

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 ZAF

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)

muvu

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

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

Doç. Dr. Necdet SAĞLAM

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. Necdet ŞENSOY

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

Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK

Yrd. Doç. Dr. Serap YANIK

Prof. Dr. Göksel YÜCEL

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

Prof. Dr. Ahmet YÜKSEL

Doç. Dr. Figen ZAİF

SUNUŐ

Değerli MUVU Okurları,

Dergimizin ilk sayısı hem meslek mensuplarımız, hem de muhasebe ve vergi alanında birikimlerini bizlerle paylaşan tüm akademisyenlerimiz tarafından çok beęenilmiŐtir.

“Bilgi, paylaŐıldıkça çoğalır” dűŐüncesi ile hareket ederken, MUVU isimli dergimizin bu misyonu yerine getirmemize bu denli yardımcı olması ise, Ankara Odası olarak, bizleri de çok sevindirmiŐtir.

Dergimiz muhasebe ve vergi alanında, teorinin yanısıra, uygulamaya iliŐkin tartıŐma ve önerilerin getirildiği en uygun zemin olmayı hedeflemektedir. Bu amaçla, doğrudan uygulamanın içinde olan meslek mensuplarımızın, sahip oldukları bilgi birikimi ve tecrűbelerini kaleme almalarını ve paylaşmalarını bekliyoruz.

Bizler, Ankara Odası olarak, dűn olduęu gibi, bugűn de mesleki yayınların önemine olan inancımız ile hareket etmeye kararlıyız.

Hep birlikte; daha iyiye, daha gűzele...

Ali Metin POLAT
Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

DEĞERLİ OKUYUCULAR

Dergimizin ikinci sayısı ile size tekrar merhaba diyoruz. Dergimizin muhasebe meslek mensupları ve akademik çevreden kabul gördüğünü büyük memnuniyetle ikinci sayıya gelen makalelerin sayısından anlıyoruz.

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odamız, bilimsel faaliyetlere her zaman büyük önem ve destek vermektedir. Odamız ile sürekli mesleki dayanışma içerisindeyiz. Bu dergi de bu dayanışmanın en güzel örneklerinden birisidir. Dergimizde bu sayıda altı makale yer almaktadır.

Makaleler, dergimize geliş sırasına göre yayınlanmıştır. Meslek mensuplarımızın da bilgi ve birikimlerini makaleye dönüştürerek bizlerle paylaşmasını arzu etmekteyiz. Üçüncü sayımızda buluşmak ümidiyle...

Prof. Dr. Nalân Akdoğan

İçindekiler

Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA

ÇALIŞANLARA SAĞLANAN KISA SÜRELİ FAYDALAR KAPSAMINDAKİ İZİN ÜCRETLERİNİN TMS-19'A GÖRE İNCELENMESİ.....1

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Arş. Gör. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

BİNEK OTOMOBİLLERİNİN VERGİ DÜZENLEMELERİ KARŞISINDAKİ DURUMU, KIST AMORTİSMAN UYGULAMASI VE BİR ÖNERİ23

Doç. Dr. Fehmi KARASİOĞLU

Öğr.Gör.İbrahim Emre GÖKTÜRK

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE KONYA BÖLGESİNDEKİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETKİNLİĞİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA.....49

Dr. Murat Koçsoy

Doç. Dr. Kadir Gürdal

TÜRK İMALAT İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME UYGULAMALARINDAN ELDE EDİLEN FAYDALAR VE HEDEF MALİYETLEMENİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....75

Doç.Dr. Mehmet ERKAN

Arş.Gör.Dr. Berfu İLTER

KOBİLERDE İÇ KONTROL YAPISININ MUHASEBE DENETİMİNE KATKISI..... 105

Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL

CANLI VARLIKLARIN GERÇEĞE UYGUN DEĞERİNİ BELİRLEME HİYERARŞİSİ 113

ÇALIŞANLARA SAĞLANAN KISA SÜRELİ FAYDALAR KAPSAMINDAKİ İZİN ÜCRETLERİNİN TMS-19'A GÖRE İNCELENMESİ

Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA*

ÖZET

Bu çalışmanın amacı kısa vadeli ücretli izinler konusunda, "TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" standardının daha iyi anlaşılmasını sağlamaktır. Çalışmada ilk olarak Türk İş Kanunu'da yer alan ve bu kapsamda sayılabilecek ücretli izinler üzerinde durulmuştur. Daha sonra ise kısa vadeli ücretli izinlerin "TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" standardına uygun olarak tahakkuku ve finansal tablolarda raporlanması üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu maksatla konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından bir kısım açıklamalar ile yevmiye kayıtlarına da yer verilmiştir. Konuların incelenmesi ve tartışılması esas itibariyle biriken ve birikmeyen izin ücretleri başlıkları altında yapılmıştır.

Anahtar kelimeler: Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Ücretli İzinler, İzin Ücretleri, TMS-19.

ABSTRACT

EXIMINE OF SHORT-TERM COMPENSATED ABSENCES ACCORDING TO TMS-19 EMPLOYEE BENEFITS

The aim of this study is to facilitate understanding TMS-19 Employee Benefits on short-term compensated absences. The study, firstly, mentions the compensated absences in the Turkish Labour Law, then discusses recognition and reporting to the financial statements of short-term compensated absences in compliance with TMS-19 Employee Benefits. Some explanations and journal enteries are given on the issue better understanding. Recognition and reporting issues on short-term compensated absences are discussed by classifying as accumulating entitlement or non-accumulating entitlement.

Key words: Eployee benefits, Compensated absences, Leave cost, Accounting. TMS-19.

* Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Eğitimi ABD Başkanı

1. GİRİŞ

Çalışma hayatı ve finansal raporlamada işçiliklerin çok özel bir yeri vardır. Bu nedenle de detaylı düzenlemelere gidildiği ve konuyla ilgili ihtisas kurum ve kuruluşları oluşturulduğu görülmektedir. Bu özellikler işçilik maliyet/giderlerinin de çok çeşitli unsurlardan oluşmasına neden olmuştur. Bunların bir kısmı çalışanların verdiği hizmet ile doğrudan alakalı iken bir kısmı çalışma hayatı ile ilgili mevzuattan ya da sözleşmelerden kaynaklanmaktadır. İşçilik giderlerini oluşturan unsurların bir kısmı hizmetin verilmesi sürecinde gerçekleşirken, bir kısmı iş hayatının bitmesi ile ilişkilendirilmekte, bir kısmı iş sözleşmesinin vaktinden önce sonlandırılmasına bağlanmaktadır. Bir başka açıdan bir kısmı çalışmanın karşılığı ücret olarak görülürken bir kısmı sosyal amaçlı yardım ya da mağduriyetin giderilmesi amacıyla yönelik tazminat ödemesi biçiminde olabilmektedir.

Finansal raporlama açısından bakıldığında işçilikler önemli bir maliyet ya da gider unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerek dönemsel olarak işçilik giderlerinin tüm unsurları ile tahakkuk ettirilmesi, gerekse bu giderlerin dönemlere veya çıktılara dağıtılması muhasebe uygulamalarının en önemli konularını oluşturmaktadır. İşçilik gider unsurlarının bir kısmı verilen hizmete bağlı olarak gelecekte işletmeyi yükümlülük altına sokabilmektedir. Bir başka ifadeyle, cari dönemde alınan bir hizmet gelecek dönemde bir yükümlüğün yerine getirilmesini gerekli kılabilir. Kıdem tazminatı ödenmesi, kullanılmayan izin ücretleri buna örnek gösterilebilir.

Bu çalışmada önemli bir işçilik gider unsuru olan izin ücretlerinin muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Bu maksatla, 4857 sayılı yasada yer alan ücretli izinler veya bu kapsama dahil edilebilecek izinler belirlenmiş, daha sonrada “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardı kapsamında bunların muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlamaya konu edilmesi üzerinde durulmuştur.

2. İZİN ÜCRETİ ve İŞ YASASINDA ÜCRETİ

İzin ücreti, izinliyen geçirilen sürelerde çalışılmadığı halde yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeleri ifade eder. Hafta tatilleri, bayram tatilleri, yıllık izinler, sağlık-hastalık izinleri, doğum ve süt izinleri vb. gibi çalışılmadan geçirilen süreler için, çalışılmışçasına ödenen ücretleri bu kapsamda değerlendirebiliriz.

İzin ücretleri bir yasal zorunluluk olabileceği gibi işçi ve işveren arasındaki iş akdine dayalı veya toplu iş sözleşmeleri gereği ödenebilir. Bu çalışmada

sebebi veya ödemenin dayanağı her ne olursa olsun izinli sayılan süreler için yapılan ödemeler izin ücreti kapsamı içerisinde yorumlanmaktadır. Bununla birlikte, ülkemiz uygulamasının ana kaynağı olan 4857 sayılı İş Kanunu'nda yer alan ücretli izinlerden önemli görülen bir kaçına aşağıda kısaca değinilmiştir.

a. Yıllık ücretli izinler

4857 sayı İş Kanunu'nun 53. maddesi çalışanlara kullanılacak yıllık izin hakkı ve sürelerini düzenlemiştir. Bu maddede; deneme süresi de içinde olmak üzere en az bir yıl çalışmış olan işçilere yıllık ücretli izin verilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Yasa yıllık ücretli izin hakkını mutlak bir hak olarak öngörmekte, çalışanın kendi isteği ile de olsa bu haktan vazgeçmesi mümkün görülmemektedir.

Yasada verilecek asgari yıllık ücretli izin süreleri de çalışanın hizmet süresine göre şu şekilde yer almıştır:

- Bir yıldan beş yıla kadar (beş yıl dahil) olanlara ondört gün
- Beş yıldan fazla onbeş yıldan az olanlara yirmi gün
- Onbeş yıl (dahil) ve daha fazla olanlara yirmialtı gün.

Onsekiz ve daha küçük yaştaki çalışanlarla elli ve daha yukarı yaştaki çalışanlara verilecek yıllık ücretli izin süresinin yirmi günden az olamayacağı da hüküm altına alınmıştır. Yukarıda da belirtildiği gibi yasada belirtilen bu sürelerin tamamı asgari sürelerdir. Bu süreler iş sözleşmeleri veya toplu iş sözleşmeleri ile artırılabilir.

İşveren, yasanın 57. maddesi gereğince, yıllık ücretli iznini kullanan her işçiye, yıllık izin dönemine ilişkin ücretini ilgili işçinin izine başlamasından önce peşin olarak ödemek veya avans olarak vermek zorundadır.

Yasada yıllık izin ücretlerinin hesaplanmasına ilişkin de belirlemeler yapılmıştır. Buna göre; fazla çalışma ücretleri, primler, işyerinin temelli işçisi olarak normal çalışma saatleri dışında hazırlama, tamamlama, temizleme işlerinde çalışan işçilerin bu işler için aldıkları ücretler ve sosyal yardımlar, ulusal bayram, hafta tatili ve genel tatil günleri için verilen ücretler yıllık izin ücretinin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Günlük, haftalık veya aylık olarak belirli bir ücrete dayanmayıp da akort, komisyon ücreti, kâra katılma ve yüzde usulü ücret gibi belirli olmayan süre ve tutar üzerinden ücret alan işçinin izin süresi için verilecek ücretin ise or-

talama olarak hesaplanacağı, yasada belirtilmiştir. Ortalama günlük ücretin ve yıllık izin ücretinin hesaplanması aşağıdaki biçimde formüle edilebilir:

Ortalama Günlük Ücret : Bir Yıllık Sürede Kazanılan Ücret / Bir Yıllık Sürede Fiili Çalışılan Gün Sayısı

İzin Ücret.i : İzin Gün Sayısı x Ortalama Günlük Ücret

Yıllık ücretli izin günlerinin hesabında, izin süresine rastlayan ulusal bayram, hafta tatili ve genel tatil günleri izin süresinden sayılmaz. Bu nedenle de yıllık ücretli izin süresine rastlayan hafta tatili, ulusal bayram ve genel tatil ücretleri ayrıca ödenir.

İşveren, işyerinde çalışan işçilerin yıllık ücretli izinlerini gösterir izin kayıt belgesi tutmak zorundadır. Yıllık ücretli izin hakkından taraflar anlaşmış olsalar dahi vazgeçilemez. İşçilerin daha çok ücret almak amacıyla yıllık izne ayrılmayıp işyerinde çalışmaya devam etmeleri bu düzenlemenin amacıyla çelişir. Çalışanlara yıllık izin vermeyerek çalıştırmak da 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerine aykırı olacağından idari para cezasını gerektirir.

İşçi her hizmet yılına karşılık, yıllık iznini gelecek hizmet yılı içinde kullanır. İzin işveren tarafından sürekli (kesintisiz) bir şekilde verilmesi zorunludur. Ancak, öngörülen izin süreleri, tarafların anlaşması ile bir bölümü on günden aşağı olmamak üzere en çok üçe bölünebilmektedir. İşveren tarafından verilmiş bulunan diğer ücretli ve ücretsiz izinler yıllık izinden indirilemez.

Muhasebeleştirme ve finansal raporlama açısından tartışmaya konu olacak bir başka husus da İş Kanunu'nun 59. maddesinde hüküm altına alınmış; kullanılmayan izinlere ait ücretlerin ödenmesi gereğidir. Yasa, iş sözleşmesinin, herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücreti, sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödeneceğini açık bir biçimde hüküm altına almıştır. Bu ücrete ilişkin zamanaşımı iş sözleşmesinin sona erdiği tarihten itibaren başlar.

• Yeni iş arama izni veya bildirim sürelerine ait ücretin peşin ödenmesi

İş sözleşmesinin fesih edilmesi ile ilgili olarak bildirim süreleri içinde işveren, işçiye yeni bir iş bulması için gerekli olan iş arama iznini iş saatleri içinde ve ücret kesintisi yapmadan vermek zorundadır (İ.K. Madde 27). İş arama izninin süresi günde iki saatten az olamaz ve işçi isterse iş arama izin saatlerini birleştirerek toplu da kullanabilir.

İşveren yeni iş arama iznini vermez veya eksik kullandırırsa o süreye ilişkin ücret işçiye ödenir. Bununla birlikte, işveren bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebilir.

• **Analık halinde çalışma ve süt izni**

Kadın işçilerin doğumdan önce sekiz ve doğumdan sonra sekiz hafta olmak üzere toplam onaltı haftalık süre için çalıştırılmamaları yasa hükmü gereğidir (İ.K. Madde 74). Çoğul gebelik halinde doğumdan önceki süreye iki hafta daha süre eklenir. Ancak, sağlık durumu uygun olduğu takdirde, doktorun onayı ile kadın işçi isterse doğumdan önceki üç haftaya kadar işyerinde çalışabilir. Bu durumda, kadın işçinin çalıştığı süreler doğum sonrası sürelerle eklenir. Yukarıda öngörülen süreler işçinin sağlık durumuna ve işin özelliğine göre doğumdan önce ve sonra gerekirse artırılabilir. Bu süreler hekim raporunda belirtilir.

Hamilelik süresince kadın işçiye periyodik kontroller için ücretli izin verilir.

Kadın işçilere bir yaşından küçük çocuklarını emzirmeleri için günde toplam bir buçuk saat süt izni verilir. Bu sürenin hangi saatler arasında ve kaç bölünerek kullanılacağını işçi kendisi belirler. Bu süre günlük çalışma süresinden sayılır.

Yukarıda belirtilen yasal sürelerde çalışan, geçici iş göremezlik ödeneğinden yaralanacaktır. Ancak, işveren iş sözleşmesi veya toplu sözleşme gereği bu ödeneğe ilave ödemedede bulunabilir. Bu şekilde yapılan ödemelerin izin ücreti kapsamında değerlendirilmesi uygundur.

• **Diğer ücretli izin/tatiller**

İş Kanunu'nda yer alan diğer ücretli izinleri veya bu isim adı altında olmasa da aynı nitelikteki ücretleri aşağıdaki biçimde saymak mümkündür:

- Hafta tatili ücretleri
- Genel tatil ücretleri
- Bayram tatili ücretleri
- Evlenmelerde üç güne kadar olan izin ücretleri
- Ana veya babanın, eşin, kardeş veya çocukların ölümünde üç güne kadar izin ücretleri
- Geçici iş göremezlik süresince işveren tarafından yapılan ücret ödemeleri

- Hastalık veya sair sebeplerle çalışmadan geçirilen süreler için yapılan ücret ödemeleri
- İşveren tarafından verilen diğer ücretli izinler

3.TMS-19'A GÖRE ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı 19 no.lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) olarak muhasebe standartları içerisinde yer almaktadır. Bilindiği gibi bu standart 19 no.lu uluslararası muhasebe standardının birebir çevirisidir. Bu nedenle TMS adı altında yapılan değerlendirmeler uluslararası muhasebe standartları açısından da geçerlidir. Standarttaki izin ücretleri veya ücretli izinle ilgili spesifik hususlara girmeden önce bu standartta yer alan çalışanlara sağlanan faydaların neler olduğu ve nasıl kategorize edildiğinin ana hatları ile belirtilmesinde yarar bulunmaktadır.

Standart, işverenler tarafından çalışanlara sağlanan her türlü fayda ve menfaatleri kapsamaktadır. Sadece, işverenler tarafından çalışanlara verilen hisse senetleri ile ilgili faydalar bu standardın kapsamı dışında kalmaktadır. Bu konuda TFRS-2 no.lu standarttan yararlanılmaktadır.

Standart, çalışanlara sağlanan faydaları; “Çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeldir.” şeklinde tanımlamıştır. Bunları da aşağıdaki biçimde dört grup altında toplamıştır:

i. Çalışanlara sağlanan kısa süreli faydalar

- Maaşlar, ücretler, sosyal güvenlik yardımları;
- Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde meydana gelmesi beklenen kısa süreli ücretli izinler (ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni gibi);
- Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödenecek kar paylaşımı ve ikramiyeleri;
- Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, taşıt ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler gibi).

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar her hangi bir çalışanın bir hesap dönemi boyunca sunduğu hizmetler karşılığında ödenir.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar gerçekte hizmet süresinde sağ-

lanan faydalardan oluşmaktadır. Bu kategoride yer alan faydaları diğerinden ayıran temel özellik, çalışanların kendilerinden beklenen hizmetleri ifa etmeleri ve ödenmiş veya dönem sonu itibarıyla en geç izleyen on iki ay içinde ödenecek olmalarıdır (Örten ve Diğerleri, 2007, 268).

ii. Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar

Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar uzun vadeli faydalardır ve ödemesi iş akdinin sona ermesiyle başlar. Bunlar; emeklilik ikramiyesi, kıdem tazminatı, süreli ya da süresiz emeklilik aylığı ödemesi, süreli ya da süresiz sağlık yardımı gibi ödemeleri içerir. Bunların ödenmesi, defaten (emeklilik ikramiyesi veya kıdem tazminatı) olabileceği gibi, çok sayıda tekrar eden (emeklilik aylığı) ödemeler biçiminde de olabilir. Bir kısmı da belli şartlara bağlı (sağlık ödemeleri) olabilir. Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin örnekler ülkemizde çok sık rastlanan durumlar değildir (Karakaya 2007, 217). Bununla birlikte ülkemizdeki kıdem tazminatı uygulamasını da bu kapsamda değerlendirmek gerektiğini de ifade edilmelidir (Örten ve diğerleri 2007, 294). Çalışma dönemi sonrasında sağlanan bu faydalar; yükümlülüğü tamamen işletmenin üzerinden üçüncü kişi ya da kuruluşlara atan; “*tanımlanmış katkı payı*” ya da gerektiğinde ek katkı sağlama gibi yükümlülük üstlenmeyi ifade eden; “*tanımlanmış fayda planları*”na dayandırılabilir.

iii. Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar

- Uzun hizmet veya seyahat izinleri gibi uzun ücretli izinler;
- Jübile veya diğer uzun dönemli hizmet tazminatları;
- Uzun vadeli sakatlık tazminatları;
- Çalışanların ilgili hizmeti verdikleri sürenin on iki ay veya daha sonrasında ödenecek kar paylaşımı veya ikramiye borçları; ve
- Kazanıldığı dönemin sonundan itibaren on iki ay veya daha sonrasında hak kazanılacak olan ertelenmiş tazminatlar.

iv. İşten çıkarma tazminatları

İşten çıkarma tazminatları çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alınır; çünkü yükümlülüğü doğuran olay; çalışanın hizmeti değil işten çıkarılmasıdır. Hak ettiği kıdem tazminatının üzerinde ödeme yapılması, hak etmediği halde kıdem tazminatı ödenmesi, işten ayrılmayı teşvik ödemesi, bir kısım masraflarının belli bir süre karşılanması örnek verilebilir.

Ülkemizdeki kıdem tazminatı uygulaması ilk bakışta “işten çıkarma tazminatı” gibi görünse de bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir. Çünkü kıdem tazminatı ödemesi esas itibarıyla çalışanın hizmetine dayalı bir ödemedir. Bu nedenle, standartta, kıdem tazminatı ödemesini “çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar” kapsamında işleme tabi tutulması gerekmektedir.

4.TMS-19'DA İZİN ÜCRETLERİ/ÜCRETLİ İZİNLERLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

İzin ücretleri ağırlıklı olarak çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalardandır. Bilindiği gibi çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içerisinde kullanılması beklenen ücretli izinler standarda göre çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar içerisinde yer almaktadır. Örneğin 2008 yılına ait ücretli izinler o yıl içerisinde kullanılabilmesi gibi bir sonraki yıla da aktarılabilir. Takip eden yılın sonuna kadar kullanılması söz konusu olan ücretli izinler sağlanan kısa vadeli faydalar içerisinde yer alacaktır. Bu gruplama, daha sonra üzerinde ayrıntılı olarak sunulacak olan finansal raporlama açısından önemlidir. Çünkü standart çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların iskonto edilmemiş değerleri üzerinden raporlanmasını isterken uzun vadeli olanların iskonto edilmiş değerleri ile raporlanmasını istemektedir.

Standart bir işletmenin, çalışanlarına, seyahat, hastalık, kısa süreli iş görmezlik, anne ve babaya verilen doğum izinleri, jüriyet hizmeti ve askerlik hizmeti gibi birçok nedenle işte bulunmadıkları dönemlerde ödemede bulunabileceğini ve ücretli izin haklarının da biriken ve birikmeyen olmak üzere iki şekilde sınıflandırılabileceğini ifade etmektedir.

Biriken ücretli izinler; mevcut döneme ilişkin hakların bütünüyle kullanılmaması halinde geleceğe taşınan ve gelecek dönem içerisinde kullanılabilen izinlerdir. Yukarıdaki örnekte 2008 yılı izninin cari yıl içerisinde kullanılmaması durumunda bu hakkın bir sonraki yılda kullanılabilmesi biriken ücretli izne örnektir.

Biriken ücretli izinleri de kendi içerisinde iki alt gruba ayırmıştır. Bunlar; giydirilmiş/kazanılmış (vesting/vested) ve giydirilmemiş/kazanılmamış (non-vesting) ücretli izinlerdir. Bu kavramlar üzerinde biraz durmakta fayda vardır. Buradaki “**giydirilmiş/kazanılmış**” kavramı, çalışanların işten ayrılmaları halinde kullanmamış oldukları izin haklarına ilişkin nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkını ifade etmektedir. Yani, işten ayrıldığında bir işçi çalıştığı dönemde kullanmadığı izinlerin ücretini isteme hakkına sahip

ise bu hakkı giydirilmiş/kazanılmış ücretli izinler olarak anılmaktadır. İşten ayrılma halinde kullanılmamış izinlerle ilgili nakit ödeme talep hakkının olmaması hali de standartta, “**kazanılmamış/giydirilmemiş**” kavramı ile yer almıştır. Aslında bu kavramların İngilizce karşılığına, giydirilmiş veya giydirilmemiş olmaktan daha çok “müktesep/kazanılmış hak” veya “kazanılmamış” ifadesi daha uygun düşmektedir. Bu kavramları daha anlaşılır olma bakımından, işten ayrılma durumunda nakit isteme hakkı veren veya vermeyen ücretli izinler olarak da ifade etmek beklisi de daha uygun olabilir.

Birikmeyen ücretli izinler; ileriye taşınamayan faydalardır. Cari dönemde kullanılmayan izin hakkının sonraki dönem ya da dönemlere aktarılması söz konusu değildir. Bunlar, çalışanlara kullanılmayan izinler için nakit ödeme yapılmasını talep hakkı vermemeleri durumunda ortadan kalkarlar. Standartta tam açık bir ifade olmamakla beraber birikmeyen ücretli izinlerin genellikle işten ayrılma sırasında nakit talep hakkı konusunda müktesep bir hak tanınması söz konusu olmamaktadır. Başka bir ifade ile cari dönemde kullanılmayan döneme ait ücretli izinler gelecek dönemlerle ilgili bir hak (izin olarak ya da nakit olarak) vermiyorsa bunun birikmeyen ücretli izinler olarak ifade edilmesi daha uygun olacaktır. Özetle, birikmeyen ücretli izin grubunda yer alan izin hakları, döneminde kullanılmadığında tamamen ortadan kalkmaktadır. Türk mevzuatında babalara verilen doğum izni, evlenmelerde üç güne kadar olan izinler, ana veya babanın, eşin, kardeş veya çocukların ölümünde kullanılan ücretli izinler bunlara örnek gösterilebilir. İş sözleşmeleri veya toplu sözleşmelerle iş yasasında yer almamakla beraber ilave örneklerin oluşturulması da söz konusudur.

5.TMS-19'A GÖRE İZİN ÜCRETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

5.1 Genel Açıklama

Esas itibariyle izin ücretlerinin muhasebeleştirilmesi finansal tablolara yansıtılması gereken yükümlülük ve maliyet/giderlerin belirlenmesi ve bunların ilgili bilanço ve/veya gelir tablosu hesaplarına kaydedilmesi hususlarını içerir.

Standartta, **çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların finansal tablolara yansıtılmasında iskonto edilmemiş değerlerinin kullanılacağı** hükmüne yer verilmiştir. Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde meydana gelmesi beklenen ücretli izinler kısa vadeli sağlanan faydalar içerisinde yer almaktadır. Standart, kısa vadeli faydalar için yükümlülük ve maliyetin ölçülmesinde aktüeryal hesaplamalara yer olma-

diğını belirtmektedir. Aktüaryal hesaplamalara yer verilmemesi, bir çoğu gelecekle ilgili tahmin ve kestirimleri gerektiren aktüaryal varsayımlara gerek olmamasından kaynaklanmaktadır. Bu da iskonto edilmemiş değerler üzerinden finansal tablolara yansıtılmasıyla birlikte dikkate alındığında, kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesini basit bir hale getirmektedir.

Standartta yer alan açıklamalar ışığında, kısa vadeli sağlanan faydaların finansal tablolara yansıtılması, gelir tablosu ve bilanço açısından şu şekilde olacaktır (Madde: 10):

- TMS-2 Stoklar ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standartları, varlığın maliyetine eklenmesini gerekli görmediği ya da izin vermediği sürece kısa vadeli sağlanan faydalar dönem gideri olarak **gelir tablosuna** yansıtılır.
- Kısa vadeli sağlanan faydaların bilançoyla ilişkilendirilmesi iki biçimde olabilir. Birincisi tahakkuk etmiş döneme ait kısa vadeli faydaların ödenmiş olan kısımlarının düşüldükten sonraki kalan kısmının bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar içerisinde bir **borç olarak** raporlanmasıdır. İkincisi ise erken ödeme yapılmış olması durumuyla alakalıdır. Yani yapılmış olan ödemeler tahakkuk ettirilen kısa vadeli faydalardan da fazla ise, bu durumda bir peşin ödeme söz konusu olduğundan söz konusu fazlalık bir **varlık olarak** bilançoya yansıtılır. Söz konusu varlık, normal şartlarda, gelecekte konuyla ilgili ödemelere karşılık mahsup edilir.

Standartta göre izin ücretlerinin muhasebeleştirilmesi veya finansal tablolara yansıtılmasında ücretli izinlerin biriken ya da birikmeyen olması önem arz etmektedir. Ayrıca birikimli ücretli izinlerin nakit isteme hakkı verip vermemesi durumu da muhasebeleştirme konusunda önemli bir ayrıntıdır.

Aşağıda ücretli izinlerin muhasebeleştirilmesi birikmeyen ve biriken ücretli izinler başlıkları altında incelenmeye çalışılmıştır.

5.2. Biriken Ücretli İzinler

Biriken ücretli izinlerin; cari döneme ilişkin izin haklarının bütünüyle kullanılmaması halinde geleceğe taşınan ve gelecek dönem içerisinde kullanılabilen izinler olduğu daha önce ifade edilmişti. Çalışanlar, gelecekteki ücretli izin haklarını arttıran hizmetlerde bulundukça işletme açısından bir yükümlülük doğar. Çalışanların birikmiş kazanılmamış haklarını kullanmadan işten ayrılabilme olasılığı, ilgili yükümlülüğün ölçüm şeklini etkilemesine rağmen ücretli izinler kazanılmamış dahi olsalar, işletme açısından bir yükümlülük mevcuttur ve finansal tablolara yansıtılır (TMS 19/Madde 13).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, biriken ücretli izinlerin muhasebeleştirilmesinde gelecek dönemlerle ilgili yükümlülük muhasebe konusu haline gelmektedir. Tabii ki bunun doğması için söz konusu hakkın cari dönemde tamamen ya da kısmen kullanılmamış olması gerekir. Gelecek döneme devreden ücretli izin haklarının çalışma süresince kullanılmamış olması işten ayrılma sırasında nakit olarak ödenip ödenmemesi yani kazanılmış hak olup olmama durumu yükümlülüğün mali tablolara yansıtılması gereğini değiştirmez. Bununla birlikte, ücretli izinlerin nakit olarak talep etme hakkının olup olmaması gelecekle ilgili yükümlülük tahminini etkileyecektir (Deloitte, 2007, 1138).

Örnek:

Bir işletmenin 31.12.20x1 tarihi itibarıyla çalışanları toplamı 500 kişidir. Çalışanların her biri 20 günlük yıllık izin ücreti hakkına sahiptir. 20x1 yılında 1.000 günlük ücretli izin kullanılmamıştır. Beklenen ortalama günlük izin ücreti 20 TL'dir. Cari yılda kullanılmayan izin ücretleri devam eden yılda kullanılabilir. İşletmede izin haklarının kullanımı LİFO yöntemi-ne göre yapılmaktadır. Yani öncelikle cari döneme ait olan daha sonra da geçmiş dönemden devreden izin hakları kullanılmaktadır. Geleceğe taşıma bir yıl yapılabilir. Devreden yıllık izin hakkı cari dönemde kullanılmadığında bu hak yanmaktadır. Kullanılmayan izin ücretlerinin nakit olarak talep edilmesi hakkı da söz konusu değildir. İşletme, geçmiş dönem gerçekleştirmeleri üzerinden yaptığı çalışmalar sonucunda 20x2 yılında, 50 işçinin 16'şar gün, 400 işçinin 20'şer gün, 50 işçinin de 24'er gün izin kullanacakları tahminini yapmıştır.

Söz konusu tahminlere bakılırsa; gelecek yılda (20x2) cari yıldan devredecek olan 1.000 günlük ücretli izin hakkının ancak 200 günlük (50x(24-20)) kısmı kullanılacaktır. Bunun parasal karşılığı ise 4.000 TL'dir. Bu durumda işletmenin 20x1 yılında verilen hizmetten dolayı gelecek dönemde ödenmesi muhtemel olan 4.000 TL'lik izin ücretini yıl sonu itibarıyla gider yazması ve buna ilişkin yükümlülüğü de bilanço'ya yansıtması gerekecektir.

31/12/20x1	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	4.000
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDER.	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	
/	
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	
379 DİĞER BORÇ GİDER KARŞILIKLARI	4.000

20x2 yılı sonu itibarıyla 500 işçi için toplam 9.600 günlük (210.000 TL) izin ücreti ödendiğini, çalışan bazında yapılan inceleme sonucu bunun 240 günlük kısmının (5.000 TL) geçen dönemden devreden, geri kalan kısmının da cari yılın ücretli izin hakkından kullanıldığını varsayalım.

Geçen dönem sonunda tahakkuk yoluyla gider yazılan ve cari dönemde ödenen izin ücretleri ile ilgili yapılan kayıtların toplu görünümü aşağıdaki gibidir.

.././20x2	
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	4.000
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	
680 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	1.000
/	
İLGİLİ VARLIK VE KAYNAK HES.	5.000

Cari dönemle ilgili olarak kullanılan 9.360 günlük izin karşılığı ödenen ücret ise 205.000 TL'dir. Cari döneme ait bu kısım ödeme yapıldıkça ilgili hesaplara gider olarak dönem boyunca kaydedilmiş olmalıdır.

Bir sonraki döneme (20x3) devredecek maksimum ücretli izin hakkı ise 640 (10.000 – 6.360) gündür (yıllık toplam izin hakkının 20x2 yılında fiili izin hakkının 10.000 gün olduğunu varsayarak). 20x1 yılından 20x3 yılına devredilecek izin hakkı kalmamıştır. Çünkü bu işletme için devir sadece bir yıl ile sınırlandırılmıştır. İşletme teorik olarak 20x2 yılına ait olup da bu dönem içinde kullanılmayan 640 günlük izin hakkını 20x3 yılına aktarabilir. Ancak, geçmiş dönem verilerinden 20x3 yılında 20x2 yılında ait olup da kullanılmayan 640 günden kaç günlük kısmının kullanılabileceğini tahmin etmesi gerekmektedir. Bunun için de gerekli tahakkuk işlemi yapacaktır.

Örnek olayda yıllık izinlerin kullanılması LİFO yöntemine göre yapılmıştır. LİFO yöntemi yerine FİFO yöntemi uygulanıyor olsaydı, önce geçmiş

dönem daha sonra da cari dönem hakları kullanılacaktır. Bu durumda öncelikle 20x1 yılında kullanılmayan 1.000 günlük ücretli izin, daha sonra da 8.600 günlük cari dönem (20x2) izni kullanılacaktır. Bu durum, cari dönemde kullanılmamış ve gelecek döneme aktarılan izin haklarının hesap edilmesinde önemli farklılığa neden olur. Bu nedenle de FIFO yöntemi kullanılıyorsa 20x1 yılı sonunda 200 günlük yerine 1.000 günlük izin ücreti tahakkuku yapılması gerekirdi.

Gelecek dönemlere aktarılan ücretli izinlere ilişkin yükümlülüklerin tutarında farklılık yaratan iki önemli husus söz konusudur:

- Kullanılmayan ücretli izin haklarının çalışma dönemi sonuna kadar taşınabilmesi.
- Çalışma dönemi sonunda kullanılmayan izin hakları karşılığı nakit isteme hakkının olması.

Ücretli izinlerin kullanılması hakkının ileri doğru taşınması bir yıl yerine süresiz (işten ayrılana kadar kullanılabilmesi varsayımıyla) olursa, doğal olarak yükümlülük de daha yüksek olacaktır. Örneğimizdeki cari yıl sonunda (20x1) tahakkuk ettirilecek yükümlülük 200 gün yerine 1.000 gün olacaktır. Çünkü, biriken ücretli izin haklarının kullanılması uzun bir dönemde çok daha muhtemel bir durum olarak değerlendirilmelidir.

Çalışma süresince kullanılmayan izin haklarının işten ayrılma sırasında nakit olarak istenme hakkının olması (kazanılmış hak) durumunda da tahakkuk ettirilecek yükümlülük 200 gün yerine 1.000 gün olacaktır.

Ülkemiz mevzuatına göre cari dönemde kullanılmayan ücretli izin hakları gelecek dönemlere devredilebildiği gibi çalışılırken kullanılmayan kısım için de işten ayrıldığında nakit ödeme talebinde bulunulabilmektedir. Yukarıdaki örnek olayın ülkemiz mevzuatına göre işleme tabi tutulması söz konusu olsaydı, 20x1 yılı sonunda 1000 günlük ücretli izin için karşılık ayrılması gerekirdi.

İş sözleşmesi veya toplu sözleşme ile hastalık dolayısıyla çalışılmadan geçirilen sınırlı bir süre için çalışana ücret ödenmesi söz konusu olabilir. Bunun da gelecek dönem/dönemlere taşınması ya da izin ücretine dönüştürülmesi ya da karşılığının nakit ödeme şekline dönüştürülmesi söz konusu olabilir. Bu da kullanılmayan hastalık izinlerinin geleceğe taşınması dolayısıyla işletmenin yükümlülüğü üzerinde etki yaratacaktır.

Örnek:

Standardın 15. maddesinin devamında aşağıdaki örneğe yer verilmiştir:

Paragraf 14 ve 15'i açıklayan örnekler:
<p>Bir işletmenin her biri yıllık beş iş günü ücretli hastalık izni hakkına sahip 100 çalışanı bulunmaktadır. Kullanılmayan hastalık izni bir takvim yılına taşınabilmektedir. Hastalık izni öncelikle cari yılın hakkından düşülmekte ve arda kalan bakiye geçmiş yıldan ileriye taşınmaktadır (LIFO çerçevesinde). 30 Aralık 20X1'de, çalışan başına ortalama kullanılmamış hak iki gündür. İşletme, geçerli olacağı beklenen geçmiş deneyimlerini esas almak suretiyle, 92 çalışanın 20X2 yılında beş günden fazla hastalık izni almayacağını ve kalan 8 çalışandan her birinin ortalama altı buçuk gün hastalık izni alacağını tahmin etmektedir.</p> <p><i>İşletme, 31 Aralık 20X1 birikmiş kullanılmayan haklara ilişkin olarak 12 gün (8 çalışandan her birisi için bir buçuk gün) daha hastalık izni ödeyeceği tahmininde bulunur. Dolayısıyla, işletme 12 günlük hastalık izni ücreti çerçevesinde hesaplayacağı borç tutarını finansal tablolarına yansıtır.</i></p>

Aylık raporlamada:

Aylık mali tablo düzenlenmesi veya üretim işletmeleri açısından aylık maliyetlerin hesaplanmasında durum bir ölçüde özellik arz etmektedir. Bu durumda ücretli izin maliyetlerinin iznin kullanıldığı ay yerine bütün yıla dağıtılması özellikle maliyet hesaplama açısından önem arz eder.

