





Bu derginin tüm telif hakları  
Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na Aittir.

---

ISSN 1308-3740

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.  
Bu fikirler ASMMMO'nın görüşlerini yansıtmaz.

Bu dergi hakemli bir dergi olup, yılda üç defa yayınlanmaktadır.

Makale gönderme adresi  
muvu@asmmmo.org.tr  
ganitekurt@gmail.com

**Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi: Ankara SMMM Odası**

---

Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara

**Telefon:** 312 232 33 77

**Belgeç:** 312 231 71 17

**e-posta:** muvu@asmmmo.org.tr

**Sayfa ve Kapak Tasarımı:** Candan İpekçi

**Baskı:** Bizim Repro

**muvu**

muhasebe ve vergi uygulamaları

# MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

## ASMMMO Adına Sahibi

Ali Metin POLAT

## Genel Yayın Yönetmeni Ve Editör

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

## Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Doç. Dr. Ganite KURT

## Editör Yardımcıları

Doç. Dr. Beyhan MARŞAP

Doç. Dr. Yıldız ÖZERHAN

Doç. Dr. Güven SAYILGAN

Doç. Dr. Orhan ÇELİK

Doç. Dr. Figen ZAIĞ

Doç. Dr. Kadir GÜRDAL

## Yayın Kurulu Sekreteri

Arş. Gör. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Arş. Gör. Soner Gökten

## Yayın Türü

Yılda üç kez yayınlanan hakemli, süreli yayın.

# Danışma Kurulu

---

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN (Başkent Üniversitesi )

Prof. Dr. Ercan BEYAZITLI (Ankara Üniversitesi)

Prof. Dr. Nuran CÖMERT DOYRANGÖL (Marmara Üniversitesi)

Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA (Gazi Üniversitesi)

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT (Gazi Üniversitesi)

Prof. Dr. Ömer LALİK (Maltepe Üniversitesi)

Prof. Dr. Can ŞİMGİ MUGAN (ODTÜ)

Prof. Dr. Hülya TALU (İstanbul Üniversitesi)

Prof. Dr. Nergis TEK (Dokuz Eylül Üniversitesi)

# MUVA

muhasebe ve vergi uygulamaları

## MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

### Bilim Hakem Kurulu

Prof. Dr. Abdurahman AKDOĞAN

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Doç. Dr. Tamer AKSOY

Prof. Dr. Ata ATABEY

Doç. Dr. Sinan ARSLAN

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA

Prof. Dr. Nuran CÖMERT DOYRANGÖL

Prof. Dr. Yurdakul ÇALDAĞ

Doç. Dr. Orhan ÇELİK

Prof. Dr. Zeki DOĞAN

Prof. Dr. Banu DURUKAN

Prof. Dr. Ülkü ERGUN

Doç. Dr. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Cemal İBİŞ

Prof. Dr. Mustafa İPÇİ

Doç. Dr. Semra KARACAER

Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA

Doç. Dr. Aydın KARAPINAR

Prof. Dr. Hasan KAVAL

YMM/Baş Denetçi Erdal KENGER

Prof. Dr. Şükrü KIZILOL

Prof. Dr. Yüksel KOÇ YALKIN

Doç. Dr. Ganite KURT

Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ

Prof. Dr. Ömer LALİK

Doç. Dr. Beyhan MARŞAP

Prof. Dr. Can Şimga MUGAN

Prof. Dr. Remzi ÖRTEN

Doç. Dr. Yıldız ÖZERHAN

Doç. Dr. Serdar ÖZKAN

Prof. Dr. Recep PEKDEMİR

Prof. Dr. Mehmet SAYARI

Doç. Dr. Güven SAYILGAN

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL

Doç. Dr. Türker SUSMUŞ

Prof. Dr. Fevzi SÜRMEİ

Prof. Dr. Hülya TALU

Prof. Dr. Nergis TEK

Doç. Dr. Nilüfer TETİK

Prof. Dr. Semih Hüseyin TOKAY

Prof. Dr. Selçuk USLU

Doç. Dr. Şaban UZAY

Prof. Dr. Göksel YÜCEL

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

Prof. Dr. Ahmet YÜKSEL

Doç. Dr. Figen ZALF



## SUNUŞ

**A**nkara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMMO) olarak, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) adlı yeni bir hakemli dergi çıkıyor olmaktan büyük bir mutluluk ve onur duymaktayız.

Muhasebe meslek mensuplarının, işletmelerin ticari faaliyetleri ile ilgili ürettikleri finansal bilgilerin, ilgili kesimlerin karar süreçleri üzerinde belirgin bir etkisi vardır. Hem birer ekonomik karar birimi olan işletmelerde, hem de genel ekonomi seviyesinde doğru kararların alınabilmesi için; benzer olayları benzer şekilde ifade eden, güvenilir, doğru, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgilere ihtiyaç vardır.

Bu ihtiyaç, rekabetçi küresel koşulların yaşandığı, hızlı ve etkin kararların verilmesinin gerekli olduğu günümüz koşullarında, her geçen gün artacak şekilde hissedilmektedir. Öte yandan vergi alanında da değişen ya da yürürlüğe giren düzenlemelerin takibi ve bu düzenlemelerin hayata geçirilmesi de muhasebe ile ilgili kesimlerin ödevleri arasında yer almaktadır. Özellikle zaman zaman muhasebe uygulamaları ile ilgili vergi mevzuatı arasında uzlaşma gerektiren konularla karşı karşıya gelinmektedir. MUVU, hem meslek mensuplarımızın hem de akademisyenlerin görüşlerini ifade edebilecekleri bir zemin olmayı hedeflemektedir.

ASMMMMO olarak, meslek mensuplarımızın yüksek mesleki bilgi ve standartlarla donatılması yönündeki misyonumuzun gereği olarak, muhasebe ve vergi alanında gerekli bilgilendirme ortamlarının sağlanması için gereken ilgi ve desteğimiz kararlılıkla devam edecektir. Bu misyonun gerçekleştirilmesine tüm ilgi gruplarının dergimize göstereceği ilgi ile katkı sağlayacağına inanıyorum.

Gerek muhasebe gerekse vergi alanından gelecek araştırma, değerlendirme ve önerilerin Muhasebe Camiası ile paylaşılmasına ASMMMMO olarak, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) adlı dergimizle ve bu dergimizin ilk sayısı ile merhaba diyoruz.

**Ali Metin POLAT**  
Ankara SMMM Odası Başkanı





## **YAYIN HAYATINA BAŞLARKEN**

*Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, muhasebe ve vergi bilim dünyasına yeni hakemli bir dergi kazandırarak bilme, araştırmaya önem vermektedir. Muhasebe ve Vergi konularının ana tema olarak işleneceği dergi, alanında bir ilki oluşturacaktır. Muhasebe ve Vergi Hukukunda kuramda ve uygulamalardaki araştırma sonuçları, özgün çalışmalar iki hakemden geçerek siz değerli okurların incelemesine ve bilgisine sunulacaktır. Akademik camia yanında uygulamada söz sahibi olmuş uzman kişilerin de yazılarının yayınlanacağı bu dergide, gelen makalelerin özgün olması, mevzuatı yazmaktan ziyade onu irdeleyen, sorgulayan, önerilerde bulunan yazılar olmasına özellikle dikkat edilecektir. Derginin yakın bir gelecekte uluslararası bir nitelik kazanmasına da özen ve çaba gösterilecektir.*

*Dergide bilimsel kurallara göre yazılmış ve hakem görüşünden geçen makalelere yer verileceğinden gelecekte öğretim elamanlarının yükseltme ve atamalarında da gerekli puanı almalarına aracı olacaktır.*

*Meslek odalarının önemli bir görevi de bilimsel hayata destek vermek, araştırmaları desteklemektir. Biz akademisyenler, odamızın bu dergi çıkarma fikrini destekleyerek onlara katkı vermeyi ve editör olarak görev yapmayı bir görev olarak kabul ettik. Çünkü “Bilgi paylaşıldıkça çoğalır” ifadesine inananlarız.*

*Dergiye makalelerinizi bekler, derginin muhasebe ve vergi dünyasında yeni ufuklar açmasını diler, en derin saygılarımı sunarım.*

**Prof. Dr. Nalân Akdoğan**



# İçindekiler

Prof.Dr. Nuran Cömert DOYRANGÖL	<b>TÜRK TİCARET KANUNU TASARISI İLE MUHASEBEYE GETİRİLEN YENİLİKLER.....</b>	<b>1</b>
Prof. Dr. Zeki DOĞAN Ramazan BESEN	<b>VERGİ AFLARININ NEDENLERİ VE MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....</b>	<b>23</b>
Doç. Dr. Şaban UZAY	<b>MUHASEBECİ BAKIŞ AÇISI İLE İFLAS ERTELEME SÜRECİ.....</b>	<b>41</b>
Doç. Dr. Türker SUSMUŞ	<b>ENDİREKT GİDERLERİN İZLENMESİNDEKİ MALİYET SİSTEMSİZLİĞİ VERGİ KAÇIRILMASINA VEYA FAZLA VERGİ ÖDENMESİNE YOL AÇAR.....</b>	<b>59</b>
Nergis Nevruz DURSUN Doç. Dr. Ganite KURT	<b>VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI VE İMKB' DE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERDE UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR .....</b>	<b>95</b>
Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL	<b>TMS 41 KAPSAMINDA SERACILIK FAALİYETLERİNDE MUHASEBE KAYIT SÜRECİNE İLİŞKİN GENEL BİR DEĞERLENDİRME .....</b>	<b>113</b>



# TÜRK TİCARET KANUNU TASARISI İLE MUHASEBEYE GETİRİLEN YENİLİKLER

**Prof.Dr. Nuran Cömert DOYRANGÖL\***

## ÖZET

TBMM’de tatile girmeden önce ele alınacağı kamuoyu ile sıklıkla paylaşılan Tasarının getirdiği düzenlemelerin yasalaşacağı ana kadar tartışılmasının gerektiği görüşümüzden hareketle ele aldığımız bu makalede, özellikle ticari defterler, belgeler ve finansal tablolar konusunda yapılan düzenlemeler muhasebeci gözüyle incelenerek getirilen yenilikler görüş ve eleştirilerimizle birlikte açıklanmıştır.

## ABSTRACT

### INNOVATIONS TO ACCOUNTANCY BROUGHT BY THE NEW DRAFTED TURKISH TRADE CODE

It is spoken the new drafted Turkish Trade Code will be handled before the closing down for a vacation of legislation body. It is necessary that all the regulations brought by the new Code should be discussed until the date of becoming law. In this study, its articles are explained from the accountant’s standpoint of view together with the innovations, views and critics with special reference to the account books, documents and financial statements.

**Key Words :** The New Drafted Turkish Trade Code, Financial Statements, Account Books

\* Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F.; İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

## 1. GİRİŞ

Bilindiği üzere günün ihtiyaçlarına cevap veremediği gerekçesiyle 51 yıldır ticari ve ekonomik yaşama ilişkin hukuki ilişkilerin önemli bir bölümünü düzenleyen 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) nu bütünüyle değiştiren yeni bir TTK tasarısı hazırlanmıştır. 1999-2005 yılları arasında hazırlık çalışmaları yürütülen ve 2006 yılından beri yasalasmaı bekleyen Tasarı, reform niteliğinde bir dizi düzenleme içermesi nedeniyle övgüyü hak etse de uygulamada sorun yaratabilecek pek çok hususu içermektedir. Bu makale kapsamında tasarının defter tutma belgeler ve finansal tablolara ilişkin getirdiği yenilikler açıklanmıştır

## 2. TİCARİ DEFTERLER, İLE İLGİLİ DEĞİŞİKLİKLER

### 2.1. Genel Olarak Defter Tutma ve Envanter ile İlgili Düzenlemeler

Defter tutma ve envanter ile ilgili olarak mevcut yasada ve Tasarıda yer alan düzenlemeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Mevcut Yasa	Tasarı
<u>A) Defter tutma Mükellefiyeti 66-69</u>	<u>A. Defter Tutma ve Envanter/64-67</u>
I. Şumulü/66	I. Defter Tutma
II. Mesuliyet/67	Yükümü/64
III Saklama Müddeti/68	II. Defterlerin
IV Tasdik Ettirme ve Beyanname	Tutulması/65
Verme Mükellefiyeti/69	III. Envanter/66
<u>B) Çeşitli Defterler/70-78</u>	IV. Envanteri
I. Yevmiye/70	Kolaylaştırıcı
II Defterikebir/71	Yöntemler/67
III. Envanter defteri/72-75	
IV. İşletme Hesabı/76-77	
V. Karar Defteri/78	
<u>D. Teslim ve İbraz/79-81</u>	
<u>E. Ticari defterlerin İspat</u>	
<u>Kuvveti/82-88</u>	

Tablodan görüleceği üzere mevcut yasada 66-88 maddelerde yer alan düzenlemeler Tasarıda dört maddede düzenlenmiştir. Ancak buna bakıp yeni düzenlemenin daha yalın ihtiyaca uygun ve anlaşılabilir olduğu anlamını çıkarmamak gerekir. Çünkü bize göre belki de tasarının en kötü düzenlenmiş maddeleri bunlardır. Neden böyle düşündüğümüzü söz konusu yeni düzenlemeleri aynen vererek açıklamaya çalışalım.

## 2.2. Defter Tutma Yükümü ve Defterlerin Tutulması

Yukarıda belirttiğimiz üzere tutulması gereken defterler Tasarının 64.cü maddesinde, kayıt düzenine ilişkin esaslar ise 65.ci maddesinde düzenlenmiştir.

### **Defter tutma yükümü**

**Madde 64 - (1)** Her tacir, ticarî defterleri tutmak ve defterlerinde, ticarî işlemleriyle **malvarlığı durumunu**, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. **Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, akla yatkın bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur.** İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

**(2)** Tacir, işletmesiyle ilgili olarak **gönderilmiş bulunan** her türlü belgenin bir kopyasını (fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı gibi) yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.

**(3)** Ticarî defterlerin tümü, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. **Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır.** Şirketlerin kuruluşunda açılış onayları sicil müdürü tarafından da yapılabilir. Bu onayın noter tarafından yapıldığı durumlarda noter, odalardan getirilecek bir faaliyet onay belgesini aramak zorundadır. **Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yapılıp yapılmayacağı, yapılacaksa bunun şekli ve esasları** Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir.

**(4)** Pay defteri, karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri **gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticarî defterlerdir.**

**(5)** Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir.

Yukarıda ki düzenleme her ne kadar **açıkça hangi defterlerin tutulacağını belirtmemiş** olsa da—biz işi bilen muhasebeciler olarak- yapacağımız **yorumla** şu defterlerin tutulması gerektiği sonucunu çıkarabiliriz.

- Yevmiye defteri
- Defterikebir
- Envanter



- Ayrıca
- Pay defteri,
- Yönetim kurulu karar
- Genel kurul toplantı ve müzakere defteri

Görüldüğü üzere işletme defteri tamamen kaldırılmış,yukarıda belirtilen defterler dışında tutulacak defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından tebliğ ile belirlenmesi öngörülmüştür. Yeni düzenleme mevcut yasadaki işin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterler kavramını kaldırmıştır.

Düzenleme metninde TMS ye göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerden söz edilmekte olup bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yapılıp yapılmayacağı, yapılacaksa bunun şekli ve esaslarının Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirleneceği öngörülmüştür. Elektronik ortam da defter tutma biraz anlaşılabilir da ***dosyalama suretiyle defter tutma*** Türk Muhasebe uygulamasında kolay anlaşılabilir bir sistem değildir. Mesela muhasebe fişleri dosyalansa bu defter tutma anlamına gelir mi?

Defterlerin ***üçüncü kişi uzmanlara makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verecek şekilde tutulması*** öngörülmüştür. Bununla açıklık ifadesi mi, mesleki özen ilkesi mi yoksa süre mi kastedildiği belli değildir. Dolayısıyla mevcut yasadaki yer alan günün koşullarında bize göre gayet makul görünen *defterlerin 10 gün içinde işlenmesi* gibi bir hüküm yeni düzenlemede bulunmamaktadır.

Mevcut düzenlemede olduğu gibi yukarıda verilen yeni düzenlemenin başlığı defter tutma yükümü olmakla birlikte 2.ci fıkrasında belgelerin saklanmasına ilişkin bir hüküm yer almakta ancak bu hükümde ne hikmetse sadece *gönderilen* belgelerden söz edilmekte üstelik gönderilen ile de neyin kastedildiği dahi anlaşılammamaktadır. İfadeyi aynen alırsak:

*Tacir, işletmesiyle ilgili olarak **gönderilmiş bulunan** her türlü belgenin bir kopyasını (fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı gibi) yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür*

Bu ifadede de acaba tacire gönderilen belgeler mi yoksa tacirin gönderdiği belgeleri mi yoksa her ikisini mi anlamak gerekiyor? Ayrıca ifadeden belgenin aslını değil de kopyasını saklamak gerektiği anlamı çıkıyor.

Oysa mevcut yasadaki daha kuvvetli ifadelerle belgelerin saklanmasından

söz edilmekte gelen ve giden evrakın takibine ilişkin düzenleme yer almaktadır. Yeni düzenlemede bu eksiklik 82 inci maddede giderilmiş olsa da bu hususları derli toplu tek bir maddede düzenlemek daha uygun olacaktır.

Ayrıca yeni düzenlemenin 3. fıkrada yer alan noter onayına ilişkin hükümü kuruluşta açılış onayı konusunda yenilik getirmiş olup bu onayın noter dışında sicil müdürü tarafından da yapılabileceği öngörülmüştür. Ancak bu madde hükmünde kapanış tasdikinin süresine ilişkin bir yenilik gibi görünen **6 aylık** süre bize göre anlamsızdır.Çünkü teknolojinin bu kadar ilerlediği, yöntemlerin ve araçların bu kadar geliştiği günümüz koşullarında bu kadar uzun bir süre belirlenmiş olması hem **envanter çıkmadan doğru bir bilanço çıkarılamaz** muhasebe mantığına uygun bir yaklaşım değildir. Hem de defterlerin kapanış tasdiki sadece çift kayıt yapılmasını önlemek için değil, deftere sonradan kayıt yapılmasını engellemek, dönemsel ayırmaları kesin bir şekilde yapmak için gereklidir.

Burada diğer ilgi çekici bir nokta da ;mevcut düzenlemede yer alan noter onayı dışında defterlerin delil olma hüviyeti bakımından sicile bir beyanname ile bildirilmesi ve dolayısıyla bu kapsama işin icabı tutulması gereken defterler de—*ki bunlar yardımcı defterlerdir*—girmesi konusuna yeni düzenlemede yer verilmemesidir

Mevcut yasada 67 inci maddede defter tutma sorumluluğuna ilişkin düzenleme gerekçede bahsedilmiş olmasına rağmen bu husus tasarının 64 üncü maddesinde yer almamıştır. Tasarının Anonim Şirketlerde yönetim kurulunun sorumluluklarını düzenleyen maddelerinde bu hususa yer verilmiş olması yetmez. Uluslararası standartlarda işletmenin İç kontrol sisteminin etkili bir şekilde işletilmesi sorumluluğunun işletme yöneticilerine ait olması ve muhasebenin kayıt ortamının-*defterler /belgeler/hesap sistemi gibi-* finansal iç kontrollerin temelini oluşturması nedeniyle, kanun metninde böyle bir düzenlemenin yer alması daha uygun olacaktır.

Defterler nasıl kayıt yapılacağını düzenleyen madde hükmü ise aşağıda aynen verilmiştir.

#### ***Defterlerin tutulması***

***Madde 65 - (1) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.***

(2) Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır.

(3) Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. **Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değişiklikler yasaktır.**

(4) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre zarfında bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hâlinde birinci ilâ üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır.

Yukarıda verilen madde hükmünde ilgi çekici olduğunu düşündüğümüz ifadelerin altı çizilmiş olup 1.ci bentten anlaşılacağı üzere herhalde resmi defterlerin ilk sayfasına veya sonuna bir kısaltmalar , rakamlar, harfler ve semboller dizini gibi bir şey koymak gerekecek.

Belirtilen maddenin 3.cü fıkra hükmünde yer alan ifadeden anlaşılacağı üzere bir yazım veya kayıt önceki içeriği belirlenecek şekilde çizilebilir veya değiştirilebilir. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılabilir değişiklikler serbesttir. Esasen bu madde hükmünde açıklanmaya çalışılan şey—*iyi muhasebeciler zaten bilirler mantığıyla hareket ediyoruz*— defterlere hatalı kayıt yapılmış ise nasıl düzeltilmeli? Bilindiği üzere uygulamada VUK nun 217.maddesinin de öngördüğü şekilde yevmiye defteri ile diğer defterlerdeki hataları iki gruba ayrılarak düzeltilmektedir. Yevmiye defterindeki hatalar muhasebe usul ve esaslarına göre düzeltilir. Diğer defterler deki hatalar ise Yevmiye kayıtları doğru olmasına rağmen diğer defterler hatalı ise hatalı kayıtlar; altındaki yazı okunacak şekilde üzeri çizilmek suretiyle düzeltilir. Ayrıca mevcut yasada tutulan bütün defterlerin birbirini teyit etmesi gibi önemli bir düzenlemeye ise tasarıda hiç yer verilmemiştir.

4 cü bentte defterler ve gerekli diğer kayıtların ; olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabileceği öngörülmüştür. Belge dosyalanması şeklinde defter tutmadan ne kastedildiği anlaşılıyor. Belki de burada *belgelerin dosyalanması kaydıyla veri taşıyıcıları aracılığıyla defter tutulabilir* denilecekti.

### 2.3.Envanter ve Envanteri Kolaylaştırıcı Yöntemler

Mevcut yasadaki madde 72 /umumi olarak Envanter defterine ilişkin düzenleme kaldırılmıştır. Envanter başlıklı 73 üncü madde ise aşağıda verilen 66 madde kapsamında yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu maddede envanterin bugüne kadar bilinen ve muhasebe teori ve uygulamalarında yer alan tanımı kaldırılmış bunun yerine envanter kavramına uygun olmayan bir tanım yapılmıştır<sup>2</sup>. Bilindiği üzere Mevcutlar, fiziki varlıkları alacaklar ise alacak halindeki varlıkları ifade eden yerleşik bir terimdir. Mevcut varlıklar ve alacakların toplamı işletmenin toplam varlıklarını yani aktifini gösterir. Saymak ölçmek tartmak ve değerlemek envanter sürecinin aşamalarını gösterir. Sayım fiziki varlıklarda hazır bulunmayı kontrol eden bir eylemdir. Noksanlıklar, fazlalıklar, değer kayıpları, fireler bu eylemle ortaya çıkarılır. Dolayısıyla sayım, miktarın tespiti aşamasıdır. Değerleme ise genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine /daha güncel ifade ile muhasebe standartlarına göre yapılan bir eylemdir. Bu temel bilgiyi hatırladıktan sonra tasarıda yer alan düzenlemeyi aynen vererek değerlendirmelerimizi yapalım:

#### **Envanter**

**Madde 66 - (1)** Her tacir, ticarî işletmesinin açılışında, **taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını** eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve **varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten** bir envanter çıkarır.

**(2)** Tacir açılıştan ve sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. **Faaliyet (hesap) dönemi (yılı) oniki ayı geçemez.** Envanter, **düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır.**

**(3)** Maddî duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, **değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar;** şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olsunlar. **Ancak kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur.**

**(4)** Aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir.

Bu madde hükmünde kavram kargaşası-mal varlığı, maddi duran mal var-

2. Esasen bu ifadeye tanım dahi dememek gerekir.

*lığı taşınabilir mal varlığı vb* ---bir yana esas olarak envanter tanımı ve zamanı açıklanmaya çalışılsa da bir sonraki maddede yer alan envanteri kolaylaştırıcı düzenlemelerin bir kısmının da bu madde hükmünde düzenlendiği görölmektedir. Daha evvel de belirttiğimiz üzere envanter çıkarmanın asıl amacı doğru bir bilanço çıkarmaktır. Bu nedenle mevcut yasa, envanter ve bilanço terimini birlikte kullanmış ve 3 aylık bir süre öngörmüştür. Esasen bu yaklaşım muhasebe tekniği açısından daha doğru olup envanter için düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre şeklinde bir düzenleme bize göre oldukça subjektiftir.

Bu madde hükmünde yer alan diğer bir yenilik ;düzenli olarak ikame edilen ve toplam değer işletme için ikinci derecede önem taşıyan ve ancak küçük değişikliklere uğrayan **maddi duran varlık ve ilk madde ve malzeme stoklarının** sayımı için kolaylaştırıcı bir düzenleme getirilmesidir. Düzenleme kapsamında bu varlıkların değişmeyen miktar ve değerle envantere alınabileceği öngörölmüş ancak bu durumda 3 yılda bir envanter yapılması zorunlu tutulmuştur.

Söz konusu maddenin 4.cü fıkrasında bazı varlıkların ve borçların envanterde nasıl sunulacağı açıklanmış olup aynı nitelik ve yaklaşık aynı değerdekilerin gruplandırılabilceği ve ağırlıklı ortalama değer ile envantere konulabileceği öngörölmüştür.

Buna göre aynı nitelikteki stokları gruplandırmak mümkün olabileceği gibi yaklaşık aynı değerde olanları da gruplandırmak mümkün olmaktadır. Bu son cümleden malları değer olarak sınıflandırmak mümkündür anlamı bile çıkarılabilir.

Diğer taşınabilir mal varlığı unsurları ile ne kast edildiği belli olmayıp belki de iştirak hisseleri, tahviller vb. menkul kıymetleri yada aktifte yer alan tüm fiziki varlık kalemleri kast ediliyor olabilir. Dolayısıyla bütün bunlar aynı nitelik **veya** değerde ise gruplandırılabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile değerlendirilebilir. Örneğin bu hükme göre aynı değerdeki tahvil ve hisse senedi gruplandırılabilir.

Benzer şekilde aynı nitelik veya yaklaşık aynı değerdeki borçlar da gruplandırılıp ağırlıklı ortalama değer ile değerlendirilebilir. Ancak Borçların ağırlıklı ortalama değerle değerlendirilmesi ---*tahvilli borçlar!* *belki*--- envanter ve değerleme ilkelerine uygun bir yaklaşım değildir.

Bilindiği üzere ağırlıklı ortalama maliyet FİFO ve LİFO gibi bir maliyet tespit metodur. Özellikle stoklar ve menkul kıymetler için kullanılır. Bu yöntem-

lerden birini ticaret yasasında empoze etmek ticari karın doğru hesaplanması mantığına uygun değildir. Bu üç metotdan birisi bizi gerçek maliyete götürebilir. Ancak **burada sözü edilen yöntem de bildiğimiz ağırlıklı ortalama maliyet değil ortalama ağırlıklı değer dir ve bu ikisi aynı şey değildir.**

Ayrıca; Tasarının defterleri sayan 65. maddesinin 4.ci fıkrasında envanter defterinden söz edilirken bu defterin nasıl bir defter olacağı listelerin kullanılıp kullanılmayacağı ise belirtilmemiştir.

Tasarıda getirilen önemli bir yenilik olarak ifade edilen envanteri kolaylaştırıcı yöntemlere ilişkin düzenleme maddesi aşağıda aynen verilmiştir.

### **Envanteri kolaylaştırıcı yöntemler**

**Madde 67 - (1)** *Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Bu şekilde düzenlenen envanterin vardığı sonuçlar, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş düşmelidir.*

**(2)** *Bir faaliyet döneminin kapanış envanteri düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tesbiti sağlanabiliyorsa fizikî envanter gerekli değildir.*

**(3)** *Faaliyet döneminin kapanışında;*

*a) Fizikî sayım veya ikinci fıkraya göre izin verilen diğer bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibarıyla çıkarılmış özel bir envantere gösterilmişse ve*

*b) Bu özel envantere dayalı olarak ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibarıyla değerlendirilmesi doğru yapılıyorsa, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek yoktur.*

Bu madde kapsamında yer alan düzenlemeler her ne kadar envanter çıkarmayı kolaylaştırıcı gibi görünse de daha çok düzensizliğe ve suiistimale imkan sağlar niteliktedir. Örneğin;**envanter çıkarılırken mal varlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre genel kabul gören matematiksel- istatistiksel**

**yöntemler yardımıyla çeşit miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem TMS ye uygun olmalıdır.** İfadesi iç kontrol ilkeleri bakımından çok doğru değildir.. Mal varlığı mevcudu yerine *–ki daha önce 64/1 de mal varlığı durumu kavramı daha sonra stok mal varlığı kavramı daha sonra maddi duran varlık mal varlığı kavramı gibi ifadeler vardı---* mevcut varlıklar terimini kullanmak daha doğrudur. Bu kavram kasa, stoklar, menkul kıymetler, maddi sabit kıymetler gibi fiziken dokunulan kıymetleri ifade eder. Bunların muhasebede kayıtlı değerleri zaten vardır ve olmalıdır. Bu kıymetler çeşitli tekniklerle sayılır. Örneğin tümü sayım ekibi tarafından tek tek sayılabileceği gibi teknolojik imkanlardan da yararlanılabilir. Barkod varsa tarayıcılar kullanılabilir. Veya işletme iyi bir stok muhasebesi sistemine sahiptir. Örneğin sürekli envanter kayıt yöntemi kullanılıyordur ve aralıklı envanter yöntemi kullanılmasına rağmen ambarda giren çıkan malların takip edildiği iyi bir ambar defteri/kayı tutuluyordur. Bu takdirde sondaj usulü sayım yapılabilir. Ancak iyi bir iç kontrol sistemi tesis etmek bakımından sürekli envanter yöntemi kullanılsa bile rotatif sayım tekniği ile yıl boyunca tüm mallar sayılabilmektedir. Bu itibarla burada bir sayım yöntemi empoze etmek doğru değildir.

Sayılan varlıklar bilanço günü değerlendirme ölçüleriyle değerlendirilir. İşte burada kullanılan değerlendirme ölçüleri TMSK tarafından belirlenir. İşletmenin senetli alacakları ve tüm değerli kağıtları da sayılır. Sayım suiistimallere karşı işletme varlığını korumak için yapılan bir eylemdir. Matematiksel ve istatistiksel yöntem deyip geçmek bu nedenle pek doğru değildir. Mevcut düzenlemede yer alan bu konuya ilişkin düzenlemeler aynen korunup sadece TMSK ya göre değerlendirilir denilseydi yıllardır yerleşmiş olan bir muhasebe usulü bozulmamış olurdu.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında özel bir envantere gösterilmeye ne kastedildiği açık değildir. Envanter envanter defterine çıkarılacağına göre burada kast edilen nedir? Belli değildir.

Esasen burada varlıkların muhasebe kayıtlarından giren çıkan kalan miktarları, çeşit, değer ve tutar olarak izlenebiliyorsa ve söz konusu varlık kalemleri bir envanter döneminde sayılamayacak kadar çok ve çeşitli ise rotatif sayım tekniği önermek en isabetli yaklaşım olurdu.

#### **2.4. Açılış Bilânçosu, Yıl Sonu Finansal Tabloları ile İlgili Düzenlemeler**

Tasarının finansal tablolara ilişkin düzenlemeleri mevcut yasa ile karşılaştırmalı olarak aşağıda tablo halinde gösterilmeye çalışılmıştır.

<p><b>Mevcut yasada</b> ticari defterler ile ilgili bahsin çeşitli defterler kısmında envanter defterinin altında 3.cü alt başlıkta (Madde 74 de) <b>Bilanço</b>, 4.cü alt başlıkta ise <b>Açıklık ve Doğruluk Esasları</b> (madde 75) düzenlenmiştir.</p> <p>Bu düzenlemelere göre <b>Bilanço(Madde 74); envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır.....</b> (maddenin devamı aktif ve pasifi tarif eder...)</p> <p><b>Açıklık ve Doğruluk Esasları (Madde 75): İlgililerin işletmenin mali durumu hakkında doğru bir fikir edinebilmeleri için envanter ve bilançonun ;</b>  <b>Eksiksiz</b>  <b>Açık</b>  <b>Kolay anlaşılır biçimde tanzimi esastır.</b>  <b>Aktifler işletme için haiz oldukları bilanço günü değeriyle yansıtılır.....</b> ..... (maddenin devamında değerlendirme esaslarından bahsedilmektedir.)</p>	<p><b>Tasarıda yer alan düzenlemeler:</b>  <b>Açılış ve Yıl Sonu Finansal Tabloları</b>  <b>I.Genel Hükümler</b>  1.Düzenleme Yükümü (Madde 68)  2. Düzenleme İlkeleri(69)  3.Dil ve Para Birimi(70)  4.İmza(71)  <b>II.Kalemlere İlişkin İlkeler</b>  1. Tamlık ve Mahsup yasağı(72)  2.Bilançonun İçeriği(73)  3.Aktifleştirme Yasağı(74)  4.Karşılıklar(75)  5.Dönem Ayırıcı (Geçici) hesaplar(76)  6.Sorumluluk ilişkileri(77)  <b>III.Değerleme İlkeleri</b>  1.Genel değerlendirme ilkeleri(78)  2.Varlık ve borçların Değerleme Ölçü.(79)  3.İktisap ve Üretim Değerleri(80)  4.Değerlemeyi Basitleştirici Yöntemle(81)</p>
--	--

Tasarıda yer alan düzenlemeler aşağıda başlıklar halinde ele alınarak açıklanmıştır

### **Düzenleme yükümü**

**Madde 68 - (1) Tacir, ticarî faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (açılış bilânçosu, yıl sonu bilânçosu) çıkarmak zorundadır. Açılış bilânçosunda, yıl sonu finansal tablolarının, yıl sonu bilânçosuna ilişkin hükümleri uygulanır.**

**(2) Tacir, gelir tablosunu hazırlar.**

**(3) Bilânço ile gelir tablosu, yıl sonu finansal tablolarını oluşturur. 514 üncü madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümleri saklıdır.**

Yukarıdaki madde hükmünden anlaşılacağı üzere bir bilanço tanımı bulunmamakta varlık ve borç ilişkisini gösteren finansal tablodan, açılış ve yıl sonu bilançosundan söz edilmekte ve iki bilançonun da aynı hükümlere tabi olduğu belirtilmektedir. Ancak muhasebe ilkeleri bakımından işe ilk kez başlamada çıkarılan envanter ve açılış bilançosu başka bir şey, her fa-



aliyet döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilanço ile izleyen hesap döneminin başında çıkarılan açılış bilançosu başka bir şeydir. Çünkü işe başlamada düzenlenen envanter ve bilançonun değerlendirme ilke ve esasları öteden beri işine devam eden bir işletmenin envanter ve bilançosunda kullanılan değerlendirme ilke ve esaslarından farklıdır. Öteden beri işine devam eden işletmede bir faaliyet döneminin sonunda düzenlenen bilanço izleyen dönemin açılış bilançosudur. Bu nedenle yeni işe başlayan bir işletmenin Açılış bilançosunda, yıl sonu finansal tablolarının, yıl sonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanır. İfadesinde yanlışlık vardır. Bu paragraf genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınarak yeniden yazılmalıdır.

### ***Düzenlemeye ilişkin ilkeler***

#### ***Madde 69 - (1) Yıl sonu finansal tablolar;***

- a) *Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli,*
- b) *Açık ve anlaşılır olmalı,*
- c) ***Düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kaldığı süre içinde çıkarılmalıdır.***

Yukarıdaki madde hükmünün altı çizilen ibarelerinden anlaşılacağı üzere ilkeler sadece yıl sonu finansal tablolarını kapsıyor gibi bir anlam var. Süre ile ilgili hüküm ise oldukça subjektif görünüyor.

Doğrusunu söylemek gerekirse hem bu madde hem de 67 ila 81 madde kapsamında yer alan düzenlemeleri genel bir kavramsal çerçeve oluşturacak tek bir madde halinde düzenlemek gereksiz ayrıntılar ve tekrarı önlemek bakımından yararlı olabilirdi. Bu çerçevede finansal tablolarda yer alan varlıkların, yükümlülüklerin, öz kaynak kalemlerinin ve gelir ve gider kalemlerinin muhasebe kayıtlarına yansıtılması, değerlemesi ve finansal tablolara yansıtılması, finansal tablolardan çıkarılması, finansal tabloların sunulmasına ilişkin esaslar ve açıklanması gereken bilgiler ile ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK)'nun yayınlamış olduğu Standartların (TMS) esas alınması gerektiği şeklinde bir düzenleme yapılması, muhasebenin temel varsayımları olan tahakkuk esası ve işletmenin sürekliliği kavramları ile finansal tabloların niteliksel özellikleri olan ,anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, önemlilik, güvenilirlik, doğru bir şekilde gösterim, özün önceliği, tarafsızlık, ihtiyatlılık, tam açıklama, karşılaştırılabilirlik gibi kavramların temel ilkeler olarak esas alınması gerektiğinin belirtilmesi yeterli olabilirdi. Ancak tasarı büyük bir emek sonucu hazırlandığından bu

maddeleri bu şekilde düzeltme imkanı yok gibi görünmektedir. Bu nedenle yapılacak en doğru hareket bu maddeleri tek tek ele alarak yeniden yazmaktır. Ancak öyle anlaşılıyor ki aynı yanlışlığa düşmemek için bu düzeltmeyi muhasebe konusunda bize göre tek otorite olan TMSK dan bir düzeltme metni isteyerek yapmak en doğru ve ekonomik yol olacaktır.

Tasarının Anonim Şirketlerle ilgili kısımlarında hüküm<sup>3</sup> olmakla birlikte özellikle bu madde kapsamında finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin bir süre belirtilmemiş olması bir eksikliktir. Esasen bu konunun envanter süresiyle birlikte ele alınarak düzeltilmesi yararlı olacaktır.

### ***Dil ve para birimi***

***Madde 70 - (1) Yıl sonu finansal tabloları Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenir. Bu konudaki diğer kanunlarda yer alan istisnalar saklıdır.***

Bu madde hükmünden anlaşılacağı üzere finansal tabloların Türkçe ve TL cinsinden düzenleneceği öngörülmüş ancak defter ve belge düzeni için böyle bir şart öngörülmemiştir. Esasen böyle bir şartı finansal tablodan ziyade kayıt ortamı için öngörmek daha uygun olurdu.

