



Yrd.Doç.Dr. İdris VARICI	İFLAS ERTELEMESİNE BAŞVURAN ŞİRKETLERDE KAYIMIN KARŞILAŞABİLECEĞİ MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİ: KOBİ'LERDE DURUM DEĞERLENDİRMESİ .....1
Yrd.Doç.Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN Doç.Dr. Arman Aziz KARAGÜL	YENİ BİR MADDİ DURAN VARLIK SINIFI OLARAK TAŞIYICI BİTKİLER: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME .....27
Yrd.Doç.Dr. Erdal YILMAZ	SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ TÜKENMİŞLİK DÜZEYLERİ İLE İŞE BAĞLILIK DÜZEYLERİ ARASINDAKİ İKİŞKİ: SAMSUN İLİNDE BİR ARAŞTIRMA.....49
Yrd.Doç.Dr. Ufuk GENÇEL	VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA İŞTİRAK MÜESSESESİ VE SORUNLARI .....71

# Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi

JOURNAL OF ACCOUNTING & TAXATION STUDIES

**muVU** JATS  
muhasebe ve vergi uygulamaları

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.

MUVU (JATS) Dergisi Ulakbim Dergipark arşivinde taranmaktadır. Ayrıca  
Uluslararası Alan İndekslerinden  
EBSCOHOST Business Source Complete'de  
Ulusal İndekslerden ASOS İndeks'te taranmaktadır.  
Yılda üç defa yayınlanan, uluslararası akademik ve hakemli bir dergidir.

Makale gönderme adresi  
<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/muvu>  
ganitekurt@gmail.com

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

---

Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara

**Telefon:** 850 770 03 12

**Belgeç:** 312 231 71 17

**e-posta:** [muvu@asmmmo.org.tr](mailto:muvu@asmmmo.org.tr)

**Sayfa ve Kapak Tasarımı:** Uğur MERMER

**Baskı:** Ziraat Gurup Matbaacılık

**muvu**

muhasebe ve vergi uygulamaları

# MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

## ASMMMO Adına Sahibi

Mehmet OKKALI

## Genel Yayın Yönetmeni Ve Editör

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

## Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Prof. Dr. Ganite KURT

## Editör Yardımcıları

Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Doç. Dr. Tuğba UÇMA UYSAL

## Yayın Türü

Muhasebe ve Vergi alanında Türkçe ve İngilizce yayın kabul eden, yılda 3 kez yayınlanan, uluslararası, hakemli, süreli yayın.

---

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

# 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. Ali ALAGÖZ  
Doç. Dr. Michael ALLES (Rutgers University, ABD)  
Prof. Dr. Ata ATABEY  
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN  
Prof. Dr. Sinan ARSLAN  
Doç. Dr. Ümmühan ASLAN  
Prof. Dr. Banu Esra ASLANERTİK  
Doç. Dr. Erkan AYDIN  
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI  
Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA  
Prof. Dr. Nuran CÖMERT  
Prof. Dr. Orhan ÇELİK  
Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK  
Doç. Dr. Yunus CERAN  
Doç. Dr. Volkan DEMİR  
Prof. Dr. Zeki DOĞAN  
Prof. Dr. Banu DURUKAN  
Prof. Dr. Ülkü ERGUN  
Prof. Dr. Hakan ERKUŞ  
Prof. Dr. Kadir GÜRDAL  
Prof. Dr. Cemal İBİŞ  
Prof. Dr. Mustafa İPÇİ  
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR  
Prof. Dr. Semra KARACAER  
Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA  
Prof. Dr. Hasan KAVAL  
Prof. Dr. Şükrü KIZILOT  
Prof. Dr. Mehmet KOCAKULAH (University of Southern India, ABD)  
Prof. Dr. Ganite KURT  
Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ  
Prof. Dr. Ömer LALİK  
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP  
Doç. Dr. Supriti MISHRA (International Management Institute, Hindistan)  
Prof. Dr. Can Şimga MUGAN

Prof. Dr. Ersañ ÖZ  
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR  
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN  
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN  
Prof. Dr. Serdar ÖZKAN  
Prof. Dr. Raif PARLAKKAYA  
Prof. Dr. Recep PEKDEMİR  
Prof. Dr. Hou Shou PENG (National Taipei University, Tayvan)  
Prof. Dr. Joshua RONEN (New York University, ABD)  
Prof. Dr. Necdet SAĞLAM  
Prof. Dr. Güven SAYILGAN  
Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU  
Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL  
Prof. Dr. Türker SUSMUŞ  
Prof. Dr. Fevzi SÜRMEİLİ  
Prof. Dr. Necdet ŞENSOY  
Prof. Dr. Hülya TALU  
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN  
Prof. Dr. Nergis TEK  
Prof. Dr. Nilüfer TETİK  
Prof. Dr. Semih Hüseyin TOKAY  
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER  
Doç. Dr. Tuba UÇMA UYSAL  
Prof. Dr. Selçuk USLU  
Prof. Dr. Şaban UZAY  
Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL  
Doç. Dr. Serap YANIK  
Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA  
Doç. Dr. Seyfi YILDIZ  
Prof. Dr. Mehmet YÜCE  
Prof. Dr. Göksel YÜCEL  
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ



## SUNUŐ

KüreselleŐme ve sonucunda oluşan uluslararası rekabet ortamı günümüzde iŐletmecilik anlayıŐını önemli ölçüde deęiŐtirmiŐtir. İŞletmelerin küresel pazarlarda rekabet edebilmesi yenilikçi yaklaŐımlarla, üretim, yönetim, pazarlama faaliyetlerini gerekli kılmıŐtır. Bu yenilikçi yaklaŐımların tamamının etkilediği birim ise Muhasebe-Finans departmalarıdır.

Muhasebe mesleğini icra edenler en genel tanımı ile işletmenin Finansal bilgilerini kayıt altına alan ve raporlayan kişiler olarak tanımlanır. İŞletmelerin rekabet edebilirlikleri aynı zamanda sürdürülebilirlikleri ile mümkün olacaktır. Sürdürülebilirlik ise ekonomik, sosyal ve çevresel duyarlılıkları ile mümkün olacaktır. Ekonomik duyarlılık işletmenin karlılığına odaklanırken karın doğru belirlenmesi önem arz etmektedir. Sosyal duyarlılık ise işletmelerin etik değerlere uyumlu paydaŐların çıkarlarını koruyan doğru ve dürüst raporlama ile söz konusu olacaktır. Çevreye duyarlılık ise işletmelerin torunlarımızdan emanet aldığımız çevreyi koruyarak faaliyetlerini gerçekleŐtirmesidir. Biz muhasebe meslek mensupları olarak işletmenin finansal olan ve olmayan kamuyu bilgilendirme noktasında raporlayacağı tüm bilgilerden sorumlu tarafız.

Son yıllarda Kurumsal Sosyal sorumluluk, sürdürülebilirlik raporlaması veya bütünleŐik raporlama adı verilen raporlamaların uluslararası Şirketler tarafından kamuya sunulduğunu bilmekteyiz. Bu raporların hazırlanması ve sunulmasında muhasebe meslek mensubu olarak bize görev düşmektedir. Bizde Ankara Serbest Muhasebeci mali Müşavirler Odası olarak MeslektaŐlarımızı sadece finansal bilgilerin kayıtlanması ve denetlenmesi çerçevesinden çıkartarak yeni mesleki açılımlar gayreti içersindeyiz.

Selam ve saygılarımla.

**Mehmet OKKALI**

Ankara SMMM Odası Başkanı





# editörden

---

Değerli MUVU Okuyucuları

2014 yılının son baskısında güncel konuları hem akademisyenlerin hem uygulamacıların ilgi göstereceğini düşündüğümüz dört makale ile karşınızdayız.

Yeni sayıda görüşmek dileği ile.

**Prof Dr. Nalan AKDOĞAN**

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları

Dergisi Editörü



# İçindekiler

---

Yrd.Doç.Dr. İdris VARICI	İFLAS ERTELEMESİNE BAŞVURAN ŞİRKETLERDE KAYYIMIN KARŞILAŞABİLECEĞİ MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİ: KOBİ'LERDE DURUM DEĞERLENDİRMESİ ..... 1
Yrd.Doç.Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN Doç.Dr. Arman Aziz KARAGÜL	YENİ BİR MADDİ DURAN VARLIK SINIFI OLARAK TAŞIYICI BİTKİLER: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME ..... 27
Yrd.Doç.Dr. Erdal YILMAZ	SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ TÜKENMİŞLİK DÜZEYLERİ İLE İŞE BAĞLILIK DÜZEYLERİ ARASINDAKİ İKİŞKİ: SAMSUN İLİNDE BİR ARAŞTIRMA..... 49
Yrd.Doç.Dr. Ufuk GENCEL	VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA İŞTİRAK MÜESSESESİ VE SORUNLARI ..... 71



# İFLAS ERTELEMESİNE BAŞVURAN ŞİRKETLERDE KAYYIMIN KARŞILAŞABİLECEĞİ MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİ: KOBİ'LERDE DURUM DEĞERLENDİRMESİ

Yrd.Doç.Dr. İdris VARICI\*

## ÖZET

Türk Ticaret Kanunu ve İcra İflas Kanunu'nda belirtildiği üzere; iflas erteleme müessesesi, borca batık durumda olan sermaye şirketinin iflasının istenmesi durumunda geçici bir süre ile iflasın önlenmesine yönelik bir kurumdur. İflasın ertelenmesi ile mali bakımdan güçlük içinde olan işletmeye durumunu düzeltmek için son bir kez süre verilmektedir. Mahkeme tarafından iflasın ertelenmesi kararı verilebilmesi için birtakım şartların oluşması gerekir. Bunlardan en önemlileri şirketin borca batık olması ile dürüst ve doğru bir şekilde mali analizi yapılmış iyileştirme projesinin sunulmasıdır.

İlgili mahkeme, erteleme kararı ile birlikte şirketin iyileştirme projesindeki hedeflerinin yerine getirilmesinde aktif rol alabilecek (şirket yönetimini devam ettirecek) veya yönetimi denetleyecek kayyım/kayyım heyeti atamaktadır. Mahkeme bir tek kayyım atayabileceği gibi birden fazla kayyımdan oluşan bir kayyım heyeti de atayabilmektedir. Özellikle şirket yönetiminin yaptığı faaliyetleri denetleyen ve rapor eden denetçi kayyımı/kayyım heyeti, görev yaptığı süre zarfında çeşitli muhasebe düzensizlikleri ile karşılaşabilmektedirler. Bu çalışmada; denetçi kayyımının/kayyım heyetinin, KOBİ niteliğinde bir işletmede görev yaptığı süre zarfında karşılaşılabileceği muhasebe düzensizlikleri ifade edilmeye çalışılmıştır. En fazla muhasebe düzensizliği olabilecek hesaplardan yola çıkılarak, gerek literatür gerek kayyım sıfatıyla bulunduğumuz çeşitli görevlerden elde edilen gözlem ve sonuçlara göre bir değerlendirme yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** İflas Erteleme, Kayyım, Muhasebe Düzensizlikleri

**Jel Kodlar:** M40, M42

\* Ondokuz Mayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe-Finansman ABD Dalı Öğretim Üyesi, idris.varici@omu.edu.tr

## POSSIBLE ACCOUNTING IRREGULARITIES WHICH MAY FACED BY TRUSTEE AUDITOR IN COMPANIES THAT APPLICANT BANKRUPTCY SUSPENSION: SITUATION ASSESSMENT IN SME

### Abstract

As mentioned in the New Turkish Commercial Code and in the Turkish Execution and Bankruptcy Code, bankruptcy suspension is a procedure which may be used for a corporation whose assets are not sufficient to cover its debts-bankruptcy was already requested- to suspend the bankruptcy of the insolvent corporation temporarily. Bankruptcy suspension procedure allows, for a limited time, the financially insolvent corporation to strength its financial status. The court may have decide bankruptcy suspension only if required certain conditions are occurred. Being deeply in debt and submitting a restructuring plan for debts which includes a fair and square financial analysis are one of the most important conditions .

If the Court decides stay of bankruptcy bankruptcy suspension, the Court will then appoint a custodian (or custodian board) who will play an active role in the implementation processes of the suggested restructuring plan or will monitor the restructuring activities, to the insolvent corporation. The court may have appoint only one custodian or a board of custodians. Trustee Auditor/Auditors, who is responsible for auditing and reporting the activities of the corporate management, may have faced with some accounting irregularities during her/his time in the corporation. The aim of this study is to shed more light on the accounting irregularities which may have faced by Trustee Auditor during her/his period in a SME. Starting with the accounts which mostly tends to have accounting irregularities, this study reveals a comprehensive evaluation based not only on the related literature but also on the personal observations and experiences acquired by the author during his time in SME's as a Trustee Auditor.

**Key Words:** Bankruptcy Suspension, Trustee Auditor, Accounting Irregularities

**Jel Codes:** M40, M42

### 1. GİRİŞ

İflas ertelenmesi; borca batık olan işletmelerin belli koşulların oluşması halinde mahkeme tarafından iflasının ertelenmesi ve işletmeye belli süreliğine mali durumunun düzeltilmesi için süre verilmesidir. Borca batık durumda olan işletmelerin, belli başlı olumsuzluk göstergesi niteliğinde özellikleri bulunmaktadır. Örneğin; satışlar düşmekte, maliyetler yükselmekte ve dolayısıyla karlılık düşmekte, şirketin net işletme sermayesi düşmekte, cari oranı azalmakta, alacakların tahsilatında zorluklar çekilmekte ve en önem-

lisi bir bütün olarak nakit akımlarında sıkıntı çekilmekte ve mali sıkıntı içinde olmaktadır. Mali sıkıntı içinde olan işletme yöneticileri veya sahipleri, ya hukuki bir zemin altında ya da gayrihukuki bir düzenle işletmeleri içinde bulunduğu durumdan kurtarmaya çalışabilmektedirler.

Mali sıkıntı içinde olan işletmeler, varlıkların borçları karşılamaması durumunda, iflas erteleme müessesinden yararlanabilmektedirler. İflas erteleme müessesinden yararlanan işletmelere mahkeme eliyle kayyım/kayyımlar atanmaktadır. Kayyım/ kayyımlar atanmasının sebebi, şirket faaliyetlerinin işleyişine nezaret edilmesi, işletmenin mal varlığının korunması ve objektif bir şekilde denetiminin sağlanması ile şirket alacaklılarının korunmasıdır. Fakat işletmenin içinde bulunduğu durum itibarıyla denetim kayyımı/kayyımları olarak atanan kişiler, işletme yönetiminin veya sahiplerinin çeşitli düzensizlikleri ile karşılaşabilmektedirler.

Mali sıkıntı içinde olan ve iflas baskısı altında olan işletmelerde muhasebe düzensizliklerinin olma ihtimali yüksektir. Çünkü işletmeleri hileli eylemlere yönlendiren başlıca etkenlerden biri baskı faktörüdür. Baskı faktörü, bir işletmenin içinde bulunduğu mali sıkıntı ölçüsünde artış göstermektedir. Baskı faktörünün artışı da işletmeleri ve bu işletmelerle ilgili üçüncü kişileri muhasebe düzensizlikleri ile karşı karşıya bırakmaktadır.

Çalışmanın amacı; mali başarısızlık içinde bulunan, çıkmak için çareler arayan ve bu yüzden iflas erteleme müessesinden yararlanmak isteyen KOBİ niteliğindeki işletmelerin, iflas erteleme sürecinde ortaya koyabilecekleri muhasebe düzensizliklerine yönelik tespit ve değerlendirmelerde bulunmaktır. Bu düzensizlikler genelde atanan kayyım/kayyımların, özelde ise geçici kayyım/kayyımların gözüyle bakılarak analiz edilecektir. Çalışma kapsamında, ilgili literatürden, ilgili mahkeme kararları ve kayyım sıfatıyla bulunduğumuz iflas erteleme davalarındaki gözlem ve sonuçlardan yararlanılmıştır.

## 2. İFLASIN ERTELENMESİ KAVRAMI

İflasın ertelenmesi; varlıkları borçlarını karşılayamayan ya da borcu varlıklarından fazla olan şirketlerin (sermaye şirketleri) iflasının istenmesi durumunda, geçici bir süre iflasına karar verilmesini önlemek ve işletmenin durumunun iyileştirilmesi ve faaliyetinin devamının sağlanması ve ilgili kişilerin haklarının korunması amacıyla tesis edilmiş bir müessesedir (Selcik,2014:85). İflasın ertelenmesi talebine, yönetim kurulu veya şirket alacaklılarının birinin talebi üzerine, mahkemece karar verilir (Dumanoğlu, 2012: 23).

İflasın ertelenmesi yönetim kurulu ve alacaklılar tarafından talep edilebileceğine göre, bu iki taraf arasında amaç farklılıkları olabilecektir. Alacaklı-

ların iflas erteleme müessesinden yararlanma isteği objektiflik açısından kabul edilebilir bir durumdur. Çünkü amaç, işletmeyi bulunduğu durumdan kurtarıp işletmenin daha fazla iyileştirilmesini sağlamak ve işletmeyi faaliyetlerine devam ettirerek (iflasını erteleyerek) alacaklarının tamamına kavuşmaktır. Ancak burda alacaklıların bağımsız hareket edebilme kabiliyeti önemlidir. Öte yandan yönetim kurulunun iflas erteleme talebinde bulunmasında aynı düşüncelerle hareket edeceği kuşkuludur. Yönetim kurulunun böyle bir talepte bulunmasında özellikle kötü niyetli olunabilmektedir. Yeni TTK ile birlikte, özellikle aile tipi sermaye şirketlerinde yönetim kurulu tek kişiden de oluşabilmektedir. Bu anlamda örneğin kötü niyetli borçlular, borçlarını ödemeyi biraz daha geciktirip şirketin içi boşaltılarak bazı alacaklıların haklarının gasp edilmesi yoluna başvurabilmektedirler.

İflasın ertelenmesi yeni TTK 376. ve 377. maddelerde, eski TTK 324. maddesinde geçmektedir. Eski TTK 324. maddeye göre, özetle şirketin borca batık olması (varlıklarının borçlarını karşılayamaması hali) durumunda, yönetim kurulu durumu mahkemeye bildirmekle yükümlüdür. Bu durumda mahkemece şirketin iflasına karar verilebilir. Ancak şirketin durumunun düzeltilmesinin mümkün olması ve bu durumun bir proje ile ifade edilmesi durumunda, yönetim kurulu veya şirket alacaklılarından birinin talebi üzerine, mahkemece iflasın ertelenmesine karar verilir (Dumanoğlu, 2012:23). Yeni TTK 376'da ise özetle "şirketin borca batık olduğuna dair belirtiler varsa, yönetim kurulu şirketin hem devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkarmalıdır. Bu bilançodan şirketin alacaklılarının alacaklarını karşılamadığı ortaya çıkarsa, şirket yönetim kurulu şirketin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine başvurmalıdır" ifadesi yer almaktadır.

6102 sayılı TTK madde 377'de "Yönetim kurulu veya herhangi bir alacaklı, yeni nakit sermaye konulması dâhil nesnel ve gerçek kaynakları ve önlemleri gösteren bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir. Bu hâlde İcra ve İflas Kanununun 179 ilâ 179/b maddeleri uygulanır" şeklinde ifade edilmektedir. Görüldüğü üzere şirketin iflas erteleme talebi ya alacaklı/alacaklılar ya da yönetim kurulu tarafından istenebilmektedir.

İflas erteleme talebinin uygun görülmesi halinde, mahkemenin hemen kayyım<sup>1</sup>/kayyımlar ataması gerekmektedir. Kayyım ataması ile birlikte, kayyımın/kayyımların yapacakları görevler mahkeme kararı ile kayyımlara bildirilmelidir. Kayyımlar bildirilen yükümlülükler doğrultusunda düzenli olarak mahkemeye rapor sunmaktadırlar. Bu raporlar vasıtasıyla mahke-

1 Şirket faaliyetlerinin yönetimi veya denetimi ile görevlendirilen, mahkeme tarafından atanmış uzman kişi veya kişilerdir (Sümer 2013, www.xing.com). Görüldüğü üzere kayyım/kayyımlar ya şirketin yönetimini tamamen ele almakta (yönetici kayyımı) veya şirketin iflas erteleme talebi süresince yaptıklarını denetlemektedirler (denetçi kayyımı). Bu iki kayyımın sorumlulukları ve görevleri birbirinden farklıdır.



me, işletmenin iflas ertelenmesine veya iflasına karar vermeye çalışmaktadır. Ancak mahkeme kayyımdan/kayyımlardan gelen raporları da yer yer bilirkişi incelemesine sunmaktadır.

### 3. İFLAS ERTELENMESİNDE YAŞANAN SÜREÇLER

İflas erteleme müessesesi, şirketin iflasının engellenmesi suretiyle durumunun daha da ağırlaşmasının önlenmesi ve alacaklıların haklarının korunmasına yönelik bir kurumdur. Bu nedenle bu süreçte şirketin öncelikle mali açıdan sıkıntı içinde olması ve borca batıklık halinin tespit edilmesi gerekir. İflas erteleme konusu daha çok hukuki anlamda incelendiğinden iflas erteleme ile ilgili İcra İflas ve Türk Ticaret Kanunu öncelik taşımaktadır. Bu anlamda İcra İflas Kanunu'na göre (md.176), iflas ertelemeye ilgili mahkeme karar vermektedir. İlgili mahkeme, bu karar ile birlikte şirketin faaliyetlerini kontrol veya denetlemek için ya yönetici kayyımı ya da denetçi kayyımı atamaktadır. Mahkeme atadığı kayyım veya kayyım heyetinin görevlerini de kendilerine tebliğ etmektedir. Kayyım veya kayyım heyeti, kayyımlık görevini kabul etme veya etmeme konusunda hürdür. Eğer bağımsızlığını zedeleyecek bir durum veya içinden çıkamayacağı bir durum söz konusu ise kayyımın veya kayyım heyetinin bu görevi kabul etmemesinde fayda vardır.

İflas erteleme sürecinin mahkeme tarafından belirlendiği, Yargıtay 23. dairenin 2014 yılında verdiği bir kararda (782 numara/4746 sayılı karar) da ifade edilmektedir. *“Mahkeme borca batıklık durumunun tereddüte yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi ve iyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olup olmadığı ve süreç içerisinde uygulamaların projede gösterilen iyileştirme unsurlarına uygun bulunup bulunmadığı hususunda somut verilere dayalı, teknik, denetime elverişli ve detaylı bir inceleme için, dosyanın oluşturulacak uzman bir heyete tevdi ile dosya üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılması ve varılacak uygun sonuca göre bir karar verilmek gerekir”* şeklinde ifadeler yer almaktadır.

İcra İflas Kanunu'na göre iflas erteleme süresi bir yıldır. Bu süre kayyım veya kayyım heyetinin verdiği raporlar doğrultusunda dört yıla kadar uzatılabilir. Eğer alacaklıların haklarının korunduğu ve işletme faaliyetlerinin mahkemeye sunulan proje kapsamında pozitif bir şekilde yürüdüğü kanaati mevcutsa bu süre uzatılabilir. Aksi durumda, şirketin mali yapısının iyileşmemesi hatta daha da kötüye gitmesi ve alacaklılara hakkaniyet çerçevesinde yaklaşılması durumunda, şirketin mahkemece iflasına karar verilebilir.

### 3.1. Borca Batıklık Durumunun Tespiti

Bir şirketin aktifi, şirketin ekonomik yapısını gösterirken, pasifi ise şirketin finansal yapısını belirtmektedir. Gelir tablosu ise şirketin ekonomik ve finansal yapısındaki değişiklikler ile bu değişikliklerin sonuçlarını ifade etmektedir. Bu nedenle şirketin ekonomik ve finansal yapısının bozulması gelir tablosunu da etkilemektedir. Bu etkileme, şirketin önce kar kaybı ile başlayan, borçlanmanın hızlanmasıyla ve borçlanma maliyetlerinin artması ile devam eden, özvarlığın kaybedilmesiyle ve borca batıklık ile sonuçlanan bir süreçten ibarettir (Özkan ve Al, 2014:20). Özellikle gelir tablosunda yer alan sonuç hesaplarının kötüye gitmesi kar kaybını göstermektedir. Bu kar kaybı sürekli olursa firma borçlarını ödyemez duruma düşecek ve iflas erteleme talebinde bulunacaktır.

Mahkmeden şirketin iflasının ertlenmesinin talep edilebilmesi için öncelikle borca batıklığı muhtemel gösteren somut, maddi ve hukuki deliller ibraz edilmesi gerekir. Bunun için şirket aktiflerinin satış değerleri üzerinden rayiç değer bilançosu düzenlenir. Rayiç değer bilançosundan şirketin borca batık olduğu veya varlıklarının borçlarını karşılamadığı durumları tespit edilebilir. Bu tespitite şirketin varlıklarının borçlarını karşılayamadığı kısım aralığı da tutar olarak belirlenebilir. Bu bilançoya ek olarak; şirketin borçlarını ödeyememesi, devam eden icra iflas takiplerine maruz kalma, vergi ve sigorta borçlarını ödeyememe gibi durumlar da şirketin borca batık olduğunun göstergelerindedir (Işıқтаş,2003:3).

Şirketin uzun vadede faaliyetlerine devam edebilmesi için, özvarlığını koruması gerekir. Şirketin özvarlığı mevcutları ile alacaklarının toplamından borçlarının çıkarılması yoluyla ortaya çıkan tutardır. Bu yapı bozulduğu zaman şirket için her an borca batıklık ortaya çıkabilir (Özkan ve Al,2014:18). Çünkü bu yapı bozulduğunda kar kayıpları başlamakta, borçlanmalar artmakta ve bu borçlanmalara dayalı maliyetler artmaktadır. Özellikle karın kaybolması veya azalması ile işletme varlıklarının kaybedilmesi ve borca batıklık ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle şirketin özvarlığını artırması için alacak politikasının ve borç politikasının uyumlu ve doğru olması gerekir.

Borca batıklık, şirket aktiflerinin yıllık bilançoda olduğu gibi defter değerleriyle değil de olası satış değerleriyle değerlendirilmesi durumunda bile şirketin borç ve taahhütlerini karşılayamaması ve alacaklıların alacaklarını tahsil edememesi durumunu gösterir (Yılmaz, 2009:151). Yani kısaca şirketin satış değerleri üzerinden aktiflerinin borçlarını karşılayamaması durumudur. Fakat ne kadarlık karşılamama oranı olması gerektiği ile ilgili farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşlerden biri Yargıtay kararlarında bulunmaktadır. Yargıtay 19. dairenin belirttiği bir görüşte, şirketin varlıklarının borçlarını karşılama oranının %20-25'in altına düşmediği sürece iflasın ertelenmesine

karar verilebilir. Aksi halde şirketin iyileştirilmesi mümkün olmadığı kanaatine varılmaktadır (Yılmaz,2009:152, Kayar,2009:35). Mahkeme kararları bizleri bağladığından bu karar kanaatimizce uygundur.

Borca batıklığın tespit edilmesi ve mahkemeye başvurulması ile borca batıklığın kesinleştiği söylenemez. Mahkemenin borca batıklığın gerçekten var olup olmadığını tespit ettirmesi gerekir. Bu nedenle şirketin borca batıklığa ait bütün belgeleri mahkemeye sunması gerekmektedir. Yargıtay 19. Hukuk dairesi bunu (Kayar,2009:21);

“...şirketin borca batıklık bildirimini mahkemece bu durumun re’sen araştırılması gerekir”

“.....Bilirkişi incelemesi yapılmadan borca batıklık halinin varlığı sabit kabul edilerek iflasa karar verilemez” şeklinde bildirmektedir.

Yargıtay’ın bu görüşüne göre, mahkemeye sunulan borca batıklık bilançosu diğer belgelerle birlikte bilirkişi incelemesinden geçmelidir. Bilirkişi sunulan belgeler doğrultusunda ya yeni bir bilanço hazırlamakta ya da mevcut bilançonun düzeltimine gitmektedir. Bu şekilde ortaya çıkan rapor doğrultusunda mahkeme iflas erteleme veya iflas kararı vermektedir.

### 3.1.1. Borca Batıklık Bilançosu

Borca batıklık bilançosu hazırlanırken Ticaret Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunları, Vergi Kanunları gibi düzenlemelerde yer alan mali tablo kriterleri ve değerlendirme ölçüleri dikkate alınmaz (Dumanoğlu, 2011:85). Çünkü borca batıklık bilançosu hazırlanırken şirketin tüm aktiflerinin güncel satış fiyatları üzerinden bilançoya geçirilmesi gerekir. Aksi halde maliyet değerleri üzerinden kayıt edilen varlıkların borçları karşılamaması, şirketin içinde bulunduğu durumu net bir şekilde yansıtmaz. Yani tek bir değerlendirme ölçüğü esas alınmaktadır. Bunun için sadece mali tablo hazırlama konusunda değil, şirketin aktiflerini bilen ve anlayan uzman bir ekipten oluşan bilirkişi grubu oluşturulmalıdır. Örneğin; şirketin varlıkları içinde bulunan bir makinanın değerlemesi, alanında uzman bir mühendis tarafından yapılmalıdır.

Diğer taraftan şirketin bütün gizli yedek ve borçlarının ortaya çıkarılması gerekmektedir (Dumanoğlu, 2011:85). Bu anlamda özellikle şirketin borçlarının defter ve belgelere dayandırılması gerekmektedir. Çünkü ticari borçların gerçek olup olmadığının tespiti gereklidir. Bu nedenle Yargıtay kararlarında da belirtildiği üzere, borçların ticari defterlerde bulunması gerekmektedir (Kayar, 2009:25).

