

muvu

muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

ASMMMO Adına Sahibi

Mehmet KOÇ

Genel Yayın Yönetmeni Ve Editör

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Doç. Dr. Ganite KURT

Editör Yardımcıları

Yrd. Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA

Yrd. Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN

Dr. Seyhan ÇİL KOÇYIĞIT

Yayın Kurulu Sekreteri

Arş. Gör. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Arş. Gör. Soner Gökten

Yayın Türü

Yılda üç kez yayınlanan hakemli, süreli yayın.

Danışma Kurulu

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN (Başkent Üniversitesi)

Prof. Dr. Ercan BEYAZITLI (Ankara Üniversitesi)

Prof. Dr. Nuran CÖMERT DOYRANGÖL (Marmara Üniversitesi)

Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA (Gazi Üniversitesi)

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT (Gazi Üniversitesi)

Prof. Dr. Ömer LALİK (YeniYüzyıl Üniversitesi)

Prof. Dr. Can ŞİMGİ MUGAN (ODTÜ)

Prof. Dr. Beyhan MARŞAP (Gazi Üniversitesi)

Prof. Dr. Nergis TEK (Dokuz Eylül Üniversitesi)

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU (Anadolu Üniversitesi)

Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN (Gazi Üniversitesi)

MVU

muhasabe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

Bilim Hakem Kurulu

Prof. Dr. Abdurahman AKDOĞAN

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Doç. Dr. Tamer AKSOY

Doç. Dr. Ali ALAGÖZ

Prof. Dr. Ata ATABEY

Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

Doç. Dr. Sinan ARSLAN

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA

Prof. Dr. Nuran CÖMERT DOYRANGÖL

Prof. Dr. Yurdakul ÇALDAĞ

Doç. Dr. Orhan ÇELİK

Doç. Dr. Yunus CERAN

Doç. Dr. Volkan DEMİR

Yrd. Doç. Dr. Mustafa DOĞAN

Prof. Dr. Zeki DOĞAN

Prof. Dr. Banu DURUKAN

Prof. Dr. Ülkü ERGUN

Doç. Dr. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Cemal İBİŞ

Prof. Dr. Mustafa İPÇİ

Doç. Dr. Semra KARACAER

Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA

Prof. Dr. Aydın KARAPINAR

Prof. Dr. Hasan KAVAL

Yrd. Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ

Prof. Dr. Şükrü KIZILOZ

Prof. Dr. Yüksel KOÇ YALKIN

Doç. Dr. Ganite KURT

Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ

Prof. Dr. Ömer LALİK

Prof. Dr. Beyhan MARŞAP

Prof. Dr. Can Şınga MUGAN

Prof. Dr. Remzi ÖRTEN

Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN

Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN

Doç. Dr. Serdar ÖZKAN

Prof. Dr. Recep PEKDEMİR

Doç. Dr. Necdet SAĞLAM

Prof. Dr. Mehmet SAYARI

Prof. Dr. Güven SAYILGAN

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL

Doç. Dr. Türker SUSMUŞ

Prof. Dr. Fevzi SÜRMELE

Prof. Dr. Necdet ŞENSOY

Prof. Dr. Hülya TALU

Prof. Dr. Nergis TEK

Yrd. Doç. Dr. Abdullah TEKBAŞ

Prof. Dr. Nilüfer TETİK

Prof. Dr. Semih Hüseyin TOKAY

Prof. Dr. Mehmet TOSUNER

Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER

Prof. Dr. Selçuk USLU

Prof. Dr. Şaban UZAY

Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK

Yrd. Doç. Dr. Serap YANIK

Yrd. Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA

Prof. Dr. Göksel YÜCEL

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

Prof. Dr. Ahmet YÜKSEL

Doç. Dr. Figen ZAİF

SUNUŞ

Dünyada meydana gelen ekonomik değişmeler, küreselleşme ve sonucunda oluşan uluslar arası rekabet ortamı işletmecilik anlayışını değiştirmiştir. Bu değişim, işletme ile yakın ilişki içerisinde olan muhasebe ve muhasebe mesleğini de aynı şekilde etkilemiştir. Meslek mensupları, uzun yıllar Gelir İdaresine sunulmak üzere finansal tablo hazırlama görevini üstlenmişlerdir. Ancak, günümüzde dünyada ve buna paralel olarak ülkemizde yaşanan gelişmeler, meslek mensuplarının kayıt tutmaktan raporlama fonksiyonuna hızla geçişine hatta bunun ötesinde meslek ile ilişkili konularda uzmanlaşmalarını kaçınılmaz kılmaktadır.

Ülke ekonomilerinin yatırım ve istihdam kaynağı olan KOBİ'lerin en önemli sorunlarından birisi, finans kaynaklarına ulaşamamaktadır. Özellikle BASEL II süreci KOBİ'lere kayıt dışı olmanın, sıkıntılarını daha çok hissettirecektir. Dolayısıyla finansal raporlarının daha şeffaf ve uluslar arası standartlara uygun olmasını talep edeceklerdir.

KOBİ-TFRS standartlarının yayınlandığı ve 2012 yılında da uygulanmaya başlanacağı düşünüldüğünde, meslek mensuplarının bu sürece hazırlanmaları gerekmektedir. Ayrıca yine KOBİ'lerin ihtiyaç duydukları finansal danışmanlık hizmeti verecek tek meslek örgütü muhasebe mesleğidir. BASEL II sürecinde tek dikkate alınan konu finansal tablo kalemlerindeki unsurlar değildir. Şirketlerin kurumsal yönetim ilkeleri, etik ilkeleri, iç kontrol ve iç denetim yapıları da önem arz etmektedir. Meslek mensuplarının bu alanlarda da etkin rol oynamaları bir zorunluluk olacaktır.

Geniş uzmanlık alanları içerene mesleğimize ve meslek mensuplarımıza bu süreçte destek olmayı en önemli görev olarak üzerimize aldık. Meslektaşlarımızı gelecek uygulamalara hazırlamak için yoğun eğitim çalışmalarını başlattığımızı siz değerli üyelerimize duyurmak istedik.

Saygılarımla

Mehmet KOÇ
Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

DEĞERLİ OKUYUCULAR

Dergimiz, üçüncü yılını tamamlamış bulunmaktadır. Bu kısa süre içerisinde sizlerden gelen destek ile de kesintisiz yayın hayatına devam etmektedir. Bu sayımızda sizlere altı makale sunuyoruz. Dergimiz EBSCOST veri tabanında taranmaktadır. İlginizin devam etmesi dileğimle saygılar sunarız.

Prof Dr. Nalan AKDOĞAN

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları

Dergisi Editörü

İçindekiler

Sakıp ŞEKER Fevzi Serkan ÖZDEMİR	SOSYAL GÜVENLİK PRİMİNDE BEŞ PUANLIK İNDİRİM UYGULAMASI VE MUHASEBE KAYITLARINDA GÖSTERİLMESİ 1
Dr. Şeref DEMİR	REESKONT İŞLEMLERİNİN MUHASEBESİ VE VERGİSEL DENETİMİ 21
Doç. Dr. Ganite KURT Yrd. Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA	BÖLGESEL KALKINMADA MUHASEBE VE MUHASEBECİNİN ROLÜ 47
Tuğba UÇMA	MUHASEBENİN AKSİYOMATİK YAPISI 79
Dr. Enver BOZDEMİR	İSTİHDAMA YÖNELİK İŞVEREN SİGORTA PRİMİ TEŞVİKLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE-FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS-20) AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 93
Yrd. Doç. Dr. Mustafa DOĞAN Arş. Gör. Emrah ERTUGAY	TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE KAPSAMLI GELİR TABLOSU VE ÖRNEK UYGULAMA 117

SOSYAL GÜVENLİK PRİMİNDE BEŞ PUANLIK İNDİRİM UYGULAMASI VE MUHASEBE KAYITLARINDA GÖSTERİLMESİ

Sakıp ŞEKER*

Fevzi Serkan ÖZDEMİR**

ÖZET

Kanunda belirtilen koşulların gerçekleşmiş olması durumunda, işverenlere beş puanlık sosyal güvenlik primi indirimi yapılmaktadır. Yapılan prim indiriminin niteliği, indirimin nasıl değerlendirilmesi ve kaydedilmesi gerektiğine de yön vermektedir. Prim indirimi işverenler için bir devlet teşviki olarak görülebilir. Ancak burada, diğer devlet teşviklerinden farklı olarak, ne işverenin aktif bir katılımı ne de üstlendiği bir risk söz konusu değildir. Zira düzenleme prim borçlarının erken tahsil edilebilmesi amacıyla değil, zamanında ödeme yapılmasını özendirmeye yöneliktir. Bu da zaten kanuni olarak prim borcunu vadesinde (zamanında) ödemek zorunda olan işverenlerin, herhangi bir finansal tercihte bulunmalarının gerekmediğini göstermektedir. Öte yandan belirli niteliklere sahip bir zümreyi ya da topluluğu değil; herkesi kapsayan bu uygulamanın, seçicilik yönünün bulunmaması da prim indiriminin “teşvik” niteliğini zayıflatmaktadır. Bu çalışmanın amacı, prim indirimi desteğinin, nasıl değerlendirilmesi gerektiğini incelemek ve prim indirimine ilişkin muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiğini ele almaktır.

Anahtar Sözcükler: Sosyal güvenlik primi, prim indirimi, devlet yardımı, istihdam odaklı yatırım teşviki

ABSTRACT

If the conditions are fulfilled the relevant law, a five-point deduction is made for employers' social security contributions. The nature of the premium reduction is also affecting how to evaluate, and recognize this discount. Premium discounts for employers can be considered as a government promotion. But here, unlike other government promotions,

* Yeminli Mali Müşavir, sakipseker@kanitymm.com.tr

** Araştırma Görevlisi, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, fsozdemir@gmail.com

neither any risk is taken by employers nor do they participate actively. The purpose of statutory regulation is not to be charged on premium loans early. The purpose of statutory regulation is to encourage timely payment of debt premium. In this case, the employers already legally have to pay premiums when due debt and that means there is no financial decision made by employers. On the other hand, since everyone rather than certain group or community is entitled to get benefit from this regulation, it makes to mitigate the expected effects of this regulation. In this study, we are considering how this premium reduction should be evaluated and also be recognized in the accounting process.

Keywords: Social security premium, premium discount, government promotion, employment-oriented investment promotion

1. GİRİŞ

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 81nci maddesine göre, bu kanunun 4üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıları çalıştıran **özel sektör işverenlerinin**, uzun vadeli sigorta kolları olarak ifade edilen malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin **beş puanlık** kısmına isabet eden tutarı 01.10.2008 tarihinden itibaren Hazine tarafından karşılanmaktadır. Sosyal güvenlik prim ödemelerinde sağlanan beş puanlık prim indirimi uygulamasının amacı; tahakkuk eden prim borçlarını vadesinde ödeyen işverenleri ödüllendirmek veya sigorta prim borçlarının vadesinde ödemeyi özendirmeğidir.

Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim oranı, sigortalının prime esas kazancının % 20'si olup, bunun % 9'u sigortalı hissesi, % 11'i işveren hissesinden oluşmaktadır¹. Dolayısıyla normal koşullar altında, kanunda belirtilen koşulları yerine getiren özel sektör işverenleri, çalışanları için malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primini % 11 yerine 5 puan noksanıyla, % 6 olarak ödemektedir. Bunun anlamı, işverenler tarafından işsizlik sigortası dahil ödenmesi gereken toplam % 36,5 oranındaki prim oranının, yaklaşık % 13,69 oranında² indirim ile ödenebilme imkanının doğmasıdır. Öte yandan

1 Özel sektör işverenleri tarafından ödenecek malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası primi, işin tehlike derecesine göre 1 ila 3 puan arasında artmakta ve bu suretle artan primin tamamı da kanun gereği işverenler tarafından ödenmektedir. Kanunda belirtilen fiilî hizmet süresi zammı uygulanan işlerde 4 üncü maddenin birinci fıkrasının; (a) bendi kapsamında çalışan sigortalılar için uygulanacak malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim oranı, bu maddenin (a) bendinde belirtilen % 20 oranına; 40ıncı maddeye göre 60 fiilî hizmet gün sayısı eklenecek işlerde 1 puan, 90 fiilî hizmet gün sayısı eklenecek işlerde 1,5 puan, 180 fiilî hizmet gün sayısı eklenecek işlerde 3 puan, eklenmesi suretiyle belirlenir ve bu şekilde bulunan oran ile bu maddenin (a) bendinde belirtilen % 20 oranı arasındaki farka ait primin tamamı işveren tarafından ödenir.

2 $5 / 36,5 = 13,69$

özel sektör işverenleri tarafından ödenecek malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası primi, işin tehlike derecesine göre 1 ila 3 puan arasında artmakta ve bu suretle artan primin tamamı da kanun gereği işverenler tarafından ödenmektedir. Buna göre işin tehlike derecesine göre işverenlerin işsizlik sigortası dahil ödemesi gereken prim oranı % 39,5'e kadar yükselirken, ödenmesi gereken prim oranı üzerinden gerçekleşecek indirim oranı da yaklaşık % 12,65'e tekabül etmektedir³. Kanunda belirtilen fiilî hizmet süresi zammı uygulanan işlerde ise 4üncü maddenin birinci fıkrasının; (a) bendi kapsamında çalışan sigortalılar için uygulanacak malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim oranı, bu maddenin (a) bendinde belirtilen % 20 oranına; 40ıncı maddeye göre 60 fiilî hizmet gün sayısı eklenecek işlerde 1 puan, 90 fiilî hizmet gün sayısı eklenecek işlerde 1,5 puan, 180 fiilî hizmet gün sayısı eklenecek işlerde 3 puan, eklenmesi suretiyle belirlenir ve bu şekilde bulunan oran ile bu maddenin (a) bendinde belirtilen % 20 oranı arasındaki farka ait primin tamamı işveren tarafından ödenir. Dolayısıyla fiili hizmet zammı kapsamında çalıştırılan işçiler yönünden toplam sigorta prim oranı % 45'e kadar yükselebildiğinden en düşük teşvik oranı⁴ % 11,11 olarak hesaplanmaktadır⁵. Hesaplanan bu oranlara karşılık gelen prim tutarları, özel sektör işverenleri tarafından değil, hazine tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenmektedir.