İzin ücretlerinin önemli bir kısmı, aslında, izin yapılan ayın değil, bütün bir yıllık çalışmanın karşılığıdır. Yıllık izin ücretlerinde bunu daha açık görmek mümkündür. Konuyu aylık raporlama yönüyle değerlendirecek; 30 günlük yıllık izin hakkı olan bir işçi, gerçekte, 11 ay çalışmakta, bir ay izinli olmaktadır. Öyleyse bunun anlamı 11 ay çalışma karşılığında, 12 aylık ücret almaktır. Bu nedenle, izin ücretinin, ödendiği izin ayına gider yazılması doğru bir yaklaşım olmaz. Çünkü iznin yapıldığı ay, işçinin üretime bir katkısının olmadığı aydır. İşletmede işçilerin izin kullanımının yıl içerisinde düzenli bir dağılım göstermesi halinde önemli bir sorun söz konusu olmayabilir. Aksi takdirde, iznin yoğun olarak kullanıldığı aylarda birim maliyetlerde önemli dalgalanmalar olacaktır. Bu nedenle, yıllık izin ücretlerinin yılın başında tahmin edilmesi (bütçelenmesi) ve çalışılan aylık dönemlere dağıtılması gerekmektedir (Karakaya 2007, 439).

Örnek:

Bir işletme üretim çalışanları için cari yıla ait izin ücretlerini 99.000 TL ve 5.000 iş günü olarak yılın başında bütçelemiştir. Önceki dönemden dev-

reden her hangi bir izin hakkı mevcut değildir. İş gücü planlamasına göre işçilerin yarısı Temmuz, diğer yarısı da Ağustos ayında izin kullanacaktır. İşçiler arasında izin ücreti itibariyle önemli bir farklılık söz konusu değildir. Yukarıdaki verilere göre bütçelenen izin ücretlerinin aylara dağıtımı şöyle olacaktır.

Maliyetlere tahmini olarak yüklenecek aylık genel üretim giderleri:

Temmuz ve Ağustos aylarına yüklenecek izin ücretleri	:	$\frac{1}{2} X + \frac{1}{2} X = 1X$
Diğer 10 aya yüklenecek izin ücretleri	:	<u>10X</u>
Toplam	:	11X

Temmuz ve Ağustos aylarının her biri için : $(99.000/11) \times \frac{1}{2} = 4.500$ TL

Diğer 10 ayın her biri için : $(99.000/11) \times 1 = 9.000$ TL

Temmuz ayında 2.400 günlük 55.000 TL, Ağustos ayında 2.300 günlük 55.000 TL olmak üzere toplam 4.700 günlük ve 110.000 TL'lik izin ücreti ödenmiştir.

İzin ücretleri Ocak-Temmuz dönemine ait aylara tahmini, Ağustos ayından itibaren de fiili verilere göre dağıtılmıştır. Buna göre aylara dağıtılan izin ücretleri aşağıdaki gibi olacaktır:

373 Maliyet Giderleri Karşılığı			180 Gelecek Aylara Ait Giderler	
Ocak		9.000	Ocak	
Şubat		9.000	Şubat	
Mart		9.000	Mart	
Nisan		9.000	Nisan	
Mayıs		9.000	Mayıs	
Haziran		9.000	Haziran	
Temmuz	55.000	4.500	Temmuz	
Ağustos	8.500	5.000	Ağustos	46.500
Toplam	63.500	63.500	Eylül	10.000
			Ekim	10.000
			Kasım	10.000
			Aralık	10.000
			Toplam	46.500
				40.000

Yukarıdaki hesaplardan da anlaşılacağı gibi, yıl boyunca maliyetlere 103.500 TL (63.500+40.000) izin ücreti yüklenmiştir. Yapılan fiili ödeme ise 110.000 TL (63.500 + 46.500)'dir. Yıl sonu itibariyle 373 no.lu hesap kapalı ancak 180 no.lu hesap 6.500 TL bakiye vermektedir. Bunun nedeni de yüklenen tahmini maliyetlerin gerçekleşen maliyetlerden düşük olmasıdır. Buna göre bu farkın dönemde üretilen stoklara ilişkin hesaplarla ilişkilen-

dirilerek kapatılması gerekmektedir. Dönemde 2.000 adet mamul üretilmiş bunun yarısının yarı mamul stoklarında, diğer yarısının da satıldığını varsayarsak; farkla ilgili yapılması gereken kayıt da şöyle olacaktır:

31/12/...	
152 MAMULLER	3.250
620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	3.250
180 GELECEK AYLARA AİT G.	6.500

Yukarıdaki kayıtlarla birlikte 180 no.lu hesap da kapanmış ve farklar dönemde üretilen stok maliyetlerine devredilerek tahmini maliyetler fiili maliyetlere dönüştürülmüştür.

Bu noktada, cari dönemde kullanılmayıp gelecek döneme devreden izin haklarına ilişkin bedellerin de tahakkuk ettirilerek bir taraftan döneme gider/maliyet yazılması, diğer taraftan da yükümlülüğün bilançoya yansıtılması gerekmektedir.

Dönemde 5.200 gün kesin izin hakkı doğmuştur. Buna göre gelecek döneme devredilebilecek maksimum 500 (5.200-4.700) günlük ücretli izin hakkı mevcuttur. Geçmiş veriler incelendiğinde, LİFO bazlı izin kullanımında devredilebilir izin haklarının ancak %30'ı kadarının kullanıldığı görülmüştür. Buna göre; 150 günlük izin kullanımı söz konusudur. Buna ilişkin maliyet ve yükümlülüğün TMS-19 no.lu standart gereğince finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Cari verilere göre bu tutar da 3.510 TL (110.000/4.700x150)'dir. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı da aşağıdaki gibidir:

31/12/...	
152 MAMULLER	1.755
620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	1.755
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI	3.510

5.3. Birikmeyen Ücretli İzinler

Standartta, kısa vadeli birikmeyen ücretli izinlere ait beklenen maliyetlerin finansal tablolara yansıtılmasında, bir başka ifadeyle döneme gider yazılmasında izinlerin kullanılması yeterli görülmektedir. Birikmeyen ücretli izinlerin gelecek dönemlere aktarılması ya da taşınması söz konusu olmadığı için, dönem sonu itibarıyla gelecek dönemde ortaya çıkacak bir yükümlülüğün olması da söz konusu değildir. Başka bir ifadeyle dönem sonu bilançosuna aktarılacak bir yükümlülük yoktur. Çünkü birikmeyen

izin ücretlerine ilişkin haklar cari dönemde iznin kullanılmaması durumunda ortadan kalkmaktadır. Yani gelecekle ilgili bir bağ veya bağlantı kalmamaktadır. Bununla birlikte cari dönemde kullanılmayan ücretli iznin bedelinin işten ayrıldıklarında çalışanlara ödenmesi (kazanılmış hak olması) söz konusu olabilir. Daha önce de ifade edildiği gibi bu durumu biriken ücretli izinler grubu içerisinde değerlendirmek daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu kapsamda ele alınan izin ücretlerine ilişkin haklar, iznin ilgili olduğu dönemde kullanılmaması halinde, ortadan kalktığı için muhasebeleştirmeyi de kolaylaştırmaktadır. Özellikle yıllık mali tablo düzenlenmesi durumunda bu çok daha kolay olmaktadır. Yapılacak işlem, sadece, hastalık ya da benzer mazeretler nedeniyle kullanılan izinlere ait ücretlerin kullanıldığı dönemde gider yazılmasıdır. TMS-2 ve TMS-16 gereğinde varlık maliyetlerine dahil edilmeleri de söz konusu olabilmektedir.

Ülkemizdeki iş mevzuatı açısından bakıldığında yıllık izin ücretleri biriken izin ücretleri kategorisinde yer almaktadır. Ama diğer mazerete dayalı izinlerin aşağı yukarı tamamı birikmeyen nitelikte olan ücretli izinlerdir. Örneğin doğumda babaya verilen izin veya yakınların ölümünde kullandırılan izin haklarının sonraki dönemlere taşınması söz konusu değildir. Doğumla ilgili verilen ücretli izinler için de benzer değerlendirme söz konusu olsa da, burada da dikkat edilmesi gereken husus şudur: Doğum sırasında elbette iş göremezlik adı altında yapılan ödeme sosyal güvenlik kurumu tarafından yapılmakta ve bu da işletme ya da işverenle ilgili değildir. Ancak, iş sözleşmesi ya da toplu iş sözleşmesi gereği işveren sosyal güvenlik kurumu tarafından yapılan iş göremezlik ödemesine ilave ödeme yapabilir. Yasa doğumdan önceki beş haftanın doğum sonrasına sekiz haftaya ilave olarak kullandırılmasına imkan sağlamaktadır. Böyle bir durum söz konusu olduğunda ve bu aktarma işleminin bir sonraki muhasebe dönemine denk gelmesi halinde bunun için dönem sonunda bir yükümlülük tahakkuku yapıp yapılmayacağı düşünülebilir. Bir başka ifadeyle bir sonraki muhasebe dönemine aktarılan bu ücretli izin biriken ücretli izin kapsamında mı düşünülmelidir? Bir sonraki muhasebe dönemindeki doğum sonrasına ertelenen ücretli izin hakkının özellikle yükümlülük boyutundan bakıldığında biriken ücretli izinler kapsamında değerlendirilmesi daha uygun olacaktır.

Birikmeyen ücretli izinler kullanıldıkları zamanda muhasebeye konu edilmektedirler Bu nedenle de muhasebeleştirilmelerinde her hangi bir karmaşıklık söz konusu değildir. Ancak, aylık mali tablo ya da maliyet hesaplama durumlarında bu durum bir miktar özellikli hale gelmektedir. Birikmeyen

izin ücretlerinin aşağı yukarı tamamı belli mazeretlerle ilişkilidir. Bu mazeretlerin ne zaman ortaya çıkacağına öngörülmesi çoğu zaman mümkün değildir. Bu kapsamda ödenecek izin ücretlerinin yıla dağılımının normal olmasını beklemek ancak tesadüf-i bir durum olabilir. Bu durumlarda yılın başında, yıl içerisinde ödenmesi muhtemel olan bu ücretli izinlerin yıllık tahmini yapılarak ilk aydan itibaren aylara dağıtım yapılır. Bu hususla ilgili olarak aşağıda bir örnek geliştirilmeye çalışılmıştır.

Örnek:

Bir üretim işletmesi 20x1 yılında bir sonraki döneme devir hakkı olmayan ya da iş sözleşmesinin sonunda nakit ödeme hakkı söz konusu olmayan ücretli izinler konusunda bir tahmin çalışmasını yılın başında yapmıştır. Buna göre 600 günlük izin ücreti karşılığında 60.000 TL izin ücreti tahmin edilmiştir.

Buna göre işletme tahmin edilen yıllık 60.000 TL'yi Ocak ayından başlayarak her aya 5.000 TL olarak yansıtabacaktır.

		31/01/...	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			5.000
730.11 Endirekt İşçilikler-Yıllık İzin Ücretleri			
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI			5.000
373.11 Endirekt İşçilikler-Yıllık İzin			
		/	

Yıl sonu itibarıyla işletme 550 günlük izin karşılığı 64.000 TL ödeme yapmıştır. Yapılan ödemelerin aylara dağılımı ise şöyledir: Şubat ayı 8.000 TL, Haziran ayı 20.000 TL, Kasım 36.000 TL.

İşletme ödemeler yapıldıkça aşağıdaki biçimde kaydedecektir:

Şubat ayı ödemesi:

		28/02/...	
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI			8.000
373.11 Endirekt İşçilikler-Yıllık İzin			
İLGİLİ VARLIK VE KAYNAK HES.			8.000
		/	

Yapılan ödemeler 373 nolu hesabın alacak toplamını aştığı durumda ise fark gelecek aylarda mahsup edilmek üzere "180 Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına yazılır. Böyle bir durum Kasım ayı sonunda söz konusudur:

30/11/...			
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI		27.000	
373.11 Endirekt İşçilikler-Yıllık İzin			
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		9.000	
İLGİLİ VARLIK VE KAYNAK HES.			36.000

/

Yıl sonu itibari ile de tahmini yüklenmiş olan izin ücretleri fiili duruma dönüştürülecektir. Aralık ayına ilişkin kayıt da şöyle olacaktır:

31/12/...			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		5.000	
730.11 Endirekt İşçilikler-Yıllık İzin			
180 GELECEK AYLARA AİT GİD			5.000

/

Aralık ayında da tahmini değerler üzerinden gider yazıldıktan sonra, 180 no.lu hesabın borcunda 4.000 TL kalmış olacaktır. Bu tutar aylara yüklenen tahmini izin ücretleri toplamı (60.000 TL) ile yıla ait fiili tutar (64.000) arasındaki farktır. Bu farkın da kapatılarak sonuçların fiili duruma getirilmesi gerekmektedir. Fark stok hesaplarına devredilerek kapatılacaktır. Bunun için cari yıldaki stok hareketlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Dönemde 1000 tonun üretimine başlandığını bunun tamamının mamul hale getirildiğini ve 800 tonunun da satılarak satışların maliyeti hesabına aktarıldığını varsayarsak, yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

31/12/...			
152 MAMULLER		800	
620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ		3.200	
180 GELECEK AYLARA AİT GİD.			4.000

/

Yukarıdaki örnek olayda birikmeyen ücretli izinlerle ilgili gelecek dönemlere ait bir yükümlülük tahakkuk ettirmeye gerek yoktur. Dönemde kullanılan ücretli izinlerin bedelleri TMS-2 Stokları standardı kapsamında varlık maliyetine dahil edilmiştir.

5.4.TMS-12'YE GÖRE VERGİ ETKİSİ

Karşılık ya da tahakkuk yoluyla yazılan izin ücretlerine ilişkin sonuç hesaplarına intikal ettirilen dönem giderleri vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen giderdir. Başka bir ifadeyle, TMS-19 gereği sonraki dönemlere aktarılan ücretli izin hakları ile ilgili olara cari dönemde yazılan

giderler vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen giderlerdir. Ancak devam eden dönem ya da dönemlerde bunlarla ilgili ödemeler yapıldığında bu giderler matrahtan indirilebilir duruma gelmektedir. Bu durum ticari ve vergiye tabi kar arasında geçici zaman farklılığına neden olmaktadır. Bu tür farklılıklar da vergi etkisi yaratmaktadır. TMS-12 Gelir Vergileri standardı gereği, TMS-19 gereğince biriken izinli ücretler için cari dönemde yazılan giderler için “Vergi Varlığı” ortaya çıkmaktadır. Söz konusu vergi varlığının da finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Aynı şartlarda vergi açısından gider kabul edildiği halde standart açısından peşin ödenmiş gider olarak aktifleştirile izin ücretleri dolayısıyla ertelenmiş vergi etkisi söz konusu olacaktır. Bu durumda da “Vergi Borcu”nun hesaplanarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

6.SONUÇ

Finansal raporlama açısından işçilikler ve bunlara ilişkin ücret ve giderler önemli bir inceleme alanıdır. İşçilik ücret ve giderlerini oluşturan, özellikleri itibariyle tamamen birbirinden farklı çok sayıdaki unsurların; gerek tanınmaları, tutarlarının hesaplanması ve tahakkuk işlemlerinin yapılması gerekse raporlanmaları önemini artırmaktadır. Bunlardan bir tanesi de ücretli izinlerdir. Bu çalışmada ücretli izinlerin “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi incelenmiş ve ülkemizdeki ücretli izin uygulamasıyla bütünleştirilmeye çalışılmıştır.

Çalışma ile ilgili olarak çıkarılan sonuçlar ana hatları ile aşağıda sayılmıştır:

- Ücretli izinlerin muhasebeleştirilmesi bunların iki ana gruba ayrılmasını gerektirmektedir. Bunlar; biriken ücretli izinler ve birikmeyen ücretli izinlerdir.
- Biriken ücretli izinler gelecek dönem ya da dönemlere taşınabildiği için gelecek dönem ya da dönemlerle ilgili bir yükümlülüğü de doğurmaktadır. İşletme bu konuda en iyi tahmin yaklaşımı ile bu yükümlülüğü tahmin ederek mali tablolara yansıtması gerekmektedir. Söz konusu yükümlülüğün karşılığı, duruma göre varlık maliyetleri ya da dönem sonuçlarına yansıtılır.
- Biriken ücretli izinlerin gelecek dönemlere taşınmasında süre sınırlamasının olup olmaması yükümlülüğün hesaplanmasını etkilemektedir. Süre sınırlamasının olmaması doğal olarak yükümlülüğü artıran bir etki yaratmaktadır.

- Biriken ücretli izinlerin çalışma döneminin bitiminde, çalışana nakit olarak talep etme hakkının olup olmaması da yükümlülüğün tutarını etkilemektedir. Çalışana, iş sözleşmesinin sona ermesinde kullanılmayan izin haklarının karşılığının nakit olarak istenebilmesi hakkının verilmesi yükümlülüğün tutarını artıracaktır.
- Maliyetlerin aylık olarak hesaplanmasında izin ücretlerinin yılın çalışılan tüm aylarına dağıtılması ya da faaliyet hacmi ile ilişkilendirilerek dağıtım işleminin gerçekleştirilmesi aylar itibariyle birim maliyetlerdeki muhtemel dalgalanmaların giderilmesi açısından önemlidir. Bu çıkarım özellikle TMS-2 Stoklar standardı çerçevesinde yapılan bir yorumdur.
- Biriken ücretli izinler nedeniyle, gelecek dönem/dönemlere taşımak üzere beklenen yükümlülüklerle ilişkin yazılan giderler vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen giderlerdir. Ancak, bu giderlerin ileriki dönemlerde vergi mevzuatı açısından kabul edilmesi söz konusu olduğu için TMS-12 Gelir (Kurumlar) Vergisi standardı gereği vergi etkisi de ortaya çıkmaktadır. Ağırlıklı olarak “Vergi Varlığı” biçiminde sonuçlanacak vergi etkisinin de finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

Sonuç olarak biriken ücretli izinlere ilişkin en iyi tahmin yaklaşımı çerçevesinde karşılık hesaplanması ve hesaplanan yükümlülüğün mali tablolara yansıtılması standardın izin ücretleri konusundaki önemli bir vurgusu olarak ifade edilmelidir.

KAYNAKÇA

Deloitte. 2007. **iGAAP 2007: A guide to IFRS reporting**. Global Edition UK: Wolters Kluwer

Karakaya, M. 2007. **Maliyet Muhasebesi**. 3. Baskı Ankara: Gazi Kitabevi.

Örten, R., H. Kaval ve A. Karapınar. 2007. **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**. 1. Baskı Ankara: Gazi Kitabevi.

BİNEK OTOMOBİLLERİNİN VERGİ DÜZENLEMELERİ KARŞISINDAKİ DURUMU, KIST AMORTİSMAN UYGULAMASI VE BİR ÖNERİ

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI *

Arş. Gör. Fevzi Serkan ÖZDEMİR **

ÖZET

Maliye Bakanlığı, işletmelerin nakde çevirmekte zorlanmadığı binek otomobillerinin alım-satımı nedeniyle katlanılan maliyetleri artırarak, bu yolla sağlanan vergisel avantajları ortadan kaldırmanın muvazaalı binek otomobili edinimlerini engelleyeceği gerekçesi ile bazı özel düzenlemeler yapmıştır. Özellikle yılsonlarına doğru kurum kazançlarını düşük gösterme ve daha düşük vergi ödeme imkanı sağlayan muvazaalı binek otomobili edinimi için amortisman konusunda diğer maddi duran varlıklardan farklı olarak, kıst amortisman uygulaması benimsenmiştir. Bir diğer düzenleme ise, teslim alınan binek otomobili nedeniyle ortaya çıkan katma değer vergisi alacağının, yapılacak mal ve hizmet teslimleri sırasında tahsil edilecek katma değer vergilerinden mahsup edilememesidir. Tüm bu düzenlemeler; binek otomobilinin satın alındığı hesap döneminin sonunda amortisman tabi tutulmasının hemen ardından, izleyen dönem içinde satılmasının yarattığı avantajları ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Anahtar Sözcükler: Binek otomobili, Kist Amortisman, Katma Değer Vergisi (KDV), Muvazaa.

ABSTRACT

“RESTRICTED DEPRECIATION FOR CARRIAGE FROM THE PERSPECTIVE OF TAX REGULATIONS AND A SUGGESTION”

Epecially through to the end of the fiscal year, some firms attempt to decline their profit and pay less tax by buying carriage with collusion. In

* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölüm Başkanı, ebayazitli@politics.ankara.edu.tr

** Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, fsozdemir@gmail.com

order to prevent exploitation in buying carriage with collusion, the Ministry of Finance has set some particular tax regulations. The purpose of these regulations is to increase the purchasing and selling costs of carriage as much as the tax advantages. One of the regulations is to oblige firms to calculate restricted depreciation for carriage except for other tangible assets. Another regulation is related with value added tax i.e. when a firm buys a carriage; it can not deduct the value added tax from the value added tax that will be received during the giving in process of goods & services. All these regulations aim to eliminate the advantages taken by applying amortization to the carriage in a fiscal year that is bought in and then selling this carriage in the consequent fiscal year.

Keywords: Carriage, Restricted Depreciation, Value Added Tax (VAT), Collusion.

1. GİRİŞ

Binek otomobili edinimi ve değerlemesi ile ilgili olarak vergi kanunlarımıza bazı özel hükümlerin getirilmesinin ardında, muvazaalı binek otomobili edinimlerini engelleme arzusu bulunmaktadır. Engellerin olmadığı durumda, vergi planlaması yapan işletmeler, özellikle yılsonlarına doğru binek otomobili alıma yönelmiş, aktifleştirme dönemi sonunda bir kez amortisman ayırdıktan sonra, görece likiditesi yüksek olan binek otomobillerini kolaylıkla nakde çevirebilmişlerdir. Özellikle azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman yönteminin tercih edilmesi ve taşıt alımı sırasında ödenen Katma Değer Vergisi (KDV) tutarlarının, tahsil edilen KDV tutarlarından mahsup edilmek suretiyle indirilmesinin (geri alınmasının) sağladığı fayda (vergi tasarrufu), muvazaalı binek otomobili alım-satımından kaynaklanacak maliyetlerin gerisinde kalmış ve kimi işletmeleri binek otomobili edinmeye daha fazla teşvik etmiştir.

Binek otomobilinin vergi kanunları karşısında özel bir önem kazanmasının bir diğer nedeni de sadece işletme faaliyetleri için değil, kişisel ihtiyaçlar için de kullanılacak ve kişisel ihtiyaçlar dışında kullanılan binek otomobili için yapılacak harcamaların işletme ile ilişkilendirilebilecek olmasıdır.

Binek otomobili edinimindeki istismarların devletin vergi kaybına yol açması, Maliye Bakanlığı'nın harekete geçmesine ve konu ile ilgili bir takım tedbirleri almasına neden olmuştur. İlk olarak anılan sakıncaların yarattığı vergi sızıntılarının önüne geçmek amacıyla, 4108 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 320'de değişiklik yapılmış ve yürürlük tarihi 01.01.1994 olarak belirlenen **kıst amortisman** uygulamasına geçilmiştir.

Buna göre; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayırmaları ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden kısmın ise, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilmesi gerekmektedir (VUK, m.320/2).

Binek otomobili ile ilgili kısıtlayıcı bir diğer düzenleme de KDV Kanunu ile getirilmiştir. KDV Kanunu m.30/b'de yapılan değişiklik ile faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez hükmü getirilmiştir. Başka bir ifadeyle, kanunda öngörülen koşullara uygun binek otomobili alımlarında, ödenen katma değer vergisinin, tahsil edilecek olan KDV'lerden mahsup edilmek suretiyle indirilmesi imkanı ortadan kaldırılmıştır.

Bu çalışmada, öncelikle binek otomobili alımının ilgili hesaplara kaydedilmesi ve amortisman tabi tutulma biçimleri, sonrasında ise vergisel düzenlemeler ile getirilen kısıtlamalar ve bunların muhasebe sürecindeki etkileri ele alınmaktadır. Son olarak binek otomobili KDV'si ve amortismanına ilişkin farklı kayıtlama yöntemlerinin sonuçları; Maliye Bakanlığı açısından toplanan vergi, işletmeler açısından ise ödenecek vergi yükümlülüğü ve dönem net karlılığı bakımından değerlendirilmektedir.

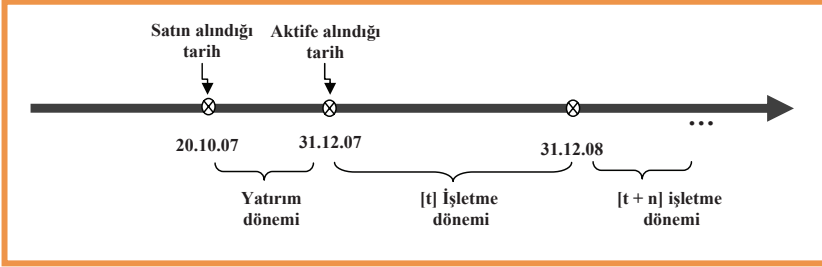
2. BİNEK OTOMOBİL ALIMLARININ VERGİ DÜZENLEMELERİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Binek otomobili, diğer maddi duran varlıklar gibi maliyet bedeli ile kayıt altına alınır. Bu nedenle yapılan harcamaların ayrıştırılması, bunlardan maliyet bedeli içine girecek olanların belirlenmesi, dışında kalanların ise niteliklerine uygun şekilde kayıtlanması gerekmektedir.

Binek otomobilinin değerlemesi VUK'da gayrimenkullerin değerlemesi ile ilgili hükümlerin yer aldığı maddelere (m.269 ve m.270) göre yapılmaktadır. VUK m.270'e göre; hangi giderlerin varlığın (binek otomobilin) maliyetine dahil edileceği sıralanmıştır. 163 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nden hareketle ise, binek otomobili alımından doğan faiz ve kur farklarının yatırım dönemine ait olan kısımlarının binek otomobilinin maliyeti içinde yer alması gerektiği anlaşılmaktadır.

Faiz ve kur farklarının, binek otomobili (genel olarak iktisadi varlıkların) edinilmesinden önce veya sonra doğmuş olmasının önemi bulunmamaktadır. Fakat VUK Genel Tebliğlerinde, duran varlıkların aktife alındığı tarihe kadar geçen sürelerle ilişkin faiz ve kur farklarının finansman gideri olarak maliyete eklenmesi gerekirken, aktife alınma sonrasında (işletme dönemlerinde) ortaya çıkanların, maliyete eklenmesi ya da doğrudan dönem gideri olarak kayıt altına alınması ihtiyaridir.

Vergisel düzenlemeler bakımından “aktife alma”, ilgili varlık üzerinden amortisman ayrılmasına bağlanmaktadır. Eğer ilgili varlık üzerinden henüz amortisman ayrılmamış ise o varlığın aktife alınmamış olduğu kabul edilir (Kaval, 2005; 326). Bu nedenle binek otomobili için yapılan harcamaların vergi kanunları karşısındaki durumu ve amortismanın bu çerçevede ele alınması uygun olacaktır.



Şekil 1. Binek Otomobili Edinimlerinde Yatırım ve İşletme Dönemleri

2.1. Yatırım Döneminde Yapılan Harcamalar

Yatırım (aktifleştirme) döneminde yapılan harcamalar; binek otomobili alım bedeli ve alışla ilgili diğer giderler şeklinde sınıflandırılabilir.

Binek otomobili alımında taşıtın alım bedeli, binek otomobilin ÖTV, KDV ve diğer giderler öncesi bedelidir. Kullanılmamış araç alımlarında, otomobil satıcısı, alıcı adına yaptığı giderleri taşıt alım bedeline ilave etmekte ve otomobili bu fiyat ile satışa sunmaktadır. Bu nedenle taşıtların satın alınması sırasında ödenen tutarların, neler karşılığında ödendiğinin belirlenmesi ve buna uygun şekilde kayıt yapılması esastır. Kullanılmış binek otomobili alımlarında ise katlanılan giderlerin birçoğu, zaten alım-satım işlemi sırasında ortaya çıkmakta ve bunlar taşıt alım bedelinin dışında kaldığından ayrıştırılması da kolay olmaktadır.

VUK m.269'da gayrimenkul olarak sınıflandırılan taşıtların (binek otomobillerinin), maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulacağı açıktır. VUK. m.270'de ise, satın alma bedelinin dışında hangi giderlerin maliyet bedeli

line dahil edilmesi gerektiği yer almaktadır. Bu çerçevede binek otomobili ediniminde taşıtın alım bedeline ilave edilebilecek giderler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

i) Vergiler

- a. Özel tüketim vergisi (ÖTV)
- b. Gümrük vergisi

ii) Kur farkları ve faiz giderleri

iii) VUK, m.270'de sayılan diğer giderler; montaj, noter, tescil, mahkeme, kıymet takdiri komisyonu, tellaliye giderleri gibi.

İşletmeler, binek otomobili alımı ile doğrudan bağlantısı kurulabilecek olmak kaydıyla bu giderleri maliyet bedeline dahil etme ya da dönem gideri olarak kayıt altına alma konusunda serbest bırakılmışlardır (Antalya Defterdarlığı, Mukteza; 2002).

Binek otomobilinin maliyetine eklenebilecek olan giderler içinde yer alan gümrük vergisi ve ÖTV tutarlarının da bu çerçevede maliyete eklenmesi mümkündür (5035 sayılı Kanun'un 48'inci maddesiyle ve 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere Taşıt Alım Vergisi yerine Özel Tüketim Vergisi getirilmiştir.) Öte yandan, VUK'da binek otomobili alımında indirilemeyen KDV'nin nasıl dikkate alınacağına ilişkin açıklık bulunmadığı görülmektedir (Öztürk, 2007: 387).

Gümrük vergisi ve ÖTV'nin, ortak özellikleri; bu vergilerin işletme üzerinde kalmaları, tüketim üzerinden alınmaları ve doğrudan vergi niteliği taşımalarıdır. Bu özellikler, aynı zamanda, VUK m.270'de gayrimenkullerin maliyete eklenmesine ya da gider olarak yazılmasına ihtiyarilik tanınan vergilerin de genel karakteristiğini ortaya koymaktadır. Bu çerçevede, özü itibarıyla *ÖTV'ye benzer bir nitelik kazanmış olan indirilemeyen binek otomobili KDV'sinin* de maliyete eklenmesi ya da doğrudan gider yazılmasına esneklik tanıdığı söylenebilir.

Öte yandan, Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 23 sıra no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile indirim konusu yapılamayan binek otomobili KDV'sinin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesinin önü açılmıştır (Öztürk, 2007, 387).

Binek otomobili edinimi sırasında ödenen bir diğer vergi türü de Motor-

lu Taşıtlar Vergisi (MTV)'dir. Binek otomobili edinimi sırasında ödenen ve maliyet bedeline eklenmesine izin verilen ÖTV, gümrük vergisi ve indirilemeyen KDV'den farklı olarak, MTV'nin taşıtın maliyetine eklenmesi söz konusu değildir.

- **Özel Tüketim Vergisi;** binek otomobillerin ÖTV oranı silindir hacimlerine göre % 37 ile % 84 arasında değişmektedir. Binek otomobillerle ilgili ÖTV tarifesi Tablo 1'deki gibidir:

Tablo 1. Binek Otomobillerinde ÖTV Tarifesi

Motor Silindir Hacmi	
1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	%37
1600 cm ³ 'ü geçen fakat 2000 cm ³ 'ü geçmeyenler	%60
2000 cm ³ 'ü geçenler	%84

Kullanılmamış binek otomobili alımlarında, taşıt alımında bulunan işletme, ÖTV mükellefi olmakta ve ödenen ÖTV, VUK m.270/2'ye göre ya maliyete eklenmekte ya da doğrudan gider yazılarak Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının belirlenmesinde indirim konusu edilebilmektedir.

Binek otomobilinin ilk iktisap kapsamındaki tesliminde hesaplanacak özel tüketim vergisi matrahı, teslim işleminin karşılığını teşkil eden bedel olup, bu bedelden, mükellefçe düzenlenen faturada ayrıca gösterilen ve ticari teamüllere uygun iskonto tutarlarının düşülmesi de mümkün olmaktadır (Turan, 2008).

- **Katma Değer Vergisi;** harcama üzerinden alınan dolaylı bir vergi türü olan KDV, genel olarak edinilen varlıkların maliyetine eklenmemekte ve tahsil edilen KDV tutarlarından indirilerek geri alınmaktadır. Başka bir ifadeyle, varlık alımları sırasında ödenen KDV'ler bu varlıkların elden çıkarılması halinde son kullanıcılara (tüketicilere) yansıtılmaktadır.

Binek otomobili alımında da binek otomobilinin teslimi nedeniyle KDV'yi doğuran olay gerçekleşmekte ve tarh etmektedir. Ancak binek otomobili alımlarında ödenen KDV tutarlarının yapılacak mal ve hizmet satışları sırasında tahsil edilen KDV tutarlarından indirilmesi, KDV Kanunu m.30/b ile getirilen istisna hükmü uyarınca, diğer varlık edinimlerinden farklı olarak, indirim konusu yapılamamaktadır. KDV Kanunu m.30/b'ye göre; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen KDV, hesaplanan KDV tutarlarından indirilemeyecek kalemler arasında yer almaktadır.

İşletmelere ait binek otomobiller, amortismanına tabi duran varlıklar kapsamında olmalarına rağmen, KDV Kanunu muvazaalı işlemlerin önüne geçmek adına binek otomobili KDV'sine indirim yapılamaması noktasında kısıtlama getirmeyi amaçlamıştır (Tokay, 2002: 38).

Bize göre, işletmelerin binek otomobili edinimleri sırasında ödenen KDV tutarlarının hesaplanan KDV'lerden indirilememesi yönündeki kısıtlama yerindedir. Ancak uygulamada indirilemeyen KDV'nin maliyete eklenerek amortisman yoluyla yıllar itibariyle hesaben yok edilmesi de vergi otoritesinin ulaşmak istediği amaçtan verilen ödün niteliğindedir. Bizim önerimiz indirilemeyen binek otomobili KDV'sinin maliyetine eklenmesi ya da doğrudan gider yazılması değil, binek otomobilinin faydalı ömür süresinin sonuna ya da elden çıkarılacağı tarihe kadar ertelenmek üzere ayrı bir hesapta izlenmesidir¹.

Aksi halde, maliyete eklenen KDV tutarları, her dönemin sonunda amortisman yoluyla giderleştirilmekte ve bu yolla dönemin Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahı maliyete eklenerek amortisman yoluyla giderleştirilen kısım kadar düşürülmektedir. Bizim itirazımız, matrahın düşürülmesine değil; işletmelerin binek otomobili alımında kullandığı fonun nakit akımı doğurmayan bir sonuçla noktalanmasıdır. Daha açık bir ifadeyle, indirilemeyen binek otomobili KDV'sini maliyete eklemeyi tercih eden işletmeler, KDV'nin tamamını değil, Gelir ya da Kurumlar Vergisi oranı nispetindeki kısmını geri alabilmektedir ve bu durum işletmeleri caydırılmaya değil, cezalandırılmaya neden olmaktadır. Özellikle borçlanma maliyetlerinin yüksek olduğu dönemlerde, işletmelerin sermaye maliyetini ve firma değerini olumsuz etkileyeceği de dikkate alınmalıdır.

Öte yandan indirilemeyen binek otomobili KDV'sinin doğrudan dönemin giderleri arasında gösterilerek Gelir ya da Kurumlar Vergisi matrahından düşülmesi de işletmeler için rasyonel bir tercih olmamaktadır. Bu tercihin maliyete eklenen ve yıllar itibariyle amortisman yoluyla giderleştirme seçeneğinden farkı, söz konusu indirilemeyen KDV tutarının peyder peyi değil de, defaten Gelir ya da Kurumlar Vergisi matrahından düşülebilmesidir. Dolayısıyla maliyete eklenen KDV için belirttiğimiz sakınca doğrudan gider yazma yöntemi için de geçerlidir.

1 Bir varlığın faydalı ömrü işletmenin varlıktan beklediği yarara göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki yararlarının belirli bir oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle varlığın işletme için faydalı ömrü, o varlığın ekonomik hizmet süresinden daha kısa olabilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bakınız: AKDOĞAN, Nalan ve Orhan SEVİLENGÜL. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s.323.

Örneğin "S" İşletmesi, 20.10.2007 tarihinde %18 KDV dahil 47.200 YTL'ye ana faaliyet konusunu dışındaki amaçlarla kullanılmak üzere binek otomobili satın almış ve bu otomobil için her dönemin (yılın) sonunda ayrılacak normal amortisman yöntemi² ile belirlenen amortisman tutarı öncesi karının da 100.000 YTL olacağı varsayıldığında, bu işletme için cari vergi düzenlemelerinin sonuçları aşağıdaki gibi değerlendirilebilir:

KDV Dahil Alış	47.200 YTL
KDV (%18)	7.200 YTL
- $47.200 / 1,18 = 7.200$	
KDV Hariç Alış	40.000 YTL

I. Yöntem: İndirilemeyen Binek Otomobili KDV'sinin Maliyete Eklenmesi

İndirilemeyen binek otomobili KDV'sinin maliyete eklendiği bu yöntemde binek otomobiline ilişkin amortisman tablosu Tablo 2'deki gibi olur:

Tablo 2. Birinci Yönteme Göre Amortisman Tablosu

Tarih	Amortisman Tabi Değer	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
31.12.2007	47.200	–	2.360*	2.360
31.12.2008	47.200	20%	9.440	11.800
31.12.2009	47.200	20%	9.440	21.240
31.12.2010	47.200	20%	9.440	30.680
31.12.2011	47.200	–	16.520 **	47.200

Ekonomik ömür = 5 yıl³

Normal Amortisman Oranı = $1 / E.Ö. = 1/5 = \%20$

Normal Amortisman Tutarı = Amortisman Tabi Değer x Amortisman Oranı
= $47.200 \times 0,20 = 9.440$ YTL/yıl

* Kıst Amortisman Tutarı = Yıllık Amortisman Tutarı x Ay Kesri
= $9.440 \times 3/12 = 2.360$ YTL

** $(9.440 - 2.360) = 7.080$ YTL
 $(7.080 + 9.440) = 16.520$ YTL

Her dönemin sonunda ayrılacak amortisman tutarları normal amortisman yöntemine göre kıst amortisman doğrultusunda yukarıdaki gibi belirlendikten sonra, birinci yöntemin dönem sonuçları üzerindeki etkileri ile önerdiğimiz yöntemin etkileri Tablo 3 yardımıyla karşılaştırılabilir.

2 Kolay anlaşılabilirliği bakımından normal amortisman yöntemi tercih edilmiştir.

3 333 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde otomobillere ilişkin yararlı ömür süresi beş yıl olarak ilan edilmiştir.