Borca batıklık bilançosundan önce yetkin bilirkişi ekibi ile birlikte ilk önce muhasebe dışı envanter çalışmaları yapılmalıdır. Bu anlamda şirketin varlıklarının mevcut olup olmadığını belirlemek için saymak, ölçmek ve tartmak gibi işlemlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Aksi halde varlıklarla

ilgili defter kayıtlarının an itibariyle çok da önemi yoktur. Çünkü maliyet değeri üzerinden kayıt edilen varlıkların çoğunun gerçek değerleri defterlerden elde edilmeyecektir. Bu nedenle şirketin üzerine kayıtlı varlıkların sayımı ve değerlemesi borca batıklık bilançosu için oldukça önemlidir. Muhasebe dışı envanter çalışmaları yapıldıktan sonra varlıklar piyasa değerleriyle değerlendirilerek herhangi bir deftere kayıt edilmeden bilanço oluşturulmaktadır.

Yıllık bilançodan farklı olarak borca batıklık bilançosunun aktifinde ve pasifinde yer almaması gereken ve alması gereken aktif ve pasif kalemler aşağıdaki gibidir (Yılmaz, 2009: 154-156; Dumanoglu, 2011:128-135).

**Tablo 1: Yıllık Bilançoda Yer Alıp Borca Batıklık Bilançosunda Yer Almaması Gereken Kalemler**

<b>Aktif Hesaplar</b>	<b>Pasif Hesaplar</b>
<b>Dönen Varlıklar</b>	<b>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>
Karşılık Hesapları (Stok değer düş. karşılığı, şüp.tic.al karşılığı gibi)	Menkul Kıymet İhraç Farkı
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
Gelecek Aylara Ait Giderler	Gelecek Aylara Ait Gelirler
Sayım ve Tesellüm Noksanlığı	Sayım ve Tesellüm Fazlalığı
Şüpheli Alacaklar <sup>1</sup>	<b>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>
<b>Duran Varlıklar</b>	Uzun vadeli yabancı kaynaklar da kısa vadeli yabancı kaynaklardaki aynı esaslar doğrultusunda oluşturulur.
Karşılık Hesapları (İştirakler sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı gibi)	
Amortismanlar	Özkaynaklar
Şerefiye	Borca batıklık bilançosunda pay sahiplerinden alacak olduğu için ödenmemiş sermaye hariç özkaynak hesapları yer almaz. Özkaynakların detayına da yer verilmez. Borca batıklık bilançosunun aktif ile borçları arasındaki fark özkaynakları verir. Borca batıklık hali de özkaynakların negatif olmasıdır.
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	
Araştırma Geliştirme Maliyetleri	
Özel Maliyetler	
Gelecek Yıllara Ait Giderler	

Öte yandan, yıllık bilançoda yer almayan, nazım hesaplarda veya dipnotlarda yer alan bazı yükümlülükler borca batıklık bilançosunda yer almaktadırlar. Örneğin; teminat mektubundan ortaya çıkan borçlar, alınan çeklerin ve alacak senetlerinin ciro edilmesinden kaynaklanan sorumluluklar, verilen kefalet nedeniyle doğan sorumluluklar ve garantilerden doğan sorumluluklar borca batıklık bilançosunda yer almalıdır (Yılmaz, 2009:156). Bu borçlardan özellikle kefalet nedeniyle ortaya çıkan yükümlülüklerin

yeri önemlidir. Özellikle aile şirketlerinde, aynı aileye mensup bir şirket için genelde diğer şirket kefil gösterilmektedir. Bu nedenle kredi alan veya herhangi bir üçüncü kişiye borçlanan şirketin borçlarını ödeyememesi/ödememesi durumunda, kefil olan şirket kefaletten doğan sorumluluğunu, borca batıklık bilançosunun borçlar kısmında gösterebilmektedir. Bu nedenle ortaya borca batıklık çıkabilmektedir. Bu durum, her iki şirket açısından düşünüldüğünde, tek bir borç olmasına rağmen aynı borcun iki işletmede görünmesi ile meblağ olarak iki katı borç ortaya çıkarmaktadır. Fakat ilgili mevzuat buna müsaade etmektedir.

### 3.2. Mali Durumun İyileştirilmesine Yönelik İyileştirme Projelerinin Sunulması

Mali durumun iyileştirilmesine yönelik iyileştirme projelerinin sunulması İcra İflas Kanunu md. 179'da özetle *".....iyileştirme projesi kapsamında mali durumlarının ıslahının imkân dâhilinde görülmesi gerekir"* şeklinde belirtilmektedir. İyileştirme projesinin inandırıcı ve ciddi olup olmadığının tespiti özel bilgi gerektiren bilirkişi veya bilirkişi heyetine başvurulmasıyla önem kazanır.

Şirket yönetim kurulu şirket varlıklarının borçlarını karşılamadığını karara bağladıktan sonra, nesnel, objektif, gerçekçi bir iyileştirme projesi ile iflasın ertelenmesi için mahkemeye başvurur. İyileştirme projesi, şirketin borca batıklıktan nasıl kurtulacağına dair reçetedir. Bu reçetede şirketin neden borca batık hale geldiği, bunların analizi, şüandaki durum ve gelecek birkaç yılda bu sıkıntıdan nasıl kurtulacağı belirtilmelidir. İyileştirme projesi bir nevi bütçedir. Mali sıkıntıdan kurtulmak için hangi yıl ne kadar satış yapacağından başlayarak, bu satışı gerçekleştirmek için ne kadar üretilmesi gerektiği, bu üretim için ne kadar maliyetin olabileceği, tahmini bütçelenmiş faaliyet giderlerinin ne olacağı belirtilmelidir. Özellikle içinde bulunulan dar boğazdan satışlar vasıtasıyla kurtulmanın yolları araştırıldığından, satış bütçesi ve tahmini satış karlılığı çıkarılmalıdır. Ve nihayetinde yıllık net karlılık hedeflerine kadar proje ayrıntılı ve inandırıcı bir şekilde ortaya konmalıdır.

Şirketin iflası istenmesi halinde, alacaklıların uğrayacakları kaybı, şirketin ilgili yöreye iktisadi anlamdaki katkısı ve çalışanların durumu dikkate alınarak, mahkeme iflasın bir yıl süre ile ertelenmesine karar verebilir. Bu karar, şirketin iyileştirme projesinde belirttiği hususları yerine getirmesi durumuna göre birer yıl uzatılarak toplam beş yıla kadar uzatılabilir. Ancak karar verildiğinde atanan kayyımın/kayyımların raporları doğrultusunda ve bilirkişi incelemeleri de esas alınarak mahkeme şirketin iflasına da karar verebilir. Çünkü mahkemeye verilen iyileştirme projelerindeki faaliyetlerin gerçekleştirilmediği ve alacaklıların haklarının korunmadığı, hatta daha kö-

tüye gittiği anlaşıldığında, şirketi kötü niyetlerden arındırmak daha sağlıklı bir yol olacaktır.

İyileştirme projelerinde somut deliller bulunmalıdır. Bu kapsamda alınacak tedbirler belirtilmeli ve belirtilen tedbirlerin uygulanması konusuna sadık kalınmalıdır. Örneğin; bu tedbirlere yönelik şirketin ortaklarının kendi şahsi taşınmazlarının satılarak ve işletmeye devredilerek şirkete yeni kaynak temin edilmesi<sup>2</sup>, şirkete yeni ortakların alınması, şirkete uzun vadeli ek kredi temin edilmesi gibi tedbirler sıralanabilir (Selcik, 2014:92). Bunun yanında sermaye azaltımı yoluna giderek negatif özkaynaktan kurtulunabilir. Sermaye azaltımı ile ortaya çıkan özkaynak miktarı ortaklara dağıtım yoluyla değil, işletmenin borçlarının ödenmesi yoluyla telafi edilebilir. Yine şirket alacaklılara ortaklık teklif edip, borçlarının karşılığında yeni ortak temin etme yoluna başvurabilir. Son olarak da istenmemesine rağmen, şirketin bulunduğu çevreye ekonomik katkısı ve çalışanların haklarının korunması adına iflasa sürüklenmektense, şirketi bu durumdan kurtarabilecek başka bir işletmeye devretmesi akla gelebilecek tedbir yöntemlerindedir.

İflas erteleme sürecinin sonunda üç ihtimal ile karşılaşılabılır. Birincisi; şirketin mali durumu düzelmiştir, yani aktifi pasifini karşılayacak duruma gelmiştir. Bu durumda iflasın ertelenmesi kaldırılır ve şirket yoluna normal bir şekilde devam eder. İkinci durumda, şirketin mali durumu tamamen düzelmemiştir, fakat düzelmeye ihtimali vardır. Bu durumda kayyım ve kayyım heyetinin verdiği raporlar doğrultusunda mahkeme gerek görürse süre bir yıl daha uzatılabilir. Üçüncü durum; şirketin mali durumu düzelmemişse ve düzelmeye ihtimalinin olmadığı anlaşılırsa mahkemece şirketin iflasına karar verilir (Işıktaş, 2003:6).

Örneğin Yargıtay 23. Dairesinin verdiği bir karar şirketin iyileştirme projesinin her zaman doğru olmayacağına ya da iyileştirme projesinde yapılmak istenenlerin her zaman için geçerli olmayacağına bir örnektir. 2014 yılının da 630 numaralı/4744 sayılı verdiği kararla;

*.....bilirkişi raporları ile tüm dosya kapsamına göre; borca batık durumda bulunan davacı şirketin genel giderlerinin, elde ettiği kârdan fazla olduğu; yargılama aşamasında iyileştirme projesindeki hedefleri tutturmasının mümkün olmadığına anlaşıldığı gerekçesiyle, erteleme talebinin reddiyle iflasa karar verilmiştir.*

Bu nedenle her ne kadar inandırıcılığı başta yüksek gibi görünse de, iyileştirme projelerinin somut olmadığı durumlarda mahkeme bilirkişi ve geçici kayyım/kayyım heyetinin raporları doğrultusunda iflas erteleme gerekli olmadığına kanaat getirebilir. Bu durum şirketlerin verdiği iyileştirme pro-

<sup>2</sup> Sermaye şirketlerinde ortaklar şirket borçlarından şahsi mal varlıkları ile sorumlu değildir (Yılmaz, 2009:148). Fakat mal varlığının şirket borçları için kullanılması bir iyi niyet göstergesidir.

jelerinin sonrasında, somut bir şekilde projeye uygun eylemlerinin ciddi bir şekilde yerine getirmesini gerekli kılmaktadır.

### 3.3. Diğer Aşamalar

Mahkeme iflas erteleme talebini uygun gördüğü takdirde tedbir kararı almaktadır. İcra İflas Kanunu 179/b maddesi uyarınca; “*erteleme kararı üzerine hiçbir takip yapılamaz ve önceden başlayan takipler varsa da durdurulur*”. İcra İflas Kanunu madde 166’ya göre tedbir kararı en az 50.000 tirajlı gazetede ilan ettirilmelidir.

Daha sonra mahkeme erteleme kararı ile birlikte kayyım atanmasına karar verir. Mahkeme şirket yönetiminin bütün yetkilerini atadığı kayyıma devredebileceği gibi, yönetimin yaptığı işlemleri ve aldığı kararların denetimini de kayyıma bırakabilir. Ve iflasın ertelenmesinde kayyımın görev ve yetkileri ayrıntılı olarak belirlenmelidir (Uzay,2008, 44). Bu durum 6103 sayılı İcra İflas Kanunu ile sabittir. 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren bu kanunun 179/a maddesinde “*Mahkeme, iflâsın ertelenmesi isteminde bulunulması üzerine, envanter düzenlenmesi ve yönetim kurulunun yerine geçmesi ya da yönetim kurulu kararlarını onaylanması için derhal bir kayyım atar. Kayyımın atanmasına ilişkin karar, kayyımın mahkemece belirlenmiş görevleri ve temsil yetkisi ile bunların sınırları ve iflâsın ertelenmesine ilişkin talep 166’ncı maddenin ikinci fıkrasındaki usul ile mahkeme tarafından ilân ve ticaret siciline tescil ettirilir. Mahkeme bu arada erteleme talebini karara bağlar. İflâs ertelenmişse kayyım her üç ayda bir şirketin projeye uygun olarak iyileştirme gösterip göstermediğini mahkemeye rapor eder, mahkeme bu rapor üzerine veya gerek gördüğünde alacağı bilirkişi raporuna göre, erteleme istemini değerlendirir ve iyileştirmenin mümkün olmayacağı kanaatine varırsa erteleme kararını kaldırır.*” şeklinde ifade yer almaktadır. Bunun yanında, mahkemenin kayyım/kayyım heyetinden her ay rapor talep edebileceği uygulama ve yazında mevcuttur.

İcra İflas Kanunu’na göre kayyımın atanması ve kayyıma ait görevler mahkeme tarafından belirlenir. Bu nedenle kayyım veya kayyım kurulu şirketin direkt doğrudan yetkilisi değildir. Kayyım kurulu ya yönetim kurulunun yerine geçer (yönetici kayyımı) ya da yönetim kurulu kararlarını onaylar veya denetler. Buna ise denetçi kayyımı denilmektedir. Denetçi kayyımı mahkemenin isteği ve iflas erteleme kararının ciddiyetine göre mahkemeye her ay da rapor sunabilir. Bu raporlar doğrultusunda mahkeme erteleme kararının devamına veya şirketin iflasına karar verebilmektedir. Bu konu da aynı kanunda belirtilmiştir.

6103 sayılı İcra İflas Kanunu madde 179/b’de “*Erteleme süresi azami bir yıldır. Bu süre kayyımın verdiği raporlar dikkate alınarak mahkemece uygun görülecek süreler ile uzatılabilir; ancak uzatma süreleri toplamı dört*

yılı geçemez. Kayyım, mahkemenin belirleyeceği sürelerde iflâsı ertelenenin faaliyetleri ve işletmenin durumu konusunda düzenli olarak mahkemeye rapor verir. İflasın ertelenmesi talebinin reddi ya da erteleme süresi sonunda iyileşmenin mümkün olmadığı tespiti üzerine mahkeme, şirketin veya kooperatifin iflasına karar verir. Ertelleme süresi dolmamakla birlikte, mahkeme kayyımın verdiği raporlardan şirketin veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olmadığı kanaatine varırsa, erteleme kararını kaldırarak şirketin veya kooperatifin iflasına karar verebilir”.

Bundan hemen sonra mahkeme bir yıl süre ile iflas erteleme kararı verebilir. Alacaklılar bu karara Yargıtay nezdinde itiraz edebilir. İflas erteleme kararının verildiği bir yıl içinde kayyımın/kayyım heyetinin vermiş olduğu raporları takip etmek mahkemeye düşmektedir. Mahkeme bu sürecin sonunda veya kayyımın/kayyım heyetinin verdiği rapora dayalı olarak ya ertelemenin devamına ya da şirketin iflasına karar verebilir.

#### 4. İFLAS ERTELEME SÜRESİNCE KARŞILAŞABİLECEK DÜZENSİZLİKLER

Muhasebe hata ve hileleri, muhasebe düzensizlikleri olarak ifade edilmektedirler. Hata ile hile arasındaki temel fark kasıt unsurundan ortaya çıkarken, bu ikisinin ayrımını yapmak pek kolay değildir. Çoğu hileli eylemler ortaya çıktığında hataen olduğu ya da yapılan birtakım hataların altının gizlenmeye çalışıldığı bilinmektedir. Bu nedenle bu çalışmada her ikisini de kapsayan muhasebe düzensizlikleri ifadesi kullanılmaktadır.

Bir işletmede bilinçli düzensizliklerin oluşabilmesi için şu üç faktörün oluşması gerekmektedir. Bunlar baskı, fırsat ve haklı çıkarma unsurlarıdır. Bu unsurlardan birinin olması olası bir düzensizlik için yeterli olmasına rağmen, üçünün birlikte olması düzensizliğin olma ihtimalini artırmaktadır. Çalışmanın konusu açısından düşünüldüğünde, iflas erteleme talebinde bulunan işletmenin mali sıkıntı içinde olması bir baskı unsuru oluşturduğundan işletmelerin iflas erteleme süresince düzensizliklere başvurma ihtimali hayli yüksektir. Bu çalışmada KOBİ niteliğindeki işletmelerde en çok işlem gören hesap kalemleri dikkate alınarak muhtemel düzensizlikler aşağıda vurgulanmıştır.

İflas erteleme süreci işletmenin normal faaliyet sürecinden farklı olduğundan muhtemel düzensizlikler iki aşamalı olarak düşünülebilir. Birincisi iflas erteleme talebinin kabul ettirilmesi için gerekli olan borca batıklık durumu ile iflas erteleme talebinin temeli olan iyileştirme projelerinin hazırlanmasında ortaya çıkabilecek düzensizliklerdir. İkincisi ise mahkemenin iflas erteleme talebini kabul etmesi için kayyım veya kayyım heyetinin<sup>3</sup> atanmasından sonraki hesap kalemlerinde ortaya çıkabilecek düzensizliklerdir. Bu düzensizlikler aşağıdaki anlatıldığı gibi gerçekleşebilir.

<sup>3</sup> Bu çalışmada sadece denetçi kayyımı veya denetçi kayyım heyeti olarak atananlar dikkate alınmıştır.



#### 4.1. Borca Batıklık Bilançosunun Muvazaalı Bir Şekilde Hazırlanması

Borca batıklık bilançosunun doğruluğunu ve gerçekliğini araştırmakla görevli bilirkişiler, bu bilançoğu çok iyi analiz etmelidir. Çünkü borca batıklığın temel göstergesi olan ve iflas erteleme için gerekli olan borca batıklık bilançosu farklı şekillerde muvazaalı olarak çıkartılabilir. Özellikle bilanço-daki borçların kaynağı iyi araştırılmalıdır. Çünkü varlıkların hem fiziki olarak bulunması hem de ilgili kurumlardan bilgi talep etme yoluyla tespiti biraz daha kolay iken, borçların tespiti o kadar da kolay değildir.

Borçların muvazaalı bir şekilde batıklık bilançosunda yer alması, hem şirketin iflasına sebep olabilmekte hem de muhtemel bir iflasın olması durumunda olmayan alacaklıların haksız yere pay alması sağlanmış olmaktadır. Örneğin; muvazaalı olmayan kefalet borçları şirketin batıklık bilançosunda yer alabilirken, muvazaalı bir kefalet borcunun borca batıklık bilançosunda olması şirketin haksız yere iflas erteleme kurumundan yararlanmasına ve alacaklıların haklarının çiğnenmesine sebep olur. Çünkü alacaklıların talep ettiği bütün tedbirler iflas erteleme isteğinin kabul edilmesi sebebiyle durdurulmaktadır. Bu nedenle haciz yoluyla alınabilecek alacaklar bile, iflas erteleme kararının verilmesi ile birlikte duraksamaktadır. Şirkete bu anlamda zaman tanımak ve şirketin kötü niyetli sahipleri veya ortakları tarafından içinin boşaltılması, muvazaalı kefalet borcu sayesinde iflas erteleme kararıyla birlikte oluşmaktadır.

Çok sayıda kişiye borcu olan ve iflas erteleme talebinde bulunan şirketin bir veya birden fazla alacaklısı ile ortak hareket ederek şirketi iflasa sürüklemeleri ve nihayetinde iflas erteleme talebinde bulunmaları ile diğer alacaklıların haklarının ortadan kaldırılmasına yönelik muvazaalı işlemler olabilir. Bu durumda iflas erteleme talebinde bulunan şirketin görevi alacaklıların hepsinin haklarını objektif bir şekilde korumak iken, bir veya birden fazla alacaklısını düşünmesi kötü niyet sonucudur. Şirketin birlikte hareket ettiği kişilere olmayan borçlar çıkarması veya mevcut borçlarından fazla göstermesi, aslında dosyayı inceleyecek bilirkişinin mesleki becerisi ile ortaya çıkarılabilir. Borca batıklık için sunulan defter ve belgelere paralel olarak karşı tarafın (alacaklıların) defterlerinin alacaklıların bulunduğu yerin hukuk mahkemeleri eli ile incelettilmesi gerekir. Bu şekilde karşıt inceleme ile borçların doğru olup olmadığı ya da belirtilenden fazla olup olmadığı ortaya çıkarılabilmektedir.

Borca batıklık bilançosu alanında uzman ekip veya ekiplerce hazırlanmalıdır. Örneğin bilgi işlem teknolojileri alanında faaliyet gösteren bir işletmenin borca batıklık bilançosu için; yazılımların ve stokların tespitinin bir muhasebeci eliyle yapılması doğru değildir. Muhasebeci kendi alanında uzman olmasına rağmen stok tespitinde veya yazılımların rayiç değerle-

rinin belirlenmesinde uzman değildir. Bu nedenle borca batıklık bilançosu düzenlenirken bilançonun sadece mali nitelikteki bir işlemin sonucu gibi gösterip, tek bir muhasebeci eliyle düzenlenmesi bir düzensizlik göstergesi olabilir.

#### 4.2. İyileştirme Projesinin Doğru ve İnandırıcı Olmaması

İflas erteleme talebinde bulunan şirketin sunacağı iyileştirme projesinde şirketin mali durumunun ıslahının imkan dahilinde bulunması gerekir (İİKm.179). İyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olup olmadığının tespiti özel ve teknik bilgi gerektirdiğinden, bu değerlendirmeleri yapabilecek bir bilirkişi/bilirkişi heyetine başvurulması gerekir. Çünkü mahkeme karar verirken şirketin borca batık olduğunun yanında iyileştirme projesinin ciddi, inandırıcı ve gerçeğe uygun olup olmadığına da bakmaktadır. Eğer mahkeme şirketin borca batık olduğuna kanaat getirdikten sonra iyileştirme projesinin inandırıcı olmadığını düşünürse, iflas erteleme talebini reddeder ve şirketle ilgili iflas süreci normal olarak devam eder. Aksi halde iyileştirme projesinin inandırıcı olmamasına rağmen mahkeme iflas erteleme talebini olumlu karşılarsa, haksız yere veya hatalı bir değerlendirme ile karar vermiş duruma düşmektedir. Bu durum kötü niyetli şirketin işine gelmektedir.

Şirket varlıklarının borçlarını karşılamama durumunu ortadan kaldıracak projelerin sunulması olasıdır. Şirket borca batık olmasına rağmen iyileştirme projesi mantıklı ve inandırıcı değilse şirketin iflas erteleme müessesinden yararlanması doğru değildir. Mahkeme bu nedenle şirketin iyileştirme projesindeki verilerin ve bilgilerin de iyi analiz edilmesini ve araştırılmasını gerekli kılabilirdir.

Bu projelerde özellikle satış tutarlarının yüksek gösterilmesi, ne şekilde artırılacağı belirtilmeden sermaye artışının sağlanacağı, maliyet ve giderlerin gelirlerine göre son yıllardaki artışı gözle görünür bir şekilde belli iken maliyet ve gider azaltımının sağlanacağını belirtmesi ve nasıl azaltılacağını belirtmemesi, somut belgelere dayanmadan ve gerçekçi bilgi sunulmadan karlılığın artırılacağını ifade edilmesi, şirketin faaliyet alanı itibarıyla yeni faaliyetlere yönelmesi olağan değilken, yeni ürünler üzerine yoğunlaşacağı gibi ifadeler, iyileştirme projesi sunan şirketin iyi niyetli olmadığını göstergelerindedir. Bu şekilde bir projenin doğru ve inandırıcı olmadığı muhakkaktır.

#### 4.3. Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklarla İlgili Muhtemel Düzensizlikler

Nakit ve benzeri varlıklar içinde kasa hesabının önemli bir yeri vardır. Niteliği itibarıyla kasa hesabı ya da kasadaki hareketlilik diğer birçok hesabı da etkileyebilmektedir. Bu nedenle özellikle kasada görülen naktin gerçekten

varolup olmadığı önemlidir. Kasa hareketliliği denetçi kayyımının, özellikle KOBİ niteliğindeki işletmelerde, en fazla dikkat etmesi gereken noktalardan biridir.

Kayyımın veya kayyım heyetinin bazı durumlarda şirketin kasasında yüksek miktarlarda bakiyelerle karşılaşmaları mümkündür. Bu durumda kasadaki fiili para mevcudu ile kayıtların denk olmama ihtimali çok yüksektir. Çünkü iflas erteleme talebinde bulunan bir işletmenin borca batık olduğu, varlıklarının borçlarını karşılamadığı bilinmektedir. Bu nedenle işletme, alacaklılara hakkaniyet ölçüsünde borçlarını ödemek zorundadır. Bu vaziyet içinde olan bir işletmenin, kasasında fazla para bulundurması izah edilemez bir durumdur. Bu nedenle fazlalık olası bir muhasebe düzensizliğinin işareti kabul edilebilir.

Bu anlamda özellikle faturasız mal alımlarının olması ve bunun karşılığında belge düzenlenmediği için para çıkışının kayıtlar üzerinde gerçekleştirilememesi ihtimali yüksektir. Veya işletmenin kendi ortağı veya ortakları işletmeden kendi menfaatleri için para kullanmasına ragmen, bunu göstermemekte ve dolayısıyla kasa bakiyesi yüksek görülmektedir.

Ancak bu yüksek gösterilen meblağ, herhangi bir ay içinde fiili duruma indirgeyici işlemlerle giderilebilir. Yani kasa bakiyesinin yüksek olduğu düzeylerden düşük olduğu düzeylere indirildiği ay, olası muhasebe düzensizliğinin yüksek olduğu zamanlar olarak dikkat edilmelidir. Çünkü bu dönemde kasayı denkleştirmek için sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerle<sup>4</sup> işlemler yapılma olasılığı yüksektir. Veya bakiye olarak diğer herhangi bir hesapta yüksek gösterilen meblağlardaki tutarlarla ters kayıt yapılarak kasa hesabının bakiyesi indirilebilir.

Kasa hesabında bulunan naktin kayıtlarla denkleştirilme işleminde kayyımın veya kayyım heyetinin karşılaşacağı bir diğer düzensizlik, özellikle nakit gibi işlem gördürülen çeşitli avans hesaplarında bulunan paraların kullanımı şeklindedir. KOBİ niteliğindeki şirketlerde, iflas erteleme süresince kayıt dışı nakit hareketlerini yönetebilmek için işletme içi yada işletme dışı şahıslara veya personele avanslar verildiği görülmektedir. Bu avanslar aslında hesabın işleyiş kurallarına aykırı olarak verilen avanslardır. Yani işletme şirket içinde çalışan veya üçüncü bir kişiye şirketle ilgili bir iş yapması, mal ve hizmet satın alınması için değil, şirketin kayıtlarda gösteremediği nakitleri avans hesaplarına aktarması şeklinde gerçekleşmektedir. Hesapların denkleştirilmesi amacıyla yapılan bu işlem aslında bir muhasebe düzensizliğidir.

Avans hesapları ile kasa hesabında ortaya çıkan düzensizlik, daha sonra

<sup>4</sup> Sahte belge; olmayan bir işlem için oluşturulan belge iken, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, olan bir işlem için olduğundan farklı tutar ve miktarlarla ifade edilerek düzenlenen belgedir.

başka bir kayıt düzensizliği ile ortadan kaldırılabilir. Hesaplardaki fiili tutarların kayıtlardakilerle denkleştirilmesi için kasa ve avans hesapları birlikte çalıştırılmaktadır. Bu da kayyım veya kayyım heyetinin en fazla karşılaşılabileceği düzensizliklerdendir.

Diğer taraftan tahsil edilen naktin kontrol altına alınabilmesi için zaman geçirmeden bankaya yatırılması gerekir (Güredin, 2010:375). Bu nedenle iflas erteleme talebinde bulunan şirketlerin kasasında fazla para bulunması bu paranın istenildiği gibi kullanıldığını (düzensizlik oluşturduğunu) göstermesi açısından önemlidir. Çünkü kayıtlara geçirilmeyen nakit ve benzeri varlıklar, kayıtlara geçirilenlere oranla daha fazla düzensizlik yapmaya uygundur. Bankaya yatırılan paraların üçüncü kişiler açısından kontrolü, bankaya yatırılmayanlara oranla daha kolaydır. Örneğin bir kayyım veya kayyım kurulu bankadan mutabakat yoluyla bankadaki paraları kolayca öğrenebilir. Bu nedenle kayyımın/kayyım heyetinin kasada bulunan fazla para kayıtlarına özenle dikkat etmesi gerekir.

Kurumsallaşması düşük olan KOBİ niteliğindeki işletmelerde, en fazla yapılan düzensizliklerden biri de kasa hesabında para varmış gibi gösterilip, paraların şirketin ortağının cebinde yer almasıdır. Yani şirketin kasası ortağın cebidir. Aslında bu durumda ortağın cebinde bulunan para için stopaj uygulanmalıdır. Çünkü bu olay bir nevi kar payı dağıtımı gibi işlem görmektedir. Daha sonra kasadaki paralar ya avans hesapları ile ya da maddi duran varlıklar ile aktifleştirilerek ortadan kaldırılmaktadır.

#### **4.4. Alacak Tutarlarının/Alacaklıların Farklı Gösterilmesi ile İlgili Muhtemel Düzensizlikler**

Şirketin alacaklılarının şirket tarafından belirtilmesi, aslında iflasın ertelenmesi aşamasında mahkemeye sunulması ve alacaklılara tebliğ edilmesi veya en azından ilan yoluyla alacaklılara bildirilmesi gerekmektedir. Bu bildirim borç, vade yapısı ve kime ne kadar borcu olduğunu gösterir vaziyette olması gerekir. Çünkü mahkemeye sunulan borç bildirimlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, çapraz denetimle ortaya çıkarılabilmektedir. Alacaklı listesinin iflas erteleme talebi esnasında veya hemen sonrasında mahkeme vasıtasıyla sunulması ile, borçlunun çelişkili durumunun da ortaya çıkmasına olanak tanıyıp, belki de iflas ertelemenin lüzumuna gerek kalmayacaktır.