Beş puanlık prim indirimine ilişkin düzenlemeyi, işletmelere ekonomik destek sağlamaktan ziyade, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun prim alacaklarının vadesinde tahsilini **özendirmek** ve prim borçlarını vadesinde ödemeyenlerden ise beş puan daha fazla prim tahsil etmek şeklinde yorumlamak da mümkündür. Zaten yüksek olan sigorta prim oranının vadesinde ödeyenlerden indirimli olarak tahsil edilmesini ve bu nedenle meydana gelen açığın Hazine tarafından karşılanması sosyal devlet olmanın gereği olarak da yorumlanabilir.

İşverenlerin kanuni prim oranına göre düzenledikleri ücret bordrolarını esas alarak kaydettikleri muhasebe kayıtlarının, beş puanlık indirim hakkından yararlananlar adına Hazine tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenmesi halinde muhasebe kayıtlarında da gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Uygulamada, genellikle indirim tutarının devlet yardımı gibi kabul edildiği ve indirim tutarının **doğrudan gelir hesabına** kayıt

3 En yüksek tehlike sınıfı için % 5 puanlık indirim karşılık gelen indirim oranı $5 / 39,5 = 12,65$ olacaktır.

4 $5 / 45 = 11,11$

5 En düşük (standart) prim oranı işsizlik sigortası dahil % 15 oranında işçi payı, %21,5 oranında ise işveren payı olmak üzere toplam % 36,5'tir. İşin tehlike derecesine göre ayrıca % 5,5 puana kadar ilave işveren primi ile fiilî hizmet zammı kapsamındaki işçiler için % 3 puana kadar malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası hesaplandığında, toplam azami prim oranı % 45'e kadar yükselmektedir.

yapmak suretiyle düzeltme işleminin yapıldığı görülmektedir. Yapılacak düzeltmenin **maliyet hesabından geri çekme** yaklaşımı çerçevesinde gerçekleştirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

İşte bu çalışmanın amacı, söz konusu prim indiriminin her iki yaklaşıma göre düzeltilmesinin sonuçlarını muhasebe ilkeleri, vergi ve diğer ilgili mevzuat çerçevesinde incelemek ve değerlendirmektir.

2. BEŞ PUANLIK PRİM İNDİRİMİ UYGULAMASINA İLİŞKİN DÜZENLEME VE UYGULAMADAN YARARLANMANIN KOŞULLARI

2.1. Kanun Hükmü

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 5754, 5763 ve 5797 sayılı Kanunlarla değişik 81nci maddenin (I) bendinde yer alan beş puanlık prim indirimine ilişkin hüküm aşağıdaki gibidir:

"Bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıları çalıştıran özel sektör işverenlerinin, bu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutar Hazinece karşılanır.

İşveren hissesine ait primlerin Hazinece karşılanabilmesi için, işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak bu Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna vermeleri, sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarı yasal süresinde ödemeleri, Sosyal Güvenlik Kurumuna prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borcu bulunmaması şarttır.

Ancak Kuruma olan prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarını 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre tecil ve taksitlendiren işverenler ile 29/7/2003 tarihli ve 4958 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanununa ve 22/2/2006 tarihli ve 5458 sayılı Sosyal Güvenlik Prim Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile diğer taksitlendirme ve yapılandırma Kanunlarına göre taksitlendiren ve yapılandıran işverenler bu tecil, taksitlendirme ve yapılandırmaları devam ettiği sürece bu fıkra hükmünden yararlandırılır.

Bu fıkra hükümleri Kamu idareleri işyerleri ile bu Kanuna göre sosyal

güvenlik destek primine tabi çalışanlar ve yurt dışında çalışan sigortalılar hakkında uygulanmaz.

Hazinece karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz. Bu fıkra ile düzenlenen destek unsurundan diğer ilgili mevzuat uyarınca ayrıca yararlanmakta olan işverenler aynı dönem için ve mükerrer olarak bu destek unsurundan yararlanamaz. Bu durumda, işverenlerin tercihleri dikkate alınmak suretiyle uygulama, destek unsurlarından sadece biriyle sınırlı olarak yapılır.

Bu Kanun gereğince yapılan kontrol ve denetimlerde çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmedigi tespit edilen işverenler bir yıl süreyle bu fıkra ile sağlanan destek unsurlarından yararlanamaz.

Bu fıkrada düzenlenen teşvik, kamu idareleri hariç bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalılara ilişkin matrah, oran ve esaslar üzerinden 506 sayılı Kanunun geçici 20 nci maddesi kapsamındaki sandıkların statülerine tabi personel için de uygulanır.

Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı tarafından müştereken belirlenir.

Devlet, Kurumun ay itibarıyla tahsil ettiği malullük, yaşlılık ve ölüm sigortalı ile genel sağlık sigortası priminin dörtte biri oranında Kuruma katkı yapar. Devlet katkısı olarak hesaplanacak tutar talep edilen tarihi takip eden 15 gün içinde Hazinece Kuruma ödenir.”

2.2. Prim İndiriminden Yararlanabilmenin Koşulları

İlgili düzenlemeye göre beş puanlık sosyal güvenlik prim indiriminden yararlanabilmek için belirtilen koşulların birlikte yerine getirilmesi gerekmektedir.

- i)** İşverenin özel sektör işvereni olması ve 4/a statüsünde sigortalı işçi çalıştırması (Kamu işverenleri bu haktan yararlanamazlar),
- ii)** Aylık prim ve hizmet belgesini kuruma yasal süresi içerisinde internet ortamında vermesi (Bildirgenin izleyen ayın 23. günü sonuna kadar verilmiş olması gerekir),
- iii)** Tahakkuk eden sigorta prim borcunun (Hazine tarafından karşılanacak tutar hariç) yasal süre içerisinde (izleyen ayın son gününe kadar) ödenmesi,
- iv)** İşverenin kuruma muaccel herhangi bir borcunun bulunmaması (Tecil

ve taksitlendirilmiş borçlar hariç). Birden fazla işyeri olan işletmelerde her işyeri ayrı değerlendirilir. Asıl işverenin borcunun bulunması alt işverenin indirim hakkından yararlanmasını etkilemez, ancak alt işverenin borcunun bulunması asıl işverenin indirim hakkından yararlanmasını engeller.

v) Sigortasız işçi çalıştırılmaması (sigortasız işçi çalıştırdığı tespit edilenler 1 yıl süre ile indirim hakkından yararlandırılmaz).

Yukarıda belirtilen kanun hükümlerinden anlaşılacağı üzere, kamu idarelerine ait işyerlerinde çalıştırılan işçi ve memurların sigorta primleri, işyerlerinde sosyal güvenlik destek primine tabi olarak çalıştırılan emekliler, 4/b kapsamında sigortalı olanlar beş puanlık prim indirimi uygulaması kapsamı dışında tutulmuştur.⁶

3. BEŞ PUANLIK PRİM İNDİRİMİNİN DEVLET YARDIMINLARINDAN VE ERKEN ÖDEME İNDİRİMİNDEN FARKI

Devlet teşviki “devlet yardımı” ile eş anlamlı bir kavram değildir. Devlet yardımı; belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletme grubuna ekonomik fayda sağlamak amacıyla devlet organları ve yerel, ulusal veya uluslararası ve benzeri kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Devletin herhangi bir işletmeye yardımda bulunmasındaki amaç ise; bu işletmenin normal koşullar altında (devlet yardımı sağlanmaksızın) yapmayacağı/yapamayacağı bir takım işlere girmesini özendirme. Devlet yardımları, yapılan yardımın niteliğine ve tabi olduğu koşullara bağlı olarak çeşitlilik gösterebilmektedir.

Devlet teşviki ise, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye yapılan kaynak transferi biçimindeki yardımlardır. Başka bir ifade ile teşvikler, devlet yardımlarının bir türüdür. Bu nedenle devlet teşvikleri zaman zaman devlet desteği, sübvansiyon veya prim gibi adlar ile de anılmaktadır (TMS 20, m.3-6). Örneğin ülkemizde özel sektör kuruluşları, dış ticaret açığının azaltılması, ihracat hacminin yükseltilmesi, üretim ve istihdamın artırılması amacıyla yeni yatırımlar ya da yeni buluş ve teknolojilerin geliştirilmesi konusunda teşvik edilmekte; bunlara AR-GE faaliyetleri için nakdi ve aynı olarak destek verilmektedir.

Öte yandan ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri veya garanti sağlama gibi bir değer atfedilemeyen devlet yardımları veya işletmenin satışlarının

⁶ 4/b statüsünde sigorta primi ödeyen ticari kazanç veya serbest meslek kazanç sahipleri, limited şirket ortakları, anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeleri, muhtarlar ve benzerlerinin 5 puanlık indirim hakkından yararlanılmaması sigortalılar arasında eşitsizlik yaratmaktadır.

bir bölümünü devlet tarafından satın alınacağı yönündeki garanti verme politikası gibi işletmenin normal faaliyetinden ayrıştırılması mümkün olmayan devlet yardımları da vardır. Bunlar; teşvik olarak nitelendirilemez. Bu türden devlet yardımları; işletmeye fayda sağlamalarına karşın, yardımların güvenilir biçimde ölçülmesi ve raporlanması mümkün olmaz.

Teşvik niteliğindeki devlet yardımları muhasebeleştirilir ve işletmenin söz konusu yardımdan ne ölçüde fayda sağladığı de ayrıca açıklanır. Teşvik niteliğinde olmayan yardımların da türü, kapsamı ve süresi gibi konularda gerekli açıklamalar yapılmalıdır.

Erken ödeme indirimi ise, işletmelerin devlet başta olmak üzere kamu kurum ve kuruluşlarına olan borçlarının vadesinden önce ödemesi karşılığında, cari faiz oranı dikkate alınarak borç tutarından belli bir oranda indirim yapılmasıdır. Erken ödeme indirimi bir devlet yardımı değil, işletmenin nakit paradan vazgeçmesi karşılığında elde ettiği ekonomik bir değeri, diğer bir ifade ile faizi ifade eder. Erken ödeme indirimine ilişkin düzenleme 6183 sayılı kanunun ek 1nci maddesinde yer almıştır. 5510 sayılı Kanunun 88nci maddesinde bu kanunun 87nci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen yükümlülerin primlerini en fazla 360 günle sınırlı olmak üzere peşin olarak 6183 sayılı kanunun ek 1nci maddesine göre ödeyebilecekleri belirtilmekle birlikte, henüz bu uygulama yürürlüğe girmemiştir. Erken ödeme indirimi kapsamına kanunun 4/b maddesine tabi olanlar ile bu kapsamda sayılan kişilerden sosyal güvenlik destek primine tabi olanlar, isteğe bağlı olanlar ve benzeri kişiler girmektedir.

5510 sayılı Kanunun 81nci maddesinde belirtilen “beş puanlık sigorta prim indirimi” ne ilişkin kanun gerekçesinde, “uluslararası rekabette istihdam üzerindeki yüklerin önemli bir engel olduğu, bu nedenle işsizliğin azaltılması, yatırımların istihdam odaklı artırılması amacıyla sigorta primi işveren hisselerinde beş puan indirime gidilmesinin” kararlaştırıldığı belirtilmektedir⁷. Sigorta işveren primi indiriminin sadece prim borcu olmayanlara tanınması, söz konusu düzenlemenin bir prim tahsil yöntemi mi, yoksa yeni bir istihdam ve yatırım politikasına ilişkin teşvik mi, olduğu konusunda tereddüt yaratmaktadır.

Ayırım yapılmaksızın tüm teşebbüslere uygulanan genel nitelikli ekonomik ve mali tedbirler devlet desteği sayılmaz.⁸ Bize göre yapılan söz konusu düzenleme, işletmeler için gerçek anlamda bir devlet teşviki niteliği

⁷ 5510 sayılı Kanunun 81. Maddesinde değişiklik yapan 5763 sayılı Kanunun gerekçesinden

⁸ 6015 sayılı Devlet Desteklerinin İzlenmesi ve Denetlenmesi Hakkında Kanun. Mad:3/4 (23.10.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

taşımamaktadır. Çünkü yapılan düzenleme genel nitelikli olup, gerçek anlamdaki teşviklerde olduğu gibi, işverenin **aktif katılımı** olmadığı gibi, üstlendiği bir **risk** de söz konusu değildir. Oysa ihracatı veya yatırımları teşvik amacıyla yapılan devlet desteklerinde işveren ciddi bir risk almaktadır. Buna karşın, beş puanlık prim indirimi şeklindeki uygulama sonuç itibariyle prim borcunu vadesinde ödemeyenlere göre ödeyen işletmelere ekonomik fayda sağlamaktadır.

Beş puanlık prim indirimine ilişkin düzenlemenin amacı, işletmelere ekonomik destek sağlamaktan ziyade, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun prim alacaklarının vadesinde tahsilini **özendirmek** ve prim borçlarını vadesinde ödemeyenlerden beş puan daha fazla prim tahsil etmek şeklinde de yorumlanabilir. Bütün işverenlerin prim borçlarını vadesinde ödemesi halinde, uzun vadeli sigorta prim oranı fiilen % 20'den % 15'e inmiş olmakla birlikte, tahsilattaki verimlilik nedeniyle belki kurum bu düzenleme ile önceki duruma göre daha fazla prim dahi tahsil etmiş olabilir. Söz konusu prim indiriminden yararlanabilmek için işletmelerin herhangi bir ilave çaba veya faaliyette bulunmaması, sadece yasal yükümlülüklerini yerine getirmesi yeterli görülmektedir. Bu haliyle prim indirimi uygulaması, ne bir devlet yardımı ne de erken ödeme indirimi niteliği taşımamaktadır⁹. Kural olarak herkese tanınan mali kolaylığın "teşvik" olarak anılması doğru olmayacaktır. Kanun gerekçesine bakıldığında, söz konusu düzenleme, "**istihdam odaklı yatırımların teşviki**" için geliştirilmiş bir uygulama niteliğindedir.

