz edilebilecek kararlar ise Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ve bölge idare mahkemelerinin İYUK 46'uncu maddesinde sayılan davalar olarak belirlenmiştir (İYUK m.46).

5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergi ile ilgili uyuşmazlıkların çok eski dönemlerden beri giderek artması vergi yargısına ilişkin ihtiyacı beraberinde getirmiştir. Yani vergi yargısının varlık nedeni olarak yeni vergilerin salınmasından, mükellefiyet, oranlar, karmaşık ve sıklıkla değişen mevzuat hükümleri gibi pek çok konu vergi uyuşmazlıklarının kaynağını oluşturabilmektedir.

Osmanlı döneminde vergi yargısı alanındaki kayda değer düzenlemelerin Tanzimat sonrası batılılaşma hareketleri ile yapılmak istendiği görülmektedir. Lakin o dönemde yapılan milletin ve devletin yapısıyla uyumlu olmayan pek çok düzenleme gibi vergi yargısı alanında yapılan düzenlemelerden de istenilen sonuçlar alınamamıştır.

Cumhuriyetin ilanı sonrasında yeni bir anlayışla yapılandırılan devlet ida-

resinin bir parçası olarak yeni vergi kanunları ve usul hükümlerine bağlı olarak uyuşmazlıkların çözümü konusunda da vergi yargısına ilişkin kayda değer düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. 1982 anayasası cumhuriyet döneminde vergi yargısında yapılan düzenlemeler için en önemli dönüm noktası olarak kabul edilmektedir ki bu anayasanın kabulüne kadar, vergi uyuşmazlıkları için vergi itiraz komisyonları, vergiler temyiz komisyonu ve Danıştay'dan oluşan üç dereceli bir yargılama süreci yapılandırılmıştır.

1982 reformu ise vergi yargısında birlik sağlanması, bağımsız hale getirilmesi, zaman ve gelir kaybını önlemek için iki dereceli vergi yargı sistemine geçilmesi gibi nedenlerle gerçekleştirilmiştir. Reform sonrasında vergi mahkemeleri ilk derece mahkemeleri olarak kabul edilirken ikinci derece mahkemeler olarak bölge idare mahkemeleri ve Danıştay görevlendirilmiştir. 2014 yılında yapılan düzenlemelerle idari yargı sistemine uygulanmaya başlayan istinaf sistemi vergi yargılama sürecine dahil edilerek, ikinci derece mahkemeleri olarak göreve ancak 2016 yılında başlayabilmiştir. Yeni düzenlemeyle birlikte ilk derece mahkemeleri ile temyiz makamı arasında bir konuma yerleştirilen istinaf mahkemeleri, hem ilk derece mahkeme kararlarının denetimini yapacak hem de temyiz mercii olan Danıştay'ın iş yükünü hafifletecektir.

Türk vergi yargısının etkinliğini ölçen çalışmaların, ilerleyen dönemde henüz çok yeni olan istinaf sistemi uygulamaları bağlamında yinelenmesi önem arz etmektedir. Zaman içerisinde değişim ve gelişimlere paralel olarak ortaya çıkacak yeni ihtiyaçların karşılanması için yeni düzenlemelerin yapılması kaçınılmazdır. Ancak vergilemede istikrar ilkesinin de gereği olarak vergi mevzuatının sürekli değişen bir yapıda olmaması gerekmektedir. Bu nedenle bu alanda yapılacak olan düzenlemeler çok özenli süreçler sonrasında gerçekleştirilmelidir.

KAYNAKÇA

AKSOY, Ş. (1999). *VERGİ YARGISI VE TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİ*. İSTANBUL: FİLİZ KİTABEVİ.

Avcı, M. (2011). İdari Yargıda İstinaf. *TBB Dergisi*(96), 179-204.

Ayyıldız, Y. (2015). *Türk Vergi Yargısı; İş Yükü ve Etkinliği*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bilge, N. (1965). *Medeni Yargılama Hukuku Dersleri*. Ankara: Ajantürk Matbaası.

Hatipoğlu, C. (2007). Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 65(1), 85-126.