### ***İmza***

***Madde 71 - (1) Finansal tablolar, tacir tarafından tarih atılarak imzalanır.***

### ***Kalemlere ilişkin ilkeler:***

#### ***Tamlık ve mahsup yasağı***

***Madde 72 - (1) Aksine kanunî hükümler ve Türkiye Muhasebe Standartları saklı kalmak kaydıyla, yıl sonu finansal tablolarının ticarî işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri (dönem ayırıcı hesapları), bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur. Mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehnolunan ya da başka bir şekilde güvenceye verilen malvarlığı unsurları, güvence verenin bilânçosunda gösterilir. Nakdî tevdielerin söz konusu olduğu hâllerde, bunlar güvence alanın bilânçosunda yer alır. Finansal kiralama ile ilgili hükümler saklıdır.***

***(2) Aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla alakalı yüklerle mahsup edilemez.***

3. Anonim Şirketler ile ilgili düzenlemelerde; yönetim kurulunun TMS ye uygun finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporlarını bilanço gününü izleyen üç ay içinde hazırlamaları ve genel kurula sunmaları öngörülmüştür

Kavram kargaşasıyla dolu bu düzenlemede; mal varlığı ile ne kast edildiği açık olmadığı için bu kavramın, çekleri, senetleri, menkul kıymetleri, repo konusu kıymetleri, rehnedilen veya teminat gösterilen alacakları kapsayıp kapsamadığı belli değildir.

Burada Mal varlığı yerine işletmenin nakit dışındaki varlıkları demek belki daha doğru olurdu.

Geri alınacak paralar-*depozitolar teminatlar gibi*- bilindiği üzere, muhasebe ilkelerine göre bu paraları verenlerin bilançolarında geçici nitelikte alacak, bunları alanların bilançolarında ise borç olarak görünür. Yani nakden verilen paralar birinin kasasından çıkar diğerinin kasasına girer. Karşı hesap olarak da biri geçici alacak /diğeri geçici borç yazar. **Nakdi tevdiler için güvence alanın bilançosunda yer alır** ifadesi bu yüzden bize göre eksik olup sanki güvence veren izlemese de olur gibi bir anlam çıkarılabilir.

Ayrıca nakdi sözcüğünün neyi kapsadığı da belli değildir. Örneğin emre hazır çekleri kredi kartı sliplerini nakdi mi almak gerekir .

Dönem ayarlayıcı hesapları sadece peşin ödenen gelir ve giderlerle sınırlandırmak da doğru değildir. Bazen gelecek dönemlere ait giderler peşin ödenen gelirlerle dahi aynı şey değildir. Tahakkuk ilkesiyle muhasebeleştirme gereği gelir tahakkukları ve ödenecek giderler **ile** tranzituar/geçici karakterli diğer bazı hesaplar da dönem ayarlayıcı hesaplardır.

### **Bilançonun içeriği**

**Madde 73 - (1)** *Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse bilânçoda, duran ve dönen varlıklar, özsermaye, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır.*

**(2)** *Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.*

Bu sınıflama 1994 den beri benimsenen MSUGT deki sınıflamanın tersine duran varlıklardan başlıyor. Borçlarda kısa ve uzun vadeli ayırımı ise öngörülmemiştir. Dönem ayırıcı hesaplar ayrı bir hesap sınıfı gibi açıklanmış. Duran varlıklar için ise bir tanım getirilmiş. Dolayısıyla bu ifadeler de pratikte sorun yaratabilecek ayrıntılar bulunmaktadır.

### **Aktifleştirme yasağı**

**Madde 74 - (1)** *Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve özsermaye sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilânçoya aktif kalem konulamaz.*

**(2)** Bedelsiz olarak elde edilmiş, maddî olmayan duran varlıklar için bilânçonun aktifine kalem konulamaz; meğerki Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun.

**(3)** Sigorta sözleşmelerinin kurulması için yapılan giderler aktifleştirilemez; meğerki Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun.

Bu hüküm kapsamında kuruluş giderleri ile sermaye sağlanmasına ilişkin giderlerin aktifleştirilmemesi öngörülmüştür.

İşletmenin kendi yarattığı ve kendisine ait olan ticaret ünvanı, marka, patent, faydalı model tasarım gibi fikri ve mülkiyet hakları ve peştemaliye benzeri işletme değerleri aktifleştirilemez. Bu değerler bedel olarak başkalarından devralınmışsa yasak söz konusu değildir.

3.cü fıkrada yer alan düzenlemenin ise AT yönergesi gereği olduğu belirtilmiştir

### **Karşılıklar**

**Madde 75 - (1)** Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek olası kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır.

Tasarıda her ne kadar TMSK ya atıfta bulunulsa da gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek kayıplar için karşılık ayrılması ifadesi ülkemizde yerleşik ya da genel kabul görmüş muhasebe kavramları bakımından eksik ve farklı ifadelerdir. Muhtemel yükümlülük ve askıdaki işlem ile ne kastedildiği belli değildir.

### **Dönem ayırıcı (geçici) hesaplar**

**Madde 76 - (1)** Bilânço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır.

Burada da dönem ayırıcı hesaplar, anlaşıldığı üzere peşin ödenen giderler ve gelirlerle sınırlı tutulmuş ve TMSK ya referans verilmiştir. Oysa TMSK da ve UFRS de bu ifadelerle örtüşen standart bir düzenleme yoktur. Aktifsel ve pasifsel dönem ayırımı tahakkuk ilkesi ve dönemsellik kavramıyla açıklanan ve her iki hesap dönemini ilgilendiren tüm iş olguları için geçerlidir.

### **Sorumluluk ilişkileri**

**Madde 77 - (1)** Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen

*güvencelerden, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir.*

Bu hüküm kapsamında pasifte yer almayan sorumluluk ilişkilerinin ekte açıklanması öngörülmektedir.

Bilançonun aktifinde yer almayan alınan teminatlar kefaletler taahhütler garantiler, emanetler vb için böyle bir açıklama şartı getirilmemiş gibi görünüyor.

Finansal tabloların ekinde açıklanacak bilgiler finansal tabloların tamamlayıcı parçalarıdır. O nedenle buna ilişkin emredici bir hükmün yer almaması ise bir eksikliktir.

### **Değerleme ilkeleri**

#### **Genel değerlendirme ilkeleri**

**Madde 78 - (1)** *Yıl sonu finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir:*

- a) *Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile, faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır,*
- b) *Filî veya hukukî duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir,*
- c) *Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir,*
- d) *Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün olası riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yıl sonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.*
- e) *Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yıl sonu finansal tablolarına alınır,*
- f) *Önceki yıl sonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.*

**(2) Standartlarda öngörülen hâllerde ve istisnai durumlarda birinci fıkradaki ilkelerden ayrılabilir.**

Genel değerlendirme ilkeleri başlığı altında öngörülen hususlar ülkemizde MSUGT ile 1994 den beri benimsenmiş temel kavramların değişik bir ifadeyle açıklanmış biçiminden başka bir şey değildir. Tutarlılık, ihtiyatlılık, bilanço tarihinden sonraki olaylar, gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre dikkate alınması, muhasebe politikalarının/yöntemlerin değişmeden uygulanması gibi. Bu düzenlemede Temel ilke olarak TMS nin esas alındığı belirtilmesine rağmen yine de ilkeler sıralanmıştır.

### **Varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri**

**Madde 79 - (1) Duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca amortismanlar düşüldükten sonra bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır.**

Değerlemenin kapsamını duran ve dönen varlıklarla borçlar ve diğer kalemler şeklinde belirlemek yerine finansal tabloların TMSK nın belirlediği finansal raporlama standartlarına uygun hazırlanması gerektiğini belirtmek yeterli olurdu.

### **İktisap ve üretim değerleri**

**Madde 80 - (1) Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tâbidir.**

Varlıkların edinimiyle ilgili olduğu başlığından anlaşılan bu maddede TMS ye referans verilmiştir.

### **Değerlemeyi basitleştirici yöntemler**

**Madde 81 - (1) Şartların gerçekleşmesi hâlinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlendirmeyi basitleştirici yöntemler uygulanır.**

Bu maddede hangi koşullarda değerlendirme basitleştirici yöntemlerin kullanılması gerektiği açıklanmış olup TMS ye atıfta bulunulmuştur.

## **2.5.Belgelerin Saklanması ve İbrazı İle İlgili Düzenlemeler**

Tasarıda belgelerin düzenlenmesiyle ilgili düzenlemeler aşağıda aynen verilmiştir. Mevcut düzenlemeden farklılık gösteren en önemli husus belgelerin 5 yıl süreyle saklanmasıdır.

**Belgelerin saklanması, saklama süresi****Madde 82 - (1) Her tacir;**

a) Ticarî defterlerini, envanterleri, açılış bilânçolarını, ara bilânçolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini;

b) Alınan ticarî mektupları;

c) Gönderilen ticarî mektupların suretlerini;

d) 66 ncı maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri,

sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür.

**(2) Ticarî mektuplar, bir ticarî işe ilişkin tüm yazışmalardır.**

**(3) Açılış ve ara bilânçoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere, birinci fıkrada sayılan belgeler, Türkiye Muhasebe Standartlarına da uygun olmak kaydıyla, görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanabilirler; şu şartla ki,**

a) Okunur hâle getirildiklerinde, alınmış bulunan ticarî mektuplar ve defter dayanaklarıyla görsel ve diğer belgelerle içerik olarak örtüşsünler;

b) Saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilir ve uygun bir süre içinde kayıtlar okunabilir hâle getirilebiliyor olsun.

**(4) Kayıtlar 65 inci maddenin dördüncü fıkrasının birinci cümlesine dayanarak bilgisayarlı ortama alınıyor ise, bilgiler; bilgisayar yerine basılı olarak da saklanabilir. Bu tür yazdırılmış bilgiler birinci cümleye göre de saklanabilir.**

**(5) Birinci fıkranın (a) ilâ (d) bendlerinde öngörülen belgeler beş yıl saklanır.**

**(6) Saklama süresi, ticarî defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilânçonun düzenlendiği yıl sonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticarî yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişiyle başlar.**

**(7) Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanunî saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticarî işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesin-**

den kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.

**(8)** Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi defter ve kağıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde ve tüzel kişi sona ermişse defter ve kağıtlar birinci fıkra gereğince beş yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır.

Bu madde kapsamında ticari defterlerin, belgelerin ve finansal tabloların saklanmasıyla ilgili esaslar yeniden düzenlenmiştir. Ancak düzenleme kapsamında birinci fıkranın a bendinde yer ifadelerde cümle düşüklüğü sözkonusudur. Örneğin *açılış bilânçolarını, ara bilânçolarını, finansal tabloları...* ifadesinde bunlar tümü finansal tablo değilmiş gibi bir anlam çıkıyor. *Çalışma talimatları ve tüm organizasyon belgeleri* Türkçeye çeviriden kaynaklanan zorlama kavramlar olup kapsamı oldukça genişletiyor. Muhasebe ilkelere göre belgesiz kayıt olamaz. Dolayısıyla kayıtların destekleyici tüm belgeleri ifadesi saklanacak belgeler açısından yeterli olabilirdi.

Burada muhasebe fişleriyle ilgili bir düzenleme yapmak VUK da yer alan düzenlemeyi de kapsamına almak bakımından yararlı olabilirdi. Bilindiği üzere Resmi defterlere kayıtlar yapılmadan önce muhasebe fişleri kullanılır. Fiş kullanan işletmelerde fişlerdeki işlemler birleştirilerek yevmiye defterine aktarılır. Böyle bir düzende fiş yevmiyenin fonksiyonunun bir kısmını üstlenir. Fişler doğru kayıt yapılmasını temin etmek ve sorumluluğu belirlemek bakımından önemli bir iç kontrol aracıdır.

Günümüzde yevmiye defterine kayıtlar anlamını yitirmiş gibi görünüyor. Bir maddede sayfalarca borçlu hesap, sayfalarca alacaklı hesap şeklinde yapılan kayıt nedeniyle bir muhasebe işleminin bütünü hakkında fikir sahibi olmak imkansız hale gelmiş bulunmaktadır. Aslında Yasada buna ilişkin bir düzenleme getirilmesi çok yararlı olabilirdi.

Önceki fıkralarda topluluk finansal tabloları 6 ncı fıkrada ise konsolide finansal tablolar terimi kullanılmıştır. Kavram birliği böyle bir yasada özen gösterilmesi gereken bir konu olmalıdır.

### **Görüntü ve veri taşıyıcılara aktarılmış belgelerin ibrazı**

**Madde 86 - (1)** Saklanması zorunlu olan belgeleri, sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edebilen kimse, giderleri kendisine ait olmak üzere, o belgelerin okunabilmesi için gerekli olan yardımcı



araçları kullanıma hazır bulundurmakla yükümlüdür; icap ettiği takdirde belgeleri, giderleri kendisine ait olmak üzere bastırmalı ve yardımcı araçlara ihtiyaç duyulmadan okunabilen kopyalarını sunabilmelidir.

### **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yetkisi**

**Madde 88 - (1)** 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tâbi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528 inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

**(2)** Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

**(3)** Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnâ standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.

**(4)** Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

**(5)** Uygulamada, Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alanlar itibarıyla dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenlemelere, anılan düzenlemelerde de hüküm bulunmadığı hâllerde dünyada yaygın uygulaması bulunan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uygulanır.

Bu madde kapsamında yer alan düzenleme esasen finansal tabloların düzenlenmesi ve değerlemeyle ilgili esasların da temelini oluşturuyor. Bu nedenle daha önce de vurguladığımız üzere 66 ila 81 inci maddelerde yer alan düzenlemeleri gözden geçirmek ve tekrarları önleyici şekilde yeniden düzenlemek yararlı olacaktır.

### 3.SONUÇ

Bu makale kapsamında tasarının defter tutma belgeler ve finansal tablolara ilişkin getirdiği yenilikler açıklanmıştır. Açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere tasarının bu kapsamda ele alınan söz konusu maddeleri uygulamada sorun yaratabilecek ifadelerle doludur. Bu nedenle özüne sadık kalınmak şartıyla 64 ila 81 maddelerde yer alan düzenlemelerin özellikle TMSK tarafından gözden geçirilerek yeniden yazılması yararlı olacaktır.

### KAYNAKÇA

Türk Ticaret Kanun Tasarısı



# VERGİ AFLARININ NEDENLERİ VE MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Prof. Dr. Zeki DOĞAN\*  
Ramazan BESEN\*\*

## ÖZET

Genel olarak vergi afları, vergi önünde eşitliği zedeleyen, dürüst mükellefleri cezalandıran adaletsiz uygulamalar olarak algılanmaktadır. Buna rağmen hükümetler tarafından siyasi, sosyal, ekonomik, teknik ve idari, mali ve psikolojik nedeler ileri sürülerek sürekli olarak vergi afları çıkarılmaktadır. Çıkarılan bu afların mükellefler üzerinde olumlu ve olumsuz bir çok etkisi bulunmaktadır. Bu çalışmada ise, vergi aflarının çıkarılma nedenleri ve mükellefler üzerindeki etkileri hakkında bilgiler verilmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi Afları, Vergi Aflarının Etkileri

## ABSTRACT

### THE REASONS OF TAX AMNESTIES AND THEIR EFFECTS ON TAXPAYERS

Generally, tax amnesties are considered as unjust applications that damage the tax equality and penalize honest taxpayers. However, tax amnesties have been issued frequently by governments with some political, social, economic, technical, managerial and psychological reasons. There are many positive or negative effects of this tax amnesties on taxpayers. In this study it is aimed to give information about the reasons of issuing the tax amnesties and their effects on taxpayers.

**Key Words:** Tax, Tax Amnesties, The effects of The Tax Amnesties

\* Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, zdogan@nigde.edu.tr

\*\* Niğde Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı, ramazanbesen@mynet.com

## 1. GİRİŞ

Vergi, devletin veya yetkili kamu kuruluşlarının üstlendikleri sorumlulukları gerçekleştirmek için gerçek ve tüzel kişilerden kanun gücüyle ve yine kanunda öngörülen esaslar ışığında özel bir karşılık hakkı vermeksizin aldığı para şeklindeki ekonomik değerlerdir (Orhaner, 1997:127). Anayasamızın 73. maddesinde vergi ödevi başlığını taşıyan bölümde, ülke sınırları içinde yaşayan ve kamu hizmetlerinden yararlanan herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Madde hükmünden de anlaşıldığı gibi kamu hizmetlerinin finansman kaynağı olan vergilerde, devlet ile kişiler arasında bir alacak, borç ilişkisi doğmaktadır. Bu ilişkinin başlangıcı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlamakta ve yine mükellef açısından vergi borcunun, idare açısından da vergi alacağının ortadan kalkmasıyla sona ermektedir.

Vergi alacağının ortadan kalkmasının en doğal yolu veya normal olanı ise, vergi borcunun mükellefçe ödenmesidir. Ancak, bazı durumlarda mükellef, vergi borcunu ödemesi dahi zamanaşımı, terkin, vergi affı gibi doğal olmayan nedenlerle de vergi alacağı ortadan kalkabilmektedir. Bu çalışmada ise, vergi alacağının ortadan kaldıran söz konusu doğal olmayan nedenlerden biri olan vergi affı, nedenleri ve mükellefler üzerindeki etkileri ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

## 2. GENEL OLARAK AF VE VERGİ AFFI KAVRAMI

Kelime olarak bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlamak(Narinoğlu, 1991:26) olan af, geniş anlamıyla yapılmakta ya da yapılacak olan suç kovuşturmasından ve hüküm altına alınmış bir cezanın bir bölümünün ya da tümünün yerine getirilmesinden adalet ve toplum yararı kaygısıyla vazgeçilmesi(Ana Britannica, 1993:115) olarak tanımlanmıştır.

Konuya vergi affı açısından bakıldığında bu konuda net bir tanım yapılmadığı gibi, çeşitli tanımlarla da kapsamının daraltıldığı veya genişletildiği gözlenmektedir. Örneğin, bir tanımda vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması(Bülbül, 2003a:206) olarak ifade edilmiştir. Tanım incelendiğinde vergi affının kapsamının, tüm kamu alacaklarını kapsamayarak, sadece uygulanacak yaptırımların kaldırılması ile sınırlandırıldığı görülmektedir.

Diğer bir tanımda vergi affı, devletin politik nedenlerle kamu alacağından vazgeçmesi olup, vergi borcunun ortadan kaldırılması yani silinmesi(Erginay, 2003:40) olarak ifade edilmiştir. Bu tanımda ise, vergi affının kapsamı sınır-

landırılmamış aksine, tüm kamu alacaklarının kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

Buraya kadar yapılan tanımlamaların adı her ne kadar af olsa da, vergi affı kavramı ile kastedilen şey daha çok vergi borçlarının affı değil, gecikme zam ve cezalarının affı olmaktadır. Nitekim vergi hukukunda af, vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydıyla, bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesi(Karabulut, 1996:11) olarak tanımlanmıştır.

Görüldüğü gibi af, esas itibariyle vergi cezalarını sona erdiren bir nedendir. Ancak, devlet bazen af ile tek taraflı olarak alacağından vazgeçebilmekte, cezaların yanında vergi asıllarının bir kısmını da affedebilmektedir (Karakoç, 2002:199). Öte yandan vergi aflarının kapsamına vergi cezalarının yanında asıllarının da dâhil edilmeye çalışılmasının temel amacı, ülkemizde olduğu gibi, vergi yönetiminin yetersizliğinden kaynaklanan olumsuz etkileri gidermeye çalışmaktır (Dönmez, 1992:21). Bununla birlikte, özellikle Türkiye gibi yüksek enflasyonun yaşandığı ülkelerde gecikme faizlerinin affının bile aynı zamanda vergi aslının bir kısmının affı anlamına geldiğini söylemek yanlış olmayacaktır (Karabulut, 1996:11-12).

### 3. VERGİ AFFI UYGULAMALARININ NEDENLERİ

Vergi affı uygulamaları incelendiğinde, bir vergi affına gidilip gidilmemesini etkileyen çeşitli nedenlerin bulunduğu görülmektedir. Bunların başında siyasi nedenler gelmektedir. Nitekim af kararı her şeyden önce siyasi bir nitelik taşımaktadır (Dönmez, 1992:48). Ancak, bunun yanında sosyal, ekonomik, mali, psikolojik, teknik ve idari nedenleri de göz önünde tutmak gerekmektedir. Çünkü bir vergi affı uygulamasına gidilmesinde, sayılan bu nedenlerden bir ya da birkaçı aynı anda bulunabilmektedir. Vergi aflarının temelini oluşturan bu nedenler aşağıda ayrı ayrı açıklanmaya çalışılmıştır.

#### 3.1. Siyasi Nedenler

Af, toplumların yaşadığı siyasi krizlerden sonra ortaya çıkan ve yatıştırıcı etkileri olan bir müessesedir. Gerçekten de, tahrik edici olayların üzerine bir örtü çeken af, geçmişin unutulmasını geleceğe umutla bakılmasını mümkün kılabilir(Bülbül, 2003a:207).

Gerek mali gerekse adli afların, değişen toplumda, toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan yasaların yol açtığı, sosyal ve siyasi yaraları

kapatmaya dönük bir girişim olduğu ve ilke olarak siyasi suçlar için çıkarıldığı bir görüş olarak ortaya çıkmıştır (Keleş, 2002:76).

Bir affın çıkarılıp çıkarılmaması veya çıkarılacak affın kapsamının belirlenmesi, tamamen siyasal bir karardır ve siyasal güçlerin elindedir (Arıkan ve Yurtsever, 2004a:63; Keleş, 2002:76). Özellikle hükümetler, dıştan gelen müdahalelerle el değiştirdiklerinde vergi aflarını, eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmenin, gerçekleştirmeyi düşündükleri siyasi, ekonomik ve toplumsal programlar için şiddetle ihtiyaç duyulan finansmanın kısa sürede karşılanabileceği bir araç olarak kullanmışlardır (Bülbül, 2003a:208).

Bununla birlikte hükümetler, vergi afları yoluyla seçmenleri ile arasındaki sorunları çözebilmek ve bir anlamda toplumsal uzlaşmayı sağlayabilmek adına vergi aflarını siyasal bir tasarruf aracı olarak seçmenlerine yönelik olarak da kullanmışlardır. Nitekim ülkemizde de belirtilen sebeplerden dolayı siyasi partiler, vergi aflarını seçim dönemlerinde siyasal bir tasarruf aracı olarak yoğun bir şekilde kullanmışlar (Bülbül, 2003a:208) ve kullanmaya da devam etmektedirler.

Türkiye’de uygulanan vergi aflarına bakıldığında, ekonomik ve mali etkileri bakımından en kapsamlı vergi aflarının özellikle 4 tanesinin olağanüstü yönetimler döneminde çıkarıldığı görülmektedir. Söz konusu bu af yasalarından, 2431 ve 2801 sayılı af yasaları 12 Eylül döneminde, 281 sayılı af yasası 27 Mayıs döneminde, 218 sayılı af yasası da 27 Mayıs hareketinden sonra kurulun ilk sivil hükümetçe yine o dönemde çıkarılmıştır (Dönmez, 1992:50).

Gerçekten 1960 sonrasında siyasi düzenin bozukluğu, sık sık rejim değişikliği, devrimler, iç karışıklıklar toplumsal düzeni bozduğu gibi mali kurumları da büyük ölçüde etkilemiştir. Bu nedenle toplumsal barışı sağlayabilmek, hızlı bir gelir akışı yaratabilmek ve diğer meseleleri kısa sürede çözebilmek adına bu dönemde çıkarılan birçok af yasası belirtilen siyasi nedenlerin etkisi altında olağanüstü dönemlerde çıkarılmış ve çıkarılan siyasi nitelikteki afların kapsamına mali aflar da alınmıştır (Yalçın ve Başer, 1996:107).

### 3.2. Sosyal Nedenler

Vergi affı uygulamasına gidilmesinin sosyal nedenlerinin temelinde iki neden bulunmaktadır. Bunlardan ilki, vergiyle ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen ve idarece bu durumda oldukları belirlenememiş mükelleflerle, idarece denetlenebilen çok az sayıdaki mükellefler arasında

yaratılan eşitsizliğin giderilmesi, diğeri ise, beyana dayanan vergi sistemi- ni, gerek idaredeki gerekse yargıdaki çeşitli problemler nedeniyle etkili bir şekilde uygulayamayan ülkelerde sıkça görülen idari ve özellikle adli ha- taların ortaya çıkardığı adaletsizlikleri ortadan kaldırma çabasıdır (Özden, 1992:45).

Bununla birlikte ceza hukukunun temel ilkelerinden birisi olan T.C.K.'nın 44. maddesinde yer alan "kanunu bilmemek mazeret sayılmaz" kuralının suni sonuçlar olarak nitelendirilebilecek ekonomik ve mali sonuçlar baki- minden uygulanması da bazı haklı sayılmayacak sonuçlara yol açabilecektir (Narinoğlu, 1991:27). Bu nedenle bu tür uygulamaların olumsuz etkilerini kısmen de olsa ortadan kaldırılabilir amacıyla vergi affı uygulamasına gidilmesi, sosyal açıdan vergi aflarının bir başka nedeni olacaktır. Diğer ta- raftan, geçmişte bilinçli olarak vergi kaçırmış olan veya bir kısım mali zor- luklar nedeniyle vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremediğinden dolayı gelirlerini beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş olan mükellefle- re temiz bir sayfa açabilmek ve gelecekteki vergi sistemine uyumlu birer mükellef haline getirerek bu tür mükellefleri kayda alabilmek gibi sosyal amaçla da vergi affı yoluna başvurulabilmektedir (<http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergiaffi.doc>, 03.09.2005).

Bunlara ilave olarak vergi affı uygulamasının diğeri bir sosyal nedeni olarak, ceza hukuku yönünden getirilen af uygulamalarının vergi ile ilgili yükümlü- lüklerini yerine getiremediğinden dolayı sadece idarece verilen mali yap- tırımlara uğramış mükellefler yönünden yaşanan haksızlığı ortadan kaldır- ma çabası da gösterilebilir (Özden, 1992:46). Her şeyden önce vergi ilişkisi toplumsal bir ilişkidir ve toplumsal düzenin bir parçasını oluşturmaktadır. Bu ilişkiye aykırı hareket edilmesi, hem devletin mali yönden zarara uğra- tılmasına hem de kamu düzeninin bozulmasına neden olabilmektedir.

Kamu düzenini bozucu nitelikte olan vergi suçları, genel ceza hukukunun kapsamına girmekte ve yine ceza hukukundaki cezalar için geçerli ilkeler burada da aynen uygulanmaktadır (Kırbaş, 1997:176). İşte, ceza hukukuna yönelik olarak çıkarılan afla, sadece vergi idaresince verilen mali yaptırımlara maruz kalanlarla bu yaptırımların yanı sıra kamu düzenini bozdukları için ceza mahkemelerince verilen yaptırımlara uğramış mükellefler yönün- den bir adaletsizlik yaratılmış olacaktır (Özden, 1992:46). Bu nedenle de söz konusu adaletsizliği giderebilmek amacıyla vergi affına gidilmesi uygun olacaktır.



### 3.3. Ekonomik Nedenler

Vergi affı uygulamalarına neden olan ekonomik sebeplerin temelinde de iki unsur bulunmaktadır. Bunlardan ilki, belge düzenin yerleşmemiş olması nedeniyle gizlenmiş gelirlerin, beyan edilmeyen servetlerin ve yasalara uygun düşmeyecek şekilde ülke dışına kaçırılan sermayenin, meşru ekonomiye kazandırılarak ülke içerisinde yatırıma dönüşmesini sağlamaktır (Bülbül, 2003a:207).

Özellikle 1970'li yıllarda yüksek bir enflasyonun varlığı, döviz darboğazı, siyasi ve ekonomik istikrarsızlıklar, servet beyanı uygulamasının yokluğu; büyük ölçüde beyan edilmemiş, ülke dışına çıkarılmış bu sebeple de vergilendirilememiş fonların oluşmasında etkili olmuştur (Narinoğlu, 1991:28). Vergilendirilemeyen bu fonların ekonomi üzerinde çok büyük zararları olmuş, özellikle de vergi adaleti ilkesini olumsuz şekilde zedelemiştir.

İşte bu nedenle, vergi aflarıyla, vergilendirilemeyen bu fonların olumsuz etkileri azaltılmaya çalışılmış, teşvik edici hükümler ve ceza tehdidinin azaltılmasıyla da bu tür gizli varlıkların ortaya çıkartılması ve meşru ekonomiye kazandırılması amaçlanmıştır (Dönmez, 1992:51-52).

Ekonomik nedenlerin ikincisi ise, gerek yüksek enflasyonun gerekse izlenen istikrarsız politikaların varlığı sebebiyle mükellefler üzerinde yaratılan olumsuz etkilerin giderilmesidir (Keleş, 2002:76). Söz konusu olumsuz koşullar mükelleflerin; gelirlerinin azalmasına, mali yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirememelerine, artan gecikme zammı ve faizlerle büyük bir borç yükü altında kalmalarına, üstelikte ekonomik hayattan çekilmek zorunda kalmaları sonucunun doğmasına neden olmuştur (Bülbül, 2003a:207).

Mükelleflerin iş hayatından çekilmesi, bazı ekonomik sorunların çözümünü kolaylaştırırsa da vergi tabanının daralmasına, kamu gelirlerinin azalmasına dolayısıyla gelecekteki kaynak ihtiyacının fazlasıyla artmasına neden olacaktır (Özden, 1992:41).

Belirtilen sebeplerle vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin, söz konusu yükümlülüklerinin ve yaptırımlarının bir kısmının bağışlanmasıyla ekonomik hayattan çekilmelerini önleme amacı, vergi aflarının ekonomik nedeni olmuştur.

Nitekim ülkemizde özellikle 1980'den sonra peş peşe çıkarılan 2431 ve 2801 sayılı af yasalarının gerekçesini yukarıda belirtilen ekonomik sebep-

ler oluşturmuştur. Bu af yasalarından ilki olan 2431 sayılı kanunun gerekçesi olarak, gerek servet unsurlarının beyan dışı kalmış olanlarının gerekse kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranlarda vergilendirilerek kayıtlara alınması ve bunlardan doğan kazançların ekonomik hayata çekilmesi; af yasalarının ikincisi olan 2801 sayılı kanunun gerekçesi olarak da, izlenmekte olan istikrarsız politikalar nedeniyle vergi borçlarını ödeyemeyen mükelleflerin faizsiz olarak borçlarının konsolide edilmesi amacı gösterilmiştir (Yalçın ve Başer, 1996:107).

### 3.4. Mali Nedenler

Devletin vergi affı uygulamasına başvurmasının en temel nedeni, kamu ihtiyaçlarının gerektirdiği maliyete gönüllü katılımın yetersiz kalması sebebiyle artan gelir ihtiyacını karşılamaktır (www.eso-es.net/kurumsal.htm, 24.11.2005). Özellikle denetimlerin yetersiz oluşu, etkili bir bilgi toplama sistemine sahip olunmayışı, otokontrolü sağlayacak belge düzeninin yerleşmeyişi gibi sebeplerle devlet, vergi gelirlerinin önemli bir kısmını kaybetmektedir.

İşte, bu gibi durumlarda, kamu gelirleri ile giderleri arasındaki dengesizliği gidermek, devletin ihtiyaç duyduğu geliri kısa sürede tahsil edebilmek gibi amaçlar, vergi aflarını cazip hale getirebilmektedir (Özden, 1992:38). Çünkü, bir vergi sisteminde kısa sürede, gelir artışının sağlanması kolay olmadığı gibi vergi sisteminin aksayan yönlerinin de belirlenip düzeltilmesi mümkün değildir (Dönmez, 1992:52).

Bazı durumlarda devletin gelire olan ihtiyacı çok şiddetli olabilmektedir. Özellikle ülkedeki ekonomik, sosyal ve politik koşullar vergi oranlarını artırma, bütçe kısıntılarına gitme gibi uygulamalara imkân vermeyecek kadar kötü ise bu ihtiyaç daha da şiddetlenmektedir (Dönmez, 1992:52). Bu durumda devlet, alacağının bir kısmından vazgeçmek suretiyle, vergi aflarını finansman ihtiyacını karşılayacak bir gelir aracı olarak görebilecektir.

Mali amaçlı af uygulamaları ile bir yandan yakalanamayan vergi kaçakçılarının gönüllü olarak ortaya çıkarılması amaçlanmakta, diğer taraftan kaçırılan vergilerin beyan edilmesi durumunda cezalarının bağışlanacağı bildirilmesi ile de, vergi gelirlerinin bir kısmının tahsil edilmesi hedeflenmektedir.

Diğer taraftan devlet, "vergi aslının zamanında ödenmesi" sonucunu elde edebilmek amacıyla yürürlükteki yasaları, ülkedeki ekonomik durumu ve mali idarenin çalışma koşullarını veya işleyişini göz önüne alarak, vergisini

zamanında ödemeyen mükellefler için, bazı kolaylıklar (vergi ile ilgili yükümlülüklerinin bir kısmının affedilmesi gibi) getirerek, alacakların zamanında tahsilini gerçekleştirebilmek amacıyla da vergi affı çıkarabilmektedir (Özden, 1992:38). Ayrıca, kesinleşmemiş olmasına rağmen gerek idareden, gerek hukuki sistemden gerekse de mükelleften kaynaklanan sebeplerle, tahsili imkânsız hale gelen alacakların tamamını veya bir kısmını tahsil edebilmek amacıyla da vergi affına başvurulabilmektedir (Palamut, 1992:8).

Yapılan açıklamalar özetlendiğinde vergi affı uygulamalarının, büyük ölçüde tahsilinden umut kesilmiş alacakların hiç değilse bir kısmının tahsil edilmesi, kamu gelir ve giderleri arasındaki dengesizliklerin giderilmesi amacıyla tahsilâtın hızlandırılması ya da alacağın zamanında tahsilinin sağlanması gibi mali amaçları taşıdığı sonucuna varılabilir (Özden, 1992:39).

### 3.5. Teknik ve İdari Nedenler

Vergi affı uygulamalarının hedeflerinden biri de vergi idaresi ve yargısının etkinliğini artırıp iş yükünü hafifletmektir. Türk vergi sisteminin istikrarlı bir yapı sergileyememesi, sürekli değişen vergi yasaları, vergi mevzuatının içinden çıkılmaz bir hal almasına bu sebeple de vergi sisteminin toplumsal bir mutabakatla yeniden ele alınmasını ve kalıcı hale getirilmesini kaçınılmaz bir zorunluluk haline getirmiştir ([www.turmob.org.tr/turmob/basin.htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin.htm), 27.09.2005).

Bir taraftan vergi uygulamaları ile ilgili metinlerin yeterince açık olması, idare ile mükellef arasındaki yorum farkları diğer taraftan, denetim elemanlarının hem birbirleriyle hem de idareyle arasındaki görüş ayrılıkları sistemi daha da bozmuş, idare ile mükellef arasındaki ihtilafların da fazlasıyla artmasına ve sonuç olarak meselelerin yargıya intikal etmesine neden olmuştur (Korkusuz, 2003:78-79). İhtilaf yaratılan konuların yargıya intikal etmesi ise, mükellef sayısı giderek artan gerek sayı gerekse nitelik olarak yetersiz kalan üstelikte yeterli çalışma gücü olmayan vergi idaresi ile yargısının biriken dosyalarla büyük bir iş yükü altında kalmaları sonucuna yol açmıştır (Karabulut, 1992:30).

Vergi idaresi ve yargısının çok büyük bir iş hacmi altında bulunması; ihtilaflı kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil aşamasına ginceye kadar çok uzun bir zamanın geçmesine, kamu alacaklarının takip ve tahsilinin gecikmesine ve dolayısıyla da her iki kurumun tamamen tıkanmasına neden olmuştur (Sayar, 1987:65; Keleş, 2002:77). Bu durumda yapılacak af sayesinde, idari açıdan birikmiş ve tahsili giderek güçleşen

vergi alacakları kısmen de olsa tahsil edilebilecek, sonuçlandırılmamış ve sonuçlandırılması fazla zaman alacak vergi işlemlerinin eritilmesi ve idarenin birikmiş iş yükünün azaltılması bakımından fayda sağlanmış olacaktır (Bülbül, 2003a:208). Öte yandan, mükelleflerin beyanına dayanan çağdaş vergi sisteminin işlemesi, etkili bir mali denetimi gerektirmektedir. Etkili mali denetimin sağlanması ise, iş yükü ağır olmayan ve yükümlüler hakkında sağlıklı bilgilere sahip mali idare ile mümkün olabilecektir (Özden, 1992:42).

Vergi sistemiyle ilgili olarak köklü reformların planlandığı dönemlerde yeni düzenlemelerin başarısı için, eski döneme ait dosyaların tasfiye edilmesi bir zorunluluk haline gelebilmektedir. Yine, vergi yönetiminin güçlendirildiği daha etkili hale getirilmeye çalışıldığı dönemlerde mükelleflerin yeni düzenlemelere uyum sağlayabilmesi ve eski kusurlu hareketlerinden vazgeçerek uyumlu birer mükellef haline gelebilmeleri için, bu reform hareketlerinin bazen vergi aflarıyla desteklenmeleri bir zorunluluk haline gelebilmektedir (Dönmez, 1992:53).

### 3.6. Psikolojik Nedenler

Vergi affı uygulamasında hedeflenen bir diğer amaç da mükellefler üzerinde psikolojik etkiler yaratmak suretiyle siyasi, sosyal, ekonomik, mali, idari ve teknik hedeflere ulaşmaktır.

Söz konusu hedeflere ulaşmak amacıyla uygulanacak vergi aflarının psikolojik nedenlerinin başında da, vergi ile ilgili ödevlerini yasal süresi içinde yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükellef ve vergi sorumlularının, af uygulaması sonrasında mali yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmesi amacı yatmaktadır.

Belirtilen amaçlarla uygulanacak vergi aflarıyla bir taraftan af uygulamasından yararlananların, af sonrasında daha sıkı izlenecekleri düşüncesiyle aynı hataları tekrarlamamaları ve sorumluluklarını yerine getirmede daha dikkatli davranmaları sağlanacak, diğer taraftan kayda girmeyen mükellefler üzerinde, bir gün bu durumlarının tespit edilebileceği, bu affın ortaya çıkmak için son şans olabileceği konusunda "belli mi olur" korkusu yaratılarak gerek servet unsurlarından beyan dışı kalmış olanların gerekse belgeye bağlanmadığı için kayıtlara intikal etmemiş olan emtianın ve bunlardan doğan kazançların bildirilmesi ve ekonomik hayata kazandırılması sağlanmış olacaktır (Keleş, 2002:76; Özden, 1992:47).