4. DEVLET TEŞVİKLERİNİN GELİR KAVRAMI İLE İLİŞKİSİ

Gelir kavramı; vergi kuramında; bir kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı biçiminde tanımlanır. Gelir kavramının Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve'deki tanımı ise; brüt tutarıyla ele alınan ve hesap dönemi boyunca sermayedarların katkıları dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar ya da özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar biçimindedir. Kavramsal çerçeve'deki bu tanımda gelirin hem hasılatı hem de kazancı kapsadığı görülmektedir.

Hasılat; işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkmakta ve satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar alabilmektedir. Hasılat Standardında (TMS 18); mal satışları, hizmet sunumları ve işletme

9 Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 115. Maddesinde, 5510 Sayılı Kanunun 87. Maddesinin (b) bendinde belirtilen yükümlülerin (4/b bendine tabi olanlar, isteğe bağlı sigortalı olanlar ile yabancıların) prim borçlarını Bakanlar Kurulunca belirlenecek erken ödeme prim oranı üzerinden peşin olarak en fazla 360 güne kadar erken ödeyebilecekleri belirtilmiştir.

varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler hasılat kapsamında değerlendirilmiştir.

Kazanç ise; işletmenin olağan faaliyetlerinden doğduğu gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de doğabilir ve ekonomik yararlardaki artışları ifade eder. Bu anlamda kazanç, gelirden farklı değildir. Kazancın tespiti konusunda ise gerek muhasebe standartları, gerekse vergi hukuku *öz kaynak kıyaslaması* yöntemini benimsenmiştir. İki arasında temel fark ise, vergi uygulamasında, yasa gereği bazı gelir ve giderlerin kazancın hesabında dikkate alınır alınmamasıdır.

Teşvik kavramının, gelir ile ilişkisi değerlendirilecek olursa; işletmenin faaliyet hacmini (satışlarını) artırıcı nitelikteki teşvikler ile maliyetlerde tasarruf sağlayan teşviklerin ayrı ayrı ele alınması gerekir. Bize göre işletmenin faaliyet hacmini (satışlarını) artırıcı nitelikteki teşvikler; işletmenin gelirlerinde artışa neden olur ve bu gelirlerin brüt satışlar içinde gösterilmesi uygundur. Öte yandan maliyetlerde tasarruf sağlayan teşvikler, işletmenin gelirlerinde doğrudan bir artış sağlamaz. Bu teşvikler, işletmenin maliyetlerinde azalmaya neden olduğu için maliyetlerin yansıtıldığı gider kalemlerinin de azalmasına neden olur.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Tekdüzen Hesap Planı Açıklamasında da, işletmelerin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan veya tahakkuk ettirilen toplam değerler ile satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonların, ihracatla ilgili kur farkları ve vergi iadelerinin (katma değer vergisi iadeleri hariç) “60 Brüt Satışlar” grubunda gösterileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda işletmelerin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için sermaye katkısı niteliğinde olmayan mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ile ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi ve benzeri hasılat kalemlerinin Brüt Satışlar hesap grubu içinde “602 Diğer Gelirler” hesabında gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Beş puanlık sosyal güvenlik primi indirimine ilişkin düzenlemeye bakıldığında; prim indirimin işletmenin faaliyet hacmini (satışlarını) artırıcı nitelikteki bir teşvik olmadığı, aksine maliyetlerde tasarruf sağlayan bir teşvik niteliğinde olduğu görülmektedir. Bu bağlamda sigorta primi indiriminin gelir tablosunda brüt satışlar içinde gösterilmemesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

5. DEVLET TEŞVİKLERİNİN DEĞERLEMESİ, MUHASEBESİ VE KAYIT YÖNTEMLERİ

Devlet teşviklerinin değerlendirilmesi ile ilgili olarak, TMS 20'de **gerçeğe uygun değerle** değerlendirileceği ve finansal tablolara yansıtılacağı hükmü yer almaktadır¹⁰. Değerlemenin koşulu olarak; işletmenin teşviki elde etmek için üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmiş olması ya da getireceği konusunda makul bir güvencenin varlığı gösterilmiştir. Henüz işletme tarafından yükümlülük yerine getirilmemiş olmasına rağmen, teşvik fiilen elde edilmiş olsa bile, bu durumda teşvik ile ilgili değerlendirme yapılmaz ve finansal tablolarda yer almaz.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde, **iki farklı yaklaşım** söz konusudur. Bunlar; sermaye ve gelir yaklaşımlarıdır. **Sermaye yaklaşımında**, devlet teşvikleri gelir tablosu ile ilişkilendirilmez ve doğrudan bilançoda gösterilir. Bunun nedeni, sermaye yaklaşımına göre devlet teşvikinin kazanılmış bir gelir olmaması ve maliyetinin bulunmamasıdır. **Gelir yaklaşımında** ise; devlet teşviklerinin nadiren karşılıksız olduğu, işletmelerin belli koşullara uymak için bir risk ve maliyete katlandığı, bu nedenle hissedarlar dışından elde edilen bu tür kaynakların, işletmenin kar/zarar hesaplarıyla ilişkilendirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir.

Beş puanlık prim indirimi şeklindeki devlet teşvikinin bu yaklaşımlardan hangisi ile muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda ise standardın 15. maddesinin "c" fıkrasında mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşviklerinin kar ve zarar ile ilişkilendirilmemesi gerektiği yönündeki hüküm nedeniyle gelir yaklaşımı içinde muhasebeleştirilmemesi gerektiği ifade edilebilir. Uygulamada ise, beş puanlık SGK primi indiriminin işletme için bir gelir olduğu kabul edilerek, 60 hesap grubu içinde yer alan "602 Diğer Gelirler" hesabında muhasebeleştirildiği görülmektedir. Oysaki burada prim indiriminin hem muhasebe kuramı hem de TMS 20'nin yukarıdaki hükmü açısından gelir olarak kayda alınması doğru olmadığı gibi, işletmenin esas faaliyetiyle bir ilgisi olmadığı halde esas faaliyet gelirlerinin izlendiği 60 hesap grubu içinde (satış gelirleri içinde) muhasebeleştirilmesi de doğru değildir. Eğer söz konusu prim indirimi gelir olarak kabul edilebilseydi; bu gelire herhangi bir maliyet atfedilemeyeceği için, uygun olan hesap "64 Olağan Gelir ve Karlar hesap grubundaki" "649 Diğer Olağan Faaliyetlerden Doğan Gelir ve Karlar" hesabı olabilirdi. Çünkü

10 Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade etmektedir. Gerçeğe uygun değer VUK'daki değer tanımları arasından "rayiç bedele" karşılık geldiği ifade edilebilir.

beş puanlık SGK primi indirimi işletmenin esas faaliyetiyle ilgili bir mal satışı veya hizmet sunumundan ya da varlıklarının başkaları tarafından kullanımı karşılığı elde edilmemektedir. Yapılan indirimin işletme için bir gelir olduğu kabul edildiği takdirde de, bu gelirin işletmenin esas faaliyetiyle bir ilgisi kurulamayacağından esas faaliyet gelirlerinin izlendiği 60 hesap grubu içinde yer alan “602 Diğer Gelirler” hesabında değil, “649 Diğer Olağan Faaliyetlerden Doğan Gelir ve Karlar” hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan söz konusu prim indiriminin sermaye yaklaşımı ile bağlantısı yoktur. Nitekim, öncelikle prim giderleri, ücret tahakkuku sırasında fonksiyonel gider hesaplarına dağıtılan paylar ile gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilirken; indirim sonrasında dağıtım anahtarına ve mamul üretiminin tamamlanma derecesine bağlı olarak yeniden fonksiyonel gider hesaplarında¹¹ ve/veya stok hesaplarında (151 Yarı Mamuller - Üretim ve 152 Mamuller) ve/veya satılan mamul maliyeti hesabında düzeltme yapılmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda; **beş puanlık prim indirimi teşvikinin, temelde diğer devlet teşviklerinden olan niteliksel farklılığının**, standartta öngörülen muhasebeleştirme yaklaşımları ile de uyumsuzluk doğurduğu; sanki üçüncü bir yaklaşımın (maliyetten indirim yönteminin) ortaya çıktığı ifade edilebilir.

Bazı durumlarda gelir borçların tasfiyesinden de kaynaklanabilir. Beş puanlık prim indirimi işletmenin borcunda bir azalma ve özkaynaklarında bir artışı ifade etmektedir. **Alacaktan vazgeçme** durumu, Vergi Usul Kanunu'nun 324'ncü maddesinde düzenlenmiş olup, belli koşullarda borcu azalan veya ortadan kalkan taraf bilançosundaki bu iyileşmeyi gelir olarak kayıtlarında göstermekle yükümlüdür. Söz konusu SGK prim indirimini alacaklının alacağına bir kısmından vazgeçmesi şeklinde nitelendirilmesi, indirimin yasal bir kurala bağlanmış olması nedeniyle mümkün görünmemektedir.

6. BEŞ PUANLIK SOSYAL GÜVENLİK PRİM İNDİRİMİNİN ESAS FAALİYET GELİRİ OLARAK GÖSTERİLMESİNİN YARATACAĞI SAKINCALAR

6.1. Beş Puanlık SGK Prim İndiriminin Gelir Olarak Gösterilmesinin Vergi Uygulamasında İşletme Aleyhine Yarattığı Etki

Kanunda, “**Hazinece karşılanan prim tutarlarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmayacağı**” belirtilmektedir. Bunun anlamı bize göre bordro tutarı ile birlikte gider veya maliyet hesaplarına kaydedilen söz konusu prim tutarının, daha

11 7/B seçeneğini uygulayan işletmelerde fonksiyonel gider hesaplarının yerine gider çeşitleri hesapları kullanılır.

sonra gelir yazılması suretiyle de olsa gider veya maliyet hesaplarında kalmasının istenmediği anlamı taşımaktadır. Örneğin, Aralık ayında gider kaydedilen prim tutarının izleyen Ocak ayında gelir yazılması, ödenmeyen prim tutarının Aralık ayındaki gider yazılma durumunu ortadan kaldırmaz.

Ücret bordrolarının indirimsiz olarak düzenlenmesi ve aylık prim ve hizmet belgelerinin de buna göre kuruma indirimsiz olarak verilmesi gerekmektedir. İndirim tutarı ilgili döneme ait borcun indirim hariç kısmının vadesinde ödenmesi halinde kurum tarafından terkin edilmektedir. Bu nedenle terkin edilen/edilecek prim tutarı, işletmenin kayıtlarında düzeltme yapılmasını gerektirir. Bu düzeltmede daha önce fonksiyonel gider hesaplarına (7/A grubu hesaplarına) kaydedilerek; ay sonunda üretilen mamul maliyeti ve dönem giderleri arasında paylaştırılan kısımların iptal edilmesi gerekir. Aksi halde, varsa yarı mamuller-üretim, mamuller ve diğer dönem giderleri, terkin edilen sigorta priminden tahakkuk sırasında verilen paylar kadar fazla gösterilmiş olur. Söz konusu sigorta prim tutarının gerek "602 Diğer Gelirler" hesabında, gerekse "649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar" hesabına kaydedilmesi ise; indirim nedeniyle sözü geçen fazlalığın doğrudan ilgili hesaplar yoluyla değil; dolaylı olarak düzeltilmesi (dengelenmesi) anlamına gelir. Ancak, gider/maliyetin kaydedildiği hesap dönemi ile gelirin kaydedildiği hesap döneminin birbiriyle örtüşmediği durumlarda, gelir kaydedilen tutar işletmenin karlılığını suni olarak artırır. Diğer bir ifade ile gelir ile maliyetin aynı hesap döneminde gelir tablosunda gösterilmesi durumunda dönem karı değişmezken, gelir ile maliyetin farklı dönemlerde gelir tablosunda gösterilmesi durumunda dönemsellik ilkesinden uzaklaşmış ve Kanunun açık hükmüne aykırı bir işlem yapılmış olacaktır.

Örneğin, yıllara yaygın inşaat işinde çalıştırılan işçilere ait prim tutarı inşaat maliyetine brüt tutarı ile kaydedildikten sonra, indirilen kısmın işlemin yapıldığı hesap dönemine gelir olarak kaydedilmesi halinde, kaydedilen gelir tutarı o dönemin vergi matrahına ilave edilecek, ancak inşaat maliyetine kaydedilen tutar yıllara yaygın inşaatın tamamlandığı belki 5 yıl sonra satılan hizmet maliyeti hesabında gösterilmiş olacaktır. Böyle bir kayıt yönteminde işletme prim tutarına ilişkin kazancın vergisini erken ödemek zorunda kalacaktır. Sabit yatırım maliyetlerine kaydedilen işçilik maliyetlerindeki durum, yıllara yaygın inşaat işlerindeki durumdan daha kötüdür. Bazı durumlarda 50 yıl sonra amortisman yoluyla itfa edilecek bir değer vergisi peşin ödenmiş olabilir. İşte bu nedenlerle 5 puanlık sigorta primi indiriminin gelir olarak değil, ilgili işin gider veya maliyetinden **aynı**

dönem içinde indirim (mahsup) suretiyle geri çekilmesinin, diğer bir ifade ile düzeltilmesinin daha doğru olacağı görüşüdeyiz.

6.2.Kamu İhale Kurumu Mevzuatı Yönünden Yarattığı Sakınca

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun (KİK) "ihaleye katılımda yeterlik kuralları" başlıklı 10ncu maddesinde, ihaleye katılacak isteklilerden, ekonomik ve malî yeterlik ile mesleki ve teknik yeterliklerinin belirlenmesine ilişkin olarak bazı bilgi ve belgelerin istenebileceği, ekonomik ve malî yeterliğin belirlenmesi için; isteklinin, ilgili mevzuatı uyarınca yayınlanması zorunlu olan bilançosu veya bilançosunun gerekli görülen bölümleri, yoksa bunlara eşdeğer belgeleri ile isteklinin iş hacmini gösteren toplam **cirosu** veya ihale konusu iş ile ilgili taahhüdü altındaki ve bitirdiği iş miktarını gösteren belgeleri isteyeceği hükme bağlanmıştır.