İnel, N. (1979). *Türk Vergi Yargı Sistemi*. (M. B. Yayını, Dü.) Ankara: Kısmet Matbaası.

Karakoç, Y. (2015). *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları* (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı b.). Ankara: Yetkin Yayınları.

Mutluer, K. (1975). *Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi*. Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi.

Nazalı, E. (2007). Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar. *Vergi Dünyası*(313), 119-130.

Ortaç, F. R., & Ünsal, H. (2016, Nisan). Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar. *İGÜSBD*, 3(1), 1-22.

Özgözen, V. D. (1968). Türk Mali Yargı Sistemi. *Maliye Enstitüsü Konferansları Onyedinci Seri* (s. 267-276). İstanbul: Sevinç Matbaası.

Sevinç, H. (2016, Temmuz 20). *Yargıda ‘istinaf’ dönemi başladı*. Ankara/İstanbul: Anadolu Ajansı. Kasım 8, 2016 tarihinde <http://aa.com.tr/tr/turkiye/yargida-istinaf-donemi-basladi/611797> adresinden alındı.

T.C. Danıştay Başkanlığı. (2007, Mart 25). T.C. Danıştay Başkanlığı: <http://www.danistay.gov.tr/tarihçe> adresinden alındı.

Taş, M. (2003). *Vergi Yargısı*. Ankara: Öncü Basımevi.

Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.583a22855c5240.18255304, erişim Tarihi: 23.11.2016.

Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2003). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü Ve Türk Vergi Yargısı*. İzmir.

Ufuk, M. T. (2002). Ülkemizde Vergi Yargısı. *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 97-102.

Yüce, M. (2010). *Türk Vergi Yargısı*. Bursa: Ekin Yayınevi.

2575 Sayılı Danıştay Kanunu. Kasım 23, 2016 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2575.pdf> adresinden alındı.

2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun. Kasım 23, 2016 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2576.pdf> adresinden alındı.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. Kasım 23, 2016 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2577.pdf> adresinden alındı.

6545 Sayılı Türk Ceza Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Kasım 23, 2016 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/06/20140628-9.htm> adresinden alındı.

YAZIM KURALLARI ve YAYIN KOŞULLARI

I. Biçimlendirmeye Dair Genel Kurallar

1. Bütün metinler; Times New Roman, 12 punto ile A4 kağıdının tek yüzüne ve tek satır aralığı ile yazılmalıdır.
2. Metin kısmı araştırmanın gerektirdiği ve izin verdiği yeterlik, derinlik ve hacimde olmalıdır. Katı olmamakla birlikte tüm kısımlar dâhil sayfa sınırı 25'tir.
3. Giriş ve sonuç dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır. Kaynakçaya numara verilmemelidir.
4. Birinci derecedeki başlıkların "tümü büyük harf", diğerlerinde "sadece ilk harf büyük" şeklinde olmalıdır.
5. Üst, alt ve her iki yandaki kenar boşlukları düzenleme ve çoğaltmayı kolaylaştıracak şekilde 4cm. olmalıdır.
6. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır.
7. Çalışmanın başlığı, yazarın adı, unvanı ve bağlı olduğu kuruluş, e-mail adresi, varsa teşekkür notları ve yazarın verileri paylaşmak isteyip istemediğini belirten dipnotu içeren bir kapak sayfası oluşturulmalıdır.
8. Ayrıca Yayın Kurulu olarak yazarlara tavsiyemiz bir önceki sayıda basılmış bir eserin örnek alınmasıdır.

Sayfa numaralandırma:

Bütün sayfalar sıralı biçimde numaralandırılmalıdır. Sayfa numaraları sayfanın altında ve ortalanmış biçiminde konumlandırılmıdır.

Metin içinde yer verilecek rakamlar:

Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması,

matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalıdır. Diğer tüm sayılar nümerik olarak gösterilmelidir.

Örneğin: üçüncü gün, 3 km., 30 yıl.

Yüzdeler ve kesirler:

Zorunlu olmadıkça metin içerisinde “%” işareti yerine doğrudan “yüzde” ifadesi kullanılmalıdır.