Mahkemenin iflas erteleme talebini olumlu bulması halinde, atanacak kayyım/kayyım kurulu bu durumu ortaya çıkarabilecektir. Fakat ortaya çıkarılacak bu durumun kesin tespiti için bilirkişi incelemesinin yapılması; alacaklıların, bulunduğu yerdeki mahkeme eliyle teyidinin yapılması gerekir. Bu işlem daha sonra yapıldığı için karar vericileri zor durumda bırakabilecektir. Kayyım ve kayyım kurulu tarafından ısrarla alacaklıların isim listesi ve

alacak miktarları istenmesine rağmen kayyım/kayyım kuruluna sunulması alacak/borç miktarlarında düzensizlik olabileceğinin bir göstergesidir. Çünkü iflas ertelemeyen yararlanabilmesinin ön koşulu olan borca batıklık ortadan kalktığına şirketle ilgili durdurulan icra ve takiplerin yeniden başlayacağı endişesi, şirketleri alacaklarının ve borçlarının olduğundan farklı göstermeye sevk edebilir.

Alacakların işletmeye ait olmama durumunun saptanması gerekir. Özellikle KOBİ niteliğindeki ilişkili şirketlerin faaliyet alanları birbirine karıştırıldığından, ilişkili olan bir şirket diğer şirketin alacaklarını, kendi alacakları gibi göstermesi olasıdır. Senetli alacaklar şirketin kasasında yer alacağından senetlerin fiziki olarak var olup olmadığı kontrol edilmelidir. Eğer senetler yoksa muhtemeldir ki ya tahsili için bankaya ya da teminata verilmiş olabilir. Bunun için bankaya yazılacak bir doğrulama mektubuna bankanın verdiği cevap farklı ise, muhtemel bir düzensizliğin göstergesi sayılabilir.

Daha çok KOBİ niteliğindeki şirketlerde alacaklarla ilgili bir diğer düzensizlik ise patronun veya şirket sahibinin kontrolünde yapılan vadeli/kredili satışlardır. Vadeli yapılan satışlar nedeniyle faturadan kaynaklanan tutar alacak olarak yazılmaktadır. Fakat alacak olarak yazılan bu tutarın tahsilinden ortak veya şirket sahibinden başka hiçkimsenin haberi olmamaktadır. Bu nedenle şirket kayıtlarında alacak ve varlık olarak gözüken tutar, halbuki şirketin ortağının cebindedir. Bu tutarlar mutabakat yapılmak suretiyle ortaya çıkarılabilmektedir. Fakat mutabakatın denetim kayyımı kontrolünde şirketin kendisi tarafından yapılmasından dolayı muvazaalı şekilde gizlenen tutarın yine muvazaalı şekilde yok edilebileceği unutulmamalıdır.

Diğer taraftan ilişkili şirketler birbirlerine kefil olabilmekte ve kefalet borcunu da borca batıklık bilançosunda gösterebilmektedirler. Fakat normal şartlarda kefaletten doğan borçlar bilançoda gösterilememekte, nazım hesaplar veya dipnotlarda ifade edilmektedirler. Eğer kefaletten doğan borç nedeniyle bir ödeme oluşursa ödendiği borç kadar tutarı asıl borçludan alacak şeklinde kayıt yapar. Fakat ilişkili ve iflas erteleme talebinde bulunan şirket, kefaletten doğan borcunu ilişkili diğer şirketten alacak gösterip, bu alacağını hiçbir şekilde dava veya icra konusu oluşturmadan şüpheli alacak haline getirmektedir. Bu şüpheli alacağa dönem sonunda karşılık ayırarak giderleştirmektedir. Bu şekilde aynı aile bireylerine ait iki şirket, tek bir borcu iki katı borç gibi ifade etmektedirler. Bu olmaması gereken bir durumdur. Eğer kefil borcu öderse yapılan ödeme karşılığında alacak gösterir. Ve alacak gösterdiği tutarı asıl borçlu şirketten talep etme hakkı ve şirketi mahkemeye veya hacze verebilme hakkı doğmaktadır. Bu surette ortaya çıkan alacak için karşılık ayrılabilir. Ancak bu karşılık vergi kanunları tarafından kabul görmemektedir. Aksi halde ilk yapılan uygulama bir muhasebe düzensizliğinin muhtemel göstergesidir.

#### 4.5. Stoklar Hesap Grubu İle İlgili Muhtemel Düzensizlikler

Stokların, özellikle işletmelerin faaliyet gösterdiği alanlara göre, fiziki olarak tespiti her an mümkün değildir. Örneğin bir yol yapım şirketinin stoklarında bulunan ve yol yapımı için kullanılan "agrega"<sup>5</sup> tutarının heran fiziki olarak ölçümü zordur. Bu nedenle agrega stoğunun fiziken varolup olmadığı veya kayıtlarda gösterilen miktarının doğru olup olmadığının tespiti heran ortaya koyulacak bir durum değildir. Bu nedenle stoklarla ilgili fiziki tespitin zor olması denetimini de zorlaştırmaktadır.

İflas erteleme talebinde bulunan bir şirketin, varlıklarındaki artışla birlikte borçlarında azalma beklenir. Bu nedenle varlık artışlarının içinde stokların yeri önemlidir. Özellikle stok hesaplarındaki girişlerin gerçek giriş olup olmadığı kayyım/kayyım heyeti tarafından tespit edilmelidir. Ve bu girişler maliyet bedeli ile yapıldığından emin olunması gerekir. Fakat bunun zorluğu ifade edilmelidir. Aralıklı envanter yönteminin uygulanması şirketi bu anlamda avantajlı hale getirmektedir. Özellikle zaman kazanma adına dönem içinde varlıklarını yüksek göstermek isteyen şirket, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle stok girişleri yapabilmektedir.

Stok maliyetlerinin tespiti için, aralıklı envanter nedeniyle dönem sonlarının beklenmesi ve dönem sonlarında stok envanterinin yapılıp maliyet kayıtlarının yapılması, stok çeşidine göre hayli karışık veya uzun zaman gerektiren bir işlemdir. Bu nedenle, sadece denetimle görevli kayyım/kayyım heyetinin bu stok envanterinde bulunması zordur. Bu nedenle şirketin kontrolü altında geçen bir stok sayımının ve envanterinin dönem içinde yapılan düzensizlikleri gizlemeye yönelik olma ihtimali yüksektir. İlgili mahkemenin dönem sonlarında, envanter aşamasında, alanında yetkin bir birlikiş tayin etmesinde fayda vardır. Aksi halde sadece rapor düzenlemekle yetinen bir kayyım/kayyım heyeti mahkemeyi ve üçüncü kişileri yanıltıcı sonuçlar sunabilmektedir. Stok sayımının kayyım/kayyım heyetinin ekstra çalışması, zaman ve elde edeceği gelire paralel olarak gerçekleşeceği bilinmelidir.

Öte yandan aralıklı envanter yöntemi uygulayan işletmelerde, dönem içinde stoklardaki artışın zahiri bir artış olduğu unutulmamalıdır. Çünkü dönem sonu envanteri yapılmadığı için, kullanılan veya satılan stokların çıkış kaydı dönem içinde yapılamamaktadır. Bu nedenle kayyım/kayyım heyeti stoklarla ilgili kanaatlerinde tedbirli ifadeler kullanmalıdır. Özellikle taş, kaya gibi ilk madde ve malzemelere dayalı yol işletmeleri gibi işletmelerde, bu malzemelerin tartılması fiilen mümkün olmadığından, bu alanda uzman kişilerce tahminen envanter yapılmaktadır. Bu envanter işlemi işletme yönetimi tarafından yapıldığından, stok çıkışlarını olduğundan az

<sup>5</sup> Çakıl kum karışımı yol yapımında kullanılan malzeme.

gösterilebilme ihtimali yüksektir. Bu nedenle stoklarla ilgili kullanılan ifadelerde muhtemel şüphe ile hareket edilmesinde fayda vardır.

Diğer taraftan dönem içinde yapılan bazı giderlerin aktifleştirilmemesi gerekirken, stok gibi gösterilip aktifleştirilmesi, varlıkları yüksek göstermek için yapılan düzensizliklerdendir. Örneğin bir yol yapımı ile uğraşan işletmenin faaliyetlerinde kullandığı taşıtlar için alınan yakıtlar sanki yol yapımında kullanılan yakıtmiş gibi ilk madde ve malzeme stoğu olarak kaydedilmesi bir muhasebe düzensizliğidir. Amaç; şirketin varlıklarında artış olduğunun ve şirket faaliyetlerinde etkili hareket ettiğini ima etmektir. Bu şekilde alınan madde ve malzemelerin neler olduğu, ve hangi kayıtların yapılması gerektiği denetçi kayyım/kayyım heyeti tarafından raporlarda ifade edilmelidir.

Stoklar hesap grubunda bulunan avans hesaplarının aşırı kullanımı, avanslarda bulunan tutarların nakit gibi işlem görmesinden kaynaklanmaktadır. Yani şirket, özellikle ilişkili şirket veya şirketlere avans mahiyetinde nakitler verdiğini ifade eden kayıtlar yapmaktadır. Bu tutarlar aslında, sadece ele geçen naktin hesap dengeleme için sipariş avanslarında tutulmasından kaynaklanmaktadır. Gerçekte bu ödemeler mal ve hizmet alımı için ödenen tutarları gösterirken, mal ve hizmet alımı ile kapatılması gerekmektedir. Bu nedenle sipariş avansı geçici bir hesaptır. Bu hesabın hızlı bir şekilde faturalandırılıp kapatılması gerekirken, hesaptaki tutarlar uzun bir müddet bekletilmektedir. Bu kaydi bir değer olup, aslında sipariş olarak verilen tutar olmayıp muhtemel bir muhasebe düzensizliğinin göstergesidir.

Düzensizliklerin bir diğeri de başkalarına ait malların işletmenin malıymış gibi gösterilmesidir. Bu daha çok bilanço veya mizan maskelemesinde ortaya çıkmaktadır. Özellikle ilişkili şirketlerde, daha çok oluşması beklenen bu durum, iflas erteleme talebinde bulunan şirketlerin varlıklarını yüksek göstermektir. Daha çok maskelenecek işlemler kendilerini ilgilendirmeyen hesaplara aktarılır. Örneğin stoklarla ilgili maskeleme genellikle avans hesapları ile birlikte gerçekleştirilebilmektedir.

#### **4.6. Yabancı Kaynak Hesapları ile İlgili Muhtemel Düzensizlikler**

İflaın ertelenmesindeki temel amaç, şirketin bir tüzel kişi olarak varlığını ve faaliyetlerini devam ettirmesidir. Bu süreç içinde temel hedeflerden biri, şirketin borçlarını ödeyerek borca batıklıktan kurtulmaktır (Özkan ve Kaya, 2013:195). Ancak borca batıklık bilançosunda borçların gerçek borç olup olmadığı net bir şekilde ifade edilmeyebilir. Bu durum borca batıklık bilançosunu hazırlayan uzman kişinin ehliyetine ve mesleki tecrübesine kalmıştır. Bilançonun aktif tarafı rayiç değer üzerinden hesaplanacağı için, malvarlığı ile ilgili teknik sayım ve kayıt işlemleri gereklidir. Fakat borçlar için böyle bir zorunluluktan bahsedilmemektedir. Bu nedenle şirket veri-

lerinden yola çıkılarak hazırlanan borca batıklık bilançosunun borç kısmı yanıltıcı olabilir. Olmayan borçların borca batıklık bilançosunda olması ihtimal dahilindedir.

Yabancı kaynakların olduğundan farklı gösterilmesi denetçiler açısından (Güredin, 2010:473) ve üçüncü kişiler açısından oldukça zordur. Özellikle borca batıklık bilançosu hazırlanırken yüksek gösterilmeye çalışılan borçlar, iflasın ertelenmesi sürecinde olduğundan düşük veya hiç gösterilmeye çalışılmaktadır. Özellikle kayyım/kayyım heyeti tarafından mahkemeye verilecek raporlarda cari oranın yükseldiğinin ve işletmenin likidite durumunun iyi olduğunun ifade edilmesi için, borçlar olduğundan düşük gösterilebilir veya yeni borçlanmalar finansal tablolarda gösterilmeyebilir.

İflas erteleme süresince yapılması gerekenlerden biri de, şirketin borçlularına adil bir şekilde ödeme yapmasıdır. Fakat çok sayıda borcu olduğu işletmelerin sadece belli bir kısmına ödeme yapması ve özellikle bu işletmelerle iş yapması, muhtemel düzensizlik göstergelerindedir. Çünkü aslında bütün alacaklılara alacakları oranında ödeme yapılması gerekirken, belli alacaklılara ödeme yapılması ve aynı kişilerle iş yapıldığının gösterilmesi, olmayan bir borç-alacak ilişkisinin oluşturulması adına önemli bir argümandır. Aynı kişi veya kuruluşa devamlı ödeme yapılması ve borçları bittikten sonra aynı kişilere yine borçlanması, hayali borç alacak ilişkisi oluşturulması ve hesaplardaki hareketliliği de bu alacaklıların hesapları ile yapılması olanağını ortaya çıkarabilmektedir. Örneğin verilen bir sipariş avansının daha sonra bir borç hesabı ile kapatılması, avans hesaplarında tutulan paraların kullanılması ile ortaya çıkan durum, olmayan borçların ortadan kaldırılması için kullanılabilir.

Diğer taraftan yapılan bir düzensizliğin kolay bir şekilde ortaya çıkması mümkün olmasına rağmen, bunu örtmeye çalışan düzensizlikler sürekli yapılabilir. Bu nedenle aynı kişilere devamlı borçlanması ve ödemelerin hep aynı kişilere yapılması, bunun üzerine bu ödemeler sipariş avansı gibi boşta tutulan hesabi tutarların kaydı olarak düzenlenmesi yoluyla yapılması, düzensizlik anlamında önemli göstergelerindedir. Çünkü literatürde ve geçmiş tecrübelerden de sabit olduğu üzere, işletmede yapılan hatalar ve uygulamalar hep aynı yönde ve sık sık tekrarlanıyorsa bunların kasıtlı düzensizlikler olduğu kanaati oluşmaktadır.

Yine ilişkili şirketlerle karşılıklı olarak, uydurma hesaplarla nakit veya varlık transferi yapılabilmektedir. Bu nedenle daha önce belgesiz ve kayıtdışı yapılan işlemler denkleştirilmeye çalışılmaktadır. Örneğin gerçekte olmayan bir alım kaydı, ilişkili bir şirketle rahatlıkla yapılabilmektedir. Hatta bunun için belge de düzenlenmiş olabilir. İlişkili şirketle yapılan bu muamele sonucu şirketlerden biri aynı zamanda alacaklı hale getirilerek, daha sonra bu



alacak şüpheli hale gelmiş gibi karşılık ayrılabilir.

Şirket, faaliyetlerini devam ettirmek için belli bir seviyeye kadar borçlanabilir. Fakat bu borçlanmalar senetli veya banka kredileri vasıtasıyla değil de sürekli olarak satıcılar hesabı ile gerçekleşiyorsa, satıcılar hesabının denetimi zor olduğundan ve vade tarihi kesin olarak belirlenemediğinden senetsiz borçlarda düzensizlik ihtimali fazladır. Vadesinde ödenemeyen senetsiz borçlarına ilave olarak, vade farkını sanki yeni bir mal alımı yapmış gibi gösterme olanağı yüksektir. Bu nedenle iflas erteleme süresince şirketin devamlı satıcılar hesabı ile işlem görmesi düzensizlik için bir uyarı olabilir.

Doğrudan borçlulara sorularak mutakabat yapılmadığı sürece, bu işlemlerin yapılması oldukça kolaydır. Çünkü denetçi olarak atanan kayyım veya kayyım kurulu özellikle ödenen ücretlere paralel olarak, sadece şirketin sunduğu bilgilerle yetinerek rapor hazırlayabilmektedirler. Bu durumda şirketin, kayyımı ve dolayısıyla mahkemeyi yanıltma olanağı oldukça yüksektir.

#### 4.7. Özkaynak Hesapları ile İlgili Muhtemel Düzensizlikler

Borca batık olan şirketler, mahkemeye sundukları iyileştirme projesi ile birlikte iflas erteleme müessesesinden yararlanma hakkına sahip olurlar. Bu nedenle iyileştirme projelerinin somut ve akla uygun olması gerekir. İyileştirme projelerinde en somut iyileştirmelerden biri ortak veya ortakların sermaye taahhütleridir. Bulunduğu mali sıkıntıdan kurtuluş reçetesinin içinde bulunan bu uygulamaya göre; ortak veya ortaklar, kendi servetinden şirkete sermaye olarak vereceklerini taahhüt etmektedirler. Böylece borçları varlıklarından yüksek olan, dolayısıyla negatif özkaynağa sahip olan işletmeler, negatif özkaynaktan pozitif özkaynağa geçiş yollarını aramaktadırlar. Bu durum TTK madde 377'de de belirtilmiştir.

*Yönetim kurulu veya herhangi bir alacaklı yeni nakit sermaye konulması dahil nesnel ve gerçek kaynakları ve önlemleri gösteren bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir.*

İyileştirme projelerinde taahhüt edilen sermaye borcu, pay sahiplerinin veya ortakların en temel borcudur. Şirketin iflas etmesi ve tasfiyeye girmesi bile taahhüt edilen sermaye borcunu ortadan kaldırmaz. Yani şirketin tüzel kişiliği devam ettiği sürece bu borç zaman aşımına uğramaz. Tahsil imkanı çok kuvvetli olan bir alacak niteliğindedir (Özkan ve Kaya, 2013:200). Ancak şirketler iyileştirme projesinde sunmuş olduğu sermaye taahhüt borcunu ısrarla, birtakım bahanelerle ödememe peşine gitmektedirler. Örneğin şirket ortağı veya ortakları iyileştirme projesinde taahhüt edilen sermayenin ancak ve ancak şirket erteleme talebinin bir yıl sonra kabul

edilmesi durumunda ödeneceğini bildirebilirler. Bu, şirketin mahkemeyi yanıltıp zaman kazanmasından başka birşey değildir. Çünkü sermaye taahhüdünde her yıl ne kadarının ödeneceğine dair somut ifadeler yer alırken, ısrarla sermaye taahhüdünün yerine getirilmemesi için ortaya konulan bahaneler, şirketin bu anlamda iyi niyetli olmadığına bir göstegesini sayılabilir. Aynı zamanda iyileştirme projesinde belirsiz nitelikteki emarelere dayalı ifadeler içerdiğinin de bir göstergesidir.

İflas erteleme müessesinden yararlandığı süre zarfında, özkaynaklarla ilgili direkt nitelikte bir düzensizlik sözkonusu olamaz. Çünkü işletmenin özkaynağı diğer varlık ve borç kalemlerine göre değişiklik gösteren bir hesap grubudur. Bu nedenle işletme varlıkları ile borçlarında yapılan her düzensizlik işletmenin özkaynağını etkileyecek niteliktedir. Bir işletmenin özkaynağı, işletmenin bütün aktiflerinden borçlarını çıkardıktan sonra arta kalan kısımdır. Bu kısmın etkilenmesi için eşitliğin diğer tarafındaki varlık ve borç kalemlerinde değişiklik olması gerekmektedir.

#### **4.8. Satışlarla İlgili Muhtemel Düzensizlikler**

İflas erteleme süresince sunulan iyileştirme projesinin en önemli kaynağı olan satışlar, kayyım/kayyım heyeti için önemli bir risk alanı oluşturmaktadırlar. Çünkü bazı satışların bu dönemde kayıtdışı kalma olasılığı yüksektir. Şirketin içinin boşaltılması amaçlanırsa bu şekilde düzensizlikler yoğun bir şekilde olabilir. Ya da satışların farklı hesaplarda gösterilme olasılığı bu dönemde yüksektir. Çünkü bu dönemde, diğer kalemlerde oluşan düzensizlikler en fazla işlem gören bir kalemlerle yok edilmeye çalışılmaktadır. Satışlar da en fazla işlem gören kalemlerdendir.

İflas erteleme sürecinde, şirketin ilişkili şirketlerle olan ilişkileri önemlidir. Özellikle ilişkili şirket veya şirketlere yapılan satışlar muvazaalı satışlar olabilir. Herşeyden önce bir şirketin bu dönemde belli müşterilere satışlarda yoğunlaşması, ya şirketin içinde bulunduğu aciz durumdan kaynaklanır ya da şirketin muhtemel düzensizlikler içinde olduğu kanaatini uyandırır. Çünkü şirket, ancak iyileştirme projesinin en önemli kaynağı olan satışlarla içinde bulunduğu durumdan kurtulabilmektedir. Sadece belli müşterilere satış yapılarak bu durumdan kurtulma ihtimali düşüktür. Bu nedenle özellikle ilişkili şirketlere sürekli yapılan satışlar, şirketin içinde bulunduğu durumla pek izah edilemez. Şirket, satışlarını yüksek göstermek için ilişkili şirkete muvazaalı bir şekilde faturalar düzenleyebilir veya hiç fatura düzenlemeden satış kayıtları yapabilir. KOBİ niteliğindeki ilişkili şirketlerde genelde yöneticiler aynı ailenin üyelerinden oluşmakta olduğundan, bir şirketin iflas eşiğinde olması diğer şirketi de çok yüksek bir şekilde etkilemektedir. Bu nedenle ilişkili şirketlerle bu düzensizliklerin yapılma olasılığı yükselmektedir.

KOBİ'lerde kurumsallaşma oranı düşük olduğundan, işletme yöneticilerinin ve ortaklarının hesaba geçmeden mal çekmesi veya nakit çekme olasılığı yüksektir. Ya da ilişkili şirkete emsaline göre düşük veya yüksek fiyat uygulamaları oluşabilmektedir. Bu nedenle iflas erteleme süresince oluşabilecek örtülü kazanç uygulamalarının oluşması mümkündür.

Özellikle ilişkili şirketlerde, satışlarda iflas erteleme sürecinin içinde bulunduğu şirketin kayyım/kayyım heyetinin raporlarına göre hareket ettikleri de görülmektedir. Örneğin iyileştirme projesinde sunulan ana faaliyet konusu satışların yerine ilişkili şirket satışlarını kendi satışları altında göstermek gibi. Buna başvurmasının sebebi, iyileştirme projesinin omurgasını oluşturan satışlarla ilgili kayyım/kayyım heyetinin vermiş olduğu raporların olumsuz gidişatına göre hareket edilmesidir. Yani özellikle yılın sonlarına doğru hedeflenen satış tutarının tutturulmasının çok güç olması durumunda, kayyım/kayyım heyeti bunu raporlarında ifade etmek zorundadır. Fakat iyileştirme projesinde belirtilen satışların tutturulamaması korkusu, şirketi muvazaalı bir şekilde ilişkili şirketin ana faaliyet konusu, satışlarına yöneltmektedir. Çünkü Yargıtay kararlarından da sabittir ki<sup>6</sup>; iyileştirme projesinin satış hedefinin tutturulamaması nedeniyle inandırıcı olmadığı ve şirketin iflasına karar verilmesi gerektiği bildirilmektedir. Bu durumu bilen şirketler, ilişkili şirket satışlarını kendi satışları gibi gösterebilmektedirler.

Satışlarla da ilişkili olan bir diğer konu, şirketin elinde yüksek miktarda stokları bulunurken satışların olmaması ve halen stok üretimine devam edilmesidir. Şirketin içinde bulunduğu durum itibarıyla satışlarını artırması gerekirken, mevcut müşterilerin alım yapmaması veya potansiyel müşterilerin ortaya çıkmaması durumunda, normalde üretimi yavaşlatması gerekirken stokların arttığı gözlemlenebilir. Bu durum özellikle dönem sonunda aralıklı envanter yöntemini uygulayan işletmelerde muvazaalı bir şekilde hesap düzenlemeleri ile düzeltilebilir. Çünkü satışlar aynı zamanda birçok kalemi ilgilendirmektedir.

## 5. SONUÇ

İflas erteleme amacı, borca batık durumda olan bir sermaye şirketinin mali durumunun iyileştirilme ümidinin olması durumunda, talep üzerine iflasının ertelenmesi ve yerel ve genel ekonomi içindeki şirketin yeri korunarak ekonomiye katkı sağlanmasıdır. Bu amaçla mahkeme kararıyla yarar-

<sup>6</sup> Yargıtay 23. dairesinin 2014 yılında 531 numaralı/4741 sayılı verdiği kararında; "Sunulan iyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olduğu hususuna gelince davacı şirketin öngördüğü hedeflere nakliye işlerinde % 80, zirai işlerde ise ancak % 20-30 oranında ulaşabildiği, 2011 yılı kâr öngörüsünün gerçekleşmediği ve hatta 2012 yılının zararlı kapatıldığı, taahhüt edilen sermaye borcunun yatırılmadığı gözlemlenmiştir. Bu durumda mahkemece şirketin borca batık olduğu ve sunulan iyileştirme projesinin de ciddi ve inandırıcı bulunmadığı düşünülerek bir karar verilmesi gerekirken hatalı değerlendirmelerle .....” şeklinde ifadeler yer almaktadır.

lanılabilecek bu kurumun belli başlı şartları vardır.

Öncelikle şirketin bir sermaye şirketi veya kooperatif olması gerekmektedir. Bu şirket veya kooperatifin borca batık durumda olması gerekmektedir. Şirketin borca batık olduğu, şirket alacaklıları tarafından veya şirket yönetim kurulunca mahkemeye bildirilmelidir. Daha sonra mahkeme şirketin borca batık olduğunu uzman bilirkişiler vasıtasıyla tespit ettirmelidir. Mahkeme şirketin borca batık olduğunu tespit ettirdikten sonra, ciddi ve inandırıcı belge ve bilgilerle bir iyileştirme projesi talep etmektedir. İflasın ertelenme sürecinde şirkete nezaret edecek bir kayyım veya kayyım heyeti atanmaktadır. Bu kayyım veya kayyım heyetine verecekleri raporlar için ücret avansı mahkemeye yatırılmaktadır. Mahkemenin kararı ile iflasın ertelenmesi talebi ilan edilmektedir.

Sayılan bu süreçte atanan kayyım veya kayyımlar, yönetici veya denetçi kayyımı olarak iki şekilde atanmaktadır. Kayyım ataması tek kişi ile gerçekleşebileceği gibi birden fazla kayyımla, kayyım heyeti şeklinde de gerçekleşebilir. Bu çalışmada denetçi kayyımın veya kayyım heyetinin KOBİ niteliğindeki işletmelerde karşılaşılabileceği muhasebe düzensizlikleri literatür ve denetçi kayyımı olarak bulunduğumuz görev ve mahkeme kararlarından yola çıkılarak tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla denetçi kayyımı iflas süresince, KOBİ niteliğindeki işletmelerde en çok işlem gören nakit ve nakit benzeri varlıklar, alacaklar, stoklar, borçlar, avans hesapları, satış tutarları ile ilgili çeşitli muhasebe düzensizlikleri ile karşılaşılabilmektedir.

Bu çalışmanın özellikle bu süreçte yeni görev alacak kayyımlara ve mahkemeye yön göstermesi açısından önemli olduğu düşünülmektedir. İflas erteleme ile ilgili çalışmalar genelde hukuki açıdan incelendiğinden, bu çalışma ile muhasebe ve denetim literatürüne katkı sağlandığı düşünülmektedir. Bu çalışmanın bir diğer boyutu ve ileri aşaması büyük şirketlerde, özellikle çok sayıda ortağı olan şirketlerde, nasıl ve hangi muhasebe düzensizlikleri ile karşılaşılabileceğinin araştırılmasıdır.

## 6. KAYNAKÇA

Dumanoglu, S. (2011). İflasın Ertelenmesi, Borca Batıklık ve İyileştirme Projeleri, İstanbul: Beta Basım A.Ş.

Güredin, E. (2010), Denetim ve Güvence Hizmetleri, 13. Baskı, İstanbul:Türkmen Kitabevi.

Işıktaş, M. Ş. (2003). İflasın Ertelenmesi, <http://www.isiktac.av.tr/files/Iflasin%20Ertelenmesi%20Seyda.pdf> (24.11.2014).

Kayar, İ (2009), "İflasın Ertelenmesinde Borca Batıklık Ve İyileştirme Projesi İle İlgili Yargıtay Kararlarının Değerlendirilmesi", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 33, Temmuz-Aralık, ss.19-45.

Özkan, A. ve P.H.Kaya (2013). “İflas Erteleme Sürecinde Ödenmemiş Sermaye Borçları”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2, s.194-20.

Özkan, M. ve A. Al (2014). “Ekonomik Kar Kaybı Ve Borca Batıklık Bilançosu Arasındaki İlişkilerin Firmaların Finansal Yapıları Üzerine Etkileri?”, Mali Çözüm, Temmuz-Ağustos, 17-40.

Selcik, T. (2014). “İflas Ertelenmesi Durumunda Ticari Alacaklara Karşılık Ayrılabilir Mi?”, Mali Çözüm Dergisi, 85-102.

Sümer, H. (2013). “İflasın Ertelenmesi Sürecinin Yönetimi”, Yaklaşım Dergisi, Nisan, Sayı. 244, <https://www.xing.com/communities/posts/iflasin-ertelenmesi-suerecinin-yoenetimi-1002155363> (12.12.2014)

Uzay, Ş. (2008). “Muhasebeci Bakış Açısı ile İflas Erteleme Süreci”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt.1 ,Sayı.1, 41-58.