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinin 36ncı maddesinin 7nci fıkrasında" ise, **toplam cironun**, gelir tablosundaki brüt satışlar tutarından, satıştan iadeler, satış iskontoları ve diğer indirimlerin tutarları düşülmek suretiyle ulaşılan net satışlar tutarı" olarak tanımlanmıştır.

İşletmelerin esas faaliyet geliri olmadığı halde beş puanlık SGK primi indirimini devlet yardımı kabul edilerek gelir tablosunda "602 Diğer Gelirler" hesabında izlenmesi halinde bu tutar, işletmenin cirosuna dahil edilmiş olacak ve söz konusu indirim tutarını başka hesaplara kaydedenlere göre ciro toplamına dahil edenler diğerlerinin aleyhine kamu ihalelerinde belli bir avantaj sağlayacaklardır.

Belirtilen nedenle kurum tarafından terkin edilen prim tutarının gelir olarak kaydedilmesinin tercih edilmesi halinde bu tutarın devlet yardımlarının izlendiği 602 no.lu hesapta değil, faaliyetle ilgili diğer gelirlerin izlendiği 649 no.lu hesapta izlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

7. BEŞ PUANLIK SİGORTA PRİMİ İNDİRİMİNİN MUHASEBE KAYDI VE DÜZELTME KAYIT ZAMANI

Asgari ücrete tabi bir işçinin işverene maliyeti ve beş puanlık işveren primi indirim tutarı aşağıdaki ücret bordrosunda gösterilmiştir. Asgari ücretli bir çalışan için sağlanan prim indirimi 38,03 TL¹² olmaktadır. Bu tutar tahakkuk ettirilen toplam prim tutarının % 13,70'ine¹³ karşılık gelmektedir.

12 760,50 TL x % 5 = 38, 03 TL

13 38,03 TL / 277,59 TL = % 13,70

BRÜT ÜCRET	760,50
Sigorta Primi İşçi Payı (% 14)	106,47
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı (% 1)	7,61
Gelir Vergisi Matrahı	646,42
Gelir Vergisi (% 15)	96,96
Damga Vergisi (% 0,66)	5,02
KESİNTİLER TOPLAMI	(216,06)
Asgari Geçim İndirimi (Bekâr ve Çocuksuz)	54,68
NET ÜCRET	599,12

İŞVEREN MALİYETİ TABLOSU

İŞVEREN PAYLARI TOPLAMI	163,51
Sigorta Primi İşveren Payı (% 19.5)	148,30
İşsizlik Sigortası Primi İşveren Payı (% 2)	15,21
TOPLAM PERSONEL MALİYETİ	924,01
5 Puanlık Sigorta Primi İndirimi (-)	38,03
NET ASGARİ ÜCRETİ PERSONEL MALİYETİ	885,98

Yukarıda belirtilen ücret bordrosu aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir ve sigortalıya ait sigorta prim ve hizmet belgesi izleyen ayın 23'ncü günü akşamına kadar kuruma verilir ve beş puanlık kısım hariç prim borcu bildirim verildiği ayın sonuna kadar ödenir.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	924,01
- Esas Ücret Kısmı	760,50
- İşveren Sigorta Primi	163,51

335 PERSONELE BORÇLAR **544,44**

360 ÖDENECEK VERGİ VE BENZERİ YÜKÜMLÜLÜKLER **101,98**

- Ödenecek Net Vergi Kısmı	47,30
- Asgari Geçim İndirimi Kısmı	54,68

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ **277,59**

- Beş Puanlık İndirim Kısmı	38,03
- Kuruma Ödenecek Kısmı	239,56

Muhtasar beyanname sırasında asgari geçim indirimi tutarı ödenecek vergi tutarından mahsup edilmekte ve bu kısım ücret erbabına işveren tarafından ayrıca ödenmektedir. Beş puanlık indirim kısmının kuruma ödenmemesi durumunda Kanun hükmü gereği bu tutarın ilgili gider

veya maliyet hesabından çıkartılması (veya gelir hesaplarına aktarılması) gerekmektedir. Gider hesabından çıkartılma işleminin (düzeltme kaydının) aşağıdaki gibi yapılması gerekir.

1. YAKLAŞIM: Maliyet Hesaplarında Düzeltme

_____ / _____	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ	38,03
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	38,03
(Ödenmeyen beş puanlık SGK priminin düzeltilmesi)	
_____ / _____	

Yukarıdaki işlemin beş puanlık SGK priminin devlet yardımı olarak kabul edilmesi ve gelir ve giderin aynı hesap döneminde birleşmesi halinde tarafımızca önerilmemekle birlikte aşağıdaki şekilde kayıt yapılması da mümkündür. Daha önce de ifade edildiği gibi, söz konusu sigorta primi indirimi, ücret maliyetini hafifletmek suretiyle **istihdamı teşvik** (işsizliği azaltmak) amacı taşıdığından ve gayrisafi geliri artırıcı fonksiyonu bulunmadığından 602 no.lu hesapta izlenmemelidir.

2. YAKLAŞIM: Doğrudan Gelir Olarak Kayda Alma

_____ / _____	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ	38,03
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	38,03
(Ödenmeyen 5 puanlık SGK priminin gelir olarak kaydedilmesi)	
_____ / _____	

Gider veya maliyet kaydının yapıldığı dönem ile gelir kaydının yapıldığı dönemin aynı hesap döneminde birleşmemesi durumunda düzeltme kaydının 1. Yaklaşımındaki gibi yapılması uygun olacaktır. Düzeltme işleminin zamanı konusunda mevzuatta açıklık bulunmamakla birlikte, kanundaki "*Hazinece karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında **gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz***" hükmü nedeniyle, fazla tahakkuk ettirilen kısmın tahakkuk işleminin yapıldığı dönem içinde maliyet hesabından çıkartılması (**geri çekilmesi**) kanunun lafzına daha uygundur.

Birinci görüşe göre prim borcunun vadesinde ödeneceği konusunda bir tereddüt yoksa düzeltme kaydının bordronun tahakkuk işleminin yapıldığı tarihte yapılması mümkündür. Bu işlem tahakkuk kaydı ile birlikte **eş zamanlı** olarak yapılabileceği gibi, **ödemenin yapıldığı tarihte**, Vergi Usul Kanunu'nun 219. maddesindeki kayıt süresi içinde kalmak koşulu ile ödeme tarihinde tahakkuk işleminin yapıldığı tarihe giderek de yapılmasında bir

sakınca bulunmamaktadır. Ancak bazı muhasebe programlarının geçmiş tarihe kayıt yapılmasına izin vermemesi durumunda düzeltme kaydının ödeme tarihi itibarıyla yapılması zorunludur. Kaydın tahakkuk kaydını izleyen ay içinde yapılması halinde gider kaydı ile düzeltme kaydı arasında bir aylık dönem farkı ortaya çıkacaktır. Aralık ayı için bu süre bir takvim yılı anlamına gelmektedir. Özellikle imalat hesaplarını aylık yapan işletmelerde düzeltme kaydının izleyen ay içinde yapılması muhasebe kaydının düzeltilmesini zorlaştırmaktadır. Bu takdirde, ödenmeyen prim tutarına isabet eden kısmın satılan mamul maliyetinden, stok maliyetinden ve yarı mamul maliyetinden geri çekilmesi için ayrıntılı hesapların yapılmasına ihtiyaç duyulacaktır.

Asgari ücretli tek bir çalışanı ve yalnızca bir esas üretim gider yeri bulunan A Üretim İşletmesi, maliyetlerini fiili **tam maliyet** yöntemine göre belirlemektedir. İşletme faaliyetlerinin gerektirdiği işçilik yüzdelerinin sırası ile üretim için % 50, pazarlama için % 20, genel yönetim için ise % 30 olduğunu ve maliyet dönemi sonunda tamamlanmamış mamul (yarı mamul) bulunmadığını varsayalım. Buna göre Eylül ayı işçi ücret tahakkukuna ilişkin olarak yapılan yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

_____ 30.09.2010 _____		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	462,01	
760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERLERİ	184,80	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	277,20	
335 PERSONELE BORÇLAR		544,44
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		101,98
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		277,59
(Eylül ayında tahakkuk eden ücret nedeniyle)		
_____ 30.09.2010 _____		
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	462,01	
631 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERLERİ	184,80	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	277,20	
721 DİĞ YANSITMA HS.		462,01
761 PSDG YANSITMA HS.		184,80
771 GYG YANSITMA HS.		277,20
(Maliyet hesaplarının yansıtma kaydı)		
_____ 30.09.2010 _____		
152 MAMULLER	462,01	
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		462,01

(Tamamlanan mamuller için aktarım kaydı¹⁴)

_____ / _____

14 Dönem sonunda yarı mamul bulunmadığı, başka bir ifade ile üretimine başlanan tüm yarı mamullerin tamamlandığı varsayılmıştır.

İndirim konusu edilecek işveren sigorta prim tutarı $(760,50 * \%5) = 38,03$ -TL olup, bu tutarın 19,02-TL'si (%50) üretim maliyetinden, 11,40-TL'si (%30) pazarlama giderinden, 7,61-TL'si (%20) genel yönetim giderinden geri çekilecektir. Beş puanlık prim indiriminin ödeme tarihinde yapılması halinde, indirim tutarına isabet eden kısmı aşağıdaki şekilde düzeltilmelidir.

_____ 31/10/2010 _____	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	277,59
100 KASA	239,56
152 MAMULLER ¹⁵	19,02
760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERLERİ	11,40
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	7,61

(Beş puanlık SGK prim indiriminin düzeltilmesi)

_____ / _____

Düzeltilme kaydı, Ekim ayında yapılan ödemeyi esas almaktadır ve düzeltilen maliyet tutarı (19,02-TL) Eylül ayına ilişkindir. Tahakkukun yapıldığı Eylül ayı sonunda hangi fonksiyonel gider hesabına kayıt yapıldı ise, indirim tutarı aynı fonksiyonel gider hesaplarına aynı oranda ters kayıt ile kayıt yapılarak düzeltilir. Tek farklılık, 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabına kaydedilen kısmın, yarı mamuller üretim hesabına oradan da mamuller hesabına aktarılmış olmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısı ile düzeltme sırasında ilk olarak Eylül ayında üretimine başlanmış ancak tamamlanmamış mamul bulunup bulunmadığı, ikinci olarak da tamamlanan stokların ne kadarının satıldığı, ne kadarının ise işletme stoklarında beklediği dikkate alınarak düzeltme yapılmalıdır.

Uygulamada bu şekilde düzeltme yapılması pratik bulunmadığından söz konusu indirim nedeniyle ödenmeyen sigorta priminin doğrudan gelir yazıldığı görülmektedir. Ancak maliyette düzeltme yapmak yerine gelir hesaplarına (602 Diğer Gelirler, 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar gibi) kayıt yapılması, özellikle çok sayıda işçi çalıştıran işletmelerde, işletmenin performansına dair yapılacak değerlendirmelerin hatalı sonuç vermesine neden olabilmektedir.

8. SONUÇ

Beş puanlık prim indirimi, devlet teşviklerinin genel karakteristiklerini yansıtmamasına karşın, işverenler üzerindeki işçi maliyetlerini azaltıcı ve işletmeye maddi katkı sağlayıcı sonuçlar doğurması ve devletin

¹⁵ İşletmenin Eylül ayı içinde ürettiği mamullerin satılmadığı, işletme stoklarında beklediği varsayılmıştır.

makroekonomik amaçlarına uygun olması, söz konusu uygulamaya bir teşvik niteliği kazandırmaktadır. Zira devlet teşviklerinin nakden elde edilmesi gerekmemekte; teşvik, devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde de elde edilebilmektedir (TMS 20, m.9). Ancak yatırımların teşviki amacı ile işletmelerin devlete karşı yükümlülüğünü (standartta örnek olarak vergi indirimi veriliyor) azaltıcı destekler her ne kadar teşvik olarak anılsalar da, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı m.2/b'de yatırımları teşvik etmek amacıyla vergi yükümlülüğünü azaltan teşviklerin standart kapsamında olmadığı ifade edilmektedir (TMS 20, m.2/b). Bize göre kamu gelirleri içinde ikinci en önemli payı oluşturan sosyal güvenlik prim gelirlerinin de bu kapsamda değerlendirilmesi uygun olacaktır. Prim indiriminin bu özelliği gözetilerek, yatırım amaçlı sosyal güvenlik prim indirimi biçimindeki uygulamalar konusuna TMSK tarafından yorum getirilmesinin, bu çalışmada ele alınan sakıncaları ortadan kaldırmaya yardımcı olacağı düşünülmektedir.