Denklemler:

Denklemler parantez içinde numaralandırılmalı, numaralar sağa yaslanmış ve müteselsil olarak birbirini izlemelidir.

Anahtar kelimeler:

Özetin ve abstractın altında, ilgili dilde, endekslemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeye yer verilir.

Jel Kodları: Anahtar kelimelere uygun olarak <https://www.aea-web.org/jel/guide/jel.php> adresinden belirlenecek jel kodlarına yer verilmelidir.

II. Özet ve Giriş

1. Makalenin dili Türkçe ise İngilizce başlığın da bulunduğu bir abstract, makalenin dili İngilizce ise Türkçe başlığın da bulunduğu bir özet yer almalıdır.
2. Özet ve abstract, metinden önce ayrı bir sayfada yer almalıdır.
3. Özet okuyucuyu metnin başlığı, metodu ve bulguları hakkında bilgilendirmelidir.
4. Anahtar kelimeler ve jel kodları özeti takip etmelidir.
5. Açıklama ve teşekkürde bulunulmak istendiğinde “**1. GİRİŞ**” başlığının yanına konulacak “§” simgesi ile referans eklenmeli ve

açılan dipnotta gerekli açıklamaya veya teşekkürü yer verilmelidir. Örnek: **1. GİRİŞ**⁶

6. Giriş bölümü, çalışmayı genel olarak tanıtan, genel olarak çalışmanın amacı, metodolojisi ve bulguları hakkında bilgi sunmalıdır.

7. İzleyen bölümler, yazar tarafından konunun akışına uygun olarak yapılandırılmalı ve sıralanmalıdır.

8. Sonuç bölümü, eserin bulgularının değerlendirilmesi, literatür ile ilişkilendirilmesi veya literatüre katkısının açık olarak ifade edilmesi, sonraki çalışmalara dair yönlendirmeleri gibi somut ifadeleri içermelidir. Sonuç bölümü, çalışmanın özetlendiği veya bulguların yeniden tekrarlandığı bir kısım olarak değerlendirilmemelidir.

III. Tablo ve Şekiller

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

1. Her tablo ve şekil tek bir sayfada görünecek şekilde ve metnin sonuna gelecek şekilde yerleştirilmelidir. Her biri bir numaraya ve içeriği tam olarak belirten bir başlığa sahip olmalıdır.

2. Tablolar kendi içinde birbirini müteselsil takip edecek şekilde ve aşağıdaki örnekte olduğu gibi Times New Roman biçiminde 10 punto ile tablonun üzerinde,

Tablo-1: Yıllar İtibariyle Enflasyon Oranları

3. Şekiller, çiziler ve grafikler ise kendi içinde birbirini müteselsil takip edecek şekilde ve aşağıdaki örnekte olduğu gibi Times New Roman biçiminde 10 punto ile şekil, çizi veya grafiğin altında,

Grafik-1: Örneklem İçindeki Gözlemlere Ait Pasta Grafiği

4. Tablo ve şekiller her değişkeni açıklayabilmelidir. Başlık ve tanımlar, okuyucunun metne bakmadan tablo veya şekli anlayabileceği kadar yeterli detaylandırılmış olmalıdır.

5. Her grafiğin referansı metinde yer almalıdır. Yazar her grafiğin metnin neresine ait olduğunu göstermelidir.

6. Grafiklerin içeriği metne bakılmadan önemli biçimde anlaşılabilir.

7. Tablo, şekil, grafik vb. alıntı ise alıntı yapılan kaynak alt kısımda parantez içinde belirtilmelidir.

IV. Alıntılar, Kaynakça ve Dipnotlar

1. Alıntılar, kaynakça ve dipnotlar APA Style Guide (6. Baskı)'ya göre hazırlanmalıdır. Bu konuda yardım almak için <http://referencing.port.ac.uk/> adresi ziyaret edilebilir.