Vergi aflarının bir diğer psikolojik nedeni olarak, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları ve yeni yükümlülükler altına girmeleri sonucu çalışma isteklerinin azalması, sisteme karşı olan olumsuzluklarının da giderek artması gösterilebilir. Bu durumda yapılacak bir afla hem bu tür kişilerin dürüst mükellef olmaları ve ekonomik hayata kazandırılmaları için bir şans tanınmış olacak hem de herhangi bir ceza tehdidi olmaksızın kendilerini eskisinden daha çok vergiye uyum göstermek zorunda hissetmeleri sağlanmış olacaktır ([http://idari.cu.edu.tr/igunes /makale/vergiiaffi.doc](http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergiiaffi.doc), 03.09. 2005).

Yukarıda belirtilen söz konusu amaçlara rağmen, mükelleflerin “gelecekte nasıl olsa yeni bir af çıkar” beklentisinde olmaları, hükümetlerin de bu konuda gerekli tedbirleri almayı, üstelikte affı siyasi bir propaganda aracı olarak görmeleri aftan beklenen psikolojik etkiyi ortadan kaldırmayacaktır.

#### **4. VERGİ AFLARININ MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ**

Vergi affı uygulamalarının toplumda yaşayan bireyler, tüzel kişiler ve devlet üzerinde olumlu veya olumsuz birtakım etkileri olmaktadır. Ülkemizde, uygulanan vergi aflarının yol açtığı bu etkiler konusunda yeterli araştırmalar yapılmadığı gibi net bir sonuçta ortaya konulmamıştır ([www.turmob.org.tr/turmob/ basin.htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin.htm), 22.09.2005; Yalçın ve Başer, 1996:110). Bu bakımdan bu çalışmada vergi aflarının neden olduğu etkiler, konuyla ilgili çeşitli yazarların görüşleri de dikkate alınmak suretiyle sosyal, ekonomik ve mali açıdan sınıflandırılarak açıklanmaya çalışılmıştır.

##### **4.1. Vergi Aflarının Sosyal Etkileri**

Vergi aflarının sosyal etkilerini; olumlu ve olumsuz etkileri olmak üzere iki başlık halinde ayrı ayrı inceleyebiliriz.

##### **4.1.1. Sosyal Açıdan Vergi Aflarının Olumlu Etkileri**

Vergi aflarının sosyal açıdan olumlu etkileri, aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1- Her şeyden önce bir kereye mahsus olarak çıkarılan ve aftan sonra daha katı ceza ve yaptırım mekanizmalarıyla donatılmış vergi afları, mükelleflerin vergi ödeme isteklerinde olumlu bir artışa yol açmıştır (Yumuşak, 1997:39)

2- Bir vergi sisteminde, vergi uyumsuzluğu göstermiş ancak, geçmişte vergi kaçırmış olmalarının ortaya çıkmasının sebep olacağı yaptırımlar nedeniyle çekinen çok sayıda kişi bulunabilmektedir. Bu kişilerin bir kısmı bilinçli olarak vergi kaçırmış olabileceği gibi, bir kısmı da mali zorluklar içinde olma-

ları sebebiyle vergi yükümlülüklerini yerine getiremedikleri için gelirlerini beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş olabilirler. Buna göre, bu kişilere temiz bir sayfa açmaları ve gelecekte vergi sistemi ile uyumlu birer mükellef olmaları için bir fırsat verilmesi ve böylece kayda alınmaları; gelecekte aynı toplam vergi gelirin daha düşük yasal vergi oranıyla ulaşılmasını sağlayarak, vergi affından dürüst mükelleflerin de yararlanmasını mümkün kılmıştır (Ekonomik Denge, 2003:32).

3- Vergi aflarıyla birlikte bireylerin artık vergi kaçırdıklarını gizlemek zorunda kalmamaları, vergi affından sonra daha sıkı uygulamaları içeren yeni bir vergi rejimini seçmelerini kolaylaştırmıştır (Bülbül, 2003a:209).

4- Vergi afları, vergi uyumsuzluklarının çözümünü sağlayarak hem vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifletmiş hem de birikmiş faizler nedeniyle ağır kamusal yük altında ezilen mükelleflerin rahatlamasını sağlamıştır (Arıkan ve Yurtsever, 2004a:63).

5- Vergi afları, mükelleflere vergi ile ilgili beyannamelerini yeniden gözden geçirme fırsatı vererek mükelleflerin herhangi bir cezaya uğramadan geçmiş beyanlarını düzeltme ve kaçırdıkları vergileri ödeme olanağı bulmalarını sağlamıştır ([http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergi affi.doc](http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergi%20affi.doc), 03.09.2005). Nitekim 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası ile matrah artırımı yapılmasına olanak verilmiş; 1998, 1999, 2000 ve 2001 yılları için artırım yapıldığı takdirde vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı hüküm altına alınmış ve dolayısıyla mükelleflerin getirilen vergi affı ile geriye dönük olarak vergiye ilişkin ödevlerini bir kez daha düzeltme ve ödeme imkânı elde etmelerine olanak tanınmıştır (Arıkan ve Yurtsever, 2004a:63).

#### 4.1.2. Sosyal Açıdan Vergi Aflarının Olumsuz Etkileri

Vergi aflarının sosyal açıdan olumsuz etkileri, aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1- Vergi afları ile yükümlü oldukları vergiyi ödemeleri gerekirken faizsiz olarak kullanan ve daha sonra aynı miktarda vergiyi ödeyen ya da çoğu zaman yakalanmadıkları sürece hiç vergi vermeyen mükellefler ödüllendirilirken, kendi iradeleri ile vergisini dürüstçe ödeyen mükellefler ile stopaj usulü ile vergilendirilen mükellefler cezalandırılmışlardır (Yalçın ve Başer, 1996:110).

2- Sürekli tekrarlanan vergi afları, vergi kaçakçılığı için uygulanan normal işlemin bu olduğu izlenimini uyandırmasına bağlı olarak dürüst mükelleflerin, vergi aflarının vergi kaçakçıları için bir ödül olduğu kendilerininse sö-

mürüldüğü hissiyle vergiye olan uyumlarının azalmasına neden olmuştur (Ekonomik Denge, 2003:33).

3- Af yasalarının özellikle sık sık tekrarlandığı ülkelerde mükelleflerin yeni af yasalarının çıkmasını beklemleri; cezaların caydırıcılık yönünü ortadan kaldırmış, kaçakçılık suçunun işlenmesini de teşvik etmiştir (Arıkan ve Yurtsever, 2004a:63).

4- Af yetkisinin sıklıkla kullanılması toplumda adalet, eşitlik ve yasalara olan güvenin azalmasına, dürüst mükelleflerin de vergilendirmeye karşı her zamankinden daha fazla tepkili davranmalarına neden olmuştur (<http://idari.cu.edu.tr/igünes/makale/vergi%20affi.doc>, 03.09.2005).

5- Mali suçlar, çoğunlukla bilerek, isteyerek kısaca bilinçli olarak ortaya çıkan suçlar olduğundan, adi ve siyasal suçlar gibi af kapsamına alınmaları beyannameli mükelleflerle, vergisi kaynakta kesilenler ile dolaylı vergi ödeyen mükellefler arasında ülkemizde var olan dengesizliği beyannameli mükellefler çıkarına büyük ölçüde bozmuştur (Keleş, 2002:83).

6- Vergi affi uygulamalarının artması vergilerini dürüst bir şekilde ödeyen mükelleflerin psikolojik açıdan etkilenmelerine, vergiye karşı gösterdikleri uyumun azalmasına bu durum ise, hem mükelleflerin vergi ödeme isteklerinin olumsuz şekilde etkilenerek daha az gelir beyan etmelerine hem de devletin uzun dönemde daha büyük gelir kaybına uğramasına neden olmuştur (Bülbül, 2003a:209; Yumuşak, 1997:40).

7- Ülkemizde kamu giderlerinin en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin kayıt dışı ekonominin varlığı ve kaçakçılık gibi nedenlerle toplanamayışı, üstelikte vergi aflarıyla vergi sisteminin vergi kaçakçıları yönünden daha fazla çarpıtılması, vergisini dürüst bir şekilde ödeyen mükellefler açısından vergi yükünün daha da ağırlaşmasına neden olmuştur (Arıkan ve Yurtsever, 2004a:64).

## **4.2. Vergi Aflarının Ekonomik Etkileri**

Vergi aflarının ekonomik etkilerini; olumlu ve olumsuz etkileri olmak üzere iki başlık halinde ayrı ayrı inceleyebiliriz.

### **4.2.1. Ekonomik Açıdan Vergi Aflarının Olumlu Etkileri**

Ülkemizde uzun süre devam eden enflasyonun varlığı, siyasi ve ekonomik istikrarsızlıklar pek çok işletmenin ödeme gücünü yaşamasına yol açmıştır (Keleş, 2002:76). Bu durum, işletmelerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini za-

manında yerine getirememelerine, üstelikte artan vergi borcu ve faizlerle birlikte kendi faaliyetlerini bile zor sürdürür bir duruma düşmelerine neden olmuştur (Bülbül, 2003a:207). Bu bakımdan, işte böylesi dönemlerde çıkarılan vergi afları ile sağlanan kolaylıklar, hem mükelleflerin ekonomik hayata dönerek faaliyetlerini sürdürmelerine imkân tanınmasında hem de vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirerek devlete gelir akışı kazandırılmaya başlanmasında yararlı olmuştur (Arıkan ve Yurtsever, 2004b:64).

#### 4.2.2. Ekonomik Açıdan Vergi Aflarının Olumsuz Etkileri

Vergi aflarının ekonomik açıdan olumsuz etkileri, aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1- Sık sık vergi affına başvurulması öncelikle dürüst mükelleflerin vergi aflarını devleti aldatanlar için bir imtiyaz olarak görmelerine neden olmuştur. Dürüst mükelleflerin böyle bir düşünceye kapılmaları; hem bu tür insanların vergi ödeme isteklerinin azalarak vergi kaçırmaya yönelmelerine hem de devletin vergi kaybına uğrayarak zamanla gelirlerinin azalmasına neden olmuştur (Yumuşak, 1997:40).

2- Vergi afları, vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefler ile vergisini ödemeyip af kapsamından yararlanan mükellefler arasında haksız rekabet oluşumuna neden olmuştur. Vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefler, ödedikleri vergi kadar kazanç kaybına uğrarken, vergi kaçıran mükellefler devlete ödemedikleri vergileri hibe kredi gibi kullanmış üstelik vergi aflarıyla ayrıca ödüllendirilerek farklı bir rant kollama faaliyeti yürütmüşlerdir (Bülbül, 2003b:182).

3- Siyasi ve ekonomik istikrarsızlıkların yaşandığı, vergi sisteminin adil olmadığı, vergi denetimlerinin yetersiz kaldığı ortamlarda vergi kaçakçılığının, piyasanın ekonomik koşullarına nazaran daha az riskli yani büyük ölçüde garantili ve ucuz finansal kaynak sağlama yollarından birisi olduğu bilinen bir gerçektir. Bu gerçek, ekonomik rekabeti ters yönde etkilemiş af yasaları bu eğilimi daha da artırıcı bir etken olmuştur (Keleş, 2002:83).

4- Ülkemizdeki vergi afları vergiye olan uyumu artırması gerekirken aksine vergi uyumsuzluğuna yol açmış, kayıt dışı ekonomide de artışa neden olmuştur (Kumluca, 2003:96-97).

#### 4.3. Vergi Aflarının Mali Etkileri

Vergi aflarının mali etkilerini; olumlu ve olumsuz etkileri olmak üzere iki başlık halinde ayrı ayrı inceleyebiliriz.



#### 4.3.1. Mali Açından Vergi Aflarının Olumlu Etkileri

Vergi aflarının mali açıdan olumlu etkileri, aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1- Ülkemizde yaşanan ekonomik ve mali problemler birçok mükellefin vergi borçlarını ödeme konusunda sıkıntıya düşmesine hazinenin de yoğun bir kaynak sıkıntısı çekmesine yol açmıştır. Ödenmeyen vergi borçlarının büyük miktarlara ulaşması ve bu konjonktürde bunların ödenmesine veya cebren tahsil edilmesine imkân görülmemesi, böyle bir dönemde vergi aflarının bir çözüm yolu olarak görülmesine neden olmuştur (Gerçek, 2001:144). Nitekim uygulanan vergi afları, bir taraftan ekonomide kısa dönemli gelir artışı sağlanmasında diğer taraftan bütçe açıklarının var olduğu dönemlerde açığın kapatılmasında olumlu etkileri olan bir araç olmuştur (Arıkan ve Yurtsever, 2004b:64).

2- Özellikle vergi aflarının bir defaya mahsus olarak çıkarılması ve tekrar vergi affı çıkarılmayacağı yönünde halkın bilinçlendirilmesi, af yasalarının gelecekte de vergi gelirlerini artırıcı bir etken olmasında etkili olmuştur (Arıkan ve Yurtsever, 2004b:65).

3- Vergi afları vergi kaçakçılığını azaltmak amacıyla ileriye dönük bir yöntem olarak ta kullanılmıştır. Af sayesinde tanınan fırsatlarla, bugüne kadar saklanmış mükelleflerin ortaya çıkması ve beyanda bulunmaları sağlanarak gelecekteki vergi tahsilatını genişletilmiş, aynı toplam vergi gelirin daha düşük vergi oranlarıyla ulaşılmasında önemli bir rol oynamıştır (Bülbül, 2003b:182; Saygılıoğlu, 1990:19).

#### 4.3.2. Mali Açından Vergi Aflarının Olumsuz Etkileri

Vergi aflarının mali açıdan olumsuz etkileri, aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1- Tahsilâtın hızlandırılmasına yönelik olarak çıkarılan vergi aflarıyla sağlanan vergi gelirleri, kısa dönemde bütçe için bir gelir olma niteliği taşısa da uzun dönemde af yasalarının olumsuz etkileri ile bu niteliğini kaybetmiştir. Çünkü, daha önce düzenli olarak vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler af yasalarının uygulanması ve yeni af beklentileri ile vergi ödeme yükümlülüklerini ertelemiş bu ise, devletin gelecekte toplayacağı vergi gelirlerinde önemli ölçüde azalma yaşanmasına yol açmıştır ([http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergi affi.doc](http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergi%20affi.doc), 03.09.2005).

2- Ülkemizde vergi denetimlerinin çok düşük düzeyde kalması vergi kayıp ve kaçığını artırmıştır (Bülbül, 2003a:208). Uygulanan vergi aflarının bu tür mükellefleri ortaya çıkarması bir yana sağlanan kolaylıklarla bu tür mü-

kelleflerin adeta ödüllendirilmesi, vergi sistemine aykırı hareket edenlerin sayısını artırmış, kayıt dışı ekonominin daha da büyümesine neden olmuştur (Sarılı, 2002:151-152).

## 5.SONUÇ

Ödeme dışında vergi alacağını sona erdiren nedenlerden biri olan vergi afları, devletin tek taraflı olarak çıkarmış olduğu bir yasayla alacak hakkının bir kısmından veya tamamından vazgeçmesi yönüyle zamanaşımı ve terkinden farklılık göstermektedir. Vergi aflarıyla sadece vergi cezalarından değil vergi aslının bir kısmından da vazgeçilmektedir. Nitekim yüksek enflasyonun yaşandığı ülkelerde, sadece gecikme faizlerinin affının bile aynı zamanda vergi aslının affı sonucunu doğurduğu bir gerçektir. Ülkemizde, Cumhuriyet'in ilanından günümüze dek, çok sayıda vergi affı uygulaması yapılmıştır. Bu uygulamaların gerekçesi olarak da daha çok, düşük maliyetle kamuya ek kaynak yaratma düşüncesi gösterilmiş, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, vergi idaresi ve yargısının iş yükünün azaltılması, yaşanan ekonomik krizler nedeniyle zor duruma düşen mükelleflerin ekonomik hayata kazandırılmaları vergi aflarının diğer nedenleri olarak sıralanmıştır.

Yukarıda sayılan bu nedenlerden dolayı vergi affı uygulamasına başvuracak hükümetlerin öncelikle, vergi affı uygulamasına gitmeden önce vergi affının amacını, zamanını en doğru şekilde tespit etmeleri, kısa ve uzun dönemde ortaya çıkaracağı etkileri çok iyi değerlendirerek, bunun sonuçlarına göre vergi affının uygulanıp uygulanmayacağına karar vermeleri daha uygun olacaktır. Çünkü, çalışmanın önceki bölümlerinde de belirttiğimiz üzere vergi aflarının mükellefler üzerinde bir çok olumsuz etkisi bulunmaktadır. Vergi aflarının mükellefler üzerindeki olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak ve özellikle vergi aflarının bir gelir toplama aracı olarak kullanılması yerine, Türk Vergi Sistemi'nde aflara ihtiyaç duymayacak köklü değişikliklere ilişkin çalışmaların yapılması gerekmektedir. Hükümet veya hükümetler tarafından yapılması gereken bu çalışmalar ise şunlardır:

- Vergi oranlarının makul düzeye çekilerek verginin tabana yayılmasına çalışılması,
- Vergi yasalarının basit ve anlaşılır hale getirilmesi,
- Tahsil sürecini güçlendirecek önlemlerin alınması,
- Vergi yargısının işleyişinin kolaylaştırılması,
- Vergi denetimlerinin etkinliğinin artırılması,

- Mükelleflerde vergi bilinci ve ahlakının (vergi kültürünün) yerleşmesi için, sivil toplum örgütleri (sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, meslek kuruluşları vb.) aracılığıyla eğitim programlarına ağırlık verilmesi, vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu inancının yerleştirilmeye çalışılması,
- Mükelleflerin mali gücüne göre vergilendirilmesi, az kazananlardan az, çok kazananlardan çok vergi alınmasını sağlayacak düzenlemelerin yapılması,
- Vergi kanunlarının günün koşullarına uygun hale getirilmeye çalışılması,
- Vergi sistemindeki muafiyet, istisna ve indirimlerin daraltılması için gerekli çalışmaların yapılması, gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen bu çalışmaların yapılması halinde, vergi aflarına başvuru azalabilecek ve mükellefler de vergi aflarının olumsuz etkilerinden kurtulabileceklerdir. Her şeye rağmen yinede çıkarılabilecek vergi aflarının, vergi önünde eşitliği sağlayan, dürüst mükellefleri cezalandırmayan adaletli uygulamalar olmasını temenni ediyoruz.

#### KAYNAKÇA

- ANA BRİTANNİCA. 1993, C.1.  
ANA BRİTANNİCA. 1993, C.31.
- ARIKAN, Zeynep ve YURTSEVER, Hatice, 2004a, "Türkiye'de Mali Affın Nedenleri ve Sonuçları-I", *Yaklaşım Dergisi*, Y:12, S:136, Nisan: 60-64.
- ARIKAN, Zeynep ve YURTSEVER, Hatice, 2004b, "Türkiye'de Mali Affın Nedenleri ve Sonuçları-II", *Yaklaşım Dergisi*, Y:12, S:137, Mayıs: 64-67.
- BÜLBÜL, Duran. 2003a, "Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I", *Yaklaşım Dergisi*, Y:11, S:131, Kasım: 206-209.
- BÜLBÜL, Duran. 2003b, "Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-II", *Yaklaşım Dergisi*, Y:11, S:132, Aralık: 173-182.
- DÖNMEZ, Recai. 1992, *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No: 557/92, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir.
- EKONOMİK DENGİ. 2003, "Vergi Affı ve Paradoksları", S:57, Şubat: 32-33.
- ERGİNAY, Akif. 2003, *Kamu Maliyesi* (17. Baskı), Savaş Yayınları, Ekim.
- GERÇEK, Adnan. 2001, "Tahsilâtın Hızlandırılması Açısından Tecil Şeklinde Uygulanan Vergi Aflarının Değerlendirilmesi ve Öneriler", *Vergi Dünyası Dergisi*, S:240, Ağustos: 114-150.
- KARABULUT, Mehmet. 1996, Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri-Türkiye Örneği, *Yüksek Lisans Tezi*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- KARAKOÇ, Yusuf. 2002, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.

- KELEŞ, Yusuf. 2002, "Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?", *Vergi Dünyası Dergisi*, S:249, Mayıs: 76-83.
- KIRBAŞ, Sadık. 1997, *Vergi Hukuku* (9. Baskı), Siyasal Kitabevi, Ankara, Ekim.
- KIRBAŞ, Sadık. 2004, *Vergi Hukuku* (16. Baskı), Siyasal Kitabevi, Ankara, Ekim.
- KORKUSUZ, Mehmet. 2003, "Vergi Barışı Üzerine", *Yaklaşım Dergisi*, Y:11, S:123, Mart: 77-79.
- KUMLUCA, İbrahim. 2003, "Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler", *Vergi Sorunları Dergisi*, S:180, Eylül: 94-97.
- NARİNOĞLU, Recep. 1991, "1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S:1991/V, Mayıs: 26-39.
- ORHANER, Emine. 1997, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖZDEN, T. Murat. 1992, *Mali Af, Doktora Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- PALAMUT, Mehmet E. 1992, "Vergisel Af ve 3787 Sayılı Yasa", *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Y:29, S:415, Nisan-Mayıs: 7-11.
- SARILI, M. Ali. 2002, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Kayıtlı Hale Getirilebilmesi İçin Alınması Gereken Tedbirler", *Vergi Sorunları Dergisi*, S:167, Ağustos: 151-152.
- SAYAR, Fikret. 1987, "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", *Vergi Dünyası Dergisi*, S:73, Eylül: 65-77.
- SAYGILIOĞLU, Nevzat. 1990, "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları, Ölçülebilirliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, S:107, Temmuz: 19.
- [Http://idari.cu.edu.t/igunes/makale/vergiiaffi.doc](http://idari.cu.edu.t/igunes/makale/vergiiaffi.doc), 03.09.2005.
- [Http://www.eso-es.net/kurumsal.htm](http://www.eso-es.net/kurumsal.htm), 24.11.2005.
- [Http://www.turmob.org.tr/turmob/basin.htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin.htm), 22.09.2005.
- [Http://www.turmob.org.tr/turmob/basin.htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin.htm), 27.09.2005.
- YALÇIN, Hasan ve BAŞER, Arif. 1996, "Türkiye'deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", *Vergi Dünyası Dergisi*, S:173, Ocak: 104-110.
- YUMUŞAK, İbrahim. 1997, "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi", *Vergi Dünyası Dergisi*, S:188, Nisan: 39-43.



# MUHASEBECİ BAKIŞ AÇISI İLE İFLAS ERTELEME SÜRECİ

Doç. Dr. Şaban UZAY\*

## ÖZET

İflas erteleme kurumu, şirketin iflasının ertelenmesi suretiyle durumunun daha da ağırlaşmasının önlenmesi ve böylece alacaklıların korunmasına öncelik tanımaktadır. Bir şirketin mahkemeden iflas erteleme talebinde bulunabilmesi için borca batık olması ve kurtarılmasının mümkün olması gerekmektedir. İflas erteleme kurumu hukuki ayrıntılar içeren bir süreçtir. Söz konusu sürecin bütün aşamalarında muhasebeciye önemli görevler düşmektedir. Çalışmada iflas erteleme süreci özet olarak açıklandıktan sonra, şirketleri bu sürece sürükleyen nedenler ve çözüm önerileri üzerinde durulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** iflas, iflas erteleme kurumu, muhasebeci

## ABSTRACT

### THE PROCESS OF BANKRUPTCY SUSPENSION FROM AN ACCOUNTANT'S POINT OF VIEW

The institution of bankruptcy suspension prioritizes the protection of creditors by preventing the deterioration of the situation of the company. In order for a company to be able to apply to court with a bankruptcy suspension demand, it has to be deep in debt and to have a possibility of recovery. The process of bankruptcy suspension contains legal details and the accountant has important responsibilities during this process. This study, firstly offers a summary of the process of bankruptcy suspension. It then focuses on the reasons, which lead a company to this situation and provides some solutions in order to prevent it.

**Keywords:** bankruptcy, bankruptcy suspension, accountant

\* Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, (E-Posta: suzay@erciyes.edu.tr)

## 1.GİRİŞ

Kişilerin sermayeye sahip olduğu, üretim birimlerinde sermayenin söz sahibi olduğu, sermayedarın kar etmek amacıyla, kendi iradesiyle, çalıştırdığı işçiyi, kullandığı borç, hammadde ve hizmeti serbest piyasadan satın alarak üretim yaptığı; ürettiği malları yine serbest piyasada rekabet koşulları altında sattığı sisteme “kapitalizm” adı verilmektedir. Rekabet kapitalist sistemin itici gücüdür. Rekabet koşulları ödünsüz uygulandığı ortamlarda sistemin acımasız olması gerekmektedir. Yani başarılı olanlar ödüllendirilecek, başarısız olanlar ise sistemin dışına atılacaktır. Sistemde başarısız olanın kurtarılması halinde, bu durum şirketlerin “batmama rehabetine” kapılmalarına yol açacak ve bunun sonucunda da verimsiz çalışma teşvik edilmiş olacaktır. Bu konuda Prof. Dr. İ.Özer Ertuna'nın değerlendirmesi şöyledir (Ertuna 2005,75);

*“...Kapitalizmde başarısız şirketlerin batması gerekir. **Şirket kurtarma** diye bir konu olmamalıdır. Esasında şirketlerin batması ekonomik bir kayıp değildir. Çünkü ekonomik varlıklar yok olmazlar. Batan şirketin varlıkları, onları daha iyi kullanacakların ellerine geçer. Kaybedenler sadece önceden bu varlıklara sahip olan sermayedarlardır. Bu da ekonomi için hayırlıdır: Ekonomide verimin artmasıyla sonuçlanır”.*

“Bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler” anlayışının kendi içerisinde tutarlılığı olmakla birlikte bir şirketin varlığının sona ermesi olan iflasın topluma yükleyeceği çeşitli ekonomik ve sosyal sorunları bulunmaktadır (Asomedy 2004,53): Söz konusu sorunlara örnek olarak şunlar verilebilir: istihdam sorunu yaratması, yatırımcının güveninin zedelenmesine yol açması, “zincirleme etki” ile mali başarısızlığa uğramış bir işletmenin kendine iştirake bulunmuş olan veya kendisiyle iş yapan diğer işletmeleri de iflasa sürükleyebilmesi, şirketin yerel ekonomi için önemli olması, şirketin çok büyük bir marka değerinin bulunması ve bu unvanın sona ermesinin rahatsız edici olması gibi. Şirket iflasları başta kredi kurumları olmak üzere şirket alacaklıları için de çeşitli yönlerden maliyetler doğurur. Söz konusu maliyetler nedeniyle, ülkeye özgü koşullar, iflas eden şirketin özelliği, batmanın ekonomiye maliyetinin yaşatmaktan daha çok olması, toplumsal fayda vb. nedenlerle hukuk sistemlerinde şirket kurtarmaya yönelik düzenlemeler yer almaktadır.

**Çalışmanın amacı,** Türk hukuk sisteminde yer alan ve borca batık sermaye şirketlerinin ve kooperatiflerin yararlanabileceği, aslında hukuki bir konu

“iflas erteleme kurumunu” muhasebeci bakış açısıyla özet olarak tanıtmak ve şirketlerin mali başarısızlığa düşme nedenleri ve çözüm önerilerine ilişkin bazı tespit ve değerlendirmelerde bulunmaktadır. Çalışma kapsamında, ilgili literatürün yanı sıra, iflas ertelemeye ilişkin mahkeme kararlarından ve bilirkişi sıfatıyla bulunduğumuz iflas erteleme davalarındaki gözlem sonuçlarından da yararlanılmıştır.

## 2.TÜRK HUKUKU’NDA İFLAS ERTELEME KURUMU

İflasın yani şirketin varlığının sona ermesinin bütün taraflar için vahim sonuçlar doğurması nedeniyle, iflası erteleme ve daha sonrada ortadan kaldırmaya yönelik hukuki tedbirlerin alınmasına çeşitli ülkelerde ve ülkemizde de başvurulmaktadır. Ülkemizde; iflasın ertelenmesinin yanı sıra, konkordato, sermaye şirketlerini uzlaşma suretiyle yeniden yapılandırılması, fevkalade mühletten yararlanma imkanları da hep bu amaca yönelik kurumlardır<sup>1</sup>. İflası ertelemenin en başta gelen amacı şirket aktiflerinin muhafaza edilmesidir (Öztek 2005,30). Yargıtay 19. Hukuk Dairesinin vermiş olduğu bir kararda iflas ertelemenin temel amacı şöyle özetlenmiştir; erteleme süresince şirketlerin aktiflerinin korunması, çalıştırılması ve bu şekilde pasiflerinin (borçlarının) azaltılmasıdır. İflas erteleme kurumu, şirketin iflasının ertelenmesi suretiyle durumunun daha da ağırlaşmasının önlenmesi ve böylece alacaklıların korunmasına öncelik tanımaktadır.

### 2.1. İcra İflas Kanunu’na Göre İflasın Ertelenmesi<sup>2</sup>

İflas erteleme kurumu, Türk hukuk sisteminde İcra İflas Kanunu’nda (İİK) düzenlenmekle birlikte aslında kaynağını Türk Ticaret Kanunu’ndan (TTK) almaktadır. TTK Md. 324 ve İİK Md. 179 vd. hükümleri ile iflas erteleme kurumu düzenlenmiştir. İİK Md. 179 vd. yer alan kurallara ilişkin olarak 2003 yılında yayınlanan 4949 sayılı ve 2004 yılında yayınlanan 5092 sayılı Kanunlarla iflas erteleme kurumuna yönelik belirsizlikler önemli ölçüde giderilmiş olup, söz konusu hukuki düzenlemeler özet olarak şöyledir (Öztek 2005,24-26):

*“SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VE KOOPERATİFLERİN İFLASI (Md. 179): Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin borçlarının aktifinden fazla olduğu idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler veya şirket ya da kooperatif tasfiye halinde ise tasfiye memurları veya bir alacaklı tarafından beyan ve mah-*

1. İflas erteleme kurumunun konkordatodan başlıca farklılığı; iflas erteleme imkanından sadece sermaye şirketleri ile kooperatiflerin yararlanması ve borca batık bir şirketin alacaklıların katılımına bağlı olmaksızın kurtarılmasına imkan veren daha esnek bir kurum olmasıdır.

2. Türk Hukuk sisteminde iflasın ertelenmesi konusunda fazla bilgi için bakınız: (Öztek, 2005:23-71) ; (Atalay, 2007).



kemece tespit edilirse, önceden takibe hacet kalmaksızın bunların iflasına karar verilebilir. Şu kadar ki, idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler ya da alacaklılardan biri, şirket veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna dair bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir. Mahkeme projeyi ciddi ve inandırıcı bulursa, iflasın ertelenmesine karar verir. İyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olduğunu gösteren bilgi ve belgelerin de mahkemeye sunulması zorunludur.

Mahkeme gerekli görürse idare ve temsille vazifelendirilmiş kimseleri ve alacaklıları dinleyebilir. İflasın ertelenmesi talepleri öncelikle ve ivedilikle sonuçlandırılır”.

“ERTELEME TEDBİRLERİ (Md.179/a): İflasın ertelenmesine karar veren mahkeme, şirketin veya kooperatifin malvarlığının korunması için gerekli her türlü tedbiri iyileştirme projesini de göz önünde tutarak alır.

Mahkeme erteleme kararı ile birlikte kayyım atanmasına karar verir. Mahkeme, yönetim organının yetkilerini tümüyle alıp kayyıma verebileceği gibi yönetim organının karar ve işlemlerinin geçerliliğini kayyımın onayına bağlı kılmakla da yetinebilir.

İflasın ertelenmesi kararında kayyımın görev ve yetkileri ayrıntılı olarak gösterilir.

Mahkeme erteleme kararının hüküm fıkrasını 166. maddenin ikinci fıkrasındaki usulle ilan eder ve gerekli bildirimleri yapar”.

“ERTELEME KARARININ ETKİLERİ (Md.179/b):Erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur; bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez.

Erteleme sırasında taşınır, taşınmaz veya ticari işletme rehniyle temin edilmiş alacaklar nedeniyle rehnin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatılabılır veya başlamış olan takiplere devam edilebilir; ancak bu takip nedeniyle muhafaza tedbirleri alınamaz ve rehinli malın satışı gerçekleştirilemez. Bu durumda erteleme süresince işleyecek olup mevcut rehinle karşılanamayacak faizler teminatlandırılmak zorundadır.

206. maddenin birinci sırasında yazılı alacaklar için haciz yoluyla takip yapılabilir.

Erteleme süresi azami bir yıldır. Bu süre kayyımın verdiği raporlar dikkate

alınarak mahkemece uygun görülecek süreler ile uzatılabilir; ancak uzatma süreleri toplamı dört yılı geçemez. Kayyım, mahkemenin belirleyeceği sürelerle iflası ertelenenin faaliyetleri ve işletmenin durumu konusunda düzenli olarak mahkemeye rapor verir.

İflasın ertelenmesinin reddi ya da erteleme süresi sonunda iyileşmenin mümkün olmadığı tespit edilirse mahkeme, şirketin veya kooperatifin iflasına karar verir. Erteleme süresi dolmamakla birlikte, mahkeme kayyımın verdiği raporlardan şirketin veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olmadığı kanaatine varırsa, erteleme kararını kaldırarak şirketin veya kooperatifin iflasına karar verebilir”.

Yukarıda belirtilen düzenlemelere göre; iflas erteleme kurumunun şekli ve maddi koşulları bulunmaktadır. Bunlar aşağıda başlıklar halinde sıralanmıştır:

İflas Ertelemeye İlişkin Şekli Şartlar	İflas Ertelemeye İlişkin Maddi (Esasa İlişkin) Şartlar
1-Talep şartı (İflasın ertelenmesinin talep edilmesi) 2-Borca batıklık bilançosunun mahkemeye verilmesi 3-Borca batıklık bildirim (beyanının) mahkemeye sunulması, 4-Gerekli masrafların mahkeme veznesine depo edilmesi, 5-İyileştirme projesinin mahkemeye verilmesidir.	1-İflas erteleme talebinde bulunan şirketin “borca batık” olması, 2-Şirketin iyileşmesinin mümkün olması, 3-Alacaklıların haklarının korunmasıdır.

## 2.2.Türk Ticaret Kanunu Tasarısında iflasın Ertelemesi

TBMM, Adalet Komisyonu’nun kabul ettiği TTK Tasarısı’nın anonim şirketlerle ilgili kısmında; yönetim kurulunun devredilmez görevleri arasında (g) bendinde; “Borca batıklık durumunun varlığında mahkemeye bildirimde bulunulması” yer almaktadır (Md.375). Maddenin devamı ise “Sermayenin Kaybı, Borca Batık Olma Durumu” başlığını taşımakta olup aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

**a) Çağrı ve bildirim yükümü (Md. 376):** (1) Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.

(2) Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhal toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

(3) Şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkarttırıp denetçiye verir. Denetçi bu ara bilançoyu en çok yedi işgünü içinde inceler ve değerlendirmeleri ile önerilerini bir rapor halinde yönetim kuruluna sunar. Önerilerde 378 inci maddede düzenlenen erken teşhis komitesinin önerilerinin de dikkate alınması şarttır. Rapordan, aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması halinde, yönetim kurulu, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve şirket iflasını ister; meğerki, iflas kararını verilmesinden önce, şirketin açığının karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklıları, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmiş ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemece atanan bilirkişilerce doğrulanmış olsun. Aksi halde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru iflas bildirimini olarak kabul olunur.

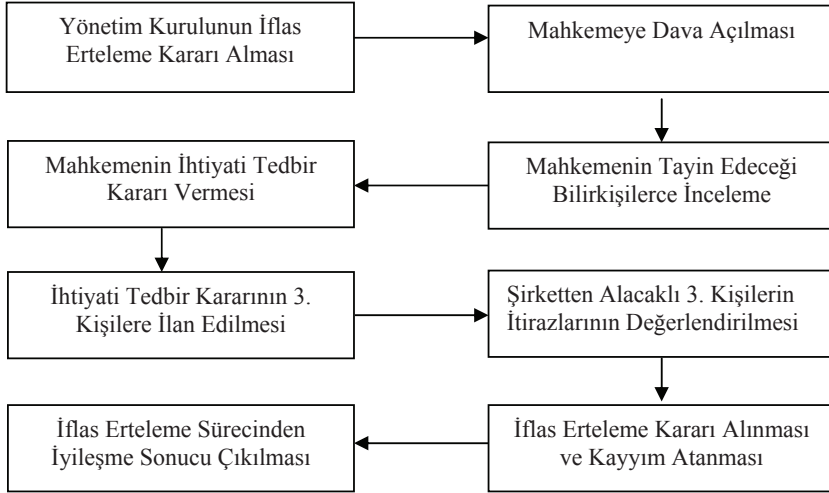
**b) İflasın ertelenmesi (Md. 377):** (1) Yönetim kurulu veya herhangi bir alacaklı yeni nakit sermaye konulması dahil nesnel ve gerçek kaynakları ve önlemleri gösteren bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir. Bu halde İcra ve İflas Kanunu'nun 179 ile 179/b maddeleri uygulanır”.

Özet olarak TTK Tasarısı, iflasın ertelenmesine ilişkin olarak İİK'nın ilgili maddelerine atfı yapmaktadır. Bununla birlikte Tasarı'nın 378.inci maddesi ile pay senetleri borsada işlem gören şirketler için “Risk Erken Teşhis Komitesi” kurulması mecburiyeti getirilmektedir ki, söz konusu komitenin etkin çalıştırılması durumunda, şirketlerin iflas erteleme gibi geçici bir çözüme başvurmalarına ihtiyaç kalmayacaktır.

### 3.ÜLKEMİZDE İFLAS ERTELEME SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ

Türk hukuk sisteminde iflas erteleme kurumunun işleyişi önemli ölçüde İİK'nın ilgili maddeleri ile düzenlenmiş olmakla birlikte, kanunda açıklık ol-

mayan durumlar Yargıtay kararları ile tamamlanmıştır. Uygulamada, iflas erteleme kurumu, şirket muhasebecisinin “borca batıklık hesaplamasını (bilançosunu)” yönetim kuruluna vermesi ile başlayan ve nihayetinde iyileşme veya iflas ile sona eren, içerisinde bir çok teknik ayrıntıyı içeren bir süreçtir. Söz konusu süreç, uygulamada Şekil 1’deki gibi gerçekleşmektedir.