Tablo 3. Birinci Yöntem ve Önerilen Yöntemin Sonuçları

Birinci Yöntemin Sonucu					
	2007	2008	2009	2010	2011
Amortisman Öncesi Kar	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Amortisman Gideri (-)	2.360	9.440	9.440	9.440	16.520
Amortisman Sonrası Kar	97.640	90.560	90.560	90.560	83.480
Ödenecek Kurumlar Vergisi	19.528	18.112	18.112	18.112	16.696
Önerimizin Sonucu					
	2007	2008	2009	2010	2011
Amortisman Öncesi Kar	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Amortisman Gideri (-)	2.000	8.000	8.000	8.000	14.000
Amortisman Sonrası Kar	98.000	92.000	92.000	92.000	86.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi	19.600	18.400	18.400	18.400	17.200
Fark*	-72	-288	-288	-288	-504

* Fark = (I. Yöntemin Kurumlar Vergisi – Önerilen Yöntemin Kurumlar Vergisi)

İşletmenin kurumlar vergisi mükellefi olduğu ve her dönemin sonunda elde edilebilecek amortisman öncesi kar düzeyinin değişmediği (100.000 YTL olacağı) varsayımıyla, yıllar itibarıyla yöntemler arasındaki farklar belirlenmiştir. Tablo 3'e göre, işletmenin birinci yöntemi seçmesi durumunda, her dönemin sonunda daha az vergi ödeyeceği ve bu seçeneğin daha avantajlı olacağı sonucuna ulaşılabilir. **Ancak bu yöntemi seçmek daha avantajlı değildir.** Birinci yöntemi seçen işletme amortisman süresinin sonunda toplam 1.440 YTL (72 + 288 + 288 + 288 + 504) daha az Kurumlar Vergisi ödemiş olsa da, binek otomobilinin alımı sırasında peşin olarak ödenen, fakat indirim tabii tutulamayan KDV tutarı olan 7.200 YTL de dikkate alındığında⁴; net kayıp (7.200 – 1.440 = 5.760 YTL) olmaktadır.

II. Yöntem: İndirilemeyen Binek Otomobili KDV'sinin Doğrudan Gider Yazılması

İndirilemeyen binek otomobili KDV'sinin maliyete eklenmeksizin doğrudan gider olarak kayıt altına alındığı bu yöntemde, binek otomobiline ilişkin amortisman tablosu ve sonuçları aşağıdaki gibi olmaktadır:

4 Paranın zaman değeri ihmal edilmiştir.

Tablo 4. İkinci Yönteme Göre Amortisman Tablosu

Tarih	Amortismana Tabi Değer	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
31.12.2007	40.000	–	2.000*	2.000
31.12.2008	40.000	20%	8.000	10.000
31.12.2009	40.000	20%	8.000	18.000
31.12.2010	40.000	20%	8.000	26.000
31.12.2011	40.000	–	14.000 **	40.000

Ekonomik ömür = 5 yıl

Normal Amortisman Oranı = $1 / E.Ö. = 1/5 = \%20$

Normal Amortisman Tutarı = Amortismana Tabi Değer x Amortisman Oranı
= $40.000 \times 0,20 = 8.000$ YTL/yıl

* Kıst Amortisman Tutarı = Yıllık Amortisman Tutarı x Ay Kesri
= $8.000 \times 3/12 = 2.000$ YTL

** $(8.000 - 2.000) = 6.000$ YTL

$(6.000 + 8.000) = 14.000$ YTL

Amortisman süresi boyunca her dönemin sonunda ayrılacak amortisman tutarları, normal amortisman yöntemine göre kıst amortisman doğrultusunda belirlendikten sonra, ikinci yöntemin dönem sonuçları üzerindeki etkileri ile önerdiğimiz yöntemin etkileri Tablo 5 yardımıyla karşılaştırılabilir.

Tablo 5. İkinci Yöntem ve Önerilen Yöntemin Sonuçları

İkinci Yöntemin Sonucu					
	2007	2008	2009	2010	2011
Amortisman Öncesi Kar	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Amortisman Gideri (-)	2.000	8.000	8.000	8.000	14.000
Gider Yazılan Binek Otomobili KDV'si (-)	7.200	0	0	0	0
Amortisman Sonrası Kar	90.800	92.000	92.000	92.000	86.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi (%20)	18.160	18.400	18.400	18.400	17.200
Önerimizin Sonucu					
	2007	2008	2009	2010	2011
Amortisman Öncesi Kar	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Amortisman Gideri (-)	2.000	8.000	8.000	8.000	14.000
Amortisman Sonrası Kar	98.000	92.000	92.000	92.000	86.000
Ödenecek Kurumlar Vergi (%20)	19.600	18.400	18.400	18.400	17.200
Fark *	-1.440	0	0	0	0

* Fark = (II. Yöntemin Kurumlar Vergisi – Önerilen Yöntemin Kurumlar Vergisi

İkinci yöntem, 2007 döneminin sonunda 1.440 YTL daha az kurumlar vergisi ödenmesine yol açsa da, sonraki yıllarda ikinci yöntem ile önerilen yöntem arasında herhangi bir farklılık olmamaktadır. Dolayısıyla, 2007 döneminin sonunda daha az vergi ödenmesi ikinci yöntemi seçmenin daha avantajlı olduğu sonucunu öne çıkarabilmektedir. **Oysaki ikinci yöntemin seçilmesi de birinci yöntem gibi daha avantajlı değildir.** Bu noktada binek otomobilinin alımı sırasında peşin olarak ödenen ve indirilemeyen KDV tutarı olan 7.200 YTL dikkate alındığında⁵; işletmenin net kaybının (7.200 – 1.440 = 5.760 YTL) olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Görülmektedir ki, vergi kanunlarında işletmelerin seçimine bırakılan her iki yöntem de işletmeler için yarar sağlamamaktadır. Her iki yöntemin de yol açtığı **nominal kayıp** aynıdır. Ülkedeki fiyat hareketlerinin yönüne göre, bu iki yöntemin işletme üzerinde yaratacağı reel etkilerin farklılaşacağı da unutulmamalıdır. Buna göre; enflasyonist bir süreçte, vergi kanunlarının izin verdiği bu iki yöntemden, indirilemeyen binek otomobili KDV'sini doğrudan gider yazmaya izin veren ikinci yöntem, birinci yöntemle göre daha avantajlı olurken, deflasyonist bir süreçte birinci yöntem daha avantajlı olmaktadır.

III. Önerimiz: KDV'nin Aktif İçinde Farklı Bir Hesaba Alınması ve İndirim İçin Ertelenmesi

Binek otomobilinin satın alınması sırasında indirim konusu yapılamayan KDV'nin maliyete eklenmesi ya da doğrudan gider olarak kayıt altına alınması yerine, doğmasına neden olan binek otomobilinin kullanım (faydalı) ömrünün sonuna ya da elden çıkarıldığı tarihe kadar ertelenmesi, sadece muhasebe işleyişi açısından daha kolay olmamakta, aynı zamanda konunun tarafları olan işletmeleri de Maliye Bakanlığı'nı da daha fazla memnun edecek sonuçlar ortaya koymaktadır.

İndirilemeyen binek otomobili KDV tutarlarının maliyete eklenmeksizin taşıtlar hesabının dışında başka bir hesapta aktifleştirilmesi, ödenen KDV'nin varlık olarak kayıt altına alınmasını ve KDV'nin ertelendiği zaman zarfında bir nevi alacak olarak bilançoda yer almasını sağlamaktadır. Bu amaçla, KDV tutarlarını bir yıldan daha uzun süre ertelemeye olanak sağlayan 292 Diğer KDV hesabının kullanılması, ana faaliyet konusu dışındaki amaçlarla binek otomobili edinen işletmeler için daha makul bir yol olmaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1'de, 292 Diğer KDV hesabının

5 Paranın zaman değeri ihmal edilmiştir.

niteliği; “Ertelenen, iadesi gereken, tahsil edilen ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan diğer KDV’nin bir yılı aşan tutarlarının kaydedildiği hesaptır.” şeklinde ifade edilmektedir.

KDV Kanunu m.30/b ile indirim imkanı ortadan kaldırılmış olan binek otomobili KDV tutarlarının 292 no.lu hesabın borcuna yazılması ve binek otomobilinin faydalı ömrü sonuna ya da elden çıkarıldığı döneme kadar bu hesabın borcunda tutulması, nihayet binek otomobilinin faydalı ömrü sona erdiğinde ya da elden çıkarıldığında ise, olayın gerçekleştiği dönemde hesaplanan KDV tutarlarından indirilmek üzere 191 İndirilecek KDV hesabına aktarılarak 292 no.lu hesabın alacaklandırılarak kapatılması gerekmektedir.

Bu şekildeki bir işleyiş diğer yöntemler ile karşılaştırıldığında, yalnızca işletmeler için daha yararlı sonuçlar doğurmamakta, vergi otoritesinin amacına da daha iyi hizmet etmektedir. Bu nedenle önerimiz, ortaya çıkan KDV tutarlarının önerdiğimiz yöntemdeki gibi önce aktifleştirilerek ertelenmesi, akabinde de hesaplanan KDV tutarlarından mahsup edilmek üzere 191 İndirilecek KDV hesabına aktarılmasıdır. Bu yol, muvazaalı binek otomobili edinimini yeterli ölçüde caydırıcı olacaktır.

İndirilemeyen binek otomobili KDV’sinin, 292 no.lu hesaba kaydedilebilmesi esasen, olayın niteliğinin hesabın niteliğine uygun olması ile mümkündür. Bu çerçevede işletme faaliyetlerinde bir yıldan daha uzun süre kullanılmak üzere satın alınan binek otomobili alımından doğan KDV’nin, faydalı ömrünün sona erdiği ya da elden çıkarıldığı tarihe kadar ertelenecek olması durumunda, indirilmesi mümkün olmayan KDV’nin bu hesaba uygun bir nitelik arz ettiği görülmektedir. Bize göre olay, özü itibarıyla gerekli koşulu sağlamış olmasına karşın, yapılacak Tekdüzen Hesap Planı güncelleme çalışmalarında bu hesabın niteliğinin, indirilemeyen binek otomobili KDV’si ile doğrudan ilişkilendirilmesi, bu konudaki tüm tereddütleri ortadan kaldıracaktır.

- **Motorlu taşıtlar vergisi;** gerçek ve tüzel kişiler adına kayıtlı tüm motorlu taşıtlar, motorlu taşıtlar vergisine tabidir. Binek otomobili sahibi işletmeler de her yıl Ocak ve Temmuz aylarında MTV taksitlerini ödemekle yükümlüdürler. MTV, mükellefinin üzerinde kalan vergidir ve mükellefin sahip olduğu aracın model ve özelliklerine göre tarh ve tahakkuk ettirilmektedir.

MTV’nin ÖTV’den farkı, binek otomobilin maliyet unsurları içinde yer almamasıdır. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’na göre otomobillerden (taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşanların bu amaçla kiraya verdikleri araçlar hariç)

alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları, gelir kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılmamaktadır(Kızılot, 2005). Çünkü MTV, kullanıma ilişkin bir gider niteliğindedir ve dönem giderleri arasında yer almalıdır. Bu nedenle binek otomobiline ilişkin MTV giderleri, kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşıdığından matraha ilave edilmesi gerekmektedir.

Binek otomobili alımlarında, dönem giderleri arasında yer alacak bu tutarların, mali dönemin başladığı tarih ile otomobilin satın alma tarihi aralığına isabet eden kısmının 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabında izlenmesi doğru olacaktır.

- **Kur Farkı ve Faiz Giderleri;** binek otomobili edinimlerinde, maliyete eklenmesi gereken bir diğer unsur da varlığın satın alındığı tarih ile aktife alındığı tarih arasında ortaya çıkan kur farkı ve faiz (finansman) giderleridir. Başka bir ifadeyle, varlığın satın alındığı tarih (20.10.2007) ile ilk kez amortisman tabi tutulduğu tarih olan (31.12.2007) tarihleri arasında kalan dönem olup, bu dönemde katlanılan faiz ve kur farkı giderleri 163 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca binek otomobilin maliyetine eklenmesi gereken giderler arasındadır.

2.2. İşletme Döneminde Yapılan Harcamalar

İşletme dönemi, bir yatırımın tamamlanarak kısmen veya tamamen işletmenin esas konusunu teşkil eden faaliyetine geçildiği veya üretim faaliyetine başlandığı tarihte başlayan dönemdir. Buna göre amortisman tabi iktisadi kıymetlerin kullanıma hazır hale getirildikleri tarihe kadar geçen yatırım döneminden sonraki sürece işletme dönemi denilmektedir.

Binek otomobili edinimi de duran varlık yatırımı kapsamında değerlendirilmektedir ve binek otomobili için ilk defa amortisman ayrılmaya başlanılan tarih, yatırım döneminin bittiği, işletme dönemininse başladığı tarih olmaktadır.

İşletme döneminde binek otomobiline ilişkin harcamalar iki grupta toplanabilir:

- Normal giderler
- Olağandışı giderler

Normal Giderler: Bu giderler, duran varlıkların kullanıma hazır tutulmaları için katlanılan giderlerdir. Örneğin bakım-onarım, temizlik gibi normal giderler maliyetine eklenmez, genel giderler içinde tasnif edilirler (Koç Yalçın, 2005, 266).

Olağandışı Giderler: Bu türden giderler sürekli değil, arızı olarak yapılırlar.

İlgili duran varlığın kapasitesini artırmak veya ekonomik değerini sürekli olarak artırmak amacıyla katlanılan bu giderler ilgili varlığın maliyet bedeline eklenirler (Koç Yalkın, 2005, 266).

VUK m.262'den; işletme döneminde yapılan harcamalardan iktisadi anlamda binek otomobilinin *ömrünü uzatan* ya da *işlevini artıranlar* dışında kalan diğer harcamaların, binek otomobilinin kullanımına dönük olduğu ve dönem gideri olarak dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşılrken, bunların dışında kalan ve binek otomobilin iktisadi anlamda *ömrünü uzatan* ya da *işlevini artıran* harcamaların maliyete eklenmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Buna göre; akaryakıt giderleri, bakım-onarım giderleri, kasko ve zorunlu trafik sigortası gibi giderler, binek otomobilinin kullanıma hazır tutulmasına yönelik harcamalar niteliğindedir ve maliyete eklenmezler. Bu türden giderler, binek otomobilinin kullanıldığı mali dönemin giderleri arasında yer alması gereken giderlerdir.

Amortisman tabi duran varlıkların kullanım süresini uzatan veya kullanma yararını artıran harcamalar nedeniyle ortaya çıkan ve ödenen KDV'lerin tıpkı amortisman tabi iktisadi kıymetlerin KDV'sindeki gibi ortaya çıktıkları dönemde indirilmeleri gerekmektedir (Tokay, 2002: 45). Buna göre binek otomobiline ilişkin harcamalardan doğan KDV tutarlarının yine binek otomobili edinimi sırasında ortaya çıkan KDV gibi değerlendirilmesi gerektiği ifade edilebilir. Bu bağlamda, binek otomobillerinin akaryakıt, tamir, bakım ve onarım gibi giderlerinden doğan KDV, ortaya çıktığı dönemde indirim tabi tutulmalıdır. Benzer bir yorumla binek otomobilin kullanım ömründe ya da işlevinde artışa neden olan harcamalardan doğan KDV tutarlarının ise tıpkı binek otomobili alımından doğan KDV'ler gibi maliyete eklenmesi ya da doğrudan gider olarak kayıtlanması gerekmektedir. Bizim önerimiz ise, tıpkı binek otomobili alımından doğan KDV'deki gibi 292 no.lu hesapta ertelenmesidir.

Binek otomobillerinin aktife alınmasının ardından, işletme dönemlerine ait kur farkı ve faiz giderlerinin ortaya çıkması durumunda, işletmeler doğrudan dönem gideri yazmak ya da varlığın maliyetine eklemek konusunda serbest bırakılmışlardır (163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği).

3. BİNEK OTOMOBİLLERİNİN KIST AMORTİSMAN UYGULAMASI KARŞISINDAKİ DURUMU

Amortisman, işletme sermayesini korumak ve değerini zamanla kaybeden duran varlıkların tamamen veya kısmen karşılanmasını sağlamak amacıyla, ilgili varlığın kullanıldığı süre boyunca aşınma, yıpranma ve zamanla

yok olmalarına karşılık olarak, varlık maliyetinin gidere dönüştürülmesidir. Amortisman ayırmanın temel amacı; amortisman tabii varlığın yatırım maliyetlerini sistemli ve anlamlı bir biçimde, varlığın kullanım dönemlerine dağıtmaktır (Özulucan, 2005, 90-91).

VUK m.313'e göre; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, VUK m.269 gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, VUK'un "Değerleme" başlıklı birinci kısmındaki esaslara (VUK m.258-298) göre tespit edilen değerlerinin yine bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortismanın konusunu teşkil etmektedir.

İktisadi kıymetlere ilişkin faydalı ömür süreleri (amortisman süreleri) ve normal amortisman oranları, VUK'un 333, 339 ve 365 Sıra No.lu tebliğlerinin ekinde listeler halinde sunulmuştur. Amortisman süresi ise, iktisadi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlamaktadır (VUK m.320).

Otomobiller için amortismanın süresi, 333 Sıra No.lu VUK Tebliği ekindeki listede 5 yıl, normal amortisman oranı ise %20 olarak belirlenmiştir. Amortisman süresi bakımından binek otomobilleri ve diğer otomobiller diye ayrıca bir belirleme yapılmamışsa da hangi nevideki araçların binek otomobili⁶ kapsamında olduğu önem kazanmıştır.

Binek otomobili kapsamına giren taşıtların amortisman süresi, VUK m.320'ye 01.01.1994 yılından itibaren geçerli olmak üzere eklenen fıkra ile düzenlenmektedir. Buna göre; *"Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmele-re ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, ifta süresinin son yılında tamamen yok edilir."*

6 Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.38.15.01/KDV-20-615/237 Sayılı Muktezası'nda otomobiller, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 2'nci maddesinde; yapısı itibarıyla, sürücüsü dahil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araç olarak tanımlanırken, ayrıca binek otomobili tanımı yer almamaktadır. Ancak bu maddenin son paragrafında ise, bu verginin uygulanmasıyla ilgili diğer terimler "Karayolları Trafik Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Karayolları Trafik Yönetmeliği ve Türk Gümrük Tarife Cetveline göre tespit olunur" hükmü yer almaktadır. Öte yandan Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 tarife pozisyonunda "Binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil)" ifadesi yer almakta olup; 87.03 no.lu Gümrük Tarifesi İstatistik pozisyonunun alt açılımlarında binek otomobilleri motor gücüne sınıflandırılmıştır. Yine 27.07.2005 tarihinde 25888 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak; yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe giren 8 seri no.lu Gümrük Genel Tebliği (Tarife-Sınıflandırma Kararları) ile de (1+3), (1+4) veya (1+7) koltuklu yolcu taşıma kapasitesine sahip araçlar da 87.03 G.T.İ.P. kapsamında binek otomobili olarak değerlendirilecektir" hükmü yer almaktadır.

Binek otomobili edinimi, teslim alma sırasında ödenen KDV'nin kayıtlanması ve aktifleştirme (yatırım) dönemi sonundaki kıst amortisman uygulamasına ilişkin, gerçek rakamlar üzerinden oluşturulmuş bir örnek şöyledir:

"A" İşletmesi, 26.10.2004 tarihinde, genel müdüre tahsis edilmek üzere motor silindir hacmi 1.400 cm³ olan Z marka binek otomobili, aşağıda dökümü verilen harcamaları yaparak satın almıştır⁷.

A. Otomobil liste fiyatı	: 25.000 YTL
B. İskonto (-)	: (1.000 YTL)
C. Otomobil alış bedeli	: 24.000 YTL
- Otomobil fiyatı	: 17.518,25 YTL
- ÖTV (%60)	: 6.481,75 YTL*
* (17.518,25 x 0,37 = 6.481,75 YTL)	
D. Motorlu Taşıtlar Vergisi	: 100 YTL**
** 2004/II. Taksitine karşılık olup, kalan 3 ay için yapılan ödeme tutarıdır. (400 / 12) x 3 = 100 YTL	
E. Katma Değer Vergisi (%18)	: 4.320 YTL
(24.000 x 0,18 = 4.320 YTL)	
F. Zorunlu Trafik Sigortası	: 24 YTL***
*** 2004 yılının son çeyreği için yapılan ödeme tutarıdır. (96 / 12) x 3 = 24 YTL	
TOPLAM	: 28.444 YTL

"A" İşletmesi, binek otomobili alış bedelinin yarısını (12.000 YTL'yi), KDV'yi, MTV'yi ve zorunlu trafik sigortası bedelini nakit olarak öderken, kalan tutar "K" Bankası'ndan altı aylık geri ödemesiz ve yıllık %36 faizle çekilen kredi ile ödenmiştir.

Edinilen binek otomobilinin MTV ve zorunlu trafik sigortası giderleri Tablo 6'daki gibidir:

7 Harcama tutarları YTL cinsinden ifade edilmiştir.

Tablo 6. Yıllar İtibariyle MTV ve Zorunlu Trafik Sigortası Giderleri Tablosu

	2004	2005	2006	2007	2008
MTV	400	444	487	393	421
Zor. Trafik Sigortası	96	108	121	132	144

Ülkedeki fiyat hareketlerine ilişkin Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE) değerleri ve bir önceki yıla göre değişim yüzdeleri ise Tablo 7'deki gibidir.

Tablo 7. Fiyat Hareketlerindeki Değişim Tablosu

	2003*	2004	2005	2006	2007	2008
Düzyey	100,00	108,61	117,50	128,78	140,05	151,99
% Değişim	---	8,59	8,18	9,61	8,75	8,53

Bu veriler altında, "A" İşletmesi'nin; binek otomobili alımı, aktifleştirme döneminin sonunda ve birinci işletme döneminde yapması gereken yevmiye kayıtları ile söz konusu binek otomobili ilişkin alternatif muhasebe politikalarının yıllar itibariyle değerlendirilmesi aşağıdaki gibi yapılabilecektir.

a- I. Yöntem: Binek otomobile ilişkin KDV tutarının maliyeti eklenmesi

<u>26.10.2004</u>	
(1)	254 TAŞITLAR 28.320
	254 10 Taşıt Alım Bedeli 17.518,25
	254 20 ÖTV Giderleri 6.481,75
	254 99 İndirilemeyen KDV 4.320,00
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 124
	770 55 MTV Giderleri 100,00
	770 56 Zor. Trafik Sig. Giderleri 24,00
	100 KASA 16.444
	300 BANKA KREDİLERİ 12.000
	Satın alınan binek otomobili nedeniyle
/	

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre binek otomobillerden (taşıtlar kiralama faaliyeti ile uğraşanların bu amaçla kiraya verdikleri hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları, gelir kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılmadığından MTV giderinin nazım hesaplarda kanunen kabul edilmeyen gider olarak gösterilmesi gerekir. Benzer şekilde binek otomobillerine ilişkin zorunlu trafik sigortası giderleri de kanunen kabul edilme-

* 2003 yılı baz yıldır.

yen gider niteliğinde olduğundan matraha ilave edilmesi gerekmektedir.

<u>26.10.2004</u>	
(2)	960 MATRAHA İLAVELER 124
	960 10 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
	960 10 024 K. K. E. MTV'ler 100
	960 10 045 K. K. E. Trafik Sig. Giderleri 24
	961 MATRAHA İLAVELER KARŞILIĞI 124
	Kanunen kabul edilmeyen MTV ve trafik sigorta giderinin matraha ilave edilmesi nedeniyle
	_____ / _____

Dönem sonunda yapılması gereken kayıtlar ise şöyledir:

<u>31.12.2004</u>	
(3)	254 TAŞITLAR 1.080
	254 50 Faiz Giderleri
	381 GİDER TAHAKKUKLARI 1.080
	Binek otomobili alımından doğan finansman giderlerinin maliyete eklenmesi nedeniyle
	(12.000 x 36 x 3) /1200 =1.080 YTL
	_____ / _____

Amortisman ayırmada normal amortisman yönteminin tercih edildiği varsayımı ile amortisman tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 8. Örnek Olayda Maliyete Eklenen KDV Yönteminde Normal Amortisman Tablosu

Tarih	Amortisman Tabi Değer	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
31.12.2004	29.400	–	1.470*	1.470
31.12.2005	29.400	20%	5.880	7.350
31.12.2006	29.400	20%	5.880	13.230
31.12.2007	29.400	20%	5.880	19.110
31.12.2008	29.400	–	10.290	29.400

* Ekonomik ömür = 5 yıl

Normal Amortisman Oranı = 1 / E.Ö. = 1/5 = %20

Normal Amortisman Tutarı = Amortisman Tabi Değer x Amortisman Oranı
= 29.400 x 0,20 = 5.880 YTL/yıl

Kıst Amortisman Tutarı = Yıllık Amortisman Tutarı x Ay Kesri
= 5.884,80 x 3/12 = 1.470 YTL

<u>31.12.2004</u>		
(4)	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.470
	770 60 Amortisman Giderleri	
	257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	1.470
	Binek otomobili için ayrılan amortisman nedeniyle	
	_____ / _____	

b- II. Yöntem: KDV'nin gider olarak kayıt altına alınması

<u>26.10.2004</u>		
(1)	254 TAŞITLAR	24.000
	254 10 Taşıt Alım Bedeli	17.518,25
	254 20 ÖTV Giderleri ⁸	6.481,75
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	124
	770 55 MTV Giderleri	100,00
	770 56 Zor. Trafik Sig. Giderleri	24,00
	689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	4.320
	100 KASA	16.444
	300 BANKA KREDİLERİ	12.000
	Satın alınan binek otomobili nedeniyle	
	_____ <u>26.10.2004</u> _____	
(2)	960 MATRAHA İLAVELER	124
	960 10 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
	960 10 024 K. K. E. MTV'ler	100
	960 10 045 K. K. E. Trafik Sig. Giderleri	24
	961 MATRAHA İLAVELER KARŞILIĞI	124
	Kanunen kabul edilmeyen MTV, trafik sigortası ve KDV giderlerinin matraha ilave edilmesi nedeniyle	
	_____ / _____	

Dönem sonunda yapılması gereken kayıtlar ise şöyledir:

<u>31.12.2004</u>		
(3)	254 TAŞITLAR	1.080
	254 50 Faiz Giderleri	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI	1.080
	Binek otomobili alımından doğan finansman giderlerinin maliyete eklenmesi nedeniyle	
	(12.000 x 36 x 3) /1200 =1.080 YTL	
	_____ / _____	

8 ÖTV giderlerinin de KDV gibi doğrudan gider olarak kayıt altına alınması mümkündür. Ancak bu şekilde yapılacak kayıtlama çalışmanın ulaştığı sonuçları değiştirmeyecek, bilakis, ikinci yöntemin diğer yöntemlerle olan farklılığını daha da belirginleştirecektir. Bu nedenle ÖTV'nin gider olarak kayıtladığı uygulama biçimine ayrıca yer verilmemiştir.

Amortisman ayırmada normal amortisman yönteminin tercih edildiği var sayımı ile amortisman tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 9. Örnek Olayda Gider Olarak Kayıt Altına Alınan KDV Yönteminde-Normal Amortisman Tablosu

Tarih	Amortismana Tabi Değer	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
31.12.2004	25.080	–	1.254*	1.254
31.12.2005	25.080	20%	5.016	6.270
31.12.2006	25.080	20%	5.016	11.286
31.12.2007	25.080	20%	5.016	16.302
31.12.2008	25.080	–	8.778	25.080

* Ekonomik ömür = 5 yıl

Normal Amortisman Oranı = $1 / E.Ö. = 1/5 = \%20$

Normal Amortisman Tutarı = Amortismana Tabi Değer x Amortisman Oranı
= $25.080 \times 0,20 = 5.016$ YTL/yıl

Kıst Amortisman Tutarı = Yıllık Amortisman Tutarı x Ay Kesri
= $5.016 \times 3/12 = 1.254$ YTL

		31.12.2004		
(4)	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			1.254
	770 60 Amortisman Giderleri			
	257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR			1.254
	Binek otomobili için ayrılan amortisman nedeniyle			
		/		

c- Önerimiz, III: Yöntem: KDV'nin aktife içinde farklı bir hesaba alınması ve KDV'nin ertelenmesi

		26.10.2004		
(1)	254 TAŞITLAR			24.000
	254 10 Taşıtlar Alım Bedeli		17.518,25	
	254 20 ÖTV Giderleri		6.481,75	
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			124
	770 55 MTV Giderleri		100,00	
	770 56 Zor. Trafik Sig. Giderleri		24,00	
	292 DİĞER KDV			4.320
	292 20 Ertelenen Binek Oto KDV'si		4.320,00	
	100 KASA			16.444
	300 BANKA KREDİLERİ			12.000
	Satın alınan binek otomobili nedeniyle			
		/		

	26.10.2004	
(2)	960 MATRAHA İLAVELER	124
	960 10 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
	960 10 024 K. K. E. MTV'ler	100
	960 10 045 K. K. E. Trafik Sig. Giderleri	24
	961 MATRAHA İLAVELER KARŞILIĞI	124
	Kanunen kabul edilmeyen MTV ve trafik sigortası giderlerinin matraha ilave edilmesi nedeniyle	
	/	

Dönem sonunda yapılması gereken kayıtlar ise şöyledir:

	31.12.2004	
(3)	254 TAŞITLAR	1.080
	254 50 Faiz Giderleri	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI	1.080
	Binek otomobili alımından doğan finansman giderlerinin maliyete eklenmesi nedeniyle	
	(12.000 x 36 x 3) / 1200 = 1.080 YTL	
	/	

Amortisman ayırmada normal amortisman yönteminin tercih edildiği varsayımı ile amortisman tablosu, Tablo 10'daki gibi olacaktır.

Tablo 10. Örnek Olayda Önerilen Yönteme Göre Normal Amortisman Tablosu

Tarih	Amortisman Tabi Değer	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
31.12.2004	25.080	–	1.254*	1.254
31.12.2005	25.080	20%	5.016	6.270
31.12.2006	25.080	20%	5.016	11.286
31.12.2007	25.080	20%	5.016	16.302
31.12.2008	25.080	–	8.778	25.080

* Ekonomik ömür = 5 yıl

Normal Amortisman Oranı = 1 / E.Ö. = 1/5 = %20

Normal Amortisman Tutarı = Amortisman Tabi Değer x Amortisman Oranı
= 25.080 x 0,20 = 5.016 YTL/yıl

Kıst Amortisman Tutarı = Yıllık Amortisman Tutarı x Ay Kesri
= 5.016 x 3/12 = 1.254 YTL

	<u>31.12.2004</u>	
(4)	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.254
	770 60 Amortisman Giderleri	
	257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	1.254
	Binek otomobili için ayrılan amortisman nedeniyle	
	/	

4. YÖNTEMLERİN AMORTİSMAN GİDERİ, VERGİ KARŞILIĞI VE DÖNEM NET KARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Binek otomobilinin farklı yöntemlerdeki amortismanına tabi değerlerinin, binek otomobilinin kullanım ömrü içinde giderleştirilmesine olanak sağlayan amortismanın gider niteliği, ayrılan amortismanların ilgili dönemin giderlerini artırmasına, dönem karının düşürmesine ve ödenecek vergi yükümlülüğünün azalmasına neden olmaktadır. Ancak birinci yöntemde amortismanına tabi değerin ikinci ve üçüncü yöntemden farklı olması, ayrılan amortisman tutarlarının da farklı olmasına neden olmuştur.

Binek otomobili için yapılan harcamaların aktifleştirilmesi ya da giderleştirilmesinin farklı yöntemlerle, farklı esaslara göre gerçekleştirilmesi, bu yöntemlerin neden olduğu sonuçların da farklılaşması anlamına gelmektedir. Binek otomobilinin farklı yöntemler karşısında yol açtığı bu etkileri; amortisman gideri, vergi karşılığı ve dönem net karı açısından Tablo 11 üzerinden değerlendirmek mümkündür:

Tablo 11. Kullanılan Yöntemler ve Gelir Tabloları

	1. Dönem			2. Dönem		
	I. Yöntem	II. Yöntem	III. Yöntem	I. Yöntem	II. Yöntem	III. Yöntem
A. Net Satışlar	250.000,00	250.000,00	250.000,00	270.459,98	270.459,98	270.459,98
B. Satışların Maliyeti (-)	-200.000,00	-200.000,00	-200.000,00	-216.367,98	-216.367,98	-216.367,98
C. Faaliyet Giderleri (-)	-40.000,00	-40.000,00	-40.000,00	-43.273,60	-43.273,60	-43.273,60
D. Amortisman Giderleri (-)	-1.470,00	-1.254,00	-1.254,00	-5.880,00	-5.016,00	-5.016,00
FAALİYET KARI	8.530,00	8.746,00	8.746,00	4.938,40	5.802,40	5.802,40
G. Diğer Olağandışı Giderler	0,00	-4.320,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VERGİ ÖNCESİ KAR	8.530,00	4.426,00	8.746,00	4.938,40	5.802,40	5.802,40
H. Vergi Karşılığı (-)	-1.730,80	-910,00	-1.774,00	-1.098,08	-1.270,88	-1.270,88
Ticari Kar	8.530,00	4.426,00	8.746,00	4.938,40	5.802,40	5.802,40
Matraha İlaveler (+)	124,00	124,00	124,00	552,00	552,00	552,00
Mali Kar	8.654,00	4.550,00	8.870,00	5.490,40	6.354,40	6.354,40
DÖNEM NET KARI	6.799,20	3.516,00	6.972,00	3.840,32	4.531,52	4.531,52

	3. Dönem			4. Dönem		
	I. Yöntem	II. Yöntem	III. Yöntem	I. Yöntem	II. Yöntem	III. Yöntem
A. Net Satışlar	296.440,74	296.440,74	296.440,74	322.366,94	322.366,94	322.366,94
B. Satışların Maliyeti (-)	-237.152,59	-237.152,59	-237.152,59	-257.893,55	-257.893,55	-257.893,55
C. Faaliyet Giderleri (-)	-47.430,52	-47.430,52	-47.430,52	-51.578,71	-51.578,71	-51.578,71
D. Amortisman Giderleri (-)	-5.880,00	-5.016,00	-5.016,00	-5.880,00	-5.016,00	-5.016,00
FAALİYET KARI	5.977,63	6.841,63	6.841,63	7.014,68	7.878,68	7.878,68
G. Diğer Olağandışı Giderler	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VERGİ ÖNCESİ KAR	5.977,63	6.841,63	6.841,63	7.014,68	7.878,68	7.878,68
H. Vergi Karşılığı (-)	-1.317,13	-1.489,93	-1.489,93	-1.507,94	-1.680,74	-1.680,74
Ticari Kar	5.977,63	6.841,63	6.841,63	7.014,68	7.878,68	7.878,68
Matraha İlaveler (+)	608,00	608,00	608,00	525,00	525,00	525,00
Mali Kar	6.585,63	7.449,63	7.449,63	7.539,68	8.403,68	8.403,68
DÖNEM NET KARI	4.660,50	5.351,70	5.351,70	5.506,74	6.197,94	6.197,94

	5. Dönem		
	I. Yöntem	II. Yöntem	III. Yöntem
A. Net Satışlar	349.850,14	349.850,14	349.850,14
B. Satışların Maliyeti (-)	-279.880,11	-279.880,11	-279.880,11
C. Faaliyet Giderleri (-)	-55.976,02	-55.976,02	-55.976,02
D. Amortisman Giderleri (-)	-10.290,00	-8.778,00	-8.778,00
FAALİYET KARI	3.704,01	5.216,01	5.216,01
G. Diğer Olağandışı Giderler	0,00	0,00	0,00
VERGİ ÖNCESİ KAR	3.704,01	5.216,01	5.216,01
H. Vergi Karşılığı (-)	-853,80	-1.156,20	-1.156,20
Ticari Kar	3.704,01	5.216,01	5.216,01
Matraha İlaveler (+)	565,00	565,00	565,00
Mali Kar	4.269,01	5.781,01	5.781,01
DÖNEM NET KARI	2.850,20	4.059,80	4.059,80

Amortisman giderleri, vergi karşılığı ve dönem net karı kalemlerinin yıllar itibariyle nominal değerleri toplamı, Tablo 12'deki gibidir.

Tablo 12. Kullanılan Yöntemler ve Karşılaştırma Tablosu^{9*}

Toplamlar	I. Yöntem	II. Yöntem	III. Yöntem
Amortisman Giderleri	29.400,00	25.080,00	25.080,00
Vergi Karşılığı	6.507,74	6.507,74	7.371,74
Dönem Net Karı	23.656,97	23.656,97	27.112,97

Tablo 12'ye göre; en yüksek amortisman gideri birinci yöntemde ortaya çıkarken, ikinci ve üçüncü yöntemin sonuçları aynı olmaktadır. Birinci yöntemin daha fazla amortisman gideri doğurmasının nedeni; KDV'yi kayıt altına alma biçiminden kaynaklanmaktadır. İkinci ve üçüncü yöntemin bir-biri ile karşılaştırması içinse sadece gelir tablosu kalemleri değil, bilanço kalemleri de dikkate alınmalıdır.

Üçüncü yöntem, binek otomobilinin indirilemeyen KDV'sini faydalı ömrünün sona erdiği ya da elden çıkarıldığı döneme kadar ertelemektedir. Dolayısıyla üçüncü yöntemin seçilmesi durumunda aktif toplamı (bilanço büyüklüğü), diğer yöntemlerin seçilmesi durumundaki aktif toplamlarından daha büyük olmaktadır.

Bilindiği gibi bilançodaki varlıkların gidere dönüşmesi, dönem karının azalmasına neden olur. İndirilemeyen binek otomobili KDV'sinin gidere dönüşmeyerek bilanço içinde tutulduğu önerilen yöntemde; işletmenin daha varlıklı olduğu, bu nedenle ikinci yöntemde amortisman konu edilen 25.080 YTL'ye daha fazla karla ulaşıldığı görülmektedir.

Öte yandan önerilen yöntemde ödenen vergi tutarı daha fazla gibi görünse de, birinci yöntemde 4.320 YTL tutarındaki KDV'nin bütünüyle geri alınmak yerine marjinal vergi oranı nispetinde ($4.320 \times 0,20 = 864$ YTL) geri alınabildiği dikkate alındığında, birinci ve önerilen yöntem arasındaki ödenen vergi farkının ($7.371,74 - 6.507,74 = 864$ YTL) cari yöntemleri seçen işletmelerin sözde 864 YTL tutarındaki vergi tasarrufundan kaynaklandığı görülecektir. Başka bir ifadeyle, 864 YTL vergi tasarrufu sağlamak adına, nominal olarak 3.456 YTL ($4.320 - 864 = 3.456$ YTL) kaybedilmektedir.

9 Tablo 11'de, farklı yöntemlerin kullanılması halinde oluşacak gelir tabloları yapılandırılırken amortisman giderleri kaleminden önceki gelir tablosu kalemlerinin diğer koşullar sabitken yalnızca fiyat hareketlerine bağlı olarak değişebileceği varsayılmıştır. Bu nedenle sonuçların değerlendirilmesinde ayrıca paranın zaman değeri dikkate alınmamıştır.