Öte yandan indirimli ödenen prim borcunun muhasebe kayıtlarındaki düzeltilmesi konusunda uygulamada görülen ayrılıkların da ortadan kaldırılmasında yarar bulunmaktadır. Bize göre maliyette düzeltme yapılması yöntemi, özellikle imalat işletmelerinde çok pratik bir yöntem olmamasına karşın; kuramsal olarak başvurulması gereken düzeltme yöntemidir. Aksi halde (doğrudan gelir kaydedildiğinde); satılan mamul veya hizmetin maliyeti olduğundan yüksek, işletmenin kazancı ve bu kazanç üzerinden ödenecek vergi ise daha düşük olacaktır. Bu da ne kazancın ne de kazanç üzerinden tahakkuk ettirilecek vergi tutarının gerçekçi olarak tespit edilebilmesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle söz konusu prim indirimi ilgili maliyet hesabından geri çekilmek suretiyle (düzeltme yöntemiyle) muhasebeleştirilmelidir. Ancak, hak kazanılan prim indirimi mali tabloları önemli ölçüde etkilemediği takdirde, maliyette düzeltme yapmanın pratik bir yol olmadığı da düşünüldüğünde, prim indiriminin 649 no.lu hesapta izlenmesinin; 602 no.lu hesaba kıyasla; daha doğru bir yol olacağı da ifade edilebilir. Çünkü söz konusu prim indiriminin esas amacı işletmelerin satış hasılatını artırmayı değil, maliyetleri düşürmek suretiyle yatırımları istihdam odaklı artırmayı hedeflemektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

5763 Sayılı Kanun

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin

TMS 18 Hasılat Standardı

TMS 20 Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanmasına ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı

Vergi Usul Kanunu

Kamu İhale Kurumu Kanunu

REESKONT İŞLEMLERİNİN MUHASEBESİ VE VERGİSEL DENETİMİ

Dr. Şeref DEMİR*
Gelirler Başkontrolörü

ÖZET

Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285'inci maddelerine göre senetli alacaklar ve borçlar değerlendirme gününün kıymetine indirgenebilir. Vergi mevzuatı uyarınca senetlerin nominal değerleri ve net bugünkü değerleri arasındaki fark reeskont tutarı olarak adlandırılmaktadır. Senette faiz nispeti açıklanmış ise reeskont işlemlerinde bu nispet kullanılır. Senette faiz nispeti açıklanmamışsa T.C. Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddi uygulanır. Ticari faaliyetlerden kaynaklanmayan alacak ve borç senetleri ile hatır senetleri için reeskont hesaplanamaz. Şayet senetsiz alacak ve borçlar için reeskont hesaplanmış ise vergi mevzuatı uyarınca bu tutarların kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha ilave edilmesi gerekir. Bu çalışmada alacaklar ve borçlara dair reeskont işlemleri muhasebe ve vergisel denetim perspektifinden ele alınmaktadır.

Anahtar kelimeler: Alacak senetleri, borç senetleri, reeskont, matrah

Jel Sınıflandırması: M 41, M 42, M 48

THE ACCOUNTING AND TAX AUDITING OF DISCOUNTING TRANSACTIONS

ABSTRACT

According to the Tax Procedural Law, Article 281 and 285; notes receivable and notes payable are allowed to be discounted to their present value of the date of valuation. In terms of tax legislation, the difference of nominal value and present value of notes is called the discounting amount. The rate of interest indicated on the notes shall be used for discounting transactions. If there is no interest rate indicated on the notes, the Turkish Republic Central Bank's official discount rate shall be used as discount rate. Notes receivable and notes payable arising from non-operating activities and notes of accommodation are not allowed to be discounted. If notes

* Bilgi Üniversitesi Öğretim Görevlisi.

receivable and notes payable from non-operating activities are discounted, they will have to be added to the taxable profit as non-deductible expenses pursuant to tax laws. In this study, transactions of discounting related to the receivables and payables are to be considered from the perspective of accounting and tax auditing.

Keywords: Notes receivable, notes payable, discounting, taxable income

Jel classification: M 41, M 42, M 48

1. GİRİŞ

Dönemsellik kavramı gereğince işletmelerin sınırsız kabul edilen ömürlerinin belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması gerekir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması dönemsellik kavramının gereğidir. (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No 1).

Vergi mevzuatında dönemsellik kavramı doğrudan tanımlanmamış olmakla birlikte vergi kanunlarında birçok madde de takvim yılı ve hesap dönemi kavramlarına atfen dönemsellik ilkesi doğrultusunda düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre Gelir Vergisi Kanunu bakımından gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır (GVK Madde 1). Bilânço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır (GVK Madde 38).

İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılat ile giderler arasındaki müspet farktır (GVK Madde 39). Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından, kurumlar vergisi; mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır (KVK Madde 6).

Yukarıda yer alan yasal düzenlemeler ile gerek Gelir Vergisi Kanunu gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'nda geçen hesap dönemi kavramı, Vergi Usul Kanunu'nun 174'üncü maddesinde de yer alan bir kavramdır. Buna göre; defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur.

Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer

aylık özel hesap dönemleri belli edebilir (VUK Madde 174). Özet olarak dönemsellik kavramı, vergi ve muhasebede dönem kar zararının belli bir aralıkta tespitini öngören ve talep eden ortak bir kavramdır.

Reeskont işlemleri dönemsellik ve tahakkuk kavramları doğrultusunda ele alınması gereken konuların başında gelmektedir. Bilindiği üzere piyasa dinamikleri gereğince işletmeler genellikle vadeli çalışmaktadırlar. Bu nedenle işletmelerin alacak tutarları içerisinde paranın zaman değerini ifade eden vade farkları da yer almaktadır ve bu tutarlar tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi gereğince gelecek dönemlere ait gelirleri temsil ederler. Buna karşın işletmelerin borç tutarları içerisinde paranın zaman değerini ifade eden vade farkları da yer almaktadır ve bu tutarlar yine aynı mantık silsilesinde gelecek dönemlere ait giderleri temsil ederler.

Reeskont işlemi, ayrıca peşin alışveriş yapan firmalarla vadeli alışveriş yapan firmalar arasında vergilendirme açısından oluşan farkı da gidermektedir (Kızılot , 38).

Reeskont; ödemelerin, nominal değeri (üzerinde yazılı olan değer, gelecekteki değeri) ile bugünkü değeri arasındaki farktır. Reeskont işlemi ise işletmelerin bilançolarında yer alan alacakların ve borçların değerlendirme gününün kıymetine irca edilmesi (indirgenmesi) işlemidir.

İşletmelere dahil alacakları ve borçları mukayyet değerlerinden değerlendirme gününün kıymetine irca ederken (indirgerken) yapılan şey, paranın zaman değerini (vade farklarını) senedin vadesi ve faiz oranını dikkate almak suretiyle hesaplamak ve bu suretle hesaplanan faiz gelirleri/faiz giderlerini dönem mali karının (matrahın) tespitinde dikkate almak ve söz konusu meblağları senetlerin mukayyet değerlerinden indirgeyerek değerlendirme günündeki tasarruf değerleri (net bugünkü değerleri) ile bilançolarda sunmaktır.

Alacaklar ve borçlar için reeskont işlemlerine bağlı olarak tahakkuk ettirilmesi gereken faiz gelirleri ve faiz giderlerinin dönemsellik kavramına uygun olarak hesaplanması ve dönem matrahına intikal ettirilmesi gerekir. Bu çalışmada alacaklar ve borçlara dair reeskont işlemleri reeskont ayırmada özellikli hususları ve vergisel denetimi içerecek tarzda ele alınmaktadır.

2. YASAL DÜZENLEMELER VE ŞARTLAR

2.1. Yasal Düzenlemeler

Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285'inci maddeleri uyarınca; alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı

alacaklar ve borçlar değerlendirme gününün kıymetine irca edilebilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa T.C. Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddi uygulanır (VUK Madde 281).

Senetlerin üzerinde faiz oranı belirtilmediğinde reeskont hesaplamasında, T.C. Merkez Bankası'nın kısa vadeli avans işlemleri için belirlediği oran esas alınacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 173 Seri No.lu Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun borçların değerlemesine ilişkin 285'inci maddesine son fıkra olarak; "Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler borç senetlerini de aynı işleme tabi tutmak zorundadırlar." hükmü eklenmiştir. Buna göre vadesi gelmemiş alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükelleflerin, vadesi gelmemiş borç senetlerini de aynı işleme tabi tutmaları mecburiyeti getirilmiştir (VUK 173 Seri No.lu Genel Tebliğ).

Mukayyet değer (kayıtlı değer) bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacakların ve borçların değerlendirme gününün kıymetine irca olunması, reeskont ayırmak suretiyle alacakların ve borçların tasarruf değerine (alacakların ve borçların değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değere) indirgenmesi anlamına gelmektedir.

Öte yandan VUK' un 280'inci maddesine göre yabancı paralar borsa rayıcı ile değerlendirilir. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu VUK' un 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme gününün kıymetine irca edilebilir.

2.2. Reeskont Uygulamasının Şartları

Reeskont uygulamasından yararlanabilmek için alacakların ve borçların aşağıdaki şartları topluca sağlaması gerekmektedir.

1- Alacakların ve borçların senede bağlı olması şartı: Reeskont uygulayabilmenin temel şartı, alacağın veya borcun senede bağlı olmasıdır. Senetsiz alacaklar ve borçlar, diğer tüm şartlar sağlanmış olsa dahi vergi mevzuatı bakımından reeskont uygulamasına konu edilmezler. SPK, TDHP ve UFRS (TMS) bakımından ise alacakların ve borçların senede bağlı olması şartı aranmamaktadır. Bu durum ticari kar ve matrah açısından bir ayırım noktasıdır ve beyanname üzerinde reeskont faiz giderleri olarak kanunen kabul edilmeyen giderlere ilave edilmeyi veya reeskont faiz gelirleri

olarak diğer indirimlere yansıtılmak suretiyle ticari kardan tenzil edilmeyi gerektirmektedir.

2- Alacakların ve borçların bilânçoda (aktif/pasif) ilgili hesaplarda yer alması şartı: Reeskont uygulayabilmenin bir diğer şartı alacak senetleri ve borç senetlerinin bilanço da tek düzen hesap planına uygun formatta ilgili hesaplarda sunulmuş olması şartıdır. Vergi mevzuatına göre reeskont sadece alacak senetleri ve borç senetleri hesaplarında gösterilen senetli alacaklar ve borçlar için ayrılacağından 121/221 Alacak Senetleri, 321/421 Borç Senetleri hesaplarında sunulan alacaklar ve borçlar için hesaplanacaktır. Bunun dışında senetli de olsa ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili de olsa 126/226 ve Verilen Depozito ve Teminatlar, 326/426 Alınan Depozito ve Teminatlar hesapları ile 13/23 Diğer Alacaklar ana hesap grubu ve 33/43 Diğer Borçlar ana hesap grubunda sunulan alacak ve borçlar için vergi mevzuatı uyarınca reeskont ayrılması mümkün değildir.

3- Alacakların ve borçların vadeli olması şartı: Vade, reeskont hesaplamasının vazgeçilmez bir unsuru ve teknik bir zorunluluktur; zira vade yoksa vade farkı oluşmayacağından söz konusu senetlerin Türk Ticaret Kanunu'na göre düzenlenen çeklerden bir farkı kalmayacaktır. Bilindiği üzere çekte vade olmaması gerektiğinden (TTK Madde 707) reeskont ayrılamaz. Buna paralel olarak bir senedin vade içermemesi halinde görüldüğünde ödenmesi gerekmektedir (TTK Madde 615).

Bu anlamda vade taşımayan senetler tıpkı çeklerde olduğu gibi görüldüğünde ödenmesi gerektiğinden reeskonta tabi tutulamaz.

4- Alacakların ve borçların vadesinin henüz gelmemiş olması şartı: Alacak ve borçların vadesi henüz gelmemiş olmalıdır. Vade dolmuş ise reeskont hesaplamada bir zaman verisi elde etmek mümkün değildir.

5- Alacak ve borçların ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması şartı: Reeskont hesaplamasının bir diğer önemli şartı, alacak ve borçların ticari kazancın eldesi ve idamesi ile ilgili olması şartıdır. Şayet böyle değil ise yani alacak ve borçlar ticari kazancın eldesi ve idamesi ile ilgili değil ise söz konusu tutarlar hasılat veya maliyet unsuru olarak dönem kar zararını etkilemiş olmadıkları için reeskont hesaplamak suretiyle dönem kazancının düzeltilmesi gereksinimi doğmamış demektir. Reeskont uygulanacak alacak ve borçlar bilançolarda mutlaka ticari alacaklar ve ticari borçlar arasında sınıflandırılmış ve sunulmuş olmalıdır. Diğer alacaklar ve diğer borçlar hesap grupları için reeskont hesaplanması vergi yasaları

bakımından mümkün değildir. Bu itibarla ticari nitelik taşımakla birlikte sehven diğer alacaklar ve borçlar altında gösterilen unsurların ticari alacaklar ve borçlar hesap gruplarına taşınması gerekir.

6- Tüm senetli alacakların ve borçların reeskonta tabi tutulması şartı: Reeskont işlemi mükellefin tercihine bırakılmakla birlikte şayet reeskont işlemi tercih edilmiş ise tüm senetler için uygulanmalıdır. Kısmi Reeskont Mümkün Değildir. Reeskont ayırma tercihi yapılmış ise tüm alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulması gerekir. Ayrıca alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulması halinde borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması yasal bir zorunluluktur. Genel olarak vergi mevzuatı yaklaşımında ihtiyarilik hakları kullanılırken tutarlılık yaklaşımı uygulanması gereken bir yaklaşımdır. Reeskont ayırma tercihi seçilmiş ise bütün senetler için bu tercih kullanılmalıdır.

Senetli alacakların ve borçların bir kısmı reeskonta tabi tutulurken bir kısmının reeskont hesaplamalarının dışında tutulması vergi planlaması adı altında mükelleflere vergiye tabi kazançlarını istedikleri gibi ayarlama ve bu meyanda vergimatrahlarının aşındırılması imkânı vereceği için tercihin kısmen kullanılması vergi denetimlerinde kabul edilebilir bir yaklaşım olmaktan uzaktır.

7- Bilanço esasına göre defter tutulması şartı: Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nda tüccarlar defter tutma bakımından bilanço esasına ve işletme hesabı esasına iki sınıfa ayrılmaktadırlar. Reeskont işlemlerinin izlenebilmesi için bilanço esasına göre defter tutmak şarttır. Bu itibarla diğer tüm şartları sağlasalar dahi işletme hesabına esasına göre defter tutan mükelleflerin reeskont ayırmaları mümkün değildir.