2. Bu başlık için APA Style Guide (6. Baskı)'dan alınan bazı örnekler aşağıdaki gibidir:

Kitaplar

Standart form

1.Yazar, Adının Baş Harfi., 1.Yazar, Adının Baş Harfi., & 1.Yazar, Adının Baş Harfi. (yıl). *Kitabın başlığı* (Eğer birden çok baskı var ise kaçınıcı baskı olduğu örnek: 3. Baskı). Basım yeri: Yayınevi.

Örnek

Armitage, A., Bryant, R., Dunnill, R., Hammersley, M., Hayes, D., Hudson, A., & Lawes, S. (2008). *Teaching and training in post-compulsory education* (3. Baskı). Maidenhead: Open University Press.

Metin içi alıntı örnekleri

Creme and Lea (2003, p. 51) indicate that ...

It has been suggested (Moore, Estrich, McGillis, & Spelman, 1984, pp. 142-143) that offenders ...

Makaleler

Standart form

Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). Makalenin başlığı. *Derginin Adı, Cilt – Eğer tek cilt ise (Sayı), sayfa başlangıç ve bitiş numaraları.*

Örnek

Guo, Z., Liu, T., Fedoroff, N., Wei, L., Ding, Z., Wu, N., . . . An, Z. (1998). Climate extremes in Loess of China coupled with the strength of deep-water formation in the North Atlantic. *Global and Planetary Change*, 18(3-4), 113-128.

Metin içi alıntı örnekleri

Guo et al. focused their research on climate extremes (1998, p. 120) ...

Recent theories (Noguchi et al., 1993, p. 658) suggest that ...

Popper and McCloskey (1993, pp. 75-76) state that ...

İnternet sayfaları

Standart form

Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). *Başlık*. Alıntının yapıldığı web sayfası

Örnek

Yazarı belli olması halinde

Banks, I. (t.y.). *The NHS Direct healthcare guide*. Çevrimiçi www.healthcareguide.nhsdirect.nhs.uk

United Nations Environment Programme. (2004). *Common questions about climate change: Introduction*. Çevrimiçi <http://www.gcric.org/ipcc/qa/01.html>

3. Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı ve yazarlar metin içerisinde alıntı yapılan referanslar ile referans listesinde listelenenlerin birebir eşleştiğinden emin olmalıdırlar (isimler ve yıllar da eşleşmelidir).

4. Dipnotlar atıf yapmak için kullanılmamalıdır. Ancak metin içerisinde kullanıldığı takdirde metnin bütünlüğünü bozacak nitelikteki bilgiler dipnot olarak kullanılmalı ve metinden daha uzun olmamalıdır. Dipnotlar metin boyunca, yer verilmesi gereken noktada referans numarası üst simge biçiminde olacak biçimde müteselsil numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında, Times New Roman fontu ile ve 10 punto ile yer almalıdır.

V. Makale Gönderim Kuralları

1. Başka bir dergi tarafından değerlendirmede olan çalışmalar gönderilmemelidir. MUVU Dergisine eser gönderiminde bulunan yazarın ilgili çalışmasını başka bir yerde yayınlamadığı veya değerlendirilmek üzere başka bir dergiye sunmadığı kabul edilir. Bu konudaki sorumluluklar yazarı bağlar.