5. SONUÇ

Duran varlıklar, işletmenin bir yıldan daha uzun süreyle faaliyetlerinde kullanılmak üzere alınan varlıklar olup, işletmenin uzun vadeli varlık yatırımlarını ifade etmektedir. Binek otomobili edinimleri de bu çerçevede düşünülmelidir. Fakat binek otomobili edinimlerinin muvazaalı olabileceği düşüncesi ile KDV'nin indirilememesi yönünde getirilen istisna, muvazaasız binek otomobili yatırımlarını da caydırıcı bir sonuç doğurmaktadır. Bu nedenle konuya ilişkin tereddütleri de ortadan kaldıracak, açık, anlaşılır bir vergi ve muhasebe uygulamasına gereksinim bulunmaktadır.

İndirilemeyen binek otomobili KDV'si ile ilgili olarak gerek birinci yöntemi, gerekse ikinci yöntemi tercih eden işletmeler, gelir ya da kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde ödedikleri halde indiremedikleri KDV'nin gidere dönüşen kısımlarının vergi matrahında yarattığı azalma kadar vergi tasarrufu sağlayabilmektedir. Geriye kalan kısım ise binek otomobili almanın cezası olmaktadır. Bu durum, esasen "trafik cezasından" farklı değildir. Başka bir ifadeyle, satın alınan binek otomobili için ödenen KDV'nin geri alınamayan kısmı, işletme tarafından doğrudan devletin kasasına aktarılan bir fon niteliğindedir. Yani binek otomobili satın alan ve mevcut yöntemleri benimseyen işletmeler, binek otomobili alım tercihlerinden ziyade uyguladıkları yöntem nedeniyle maddi olarak cezalandırılmaktadırlar.

İndirilemeyen binek otomobili KDV'sinin gerek maliyete eklenmek suretiyle aktifleştirilerek amortisman yoluyla giderleştirilmesi, gerekse doğrudan gider olarak kayıt altına alınması önerilen üçüncü yöntem ile karşılaştırıldığında daha düşük nakit akımlarına yol açmaktadır. Bu husus vergilerin, nakit akımlarını azalttığı ilkesini doğrularken, en sık başvurulduğu gözlemlenen birinci yöntemin, hem toplanan vergi yönüyle vergi idaresinin, hem de elde edilen toplam serbest nakit akımları yönüyle işletmelerin aleyhinde olduğunu ortaya koymaktadır.

Vergisel düzenlemelerin amacı, işletmelerin sürekliliğini tehlikeye sokmamalı, yalnızca muvazaalı binek otomobili edinimlerinin önüne geçmek olmalıdır. Üçüncü yöntem, mevcut yöntemlerin sebep olduğu bu sakıncaları ortadan kaldırmaktadır.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, N ve O. SEVİLENGÜL. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

KAVAL, H. 2005. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

KIZILOĞLU, Ş. 2005. Firmaya Otomobil Yerine Minibüs Almanın Avantajları, Hürriyet Gazetesi, 26 Temmuz 2005.

KOÇ YALKIN, Y. 2005. Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar, 14. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

ÖZTÜRK, B. 2007. Dönem Sonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

ÖZULUCAN, A. 2005. Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, 2.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

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

TURAN, S. 2008. Kayıt Ve Tescile Tabi Taşıt Araçlarında Özel Tüketim Vergisi Matrahının Tespiti, http://www.alomaliye.com/2008/suleyman_turan_kayit_tescile.htm (Erişim: 03.08.2008)

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Seri No:23

Katma Değer Vergisi Kanunu

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; Sıra No: 1

Mukteza. 2002. Antalya Defterdarlığı, http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/ozel_tuketim/ornek2002otv1.htm (Erişim: 05.08.2008)

Mukteza. 2008. Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, <http://www.kayserivdb.gov.tr/%C3%B6zelgeler/kdv1/104.htm> (Erişim: 05.08.2008)

Özel Tüketim Vergisi Kanunu

Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Seri No: 163

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Seri No: 333

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE KONYA BÖLGESİNDEKİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETKİNLİĞİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Doç. Dr. Fehmi KARASİOĞLU*

Öğr.Gör.İbrahim Emre GÖKTÜRK**

Özet

Bu çalışmada vergi uygulamaları açısından etkin bir görev üstlenen muhasebe meslek mensuplarının vergi uyuşmazlıkları konusundaki etkinlikleri incelenmeye çalışılmıştır. Vergi alacaklısı olan devlet ile vergi borçlusunu olan mükellef arasında köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensupları, genel anlayış olarak vergi yoğun mesleklerini sürdürürken kanuni yetkilerinin sınırlı olmasından dolayı vergi uyuşmazlıkları konusunda istenilen etkinlikte rol oynayamamaktadır. Bu etkinliğin artırılması devletin ekonomik gücünü artırabilmesi için de önem arz etmektedir. Vergi uyuşmazlıkları konusunda muhasebe meslek mensuplarının bilgi, tecrübe ve deneyimlerinden yeterli derecede faydalanılamamakta ve etkinlikleri sınırlı kalmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi uyuşmazlıkları, Muhasebe, Muhasebe meslek mensubu, Mükellef

ABSTRACT

A STUDY ON THE EFFECTIVENESS OF THE MEMBERS OF ACCOUNTANCY PROFESSION IN SOLVING THE TAX CONFLICTS: THE EXAMPLE OF KONYA

In this study, the effectiveness of members of accountancy profession, who undertake an effective duty in view of tax practices about the tax disagreements were attempted to investigate. Members of accountancy profession, who serve as a bridge between the state, tax creditor, and taxpayer, a debtor, as a general approach, while continuing their tax-intensified professions, due to the fact that they have limited legal authorities,

* Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

** Selçuk Üniversitesi Akşehir Meslek Yüksekokulu

are not able to play role in the required effectiveness about the tax disagreements. To increase this effectiveness is important so that the state can enhance its economic power. About tax disagreements, the knowledge and experiences of the members of accountancy profession have not been utilized sufficiently and its effectiveness remains limited.

Keywords: Tax, Tax disagreements, accountancy, member of accountancy profession, taxpayer

1.GİRİŞ

Çağdaş toplumlardaki vergi uygulamalarından hareketle, vergi, devletin görevlerini ifa edebilmesi için, vatan toprağında bulunan özel kesimden kamu kesimine para ve benzeri değerlerin hukuki gereklilikler ile karşılıksız ve kati suretle aktarılmasıdır. Bu aktarım sırasında vergi alacaklısı (devlet, il, belediye) ile vergi borçlusunu arasında ortaya çıkacak hukuki ilişkiler, hak ve ödevlerin kanunda emredildiği üzere yerine getirilmesi gerekmektedir.

Bu amaçla vergi borçlusunu ticari ilişkilerinin sonucu ödemesi gereken verginin tam anlamıyla belirlenmesi için kanunen belirlenmiş olan yükümlülüklerini de yerine getirmesi gerekir. Bu gereklilikler muhasebe bilgi sistemi içinde gerçekleştirilecektir. Muhasebe bilgi sistemini en iyi şekilde uygulayacak olanlar da muhasebe meslek mensuplarıdır. Muhasebe meslek mensupları tarafından gerçekleştirilecek işlemlerin doğruluğu verginin hakkaniyet ölçülerinde ödenmesinde yardımcı olacaktır. Vergi kanunlarında belirtilen belge ve bilgilerin eksik, yetersiz ve yanlış bildirilmesi vergi uyumsuzluklarına sebebiyet vermekte, diğer yandan vergi alacaklısı lehine kanunda belirtilmiş yetkililerin verilen bilgileri yanlış veya eksik yorumlandırmaları da mükellef aleyhine sonuçlar doğurmakta, bunun sonucunda da vergi uyumsuzlukları veya ihtilafları ortaya çıkabilmektedir.

Vergi uyumsuzluklarının çözümü iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Öncelikli aşama idari aşamadır. İdari aşamadaki amaç meydana gelen uyumsuzluğun yargıya aktarılmadan önce vergi dairesi ile mükellef arasında varsa vergi hatalarının düzeltilmesi veya uzlaşma yolu ile çözümlenmesini sağlamaktır. Bu aşamada da çözümlenemeyen uyumsuzluk için yargıya başvuru yolu açıktır ki ikinci aşamada vergi yargısı olarak da nitelendirilen vergi uyumsuzluklarının mahkeme yolu ile çözümüdür.

Vergi uyumsuzluklarının ortaya çıkmasına neden olan etkenlerin en asgariye indirilmesinde muhasebe meslek mensuplarına büyük görev düşmektedir. Bu görevlerin başında meslek etiklerine bağlı muhasebe meslek

mensuplarının tahakkuk eden vergiyi ortaya çıkarmada gösterecekleri etkinliklerinin yanında hem vergi alacaklısı olan devletin hem de vergi borçlusu olan mükelleflerinin haklarını koruyacak çalışmalarda bulunmasıdır.

Çalışmamızda muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumsuzlukları konusunda etkinlikleri; vergi uyumsuzlukları öncesi etkinlikleri, vergi uyumsuzluklarının çözümünde idari aşama sürecindeki etkinlikleri, vergi uyumsuzluklarının çözümünde yargı aşamasındaki etkinlikleri ve son olarak vergi yargısı olarak bağımsız bir yargılama sürecinin benimsenmesi ile muhasebe meslek mensuplarının etkinlikleri olarak dört bölümde incelenmiş ve bu konularda muhasebe meslek mensupları ile yapılan anket çalışmasının sonuçları yorumlanmıştır.

2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

Vergi uyumsuzluğu vergi kanunlarının uygulanması sonrasında mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi dairesi arasında vergi kaynaklı ortaya çıkan hukuki sorunlardır. Vergi kanunlarının mükellef veya vergi sorumlusu tarafından iyi algılanamaması, tarafların kanunlardaki belirsizlikler veya boşluklardan dolayı farklı yaklaşımlar ortaya koymaları veya tarafların yapmış oldukları uygulamalar konusunda haklı olduklarını düşünmeleri vergi uyumsuzluklarının ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir (Akdoğan 2004,68-69).

Bilindiği üzere Türkiye’de vergi, beyan esasına dayanmaktadır. Vergi açısından vergi matrahının en uygun şekilde vergiye konu olan mükellef tarafından verilebileceği ortadadır. Yalnız bu beyanın gerçeği yansıtmayacağı da denetleme ile mümkün olabilecektir. Denetleme Vergi Usul Kanunu madde 135’de belirlenmiş kişiler tarafından yapılmaktadır.

Denetlemeler sonucunda ortaya çıkan uyumsuzluklar genelde vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamaları (Turhan1993, 253; OTO 1996, 68) konularında ortaya çıkmaktadır.

Yine vergi ile ilgili kanunların anayasaya ve tüzük, yönetmelik gibi mevzuatın ise kanuna aykırılığı konularında da uyumsuzluklar ortaya çıkabilmektedir (Kırbaş 2001,167).

Vergi uyumsuzluklarının nedeni ne olursa olsun amaç en adil şekilde verginin alınması olmalıdır. Vergi devletin çeşitli kamu hizmetlerini verebilmesi için alması gereken önemli gelirlerinin başında gelmektedir. Özellikle hakimiyet hakkını kullanan devlet bu gelirini kişi ve kurumlardan almaktadır. Çağdaş devletlerde vergi verginin kanuniliğine dayanılarak kanunlara

uygun şekilde alınmaktadır. Bu kanunlar ise vergi adaletine uygun şekilde konulmalı; hem devletin ihtiyacı olan gelir adil alınırken hem de vergiye tabi kişi ve kurumlara da itiraz hakkı tanınmalıdır (Turhan 1993,84).

2.1 VERGİ UYUŞMAZLIKLARINI ÇÖZÜMLEYEN KURULUŞLAR

Vergi uyuşmazlıkları idari ve yargı olmak üzere iki aşamada çözülebilmektedir. Öncelikli olarak idari aşamada uyuşmazlığın vergi itiraz veya uzlaşma komisyonlarınca az maliyetle çözümü aranmakta,(Gerçek2006, 124) eğer idari aşamada çözülemiyorsa vergi tekniği konularından olan vergi yargısı içinde çözülmeye çalışılmaktadır.

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili olan organlar sırasıyla Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır (T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu1996, .88-89). Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülememesi durumunda vergi mahkemelerine başvuru yolu ile uyuşmazlığın çözümü yargı yoluna aktarılabilir. Ama Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde "Yargıya başvurunun yapılabilmesi için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları, tebliğ edilmiş tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödeme-yi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur". denilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun bu hükümleri doğrultusunda kendisine vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülük tarh edilen veya ceza kesilenler vergi mahkemesinde dava açabilirken bu davanın açılabilmesi için cezanın kesilmiş olması, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış olması ve ödemeyi yapan tarafından verginin ödenmiş olması gerekliliği ortadadır (Baş, Demirkol, 2004, 90-91).

2.2 VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA TARAFLAR

Vergiden dolayı ortaya çıkan hukuki ilişki alacak – borç ilişkisidir. Alacak veya borç ilişkisinin doğması için esas itibari ile iki tarafın bulunması gerekir (Erginay1998,57). Vergi uyuşmazlıklarında taraflardan biri vergi alacaklısı diğeri ise vergi borçlusudur. Her iki tarafın da yetki ve ödevleri kanunla belirlenmiştir. Vergi alacaklısı devlet veya devletin vergi alma yetkisi ile donatmış olduğu kamu kuruluşlarıdır (Kırbaş 2001, 42). Devlet vergi alacaklısı olarak bu yetkisini yasama organı veya merkezi devlet örgütüne kullanabilirken aynı zamanda anayasanın belirlediği sınırlar doğrultusunda bakanlar kurulu, yerel yönetimler ya da bazı bağımsız kamu kuruluşlarıyla

meslek örgütleri yoluyla da kullanabilmektedir (Uluatam 1990, 98).

Vergi borçlusu verginin ödenmesi açısından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Bu kişi gerçek kişi veya tüzel kişi olabilir (Gündel 1991, 96-97). Vergi açısından mükelleflerin vergi kanunlarını bilmemeleri ve değişiklikleri takip edememeleri ve hatta bu konularda ticari işlemlerinin yoğunluğu açısından zaman ayıramamaları vergisel açıdan sorumluluklarını ve yükümlülüklerini muhasebe açısından yetkili kişilere devretmelerine neden olmaktadır. Bu yetkili, muhasebe ile verginin ayrılmaz bütünlüğü içinde değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensuplarıdır. Yine bakıldığında ortaya çıkan vergi, ceza ve gecikme faizlerinin ödenmesinden mükellefle birlikte muhasebe meslek mensupları müteselsilen de sorumlu tutulmaktadır (V.U.K. mük. m.227, b.2). Bu durum muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumsuzluklarının engellenmesinde etkinliklerini de daha ön plana çıkarmaktadır.

3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETKİNLİKLERİ

Muhasebe meslek mensupları, sahip olduğu bilgi birikimi ve görevinin gerekliliği doğrultusunda hem vergi alacaklısının alacağını tam anlamıyla tahsil etmesine, hem de vergi borçlusunun vergi adaleti içinde borcunu layıkıyla ödemesine yardımcı olacak yegane rolü üstlenmektedir. Toplumsal görevini vergi açısından bakıldığında tam anlamıyla yerine getirebilmesi için muhasebe meslek mensuplarına daha geniş yetkiler verilmesinin bu açılardan gerekli olduğu düşünülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumsuzluklarındaki etkinlikleri; uyumsuzluk öncesi denetim yetkisi, vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümlenmesi durumundaki yetkileri, vergi uyumsuzluklarının yargı sürecindeki etkinlikleri ve bağımsız bir yargılama görevi olarak ifade edilebilir.

3.1. UYUŞMAZLIK ÖNCESİ DENETİM YETKİSİ

“Kanunen herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” (V.U.K. Md.73). Devlet tarafından istenilen, mali gücün gerçek anlamda beyan edilmesidir. Bilindiği üzere Türkiye’de vergi beyan esasına dayanmaktadır. Vergi matrahının en uygun şekilde vergiye konu olan mükellefin bu görevi devrettiği muhasebe meslek mensubu tarafından verilebileceği ortadadır. Görevini toplumsal yararı ön planda tutan bir bakış açısıyla yapan meslek mensubu matrahı doğru göstermek suretiyle verginin tam olarak ödenmesini sağlayacaktır.

Vergiye esas matrahın tam olarak verilip verilmediğinin saptanması denetleme ile mümkün olabilecektir. Denetleme Vergi Usul Kanunu madde 135’de belirlenmiş hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri ve (3418 sayılı Kanunun 31 inci maddesiyle değişen fıkra) Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve (4369 sayılı Kanunun 81 inci maddesiyle) Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğü’nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar tarafından yapılmaktadır (<http://www.vergiturk.com/vukmd135.htm>).

Muhasebe meslek mensubuna Vergi Usul Kanunu’nca denetim yetkisi ise dolaylı olarak verilmiş durumdadır. *“Mükellef vergi beyannamelerini serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere imzalatma ve vergi kanunlarında yer alan muafiyet istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanabilmeleri için de yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporu ibraz etmek zorundadırlar.”* (V.U.K. mük. m.227). Muhasebe meslek mensupları mükelleflere bu şekilde ilk denetimi uygulamalarına rağmen imzalamış oldukları uygunluk bildirimleri yukarıda belirtilen denetlemeye yetkili kişiler tarafından tekrar incelemeye tabi tutulabilmektedir (Bilici 2004, 57). Bu durum muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine yönelik bir güvensizlik olarak algılanabilir. Denetim görevinin muhasebe meslek mensuplarının asli görevlerinden biri olduğu düşünülürse, görevinde ehil ve belirli kriterlere göre seçilmiş muhasebe meslek mensuplarının oluşturacağı bir grup tarafından da denetim görevinin yapılabileceği maddeye eklenilerek bu durum düzeltilebilecektir.

3.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİNE YÖNELİK ETKİNLİKLERİ

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü uzlaşma ve hata düzeltme yolu ile yapılmaktadır. Vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesi, vergi borcunu yada vergi cezasını ortadan kaldıran bir yoldur (Kırbaş 2001, 196-197). *“Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla yada eksik vergi istenmesi ya da alınmasıdır”* (V.U.K. Md. 116). Hesap hataları matrah, vergi miktarında meydana gelen hatalar veya verginin mükerrer olmasından dolayı oluşan hatalardan meydana gelmektedir. (V.U.K. Md.117). Vergilendirmede hata

ise, mükellefin şahsındaki hatalar, mükellefiyette hata, mevzuatta hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dört kısımda ortaya çıkmaktadır. Muhasebe meslek mensubu mükellefi adına tutmuş olduğu muhasebeyi vergisel açıdan layığıyla tutması bu hataları büyük bir çoğunlukla ortadan kaldıracaktır. Bunun için Vergi Usul Kanunu'nun iyi bilinmesi ve tebliğ ve sirkülerle ortaya konulan değişiklikleri zamanında takip etmesi hataları ortadan kaldıracaktır. Eğer yapılan işlemler muhasebe meslek mensubu açısından kanuna uygun şekilde yapılmış ise bu durumda vergi dairesi ve ilgili memurlar tarafından yapılan hatalar bu konuda muhasebe meslek mensubunca izlenerek düzeltirme yoluna gidilmelidir. Mükellefin zararına yapılan hatadan dolayı muhasebe meslek mensubu vergi dairesine mükellefi adına yazılı düzeltme isteminde bulunabilir. İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları resen düzeltilecektir (Akdoğan 2004, 70). Eğer muhasebe meslek mensubunun gerekli girişimleri yapmasına rağmen mükellefi aleyhine düzeltme yoluna gidilmiş ise bu durumda mükellef yargı yoluna başvurmaya yönlendirilmelidir.

Vergi dairelerince hataların niteliğinin tam olarak belirlenmesi ve bu yöndeki uygun görülen kararın verilmesi yönünden ildeki yetkili kişilere takdir yetkisinin verilmesini gerektirmiştir. Bunun sonucunda vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümünde farklı illerin vergi dairesi yetkililerinin vereceği kararlar uygulamada farklılıklar doğurabilmektedir. Uygulama birliğinin sağlanabilmesi ve mağduriyetlerin aynı eşdeğer ölçülerde giderilebilmesi için meslek odaları ile vergi dairesi yetkililerinin aktif bilgi paylaşımları içinde bulunmaları yarar sağlayacaktır.

Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümünün bir başka yolu da uzlaşmadır. Uzlaşma tarafların birtakım yararlar sağlamak amacıyla bazı haklarından vazgeçmeyi kabul etmeleridir. Mükellef açısından vergi borcunun veya cezanın tümü için yargı yoluna başvurarak zaman kaybetme durumu ortadan kalkmakta ve daha az ceza ile kurtulma imkanı doğmaktadır (Atar, 1994, s.171).

“Mükellef tarafından, ikmalen, re`sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi

hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.” (V.U.K. Md.376 Ek.m.1)

Uzlaşma yolunu izlemek isteyen mükellef uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve/veya Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne bağlı meslek odasından bir üyeyi gözlemci olarak uzlaşma görüşmelerinde bulundurabilir (Uluatam, Methibay1999, 223). Mükellef bu konuda kendi muhasebesini tutan muhasebe meslek mensubunu görüşmelerde kendi hakkını savunması için temsilci olarak tayin etmiş durumdadır. Muhasebe meslek mensubu bu görüşmelerde başta mükellefinin hakkını savunmak suretiyle görüşmelerde mükellefinin lehine en uygun uzlaşmayı sağlayacaktır.

“Uzlaşma istenilen şekilde gerçekleşmemesi durumunda tekrar uzlaşma talebinde bulunulamaz”. (V.U.K. Md.376 Ek.m.5). “Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidilebilir.” (V.U.K. Md.376 Ek.m.7). Muhasebe meslek mensubunun uzlaşmanın sağlanamaması durumunda tekrar uzlaşma istenemeyeceğini ve Vergi Usul Kanunu'nun “Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir.” (V.U.K. Md.376 Ek.m.7) maddesi hükmüne göre vergi yargısına başvurulması gerektiğini mükellefine ifade etmesi gerekmektedir. Yargı yoluna başvurulması uzun bir süre alacağı için hem zaman kaybı hem de kaybedilmesi durumunda borcun faizi ile ödenmesi durumlarını ortaya çıkaracaktır. Kazanma ihtimali zayıf görülüyor ise bu durumda uzlaşmanın kabul edilmesi yönünde telkin edilerek hem zaman ve maliyet açısından mükellef hem de hukuk mekanizmasının bu açıdan iş yoğunluğu azaltmak suretiyle devlet korunacaktır.

3.3 VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI YOLU İLE ÇÖZÜMÜNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETKİNLİKLERİ

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Vergi mahkemeleri ilk derece mahkeme olarak işlev görmekte ve vergi uyuşmazlıklarından dolayı yargı yolu benimsenmişse ilk olarak başvurulacak kurum olarak işlev görmektedir. Vergi mahkeme kararına itirazın ikinci

derecede mahkeme olarak Bölge İdare Mahkemeleri işlev görürken son olarak temyiz amaçlı başvurulabilecek kurum ise Danıştay'dır.

Yabancı ülkelerin birçoğunda, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarının aranması eğer bu aşamada çözülemiyorsa yargı aşamasında çözüm aranması zorunlu kılınmasına rağmen ülkemizde böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır (Kızılot 2003,310). Bu durumda istenirse direkt olarak vergi uyuşmazlıkları konusunda yargı yoluna başvurulabilmektedir. Ama bu durum daha önce de belirttiğimiz gibi zaman kaybı ve hukuki mekanizmanın iş yoğunluğunu artırması dolayısı ile istenilen bir gelişme değildir.

Muhasebe meslek mensupları haklı oldukları vergi uyuşmazlıkları konusunda mükelleflerine yargı yoluna başvurmalarını önerebilirler. Yalnız öncelikli olarak idari aşamada çözüm sağlanmasını mükelleflerine telkin etmeleri beklenen bir etkinlikleri olacaktır.

Muhasebe meslek mensuplarının yargı süresince bir diğer etkinliği ise bilirkişiliktir. Adaleti sağlamak amacı ile yargı süresince hakimler, kendi alanlarında uzmanlaşmış meslek sahipleri ile uzmanlardan yararlanmaları gerekmektedir. Hakimlerin her konuda bilgi sahibi olmaları beklenemez. Vergi uyuşmazlıkları konusunda da vergi mahkemesi veya üst mahkemelerde, meslek mensuplarından bir envanter çalışması yaparak, vergi inceleme raporu ile ortaya konan veya madur edildiği iddiasındaki mükelleflerin istekleri doğrultusunda inceleme yapma ve tespit gerçekleştirilmesi istenilmektedir. (Çelikli, <http://www.muhasabetr.com>). Türk Ceza Kanunu'na göre bilirkişi, kamu görevlisidir. Kamu görevlisi "*Kamusal faaliyetin yürütülmesine atanma veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir suretle süreli veya geçici olarak katılan kişi*"dir (TCK m.6/b). Devlet adına kamu görevi yürütecek olan muhasebe meslek elemanının, görevini adilane bir şekilde yerine getirmesi onun kamu adaletine yardımcı olacağı öncelikli bir etkinliği'dir.

Bilirkişileri vergi mahkemeleri ve üst mahkeme hakimleri, güvendikleri muhasebe meslek elemanlarını tayin etmek suretiyle seçmektedirler. Bu durum bilirkişilik konusunda genellikle aynı muhasebe meslek elemanlarının bilirkişilik görevine seçilmesi durumunu ortaya çıkarmaktadır. Bilirkişilik görevinden genel olarak bütün muhasebe meslek mensuplarının yararlanması gerekmektedir. Bu durumun gerçekleşmesi için mahkemelere bilirkişi atanması görevinin muhasebe meslek odalarına verilmesi uygun olacağı kanaatimizdedir. Muhasebe meslek odaları adaletli olarak belirlenmiş bir sıra ile mahkemelerin bulunduğu ildeki görev yapmak isteyen muhasebe

meslek mensuplarını belirli bir sıra ile bu göreve atayabilirler. Bilirkişiliğin önemli bir kamu görevi olduğunu düşünürsek bu konuda profesyonelleşmeyi ve devamlı bilgi yenilemeyi getireceği de düşünülerek bu şekilde bir uygulama görev alma isteğinde bulunan muhasebe meslek elemanlarına katkı sağlayacak hem de genel manada muhasebe meslek mensuplarının yargı aşamasındaki etkinliklerini artıracak bir uygulama olacaktır.

Muhasebe meslek mensuplarının yargı sürecindeki bir diğer etkinlikleri şahitlik yapmaktır. Vergi davalarında gerekli olduğu hallerde mükellef muhasebecisi ve mali müşavirinin şahit olarak dinlenmesini isteyebilir. Yalnız bu durum muhasebe meslek mensuplarının temsilci sayılmasını gerektirmektedir (V.U.K., mük. md. 378).

Vergi Usul Kanunu'na göre mükelleflerin iradi temsiline ilişkin kesin bir dile belirtilmiş bir düzenleme olmaması ile birlikte kanunen bu yol yasaklanmış da değildir (Karakoç2004, 145). Bu sebeple, idari ve yargı yolu ile vergi uyuşmazlıklarının çözümünde mükellef bizzat kendisi veya yetkili kıldığı vekili aracılığı ile başvurabilmektedir. İdari aşamada bu yetkili muhasebe meslek mensubu olabilirken yargı aşamasında muhasebe meslek mensubu vekil olarak tayin edilememektedir. Bunun nedeni 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35. maddesi gereği, vekilin baroya kayıtlı avukat olmasının şart olması ile ilgilidir. Resmîyette idari aşamada etkin rol oynayan muhasebe meslek mensubuna yargı aşamasında vekil olarak bu yetki ve sorumluluk tanınmamakta ve etkinliğini yargı aşamasında da resmi olarak devam ettirmesini engellemektedir. Yalnız piyasadaki uygulamalara bakıldığında ve muhasebe meslek mensupları ile karşılıklı görüşmeler ile edinilen bilgilere göre, bu davalara mükellefler kendileri bizzat başvuruda bulunurken muhasebe meslek mensuplarından gerekli başvuru belgelerini düzenlemeleri ve bilgilerinden yararlanma yoluna gitmekte veya avukatları temsilci olarak tayin etmeleri durumunda avukatların muhasebe meslek mensuplarından yardım almaları ile dolaylı olarak yargı sürecinde de muhasebe meslek mensupları etkin bir rol oynamaktadırlar. Yargı sürecinde de muhasebe meslek mensuplarına temsil yetkisinin tanınması, gayri resmi bu uygulamanın resmîleşmesini sağlayacak ve meslek mensuplarının yargı aşamasında etkinliklerini artıracak bir uygulama olacaktır.

3.4. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE BAĞIMSIZ YARGILAMA SÜRECİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BU SÜREÇTEKİ ETKİNLİKLERİ

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümü bazı ülkelerde hukuk sisteminin niteliğine göre farklı yargı sistemleri içinde gerçekleştirilmektedir. ABD, İngiltere ve Belçika gibi ülkelerde vergi uyuşmazlıklarının çözümü adli yargı sistemi içinde yapılırken Fransa'nın başı çektiği Türkiye'nin de içinde bulunduğu ülkelerde ise idari yargı sistemi içinde çözümlenmektedir. Bir diğer uygulama ise Almanya'da olduğu gibi bağımsız yargı sistemi içinde çözümlenmektedir. (Bilici 2004, 131)

Vergi yargısının bağımsız bir yargılama kolu olup olmadığı bu konularda bilgili yazarlar ve hukukçular arasında hala tartışma konusu olmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının yargı sistemi içinde çözümlenmesi konusunda bir takım yazarlar vergi yargısının bağımsızlığına karşı çıkarken bir takım yazarlar ise bu yargı kolunun bağımsız olması gerektiğini savunmaktadırlar. (Kızılot2003, 58).

Vergi uyuşmazlıklarının adli yargı organlarıncı çözümlenmesi gerektiğine inanan yazar ve hukukçulara göre, özel hukuka ait olan alım satım, mal varlığı, mülkiyet v.b. kavramlar vergi hukukunda da aynı şekilde kullanılmaktadır. Bu durum vergi hukukunun özel hukuk ile daha yakın bir ilişki içerisinde olduğunu göstermektedir (Turhan1993, 86-87). Yine vergi yargısının idari yargı sistemi içinde görülmesini savunanlara göre ise vergi hukukunun kamu hukukunun bir kolu olması vergi işlemlerinin de idari bir nitelik taşıdığını göstermektedir. Bundan dolayıdır ki ortaya çıkan uyuşmazlıkların da idari yargı içinde görülmesi gereklidir (Kırbaş 2001, 207). Üçüncü ve bizim de savunduğumuz fikre göre bağımsız yani müstakil bir yargı sistemi içinde çözümlenmesi gerekliliğidir. Vergi uyuşmazlıkları kendine has birtakım teknik ve muhasebe bilgisini gerektirmektedir. Bu davalara bakan hakimlerin bu konularda bilgi birikimleri yetersizdir (Kızılot 2003, 62). Bundan dolayıdır ki bağımsız yargı sistemini savunanlara göre maliye, ekonomi ve özellikle muhasebe açısından bilgi birikimi ve tecrübesi olan bir kurul tarafından yargılama sürecinin görülmesi uygun olacaktır.

Halen ülkemizde de uygulanan vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yargı sistemi içinde hakimler, bu konuda tam teşekküllü bilgi sahibi olamamalarından dolayı bilirkişi olarak yeminli mali müşavir ve mali müşavirlerden destek almakta ve onların maliye, ekonomi ve muhasebe bilgilerinden yararlanmaktadırlar. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bağımsız bir yargı

gılama sisteminin uygulanması ve bu süreçte muhasebe meslek mensuplarına etkin bir görevin verilmesi vergi hukuku konusunda uzmanlaşmış mahkemelerin oluşmasını sağlayacaktır. Böylelikle vergi hukuku konusunda ileriki dönemlerde profesyonel bir meslek ortaya çıkmış olacaktır. Bu mesleğin büyük bir çoğunluğunu muhasebe meslek mensuplarının oluşturacağı da kaçınılmaz bir gerçektir.

Bağımsız bir yargılama sisteminin kurulması vergi uyuşmazlıklarının çözümü kavuşturulmasını hızlandıracaktır. Yine zaman içinde bu konudaki içtihatların yaygınlaşması daha sağlam bir yapıda usul hukukunun oluşmasını sağlayacaktır. Günümüzde Danıştay'a açılan dava sayısının yarısından çoğu vergi uyuşmazlıkları konusunda olduğu hatırlanacak olursa (Kızılot 2001, 62) muhasebe meslek mensuplarının da içinde bulunduğu bağımsız bir yargılama sistemi ile Danıştay'ın görev yükü de hafifletilecektir.

4. UYGULAMANIN KAPSAM VE YÖNTEMİ

Araştırma Konya ilinde gerçekleştirilmiştir. Uygulama Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerle yapılmıştır. Uygulamanın ana kütlelerini Konya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı 29 Yeminli Mali Müşavir ve 921 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak üzere 950 kişi oluşturmaktadır. Bu ana kütleli temsil edecek örneklem büyüklüğü %99 güven aralığında ± 10 hata payı ile aşağıdaki formül kullanılmak suretiyle bulunmuştur (Baş 2006,47).

$$n = Nt^2pq/d^2(N-1) + t^2pq$$

Formülde; N ana kütledeki muhasebe meslek elemanı sayısını, t istenen anlamlılık düzeyinde (0,01) t tablosuna göre bulunan teorik değeri (2,58), p gerçekleşme olasılığını, q gerçekleşmeme olasılığını, d araştırmada kabul edilen hata payını (± 10), n ise gerekli örnek hacmini ifade etmektedir.

Formülde veriler yerine konulduğunda ;

$$n = (950) (2,58)^2 (0,50 \times 0,50) / (0,10)^2 (950 - 1) + (2,58)^2 (0,50 \times 0,50) = 142$$

Bulunan sonuç anketin en az 142 örneklem üzerinde uygulanması gerektiğini ifade etmektedir.

Anketimiz bu doğrultuda Konya bölgesinden tesadüfi olarak seçilmiş, 200 meslek mensubuna dağıtılmış, bunlardan 173' ü anketimizi cevaplandırmasına rağmen 27 anket hatalı olduğu için değerlendirmeye alınmamıştır. Değerlendirmeye alınan anket sayısı 146'dır. Bunların 125'i Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve 21'i Yeminli Mali Müşavir'dir.

5. UYGULAMANIN AMACI

Anket uygulamasında, Konya’da bulunan Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin vergi uyumsuzlukları konusundaki etkinlikleri değerlendirilmiştir. Yemini Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler’in vergi uyumsuzlukları konusundaki etkinlikleri, sorunları incelemeye çalışılarak daha etkin bir görev alabilmeleri için yapılması gereken çalışmalar ortaya konmaya çalışılmıştır.

6. ARAŞTIRMA BULGU VE ANALİZLERİ

Araştırmaya dahil olan meslek mensuplarının demografik özellikleri

Konya il merkezinde bulunan bağımsız olarak faaliyette bulunan meslek mensuplarının anket sonuçlarına göre belirlenmiş demografik özellikleri Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1: Araştırmaya katılan deneklerin demografik özelliklere göre dağılımı

		F frekans	% yüzde			F frekans	% yüzde
UNVAN	SMMM	125	85,6	Mesleki Geçmiş	1-5	15	10,3
		21	14,4		6-10	13	8,9
			11-15		33	22,6	
			16-20		27	18,5	
			21-25		24	16,4	
			26 ve üstü		34	23,3	
CİNSİYET	ERKEK	126	86,3	Çalıştırılan Eleman Sayısı	1-3	100	68,5
	KADIN	20	13,7		4-6	30	20,5
					7-9	11	7,5
					10 ve üstü	5	3,4
Yaş	20-24	2	1,4	Basit Usul ve İşletme Hesabına Göre Tutulan Defter Sayısı (YMM Hariç)	1-10	26	20,8
	25-30	21	14,4		11-25	10	8,0
	31-40	37	25,3		26-50	27	21,6
	41-50	57	39,0		50-100	35	28
	51 ve üstü	29	19,9		100 üstü	27	21,6
Medeni Durum	Bekar	12	8,2	Bilanço Usulüne Göre Tutulan Defter Sayısı (YMM Hariç)	1-10	32	25,6
	Evlü	126	86,3		11-25	43	34,4
	Dul	8	5,5		26-50	35	28
					50-100	11	8,8
					100 üstü	4	3,2
Eğitim Düzeyi	Lisans	139	95,2				
	Lisansüstü	7	4,8				

Tablo 1’de görüldüğü üzere ankete katılan meslek mensuplarının %85,6’sı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir %14,4’ü ise Yeminli Mali Müşavir olarak görev yapmaktadır. Bunların %86,3’ü erkek, %13,7’si ise kadınlardan oluş-

makta, %8,2'si bekar, %86,3'ü evli ve %8'i ise dul olduklarını belirtmişlerdir. Meslek mensuplarının yaşları dikkate alındığında, yaş aralıklarına göre 20-24 arası %1,4'ünü, 25-30 aralığında olanlar %14,4'ünü, 31-40 aralığında olanlar %25,3'ünü, 41-50 aralığında olanlar %39,0'unu ve 51 ve daha üstü yaşa sahip olanlar %19,9'unu oluşturmaktadırlar. Araştırma sonuçlarına göre eğitim durumları şu şekilde ortaya çıkmıştır: %95,2'si lisans mezunu iken %4,8'i Lisansüstü mezunudur.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki geçmişleri araştırıldığında bulunan sonuçlara göre 1-5 yıl arası bu meslekte çalışanlar %10,3'ü 6-10 yıl aralığında %8,9'u 11-15 yıl aralığında %22,6'sı , 16-20 yıl aralığında %18,5'i 21-25 yıl aralığında %16,4'ü ve 26 ve daha uzun yıldır çalışanların oranı ise %23,3'ü oluşturmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının %68,5'i 1-3 kişi çalıştırırken, 4-6 kişi arasında eleman çalıştıranlar % 20,5, 7-9 kişi aralığında eleman çalıştıranlar %7,5 ve 10 ve daha fazla eleman çalıştıranların oranı ise %3,4'dür.

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin basit usul ve işletme hesabına göre tuttukları defter sayıları ve oranları; 1-10 arası defter tutanlar %20,8, 11-25 arası defter tutanları %8, 26-50 arası defter tutanlar %21,6, 50-100 arası defter tutanlar %28 ve 100 üzeri defter tutanlar %21,6 olarak belirlenmiştir. Aynı oranlar bilanço usulüne göre defter tutmalarına göre; 1-10 %25,6; 11-25 %34,4; 26-50 %28; 50-100 %8,8; 100 üzeri %3,2'dir. Yeminli Mali Müşavirler defter tutmamaktadırlar, bu yüzden YMM'ler bu konuda araştırmaya dahil edilmemiştir.