Yılmaz, B. B. (2009). “Muhasebe Tekniği Yönünden Borca Batıklık Bilançosu ile Yıllık Bilanço’nun Karşılaştırılması”, Öneri Dergisi, C.8, S.32, 147-158.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, <http://www.yenittk.com/files/downloads/PageFiles/%7B14B20B38-9F72-4860-8CD9-7B0830C47ADD%7D/Files/6762%20Turk%20Ticaret%20Kanunu.pdf>

İcra ve İflas Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2004.pdf>

T.C. Yargıtay 23.Hukuk Dairesi, E: 2014 / 782 ve K: 2014 / 4746 sayılı kararı. Karar Tarihi: 20.06.2014

T.C. Yargıtay 23.Hukuk Dairesi, E: 2014 / 630 ve K: 2014 / 4744 sayılı kararı. Karar Tarihi: 20.06.2014

T.C. Yargıtay 23.Hukuk Dairesi, E: 2014 / 531 ve K: 2014 / 4741 sayılı kararı. Karar Tarihi: 20.06.2014



# YENİ BİR MADDİ DURAN VARLIK SINIFI OLARAK TAŞIYICI BİTKİLER: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME

Yrd.Doç.Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN\*  
Doç.Dr. Arman Aziz KARAGÜL\*\*

## ÖZET

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nın 12.11.2014 tarihinde yayınlamış olduğu Sıra 30 ve 31 no'lu tebliğleri ile 16 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) olan Maddi Duran Varlıklar ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standartlarında değişiklik yapılmıştır. Bu tebliğlerle birlikte "taşıyıcı bitkiler" maddi duran varlık kalemleri arasına dahil edilmiştir. Tebliğlerden evvel TMS 41 kapsamında raporlanmakta olan tarımsal ürünlerde ayırım yapılarak, taşıyıcı bitkilerin hem varlık olarak tanımı yapılmış, hem de TMS 16 kapsamında değerlendirilecek bir maddi duran varlık kalemi olarak kabul edilmiştir. Bu çalışmanın amacı, yeni bir maddi duran varlık kalemi olan taşıyıcı bitkilerin ilk muhasebeleştirilmesinde ve raporlama dönemlerindeki değerlemesiyle ilgili TMS'lerdeki son düzenlemelerin açıklanmasıdır. Bu amaçla KGK tarafından yayınlanan 30 ve 31 sıra no'lu tebliğler ile TMS 16 ve TMS 41 standartlarında taşıyıcı bitkilerle birlikte hangi değişikliklerin yapıldığı incelenmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Taşıyıcı bitkiler, maddi duran varlıklar, tarımsal faaliyetler

**JEL Kodlar:** M41

## BEARER PLANTS AS A NEW CLASS OF PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT: RECOGNITION AND MEASUREMENT

### ABSTRACT

Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority has brought amendments for TMS-16 Property, Plant & Equipment and TMS-41

\* Sorumlu Yazar, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, İstanbul. [ilksen@ticaret.edu.tr](mailto:ilksen@ticaret.edu.tr)

\*\* Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Eskişehir. [aaziz@anadolu.edu.tr](mailto:aaziz@anadolu.edu.tr)

Agriculture with the statements no. 30 & 31 published in 12.11.2014. According to the mentioned statements “bearer plants” are now included in fixed assets. With the separation of agricultural produce reported under TMS-41 prior to the statements, the bearer plants have been recognized and defined as an asset considered within TMS-16. The objective of this study is to explain and show the latest amendments affecting initial recognition and measurement of the bearer plants. For this, the statements published no. 30 & 31 and amendments in TMS-16 and TMS-41 are examined.

**Key Words:** Bearer Plants, Property, Plant and Equipment, Agriculture

**JEL Codes:** M41

## 1. GİRİŞ

Tarımsal ürünler ve canlı varlıklar, ziraat işletmelerinin varlıkları arasında önemli bir yer tutmaktadır. Türkiye Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartları (TMS/TFRS)’na göre raporlama yapılmasına geçilmekle birlikte canlı varlıklar ve tarımsal ürünler bilançoda stoklar ve maddi duran varlıklardan ayrı bir kalem olarak raporlanmaya başlamıştır (Akdoğan ve Sevilengül 2007, 272). Tarımsal ürün ve canlı varlıklar için TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı uygulanmaktadır.

TMS 41’de canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi halinde, ilk muhasebeleştirmede ve her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülerek ölçülmesi gerektiği ifade edilmektedir (Güler 2012, 740). Standardın bu maddesine göre canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve her raporlama dönemindeki değerlemesinde “değerleme yaklaşımı” esas alınmaktadır. Canlı varlıklar değerlendirilmesine göre amortisman ve özel olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmamaktadır. Canlı varlıkların dönem sonundaki satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerleri, dönem başındaki satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerleri ile karşılaştırılmakta ve aradaki farklar gelir tablosunda raporlanmaktadır (TMS 41, Madde 26). Bu farklar gelir tablosunda; artış olması durumunda “Gerçeğe Uygun Değer Artış Karı”, azalış olması durumunda ise “Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararı” olarak raporlanmaktadır.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilememesi durumunda ise canlı varlığın maliyetinden, bu varlıkla ilgili her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılık tutarları



düşülerek ölçülmektedir (Demirkol 2008, 114). Maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğünün ölçülmesinde TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standartları dikkate alınmalıdır (TMS 41, 33. Madde). Standardın yine 30. maddesine göre, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilebilir duruma geldiğinde, gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek ölçülmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Tarımsal ürünler söz konusu olduğunda ise standardın 13. Maddesine göre, bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler ise hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi halinde, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülmelidir. Tarımsal ürünlerin değerlendirme hususları da canlı varlıklarla paraleldir. Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında oluşan kazanç ya da zararlar, bu kazanç ya da zararların olduğu dönemin gelir tablosunda raporlanmaktadır (TMS 41, Madde 28). Standardın 32. Maddesine göre işletme, hasat noktasında bir tarımsal ürünü her zaman satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. Çünkü standart, tarımsal ürünlerin hasat noktasında her zaman gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiğini varsaymaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (UMSK), Haziran 2014'te taşıyıcı bitkilerin UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir değişiklik yayınlamıştır. Bu değişikliğe paralel olarak KGK'nın 12.11.2014 tarihinde yayınlamış olduğu Sıra 30 ve 31 no'lu tebliğleri ile TMS 16 Maddi duran Varlıklar ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standartlarında değişiklik yapılmıştır. Bu tebliğlerle birlikte "taşıyıcı bitkiler" maddi duran varlık kalemleri arasına dahil edilmiştir. Tebliğlerden evvel TMS 41 kapsamında raporlanmakta olan tarımsal ürünlerde ayırım yapılarak, taşıyıcı bitkilerin hem varlık olarak tanımı yapılmış, hem de TMS 16 kapsamında değerlendirilecek bir maddi duran varlık kalemi olarak kabul edilmiştir. Bu çalışmanın amacı, yeni bir varlık kalemi olan taşıyıcı bitkilerin ilk muhasebeleştirilmesinde ve raporlama dönemlerindeki değerlendirilmesiyle ilgili TMS'lerdeki son düzenlemelerin açıklanmasıdır. Bu amaçla KGK tarafından yayınlanan 30 ve 31 sıra no'lu tebliğler ile TMS 16 ve TMS 41 standartlarında taşıyıcı bitkilerle birlikte hangi değişikliklerin yapıldığı incelenmektedir.

## 2. TAŞIYICI BİTKİLER

KGK'nın yayınlamış olduğu TMS 16 Maddi Duran Varlıklarda değişiklik yapılmasına dair olan 30 sıra numaralı tebliğinin 2. maddesinin "b" bendinde ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetlerde değişiklik yapılmasına dair olan 31 sıra numaralı tebliğinin 5. maddesinin "d" bendinde taşıyıcı bitki;

*"Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir:*

- (a) *Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,*
- (b) *Bir dönemden fazla ürün vermesinin beklenmesi,*
- (c) *Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok düşük olması."*

olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre taşıyıcı bitki, bir dönemden daha fazla tarımsal ürün üretecek yani ürün verecek ve tarımsal ürün olarak satılma olasılığı düşük olacak olan canlı varlıktır.

31 Sıra numaralı tebliğin 5. Maddesinin "e" bendine göre;

- Kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaç gibi tarımsal ürün olarak hasat edilmek için yetiştirilen bitkiler,
- Hem meyve hasat etmek, hem de kereste için yetiştirilen ağaçlar gibi, işletmenin önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ya da satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin olması durumunda tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler ve
- Mısır ve buğday gibi yıllık mahsuller

taşıyıcı bitki değildir. Taşıyıcı bitkiler faydalı ömürlerinin sonuna geldiğinde yani artık ürün vermediğinde yakacak odun olarak kullanılmak üzere kesilerek kalıntı değerleri ile satılabilmektedir. Bu tür önemsiz kalıntı değerleri ile satışlar, bu bitkinin taşıyıcı bitki olma özelliğini kaybettirmemektedir. Ayrıca taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlık olup TMS 41'e tabidir.

### 2.1. TMS 16'da Taşıyıcı Bitkiler (Eklene / Değiştirilen Hükümler)

KGK'nın 30 sıra numaralı tebliği ile TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında taşıyıcı bitkilerle ilgili olarak aşağıdaki değişiklikler ve eklemeler yapılmıştır:

i. Kapsam bölümünün 3. maddesi yani TMS 16'nın hangi varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmayacağı kısım şu şekilde değiştirilmiştir:

“(a) “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar.

**(b) Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (bkz. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler). Bu Standart taşıyıcı bitkilere uygulanır ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.**

(c) Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (bkz: “TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi” Standardı).

(d) Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.” (30 Sıra No’lu Tebliğ, Madde 2/a).

ii. TMS 16’nın tanımlar bölümünün 6. maddesine Defter Değerinden önce yukarıda tanımlanan taşıyıcı bitkinin tanımı eklenmiştir (30 Sıra No’lu Tebliğ, Madde 2/b).

iii. TMS 16’nın 22. Maddesinden sonra gelmek üzere “Taşıyıcı bitkiler işletmece inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinde olduğu gibi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmeden önce muhasebeleştirilir. Bu doğrultuda, bu Standartta ‘inşa’ ifadesine yapılan atıflar taşıyıcı bitkilerin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirilmeden önce yetiştirilmesi için gerekli faaliyetleri kapsayacak şekilde dikkate alınır.” maddesi eklenmiştir (30 Sıra No’lu Tebliğ, Madde 2/c).

iv. TMS 16’nın maddi duran varlık sınıflarının sıralandığı 37. Maddesine taşıyıcı bitkiler eklenmiştir. Bu durumda taşıyıcı bitkiler ayrı bir maddi duran varlık sınıfı olarak kabul edilmiştir (30 Sıra No’lu Tebliğ, Madde 2/ç).

v. TMS 16’nın 81I maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki maddeler eklenmiştir (30 Sıra No’lu Tebliğ, Madde 2/d):

“81J. “-”

81K. *Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler değişikliğiyle (TMS 16 ve TMS 41’e ilişkin değişiklik) bu Standardın 3, 6 ve 37 nci paragrafları değiştirilmiş, 22A ve 81L-81M paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır. Değişiklikler, 81M paragrafında belirtilen durum hariç olmak üzere, TMS 8 uyarınca, geriye dönük olarak uygulanır.*

81L. *Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler değişikliğinin (TMS 16 ve TMS 41'e ilişkin değişiklik) ilk uygulandığı raporlama döneminde TMS 8'in 28(f) paragrafında zorunlu kılınan sayısal bilginin açıklanması gerekli değildir. Ancak sunulan her bir önceki dönem için TMS 8'in 28(f) paragrafı uyarınca gereken sayısal bilgi sunulur."*

81M. *Taşıyıcı bitkilere ilişkin bir kalemin, Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler değişikliğinin (TMS 16 ve TMS 41'e ilişkin değişiklik) ilk kez uygulandığı raporlama dönemine ilişkin finansal tablolarda sunulan ilk dönemin başındaki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi tercih edilebilir ve söz konusu gerçeğe uygun değer o tarihteki tahmini maliyet olarak kullanılabilir. Önceki defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, sunulan ilk dönemin başındaki dağıtılmamış kârların açılış bakiyesine yansıtılır."*

## 2.2. TMS 41'de Taşıyıcı Bitkiler (Eklenen / Değiştirilen Hükümler)

KGK'nın 31 sıra numaralı tebliği ile TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında taşıyıcı bitkilerle ilgili olarak aşağıdaki değişiklikler ve eklemeler yapılmıştır:

i. Kapsam bölümünün 1. maddesi yani TMS 41'in hangi varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanacağı kısım şu şekilde değiştirilmiştir:

*"(a) Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar,*

*(b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve*

*(c) Paragraf 34-35'de yer alan devlet teşvikleri." (31 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 5/a).*

ii. Kapsam bölümünün 2. Maddesi yani TMS 41'in hangi varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmayacağı kısım aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

*"(a) Tarımsal faaliyetle ilgili arsa (bakınız: TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller).*

*(b) Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler (bakınız: TMS 16). Ancak, bu Standart taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanır.*

*(c) Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri (bakınız: TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması).*

*(d) Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (bakınız: TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar)." (31 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 5/b).*

iii. Kapsam bölümünün 3. maddesinin ilk cümlesi *"Bu standart, işletmenin*

canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürününe, hasat anında uygulanır.” olarak değiştirilmiştir (31 Sıra No’lu Tebliğ, Madde 5/c).

iv. Yine TMS 41’in kapsam bölümünün 4. maddesinde yer alan tablo aşağıdaki gibi revize edilmiştir (31 Sıra No’lu Tebliğ, Madde 5/ç).

**Tablo 1. Canlı Varlıklar, Tarımsal Ürün, Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler**

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün İpliği, Halı
Kerestelik Ağaç Korusundaki Ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda Elde Etmek Üzere Kesilen Sığır	Sosis, Pastırma
Pamuk Bitkisi	Hasat Edilmiş Pamuk	İplik, Giysi
Şeker Kamışı	Hasat Edilmiş Kamış	Şeker
Tütün Bitkileri	Toplanmış Yapraklar	İşlenmiş Tütün
Çay Çalılığı	Toplanmış Yapraklar	Çay
Üzüm Asmaları	Toplanmış Üzümler	Şarap
Meyve Ağaçları	Toplanmış Meyve	İşlenmiş Meyve
Palmiye Ağaçları	Toplanmış Meyve	Palmiye Yağı
Kauçuk Ağaçları	Hasat Edilmiş Lateks	Kauçuk Ürünler
Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılar ve TMS 16’nın kapsamında bulunur. Ancak taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmiye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler TMS 41’in kapsamına girer.		

**Kaynak:** KGK, 31 Sıra No’lu Tebliğ, Madde 5/ç.

v. TMS 41’in tanımlar bölümünün 5. maddesine Tarımsal Ürün tanımından sonra yukarıda tanımlanan taşıyıcı bitkinin tanımı eklenmiştir (31 Sıra No’lu Tebliğ, Madde 5/d). 5. maddenin sonuna taşıyıcı bitkilerin ayrımının pekiştirilmesi için aşağıdaki maddeler eklenmiştir (31 Sıra No’lu Tebliğ, Madde 5/e):

“5A. Aşağıdakiler taşıyıcı bitki değildir:

(a) Tarımsal ürün olarak hasat edilmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçlar),

(b) İşletmenin önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin bulunması durumunda tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, hem meyve hem de kereste için yetiştirilen ağaçlar) ve

(c) Yıllık mahsul (örneğin, mısır ve buğday).

5B. Taşıyıcı bitkiler artık ürün elde etmek amacıyla kullanılmadıklarında, söz konusu bitkiler örneğin yakacak odun olarak kullanılması için kesilip kalıntı olarak satılabilir. Bu tür önemsiz kalıntı satışları bitkinin taşıyıcı bitki tanımını karşılamasını engellemez.

5C. Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlıktır.”

vi. TMS 41’in 24. maddesinin a bendi “İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (örneğin raporlama dönemi sonundan hemen önce ekilen fideler veya yeni edinilmiş canlı varlıklar)” olarak değiştirilmiştir (31 Sıra No’lu Tebliğ, Madde 5/g).

vii. TMS 41’in 44. maddesi “Tüketilebilir canlı varlıklar, hasat edilen tarımsal ürünler veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardır. Et üretimi veya satış için elde bulundurulan canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller, taşıyıcı bitkilerden sağlanan ürünler ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek teşkil eder. Taşıyıcı canlı varlıklar ise, tüketilebilir canlı varlık dışındakilerdir; örneğin, kendisinden süt elde edilen hayvan ve kendisinden meyve hasat edilen meyve ağaçları. Taşıyıcı canlı varlıklar tarımsal ürün değillerdir, bunlar daha ziyade ürün sağlamak için elde bulundurulurlar.” olarak değiştirilerek taşıyıcı bitkiler ve taşıyıcı canlı varlıkların tüketilebilir canlı varlıklardan ayrımı vurgulanmıştır (31 Sıra No’lu Tebliğ, Madde 5/ğ).

viii. Son olarak TMS 41’in 61. maddesinden sonraya gelmek üzere aşağıda yer alan iki madde eklenmiştir (31 Sıra No’lu Tebliğ, Madde 5/h):

“62. Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler değişikliğiyle (TMS 16 ve TMS 41’e ilişkin değişiklik) bu Standardın 1-5, 8, 24 ve 44 üncü paragrafları değiştirilmiş ve 5A-5C ile 63 üncü paragraflar eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır. Değişiklikler TMS 8 uyarınca, geriye dönük olarak uygulanır.

63. *Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler değişikliğinin (TMS 16 ve TMS 41'e ilişkin değişiklik) ilk uygulandığı raporlama döneminde TMS 8'in 28(f) paragrafında zorunlu kılınan sayısal bilginin açıklanması gerekli değildir. Ancak sunulan her bir önceki dönem için TMS 8'in 28(f) paragrafı uyarınca gereken sayısal bilgi sunulur."*

### 3. TAŞIYICI BİTKİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yukarıda detaylı bir şekilde açıklandığı gibi taşıyıcı bitkiler, son düzenlemelerden sonra TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına tabidir. Dolayısıyla taşıyıcı bitkilerin hem ilk muhasebeleştirilmesinde, hem de izleyen raporlama dönemlerinde değerlendirilmesi ile ilgili olarak TMS 16 hükümleri uygulanacaktır.

#### 3.1. Taşıyıcı Bitkilerin İlk Muhasebeleştirilmesi

TMS 16'nın 7. Maddesine göre taşıyıcı bitkilerin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması ve bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması durumlarında varlık olarak finansal tablolara yansıtılabilmektedir. Bu şartları sağlayan taşıyıcı bitkiler maliyet değerleri ile aktifleştirilmektedir (Alexander ve diğerleri 2005, 207). Bir taşıyıcı bitki kaleminin maliyeti TMS 16'nın 16. Maddesine göre aşağıdaki unsurları içermelidir:

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
- Taşıyıcı bitkinin dikileceği yere ve işletme yönetimi tarafından amaçlandığı şekilde verim sağlaması için gerekli olan her türlü maliyet,
- Taşıyıcı bitkinin sökülmesi ve taşınması ile dikileceği alanın hazırlanmasıyla ilgili tahmini maliyet.

Taşıyıcı bitki ile doğrudan ilişkilendirilebilecek maliyetler ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (TMS 16, Madde 17):

- Doğrudan taşıyıcı bitkinin elde edilmesi ya da yetiştirilmesi ile ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Taşıyıcı bitkinin dikileceği yerin hazırlanması ile ilgili maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Dikim maliyetleri,
- Mesleki ücretler.

TMS 16'nın 20. Maddesine göre bir taşıyıcı bitkinin, işletme yönetimin amaçları doğrultusunda tarımsal ürün üretebilmesi amacı ile gerekli duruma ve konuma getirildiği andan sonra oluşan maliyetlerin bu varlığın maliyetine eklenmesine son verilmelidir. Örneğin;

- işletme yönetiminin amaçları doğrultusunda verim sağlamakta olup, normal verim kapasitesinin altında verim sağlayan taşıyıcı bitkiler için katlanılan maliyetler,
- taşıyıcı bitkinin üreteceği tarımsal ürüne henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler (pazarlama, satış ve dağıtım giderleridir),
- işletme faaliyetlerinin kısmen ya da tamamen yeniden organizasyonu ya da yeniden yerleşimine

### 3.2. Taşıyıcı Bitkilerde Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Bir işletme, taşıyıcı bitkilerin ilk kez maliyet bedeli ile aktifleştirilmesinden sonra bu varlıkların değerlemesi ile ilgili olarak maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modelini bir muhasebe politikası olarak seçmeli ve aynı muhasebe politikasını taşıyıcı bitki sınıfının tamamı için uygulamalıdır (TMS 16, Madde 29).

#### 3.2.1. Maliyet Modeli

Maliyet modeli, bir maddi duran varlık kalemi olan taşıyıcı bitkilerin varlık olarak aktifleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonraki değeri ile gösterilmesidir (TMS 16, Madde 30).

#### 3.2.2. Yeniden Değerleme Modeli

Taşıyıcı bitkilerin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden finansal tablolarda raporlanması yeniden değerlendirme modelidir. Taşıyıcı bitkinin yeniden değerlendirilmiş tutarı, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının düşülmesiyle bulunan değerdir (TMS 16, Madde 31).

Yeniden değerlemenin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerindeki değişimlere bağlıdır. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olması nedeniyle yıllık olarak yeniden değerlendirme yapılmasını gerektirmektedir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için yıllık olarak yeniden değerlendirme yapılma-



sına gerek yoktur, bu kalemler için sadece üç ya da beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilmektedir (TMS 16, Madde 34).

Taşıyıcı bitkiler yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihinde birikmiş amortisman varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olmaktadır (TMS 16, Madde 35).

Eğer yeniden değerlendirme sonrasında bir varlığın defter değeri artarsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden yani özkaynaklarda yeniden değerlendirme artışı olarak muhasebeleştirilmelidir. Fakat bu varlıkla ilgili daha önce gelir tablosunda ilişkilendirilmiş bir değer azalışı varsa, önce bu değer azalışı tutarı kadar gelir muhasebeleştirilmelidir yani gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer azalışı sıfırlanmalıdır (TMS 16, Madde 39).

Eğer yeniden değerlendirme sonrasında bir varlığın defter değeri azalırsa, bu azalış gelir tablosunda gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Ancak bu varlıkla ilgili daha önce diğer kapsamlı gelire ilişkilendirilen bir yeniden değerlendirme artışı varsa, değer azalışı ilk olarak diğer kapsamlı gelirden tutardan mahsup edilmelidir (TMS 16, Madde 40).

Bir taşıyıcı bitki ile ilgili özkaynaklarda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık bilanço dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıllar karlarına aktarılabilir (TMS 16, Madde 41).

### 3.2.3. Taşıyıcı Bitkilerde Amortisman

Taşıyıcı bitkiler TMS 16'ya tabi olacağı için, işletme bu varlıklarla ilgili ister maliyet modelini, ister yeniden değerlendirme modelini bir muhasebe politikası olarak seçsin, her iki durumda da bu varlıklar için amortisman ayrılmazdır.

Bir taşıyıcı bitkinin amortismanına tabi tutarı, varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmalıdır (TMS 16, Madde 50). Daha önce de ifade edildiği gibi taşıyıcı bitkilerin kalıntı değeri genellikle önemsiz kabul edilmektedir. Ancak taşıyıcı bitkilerin amortismanına tabi tutarları, kalıntı değer düşülerek belirlenmelidir (Bayazıtlı ve diğerleri, 153). Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsiz kabul edilmektedir (TMS 16, Madde 53).

Bir taşıyıcı bitki, işletmenin amaçladığı *normal verime çağına ulaşmasından, kesim çağına gelme süresi arasında* amortismanına tabi tutulmalıdır. Bir taşıyıcı bitkinin yararlı ömrünün belirlenmesinde varlığın beklenen kullanımı dikkate alınmalıdır. Varlığın beklenen kullanımı, varlığın beklenen

kapasitesine veya fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilmelidir. Bir taşıyıcı bitkinin yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklarına ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir (Taştan ve diğerleri 2012, 304).

TMS 16'da bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarını, varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri yer almaktadır. Bu yöntemler; doğrusal (normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler (hızlandırılmış amortisman) yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir. Bu yöntemlerden taşıyıcı bitkiler için uygulanabilecek amortisman yöntemleri, doğrusal (normal) amortisman ve azalan bakiyeler (hızlandırılmış amortisman) yöntemleridir. Üretim miktarı yönteminin bu varlıklar için uygulanamama nedeni olarak, bir taşıyıcı bitkiden elde edilecek tarımsal ürünün miktarının tam olarak tespit edilemeyecek olması verilebilir.

#### 4. ÖRNEK UYGULAMA

##### 4.1. İlk Muhasebeleştirme

Bir ticaret şirketi olan NUTSAN Ticaret A.Ş. ayrı bir faaliyet kolu olarak ceviz yetiştirmek için İzmit'te 30 dönüm arazi almıştır. Arazinin alımı sırasında katlanılan maliyetler ve bu maliyetlerin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

Arazi Satın Alma Bedeli	100.000
Tapu Harcı (Binde 20)	2.000
Emlakçı Komisyonu	1.750

250 ARAZİ VE ARSALAR	103.750	
250.01 Taşıyıcı Bitki Arazisi		
102 BANKALAR		100.000
100 KASA		3.750
Arazinin satın alınması		

Alınan arazi meyilli olduğu için ve ceviz fidanları dikilmeden önce arazinin kullanıma hazır hale getirilmesi için bir takım işlemlerin yapılması gerekmiştir. Bu işlemlerin maliyetleri şu şekildedir:

Teknik Danışmanlık	2.000 TL
Arazinin İş Makinesi ile Tesviyesi	15.000 TL
Arazinin Traktörler Sürülmesi	3.500 TL
Arazinin Çevresinin Beton Direkli Tel Çit ile Kapatılması	12.000 TL
Fidan Dikim Yeri İşaretleme	250 TL
Arazide Fidanlar İçin İş Makinesi ile Fidan Çukurlarının Açılması	6.000 TL

KGK'nın 30 ve 31 sıra no'lu tebliğleri ile birlikte taşıyıcı bitkiler ayrı bir maddi duran varlık sınıfı kabul edildiğinden TMS 16'nın 17. maddesinde açıklanan maddi duran varlığın yerleştirileceği yere ve işletme yönetimi tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkili maliyetler taşıyıcı bitkiler açısından da geçerli olacaktır (Özerhan ve Yanık 2012, 219). Buna göre; doğrudan taşıyıcı bitkinin elde edilmesi ya da yetiştirilmesi ile ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler, taşıyıcı bitkinin dikileceği yerin hazırlanması ile ilgili maliyetler, ilk teslimata ilişkin maliyetler, dikim maliyetleri, mesleki ücretler taşıyıcı bitkilerin ilk muhasebeleştirilmesinde doğrudan ilişki kurulabilen maliyetler arasında sayılmaktadır. Bu nedenle yukarıdaki maliyetler taşıyıcı bitkilerin maliyetine eklenmiştir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	38.750	
258.01 Yap. Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları		
102 BANKALAR / 100 KASA		38.750
Taşıyıcı bitkilerin dikileceği alanın hazırlanması		

Tüm bu harcamalar ve ceviz fidanlarının alınması sırasında katlanılan harcamaların bir kısmı için bir yıllık banka kredisi kullanılmış ve bu krediden dolayı 7.500 TL faiz tahakkuk etmiştir. Tahakkuk eden bu kredinin aktifleştirilmesi veya dönem gideri yazılması konusunda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı gereklilikleri uygulanmalıdır. TMS 23'e göre borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki temel ilke, bu maliyetlerin dönem gideri olarak kaydedilmesidir. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi için ilgili varlıkların özellikli varlık yani satışa ya da kullanıma hazır hale getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlık olması gerekmektedir.

Ceviz ağaçlarının ürün vermeye başlaması uzun bir süreyi gerektireceğinden yapılan borçlanmanın faizi aktifleştirilmiştir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	7.500	
258.01 Yap.Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları		7.500
102 BANKALAR		
Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi		

Ceviz fidanı dikilecek arazi hazırlandıktan sonra 5 x 7 ekim için tanesi 18 TL'den 960 adet üç yaşında Chandler türü ceviz fidanı ile 1.800 TL tutarında fidan destek kazığı satın alınmış ve bedeli peşin olarak ödenmiştir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	19.080	
258.01 Yap.Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları		19.080
102 BANKALAR / 100 KASA		
Fidanların ve destek kazıklarının satın alınması		

Fidanların dikimi için çeşitli masraflara katlanılmıştır. Bu masraflar şu şekildedir:

Çiftlik Gübresi	3.120 TL
Kompoze Gübre	650 TL
Potasyum Sülfat	720 TL
Azot	<u>600 TL</u>
<b>TOPLAM</b>	<b>5.090 TL</b>

Fidanların dikimi için günlüğü 60 TL'den 15 işçi 3 gün çalışmıştır. Ayrıca fidanlara can suyu verilmiştir. Can suyu maliyeti 180 TL'dir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	7.970	
258.01 Yap.Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları		7.970
100 KASA		
(15 x 3 x 60) + 5.090 + 180 = 7.970 TL		

Arazinin bulunduğu yerde su kaynağı olmadığı için Mayıs, Haziran, Temmuz ve Ağustos aylarında tankerle su getirilmiş ve fidan başı 30 lt su verilmiştir. Suyun taşınması ve sulama maliyeti olarak aylık 3.750 TL'ye katlanılmıştır.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	15.000	
258.01 Yap.Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları		15.000
100 KASA		
3.750 TL x 4 ay = 15.000 TL		

Eylül ayında fidanların ilk budaması yapılmıştır. Bunun için 15 işçi günlüğü 60 TL'den çalışmıştır. Ayrıca aşağıdaki masraflara katlanılmıştır:

Yaprak Gübreleme	150 TL
Zirai ilaçlama	200 TL
Toprak ve Yaprak Analizi	320 TL
Çapalama	1.000 TL

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	2.570	
258.01 Yap.Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları		
100 KASA		2.570
Dikim sonrası çeşitli masraflar		

250 ARAZİ VE ARSALAR		258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	
103.750		7.500	
		38.750	
		19.080	
		7.970	
		15.000	
		2.570	
		90.870	

Birinci yılın sonunda yapılmakta olan yatırımlar hesabının alt kırılımında izlenen taşıyıcı bitkiler bilanço dipnotlarında 90.870 TL olarak raporlanmıştır.