3. REESKONT İŞLEMLERİNDE ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

3.1. Alacak Senetlerinin Reeskonta Tabi Tutulması VUK' a Göre İhtiyaridir

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar ve senede bağlı borçlar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu düzenleme mükelleflere seçimlik hakkı tanımaktadır. Dileyen mükellefler senetli olması ve ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmak şartıyla alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutabilirler.

İhtiyarilik banka, banker ve sigorta şirketlerine tanınmamıştır. Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ve borçlarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile değerlendirme günü kıymetine irca ederler.

Yine ihtiyarilik alacak senetlerini reeskonta tabi tutmayıp borç senetlerini reeskonta tabi tutmak istemeyen mükelleflere tanınmamıştır. Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar. Tersî durum için yani borç senetlerini reeskonta tabi tutmuşlarsa alacak senetleri için bu işlemi yapmak zorunda değildirler.

Buna göre alacak senetlerini reeskonta tabi tutmak suretiyle reeskont faiz giderlerini mali kardan indirmiş olan mükelleflerin, varsa borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak suretiyle reeskont faiz gelirleri olarak mali kara ilave etmeleri gerekmektedir.

Vergi mevzuatına göre alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması mükellefin isteğine bırakılmasına rağmen, 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine, SPK' ya göre reeskont işlemleri zorunludur. Söz konusu düzenlemelere göre reeskont ayıran mükellefler şayet vergi uygulamaları bakımından reeskont ayırmak istemezlerse bunu geçici vergi veya yıllık beyannamede giderme imkanına sahiptirler. Bu durumda yapılması gereken şey ticari kara "reeskont faiz giderleri" veya "reeskont faiz gelirleri" olarak yansıtılan ve dönem karını azaltan veya artıran bu tutarları matraha ilave etmek veya matrahtan tenzil etmektir.

3. 2. Vadeli Çekler İçin Reeskont Hesaplanmaz

Senetsiz alacakların/borçların ve alınan/verilen vadeli çeklerin reeskonta tabi tutulması VUK' a göre mümkün değildir. Şayet senetsiz alacaklar ve alınan çekler için reeskont ayrılmışsa bu tutarların kanunen kabul edilmeyen giderlere dahil edilmek suretiyle matraha ilave edilmesi gerekir. Aynı şekilde senetsiz borçlar ve verilen çekler için reeskont faiz geliri hesaplanmışsa bu tutarlarında matrahtan düşülmesi gerekir. Uygulamada yaygın olarak kullanılan vadeli çekler hakkında Danıştay Vergi Davaları Genel Kurulu, vermiş olduğu kararda, çeke konulan vadenin geçersiz olduğunu, bu çeklerin değerlemesinin, vadeli senet değerlemesine göre yapılamayacağı belirtmiş olduğundan vadeli çekler için reeskont uygulanamaz.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 07.04.2000 tarih ve E.1999/448, K.2000/145 sayılı kararı uyarınca; vadeli çeklerin reeskonta tabi tutulması, Türk Ticaret Kanunu'nda kambiyo senetleri arasında yer almakla birlikte, çekin yasal olarak vade ve faiz kaydı taşımasının mümkün olmaması, muhatap tarafından görüldüğü anda karşılığının ödenmesinin zorunlu

bulunması nedeniyle bono ve poliçeden farklı nitelik taşıması ve sadece nakit ödeme aracı olarak işlem görmesi gerekçeleri ile mümkün değildir.¹

Vadeli çeklerde reeskont uygulaması konusunda Vergi Usul Kanunu'nun 41 sayılı sirkülerinde; 5838 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 18 inci maddesiyle 3167 Sayılı Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkındaki Kanuna eklenen geçici 2'nci maddede, "31.12.2009 tarihine kadar, üzerinde yazılı keşide tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir." hükmüne yer verilmiştir.

Söz edilen Kanunla getirilen düzenlemeye yönelik olarak mükelleflerin, geçici bir süre ile sınırlı olarak vade getirilmiş olan ileri tarihli çeklerin artık senet olarak kabul edilerek Vergi Usul Kanununun reeskont konusundaki düzenlemeleri karşısında reeskonta tabi tutulup tutulmayacağı hususunda tereddüde düştüklerinin anlaşılmasıyla mükellefler açısından uygulama birliğinin sağlanması için Maliye Bakanlığı'nca yapılan açıklamaya göre;

Söz konusu 18'inci maddenin gerekçesinde; bu maddenin belirli bir süreyle çekin, üzerinde yazılı keşide tarihinden önce ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersiz kabul edilerek ekonomik sıkıntılarla çeklerin zamanında ödenmemesi sonucunda ticari hayatta karşılaşılan sorunlara ve mağduriyetlere çözüm üretilmesi amacıyla yapıldığı ifade edilmiştir. Dolayısıyla bu düzenleme ile çeklerin bono ve poliçeler gibi vadeli senet haline getirilmesi amaçlanmamıştır.

Görüldüğü üzere, getirilen yeni düzenlemedeki amaç, çeker vade konulması ya da ileri tarihli çek düzenlemesinin sağlanması olmayıp, madde hükmü ile belirlenen tarihe kadarki süreç zarfında, çeklerin kullanılmasıyla ilgili olarak ticari hayatta karşılaşılan sorunların ve bu sebeple yaşanan mağduriyetlerin giderilmesidir. Zira Türk Ticaret Kanunu'nun hükümleri gereğince çeker vade konulması kabul edilmemiş, hatta çekte vade belirtilmiş olsa bile konulmamış sayıldığına hükümlenmiştir.

Yeni getirilen düzenlemenin 3167 Sayılı Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkındaki Kanunda yapılmış olması, yeni getirilen düzenleme tarihine kadar zaten ileri tarihli çek keşide edilmesinden ötürü, çek hamilleri ile keşideci arasında cereyan eden hukuki sorunları bertaraf etme amacının bir göstergesi niteliğinde olup, ödenmesine ilişkin ekonomik nedenlerle kısıtlayıcı bir düzenleme olarak görmek gerekir.

1 Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 07.04.2000 tarih ve E.1999/448, K.2000/145 sayılı kararı

Yapılan düzenleme ile ileri tarihli çek keşidesinin yasal olarak ta mümkün kılınmış olması, çekin “çek” olma niteliğine halel getirmemekte ve bir kredi aracı değil, yine ödeme aracı olma niteliğini korumaktadır.

Buna göre, Vergi Usul Kanunu uyarınca vadesi gelmemiş olan alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması gerekecektir. Ancak bir ödeme aracı olarak kullanılan çeklerin vadeli düzenlenmiş olması adına çek düzenlenen yükümlünün ancak değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen Vergi Usul Kanunu’nda yer alan reeskont uygulamasından yararlanmasına imkan tanımamaktadır.

Uygulamada birliğin sağlanması amacıyla, yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, 5838 sayılı Kanunla yapılan düzenlemenin amacının, çeke vade konulması ya da ileri tarihli çek düzenlenmesinin sağlanması olmayıp, madde hükmü ile belirlenen tarihe kadarki süreç zarfında, çeklerin kullanılmasıyla ilgili olarak ticari hayatta karşılaşılan sorunların ve bu sebeple yaşanan mağduriyetlerin giderilmesi ve sadece çekin tahsilinin üzerindeki keşide tarihinden önce olamayacağına yönelik olmasıdır.

Bu nedenle, çekin ödeme aracı olmasından dolayı senet olarak kabul edilmesi imkan dahilinde bulunmadığından 5838 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle yapılan düzenlemeye uyan çeklere de reeskont uygulanması mümkün değildir.

3.3. Teminata Verilmiş Senetler İçin Reeskont Uygulaması

Alacak senetleri, işletmeler tarafından üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak geri alınmak üzere teminat olarak verilebilmektedir. Piyasa uygulamasında işletmeler sıkça bankalardan kredi temininde alacak senetlerini teminat olarak bankalara vermektedirler. Teminata verilmiş senetler için reeskont hesaplanıp hesaplanamayacağı konusu aşağıda farklı görüşlere yer verildiği üzere tartışılan bir konudur.

Teminata verilerek karşılığında kredi kullanılan senetler bir bütün teşkil etmektedir. Bu senetler karşılığı alınan kredilerin tamamı ödeninceye kadar mükelleflerin senetler üzerinde tasarruf yetkileri yoktur. Bu itibarla mükelleflerin hiçbir şekilde tasarruf edemeyecekleri bu kabil senetleri için reeskont hakkı tanınmaz. Teminata verilen senetlerin sadece karşılığında kredi alınan yüzdesi değil tamamı üzerinden reeskont yapılmaması gerekir. Mükellefler teminata verdikleri senetler için hangi oranda kredi almış olurlarsa olsunlar bu senetlerin tamamı reeskont hakkından yararlanamaz

(HUK Danışma Komisyonu'nun 30.12.1976 tarih ve 231 Yayın Sıra No'lu Kararı).

Teminat veren borcunu ödemedikçe senedi geri isteyemeyeceği gibi teminat alan aldığı senedi kullanma ve yararlanma hakkını elde etmediğinden teminata verilen veya alınan senetler için reeskont ayrılamaz (Tüysüzöğlü, 1986,699).

Yukarıdaki görüş ve değerlendirmelerin aksi görüşlerde bulunmaktadır. Birçok yargı kararına göre teminata verilmiş olsa da senetler işletmenin mülkiyetindedir ve teminat gösterilerek kredi alınsa da söz konusu senetler temlik edilmiş sayılmadıklarından reeskonta tabi tutulabilirler (Danıştay 4. Daire'nin 05.02.1985 tarih ve E.No:1982/6020, K. No:1985/886 sayılı kararı)

Alacak senetlerinin bankaya rehnedilmiş olması, bu senetlerin alacak senedi olma özelliğini ortadan kaldırmaz. Bu nedenle bankalara teminata verilen alacak senetleri portföydeki senetler gibi reeskonta tabi tutulabilir (Şeker,1999, 1498).

Görüşümüzü belirtecek olursak Vergi Usul Kanunu senede bağlı alacaklar ve borçlar için mükelleflere, mukayyet değer ile değerlendirme yapmak yerine (irca işleminin özelliği gereğince) tasarruf değeri ile değerlendirme yapma imkânı sunmaktadır. Ancak teminata verilen senetler fiilen işletmeden çıktığından bu senetler üzerindeki tasarruf hakkı bulunmamaktadır. Her ne kadar işletmeler teminata verdikleri senetleri başka senetlerle değiştirme veya krediyi ödemek suretiyle senetleri geri alma imkânına sahip olsalar da bu değişimi yapmadıkları veya krediyi geri ödemedikleri sürece senetli alacaklarını tasarruf değerleri ile değerlendirme imkânına sahip olamazlar. Tasarruf değeri ile değerlendirme yapabilmenin temel şartı, değerlemeye tabi iktisadi kıymeti hiçbir kısıtlama olmaksızın tasarruf edebilme yeteneğinin varlığı ile mümkün olabilir. Özet olarak bankaya teminata verilmiş bir senedi tasarruf edebilme imkânı bulunmadığından söz konusu senedin sahibi için arz ettiği gerçek değere (tasarruf değere) göre değerlemeye tabi tutulması hukuken mümkün değildir. Konuya ilişkin yargı kararlarında tasarruf değeri ile değerlendirme özelliği dikkate alınmaksızın bir değerlendirme yapıldığı anlaşılmaktadır.

3.4. Tahsile Verilmiş Senetler Reeskont Konusu Yapılabilir

Senetlerin tahsil olunmak üzere bankaya ciro edilmesi halinde yapılan ciro hukuken bir temsil cirosu niteliğindedir. Senet üzerindeki bütün haklar aslında mükellefe aittir. Banka bu hakları sırf tahsil için mükellef adına

kullanmaktadır. Öte yandan senedi tahsile veren mükellef tahsil edilene kadar senet bedelini tasarruf etmiş değildir. Senedin tahsil anına kadar mükellefin portföyünde bulunması ile tahsil için bankaya ciro edilmesi arasında bir fark mevcut değildir. Bu itibarla tahsile verilen alacak senetleri değerlendirme gününde henüz tahsil edilmemiş olmak şartıyla reeskont konusu yapılabilir (HUK Danışma Komisyonu'nun 30.12.1976 tarih ve 231 Yayın Sıra No'lu Kararı).

Tahsil için verilen senet temsil cirosuyla verilmekte ve senet üzerindeki bütün haklar mükellefte kalmakta olduğundan tahsile veren açısından herhangi bir kısıtlama olmayacağı için değerlendirme günü itibarıyla tahsil edilmemiş olmaları şartıyla reeskonta tabi tutulabilirler (Karabacak, Koyutürk, 1984, 28).

3.5. Hatır Senetleri İçin Reeskont Hesaplanmaz

Hatır senetleri bir ticari işleme dayanmaksızın karşı tarafa verilen ve karşı tarafın itibarını artırmayı amaçlayan senetlerdir. Ticari bir işlemde kaynaklanmadıkları için hatır senetleri reeskonta tabi tutulmaz. Konuya ilişkin yargı kararlarına göre de hatır senetleri gerçek bir borç alacak ilişkisine dayanmadıklarından vergi matrahını etkilemelerine izin verilemez ve reeskonta tabi tutulmazlar (Danıştay 4. Daire'nin 28.12.1995 tarih ve E: 1994/3228, K: 1995/5901 sayılı kararı).

Şayet ticari karın tespitinde reeskont hesaplanmak suretiyle reeskont faiz giderleri dönem kar zararına yansıtılmış hatır senetleri varsa bu senetlere ait giderlerin mali kara (matraha) kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilave edilmesi gerekir.

3.6. Senet Tutarlarının KDV Kısmı İçin Reeskont Hesaplanmaz

Reeskont ayırmanın şartlarından birisi senedin ticari işlemlere dayanmasıdır. Söz konusu senet karşılığında alacak, hâsılât; borç ise, maliyet unsuru olarak dikkate alınmış olmalıdır. Şayet KDV dahil tutarlar senet tutarının içerisinde yer almakta ise bunun ayrıştırılması ve KDV kısmı için reeskont hesaplanmaması gerekir.