Tablo 2: SMMM ve YMM' lerin vergi uyumsuzluklarında hizmet sağlama durumu ve demografik olarak karşılaştırmalar

Faktörler	Hizmet veriyor		Hizmet vermiyor		Ki-kare testi (sign= 0,05)	Annova Testi
	f	%	f	%		
Unvan						
SMMM	94	75	31	25	P= 0,010 Value=6,612	F= 6,831 P= 0,010
YMM	21	100	-	0		
Cinsiyet						
Erkek	96	76	30	24	P= 0,056 Value=3,651	F= 3,694 P= 0,057
Kadın	19	95	1	5		
Medeni Durum						
Bekar	11	92	1	8	P= 0,146 Value=3,851	
Evli	96	76	30	24		
Dul	8	100	-	0		
Yaş						
20-24	2	100	-	0	P= 0,480 Value=3,486	
25-30	17	81	4	19		
31-40	28	76	9	24		
41-50	48	84	9	16		
51 ve üstü	20	69	9	31		
Eğitim Düzeyi						
Lisans	110	79	29	21	P= 0,627 Value=0,237	
Lisansüstü	5	71	2	29		
Mesleki Geçmiş						
1-5	11	73	4	27	P= 0,142 Value=8,263	
6-10	8	62	5	38		
11-15	24	73	9	27		
16-20	26	96	1	4		
21-25	19	79	5	21		
26 ve üstü	27	79	7	21		
Çalıştırılan Eleman Sayısı						
1-3	76	76	24	24	P= 0,183 Value=4,850	
4-6	23	77	7	23		
7-9	11	100	-	0		
10 ve üstü	5	100	-	0		
Basit Usul ve İşletme Hesabına Göre Tutulan Defter Sayısı (YMM Hariç)						
1-10	20	77	6	23	P= 0,011 Value=13,086	F= 3,508 P= 0,010
11-25	10	100	-	0		
26-50	16	59	11	41		
51-100	23	66	12	34		
100 üstü	25	93	2	7		
Bilanço Usulüne Göre Tutulan Defter Sayısı (YMM Hariç)						
1-10	20	63	12	37	P= 0,043 Value=3,865	F= 3,894 P= 0,044
11-25	31	72	12	28		
26-50	29	83	6	17		
51-100	10	91	1	9		
100 üstü	4	100	-	0		

SMMM'lerin %75'i vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet verirken, YMM'lerin ise %100'ü vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermek-

tedirler. Cinsiyete göre değerlendirildiğinde erkeklerin %76'sı, kadınların %95'i vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermektedirler. Medeni durumlarına göre, bekar meslek mensuplarının %92'si, evlilerin %76'sı vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermektedirler. 20-24 yaş arasındaki meslek mensuplarının %100'ü vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet verirken 25-30 yaş aralığında bulunanların %81'i, 31-40 yaş arasındakilerin %76'sı, 41-50 yaş arasındakilerin %84'ü ve 51 ve daha yaşlı olanların ise %69'u vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermektedirler.

SMMM ve YMM olabilmek en az lisans mezunu olmayı gerektirmektedir. Lisans mezunu olan meslek mensuplarının %79'u, lisansüstü mezunu deneklerin %71'i vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermektedirler. Meslek mensuplarının mesleki geçmişlerine göre 1-5 yıl aralığında %73, 6-10 aralığında %62, 11-15 yıl aralığında %73, 16-20 yıl aralığında %96, 21-25 yıl aralığında %79 ve 26 ve daha uzun zamandır bu mesleği icra edenlerin ise %79'u vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermektedirler. Çalıştırılan eleman sayıları açısından bakıldığında 7 ve daha üstü eleman çalıştıran muhasebe meslek elemanlarının tamamı vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermektedirler.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermeleri ile demografik özellikleri arasındaki ilişki incelendiğinde; medeni durum, yaş, eğitim düzeyi, mesleki geçmiş, çalıştırılan eleman sayısı açısından anlamlı bir ilişki olmadığı ve bu gruplarla vergi uyumsuzlukları yönünden verilen hizmet arasında bir fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Unvan, cinsiyet ve tutmuş oldukları defter sayıları arasında ise anlamlı bir ilişki mevcuttur. Buna göre vergi uyumsuzlukları konusunda vermiş oldukları hizmetler, cinsiyet, unvan ve tutmuş oldukları defter sayıları açısından farklılık oluşturmaktadır.

Katılımcıların 113'ü vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet verdiklerini ifade etmişlerdir. Vergi uyumsuzluklarının çözümünde muhasebe meslek mensuplarının vermiş oldukları hizmetler Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3: SMMM ve YMM'lerin vergi uyumsuzlukları konusundaki verdikleri hizmetler

Görev		SMMM		YMM		X	S.Sp	(Sign = 0,05)	
		N	%	N	%			Ki-Kare	Annova
Verilen hizmet	Evet	40	42,6	15	71,4	1,52	0,502	Value=5,736 Pea.'P= 0,017	F=5,932 Sign=0,016
	hayır	54	57,4	6	28,6				
Mükelleflerin bu konudaki davalarında şahitlik	Evet	17	18,1	4	19	1,82	0,388	Value=0,011 Pea.P= 0,918	F=0,010 Sign=0,919
	hayır	77	81,9	17	81				
İdari aşamada mükelleflere temsilcilik	Evet	49	52,1	12	57,1	1,47	0,501	Value=0,173 Pea.P=0,677	F=0,171 Sign=0,680
	hayır	45	47,9	9	42,9				
Avukatlara yargı sürecinde yardımcı olma	Evet	20	21,3	6	28,6	1,77	0,420	Value=0,522 Pea.P=0,470	F=0,515 Sign=0,474
	hayır	74	78,7	15	71,4				

SMMM ve YMM'lerin vergi uyumsuzlukları konusunda bilirkişilik görevlerini yapmaları bakımından Ki-kare ve Annova test sonuçlarına göre anlamlı bir fark vardır (Pearson $p=0,017$, $F=5,932$). Karşılaştırmalı tablodan da görüldüğü üzere SMMM'lerin %42,6'sı yargı aşamasında bilirkişilik yaparken %57,4'ü bilirkişilik görevini yapmamaktadırlar. YMM'lerin ise %71,4 gibi büyük bir çoğunluğu bilirkişilik görevi yapmaktadırlar. Vergi uyumsuzlukları konusunda verilen hizmetlerden; mükelleflerin vergi uyumsuzlukları konusundaki davalarında şahitlik yapma (Sign= 0,918), idari aşamada temsilcilik (Sign= 0,677) ve avukatlara yargı aşamasında yardım (Sign= 0,470) açısından anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumsuzluklarındaki görevleri ağırlıklı olarak idari aşamada görülmektedir. Daha önce de ifade ettiğimiz üzere yargı aşamasında hukuki temsil açısından yetkisi bulunmayan meslek mensupları özellikle idari aşamada görev almakta ve vergi uyumsuzluklarının çözümünde aktif rol oynamaktadır. Vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet verdiğini ifade eden 113 muhasebe meslek mensubunun vermiş oldukları cevaplar ve analizleri Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4: Görevleri ile idari aşamadaki vermiş oldukları hizmetler arasındaki ilişki

İdari aşamadaki görevler	SMMM		YMM		X	S.Sp	(Sign = 0,05)	
	N	%	N	%			Ki-Kare	Annova
Vergi incelemeleri	Evet	22	23,7	10	50	1,72	0,453	Value=5,628 F=5,818
	Hayır	71	76,3	10	50			Pea.'P=0,018 Sign=0,018
İnceleme elemanları ile görüşme	Evet	39	41,9	7	35	1,59	0,493	Value=0,328 F=0,323
	Hayır	54	58,1	13	65			Pea.P=0,567 Sign=0,571
Bilgi, belge ve dökümleri inceleme, hazırlama	Evet	57	61,3	13	65	1,38	0,488	Value=0,096 F=0,094
	Hayır	36	38,7	7	35			Pea.P=0,757 Sign=0,759
Tutanakların gözden geçirilmesi	Evet	25	26,9	8	40	1,71	0,457	Value=1,370 F=1,362
	Hayır	68	73,1	12	60			Pea.P=0,242 Sign=0,246
İnceleme raporlarının analizi	Evet	29	31,2	12	60	1,64	0,483	Value=5,913 F=6,129
	Hayır	64	68,8	8	40			Pea.P=0,015 Sign=0,015
Tarihiyat öncesi veya sonrası uzlaşma	Evet	46	49,5	10	50	1,50	0,502	Value=0,002 F=0,002
	Hayır	47	50,5	10	50			Pea.P=0,965 Sign=0,966
Uzlaşma veya dava açma kararının alınabilmesine yardımcı olacak değerlendirmeler	Evet	29	31,2	11	55	1,65	0,480	Value=4,083 F=4,161
	Hayır	64	68,8	9	45			Pea.P=0,043 Sign=0,044
Mevzuat konusunda müşavirlik	Evet	32	34,4	14	70	1,59	0,493	Value=8,639 F=9,188
	Hayır	61	65,6	6	30			Pea.P=0,003 Sign=0,003

Vergi uyumsuzluklarının çözümünde, SMMM ve YMM'lerin denetlemeye yetkili görevliler ile yapmış oldukları görüşmeler (Sign=0,567), bilgi, belge ve dokümanların incelenmesi ve hazırlanması (Sign=0,757), tutanakların gözden geçirilmesi (Sign=0,242), tarihiyat öncesinde ve sonrasında uzlaşmaya yönelik görüşme yapma (Sign=0,965) konularında anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir.

SMMM ve YMM'ler arasında, vergi incelemelerini gerçekleştirme (Sign=0,018), inceleme raporlarının analizini yapma (Sign=0,015), mükelleflerine uzlaşma veya dava açma kararının alınabilmesine yardımcı olacak değerlendirmeler yapma (Sign=0,043) ve mevzuat konusunda müşavirlik yapma (Sign=0,003) konularında ise vermiş oldukları hizmetler bakımından anlamlı bir fark vardır. Yeminli mali müşavirlerin yarısı vergi incelemeleri konusunda hizmet verirken SMMM'lerin %23,7'si bu konuda hizmet vermektedirler. İnceleme raporlarının analizinin gerçekleştirilmesinde YMM'lerin %60'ı bu görevi yaparken SMMM'lerin %31,2'si bu görevi yaptıklarını ifade etmektedirler. YMM'lerin %55'i uzlaşma veya dava açma kararının alınabilmesinde mükelleflerine yardımcı olacak değerlendirmelerde

bulduklarını belirtirken bu oran SMMM'ler de %31,2 dir. Yine mevzuat konusunda hizmet veren YMM'lerin oranı %70 iken bu oran SMMM'lerde %34,4'dür.

Tablo 5: Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumsuzlukları konusundaki düşünceleri

Düşünceler	Katılıyorum		Fikrim Yok		Katılmıyorum		X	S.S.
	N	%	N	%	N	%		
Vergi uyumsuzluklarında muhasebe meslek elemanları etkin bir görev üstlenmektedir.	51	34,9	35	24	60	41,1	2,06	0,873
Vergi uyumsuzluklarının çözümü için teknik bilginin yanı sıra muhasebe bilgisi gerekmektedir. Bu yüzden vergi uyumsuzluklarında muhasebe meslek elemanlarına verilen görev ve yetkiler artırılmalıdır.	98	67,1	10	6,8	38	26,0	1,59	0,876
Muhasebe meslek mensuplarının etkin görev almaları vergi uyumsuzluklarını daha hızlı çözümlenmesini ve idari yargı organlarının yükünün hafiflemesini sağlar	114	78,1	18	12,3	14	9,6	1,32	0,641
Vergi uyumsuzluklarının yargı aşamasındaki çözümünde muhasebe meslek elemanlarına verilen bilirkişilik yapma görevi yeterli etkinlik değildir.	88	60,3	36	24,7	22	15,1	1,55	0,744
Vergi kanunlarında sık olarak yapılan değişiklikler vergi uyumsuzluklarının önemli sebepleri arasındadır.	123	84,2	12	8,2	11	7,5	1,23	0,576
Vergi denetimlerinin artırılması vergi uyumsuzluklarının azalmasını sağlar.	89	61,0	19	13,0	38	26,0	1,65	0,868
İdari aşamada mükellefleri temsil yetkisi sadece muhasebe meslek mensuplarına verilmelidir.	111	76,1	18	12,3	17	11,6	1,36	0,682
Yargı aşamasında avukatlarla birlikte muhasebe meslek mensuplarına da temsil yetkisi verilmelidir.	90	61,6	27	18,5	29	19,9	1,58	0,803

Meslek mensuplarının vergi uyumsuzluklarında etkin olmadıklarını düşünenlerin oranı %41,1'dir. Etkin olduklarını düşünenlerin oranı % 34,9 ve bu konuda fikir belirtmeyenlerin oranı ise %24'tür. Vergi uyumsuzluklarında muhasebe meslek mensuplarının daha etkin bir görev alabilmeleri bu konudaki süreçte görev ve yetkilerinin artırılması ile mümkün olabilecektir. Bu muhasebe meslek mensuplarının %67,1'i bu düşünceye katıldıklarını ifade etmektedirler.

Vergi uyumsuzluklarının en önemli çözüm yolu uyumsuzlukların ortaya çıkmadan çözümlenmesidir. Bunun için denetim mekanizmasının daha sistemli ve yoğun uygulanması gerekmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının %61,1'i denetimlerin artırılmasının vergi uyumsuzluklarını azaltacağı yönünde görüş bildirmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasındaki önemli sebeplerden biri de vergi kanunlarında sık olarak yapılan değişikliklerdir. Yapılan sık değişiklikler hem meslek mensuplarının, hem devlet tarafından uyuşmazlıkların çözümünde denetleyici rol oynayan görevlilerin değişiklikleri takip etmelerini zorlaştırmakta ve karar aşamasında sıkıntıya düşmelerine neden olmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları idari ve yargı olmak üzere iki aşamada çözümlenmektedir. İdari aşamada mükellefler vergi idaresi ile olan ilişkilerinde bizzat kendileri başvuruda bulunabilirken daha çok bir temsilci aracılığı ile başvuruda bulunma yoluna gitmektedirler. Bu temsilci avukat, mali müşavir veya vergi idaresi tarafından yetkili tanınan kişiler olabilmektedir. Beyanname hazırlama ve verilmesi, faaliyet raporlarının değerlendirilmesi, tarhiyata itiraz ve vergi uyuşmazlıklarını çözümlene veya vergi işleri ile ilgili görüş verme konularında muhasebe meslek mensupları görevleri gereği daha deneyimli oldukları için bu görevi daha etkin bir şekilde yerine getireceklerdir. Muhasebe meslek mensuplarının % 76'sı bu fikri desteklerken %11,6'sı bu fikre katılmamakta, % 12,3'ü ise fikir belirtmemektedir.

Vergi uyuşmazlıklarında bir diğer aşama vergi yargısı olarak da nitelendirilen yargı aşamasıdır. Yargı aşamasında 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35. maddesi gereği temsil yetkisi sadece avukatlara tanınmaktadır. Özellikle ülkemizde muhasebenin hala vergisel açıdan önem kazandığı düşünülecek olursa vergi açısından hem iş tecrübesi hem de bilgi açısından avukatlara göre daha deneyimli olan muhasebe meslek elemanlarına, yargı aşamasında da sağlanacak yetkilerin daha meşru ve hukuki bir platforma oturtulması beklenen bir gelişme olacaktır. Muhasebe meslek mensuplarının % 61,6'sı yargı aşamasında avukatlara verilen temsil yetkisinin kendilerine de verilmesini isterken, bu fikri desteklemeyenlerin oranı %19,9, fikir belirtmeyenlerin oranı ise %18,5'dir.

Yargı aşamasında şu anda muhasebe meslek mensuplarının en etkin kullanıldığı görev bilirkişilik görevidir. Yargı sürecinde hakim bilgi ve deneyimlerinden faydalanmak amacıyla muhasebe meslek mensuplarını bilirkişi olarak tayin etmektedir. Muhasebe meslek mensuplarına verilen bilirkişilik yapma görevi tek başına yargı aşamasında muhasebe meslek mensuplarının etkin olarak kullanılmasını sağlamamaktadır. Bu görüşe katılanların oranı %60,3, katılmayanların oranı %15,1, fikir belirtmeyenlerin oranı ise %24,7'dir.

Vergi uyuşmazlıkları, vergisel ve hukuksal bilginin yanında muhasebe bilgisinin de gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu açıdan muhasebe meslek mensuplarının bu konudaki yetkilerinin artırılması vergi uyuşmazlıklarının yargı öncesi çözümlenmesine kolaylık sağlayacak ve bu konuda hizmet veren idari yargı organlarının da yükünü hafifletecektir.

Vergi uyuşmazlıkları konusunda görev ve yetki artırımının, vergi uyuşmazlıklarının çözümünü kolaylaştıracağı ve idari yargı sürecini de rahatlatacağı konusunda hemfikir olanların oranı %78 iken bu konuda fikri olmayanların oranı %12,3 ve bu fikre katılmayanların oranı ise %9,6 dır.

7. SONUÇ

Ekonomik ve sosyal yapı ile uygulanmaya çalışılan Türk vergi sistemi arasındaki gerekli koordinasyonun tam anlamıyla uygulanmadığı ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının devam etmesi kaçınılmaz bir gerçektir. Vergi uyuşmazlıklarının azaltılmasında hem devlete hem de vatandaşa önemli görevler düşmektedir. Vergiler bir ülkenin önemli gelirlerinin başında gelmektedir. Verginin alınmasında vergi adaletinin sağlanması için ünlü iktisatçı Adam Smith'in de ifade ettiği gibi "Her devlette vatandaşlar; mümkün mertebe kendi ödeme güçleri ile orantılı olmak üzere kamu giderlerine katılmalıdırlar". Yani devlete ödedikleri paralar ile devlet himayesinde sağladıkları yararlar oranlı olmalıdır.(Tuncer, 2006,s.28) Adilane bir vergi dağılımı ile her vatandaş üzerine düşen yükümlülüğünü yerine getirecek ve vergi uyuşmazlıklarının önemli bir sebebi olan ödenmeyen vergilerin sayısında da bir azalma meydana gelecektir.

Vergi alacaklısı adına vergiyi alan devlet mekanizmalarının yavaş çalışması, aynı zamanda kanundaki boşluklar, kayıt ve belge sistemlerinin tam anlamıyla faaliyete geçirilememiş olması, siyasi yapının vergi mekanizmasının düzeltilmesi yönündeki etkin ve rasyonel kararları alamamaları, sermaye yapısının zayıflığına karşın uygulanan vergi politikalarının mükellefe ağır gelmesi ve belki de en önemlisi vergi bilincinin vergi borçlularına yeterince empoze edilememesi günümüzde vergi uyuşmazlıklarının artmasına neden olan asli sebeplerdir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü hatta vergisel açıdan uyuşmazlıklara sebebiyet veren eksikliklerin giderilmesi ile baştan çözümü için devlet ve devlet adına kamu hizmeti yapan idareler, vergi borçlusu olan toplum ve toplumsal mekanizmalara büyük görevler düşmektedir. Çalışmamızda mesleğini en iyi şekilde icra eden muhasebe meslek mensuplarının vergi uyuşmazlıklarına yönelik etkinlikleri incelenmiştir.

Muhasebe mesleğinin bilimsel ve kaliteli bir şekilde uygulanması vergisel açıdan devletin en önemli geliri olan verginin gerçek anlamda ortaya çıkarılmasına etki edecektir. Bu açıdan bakıldığında meslekte eğitilmiş ve tecrübeli meslek elemanlarının artması ile bu durum mümkün olabilecektir. Anketimize katılan muhasebe meslek mensuplarının %95,2'si lisans, %4.8'i ise lisansüstü mezundur. Mesleki geçmişlerine bakıldığında 1ila 5 yıl arasında bu mesleği yapanlar %10,3'ünü, 6 ila 10 yıl arasında %8,9'unu, 11 ila 15 yıl arasında %22,6'sını, 16 ila 20 yıl arasında %18,5'ini 21-25 yıl arasında %16,4'ünü, 26 ve daha fazla yıldır bu mesleği icra edenler ise %23,3'ünü oluşturmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları vergide adaletin sağlanması ve vergi kayıplarının en aza indirilmesi açısından önemli bir konuyu oluşturmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının bu konudaki bilgi ve tecrübeleri vergi uyuşmazlıklarını en asgariye indirecektir. Anketimize katılan yeminli mali müşavirlerin %100'ü vergi uyuşmazlıkları konusunda hizmet verirken serbest muhasebeci mali müşavirlerin % 73,6'sı bu konuda hizmet vermektedir. Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyuşmazlıkları konusunda hizmet vermeleri ile demografik özellikleri arasındaki ilişki incelendiğinde; medeni durum, yaş, eğitim düzeyi, mesleki geçmiş, çalıştırılan eleman sayısı açısından anlamlı bir ilişki olmadığı ve bu gruplarla vergi uyuşmazlıkları yönünden verilen hizmet arasında bir fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi uyuşmazlıklarının en gerçekçi çözümü uyuşmazlık öncesi denetimdir. Vergiye esas matrahın tam olarak verilip verilmediği denetleme ile mümkün olabilecektir. Muhasebe meslek mensuplarının % 61'i denetimin artırılmasının vergi uyuşmazlıklarını azaltacak önemli bir unsur olduğunu ifade etmektedir. Muhasebe meslek mensubuna Vergi Usul Kanunu'nca denetim yetkisi ise dolaylı olarak verilmiş durumdadır. Mükellef vergi beyannamelerini serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere imzalatma ve vergi kanunlarında yer alan muafiyet istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanabilmeleri için de yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporu ibraz etmek zorundadırlar.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyuşmazlıkları konusunda vermiş oldukları önemli hizmetler olarak, idari aşamada mükelleflerini temsil etme; yargı aşamasında bilirkişilik yapma, mükelleflerin bu konudaki davalarında şahitlik yapma ve avukatlara yargı sürecinde yardımcı olmayı ifade edebiliriz. SMMM'lerin %52,1'i ve YMM'lerin %57,1'i idari aşamada

mükelleflerini temsil etmektedirler. İdari aşamada temsil yetkisinin sadece muhasebe meslek mensuplarına verilmesi bu oranların yükselmesini sağlayacaktır. Muhasebe meslek mensuplarının %76,1'i bu fikri desteklemektedir.

Yargı aşamasında, muhasebe meslek mensupları hakim tarafından ihtiyaç duyulduğunda bilirkişi olarak tayin edilmektedir. YMM'lerin %71,4'ü bilirkişilik görevini yaparken SMMM'lerin %42,6'sı bu görevi yaptıklarını ifade etmektedirler. Vergi yoğun çalışmalarını sürdüren muhasebe meslek mensuplarının bilgi ve tecrübelerini aktarmaları, bilirkişiliğin profesyonel bir meslek haline getirilmesi ile daha etkin olarak sağlanacaktır. Bu durum muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumsuzluklarının çözümünde daha fazla görev alma isteklerini ortaya çıkaracak ve daha etkin olarak uyumsuzluklarda rol almalarını sağlayacaktır. Bilirkişilik yapmadıklarını ifade edenlerle yapılan karşılıklı görüşmelerde hakimlerin takdir yetkilerini genellikle belli muhasebe meslek mensupları lehine kullandıkları ifade edilmektedir. Bilirkişilik görevinin profesyonel bir meslek haline getirilmesi için meslek mensuplarının genelini kapsayacak bir uygulamanın tatbik edilmesi gerekmektedir. Bu açıdan meslek odalarına kayıtlı olan meslek mensuplarının sıra ile bu davalara bilirkişi olarak tayin edilmesi muhasebe meslek mensuplarının bu yönde profesyonelleşmelerini sağlayabilir.

Yargı aşamasındaki görevlerden bir diğeri mükelleflere yargı aşamasında şahitlik yapmaktır. SMMM'lerin %18,1'i ve YMM'lerin %19'u bu görevi yaptıklarını ifade etmektedirler. Genelde mükelleflerinin yargı yoluna başvurmalarında gerekli ön çalışmalarda destek verdikleri için ayrıca davalarda şahitlik yapmamaktadırlar.

Yargı sürecinde temsil yetkisinin sadece avukatlara tanınmış olmasından dolayı avukatlar genelde muhasebe meslek mensuplarının bilgi ve tecrübelerinden faydalanabilir. SMMM'lerin %21,3'ü ve YMM'lerin %28,6'sı avukatlara yargı sürecinde yardımcı olduklarını ifade ederken, SMMM'lerin %78,7'si ve YMM'lerin %71,4'ü ise destek vermediklerini veya bu konuda bir talebin olmadığını ifade etmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarına idari aşamada verilen temsil yetkisinin yargı aşamasında da verilmesi muhasebe meslek mensuplarınca beklenen bir gelişmedir. Bu açıdan düşünceler kısmında muhasebe meslek mensuplarının % 61,6'sı bu fikre katılmaktadır.

Vergi uyumsuzluklarının çözümünde bir diğer fikir vergi uyumsuzluklarının

bağımsız bir yargılama sistemi ile çözülmesidir. Vergi uyumsuzlukları kendine has birtakım teknik ve muhasebe bilgisini gerektirmektedir. Bu davalara bakan hakimlerin bu konularda bilgi birikimleri yetersizdir (Kızılot2003, 62). Bundan dolayıdır ki bağımsız yargı sistemi maliye, ekonomi ve özellikle muhasebe açısından bilgi birikimi ve tecrübesi olan bir kurul tarafından yargılama sürecinin görülmesi uygun olacaktır. Bu sistem içinde muhasebe meslek mensuplarından seçilecek temsilciler sayesinde muhasebe meslek mensuplarının uzmanlığından faydalanılabilir.

Genel olarak bakıldığında şu an için muhasebe meslek mensuplarının idari aşamada daha etkin bir rol oynadığı görülmektedir. Vergi uyumsuzlukları idari ve yargı aşaması olmak üzere iki aşamada gerçekleşmektedir. Vergi konusunda bilgi deneyim ve tecrübe açısından etkin olduğu bilinen muhasebe meslek mensuplarının sadece idari aşamada değil, aynı zamanda yargı aşamasında da daha etkin olarak kullanılması gerekmektedir. Bu sayede Türk vergi hukuku sisteminde önemli bir yeri olan vergi uyumsuzluklarından dolayı açılan davaların çözümünün hızlanması ve idari yargının yükünün hafiflemesi sağlanacaktır. Bu görüşe katılan muhasebe meslek mensuplarının oranı %78,1' dir.

Ülkemizde vergi sisteminin daha sağlıklı bir şekilde uygulanamıyor olması muhasebe meslek mensuplarının da mükelleflerinin isteği doğrultusunda vergi yoğunlukta çalışmasını gerektirmektedir. Vergi açısından bilgi ve tecrübe üstünlüğüne sahip muhasebe meslek mensuplarının 3568 sayılı kanunla belirlenmiş yetkilerinin artırılması ve vergi kanunları ile bunların desteklenmesi gerekmektedir. Bu şekilde Türk vergi sistemi ve diğer kanunların doğru işlemesi sağlanmış olacak, vergi uyumsuzlukları en asgari seviyeye indirilmiş olacaktır. Devletin en önemli geliri olan verginin gerçek anlamda alınabilmesi ve ülke refahının sağlanabilmesi için muhasebe meslek mensuplarına düşen görevlerin artırılması vazgeçilmez bir gerçekliktir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A.2004. Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması , 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Atar. Y.1994 Vergi Hukuku, 2.Baskı, Mimoza Yayınları, Konya
- Baş, Z Ve Demirkol, S.2004 İdari Yargıda Dava Açma ve Davaların Takip Usulü, BetaYayınları, 3.Baskı, Ankara
- Baş, T.2006. Anket, 4.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara
- Bilici, N.2004. Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, 8.Baskı, Ankara
- Çelikli, İ. <http://www.muhasabetr.com>, Bilirkişiliğin Gerekliliği
- Erginay A.1998. Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, 16.Baskı, Ankara
- Gerçek A.2006 Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, Vergi Sorunları, Yıl 29, Sayı 209.
- Gündel A.1991. Vergi Suçları ve Cezaları, 2.Baskı, Ankara.
<http://www.alomaliye.com>
<http://www.vergiturk.com/vukmd135.htm>
- Karakoç, Y.2004. Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 3.Baskı, Ankara.
- Kırbaş, S.2001 Vergi Hukuku, 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızılot, Ş.2003 Vergi İtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım, 5.Baskı, Ankara
- Oto, Ş. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:95
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı,1996. Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: 2454-ÖİK: 510, Temmuz.
- Turhan, S.1993 Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Tuncer, S.2006. Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık.
- Uluatam, Ö.1990. Türk Vergi Hukuku, Adım Yayıncılık, Ankara
- Uluatam, Ö ve Y, Methibay.1999. Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara.

TÜRK İMALAT İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME UYGULAMALARINDAN ELDE EDİLEN FAYDALAR VE HEDEF MALİYETLEMENİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Dr. Murat Koçsoy*

Doç. Dr. Kadir Gürdal**

ÖZET

Teknolojide yaşanan hızlı gelişim, değişen müşteri beklentileri, kısalan ürün yaşam dönemleri ve özellikle son yıllarda artan küresel rekabet, işletmeleri “düşük maliyet, kısa zaman ve yüksek kalite” hedeflerini aynı anda ve en yüksek düzeyde gerçekleştirmek zorunda bırakmaktadır. Bu nedenle, işletmeler belirtilen hedeflere ulaşmada modern yönetim muhasebesi tekniklerinden yararlanmaktadır. Bu tekniklerin en önemlilerinden birisi “Hedef Maliyetleme”dir.

Hedef maliyetleme tekniği ile ilgili olarak bu çalışmada yapılan araştırma, tanımlayıcı nitelikte bir araştırma olup; amacı İstanbul Sanayi Odası (İSO) tarafından belirlenmiş olan 2006 yılına ait ilk 500 sanayi işletmesi arasında hedef maliyetlemeyi veya hedef maliyetlemeye benzer yöntemleri kullanan işletmelerin bu uygulamalardan elde ettikleri yararları ve uygulama başarısını etkileyen faktörleri ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Hedef Maliyetleme, ISO 500, Yönetim Muhasebesi, Maliyet Yönetimi

ABSTRACT

THE BENEFITS OF TARGET COSTING IN TURKISH MANUFACTURING COMPANIES AND THE FACTORS THAT AFFECT THE SUCCESS OF THE APPLICATION

Rapid developments in technology, change in customer expectations,

* Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü muratkocsoy@yahoo.com

** Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi kgurdal@politics.ankara.edu.tr

shortening product life cycles and especially increasing global competition force the companies reach the targets of “low cost, short time and high quality” at the same time and the highest level possible. Therefore, companies utilize the modern management accounting techniques in achieving these goals. One of the most important of these methods is “Target Costing”.

The ampirical study conducted in this paper about target costing is a descriptive research. The companies studied within the frame of the research are selected from among the top 500 manufacturing companies listed in Istanbul Chamber of Industry (ISO) 2006 index. The aim of the study is to reveal the benefits which the companies applying target costing or similar methods gain from these applications and the factors affecting the success of the application.

Keywords: Target Costing, ISO 500, Management Accounting, Cost Management

1. GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin, büyük ölçüde piyasa tarafından belirlenen satış fiyatından müşteriler tarafından talep edilen kalite ve fonksiyonellikte ürünler üreterek sürdürülebilir bir rekabetçi avantaj sağlayabilmeleri ve varlıklarını sürdürebilmeleri için ürüne ilişkin maliyet, zaman, kalite ve fonksiyonellik hedeflerini aynı anda ve en yüksek düzeyde gerçekleştirebilmeleri zorunlu hale gelmiştir. Bu zorunluluk, bir yandan ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin piyasa fiyatları dikkate alınarak sürekli düşürülme yönünde planlama ve kontrolünü gerektirirken, diğer yandan kâr ve maliyet planlamasını zorlaştırmıştır. Bu durum, ürünlerin pazar odaklı olarak geliştirilmesi ve maliyetlerin stratejik olarak yönetimi anlayışını ortaya çıkarmış ve bunu başarmak için çeşitli yöntem ve teknikler geliştirilerek uygulanmaya başlanmıştır. Bu anlayışların bir sonucu olarak Japon işletmelerinin öncülüğünde geliştirilen tekniklerden birisi de “Hedef Maliyetleme” tekniğidir.

Hedef maliyetleme Japon yönetim felsefesinin bir uzantısı olarak temel aldığı ilkeler bakımından gerek ürünün geliştirilmesi ve fiyatlandırılması gerekse maliyetlerin belirlenmesi ve yönetilmesinde geleneksel bakış açısından tamamen farklı bir anlayış ve uygulama sürecine sahiptir. Bir maliyet ve kâr yönetim tekniği olarak nitelendirilebilmesine karşılık, gerek geleneksel gerekse modern maliyet yönetim teknikleriyle birlikte pazarlama, üretim ve mühendislik tekniklerinin bir arada kullanılmasını gerektiren bü-

tüncül bir uygulama sürecine sahiptir. Bu açıdan bakıldığında bir teknikten daha çok bir sistem veya süreç özelliğine sahiptir.

Hedef maliyetlemenin temel fikrinin ve ilk uygulamalarının 1900'lerin başlarında Amerika Birleşik Devletleri'nde Ford Motor, 1930'ların başlarında Almanya'da Volkswagen ve İngiltere'de Marks-Spencer şirketleri tarafından kullanılmış olmasına rağmen ilk sistematik olarak uygulanması ve geliştirilmesi 1960'lı yılların ortalarında Japon Toyota Şirketi tarafından gerçekleştirilmiştir. Daha sonra 1980'li yılların sonlarına doğru başta Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere diğer Avrupa ülkelerinde kısmen yaygın şekilde kullanılmaya başlanmıştır. 1990'lı yılların ortalarında literatürümüze giren hedef maliyetleme tekniği, bu tarihten itibaren üzerinde yoğun bir şekilde tartışılmaya başlanmıştır. Ancak, bu tartışmalar sürekli olarak kavramsal ve teorik düzeyde olmuş, uygulanma düzeyi hakkında yeterli ve kapsamlı çalışmalar yapılmamıştır. Bu eksikliğin giderilmesi amacıyla, İstanbul Sanayi Odası (İSO) tarafından her yıl düzenli bir şekilde açıklanan "Türkiye'nin En Büyük 500 Sanayi Kuruluşu"nda yer alan özel sektöre ait imalat işletmelerinde tanımlayıcı nitelikte bir araştırma yapılmıştır.

Bu çalışmada, hedef maliyetlemenin Türk imalat işletmelerinde uygulanabilirliği ve uygulanma düzeyi üzerine yapılan bu araştırmanın sonuçlarından bir kısmı açıklanmaktadır. Araştırma kapsamında yer alan ve hedef maliyetlemeyi veya hedef maliyetlemeye benzer bir yöntemi uygulayan işletmelerin elde ettikleri yararlar ile hedef maliyetlemenin başarısını etkileyen faktörler bu çalışmanın temel konusunu oluşturmaktadır.

2. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI

2.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada, dünyadaki birçok işletme tarafından stratejik bir maliyet yönetim süreci ve kâr planlama aracı olarak kullanılan ve gün geçtikçe daha fazla önem kazanmaya ve kullanılmaya başlanan hedef maliyetleme tekniğini veya hedef maliyetlemeye benzer bir yöntemi uygulayan Türk imalat işletmelerinin elde ettikleri faydaları ve uygulama başarısını etkileyen faktörleri ortaya koymaktır.

2.2. Araştırmanın Ana Kütlesi, Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın ana kütlesi, İstanbul Sanayi Odası (İSO) tarafından her yıl düzenli bir şekilde açıklanan "Türkiye'nin En Büyük 500 Sanayi Kuruluşu"

arasında yer alan özel sektöre ait imalat işletmelerinden oluşmaktadır. 2006 yılı İSO 500 kapsamında 487 özel sektör işletmesi bulunmakta olup, bunlardan isminin açıklanmasını istemeyen 15 işletme ile hedef maliyetleme tekniğinin uygulanmasına uygun olmayacağı düşünülen madencilik ve elektrik enerjisi üretimi alanında faaliyet gösteren 21 işletme araştırmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Sonuç olarak 2006 yılı İSO 500 kapsamında yer alan 451 özel sektöre ait imalat işletmesi araştırmanın ana kütleini oluşturmuştur.

Araştırmanın ana kütlei olarak İSO 500'de yer alan işletmelerin seçilmesinin temel nedeni, bu işletmelerin daha fazla kurumsallaşmış olmaları dolayısıyla hedef maliyetleme gibi kapsamlı ve karmaşık tekniklerin uygulanmasında gerekli olan güçlü bir örgütsel disipline sahip olmaları ve daha güvenilir ve tutarlı bilgi elde edilebileceği düşüncesidir. Aynı zamanda, İSO 500'de yer alan imalat işletmelerinin seçilmesinin bir diğer nedeni ise, literatürde yapılan alan çalışmalarında da belirtildiği gibi hedef maliyetleme tekniğinin hizmet ve finans sektöründe faaliyet gösteren işletmelerden daha çok üretim yapan işletmelerde kullanımının uygun olması ve yaygın şekilde kullanılmasıdır.

3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

3.1. Örneklem Seçimi, Veri Toplama Tekniği ve Anket Formunun

Hazırlanması

Araştırmada kullanılan veriler, İSO 500'de yer alan ve basit tesadüf yönteme göre ulaşılabilen özel sektör işletmelerindeki üst düzey bölüm yöneticilerine uygulanan anket sonucu elde edilen bilgilerden oluşmaktadır.

Basit tesadüf örneklem yöntemine göre ana kütleyle ilişkin standart sapma ve varyanslarının bilinmediği durumlarda ana kütleyle temsil eden örneklem büyüklüğünün tespiti $n = (\pi(\pi-1) / (e/Z)^2)$ formülüne göre belirlenmek durumundadır (Savaş 2003, 187). Buna göre, %95 güven aralığı ve %5 hata payı ile bu araştırmanın örnekleme $(0,5 \times 0,5) / (0,05 / 1,96^2) = 384$ adet işletme olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan örnek büyüklüğü ana kütleinin %5'inden büyük olduğu için $(N-n / N-1)$ düzeltme faktörü ile çarpılarak küçültülmek durumundadır. Formüle göre düzeltme faktörü yaklaşık $(451-384 / 451-1) = 0,149$ 'dur. Buna göre gerekli örnek büyüklüğü, $0,149 \times 384 = 57$ işletme olmaktadır. Bununla birlikte, hazırlanan anket formu araştırma kapsamındaki 451 işletmeye öncelikle elektronik posta (e-mail) yoluyla ulaştırılmış daha sonra anketi cevaplandırmayı kabul eden 109 işletmenin 82'sinden randevu alınarak ilgili yöneticilerle yüz yüze

görüşülerek bilgi alınmıştır. Faks, e-mail ve posta yoluyla gönderilen 27 anketten değerlendirmeye uygun görülen 8 anketle birlikte 90 anket değerlendirilmeye alınmıştır. Değerlendirmeye alınan anket sayısı ana kütle nin %20'sini oluşturmaktadır.