2. Makale gönderiminde [ULAKBİM Dergipark](#) platformu kullanılmalıdır.
3. [ULAKBİM Dergipark](#) üzerinden makale gönderimi yapılamıyor ise makale gönderimi JatsEdit@gmail.com adresine elektronik posta yoluyla yapılmalıdır.
4. Gönderilen eserlerin kabulü telif haklarının Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi'ne geçtiğini ifade etmektedir.
5. MUVU Dergisi kısa bir süre daha yayın başvuru ücreti almadan yayın hayatına devam edecektir.
6. Etik kurulu izin belgesi gerektiren hallerde, yazarın söz konusu belgeyi de editörlüğümüze ulaştırması gerekmektedir. Bu belge gerektiği halde, belge gönderimizi gerçekleştirmemiş yazarlar, doğacak sorumlulukları kabul etmiş sayılırlar.
7. Tüm yazarlara ait kimlik bilgileri gönderilen metin ve herhangi bir ekli dosyadan kaldırılmalıdır. İsimler dosyaların "Özellikler" kısmından da kaldırılmalıdır.
8. Yayın Kurulu, saha çalışması veya deneye dayalı çalışmalarda, çalışmanın dayandığı veri kaynağını (anket, görüşme planı vs.) talep edilebilir. MUVU Dergisine makale gönderen yazar, bu koşulu kabul etmiş sayılır.
9. Dergiye gönderilen yazılar, baskı öncesi sorumlu yazara gönderilir. Sorumlu yazar, ivedi olarak, çalışması ile ilgili hatalı veya düzeltilmesini istediği yerleri geciktirmeden ve metin üzerinde geniş çaplı değişiklikten kaçınarak yapar ve sorumlu yazar makalenin basımı için son halini onaylar. Tanınan süre içinde sorumlu yazar tarafından onay verilmemesi halinde, makale yazara onay için gönderilen şekliyle basılır. MUVU Dergisi Editörlüğü, bu görevini zamanında yerine getirmeyen yazar tarafından sorumlu tutulamaz.
10. Makale gönderen yazarların, dergimiz ile yaptıkları yazışmaları saklamaları önerilir.
11. Yeniden gönderimlerde hakem(ler)in ve editörün yaptıkları yorumlara karşı yanıtlar ayrı bir belge olarak gönderilmelidir.
12. Düzeltme alan eserlerin yeniden yayın sürecine alınabilmesi için, düzeltme kararı yazara ulaştıktan sonra düzeltme için öngörülen süre en çok 12 aydır. 12 aydan sonra yapılan başvurular ikinci başvuru olarak değil, yeni başvuru biçiminde değerlendirilecek, editör veya hakemler değişiklik gösterebilecektir.

INSTRUCTIONS FOR AUTHORS

I. General Rules About Style

1. Manuscripts should be written in Times New Roman, 12 font size and single spaced on one side of A4 paper.
2. Manuscript should be competent, profound and voluminous as required and allowed by the research. Not being strict, number of pages including all parts is limited to 25.
3. All headings including introduction and conclusion should be numbers and typed bold. References should not be numbered.
4. First degree headings should be written in "upper case" and others should be written in "title case".
5. Top, bottom, left and right margins should be 4 cm. in order to ease editing and reproduction.
6. Authors, directly or indirectly, should not act so as to reveal their identity for an objective assessment process.
7. A cover page that consists of title, author name, author title and affiliation, e-mail address, if available any acknowledgment and a footnote indicating if author share research data.
8. Additionally our advice as Publication council is for authors to take a paper published in the previous issue as an example.

Page numbers:

All pages should be numbered consecutively. Page numbers should be centered at the bottom of the page.

Numbers in the manuscript:

Numbers from one to ten, except for ones in tables and lists or in indicating mathematical, statistical or technical units and amounts (distance, weight etc.) should be written in text. All other numbers should be written numerically.

Example: third day, 3 km., 30 years.

Percentages and fractions:

If not mandatory “percentage” should be used in the manuscript instead of “%”.

Equations:

Equations should be numbered in parenthesis and numbers should be right aligned and consecutive.

Key words:

Below abstract 4 key words should be written, in the matching same language with the abstract, in order to help indexing.

Jel codes:

Jel codes consistent with key words that are specified from <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> should be indicated.

II. Abstract and Introduction

1. If manuscript is in Turkish an abstract in English with a title in English or if manuscript is in English an abstract in Turkish with a title in Turkish should be included.
2. Abstract and “özet” should take place on a previous separate page.
3. Abstract should inform reader about title, method and findings of the paper.
4. Key words and jel codes should follow abstract.
5. If there is any acknowledgement, a footnote should be added with “^s” symbol that will be place by “**1. INTRODUCTION**” and acknowledgements should be indicated in this footnote. Example: **1. INTRODUCTION^s**
6. Introduction part should present general information introducing the study and general information about objective, methodology and findings of the study.

7. Following parts should be structured and arrayed by the author in accordance with the flow of the subject.
8. Conclusion part should consist of solid statements such as an evaluation of findings of the study, relationship with the literature or apparent statement of contribution to the literature, guidance for further studies. Conclusion part should not be considered as a section in which study is summarized or findings are restated.