KDV, tahsil eden işletme için bir hasılat veya gelir unsuru değildir. İşletmenin fonksiyonu burada vergi tahsiline aracılıktır. Bu nedenle işletmelerin müşterilerinden olan senede bağlı KDV alacağı için reeskont hesaplanamayacaktır. Eğer senet normal hasılat yanında KDV tutarı da içeriyorsa KDV alacağı ile diğer karşılık ayrıştırılacak, KDV alacağı reeskont işlemine konu edilmeyecektir (Yükü, 2009,. 225)

Örneğin 100.000 TL tutarında ve Katma Değer Vergisi 18.000 TL olan bir mal satışı karşılığında 118.000 TL tutarında bir alacak senedi alınmış ise satış hâsılatı olarak yansıtılan kısım 100.000 TL olacağından reeskontun bu tutar üzerinden hesaplanması gerekecektir. 18.000 TL'lik kısım ise hesaplanan KDV karşılığı olduğundan ticari kazancın eldesi ve idamesi ile ilgili sayılmayacak ve reeskont hesaplamasına dahil edilmeyecektir.

3.7. Avans Niteliğinde Alacaklar İçin Reeskont Hesaplanmaz

Bilindiği üzere ticari kazancın elde edilmesinde tahakkuk esası geçerlidir. Buna göre dönem kazancının tespitinde, gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi; hâsılat gelir ve kârların aynı döneme ait olan ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması gerekmektedir. "Avans, ileride hak edilecek bir istihkaka (mal veya hizmet bedeline) mahsuben alınan veya verilen paralar şeklinde tanımlanabilir" (Maç, 1999, 273).

Avanslar; taahhütleri garanti altına alma, güven ve işin devamlılığı sağlama, gelecekteki fiyat yükselmelerinden etkilenmeme gibi amaçlarla gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ya da verilen değerlerdir.

Bu itibarla niteliği gereği kazancın tespitinde hasılat kaydedilmeyen ve borç sayılmayan avansların reeskonta tabi tutulmadığı gibi değerlemeye tabi tutulması ve aradaki farkın kur farkı gideri olarak kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: 9, No:1 Sayılı Genel Tebliği'nin 26. maddesine göre de avans niteliğindeki alacaklar reeskonta tabi tutulamamaktadır.

Dönem ticari kazancının tespitinde dikkate alınmayan (hasılat yazılmayan) senetlere dönem sonu itibarıyla reeskont hesaplanamayacaktır (Yükçü, 2009. 225).

3.8. Vadeli Satış Kampanyalarında Belge Düzenlenmeksizin Senede Bağlanan Alacaklara Reeskont Ayrılmaz²

Piyasada yaygın şekilde uygulanan çeşitli vadeli satış yöntemleri ile yapılan satışlarda satıcı ile müşterisi arasında ödeme koşullarını, malın teslim tarihini ve diğer bazı şartları belirleyen bir sözleşme yapılmaktadır. Genellikle sözleşmelerde, malın ileri bir tarihte müşteriye teslimi kararlaştırılmakta ve bu süre içinde belirlenen taksit tutarlarının senede bağlanarak tahsiline devam edilmektedir. Bu tür vadeli satışlarda, malın

2 VUK'un 26.01.1993 tarih ve 1993/1 sıra numaralı Genelgesi.

satışına ilişkin hasılat kaydı, malın teslim tarihinde düzenlenen fatura ile kayıtlara intikal ettirilmektedir.

26.01.1993 tarih ve 1993/1 sıra numaralı VUK İç Genelgesinde; uygulanan vadeli satış kampanyalarında, sözleşmenin yapıldığı tarih ile malın teslim tarihi arasındaki süreye tekabül eden alacak senetlerinden vadeleri sonraki döneme isabet edenlerin, satış işlemini gerçekleştiren mükellefler tarafından, dönem sonlarında reeskonta tabi tutulduğu ve bu durumun vergi ziyasına neden olduğunun anlaşıldığı ifade edilmektedir.

Sözü edilen kampanyalı satışlarda sözleşmenin yapıldığı tarih ile mal teslimi arasında geçen sürede alacak senetleri ile tahsil edilen bedeller ile vadeleri sonraki döneme isabet eden senetler, gerçekte sipariş avansı mahiyetindedir ve gerek tahakkuk esası gerekse muhasebede dönemsellik ilkesi gereğince bilânçonun pasifinde "Alınan Sipariş Avansları" ve benzeri hesaplarda izlenmesi gerekmektedir. Çünkü mal veya hizmet teslimi ile satışa ilişkin belge düzenlenmesinin ileri bir tarihte gerçekleştiği bu tür satış işlemlerinde, mal ya da hizmet satışının fiili olarak gerçekleşmemesi nedeniyle satıştan doğan alacağın tahakkuk esası gereğince aktif değerlere hâsılat olarak kaydı mümkün değildir.

Bu itibarla vadeli satış kampanyalarında satışa konu mal veya hizmet bedeline ait belge düzenlenmeksizin senede bağlanan alacak tutarlarından, vadesi gelmemiş alacak senetlerinin dönem sonlarında reeskonta tabi tutulamayacağı hususunun incelemelerde dikkate alınması ve reeskonta tabi tutulan bu tür alacak senetlerinin tespiti halinde, gider kaydedilen reeskont tutarlarının giderler arasından çıkartılarak gerekli tarhiyatın yapılması ve ziyaa uğratılan miktar dikkate alınarak ceza kesilmesi gerekmektedir.

3.9. Finansal Kiralama Kapsamında Alacak ve Borçlar İçin Reeskont Hesaplanmaz

VUK'un 290/2'inci maddesi uyarınca finansal kiralama maddesi kapsamında değerlendirilen borç ve alacak tutarları reeskonta tâbi tutulmaz. Bu itibarla finansal kiralama şirketlerinin bu işlemleri nedeniyle portföylerinde bulunan senetleri ile finansal kiralama yoluyla bir iktisadi kıymeti kiralayan ve kullanan kiracının yine bu işlemlerden kaynaklanan senetlerinin reeskonta tabi tutulmaması gerekmektedir.

Örneğin bir şirket, finansal kiralama yoluyla taşıt kiralamış ve bunun karşılığında finansal kiralama şirketine borç senedi vermiş ise bu borç senetleri nedeniyle reeskont faiz geliri hesaplamayacak, finansal kiralama

şirketi de alacak senetlerinden dolayı dönem kar zararına herhangi bir reeskont faiz gideri yansıtmayacaktır.

3.10. Faktoring Şirketlerine Devredilen Senede Bağlı Alacaklar İçin Faktoring Şirketi Reeskont Ayırır

Faktoring şirketlerine devredilen senede bağlı alacaklar için alacağı devreden kişi değil alacağı devralan faktoring şirketi reeskont ayırabilir. Çünkü faktoring işlemi ile factor adı verilen kuruluş, satış bedelinin vadesinde tahsilini veya istenildiği takdirde vadeden önce belirli bir oranda peşin ödenmesini sağlamak ve tahsilat riskini üstlenmektedir (Özyer,2008, 572).

3.11. Müflisten Olan Alacaklar Reeskonta Tabi Tutulmaz

Müflisten olan alacaklar senede bağlı olsun ya da olmasın eğer gayrimenkul rehni suretiyle teminata bağlanmamışlarsa iflasın açılmasından itibaren vadesi gelmiş alacak olmaktadır. Oysa reeskont uygulanabilmesi için değerlendirme gününde henüz senedin vadesinin gelmemiş olması gerekir (Yılmaz, 2000, 202–203).

İflasın açılması ile alacak muaccel hale geleceğinden senedin üzerinde yer alan vadenin bir önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle, müflisten olan senetli alacaklar için reeskont hesaplanamaz.

3.12. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleriyle İlgili Alacak Senetleri İçin Reeskont

GVK'nın 42'nci maddesine göre; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Buna göre söz konusu işlerle iştigal eden işletmelerin işin bittiği yıldan önceki yıllara ilişkin olarak reeskont hesaplamaları vergi mevzuatı bakımından mümkün değildir. Bilindiği üzere reeskont uygulamasının genel gerekçesi alacak senetlerinin hasılat olarak dikkate alınmış olması ve söz konusu hasılatın bir kısmının vade farkları nedeniyle izleyen dönemlere ait olmasından kaynaklanmaktadır. Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde kar zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilecek ve de bittiği yılın geliri olarak beyan edilecektir.

Örneğin inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden bir şirketin sonraki yıllarda bitecek ve kar zararı işin bitim yılında tespit edilecek olan alacak senetlerini reeskonta tabi tutmak suretiyle işin bitim yılından önceki

yılların dönem kar zararına yansıtılmaları vergi mevzuatı uyarınca kabul edilemez.

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde kazanç tahakkuk esası doğrultusunda oluşturulmadığından tahakkuk esası doğrultusunda oluşmayan bir kazanç için reeskont hesaplamak suretiyle gider kaydı yapmak doğru olmayacaktır.

3.13. Şüpheli Alacaklar İçin Reeskont Hesaplanmaz

Şüpheli alacaklar, VUK' un 322'nci maddesinde alacaklarda ve sermayede amortismanla ilişkin bölüm altında düzenlenmiştir. Senetli veya senetsiz tüm alacaklar için söz konusu maddedeki şartların sağlanması halinde karşılık ayrılması ve giderleştirilmesi mümkündür. Bir alacak şüpheli hale gelmiş ise "Şüpheli Alacak Karşılığı" ayrılmakta ve dönem kar zararına gider olarak yansıtılmaktadır. Şüpheli hale gelmesi nedeniyle karşılık ayrılan alacaklar için reeskont hesaplanması mükerrer gider kaydı yaratacağından mümkün değildir.

Ayrıca şüpheli alacak karşılığı VUK' a göre dava veya icra safhasında bulunan alacaklar için ayrılabilir. Bunun gerçekleştirilmesi için ise genellikle alacağın vadesi geçtiği halde ödenmemiş olması gerekmektedir. İstisnai olarak vadesi henüz geçmese de alacağın şüpheli halinin kesinleşmesi durumunda senetler muaccel hale geleceği için bunlar için de reeskont hesaplanamaz. Bazı durumlarda da muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince karşılık ayrılması gerekebilir ki bu durumda reeskont hesaplanmasına engel teşkil etmektedir.

3.14. Senetli Alacak Ya da Borca Faiz Yürütülmesi Halinde Reeskont Uygulaması (Şeker, 1501).

İşletmelerin senetli alacakları için senette yazılı olan tutarın dışında ayrıca faiz almaları halinde reeskont uygulamasına gidilemez. Aynı durum senetli borçlar için de söz konusudur. Ancak burada uygulanan faiz oranının günün koşullarına uygun bir oran olarak belirlenmesi gerekir. Aksi halde sırf reeskont uygulamasından kaçınmak için çok düşük oranlı bir faiz uygulanması başka vergisel sorunları da beraberinde getirir.

Düşük oranlı faizin özellikle bazı istisnaları olabilir. Söz gelimi bir kamu kuruluşundan olan senetli alacağa düşük oranlı bir faiz uygulanabilir. Bu durumda da reeskont uygulamasına gidilemez (Kızılot, 40)

3.14. Senette Faiz Nispeti Açıklanmamışsa T.C. Merkez Bankası Kısa Vadeli Avans Oranı Esas Alınır

Reeskont işlemlerinde senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır (VUK Madde 281). Senetlerin üzerinde faiz oranı belirtilmediğinde reeskont hesaplamasında, TC Merkez Bankası'nın kısa vadeli avans işlemleri için belirlediği oran esas alınacaktır.

Senette faiz nispeti açıklanmamış olmakla birlikte şayet senedin dayanağını teşkil eden ticari muameleye ait satış sözleşmesinde veya senedin dayanağı olan vesikada (faturada) faiz nispeti açıklanmış ise reeskont hesaplamada bu faiz nispetinin uygulanması senedin değerlendirme günündeki gerçek değerine irca edilmesi için geçerli kabul edilebilir.

Zira, reeskont işlemlerinde amaçlananın senedin değerlendirme günündeki kıymetine irca edilmesi olduğu düşünüldüğünde, bononun dayanağı olan ticari ilişkide uygulanan faiz nispetinin o bononun değerinin tespitinde birinci derecede önemli olması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Kaldı ki, bir senedin gerçek değerinin tespitinde taraflar arasında anlaşılmış bir faizin varlığı halinde başkaca faizlerin aranmasının senedin gerçek değerinin tespit edilmesinde doğru sonuçlar vermeyeceği de aşikârdır. Bu konuda verilmiş bir Danıştay kararı da mevcuttur. Adana 1 No.lu Vergi Mahkemesi'nin Esas No: 991/1107 ve Karar No: 991/1978 kararı yukarıda belirtilen görüşleri destekler mahiyette olup, Danıştay 4. Dairesi Esas No: 1992/1769, Karar No: 1993/5664 Kararıyla söz konusu kararı oybirliğiyle onaylamıştır (Demirtaş, Ünlü, Alpay, 1994, 142).

Senede bağlı alacakların ve borçların değerlendirme günündeki kıymetine irca edilmesi sırasında senet üzerinde faiz nispetinin belli edilmediği hallerde T.C. Merkez Bankası'nın resmi iskonto hadlerinin uygulanması yasal bir zorunluluk olduğu, alacak senetleri ile borç senetlerinin reeskont işlemlerinde uygulanacak iskonto yönteminin de T.C. Merkez Bankası tatbikatına paralellik arz etmesi gerektiği VUK'un 238 Sıra Numaralı Genel Tebliği'nde açıklanmaktadır.