Araştırmanın amaçları ve kapsamı doğrultusunda anket sorularının ve ölçeklerinin belirlenmesinde ilgili literatür ve bu konuda daha önce yapılmış çalışmalar³ dikkate alınarak anket formu üç bölümden oluşturulmuştur.

Anket formunun birinci bölümü, cevaplayıcıların adı, soyadı, ünvanı ve görev alanı gibi kişisel bilgilerden oluşmaktadır. Bu sorulardan cevaplayıcının görev alanı çöktan seçmeli, diğerleri açık uçlu sorulardan oluşmaktadır.

Anket formunun ikinci bölümü, işletmenin faaliyette bulunduğu endüstri grubu, üretim yöntemi, çalışan sayısı gibi işletmeye ilişkin genel bilgiler ve hedef maliyetlemenin temel ilkeleri ve uygulamaları açısından mevcut uygulamaların düzeyinin (veya durumu) tespitine yönelik sorulardan oluşmaktadır. Bu bölümde hazırlanan soruların bir kısmı çöktan seçmeli, bir kısmı ise 5'li likert ölçeğinde hazırlanan "(1)hiçbir zaman – (5)her zaman", "(1)önemsiz – (5)en önemli", "(1)kesinlikle katılmıyorum – (5)kesinlikle katılıyorum" ve "(1)çok düşük – (5)çok yüksek" arasında derecelendirilen sorulardan oluşmaktadır.

Anket formunun üçüncü bölümü, hedef maliyetleme veya hedef maliyetlemeye benzer bir uygulamaya sahip işletmelerin elde ettikleri yararlar ile hedef maliyetlemenin başarısını etkileyen faktörler açısından incelenmesine ilişkin sorulardan oluşmaktadır. Bu bölümde hazırlanan sorular 5'li likert ölçeğinde hazırlanan "(1)kesinlikle katılmıyorum – (5)kesinlikle katılıyorum" ve "(1)çok düşük – (5)çok yüksek" arasında derecelendirilen sorulardan oluşmaktadır.

Ankete katılanların kişisel görüşlerini ve değerlendirmelerini yansıtacak nitelikteki sorulara ankette yer verilmemiştir.

3 The Consortium for Advanced Manufacturing – International The American Institute of Certified Public Accountants and The University of Akron; **Target Cost – Best Practices Survey**, s.1-15; Driscoll Ganyu KWAH; **Target Costing in Swedish Firms – Fiction, fact or fact? "An Empirical study of some Swedish firms"**, Göteborg University, ISSN 1403-851X, 2004, s. 100-103, http://www.handels.gu.se/epc/archive/00003655/01/inlaga_2003_24.pdf; Henrik BORGERNAS, Gustav FRIDH; **The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms**, School of Economics and Commercial Law, Göteborg University, Tutor: Christian Ax, Business School Department, D-Thesis in Management Accounting, Autumn Term, 2003, s. 17-30, <http://www.handels.gu.se/epc/archive/00003329/01/03-04-3D.pdf>; Henri DEKKER, Peter SMIDT; "A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms", **International Journal of Production Economics**, 84, s. 299-303; Peter J. BRAXTON; "Target Costing Best Practices", **TOC/CAIV Workshop 99-3 Conference**, San Antonio, Thursday, November 4, 1999, s. 33-78, <http://acquisition.navy.mil/content/download/1441/7051/file/tarcost.pdf>.

3.2. Analiz Yöntemi

Türk imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler üzerinde hedef maliyetlemenin uygulanmasına ve uygulanabilirliğine yönelik olarak ülkemizde daha önce kapsamlı bir araştırma yapılmamıştır. Özellikle hedef maliyetleme yöntemini uygulayan işletmelerin belirlenerek bu işletmelerde hedef maliyetleme uygulamalarının düzeyi hakkında hiçbir bilgi mevcut değildir. Bu nedenle, hedef maliyetlemenin uygulanma düzeyine ve kullanımından elde edilen yararlar ile başarısını etkileyen faktörlere yönelik durum tespiti bulunmak amacıyla yapılan anket çalışması sonucunda elde edilen verilerin analizinde yüzde, frekans, ortalama, mod gibi tanımlayıcı istatistik yöntemleri kullanılmıştır. Anket verilerinin analizinde istatistiksel paket program olan SPSS-13 (Statistical Package for Social Sciences) kullanılmıştır.

4. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. İşletme Profili

Bu bölümde, araştırmaya katılan işletmelerin çalışan sayısı ve üretim yöntemleri ile araştırma anketini cevaplayanların görev alanı açısından dağılımları incelenmiştir.

Tablo 1: Anketi Cevaplayan İşletme Yöneticilerinin Görev Alanlarına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Mühendislik	1	%1,1
Muhasebe/Finans	74	%82,2
Üretim/Tasarım	8	%8,9
Pazarlama	3	%3,3
Diğer	4	%4,4
Toplam	90	%100

Tablo 1’de, yapılan anket çalışmasında anketi cevaplayan bölüm yöneticilerinin görev alanlarına göre dağılımı verilmiştir. Anketi cevaplayan kişiler üst düzey bölüm yöneticileridir. Ankete katılan yöneticilerin, yaklaşık %1’i mühendislik (maliyet mühendisi), %82’si muhasebe-mali işler müdürü, %9’u üretim ve tasarım müdürü-şefi, %3’ü pazarlama ve satın alma müdürü ve %4’ünün ise çeşitli işletme bölümlerinde (yönetim direktörü, denetim, stratejik planlama ile planlama ve kontrol) çalışan kişiler olduğu belirlenmiştir. Buna göre, anketi cevaplandıran kişilerin büyük çoğunluğu (%82) hedef maliyetleme yönteminde kullanılan hedef maliyetleme takımlarının ayrılmaz bir parçası olan muhasebe/finans bölümünde görev

yapmaktadır.

Tablo 2’de araştırmaya katılan işletmelerin temel üretim yöntemlerine göre dağılımı verilmiştir.

Tablo 2: İşletmelerin Üretim Yöntemlerine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Büyük Ölçekli İmalat-Montaj	27	%30
Küçük Ölçekli İmalat-Montaj	2	%2,2
Büyük Ölçekli Süreçlere Dayalı İmalat	30	%33,3
Küçük Ölçekli Süreçlere Dayalı İmalat	3	%3,3
Sipariş Üzerine İmalat-Montaj	28	%31,1
Toplam	90	%100

Tablo 2’ye göre, araştırmaya katılan işletmelerin yaklaşık %37’si süreçlere dayalı üretim yöntemine sahipken %63’ü ise literatürde hedef maliyetlemenin kullanımına daha uygun olduğu belirtilen montaj odaklı üretim yöntemine sahiptir.

Tablo 3: İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde
100 ve aşağısı	3	%3,3
101-250	11	%12,2
251-500	22	%24,4
501-1000	21	%23,3
1001-2000	20	%22,2
2000 üzeri	13	%14,4
Toplam	90	%100

Bugün ülkemizde işletmelerin büyüklüğüne ilişkin çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından farklı ölçütlere (çalışan sayısı, satış miktarı, sermaye miktarı vb.) göre düzenlenmiş çok sayıda tanım bulunmaktadır. Bununla birlikte çalışan sayısı ölçme ve karşılaştırma kolaylığı açısından en fazla kullanılan ölçüt olmaktadır. Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) ve TC. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı’na göre;

- 1-9 işçi çalıştıran imalat sanayi işletmeleri mikro ölçekli,
- 1-49 işçi çalıştıran imalat sanayi işletmeleri küçük ölçekli,
- 50-250 işçi çalıştıran imalat sanayi işletmeleri orta ölçekli işletmelerdir.

KOSGEB ve Hazine Müsteşarlığı tanımlarına göre, araştırmaya katılan işletmelerin %15,5'nin küçük ve orta ölçekli (KOBİ), %84,5'i ise büyük ölçekli işletmelerdir. Chenhall ve Langfield-Smith işletme büyüklüğü ile yönetim muhasebesi yöntemlerinin uygulanması arasında açık bir ilişki olduğunu ifade etmektedir. Hedef maliyetleme gibi kompleks yöntemlerin uygulanmasının büyük ölçekli işletmelerde daha yüksek olduğu belirtilmektedir (Chenhall ve Langfield-Smith 1998, 12-13). Bu nedenle, araştırmada yer alan işletmelerin büyük çoğunluğunun büyük ölçekli işletmelerden oluşması araştırmanın amaçlarına ulaşılması açısından olumlu bir durumdur.

4.2. Hedef Maliyetlemenin Kullanım Düzeyi

Bu bölümde, hedef maliyetlemenin araştırmaya katılan işletmeler arasındaki kullanım düzeyi ve şekli ile sektörlere göre dağılımı verilmiştir.

Tablo 4'te 2006 yılında Türk imalat sanayiinde faaliyet gösteren ilk 500 içerisinde yer alan araştırma kapsamındaki 451 işletmeden araştırmaya katılan 90 işletmenin hedef maliyetleme yöntemini kullanıp kullanmadıklarını belirlemek için sorulan soruya verdikleri cevaplar görülmektedir. Anketi cevaplandırılan ilgili birim yöneticilerine doğrudan hedef maliyetleme yöntemini kullanıp kullanmadıkları sorulmak yerine, daha sağlıklı sonuç alabilmek ve hedef maliyetleme olarak adlandırmaları da farklı bir isim altında buna benzer bir yöntem kullanıp kullanmadıklarını belirlemek için aşağıda verilen hedef maliyetleme sürecini ve temel ilkelerini anlatan geniş bir tanıma ankette yer verilmiştir. Anketi cevaplandıranlardan, bu tanıma esas olarak ilgili soruyu cevaplandırmaları istenmiştir.

Hedef maliyetleme süreci;

- *pazar araştırması yoluyla belirlenen müşterinin istediği fonksiyonellik ve kaliteye uygun üretilmesi gereken bir ürünün,*
- *tahmin edilen satış fiyatında (müşterinin ödemeye gönüllüğü olduğu) satıldığı zaman,*
- *işletmenin istediği kârlılık düzeyini sağlayacak ürün maliyetinin belirlenerek,*
- *ürünün bu maliyette üretilmesini sağlayan stratejik bir kâr planlama ve maliyet yönetim tekniğidir.*

Hedef maliyetleme sürecinde pazar (müşteriler) tarafından belirlenen ürünün satış fiyatı hedef maliyeti belirlemek için başlangıç noktasıdır. Ma-

liyetten önce satış fiyatının ve istenen kâr marjının belirlenmesi gerekir. Hedef maliyete ulaşmak için, üretimden ziyade ürünün tasarım aşamasındaki maliyet azaltma fırsatlarına odaklanmayı, ürünün yaşam döngüsü boyunca maliyetlerin sürekli azaltılmasını ve maliyetlerin belirlenmesi ve azaltılması sürecine tüm işletme bölümleri ile değer zinciri üyelerinin (muhasebe, tasarım, üretim, pazarlama, müşteriler, tedarikçiler vb) katılımını gerektirir.

Tablo 4: Hedef Maliyetleme Kullanım Düzeyi

	Frekans	Yüzde
Kullanmıyoruz	53	%58,9
HM iyi bir şekilde uygulamaktayız	14	%15,6
Kullanmaya başladık fakat tam olarak uygulamaya geçemedik	1	%1,1
Gelecekte uygulamayı planlıyoruz	10	%11,1
Farklı bir isim altında HM sürecine benzer bir yöntem kullanıyoruz	12	%13,3
Toplam	90	%100

Yukarıda verilen hedef maliyetleme tanımına göre; araştırmaya katılan 90 işletmeden 53'ü veya yaklaşık %59'u hedef maliyetleme yöntemini kullanmadıklarını, 14'ü (%16) iyi bir şekilde uyguladıklarını, 1'i (%1) kullanmaya başladığını fakat tam olarak uygulamaya geçemediğini, 10'u (%11) gelecekte uygulamayı düşündüklerini ve 12'si ise (%13) hedef maliyetleme olarak adlandırmaları da hedef maliyetleme sürecine benzer bir yöntem kullandıklarını ifade etmişlerdir.

Hedef maliyetleme yöntemini yeni kullanmaya başlayan 1 işletme ile kullandıkları yöntemi hedef maliyetleme olarak adlandırmaları da hedef maliyetleme sürecine benzer bir yöntem kullanan 12 işletme ile birlikte kullanan ve kullanmayan işletmeleri aşağıdaki Tablo 5'deki gibi gruplandırmak mümkündür. Buna göre; toplam 90 işletmeden 63 işletme hedef maliyetleme yöntemini kullanmazken 27 işletmenin yöntemi kullandığı ortaya çıkmaktadır.

Tablo 5: Hedef Maliyetleme Kullanımı

	Frekans	Yüzde
Kullanmayan	63	%70
Kullanan	27	%30
Toplam	90	%100

Aynı zamanda hedef maliyetleme olarak adlandırmaları da hedef maliyetleme sürecine benzer bir süreç kullandıklarını ifade eden 12 işletmeden 8 işletme kullandıkları süreci stratejik maliyet yönetimi, 1 işletme stratejik kâr yönetimi ve 1 işletme ise bütünleşik maliyet ve kâr yönetimi olarak adlandırmaktadır. Diğer 2 işletme ise kullandıkları yöntem için herhangi bir nitelendirmede bulunmamıştır.

Tablo 6'da, hedef maliyetlemeyi ve hedef maliyetlemeye benzer bir yöntem kullandıklarını ifade eden işletmelerin kullanım sürelerine göre dağılımı verilmiştir.

Tablo 6: İşletmelerin HM Kullanım Sürelerinin Dağılımı

	Frekans	Yüzde
1 yıldan az	3	%11,1
1-2 yıl	6	%22,2
2-3 yıl	1	%3,7
3-4 yıl	2	%7,4
4-5 yıl	2	%7,4
5 yıldan fazla	13	%48,1
Toplam	27	%100

Tablo 6'ya göre; hedef maliyetleme yöntemini kullanan işletmelerin, yaklaşık %11'i "bir yıldan az", %22'si "bir-iki yıldır", %4'ü "iki-üç yıldır", %7'si "üç-dört yıldır", %7'si "dört-beş yıldır" ve %48'i ise "beş yıldan fazla" bir süredir bu yöntemi uyguladıklarını ifade etmişlerdir. Japon işletmeleri tarafından yaklaşık 35-40 yıldır ve Amerika Birleşik Devletleri ile çeşitli Avrupa ülkelerinde uzun yıllardır bir çok işletme tarafından başarıyla uygulanan hedef maliyetleme yönteminin Türk imalat işletmelerinde kullanımının oldukça yeni olduğu görülmektedir.

Tablo 7'de, hedef maliyetleme yönteminin işletme bazında uygulanma düzeyine göre dağılımı verilmiştir.

Tablo 7: İşletme Bazında HM Uygulanma Düzeyinin Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Tüm ürünlerde	18	%66,7
Sadece bazı ürünlerde	9	%33,3
Toplam	27	%100

Tablo 7'ye göre, hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerin yaklaşık %67'si "tüm ürünler için" ve %33'ü ise "bazı ürünler için" hedef maliyetleme yöntemini uygulamaktadır. Literatürde yapılan alan araştırmalarında, hedef maliyetlemenin işletme çapında tüm ürünlere uygulandığı gibi sadece kısıtlı sayıda ürün veya ürün bileşenlerine de uygulanabildiği belirtilmektedir (Kim ve diğerleri 1999, 4-5; Corrigan 1996, 53; Feil ve diğerleri 2004, 10). Bu sonuçlara göre, Türk imalat işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin kısmi olarak uygulanması yerine daha çok işletme çapında tüm ürünler için uygulandığı söylenebilir. Aynı zamanda, işletmelerin ürün bazında oluşturdukları maliyet hedeflerinin düzeyi de bu bulguyu desteklemektedir.

Tablo 8'de, işletmelerin ürün bazında maliyet hedefleri oluşturma düzeylerinin dağılımı verilmiştir.

Tablo 8: İşletmelerin Ürünler İçin Maliyet Hedefleri Oluşturma Düzeyinin Dağılımı

	Evet	Hayır	Toplam
Ürün hattımızdaki tüm ürün ve modeller için	19 (%70,4)	8 (%29,6)	27 (%100)
Ürün hattımızdaki sadece yeni ürünler için	6 (%22,2)	21 (%77,8)	27 (%100)
Bir ürünün sadece önemli parçaları için	3 (%11,1)	24 (%88,9)	27 (%100)

Tablo 8'e göre, işletmelerin yaklaşık %70'i "ürün hattındaki tüm ürünler" için, %22'si "sadece yeni ürünler için" ve %11'i ise "sadece ürünün önemli parçaları için" maliyet hedefleri belirlemektedir.

Tablo 9 hedef maliyetleme kullanımının sektörlere göre işletme bazında dağılımını ve kullanım oranını göstermektedir.

Tablo 9: Hedef Maliyetleme Kullanımının Sektörlere Dağılımı

	Hedef Maliyetleme Kullanımı			
	Hayır	Evet	Hayır	Evet
Otomotiv	2 (%3,2)	3 (%11,1)	%40	%60
Elektrik-Elektronik	7 (%11,1)	2 (%7,4)	%78	%22
Tıbbi-Optik Ekipman	1 (1,6)	-	%100	0
İlaç	2 (%3,2)	-	%100	0
Makine	2 (%3,2)	1 (%3,7)	%50	%50
Tekstil	5 (%7,9)	3 (%11,1)	%62	%38
Gıda	9 (%14,3)	5 (%18,5)	%64	%36
Demir-Çelik	8 (%12,7)	2 (%7,4)	%80	%20
Kimya	5 (%7,9)	2 (%7,4)	%71	%29
Demir Dışı Metaller	3 (%4,8)	2 (%7,4)	%60	%40
Petrol-Kauçuk-Cam	11 (%17,5)	3 (%11,1)	%79	%21
Kağıt-Gazete	2 (%3,2)	2 (%7,4)	%50	%50
Çimento	3 (%4,8)	1 (%3,7)	%75	%25
Diğer*	3 (%4,8)	1 (%3,7)	%75	%25
Toplam	63 (%100)	27 (%100)	%70	%30

*Orman ürünleri ve İnşaat (Uygulamayanlar Diğer), İnşaat (Uygulayanlar Diğer)

Tablo 9'a göre, otomotiv sektöründe faaliyet gösteren ve ankete cevap veren 5 işletmeden 3'ünün hedef maliyetleme yöntemini kullandıkları ve aynı zamanda en fazla kullanım oranına sahip sektörün de yine %60 oranla otomotiv sektörü olduğu görülmektedir. Otomotiv sektörünü sırasıyla %50 kullanım oranıyla makine ve kağıt, %40'la Demir Dışı Metaller, %38'le Tekstil ve %36'yla Gıda sektörü izlemektedir. En düşük kullanım oranlarına sahip sektörler ise sırasıyla %20 Demir-Çelik, %21 Petrol-Kauçuk-Cam, %25 Çimento, %25 Diğer (İnşaat), %29 Kimya sektörüdür. Ankete cevap veren Tıbbi-Optik Ekipman ve İlaç sektöründeki işletmelerde hedef maliyetleme kullanım oranı %0'dır. Ankete cevap veren toplam 90 işletme arasında hedef maliyetleme yönteminin ortalama kullanım oranı ise %30'dur.

Hedef maliyetleme ile ilgili diğer ülkelerde daha önce yapılmış olan benzer çalışmalara göre; 2001 yılında Hindistan'daki 60 imalat işletmesinde yapılan bir çalışmada hedef maliyetlemenin kullanım oranının %35 olduğu bulunmuştur (Joshi 2001, 98). Yine, 2003 yılında 32 Hollanda imalat işletmesinde yapılan araştırmada %59,4, 1991-92 yılında 180 Japon imalat işletmesinde yapılan araştırmada %61 (Borgernas ve Fridh 2003, 31), 1999 yılında 120 Amerikan işletmesinde yapılan araştırmada %40 (Braxton 1999, 33), 2003 yılında 91 İsveç imalat işletmelerinde yapılan araştırmada %16,5

(Borgernas ve Fridh 2003, 17), 1998 yılında Malezya'da 214 imalat işletmesinde yapılan bir araştırmaya göre %41 (Sulaiman ve diğerleri 2004, 504) ve 1998 yılında Avustralya'da 78 işletmede yapılan bir araştırmaya göre ise hedef maliyetlemenin kullanım oranının %38 (Chenhall ve Langfield-Smith 1998, 3-4; Joshi 2001, 88) olduğu bulunmuştur. Ernst&Young danışmanlık şirketi ile Yönetim Muhasebecileri Birliği'nin (IMA) 2003 yılında Fortune 1000 işletmeleri de dahil dünya çapında yaklaşık 2000 işletme (%40'ı imalat endüstrisinde) üzerinde belli yönetim muhasebesi teknikleri ile ilgili yaptıkları araştırmada işletmeler tarafından hedef maliyetleme kullanım oranının %26 ve kullanmayı düşünen işletme sayısının da yaklaşık %40'dan fazla olduğu bulunmuştur (ErnstYoung 2003, 1-15). Aynı zamanda bu çalışmalardan bazılarında göre en yüksek sektörel kullanım oranları ise; Japonya'da (1992) otomotiv (%100), elektrik-elektronik (%88), makine (%83) ve tıbbi-optik ekipman (%75); Hollanda'da (2003) petrol-kauçuk, elektrik-elektronik, tekstil, çelik ve tıbbi-optik ekipman (%100), otomotiv ve kimya (%50); İsveç'te (2003) iletişim araçları (%67), makine ve metal (%30) olarak bulunmuştur.

Bu veriler çerçevesinde; diğer ülkelerle karşılaştırıldığı zaman araştırmaya katılan Türk imalat işletmelerinde hedef maliyetlemenin hem ortalama hem de sektörler göre kullanım oranının düşük olduğu söylenebilir. Bununla birlikte yapılan tüm bu çalışmalardan çıkan ortak sonuç hedef maliyetlemenin süreç odaklı (ilaç, gıda, demir-çelik, kimya, petrol-kauçuk-cam ve çimento gibi) endüstrilerden ziyade yüksek teknolojiye dayalı montaj odaklı (otomotiv, elektrik-elektronik, makine ve tekstil gibi) endüstrilerde daha fazla uygulandığıdır. Türk imalat işletmelerinde yapılan bu çalışmanın sonuçları da bu saptamayı desteklemektedir.

4.3. Hedef Maliyetleme Uygulamalarından Elde Edilen Yararlar

Bu çalışmanın temel araştırma konularından birisi, hedef maliyetlemeyi ve buna benzer yöntemleri uygulayan işletmelerde yöntemden elde edilen yararları belirlemektir. Hedef maliyetlemeyi veya buna benzer yöntemleri uyguladığını belirten 27 işletmenin hedef maliyetleme uygulamaları sonucunda elde ettikleri yararları belirlemek üzere yöneltilen sorulardaki yargılara katılım düzeyleri ve elde edilen sonuçlar Tablo 10'da sunulmuştur.

Tablo 10: İşletmelerin HM Kullanımından Sağladığı Yararlar

	N	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Mod
Üretimden önce yeni ürünlerin maliyetleri azaldı	27	-	2 %7,4	6 %22,2	13 %48,1	6 %22,2	3,85	4
Pazara yeni ürün sunumu için gereken süre azaldı	27	-	3 %11,1	8 %29,6	13 %48,1	3 %11,1	3,59	4
Müşterilerin önem verdiği (istediği) ürün özellikleri ve fonksiyonların sağlanması kolaylaştı	27	-	-	4 %14,8	17 %63	6 %22,2	4,07	4
Ürünlerimiz ile ilgili müşteri beklentileri karşılandı veya geçildi	27	-	1 3,7	5 %18,5	13 %48,1	8 %29,6	4,04	4
Tedarikçilerden sağlanan hammadde ve malzeme ile ürün parça ve bileşenlerinin maliyeti azaldı	27	-	3 %11,1	6 %22,2	15 %55,6	3 %11,1	3,67	4
Üretim maliyetleri azaldı	27	-	-	7 %25,9	18 66,7	2 %7,4	3,81	4
Daha kârlı bir ürün karması gelişti	27	-	1 3,7	9 %33,3	12 %44,4	5 %18,5	3,78	4
Üretim başladıktan sonra tasarım değişikliklerinin sayısı azaldı	27	-	3 %11,1	6 %22,2	12 %44,4	6 %22,2	3,78	4
Toplam kârlılık arttı	27	-	-	8 %29,6	14 %51,9	5 %18,5	3,89	4

Literatürde hedef maliyetlemenin temel amacının gerekli maliyet düzeyine ulaşarak pazara kârlı ürünler sunmak olduğu belirtilmektedir. Aynı zamanda, yapılan bazı alan çalışmalarında hedef maliyetlemenin kullanımından elde edilen temel yararın maliyet azalışı ve kârlılık artışı olduğu belirtilmektedir. Bu amaçlardan sonra müşteri memnuniyetinde artış, üretim sonrası tasarım değişikliklerinin azalması ve pazara yeni ürün sunumu için gereken sürenin azalması (Dekker ve Smith 2003, 301; Braxton 1999, 62; Borgernas ve Fridh 2003, 28) gelmektedir.

Tablo 10'daki verilere göre, araştırmada yer alan Türk imalat işletmelerinde hedef maliyetlemenin kullanımından sağlanan temel faydanın maliyet azalışı ve toplam kârlılık artışından önce, müşterilerin önem verdiği -istediği- ürün özellikleri ve fonksiyonların sağlanmasının kolaylaşması olarak da

ifade edilebilecek olan müşteri memnuniyetindeki (4,07 - %85,2⁴) ve ürünler ile ilgili müşteri beklentilerinin karşılanması veya üstüne çıkılmasındaki (4,04 - %77,7) artış olduğu görülmektedir. Bunda, işletmelerin yaptıkları pazar analizinde müşteri istek ve beklentilerini belirlemeye oldukça fazla önem vermelerinin (bakınız Tablo 11) ve ürünün maliyetini azaltırken fonksiyonellik ve kalitesini artırarak müşteri değerini maksimize etmeye çalışan değer mühendisliği ve değer analizi yöntemlerinin yoğun şekilde kullanımının (bakınız Tablo 12) etkisi olduğu söylenebilir.

Tablo 11: HM Kullanan İşletmelerin Yaptıkları Pazar Analizine İlişkin Faktörler

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Ürünle ilgili müşteri istek ve beklentileri	27	-	-	2 %7,4	12 %44,4	13 %48,1	4,41	5
Ürünün muhtemel satış hacmi	27	-	-	1 %3,7	15 %55,6	11 %40,7	4,37	4
Müşterilerin ürüne ödemek isteyeceği muhtemel satış fiyatı	26	-	-	3 %11,1	14 %51,9	9 %33,3	4,23	4
Rakipler ve ürünleri hakkında bilgi (satış fiyatı, maliyet, ürün özellikleri vb)	26	-	-	-	9 %33,3	17 %63	4,65	5

Tablo 12: HM Kullanan İşletmelerin Maliyet Azaltımında Yararlanabileceği Yöntem, Araç ve Tekniklerin Uygulanma Derecesi

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Değer Mühendisliği	24	-	1 %3,7	7 %25,9	7 %25,9	9 %33,3	4,00	5
Değer Analizi	25	-	2 %7,4	7 %25,9	5 %18,5	11 %40,7	4,00	5
Toplam Kalite Yönetimi	27	1 %3,7	-	1 %3,7	12 %44,4	13 %48,1	4,33	5
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	24	1 %3,7	1 %3,7	5 %18,5	9 %33,3	8 %29,6	3,92	4
Sürekli iyileştirme (Kaizen)	27	-	-	-	14 %51,9	13 %48,1	4,48	4
Tam Zamanında Üretim	26	1 %3,7	2 %7,4	4 %14,8	9 %33,3	10 %37	3,96	5
Eşzamanlı Mühendislik	22	5 %18,5	1 %3,7	4 %14,8	8 %29,6	4 %14,8	3,23	4

4 Yüzdeler; Katlıyorum ve Kesinlikle Katlıyorum seçeneklerinin toplamını ifade etmektedir.

İkinci olarak, işletmelerin hedef maliyetleme uygulamasından sağladıkları faydanın, “üretim öncesi maliyetlerin” (3,85 - %70,3) ve “üretim maliyetlerinin” (3,81 - %74,1) azalması ve bunun sonucu olarak da “toplam kârlılıklarının artması” (3,89 - %70,4) beklenen bir durumdur. Yine bunda etkili olan unsurların, maliyet azaltımı için işletmelerin üretim öncesi yoğun şekilde ürün ve süreç tasarımına odaklanmaları (bakınız Tablo 13) ve maliyet azaltımına imkan veren yöntem ve tekniklerin yüksek oranda kullanılması (bakınız Tablo 12) olduğu söylenebilir.

Tablo 13: HM Kullanan İşletmelerin Maliyet Azaltım Faaliyetlerinin Uygulanma Derecesi

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Mean	Mode
Kaliteden ödün vermeksizin ucuz malzeme ve parçalar tedarik etmeye çalışmak	26	-	2 %7,4	-	6 %22,2	18 %66,7	4,54	5
Düşük kalitede daha ucuz malzeme ve parça kullanmak	26	24 %88,9	2 %7,4	-	-	-	1,08	1
Ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşmak	26	-	1 %3,7	4 %14,8	11 %40,7	10 %37	4,15	4
Ürünün maliyetini artıran özellikler ve fonksiyonları üründen çıkartmak	25	11 %40,7	6 %22,2	7 %25,9	-	1 %3,7	1,96	1
Üretim öncesi ve sonrası süreçleri sürekli gözden geçirerek yeniden tasarlamak	27	-	-	1 %3,7	11 %40,7	15 %55,6	4,52	5

Bununla birlikte, “tedarikçilerden sağlanan hammadde ve malzeme ile ürün parça ve bileşen maliyetleri azaldı” (3,67 - %66,7) yargısına katılım düzeyinin daha düşük olması, işletmeler tarafından tedarikçilerin ürünlerin maliyet tahminlerine ve maliyet analizlerine yeterli ölçüde dahil edilmemesinden (bakınız Tablo 14 ve 15) kaynaklandığı söylenebilir.

Tablo 14: HM Kullanan İşletmelerin Değer Zinciri Üyelerinin Maliyet Tahminine ve Maliyet Azaltım Sürecine Katılım Derecesi

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Muhasebe/Finans	25	1 %3,7	2 %7,4	3 %11,1	6 %22,2	13 %48,1	4,12	5
Satış/Pazarlama	24	1 %3,7	-	1 %3,7	9 %33,3	13 %48,1	4,38	5
Ürün Planlama ve Tasarım Mühendisliği	24	1 %3,7	-	4 %14,8	5 %18,5	14 %51,9	4,29	5
Satınalma	24	1 %3,7	1 %3,7	4 %14,8	10 %37	8 %29,6	3,96	4
Üretim	24	1 %3,7	-	4 %14,8	6 %22,2	13 %48,1	4,25	5
Kalite güvence	22	2 %7,4	4 %14,8	5 %18,5	3 %11,1	8 %29,6	3,50	5
Dağıtım/Lojistik	21	2 %7,4	7 %25,9	4 %14,8	2 %7,4	6 %22,2	3,14	2
Tedarikçiler	23	6 %22,2	3 %11,1	6 %22,2	3 %11,1	5 %18,5	2,91	1

Tablo 15: HM Kullanan İşletmelerin Tedarikçiler ile Olan İlişki Düzeyi

	N	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Mod
Ürün ve süreçlerin tasarımında tedarikçiler ile sürekli koordinasyon halindeyiz	27	3 %11,1	2 %7,4	1 %3,7	9 %33,3	12 %44,4	3,93	5
Ürün tasarımına rutin olarak önemli tedarikçileri dahil ederek tasarıma ilişkin maliyet dahil her türlü bilgiyi paylaşıyoruz	26	3 %11,1	9 %33,3	3 %11,1	8 %29,6	3 %11,1	2,96	2
Ürünlerimizi daha fazla müşteri odaklı yapmak ve maliyet hedeflerine ulaşmak için tedarikçileri kontrol altında tutar ve onlara maliyet hedefleri belirleriz	26	-	-	7 %25,9	10 %37	9 %33,3	4,08	4

Önemli tedarikçilerimiz iş için bize çok bağımlıdır	26	1 %3,7	4 %14,8	8 %29,6	9 %33,3	4 %14,8	3,42	4
Önemli tedarikçilerimize eğitim ve karşılaştıkları tasarım sorunlarına destek veririz	24	3 %11,1	4 %14,8	6 %22,2	9 %33,3	2 %7,4	3,13	4
Tedarikçilerin yaptığı faaliyetler maliyetlerimizi azaltırsa, elde edilen tasarrufları onlar ile paylaşırız	26	5 %18,5	5 %18,5	8 %29,6	4 %14,8	4 %14,8	2,88	3

Diğer taraftan, maliyet azalışı ve kârlılık artışından önce müşteri memnuniyetinin ön plana çıkması benimsenen rekabet stratejisine bağlanabilir. Hedef maliyetlemeyi veya benzer bir yöntem kullanan işletmeler farklılaştırma stratejisine düşük maliyetle rekabet stratejisinden (maliyet liderliği stratejisi) biraz daha fazla önem vermektedirler (bakınız Tablo 16).

Tablo 16: HM Kullanan İşletmelerin Rekabet Stratejileri

	N	Önemsiz	Az Önemli	Önemli	Çok Önemli	En Önemli	Ortalama	Mod
Rakiplere karşı piyasaya yeni ürünler sürerek rekabet etme	27	3 %11,1	2 %7,4	6 %22,2	9 %33,3	7 %25,9	3,56	4
Müşterilere kaliteli servis / destek hizmeti sağlama	25	-	-	2 %7,4	6 %22,2	17 %63	4,60	5
Ürünlerin hızlı bir şekilde (rakiplerden daha önce) müşterilere (pazara) ulaşmasını sağlama	27	1 %3,7	-	2 %7,4	14 %51,9	10 %37	4,19	4
Rakiplerden daha fazla ve daha iyi ürün özellikleri sunma	26	1 %3,7	-	5 %18,5	5 %18,5	15 %55,6	4,27	5
Daha kaliteli ve fonksiyonel ürünler sunma	27	1 %3,7	-	1 %3,7	9 %33,3	16 %59,3	4,44	5
Daha düşük maliyetle üretip daha düşük fiyatlı ürünler sunma	26	-	-	3 %11,1	10 %37	13 %48,1	4,38	5

Bunu destekleyen diğer bir bulgu ise, ürünün hedef maliyetinin aşılması durumunda bile maliyeti artıran ürün özellik ve fonksiyonlarının üründen çıkartılmasının işletmelerce en son tercih edilen stratejilerden birisi olmasıdır (bakınız Tablo 17).

Tablo 17: HM Kullanan İşletmelerin Tasarım Aşamasında Öngörülen Maliyetlerinin Aşılacağı Belirlendiğinde İzlenecek Stratejilerin Uygulanma Derecesi

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Ürünün öngörülen satış fiyatı artırılır	26	2 %7,4	4 %14,8	10 %37	9 %33,3	1 %3,7	3,12	3
Üründen beklenen kâr marjı azaltılır	27	-	4 %14,8	10 %37	12 %44,4	1 %3,7	3,37	4
Ürünün özellikleri ve fonksiyonelliği azaltılır	24	14 %51,9	8 %29,6	2 %7,4	-	-	1,50	1
Ürünün maliyet hedeflerini artırmak	24	21 %77,8	2 %7,4	1 %3,7	-	-	1,17	1
Üründen vazgeçilir	25	5 %18,5	9 %33,3	8 %29,6	3 %11,1	-	2,36	2

Bununla birlikte; hedef maliyetleme yönteminde hangi strateji seçilmiş olursa olsun temel amaçlardan birisi her zaman maliyet azaltımıdır. İşletmelerin hedef maliyetleme veya hedef maliyetlemeye benzer bir yöntemin kullanılmasından sonra sağladıkları faydanın, “üretim başladıktan sonra tasarım değişikliklerinin sayısının azalması” (3,78 - %66,6) da beklenen bir durumdur çünkü hedef maliyetleme yönteminde üretilmesi düşünülen ürünün, bazı stratejik nedenler dışında işletmenin üründen istediği uzun dönemli kârlılık hedeflerini veya istenen pazar payını sağlayacak olan hedef maliyet düzeyine uygun olarak tasarlanmadıkça üretimine izin verilmez. Bu nedenle, üretim öncesi tasarım aşamasında ürünün gerekli tasarım değişiklikleri tamamlandığından üretim başladıktan sonra çok gerekli olmadıkça tasarım değişikliği yapılmaz. Aynı zamanda, işletmelerin yaklaşık %78’inin üretim başladıktan sonra ürüne ilişkin herhangi ciddi bir maliyet tahmininde bulunmadıklarını belirtmeleri de (bakınız Tablo 18) üretim aşamasında ciddi tasarım değişiklikleri yapmadıklarını göstermektedir.