İkinci yıl tankerle su taşıyarak sulama maliyeti yüksek olduğundan işletme su havuzu ve sulama tesisatı yaptırmaya kadar vermiştir. Su havuzu 10.000 TL'ye, sulama tesisatı ise 7.000 TL'ye yaptırılmıştır.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	17.000	
258.01 Yap.Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları		
102 BANKALAR		17.000
Su havuzu ve sulama tesisatı bedeli olarak		

Ayrıca rutin olarak fidanların dördüncü yaşından normal verim yaşı olan 10. yıla kadar altı yıl boyunca aşağıdaki maliyetlere katlanılmıştır (enflasyon dikkate alınmamıştır). Maddi duran varlıklarla ilgili günlük giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Ancak yapılan harcamalar maddi duran varlıkların kullanım ömrünü ve verimini arttıracak nitelikteyse (aktifleştirilme koşullarını sağlıyorsa) ilgili varlığın maliyetine eklenecek

aktifleştirilmelidir (TMS 16, 13. ve 14. Madde). Aşağıda belirtilen harcamalar ceviz ağaçlarının verimine direkt olarak etki edeceğinden, taşıyıcı bitkilerin defter değerine ilave edilerek aktifleştirilmiştir.

**Tablo 2. Taşıyıcı Bitkilerin Normal Verim Çağına Kadar Yapılan Harcamalar**

	2. Yıl (4 yaş)	3. Yıl (5 yaş)	4.Yıl (6 yaş)	5.Yıl (7 yaş)	6.Yıl (8 yaş)	7.Yıl (9 yaş)
İki Kez Budama	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800
Çapalama	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
İlaçlama + Analiz	520	520	520	520	520	520
Gübre	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000
Teknik Destek	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
Su Havuzu ve Tes.	17.000					
TOPLAM	26.320	9.320	9.320	9.320	9.320	9.320
<b>Bilançoda Raporlanan Tutar</b>	<b>117.190</b>	<b>126.510</b>	<b>135.830</b>	<b>145.150</b>	<b>154.470</b>	<b>163.790</b>

Bir sonraki yıl ceviz fidanları artık normal verim çağına gelen ceviz ağaçları olduğundan yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkarılarak ilgili maddi duran varlık sınıfına transfer edilmelidir. Mevcut tek düzen hesap planında boş hesap olmadığından 256 Diğer Duran Varlıklar hesabının alt kırılımında izlenebilecektir.

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	163.790	
256.01 Taşıyıcı Bitkiler		
256.01.01 Ceviz Ağaçları		
258 YAP. OLAN YATIRIMLAR		163.790
258.01 Yap.Ol.Taş.Bitki Yat.		
Ceviz ağaçlarının normal verim çağına ulaşması		

#### 4.2. Dönem Sonu Değerlemesi (Sonraki Dönemler)

İşletmeler, maddi duran varlıkların dönem sonunda finansal tablolarda raporlanacak tutarın ölçümü için standardın TMS 16'nın 29. maddesine göre bir muhasebe politikası olarak maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelini seçerek, bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulamalıdır. Muhasebe politikası olarak seçilen modelin, bir maddi duran varlık sınıfında yer alan varlıkların tamamına uygulanması gerekmektedir (Kıymetli Şen 2013, 24).

##### 4.2.1. Maliyet Modeli

NUTSAN Ticaret A.Ş. taşıyıcı bitkilerin yeniden sınıflandırılmasından sonra bu varlıkların dönem sonu değerlendirilmesi ile ilgili muhasebe politikasını

maliyet modeli olarak seçmiştir. Maliyet modeline göre ilgili maddi duran varlık sınıfında amortisman ayrılacak ve en az yılda bir kez olmak üzere değer düşüklüğü testi yapılacaktır.

Aktifleştirmenin ilk yılı sonunda yapılan değer düşüklüğü testinde taşıyıcı bitkilerde değer düşüklüğü olmadığı saptanmıştır. Amortisman yöntemi olarak, doğrusal amortisman yöntemi tercih edilmiş ve seçilmiştir. Amortisman tabi tutarın belirlenmesinde kalıntı değer öngörüsü yapılmamıştır. Çünkü varlığın kullanım ömrü çok uzundur ve uzun yıllar bu varlıklardan faydalanılması beklenmektedir. Kullanım ömrünün sonunda ağaçlar ancak kereste / yakılacak odun olarak satılabilecektir. Kalıntı değer öngörüsü sonraki yıllara bırakılmıştır.

İşletme daha önce ceviz üretimi yapmadığı için ceviz ağaçlarının faydalı ömrünün belirlenmesine yönelik geçmiş tecrübelerini kullanamamaktadır. Yapılan araştırmalarda Chandler türü ceviz ağaçlarının ortalama faydalı ömrünün ortalama olarak 125-150 yıl olduğu görülmüştür. İşletme ceviz ağaçlarının faydalı ömrünü 125 yıl olarak belirlemiş ve amortisman oranını %0,8 olarak kullanmıştır. Ayrılan amortisman ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.310,32	
730.10 Amortisman Giderleri		
730.10.10 Ceviz Ağaçları Amortismanı		
257 BİRİKMİŞ AMORT. (-)		1.310,32
257.05 Taşıyıcı Bitkiler		
257.05.01 Ceviz Ağaçl.		
163.790 x %0,8 = 1.310,32 TL		

#### 4.2.2. Yeniden Değerleme Modeli

NUTSAN Ticaret A.Ş. taşıyıcı bitkilerin yeniden sınıflandırılmasından sonra bu varlıklarla ilgili muhasebe politikasını yeniden değerlendirme modeli olarak da seçebilmektedir. Yeniden değerlendirme modelinin bu maddi duran varlık sınıfına uygulanabilmesi için gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde tespit edilebiliyor olması gerekmektedir. Yeniden değerlendirme modelinde maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulacağı ifade edilmektedir (Örten ve diğerleri 2007, 197). Bir maddi duran varlıkla ilgili değer artışı özkaynaklar altında izlenmektedir. Fakat bu varlıkla ilgili daha önce bir değer düşüklüğü tutarı gelir tablosunda muhasebeleştirilmişse, değer artışı ilk önce bu değer azalışından düşülmelidir.

Maliyet modelinde açıklanan gerekçelerle; kalıntı değer öngörüsü yapılmamış, amortisman yöntemi olarak doğrusal amortisman yöntemi se-

çilmiş ve taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrü 125 yıl, amortisman oranı %0,8 olarak belirlenmiştir. Bu durumda varlıkların taşıyıcı bitki olarak sınıflandırıldığı ilk yılın sonunda ayrılan amortisman ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.310,32	
730.10 Amortisman Giderleri		
730.10.10 Ceviz Ağaçları Amortismanı		
257 BİRİKMİŞ AMORT. (-)		1.310,32
257.05 Taşıyıcı Bitkiler		
257.05.01 Ceviz Ağaçl.		
163.790 x %0,8 = 1.310,32 TL		

Yapılan değerlendirme sonucunda alınan ekspertiz raporuna göre 960 adet ceviz ağacının gerçeğe uygun değerinin 216.000 TL olduğu belirlenmiştir.

Net Defter Değeri : 163.790 - 1.310,32 = 162.479,68 TL

Yeniden Değerleme Oranı : 216.000 / 162.479,68 = 1,3294

Yeniden Değerlenmiş Taşıyıcı Bitki : 163.790 x 1,3294 = 217.742,42 TL

Yeniden Değerlenmiş Bir.

Amortisman : 1.310,32 x 1,3294 = 1.741,93 TL

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	53.952,42	
256.01 Taşıyıcı Bitkiler		
256.01.01 Ceviz Ağaçları		
257 BİRİKMİŞ AMORT. (-)		431,61
257.05 Taşıyıcı Bitkiler		
257.05.01 Ceviz Ağaçl.		
522 MDV YEN.DEĞ. ART.		53.520,81
Taşıyıcı bitkilerin yeniden değerlemesi		

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
163.790,00	1.310,32	53.520,81
53.952,42	431,61	
217.742,42	1.741,93	

Ertesi yıl hava koşullarının olumsuz seyretmesinden dolayı 50 ağaç donmuştur. Yılsonunda yapılan incelemede ceviz ağaçlarının geri kazanılabilir tutarının 200.000 TL olduğu değerlendirme şirketi tarafından belgelenmiştir.



730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.741,94	
730.10 Amortisman Giderleri		
730.10.10 Ceviz Ağaçları Amortismanı		
257 BİRİKMİŞ AMORT. (-)		1.741,94
257.05 Taşıyıcı Bitkiler		
257.05.01 Ceviz Ağaçl.		
217.742,42 x %0,8 = 1.741,94 TL		

Net Defter Değeri : 217.742,42 – 3.483,87 = 214.258,55 TL

Geri Kazanılabilir Tutar : 200.000 TL

Değer Azalışı : 214.258,55 – 200.000 = 14.258,55 TL

Değer Azalışı Oranı : 14.258,55 / 214.258,55 = 0,0665 = %6,65

Taşıyıcı Bitki Değer Azalışı: 217.742,42 x %6,65 = 14.479,87 TL

Bir. Amortisman Değer

Azalışı : 3.483,87 x %6,65 = 231,68 TL

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	231,68	
257.05 Taşıyıcı Bitkiler		
257.05.01 Ceviz Ağaçları		
522 MDV YEN.DEĞ.ARTIŞLARI	14.679,80	
256 DİĞ.MADDİ DURAN VA.		14.479,87
256.01 Taşıyıcı Bitkiler		
256.01.01 Ceviz Ağaçları		
570 GEÇ.YILLAR KARLARI		431,61
Taşıyıcı bitkilerde değer azalışı		

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	
163.790,00	14.479,87	231,68	1.310,32	14.679,80	53.520,81
53.952,42			431,61		39.041,01
217.742,42	14.479,87		1.741,94		
203.262,55		231,68	3.483,87		
			3.252,19		

## 5. SONUÇ

UMSK Haziran 2014'te taşıyıcı bitkilerin UMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamında çıkarılarak UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamına alınması ile ilgili bir değişikliğe gitmiştir. Bu değişiklikle birlikte KGK, 12.11.2014 tarihinde yayınlamış olduğu 30 ve 31 Sıra No'lu tebliğlerle

taşıyıcı bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamına alındığını duyurmuştur.

Bu çalışmanın amacı, yeni bir varlık kalemi olan taşıyıcı bitkilerin ilk muhasebeleştirilmesinde ve raporlama dönemlerindeki değerlemesiyle ilgili TMS'lerdeki son düzenlemelerin açıklanmasıdır. Bu amaçla KGK tarafından yayınlanan 30 ve 31 sıra no'lu tebliğler ile TMS 16 ve TMS 41 standartlarında taşıyıcı bitkilerle birlikte hangi değişikliklerin yapıldığı incelenmiştir. Ayrıca taşıyıcı bitkilerin hem ilk muhasebeleştirilmesinde, hem de dönem sonu değerlemesi olarak maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli kapsamında muhasebeleştirilmesine yönelik örnek bir uygulama yapılmıştır.

Taşıyıcı bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına alınmasıyla birlikte doğal olarak yeni bir maddi duran varlık sınıfı oluşmuş olmaktadır. TMS 41 ile TMS 16'nın değerlendirme yöntemlerindeki değişikliğin, taşıyıcı bitkilerin dönem sonunda finansal tablolarda raporlanacağı rakam üzerinde direkt bir etkisi olacaktır.

Standartlarının kapsamındaki taşıyıcı bitkilerle ilgili bu değişiklik 31.12.2015 tarihinden sonra başlayacak hesap döneminde geçerli olmak üzere ileriye dönük uygulanacaktır. Bu çalışma ile birlikte Borsa İstanbul'da işlem gören işletmelerin yayınlanmış finansal tablolarında yaptığımız araştırmada henüz taşıyıcı bitkilerin maddi duran varlık standardı kapsamına alınmasının etki ettiği finansal tablolara denk gelinmemiş ancak bu değişiklik ile ilgili olarak aşağıdaki dipnot örneğini veren birçok işletme tespit edilmiştir.

#### **UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve UMS 41 Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler (Değişiklikler)**

*UMSK, Haziran 2014'de "taşıyıcı bitkiler" in "UMS 16 - Maddi duran varlıklar" standardı kapsamında muhasebeleştirilmesine ilişkin bir değişiklik yayınladı. Yayınlanan değişiklikte üzüm asmaları, kauçuk ağacı ya da hurma ağacı gibi canlı varlık sınıfından olan taşıyıcı bitkilerin, olgunlaşma döneminden sonra bir dönemden fazla ürün verdiği ve işletmeler tarafından ürün verme ömrü süresince tutulduğu belirtilmektedir. Ancak taşıyıcı bitkiler, bir kere olgunlaştıktan sonra önemli biyolojik dönüşümden geçmedikleri için ve işlevleri imalat benzeri olduğu için, değişiklik taşıyıcı bitkilerin UMS 41 yerine UMS 16 kapsamında muhasebeleştirilmesi gerektiğini ortaya koymakta ve "maliyet modeli" ya da "yeniden değerlendirme modeli" ile değerlendirilmesine izin vermektedir. Taşıyıcı bitkilerdeki ürün ise UMS 41'deki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer modeli ile muhasebeleş-*

tirilecektir. Değişiklikler, 1 Ocak 2016 ve sonrasında başlayan yıllık hesap dönemleri için ileriye dönük olarak uygulanacaktır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Değişiklik Grup için geçerli değildir ve Grup'un finansal durumu veya performansı üzerinde etkisi olmayacaktır.

Finansal tablolarında yukarıdaki açıklamayı yapan işletmelerde taşıyıcı bitki olmadığından, finansal tablolarda değişikliğin etkisi olmayacaktır. Taşıyıcı bitkisi olan işletmelerin finansal tablolarında etki olacak, dipnot da buna göre düzeltilenecektir.

Bu çalışmada taşıyıcı bitkilerin maddi duran varlık sınıfına alınması ile birlikte oluşacak farklılıklar incelenmiş ve taşıyıcı bitkilerle ilgili olarak işletme yönetimi tarafından seçilecek muhasebe politikasının işletmelerin finansal tablolarına olası etkileri gösterilmeye çalışılmıştır. Bu çalışma taşıyıcı bitkilerle ilgili olarak muhasebe literatürüne katkıda bulunmaktadır. Bundan sonraki çalışmalarda farklı faydalı ömrü olan taşıyıcı bitkilerin konu edinilmesi, TMS 41'e göre raporlama yapılması ile TMS 16'ya göre raporlama yapılması halinde oluşacak farklılıkların karşılaştırılmasının hem muhasebe literatürüne hem de muhasebe uygulayıcılarına katkı sağlayacağı kanınsındayız.

## KAYNAKÇA

Akdoğan, N. ve O. Sevilengül. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması 13. Baskı İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları. Yayın No: 7

Alexander, D., A. Britton ve A. Jorissen. 2005. International Financial Reporting And Analysis 2nd Edition London England: Thomson

Bayazıtlı,, E., O. Çelik ve S. Üstündağ. 2006. Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış Ankara: Tesmer Yayınları No. 67

Demirkol, Ö. F. 2008. "Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi" Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 1 (2): 113-124

Güler, İ. 2012. Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS Uygulaması Ankara: Yaklaşım Yayıncılık

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. www.kgk.gov.tr (Erişim: 24.11.2014)

Kıymetli Şen, İ. 2013. "Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri", Çankırı Karatekin Üniver-

sitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 3 (1): 21-36

Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 15)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 30)

Örten, R., H. Kaval ve A. Karapınar. 2007. Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Ankara: Gazi Kitabevi

Özerhan, Y. ve S. Yanık. 2012. Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları 2. Baskı Ankara: Türmob Yayınları: 427

Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 22)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 31)

Taştan, H., M. Azaltun ve H. Mert. 2012. "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi" 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu Trabzon (16-17 Haziran): 300-311

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı

# SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ TÜKENMİŞLİK DÜZEYLERİ İLE İŞE BAĞLILIK DÜZEYLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİ: SAMSUN İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

Yrd.Doç.Dr. Erdal YILMAZ\*

## ÖZET

Bu çalışmanın amacı, Samsun ilinde faaliyet gösteren serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile ilgili mesleki tükenmişliğin boyutları ile (duygusal tükenme, duyarsızlık, kişisel başarı hissi) işe bağlılık düzeyleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik düzeyinin belirlenmesi için “Maslach Tükenmişlik Ölçeği”, işe bağlılık düzeyinin belirlenmesi için ise Kanungo’nun “İşe Bağlılık Ölçeği” kullanılmıştır. Araştırmada, duygusal tükenme ile işe bağlılık düzeyi arasında negatif yönlü bir ilişki, kişisel başarı hissi ile işe bağlılık arasında ise pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Mesleki Tükenme, İşe Bağlılık, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler

**Jel Kodlar:** M40, M41

## THE RELATION BETWEEN THE LEVEL OF JOB BURNOUT AND JOB INVOLVEMENT OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: A STUDY IN SAMSUN

### ABSTRACT

The aim of this study is examining the point of view of certified public accountants who have offices in Samsun and then stating the relationships between job involvement and emotional exhaustion, depersonalization and personal accomplishment which are the subdimensions of burnout. In order to find out the level of job burnout “Maslach burnout inventory”

\* Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Turizm Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü.

was used and to find out the level of job involvement for the practitioners of accountancy “job involvement scale” by Kanungo was used. Findings demonstrated that there was correlation between burnout and job involvement. Job involvement was negatively correlated with emotional exhaustion and personal accomplishment had positive correlation with job involvement.

**Key Words:** Job Burnout, Job Involvement, Certified Public Accountants

**Jel Kods:** M40, M41

## 1. Giriş

Sanayi devrimi ile birlikte başlayan makineleşme ve ardından bilgi iletişim teknolojilerindeki çok hızlı gelişmeler, duygusal ve biyolojik bir varlık olan insanı derinden etkilemiştir. Gittikçe artan iş ve yaşam temposu insanın psikolojik yapısını etkilemiş, yorgunluk, stres, tükenme gibi sorunların artmasına neden olmuştur.

Yaşam koşullarının zorlaştığı ve iş dünyasında rekabetin temposunun arttığı günümüzde çalışanlar bu tempoyla başa çıkabilmek için bedensel ve ruhsal olarak sınırlarını zorlamaktadır. Bu zorlamalar strese yol açmakta, stres ve baskının kronikleşmesiyle de tükenme söz konusu olmakta, bireyin işine ve hayata karşı olumsuz duygular hissetmesi ile bu süreç devam etmektedir (Gürses, 2006, 1).

İşe bağlılık, kişinin işini önemsemesi ve işini hayatının önemli bir parçası olarak görmesi olarak ifade edilebilir. Mesleki tükenmişlik duygusunun artması işe bağlılık düzeyini de etkileyebilir. İşe bağlılık ile mesleki tükenmişlik arasındaki negatif ilişki dikkat çektiği gibi kimi araştırmacılar iş tatminindeki azalmayı tükenmişliğin bir sonucu olarak ele almaktadır (Sürgevil, 2006: 14).

Bu çalışmada, öncelikle tükenmişlik ve işe bağlılık kavramları açıklanmış, daha sonra Samsun ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) üzerinde yapılan anketin analizi yapılmış ve sonuçları ortaya konulmuştur.

## 2. Tükenmişlik Kavramı ve Önemi

Türk Dil Kurumu sözlüğünde tükenmişlik; “gücünü yitirmiş olma, çaba göstermeme durumu” şeklinde ifade edilmiştir. Tükenmişlik; öznel olarak ya-

şanan, duygusal taleplerin yoğun olduğu ortamlarda uzun süre çalışmaktan kaynaklanan, fiziksel yıpranma, çaresizlik, ümitsizlik duygusu, hayal kırıklığı, olumsuz bir benlik kavramının gelişmesi; işe, iş yerinde çalışanlara ve yaşama karşı olumsuz tutumların gelişmesi gibi belirtilerin eşlik ettiği bir durum olarak da tanımlanmaktadır (Elma ve Demir, 2003: 111).

Tükenmişlik kavramı ilk olarak 1974 yılında Herbert Freudenberger tarafından psikoloji literatürüne kazandırılmıştır. Freudenberger ayrıca tükenmişliğin ilk klinik tanımlamalarından birini yaparak, tükenmişliği “mesleki bir tehlike” olarak adlandırmıştır (Kutlay, 2011: 34). Freudenberge tükenmişliği “enerji ve güç kaynaklarından aşırı isteklerde bulunulması sonucuna dayanan başarısızlık, aşınma ve bitkinlik duygularının toplamı” olarak ifade etmiştir (Oruç, 2007:11).

İş stresinin uzun sürmesinin tükenmişliğe yol açtığını söyleyen Maslach, tükenmişliği; profesyonel bir kişinin mesleğinin özgün anlamı ve amacından kopması, hizmet verdiği insanlar ile artık gerçekten ilgilenemiyor olması” biçiminde tanımlamıştır (Akça, 2008: 112). Maslach ve Jackson 1981 yılında tükenmişliği insanda ortaya çıkan fiziksel bitkinlik, uzun süren yorgunluk, çaresizlik ve mutsuzluk duygularının yanı sıra, yaptığı işe, hayata ve diğer insanlara karşı geliştirdiği olumsuz tutumları kapsayan fiziksel ve zihinsel boyutlu bir sendrom olarak ele almışlardır. (Dibekoğlu 2006, 1). Maslach, tükenmişlik kavramını; duygusal tükenme (emotional exhaustion), duyarsızlaşma (depersonalization, cynicism) ve kişisel başarıya ilişkin duyguları (personal accomplishment, self efficacy) kategorize eden üç ayrı boyutta ele almaktadır (Tanrıverdi, 2008: 51).

## 2.1. Duygusal Tükenme

Duygusal tükenme; tükenmişliğin merkezinde yer alır. Tükenmişliğin bireysel stres boyutunu belirtmekte ve bireyin duygusal ve fiziksel kaynaklarında azalmayı ifade etmektedir (Maslach ve diğ., 2001:402). Enerji kaybı ve bireyin duygusal kaynaklarını tüketmiş olarak hissetmesi şeklinde tanımlanan duygusal tükenme; çalışanların kendilerini işlerine verememeleri ve kendilerini müşterilerine karşı eskisi kadar sorumlu hissetmemeleri gibi sonuçlara yol açabilir (Cordes ve Dougherty, 1993:623).

Kişiler, tükenmişlik sendromunu yaşayan diğer insanları veya kendilerini tanımlarken, daha çok “duygusal tükenme” hissi yaşadıklarını ifade etmektedirler. Tükenmişliğin üç boyutu arasında en çok rapor edilen ve en çok analiz edilen boyut, duygusal tükenme boyutudur. Ancak, duygusal tükenme boyutu, tükenmişliği tek başına açıklamada yeterli değildir (Maslach

ve diğ., 2001:403). Tükenmişlik düzeyinin yüksek olması; duygusal tükenmişlik ve duyarsızlaşma değerlerinin yüksek ve kişisel başarı puanının düşük olmasını gerektirir. Tükenmişlik düzeyinin düşük olması ise duygusal tükenmişlik ve duyarsızlaşma değerlerinin düşük ve kişisel başarı puanının yüksek olmasını gerektirir (Kitapçioğlu, 2000: 56).

## 2.2. Duyarsızlaşma

Duyarsızlaşma tükenmişliğin kişiler arası boyutunu ifade eder (Budak ve Sürgevil, 2005: 96). Çalışanın işiyle ilişkili olduğu kişilere karşı, bu kişilerin birey olduklarını dikkate almaksızın, duygudan yoksun biçimde tutum ve davranışlar sergilemesini içerir (Dolunay, 2002: 52). Duyarsızlaşma, bireyin hizmet verdiği kişilerin varlığını umursamayarak, bu kişileri kendilerine özgü kılan özellikleri yok sayarak ve onlara birer nesne gibi davranarak onlarla arasına bir mesafe koyma girişimidir (Çalgan ve diğ., 2009:63).

Aslında duyarsızlaşma, insanların kendilerini hayal kırıklığı yaşamaktan korumaya ve psikolojik gerginlikten uzaklaştırma girişimi olarak düşünülebilir. Duygusal tükenmişliğe karşı bir tepki olarak geliştirilen duyarsızlaşma ile birey kendisini korumak istemektedir. Ancak, bu kadar fazla negatif olma durumu kişinin iyi halini ve etkin çalışabilme kapasitesini yok edebilmektedir (Sürgevil, 2006: 45).

Duyarsızlaşmanın yaşanmasında dört faktörün önemli olduğu belirtilmektedir. Bu faktörler (Sönmez, 2006: 10);

- Bireyleri kendisinden uzaklaşacak şekilde davranmaya yatkınlık,
- Diğer bireylere düşmanca davranma ve olumsuz tepkiler gösterme,
- Diğer bireylere karşı ilgisizlik,
- Diğer bireyleri reddetmedir.

## 2.3. Kişisel Başarı Hissi

Kişisel başarı; sorunun üstesinden başarı ile gelme ve kendini yeterli bulma olarak tanımlanmaktadır. Kişisel başarı duygusunda azalma ise, kişinin kendini isinde yetersiz ve başarısız olarak algılamasıdır (Demirkol, 2006: 45).

Bu boyut, tükenmişliğin bireysel değerlendirme boyutunu temsil etmektedir. Kişinin iş ortamında yeterlilik ve verimlilik konusunda kendi başarısının düştüğünü hissetmesidir. Kişisel yeterlilikteki düşüklük, depresyon ve işte yetersizlikle ilişkilendirilmektedir. Çalışanlar kendilerinin müşterilere yararlı olamadıkları konusunda artan bir yetersizlik hissi yaşamaktadırlar (Altay ve Akgül, 2010: 89).



Duygusal tükenme, tükenmiş duygusal kaynakları ve enerjiyi ifade eden, duyarsızlaşma, hizmet verilenlere karşı olumsuz davranış ve duyguları gösterir. Duyarsızlaşmayı yaşayan çalışanlar, hizmet ettikleri kişiler sanki hayatlarından bir parça koparmak istiyormuş gibi hissederler. Kişisel başarı duygusunda azalma ise kişinin kendisini olumsuz değerlendirme eğilimidir. Bu kişiler, işlerindeki başarılarından tatmin olamaz ve her türlü gelişmelerini olumsuz olarak algırlar (Azizoğlu ve Özyer, 2010: 138).

Maslach'ın tükenmişlik modelindeki birbirini izleyen aşamaları aşağıdaki gibidir: (Polatçı ve Ardıç, 2009: 23).

#### + Duygusal Tükenme + Duyarsızlaşma - Kişisel Başarı

Tükenmişlik düzeyinin yüksek olması; duygusal tükenmişlik ve duyarsızlaşma değerlerinin yüksek ve kişisel başarı puanının düşük olmasını gerektirir. Tükenmişlik düzeyinin düşük olması ise duygusal tükenmişlik ve duyarsızlaşma değerlerinin düşük ve kişisel başarı puanının yüksek olmasını gerektirir (Kitapçıoğlu, 2000: 56).

Maslach'ın tükenmişlik ölçeğindeki ifadeler incelendiğinde, duygusal tükenme ile duyarsızlaşma boyutları ile ilgili ifadelerin olumsuz anlamlar içerdiği, kişisel başarı boyutu ile ilgili ifadelerin de olumlu anlam içerdiği görülmektedir. Bu nedenle mesleki tükenmişlik düzeyinin yüksek çıkması; kişisel başarı boyutu ortalamasının düşük olmasına ve duygusal tükenme ile duyarsızlaşma boyutları ortalamalarının yüksek olmasına bağlıdır.

### 3. İşe Bağlılık

İşe bağlılık (Job involvement, job commitment) bireyin işini yaşamının merkezi, odağı ve kimliğinin bir parçası haline getirmesi olarak tanımlanabilmektedir (Saleh ve Hosek,1976: 213; Balu ve Boal,1987:290). Kanungo'ya göre işe bağlılık, kişinin işiyle psikolojik olarak özdeşleşmesi veya benliğinde işine verdiği önem olarak tanımlanmaktadır. Kişinin yaptığı işe, içsel motivasyon duyarak onunla bütünleşmesidir (Kanungo, 1982: 341). İşe bağlı olan kişi, önemli ve yararlı olduğu konusunda değerler geliştirir ve yaptığı işlerden duyduğu zevk ve işin yerine getirilmesi konusunda isteği artar (Uygur, 2009: 33).

İşe bağlılık literatürü incelendiğinde kavramın dört farklı şekilde kavramsallaştırıldığı gözlenmektedir (Saleh ve Hosek,1976:214):

- 1) İşini yaşamının merkezi haline getirme
- 2) İşini aktif bir biçimde paylaşma ve işe katılma

- 3) İşini öz saygısının bir parçası haline getirme
- 4) İşini benliğinin bir parçası haline getirme.

İlgili yazında işe bağlılığı etkileyen faktörlere ilişkin iki tip yaklaşım bulunmaktadır. İlk yaklaşıma göre, ihtiyaçlar, değerler ve kişilik özellikleri işe bağlılık üzerinde daha fazla etkiye sahiptir. İkinci yaklaşıma göre işin özellikleri, iş çevresi kişisel özelliklerden daha önemlidir (Kuruüzüm ve diğ., 2010:185).