**Şekil 1:** İflas Erteleme Süreci Aşamaları

İflas erteleme sürecinin başlangıcından itibaren her aşamada iflas erteleme kararı veren davacı şirketin yetkililerinin göz önünde bulundurması gereken ayrıntılar mevcuttur. Söz konusu ayrıntılar süreç aşamalarına göre aşağıda özetle açıklanacaktır. Bunlar:

**Yönetim Kurulunun İflas Erteleme Kararı Alması ve Mahkemeye Dava Açılması:** Şirket yönetim kurulu, şirket muhasebecisinin hazırlamış olduğu borca batıklık hesaplaması (bilançosu) üzerine, iflas ve iflas erteleme davası açmak üzere mahkemeye müracaat edilmesine ve bu amaçla isim belirtilerek avukata yetki verilmesine yönelik karar alınır ve karar defterine kaydedilir. Daha sonra davacı şirket vekili (avukat), hazırlayacağı dosya ile şirketin muamele merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesine davayı açar. Dava hasımsızdır. Bu aşamada, gerek yönetim kurulu kararı alınırken, gerekse avukata yetki verilirken iflas ve iflas erteleme kelimelerinin bulunması şekil şartları açısından çok önemlidir. İşletme sahipleri duygusal nedenlerle iflas kelimesini kullanmaktan kaçınmaktadırlar. Halbuki mahkeme iflasın ertelenmesine veya bu yönde tedbir vermeyi uygun görmezse, iflasın açılmasına da karar verebilir (Öztek 2005,40).

Şirket vekilinin mahkemeye sunacağı başvuru dilekçesinin hazırlanması iflas erteleme davasının en önemli aşamasını oluşturur. Başvuru dilekçesinde şu kısımlar hakkında bilgi verilir; şirket hakkında genel bilgiler, mali bilgiler, borca batıklığın giderilmesi için öngörülen iyileştirme projeleri, talebin hukuki niteliği ve sebepleri, talep edilen erteleme tedbirleri, ihtiyati tedbir talebi, deliller ile netice-i talepler açıklanır. Örnek olarak, iflas erteleme başvuran bir şirketin dilekçesinin ekinde şunlar yer almaktadır:

Vekaletname

İflasın ertelenmesine dair yönetim kurulu kararı fotokopisi

SMMM tarafından hazırlanan mali durum raporu

İyileştirme projesi

Ticaret sicil ve oda kayıtları

SSK bildirgeleri

Marka tescil belgesi

Yurtiçi ve yurt dışı siparişler

Araç listesi

Kapasite raporu

Stoklar

Açık hesap ve çekli alacaklar listesi

Kredi borçları ve diğer borçlar

Demirbaş listesi

Gümrük beyannameleri

Katalog ve broşürler

İflas erteleme davasının açılabilmesi için masrafların mahkeme veznesine depo edilmesi (yatırılması) da gerekmektedir. Gözlemlerimize göre orta büyüklükteki bir şirket için söz konusu masraf 20 ile 30 bin YTL civarında olmaktadır.

Başvuru dilekçesinin hazırlanması sırasında dikkat edilmesi gereken önemli bir husus ise; şirket alacaklılarını tedirgin etmemek, şirketi olası bir haciz yağmuruna maruz bırakmamak için sürecin oldukça gizli yürütülmesi ve süreç hakkında bilgisi olan herkesin ketum olması gerekmektedir. İflas erteleme kararının verilmesinden sonra dava dilekçesi çok kısa sürede tamamlanmalı ve mahkemeye teslim edilmelidir.

**Bilirkişi İncelemesi Yapdırılması:** İflas erteleme davasının maddi esasları yukarıda da belirtildiği gibi: şirketin borca batık olması, iyileştirme projesinin tutarlı ve gerçekleştirilebilir olması ve alacaklıların haklarının korunmasıdır. Söz konusu maddi koşulların oluşup oluşmadığını saptamak amacıyla, incelemeleri yapmak üzere mahkeme, başvuruyu alır almaz zaman kaybetmeden, resen oluşturacağı bilirkişi kurulu ile birlikte belirtilen gün ve saatte (genellikle başvuru dilekçesinin verildiği gün içinde) davacı şirket merkezinde keşif gerçekleştirilir. Şirketin özelliğine göre bilirkişi kurulunun oluşumu değişmektedir. Örneğin, şirketin arazi, arsa veya binalarının olması durumunda mülk bilirkişisi (inşaat mühendisi), şirketin makine, demirbaş ve taşıtlarının bulunması durumunda makine bilirkişisi (makine mühendisi) bulunur. Bilirkişi heyetinde, hukukçu, işletmeci ve muhasebeci bilirkişilerinin bulunması gerekmektedir. Makine ve mülk bilirkişileri kendilerini ilgilendiren şirket varlıklarını satış değerine göre ayrıntılı bir şekilde hesapladıktan sonra raporlarını doğrudan mahkemeye ve/veya muhasebe bilirkişisine teslim ederler. Muhasebe bilirkişisi, mülk ve makine bilirkişisinden gelen rakamları da esas alarak keşif tarihi itibarıyla satış değerine göre şirketin aktiflerinin ve pasiflerinin (borçlarının) gerçek durumunu, böylece şirketin iddia edildiği gibi borca batık olup olmadığını, borca batık ise ne oranda olduğunun tespitini yapar. Muhasebe bilirkişisinin aşağıda örneği verilen hesaplamaları, işletmeci bilirkişinin yapacağı incelemeler için de önemlidir. Örneğin şirket, borca batık değilse veya çok fazla borca batık ise muhtemelen işletme bilirkişisi iyileştirme projesini değerlendirmeye gerek görmeyecektir. Hukuk bilirkişi ise, bilirkişi raporunun ve dava dosyasının hukuki kuralara uygunluğunu inceler. Yargıtay muhtelif kararlarında bilirkişi heyetinde diğer uzmanların yanında yorumundan yararlanmak üzere bir hukukçunun yer almasını uygun görmektedir. Heyet halinde hazırlanan bilirkişi raporu ekleri ile birlikte imzalanarak, en kısa sürede mahkemeye teslim edilir.

Muhasebe bilirkişisi, davacı şirketin keşif tarihi itibarıyla satış değeri üzerinden aktiflerini saptarken, çok dikkatli olmalıdır. Keşif tarihi itibarıyla şirketten aldığı ayrıntılı mizan üzerinde bizzat şirket merkezine giderek, yetkililerle birlikte muhasebe kayıtlarında alt hesaplara kadar inerek, ilgili kalemlerin şirkete ait olup olmadığını gözlemek suretiyle, ayrıntılı bir hesap çıkarmalıdır. Yapacağı hesaplamada; keşif tarihi itibarıyla şirkete bir değer (nakit doğurmayacak) fiktif kalemler dikkate almamalıdır (örneğin, peşin ödenmiş giderler, gider tahakkukları, gelir tahakkukları, satış değeri-

ri olmayan maddi olmayan duran varlıklar gibi). Diğer yandan mükerrer hesaplamalar yapmaktan da kaçınılmalıdır. Şirketin gerek aktifleri gerekse pasifleri (borçları) saptanırken, fiili durumun esas alınması gerekmektedir. Örneğin, şirket muhasebecisi, borçlara ilişkin gecikme faizlerini henüz kaydetmemiş olabilir. Ayrıca borçların muaccel olup olmaması da önemli değildir. Hesaplamalarda gerek şirket aktiflerini gerekse şirket borçlarını saptarken, somut delillerden yararlanılmalıdır. Örneğin; şirket sahipleri, cari hesap şeklinde emanet borç aldıklarını ileri sürebilir veya borçlarını hayali olarak artırabilir, alacaklarını azaltabilir (gizleyebilir). Söz konusu ayrıntıları içeren sorular sorarak, şirketin “hileli iflas” yapıp yapmadığı yönünde de bir görüşe ulaşılabilir.

Aşağıda örnek olarak bir iflas erteleme davasında muhasebe bilirkişisinin, şirketin keşif tarihi itibarıyla satış değeri üzeninde yaptığı borca batıklık hesaplaması örneği verilmiştir.

#### **Borca Batıklık Hesaplamasına Bir Örnek:**

İİK. 179 ve TTK. 324. maddeleri gereği şirketin satış değerleri üzerinden belirlenen aktifleri ve pasifleri ile öz varlık yapısı aşağıdaki gibidir.

#### **a) Aktiflerin Değeri:**

Hesap Kodu	AKTİFLER	Tutar (YTL)	Ek No
	<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>		
100	Kasa Mevcudu	9.635,81	
101	Alınan Çekler	5.607.739,61	
102	Bankalar	31.705,09	
120	Alicılar	832.041,98	
121	Alacak Senetleri	110.827,00	
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	31.280,47	
127	Diğer Ticari Alacaklar	17.250,90	
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	136.936,94	
150,151, 152	Stoklar	629.606,04	
157	Diğer Stoklar	1.390,46	
159	Verilen Sipariş Avansları	1.693.859,65	
190	Devreden KDV	12.411,91	
191	İndirilecek KDV	441.737,17	
192	Diğer KDV (İhraç kayıtlı satışlardan)	1.552.706,30	
193	Peşin Ödenen Vergiler (Geçici vergi)	20.732,90	
	<b>DÖNEN VARLIK TOPLAMI</b>	<b>11.129.912,23</b>	
	<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>		
250	Arsalar	882.007,30	
251,252	Yer Üstü Tesisleri ve Binalar	5.152.470,00	
253	Makine ve Cihazlar	2.780.750,00	
259	Verilen Avanslar	39.936,60	
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	193.710,41	
	<b>DURAN VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>9.048.874,31</b>	
	<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>20.178.786,54</b>	

Şirketin pasifleri ise aşağıdaki gibidir.

**b) Pasiflerin Değeri:**

Hesap Kodu	PASİFLER	Tutar (YTL)	Ek No
	<b>I. KISA VAD. YAB. KAYNAKLAR</b>		
300	Banka Kredileri	4.371.235,69	
301 / 302	Finansal Kiralamadan Borçlar	59.377,91	
309	Diğer Mali Borçlar	9.930,44	
320	Satıcılar	2.729.384,97	
321	Borç Senetleri/Ver. Çekler (Şirkete Ait)	13.469.938,36	
321	Borç Sen. /Ver. Çekler (Ortaklara Ait)	710.150,33	
340	Alınan Sipariş Avansları	1.947.566,56	
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	13.689,49	
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	64.589,32	
381	Gider Tahak./Ödenecek Ücretler	66.695,83	
391	Hesaplanan KDV	464.436,92	
392	Diğer KDV (İhraç Kayıtlı Satışlardan)	1.470.380,54	
	<b>KIS. VAD. YAB. KAY. TOPLAMI</b>	<b>25.377.376,36</b>	
	<b>II. UZUN VAD. YAB. KAYNAKLAR</b>		
400	Banka Kredileri	1.612.484,00	
401 / 402	Finansal Kiralamadan Borçlar	434.516,04	
	<b>UZUN VAD. YAB. KAY. TOPLAMI</b>	<b>2.047.000,04</b>	
	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>27.424.376,40</b>	

**c) Öz varlık Hesabı:**

Yukarıda gösterilen ve satış değerleri üzerinden hesaplanan aktifler ile pasiflerin karşılaştırması sonucu, şirketin öz varlık (öz sermaye) durumu aşağıya çıkarılmıştır:

<b>Şirketin aktiflerinin toplamı:</b>	<b>20.178.786,54 YTL</b>
<b>Şirketin borçlarının toplamı:</b>	<b>- 27.424.376,40 YTL</b>
<b>Satış değerlerine göre öz varlık:</b>	<b>-7.245.589,86 YTL</b>

İİK. 179 ve TTK. 324. maddeleri gereği şirket aktiflerinin satış fiyatları üzerinden değerlendirilmesi durumunda, borçların aktiflerden 7.245.589,86YTL fazla olduğu, yani şirketin mevcutlarının ve alacaklarının borçlarını karşılayamaz durumda (borca batık) bulunduğu görülmektedir. Buna göre şirket aktiflerinin borçlarını karşılama oranı % 74'dür.

Yargıtay, aktiflerin pasifleri karşılama oranı %20-25 seviyesine düşmedikçe iflasın ertelenmesini kabul etmektedir (Yargıtay 19.H.D. 25.5.2000 Tarih, E.2000/2197 ve K.2000/3957). Yani üst sınır olarak %20-25 alınabilir. Aksi takdirde şirket iyileştirilmesi mümkün olmayacak derecede borca batmıştır yani iflasın ertelenmesi istenemez.



İyileştirme projesinin hazırlanması oldukça önemlidir. Projede sunulan çözümler gerçekçi olmalı vaat veya temenni içermemelidir. Proje şirkette sürekli ve kalıcı bir iyileştirme oluşturmaya yönelik hazırlanmalıdır. Proje kapsamında sunulabilecek iyileştirme tedbirlerine bazı örnekler aşağıda sunulmuştur:

- Şirket ortaklarının şahsi taşınmazlarını satarak veya şirkete devrederek şirkete yeni kaynak yaratılması,
- Sermayeye katkı sağlayan yeni ortak alınması (tedarikçilerin veya bayilerin şirkete ortak olması gibi),
- Alacaklı bankaların borçları yeniden yapılandırılmasını sağlayarak, şirkete ek kredi temin edilmesi,
- İştiraklerin bir kısmının satılarak küçülme yoluyla şirkete ek kaynak yaratılması gibi.

**Mahkemenin İhtiyati Tedbir Kararı Vermesi:** Uygulamada genellikle mahkeme iflas erteleme kararını vermekte acele etmemekte, diğer yandan da geçen sürede şirket aktiflerinin de korunmasını sağlamak için ihtiyati tedbir kararı vermekte ve şirkete geçici kayyım veya kayyımlar tayin etmektedir. Aşağıda yerel bir mahkemenin iflas erteleme davasına ilişkin bilirkişi raporunun gelmesinden sonra vermiş olduğu ihtiyati tedbir kararı örneği sunulmuştur:

**“Karar:** Davacı vekili tarafından ihtiyati tedbir talepli olarak iflasın ertelenmesi talep edilmiş olup, yapılan keşif sonucu, bilirkişilerin raporlarını sundukları anlaşılınca, sunulan rapor ile dava dosyası ve iyileştirme projesini incelendi.

**GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ:**

1- a) Davacı şirketin ihtiyati tedbir talebinin kısmen kabulü ile İİK'nun 206'ncı maddesinin 1. sırasında yazılı alacaklara ilişkin olanları hariç olmak üzere HUMK'nun 101 ve İİK'nun 179/a ve 179/b maddeleri göz önünde bulundurularak 6183 sayılı yasaya ilişkin icra takipleri ve diğer alacaklılar tarafından hangi nedene dayalı olursa olsun **yapılmış veya yapılacak olan tüm icra takiplerini yapılacak takiplere ilişkin olarak ihtiyati tedbir ve ihtiyati hacizlerin durdurulmasına**, bu kapsamda fiili haciz ve muhafaza istemlerinin yapılmasının yasaklanmasına,

b) Şirket adına kayıtlı gayrimenkullerin devrinin önlenmesi bakımından tapu kayıtlarına, motorlu araçların devrinin önlenmesi bakımından trafik

kayıtlarına ve hisse devrinin önlenmesi bakımından Ticaret Sicil Memurluğundaki şirket kayıtlarına 3. kişilere devir ve temlikinin önlenmesi bakımından **ihiyati tedbir konulmasına**, bu hususta ilgili kurumlara müzekkere yazılmasına, ...oy birliği ile karar verildi.

***Ihtiyati Tedbir Kararının 3. Kişilere İlan Edilmesi ve Şirketten Alacaklı 3. Kişilerin İtirazlarının Değerlendirilmesi:*** Yargıtay bir kararında; “İflasın ertelenmesi talebinin ilanı hakkında yasada bir düzenleme bulunmasa da alacaklıların haklarının korunması için bu talebin İİK'nın 166/2.maddesindeki yöntemle ilanı gerekir” denilmektedir (Yargıtay 19.H.D.13.10.2005 tarih ve 2005/6649 E.2005/10006 K.). Mahkemenin vermiş olduğu ihtiyati tedbir ve şirkete geçici kayyım atanması kararlarının, mahkeme tarafından gerek Basın İlan Kurumu aracılığıyla yerel basına verilen ilanla, gerekse Türkiye Ticaret Sicili Gazetesine gönderilen yazı ile 3. kişilere duyurusu yapılır.

İlandan haberdar olan 3. kişilerden iflas erteleme kararına itirazda bulunan şirketlerin veya vekillerinin, kararda belirtilen süre içinde “müdahil” sıfatıyla kararın verildiği mahkemeye başvurması gerekir. Davaya müdahil olan taraflar, davacı şirketin dilekçesine, mahkeme kararına veya bilirkişi raporuna çeşitli yönlerden itirazda bulunabilirler. İflas erteleme davalarında müdahillerde haklı olarak bir bekleyiş içindedirler. Bir müdahil vekili dava dilekçesinde, iflas erteleme davası nedeniyle alacağını alamayan bir müvekkilinin ruh halini; “Kumar oynayan bir komşusuna çocuğunun okul parasını vermeyi kimden ve nasıl isteyebilirsiniz?” sorusuyla ifade etmektedir.

Mahkeme söz konusu itirazların doğru olup olmadığını değerlendirmek üzere dosyayı yeniden bir önceki bilirkişi kurulana tekrar gönderir. Bu arada geçen süre içerisinde geçici kayyımdan rapor ister, davaya yapılan itirazları değerlendirir, şirket yetkililerince özellikle iyileştirme projesinde belirtilen hususlara ilişkin incelemelerde bulunur. Davanın bütün aşamalarında önemli olan, şirket yetkililerinin “dürüst” ve “samimi” olmasıdır. Mahkeme, yapmış olduğu araştırmalarda veya kayyımdan gelen raporlarda şirket sahiplerinin dürüstlüğü ve samimiyetinde şüphe uyandıracak delillere rastlaması durumunda, şirket alacaklılarını korumak için zaman kaybetmeden şirketin iflasına karar verebilmektedir. Mahkemenin kararına karşılık alacaklıların karara temyiz süresi 10 gündür. Alacaklılar kararın ilanından sonraki 10 gün içinde kararı temyiz edebilirler. Erteleme kararının temyiz edilmesi, erteleme kararının yürürlüğe girmesine engel teşkil etmez (Öztek 2005,49).

***İflas Erteleme Kararı Alınması ve Kayyım Atanması:*** Mahkemenin ayrıntılı iflas erteleme kararında; iddiayı, savunmayı, delilleri değerlendirip, gerekçeyi özetledikten sonra, iflasın ertelenmesinin şekli ve maddi koşullarını ayrıntılı değerlendirir ve son kısımda iflasın erteleme kararının sonuçları yönünden mahkemenin kabul gerekçeleri açıklanarak şirkete belirli bir süre iflasın ertelenmesine karar verildiği belirtilir. Mahkeme kararı heyet halinde verir.

İflas erteleme kararında kayyımın görev ve yetkileri ayrıntılı olarak gösterilir. Kayyım ilk iş olarak şirketin muhasebe sisteminde aksaklıklar varsa bunları düzenlemeli, saptamış olduğu hataları düzelttirmelidir. Şirketin muhasebe sistemini kavramadan ve güvenmeden kayyımın faaliyet göstermesi güçtür. Kayyım, mahkemenin kendisini görevlendirmesinden itibaren, şirket üst düzey yönetimi ile toplantı yapar, mahkemenin kendisine vermiş olduğu görevleri bildirir, yönetimden beklentilerini açıklar. Kayyım doğrudan mahkemeye karşı sorumludur. Dönemsel olarak mahkemeye rapor verir. Şirkete ilişkin özellikle olağan dışı gelişmeler hakkında mahkemeyi bilgilendirir. Kayyım alacaklılar arasında eşitlik ilkesini gözeterek faaliyetini sürdürür. Kayyım her ay mahkemenin takdir ettiği ücret şirket tarafından ödenir.

***İflas Ertelemesinin Uzatılması ve İflas Erteleme Sürecinden Çıkış:*** İflas erteleme süresi sona ermeden önce şirket yetkilileri avukatları aracılığıyla mahkemeden süre uzatma talebinde bulunur. Şirkette iyileşme ümidi devam ediyorsa ve alacaklıların hakları zarara uğramayacaksa sürenin uzatılmasına gidilmesi uygun olur. Mahkeme kayyımın o ana kadar uyguladığı iyileştirme tedbirlerinin sonucunu, verdiği raporları dikkate alarak ve bilirkişi incelemesi yaptırdıktan sonra süre uzatılabilir (Öztek2005,60). Süre uzatımlarında, gün değil, saat bile önemli olmaktadır. Örneğin; 10 Mayıs 2006 günü saat 10.00'da bir yıllık süre uzatımı alan bir şirketin, 10 Mayıs 2007 günü saat 10.00 itibarıyla süre uzatımı kararını henüz alamamışsa, alacaklılar söz konusu boşluğu değerlendirip şirketten alacaklarının karşılığını haczedebilir. Mahkeme tarafından verilen uzatma süreleri toplamı dört yılı geçemez.

İflas erteleme kararı alan şirket yetkililerinin kayyım gözetiminde iyileştirme projesini hayata geçirmeleri ve bunda başarılı olmaları durumunda şirket kayyımın bildirimini ile mahkeme iflas erteleme kararını kaldırır. Aksi durumda yani şirketin borca batıklığının artarak devam etmesi yani iyileştirme projesinin etkin bir şekilde hayata geçirilememesi durumunda mahkeme şirketin iflasına karar verir.

## 4.ŞİRKETLERİN MALİ BAŞARISIZLIĞA DÜŞME NEDENLERİ VE ÇÖZÜME YÖNELİK ÖNERİLER

Şirketleri iflas erteleme sürecine götüren mali başarısızlığın çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Bu kısımda özellikle KOBİ'lere yönelik başlıca başarısızlık nedenleri ile bazı çözüm önerileri üzerinde durulacaktır.

### 4.1. Mali Başarısızlık Nedenleri

Şirketleri mali başarısızlığa sürükleyen çeşitli içsel ve dışsal nedenler bulunmaktadır. **Dışsal nedenler** denilince ilk akla gelenler; küresel ekonomide yaşanan krizler, ekonomik daralmalar, teknolojinin hızla değişmesi, rekabetin ulusal değil artık uluslararası düzeyde olması (özellikle Çin faktörü), ülke ekonomisinde yaşanan daralmalar (ekonomik krizler ve büyüme hızının yavaşlaması) ve kayıt dışı ekonomidir. Özellikle KOBİ'lerde kayıt dışı ekonomi nedeniyle yöneticiler, şirketin mali durumunu tam olarak izleyememekte, dolayısıyla yanlış kararlar alabilmektedirler. Ekonomik krizler ise şirketlerin öz sermayesi ve karlılığını olumsuz yönde uzun yıllar etkilemektedir.

Mali başarısızlığa yol açan çeşitli **içsel nedenler** bulunmakla birlikte en yaygın olanı şirket yönetimi ile ilgili eksikliklerdir. KOBİ'lerin büyük çoğunluğu aile şirketi olup, profesyonel yönetimden uzaktırlar. Şirket yöneticilerinin (ortaklarının) gerekli niteliklere sahip çalışanlarının olmaması sonucu özellikle nakit ve risk yönetiminde karşılaşılan başarısızlıklar, ekonomik tedbirlerin (kararların) zamanında alınmaması yaygın olarak gözlemlendiğimiz nedenlerdir. Örnek olarak; toplam altı şubesi bulunan bir marketler zincirinde, şirket yöneticilerinin bir şubenin kapatılması kararını dört beş ay geciktirmeleri şirketin sonu olmuştur. Diğer nedenler ise; şirketlerde 2. ve 3. nesil aile bireylerin yönetime geçmesi (nesil değişimi), şirket yöneticileri (ortaklarının) ve aile bireylerinin tasarruftan uzaklaşarak hayat standartlarının birden yükselmesi, yetersiz sermayeye sahip olunması, aşırı borçlanma, borçlanmanın kısa vadeli olması gibidir.

### 4.2. Çözüme Yönelik Öneriler

Şirketleri mali başarısızlığa düşmelerini önleyeceği düşünülen doğrudan veya dolaylı ilgili bazı öneriler ve değerlendirmeler aşağıda başlıklar halinde sunulmuştur. Bunlar:

- **Şirketler sermaye yönünden zayıftır:** Ülkemizde maalesef küçük ve orta ölçekli şirketler sermaye yönünden güçsüzdür. Mevcut sermaye artırma prosedürleri de bu güçsüzlüğü teşvik eder niteliktedir. Şöyle ki; bazı şir-

ketlerde kayıtlarda sermaye artışı olmasına rağmen fiilen şirkete sermaye (nakit) girişi olmadığı gözlemlenmektedir.

• **Şirketler borç öz sermaye dengesini iyi gözetmelidirler:** Ülkemizde şirketlerin çalışma sermayelerinin önemli bir bölümü kısa vadeli ticari borçlanma (çek, senet gibi) yoluyla finanse edilmektedir. Bununla birlikte şirketin finansal riskinin artmaması için özellikle ekonominin daraldığı dönemlerde krediler azaltılmalıdır. Kısa vadeli kredi kullanmaktan kaçınılmalıdır. Kısa vadeli dış kaynaklarla, orta ve uzun vadeli yatırımlar finanse edilmemelidir. Kur riskine dikkat edilmeli, tedbir olarak forward, future, swap ve opsiyon vb. sözleşmelerinden yararlanılmalıdır. Nakit yönetimine özel bir önem verilmelidir.

• **Bankalar çek karnesi verirken basiretli tacir gibi davranmalıdır:** iflas er-teleme davalarında en fazla mağdur olan kurumların başında bankalar gel-mektedir. Diğer yandan da şirketlere titiz bir inceleme yapmadan vermiş oldukları çek karneleri yüzünden, söz konusu mağduriyetlerinin bir nedeni de aynı zamanda kendileri olmaktadır. Uygulamada maalesef bazı banka-ların, aynı adreste birden fazla kurulmuş şirketlere, hatta adresinde dahi bulunamayan paravan şirketlere çek karnesi verdikleri gözlemlenmektedir. Halbuki, 3167 sayılı Çek Kanunu'nun 2. maddesine göre, "Bankalar, çek hesabı açmak maksadıyla bu Kanunla kendilerine verilen görev ve yüküm-lülükleri yerine getirirken, çek hesabı açtırmak isteyenin yasaklılık ve engel durumu bulunup bulunmadığını Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca 9 uncu maddeye göre bankalara yapılan duyurular çerçevesinde her birinin kendi nezdinde oluşturduğu kayıtlardan araştırırlar; ayrıca bu kişinin eko-nomik ve sosyal durumu gibi hususların belirlenmesinde gerekli basiret ve özeni gösterirler" denilmektedir.

• **Reel sektördeki firmaların riskten korunması için veri havuzu/veri ha-vuzları oluşturulmalıdır:** Merkez Bankasının "memzuc kayıtlarına" veya mali kesimde kredi kuruluşlarının kendi aralarında oluşturdukları "Kre-di Kayıt Bürosu A.Ş." (www.kkb.com.tr) benzeri yapılanma arayışları reel sektör için sanayi ve ticaret odaları bünyelerinde veya Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği bünyesinde oluşturma imkanları araştırılmalıdır. Dolayısıyla şirketler kredili satışlarında müşterilerinin risk analizlerini daha kolay ve güvenle yapabilirler.

• **Şirketler Mali Müşavirlerden ve Yeminli Mali Müşavirlerden Mali Da-nışmanlık Alanında Daha Fazla Yararlanmalıdır:** Ülkemizde maalesef muhasebe meslek mensupları yoğun iş yükleri nedeniyle hizmet verdikleri

şirketlere sadece yasaların ön gördüğü asgari gereklilikleri sağlamaktadırlar. Halbuki şirket yöneticilerinin asıl ihtiyacı söz konusu yasal formalitelerin yürütülmesi yanında, şirketin mali durumu, sürdürülebilirliği, büyüme performansı, riskleri vb. konularda danışmanlıktır. Dolayısıyla, şirketler muhasebe sistemlerin en kısa sürede düzene koyarak, profesyonel meslek mensuplarından danışmanlık alanında daha çok yararlanmanın yollarını aramalıdır.

• **Şirketlerde yönetici ortakların muhasebe, finans, denetim, hukuk gibi konularda eksiklikleri bulunmamalıdır:** Ülkemizde maalesef iflas veya iflas erteleme sürecine gelince bilanço ile mizan ile tanışan işletme sahipleri bulunmaktadır. Elbette bu geç tanışma, kendilerine çok fazla bir yarar sağlamamaktadır. Ülkemizde eğitim kurumları doğrudan profesyonel yönetici yetiştirilmesine yönelik değildir. Belki kişisel veya şirkete özgü eğitimlerle veya yüksek lisans programlarıyla söz konusu eksikliğin giderilmesi sağlanmalıdır.

• **Şirket sahipleri yeterli sayıda ve nitelikte personel çalıştırmaya özen göstermelidir:** Özellikle küçük ve orta ölçekli şirketler maliyetten tasarruf yapmak için Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir gibi unvanlara sahip olmayan belgesiz muhasebeciler çalıştırmakta, onların yaptıkları işlerin kalite kontrolünü yapamamakta veya nitelikli bir personele çok fazla görev yükleyerek onu verimsiz hale getirebilmektedirler.

## 5. SONUÇ

İflas erteleme talebinde bulunan şirketin bu talebinin kabul edilebilmesi için onun borca batık olması ve kurtarılmasının mümkün olması gerekmektedir. İflas erteleme sürecinin bütün aşamalarında muhasebecinin önemli görevleri bulunmaktadır. Bununla birlikte muhasebeci asıl olarak hizmet verdiği şirket yöneticilerine sürekli raporlar vererek şirketin iflas erteleme sürecine girmemesine yardımcı olmalıdır.

İflas erteleme sürecinde gerek mahkeme gerekse görevlendirdiği bilirkişiler ve kayımlar, iflas erteleme talebinde bulunan şirketin samimiyetini sürekli olarak test ederler. Dolayısıyla söz konusu sürecin her aşamasında önemli olan, davacı şirket yetkililerinin mahkemeye sundukları belge ve bilgilerde yanıltıcı olmamaları, şirket alacaklılarını mağdur etmemek için somut delillere dayanan etkin bir iyileştirme projesi hazırlamaları ve bunu gerçekleştirme gayreti içinde olmalarıdır. İflas erteleme süreci içindeki bir şirket, "hastanenin yoğun bakım ünitesinde yatan bir hastaya" benzetilebi-

lır. Dolayısıyla bu sürece başvuran her şirketin hukuki kurallara eksiksiz uyması, muhasebe ve finans yönetimine daha fazla önem vermesi, kendisini bu sürece getiren eksiklikler veya yanlışlıkları düzeltme arayışı içerisinde olması gerekir.

İflas erteleme sürecine başvuran şirket ile ilgili diğer kişiler ise bu süreçte mümkün olduğu ölçüde sabırlı davranmalı ve şirketin işlerini kolaylaştırıcı yönde (rneğin, alacağının bir kısmından vazgeçme, hammadde tedarikini sürdürme vb. gibi) hareket etmelidir. Çünkü, şirketin faaliyetlerini sürdürmesi halinde alacaklıların alacaklarına kavuşma olasılığı daha çok olabilir. Diğer yandan her ne kadar iflas erteleme kararı şirket alacaklıların karşı şirketi bir mahkeme koruması altına soksa da, iflas ertelemesi işlemlerinin engelleyemediği işlemlerde bulunmaktadır. Örneğin; şirket ortakları veya yöneticileri karşılıksız ek şikayetleriyle muhatap olabilirler.

#### KAYNAKÇA

- ERTUNA, İ.zer. 2005, Kapitalizmin Son Direnişi, Alfa Yayınları, İstanbul.
- ATALAY, Oğuz. 2007, Borca Batıklık ve İflasın Ertelemesi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Güncel Yayınevi, İzmir.
- ASOMEDYA. 2004 "Firmaların Mali Başarısızlığının Nedenleri ve Mali Başarısızlığın Erken Uyarı Sinyalleri ile Tahmini", Ankara Sanayi Odası Dergisi, Eylül.
- ÖZTEK, Selçuk. 2005, "İflasın Ertelemesi", Bankacılar Dergisi, Sayı 53.
- İcra İflas Kanunu
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısı

# ENDİREKT GİDERLERİN İZLENMESİNDEKİ MALİYET SİSTEMSİZLİĞİ VERGİ KAÇIRILMASINA VEYA FAZLA VERGİ ÖDENMESİNE YOL AÇAR

Doç. Dr. Türker SUSMUŞ\*

## ÖZET

Günümüz uygulamalarında, özellikle KOBİ'lerde, ya hiç maliyet sistemi bulunmamakta veya gider yerleri tabanlı maliyet sistemleri aksak ve yeterince bilinçli olmayan bir şekilde uygulanmaya çalışılmaktadır. Oysa, maliyet sistemsizliği veya sağlıksız bir maliyet sistemi, işletmelerin yanlış mamul maliyetlerini hesaplamalarına yol açacağı gibi, bilinçli veya bilinçsiz bir şekilde vergi kaçırılmasına veya fazla vergi ödenmesine de yol açabilmektedir. Esasen bu sistemsizliğin en olumsuz sonucu, işletmelerin hatalı bir biçimde mamul maliyetleme, satış fiyatı hesaplama ve envanter değerlemesi yapması, dolayısıyla yanlış üretim ve stoklama kararları alması olacaktır. Özellikle SPK'ya kayıtlı işletmelerde bu tür hatalı uygulamaların yapılması sonucunda hem "Kamuyu Aydınlatma" ve "Saydamlık" ilkesinin, hem de genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden "sosyal sorumluluk" ilkesinin olumsuz etkilenebileceği açıktır. İşte bu nedenle maliyet sistemi konusunun önemini çarpıcı bir biçimde ortaya koyabilmek amacıyla vergi ile doğrudan ilişkisi üzerinde durularak maliyet analiz örnekleriyle desteklenmiştir.

\* Ege Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, e-mail: turkersusmus@gmail.com



**ABSTRACT****WORKING WITHOUT A COST SYSTEM TO ASSIGN INDIRECT COSTS GIVES WAY TO TAX EVASION OR TO PAY EXCESS TAX**

In contemporary applications, especially in SME's, there is no cost system or cost systems based on cost centers is being implicated in an imperfect way without any consciousness. However, unhealthy cost systems can also give way to tax evasion or to pay excess tax consciously or unconsciously as well as causing wrong product calculations. Essentially the most negative outcome of working without a system is making product costing, selling price calculations and inventory valuation wrongly therefore taking incorrect production and inventory building decisions. It is obvious that especially this kind of wrong applications in business enterprises registered to Capital Markets Board can affect "Public Disclosure" "Transparency" and "Social Responsibility" principles negatively. Because of this, to state the importance of cost system subject, its relationship with tax is emphasized and it is supported by cost analysis examples.

**1. GİRİŞ**

Rekabetin gittikçe arttığı, globalleşmenin ve teknolojik yeniliklerin yaşandığı dünyamızda, işletmelerin mevcut pazarlarını koruyabilmeleri ve kabul edilebilir bir karla faaliyetlerini sürdürebilmeleri, çağı yakalamaları ve doğru kararlar almaları ile mümkündür. Özellikle, Avrupa ile hemen hemen bütünleşme sürecine gelindiği ülkemizde, işletmelerin hem ülke içinde faaliyet gösteren işletmelerle, hem de Avrupa Birliği'ne dahil ülke işletmeleriyle rekabet edebilmesi daha da güçleşmiştir. Ulusal ve uluslararası düzeyde gerçekleşecek bu kıyasıya rekabet, işletmelerin mevcut durumunu gösterecek ve geleceğe ışık tutabilecek sağlıklı bir maliyet muhasebesi bilgi sisteminin kurulması ile sağlanabilecektir. Bu bağlamda, insan ihtiyaçlarını gidermek, topluma hizmet etmek, istihdam yaratmak ve bunun sonucunda kar elde etmek isteyen işletmeler, üretmiş oldukları mamullerini doğru fiyattan satabilmek ve karlı yatırımlara yönelebilmek için *maliyetleri* doğruya en yakın bir şekilde tespit etmek isteyeceklerdir.

Literatürde maliyet sistemi ile ilgili çeşitli sistemler yer almaktadır. Bunlar içinde mamul maliyetlerini doğruya en yakın saptamaya yönelik yöntem olarak karşımıza Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi (activity-based costing) çıkmaktadır. Fakat, bu sistemin uygulamacılar tarafından daha kolay algılanıp kurulabilmesi ve faaliyet bazında dağıtım anahtarla-

rının çıkarılabilmesinde bir takım güçlüklerin uygulamada meslek mensuplarca yaşandığı bilinen bir gerçektir. Ayrıca günümüz uygulamalarında, özellikle KOBİ'lerde, ya hiç maliyet sistemi bulunmamakta veya gider yerleri tabanlı maliyet sistemleri aksak ve yeterince bilinçli olmayan bir şekilde uygulanmaya çalışıldığı görülmektedir. Oysa, maliyet sistemsizliği veya sağlıksız bir maliyet sistemi, işletmelerin yanlış mamul maliyetlerini hesaplamalarına yol açacağı gibi, farkında olmadan vergi kaçırılmasına veya fazla vergi ödenmesine de yol açabilmektedir. İşte bu amaçla maliyet sistemi konusunun önemini çarpıcı bir biçimde ortaya koyabilmek amacıyla maliyet sistemi ve vergileme işlemlerinin doğrudan ilişkili olduğu açıklanarak bu çalışma oluşturulmuştur.

## 2. SAĞLIKLI İŞLEYEN MALİYET SİSTEMİNİN FAYDALARI

Maliyet sisteminin faydalarını aşağıdaki gibi 4 temel noktada toplamak mümkündür:

### a) Mamul Maliyetlemesi

İşletmeler, ekonomik yönleri güçlü olan ve katma değer yaratarak toplumun ihtiyaçlarına cevap veren kar amaçlı örgütlerdir. İşletmelerin, bu amaçlarına ulaşabilmeleri ve gelişip büyüebilmeleri, işletme politikalarının sağlıklı bir şekilde tespit edilmesine bağlıdır. Kuşkusuz, bir işletmenin politikalarını belirleyen en önemli faktörlerden birisi, ürettiği mamul ya da hizmetlerin fiyatının oluşturulmasında ve geleceğe yönelik stratejilerde kullanılan maliyettir. Çünkü işletmeler mamullerini satarken bunları ne kadara üretmiş olduklarını ve gelecekte de ne kadara üretilip satılabileceğini bilmek isterler.

Diğer yandan, mamul maliyetlerin doğru bir şekilde saptanması işletmelerin dönem sonlarında doğru bir envanter değerlemesi yapmasına da imkan tanıyacak, böylece gerek bilançolarda stoklar (151 ve 152 nolu hesaplar) gerekse satışların maliyeti ve gelir tablosunda satılan mamulleri maliyeti ve brüt karlılık rakamları daha gerçekçi bir biçimde yerini alacaktır. Bunun paralelinde de kar payı dağıtım ve vergileme işlemlerinin de gerçekçi sonuçları yansıtacağını söylemek kanımca doğru olacaktır.