Tablo 18: HM Kullanan İşletmelerde Yeni Ürünün Maliyet Tahmin Zamanı

	Fikrim Yok	Evet	Hayır	Toplam
Fikir olarak yeni ürün belirlendikten sonra	2 (%7,4)	21 (%77,8)	4 (%14,8)	27 (%100)
Yeni ürünün tasarım aşaması süresince	1 (%3,7)	26 (%96,3)	-	27 (%100)
Yeni ürünün üretimine başlandıktan sonra	-	6 (%22,2)	21 (%77,8)	27 (%100)
Üretim tamamlandıktan sonra	-	-	27 (%100)	27 (%100)
Hiçbir aşamada maliyet tahmini yapılmamaktadır	-	-	27 (%100)	27 (%100)

İşletmelerin hedef maliyetleme uygulamasından sağladıkları bir fayda olarak, “pazara yeni ürün sunumu için gereken sürenin azalması” (3,59 - %59,2) da beklenen bir durumdur çünkü hızın son derece önemli olduğu rekabetçi pazar koşullarında hedef maliyetleme yöntemi, önce ürün prototipi tasarlanarak onun üretilebilirliğinin araştırılması yerine, zaman kaybını da ortadan kaldıran ürün tasarımı ile eş zamanlı olarak üretim süreçlerinin de hazır duruma getirilmesini öngörmektedir. Bu nedenle, ürün ve üretim süreçleri eş zamanlı olarak tasarlanarak, çatışan faaliyetlerin ve parçaların belirlenmesi olanaklı hale geldiğinden zaman kaybedilmeden bunların uyumlaştırılması yoluna gidilmektedir. Bu sayede daha sonra karşılaşılabilecek çok daha fazla zaman alıcı değişiklikler üretime geçilmeden önce elimine edilerek ürünün pazara sunum süresinin azaltılması sağlanır. İşletmelerin ürün ve süreç tasarımında eş zamanlı mühendislik yöntemini kullanmaları (bakınız Tablo 12) da bu bulguyu desteklemektedir. Bununla birlikte, işletmelerin ürün ve süreçlerin tasarımında problem çözümünde kullanılan hedef maliyetleme takımı kullanım düzeyinin yüksek olması (bakınız Tablo 14) ve bu hedef maliyet takımının hedef maliyetleme çalışmalarının tamamını koordine etmek için yetkili olması, ürün ve süreç tasarımı ile ilgili bölümlerin vereceği karar sürecini ve bürokratik işlemleri kısaltacağından pazara yeni ürün sunumu için gereken sürenin azalmasını sağlar. Aynı zamanda, işletmelerin yeni ürün geliştirme sürelerinin oldukça kısa olması da (bakınız Tablo 19) bu bulguyu desteklemektedir.

Tablo 19: HM Kullanan İşletmelerin Ürün Geliştirme Sıklığı

	Mevcut Ürünün Yeniden Tasarım Sıklığı		Yeni Ürün Geliştirme Sıklığı	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
1 yıldan az	12	%44,4	11	%40,7
1-2 yıl	5	%18,5	8	%29,6
2-3 yıl	2	%7,4	3	%11,1
3-5 yıl	2	%7,4	4	%14,8
5 yıldan fazla	5	%18,5	1	%3,7
Toplam	26	%96,3	27	%100

4.4. Hedef Maliyetleme Uygulamalarının Değer Zincirine Etkileri

Hedef maliyetleme uygulamasında elde edilecek başarıda değer zincirinin her aşamasının önemli katkısı vardır. Araştırma kapsamındaki işletmelere; hedef maliyetleme uygulamalarının değer zincirleri ile olan ilişkileri üzerindeki etkilerine ilişkin yargılara katılım düzeyleri sorulmuş ve elde edilen sonuçlar Tablo 20’de sunulmuştur.

Tablo 20: HM Kullanımının İşletmelerin Değer Zincirine Olan Etkisi

	N	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Mod
İşletme içindeki bölümler arasında işbirliğini geliştirdi	27	-	-	6 %22,2	20 %74,1	1 %3,7	3,81	4
Ürün ve süreç tasarımında tedarikçilerin rolünü artırdı	27	-	1 %3,7	5 %18,5	21 %77,8	-	3,74	4
Tasarım sürecine toptancı ve perakendecilerimizin etkisini artırdı	27	1 %3,7	2 %7,4	10 %37	14 %51,9	-	3,37	4
Müşteri ilişkilerimiz gelişti	27	-	-	2 %7,4	23 %85,2	2 %7,4	4,00	4

Tablo 20’ye göre; işletmelerin hedef maliyetleme kullanımının değer zinciri üyeleri ile olan ilişkilerine etkisine ilişkin yargılardan değer ve yüzde olarak en fazla katılım düzeyine sahip olanların; “müşteri ilişkilerinin gelişmesi” (4,00 - %92,6⁵), “işletme içindeki bölümler arasında işbirliğinin ge-

5 Yüzdeler; Katılıyorum ve Kesinlikle Katılıyorum seçeneklerinin toplamını ifade etmektedir.

İşmesi” (3,81 - %77,7), “ürün ve süreç tasarımında tedarikçilerin rolünün artması” (3,74 - %77,8) olduğu görülmektedir. En az katılım düzeyine sahip olan yargı ise; “tasarım sürecine işletmenin toptancı ve perakendecilerinin etkisinin” (3,59 - %51,9) artmasıdır.

Bu sonuçlara göre, işletmelerin değer zinciri üyeleri ile arasındaki ilişkilerin gelişmiş olması hedef maliyetleme uygulamalarında beklenen bir durum olmakla birlikte bu ilişkilerin niteliği önemlidir. Hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerin yaptıkları pazar analizlerinde müşterilerin ürünle ilgili istek ve beklentilerini belirlemeye oldukça fazla önem vermeleri (bakınız Tablo 11) ve bu istek ve beklentilerin daha çok sistematik yöntemler aracılığıyla direkt müşterilerden sağlanmaya çalışılması da (bakınız Tablo 21) müşteri ilişkilerinin gelişmesinde önemli bir etkidir. Bu aynı zamanda, müşterilerin hedef maliyetleme takımının bir unsuru olarak görüldüğünün de bir kanıtıdır.

Tablo 21: HM Kullanan İşletmelerin Müşteri Beklentilerini Belirleme Şekli ve Zamanı

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Tasarım öncesi pazar araştırmasıyla	27	1 %3,7	4 %14,8	3 %11,1	8 %29,6	11 %40,7	3,89	5
Ürün tasarım aşaması boyunca sürekli pazar araştırmasıyla	25	1 %3,7	1 %3,7	8 %29,6	9 %33,3	6 %22,2	3,72	4
Üretim sonrası (müşteriler ürünlerimizi kullandıktan sonra) pazar araştırmasıyla	25	3 %11,1	1 %3,7	4 %14,8	9 %33,3	8 %29,6	3,72	4
Sistematik yöntemler (anket yaparak, hedef gruplar ile görüşerek vb.) kullanarak	24	2 %7,4	1 %3,7	5 %18,5	7 %25,9	9 %33,3	3,83	5
Tedarikçiler ve satıcılardan geri bildirim yoluyla	25	6 %22,2	5 %18,5	3 %11,1	9 %33,3	2 %7,4	2,84	4

Hedef maliyetleme uygulamalarının yürütülmesinden ve sonuçlarından sorumlu olacak farklı işletme bölümlerinin temsilcilerinden oluşan hedef maliyetleme takımlarının kullanım düzeyinin yüksek olması da (bakınız

Tablo 14 ve 22) işletmelerin bölümleri arasındaki işbirliğinin gelişmesinde önemli bir etkidir.

Tablo 22: İşletmelerin Ürün Yaşam Dönemince Maliyetleme Yaklaşımı ve Maliyet Planlaması Kullanım Derecesi

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Ürün Yaşam Dönemince Maliyetleme	25	1 %3,7	3 %11,1	7 %25,9	6 %22,2	8 %29,6	3,68	5
Maliyet Planlaması	27	-	1 %3,7	3 %11,1	12 %44,4	11 %40,7	4,22	4

Hedef maliyetlemenin başarısı için tedarikçilerle olan işbirliğinin geliştirilmesi hedef maliyetleme uygulamalarındaki temel unsurlardan birisidir. Tedarikçilerle işbirliğinin gelişmiş olduğunu ifade eden işletmelere bu işbirliğinin niteliği açısından bakıldığında yeterli olduğu söylenemez. Hedef maliyetleme uygulamalarında ürün ve süreç tasarımı ile maliyet azaltımı ve analizi açısından stratejik ortaklar olarak görülmesi gereken tedarikçilerin, gerek işletmelerin hedef maliyetleme takımlarına katılım düzeyi (bakınız Tablo 14) açısından gerekse tedarikçilerin karşılaştıkları tasarım sorunlarına ilişkin destek verilmesi ve ürün ve süreçlere ilişkin maliyet dahil her türlü bilginin paylaşılması (bakınız Tablo 15) açısından yeterli bir işbirliği düzeyine sahip değillerdir. Satıcılarla olan ilişkilerin niteliği ise daha çok ürün tasarımı için müşterilerin istek ve beklentilerinin belirlenmesine yöneliktir (bakınız Tablo 11).

4.5. Hedef Maliyetleme Uygulamalarının Başarısını Etkileyen Faktörler

Hedef maliyetlemenin başarıyla uygulanmasında işletmelerin gerek kontrol edebildikleri gerekse kontrol edemedikleri bir çok faktör etkili olabilmektedir. Bu nedenle, hedef maliyetlemeyi veya benzer bir yöntem uygulayan işletmelere, işletmeleri açısından bu faktörleri nasıl değerlendirdiklerine ilişkin sorular sorulmuş ve elde edilen sonuçlar Tablo 23'te sunulmuştur.

Tablo 23: HM Kullanan İşletmelerde HM Uygulamasının Başarısını Etkileyen Faktörler

	N	Çok Düşük	Düşük	Normal	Yüksek	Çok Yüksek	Ortalama	Mod
Muhasebe bilgi sisteminin hedef maliyetleme uygulamalarını destekleme düzeyi	27	1 %3,7	-	5 %18,5	9 %33,3	12 %44,4	4,15	5
Üst yönetimin çalışanları gelişmeye teşvik etmesi ve her alanda sürekli iyileştirme çalışmalarını desteklemesi	27	1 %3,7	1 %3,7	6 %22,2	14 %51,9	5 %18,5	3,78	4
Yapılan maliyet azaltım ve yönetim faaliyetleri hakkında çalışanlara gerekli bilgi ve eğitimin sağlanması	27	1 %3,7	6 %22,2	6 %22,2	10 %37	4 %14,8	3,37	4
Bölümlerarası işbirliği sağlama düzeyi	27	-	1 %3,7	7 %25,9	13 %48,1	6 %22,2	3,89	4
Fiyatların zamanla düşme eğilimine karşılık ürün özelliklerini artırma zorunluluğu	27	-	1 %3,7	10 %37	10 %37	6 %22,2	3,78	4
Müşterilerin benzer ürünlerin kalite, özellik ve fiyat farklarını kıyaslama yeteneği	27	-	2 %7,4	5 %18,5	8 %29,6	12 %44,4	4,11	5
Müşterilerin istek ve ihtiyaçlarını ifade edebilme yeteneği	27	3 %11,1	2 3,7	8 %29,6	10 %37	4 %14,8	3,37	4
Müşterilerin rakip ürünlere yönelebile kolaylığı	27	-	1 3,7	5 %18,5	11 %40,7	10 %37	4,11	4
Pazara giriş engelleri	27	3 %11,1	9 %33,3	7 %25,9	5 %18,5	3 %11,1	2,85	2
Benzer ürünlere sahip rakiplerin sayısı	27	1 %3,7	1 %3,7	4 %14,8	12 %44,4	9 %33,3	4,00	4
Yeni ürün geliştirmeye (ar-ge) ayrılan yatırım tutarı	27	3 %11,1	5 %18,5	9 %33,3	8 %29,6	2 %7,4	3,04	3
Tedarikçilerin sayısı	27	2 %7,4	4 %14,8	8 %29,6	10 %37	3 %11,1	3,30	4
İşletmenin tedarikçiler üzerindeki fiyat belirleme gücü	27	2 %7,4	4 %14,8	4 %14,8	10 %37	7 %25,9	3,59	4
İşletmenin hedef pazarları analiz edebilme imkanı	27	1 %3,7	2 %7,4	5 %18,5	15 %55,6	4 %14,8	3,70	4

Tablo 23'e göre; hedef maliyetlemeyi veya benzer bir yöntemi kullanan işletmeler arasında hedef maliyetlemenin başarısını etkileyen faktörlerden "muhasabe bilgi sisteminin hedef maliyetleme uygulamalarını destekleme düzeyi"nin (4,15 - %77,7⁶) çoğu işletme tarafından yüksek olarak belirtilmesi olumlu bir durumdur. Nitekim hedef maliyetleme uygulamalarının başarıya ulaşmasında kilit öneme sahip muhasabe sisteminin, gerek ürün geliştirme ve planlaması için gerekse ürün tasarımı ve üretiminde maliyet azaltımı ve yönetimi için gerekli bilgileri sağlayacak şekilde oluşturulması gerekir. Bu da ancak bu bilgilerin üretilmesini sağlayacak ve maliyet azaltımını destekleyecek diğer yöntem, teknik ve araçların muhasabe sistemine dahil edilerek kullanılması ile mümkündür. Ürün yaşam döneminde maliyetleme, kaizen maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, maliyet planlaması, değer mühendisliği gibi maliyet azaltımı ve yöntemini destekleyici yöntem ve tekniklerin (bakınız Tablo 12, 22 ve 24) çoğu işletme tarafından yüksek düzeyde kullanılması da bu işletmelerin muhasabe sistemlerinin hedef maliyetlemeyi destekleyecek şekilde oluşturulduğunun bir kanıtı olduğu söylenebilir.

Tablo 24: İşletmelerin Uzun Vadeli Ürün ve Kâr Planlaması Kullanım Derecesi

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Uzun Vadeli Ürün ve Kâr Planlama	27	-	-	3 %11,1	12 %44,4	12 %44,4	4,33	4

Hedef maliyetlemeyi destekleyici örgüt kültürünün oluşturulması açısından önemli bir faktör olan "üst yönetimin çalışanları gelişmeye teşvik etmesi ve her alanda sürekli iyileştirme çalışmalarını desteklemesi" (3,78 - %70,4) seçeneğinin yine çoğu işletme tarafından yüksek olarak belirtilmesi olumlu bir durum iken diğer önemli bir faktör olan "yapılan maliyet azaltım ve yönetim faaliyetleri hakkında çalışanlara gerekli bilgi ve eğitimin sağlanması" (3,37 - %51,8) konusunda işletmelerin zayıf kaldıkları söylenebilir. Bununla birlikte çoğu işletme "bölümlerarası işbirliği sağlama düzeyi"ni (3,89 - %70,3) yüksek olarak belirtmesine karşılık yapılan maliyet azaltım ve yönetim faaliyetleri hakkında çalışanlara gerekli eğitimin verilmesi konusunun daha fazla dikkate alınması durumunda maliyet muhasebesi kav-

6 Yüzdeler; Yüksek ve Çok Yüksek seçeneklerinin toplamını ifade etmektedir.

ramları ve maliyet azaltım çalışmaları hakkında anlaşılabilirliği ve bölümlerarası iletişimi artıracığından bölümlerarası işbirliği düzeyinin daha da gelişmesine neden olacaktır. Bu ise, hedef maliyetleme uygulamalarının başarısı için gerekli olan her türlü bilginin paylaşıldığı ve çalışanlara sürekli iyileştirme ortamı sağlayacak güçlü bir örgüt kültürünün oluşturulmasına önemli bir katkı sağlayacaktır.

Çoğu işletmenin faaliyette bulunduğu sektör açısından “pazara giriş engelleri”nin (2,85 - %29,6) yüksek olmaması ve “benzer ürünlere sahip rakiplerin sayısı”nın (4.00 - %77,7) yüksek olması işletmeleri hedef maliyetleme uygulamalarını daha sistemli ve dikkatli bir şekilde uygulamaya zorlayacaktır. Önemli ölçüde giriş engelleri ile korunan sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler, rekabet koşulları kendilerini çok fazla zorlamayacağı için, gerek maliyet azaltımı gerekse ürün ve kâr planlamasına yönelik daha fazla gelişmiş ve kapsamlı hedef maliyetleme sistemlerine sahip olmak için çok fazla çaba sarfetmeyecekler hatta işletmeleri hedef maliyetleme uygulamalarını geçici veya kısmi (bazı önemli ürünlerde) olarak uygulamaya sevk edebilir. Hedef maliyetlemeyi kullanan veya benzer bir sürece sahip olan işletmeler arasında yaklaşık %33’ünün sadece bazı ürünler için hedef maliyetleme ilkelerini uyguladıklarını belirtmeleri de (bakınız Tablo 7) bu saptamanın bir açıklaması olarak görülebilir. Bu ise, köklü değişimler ve oldukça disipline edilmiş bir uygulama süreci gerektiren hedef maliyetleme uygulamalarının başarısını olumsuz yönde etkileyecektir. Aynı zamanda, çok fazla benzer ürünlere sahip rakiplerin bulunduğu rekabet ortamları ürünlerin fiyat, kalite, fonksiyonellik ve zamanlama açısından yaşam alanlarını daraltacağından işletmelerin farklılaştırma stratejisi izleyerek veya maliyet liderliği konumundan dolayı uzun süre üstünlük sağlaması mümkün olmayacaktır. Bu daralan ürün yaşam alanları işletmelerin fiyat, maliyet, fonksiyonellik ve zamanlama unsurlarını eşzamanlı olarak yönetmeye zorlayacak, bu da hedef maliyetleme uygulamalarının başarısını destekleyecektir.

Bununla birlikte araştırmaya katılan işletmelerin çoğunun hitap ettiği “müşterilerin benzer ürünlerin kalite, özellik ve fiyat farklarını kıyaslama yeteneği”nin (4,11 - %74) yüksek olması da bilinçli bir müşteri kitlesine sahip olduklarını göstermektedir. İşletmelerin büyük bir çoğunluğu tarafından “müşterilerin rakip ürünlere yönelebilmek kolaylığı”nın (4,11 - %77,7) yüksek olduğunun belirtilmesi de gerek müşteri bilinçlilik düzeyinin yüksek ve benzer ürünlere sahip rakiplerin sayısının fazla olmasının gerekse paza-

ra giriş engellerinin düşük olmasının doğal bir sonucudur. Tüm bu faktörlerin bir sonucu olarak varlıklarını sürdürmek ve hedef maliyetlemeden beklenen faydaları elde etmek isteyen işletmeler müşterilerin ihtiyaç ve beklentilerini belirlemeye daha fazla çaba harcayacaklardır. Bu ise, işletmeleri hedef maliyetleme uygulamalarını daha fazla müşteri odaklı olarak oluşturmaya zorlayarak müşteri memnuniyetini artıracığı için hedef maliyetleme uygulamasından sağlanacak faydaları da artıracaktır. Bu işletmelerin büyük bir çoğunluğunun yaptıkları pazar araştırmasında müşteri istek ve beklentilerini belirlemeye oldukça fazla önem vermeleri de (bakınız Tablo 11) müşteri odaklı hedef maliyetleme sistemine sahip olduklarının bir kanıtı olarak görülebilir.

Tüm bu faktörler işletmelerin oldukça rekabetçi bir ortamda faaliyette bulduklarını göstermektedir. Yoğun bir rekabetin yaşandığı pazar koşullarında, işletmelerin çoğunluğunun “fiyatların zamanla düşme eğilimine karşılık ürün özelliklerini artırma zorunluluğu”nun (3,78 - %59.2) yüksek olduğunu belirtmeleri doğaldır. İşletmeler rekabetçi bir konumda kalabilmek ve kârlılıklarını sürdürebilmek için zamanla düşürülen ürün fiyatlarının ve artırılmak zorunda olan ürün özelliklerinin etkisini maliyetlerine yansıtmak ve maliyetlerini daha etkin bir şekilde yönetmek zorundadırlar. Ürün özelliklerinin artırılması daha fazla tasarım anlamına geldiğinden, işletmeleri ürün tasarım sürecini sistematik maliyet düşürme baskılarına maruz bırakan daha kapsamlı ve gelişmiş hedef maliyetleme uygulamasına sahip olmaya zorlar ki işletmelerin büyük bir çoğunluğunun maliyet azaltımında ürün ve süreçlerin tasarımına odaklanmaları (bakınız Tablo 13) bunun bir göstergesi olarak yorumlanabilir. Bununla birlikte çoğu işletmenin “yeni ürün geliştirmeye (ar-ge) ayrılan yatırım tutarı” (3,04 - %37) her ne kadar yüksek olmasada yüksek yatırım maliyetine sahip ürünler üreten işletmeler doğal olarak maliyet yönetimi için tasarım sürecine daha fazla odaklanacaklardır. Bu ise, hedef maliyetleme uygulamalarının önemini artırdığı gibi hedef maliyetleme sürecinin daha dikkatli yönetilmesini gerektirir.

İşletmelerin çoğunun “hedef pazarları analiz edebilme imkanı”nın (3,70 - %70,4) yüksek olduğunu belirtmeleri hedef maliyetleme uygulamalarının başarısı açısından olumlu bir durumken, hedef müşteri kitlesinin “müşterilerin istek ve ihtiyaçlarını ifade edebilme yeteneği”nin (3,37 - %51,8) yüksek olmaması olumsuz bir durumdur çünkü gerek ürünün fiyatlandırılması gerekse tasarım ve maliyet azaltım çalışmaları müşterilerden elde edilen bilgiler doğrultusunda yapılacağından müşteri istek ve beklentilerini yanlış

anlamak veya anlaşılır olmadığı zaman ürün tasarımında gecikmelere yol açacağı gibi ürünün pazarda başarısız olmasının en önemli nedeni olacaktır. Bu nedenle, hedef maliyetleme sürecini baştan sona etkilemesi bakımından, istek ve ihtiyaçlarını yeterince açık olarak ifade edebilen müşteri kitlesine sahip işletmeler bu özelliğe sahip olmayan müşteri kitlesine hitap eden işletmelere göre hedef maliyetleme sürecini daha başarılı şekilde uygulama şansına sahiptirler.

Hedef maliyetleme sürecinin en önemli fonksiyonlarından biri de, tedarikçilerden sağlanacak girdilerin fiyatını belirlemektir. Bu durumun etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi ise, tedarikçilerin sayısına ve işletmelerin tedarikçiler üzerindeki fiyat belirleme gücüne bağlıdır. İşletmelerin çoğunluğunun "tedarikçiler üzerindeki fiyat belirleme gücü"nü (3,59 - %62,9) ve yaklaşık yarısının "tedarikçilerin sayısı"nın (3,30 - %48,1) yüksek olduğunu belirtmeleri bu işletmeler açısından olumlu bir durumdur çünkü söz konusu girdiler için belirlenen hedef maliyetler tedarikçilerin satış fiyatlarını oluşturacaktır. Bu nedenle, tedarikçiler üzerinde daha fazla hakimiyete sahip olan işletmeler maliyetlerini düşürmek için tedarikçileri üzerinde maliyet baskıları oluşturarak hedef maliyetleme uygulamalarından daha fazla fayda sağlayacaklardır. Yalnız burada dikkat edilmesi gereken husus, tedarikçiler üzerinde oluşturulan bu maliyet baskısının, tedarikçilerin karşılaştıkları tasarım sorunlarına ve diğer maliyet düşürme hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olarak dengelenmesi gerekir ki, işletmelerin çoğu bu durumu dikkate almamaktadır (bakınız Tablo 13).

Bir diğer dikkat edilmesi gereken konu ise, tedarikçi sayısının çok olmasının yanısıra bu tedarikçiler arasından dikkatli bir seçim yapılarak bu tedarikçilerle uzun dönemli sağlam ilişkiler geliştirip sağlanan girdiler konusunda kalite ve maliyet standartlarının korunmasını sağlamaktır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Hedef maliyetleme yönteminin Türk imalat işletmelerinde (İSO 500) uygulanma düzeyinin araştırılmasına yönelik yapılan bu çalışmada ulaşılan temel sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Hedef maliyetlemeyi kullanan veya benzer bir sürece sahip işletmeler;

- kapsamlı bir pazar analizi ve pazarlama bilgi sistemine sahiptirler,
- dengeli bir rekabet stratejisi izlemektedirler,
- kapsamlı bir maliyet tahmin sistemine sahiptirler ve bu işletmelerin

başarılı bir maliyet planlaması uyguladıkları söylenebilir. Buna bağlı olarak işletmelerin çoğu ürün yaşam döneminde maliyetleme anlayışına sahiptir.

Bu işletmelerin;

- hedef maliyetlemeden beklenen faydayı tam olarak sağlayabilmeleri için müşteri beklentilerinin ürün tasarımı öncesi belirlenmesine biraz daha fazla önem vermeleri gerekmektedir,
- tedarikçilerle düşük olan ilişkileri daha fazla işbirlikçi bir yapıya dönüştürülür ve tasarım süreçlerinin entegrasyon derecesi artırılırsa hedef maliyetleme sürecinden elde edebilecekleri faydalar da artacaktır.
- büyük bir kısmında bu yöntemin uygulanmasından dolayı elde ettikleri faydalar sırasıyla; müşteri memnuniyetindeki artış, bölümler arası işbirliğinin gelişmesi, maliyet azalışı ve toplam kârlılıktaki artış olarak ortaya çıkmaktadır.
- büyük bir kısmı hedef maliyetleme uygulamalarını destekleyecek muhasebe bilgi sistemine ve örgüt kültürünün oluşturulmasında önemli bir faktör olan üst yönetim tarafından çalışanları sürekli gelişmeye teşvik edici bir anlayışa sahiptirler.
- büyük bir kısmı pazara giriş engellerinin düşük, benzer ürünlere sahip rakiplerin fazla, hitap edilen müşteri kitlesinin bilinçlilik düzeyinin ve müşterilerin rakip ürünlere yönelebileme kolaylığının yüksek ve müşterilerin istek ve ihtiyaçlarını ifade edebilme yeteneğinin ve tedarikçi firma sayısının düşük olduğu, oldukça rekabetçi pazar koşullarında faaliyet göstermektedir.

6. KAYNAKÇA

BORGERNAS, Henrik, Gustav FRIDH (2003); The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms, School of Economics and Commercial Law, Göteborg University, Tutor: Christian Ax, Business School Department, D-Thesis in Management Accounting,

Autumn Term, s. 17, <http://www.handels.gu.se/epc/archive/00003329/01/03-04-3D.pdf> (17.04.2004).

BRAXTON, Peter J. (1999); "Target Costing Best Practices", TOC/CAIV Workshop 99-3 Conference, San Antonio, Thursday, November 4, 1999, ss. 1-98.

<http://acquisition.navy.mil/content/download/1441/7051/file/tarcost.pdf> (10.01.2008).

CHENHALL, Robert. H., Kim LANGFIELD-SMITH (1998); "Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study", **Management Accounting Research**, Vol: 9, ss.1-19.

CORRIGAN, John (1996); "Target Costing-A new approach", Australian Accountant, 66, 3,

Apr 1996, ABI/INFORM Global, 1996, ss. 53-54.

DEKKER, Henri, Peter SMIDT (2003); "A survey of the adoption and use of target costing in

Dutch firms", **International Journal of Production Economics**, 84, ss. 293-305.

Ernst&Young and IMA Survey (2003), "The State of Management Accounting", **2003 Survey of Management Accounting**, ss. 1-24.

FEIL, Patrick, Keun-Hyo YOON, Il-Woon KIM (2004); "Japanese Target Costing: A Historical Perspective", **International Journal of Strategic Cost Management**, Spring 2004, ss.

10-19.

JOSHI, P. L. (2001); "The international diffusional of new Management accounting practices:

the case of India", **Journal of International Accounting, Auditing&Taxation**, 10, 2001, ss. 85-89.

KIM, Il-Woon, Shahid ANSARI, Jan E. BELL, Dan SWENSON (1999); "Target Costing: Lessons from Japan", **International Journal of Strategic Cost Management**, Autumn, 1999, ss.

3-11.

Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB)

Destekleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik; Resmi Gazete Tarih ve Sayısı: 18.11.2005/25997, <http://www.kosgeb.gov.tr/dosyalar/yonetmelik/pdf/26194.PDF>

(06.05.2008)

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Yatırımlarında Devlet Yardımları Hakkında Karar;

Resmi Gazete Tarih ve Sayısı: 18.01.2001/24291,

<http://www.hazine.gov.tr/mevzuat/tm151.htm> (06.05.2008).

KWAH, Driscoll Ganye (2004); Target Costing in Swedish Firms – Fiction, fact or fact? "An Empirical study of some Swedish firms", Göteborg University, ISSN 1403-851X, 2004, http://www.handels.gu.se/epc/archive/00003655/01/inlaga_2003_24.pdf

SAVAŞ, Orhan (2003); "Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari**

Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 20, Ocak-Haziran 2003, ss. 183-201.

SULAIMAN, Maliah bt., Nik Nazli Nik AHMAD ve Norhayati ALWI (2004); "Management

Accounting Practices In Selected Asian Countries: A Review of The Literature", **Managerial**

Auditing Journal, Vol. 19 No. 4, 2004, ss. 493-508.

The Consortium for Advanced Manufacturing – International The American Institute of Certified Public Accountants and The University of Akron; **Target Cost – Best Practices Survey**, ss.1-15.

KOBİLERDE İÇ KONTROL YAPISININ MUHA- SEBE DENETİMİNE KATKISI

Doç.Dr. Mehmet ERKAN*

Arş.Gör.Dr. Berfu İLTER**

ÖZET

Küçük ya da büyük ölçekli işletme ayrımı yapılmaksızın tüm işletmelerde özellikle son yıllarda, iç kontrol yapısının oluşturulması gerekliliği artarak önem kazanmaktadır. Ayrıca bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler işletmelerin daha güvenilir ve ilgili bilgiyi daha hızlı üretebilmelerine de imkân tanımaktadır. Bu durum küçük ve orta ölçekli işletmelerin de büyük işletmelerde olması gerektiği gibi iç kontrol yapısının oluşturulması gerekliliğini gündeme getirmektedir. İç kontrol yapısının oluşturulması, muhasebe bilgi sisteminin etkin bir biçimde çalışmasına ve elde edilen bilgilerin etkin kullanımına önemli boyutta katkı sağlayacaktır. Bu çalışmada tüm işletmelerin iç kontrol yapısı oluşturmaları gerekliliğinin önemi ve muhasebe denetimine katkısı tartışılmaktadır.

Anahtar kelimeler: İç Kontrol, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ), Muhasebe, Denetim

ABSTRACT

THE ATTRIBUTION OF THE INTERNAL CONTROL OF SMEs TO THE ACCOUNTING AUDIT

Structuring an internal audit system is increasingly gaining importance in recent years in all organizations without considering whether small or large business organizations. On the other hand the developments in information technology enables organizations to produce knowledge rapidly. So this case forces SMEs to compose an internal audit system as well as in large organizations. Composing an internal audit system can contribute to the efficient use of obtained knowledges and accounting knowledge

* Afyon Kocatepe Üniversitesi Öğretim Üyesi

** Afyon Kocatepe Üniversitesi Öğretim Elemanı

system. In this study the importance of internal audit system and its contribution to accounting audit are discussed.

Keywords: Internal Control, Small and Medium Sized Enterprises, Accounting, Auditing

1. GİRİŞ

Küreselleşmeyle birlikte rekabetin artması, işletmeler için değişimi zorunluluk haline getirmektedir. Bu nedenle küreselleşme sürecine uyum sağlamaya çalışan işletmelerin kendi bünyelerinde birtakım değişimleri gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Küreselleşme sürecindeki ve bilişim teknolojilerindeki gelişmeler işletmelerin yapısında da değişimleri zorunlu kılmaktadır. İçinde bulunduğumuz bilgi çağında elde edilen bilginin işletme içinde hızlı ve kolay hareket etmesi de önem taşımaktadır. Bu durumun sağlanabilmesi için işletmelerde gerekli yapının ve yönetim şeklinin oluşturulması gerekmektedir.

Bir işletmenin organizasyon yapısı, iç kontrol yapısının oluşturulmasındaki temel unsurlarından birisidir. Organizasyon yapısının işletmedeki faaliyetleri, planlama, yürütme ve kontrol etmede katkı sağladığı bilinmektedir. İşletmenin büyüklüğü ile orantılı olarak, önemli görev alanlarının belirlenmesi, yetki ve sorumlulukların ortaya konulması, biçimsel ilişkilerin oluşturulması bu aşamada yapılması gereken işleri oluşturmaktadır.

Ancak küçük işletmelerde iç denetim birimi bulunmamaktadır. Bu durumda iç kontrole yönelik etkin prosedürlerin olmasını beklemek doğru olmayacaktır. Küçük işletmeler yetki ve sorumluluk devrine sıcak bakmamaktadırlar. Dolayısıyla işletme sahipleri tüm iç kontrol fonksiyonlarını kendi üzerlerinde toplamak isterler. Bu düşünceye sahip işletmeler büyüdükçe, faaliyet hacimleri arttıkça, işlemleri karmaşıklaştıkça ve rekabet ortamı yoğunlaştıkça başarılı olmaları mümkün değildir.

Bu nedenle bütün işletmelerde ölçek ayrımı yapılmaksızın öncelikle iç kontrol sisteminin oluşturulması günümüz koşullarında bir gereklilik olmaktadır. Bu şekilde bir yapılanmanın işletmeler için hayati önem taşıdığı görülmektedir.

2. Denetim Kavramının Gelişimi

Sanayi Devrimi öncesi ve sonrası 1900'lü yıllara kadar olan süreçte işletme yapılarında önemli sayılabilecek gelişmeler ortaya çıkmıştır. Ekonomideki gelişmelerin etkisiyle işletmeler giderek kurumsallaşmaya ve yönetimleri-

ni de profesyonel yöneticiler devralmaya başlamıştır. Bu durum sermaye sahiplerinin işletmelerinden doğru bilgi alma gereksinimi yaratmıştır. Dolayısıyla denetimin gelişimi hız kazanmıştır. Uygulama olarak denetim eski dönemlere dayanmasına rağmen, günümüz anlamındaki gelişimini Sanayi Devriminden sonra tamamlamıştır. Denetim kavramı Sanayi Devrimi ile başlayan hızlı gelişim sürecinde, günümüze kadar dört aşama geçirmiştir (Bozkurt 2006, 17-18):

- **Belge denetimi yaklaşımı:** Belge incelemesinde yoğunlaşan denetimde amaç, belgelerde olabilecek hata ya da hileleri ortaya çıkartabilmektir. Çalışmalar, belgelerin tamamını incelemeye yönelik olarak sürdürülmüştür.
- **Mali tablo denetimi yaklaşımı:** Bu dönemdeki anlayış, işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek ortaya çıkartılması yerine, mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne ulaşmak olmuştur.
- **Sistemlere dayalı denetim yaklaşımı:** Bu dönemde işletmelerin bünyelerinde gelişmiş iç kontrol yapılarını kurmaları, denetçilerin çalışmalarını yönlendirmeye başlamıştır. İç kontrol yapılarının niteliği, işletmelerin mali tablolarının güvenilirliklerinin göstergesi olarak algılanmıştır. İç kontrol yapısını inceleyen ve değerlendiren denetçiler, çıkan sonuçlar doğrultusunda denetim çalışmalarının kapsamını belirlemeye yönelmişlerdir. Bu yaklaşım günümüzde de önemini korumaktadır.
- **Yönetim denetimi yaklaşımı:** Denetim çalışmalarının alanı genişlemiş ve denetçiler işletmelere muhasebe dışındaki yönetim işlevleri konusunda da hizmet vermeye başlamışlardır.

3.KOBİ'ler Ve İç Kontrol Yapısı

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler kısaca KOBİ'ler dünya üzerinde birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de ekonominin büyük bir bölümünü oluşturmaktadır (Elitaş ve Aydemir 2008,92). Küçük ve esnek yapıları ile ekonomiye katkı sağlayan KOBİ'ler tüm dünyanın gündeminde yer almaktadır. Rekabetin ve değişikliğin çok yoğun yaşandığı günümüzde, istihdamın ve üretimin büyük bölümünü sağlayan KOBİ'ler değişimlere kolay uyum sağlayabilen yapılarıyla ekonomilerde önemli bir yerleri bulunmaktadır (Oktay ve Güney 2002, 1). Ancak kurulan her işletme zaman içerisinde bir takım değişimler geçirmektedir. Küçük ölçekli kurulan işletmeler zaman içerisinde orta ölçekli, orta ölçekli işletmeler büyük ölçekli işletmelere dönüşebilmektedirler.

Özellikle 1940'lı yıllardan sonra görülen işletme yapılarındaki büyümeler, karmaşık işlemler ve faaliyetlerin önemli oranda artması çeşitli sorunları gündeme getirmiştir. Üst düzey yönetimlerinin merkezden tüm işletme organizasyonuna doğrudan egemen olamamaları ilk sorun olarak görülmüştür. Bu gelişmeler araştırmacıları gerek teoride gerekse uygulama alanında yeni arayışlara itmiştir (Ataman vd 2001, 60). Bu tarihlerde başlayan iç kontrol ile ilgili çalışmalar, zaman içerisinde artmıştır. Günümüzde iç kontrol yapısı her büyüklükteki işletme için vazgeçilmez bir unsur olmuştur.

İç kontrol, işletmenin amaçlarına ve belirlenmiş politikalarına uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir düzende yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere, işletme tarafından oluşturulan kontroller bütünü olarak tanımlanabilir (Tokaç 2006, 261).

İç kontrol, uluslararası muhasebe uzmanları federasyonuna göre oldukça önemli işlevleri yerine getirmektedir, bunları (Duman 2008, 68-69);

- İşletmenin varlıklarının korunması,
- Yolsuzlukların ve yanlışlıkların önlenmesi,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Muhasebe bilgilerinin zamanında hazırlanmasının sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması biçiminde özetlemek mümkündür.

Konuya KOBİ'ler yönünden baktığımızda, her ne kadar küçük ve orta ölçekli işletmelerde çalışanlarının sayısının azlığı ve faaliyet alanının darlığı söz konusu olsa da bu tür işletmelerde de iç kontrol sisteminin önemli bir yere sahip olduğunu görmekteyiz. KOBİ'lerin piyasadaki varlıklarının devamı için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve iç denetimin olması gerekmektedir. Bu nedenle KOBİ'lerin; iç kontrol sisteminin kurulmasının ek bir maliyet unsuru olarak görülmeyip, işletmenin başarısı için en önemli araçlardan biri olduğu bilincinin ve farkındalığının yaratılması gerekir (Kurt ve Okan 2008, 155-156).

Çalışmamızda, iç kontrol yapısının muhasebe denetimine olan katkısı tartışılmaktadır. Ancak iç kontrolün muhasebe denetimine olan katkısından öte, işletmenin tüm faaliyetlerinde önemli katkılarda bulunacağı açıkça görülmektedir.

4. Muhasebe – Denetim İlişkisi ve İç Kontrol Sistemi

Muhasebe, bir işletmenin kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, işletmenin faaliyetleri sonucunda bu kaynaklarda oluşan artış ya da azalışları göstermektedir. Dolayısıyla muhasebeyi işletmenin finansal açıdan durumunu açıklayan ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemi olarak ifade etmek mümkündür (Duman 2008, 20).

Diğer taraftan denetim, muhasebe sürecini gözden geçirerek finansal tabloların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını belirleme sürecini ifade etmektedir. İşletmenin ekonomik verilerinin üretildiği sistem olan muhasebe, yaratıcı niteliği olan bir sistemdir. Denetimde ise yeni bir bilgi yaratılmamakta ancak muhasebe verilerinin değeri artmaktadır (Tokaç 2006, 217). Başka bir anlatımla ifade etmek gerekirse, denetime tabi tutulan muhasebe verilerinin güvenilirliği artmaktadır. Dolayısıyla işletmenin piyasadaki itibarı da bu duruma bağlı olarak yükselmektedir.