#### 4. Literatür Araştırması

Uyar ve Erdinç tarafından Antalya ilindeki 5 yıldızlı konaklama işletmelerinde muhasebe personeline yönelik yapılan araştırmada, muhasebe personeline orta düzeyde bir tükenmişlik yaşandığı görülmüştür. Ayrıca çalışanların çalışma süreleri arttıkça duygusal tükenme ve duyarsızlaşma düzeylerinin de arttığı sonucuna varmışlardır (Uyar ve Erdinç 2011, 223).

Kaşlı ve Seymen'in (2009:567) yaptıkları araştırmada, muhasebe meslek mensuplarının tükenmişliklerine yol açan faktörler belirlenmeye çalışılmıştır. Buna göre, meslek mensuplarının en önemli sorunları olarak, tahsilât sorunları, rapor hazırlama zorunlulukları, zaman sınırlamaları ve mevzuattaki hızlı değişim tespit edilmiş, bu durumların mesleki tükenmişliğe yol açtığı belirlenmiştir.

Ay ve Avşaroğlu'nun (2010:1184) yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik düzeylerinin demografik özelliklerine göre değişkenliğini ölçmüş ve bazı demografik özelliklere göre mesleki tükenmişlik düzeylerinin farklılaştığını ortaya koymuştur.

Öztürk, Koçyiğit ve Bal, Ankara ilinde yaptığı "Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik düzeyleri ile işe bağlılık arasındaki ilişkiyi belirlemeye yönelik bir araştırma" başlıklı makalede, mesleki tükenmişliğin alt boyutlarından duygusal tükenme ve duyarsızlaşma ile işe bağlılık arasında bir ilişkinin olmadığı, kişisel başarıda düşme hissi ile işe bağlılık arasında bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Öztürk, Koçyiğit ve Bal, 2011: 97).

Ardahan ve Ağyar'ın yaptığı çalışmada, kendi bürolarını işleten muhasebe meslek mensuplarının duygusal tükenme ve duyarsızlaşma noktasına ulaşmadıkları, kişisel başarı algılarının ise yüksek olduğu saptanmıştır. Ayrıca eğitim, cinsiyet, yaş ve çalışma süresi değişkenleriyle tükenmişlik alt boyutları arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanmamıştır (Ardahan ve Ağyar, 2012:209)

## 5. SMMM'lerin Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri ile İşe Bağlılık Düzeyleri Arasındaki İlişkinin Tespitine Yönelik Uygulama

Bu bölümde, araştırmanın amacı ve önemine, yöntemine, bulgularına ve verilerin analizi sonucu elde edilen sonuçlara yer verilmiştir.

### 5.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın amacı, Samsun ilinde faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki tükenmişlik düzeylerini alt boyutlarıyla (duygusal tükenme, kişisel başarıda düşme hissi, duyarsızlaşma) belirlemek, işe bağlılık düzeyleri saptamak ve mesleki tükenmişlik düzeyinin alt boyutları ile işe bağlılık düzeyleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Araştırmada mesleki tükenmişlik bağımsız, işe bağlılık bağımlı değişkenlerdir.

Çeşitli meslek mensuplarına yönelik mesleki tükenmişlik düzeyi ile iş tatmini düzeyi arasındaki ilişkinin belirlenmesi ile ilgili çok sayıda çalışma bulunmasına rağmen, sadece SMMM'lere yönelik böyle bir araştırmanın bulunmaması ve Samsun ilini kapsayan böylesi bir çalışmanın yapılmamış olması araştırmayı önemli kılmaktadır.

### 5.2. Araştırmanın Hipotezleri

H1: Mesleki tükenmişlik ile iş tatmini arasında anlamlı ilişki vardır.

H1.1. Duygusal tükenme ile işe bağlılık arasında negatif yönlü bir ilişki vardır.

H1.2. Kişisel başarı hissi ile işe bağlılık arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

H1.3. Duyarsızlaşma ile işe bağlılık arasında negatif yönlü bir ilişki vardır.

### 5.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklem

Araştırmanın evrenini Samsun ilinde faaliyet gösteren ve bağımsız olarak çalışan SMMM'ler oluşturmaktadır. Samsun SMMM odasının 2013 yılı faaliyet raporunda belirtildiği üzere, Samsun il ve ilçelerinde bağımsız olarak çalışan SMMM'lerin sayısı 419'dur. Araştırmaya veri toplamak üzere 419 SMMM'ye anket soruları gönderilmiş ve 240 meslek mensubundan yanıt alınmıştır. Ancak 27 adet anket, eksik doldurulma nedeniyle analiz dışı bırakılarak toplamda 213 anket sonucu analize tabi tutulmuştur. Özdamar'ın (2003:116-118) belirttiği formüle göre araştırmanın evrenini oluşturan 419 meslek mensubu için %5 hata düzeyinde örneklem büyüklüğünün 201 olması gerekmektedir. Araştırmada 213 meslek mensubundan sonuç alındığından örneklem büyüklüğünün evreni temsil yeteneğine sahip olduğu söylenebilir.

#### 5.4. Veri Toplama Yöntemi, Kullanılan Ölçekler ve Güvenirlik Analizleri

Araştırmada mesleki tükenmişlik düzeyini belirlemek için Maslach Tükenmişlik Ölçeği, işe bağlılık düzeyini belirlemek için ise Kanungo'nun İşe Bağlılık Ölçeği kullanılmıştır. Söz konusu ölçeklere ait ifadelerin yer aldığı anket google drive programı ile hazırlanmış ve Samsun SMMM Odası aracılığı ile Samsun ilinde faaliyet gösteren tüm SMMM'lere elektronik posta olarak gönderilmiştir. Meslek mensupları, elektronik posta ile kendilerine gönderilen link üzerinden anketi doldurmuş ve sonuçlar internet üzerinden alınmıştır.

Maslach Tükenmişlik Ölçeği; duygusal tükenme, duyarsızlaşma ve kişisel başarı hissi olmak üzere kavramın 3 alt boyutunu ölçmek amacıyla geliştirilen 5'li Likert tipi 22 sorudan oluşan bir ölçektir. Sorularda katılımcıların ifadeleri hissetme sıklıkları (1) her zaman ile (5) hiç arasında değişecek biçimde puanlanmaktadır. Tükenmişliğin alt boyutları arasındaki kavramsal farklar nedeniyle tek bir tükenmişlik puanı yerine üç ayrı alt boyut çerçevesinde tükenmişlik düzeyi belirlenmektedir. Ölçeğin ilk 9 sorusu duygusal tükenme, 10–17. sorular kişisel başarı hissi, 18–22. sorular ise duyarsızlaşma düzeyini belirlemektedir. Buna göre, duygusal tükenme ve duyarsızlaşma boyutları için belirtilen ifadelere verilen yanıtlarda skor ne kadar yüksekse tükenmişlik düzeyi de o kadar düşüktür. Kişisel başarı boyutu ile ilgili ifadeler verilen yanıtlarda ise skor ne kadar yüksekse tükenmişlik düzeyi de o kadar yüksektir.

İşe bağlılık düzeyinin ölçülmesinde Kanungo'nun 10 maddelik işe bağlılık ölçeği kullanılmıştır. Ölçek, 1= hiç katılmıyorum ile 5= tamamen katılıyorum arasında değişen 5 noktalı bir ölçektir. 2. ve 7. Soruların içerdiği ters anlamlar dikkate alınarak değerlendirme yapılmaktadır. Buna göre, bu bölümdeki sorulara verilen yanıtlarda skor ne kadar düşükse işe bağlılık da o kadar düşüktür.

Ölçeğin güvenilirliğini test etmede, her bir ölçeği oluşturan ifadeler verilen cevaplar arasında bir korelasyon olup olmadığı araştırılmış ve korelasyonun belirlenmesinde güvenilirlik analizlerinde sıkça kullanılan katsayılarından birisi olan alfa katsayısı (Cronbach's Alpha) kullanılmıştır. Aşağıda belirtilen aralıklardaki güvenilirlik oranları kabul edilmektedir (Kalaycı, 2009:405):

Alfa katsayısı,

- $0.00 < \text{Alfa} < 0.40$  ise ölçek güvenilir değildir,

- $0,40 < \text{Alfa} < 0,60$  ise ölçek güvenilirliği düşüktür,
- $0,60 < \text{Alfa} < 0,80$  ise ölçek oldukça güvenilirdir,
- $0,80 < \text{Alfa} < 1,00$  ise ölçek yüksek düzeyde güvenilirdir.

Bu çalışmada araştırma ölçeklerine ilişkin iç tutarlılık Cronbach Alpha güvenilirlik katsayısı sonuçları aşağıdaki gibidir:

- İşe bağlılık ölçeği ( $\alpha =$ ) 0,75
- Mesleki Tükenmişlik ( $\alpha =$ ) 0,73
  - Duygusal tükenme alt ölçeği ( $\alpha =$ ) 0,85
  - Kişisel başarı hissi alt ölçeği ( $\alpha =$ ) 0,79
  - Duyarsızlaşma alt ölçeği ( $\alpha =$ ) 0,76

Bu sonuçlara göre duygusal tükenme alt ölçeğinin yüksek derecede güvenilir, diğer ölçeklerin oldukça güvenilir olduğu söylenebilir. Anketlerden elde edilen veriler SPSS 17.0 programı yardımıyla analiz edilmiştir. Bu kapsamda sırasıyla; güvenilirlik testi, frekans analizi, T testi, ANOVA analizi ve Korelasyon analizi yapılmıştır.

## 5.5. Araştırmada Elde Edilen Bulgular ve Verilerin Analizi

Bu bölümde, ilk olarak araştırmaya katılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin demografik özelliklerine ilişkin elde edilen bulgulara yer verilmektedir. İkinci olarak, çalışanların mesleki tükenmişlik ve işe bağlılık düzeyleri ile ilgili bulgulara değinilmektedir. Daha sonra mesleki tükenmişlik düzeyinin alt boyutları (duygusal tükenme, duyarsızlaşma, kişisel başarı) ile işe bağlılık arasındaki ilişkilerin belirlenmesine yönelik yapılan analizler ve sonuçları ortaya konulmaktadır. Araştırmada mesleki tükenmişlik bağımsız değişken, işe bağlılık ise bağımlı değişken olarak analiz edilmiştir.

### 5.5.1. SMMM'lerin Demografik Özellikleri

Anket çalışmasına katılan SMMM'lerin cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim durumu ve aylık gelirleri gibi demografik özelliklerini gösteren frekans analizi sonuçları Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. SMMM'lerin Demografik Özellikleri

Özellikler		Frekans	%	Toplam	%
Cinsiyet	Erkek	181	85,0	213	100
	Kadın	32	15,0		
Yaş	25-34	65	30,5	213	100
	35-44	76	35,7		
	45-54	54	25,4		
	55 ve üstü	18	8,5		
Medeni Durum	Evli	173	81,2	213	100
	Bekar	40	18,8		
Eğitim düzeyi	Lise	21	9,9	213	100
	Önlisans	16	7,5		
	Lisans	159	74,6		
	Yüksek Lisans ve Doktora	17	8,0		
Aylık Gelir (TL)	0-2.500	45	21,1	213	100
	2.500-4.000	79	37,1		
	4.000-6.000	58	27,2		
	6.000-8.000	12	5,6		
	8.000-10.000	9	4,2		
	10.000 ve üstü	10	4,7		

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %85'i erkek, %15'i kadındır. Söz konusu meslek mensuplarının yaş dağılımına bakıldığında; meslek mensuplarının %30,5'inin 35 yaşın altında olduğu, %35,7'sinin 35-44 yaş aralığında olduğu, %25,4'ünün 45-54 yaş aralığında olduğu ve %8,5'inin de 54 yaşından büyük olduğu görülmektedir.

Meslek mensuplarının %81,2'si evli ve % 18,8'i bekâr olduklarını belirtmişlerdir. Eğitim düzeylerine bakıldığında; %9,9'u lise mezunu, %18,8'i önlisans mezunu, %74,6'sı lisans mezunu ve %8'nin de yüksek lisans veya doktora mezunu oldukları görülmektedir. Buna göre meslek mensuplarının yaklaşık 4'te 3'ü lisans programından mezun olmuşlardır.

Aylık gelir durumları incelendiğinde, meslek mensuplarının %21,1 oranında 2.500 TL'nin altında bir gelire sahip olduğu, %37,1'inin 2.500 TL ile 4.000 TL arasında gelir elde ettiği, %27,2 oranında 4.000 TL ile 6.000 TL arasında gelir elde ettiği ve %14,5'inin 6.000 TL'den fazla gelir elde ettiği anlaşılmaktadır. Buna göre meslek mensuplarının %58,2 'si 4.000 TL'nin altında gelir elde etmektedir.

### 5.5.2. SMMM'lerin Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının tükenmişlik düzeyleri Tablo 2'de yer almaktadır. Tablodaki frekans ve yüzdelik ifadelerden aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

"İşimden soğuduğumu hissediyorum" ifadesine meslek mensuplarının % 5,2'lik bir kısmı "her zaman", % 31,19'luk kısmı "çoğu zaman" cevabını vermişlerdir. Bu durumda meslek mensuplarının işlerinden soğumadıkları anlaşılmaktadır.

Meslek mensuplarının "İş dönüşü kendimi ruhen tükenmiş hissediyorum" ifadesine % 42,4'ü "her zaman" ve "çoğu zaman" cevabını verirken, % 23,4'ü "çok az" ve "hiçbir zaman" cevabını vermiştir. %35,2'si bu ifadeye bazen cevabını vermiştir. Buna göre meslek mensuplarının önemli bir kısmı iş dönüşü kendilerini ruhen tükenmiş hissetmektedir.

Meslek mensuplarının "Sabah kalktığımda bir gün daha bu işi kaldıramayacağımı hissediyorum" ifadesine % 1,4'ü "her zaman", % 18,8'i "çoğu zaman" cevabını verirken, %53,1 gibi büyük bir oranda "çok az" ve "hiçbir zaman" cevabını vererek bu ifadeye olumsuz cevap vermişlerdir.

Katılımcıların "bütün gün insanlarla uğraşmak benim için gerçekten çok yıpratıcı" ifadesine % 32,4'ü "her zaman" ve "çoğu zaman" cevabını, ve % 37,1'lik kısmı bazen cevabını verirken, % 30,5'lik kısmı "çok az" ve "hiç" cevabını vererek bütün gün insanlarla uğraşmanın çok yıpratıcı olduğu yönünde görüş belirtmişlerdir.

"Yaptığım işten yıldığımı hissediyorum" sorusuna % 28,2'lik kısım "her zaman" ve "çoğu zaman" cevabını verirken, % 26,3'lük kısım ise "çok az" ve "hiçbir zaman" cevabını vermişlerdir. Bazen cevabını verenlerin oranı % 45,5'tir.

Katılımcıların % 48,8'lik kısmı "işimin beni kısıtladığını hissediyorum" ifadesine "her zaman" ve "çoğu zaman" cevabını verirken, % 23,9'luk kısmı "çok az" ve "hiçbir zaman" cevabını vermişlerdir. Böylece meslek mensupları, işlerinin kendilerini kısıtladığını belirtmişlerdir.

"İşimde çok fazla çalıştığımı düşünüyorum" ifadesine % 47 oranında "her zaman" ve "çoğu zaman" cevabı verilirken, % 24,4 oranında "çok az" ve "hiçbir zaman" cevabı verilmiştir. Meslek mensupları işlerinde çok fazla çalıştıklarını belirtmişlerdir.

Katılımcıların % 29,1'lik kısmı "insanlarla doğrudan doğruya ilişki kurmayı gerektiren bir işimin olması bende stres yapıyor" "her zaman" ve "çoğu

zaman” cevabını verirken, % 38,4’lik kısmı “çok az” ve “hiçbir zaman” cevabını vermişlerdir.

“İşimde yolun sonuna geldiğimi ve tükendiğimi hissediyorum” ifadesine % 24,4’lük kısım “her zaman” ve “çoğu zaman” cevabını verirken, % 48,8’lik kısmı ise “çok az” ve “hiçbir zaman” cevabını vermişlerdir. Bu durumda meslek mensuplarını işlerinde yolun sonuna geldiklerini ve tükendikleri duygusunu çok fazla hissetmediklerini belirtmişlerdir.

Katılımcılar, “İşim gereği karşılaştığım kişilerin ne hissettiğini kolayca anlayabilirim” ifadesine % 77,5’lik gibi yüksek bir oranda “her zaman” ve “çoğu zaman” cevabını vererek işleri gereği başkalarının ne hissettiklerini kolayca anlayabildiklerini ifade etmişlerdir. Sadece %1,4’lük kısım bu ifadeye “çok az” ve “hiçbir zaman” cevabını vermişlerdir.

“İşim aracılığıyla insanların yaşamına katkıda bulunduğuma inanıyorum” sorusuna katılımcıların % 84’ü “her zaman” ve “çoğu zaman” cevabını vererek işleri gereği insanların yaşamına katkıda bulduklarına inandıklarını ifade etmişlerdir. Sadece iki kişi bu ifadeye “çok az” ve “hiçbir zaman” cevabını vermişlerdir.

“Kendimi enerjik hissediyorum” sorusuna katılımcılar % 49,3 oranında “her zaman” ve “çoğu zaman” cevabını verirken, % 21,6 oranında “çok az” ve “hiçbir zaman” cevabını vermişlerdir. Buna göre meslek mensupları kendilerini enerjik hissetmektedirler.

“İşim gereği karşılaştığım insanlarla aramda rahat bir hava yaratırım” ifadesine meslek mensuplarının % 59,6’sı her zaman” ve “çoğu zaman” cevabını vererek işleri gereği insanlarla aralarında rahat bir hava yarattıklarını ifade etmişlerdir.

Meslek mensupları “işim gereği karşılaştığım insanlarla çalıştıktan sonra kendimi çok dinç hissediyorum” ifadesine % 41,8 oranında her zaman” ve “çoğu zaman” cevabını verirken, %30,1 oranında “çok az” ve “hiçbir zaman” cevabını vermişlerdir.

“İşimde pek çok kayda değer başarı elde ettim” sorusuna meslek mensuplarının % 62 oranında “her zaman” ve “çoğu zaman” cevabını vererek işlerinde pek çok kayda değer başarı elde ettiklerini ifade etmişlerdir.

“İşimden kaynaklanan duygusal problemlerin soğukkanlılıkla üstesinden gelirim” sorusuna katılımcıların % 62’si “her zaman” ve “çoğu zaman” cevabını vererek işlerinden kaynaklanan duygusal problemlerin üstesinden geldiklerini belirtmişlerdir.



Katılımcılar “işim gereği karşılaştığım insanlara sanki birer nesneymişler gibi davrandığımı hissediyorum” ifadesine % 23,9 oranında “her zaman” ve “çoğu zaman” cevabını verirken, % 57,8 oranında “çok az” ve “hiçbir zaman” cevabını vererek insanlara birer nesneymişler gibi davrandıkları şeklinde bir duyguya sahip olmadıklarını belirtmişlerdir.

“Bu işe başladığımdan beri insanlara karşı daha hissiz olduğumu düşünüyorum” ifadesine katılımcıların % 18,7’lik kısmı “her zaman” ve “çoğu zaman” cevabını verirken, % 53,9 oranında “çok az” ve “hiçbir zaman” cevabını vererek insanlara karşı daha hissiz olduklarını düşünmediklerini ifade etmişlerdir.

Meslek mensupları “bu işin beni duygusal olarak katılaştırmasından endişe ediyorum” ifadesine %24,4 oranında “her zaman” ve “çoğu zaman” cevabını verirken, %49,3 oranında “çok az” ve “hiçbir zaman” cevabını vermişlerdir. Buna göre meslek mensupları işlerinin duygusal olarak kendilerini katılaştırmalarından endişe etmediklerini ifade etmişlerdir.

“İşlerini yürüttüğüm mükelleflerin işle ilgili konularda başlarına ne geldiği beni ilgilendirmiyor” sorusuna meslek mensuplarının sadece % 5,6’sı “her zaman” ve “çoğu zaman” cevabını verirken, %83,1 gibi büyük bir oranda “çok az” ve “hiçbir zaman” cevabını vererek işlerini yürüttükleri mükelleflerin işle ilgili başlarına gelenlerle ilgilendiklerini ifade etmişlerdir.

“İşlerini yürüttüğüm mükelleflerin işle ilgili bazı problemleri nedeniyle beni suçladıklarını hissediyorum” ifadesine katılımcıların % 27,2’si “her zaman” ve “çoğu zaman” cevabını verirken, % 39,4’ü “çok az” ve “hiçbir zaman” cevabını vermişlerdir. Bu ifadeye verilen % 33,4 oranında “bazen” cevabını da göz önüne aldığımızda, mükelleflerin bir kısmının mükelleflerin işle ilgili bazı problemlerde kendilerini suçladıklarını duygusunu taşıdıkları, bir kısmının da böyle bir duyguya sahip olmadıkları sonucu çıkarılabilir.

Mesleki tükenmişlik ölçeğinde yer alan ifadelerle meslek mensuplarının verdikleri cevaplar ile ilgili genel bir değerlendirme yapıldığında; işlerinin yıpratıcı olduğunu, duygusal olarak tükenme yaşadıklarını, işlerinde çok çalıştıklarını ifade etmelerine karşılık, işlerinde başarılı olduklarını, işleri gereği diğer insanlarla iyi iletişim kurdukları, duygusal problemlerini soğukkanlılıkla çözdüklerini ifade etmişlerdir. Ayrıca mesleklerinin tüm zorlukları ve yıpratıcılığına karşılık hizmet verdikleri mükelleflere ve diğer insanlara karşı duyarsız olmadıkları, onların sorunlarıyla yakından ilgilendikleri sonucuna varılabilmektedir.

**Tablo 2. SMMM'lerin Mesleki Tükenmişlik Düzeyine İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımları**

İfadeler	Her Zaman		Çoğu Zaman		Bazen		Çok Az		Hiçbir Zaman		Ort.	s.s.
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%		
1. İşimden soğuduğumu hissediyorum.	11	5,2	68	31,9	76	35,7	39	18,3	19	8,9	2,93	1,03
2. İş dönüşü kendimi ruhen tükenmiş hissediyorum.	21	9,9	67	31,5	75	35,2	41	19,2	9	4,2	2,76	1,01
3. Sabah kalktığımda bir gün daha bu işi kaldıramayacağımı hissediyorum.	3	1,4	40	18,8	57	26,8	73	34,3	40	18,8	3,50	1,04
4. Bütün gün insanlarla uğraşmak benim için gerçekten çok yıpratıcıdır.	7	3,3	62	29,1	79	37,1	46	21,6	19	8,9	3,03	,99
5. Yaptığım işten yıldığımı hissediyorum.	10	4,7	50	23,5	97	45,5	31	14,6	25	11,7	3,05	1,01
6. İşimin beni kısıtladığını hissediyorum.	35	16,4	69	32,4	58	27,2	32	15,0	19	8,9	2,67	1,17
7. İşimde çok fazla çalıştığımı düşünüyorum.	37	17,4	63	29,6	61	28,6	37	17,4	15	7,0	2,67	1,15
8. İnsanlarla doğrudan doğruya ilişki kurmayı gerektiren bir işimin olması bende stres yapıyor.	18	8,5	46	21,6	68	31,9	44	20,7	37	17,4	3,16	1,19
9. İşimde yolun sonuna geldiğimi ve tükendiğimi hissediyorum.	9	4,2	43	20,2	57	26,8	58	27,2	46	21,6	3,41	1,15
10. İşim gereği karşılaştığım kişilerin ne hissettiğini kolayca anlayabilirim.	47	22,1	118	55,4	45	21,1	3	1,4	-	-	2,01	,70
11. İşim gereği karşılaştığım insanların sorunlarıyla yakından ilgilenirim.	74	34,7	105	49,3	32	15,0	2	,9	-	-	1,82	,71
12. İşim aracılığıyla insanların yaşamına katkıda bulunduğuma inanıyorum.	70	32,9	92	43,2	35	16,4	8	3,8	8	3,8	2,02	,99
13. Kendimi enerjik hissediyorum.	18	8,5	87	40,8	62	29,1	40	18,8	6	2,8	2,66	,96
14. İşim gereği karşılaştığım insanlarla aramda rahat bir hava yaratırım	41	19,2	86	40,4	74	34,7	9	4,2	3	1,4	2,28	,87

15. İşim gereği karşılaştığım insanlarla çalıştıktan sonra kendimi çok dinç hissediyorum	24	11,3	65	30,5	60	28,2	50	23,5	14	6,6	2,83	1,11
16. İşimde pek çok kayda değer başarı elde ettim.	23	10,8	109	51,2	64	30,0	7	3,3	10	4,7	2,39	,89
17. İşimden kaynaklanan duygusal problemlerin soğukkanlılıkla üstesinden gelirim.	26	12,2	106	49,8	55	25,8	18	8,5	8	3,8	2,41	,94
18. İşim gereği karşılaştığım insanlara sanki birer nesneymişler gibi davrandığımı hissediyorum.	3	1,4	48	22,5	39	18,3	53	24,9	70	32,9	3,65	1,19
19. Bu işe başladığımdan beri insanlara karşı daha hissiz olduğumu düşünüyorum.	2	,9	38	17,8	56	26,3	49	23,0	68	31,9	3,67	1,13
20. Bu işin beni duygusal olarak katılaştırmasından endişe ediyorum.	10	4,7	42	19,7	56	26,3	45	21,1	60	28,2	3,48	1,22
21. İşlerini yürüttüğüm mükelleflerin işle ilgili konularda başlarına ne geldiği beni ilgilendirmiyor.	2	,9	10	4,7	24	11,3	88	41,3	89	41,8	4,18	,87
22. İşlerini yürüttüğüm mükelleflerin işle ilgili bazı problemleri nedeniyle beni suçladıklarını hissediyorum.	17	8,0	41	19,2	71	33,3	45	21,1	39	18,3	3,22	1,18

### 5.5.3. SMMM'lerin İşe Bağlılık Düzeyleri

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının işe bağlılık düzeyleri Tablo 2'de yer almaktadır.

**Tablo 3. SMMM'lerin İşe Bağlılık Düzeyine İlişkin Yüzdeler ve Frekans Analizi**

İfadeler	Her Zaman		Çoğu Zaman		Bazen		Çok Az		Hiçbir Zaman		ort	ss
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%		
1. Bu işte çalışıyor olmak başıma gelen en güzel şeylerden biridir	33	15,6	82	38,7	55	25,9	30	14,2	12	5,7	2,55	1,08
2. Benim için işim benliğimin küçük bir parçasıdır.*	45	21,2	81	38,2	45	21,2	29	13,7	12	5,7	2,44	1,13

3. İşimin bütün ayrıntılarıyla yakından ilgilenirim.	95	44,8	102	48,1	9	4,2	3	1,4	3	1,4	1,66	,75
4. İşimle yaşıyorum, işim benim için yemek yemek, nefes almak kadar önemlidir.	54	25,5	78	36,8	60	28,3	15	7,1	5	2,4	2,24	,989
5. İlgi alanlarımın çoğu işim üzerine yoğunlaşır	71	33,5	95	44,8	38	17,9	6	2,8	2	,9	2,50	1,08
6. İşime çok bağlıyım.	71	33,5	95	44,8	38	17,9	6	2,8	2	,9	1,92	,84
7. Çoğu zaman kendimi işimden kopmuş hissediyorum.*	3	1,4	27	12,7	61	28,8	81	38,2	40	18,9	3,60	,98
8. Kişisel yaşam hedeflerimin çoğu işime odaklanmıştır	32	15,1	125	59,0	37	17,5	12	5,7	6	2,8	2,22	,87
9. Yaşamımdaki en önemli unsur işimdir.	25	11,8	81	38,2	55	25,9	34	16,0	17	8,0	2,70	1,11
10. Zamanımın büyük kısmında işimle meşgul olmaktan hoşlanırım	36	17,0	78	36,8	53	25,0	29	13,7	16	7,5	2,58	1,14

\* 2. ve 7. maddeler ters kodlanmıştır.

Tablo 2'de yer alan işe bağlılık düzeylerine ilişkin frekans ve yüzdeler incelendiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

"Bu işte çalışıyor olmak başıma gelen en güzel şeylerden biridir" ifadesine deneklerin % 15,6'sı "her zaman", %38,7'si çoğu zaman cevabını vermişlerdir. Meslek mensupları mevcut işlerini başlarına gelen en güzel şeylerden biri olarak görmektedirler.

"Benim için işim benliğimin küçük bir parçasıdır" ifadesine katılımcıların % 21,2'si "her zaman", %38,2'si "çoğu zaman" cevabını vererek işlerinin benliklerinin küçük bir parçası olduklarını ifade etmişlerdir.

"İşimin bütün ayrıntılarıyla yakından ilgilenirim" ifadesine meslek mensuplarının %44,8'i "her zaman", %48,1'i "çoğu zaman" cevabını vererek işlerinin bütün ayrıntılarıyla ilgilendiklerini ifade etmişlerdir.

"İşimle yaşıyorum, işim benim için yemek yemek, nefes almak kadar önemlidir" ifadesine katılımcıların % 25,5'i " her zaman" ve %36,8'i çoğu zaman cevabını vererek işlerinin kendileri için hayati öneme sahip olduğunu ifade etmişlerdir.

"İlgi alanlarımın çoğu işim üzerine yoğunlaşır" ifadesine katılımcıların %33,5'i "her zaman", %44,8'i "çoğu zaman" cevabını vererek çoğunlukla ilgi alanlarının işleri üzerinde yoğunlaştığını ifade etmişlerdir.

Meslek mensupları, “işime çok bağılım” ifadesine %33,5 oranında “her zaman”, ve %44,8 oranında “çoğu zaman” yanıtını vererek işlerine çok bağılı olduklarını ifade etmişlerdir.