### b) Maliyet Kontrolü

Yöneticiler, üretilen mamüllerin maliyetlerini ayrıntılı olarak bilmek isterler. Ayrıntılı mamül maliyet verileri yöneticilere maliyet kontrolünde, üretimin ve bunun için gerekli olan kaynağın planlanmasında ve başarı ölçümünde

yardımcı olur. Aynı zamanda bu veriler, yöneticilerin hangi mamulün üretimine devam edileceği, hangisinin üretimine son verileceği ve fiyatlandırmanın nasıl olacağına ilişkin kararların alınmasında da rol oynar.

Maliyet kontrolü, etkin bir maliyet sisteminin varlığı sayesinde işletmelerin maliyetler hakkında bilinçlenmesi ile sağlanabilmektedir. Buna ilk adım; gider türlerinin gider yerlerine dağıtımı olan 1. dağıtımın doğru, mantıklı ve ölçülebilir dağıtım anahtarları ile gerçekleştirilmesidir. Giderlerin azaltılması ve kontrol altına alınması belirli incelemeler, belirli analizler sonucu sağlanabilir. Maliyet sistemi ile işte bu analiz ve incelemeler için gerekli veriler sağlanabilecektir.

### c) Maliyet Planlaması

İşletmeler, faaliyetlerini sınırlı kaynaklarla yürütmek durumunda olan ekonomik birimlerdir. Sınırlı kaynak varsayımı altında en yüksek verime ulaşabilmek için işletmelerin iki temel soruya cevap aramaları gerekmektedir. Bunlar, “gerçekten olması gerekenin yapılıp yapılmadığı” ve yapılanların ne ölçüde iyi olduğu” dur. Bu sorulardan birincisinin cevabı, işletmenin toplum gereksinmelerine karşılık verebilmesi ile ilgilidir. İşletme yönetimi, karar süreci içerisinde hizmet sunulacak gereksinmeyi belirleyip doğrultuyu düzenleyecek, yani “uzun döneme yönelik olarak olması ve yapılması gerekeni seçecektir”. Günümüzün karmaşık toplum ve pazar yapıları dikkate alındığında, bu tercihin tek doğruyu bulmak için yapılmayacağı anlaşılabilir. İkinci sorunun cevabı, ilkinde oranla daha kolaylıkla ve belirleyici göstergelerle aranabilir. Burada “iyi” nin ölçüsünü, işletmenin “amaçlarına ulaşma derecesi” ve “amaçlarını en düşük maliyetle gerçekleştirme oranı” ortaya koyacaktır.

Bu bağlamda, sağlıklı bir maliyet sisteminden elde edilecek bilgiler sayesinde geleceğe ilişkin mamul ve departman bütçeleri hazırlanabilecek, hatta mamul maliyetini oluşturan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerine ilişkin standartlar daha kolay ve amaca uygun bir şekilde oluşturulabilecektir.

### d) Yönetimsel Kararlardaki Önemi

Halen üretmekte olduğumuz mamullerden hangisinin üretimine devam edelim? Hangisinin üretiminden vazgeçelim? Bu mamullerden birini üretmeye devam mı edelim yoksa dışarıdan tedarik yoluyla satın mı alalım? Satış fiyatımız ne olsun? X departmanını kapatalım mı? İşletmemize gelen özel bir sipariş fiyatını kabul edelim mi yoksa reddedelim mi? gibi soruların

cevaplarının verilebilmesi ve bu sorulara ilişkin sağlıklı kararlar alınabilmesi için sağlıklı işleyen bir maliyet muhasebesi sisteminden sağlanacak maliyet bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır.

### 3. MALİYET SİSTEMİNİN KURULABİLME AŞAMALARI

Maliyet sisteminin işletmelere ne gibi faydalar sağladığı gerekçeleriyle açıklanmıştır. Kanımca, iyi ve sağlıklı işleyen bir maliyet sisteminin kurulabilmesi için aşağıdaki adımların gerçekleştirilmesi gerektiğini söylemek mümkündür:

- Üst yönetimin bu konuda kesin kararlı olduğunu, bu konunun arkasında duracağını tüm yöneticilere duyurarak maliyet sistemi konusunda uzman ilgili meslek mensubu / danışman firmayla sözleşme imzalanması,
- Maliyet Sistemi kurulacak işletmede proje takımının oluşturularak başta genel müdür olmak üzere muhasebe, maliyet muhasebesi, finans, üretim, satın alma, ar-ge, pazarlama, insan kaynakları departman yöneticilerinin ve kurulacak maliyet sistemini bilgisayar yazılımı haline getirmesini sağlayacak bilgi işlem veya yazılım müdürünün de bu takımda yer almasının sağlanması,
- Maliyet sistemini kuracak maliyet danışmanı kişi/firma ile yakın çalışacak bu takım üyelerine maliyet sisteminin gerekliliği ve yararları üzerine tatmin edici açıklamalarda bulunularak ikna edilmesi,
- Maliyet danışmanı kişi/firma tarafından işletme içinde keşif yapılarak üretimin başından satışın gerçekleştiği son noktaya kadar ki tüm tedarik, üretim, pazarlama-satış ve yönetim sürecindeki ilgili departmanlar gezilerek tam bilgiye sahip olunması ve bununla ilgili yazılı üretim akış şema ve belgelerin hazırlanması,
- Maliyet danışmanının keşif incelemeleri sonucu edindiği bilgiler hakkında proje takımı üyelerine mevcut sistem hakkındaki saptamalarını aktararak mevcut sisteme ilişkin departman yöneticilerinin eklemeleri gereken bilgileri dinlemesi ve mevcut sistemin (sistemsizliğin) sakıncalarını tartışarak mevcut sistemi masaya yatırmaları,
- İşletmenin mevcut süreci hakkında sağlıklı bir bilgiye sahip olunmasının ardından muhasebe sistemine de entegrasyonu kurulacak olan gider türlerinin (çalışmanın ileriki bölümlerinde açıklanacak) tekdüzen muhasebe sistemine uygun bir biçimde belirlenmesi,

- Gider türlerinin belirlenmesi devam ederken giderlerin tüketildiği, geçtiği yerleri ve dolayısıyla toplanacağı yerleri, yani departmanlar olarak adlandırılan gider yerlerinin (çalışmanın ileriki bölümlerinde açıklanacak) saptanması,
- Gider türlerinin belirlenmesinin ardından bu giderlerin izlenebilmesini sağlamak amacıyla direkt ve indirekt hammadde stokları için talep, satın alma ve üretim süreçlerinde objektif bir malzeme akış belgeleme sisteminin kurulmasına başlanması,
- Direkt işçi ve indirekt işçi ayrımlarının işletme içinde doğru bir şekilde yapılarak mevcut tüm işçiler için bu konuda sınırların çizilmesinin sağlanması,
- İşçilik maliyetlerinin takip edilebilmesi amacıyla direkt işçilerin hangi mamulün üretiminde, hangi gün ve kaç saat çalıştıklarının saptanabilmesi için direkt işçi çalışma kartları ve özetlerinin hazırlanması,
- Çeşitli departmanlarda çalışmalarını sürdüren indirekt işçiler için de hangi departmanda hangi gün ve kaç saat çalıştıklarının saptanabilmesi için indirekt işçi çalışma kartları ve özetlerinin hazırlanması,
- Endirekt gider olarak nitelenen elektrik, bina sigorta, makine sigorta, doğal gaz, ısıtma, emlak vergisi, bina amortisman, makine amortisman ve kira gibi vb indirekt giderlerin tüketildikleri ya da ilgili oldukları tüm gider yerlerine dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarlarının saptanarak bu anahtarlara ilişkin bilgi akışının sisteme bağlı olarak normal raporlanmasının sağlanması,
- İşletme için çok önemli olan 1. dağıtım işleminin, yani indirekt gider türlerinin ortaya çıktıkları, tüketildikleri ya da ilgili oldukları tüm gider yerlerine mantıklı, pratik ve ölçülebilir dağıtım anahtarlarıyla dağıtılması,
- İşletmenin yapısına uygun ilgili 2. dağıtım yönteminin (direkt dağıtım, kademeli dağıtım, matematiksel dağıtım gibi) belirlenmesinin ardından yardımcı üretim, yardımcı hizmet ve üretim yerleri yönetimi gider yerlerinde 1. dağıtım sonucu toplanmış olan indirekt giderlerin (Genel Üretim Giderleri) ilgili dağıtım anahtarları kullanılarak esas üretim gider yerlerine yüklenmesi,
- 1. ve 2. dağıtım sonucu esas üretim gider yerlerinde toplanmış olan tüm indirekt giderlerin (Genel Üretim Giderleri), bu giderlerin toplandığı yerler ile mamuller arasında mantıklı ilişki kurulabilen dağıtım anahtarları saptanarak 3. dağıtım işleminin gerçekleştirilmesi.

Yukarıda belirtilen tüm maliyet izleme ve dağıtım işlemlerinin devamlılığının ve objektifliğinin sağlanabilmesi için ilgili tüm aşamalara ilişkin bir bilgisayar yazılımı geliştirilerek kurulan maliyet sisteminin izlenmesi ve süreçlerinin analizi gerekmektedir. Böylece işletme yöneticileri ve tepe yönetimi maliyet yönetim sürecini bilgi işlem ortamından hem izleyebilecek, hem de mamul maliyetlerinin çıkarılması sistematik, düzenli ve pratik hale getirilebilecektir.

#### 4. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE GİDER TÜRLERİ VE GİDER YERLERİ

##### 4.1. Gider Türleri

Türkiye'deki muhasebe uygulamaları için tek düzen hesap planında belli başlı gider türleri belirlenmiş ve aşağıdaki şekilde sıralanmıştır<sup>1</sup>:

a) İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işleri kapsar.

b) İşçi Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan mavi yakalı işçiler için tahakkuk ettirilen (direkt işçilik, fazla mesai, üretim primleri, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta işveren primi, gece primi, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar ve işçilere ait diğer giderler gibi) her türlü tutarları içerir.

c) Memur Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan yönetici, memur, büro personeli vb. gibi beyaz yakalı çalışanların ücretlerini içerir.

d) Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim, pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, su, gaz, bakım ve onarım, haberleşme, nakliye ile diğer fayda ve hizmetler) için yapılan giderleri içerir.

e) Çeşitli Giderler: Yukarıda belirtilen giderler dışında, işletme faaliyetlerini devam ettirmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar. Sigorta, kira, yolluk giderleri, dava, icra ve noter giderleri, iştirak payı ve aidat giderleri gibi çeşitli giderler bu grupta yer alır.

f) Vergi, Resim ve Harçlar: Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider ni-

1. Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı, 1994, s.123

teliğindeki emlak ve damga vergisi, noter, tapu ve belediye harçları gibi vergi, resim ve harçları içerir.

g) Amortisman ve Tükenme Payları: Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile, özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman giderleri ile tükenme paylarını içerir.

h) Finansman Giderleri: İşletmenin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak üzere yaptığı kısa veya uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarını içerir.

#### 4.2. Gider Yerleri

Her işletme, faaliyet konusuna, üretim tekniğine, büyüklüğüne ve organizasyon yapısına göre çeşitli bölümlerden oluşur. Bunun sebebi, üretim işleminin uzun bir süreçte gerçekleşmesi ve buna dayalı olarak maliyetlendirme çalışmalarının karmaşıklaşmasıdır. Üretimin akışını düzenli olarak izlemek, maliyetlendirme çalışmalarına kolaylık ve güvenilirlik sağlamak amacıyla işletmeler, çeşitli esaslar dahilinde gider yerlerine ayrılır. Bu nedenle gider yeri, üretim ve üretime ilişkin hizmetlerin yapıldığı ve giderlerin oluştuğu, örgütün bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder. (Bilginoglu 1981, 32.)

Sorumluluk muhasebesi sistemine göre ise gider yeri; yöneticisi, bölümde yapılan maliyetlerden sorumlu tutulan bir bölüm, departman ya da bir alt bölümdür. (Hilton 1991, 448) Yani gider yeri; giderlerin toplandığı en küçük sorumluluk merkezi olup, genellikle işletme ile ilgili bölümler (departmanlar) olarak bilinir. Fakat bazı durumlarda bir bölüm çeşitli gider yerlerini de içine alabilir. (Sundem, Horngren 1987, 261.)

Gider yerleri ayırımına gidilmesi sayesinde aşağıdaki yararlar işletmeler için söz konusu olacaktır: (Bursel 1976, 201 Büyükmirza 1987, 76,77.)

- 1- Daha doğru birim maliyetin hesaplanabilmesi mümkün olur.
- 2- Her bir gider yerinin giderlerinin bilinmesi bölüm bütçelerinin ve dolayısıyla master bütçesinin hazırlanması nedeniyle kimlerin sorumlu tutulacağı daha kolay bir şekilde anlaşılacağından daha etkin bir planlama ile gider kontrolünün sağlanabilir.
- 3- Giderler gider yerleri itibariyle hesaplanabildiğinden, giderlerin bütçelenmesinde esas teşkil edecek kısımların belirlenmesi ve böylece herhangi bir gider artışının nerede ortaya çıktığının belirlenmesi daha kolay sağlanabilir.

4- Giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp ilgili yerlere dağıtılması, daha kolay bir şekilde yürütülebilir.

Gider yerleri ayrımının temel amacı, mamullere direkt olarak yükleme olanağı olmayan genel üretim giderlerini mamullere daha doğru bir biçimde yükleyebilmektir. Fakat, bunlardan direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin hangi mamul için yapıldığı kolaylıkla saptanabildiği halde, genel üretim giderleri ancak yapıldıkları gider yerleri itibarıyla toplanıp onlar üzerinden mamullere yüklenebilmektedir. Bu açıdan, gider yerleri ayrımı ne derece derinleştirilmişse, hesaplanacak maliyetler de o derece doğru olur. (Bursel 1976, 207)

Tek düzen hesap planında, gider yerleri aşağıdaki gibi bölümlenmektedir:

#### a) Esas Üretim Gider Yerleri

İşletmenin esas faaliyeti doğrultusunda, üretim çalışmalarının fiilen gerçekleştirildiği ve üretimle ilgili giderlerin toplandığı yer, bölüm ya da departmanlardır. Esas üretim gider yerleri, aynı zamanda, üretim bölümleri olarak da adlandırılmaktadır. (Heitger and Matulich 1985, 207) Bu gider yerlerinde yapılan teknik işlemler tamamen işletmenin faaliyette bulunduğu iş kolunun özelliklerine bağlı olduğundan, bunlarda genel bir ayırım yoktur. Her işletme, kendi yapısına uygun bir gider yeri ayrımına gitmek zorundadır. Bu amaçla, işletmedeki üretim akışını dikkatle izlemek ve birbirinden farklı teknik işlemlerin yapıldığı her bölüm veya atölyeyi bir esas üretim gider yeri kabul etmek gerekmektedir. (Bursel 1976, 203) *Esas üretim gider yerlerinde direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri tüketilmekte olduğundan bu yerlerde toplanan giderler 710, 720 ve 730 nolu hesaplarda izlenir ve 151, 152 ve 620 nolu hesaplar aracılığıyla gidere dönüşür.*

#### b) Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

İşletmenin esas faaliyeti doğrultusunda, fiilen üretim çalışmaları yapılmayan, fakat üretim için önemli destek sağlayarak üretimin kesiksiz ve düzenli akışına yardımcı olan bölüm, birim ya da departmanlardır. Bu gider yerlerinde toplanan maliyetlerin, direkt olarak mamullere yüklenme ihtimali bulunmamaktadır. Bu nedenle, bu yerlerde toplanan maliyetler esas üretim gider yerlerine dağıtılır ve buradan da esas üretim gider yerlerinin giderleri ile birlikte mamullere yüklenir. (Heitger and Matulich 1985, 703) Yardımcı hizmet gider yerlerine örnek olarak bakım-onarım, yemekhane, sosyal tesisler, kalite kontrol, laboratuvar gösterilebilir. *Bu gider yerlerinde*



sadece genel üretim giderleri tüketilmekte olduğundan bu yerlerde toplanan tüm giderler sadece 730 nolu hesapta izlenir ve 151, 152 ve 620 nolu hesaplar aracılığıyla gidere dönüşür.

c) Yardımcı Üretim Gider Yerleri

Bu gider yerlerinde yapılan bir üretim faaliyeti bulunmasına karşın amaç, gerçekleştirilen üretimin piyasaya satışı değil, yapılan üretimin çıktılarının esas üretim faaliyetlerinde kullanılmasıdır. Üretime yardımcı olan üretim yerlerine örnek olarak buhar kazanını ve jeneratörü gösterebiliriz. *Yardımcı üretim gider yerlerinde sadece genel üretim giderleri tüketilmekte olduğundan bu yerlerde toplanan tüm giderler sadece 730 nolu hesapta izlenir ve 151, 152 ve 620 nolu hesaplar aracılığıyla gidere dönüşür.*

d) Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

Bu gider yerleri, üretim yapılan yerlerin sevk ve idaresinden sorumlu olan üretim müdürünün ve yardımcısının, şefinin ofisini, planlama departmanını kapsamaktadır. *Bu gider yerlerinde sadece genel üretim giderleri tüketilmekte olduğundan bu yerlerde toplanan tüm giderler sadece 730 nolu hesapta izlenir ve 151, 152 ve 620 nolu hesaplar aracılığıyla gidere dönüşür.*

e) Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri

Adından anlaşılacağı üzere Ar-Ge faaliyetinde bulunmak amacıyla kurulacak olan departmanlar olup *bu gider yerlerinde toplanan tüm giderler sadece 750 nolu hesapta izleneceğinden üretimle ilişkilendirilmeksizin doğrudan gelir tablosuna 630 nolu hesap aracılığıyla aktarılır.*

f) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri

Adından anlaşılacağı üzere Pazarlama ve Satış faaliyetlerinde bulunmak amacıyla kurulacak olan departmanlar ve bölge satış ofisleri olup *bu gider yerlerinde toplanan tüm giderler sadece 760 nolu hesapta izleneceğinden üretimle ilişkilendirilmeksizin doğrudan gelir tablosuna 631 nolu hesap aracılığıyla aktarılır.*

g) Genel Yönetim Gider Yerleri

Genel müdürlük ve sekreteryası, insan kaynakları, muhasebe, bütçe-finans, maliyet muhasebesi, satın alma gibi genel yönetim faaliyetlerinde bulunmak amacıyla kurulacak olan departmanlar olup *bu gider yerlerinde toplanan tüm giderler sadece 770 nolu hesapta izleneceğinden üretimle ilişkilendirilmeksizin doğrudan gelir tablosuna 632 nolu hesap aracılığıyla aktarılır.*

#### h) Yatırım Gider Yerleri

İşletme içinde yürütülen bina inşaatı, asansör yapımı, çevre düzenlemesi, makine imalatı gibi yapılmakta olan yerleri kapsamaktadır. *Bu gider yerlerinde toplanan tüm giderler sadece 258 nolu hesapta izleneceğinden üretimle ilişkilendirilmeksizin ilgili işler tamamlandığında bilançoda 25 nolu gruptaki ilgili hesaba aktarılır.*

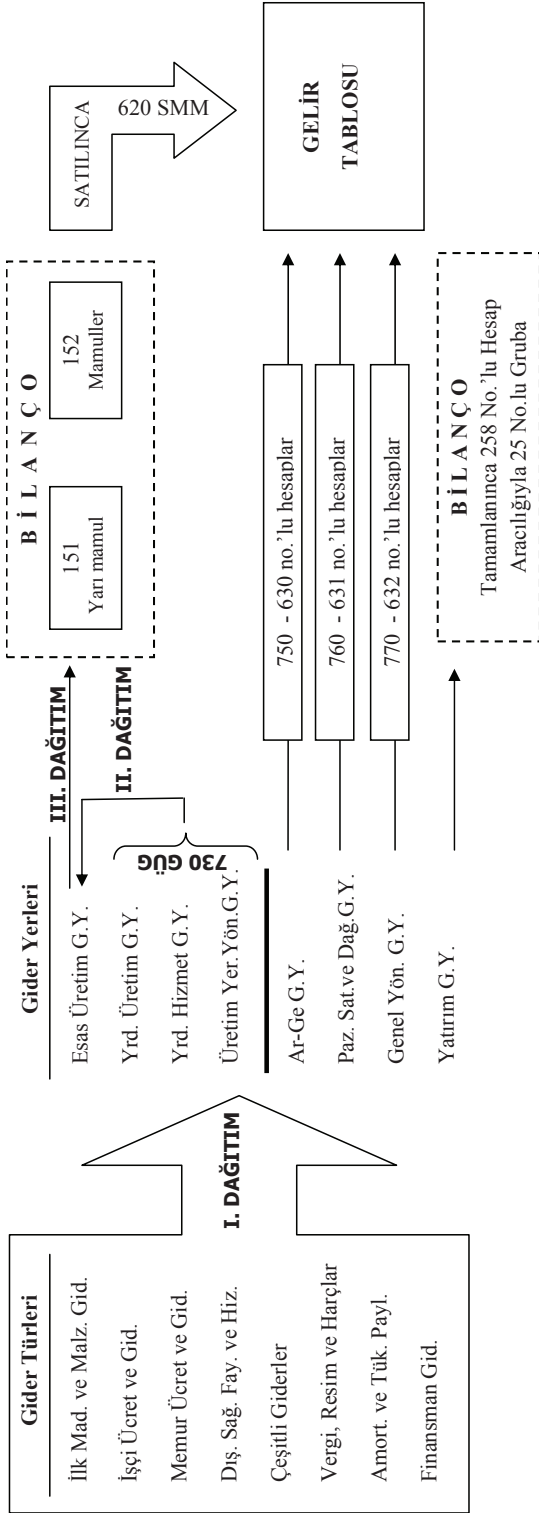
### 5. MAMUL MALİYETİNİN ÇIKARILMASI AŞAMALARI VE SATIŞLARIN MALİYETİ, BİLANÇO VE GELİR TABLOSU İLİŞKİSİ

Üretim maliyetleri; direkt ilk madde ve malzeme (DİMM), direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. DİMM ile direkt işçiliğin mamul maliyetlerine yüklenmesinde herhangi bir sorunla karşılaşılmamaktadır. Çünkü bu giderler üretime direkt olarak kolayca yüklenebilmektedir. Genellikle sorun, üretime endirekt olarak yüklenebilen genel üretim giderlerinde ortaya çıkmakta olup aşağıdaki gibi üç aşamada yükleme işlemi gerçekleştirilmektedir: (Bkz. Şekil 1)

#### a) Gider Türlerinin Gider Yerlerine Dağıtılması ve Önemi(I. Dağıtım)

Şekil 1' den de görüleceği üzere, daha önce açıklanan endirekt gider niteliğindeki gider türleri, mantıklı, pratik ve ölçülebilir dağıtım anahtarları yardımıyla ortaya çıktıkları veya tüketildikleri ilgili gider yerlerine dağıtılacaktır. Örneğin;

- Elektrik giderleri, gider yerlerinin her birine koyulacak sayaçlar sonucunda kw-saat birimine göre,
- Doğal gaz (ısıtma) giderleri, gider yerlerinin m<sup>2</sup> veya radyatör petek uzunluğu ölçülerine göre,
- Endirekt ilk madde malzeme giderleri gider yerlerinde tüketimi gösteren malzeme istek ve çıkış fişlerindeki verilere göre,
- Endirekt işçilik giderleri, gider yerlerinde çalışılan saatlere göre,
- Makine sigortası ve amortisman giderleri, gider yerlerinde bulunan makinelerin kayıtlı değerlerine göre (makinelerin amortisman giderleri muhasebe sisteminde takip edildiğinden doğrudan ilgili gider yerlerine dağıtılması da mümkündür),
- Bina sigortası ve amortisman giderleri, gider yerlerinin m<sup>2</sup> ölçü birimine göre dağıtılabilir.



Şekil 1: Maliyet Dağıtım Aşamalarının Bilanço, Satışların Maliyeti ve Gelir Tablosu ile ilişkisi

İşletmede 1. dağıtım aşamasının kurulması maliyet sisteminin en önemli aşamasıdır. Çünkü 1. dağıtım sayesinde;

- Üretimle ilgili olan ve üretimle ilgili olmayan ayrımı net bir şekilde yapılarak mamul maliyetlemesine esas olacak genel üretim giderleri (730) ile üretimle ilgili olmayan indirekt giderlerin 750, 760, 770, 780 ve 258 nolu hesaplara aktarılabilmesi sağlanır. Üretimle ilgili giderler daha sonra 2 aşamalı dağıtım tabii olduktan sonra dönem sonu stok yarı mamuller bilançosunda 151 nolu hesapta, satılmayan yani dönem sonu stok kalan mamuller ise bilançosunda 152 nolu hesapta yer alacaktır. Mamullerden satışa konu olanlar ise satışların maliyeti tablosu aracılığıyla 620 Satılan Mamullerin Maliyeti hesabı üzerinden gelir tablosuna aktarılması sonucunda vergisel anlamda gider yazılabileceklerdir. Üretimle ilgili olmayan giderler ise 750, 760, 770, 780 nolu hesaplar aracılığıyla doğrudan gider yazılarak vergisel olarak kabul edilen bir gider olarak gelirlerden anında düşülebilmektedirler. 258 nolu hesapta biriken tutarlar ise ilgili yatırım tamamlandığında 25 nolu grubun ilgili hesabında yerini alacaktır.
- Gider yerlerindeki tüm giderler işletme yöneticisi tarafından detaylı bir şekilde görülebileceğinden bilinçlenme yoluyla kontrol fonksiyonu işlemeye başlar ve departman yöneticilerinin kontrol edebildikleri değişken maliyetler (elektrik, doğal gaz, işçilik ücretleri, fazla mesailer, malzeme giderleri) açısından performansları değerlemeye tabii tutulabilir. Kontrol edilemeyecek sabit maliyetler (sigorta, amortisman, kira gibi) açısından ise performans değerlemesi yapılması da böylece engellenebilir.
- 2. dağıtım için gerekli aşama tamamlanmış olur.

#### **b) Yardımcı Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtılması (II. Dağıtım)**

Endirekt giderlerin tüm gider yerlerine dağıtım anahtarları aracılığıyla 1. dağıtım yapıldıktan sonra, yardımcı gider yerlerinde (yardımcı üretim, yardımcı hizmet ve üretim yerleri yönetimi gider yerleri) 1. dağıtım sonucu toplanan genel üretim giderlerinin esas üretim gider yerlerine dağıtım işlemi yapılacaktır. 1. dağıtım sonucu yardımcı gider yerlerinde toplanan tüm indirekt giderler üretimle ilgili giderler olduklarından dolayı genel üretim giderleri adını almakta ve bu gider yerlerindeki giderler 730 nolu hesapta takip edilmektedir. (Bkz. Şekil 1)

Bu işlemin yapılmasının esas amacı; farklı mamuller farklı gider yerlerinde, farklı miktarlarda işleme tabi tutulacağından bu gider yerlerinde toplanan

giderler mamullere yüklenecektir. Fakat giderler hem esas üretim hem de yardımcı gider yerlerinde toplandığından ve mamul ise sadece esas üretim gider yerlerinden geçtiğinden, yardımcı gider yerlerinde toplanan giderlerin mamule yüklenebilmesi için bu gider yerlerinde toplanan giderleri esas üretim gider yerlerinde toplamak gerekmekte ve dağıtım ise esas üretim gider yerlerinin yardımcı gider yerlerinden yararlanma oranına göre yapılması uygun olmaktadır. (Altuğ, 1991, s.176.)

Dağıtıma tabi olacak gider yerlerinin dağıtımında 4 temel yöntem söz konusu olmaktadır. Bunlar; Kademeli dağıtım yöntemi, Direkt dağıtım yöntemi, Matematiksel dağıtım yöntemi ve Planlı dağıtım yöntemidir. Bu yöntemlerle ilgili detaylı bilgilere maliyet muhasebesi kitaplarından ulaşılabilir.

### **c) Esas Üretim Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Üretilen Mamullere Yüklmesi (III. Dağıtım)**

Üçüncü dağıtım; 1. ve 2. dağıtım sonucu esas üretim gider yerlerinde toplanmış olan genel üretim giderlerinin üretilen mamullere dağıtılmasıdır. Bu dağıtım işlemi tamamlandıktan sonra yapılan harcamalar öncelikle 151 nolu Yarı mamuller-Üretim bilanço hesabına, ardından mamul haline gelmesiyle 152 nolu Mamuller bilanço hesabına, mamuller satılırsa da satışların maliyeti tablosu aracılığıyla 620 nolu Satılan Mamullerin Maliyeti hesabı yoluyla da gelir tablosuna aktarılacaktır. Böylece, 3 aşamalı dağıtım sonucunda bilanço, satışların maliyet ve gelir tablosu arasında açıklanan ve şekil 1 de görülen ilişki söz konusu olacaktır.

Burada maliyet dağıtımındaki en önemli husus, esas üretim gider yerlerinden mamullere dağıtılırken kullanılacak dağıtım anahtarı seçimidir. Örneğin, ilgili esas üretim gider yeri makine yoğun bir departman ise makine saati, emek yoğun bir departman ise direkt işçilik saati, makine ve direkt işçilik saati açısından bir farklılık yok ise üretim miktarları, bu departmanlardaki direkt ilk madde ve malzeme tüketimleri faaliyet ölçü birimi olarak kullanılabilir.

## **6. MALİYET DAĞITIMLARININ VERGİ UYGULAMALARI ÜZERİNE ETKİSİ**

Yukarıda açıklandığı üzere, endirekt giderlerin mamul maliyetlerine yüklenmesinde üç aşamalı bir maliyet sisteminin kurulması, bunun sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi için ise bir takım mantıklı, pratik ve ölçülebilir dağıtım anahtarlarının kullanılması gerektiği anlaşılmaktadır. Fakat, genel olarak günümüz piyasadaki maliyetleme uygulamaları düşünüldüğünde;

• İşletmelerin bazı endirekt giderleri (enerji giderleri, bina ve makine sigorta giderleri, kira giderleri, bina amortisman giderleri gibi) işletme içindeki tüm gider yerlerine dağıtmaksızın (1. dağıtım yapmaksızın) doğrudan 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına aktardığı ve böylece mamul maliyetine hiç pay verilmediği görülmektedir. Bu tür bir uygulamanın yapılmasının ortaya çıkaracağı olumsuz etkileri aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür:

▪ Esasen mamul maliyetine pay verilmesi gereken endirekt giderlerin, yani belli bir stoklama sonucunda ancak satış ile vergisel anlamda gidere dönüşebilecek giderlerin 770 Genel Yönetim Giderleri hesabı yoluyla doğrudan gelir tablosuna aktarılmış olması işletmenin karını düşürecek, dolayısıyla maliyet sisteminin yeterince anlaşılammış veya iyi kurulmamış olmasından kaynaklanan bilgi eksikliği nedeniyle istem dışı bir vergi kaçırma sonucunu ortaya çıkacaktır.

▪ Mamul maliyetine pay verilmeden hesaplanacak giderler nedeniyle de mamul maliyetleri eksik hesaplanacak, dolayısıyla yanlış fiyatlama politikası nedeniyle bazı yönetsel kararların hatalı bir şekilde alınması söz konusu olacaktır.

▪ Mamul maliyetine pay verilmeden ilgili giderlerin doğrudan gelir yazılması sonucunda ortaya çıkacak düşük karlılık nedeniyle hatalı kar dağıtım politikaları ortaya çıkacak, ortakların bir takım eleştirileri de beraberinde yönetimi zor durumda bırakabilecektir.

▪ SPK' ya kayıtlı işletmelerde bu tür hatalı uygulamaların yapılması sonucunda "Kamuyu Aydınlatma" ve "Saydamlık" ilkesi olumsuz etkilenebilecektir.

• İşletmelerin bazı endirekt giderleri (enerji giderleri, bina ve makine sigorta giderleri, kira giderleri, bina amortisman giderleri gibi) işletme içindeki tüm gider yerlerine sağlıklı bir biçimde dağıtmaksızın (1. dağıtım sağlıklı yapmaksızın), bu giderler sanki sadece üretimle ilgili bir gidermiş gibi, yani genel üretim giderleriymiş gibi işletmelerce değerlendirilip doğrudan 730 Genel Yönetim Giderleri hesabına aktardığı, dolayısıyla da 750, 760, 770 nolu gelir tablosu hesaplarına hiç pay verilmediği görülmektedir. Bu uygulamanın yapılmasının da aşağıdaki olumsuz etkileri bulunmaktadır:

▪ Esasen 750, 760, 770 nolu gelir tablosu hesaplarına pay verilmesi gereken endirekt giderlerin, 730 Genel Yönetim Giderleri hesabı yoluyla 151 ve 152 nolu hesaplar aracılığıyla belirli bir stoklama sonrasında doğrudan gelir tablosuna aktarılmış olması nedeniyle bu durum işletmenin karını

yükseltecek, dolayısıyla maliyet sisteminin yeterince anlaşılammış veya iyi kurulmamış olmasından kaynaklanan bilgi eksikliği nedeniyle istem dışı bir fazladan vergi verme sonucunu ortaya çıkaracaktır.

- 750, 760, 770 nolu gelir tablosu hesaplarına pay verilmeden tüm endirekt giderlerin 730 nolu hesaba, yani mamul maliyetlerine pay verilmesi nedeniyle de mamul maliyetleri yüksek hesaplanacak, dolayısıyla yanlış fiyatlama politikası nedeniyle bazı yönetsel kararların hatalı bir şekilde alınması söz konusu olacaktır.
- 750, 760, 770 nolu gelir tablosu hesaplarına pay verilmeden tüm endirekt giderlerin 730 nolu hesaba yani mamul maliyetlerine pay verilmesi sonucunda ortaya çıkacak yüksek karlılık nedeniyle hatalı kar dağıtım politikaları ortaya çıkacaktır.
- SPK' ya kayıtlı işletmelerde bu tür hatalı uygulamaların yapılması sonucunda "Kamuyu Aydınlatma" ve "Saydamlık" ilkesi olumsuz etkilenebilecektir.

Yukarıda belirtilen uygulamaların farklı ve zıt sonuçları ortaya koymasının temel nedeni bilgi eksikliği ve doğru mamul maliyet bilgisinin önemini kavranmamış olması veya önemini kavranmak istenmeyişidir. Çünkü, bu konudaki sistemsizlik, elbette ki bazı işletmelerin işine gelmektedir. Bu konuda yaşanan denetim zorluğu ve uygulanabilir sektör standartların olmaması da bu sistemsizliğe davetiye çıkarmaktadır. Bunun yanı sıra denetim elemanlarının vergi ve muhasebe uygulamaları konusunda iyi derecede uzmanlaşmış olmalarına karşın maliyet muhasebesi uygulamaları açısından yeterli düzeyde bilgiye sahip olmamaları da bir diğer etkidir. Diğer yandan, doğaldır ki her üretim işletmesi için kendine özgü maliyet sistemi kurulması gerekliliği de bu kapsamda standartlaşma sürecini zorlaştırılmaktadır. Sonuç olarak, kimi işletmelerin bu sistemsizlik işine gelmiş olsa da orta ve uzun vadede sağlıklı bir maliyet sistemi ile işletmelerin doğru kararlar alması ve büyümeye yol açacak yatırım kararlarını vermesi son derece güçleşecektir ki bu konu kanımca işletme yöneticilerinin gözünden kaçmaktadır.

Uygulama örneği olarak tekstil alanında faaliyet gösteren bir üretim işletmesi ele alınmış ve 1 yıllık maliyet rakamları varsayımsal olarak ortaya konmuştur. Çalışmada direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dikkate alınmamış, sadece endirekt gider kalemleri dikkate alınmıştır. Çünkü, uygulamada, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile

direkt işçilik giderlerinin üretim maliyetine yansıtılmasında çok fazla sorunun yaşanmadığı düşünülmektedir. Kanımca, bu iki ana gider kaleminin üretim maliyetine yansıtılması konusuna ilişkin meslek mensupları arasında ne bir tereddüt ne de bu yönde bir bilgi eksikliği söz konusudur. Asıl sorun, daha önce de açıklandığı üzere, direkt olmayan endirekt ya da ortak gider kalemlerinde ortaya çıkmaktadır.

## **7. MALİYET SİSTEMSİZLİĞİNİN VEYA SAĞLIKLI OLMAYAN MALİYET SİSTEMİNİN İŞLETMELER ÜZERİNE YARATACAĞI VERGİSEL SIKINTILARA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA**

Yukarıda belirtilen kapsamda bir üretim işletmesinde ortaya çıkabilecek sorunları açıklayabilmek için varsayımsal rakamlar içeren bir örnek işletme oluşturulmuştur. Maliyet ve dağıtım anahtar rakamları varsayımsal olmasına karşın, bu rakamlar çerçevesinde gerçekleştirilen maliyet dağıtım ve yüklemeleri ise maliyet prensip ve uygulamalarına uygundur. Ayrıca, örnek işletmedeki gider yerleri uygulamanın iyi anlaşılabilmesi için geniş tutulmuş ve maliyet dağıtımlarının gerçekçi olmasına bu anlamda özen gösterilmiştir.

Örnek üretim işletmemiz tekstil mamulleri üreten bir işletme olup kumaşı (direkt hammadde) hazır almakta, önce kesim departmanında bu kumaşlar kesim işlemine tabii tutulmakta, daha sonra kesilen kumaşlar dikim departmanında dikilmekte, üretimin belirli aşamalarından sonra kalite kontrol departmanında kalite test işlemleri yapılmakta, ardından da dikilen gömlek, penye, pantolon vb. mamuller ise ütülenerek paketlenmektedir.

Örnek üretim işletmemizde işçilerin yemek yedikleri büyük bir yemekhane, üretimin aksamaması için bakım-onarım departmanları ve elektrik kesintilerine önlem almak amacıyla jeneratör birimi bulunmaktadır. İnsan kaynakları, satın alma, mali işler, pazarlama ve satış, Ar-Ge departmanlarının da yer aldığı bu örnek işletmemizde bu anlatımlardan sonra;

- Kesim, Dikim ve Ütü-Paketleme departmanları *Esas Üretim Gider Yerleri*,
- Yemekhane, Bakım - Onarım ve Kalite - Kontrol departmanları *Yardımcı Hizmet Gider Yerleri*,
- Jeneratör ise *Yardımcı Üretim Gider Yeri*,
- İnsan kaynakları, satın alma, mali işler departmanları *Genel Yönetim Gider Yerleri*,
- Pazarlama ve satış departmanı *Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri*,



- Ar-Ge departmanı ise *Ar-Ge Gider Yeri* olarak belirlenmiştir.