Son zamanlarda dünyanın birçok yerinde görülen muhasebe skandalları, finansal raporlamanın güvenilirliğinin sorgulanmasına neden olmuştur. Muhasebe skandallarının ortaya çıkışında etkin rol oynayan etkenlerden birisini de söz konusu işletmelerin iç kontrol sistemlerinin ve iç denetimlerinin etkin olmayışı oluşturmaktadır (Kurt ve Okan 2008, 150).

İşletmelerde iç denetim, işletmenin iç kontrol sisteminin amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen ve bu yönde üst yönetime rapor veren birimi oluşturmaktadır (Kaval 2005, 132). Uluslararası denetim standartları terimler sözlüğü iç denetimi, “iç denetim kapsamında yapılan faaliyetler, diğer işlerin yanı sıra; muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yeterlilik ve etkinliklerinin incelenmesini, değerlendirilmesini ve incelenmesini içeren, bir işletmenin içinde işletmeye hizmet vermek amacıyla kurulan bir değerlendirme faaliyetidir” olarak tanımlamaktadır.

İşletmeler iç denetim faaliyetlerini işletme içerisinde bir iç denetim birimi kurarak oluşturabilirler. Ayrıca işletme dışından bu hizmeti satın alarak ya da aynı zamanda her ikisini de kullanarak bu işlevlerini yerine getirebilmektedirler. İç denetim faaliyetinin nasıl oluşturulacağına (Kurt ve Okan 2008, 155);

- İşletmenin dahil olduğu sektörün yasal düzenlemelerinin,
- İşletmenin büyüklüğünün,
- İşletmenin politikalarının,

- İşletme yönetiminin tutum ve anlayışının incelenmesiyle karar verilecektir. İşletmelerde iç kontrol sisteminin ve iç denetim birimlerinin oluşturulmasının, son zamanlarda dünyanın bir çok yerinde ortaya çıkan muhasebe skandallarının önlenmesinde ve KOBİ'lerin piyasada güvenilir işletme kimliği kazanarak itibarlarının artmasında önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

5. Muhasebe Bilgi Sistemi ve İç Kontrol Etkileşimi

Küreselleşme, toplumun ve işletmelerin yapısında ciddi değişimlere yol açmıştır. Küreselleşmeyle birlikte ortaya çıkan bilgi toplumu, başta emek faktörü olmak üzere tüm üretim faktörlerinin, kamu ve özel sektör işletmelerinin teknolojik gelişmeler karşısında yeniden yapılanma gereğini de beraberinde getirmektedir (Güzelcık 1999, 64-67).

Dolayısıyla, bilginin etkin bir biçimde kullanılarak stratejik bir başarının elde edilebilmesi yenilikçi bir kültüre dayalı bilgi paylaşımını sağlayan bir örgüt kültürünü gerekli kılmaktadır (Tokaç2006, 45). Bu bağlamda muhasebenin, işletmede gerçekleşen değişimlerden haberdar olabilmesi ve bu değişimlere ayak uydurabilmesi için bilgiyi etkin olarak kullanabilmesi gerekmektedir.

Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerde tutar ile belirtilen çeşitli hareketlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz, yorum ve raporlama işlemlerinin yerine getirilmesi işine yaramaktadır (Tokaç 2006, 23).

Bir işletmede bilgi akışı olmadan yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesi ve işletme kaynaklarının etkin olarak kullanımının sağlanması mümkün değildir. Ayrıca, muhasebenin ürettiği bilgilerden işletme ile doğrudan ya da dolaylı olarak çıkarı bulunan birçok grup da yararlanmaktadır Bu durum işletme yöneticilerinin, işletmelerinde Yönetim Bilgi Sistemlerini ve onun önemli bir parçası olan Muhasebe Bilgi Sistemini oluşturmalarını gerekli kılmaktadır (Yılancı2001,39; Çonkar vd.,2002, 7).

Özellikle son yıllarda teknolojiye yaşanan gelişmeler işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinin daha hızlı bilgi üretebilmesine imkân tanımaktadır. Dolayısıyla muhasebe bilgi sistemi tarafından çok kısa sürede üretilen bilginin karar alıcıların kullanımına aynı hızla sunulabilmesi için doğruluğunun ve güvenilirliğinin de aynı hızla teyit edilmesi önem arz etmektedir. Ancak işletmelerdeki denetim mekanizmasının bilgi üretme hızı, günümüz muhasebe bilgi sistemlerinin bilgi üretme hızının çok gerisinde kalmaktadır (Ağca 2006, 63).

6. SONUÇ

Günümüz koşullarında KOBİ'lerin temel sorunu yoğun rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürebilmek ve küreselleşen dünya pazarında yer edinebilmektir. Sürekli değişim gösteren çevresel koşullarda KOBİ'lerin devamlılığının sağlanması daha düzenli bir biçimde organize edilmelerine bağlı olmaktadır. Ayrıca işletme yöneticilerinin de çalışmaları esnasında isabetli kararlar alabilmeleri için güvenilir bilgilere ve bu bilgileri üretecek bilgi sistemlerine ihtiyaçları bulunmaktadır.

KOBİ'lere ait finansal bilgilerin yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgi topluluğu arasında özel bir anlamı bulunmaktadır. Finansal bilgilerin güvenilirliği ise uygun olarak oluşturulmuş muhasebe bilgi sistemini ve iç kontrol yapısını gerekli kılmaktadır.

Ancak ülkemizde muhasebe bilgilerinden özellikle KOBİ'ler tam anlamıyla yararlanamamaktadır. Dolayısıyla bu işletmelerde iç kontrol yapısının da tanındığını söylemek mümkün olmamaktadır.

Sonuç olarak, diğer ülkelerde de olması gerektiği gibi Türkiye'de de KOBİ'lerin büyük ölçekli işletmelerde oluşturulması gerektiği gibi muhasebe bilgi sistemlerini ve iç kontrol yapılarını oluşturmaları artık bir gereklilik olmuştur. Günümüz KOBİ'lerinin de hızlı rekabet ortamında güvenilir işletme kimliğini kazanarak pazarda yer edinmeleri gerekmektedir. Bu durumun sağlanabilmesi ise büyük ölçekli işletmelerde olduğu gibi KOBİ'lerde de iç kontrol yapısının bulunması ve finansal verilerinin muhasebe denetimine tabi tutulması ile sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

- Ağaca, A. 2006. Sürekli Denetim: Denetimde Bir Devrim Mi Yoksa Bir Hayal Mi?, MÖ-DAV Muhasebe Bilim ve Dünyası Dergisi, Cilt: 8, Sayı:1,
- Ataman,Ü. R. Hacırüstemoğlu Ve N. Bozkurt. 2008. Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Alfa Basım Yayım, İstanbul,.
- Bozkurt, N. 2006. Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınlar İstanbul,.
- Çonkar, K. H. Ulsan.Ve M. Öztük. 2002. Genel Muhasebe, Gazi Kitapevi, Ankara,
- Duman, Ö. 2008 Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Tesmer Yayın No: 78, Ankara,.
- Elitaş, C Ve O Aydemir. 2008 “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları: İsviçre Örneği”, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:39, Temmuz
- Erdoğan, M. 2008 Denetim Kavramsal Ve Teknolojik Yapı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Eskişehir,
- Güzelcik, E. 1999. Küreselleşme ve İşletmelerde Değişen Kurum İmajı, Sistem Yayıncılık, İstanbul.
- Kaval, H, 2005. Muhasebe Denetimi, , Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kurt, G. Ve P,Okan. 2008 “BASEL II Kapsamında KOBİ’lerin İç Kontrol Sisteminin ve İç Denetiminin Etkinliğinin Sağlanmasına Yönelik Öneriler”, I. Uluslar arası Sempozyum: KOBİ’ler ve BASEL II “BASEL II’ye Geçiş Öncesi KOBİ’lerde Genel Durum Değerlendirmesi Sorunlar ve Çözüm Önerileri” Bildiriler Kitabı, İzmir Ekonomi Üniversitesi, İzmir, 2-4 Mayıs,
- Oktaç, E Ve A Güney, 2002. “Türkiye’de KOBİ’lerin Finansman Sorunu ve Çözüm Önerileri”, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti:Doğu Akdeniz Üniversitesi, 21.Yüzyılda KOBİ’ler: Sorunlar, Fırsatlar ve Çözüm Önerileri Sempozyumu, 03-04, Ocak
- Tokaç, A. 2005. Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi, Tunca Kitabevi, İstanbul.
- Yılandıcı, M. 2001.Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni, MÖDAV Muhasebe Bilim ve Dünyası Dergisi, Cilt: 3, Sayı:3, Eylül,

CANLI VARLIKLARIN GERÇEĞE UYGUN DEĞERİNİ BELİRLEME HİYERARŞİSİ

Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL*

ÖZET

Bu çalışmada, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için bir akış şeması geliştirilmiştir. Geliştirilen akış şeması çerçevesinde her bir yöntem, örnekler yardımı ile ayrı ayrı ele alınmış ve gerçeğe uygun değer tespiti için ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur.

Anahtar sözcükler: Canlı varlık, gerçeğe uygun değer, TMS 41

ABSTRACT

ESTIMATING HIERARCHY OF BIOLOGICAL ASSETS FAIR VALUES

In this paper, a flow diagram for estimating the fair value of biological assets is developed. According to the flow diagram developed, each method is examined separately with examples and explanations are given for the estimation of the fair values.

Keywords: Biological assets, fair value, IAS 41

1. GİRİŞ

Türkiye Muhasebe Standartları 41 no.lu Tarımsal Faaliyetler standardında (TMS 41) canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın oluşmaması durumunda gerçeğe uygun değer belirlenmesi için uygulanacak seçenekler açıklanmış, bunların sıralaması hakkında ise net bir bilgi yer almamıştır. TMS 41'e göre canlı varlıkların değerlendirilmesi aktif piyasada oluşan fiyatla yapılacak, aktif piyasa yoksa diğer yöntemler uygulanacaktır. Çalışmamızda gerçeğe uygun değer belirlenmesi için standartta yer alan yöntemlerden yola çıkılarak bir akış şeması oluşturulmuş ve bu şema yardımıyla canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri belirlenmeye çalışılmıştır.

* Harran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü,
e-posta: omerfaruk@hotmail.com

2. CANLI VARLIKLARDA GERÇEĞE UYGUN DEĞERİN BELİRLENME HİYERARŞİSİ

Gerçeğe uygun değer bilgisi ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişki-den etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirmesine veya bir borcun ödenmesine esas teşkil edecek olan fiyatı ifade etmektedir (TMS 41, md.8). Bu değer, canlı varlıklardaki biyolojik dönüşümün finansal tablolarında yer almasını sağlayacak dinamik bir yapıya sahiptir. Net gerçeğe uygun değer ise canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinden pazara götürme ve pazar yerinde katlanılması beklenen tahmini maliyetlerinin indirilmesiyle bulunan tutardır.

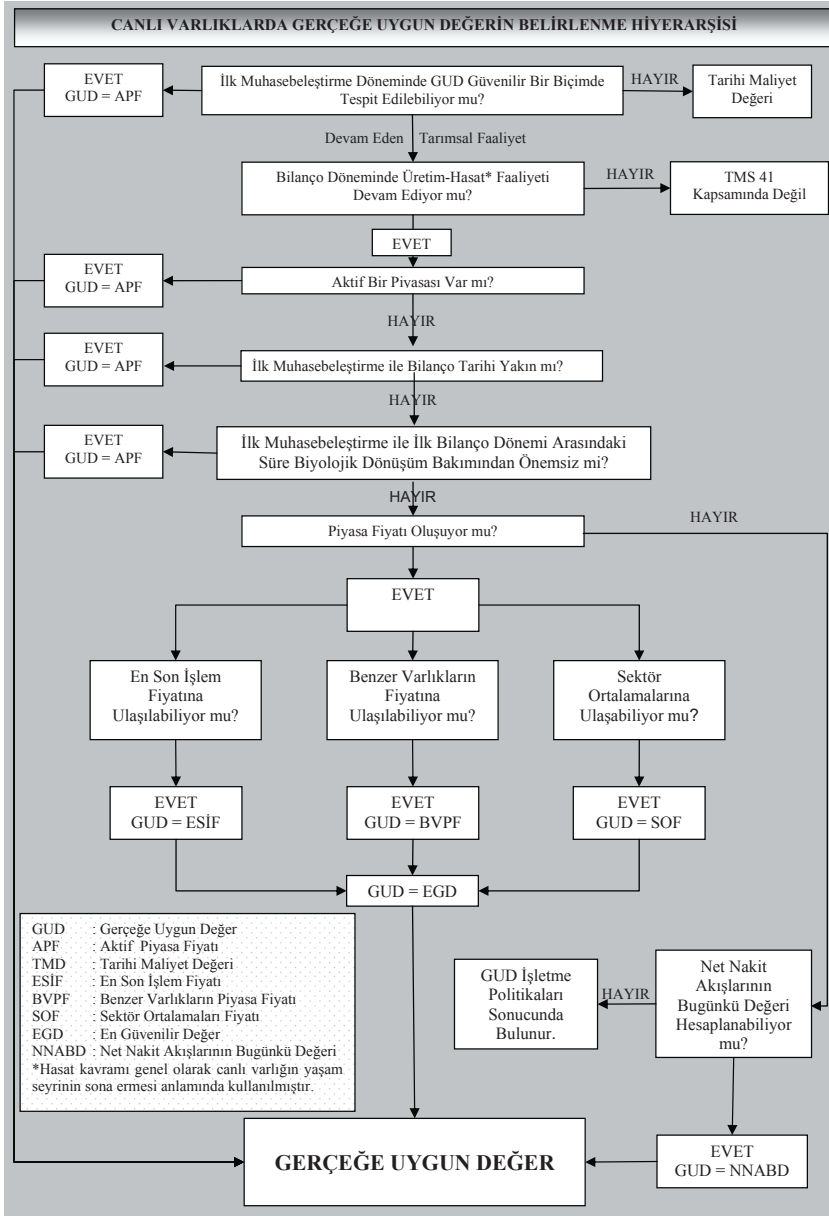
Çalışmamızda, gerçeğe uygun değer kavramının tespit edilmesi ile ilgili TMS 41'de yer alan açıklamalardan yararlanılarak bir akış şeması oluşturulmuş ve örnekler verilmiştir. (Örneklere sadece çözüme katkı sağlayacak veriler yer alacaktır.) Akış şeması oluştururken gerçeğe uygun değer belirlenmesi için en kolay veya en göz önündeki yöntemden başlanması esas alınmıştır. Örneğin işletme, ilk bilanço dönemine gelindiğinde henüz 1 ay önce dikmiş olduğu çam fidanlarının gerçeğe uygun değerini tespit etmek için, en son işlem fiyatını tespit etmek, benzer varlıkların fiyatını tespit etmek, sektör ortalamalarını almak veya net nakit akışlarını öngörmek yerine, *diktiği çam fidanını gözlemlemesi ve izlemesi başlangıç için yeterli olacaktır*. Biyolojik dönüşümde herhangi bir değişiklik var ise, işletmenin bu değişiklikleri tespit etmek için diğer yöntemlere geçiş yapması uygun olacaktır. Bu görüş standartta şu ifadelerle yer almıştır (TMS 41, md.52): *“Biyolojik dönüşüm, her biri gözlemlenebilen ve ölçülebilen, büyüme, bozulma, üretim ve dölllenme gibi çeşitli fiziksel değişimlerle sonuçlanır. Söz konusu fiziksel değişikliklerin her biri, beklenen ekonomik fayda ile doğrudan ilişkilidir. Hasat nedeniyle canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişim de, fiziksel bir değişimdir.”*

Aktif bir piyasanın bulunması durumunda piyasada oluşan değer, gerçeğe uygun değerdir. Bu nedenle aşağıda yer alan açıklamalara akış şemasındaki *aktif bir piyasanın bulunmaması* seçeneğinden başlanmıştır.

2.1. İlk Muhasebeleştirme Dönemi Açısından Değerleme

Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme döneminde aktif bir piyasanın bulunmaması veya gerçeğe uygun değerine ilişkin tahminlerin güvenilir olmaması durumunda, bir defaya mahsus olmak üzere, tarihi maliyet değeri ile finansal tablolarda yer alabilir (TMS 41, md.30).

Örnek: X Tarım İşletmesi 01.10.2007 tarihinde başlayan özel hesap dönemini kullanmaktadır. İşletme 03.10.2007 tarihinde 100 YTL tutarında birer fidesi satın almıştır. Buna göre gerçeğe uygun değer tespiti açısından canlı varlıkların durumu aşağıdaki gibi değerlendirilebilir.



İlk muhasebeleştirme döneminde canlı varlıklarla ilgili güvenilir bir fiyatın oluşmaması ve edinim tarihi ile aktive alma tarihinin aynı veya yakın tarih

olması nedeniyle gerçeğe uygun değer olarak tarihi maliyet değeri alınabilir ve aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir.

03/10/2007		
160 FİDELER*		100.00
160.10 Yetişmekte Olan Fideler		
İLGİLİ HESAPLAR		100.00
Fidelerin Gerçeğe Uygun Değerle Değerlemesi		

* Bu hesap Tekdüzen Hesap Planında yer almadığı halde tarafımızdan önerilmiştir.

2.2. İlk Muhasebeleştirme İle İlk Bilanço Dönemi Arasındaki Sürenin Biyolojik Dönüşüm Açısından Önemine Göre Değerleme

İlk muhasebeleştirme sürecinden sonra gerçeğe uygun değer için önemli bir süreç olan ilk bilanço dönemi gelmektedir. İlk muhasebeleştirme ile ilk bilanço dönemi arasındaki süre işletmenin kullandığı finansal tablonun düzenlenme sıklığına göre değişiklik göstermektedir. Bu noktada önemli olan husus aradan geçen süre zarfında canlı varlığın fiziki durumunda meydana gelen değişiminin önemli olup olmadığıdır.

Örnek: X Tarım İşletmesinin faaliyet konusu seracılık ve fidancılıktır. İşletme 01.10. 2007 tarihinde 200 YTL tutarında biber fidesi ve 300 YTL tutarında çam fidanı satın alıp dikmiş ve muhasebeleştirmesini yapmıştır. 31.12.2007 tarihli dönem sonu bilançosunda canlı varlıkların durumu, gerçeğe uygun değer açısından aşağıdaki gibi değerlendirilir.

Örneğimizde, her iki bitkinin dikim ve dönem sonu değerlendirme tarihi aynıdır. Burada özellikli husus aradan geçen üç aylık sürede biyolojik dönüşümün canlı varlıklarda meydana getirdiği etkidir. Her iki varlıktaki biyolojik dönüşüm izlenerek bu durum tespit edilebilir.

Biber fidesi, tek yıllık ve ortalama ömrü dokuz ay olan bir bitkidir. Dolayısı ile aradan geçen süre bitkinin toplam ömrünün 1/3' üne denk gelmektedir. Biber fidesi normal şartlarda dikim tarihinden itibaren 3. ayda ürün vermeye başlamaktadır. Yani ilk işlem tarihinden ilk bilanço tarihine kadar geçen süre zarfında fide 'Yetişmekte Olan Fideler Hesabı'ndan çıkarılıp 'Hasat Edilen Fideler' hesabına aktarılacak duruma gelmiştir. Bu durumda fidede bir değer artışı söz konusudur. Bu değer artışı '649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı'nda gösterilebilir.

Çam fidanı ise çok yıllıklı ve fiziki ömrünün oldukça uzun olması nedeniyle aradan geçen 3 aylık süre biyolojik dönüşüm açısından önemsizdir. Bu nedenle fidan, ilk muhasebeleştirme değeri ile bilançoda görünmeli ve değerlendirme artışı veya azalışı ile ilgili herhangi bir kayıt yapılmamalıdır. Canlı varlıklarda meydana gelen değer artış ve azalışları aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir.

.. / .. / ...		
160⁰ FİDELER		XXX
160 40 Değer Artışı		
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	XXX
Mali Tablo Dönemindeki Canlı Varlık Değer Artışları		
.. / .. / ...		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR		XXX
	160 FİDELER	XXX
160 30 Değer Azalışı		
Mali Tablo Dönemindeki Canlı Varlık Değer Azalışları		

2.3. Piyasa Fiyatı Açısından Değerleme

Canlı varlıklara ait aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada oluşan fiyat gerçeğe uygun değerdir (TMS 41, md.17). Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda ise işletme, canlı varlıkla ilgili en son işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör ortalamaları bilgilerinden bir veya daha fazlasına ulaşmaya çalışarak bunlar arasından en uygununu gerçeğe uygun değer olarak belirlemelidir (TMS 41, md.18). Standart, nasıl ki canlı varlıklar veya tarımsal ürünlerin birden fazla aktif piyasasının olması durumunda içlerinden en uygununu seçmeyi işletmeye bırakıyorsa, burada da aynı şekilde kararı işletmeye bırakmaktadır.

2.3.1. En Son İşlem Fiyatı

Canlı varlığa ilişkin aktif bir piyasanın oluşmaması durumunda ilk seçenek olarak varlıkla ilgili en son işlem fiyatı tespit edilmeye çalışılır (TMS 41, md.18/a). En son işlem fiyatına göre, işlem tarihi ile ilk bilanço tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması durumunda canlı varlığa ilişkin en son işlem fiyatı gerçeğe uygun değer için esas alınabilir.

Burada özelliikli konu, canlı varlıklarla ilgili aktif bir piyasanın oluşmamasından dolayı, aktif olmayan piyasadaki fiyatı belirlemeye çalışmak ve bu nedenle bir önceki seçenekte *canlı varlıkta meydana gelen biyolojik dönüşüme ilave olarak ekonomik koşullardaki değişimi de* dikkate almaktır.

Örnek: X Tarım İşletmesi, 01.06.2007 tarihinde 100 TL tutarında kayısı fidanı alıp serasına dikmiştir. İşletme, 31.12.2007 tarihli finansal tablo döneminde, biyolojik dönüşümünde bir miktar artış meydana gelen kayısı fidanlarını değerlemek istemekte, fakat son altı ay içinde piyasanın durgunluğundan dolayı gerçeğe uygun değer belirlenmesi konusunda ikilem yaşamaktadır. X Tarım İşletmesi, kayısı fidanına ait gerçeğe uygun değeri şu şekilde belirlemelidir:

Kayısı fidanları, ilk işlem tarihi ile ilk bilanço tarihi arasında bir miktar biyolojik dönüşüme uğramışsa da önemli olan piyasa fiyatının ne olacağıdır. Piyasanın durgun bir seyir izlemesinden dolayı fidandaki biyolojik dönüşüme karşın herhangi bir pazar fiyatı oluşmadığından dolayı değer artışı veya azalışı bilinmemektedir. Bu nedenle işletme en son işlem fiyatı olan 100 YTL' yi gerçeğe uygun değer olarak belirleyebilir.

2.3.2. Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı

Piyasa fiyatı oluşmayan bir varlığın yerine piyasa fiyatı bulunan benzer bir varlığın emsal alınıp, gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra bulunan değerin, gerçeğe uygun değer olarak kabul edilmesi şeklinde açıklanabilir (TMS 41, md.18/b).

Örnek: X Tarım İşletmesi 10 dönüm plastik serada biber üretimi yapmakta ve ilk bilanço dönemi geldiğinde canlı varlıklarının gerçeğe uygun değerini tespit edememektedir. Bu esnada, civardaki topraksız tarım (perlit) ile biber üretimi yapan 15 dönümlük bir cam sera 1.750.000 YTL' ye satılmıştır. Satılan sera ile mevcut sera arasındaki farklılık sadece teknik özelliklerden kaynaklanmakta olup, dikimi yapılan fidelerin niteliği, dekar başına fide sayısı ve fidelerin dikim tarihi aynı özellikleri taşımaktadır. X Tarım İşletmesi, bu fiyatı esas alarak gerçeğe uygun değeri aşağıdaki gibi tespit edebilir.

X Tarım İşletmesi, satılan seranın aşağıda yer alan ayrıntılı anahtar teslim fiyatı bilgilerine ulaşmış ve *benzer varlıkların piyasa fiyatı* yönteminden yola çıkılarak yapılan hesaplama sonucunda *satılan seraya ait* canlı varlıkların değerini bulmuştur.

Cinsi	(Satılan Sera)	YTL/dekar
Konstrüksiyon ve cam		35.000 YTL
Perlit		5.000 YTL
İşçilik		2.000 YTL
Damlama sulama		3.000 YTL
Isıtma sistemi		10.000 YTL
Betonlara, yol, arazi tesviye		3.000 YTL
Gümrük vergisi ve nakliye		2.000 YTL
Toplam		60.000 YTL/dekar
Arazinin değeri		30.000 YTL/dekar
Seranın değeri		900.000 YTL
<u>Arazinin değeri</u>		<u>450.000 YTL</u>
Toplam		1.350.000 YTL
Satış fiyatı		1.750.000 YTL
<u>Satıştan sağlanan kâr (Anahtar Teslim Fiyatı Üzerinden)</u>		<u>100.000 YTL</u>

Canlı Varlıkların Değeri (Satılan seraya ait) 300.000 YTL

X Tarım İşletmesi benzer varlıkların piyasa fiyatı yöntemine (satılan seraya) göre gerekli düzeltmeleri yaptıktan sonra *kendi serasına ait* canlı varlıkların gerçeğe uygun değerini bulacaktır. Düzeltmelere ilişkin açıklamalar aşağıdaki şekildedir.

X Tarım İşletmesi, kendi serasında plastik malzeme kullandığı için satılan sera ile arasındaki konstrüksiyon ve cam farkının dekar başına % 50 daha az olduğunu öğrenmiştir. Böylece satılan seraya ait 35.000 YTL/dekar yerine kendi serası için 17.500 YTL/dekar rakamını almıştır. Kendi serasında perlit kullanmadığı için satılan serada perlitten kaynaklanan 5.000 YTL/dekar fiyatını da indirdikten sonra toplamda 22.500 YTL / dekar (5.000 YTL/dekar + 17.500 YTL/dekar) fiyat farkı oluşmuştur. Satılan seranın dekar başına değeri 60.000 YTL olduğuna göre, X Tarım İşletmesi kendi serası için dekar başına değeri 37.500 YTL (60.000 – 22.500) olarak hesaplamıştır. X Tarım İşletmesine ait seranın toplam alanı 10 dekar olduğuna göre toplam sera değerini 375.000 YTL (37.500 YTL x 10 dekar) olarak hesaplamıştır. Satılan 15 dekarlık seradaki canlı varlık değeri 300.000 YTL olduğuna göre, dekar başına 20.000 YTL canlı varlık olduğunu hesaplamış ve kendi 10 dekarlık serasındaki canlı varlıkların değerini de 200.000 YTL (20.000 YTL x 10 dekar) olarak bulmuştur. Böylece kendi serasının canlı varlıklarla bir-

likte 575.000 YTL (375.000 + 200.000) olduğunu tespit etmiş ve bulunduğu değerlerin güvenilir olduğunu anlayınca canlı varlıklarını 200.000 YTL olarak finansal tablolarda göstermiştir.

Bu noktada bir parantez açıp, TMS 41’de bu konuda yer alan başka bir açıklamaya dikkati çekelim. TMS 41’e göre tarımsal arazi ve fiziksel olarak tarımsal araziye bağlı olan biyolojik varlıkların değerlemesi birbirinden bağımsızdır. Biyolojik varlıklar, araziden ayrı olarak satış noktasındaki tahmini maliyetler ve pazara götürme maliyetleri çıkarıldıktan sonra kalan net gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmektedir. Standart, biyolojik varlıkların tarımsal araziye bağlı olmasından dolayı ayrı bir pazarı olamayacağını fakat biyolojik varlıkların üzerinde bulunduğu tarımsal arazi için aktif bir pazarın oluşabileceği görüşünden hareketle biyolojik varlıklara ilişkin değerlemenin nasıl yapılacağını açıklamıştır. Standartta bu durum birleşik varlıklara ilişkin bilginin, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanabileceği yönündedir (TMS 41, md.25). Standartta yer alan açıklamalardan yola çıkarak geliştirdiğimiz formülü canlı varlıkların gerçeğe uygun değerini bulmak için örneğimize uygulayabiliriz.

$$a = d - (b+c)$$

a= Tarımsal Araziye Bağlı Biyolojik Varlıklar

b= İşlenmemiş Tarımsal Arazi

c= Tarımsal Araziyi İşlemek İçin Katlanılan Maliyetler

d= Biyolojik Varlıklar+İşlenmiş Tarımsal Arazi (Toplam Değer)

$$a = 1.750.000 - (450.000 + 900.000)$$

$$a = 400.000 \text{ YTL} - 100.000 \text{ YTL kâr}$$

$$a = 300.000 \text{ YTL (Satılan Seradaki Canlı Varlıkların Değeri)}$$

2.3.3. Sektör Ortalamaları Fiyatı

Standart, diğer iki seçeneği birer cümle ile de olsa açıklarken bu seçeneğin açıklamasını örnek vererek yapmış ve “bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri” ifadesini kullanmıştır. (TMS 41, md18/c)

Örnek: X Tarım İşletmesi 10 dekarlık serada domates üretimi yapmakta ve canlı varlıklarını gerçeğe uygun değer ile değerlemek istemektedir. Sektör ortalamaları modeline göre gerçeğe uygun değer şu şekilde belirlenebilmektedir:

Sektör ortalamaları modeline göre işletme, kendi sektörüne ait ortalama

verimi esas almalıdır. İşletmelerin faaliyette buldukları sektöre göre ortalama verim değışkenlik gösterebilmektedir. X Tarım İşletmesi bir dekar seradan elde edilecek ürün miktarını belirlemek durumundadır. İşletme domates için bu verimin yaklaşık 7 ton/dekar olduğunu tespit etmiştir. İşletme, canlı varlıklarını bu miktar üzerinden değerlemelidir.

2.4. Net Nakit Akışları Yöntemi

Standart yukarıda açıklanan üç seçeneğin de gerçeğe uygun değerin tespit edilmesi ile ilgili sonuç vermemesi durumunda net nakit akışlarının kullanılmasını önermektedir (TMS 41, md.20-23). Net nakit akışları yöntemi ile ilgili açıklamalarımızı üç aşama halinde verebiliriz.

Birinci aşama; varlıklara ilişkin dönemler itibarıyla nakit girişleri, nakit çıkışları ve nakit çıkışı gerektirmeyen giderlerin tahmin edilmesi sonucunda hesaplanan net nakit akışlarının tespit edilmesidir. *Nakit girişleri* hasat sonucunda elde edilmesi beklenen gelirler, *nakit çıkışları* ilk madde malzeme, işçilik vb. giderler, *nakit çıkışı gerektirmeyen giderler* ise amortismanlardır. Standart, net nakit akışları oluşturulurken canlı varlığın mevcut konumu göz önüne alınarak tahminlerin yapılmasının altını çizmiş ve gelecek dönemlerde canlı varlıklarla veya işletme ile ilgili yapılması düşünülen faaliyetlere yer verilmemesi gerektiğini belirtmiştir. Örneğin işletme, hasat aşamasındaki fireyi en aza indirecek bir makine satın almayı planlamış fakat henüz satın almamış ise, net nakit girişlerini belirlerken hasat miktarının tahminini makineye göre değil, mevcut hasat şekline göre belirlemelidir.

İkinci aşama, bugünkü değer faktörünü hesaplamak için uygun bir iskonto oranı tespit etmektir. Bugünkü değer faktörü $1 / (1 + i)^n$ formülü ile bulunur. Formülde; *i*: iskonto oranını, *n*: dönem sayısını ifade etmektedir. Bu iskonto oranı, paranın zaman değerinden dolayı birinci aşamada bulunan nakit akışlarını bilanço günündeki değere taşımak için kullanılacaktır.

Üçüncü aşama ise, net nakit akışlarının iskonto yardımı ile bulunan bugünkü değer faktörüne bölünerek, bilanço gününe taşınmasıdır.

Örnek: X Tarım İşletmesinin 1. ara dönem sonu finansal tablosunda canlı varlıklarının gerçeğe uygun değerin belirlenmesine yönelik net nakit akışlarının bugünkü değerini bulmak amacıyla oluşturduğu bilgiler Tablo 1'de verilmiştir. İşletme net nakit akışlarını bugünkü değere indirmek için piyasada geçerli olan 3 aylık % 4,5 faiz oranını kullanmıştır. Buna göre işletmenin nakit akışlarının bugünkü değeri aşağıdaki gibi belirlenir:

Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri (YTL)

Unsurlar	DÖNEM			
	1. Ara Finansal Tablo	2. Ara Finansal Tablo	3. Ara Finansal Tablo	4. Ara Finansal Tablo
Nakit Girişi	5.000	8.000	9.000	4.000
Nakit Çıkışı	12.000	5.000	2.000	1.000
Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler	500	300	200	100
Nakit Akımı	-6.500	3.300	7.200	3.100
İskonto Oranı	4,50%			
Nakit Akımlarının Bugünkü Değeri	-6.220,10	3.021,91	6.309,34	2.599,54
		3.157,89	6.593,26	2.716,52
			6.889,95	2.838,76
				2.966,51
Bugünkü Değerler Toplamı	5.710,69	12.467,67	9.728,72	2.966,51
	1. Dönem Başı	2. Dönem Başı	3. Dönem Başı	4. Dönem Başı

İşletmenin 1.dönem sonu mali tablolarında, canlı varlıklar için, net nakit akışların bugünkü değerine göre bulunan değer 12.467,67 TL'dir. İşletme bu rakamı gerçeğe uygun değer olarak kullanabilir.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle belirlenme hiyerarşisi ile ilgili buraya kadar yapılan açıklamalar maddeler halinde aşağıdaki şekilde sıralanabilir. (Sonuçlar önerdiğimiz hiyerarşi göz önüne bulundurulurarak tasnif edilmiştir.)

i. TMS 41, canlı varlıkların finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle gösterilmesini esas alan bir sistem getirmektedir.

ii. Bu varsayım sadece canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında geçerliğini geçici olarak yitirebilir. Finansal tablolara ilk alınma esnasında ise gerçeğe uygun değer kullanılır.

iii. Finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer alan bir canlı varlık, bu tarihten sonraki tüm finansal tablolarda da gerçeğe uygun değerle yer almalıdır.

- iv. Gerçeğe uygun değer aktif bir piyasayı esas almaktadır.
- v. Canlı varlığın aktif bir piyasada değerini belirleyecek unsurların başında, biyolojik dönüşüm gelmektedir.
- vi. Biyolojik dönüşüm canlı varlıklarda meydana gelen *gözlemlenebilen ve ölçülebilen* değişimdir.
- v. Biyolojik dönüşüm, aktif bir piyasa ile birleşerek gerçeğe uygun değer oluşturur.
- vi. Canlı varlıkları aktif bir pazara götürmek her zaman mümkün olmayabilir (bitkilerin toprağa bağlı olmasından dolayı) veya aktif bir pazar oluşmayabilir.
- vii. Bu durumda gerçeğe uygun değer belirlenmesi için farklı yöntemlere başvurulur.
- viii. Piyasa fiyatını ve net nakit akışlarını dikkate alan yöntemlerden önce, canlı varlığın ilk işlem (ekim,dikim vb.) tarihi esas alınarak biyolojik dönüşümlerindeki *gözlemlenebilen ve ölçülebilen* değişim dikkate alınabilir.
- ix. Piyasa fiyatını esas alan yöntemlerden biri veya daha fazlasından sonuç alınması durumunda, alınan sonuçlardan uygun olanı gerçeğe uygun değer olarak belirlenir.
- x. Aktif piyasa, biyolojik dönüşüm ve piyasa fiyatı seçeneklerinden sonuç alınmaması durumunda net nakit akışları yöntemi uygulanır. Bu yöntem hesaplamaya ve tahmine dayanmaktadır. Bu nedenle yöntemden 'gerçeğe yakın' bir sonuç alınması, nakit akışlarının ve iskonto oranlarının belirlenmesindeki hassasiyete bağlıdır.
- xi. Bu seçenekten de sonuç alınmaması durumunda işletme yönetimi, kendi politikaları neticesinde gerçeğe uygun değer belirler ve bu durumu açıklar.
- xii. Gerçeğe uygun değer belirlenip canlı varlıklar bu değer üzerinden finansal tablolara alındıktan sonra, gelecek hesap dönemlerinde de aynı süreç izlenir.
- xiii. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen değer artış ve azalışlar değerlendirme farkı olarak dikkate alınır.
- xiv. Oluşan değerlendirme farkları gelir tablosunda gösterilir.

3. SONUÇ

TMS 41, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ile ilgili yöntemlere sistematik bir şekilde yer vermemiştir. Bu nedenle canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılacak yöntemler konusu tam olarak açıklığa kavuşmamıştır. Standarttaki açıklamalardan yola çıkılarak oluşturduğumuz akış şemasında canlı varlıklarda gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için bir hiyerarşi oluşturulmuştur. İşletmenin gerçeğe uygun belirlenmesinde bu hiyerarşiyi takip ettiği takdirde zaman ve maliyetten tasarruf sağlayacağı düşünülmüştür.

KAYNAKÇA

Demirkol, Ö.F. 2006. Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı

İçindekiler

Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA

ÇALIŞANLARA SAĞLANAN KISA SÜRELİ FAYDALAR KAPSAMINDAKİ İZİN ÜCRETLERİNİN TMS-19'A GÖRE İNCELENMESİ1

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI
Arş. Gör. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

BİNEK OTOMOBİLLERİNİN VERGİ DÜZENLEMELERİ KARŞISINDAKİ DURUMU, KIST AMORTİŞMAN UYGULAMASI VE BİR ÖNERİ 23

Doç. Dr. Fehmi KARASİOĞLU
Öğr.Gör.İbrahim Emre GÖKTÜRK

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE KONYA BÖLGESİNDEKİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETKİNLİĞİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA..... 49

Dr. Murat Koçsoy
Doç. Dr. Kadir Gürdal

TÜRK İMALAT İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME UYGULAMALARINDAN ELDE EDİLEN FAYDALAR VE HEDEF MALİYETLEMENİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....75

Doç.Dr. Mehmet ERKAN
Arş.Gör.Dr. Berfu İLTER

KOBİLERDE İÇ KONTROL YAPISININ MUHASEBE DENETİMİNE KATKISI..... 105

Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL

CANLI VARLIKLARIN GERÇEĞE UYGUN DEĞERİNİ BELİRLEME HİYERARŞİSİ 113