III. Tables and Figures

Authors should remark those points:

1. Each table and figure should be fitted on one page and should be placed below text. Each of them should include a number and a heading precisely indicating the content.
2. Tables should be numbered consecutively and should be as in the following example; Times New Roman, 10 font size and above the table

Table-1: Inflation rates across years

3. Figures, drawings and graphs should be numbered consecutively and should be as in the following example; Times New Roman, 10 font size and below figure, drawing or graph

Graph-1: Pie Chart for Observations within the Sample

4. Tables and figures should be defining each variable. Heading and definitions should be detailed enough so that reader can understand table or figure without reading the text.
5. Reference for each graph should be placed in the manuscript. Author should indicate for each graph which part of the text that they are related to.
6. Content of graphs should be substantially understandable without reading the text.
7. If a table, figure, graph etc. is cited, cited source should be referred within parenthesis.

IV. Citations, References and Footnotes

1. Citations, references and footnotes should be prepared according to APA Style Guide (6. Edition). You can visit <http://referencing.port.ac.uk/> for further help.
2. Some examples that are taken from APA Style Guide (6. Edition) for this heading are given below:

Books

Standard form

1st Author, Initial Letter of Name of Author., 2nd Author, Initial Letter of Name of Author., & 3rd Author, Initial Letter of Name of Author. (year). *Book Title* (Number of the Edition if there is more than one edition, example: 3rd Edition). Place of Printing: Publisher

Example

Armitage, A., Bryant, R., Dunnill, R., Hammersley, M., Hayes, D., Hudson, A., & Lawes, S. (2008). *Teaching and training in post-compulsory education* (3rd Edition). Maidenhead: Open University Press.

In-Text Citation examples

Creame and Lea (2003, p. 51) indicate that ...

It has been suggested (Moore, Estrich, McGillis, & Spelman, 1984, pp. 142-143) that offenders ...

Articles

Standard form

Last Name of Author, Initial Letter of Name of Author., (year). Title of Article . *Journal Name, Volume – Number if one volume (Number)*, beginning and ending page numbers.

Example

Guo, Z., Liu, T., Fedoroff, N., Wei, L., Ding, Z., Wu, N., . . . An, Z. (1998). Climate extremes in Loess of China coupled with the strength of deep-water formation in the North Atlantic. *Global and Planetary Change, 18*(3-4), 113-128.

In-Text Citation examples

Guo et al. focused their research on climate extremes (1998, p. 120) ...

Recent theories (Noguchi et al., 1993, p. 658) suggest that ...

Popper and McCloskey (1993, pp. 75-76) state that ...

Web pages

Standard form

Last Name of Author, Initial Letter of Name of Author. (year). *Title*. Cited web page.

Example

If author is known,

Banks, I. (t.y.). *The NHS Direct healthcare guide*. Online www.healthcareguide.nhsdirect.nhs.uk

United Nations Environment Programme. (2004). *Common questions about climate change: Introduction*. Online <http://www.gcric.org/ipcc/qa/01.html>

3. Each study should have reference list that includes only cited studies and authors should ensure that there is one to one correspondence between cited references in text and ones listed on references list (names and years should correspond).

4. Footnotes should not be used for citation. Solely information that would impair the integrity of text should be footnoted and should not be longer than text. Footnotes should be numbered consecutively and appropriately as *superscript*. Footnote text should be placed with single space below the page, Times New Roman and 10 font size.

V. Article Submission Rules

1. Studies that are under assessment for another journal should not be submitted. It is assumed that author's submitted study is not published elsewhere or presented to another journal for assessment. Responsibilities for this issue are attached to author.

2. [ULAKBİM Dergipark](#) should be utilized for article submission.

3. If article submission cannot be made through [ULAKBİM Der-](#)

gipark, article should be submitted to JatsEdit@gmail.com via electronic mail.

4. Acceptance of submitted articles implies that copyright are transferred to Accounting and Taxation Studies (JATS).

5. JATS will continue publication without requesting application fee for a short period of time.

6. In cases where approval of ethics boards is needed, author should convey aforementioned document to editors. Authors who have not sent the document, even the document is needed, are considered to accept all responsibilities.