Çalışmanın ileriki bölümlerinde yardımcı hizmet ve yardımcı üretim gider yerleri kısaca yardımcı gider yerleri olarak birlikte anılacaktır. I. dağıtıma başlamadan önceki **endirekt maliyetleri** gider türleri itibariyle tablo 1’ de, örnek işletmemizin maliyet dağıtım yapılmasına temel teşkil eden dağıtım anahtarlarını ise tablo 2’ de görmek mümkündür. Özetle; gider yerleri, gider türleri ve dağıtım anahtarlarının belirlenip ölçülebildiği bu örnek işletmede maliyet sisteminin kurulmuş ve işler olduğu söylenebilir. **Üretimle ilgili maliyet ayrımı ilk olarak I. dağıtım işlemlerinde yapıldığı için bu çalışmada maliyet dağıtımının en önemli ve ilk aşaması olan sadece 1. dağıtım konusu ele alınarak konunun önemi açıklanmaya çalışılacaktır. Çünkü, üretimle ilgili olan ve olmayan ayrımı bu aşamada yapılmaktadır.**

**Tablo 1: I. Dağıtım Öncesi Gider Dağıtım Tablosu**

Gider Türleri	E s a s Ü r e t i m G i d e r Y e r l e r i						Y a r d ı m c ı H ı z m e t G i d e r Y e r l e r i			Y ü r e t i m G .Y.			D o ğ r u d a n G e l i r T a b l o s u n a A k t a r ı l a c a k G i d e r Y e r l e r i	
	Kesim	Dikim	Paketleme	Yemekhane	Bakım Onarım	Kalite Kontrol	Jeneratör	Genel Yön.	Pazarlama	Ar-Ge				
İlk Mad. ve Malz.G. - Endirekt Malzeme	500.000	2.000.000	3.000.000	100.000	300.000	100.000	-	80.000	70.000	150.000				
İşçi Ücret ve Gideri. - Endirekt İşçilik	8.000.000	5.000.000	3.000.000	1.500.000	1.000.000	500.000	-	-	-	-				
Memur Ücret ve Gid.	-	-	-	-	-	-	-	3.000.000	4.000.000	2.000.000				
Dış Sağ. Fayve Hiz. - Elektrik Gid.	?	?	?	?	?	?	?	?	?	?				
Çeşitli Giderler - F. Bina Sigortası	?	?	?	?	?	?	?	?	?	?				
Vergi, Res. ve Harç. - Emlak Vergisi	?	?	?	?	?	?	?	?	?	?				
Amort. ve Tük. Payl. - Makine ve Tesisat	?	?	?	?	?	?	?	?	?	?				
Finansman Giderleri	1.600.000	1.300.000	300.000	100.000	200.000	-	-	200.000	200.000	-				
I. Dağıtım Toplamı	?	?	?	?	?	?	?	?	?	?				

Tablo 1 incelendiğinde;

- 6.300.000 YTL lik indirekt ilk madde ve malzeme giderlerinin dağıtım anahtarı kullanılmaksızın gider yerlerine doğrudan dağıtılmış olduğu görülecektir. Çünkü, her bir gider yeri, kullanacağı miktardaki indirekt ham maddeyi işletmenin ambarından malzeme istek fişi yardımıyla talep ettiği için ve ambar da malzeme teslim fişi ile ilgili gider yerine malzeme teslimini yaptığından dolayı, hangi gider yerine hangi tutarda indirekt ilk madde ve malzeme giderlerinin yüklenmiş olduğunu doğrudan saptamak mümkündür.
- 19.000.000 YTL lik indirekt işçilik giderlerinin de dağıtım anahtarı kullanılmaksızın gider yerlerine doğrudan dağıtılmış olduğu görülecektir. Eğer bir işletmede indirekt işçilerin çalışmış oldukları yerler değişkenlik arz ediyorsa, örneğin bir indirekt işçi birkaç gider yerinde çalışmasını düzenli olmayan zaman aralıklarla sürdürüyorsa, bu durumda bu giderlerin dağıtım anahtarı kullanılmaksızın doğrudan gider yerlerine dağıtılması mümkün olmayacağından, indirekt işçilerin gider yerlerindeki toplam çalışma saatlerine göre gider dağıtımının yapılması kaçınılmaz olacaktır. Örnek işletmemizde indirekt işçilerin çalışmış oldukları yerler sabit varsayıldığından, ücret tutarlarının dağıtılması da bu anlamda doğrudan gerçekleştirilebilmiştir.
- 9.000.000 YTL lik memur ücret ve giderleri ilgili beyaz yakalı çalışanların çalıştıkları yerler belirli olduğundan bu indirekt gider ilgili gider yerlerine doğrudan dağıtılmıştır.
- 3.900.000 YTL lik finansman giderleri ise kredilerin hangi gider yerlerinde kullanıldığı bilindiğinden, gider yerlerinde kullanılan kredi tutarları baz alınarak ilgili gider yerlerine dağıtımını gerçekleştirilmiştir.
- 28.365.000 YTL lik elektrik, 8.029.000 YTL lik fabrika bina sigortası, 5.698.000 YTL lik emlak vergisi ve 18.025.000 YTL lik amortisman giderleri ise işletmedeki tüm gider yerlerini ilgilendiren indirekt gider türü olduklarından dolayı mantıklı, pratik ve ölçülebilir dağıtım anahtarları yardımıyla gider yerlerine dağıtılmaları gerekecektir.

**Tablo 2:** Dağıtım Anahtarları

<u>Dağıtım Anahtarları:</u>	<u>Tüketim (kw-saat)</u>	<u>Kapladığı Alan (m2)</u>	<u>Mak. - Tes. Kayıtlı Değ.</u>	<u>İşçi Sayısı</u>	<u>Bak-Onarım Saati</u>	<u>Test Sayısı</u>
Kesim	1.400.000	8.000	7.500.000	32	2.100	2.500
Dikim	1.050.000	4.500	13.500.000	150	1.800	2.000
Paketleme	850.000	2.000	4.500.000	15	850	0
Yemekhane	225.000	4.000	1.500.000	8	250	0
Bakım Onarım	150.000	400	500.000	10	100	0
Kalite Kontrol	150.000	2.000	1.250.000	20	120	0
Jeneratör	0	500	2.500.000	0	20	0
Genel Yönetim	225.000	2.000	2.000.000	25	60	0
Pazarlama	200.000	1.500	1.800.000	22	80	0
Ar-Ge	325.000	1.000	1.000.000	18	50	0
Yatırım	0	0	0	0	0	0
<b>Toplam</b>	<b>4.575.000</b>	<b>25.900</b>	<b>36.050.000</b>	<b>300</b>	<b>5.430</b>	<b>4.500</b>

### 7.1. Maliyet Muhasebesi Mantığına Göre Olması Gereken Maliyet Dağıtımı

Maliyet sistemi kurulu bu örnek işletmemizde;

28.365.000 YTL lik elektrik, 8.029.000 YTL lik fabrika bina sigortası, 5.698.000 YTL lik emlak vergisi ve 18.025.000 YTL lik amortisman giderlerinin işletmedeki tüm gider yerlerini ilgilendiren indirekt giderler oldukları için işletme içindeki ilgili tüm gider yerlerine bu giderlerin dağıtılmaları gerekecektir. Bu amaçla;

- Elektrik giderini gider yerlerine dağıtmak için dağıtım anahtarı olarak elektrik tüketim miktarı olan kw-saat kullanılmıştır. Çünkü, her bir gider yeri girişine konan sayaçla yapılan elektrik tüketim miktarı ölçümleri en doğru sonuçları ortaya koyacaktır.

Elektrik Gid. Yük. Oranı =  $28.365.000 \text{ YTL} / 4.575.000 \text{ kw-saat} = 6,2 \text{ YTL/kw-saat}$

Bu durumda, 1 kw-saata düşen elektrik gideri 6,2 YTL ise, bu tutar her bir gider yerinde tüketilen elektrik tüketim miktarı ile tek tek çarpılması sonucunda toplam elektrik gideri ilgili tüm gider yerlerine mantıklı ve gerçekçi bir şekilde dağıtılmış olacaktır. Bu durumu tablo 3' de görmek mümkündür

- Fabrika bina sigortası giderini gider yerlerine dağıtmak için dağıtım anahtarı olarak fabrikanın kapladığı alan (m<sup>2</sup>) kullanılmıştır. Çünkü, fabrika binasının alanına ve binanın niteliğine göre sigortalama işlemi yapılmaktadır.

Fabrika Bina Sigorta Gid. Yük. oranı =  $8.029.000 \text{ YTL} / 25.900 \text{ m}^2 = 310 \text{ YTL/m}^2$

Bu durumda, 1 m<sup>2</sup>' ye düşen sigorta gideri 310 YTL ise, bu tutar her bir gider yerinin kapladığı alan miktarı ile tek tek çarpılması sonucunda toplam bina sigorta gideri, ilgili tüm gider yerlerine mantıklı ve gerçekçi bir şekilde dağıtılmış olacaktır. (Bkz. Tablo 3)

- Emlak vergisi giderini gider yerlerine dağıtmak için dağıtım anahtarı olarak yine fabrikanın kapladığı alan (m<sup>2</sup>) kullanılmıştır. Çünkü, fabrika binasının alanı ile kapladığı alanın doğrudan ilişkisi bulunmaktadır. (Bkz. Tablo 3)
- Makine amortisman giderlerinin gider yerlerine dağıtmak için dağıtım anahtarı olarak makine ve tesisatın kayıtlı değeri kullanılmıştır. Çünkü, amortismanın makinelerin kayıtlı değerleriyle doğrudan bir ilişkisi bulunmaktadır. Esasen bu amortisman gideri, dağıtım anahtarı kullanmadan ilgili tüm gider yerlerine dağıtılabilmesi de mümkündür. Çünkü, her bir makine için amortisman uygulanmakta ve muhasebe sisteminde takip edilmektedir. Fakat, bu yolla da yapılacak dağıtım doğruya en yakın sonucu vereceği şüphesizdir.

Makine Amortisman Gid. Yükleme oranı =  $18.025.000 \text{ YTL} / 36.050.000 \text{ YTL} = 0,5$

Bu durumda, 1 YTL lik kayıtlı değere düşen amortisman gideri 0,5 YTL ise, bu tutarın her bir gider yerindeki makinelerin kayıtlı değerleri ile tek tek çarpılması sonucunda toplam makine amortisman gideri, ilgili tüm gider yerlerine mantıklı ve gerçekçi bir şekilde dağıtılmış olacaktır. (Bkz. Tablo 3)

**Tablo 3: Maliyet Muhasebesi Mantığına göre yapılan I. Dağıtım Sonrası Gider Dağıtım Tablosu**

Gider Türleri	E S A S Ü R E T İ M G İ D E R Y E R L E R İ						Y A R D İ M C I H İ Z M E T G İ D E R Y E R L E R İ			Y Ü R E T İ M G . Y .			D O Ğ R U D A N G E L İ R T A B L O S U N A A K T A R I L A C A K G İ D E R Y E R L E R İ											
	Toplam	Kesim	Dikim	Paketleme	Yemekhane	Bakım-Onarım	Kalite Kontrol	Jeneratör	Genel Yön.	Pazarlama	Ar-Ge	Toplam	Kesim	Dikim	Paketleme	Yemekhane	Bakım-Onarım	Kalite Kontrol	Jeneratör	Genel Yön.	Pazarlama	Ar-Ge		
İlk Madde ve Malz.G.	6.300.000	500.000	2.000.000	3.000.000	100.000	300.000	100.000	0	80.000	70.000	150.000													
- Endirekt Malzeme																								
İşçi Ücret ve Giderleri	19.000.000	8.000.000	5.000.000	3.000.000	1.500.000	1.000.000	500.000	-	-	-	-													
- Endirekt İşçilik																								
Memur Ücret ve Gid.	9.000.000	-	-	-	-	-	-	-	3.000.000	4.000.000	2.000.000													
Dış.Sağ.Fayve Hiz.	28.365.000	8.680.000	6.510.000	5.270.000	1.395.000	930.000	930.000	0	1.395.000	1.240.000	2.015.000													
- Elektrik Gid.																								
Çeşitli Giderler	8.029.000	2.480.000	1.395.000	620.000	1.240.000	124.000	620.000	155.000	620.000	465.000	310.000													
- F. Bina Sigortası																								
Vergi, Resim ve Harç.	5.698.000	1.760.000	990.000	440.000	880.000	88.000	440.000	110.000	440.000	330.000	220.000													
- Emlak Vergisi																								
Amort.ve Tük. Paylar	18.025.000	3.750.000	6.750.000	2.250.000	750.000	250.000	625.000	1.250.000	1.000.000	900.000	500.000													
- Makine ve Tesisat																								
Finansman Giderleri	3.900.000	1.600.000	1.300.000	300.000	100.000	200.000	-	-	200.000	200.000	-													
Toplam	<b>98.317.000</b>	<b>26.770.000</b>	<b>23.945.000</b>	<b>14.880.000</b>	<b>5.965.000</b>	<b>2.892.000</b>	<b>3.215.000</b>	<b>1.515.000</b>	<b>6.735.000</b>	<b>7.205.000</b>	<b>5.195.000</b>													

Tablo 3' deki I. dağıtım maliyet tablosu incelendiğinde, üretimle ilgili gider yerleri olan esas üretim gider yerleri ile yardımcı gider yerlerinde aşağıdaki gider toplamlarına ulaşıldığı görülecektir:

Kesim esas üretim gider yerinde	26.770.000 YTL
Dikim esas üretim gider yerinde	23.945.000 YTL
Paketleme esas üretim gider yerinde	14.880.000 YTL
Yemekhane yard. hizmet gider yerinde	5.965.000 YTL
Bakın-onarım yard. hizmet gider yerinde	2.892.000 YTL
Kalite-kontrol yard. hizmet gider yerinde	3.215.000 YTL
Jeneratör yardımcı üretim gider yerinde	<u>1.515.000 YTL</u>
<b>TOPLAM</b>	<b>79.182.000 YTL</b>

Doğrudan gelir tablosuna aktarılacak giderler ise I. dağıtım sonrasında aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir:

Genel Yönetim gider yerinde	6.735.000 YTL
Pazarlama, Satış ve Dağ. gider yerinde	7.205.000 YTL
Ar-Ge gider yerinde	<u>5.195.000 YTL</u>
<b>TOPLAM</b>	<b>19.135.000 YTL</b>

Yukarıdaki hesaplamalardan da görüleceği üzere örnek işletme 19.135.000 YTL' yi doğrudan gelir tablosuna aktararak vergisel anlamda kabul edilebilen gider yazabilecektir. 79.182.000 YTL lik tutar; ilk olarak 151 Yarımamuller-Üretim hesabına, daha sonra mamul haline gelen tutarlar ise 152 Mamul Stoklarına aktarılacak, ancak mamullerin "satılmaları halinde" vergisel anlamda gider yazılabilmek için 620 SMM hesabına aktarılacaktır. Bu durum, işletmeden işletmeye değişiklik arz etmektedir. Eğer işletmenin stok miktarı çok yüksek, satış hacmi düşükse bu durumda yukarıdaki toplam giderlerin çok azı vergisel anlamda gider yazılabilecektir. Örneğin, işletmenin yarı mamul ve mamul stokları toplamının, toplam maliyete oranının %40 olduğunu varsaydığımızda (bu oran %40' ın altında olabileceği gibi %50 , %60 , %70 gibi rakamlarda da olması mümkündür. Bu oran yükseldikçe işletmenin vergisel anlamda yazacağı gider tutarı düşecektir), bu durumda geriye kalan %60' lık tutar doğal olarak 620 SMM hesabına gidecektir. Böylece 620 Satılan Mamullerin Maliyeti  $79.182.000 \text{ YTL} \times \%60 = 47.509.200$

YTL olacaktır. Sonuç olarak örnek işletme; 47.509.200 YTL + 19.135.000 YTL = 66.644.200 YTL lik tutarı vergisel anlamda kabul edilen bir gider yazma işlemini yapacaktır.

## 7.2. Vergi Kaçırılmasına Yönelik Maliyet Dağıtım Örneği

Çalışmanın 6 nolu başlığında açıklanan konu, örnek işletmemiz üzerinden sayısal olarak gözler önüne serilmeye çalışılacaktır. İşletmelerin **enerji, bina sigorta, makine sigorta, fabrika bina kirası, fabrika bina amortismanı** gibi giderleri işletme içindeki tüm gider yerlerine 1. dağıtımda olduğu gibi dağıtmaksızın doğrudan 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına aktarması ve böylece mamul maliyetine hiç pay vermemesi durumunda, belli bir stoklamanın ardından ancak satış ile vergisel anlamda gidere dönüşecek bu tür giderlerin doğrudan gelir tablosuna aktarılmasına neden olunacaktır ki bu durum doğal olarak işletmenin karını düşürecektir. Buna göre yapılan maliyet dağıtımını sonuçlarını tablo 4' de görmek mümkündür.



**Tablo 4:** Maliyet Muhasebesi Mantığına göre yapılmayan ve vergi kaçırılmasına neden olan I. Dağıtım Sonrası Gider Dağıtım Tablosu

Gider Türleri	G İ D E R Y E R L E R İ										
	Esas Üretim Gider Yerleri				Yardımcı Hizmet Gider Yerleri			Y.Üretim G.Y.		Doğrudan Gelir Tablosuna Aktarılacak Gider Yerleri	
	Kesim	Dikim	Paketleme	Yemekhane	Bakım-Onarım	Kalite Kontrol	Jeneratör	Genel Yön.	Pazarlama	Ar-Ge	
İlk Madde ve Malz.G. - Endirekt Malzeme	500.000	2.000.000	3.000.000	100.000	300.000	100.000		80.000	70.000	150.000	
İşçi Ücret ve Giderleri - Endirekt İşçilik	8.000.000	5.000.000	3.000.000	1.500.000	1.000.000	500.000					
Memur Ücret ve Gid.								3.000.000	4.000.000	2.000.000	
Dış.Sağ.Fay.ve Hiz. - Elektrik Gid.								28.365.000			
Çeşitli Giderler - F. Bina Sigortası								8.029.000			
Vergi, Resim ve Harç. - Emlak Vergisi								5.698.000			
Amort.ve Tük. Paylar - Makine ve Tesisat	3.750.000	6.750.000	2.250.000	750.000	250.000	625.000	1.250.000	1.000.000	900.000	500.000	
Finansman Giderleri	1.600.000	1.300.000	300.000	100.000	200.000			200.000	200.000		
<b>Toplam</b>	<b>13.850.000</b>	<b>15.050.000</b>	<b>8.550.000</b>	<b>2.450.000</b>	<b>1.750.000</b>	<b>1.225.000</b>	<b>1.250.000</b>	<b>46.372.000</b>	<b>5.170.000</b>	<b>2.650.000</b>	

Tablo 4' den de görüleceği üzere, elektrik gideri, fabrika bina sigortası ve emlak vergisi üretimle hiç ilişkilendirmeden doğrudan doğruya 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına aktarılmıştır. Bu durumda, tablo 4' deki I. dağıtım maliyet tablosu incelendiğinde, üretimle ilgili gider yerleri olan esas üretim gider yerleri ile yardımcı gider yerlerinde aşağıdaki gider toplamlarına ulaşıldığı görülecektir:

Kesim esas üretim gider yerinde	13.850.000 YTL
Dikim esas üretim gider yerinde	15.050.000 YTL
Paketleme esas üretim gider yerinde	8.550.000 YTL
Yemekhane yard. hizmet gider yerinde	2.450.000 YTL
Bakın-onarım yard. hizmet gider yerinde	1.750.000 YTL
Kalite-kontrol yard. hizmet gider yerinde	1.225.000 YTL
Jeneratör yardımcı üretim gider yerinde	<u>1.250.000 YTL</u>
<b>TOPLAM</b>	<b>44.125.000 YTL</b>

Doğrudan gelir tablosuna aktarılacak giderler ise I. dağıtım sonrasında aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir:

Genel Yönetim gider yerinde	46.372.000 YTL
Pazarlama, Satış ve Dağ. gider yerinde	5.170.000 YTL
Ar-Ge gider yerinde	<u>2.650.000 YTL</u>
<b>TOPLAM</b>	<b>54.192.000 YTL</b>

Yukarıdaki hesaplamalardan da görüleceği üzere örnek işletme 54.192.000 YTL' yi doğrudan gelir tablosuna aktararak vergisel anlamda kabul edilebilen gider yazma işlemini gerçekleştirebilecektir. 44.125.000 YTL lik tutar ilk olarak 151 Yarı mamuller-Üretim hesabına, daha sonra mamul haline gelen tutarlar ise 152 Mamul Stoklarına gidecek, ancak mamullerin "satılmaları halinde" vergisel anlamda gider yazılabilmek için 620 SMM hesabına aktarılacaktır. Bu durum, işletmeden işletmeye değişiklik arz etmektedir. Eğer işletmenin stok miktarı çok yüksek, satış hacmi düşükse bu durumda yukarıdaki toplam giderlerin çok azı vergisel anlamda gider yazılabilecektir. Yine örnek işletmenin önceki örnekte olduğu gibi tutarlı olması açısından yarı mamul ve mamul stokları toplamının, toplam maliyete oranının %40 olduğunu varsaydığımızda, bu durumda geriye kalan %60' lık tutar

620 SMM hesabına gidecektir. Böylece 620 Satılan Mamullerin Maliyeti 44.125.000 YTL x %60 = 26.475.000 YTL olacaktır. Sonuç olarak örnek işletme; 26.475.000 YTL + 54.192.000 YTL = 80.667.000 YTL lik tutarı vergisel anlamda kabul edilen bir gider yazma işlemini yapacaktır.

Hatırlanacağı üzere, %40 stoklama oranı varsayımında tablo 3' deki maliyet muhasebesi mantığına göre yapılan sonuçlarda işletme 66.644.200 YTL lik tutarı vergisel anlamda kabul edilen bir gider yazabilirken buradaki dağıtım sonuçlarına göre ise 80.667.000 YTL lik tutarı gider yazmaktadır. Fazla yazılan gider tutarı ise  $80.667.000 - 66.644.200 = 14.022.800$  YTL olup bu tutar kadar fazla gider yazılması nedeniyle işletmenin karı düşecek ve bir bakıma farkında olmadan vergi kaçırmasına neden olacaktır.

Çalışmanın ana başlığına ve bu kısımdaki başlığa dikkat edildiğinde “vergi kaçırılması” ifadesi kullanılmış, yine çalışmanın giriş kısmında bu konu açılarak “farkında olmadan” vergi kaçırma olarak çerçevesi çizilmiştir. Bu çerçeveyi şekillendirmemin nedeni, tüm işletme yöneticilerinin vergi kaçırma eğilimi olduğuna dair sanki böyle düşünceleri varmış ve sanki bunu anlatmaya çalışıyormuşum gibi yanılgılı bir düşünceye okuyucuların düşmesini önlemektir. Fakat, çalışmanın başlığı “az vergi ödemeye yol açmaya” diye yazılmış olsaydı, bu durumda da “sanki yasal yoldan” az vergi ödeme şeklinde bir durum makalede anlatılıyormuş şeklinde okuyucular ve meslek mensupları üzerinde hatalı algılamalara yol açılabilirdi. O nedenle hem konuya dikkat çekmek, hem de olayın bilerek veya bilmeyerek bir vergi kaçırılmasına yol açılmasına neden olduğunu ortaya koymak için çalışmadaki başlığın kullanılması uygun görülmüştür.

### 7.3. Fazla Vergi Verilmesine Yönelik Maliyet Dağıtım Örneği

Çalışmanın 6 nolu başlığında açıklanan konu, örnek işletmemiz üzerinden yine sayısal olarak gözler önüne serilmeye çalışılacaktır. İşletmelerin **enerji, bina sigorta, makine sigorta, fabrika bina kirası, fabrika bina amortismanı** gibi giderleri işletme içindeki tüm gider yerlerine sağlıklı bir biçimde dağıtmaksızın, bu giderler sanki sadece üretimle ilgili bir gidermiş gibi, yani genel üretim giderleriymiş gibi değerlendirilip doğrudan 730 Genel Yönetim Giderleri hesabına aktarılması halinde, 750, 760, 770 nolu gelir tablosu hesaplarına hiç pay verilmemesi söz konusu olacağından, işletmenin gider yazması gereken tutarları gider yazmayıp stoklama sürecine hatalı bir şekilde dahil etmesi ile daha az gider yazacak ve fazladan vergi ödemek durumunda kalacaktır. Buna göre yapılan maliyet dağıtım sonuçlarını tablo 5' de görmek mümkündür.

Tablo 5' den de görüleceği üzere, elektrik gideri, fabrika bina sigortası ve emlak vergisi giderlerinin tamamı üretimle ilgili gidermiş gibi düşünülerek, yine daha önce açıklanan dağıtım anahtarlarına göre, esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Bu durumda, tablo 5' deki I. dağıtım maliyet tablosu incelendiğinde, üretimle ilgili gider yerleri olan esas üretim gider yerleri ile yardımcı gider yerlerinde aşağıdaki gider toplamlarına ulaşıldığı görülecektir:

Kesim esas üretim gider yerinde	33.457.154 YTL
Dikim esas üretim gider yerinde	28.335.331 YTL
Paketleme esas üretim gider yerinde	17.749.516 YTL
Yemekhane yard. hizmet gider yerinde	2.450.000 YTL
Bakın-onarım yard. hizmet gider yerinde	1.750.000 YTL
Kalite-kontrol yard. hizmet gider yerinde	1.225.000 YTL
Jeneratör yardımcı üretim gider yerinde	<u>1.250.000 YTL</u>
<b>TOPLAM</b>	<b>86.217.000 YTL</b>

Doğrudan gelir tablosuna aktarılacak giderler ise I. dağıtım sonrasında aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir:

Genel Yönetim gider yerinde	4.280.000YTL
Pazarlama, Satış ve Dağ. gider yerinde	5.170.000 YTL
Ar-Ge gider yerinde	<u>2.650.000 YTL</u>
<b>TOPLAM</b>	<b>12.100.000 YTL</b>

**Tablo 5:** Maliyet Muhasebesi Mantığına göre yapılmayan ve fazladan vergi verilmesine neden olan I. Dağıtım Sonrası Gider Dağıtım Tablosu

Gider Türleri	G İ D E R Y E R L E R İ											
	Esas Üretim Gider Yerleri					Yardımcı Hizmet Gider Yerleri			Y.Üretim G.Y.		Doğrudan Gelir Tablosuna Aktarılabilecek Gider Yerleri	
	Toplam	Kesim	Dikim	Paketleme	Yemekhane	Bakım Onarım	Kalite Kontrol	Jeneratör	Genel Yön.	Pazarlama	Ar-Ge	
İlk Mad. ve Malz.G. - Endirekt Malzeme	6.300.000	500.000	2.000.000	3.000.000	100.000	300.000	100.000		80.000	70.000	150.000	
İşçi Ücret ve Gider. - Endirekt İşçilik	19.000.000	8.000.000	5.000.000	3.000.000	1.500.000	1.000.000	500.000					
Memur Ücret ve Gid.	9.000.000								3.000.000	4.000.000	2.000.000	
Dış.Sağ.Fayve Hiz. - Elektrik Gid.	28.365.000	12.033.636	9.025.227	7.306.136								
Çeşitli Giderler - F. Bina Sigortası	8.029.000	4.429.793	2.491.759	1.107.448								
Vergi, Resim ve Har. - Emlak Vergisi	5.698.000	3.143.724	1.768.345	785.931								
Amort.ve Tük. Paylar - Makine ve Tesisat	18.025.000	3.750.000	6.750.000	2.250.000	750.000	250.000	625.000	1.250.000	1.000.000	900.000	500.000	
Finansman Giderleri	3.900.000	1.600.000	1.300.000	300.000	100.000	200.000			200.000	200.000		
<b>Toplam</b>	<b>98.317.000</b>	<b>33.457.154</b>	<b>28.335.331</b>	<b>17.749.516</b>	<b>2.450.000</b>	<b>1.750.000</b>	<b>1.225.000</b>	<b>1.250.000</b>	<b>4.280.000</b>	<b>5.170.000</b>	<b>2.650.000</b>	

Tablo 5' den de görüleceği üzere, örnek işletme 12.100.000 YTL' yi doğrudan gelir tablosuna aktararak vergisel anlamda kabul edilebilen gider yazabilecektir. 86.217.000 YTL lik tutar ilk olarak 151 Yarımamuller-Üretim hesabına, daha sonra mamul haline gelen tutarlar ise 152 Mamul Stoklarına gidecek, ancak mamullerin "satılmaları halinde" vergisel anlamda gider yazılabilmek için 620 SMM hesabına aktarılacaktır. Bu durum, işletmeden işletmeye değişiklik arz etmektedir. Eğer işletmenin stok miktarı çok yüksek, satış hacmi düşükse bu durumda yukarıdaki toplam giderlerin çok azı vergisel anlamda gider yazılabilecektir. Yine örnek işletmenin önceki örnekte olduğu gibi tutarlı olması açısından yarı mamul ve mamul stokları toplamının, toplam maliyete oranının %40 olduğunu varsaydığımızda, bu durumda geriye kalan %60' lık tutar 620 SMM hesabına gidecektir. Böylece 620 Satılan Mamullerin Maliyeti  $86.217.000 \text{ YTL} \times \%60 = 51.730.200 \text{ YTL}$  olacaktır. Sonuç olarak örnek işletme;  $51.730.200 \text{ YTL} + 12.100.000 \text{ YTL} = 63.630.200 \text{ YTL}$  lik tutarı vergisel anlamda kabul edilen bir gider yazma işlemini yapabilecektir.

Hatırlanacağı üzere, %40 stoklama oranı varsayımında tablo 3' deki maliyet muhasebesi mantığına göre yapılan sonuçlarda işletme 66.644.200 YTL lik tutarı vergisel anlamda kabul edilen bir gider yazabilirken, buradaki dağıtım sonuçlarına göre ise 63.620.200 YTL lik daha düşük bir tutarı gider yazabilmektedir. Düşük yazılan gider tutarı ise  $66.644.200 - 63.630.200 = 2.814.000 \text{ YTL}$  olup bu tutar kadar düşük gider yazılması nedeniyle işletmenin karı yükselecek ve bir bakıma farkında olmadan daha fazla vergi ödenmesine neden olacaktır.

#### **7.4. Maliyet Dağıtım Sonuçlarının Çeşitli Stok ve Satılan Mamulün Maliyeti Düzeylerine Göre Karşılaştırmalı Vergisel Sonuçları**

Tablo 3, 4 ve 5' te yapılan hesaplamalar ve açıklamalardan sonra maliyet dağıtım sonuçlarının genel ve detaylı sonuçlarını tablo 6' da görmek mümkündür. Daha önceki hesaplamalarda işletmenin %40 stoklu çalıştığı, bu durumda da doğal olarak üretim maliyetinin %60' ının da 620 SMM hesabına aktarılacağını öngörerek açıklamalarımızı bunun üzerinde gerçekleştirmiştik. Fakat, stoklama oranlarına göre işletmelerin karlılıkları da değişeceğinden, vergisel sonuçların tam etkilerini gösterebilmek için tablo 6 hazırlanmıştır.

Tablo 6 incelendiğinde bu tablonun 4 ana bölümü bulunduğu görülecektir. Bunlar; "olması gereken", "vergi kaçırılan", "fazla vergi ödenen" ve "vergisel karşılaştırma sonuçlarının özeti" dir.

- “Olması gereken”; maliyet sistemi kurulmuş bir işletmede maliyet muhasebesi prensiplerine uygun olarak yapılan olması gereken dağıtım sonuçlarını,
- “Vergi kaçırılan” ve “fazla vergi ödenen”; daha önce açıklandığı çerçevede maliyet sistemi kurulmamış ya da sağlıksız olarak kurulmuş bir işletmede maliyet muhasebesi prensiplerine uygun olmayan dağıtım sonuçlarını,
- “Vergisel karşılaştırma sonuçlarının özeti”; yukarıda açıklanan ilk olması gereken durumla diğer iki systemsiz veya hatalı maliyet sistemi durumunun vergisel olarak net karşılaştırmasını ortaya koymaktadır.

**Tablo 6: Çeşitli Stok ve Satılan Mamulün Maliyeti Düzeylerine Göre Karşılaştırmalı Vergisel Sonuçlar**

	Stok %0	Stok %10	Stok %20	Stok %30	Stok %40	Stok %50	Stok %60	Stok %70	Stok %80	Stok %90
<b>OLMASI GEREKEN</b>										
620 SMM→										
Üretim Maliyeti	79.182.000	71.263.800	63.345.600	55.427.400	47.509.200	39.591.000	31.672.800	23.754.600	15.836.400	7.918.200
Gelir Tablosu giderleri	19.135.000	19.135.000	19.135.000	19.135.000	19.135.000	19.135.000	19.135.000	19.135.000	19.135.000	19.135.000
Gider yazılan toplam tutar	98.317.000	90.398.800	82.480.600	74.562.400	66.644.200	58.726.000	50.807.800	42.889.600	34.971.400	27.053.200
Satışlar (Maliyet + %70)	134.609.400	121.148.460	107.687.520	94.226.580	80.765.640	67.304.700	53.843.760	40.382.820	26.921.880	13.460.940
Kar	36.292.400	30.749.660	25.206.920	19.664.180	14.121.440	8.578.700	3.035.960	-2.506.780	-8.049.520	-13.592.250
Vergi tutarı (%20)	<b>7.258.480</b>	<b>6.149.932</b>	<b>5.041.384</b>	<b>3.932.836</b>	<b>2.824.288</b>	<b>1.715.740</b>	<b>607.192</b>	<b>-501.356</b>	<b>-1.609.904</b>	<b>-2.718.452</b>
<b>VERGİ KAÇIRILAN</b>										
620 SMM→										
Üretim Maliyeti	44.125.000	39.712.500	35.300.000	30.887.500	26.475.000	22.062.500	17.650.000	13.237.500	8.825.000	4.412.500
Gelir Tablosu giderleri	54.192.000	54.192.000	54.192.000	54.192.000	54.192.000	54.192.000	54.192.000	54.192.000	54.192.000	54.192.000
Gider yazılan toplam tutar	98.317.000	93.904.500	89.492.000	85.079.500	80.667.000	76.254.500	71.842.000	67.429.500	63.017.000	58.604.500
Satışlar (Maliyet + %70)	75.012.500	67.511.250	60.010.000	52.508.750	45.007.500	37.506.250	30.005.000	22.503.750	15.002.500	7.501.250
Kar	-23.304.500	-26.393.250	-29.482.000	-32.570.750	-35.659.500	-38.748.250	-41.837.000	-44.925.750	-48.014.500	-51.103.250
Vergi tutarı (%20)	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>FAZLA VERGİ ÖDENEN</b>										
620 SMM→										
Üretim Maliyeti	86.217.000	77.595.300	68.973.600	60.351.900	51.730.200	43.108.500	34.486.800	25.865.100	17.243.400	8.621.700
Gelir Tablosu giderleri	12.100.000	12.100.000	12.100.000	12.100.000	12.100.000	12.100.000	12.100.000	12.100.000	12.100.000	12.100.000
Gider yazılan toplam tutar	98.317.000	89.695.300	81.073.600	72.451.900	63.830.200	55.208.500	46.586.800	37.965.100	29.343.400	20.721.701
Satışlar (Maliyet + %70)	146.568.900	131.912.010	117.255.120	102.598.230	87.941.340	73.284.450	58.627.560	43.970.670	29.313.780	14.656.890
Kar	48.251.900	42.216.710	36.181.520	30.146.330	24.111.140	18.075.950	12.040.760	6.005.570	-29.620	-6.064.811
Vergi tutarı (%20)	<b>9.650.380</b>	<b>8.443.342</b>	<b>7.236.304</b>	<b>6.029.266</b>	<b>4.822.228</b>	<b>3.615.190</b>	<b>2.408.152</b>	<b>1.201.114</b>	<b>-5.924</b>	<b>-1.212.962</b>
<b>VERGİSEL KARŞILAŞTIRMA SONUÇLARININ ÖZETİ</b>										
Kaçırılan vergi	→	7.258.480	6.149.932	5.041.384	3.932.836	2.824.288	1.715.740	607.192	0	0
Fazla Ödenen vergi	→	2.391.900	2.293.410	2.194.920	2.096.430	1.997.940	1.899.450	1.800.960	1.201.114	0



Tablo 6' nın hazırlanmasında işletmenin çeşitli stoklama düzeylerine denk gelen satılan mamullerin maliyeti hesaplamaları yapılmıştır. Hesaplanan satılan mamullerin maliyeti + %70 karlılık varsayımı altında da satış tutarları hesaplanmıştır. Elbette bu karlılık oranı işletmeden işletmeye değişiklik arz etmektedir. Daha sonra, satılan mamul maliyeti ile doğrudan gider yazılabilen gelir tablosu giderleri toplanıp bulunan bu tutar satış tutarından düşülerek işletmenin kar veya zararı hesaplanmıştır. Hesaplanan kar üzerinden %20 oranında vergi hesaplaması yapılarak ödenecek vergi tutarları hesaplanmış ve bu konuda gerekli karşılaştırmalar yapılmıştır.

Diğer yandan, örnek işletmede başkaca gelir ve gider unsurlarının dikkate alınmamış olmasının nedeni maliyet sisteminin veya sistemsizliğinin ya da sağlıklı bir maliyet sisteminin sonuçlarını net bir şekilde çeşitli stoklama düzeylerinde görülebilmesini ortaya koymaktır.

“Vergisel karşılaştırma sonuçlarının özeti” incelendiğinde; maliyet sistemi olmayan veya sağlıklı bir sistemi olan işletmenin hiç stoğunun olmadığı yani tüm üretim maliyetinin 620 SMM hesabına aktarılmış olduğu durumda işletmenin 7.258.480 YTL vergi kaçırdığı, stoklama oranının %0 ile %60 arasında da vergi kaçırma işleminin devam ettiği, bir bakıma stoklama oranının yükselmesi satışların azalması anlamına da geleceğinden satışlarda yaşanan azalma nedeniyle vergi kaçırma tutarının azalarak düştüğü gözlenmektedir.

Örnek işletmemizin maliyet dağıtımını sağlıklı bir biçimde yaparak fazla vergi ödemeye yol açan özet kısmına dikkat edildiğinde; işletmenin hiç stoğunun olmadığı yani tüm üretim maliyetinin 620 SMM hesabına aktarılmış olduğu durumda işletmenin 2.391.900 YTL fazladan vergi ödediği, stoklama oranının %0 ile %70 arasında fazla vergi ödemesinin devam ettiği, bir bakıma stoklama oranının yükselmesi satışların azalması anlamına da geleceğinden satışlarda yaşanan azalma nedeniyle fazla vergi ödemesinin azalarak düştüğü gözlenmektedir.