Katılımcılar, “Çoğu zaman kendimi işimden kopmuş hissediyorum” ifadesine %1,4 oranında “her zaman” ve % 12,7 oranında “çoğu zaman” cevabını vermişlerdir. Buna karşılık %38,2 oranında “çok az” ve %18,9 oranında “hiçbir zaman” cevabını vererek kendilerini işlerinden kopmuş hissetmediklerini ifade etmişlerdir.

“Kişisel yaşam hedeflerimin çoğu işime odaklanmıştır” ifadesine katılımcıların 15,1’i “her zaman”, %59’u “çoğu zaman” cevabını vererek yaşam hedeflerinin çoğunlukla işleri üzerine odaklandığını ifade etmişlerdir.

“Yaşamımdaki en önemli unsur işimdir” ifadesine meslek mensuplarının 11,8’i “her zaman”, %38,2’si “çoğu zaman” cevabını vermişlerdir.

Meslek mensupları “zamanımın büyük kısmında işimle meşgul olmaktan hoşlanırım” ifadesine %17 oranında “her zaman”, %36,8 oranında “çoğu zaman” cevabını vermişlerdir. Buna göre meslek mensupları zamanlarının büyük kısmını işleriyle meşgul olmaktan hoşlandıklarını belirtmişlerdir.

#### 5.5.4. Duygusal Tükenme ile İşe Bağlılık Düzeyi Arasındaki İlişkinin Analizi

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin duygusal tükenme düzeyleri ile işe bağlılık düzeyleri arasında negatif yönlü bir ilişki olabileceğine yönelik olarak geliştirilen H1.1. Hipotezinin test edilmesinde uygulanan Korelasyon Analizi sonuçları Tablo 4’de görülmektedir.

**Tablo 4. Duygusal Tükenme ile İşe Bağlılık Arasındaki İlişki**

		Duygusal tükenme	İşe Bağlılık
Duygusal Tükenme	Pearson Korelasyon Katsayısı	1	-,228(**)
	P (Anlamlılık Düzeyi)		,001
	N	213	213
İşe Bağlılık	Pearson Korelasyon Katsayısı	-,228(**)	1
	P (Anlamlılık Düzeyi)	,001	
	N	213	213

\*\* Korelasyon 0.05 önem düzeyinde anlamlıdır (Çift-Kuyruklu).

Korelasyon analizi sonuçlarına göre; araştırmaya katılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin duygusal tükenmişlik düzeyleri ile işe bağlılıkları arasında negatif yönlü bir ilişki vardır (  $p= 0,001$ ). Meslek mensuplarının

duygusal tükenmişlik düzeyleri arttıkça işe bağlılıkları düşmektedir. Buna göre H1.1. hipotezi kabul edilmiştir.

### 5.5.5. Duyarsızlaşma ile İşe Bağlılık Arasındaki İlişkinin Analizi

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin duyarsızlaşma ile işe bağlılık düzeyleri arasında negatif yönlü bir ilişki olabileceğine yönelik olarak geliştirilen H1.2.hipotezinin test edilmesinde uygulanan Korelasyon Analizi sonuçları Tablo 5'te görülmektedir

**Tablo 5. Duyarsızlaşma ile İşe Bağlılık Arasındaki İlişki**

		Duyarsızlaşma	İşe Bağlılık
<b>Duyarsızlaşma</b>	Pearson Korelasyon Katsayısı	1	-,119
	p (Anlamlılık Düzeyi)		,083
	N	213	213
<b>İşe Bağlılık</b>	Pearson Korelasyon Katsayısı	-,119	1
	p (Anlamlılık Düzeyi)	,083	
	N	213	213

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının duyarsızlaşma düzeyleri ile işe bağlılık düzeyleri arasında bir ilişki olup olmadığına bakılmıştır. Bunun için yapılan korelasyon analizi sonuçlarına göre  $\alpha = 0,05$  önem düzeyinde H1.2. hipotezi reddedilmiştir (  $p = 0,083$ ). Buna göre meslek mensuplarında duyarsızlaşma arttıkça işe bağlılıkları azalmamaktadır.

### 5.5.6. Kişisel Başarı Hissi ile İşe Bağlılık Arasındaki İlişkinin Analizi

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin kişisel başarı hissi ile işe bağlılık düzeyleri arasında pozitif yönlü bir ilişki olabileceğine yönelik olarak geliştirilen H1.3. hipotezinin test edilmesinde uygulanan korelasyon analizi sonuçları Tablo 6'da görülmektedir.

**Tablo 6. Kişisel Başarıda Düşme Hissi ile İşe Bağlılık Arasındaki İlişkinin Analizi**

		Kişisel Başarıda Düşme Hissi	İşe Bağlılık
<b>Kişisel Başarıda Düşme Hissi</b>	Pearson Korelasyon Katsayısı	1	,555(**)
	p (Anlamlılık Düzeyi)		,000
	N	213	213
<b>İşe Bağlılık</b>	Pearson Korelasyon Katsayısı	,555(**)	1
	p (Anlamlılık Düzeyi)	,000	
	N	213	213

\*\* Korelasyon 0.05 önem düzeyinde anlamlıdır (Çift-Kuyruklu).

Araştırmaya katılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin kişisel başarı hissi ile işe bağlılıkları arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır. Meslek mensuplarının kişisel başarıda tükenmişlik düzeyleri arttıkça işe bağlılıkları düşmektedir. Buna göre H1.3. hipotezi kabul edilmiştir.

## 6. SONUÇ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, meslekleri gereği insanlarla sürekli olarak iletişim halinde olduklarından belirli düzeyde mesleki tükenmişlik yaşamaktadırlar. Aynı zamanda günümüzde yaygın olan sorunlardan bir tanesi de işe bağlılık ve iş tatminsizliğidir. Dolayısıyla mesleki tükenmişlik düzeyi ile işe bağlılık düzeyleri arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığını belirlemek için Samsun ilinde 213 serbest muhasebeci mali müşavirler üzerinde bir araştırma yapılmıştır. Araştırmada, mesleki tükenmişlik alt düzeyleri olan duygusal tükenme, duyarsızlaşma ve kişisel başarı hissi ile iş tatmini arasındaki ilişkileri belirlemeye yönelik korelasyon analizleri yapılmıştır. Araştırma sonuçları analiz edildiğinde, meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik alt düzeyleri ile işe bağlılık düzeyleri arasında anlamlı sonuçlar tespit edilmiştir. Analiz sonuçları incelendiğinde, duygusal tükenme ile işe bağlılıkları arasında negatif yönlü bir sonuç tespit edilmiştir. Buna göre meslek mensuplarının duygusal tükenme düzeyi arttıkça işe bağlılık düzeyleri azalmaktadır. Duyarsızlaşma ile işe bağlılık arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Meslek mensuplarının kişisel başarı hissi ile işe bağlılıkları arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Buna göre meslek mensuplarının kişisel başarı hissi arttıkça işe bağlılık düzeyleri de artmaktadır.

## KAYNAKÇA

Akça F., 2008. "Örgütsel Davranışta Seçme Konular", Örgütsel Tükenmişlik ve Stres, Ed: Mahmut Özdevecioğlu, Himmet Karadal, İlke Yayınları, Ankara.

Altay, H. ve V. Akgül, (2010); Seyahat Acentaları Çalışanlarının Tükenmişlik Düzeyi: Hatay Örneği, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 14, ss: 87– 112.

Ardahan, F., ve E. Ağyar. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişliklerinin İncelenmesi: Antalya Merkezi Örneği." World of Accounting Science 14.1 (2012).

Ay, M. ve S. Avşaroğlu (2010), "Muhasebe çalışanlarının mesleki tükenmişlik, iş doyumu ve yaşam doyumlarının incelenmesi: 1-Mesleki tükenmişlik düzeyleri", Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, Cilt 7, Sayı 1, s. 1170-1189.

Azizoğlu, Ö. ve K. Özyer, (2010); Polislerde Tükenmişlik Sendromu Üzerine Bir Ampirik Çalışma, Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 1, Bahar, ss: 137- 147.

Budak, G., S. Olca,. (2005). Tükenmişlik ve tükenmişliği etkileyen örgütsel faktörlerin analizine ilişkin akademik personel üzerinde bir uygulama, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 20 (2), ss.95-108.

Cordes, C. L. ve T. W. Dougherty (1993), "A Review and Integration of Research on Job Burnout", The Academy of Management Review, Cilt 18, Sayı 4, s. 621-656.

Demirkol, İ., (2006), Avukatlarda İş Doyumu, Tükenmişlik ve Denetim Odasının Bazı Demografik Değişkenler Bağlamında İncelenmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Psikoloji Anabilim Dalı, Mersin.

Dibekoğlu, Z. 2006. Okul Yöneticilerinin Denetim Odaklarına Göre Tükenmişlik Düzeyleri (Sakarya İli Örneği). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Sakarya

Dolunay, A.B. (2002). Keçiören ilçesi genel liseler ve teknik-ticaret-meslek liselerinde görevli öğretmenlerde tükenmişlik durumu araştırması, Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi, 55 (1), 51-62. ss.

Gürses, İ. (2006). Avukatların Mesleki Tükenmişlik Düzeylerinin Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi: Sakarya Örneği. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Sakarya.

Kalaycı, Ş., 2010. SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, 5. Baskı, Ankara: Asil Yayınları.

Kanungo, R., 1982. "Measurement of Job and Work Involvement", Journal of Applied Psychology, Vol.67 (3), ss.341-349.

Kaşlı, Mehmet ve O. A. Seymen (2009), "Muhasebe Meslek Mensuplarında Tükenmişliğe Neden Olan Faktörleri Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma", 17.Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi, Eskişehir, s. 562-569.

Kitapçıoğlu G. (2000); Bornova Sağlık Grup Başkanlığı Bölgesinde Görev Yapan Ebelerin İş Güçlüğü Faktörlerinin Belirlenmesi ve İş Doyumu, Tüken-



mişlik, Örgütsel Bağlılık Üzerine Etkisi, İzmir, Ege Üniversitesi Tıp Fakültesi Halk Sağlığı Anabilim Dalı Uzmanlık Tezi.

Kutlay, M. (2011); İşgören Kişilik Özelliklerinin İş Tatmini Ve Tükenmişlik Üzerine Etkileri ve Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama, Niğde, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.

Kuruüzüm, A., S.Irmak, ve İpekçi -Çetin, E. (2010), "İşe Bağlılığı Etkileyen Faktörler: İmalat ve Hizmet Sektörlerinde Karşılaştırmalı bir Analiz", Bilig, Sayı 53, 183-198.

Maslach, C., W. Schaufeli ve M. Leiter (2001), «Job Burnout», Annual Review of Psychology, Cilt 52, s. 397-422.

Oruç, S. 2007. Özel Eğitim Alanında Çalışan Öğretmenlerin Tükenmişlik Düzeylerinin Bazı Değişkenler Açısından İncelenmesi (Adana İli Örneği), Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Adana.

Özdamar, K. (2003). Modern bilimsel araştırma yöntemleri. Eskişehir: Kaan Kitabevi.

Polatçı, S. ve K. Ardıç, (2009); Tükenmişlik Sendromu ve Madalyonun Öbür Yüzü: İşle Bütünleşme, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Ocak-Haziran, Sayı: 32, ss: 21- 46.

Sönmez, D.Z. (2006); Acil Servislerde Çalışan Hemşirelerin Tükenmişlik Düzeylerinin Belirlenmesi, Ankara, Gazi Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Saleh, S.D. ve Hosek, J. (1976) Job involvement: Concepts and measurements , The Academy of Management journal, Vol.19,No.2, 213-224.

Sürgevil, O. (2006); Çalışma Hayatında Tükenmişlik Sendromu, Tükenmişlikle Mücadele Teknikleri, 1. Baskı, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım.

Tanrıverdi, L. (2008); İlköğretim Müfettişlerinin İş Tatmini İle Tükenmişlik Düzeylerinin İncelenmesi (İstanbul İli Örneği), İstanbul, Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

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

Saleh, S.D. ve Hosek, J. (1976) "Job involvement: Concepts and measurements", The Academy of Management Journal, Vol.19, No.2, 213-224.

Uygur, A. (2009). Örgütsel bağlılık ve işe bağlılık, Ankara: Barış Platin Kitabevi.

Zeynep Ç., S. Yeğenoğlu, D. Aslan, (2009), Eczacılarda Mesleki Bir Sağlık Sorunu: Tükenmişlik, Hacettepe Üniversitesi Eczacılık Fakültesi Dergisi, Cilt 29, Sayı 1, ss. 61-74.

# VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA İŞTİRAK MÜESSESESİ VE SORUNLARI

Yrd.Doç.Dr. Ufuk GENCEL\*

## ÖZET

Ceza hukuku kavramı olan iştirak (suça katılım), bir kişi tarafından gerçekleştirilmesi mümkün olan bir suç fiilinin maddi bir menfaat gözeterek veya gözetmeyerek birden fazla kişi tarafından işlenmesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi hukuku açısından iştirak, Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen bütün vergi suçları içinde sadece kaçakçılık suçunu kapsayacak şekilde ele alınmıştır. 4369 sayılı kanunla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun "iştirak" başlıklı 338. maddesinin yürürlükten kaldırılmasından sonra da anılan madde yerine iştiraki bütün olarak düzenleyen genel bir hüküm getirilmemiştir. Bu durum iştirak halinde işlenen kaçakçılık suçlarının değerlendirilmesinde tartışmalara yol açmaktadır. Bu çalışmada, Vergi usul Kanunu'nun 359. maddesinde tanımlanmış olan fiillerin iştirak halinde işlenmesi sonucunda ortaya çıkan tartışmalar ele alınarak söz konusu eksikliğin giderilmesine yönelik değerlendirmeler yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Suça iştirak, vergi suçu, vergi cezası, vergi hukuku

**Jel Kodlar:** K140, H2, H26, H25.

## ACCESSORY ENTITY AND PROBLEMS IN TAX EVASION CRIME

### ABSTRACT

Participation, also a concept of criminal law (participating in the crime), is defined as the commission of an offence, which can be committed by one person alone, by more than one person with or without material interest. Whereas, participation in terms of tax laws is considered to include merely evasion offense among all other tax evasions in Tax Procedure Law. After the repeal of Law No. 4369 and of Article 338 titled as "participation" of Tax Procedure Laws, there is no general provision regulating parti-

\* Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Maliye Bölümü- ufukgencel@gmail.com

icipation thoroughly in the place of such provisions. This case brings about discussion in the evaluation of evasion offenses during participation. The study has discussed the discussions resulting from the commission of the actions defined in Article 359 of Tax Procedure Law during participation and includes the evaluations on the elimination of such deficiency.

**Key Words:** Complicity, tax crime, tax penalty, tax law

**Jel Codes:** K140, H2, H26, H25.

## 1. GİRİŞ

Ceza kanunlarında ilke olarak suç tipleri tanımlanırken, tek bir failin suç oluşturan hareketleri gerçekleştirmesi üzerine odaklanılmakta ve suç tipleri buna göre düzenlenmektedir. Bu nedenle, suçun özel türlerinden olan suça iştirak, suç genel teorisinin öncelikli inceleme alanlarından birisidir. Bununla birlikte, kanuna aykırı olarak tanımlanmış bazı eylemler, niteliği gereği yalnız bir kişi tarafından işlen(e)memektedir. Öte yandan kanuna aykırı hareket edenler, yalnız olarak yapabilecekleri bir eylemi, işlerini kolaylaştırmak ve amaçlarına daha kolay ulaşabilmek için başka kişilerle işbirliği yaparak yardım sağlayabilmektedir.

Özellikle ekonomik ve sosyal yapılarda gerçekleşen değişiklikler suç işleme biçimlerini de değiştirmiş ve karmaşıklştırmıştır. Bunun sonucu olarak da suç işleyebilmek için daha fazla insana ihtiyaç duyulmaya başlanmış bu da örgütlü suçların sayısını artırmıştır. Bu artış gerek ceza hukukunda gerek vergi hukukunda suç ortaklığı (suça iştirak) konusunun önemini artırmıştır.

İştirak, suçun işlenebilmesi için gerekli olan kişi sayısından daha fazla kişinin o suçu işlemesi halinde, işlenen suç açısından, cezai sorumluluğunun esasını belirleyen ceza hukuku kurumudur. Suç fiili genellikle bir kişi tarafından işlenebilir. Bu fiillerin işlenmesine ikinci bir kişinin katkı sağlaması, ikinci kişi açısından fiile (suça) iştirakı oluşturur. Bazı suçlar ise, unsur olarak en az iki veya daha fazla kişinin birlikte bulunmasını gerektirir. Bu tür suçlar, çok failli suçlar olarak isimlendirilir (Özen 2007, 239). Bu tür suçlara rüşvet örnek olarak verilebilir. Rüşvet suçunda rüşvet alanın amacı maddi menfaat elde etmek iken rüşvet verenin amacı ise fiile kanuna aykırı bir iş yaptırmaktır. Suçun oluşması için failler farklı amaçlarla hareket ederek işbirliği yapmak zorundadır. Benzer bir şekilde Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 220. maddesinde tanımlı olan "suç işlemek amacıyla örgüt kurma" suçunun işlenebilmesi ve örgütün varlığı için üye sayısının en az üç kişi olması

gerektiği belirtilmiştir. Birden fazla faili olan suçlarda suçun oluşması için gerekli olan diğer kişilerin yapılan eyleme katkısı iştiraki oluşturmaktadır.

Bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun birden fazla kişi tarafından iştirak halinde işlenmesi durumunda, nitelikli hallerin diğer ortaklar hakkında da uygulanıp uygulanamayacağı, uygulanacak ise hangi koşullarda uygulanacağı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. TCK'nin 40. maddesinde düzenlenen hükümlerin<sup>1</sup> iştirak halinde işlenen suçlarda, cezayı ağırlaştırıcı veya hafifleten nitelikli hallerin geçişi sorununu çözdüğü düşüncesiyle bu konuda bir hüküm koyma gereği duyulmamıştır (Kaymaz 2012, 118). Bununla birlikte TCK'nin 40. maddesinde özel faillik taşıyan hallerin iştirakçilere uygulanması konusu tartışmalara neden olmaktadır.

Bir kişi tarafından işlenebilen suçlar, birden fazla kişinin iştiraki ile de işlenebilir. Suça iştirake ilişkin hükümler, birden fazla kişinin suç teşkil eden bir fiilin icrasına iştirak etmeleri halinde, suç ortaklarının sorumluluk statülerini belirler (Artuk ve diğerleri 2011, 68). İştirak şekilleri genel olarak faillik ve şeriklik olarak ikiye ayrılabilir.

## 2. FAİL – ŞERİK AYRIMI

Suçun kanunî tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur. Hukuki olarak korunan bir değeri hukuka aykırı olarak zedelemek, bu değere zarar vermek bir suçu oluşturur. Bu suçu işleyen kişiye suçlu ya da fail denmektedir.

Fiilsiz suç mümkün değildir. Kanunda suç olarak öngörülen bir fiili işleyen kimse faildir. Her fiil zorunlu olarak bir failin eseridir (Hafızoğulları 2008). Doktrinde, fail veya suçlu terimleri yerine, suçtan etkilenen anlamında “suçun pasif süjesi” teriminin karşıtı olarak, “suçun aktif süjesi” terimi de kullanılmaktadır).

Ceza Hukukunda suçun kanuni tanımına dayanarak, bu tanıma uygun katkıyı sağlayan kişi cezalandırılabilir (dar fail kavramı). Suça katılan diğer kişilerin suç tipini düzenleyen norma dayanılarak cezalandırılması söz konusu değildir. Ancak failin dışında suçun gerçekleşmesine katkı sağlayan, ama bu katkısı suçun kanuni tanımına uygun olmayan diğer kişi veya kişilerin, ihlal edilen fiilden sorumlu olmaları gerekmektedir. Fail dışında suça katkı

<sup>1</sup> Suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır. (2) Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur. (3) Suça iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir.

lan kişiler şerik olarak isimlendirilmektedir. Şeriklik, kasıtlı olarak işlenen ve hukuka aykırı fiile faillik niteliğinde olmayan katkı sağlamak suretiyle kasıtlı hukuki değer ihlalidir (Akbulut 2010, 167). Şerik, fail gibi suçun kanundaki tanımına uygun davrandığı için değil korunan hukuki değere zarar veren failin hareketine katkı sağlayarak, bu değeri dolaylı olarak zedelediği için cezalandırılmaktadır.

### 3. SUÇ ORTAKLIĞINDA SORUMLULUĞUN BELİRLENMESİNDEKİ SİSTEMLER

Suç ortaklığıyla işlenen suçlarda, suça katılanların sorumluluklarının belirlenmesi ve cezalandırılması konusunda ağırlıklı olarak iki sistem kabul edilmektedir. Bunlar; teklik (eşitlik) sistemi ve ikilik sistemidir.

#### 3.1. Teklik (Eşitlik) Sistemi

Bu sistem, iştirakte kademeyi ve şerikler arasına hiyerarşi sokulmasını tamamen reddetmektedir. Tipik fiilin gerçekleşmesinde eyleme katılma yapılarına ve yaptıkları işlere bakılmaksızın suça katılan tüm kişiler fail olarak nitelendirilerek suçun tam cezası ile cezalandırılmaktadır. Her fail kendi kusurlu ve hukuka aykırı fiilinden suçun en azından teşebbüs aşamasında ortaya çıkması ile sorumludur. Kişinin illiyet bağı zinciri içerisinde suçun gerçekleşmesini sağlayacak bir hareket yapması yeterlidir. Failin kusuru ve bunun derecesi somut cezanın tayininde dikkate alınan bir husustur (Keçelioğlu 2006, 74). Bununla birlikte bazı suç tiplerinde failerin kişisel özellikleri önem kazanmaktadır. Bu tür özgü suçlarda suçun gerektirdiği özelliklere sahip olan kişilerin fail olarak nitelendirilmesi gerekliliği olduğu için iştirak halinde işlenen suçlarda teklik sistemi yetersiz kalmaktadır.

#### 3.2. İkilik Sistemi

Bu sistem “klasik sistem” olarak da adlandırılmaktadır. Buna göre, suça katılanların suçun oluşumundaki rollerine göre ikili bir ayırım yapılmakta ve suçun işlenmesi açısından etkin olan, asli nitelikte hareket yapanlara suçun tam cezası verilmekte ve bunlara “asli fail” denilmektedir. Diğer yandan suçun oluşumunda asli nitelikteki hareketlerle katkıda bulunmayıp suçun oluşumuna yardımcı nitelikte hareketler yapanlara suçun tam cezasına göre daha az ceza verilmekte ve bunlara “fer’i fail” denilmektedir. Asli fail ile fer’i failin hangi ölçüte göre ayrılacağı konusunda da farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Buna göre; öznel bir temelden hareket edenlere göre, suç oluşturan eylemi kendi eylemi olarak benimseyenler asli fail,

başkasının eylemine katılan ve bu eylemi başkasının olarak görenler ise fer'i fail olarak değerlendirilecektir. Nesnel bir temelden hareket edenlere göre ise, yasal tanımda yer alan tipe uygun hareketi yapanlar asli fail, bu hareket dışında katkı sağlayanlar ise fer'i fail olarak değerlendirilecektir (Dülger 2005, 93). Bu sistemin uygulanmasında da kimin asli kimin fer'i fail olduğunun tespitinde güçlük yaşanmaktadır. Yeni TCK gerekçesinde uygulamada yaşanan zorluklar nedeniyle asli-fer'i iştirak ayrımı kaldırılmıştır. Ancak yeni düzenleme ile suç ortaklığında faillik (TCK md. 37), azmettirme (TCK md. 38) ve yardım etme (TCK md. 39) ayrımı yapılmıştır. Bu ayrım sonucunda suça iştirak ve eyleme katılım durumuna göre farklı cezalar öngörüldüğü için ülkemizde ikilik sistemi kabul edilmiştir.

İştirak, bir kişi tarafından dahi işlenebilen bir suçun, birden fazla fail tarafından gerçekleştirilmesi hali olduğuna göre, kural olarak, eylemin sonuca ulaşmasında kolaylık ve suç işleme iradesinde yoğunluğa işaret etmektedir. Sosyolojik açıdan iştirak, failleri bir araya getiren, iş ve güç birliği yapmak suretiyle, eylemin her bir parçasını bir failin gerçekleştirdiği bir çeşit arizi toplumsal olgudur. Böyle olunca da, her bir failin eylemdeki rolü ve payının daha iyi anlaşılabilmesi için bu topluluğun bütünsel olarak incelenmesi zorunludur. Ancak böyle bir inceleme sonucunda, her bir failin bu sosyolojik birlikteki rolü, etkisi, gücü ve payı ortaya çıkartılabilir. Bu rol ve etkininin durumuna göre de, faillere farklı yaptırımlar uygulanması adil ve mantıklıdır. Nasıl ki bir ticari ortaklıkta, ortakların kâr ve zarara katılma/katlanma payları, ortaklıktaki rol ve etkileriyle (örneğin koydukları sermayeyle) orantılı olarak değişkenlik taşıyabilmekteyse, benzer bir sosyolojik birlik olan iştirakte de, faillerin, eylem üzerindeki etkisi ile orantılı olarak yaptırıma çarptırılması adil ve mantıklı olacaktır (Darende, 2005). Bu nedenle; iştirak haliyle işlenen fiillerin değerlendirilmesinde TCK'nda kabul edilen ikilik sistemin daha etkin ve adil bir sistem olduğu söylenebilir.

#### 4. TÜRK CEZA HUKUKUNDA SUÇA İŞTİRAK

Yeni TCK dördüncü bölümünde "suça iştirak" unsurunu 37-41. maddelerinde<sup>2</sup>, faillik, azmettirme ve yardım etme şeklinde üç gruba ayırarak tanımlanmıştır. TCK'nin 37. maddesine göre suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur. Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak

<sup>2</sup> Faillik (md. 37), azmettirme (md. 38), yardım etme (md. 39), bağıllık kuralı (md. 40) ve iştirak hâlinde işlenen suçlarda gönüllü vazgeçme (md. 41).

kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır.

Azmettirme, bir hususu yerine getirmek, bir suçu işletmek, bir işi yapmak için birisinin bir başkasını yönlendirmesi, etkilemesi ve o suçu ya da fiili yapmaya karar verdirmesidir. Azmettirme, bir kimsenin suç işleme kararı almasını ana etken olarak sağlamaktır. Azmettirme, suçun ilk ve en etken sebebini oluşturmaktadır. Faildeki suç fikri ve kararı özellikle azmettirenin eseridir (Hakeri 2013, 500). TCK'ye göre (md. 38); başkasını suç işleme-ye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır. Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme halinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi halinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmaz. Azmettirenin belli olmaması halinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine onbeş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına hükmolunabilir. Diğer hallerde verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabilir.

Yardım etmede, fiil üzerinde bir hakimiyet kurulmamakta, sadece maddi veya manevi yardımlar ile suçun icrası kolaylaştırılmaktadır. Bu yönüyle yardım etme, suçun işlenmesi veya fiilin icrası bakımından dolaylı/ikincil bir konumu ifade etmektedir. Ayrıca, yardım etmenin, kasten ve iştirak iradesi altında olması gerekir. Bir suçun işlenmesini kolaylaştırmış olsa dahi, taksirle suçun işlenmesine yardım etme söz konusu olamaz (Birtek 2012, 179). Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek, suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak, suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak fiillerini işleyen kişiler TCK'nin 39. maddesine göre işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur. Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, onbeş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hallerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez.

Fail olamayan kişinin işlenen fiilden sorumlu tutulması "bağlılık kuralıyla" belirlenmektedir. Bağlılık kuralı TCK'nin 40. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılması-



nı önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır. Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur. Suça iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir.

## 5. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN KAÇAKÇILIK SUÇUNA İŞTİRAK

Vergi suçunun tanımı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yapılmamıştır. Vergi ceza hukukunun temel kavramı olan vergi suçu; kanunlarca ödevli olarak tanımlanmış olan mükellef veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlemlerindeki görevliler tarafından, vergi kanunlarında gösterilen maddi ve şekli yükümlülüklerle aykırı olarak yapılan fiillerdir (Pehlivan 200). Bir suçtan söz edilebilmesi için kanundaki tipine uygun, hukuka aykırı ve kusurlu bir fiilin bulunması gerekmektedir. Suçun unsurları, suçun varlığı için bulunması gereken şartlardır. Kanuni unsur (tipiklik), maddi unsur (fiil), manevi unsur (kusur) ve hukuka aykırılık unsuru, suçun kurucu unsurlarıdır ve bir eylemin suç sayılabilmesi için dört unsurun da gerçekleşmesi gerekmektedir (Şenyüz 2011, 346). Kanunilik unsuru; fiilin kanunda yazılı olan tanıma uygun olmasıdır. Hareket unsuru; bir eylemi yapmak (icrai-sahte belge düzenlemek gibi) ve yapmamak (ihmal-beyanname vermemek gibi) şeklinde ikiye ayrılır. Manevi unsur ise kast ve taksir olarak ikiye ayrılmaktadır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Taksir ise dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir.

Vergi suçunun manevi unsurunu, genel olarak mükelleflerin, vergi sorumlularının veya vergilendirme işlemlerinde görevli bulunanların hukuka aykırı fiilleri ile kurulan psikolojik bağ oluştururken, maddi unsurunu, bu kişilerin kanunlara aykırı davranışları oluşturur (Altundiş 2007). Vergi suçları da ceza hukukunun bir parçasını oluşturmaktadır. Vergi suçlarında hareket unsuru temel olarak VUK'da düzenlenmiş olmasına karşın, bu kanunda yer alan "suça iştirak" halini düzenleyen özel hükümler, Türk Ceza Kanunu'ndaki temel suç ve cezalarla uyumlaştırılmak için kaldırılmıştır.