7. Identifying information of all authors should be removed from text and any supplementing file. Names also should be removed from "Properties" section of files.

8. Publication Board may request data set (survey, interview plan, etc.) for studies that are based on field work or experiments. Authors that submit articles to JATS are considered to accept this.

9. Papers submitted to journal are sent to corresponding author before publication. Corresponding author promptly corrects errors and proofs avoiding extensive change in the text and corresponding authors approves the final state of the article. If author does not approve within the prescribed period of time, article is published as it is sent to author. JATS Editors cannot be held responsible by authors who have not approved within the prescribed time.

10. It is recommended for authors to preserve correspondences with the journal.

11. In case of resubmission responses to peer reviews and editor comments should be submitted as a separate document.

12. For all submission with a revise to be considered for publication, projected period for revision is within 12 months of the decision letter. Any revisions submitted after 12 months will not be considered as a second submission but as a new submission, and need not receive the same editor or referee.

İbrahim ORGAN
Mustafa Cemil KARA

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

DAİMİ İŞYERİ STATÜSÜNDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEDE YENİ
ULUSLARARASI YAKLAŞIM
A NEW INTERNATIONAL APPROACH ON PREVENTING THE
ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS

1

Enver BOZDEMİR

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Study)

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KAR PAYI AVANSI
DAĞITIMI VE BAZI ÖZİLLİKLİ DURUMLAR
DIVIDEND ADVANCE DISTRIBUTION IN LONG-TERM CONSTRUCTION
AND REPAIR WORKS AND SOME SPECIFIC CASES

13

Özcan DEMİR
Eray Ekin SEZGİN

Ampirik İnceleme
(Empirical Research)

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TÜKENMİŞLİK DÜZEYLERİ İLE
ÖRGÜTSEL BAĞLILIK KAVRAMI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ:
TRB1 VE TRC2 BÖLGESİNDEKİ İŞLETMELERDE YAPILAN BİR ÇALIŞMA
ANALYSIS OF THE RELATIONSHIP BETWEEN THE BURNOUT LEVEL
OF THE PRACTITIONERS OF THE ACCOUNTANCY AND THE CONCEPT
OF ORGANIZATIONAL COMMITMENT: A STUDY EXECUTED ON THE
BUSINESSES IN THE REGIONS OF TRB1 AND TRC2

33

Selahattin KARABINAR
Şuayyip Doğu DEMİRCİ

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

TAZMİNAT KAVRAMI VE TMS 37 KAPSAMINDA TAZMİNAT
VARLIKLARININ SİGORTA ŞİRKETLERİNDE RAPORLANMASI
REIMBURSEMENT CONCEPT AND REPORTING OF REIMBURSEMENT
ASSETS IN INSURANCE COMPANIES IN THE CONTEXT OF IAS 37

55

Nur FİDANCI

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM HARCAMALARININ
VERGİSEL DÜZENLEMELER VE TEŞVİKLER ÇERÇEVESİNDE
İNCELENMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ
EVALUATION OF RESEARCH AND DEVELOPMENT (R&D) AND
DESIGN EXPENDITURES WITH TAX REGULATIONS AND
INCENTIVE AND ACCOUNTING PRACTICES

69

Değer ALPER
Ebru AYDOĞAN

Ampirik İnceleme
(Empirical Research)

PREDICTION OF CORPORATE GOVERNANCE-PERFORMANCE
RELATIONSHIP WITH A DYNAMIC MODEL
KURUMSAL YÖNETİM-FİRMA PERFORMANSI İLİŞKİSİNİN DİNAMİK
BİR MODELLE TAHMİNİ

91

Seyfi YILDIZ
M. Kemal BOSTAN

Derleme
(Compilation)

TARİHSEL SÜREÇ İÇERİSİNDE TÜRK VERGİ YARGISININ GELİŞİMİ
DEVELOPMENT OF THE TURKISH TAX JURISDICTION IN THE
HISTORICAL PROCESS

107