Sonuç olarak, örnek işletmemizdeki maliyet verilerinden hareket ederek, bu işletmenin hiç stoğu bulunmayan, stoksuz çalışan ve tüm mamullerini satarak çok başarılı olan bir işletme olduğunu varsaydığımızda;

- Gerçekte doğru maliyet sistemi ile 7.258.480 YTL vergi ödemesi gerekeceği,
- Sağlıklı maliyet sistemi veya maliyet sistemsizliği sayesinde hiç vergi ödemeyerek yukarıdaki 7.258.480 YTL lik vergi tutarını kaçırabileceği,

- Yine sağlıksız maliyet sistemi veya maliyet sistemsizliği sayesinde de 9.650.380 YTL tutarında vergi ödeyerek bir bakıma işletmeyi fazladan 2.391.900 YTL lik (9.650.380 - 7.258.480) ek bir yük altına sokabileceği anlaşılmaktadır.

## 8. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Çalışma içinde maliyet sistemsizliğinin veya sağlıksız bir maliyet sisteminin ortaya koyacağı olumsuz sonuçlar sayısal olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Çünkü, uygulamada, enerji, bina ve makine sigorta, kira, makine ve bina amortismanı gibi endirekt giderlerin üretime yansıtılmaksızın doğrudan doğruya faaliyet giderleri içinde yer verilerek işletme karının düşük gösterilmesi suretiyle vergi matrahlarının hatalı bir şekilde azaltılabildiği veya belirtilen bu endirekt giderlerin doğrudan üretime yansıtılarak faaliyet giderlerine pay verilmeksizin işletme karının ve vergi matrahlarının da yüksek gösterilebildiği söz konusu olabilmektedir. Ortaya çıkan sonuçlar işletmelerin maliyet sistemsizliği nedeniyle karlılık rakamlarının değiştirdiğini, yarı mamul ve mamul stoklarına bağlı olarak karlılığın ve ödenecek vergi tutarlarının da yanlış bir şekilde azalıp artabildiğini ortaya koymuştur. Bir bakıma maliyet sistemsizliği veya sağlıksız maliyet sistemi, işletmelerin bilerek veya bilmeyerek vergi kaçırmasına yol açabildiği gibi, benzer şekilde işletmelerin fazladan da vergi ödemesine yol açabilmektedir.

Esasen bu sistemsizliğin en olumsuz sonucu, işletmelerin hatalı bir biçimde mamul maliyetleme, satış fiyatı hesaplama ve envanter değerlemesi yapması, dolayısıyla yanlış üretim ve stoklama kararları alması olacaktır. Bilgi eksikliği ve doğru mamul maliyet bilgisinin öneminin yeterince kavranamamış olması nedeniyle veya değinilen olası sonuçların farkında olarak işletmeler, çalışmada açıklanan hatalı uygulamalar sayesinde bir takım olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına yol açmaktadırlar. Çünkü, bu konudaki sistemsizlik, elbette ki bazı işletmelerin işine gelebilmektedir. Bu konuda uygulamada yaşanan denetim zorlukları ve her üretim işletmesi için kendine özgü maliyet sistemi kurulması gerekliliği de denetim açısından standartlaşma sürecini zorlaştırmaktadır. Ayrıca, denetim elemanlarının vergi ve muhasebe uygulamaları konusunda iyi derecede uzmanlaşmış olmalarına karşın maliyet muhasebesi uygulamaları açısından yeterli düzeyde bilgiye sahip olmamaları da bu sistemsizliği tetikleyen bir diğer etkidir.

Sonuç olarak, kimi işletmelerin bu sistemsizlik işine gelmiş olsa da orta ve

uzun vadede sağlıklı bir maliyet sistemi ile rasyonel kararların alınabilmesi ve büyümeye yol açacak yatırım kararlarının verilebilmesi şüphelidir. Özellikle SPK' ya kayıtlı işletmelerde bu tür hatalı uygulamaların yapılması sonucunda hem "Kamuyu Aydınlatma" ve "Saydamlık" ilkesinin, hem de genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden "sosyal sorumluluk" ilkesinin olumsuz etkilenebileceği de göz ardı edilmemelidir.

#### KAYNAKÇA

Altuğ, Osman, 1991 **Maliyet Muhasebesi İlkeler-Uygulamalar**, 10.Baskı, İstanbul: Çağ Ofset Ltd. Şti.

Bilginöğlü, Fahir, 1981 "*Tekdüzen Maliyet Sisteminde Maliyet Hesapları ve Maliyet Dağıtımı*", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl:7, Sayı:23-24, İstanbul:

Bursal, Nasuhi, 1976 **Muhasebe-Maliyet Finansal Kontrol Konuları**, İstanbul: Sermet Matbaası

Büyükmirza, H. Kamil, 1987 **Yönetim Muhasebesi**, Üçüncü Baskı, Ankara: Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu Basımevi

Heitger, Lester E. and Serge Matulich, 1985 **Cost Accounting**, NewYork: Mc.Graw-Hill Book Company

Hilton, Ronald W., 1991 **Managerial Accounting**, New York: Mc. Graw-Hill, Inc.

Sundem, Gary L. and Charles T. Horngren, 1987 **Introduction To Management Accounting**, New Jersey: Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs

Susmuş, Türker, 1996 "*Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme*", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**

Taner, Tuna, 1988 **İşletmelerde Bütçeleme - Planlama Yaklaşımı**, İzmir: Kaçkar Ofset

Yükçü, Süleyman, 1998 **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Geliştirilmiş Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, İzmir: Anadolu Matbaacılık

**Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı**, 1994 4. Baskı, Ankara: TÜRMOB Yayınları 8, Sema Ofset

# VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI VE İMKB' DE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERDE UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Nergis Nevruz DURSUN\*  
Doç. Dr. Ganite KURT\*\*

## ÖZET

Varlıklarda Değer Düşüklüğüne ilişkin 36 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 36), uzun ömürlü varlıklarda değer düşüklüğünün etkisini kapsamlı bir biçimde ele alan ilk uluslararası muhasebe standardıdır. 1999 yılında uygulamaya giren ve 2004 yılında revize edilen UMS 36 Standardı, varlıkların geri kazanılabilir değerinden daha yüksek bir değer ile finansal tablolarda gösterilmesini önlemeye yönelik ilke ve esasları belirlemektedir.

Bu çalışmada, UMS 36 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı kavramsal olarak ele alınmıştır. Çalışmada ayrıca, hisse senetleri İMKB'de işlem gören işletmelerde uygulamada karşılan başlıca sorunlar tespit edilmiş ve çözüm önerileri geliştirilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Varlıklarda değer düşüklüğü, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, şerefiye, UMS 36.

\* Başuzman, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, nevrus.dursun@spk.gov.tr.

\*\* Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Eğitimi Bölümü, ganite@gazi.edu.tr.

Bu makale Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde danışmanlığını Doç.Dr. Ganite Kurt'un yaptığı, Nergis Nevruz Dursun'un hazırladığı Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar adlı tezden faydalanılarak yapılmıştır.

**ABSTRACT****STANDARD ON IMPAIRMENT OF ASSETS AND CHALLENGES ARISING FROM ITS IMPLEMENTATION BY İSTANBUL STOCK EXCHANGE (ISE)**

Until the promulgation of International Accounting Standard 36 (IAS 36), there was very limited guidance available under international accounting standards to deal with the impairment of long-lived assets. IAS 36 that was applied firstly in 1999 and revised in 2004 sets out the procedures that an entity applies to ensure that its assets are carried at no more than their recoverable amount.

In this study, firstly, IAS 36 Impairment of Assets is examined. In addition to that, problems faced by listed companies are determined and recommendations are developed.

**Key Words:** Impairment of assets, property plant and equipments, intangible assets, goodwill, IAS 36.

**1. GİRİŞ**

Varlıklarda Değer Düşüklüğüne ilişkin 36 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 36), uzun ömürlü varlıklarda değer düşüklüğünün etkisini kapsamlı bir biçimde ele alan ilk uluslararası muhasebe standardıdır.

1999 yılında uygulamaya giren ve 2004 yılında revize edilen UMS 36 Standardı, varlıkların geri kazanılabilir değerinden daha yüksek bir değer ile finansal tablolarda gösterilmesini önlemeye yönelik ilke ve esasları belirlemektedir. UMS 36 Standardının kapsamına; arsa, bina, makine ve teçhizat, maliyet bedeli ile izlenen yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan duran varlıklar, UMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar standardında tanımlanan bağlı ortaklıklar, UMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar standardında tanımlanan iştirakler, UMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar standardında tanımlanan iş ortaklıklar girmektedir (UMS 36, md 4 ).

UMS 36 Standardı, aktifin anlamsız büyümesini önlemeyi, faaliyet sonuçlarının doğru biçimde oluşmasını sağlamayı, dolayısıyla finansal tabloların gerçeği dürüst bir biçimde yansıtmasını sağlamayı amaçlamaktadır. UMS 36 Standardı kapsamına giren varlıklar finansal tablolarda önemli paya sahip olduklarından, Standardın iyi anlaşılabilirlik amaca uygun ve tutarlı bir biçimde uygulanması, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacının karşılanması açısından büyük önem arz etmektedir.

UMS 36 Standardının amacı, finansal tablolarda varlıkların geri kazanılabilir değerinden daha yüksek bir değer ile gösterilmemesini sağlamaktır. Standartta göre; varlıkların defter değeri, bunların geri kazanılabilir değerini aşıyorsa, varlıklarda değer düşüklüğü vardır. İki değer arasındaki fark, değer düşüklüğü zararıdır. Bu zarar kayda alınmalı ve raporlanmalıdır. Bu suretle, varlıkların bilançoda gerçekleşmeyecek yüksek değerler ile değerlendirilmesi ve dolayısıyla bilançonun aktifinin şişirilmesi önlenmiş olmaktadır.

## 2. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

İşletmelerin, ticaret ya da mal veya hizmet üretimi faaliyetlerinde bulunabilmeleri için bazı faktörleri bir araya getirmeleri gerekmektedir. Bu faktörler, sermaye, insan kaynakları, hammadde ve malzeme, tesis, makine, cihaz ve benzerleri olup, bunların müteşebbis tarafından bilinçli bir şekilde ve ortak bir amaç uğruna bir araya getirilmesiyle işletmeler kurulmakta ve faaliyetlerini sürdürebilmektedirler. İşletmelerin faaliyette bulunabilmeleleri için gerekli olan bu faktörler varlık olarak adlandırılmaktadır. En genel anlamı ile varlıklar; işletmelerin sahip olmaları gereken ekonomik değerlerdir (Tokay 2002,2).

Muhasebede varlık deyimi, genel olarak, işletme sahibinin veya ortakların işletmeye koydukları sermaye ile dönem karlarından işletmede bıraktıkları bölümler karşılığında ve üçüncü kişilere borçlanarak elde edilen maddi ve maddi olmayan değerlerin bütünüdür (Sevilengül 2005,131).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan "Kavramsal Çerçeve"de (Framework), geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerler varlık olarak tanımlanmıştır. Kavramsal çerçevede ayrıca, varlıkların finansal tablolara alınması için gerekli koşullar belirlenmiştir. Buna göre, bir varlığın gelecekte işletmeye ekonomik fayda girişine neden olacağı muhtemelse ve maliyeti ya da değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bu varlık bilançoda gösterilir. Aksi durumda, bilançoda varlık olarak gösterilmez, bunun yerine yapılan harcamalar gelir tablosuna gider olarak yansıtılır.

Bir varlığın defter değeri söz konusu varlığın satışı veya kullanımı ile geri kazanılacak tutarından fazla olduğu durumlarda değer düşüklüğü söz konusudur. Varlıklarda değer düşüklüğü fiziksel nedenlerden veya varlığın piyasa değerinin düşmesinden kaynaklanır.

Uzun ömürlü varlıklarda değer düşüklüğü, bütün dünyada olduğu gibi

Türkiye’de de muhasebe ve finansal raporlamanın son yıllarına kadar ihmal edilmiş alanlarından biri olmuştur. Bir başka ifade ile, değer düşüklüğü karşılığı, sınırlı sayıdaki ve özellikle dönen varlık niteliğindeki varlıklarda gerçekleştirilmiş, aktiflerin oldukça önemli bir tutarına ulaşan maddi, maddi olmayan duran varlıklarda ve finansal duran varlıklarda bu ilke uygulanmamıştır. Bu uygulama eksikliği, hem faaliyet sonuçlarının gerçekçi olmamasına neden olmuş, hem de finansal tabloların güvenilirliğine gölge düşürmüştür.

UMS 36 standardı;

- Maddi duran varlıklarda
- Maddi olmayan duran varlıklarda
- Şerefiyede

meydana gelen değer azalışlarını kapsamaktadır.

### 3. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN BELİRLENMESİ

UMS 36 kapsamında belirtilen varlıklardaki değer düşüklüğünün belirlenebilmesi için, işletme, varlığın defter değeri ile karşılaştırabilmek için varlığın geri kazanılabilir tutarına ilişkin resmi bir tahmin yapmak zorundadır ([www.denetimnet.net](http://www.denetimnet.net)).

Standart, varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili belirtileri işletme dışı ve işletme içi belirtiler şeklinde sınıflandırmıştır.

a) İşletme dışı belirtiler (UMS 36, md. 12)

- Dönem içinde varlığın piyasa fiyatının, zaman faktörü veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmış olması,
- İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişikliklerin dönem içerisinde gerçekleşmiş olması veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesinin beklenmesi,
- Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranlarının artması, söz konusu artışların varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi nedeniyle varlığın geri kazanılabilir değerini büyük ölçüde azaltmasının muhtemel olması,

- İşletmenin, net varlıklarının defter değerinin piyasa değerlerinden daha yüksek olması.

b) İşletme içi belirtiler;

- Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunması,

- İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş olması veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesinin beklenmesi. Örneğin; varlığın kullanım dışı olması; varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına yönelik planların bulunması, varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılmasının planlanması, varlığın faydalı ömrünün belirsiz değil belirli olduğu sonucuna varılması,

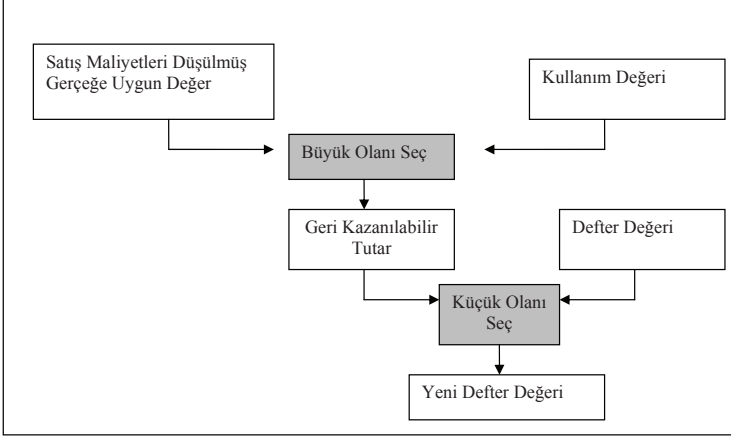
- İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtlar bulunması. Örneğin; varlığın edinimi için gerekli nakit akışlarının ya da varlığı bulundurmak veya çalıştırmak için sonradan gerekli olan nakdin, ilk başta bütçelenenden önemli ölçüde yüksek olması; varlıktan kaynaklanan net nakit akışları veya faaliyet kâr ya da zararının bütçelenenlerden önemli ölçüde kötü olması; bütçelenen net nakit akışlarında veya faaliyet kârında önemli azalmalar veya bütçelenen zararda önemli artışlar bulunması ya da cari dönemde gerçekleşen tutarlar ile geleceğe ilişkin bütçelenmiş tutarlar bir arada değerlendirildiğinde varlığa ilişkin faaliyet zararları veya net nakit çıkışları olacağına görülmesi.

Bu belirtiler, kesin ve bağlayıcı değildir. İşletmeler, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin başka göstergeler de tanımlayabilirler.

#### 4. GERİ KAZANILABİLİR TUTARIN ÖLÇÜMÜ

Bir varlığın net defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, o varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilir. Burada amaç: varlığın, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle izlenmesini önlemektir. Bu durum, değer düşüklüğünün hesaplanmasında varlığın defter değerinin yanı sıra geri kazanılabilir değerinin de bilinmesini gerektirmektedir.





**Şekil 1: Değer Düşüklüğü Testi**

(Kaynak: AKDOĞAN, Nalan. 2004. Enflasyon Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 71.)

Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

Gerçeğe uygun değer en iyi göstergesi karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli iki taraf arasında gerçekleştirilen bağlayıcı bir satış anlaşmasına dayanan satış fiyatıdır. Böyle bir satış anlaşmasının olmadığı fakat aktif bir pazarı olan varlıklarda, bu değer, fiyat listeleri gibi kamuya açık bilgilerden sağlanabilir. Buna göre, satış maliyetleri düşülmüş piyasa fiyatı kullanılır. Piyasa fiyatı, varsa cari teklif fiyatını yoksa işlem tarihi ile tahmin tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmadığı sürece en son işlem fiyatını ifade etmektedir.

Kullanım değeri ise, belli bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri olarak ifade edilmektedir. Kullanım değerinin hesaplanması esas olarak iki aşamalı bir süreçtir; ilki, gelecekteki nakit akımlarının tahmin edilmesi ve ikincisi bu nakit akımlarının bugünkü değerinin uygun bir iskonto oranı kullanılarak hesaplanmasıdır (Epstein, Mirza 2004, 298).

Uygun iskonto oranının belirlenmesinde, aşağıdaki hususlara dikkate edilmesi gerekmektedir (Nexis, Young 2005; 975).

- İskonto oranı; nakit akım projeksiyonu ile ilgili özel riskleri yansıtacak

şekilde düzeltilmeli (ülke, para birimi, fiyat ve nakit akım riskleri) ve ilgili olmayan risklerden arındırılmalıdır.

- Mükerrerliği önlemek açısından iskonto oranı, gelecekteki nakit akım tahminlerinden arındırılan riskleri içermemelidir.
- İskonto oranı, işletmenin sermaye yapısından ve varlığın nasıl finanse edildiğinden bağımsız olmalıdır.
- İskonto oranı vergi sonrası oran ise (sermayenin ağırlıklı ortalama maliyeti gibi) vergi öncesi oranı yansıtacak şekilde düzeltilmelidir.
- Normal şartlarda bir varlığın kullanım değerinin tahmini için tek bir iskonto oranı kullanılır, ancak varlığın kullanım değeri farklı risklere veya faiz oranlarının vade yapılarına hassas ise farklı dönemler için ayrı iskonto oranı kullanılmalıdır.

Standartta Nakit Yaratan Birimler, diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubu olarak tanımlanmıştır (UMS 36, md. 68).

Bir işletmede nakit yaratan birimlerin belirlenmesi esnek bir yapıya sahiptir, esas itibarıyla de takdir hakkı kullanılmasını gerektirir. Nakit yaratan birimlerin belirlenmesinde, yönetimin işletmenin faaliyetlerini (ürün kolları, faaliyetleri, faaliyet yerleri, mahalleri veya bölgeleri gibi) nasıl izlediği ve kontrol ettiği ile varlıkların ve faaliyetlerin devam ettirilmesine veya elden çıkarılmasına yönelik kararları nasıl verdiği gibi hususların dikkate alınması gerekir (UMS 36, md. 69).

Standart, nakit yaratan birimin belirlenmesinde, birimin ürettiği ürünün aktif bir piyasası olmasının önemini vurgulamaktadır (UMS 36, md. 69). Bir varlık veya varlık grubu tarafından üretilen bir ürünün aktif bir piyasasının olması halinde, ilgili varlıklar nakit yaratan birim olarak değerlendirilir (Nexis, Young 2005, 967).

Nakit yaratan birimler bir işletmede belirli girdi ve çıktıkları olan, genellikle belirli bir müşteri grubundan nakit girişleri elde eden bir bölüm, faaliyet, ürün zinciri, mağaza, faaliyet bölgesi veya bir fabrika olabilir.

Nakit yaratan birimin geri kazanılabilir değeri, tek bir varlıkta olduğu gibi, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı esas alınarak belirlenir (UMS 36, md.74). Nakit yaratan birimin defter değeri, nakit yaratan birimle doğrudan ilişkisi kurulabilen ve

gelecekte nakit girişlerini sağlayacak varlıkların defter değeridir. Ancak muhasebeleştirilmiş borçlar nakit yaratan birimim defter değerine dahil edilemez. İstisnası ise, nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının ilgili borç dikkate alınmadan belirlenemiyorsa borç, nakit yaratan birimin defter değerine eklenir (UMS 36, md.76 )

## 5. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bir varlığın geri kazanılabilir değerinin defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir değerine indirilmelidir. Anılan indirgeme bir değer düşüklüğü zararıdır. Değer düşüklüğü zararlarının muhasebeleştirilmesinde iki durumu birbirinden farklılaştırarak incelemek gerekir;

**Varlığın elde etme maliyeti üzerinden izleniyor olması:** varlığın defter değerinin belirlenmesinde; varlığın alım maliyetine ek olarak varlığı kullanım amacına uygun hale getirmek için yapılan aktifleştirilmiş giderlerin tümünden birikmiş amortismanlar ve geçmişte değer düşüklüğü kaydedilmişse, birikmiş değer kayıpları da indirim kalemi olarak dikkate alınır.

Varlığın geri kazanılabilir değerinin defter değerinden düşük olması durumunda, varlıktaki değer düşüklüğü gider olarak yazılırken, değer düşüklüğü kadar varlığın değeri azaltılır.

**Varlığın yeniden değerlendirilmiş değerler üzerinden izleniyor olması:** Bu durumda da yine varlığın defter değerinin belirlenmesinde, birikmiş amortismanlar ve eğer geçmişte değer düşüklüğü kaydedilmişse birikmiş değer kayıpları indirim kalemi olarak dikkate alınır.

Varlıkta, değer düşüklüğü zararı tespit edilmiş ise öncelikle duran varlıkla ilgili özkaynaklar bölümünde yeniden değerlendirme artışı ile ilgili bir rakam var ise bundan karşılanır, kalan kısım dönemin gelir tablosunda raporlanır (Kaval, Örtün ve Karapınar 2007, 520).

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden sonra, ilgili varlığın hurda değeri düşülmüş yeni defter değeri esas alınarak izleyen dönemden itibaren kalan faydalı ömür boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlamak üzere amortisman tutarları hesaplanır (Akbulut, Marşap 2006, 102)

Nakit yaratan bir birimin geri kazanılabilir değerinin defter değerinden daha düşük olması durumunda, ilgili nakit yaratan birime ilişkin değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir. Standart, nakit yaratan bir birimdeki değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinde; öncelikle, nakit

yaratan birime dağıtılan şerefiyenin defter değerinin azaltılmasını, daha sonra geriye kalan değer düşüklüğü zararının ilgili birimin (veya birim grubunun) diğer varlıklarına birimdeki her bir varlığın defter değeri oranında dağıtılmasını öngörmektedir. Eğer söz konusu varlıklara ilişkin önceden bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, değer düşüklüğü zararı öncelikle söz konusu hesaptan düşülür, kalan tutar gelir tablosu ile ilişkilendirilir (Gücenme, Poroy 2006,166).

Belirsiz faydalı ömre sahip veya kullanıma hazır olmayan maddi olmayan duran varlıklar; buradaki “Belirsiz faydalı ömür” ifadesini, “sınırsız faydalı ömür” ifadesi ile karıştırmamak gerekir. Belirsiz faydalı ömür, varlığın işletme bünyesinde tutulma niyetini etkileyebilecek olayların gerçekleşme olasılığının bulunduğu, bu nedenle varlığın faydalı ömrünün tespit edilemediği durumlarda söz konusu olur.

Dönem içinde kayıtlara alınan belirsiz faydalı ömre sahip varlıklar, yıl sonundan önce değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır. Bu varlıklar, her yıl aynı dönemde olmak üzere, en az yılda bir kez değer düşüklüğü açısından değerlendirilir. Değer düşüklüğü değerlendirmesinin yıl sonları itibariyle yapılma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ayrıca bu varlıklar UMS 36’nın normal yükümlülüklerine de tabidir. Değer düşüklüğüne dair herhangi bir belirtinin bulunması halinde yıl sonları itibariyle de değer düşüklüğü testi yapılır.

Kullanıma hazır olmayan maddi olmayan varlıklar için de aynı durum söz konusudur. Dönem içinde kayıtlara alınan kullanıma hazır olmayan herhangi bir maddi olmayan duran varlık (faydalı ömrü belirli olsun olmasın) yıl sonundan önce değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Bu varlıklar, en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine konu edilir.

Belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan veya kullanıma hazır olmayan bir varlığın tek bir varlık olarak nakit akımı yaratması mümkündür, bu durumda tek bir varlık olarak değer düşüklüğü testi uygulanır. Bu tür varlıkların nakit yaratan bir birim içinde yer almaları halinde ise, nakit yaratan birim için değer düşüklüğü değerlendirmesi yapılmalıdır.

Belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan varlıklar ile şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararlarının nakit yaratan birim içinde dağıtım konusunda önemli bir farklılık bulunmaktadır. Nakit yaratan birimde bir değer düşüklüğü olduğunda, zarar öncelikle şerefiyeden düşülür, geriye kalan bakiye diğer varlıkların defter değerlerinden oransal olarak indirilir. Belirsiz faydalı

ömre sahip varlıklarda ise, değer düşüklüğü zararının öncelikle bu varlıklardan düşülmesi söz konusu olmayıp, tüm varlıkların defter değerlerinden oransal olarak indirilir.

Bir işletmenin, genel müdürlük binası ve bilgi işlem merkezi gibi niteliği gereği bağımsız olarak nakit akımı yaratma kapasitesi olmayan varlıkları da bulunur. UMS 36, bu tip varlıkları “şirket varlıkları” olarak tanımlamaktadır. Şirket varlıklarının ayırt edici özellikleri; bağımsız nakit akımı yaratamamaları ve defter değerlerinin bahse konu nakit yaratan birime tamamen aktarılamamasıdır (Nexis Young 2005, 969). Bu nedenle, şirket varlığının değer düşüklüğüne uğradığına dair bir belirtinin olması ve kullanım değerinin hesaplanması halinde, şirket varlığının defter değerinin nakit yaratan birimlere dağıtılması gerekir. Bu dağılım, nakit yaratan birimde yer alan tüm varlıkların (nakit yaratan birim ve şirket varlıkları) geri kazanılabilir değerinin belirlenmesine imkan verir (Nexis Young 2005, 969). Bu yapılmaz ise, şirket varlığına ilişkin olası değer düşüklüğü ihmal edilmiş olacak, ayrıca faaliyette olan diğer varlıkların değer düşüklüğü incelemesini de olumsuz etkileyecektir (Epstein ve Mirza 2004, 301).

## 6. ŞEREFİYE

İşletme birleşmeleri sırasında elde edilen şerefiye, bireysel olarak tespit edilmeleri ve ayrı olarak muhasebeleştirilmeleri imkanı olmayan varlıklardan beklenen gelecekteki ekonomik faydalar için devralan tarafından yapılan ödemeyi ifade etmektedir.

Şerefiye, tanımı gereği, diğer varlıklardan bağımsız nakit akımı yaratamadığından, tek başına değer düşüklüğü testine tabi tutulamaz. Bu nedenle, değer düşüklüğü testi yapılabilmesi için, şerefiyenin elde edildiği tarihten itibaren birleşmenin sinerjisinden yarar sağlaması beklenen nakit yaratan birim veya birimlere dağıtılması gerekmektedir. Şerefiyenin dağıtılacağı nakit yaratan birim veya birimler grubu; işletme içi yönetsel amaçlarla şerefiyenin izlendiği en alt seviyeyi temsil etmelidir.

Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birim veya birimler grubu en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Değer düşüklüğü testinin dönem sonunda yapılması zorunlu değildir, yıl içinde herhangi bir zamanda yapılabilir ancak her yıl aynı vakitte yapılması şarttır. Ayrıca, şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü olabileceğine dair herhangi bir belirtinin bulunması halinde, her yıl yapılan değer düşüklüğü testinden ayrı olarak, dönem sonu itibarıyla yeni bir değer düşüklüğü incelemesi daha yapılır.

Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan bir birim veya birimler grubunun defter değerinin (şerefiye dahil) geri kazanılabilir değerini aştığı hallerde, değer düşüklüğü zararı vardır. Değer düşüklüğü zararı öncelikle şerefiye tutarından düşülür, kalan kısım birimdeki diğer varlıkların defter değerlerine oransal olarak dağıtılır.

## 7. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARININ İPTALI

UMS 36 Standardı, şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının hiç bir durumda iptal edilmesine veya azaltılmasına izin vermemektedir. Standart, bu tür bir iyileşmenin, satın alınan şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının ortadan kalkmasından ziyade, içerde yaratılan şerefiyedeki artış olma ihtimalinin yüksek olduğu savına dayanmakta olup, içerde yaratılan şerefiyenin kayıtlara alınması UMS 38 kapsamında mümkün bulunmamaktadır.

UMS 36, belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar dahil tüm diğer varlıklara ilişkin olarak, her raporlama tarihi itibarıyla değer düşüklüğü zararının devam edip etmediği veya azalıp azalmadığının değerlendirilmesini gerektirmektedir. Değer düşüklüğünün konusunun kalmadığı veya azaldığı yönünde bir belirtinin bulunması halinde, varlığın geri kazanılabilir değerinin yeniden hesaplanması gerekmektedir. Standart, değer düşüklüğünün ortadan kalktığını gösterebilecek belirtilere örnekler vermiştir. Bu belirtiler, iç ve dış belirtiler şeklinde, değer düşüklüğünün olduğunu gösterir belirtilerin aksi yönünde belirlenmiştir.

### a) Tek bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali

Bir varlığın geri kazanılabilir değerinin defter değerini aşması durumunda, önceki dönemlerde söz konusu varlık için muhasebeleştirilmiş olan değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi veya azaltılması mümkündür. Ancak, iptal edilebilecek değer düşüklüğü zararı tutarı sınırlıdır. Standartta göre, varlığın mevcut defter değeri ile ilk değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı varlığın ulaşacağı defter değeri arasındaki fark kadar bir değer düşüklüğü zararının iptali mümkündür (Epstein ve Mirza 2004, 303).

Değer düşüklüğü zararının iptalinin muhasebeleştirilmesi, duran varlıkların elde etme maliyeti veya yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilmesine bağlı olarak değişiklik göstermektedir (Akbulut, Marşap 2006, 103).

Yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden kayıtlarda izlenen varlıklar, gerçeğe uygun değeri yansıtacak şekilde periyodik olarak düzeltilmelidir. Değer ar-

tışının varlığı halinde ilgili varlık hesabının defter değeri artırılmalı ve bu artış gelir tablosu ile ilişkilendirilmeden doğrudan özkaynaklarda bu varlıklar ile ilgili yeniden değerlendirme artış olarak gösterilmelidir. Değer düşüklüğü olduğunda da, gelir tablosu ile ilişkilendirilmeksizin yeniden değerlendirme fonu azaltılmalıdır. Bu fonu aşan değer azalışları ise gider olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir. Daha sonraki bir dönemde değer artışı söz konusu olursa, daha önce gelir tablosuna gider olarak yazılan kısım için gelir tablosuna gelir kaydı yapılmalı, kalan bakiye özkaynaklar altında varlıkla ilgili yeniden değerlendirme artışına yansıtılmalıdır (Epstein ve Mirza 2004, 304).

Diğer varlıklar, yani elde etme maliyetine göre muhasebeleştirilmekte olan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali doğrudan kar olarak muhasebeleştirilmelidir.

Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi halinde, düzeltilmiş değer ile varsa kalıntı değeri düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilmelidir. Defter değeri, varlığın kalan yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılır (UMS 36, md.121).

#### **b) Nakit yaratan bir birime ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali**

Nakit yaratan bir birime ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali, şerefiye hariç birim içinde yer alan varlıkların defter değerlerine oransal olarak yansıtılmalıdır. Ancak, her bir varlığın defter değeri; varlık için önceki dönemlerde değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı bugünkü defter değeri ile geri kazanılabilir değerinden düşük olanının üzerine çıkmamalıdır. Bu değeri aşan değer düşüklüğü zarar iptalleri, şerefiye dışındaki diğer varlıklara oransal olarak dağıtılır (Nexis Young 2005, 989).

### **8. DİPNOT AÇIKLAMALARI**

Standart, değer düşüklüğü ile ilgili bir dizi yeni dipnot açıklamaları getirmektedir. UMS 36 ile getirilen dipnot açıklamaları, esas olarak, diğer standartlardaki açıkları kapatmaya yöneliktir.

Her bir varlık sınıfı için, her bir raporlama döneminde gelir tablosuna yansıtılan değer düşüklüğü zararı tutarının ve gelir tablosunda hangi kalemede (amortismanlar veya diğer giderler gibi) izlendiğinin dipnotlarda açıklanması gerekmektedir. Her bir varlık sınıfı için, önceki dönemlerde muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarından dönem içinde iptal edilen tutar ve gelir tablosunda hangi kalemede gösterildiği dipnotlarda belirtilmelidir. Eğer doğrudan özkaynaklara yansıtılan bir değer düşüklüğü varsa (daha

önce kaydedilen yeniden değerlendirme değer artış fonunun azaltılması gibi), bu husus da açıklanmalıdır. Son olarak, özkaynaklara yansıtılan değer düşüklüğü zararlarının iptali söz konusu olmuşsa, bu tutara dipnotlarda yer verilmelidir.

Standart, her bir varlık veya nakit yaratan birim olarak tanımlanan varlık gruplarına ilişkin olarak dönem içinde muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararının finansal tabloların bütünü açısından önemli olduğu hallerde ilave açıklamalar yapılmasını öngörmektedir. Standartta ayrıca, şerefiye veya belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar içeren nakit yaratan birimlerin geri kazanılabilir değerinin ölçülmesinde kullanılan tahminlerle ilgili yapılması gerekli dipnot açıklamalarına yer verilmiştir.

## 9. İMKB ŞİRKETLERİNCE UMS 36 STANDARDININ UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Bağımsız denetim sektörünü temsilen Bağımsız Denetim Derneğinden elde edilen bilgiler çerçevesinde, UMS 36 Standardının İMKB şirketlerince uygulanmasında karşılaşılan başlıca sorunlar aşağıdaki gibidir;

### a) Değer düşüklüğü testinin sıklığı ve zamanlaması ile ilgili olarak;

- Genel olarak Standardın işletmeler tarafından anlaşılmasında sorunlar yaşanmaktadır. Standardın uygulanması ancak bağımsız denetçinin uyarısı ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle uygulamada değer düşüklüğüne ilişkin herhangi bir belirtinin olup olmadığına dair değerlendirme yapılması gerekliliği bilinmemekte, ya da bilindiği durumlarda gerekli olan çalışmanın yapılması ile ilgili olarak zaman ve maliyetten kaçınmak için gelecekle ilgili olumlu beklentiler öne sürülmektedir.
- İşletmelerin değer düşüklüğüne ilişkin belirti olup olmadığına ilişkin değerlendirme çalışmaları dökümanite edilmemektedir.
- Bir çok işletme, değer düşüklüğü tespitinde gerekli olan ve UMS 36 Standardında açıklanan çalışmaları sağlıklı bir şekilde yapmamaktadır.
- Şerefiye ve belirsiz kullanım ömrüne sahip maddi olmayan duran varlıkların UMS 36 Standardı gereğince her yıl değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerekirken, bu konu gözden kaçırılabilen ve söz konusu kalemler için de değer düşüklüğüne dair bir gösterge olup olmadığı değerlendirilmesine gidilebilmektedir.



**b) Değer tespiti ile ilgili olarak;**

- Satış fiyatının tespitinin bazı durumlarda zaman alıcı işlemler olmasından dolayı önceden planlama yapılması gerekse de, yapılmamaktadır.
- Bazı durumlarda değer tespit maliyetlerindeki yükseklik nedeni ile piyasa değerlerini tespit etmek için yapılacak yatırım gereksiz görülmekte, bu nedenle sağlıklı olmayan değer tespiti yapılabilmektedir.
- Bazı ekipmanların satış fiyatının, bağlayıcı bir anlaşma olmaması, aktif piyasa fiyatının bulunmaması ve piyasada muadilleri olmaması nedeni ile tespit edilememekte veya değer tespit işlemlerinde kullanılan varsayımlar güçlü dayanaklara oturtulamamaktadır.
- Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerlerin geri kazanılabilir değer olarak alındığı durumlarda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer kısa süreli sektörel ve ekonomik dalgaları yansıtmaktadır.
- Genel olarak işletmeler önümüzdeki bir sene sonrasını ciddi ve detaylı olarak planlamamakta ve bütçelememektedirler. Uzun vadeli projeksiyonların bulunmadığı durumlarda ise söz konusu çalışmalar denetim şirketinin talebi doğrultusunda hazırlanmaktadır. Şirket yönetiminin bu sürece yeterince dahil olmaması nedeniyle gerekli itina gösterilmeyebilmektedir.
- Son yıllarda enflasyon oranlarının düşmesi, uluslararası yatırımcıların firmalara göstermiş olduğu ilgi ve işletmelerin plan ve bütçelere verdiği önemdeki artış sebebiyle bazı işletmeler, denetçi talebi olmadan bu uzun vadeli projeksiyonları hazırlamaktadırlar. Bu projeksiyonlarda karşılaşılan eksik ise işletmelerin bu projeksiyonları UMS 36 Standardı dikkate alınarak hazırlamadıklarından dolayı, gelecekte gerçekleştirilecek yeniden yapılandırmalardan veya varlığın gelecekteki performansını artırma veya iyileştirme çalışmalarından kaynaklanan nakit giriş ya da çıkışlarını da dikkate almaktadırlar. Ayrıca, işletme yönetiminin yapılan tahminler, kullanım değerini yüksek çıkarmak için manipüle edilmiş olabilmektedir.
- Bazı şirketler nakit akım projeksiyonu hazırlama ya da iskonto oranının belirlenmesi için kullanılacak yaklaşım ve metodları belirleme konusunda yeterli uzmanlığa ve bilgi birikimine sahip bulunmamaktadırlar.
- Varlıkların kalan ömürlerinin tespiti için gerekli teknik çalışmalar yapılmamaktadır.