VUK'un "iştirak" başlıklı 338. maddesinde yer alan "ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla birden fazla kişi, kaçakçılık yaptıkları veya kaçakçılığa teşebbüs sayılan fiilleri irtikap ettikleri veya doğrudan doğruya beraber işlemiş oldukları takdirde her biri hakkında, iştirak ettikleri suçlar için

bu kanunda yazılı cezalar uygulanır” hükmü, 4369 sayılı Kanun’un 82/1-b maddesiyle 1998 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tarihten sonra vergi hukukunda iştirak halinde vergi suçu işlenmesini açıklayan bir hukuk normu olmamasına karşın bu suçu işleyenlere yönelik cezalar tanımlanmıştır. Bu durum, tanımlı olmayan bir suça ceza verilmesine yönelik bir hukuk sorununa yol açmaktadır.

İştirak hali, uygulamada “iştirak suçu” şeklinde isimlendirilmektedir. İştirak suçu, kaçakçılık suçunun düzenlendiği VUK’un 359. maddesinde sayılan fiillerin<sup>3</sup> icrasına birden fazla kişinin dahil olması halinde ortaya çıkmaktadır (Bilici 2011). Suçun unsurları bakımından vergi kaçakçılığı suçuna iştirak, diğer suçlarla aynı özellikleri taşır (Taştan 2013). Suçun manevi unsuru olan kasta katılımın varlığı iştirak suçunda bir koşul olarak arandığı için VUK’da iştirak müessesesi, tüm vergi cezaları yerine özel olarak sadece kaçakçılık suçunu kapsayacak biçimde düzenlenmiştir (Edizdoğan ve diğerleri 2007). Bu maddede tanımlanmış suçlar için mükellef veya sorumlu olma zorunluluğu yoktur, üçüncü kişi olarak da bu suç işlenebilir (Saban 2006). Bununla birlikte VUK’un 341. maddesine göre vergi ziyana ancak mükellef veya sorumlu tarafından neden olunabilir.

Örneğin, matbaa olarak faaliyet gösteren A işletmesi, giderlerini artırarak vergi matrahını azaltmak için belgesi olmadığı halde belli bir tutarı hesaplara kaydedebilir. Herhangi bir ticari ilişkisi olmayan bir kişi adına ona borcu varmış gibi göstererek hesap açabilir. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak şekilde notere tasdik ettirilmemiş başka defterlere (ajandaya, bilgisayar vb.) veya ortamlara kaydedebilir. Tutulması gereken bir defterin üzerindeki bilgileri kazıyarak ya da kimyasal maddelerle silerek tahrif edebilir, bu defterlerin sayfalarını koparabilir ya da defteri tamamen yok edebilir. Noter tarafından tasdik edildiği vergi idaresi tarafından bilinen bir defteri inceleme sırasında gizleyebilir. Vergi ziyana sebebiyet vermek veya başkalarının vergi ziyana yol açmasına destek olacak şekilde sahte<sup>4</sup> ya da muhteviyatı (içeriği) itibariyle yanıltıcı belge<sup>5</sup> düzenleyip kullanabilir ya da başkasının düzenlediği bu belgeleri kullanarak hesaplarına kayıt yapabilir. Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapmadan mükellefler adına belge basabilir. Verilen örneklerde A işletmesi vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olarak suça konu olan eylemi gerçekleştirebilir ya da

3 Hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçekte olmayan kişiler adına hesaplar açmak, çift defter kullanmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak, defter, kayıt veya belgeleri yok etmek, defter sayfalarını kopartarak yok etmek, sahte belge düzenlemek veya kullanmak, anlaşmasız matbaalarca basılan belgeleri kullanmak.

4 Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

5 Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

başka kişilerin yapmış olduğu eylemlere maddi menfaat gözeterek veya gözetmeksizin iştirak edebilir.

Suçun yasal tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur (asli maddi iştirak- TCK m. 37/1), başkasını suç işlemeye azmettiren kişi de işlenen suçun cezası ile cezalandırılır (asli manevi iştirak- TCK m. 38/1). Fer'i iştirak ise VUK'un 360 maddesinde "cezada indirim" başlığıyla düzenlenmiştir. Bu maddeye göre vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde maddi menfaat bulunması durumunda iştirak edenlere TCK'nin suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısı indirilir. Fer'i iştiraki, asli iştiraktan ayıran ölçüt "çıkart gözetmektir" (Öncel ve diğerleri 2008, 216). Örneğin (Karaarslan 2006); tüzel kişiliğe haiz bir şirkette, patronun, vergi işlemleriyle ilgili olarak muhasebecinin vergi kayıtlarında tahrifat yapmasını istemesi ve şirket muhasebecisinin bunu yapması durumunda patron asli manevi iştiraktan, muhasebeci ise normal ücretinden başka bir şey almadığı takdirde fer'i iştiraktan, normal ücreti dışında bir maddi çıkar sağladığı takdirde o da asli iştiraktan (irtikap eden sıfatı ile) yargılanacaktır.

Ortakları A ve B olan bir Ltd Şti'nin muhasebeciliğini C yapmaktadır. A aynı zamanda şirket müdürüdür. Bu şirketin tüm faaliyetinin sahte fatura düzenlemek olduğu gerçeği karşısında, bu firmanın muhasebesini tutan ve vergi beyannamelerini veren serbest muhasebeci mali müşavirin (SMMM) ceza hukuku karşısındaki durumu ne olacaktır? Buna göre sahte fatura suçunun işlenmesinde SMMM'nin eylem ve işlemleri olmasaydı suç işlenmeyecek ise SMMM'nin fail olması gerekir. Bu durumda SMMM, TCK 37. maddesi 1. paragrafına göre asli fail olarak mı, yoksa yardım etme olarak yardım eden sıfatı ile fer'i fail olarak mı kabul edilecektir? SMMM'nin eğer faturanın düzenlenmesi aşamasında bir eylemi yok ise yardım etme fiili ile yargılanmalıdır. Eğer SMMM, sahte olan faturaların muhasebe kayıtlarına işlenmesi, beyannamelerinin verilmesi ve fiilin ortaya çıkmaması için Ba, Bs formlarını<sup>6</sup> hatalı olarak düzenlemekte ve şirketin sahte fatura düzenlediğini bilmesine rağmen yine de fiili ortaya çıkmasını diye muhasebe kayıtlarını ve vergi beyanlarını buna göre yapıyor ise yardım etme fiiline göre fer'i iştirak hükümleri kapsamında yargılanmalıdır. Mahkeme SMMM'yi suça fer'i iştirakçi kabul ederse vereceği cezada TCK 37/2. maddesine göre ½ oranında indirim yapacaktır. Yine burada SMMM, söz konusu suça iştirak fiili sebebiyle maddi menfaatinin bulunmaması durumunda yine kendisine

<sup>6</sup> Ba ve Bs Formları: Form Ba ve Form Bs olmak üzere 2 adet formdan oluşur. Form Ba'daki "B" harfi "bildirim", "a" harfi "alış" anlamına gelmektedir. Form Bs'deki "B" harfi "bildirim", "s" harfi de "satış" anlamına gelmektedir. Ba Formu, "mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formu" ve Bs Formu ise "mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formu" anlamına gelmektedir.

verilecek cezada ayrıca  $\frac{1}{2}$  indirim yapılacaktır. Ancak SMMM, suça iştirak ederken maddi menfaat elde etmiş ise verilecek cezada ayrıca bir indirim yapılmayacaktır. Burada SMMM normal muhasebe ücreti haricinde bir ücret almış ise maddi menfaat elde etmiş, aksi takdirde maddi menfaat elde etmemiş kabul edilecektir.

İştirak için beraber işlenen fiilin aynı suçu oluşturması gerekmektedir. Örneğin sahte fatura düzenlemek ile kullanmak her ne kadar aynı madde (VUK md. 359/b) içinde düzenlenmiş ise de “düzenlemek” ve “kullanmak” şeklinde iki ayrı fiile konu olduğundan kullanan, düzenleyenin – düzenleyen, kullananın suçuna iştirak etmiş olmayacak aksine, kullanan bir suçun faili veya düzenleyen ise yine bir suçun faili olacaktır (Şentürk 2010, 73). Örneğin yukarıda örnek verdiğimiz A matbaası, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde B işletmesi için 10 cilt fatura düzenlemesi halinde, VUK’un 359. maddesinin “c” bendindeki fiili (düzenlemek) gerçekleştirdiği için kaçakçılık suçunu işlemiş olacaktır. B işletmesi de düzenlenen bu belgeleri kullanarak, 359. maddenin “b” bendinde yer alan fiili (kullanmak) gerçekleştirerek kaçakçılık suçu işlemiş olacaktır. Ancak bu belgelerin basılmasına aracılık eden ve sahte olan basılan belgeleri kullanarak B’nin beyannamelerini hazırlayan B işletmesinin muhasebecisi, “belgeleri kullanmak” suçuna iştirak etmiş olacaktır.

5728 sayılı Kanunla, VUK’un 360. maddesi, iştirake ilişkin bir ceza indirimi müessesesine dönüştürülmüştür. Bu düzenlemeyle; vergi suçu, kaçakçılık suçu merkezinde toplanarak iştirak konusunun TCK genel çerçevesi içinde (madde 37-41) çözümlenmesi amaçlanmıştır (Kössekoğlu 2011, 17). Buna göre; VUK’da tanımlanmış olan kaçakçılık suçuna iştirak konusunda TCK hükümleri geçerli olacaktır. Bununla birlikte bu suça herhangi bir menfaat gözetmeksizin iştirak edenler için VUK’un 360. maddesi uygulanacaktır. Yeni düzenleme ile kaçakçılık suçunda “iştirak” uygulaması kaldırılmamış, suça iştirak ederek maddi menfaat sağlanmaması durumunda verilecek cezada indirim yapılacağı belirtilmiştir. Örneğin kurumlar vergisi mükellefi olan bir limited şirketin müdürlüğünü de yapan kanuni temsilcisinin işlediği fiillerde şirkette muhasebe memuru olarak çalışan görevli suça iştirak edebilecektir. Muhasebe memuru maaşı dışında herhangi bir çıkar gözeterek bu suça iştirak etmiş ise 360. maddede belirtilen indirimden<sup>7</sup> yararlanamayacak, maaşı dışında bir çıkar söz konusu değilse indirimden yararlanabilecektir.

Vergi hukukumuzda kaçakçılık fiilini gerektiren fiiller ve bu fiilleri işleyenle-

<sup>7</sup> Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.

re öngörülen cezaların yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nun "kaçakçılık suçları ve cezaları" başlıklı 359. maddesi, 5728 sayılı kanunun 276. maddesiyle değiştirilmiştir. Bu değişikliğe göre;

*"a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler ile bu defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında<sup>8</sup> on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.*

*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.*

*b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*

*c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."*

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde, 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği, bu

<sup>8</sup> 5904 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle değişen ifade (Yürürlük; 03.07.2009)

ziyaa 359. maddede yazılı fiillerle<sup>9</sup> sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 359 maddesinde tanımlı suçların işlenmesine iştirak edenlere ilişkin cezanın belirlenmesi, cezadan indirim başlıklı 360. maddesinde "359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir" şeklinde belirtilmiştir.

VUK'un 344, 359 ve 360. maddeleri vergi kaybına iştirak halinde sebebiyet verilmesi durumunda hem maddi hem de hürriyeti bağlayıcı cezaların verilmesini öngörmüştür. Yasa kaçakçılık fiiline iştirak ederek vergi kaybına yol açanlara maddi olarak kayba uğratılan verginin bir katını öngörürken aynı zamanda 359. maddede tanımlı hürriyeti bağlayıcı cezaları da belirlemiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda parasal olarak yaptırımı olan cezaların yanında suçu işleyenlerin hürriyetini de bağlayıcı yaptırımı olan cezalar da düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçları hem para hem de hürriyeti bağlayıcı cezaları içermektedir. Para cezaları söz konusu olduğunda uyumsuzluk durumunda vergi mahkemeleri görevli mahkeme iken, hürriyeti bağlayıcı cezalar söz konusu olduğunda yargılama yetki ve görevi bakımından ceza mahkemeleri görevlidir. Bu nedenle kaçakçılık suçları için ikili bir yargılama sistemi bulunmaktadır. Kaçakçılık suçunda iştirak fiilinin tespiti halinde, Vergi Usul Kanunu'na göre vergi zıyaı cezası, iştirak edene, kayba uğratılan verginin bir katı olarak uygulanır. Ayrıca TCK'ye göre verilecek hürriyeti bağlayıcı cezanın da yarısı (VUK 360) uygulanır.

İştirak fiili, Vergi Usul Kanunu'nda tanımlı olmadığı için fiilinin tespit, değerlendirme ve cezalandırma bakımından vergi mahkemeleri yetkili ve görevli değildir. (Gören 2013 364). Bununla birlikte VUK'un 360. maddesi çok açık biçimde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine atıfta bulunmaktadır. Buna göre, yürürlükten kaldırılan 338. madde de yer alan suçun işlenmesinde maddi menfaatin olması ön şartı, ceza yargılamasında dikkate alınacak ve bu halin tespiti durumunda cezanın ½ si indirilecektir. Ceza mahkemesi iştirak halini tespit ettikten sonra, iştirak edenin maddi menfaati olup olmadığını da tespit eder ise, iştirak edenin cezasını asıl failin cezasının ½'sine indirecektir.

Yine VUK'un "bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul" başlıklı 367. maddesinde, 359. maddede yazılı suçların işlendiğinin inceleme

<sup>9</sup> Bakınız dipnot 4

elemanlarınca tespit edilmesi halinde, olayın vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi gerekmektedir. Durumun Cumhuriyet savcılığına intikali sonrasında olay artık VUK'dan ziyade Ceza Muhakemesi Kanunu'nun hükümleri çerçevesinde görülmeye başlanır ve işlenen fiilin durumuna göre asliye veya ağır ceza mahkemesinde dava görülmeye başlanır. Yine 367. maddeye göre bu suçlar nedeniyle cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Ceza mahkemesinin verdikleri kararlar, VUK' da yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz. Bu madde hükmünden iştirak durumunda vergi kaybına yol açtığı için VUK' a göre maddi ceza almış bir yükümlünün ceza mahkemesinde beraat edebileceği sonucu çıkarılabilir. Bu durumda ceza mahkemesi kararına göre suçta iştirak ettiği konusunda beraat eden yükümlüye uygulanacak işlemler ayrı bir tartışma konusu olacaktır.

İştirak halinde uygulanacak cezaların belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken diğer önemli bir unsur da tüzel kişilerin sorumluluğudur (VUK m. 333). Bu madde hükmüne göre; *“Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10. maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır. Bu Kanun'un 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360. maddelerinde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolünür”* ifadesiyle doğrudan fiilleri işleyenlerin işaret edilmesi vergi hukukundan ziyade ceza hukuku ilkeleri ile ilişkilidir. Vergi cezalarına yönelik ilkelere farklı olarak yapılan bu düzenleme, Anayasa ve TCK'de yer alan cezaların şahsiliği ilkesinin gereği ve doğal bir sonucudur.

Anayasa'nın 38. maddesinde suçta ve cezada kanunilik ilkesini de kapsayacak ancak bundan daha geniş bir şekilde *“suç ve cezalara ilişkin esaslar”* düzenlenerek güvence altına alınmıştır. Yeni TCK'nin 2. maddesinde suç ve cezada kanunilik/belirlilik ilkesi eski kanuna göre daha ayrıntılı ve güçlü bir şekilde ifade edilerek, bu kanun hükümlerinin bütün özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir (TCK m. 5).

Suçta ve cezada kanunilik (ve belirlilik) ilkesine ilişkin olarak şunlar söylenebilir: Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz ve güvenlik tedbiri uygulan-

maz. Kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Kanunsuz suç ve ceza olmaz prensibi, bir yandan kişisel hürriyet ve masumiyeti (dokunulmazlığı) temin eder, bir yandan da bu hürriyeti tahdit eder (sınırlar). Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz. Ceza sorumluluğu şahsidir (Uğur 2010, 303). Cezanın şahsiliği ilkesi, cezada kolektif sorumluluk ilkesinin yerine geçmiştir. Evrensel bir ceza hukuku normu olan şahsilik ilkesinin korunması için kanun koyucu, suçludan başkasına ceza öngören kanun yapmamak ya da bu tür düzenlemeleri kanunlardan çıkartmakla görevlidir. Bu açıdan ele alındığında, 5237 sayılı TCK'de yer alan "ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz" (md. 20) ve "suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir" (md. 21) şeklindeki hükümler ile Anayasamızda "ceza sorumluluğu şahsidir" şeklinde ifade edilen ilke doğrultusunda fiili işleyen kişi, suçun cezasına katlanacak kişi olmak durumundadır (Şentürk 2010, 71). Bu nedenle tüzel kişiliklerde suç işleme kastı kimde oluşmuşsa ve bu fiilleri kim işlemişse o kişiler fail olmalıdır. Nitekim Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 27.09.2001 tarihli (Esas: 2001/5007, Karar: 2001/8710)<sup>10</sup> ve Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 17.12.1990 tarihli (Esas: 1990/9-312, Karar: 1990/340)<sup>11</sup> kararları bu doğrultudadır ve cezai sorumluluğun suçu işleyenlere ait olduğu belirtilmiştir.

## 6. SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nda bir kişi tarafından gerçekleştirilmesi mümkün olan kaçakçılık fiilinin maddi bir menfaat gözeterek veya gözletmeyerek birden

10 "Vergi mükellefi olan tüzel kişilerin vergi kanunlarına göre üzerine düşen görevleri kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirilerek, kanunda öngörülen cezalar da bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanır. Tüzel kişilerin, kanuni temsilcisi dışındaki personelinin bu cezai fiilleri işlemeleri halinde asıl olan kişilerin istihdam ettiği personelin, kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş gördüğüdür ve işlenen fiillerden, kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin, temsilcilerinin irade, istek ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez. Ancak bu durum kanıtlanması gerekir."

11 "...333/son maddesinde < Bu kanunun 344/1-6 numaralı bentlerine giren fiiller ile 358 ve 361 inci maddelerinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359,360 ve 361 maddelerinde öngörülen cezalar tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunur > hükümleri yer almaktadır. Görüldüğü gibi 10. maddede; tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenlerin de tüzel kişilerin temel organlarını oluşturanlar gibi vergiden sorumlu olacakları belirlenmiş başka bir söyleyişle tüzel kişiliği olmayan kuruluşları yönetenlerin de vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekle görevli oldukları ve vergi yasalarına aykırı kusurlu davranışları nedeniyle kuruluştan alınamayan vergi ve cezaların bu kimselerden alınacağı açıklanmıştır. 16.07.1961 gün ve 17402 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 143 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ 'nin ceza hükümlerinde yapılan değişiklikler başlıklı bölümünde ise <Bilindiği üzere, genel ceza hukukunun başta gelen prensiplerinden biri cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmiş olmasıdır. Ayrıca cezanın suçu bilfiil işleyen kimselere çektilmesi de cezada şahsilik prensibinin gereğidir. Yapılan düzenlemede bu prensibe ait kalarak tüzel kişiliği ceza sorumlusu tutmak gibi bir anlayışa yer verilmemiştir> fakat genel ceza hukukunun prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlemedeki esas amaç, suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasından rolü olan temsilcileri cezalandırmaktır.



fazla kişi tarafından işlenmesine yönelik yapılan düzenlemeler, yapılan değişiklikler nedeniyle istikrarlı bir yapıya kavuşmadığı için ortaya çıkan olaylar karşısında tartışmalara neden olmaktadır.

VUK'un "iştirak" başlıklı 338. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu boşluğu doldurmak için düzenlenen 360. maddesi ise "iştirak" halini düzenlemekten ziyade "cezada indirim" halini açıklayan bir yapıdadır. VUK'un 359. maddesinde tanımlanan kaçakçılık fiili eğer vergi ziyasına da neden olmuşsa 344. maddeye göre bu fiillere iştirak edenlere, kayba uğratılan verginin bir katı vergi ziyası cezası kesilecektir. Öte yandan iştirak durumunda vergi kaybına yol açtığı için VUK'a göre maddi ceza almış bir yükümlü, ceza mahkemesinde beraat edebilir. Bu durumda ceza mahkemesi kararına göre suça iştirak ettiği konusunda beraat eden yükümlüye uygulanacak işlemler ise ayrı bir tartışma konusu olmaktadır. Eğer vergi ziyasına sebebiyet verilmeden bir kaçakçılık fiiline neden olunmuşsa o zaman da 344. madde yerine 360. madde hükümleri uygulanacaktır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu hükümleri yerine Türk Ceza Kanunu hükümleri esas teşkil edecektir.

Vergi kaçakçılığı suçuna iştirak, hem TCK 37 hem de VUK 360. madde kapsamında önem arz etmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için gerçek bir alım satım olmadan yani gerçek bir işlem veya muamele olmadan, bu işlemler var kabul edilerek fatura ve benzeri belge düzenlenmesi halinde atılı suç oluşmaktadır. Buradan hareket ederek bu suça iştirak etme fiilini değerlendirirken, fatura düzenleme aşamasında bir katkı olup olmadığı eylemiyle suçun ortaya çıkmaması ve kolaylaştırılması için yapılan eylemi ayrıca belirlemek, bu sonuca göre failin fiilini değerlendirmek gerekmektedir. Eğer faturanın düzenlenmesi aşamasında bir eylem var ise (örneğin, faturanın düzenlenmesi için müşteri bulunması vb eylemler) suça iştirak eden failin TCK 37/1. maddesine göre asli fail olarak kabul edilmesi, aksi takdirde suça iştirak suçun ortaya çıkmaması ve kolaylaştırılması şeklindeki bir eylemle işlenmiş ise TCK 37/2. maddesine göre yardım etme olarak kabul ederek ferî iştirakçi kabul edilmesi gerekmektedir. Ayrıca VUK'un 360. maddesine göre maddi menfaat sağlanıp sağlanmaması hali bundan sonra ayrıca değerlendirilecek ve buna göre sanığa verilecek ceza tespit edilecektir.

İştirak halinde işlenen kaçakçılık suçları, tüzel kişilikler için de tartışmalı bir durumdur. Anayasamızın "suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlıklı 38. maddesinde yer alan "ceza sorumluluğu şahsîdir" hükmü ve TCK'nin 20. maddesinde yer alan "ceza sorumluluğu şahsîdir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz" hükümleri, suça neden olan fiili işlemeyen kişi-

lerin sorumlu tutulmayacağını belirtmektedir. Tüzel kişiliklerde suç işleme kastı kimde oluşmuşsa ve bu fiilleri kim işlemişse o kişilerin fail olması gerekmektedir. Ancak bir tüzel kişilik için kaçakçılık fiilinin işlenmesi halinde her biri münferiden temsil ve ilzam konusunda yetkili olan yönetim kurulu üyeleri (fiili yalnız bir tanesi veya bazıları işlemişse) VUK'un 10. maddesine göre sorumlu tutulmaktadır. Bu durum Anayasamızın 38. maddesi ile çelişmektedir.

Sonuç olarak; vergi ceza hukuku kapsamında yukarıda sayılan tartışmaları ortadan kaldıracak ve yaşanan hukuki boşlukları dolduracak şekilde yasal düzenleme yapılması gerekmektedir. Kaçakçılık fiilinin birden fazla kişi tarafından işlenmesi durumuna ilişkin olarak iştirak (katılma) hali açıkça tanımlanmalı ve bu suçun maddi menfaat gözeterek veya gözetmeksizin yapılması durumunda verilecek olan cezalar açık olarak belirlenmelidir.

## 7. KAYNAKÇA

Akbulut, B. 2010. "Bağlılık Kuralı" Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV. Sayı 1: s. 167 -214

Altundiş, M. 2007. "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi" Ankara Barosu Dergisi Yıl 65. Sayı 1: 168-179

Artuk, M. E., Gökçen, A. ve Yenidünya, A. C. 2011. Ceza Hukuku Özel Hükümler, 11. Baskı Ankara: Turhan Kitapevi

Bilici, N.2011. Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık

Birtek, F. 2012. Pratik Ceza Hukuku (Genel Hükümler). Genişletilmiş 2. Baskı İstanbul: Legal Kitapevi

Darende, M. İ. "Yeni TCK'da İştirak", [http://www.turkhukuksitesi.com/makale\\_182.htm](http://www.turkhukuksitesi.com/makale_182.htm) (E.T. 18/06/2014)

Dülger, M. V. 2005 . "Yeni Türk Ceza Kanunu'nda Suç Ortaklığı (Suça İştirak)" Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. I. Sayı 2: s.85-137

Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çetinkaya A. 2007. Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım

Hafızoğulları, Z. "5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Fail, İsnat Yeteneği, İsnat Yeteneğini Azaltan veya Kaldıran Nedenler", <http://www.abchukuk.com/makale/makale308.html> (E.T. 17/06/2014)

Gören, Ö. 2013. "Vergi Ceza Hukukunda İştirak" Ankara Barosu Dergisi 2013/2: s. 358-368

Hakeri, H. 2013. Ceza Hukuku, Genel Hükümler. 15. Baskı Ankara: Adalet Yayınevi

Karaarslan, M. 2006. "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi" Türkiye Barolar Birliği Dergisi Sayı 64: s. 115-150

Kaymaz, S. 2012. "5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Nitelikli Hallerin Diğer Suç Ortaklarına Geçiş Sorunu" Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVI, Sayı.2: s.117-167

Keçelioğlu, E. 2006. "Alman Ceza Hukukunda Faillik" Türkiye Barolar Birliği Dergisi Sayı: 65: s. 73-88

Kössekoğlu, A. 2011. "Vergi Usul Kanununun 359/b Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu" Adalet Dergisi Sayı 39: s.161-187

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. Vergi Hukuku. 2008. 16. Baskı Ankara:Turhan Kitapevi

Özen, M.2007. "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun İştirak Kurumuna Bakışı" Türkiye Barolar Birliği Dergisi Sayı 70: s. 239-253

Pehlivan, O.2007. Vergi Hukuku. Trabzon: Derya Kitapevi

Saban, N. 2006. Vergi Hukuku. İstanbul: Beta Basım AŞ

Şentürk, A. G. 2010. "Vergi ve İlişkili Olarak Ceza Hukuku Yönünden Suç ve Cezalar ile Muhataplarına Yönelik Genel Bir Değerlendirme" Dayanışma Dergisi Ocak: s. 63-75

Şenyüz, D. 2011. Vergi Ceza Hukuku. 5. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım

Taştan, M.2013. "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt Ve Belgeleri Gizlemek Suçu" Adalet Dergisi Sayı 45: s. 161-187

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. 1982

Türk Ceza Kanunu. 2004

Uğur, H. 2010. "Suçta Ve Cezada Kanunîlik İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları Karşısında Yapıtrımsız Kalan Bazı Suçlar" Türkiye Barolar Birliği Dergisi Sayı 91: s. 300-334

Vergi Usul Kanunu. 1961



## YAYIN KOŞULLARI VE YAZIM KURALLARI

### I. BİÇİM

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

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

- *Numaralar:* Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması, matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalıdır. Diğer tüm sayılar nümerik olarak gösterilmelidir. Örneğin: üçüncü gün, 3 km., 30 yıl.
- *Yüzdeler ve kesirler:* Teknik olmayan kopyada metin içerisinde yüzde kelimesi kullanılmalıdır.
- *Denklemler:* Denklemler parantez içerisinde numaralandırılarak sağa yaslı olarak yer almalıdır.
- *Kısa çizgi:* Tek kelimeleri birleştirmek veya kullanımı netleştirmek için kısa çizgi kullanılır.
- *Anahtar kelimeler:* Özet, endekslemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeyi de içermelidir.

### II. ÖZET/GİRİŞ

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

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

### III. TABLO VE ŞEKİLLER

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

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

### IV. ATIFTA BULUNMA

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

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

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

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

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

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

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

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

## KAYNAKÇA

Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı

ve aşağıdaki bilgileri içermelidir:

1. Kaynaklar ilk yazarın soyadı veya kurumun adına göre alfabetik biçimde sıraya

konulmalıdır.

2. Yazarların tam adı yerine ismin baş harfleri kullanılmalıdır.

3. Yazarın adının hemen arkasından yayının tarihi yer almalıdır.

4. Dergi başlıkları kısaltılmış olmamalıdır.

5. Aynı yazarların aynı yıl içerisindeki çalışmaları yılın arkasından harf ve-rilecek şekilde

belirtilmelidir.

### **Örnek kaynak gösterimleri:**

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

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

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

## VI. METİNLERİN TESLİMİ

Yazarlar şu kurallara dikkat etmelidir:

1. Başka bir dergi tarafından değerlendirmede olan çalışmalar gönderilme-melidir. Yazar çalışmanın başka bir yerde yayınlanmadığı veya değerlendir-me altında olmadığını bir dilekçe ile belirtmelidir.

2. Çalışmanın iki kopyası word dosyasında, CD ortamında ve basılı dökü-man olarak yazışma adresine gönderilmelidir. Ayrıca muvu@asmmmo.org.tr elektronik posta olarak gönderil-melidir. Yazısı kabul edilen yazar-lara derginin yayınlanmasından sonra telif ücreti ödenecektir. Bu nedenle yazar, dilekçesinde mail adresi ve banka hesap numarasını bildirmelidir.

3. Saha çalışması veya deneyle dayalı çalışmalarda çalışmanın dayandığı araçtan (anket, görüşme planı vs.) yazarın kimliğini belli etmeyecek şekilde bir CD ve bir kopya teslim edilmelidir.

4. Dergiye gönderilen yazıların yazar tarafından basıma uygun olduğu kabul edilecektir.

5. Yazar metnin bir kopyasını elinde tutmalıdır.