**c) Nakit yaratan birimlerin belirlenmesi ile ilgili olarak;**

- “Bağımsız nakit yaratan birim”in tespiti esnasında yönetsel yapıdan ziyade hukuki yapılar dikkate alınarak birimlerin belirlendiği durumlarla karşılaşılmaktadır. Şöyleki; nakit yaratan birimlerin tespitinde işletmelerin muhasebe sistemlerinde bölümlere göre yeterli ayırım olmadığı durumlarda, nakit yaratan birimlere bağlı bilanço ve faaliyet sonuçları güvenilir olarak tespit edilemeyip bölümlere göre raporlama yapılması ve nakit yaratan birimlerin net satış ve kullanım değerlerinin tespiti zorlaşabilmekte ve değer düşüklüğünün nakit yaratan birim bazında ayrıştırılması yerine işletme bir bütün olarak değerlendirilmek durumunda kalabilmektedir.
- Bağımsız nakit yaratma kriterlerinin analizinde ve dökümantasyonunda ve ortak olarak kullanılan kurumsal varlıkların nakit yaratan birimlere dağıtımında sorunlar yaşanmaktadır.
- Ana işletmeden daha alt seviyede nakit yaratan birimler belirlenebilse bile şirket içinde üretilen raporlar yeterli olmadığından nakit akım projeksiyonlarını nakit yaratan birimler bazında elde etmek mümkün olmayabilmektedir.

**d) Şerefiyenin nakit yaratan birimlere dağıtımı ile ilgili olarak;**

- Şerefiyenin ilgili nakit yaratan birimler arasında dağıtımının şerefiyenin hesaplanması sırasında yapılmaması ya da dağıtım anahtarının doğru tespit edilememesi sorun olabilmektedir.
- Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü tespiti yapılırken şerefiyenin azınlık paylarını temsil edilecek şekilde brütleştirilmesi prensibi uygulanmayabilmektedir.
- Şerefiyenin amortismanına tabi olmamasından dolayı her yıl değer tespit çalışmalarının yapılması zorunluluğu ve zaman içerisinde şirkette gerçekleşen değişikliklerden dolayı değer tespitinde gerekli değişikliklerin belirlenmesinde zorluklar yaşanabilmektedir (örneğin şirketin satın almış olduğu iş kolunun faaliyetlerinin şirketin kendi faaliyetleri ile zaman içerisinde kısmen bütünleşmiş olmasından dolayı, nakit akımlarının ayrı olarak belirlenememesi ve bu durumda satın alınan iş kolunun kullanım değerinin doğru bir şekilde tespit edilmesinde yaşanan zorluklardan dolayı ilgili şerefiyede oluşmuş olan değer düşüklüğünün tespit edilememesi).
- İşletme birleşmelerine ilişkin UFRS 3 Standardına göre, satın alımın gerçekleştiği mali yıl içerisinde, geçici olarak gerçekleştirilen satış fiyatı dağı-

tımının, bir sonraki yıl tamamlanması sırasında, yıl içerisinde gerçekleşen değişikliklerin hangilerinin yapılan hataların tespiti, tahminlerdeki değişiklikler veya provizyonel hesaplanmanın tamamlanmasına ilişkin olduğunun tespit edilmesinde zorluklar yaşanmaktadır.

#### e) Değer düşüklüğü iptali ile ilgili olarak;

- Şirket yönetiminin varlığı satma kararı aldığı durumlarda, varlığın defter değerinde değer düşüklüğü olup olmadığının tespiti sırasında artık kullanım değerinin dikkate alınmayıp sadece net satış fiyatının tespit edilerek defter değeriyle karşılaştırılması gerekliliği ihmal edilebilmektedir.
- Değer düşüklüğünün geçici iyileşmeler göz önüne alınarak ve gerekli çalışmalar gerçekleştirilmeden iptal edildiği durumlar görülmektedir.

### 10. SONUÇ

UFRS standartları, tüm finansal tablo kullanıcılarına işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında gerçeğe uygun, doğru ve dürüst bilgi sunmayı amaçlayan bir finansal raporlama setidir. Finansal tabloların hazırlanmasında UFRS standartlarına uygun işlem yapılmaması yanıltıcı ve/veya yanlış bilgi sunulmasına sebep olacaktır ki, bu ise başta işletme açısından olmak üzere ekonomideki kaynakların etkin dağılımını olumsuz etkileyecektir.

UMS 36 Standardı, finansal tablolarda önemli büyüklükleri haiz maddi varlıklar, maddi olmayan varlıklar, uzun vadeli finansal varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkulleri ilgilendiren önemli bir standarttır. UMS 36 Standardına uyulmaması, varlıkların geri kazanılabilir değerlerinden yüksek değerler ile finansal tablolarda izlenmesine yol açacaktır. Bu durum, bazı hallerde önemli sonuçlar doğurmasa da, diğer bazı durumlarda işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında önemli düzeyde yanlış ve/veya yanıltıcı bilgi verilmesine neden olabilecektir. Bu kapsamda, UMS 36 Standardına uyum, finansal tabloların gerçeğe uygun, doğru ve dürüst bir biçimde sunulması açısından büyük önem arz etmektedir.

Varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin UMS 36 Standardının sorunsuz bir şekilde uygulanabilmesi için başta işletmeler olmak üzere bağımsız denetçiler ve ilgili kamu otoritelerinin alabileceği önlemler olduğu düşünülmektedir.

İşletmeler tarafından alınması gerekli önlemler şunlardır;

- İşletme yönetimi ve finansal tabloların hazırlanma sürecinde görev alan personelin UMS 36 Standardına ilişkin eğitim ihtiyacını gidermeleri şarttır

(nakit akım projeksiyonları ve iskonto oranının belirlenmesi ile indirgenmiş nakit akımları yönteminin uygulanması konuları dahil).

- Varlıklarda değer düşüklüğü olabileceğine dair belirtilerin olup olmadığına ilişkin değerlendirmeler objektif verilere dayandırılmalı ve bu değerlendirme çalışmaları dokumante edilmelidir.
- Geri kazanılabilir değer in sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesini teminen, değerlendirmede esas alınan fiyatlar, nakit akımları, iskonto oranı gibi verilerin objektif kriterlere dayalı olarak belirlenmesi konusunda işletme yönetimi gerekli tedbirleri almalıdır. Örneğin; kullanım değerinin belirlenmesine esas olan nakit akım projeksiyonlarının gerçekçi tahminlere göre ve UMS 36 Standardının uygulanmasında kullanılacak şekilde belirlenmesi, iskonto oranının yine objektif bir şekilde işletme gerçeğine uygun olarak tespiti. Ayrıca, geri kazanılabilir değer in belirlenmesi için yapılan çalışmalar dokumante edilmelidir.
- Değer düşüklüğüne uğrayabilecek varlıklar için her yıl değer tespit hizmeti alınması maliyetli olabileceğinden, belirli aralıklarla (örneğin azami 5 veya 10 yılda bir) değer tespit hizmeti alınması ve önemli bir değişiklik olmadığı sürece izleyen yıllarda bu raporların işletme tarafından objektif bir şekilde gözden geçirilerek kullanılmasının uygun bir yöntem olabileceği düşünülmektedir. Değer tespit hizmeti kapsamında, varlıkların geriye kalan faydalı ömürleri de tespit edilmelidir.
- Nakit yaratan birimlerin gerçekçi bir şekilde belirlenebilmesi ve faaliyet sonuçlarının izlenebilmesini teminen, işletme içinde gerekli belge, kayıt ve raporlama sistemi oluşturulabileceği düşünülmektedir. Nakit yaratan birim tespitine ilişkin kriterler, analizler gibi önemli hususlar dokumante edilmelidir.
- Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü incelemesinin her yıl yapılması gerektiğinden, şerefiyenin ilişkili olduğu varlıkların izlenebilmesi önemlidir. Dolayısıyla, işletmeler, şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü incelemesi için gerekli verileri sağlayan bir belge, kayıt ve raporlama sistemine sahip olmalıdırlar.
- Önceki dönemlerde muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarının iptaline karar verirken, objektif nitelikteki kalıcı veriler dikkate alınarak değerlendirme yapılmalı ve ihtiyatlı davranılmalıdır.
- Değer düşüklüğü incelemesi, zaman alıcı bir süreç olduğundan, yıl sonu

gelmeden tamamlanmış olmalıdır. Bu kapsamda, değer düşüklüğü olabileceğine dair belirtilerin bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi ve raporlanması, belirtiler var ise geri kazanılabilir değer tespiti yapılması ve raporlanması, son olarak ilgili dipnot açıklamalarının hazırlanması gerekir.

- Geri kazanılabilir değer belirlenmesinde bir takım varsayımlar da kullanıldığından, konunun suistimal aracı olarak kullanılabileceği de göz önünde bulundurularak, işletme bünyesinde gerekli kontrol mekanizmaları kurulmalıdır.

- UMS 36 Standardı çerçevesinde yapılan inceleme ve değerlendirme çalışmalarının dokümanite edilmesi, gerek işletme içi kontrol mekanizmaları ve gerekse bağımsız denetim süreci açısından büyük önem arz etmektedir.

Bağımsız denetçilere de düşen görevler vardır. Bağımsız denetim mekanizmasının, işletmeleri UMS 36 Standardı veya buna paralel muhasebe düzenlemelerine uyuma zorlayabilecek bir güce sahip olduğunu söylemek yanlış olmaz. Tabiki, bu mekanizmanın işlemesi, bağımsız denetim kuruluşlarının birlikte hareket etmesi halinde mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla, bağımsız denetim sektörü çalışanlarının mesleki davranış kurallarına uyumunun izlenmesi ve gerektiğinde yaptırım mekanizmasının işletilmesi gerekli görülmektedir.

İlgili kamu otoriteleri tarafından alınabilecek tedbirler ise, uygulamada ortaya çıkan sorunları çözmeye ve uygulama birliğini sağlamaya yönelik kararlar almak, gerektiğinde işletmeleri ve bağımsız denetim kuruluşlarını bilgilendirerek/uyararak uygulamayı yönlendirmek ve nihai olarak aykırı uygulamaların varlığı ve/veya tekrarı halinde caydırıcılık sağlamak amacıyla yaptırım mekanizmalarını işletmektir.

Ülkemiz uygulamasına bakıldığında, UMS 36 Standardı ve/veya buna paralel SPK düzenlemesi 2005 yılından itibaren İMKB şirketleri tarafından zorunlu olarak uygulanmakta olup, bir çok işletme için 2005 ve 2006 yılları eğitim dönemi olmuştur. Bu aşamadan sonra, tüm ilgili tarafların görev ve sorumluluklarının sıkı takipçisi olmasının, UMS 36 Standardı dahil tüm UFRS'lerin sorunsuz bir şekilde uygulanması ve finansal raporlama kalitesinin artırılması açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

**KAYNAKÇA**

AKBULUT, Yıldız, MARŞAP, Beyhan. 2006. "Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün "TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB'de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi", MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:4,

AKDOĞAN, Nalan. 2004. Enflasyon Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara.

AKSU, Mine. 2007. "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü", UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler), Maliye ve Hukuk Yayınları No:52, Ed. Necdet SAĞLAM , Ed. Salim ŞENGEL ve Ed. Bünyamin ÖZTÜRK, Ankara, Turhan Kitabevi,

Deloitte, Touche Tohmatsu; "Standards: IAS 36 Impairment of Assets", (Erişim; [www.iasplus.com/standard/ias36.htm](http://www.iasplus.com/standard/ias36.htm)).

Denetimnet, UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Uygulama Örneği (Erişim; [www.denetimnet.net](http://www.denetimnet.net))

EPSTEIN, Barry J. ve MİRZA, Abbas Ali; IAS 2004 Interpretation and Application of Accounting and Financial Reporting Standards, New Jersey, John Wiley & Sons Inc.

GÜCENME, Ümit, ARSOY, Aylin Poroy. 2006. "Konsolidasyon Şerefiyesinin Muhasebeleştirilmesinde Güncel Yaklaşımlar", XXV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Hacettepe Üniversitesi Yayınları.

International Accounting Standards Board. 2006 International Financial Reporting Standards (IFRSs) including International Accounting Standards (IASs) and Interpretations as at 1 January 2006, London,.

KAVAL, Hasan, ÖRTEN, Remzi ve KARAPINAR, Aydın. 2007. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Ankara, Gazi Kitabevi,

Lexis Nexis ve Ernst & Young; International GAAP 2006: Generally Accepted Accounting Practice under IFRS, London, 2005.

SEVİLENGÜL, Orhan; Genel Muhasebe, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2005.

TOKAY, Hüseyin; 2002. Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Gazi Kitabevi, Ankara

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK); Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UMS/UFRS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları 2006. (TMS/TFRS), TMSK Yayınları-1, Ankara, Grup Matbaası.



# TMS 41 KAPSAMINDA SERACILIK FAALİYETLERİNDE MUHASEBE KAYIT SÜRECİNE İLİŞKİN GENEL BİR DEĞERLENDİRME

Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL\*

## ÖZET

Seracılık işletmeleri gerek üretim gerek yatırım açısından birçok özelliği bünyesinde barındırmaktadır. Bu çalışmada, TMS 41 kapsamında seracılık faaliyetlerinde muhasebe kayıt sürecine ilişkin genel bir değerlendirmeye yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Seracılık faaliyetleri, kayıt süreci, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

## ABSTRACT

### AS TURKISH ACCOUNTING STANDARDS 41 EVALUTION THAT REGISTER PROCESS OF ACCOUNTING AT GREENHOUSE ACTIVITIES

The greenhouse enterprises have got a lot of characteristics about investment or production. In this study, we evaluated that register process of accounting at greenhouse activities. This method is advised in Turkish accounting standards, Standard Number 41 "Agriculture Activities".

**Key Words:** Greenhouse activities, register process, TMS 41 Agricultural Activities.

\* Harran Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü



## 1. GİRİŞ

Son yıllarda tarım sektöründe yaşanan sermaye yoğun gelişmelerden dolayı sermaye şirketleri de bu sektöre yatırım yapmaya başlamıştır. Tarımsal faaliyetlerin ve tarım işletmelerinin geleneksel yapıdan çıkması ile birlikte muhasebe sistemi de bu etkileşimden payını almış, sermaye şirketlerinin muhasebeye kâr / zararın tespiti ve vergi boyutunun ötesinde bakması tarımsal faaliyet muhasebesini geliştirici bir etki oluşturmuştur.

Seracılık işletmeleri, tarım ve sanayi sektörünün izlerini taşımaktadır. Üretilen ürünler açısından tarım sektörü öne çıksa da kullanılan üretim teknikleri, yatırılan sermaye ve üretimin sürekliliği bakımından sanayi sektörü ağırlık kazanmaktadır. Anılan yapıdan dolayı seracılık işletmelerinde maliyet sistemi bir takım özellikler göstermektedir. Bu özellikler altı başlık altında toplanarak incelenecektir.

## 2. TEK YILLIKLI BİTKİLER - ÇOK YILLIKLI BİTKİLER AYRIMI

Seracılık işletmelerinde üretim yapısı gereği, tek yıllık ve çok yıllık bitkiler üretilmektedir. Tek yıllık bitkiler patlıcan, domates, biber, salatalık ve saksı çiçekleri gibi ürünlerden, çok yıllık bitkiler ise süs bitkileri, seftali ve kayısı türü ağaçlardan oluşmaktadır. (Kıral ve diğerleri 1999, 38-73). Çok yıllık bitkiler; muhasebe uygulamaları, değerlendirme, amortisman, dönemler arası maliyet- gelir ilişkisinin kurulması gibi nedenlerle tek yıllık bitkilerden ayrılmaktadır.

## 3. TEKDÜZEN HESAP PLANI'NIN TMS 41 İLE İLİŞKİLENDİRİLMESİ

Ülkemizde muhasebe uygulamalarında kullanılan hesaplara bir standart getirmek amacıyla 1994 yılından itibaren Tekdüzen Hesap Planı (THP) kullanılmaya başlanmıştır. THP'na günümüze kadar olan süreçte ihtiyaçlar ölçüsünde hesap ve grup bazında eklemeler yapılmıştır. TMS 41'in canlı varlıkları gerçeğe uygun değerle finansal tablolarda gösterme amacı, biyolojik dönüşüm özelliğine sahip canlı varlıkların ve bunlarda meydana gelen değer değişikliklerinin finansal tablolarda gösterimini özellikli konuma taşımıştır.

Canlı varlıkların biyolojik dönüşüm özelliğine sahip olmasından dolayı THP'da mevcut hesaplar yerine yeni açılacak grup ve hesaplarda gösterilmesi uygun olacaktır. İşletme aktifinde bir yıl ve daha az süre kalan canlı varlıkların '154 Canlı Varlıklar Hesabı'nda gösterilmesi görüşü (Deran 2005; 323) konuya yaklaşım açısından iyi bir başlangıç olmuştur. Bununla birlikte

bu varlıkların 'canlılık' niteliğinden dolayı stoklar grubuna ait bir hesapta gösterilmesi yerine, açılacak olan '16 Canlı Varlıklar' grubunda ve tek yıllık bitkilerden fideler ise '160 Fidler Hesabı'nda gösterilebilir. (Demirkol 2006; 86)

Seracılık işletmelerinde çok yıllık bitkilerin hangi hesapta gösterildiği sorusuna, üreticiler ve muhasebeciler '280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı', '253 Makine, Tesis ve Cihazlar Hesabı' ve '151 Yarı Mamuller- Üretim Hesabı' ile '27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar' grubu şeklinde yanıt vermişlerdir. (Tetik2002; 66) Literatürde ise '256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nda gösterenler (Sönmez, 2004; Yanık 1996; 87; Tetik, 2002; 36) olduğu gibi, canlı varlık özelliğinden dolayı THP'nda açılacak 21 no'lu hesap grubunda gösterilmesi görüşünde olanlar da vardır. (Deran 2005;137). Canlı varlıkların, dönen varlıklarda olduğu gibi duran varlıklarda da ayrı bir hesap grubu içinde gösterilmesi uygun olacaktır.

TMS 41' e göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değerle, tarımsal ürünler ise hasat anında net gerçeğe uygun değerle değerlendirildiği için değerlendirilmeden kaynaklanan artış veya azalışlar meydana gelmektedir. TMS 41'e göre değerlemeden kaynaklanan artış veya azalışlar gelir tablosunda gösterilecektir. THP'da bu ihtiyacı karşılayacak nitelikte bir hesap yoktur. Bu nedenle canlı varlıklarda biyolojik dönüşüm neticesinde miktar bakımından meydana gelen değer artış/ azalışının gelir tablosunda 'Diğer Faaliyetler' grubu altında açılacak yeni bir hesapta gösterilmeleri gerekmektedir. THP da '64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar' grubunda boş hesap bulunmadığı için değerlendirme artışlarının '649 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı'nın altında açılacak 'Canlı Varlık Değer Artışları Hesabı'nda, değer azalışlarının ise '659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nın altında açılacak 'Canlı Varlık Değer Azalışları Hesabı'nda gösterilebilir.

Tarımsal ürünler net gerçeğe uygun değerle değerlendirilmekte daha sonra bu değer, maliyet değeri ile karşılaştırılarak ortaya çıkan olumlu veya olumsuz fark, satış hasılatı ile ilişkilendirilmek üzere gelir tablosuna aktarılmaktadır. Değerleme farkları için '606 Canlı Varlık Değerleme Farkları' adı altında yeni bir hesap açılarak değerlendirme artış ve azalışlarında tali hesaplar kullanılabilir. (Akdoğan, Sevilengül 2007; 200).

#### 4. AKTİFE ALMA ZAMANI

Seracılık işletmelerinde aktife alma aşamasından kaynaklanan sorun, yetiştirmekte olan bir bitkinin ne kadar süre sonra hasat aşamasına geleceğidir.

Seralarda çok yıllık bitkiler olarak genellikle süs bitkileri yetiştirilse de şeftali, kayısı, muz gibi ağaçlara da rastlanmaktadır. Süs bitkileri ile muz, şeftali gibi ağaçların ürün verme süresi ve ömrü arasında farklılıklar vardır.

Uygulamada süs bitkileri yetiştirilme aşamasını takiben yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkarılıp aktifleştirilmektedir. (Tetik 2002; 69). Ağaçlarda ise yetiştirme süresinin uzunluğundan dolayı, ağaç ürün vermeye başlasa bile elde edilen gelirin katlanılan gideri karşılayamaması nedeniyle ağacın halen yatırım döneminde olduğu görüşü hakim olduğundan, ağaç için yapılan giderlerin yaklaşık olarak ağaçtan elde edilen gelirlere eşitlendiği tarihte aktifleştirilmesi gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır. (Ünalın, Özel; 1966; 33; Yanık 1996; 85).

Tek yıllık bitkiler, dikim tarihinden itibaren yaklaşık üç ay sonra ürün vermeye başlamakta ve ürün miktarı hızlı bir şekilde artmaktadır. Tek yıllık bitkilerde, çok yıllık bitkiler için yapılan ayrıntılı hesaplamalara gerek kalmadan, ürün verme aşamasıyla birlikte yatırım döneminin tamamlandığı varsayılmaktadır. Bu nedenle 'yetişmekte olan fideler' hesabının 'hasat edilen fideler' hesabı ile ilişkilendirileceği dönem, fidelerin hasat edilmeye başladığı dönemdir.

## 5. AKTİFLEŞTİRME SÜRECİ

TMS 41 kontrol, değer ve ölçümlerin işletme tarafından sağlanması halinde bir canlı varlık veya tarımsal ürünün muhasebeleştirileceğini belirtilmiştir. Tek yıllık ve çok yıllık bitkiler, maliyet bedelinin hesaplarda görülmesi açısından ilk olarak '150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı'na alınıp daha sonra gerçeğe uygun değerle değerlendirilecekleri canlı varlık hesabına alınabilir. Çok yıllık bitkiler için uygulamada genellikle '258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı' kullanılırken, canlı varlık niteliğinden dolayı '218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı'nda (Deran 2005; 13; Akdoğan, Sevilengül, 2007; 275 ) gösterilmesi daha uygun olacaktır.

İşletmede yapılmakta olan yatırımlar niteliğinde hesap kullanılması, edilmesi birden çok aşamada gerçekleşen varlıklarla ilgili yapılan giderlerin her defasında varlıkla ilgili hesaba verilmesinin oluşturduğu sakıncaları gidermek ve işletmenin yatırımlarını bir hesapta toplamak amacını taşımaktadır. Ortak nitelikli giderler, bu hesabın altında açılacak hesaplarda biriktirilerek, işletmece belirlenecek dönemler ve dağıtım anahtarları vasıtasıyla varlıkla ilişkilendirilmelidir. (Akdoğan, Sevilengül, 2007; 341). Uygulamada tek yıllık bitkiler için yapılan giderler genellikle '180 Gelecek Aylara Ait Gi-

derler Hesabı'nda gösterilmektedir. Dönen varlıklar grubunda yapılmakta olan yatırımlar niteliğinde yeni bir hesap açmak yerine, ilgili canlı varlık hesabını yatırım dönemi ve hasat dönemi şeklinde iki alt gruba ayırmak, canlı varlıkların izlenmesi açısından daha uygun olacaktır. Bu amaçla fideler için yapılan edinim maliyeti ve katlanılan giderler, ürün verme aşamasına kadar '160 Fideler Hesabının altında açılacak '160.10 Yetişmekte Olan Fideler Hesabı'nda gösterilip, hasat başlangıcı ile birlikte bu hesap kapatılarak biriken tutar '160.20 Hasat Edilen Fideler Hesabı'na aktarılabilir.

## 6. YATIRIM DÖNEMİNDE ELDE EDİLEN GELİRİN DURUMU

Bitkilerin ürün vermeye başlaması ile birlikte hasat aşamasına alınmayıp yatırım döneminde kabul edilmesi, bu dönemde bitkilerden elde edilen ürünlerin satışından kaynaklanan gelirin maliyetten mi indirileceği yoksa gelir tablosunda mı gösterileceği sorusunu gündeme getirmektedir.

Bu soruya literatürde verilen yanıtlar, maliyetten düşülmesi gerektiği (Erdamar 1985, 60 – 61; Deran 2005; 139) ve '649 Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Gelir ve Kârlar' hesabında gösterilmesi gerektiği (Yanık1996; 86) şeklindedir. Gelir tablosunda '649 Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Gelir ve Kârlar Hesabı'nda gösterilmesinin sakıncası; yapılmayan bir faaliyete ilişkin 'faaliyet kârı'nın ortaya çıkmasıdır.

Bu sakıncayı ortadan kaldırmak için '600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'na satış geliri olarak gösterilmesi durumunda ise 'maliyeti olmayan' bir gelir ortaya çıkacaktır. (Deran2005; 139). Anılan gerekçelerle yatırım döneminde elde edilen gelirin, maliyetten düşülmesi uygun olacaktır.

## 7. ÜRETİM GİDERİ - DÖNEM GİDERİ AYIRIMI

Seracılık işletmelerinde genellikle özel hesap dönemi<sup>1</sup> kullanılmakla birlikte, üretim dönemleri birbirinden farklı birden fazla ürünü aynı anda üreten işletmeler takvim yılını kullanmaktadır. Bu işletmeler finansal tablolarını genellikle yıllık olarak düzenlenmekle birlikte, SPK mevzuatına ve geçici vergiye tabi olma veya finansal durumun görülmesi amacıyla ara dönemlerde de düzenleyebilmektedir. Takvim yılının kullanılması durumunda, yıl sonu finansal tablolarda giderlerin üretim gideri – dönem gideri ayırımına tabi tutulması ve buna göre bu giderlerin bilanço veya gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

İster alış, ister tüketim sırasında ortaya çıksın, yapılan bir giderden gelecek

1. VUK md. 174: "...Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık hesap dönemleri belli edebilir..."

hesap dönemlerinde de ekonomik bir yarar sağlanacaksa o gider bilanço-da, sadece içinde bulunulan dönemde yarar sağlanması söz konusu ise o gider gelir tablosunda gösterilir. (Büyükmirza, 2006; 56). Seracılık işletmelerinde bir takım giderlerin aktifleştirmeleri özellik göstermektedir. Örneğin fidanların yapraklarına sıkılan yaprak gübresinin tamamı o yılın üretim gideri kabul edilip aktifleştirilirken, bitkinin dikimi sırasında toprağa katılan ve etkisi 3-4 yıl boyunca devam eden taban gübresi, fidanın gübreden yararlanma oranına göre aktifleştirilmelidir. Bu konuda teknik personelin tavsiyeleri de dikkate alınarak yapılan giderin örneğin ilk yıl %50' si, takip eden yıllarda ise % 30 ve %20'lik kısmı aktifleştirilmelidir. Dönem ayırıcı hesapların doğru bir şekilde kullanımı ile birlikte aynı yıla ait gelir ve gider ilişkisi sağlanmış olur.

## 8. SONUÇ

Seracılık işletmeleri ile sınırlı kalmayıp tarım sektörünün değişik alanlarına yatırılan sermayenin büyüklüğü, kârlılık hedefini de yükseltmiştir. Bunun sonucunda üretimin seyri, alternatif ürün desenleri gibi tarımsal faaliyete dayalı kararların yanında, bu kararların maliyet ve satışlarda oluşturduğu etkinin analiz edilebildiği bir tarımsal faaliyet muhasebesi sistemi oluşmuştur. Bu durum tarımsal faaliyetlerde küçük tarım işletmelerinin etkisinden dolayı yıllarca ön plana çıkamayan tarımsal faaliyet muhasebesini, işletme kararlarında önemli bir konuma taşımıştır.

TMS 41'e göre seracılık işletmelerinde canlı varlıkların değerlemesinden oluşan değerlendirme farkları finansal tablolardan gelir tablosunda gösterilmelidir. Canlı varlıkların ve değerlendirme farklarının THP'de yeni açılacak grup ve hesaplarda gösterilmesi ile ilgili birlikte bu alandaki boşluk da doldurulacaktır.

Seracılık işletmelerinde maliyet hesaplanmasında karşılaşılan diğer bir sorun da hesap dönemidir. Özellikle tek yıllık bitkilerde hesap dönemi olarak takvim yılının esas alınması uygulamada ve dönemler arası geçişte güçlük- lere neden olmaktadır. Yapılan giderlerin canlı varlıkla ilişkilendirilmesinde canlı varlığın hasat aşamasına gelip gelmediği önem kazanmaktadır. Hasat aşamasına kadar yapılan giderler canlı varlıkla, hasat aşamasından sonrası ise üretimle ilişkilendirilmektedir. Canlı varlığın hasat aşamasına gelme durumu fiziki ömrü ile orantılıdır.

Fideler ürün verme aşaması ile birlikte hasat edilen fideler hesabına alınarak üretim giderleri ile hasat edilen ürünler arasında ilişki kurulmakta ve bu şekilde ara dönemlere ilişkin ürün maliyetleri hesaplanmaktadır.

**KAYNAKÇA**

- AKDOĞAN, Nalan ve Orhan SEVİLENGÜL. 2007. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara,
- BÜYÜKMİRZA, Kamil. 2006. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara,
- DEMİRKOL, Ömer Faruk. 2006. Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi.
- DERAN, Ali. 2005. Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi.
- ERDAMAR, Cengiz. 1985. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 3343, İstanbul.
- KIRAL, Taner ve Diğerleri. 1999. Tarımsal Ürünler İçin Maliyet Hesaplama Metodolojisi ve Veri Tabanı Rehberi, Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü Yayınları, Yayın No:37, Ankara.
- SÖNMEZ, Feriştah. 2004. "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Ekim-Kasım-Aralık.
- TETİK, Nilüfer. 2002. Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara,.
- ÜNALAN, Sedat ve Salih ÖZEL. 1966. Zirai Maliyet Muhasebesi, Doğu Matbaası, Ankara.
- YANIK, Zeki. 1996. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulaması, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.



## YAYIN KOŞULLARI VE YAZIM KURALLARI

### I. BİÇİM

1. Bütün metinler; Times New Roman, 12 punto ile A4 kâğıdın tek yüzüne ve çift satır aralığı ile yazılmalıdır.
2. Metinler genellikle 7000 kelimeyi geçmeyecek şekilde ve konu ile araştırma metodunun izin verdiği ölçüde öz olmalıdır. Giriş, metin, sonuç ve kaynakça dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır. Birinci derecedeki başlıkların “*tümü büyük harf*”, diğerlerinde “*sadece ilk harf büyük*” şeklinde olmalıdır.
3. Üst, alt ve her iki yandaki kenar boşlukları düzenleme ve çoğaltmayı kolaylaştıracak şekilde en az 2,5cm. olmalıdır.
4. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar metinde veya başvuru dâhilindeki deneysel test araçlarında kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır. Tek çalışma yapanlar “biz” şeklinde vurgu yapmamalıdır.
5. Çalışmanın başlığı, yazarın adı, unvanı ve bağlı olduğu kuruluş, e-mail adresi, olası teşekkür notları ve yazarın verileri paylaşmak isteyip istemediğini belirten dipnotu içeren bir kapak sayfası oluşturulmalıdır.

**Sayfa numaralandırma:** Tablolar, ekler ve kaynakça da dâhil olmak üzere bütün sayfalar sıralı biçimde numaralandırılmalıdır.

- *Numaralar:* 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:* Teknik olmayan kopyada metin içerisinde yüzde kelimesi kullanılmalıdır.
- *Denklemler:* Denklemler parantez içerisinde numaralandırılarak sağa yaslı olarak yer almalıdır.
- *Kısa çizgi:* Tek kelimeleri birleştirmek veya kullanımı netleştirmek için kısa çizgi kullanılır.
- *Anahtar kelimeler:* Özet, endekslmeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeyi de içermelidir.

### II. ÖZET/GİRİŞ

Makale *Türkçe* ve *İngilizce* başlığı taşınmalıdır. Ortalama 100 kelimedenden oluşan *Türkçe* ve *İngilizce* özet, metin öncesinde ayrı bir sayfada yer almalıdır. Özet okuyucuyu metnin başlığı, metodu ve bulguları hakkında kısaca bilgilendirmelidir. Anahtar kelimeler ve veri kullanılabilirlik açıklaması özeti takip etmelidir.



Çalışma metni, çalışmanın amacı, metodolojisi ve bulguları hakkında daha fazla detay sağlayan "1. Giriş" başlıklı bir bölümle başlamalıdır. Özet ve giriş görece olarak teknik olmamakla beraber konu hakkında bilgili bir okuyucunun çalışmanın katkısını anlayabileceği netlikte olmalıdır. Sadece metnin adı özet sayfasında yer almalıdır.

### III. TABLO VE ŞEKİLLER

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

1. Her tablo ve şekil ayrı bir sayfada görünmeli ve metnin sonuna yerleştirilmelidir. Her biri bir numaraya ve içeriği tam olarak belirten bir başlığa sahip olmalıdır. Tablo ve şekiller her değişkeni açıklayabilmelidir. Başlık ve tanımlar, okuyucunun metne bakmadan tablo veya şekli anlayabileceği kadar yeterli detaylandırılmış olmalıdır.
2. Her grafiğin referansı metinde yer almalıdır.
3. Yazar her grafiğin metnin neresine ait olduğunu göstermelidir.
4. Grafiklerin içeriği metne bakılmadan önemli biçimde anlaşılabilir.
5. Kaynak satır ve notları gerektiğinde eklenmelidir.

### IV. ATIFTA BULUNMA

Kaynakçada belirtilen çalışmalara bağlı olunmalı ve atıfta bulunulacak çalışma için "yazar-tarih" sistemi kullanılmalıdır. Alınan çalışmanın ilgili sayfa numaralarının belirtilmesine çalışılmalıdır.

1. *Metin içinde atıflar şu şekilde yapılmalıdır:* yazarın soyadı ve tarih, virgül konulmadan ve parantez içerisinde (Akdoğan 2005), sayfa no varsa (Akdoğan 2005, 145); iki yazar olursa (Akdoğan ve Sevilengül 2007, 58), ikiden fazla yazar varsa (Karacabey ve diğerleri 2006, 124). İki çalışmadan alıntı yapılırsa (Karan 2003, 54; Karacabey 2001, 27); aynı yazarın iki veya daha fazla çalışmasından alıntı yapılırsa (Karatepe 2003, 2006).

2. Kaynakçada aynı yazarın aynı yıl içerisinde yayınlanmış birden fazla çalışması

olduğu durumlarda a,b, ek olarak yılın sonuna yazılmalıdır. (Sayılğan 2002a, 37)

3. Bir yazarın adının metin içerisinde geçmesi halinde atıfta tekrar isim belirtmeye gerek

yoktur. Örneğin: "Çelik (1999, 67) diyor ki..."

4. Kurumlar adına yapılan çalışmalarda imkân varsa kısaltma veya kısa başlıklar kullanılmalıdır. (SPK Aylık Bülteni Ocak 2007)

5. Eğer hukuki mevzuat, yasal anlaşma veya mahkeme kararlarına atıfta bulunulacaksa hukuk çalışmaları ile ilgili atıfta bulunma kuralları kullanılmalıdır.

## KAYNAKÇA

Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı ve aşağıdaki bilgileri içermelidir:

1. Kaynaklar ilk yazarın soyadı veya kurumun adına göre alfabetik biçimde sıraya konulmalıdır.
2. Yazarların tam adı yerine ismin baş harfleri kullanılmalıdır.
3. Yazarın adının hemen arkasından yayının tarihi yer almalıdır.
4. Dergi başlıkları kısaltılmış olmamalıdır.
5. Aynı yazarların aynı yıl içerisindeki çalışmaları yılın arkasından harf verilecek şekilde belirtilmelidir.

### Örnek kaynak gösterimleri:

Akdoğan, N. ve O. Sevilengül. 2007. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. Yenilenmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı Ankara: Gazi Kitabevi

Demsky, J.S. ve D.E.M. Sappington. 1989. "Hierarchical Structure and Responsibility Accounting" Journal of Accounting Research 27 (Spring): 40-58

*Dipnotlar:* Dipnotlar atf yapmak için kullanılmalıdır. Ancak metin içerisinde kullanıldığı takdirde metnin bütünlüğünü bozacak nitelikteki bilgiler dipnot olarak kullanılmalı ve metinden daha uzun olmamalıdır. Dipnotlar metin boyunca üst simge şeklinde numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında yer almamalıdır.

## VI. METİNLERİN TESLİMİ

Yazarlar şu kurallara dikkat etmelidir:

1. Başka bir dergi tarafından değerlendirilmediği çalışmalar gönderilmemelidir. Yazar çalışmanın başka bir yerde yayınlanmadığı veya değerlendirme altında olmadığını bir dilekçe ile belirtmelidir.
2. Çalışmanın iki kopyası word dosyasında, CD ortamında ve basılı döküman olarak yazışma adresine gönderilmelidir. Ayrıca [muvu@asmmmo.org.tr](mailto:muvu@asmmmo.org.tr) elektronik posta olarak gönderilmelidir. Yazısı kabul edilen yazarlara derginin yayınlanmasından sonra telif ücreti ödenecektir. Bu nedenle yazar, dilekçesinde mail adresi ve banka hesap numarasını bildirmelidir.
3. Saha çalışması veya deneye dayalı çalışmalarda çalışmanın dayandığı araçtan (anket, görüşme planı vs.) yazarın kimliğini belli etmeyecek şekilde bir CD ve bir kopya teslim edilmelidir.
4. Dergiye gönderilen yazıların yazar tarafından basıma uygun olduğu kabul edilecektir.
5. Yazar metnin bir kopyasını elinde tutmalıdır.

















# İçindekiler

Prof.Dr. Nuran Cömert DOYRANGÖL	<b>TÜRK TİCARET KANUNU TASARISI İLE MUHASEBEYE GETİRİLEN YENİLİKLER.....</b>	<b>1</b>
Prof. Dr. Zeki DOĞAN Ramazan BESEN	<b>VERGİ AFLARININ NEDENLERİ VE MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....</b>	<b>23</b>
Doç. Dr. Şaban UZAY	<b>MUHASEBECİ BAKIŞ AÇISI İLE İFLAS ERTELEME SÜRECİ.....</b>	<b>41</b>
Doç. Dr. Türker SUSMUŞ	<b>ENDİREKT GİDERLERİN İZLENMESİNDEKİ MALİYET SİSTEMSİZLİĞİ VERGİ KAÇIRILMASINA VEYA FAZLA VERGİ ÖDENMESİNE YOL AÇAR.....</b>	<b>59</b>
Nergis Nevruz DURSUN Doç. Dr. Ganite KURT	<b>VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI VE İMKB' DE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERDE UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR .....</b>	<b>95</b>
Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL	<b>TMS 41 KAPSAMINDA SERACILIK FAALİYETLERİNDE MUHASEBE KAYIT SÜRECİNE İLİŞKİN GENEL BİR DEĞERLENDİRME .....</b>	<b>113</b>