Söz konusu tebliğde T.C. Merkez Bankası'nca uygulanan dış iskonto yönteminin çok uzun vadeler taşıyabilecek senetlerin değerlendirme günündeki kıymetlerinin hesaplanmasında kullanılması teknik olarak mümkün bulunmadığından senede bağlı alacaklara ilişkin değerlendirme işlemlerinin, iç iskonto metoduna göre yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Bu itibarla, mükelleflerin hesap dönemi sonu itibariyle senede bağlı borç ve alacaklarının değerlendirme gününde haiz olacakları kıymetleri $F = A - [A \times 360 / (360 + m \times t)]$ formülüne uygun olarak iç iskonto yöntemine göre hesaplanacaktır. Formülde A senedin nominal (üzerinde yazılı olan) değerini, $[A \times 360 / (360 + m \times t)]$ ise senedin net bugünkü değerini ifade etmektedir. Bu hesaplamada; faiz oranı olarak reeskont işlemlerinde uygulanan faiz oranının değil, kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının esas alınması gerekmektedir.

Tebliğde yer alan $F = A - [A \times 360 / (360 + m \times t)]$ formülü ile aşağıdaki “İç Iskonto Formülü” ve “Peşin Değer Formülü” aynı sonucu vermektedir. Nominal değerden peşin değer (net bugünkü değer) düşülmesi ile faiz tutarına (reeskont tutarına) ulaşılmaktadır. Tebliğde gün sayısı 360 olarak kullanılmıştır. Daha hassas hesaplama için 360 yerine 365 gün kullanılabilir.

$$\text{İç Iskonto Formülü: } F = (A \times n \times t) / 36.000 + (n \times t)$$

$$\text{Reeskont Tutarı} = \frac{\text{Nominal Değer} \times \text{Faiz Oranı} \times \text{Gün sayısı}}{36.000 + (\text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı})}$$

Peşin Değer Formülü:

$$\text{Peşin Değer} = \frac{\text{Nominal Değer} \times 36.000}{36.000 + (\text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı})}$$

$$\text{Reeskont Tutarı} = \text{Nominal Değer} - \text{Peşin Değer}$$

3.15. Yabancı Para Cinsinden Alacaklar ve Borçlar İçin LIBOR Esas Alınır

VUK’ un 280/2’nci maddesine göre; yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.

Buna göre yabancı para cinsinden senetli alacaklar ve borçlar da; senedin vade içermesi, değerlendirme gününde vadesinin henüz gelmemiş olması, bilançoda sunulmuş olması ve ticari kazancın eldesi ve idamesi ile ilgili olması şartlarının tamamının birlikte sağlanması halinde reeskonta tabi tutulabilir. Hesaplamalarda yine iç iskonto formülü kullanılır. Senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan

Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LİBOR) esas alınır. Bu oran T.C. Merkez Bankası veya çeşitli uluslar arası haber ajanslarından (Reuters gibi) edinilebilir.

3.16. Reeskont Geçici Vergi İçin de Hesaplanabilir

GVK'nın 217 Seri No.lu genel tebliğinde belirtildiği üzere VUK' un 280, 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca, yabancı para cinsinden olanlar da dahil olmak üzere, vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar değerlendirme günü kıymetine irca edilebilmektedir. Bu hüküm uyarınca mükellefler, geçici vergiye tabi kazançların tespitinde, isterlerse vadesi gelmemiş senede bağlı borç ve alacaklarını değerlendirme gününün kıymetine irca edebileceklerdir. Geçici vergi açısından reeskont yapılmış olması müteakip geçici vergi dönemlerinde veya hesap dönemine ilişkin kazancın hesaplanmasında da reeskont işleminin yapılmasını gerektirmemektedir. Örneğin, üç aylık kazancının tespitinde bu tür alacak ve borçlarını değerlendirme gününün kıymetine irca etmeyi tercih eden bir mükellef, dilerse altı aylık kazancının tespitinde senede bağlı alacak ve borçlarını değerlendirme gününün kıymetine irca etmeyebilecektir. Geçici vergi uygulaması yönünden senetli alacaklarını değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükelleflerin, borç senetleri için de aynı uygulamayı yapmaları zorunludur (GVK 217 Seri No.lu Genel Tebliğ).

Dönem sonunda reeskont uygulayan bir işletmenin geçici vergi dönemlerinde reeskont uygulaması zorunluluğu yoktur. Bunun aksine geçici vergi dönemlerinde reeskont uygulayan bir işletmenin dönem sonunda reeskont yapma zorunluluğu bulunmamaktadır (Arioğlu, 2000, 45).

Bilindiği üzere alacak senetleri için reeskont hesaplanması mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır. Bu ihtiyarilik gerek geçici vergi dönemleri gerekse dönem sonu uygulamaları için geçerli bir düzenlemedir. Her ikisi açısından da ihtiyariliğin kullanılması mümkündür. Geçici vergi dönemlerinde reeskont hesaplanmamış olması dönem sonunda reeskont hesaplanmasına engel teşkil etmez. Aynı şekilde geçici vergi dönemlerinde reeskont hesaplayan bir mükellefin dönem sonunda ihtiyariliği bu defa reeskont hesaplamama yönünde kullanmasına da bir engel bulunmamaktadır.

4. REESKONT HESAPLAMA VE MUHASEBE KAYITLARINA DAİR ÖRNEKLER

Örnek 1: (A) işletmesinin 31.12.20XX değerlemesinde 100.000 TL tutarında, 10.03.20XX vadeli ve faiz oranı %10 olan alacak senedi bulunmaktadır.

$$F= \frac{\text{Nominal Değer} \times \text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı}}{36.500+ (\text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı})}$$

$$F= \frac{100.000 \times 10 \times 69}{36.500+(10 \times 69)}$$

$$F= 1.855,33 \text{ TL}$$

Buna göre faiz (reeskont tutarı) 1.855,33 TL olarak hesaplanmaktadır. Senedin net bugünkü değeri (değerleme günü olan 31.12'deki değeri) $100.000 - 1.855,33 = 98.144,67$ TL'dir. 1.855,33 TL faiz, gelir tablosuna "reeskont faiz giderleri" olarak yansıtılacak; 100.000 TL alacak senetleri ile 1.855,33 TL alacak senetleri reeskontu 31.12.20XX bilançosunda yer alacaktır.

VUK' un 238 sıra numaralı Genel Tebliğinde verilen iç iskonto formülünde yıldaki gün sayısı 360 olarak alınmıştır. Tabii olarak 360 sayısının kullanılması vergi incelemelerinde sorun teşkil etmez. Yukarıdaki örnekte 365 gün sayısı daha hassas bir sonuç vermesi nedeniyle kullanılmıştır. Örnekte senet üzerinde %10 faiz oranı belirtilmemiş olsa idi, T.C. Merkez Bankası'nın kısa vadeli avans işlemleri için belirlediği faiz oranının esas alınması gerekmektedir.

Gerekli muhasebe kayıtları 31.12.20XX

————— 31.12.20xx —————		
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	1.855,33	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU		1.855,33
————— 31.12.20xx —————		
690 DÖNEM KAR ZARARI	1.855,33	
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ		1.855,33
—————		

TDHP, SPK ve TMS (UFRS) uygulamasında senetli veya senetsiz her nevi alacak için reeskont hesaplamak gerekmektedir. Yukarıdaki örnekteki alacak, şayet senetsiz alacak ise VUK' a göre reeskont hesaplanamayacağı için matrahın tespitinde beyanname üzerinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

31.12.20XX itibariyle reeskont hesaplanması nedeniyle yukarıdaki muhasebe kayıtları yapılacaktır. İzleyen dönemin başında 01.01.20XX tarihinde ters kayıt yapılmaksuretiyle alacak senetleri reeskontu kapatılacak ve alacak senetleri yeniden mukayyet değerlerine taşınacak; reeskont

tutarı bu defa reeskont faiz gelirleri olarak muhasebeleştirilecektir.

Gerekli muhasebe kayıtları (İzleyen Yılda)

—————01.01.20xx—————		
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU	1.855,33	
657 REESKONT FAİZ GELİRLERİ		1.855,33
—————31.12.20xx—————		
657 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	1.855,33	
690 DÖNEM KAR ZARARI		1.855,33
—————		

Örnek 2: (B) İşletmesi 31.12.20XX tarihinde nominal değeri 100.000 TL, vadesi 27.02.20XX ve faiz nispeti açıklanmamış bir alacak senedi için reeskont hesaplamak istemektedir. T.C. Merkez Bankası'nın kısa vadeli avans faiz oranı %18'dir.

$$F = \frac{100.000 \times 18 \times 58}{36.000 + (18 \times 58)}$$

$$F = 2.818,27$$

Buna göre faiz (reeskont tutarı) 2.818,27 TL olarak hesaplanmaktadır. Senedin net bugünkü değeri (değerleme günü olan 31.12'deki değeri) $100.000 - 2.818,27 = 97.181,73$ TL'dir. 2.818,27 TL faiz, gelir tablosuna "reeskont faiz giderleri" olarak yansıtılacak; 100.000 TL alacak senetleri ile 2.818,27 TL alacak senetleri reeskontu 31.12.20XX bilançosunda yer alacaktır.

Örnekte VUK' un 238 sıra numaralı Genel Tebliğinde verilen iç iskonto formülü uyarınca yıldaki gün sayısı 360 olarak alınmıştır. Senet üzerinde faiz belirtilmemiş olması nedeniyle T.C. Merkez Bankası'nın kısa vadeli avans işlemleri için belirlediği faiz oranının esas alınmıştır.

Gerekli muhasebe kayıtları 31.12.20XX

—————31.12.20xx—————		
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	2.818,27	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU		2.818,27
—————31.12.20xx—————		
690 DÖNEM KAR ZARARI	2.818,27	
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ		2.818,27
—————		

Gerekli muhasebe kayıtları (İzleyen Yılda)

—————01.01.20xx—————		
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU	2.818,27	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ		2.818,27
————— 31.12.20xx —————		
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	2.818,27	
690 DÖNEM KAR ZARARI		2.818,27
—————		

Örnek 3: (C) İşletmesi 31.12.20XX tarihinde nominal değeri 100.000 TL, vadesi 15.03.20XX ve senette faiz nispeti %25 olarak açıklanmış olan bir borç senedi için reeskont hesaplaması aşağıdaki gibidir.

$$F = \frac{100.000 \times 25 \times 74}{36.000 + (25 \times 74)}$$

$$F = 4.888 \text{ TL}$$

Buna göre faiz (reeskont tutarı) 4.888 TL olarak hesaplanmaktadır. Senedin net bugünkü değeri (değerleme günü olan 31.12'deki değeri) $100.000 - 4.888 = 95.112$ TL'dir. 4.888 TL faiz, gelir tablosuna "reeskont faiz gelirleri" olarak yansıtılacak; 100.000 TL borç senetleri ile 4.888 TL borç senetleri reeskontu 31.12.20XX bilançosunda yer alacaktır.

Gerekli muhasebe kayıtları 31.12.20XX

————— 31.12.20xx —————		
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU	4.888	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ		4.888
————— 31.12.20xx —————		
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	4.888	
690 DÖNEM KAR ZARARI		4.888
—————		

Gerekli muhasebe kayıtları (İzleyen Yılda)

—————01.01.20xx—————		
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU	2.818,27	
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ		2.818,27
————— 31.12.20xx —————		
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	2.818,27	
690 DÖNEM KAR ZARARI		2.818,27
—————		

Örnek 4: (D) İşletmesi 31.12.20XX tarihinde nominal değeri 100.000 USD, vadesi 31.03.20XX ve faiz nispeti açıklanmamış bir alacak senedi için

reeskont hesaplamak istemektedir. Maliye Bakanlığı'nca açıklanan 31.12. tarihli USD kuru, 1,6 TL, LIBOR %6'dır.

$$F = \frac{100.000 \times 6 \times 90}{36.000 + (6 \times 90)}$$

$$F = 1.477,83 \text{ USD}$$

$$F = 1.477,83 \times 1,6 = 2.364,53 \text{ TL}$$

Buna göre faiz (reeskont tutarı) 2.364 TL olarak hesaplanmaktadır.

Gerekli muhasebe kayıtları 31.12.20XX

————— 31.12.20xx —————		
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	2.364,53	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU		2.364,53
————— 31.12.20xx —————		
690 DÖNEM KAR ZARARI	2.364,53	
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ		2.364,53
—————		

Gerekli muhasebe kayıtları (İzleyen Yılda)

————— 01.01.20xx —————		
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU	2.364,53	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ		2.364,53
————— 31.12.20xx —————		
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	2.364,53	
690 DÖNEM KAR ZARARI		2.364,53
—————		

Örnek 5: (A) A.Ş. 2010 hesap dönemi içinde mal satış işlemi karşılığında yabancı paraya dayalı vadesi 31.03.2011 olan bir alacak senedi almış ve söz konusu senedi alındığı gün itibariyle USD kurunun TL karşılığı olan (1,45X10.000=) 14.500 TL olarak 121 Alacaklar Senetleri hesabına kaydetmiştir. Şirketin ayrıca 8.000 USD tutarında 01.03.2011 vadeli borç senedi bulunmaktadır. Anılan borç senedi (1,40X8.000=) 12.000 TL olarak 321 Borç Senetleri hesabına kaydedilmiştir. 31.12.2010 tarihi itibariyle LIBOR % 6, Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen USD kuru 1.60 TL'dir ve şirket senetlerini reeskonta tabi tutmaya karar vermiştir.

Örnekteki verilere göre kur değerlemesi ve reeskont ayırmaya dair hesaplamalar ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Alacak senetlerinin 31.12.2010 tarihi itibariyle kur değerlemesi:

Alacak senetlerinin 31.12.2010 değeri (10.000X1,6=)	16.000 TL
Alacak senetlerinin kayıtlı değeri	14.500 TL
Kambiyo karları (16.000-14.500=)	1.500 TL

————— 31.12.2010 —————		
121 ALACAK SENETLERİ	1.500	
646 KAMBİYO KARLARI		1.500
————— 31.12.2010 —————		
646 KAMBİYO KARLARI	2.364,53	
690 DÖNEM KAR ZARARI		2.364,53
—————		

Borç senetlerinin 31.12.2010 tarihi itibarıyla kur değerlemesi:

Borç senetlerinin 31.12.2010 değeri (8.000X1,6=)	12.800 TL
Borç senetlerinin kayıtlı değeri	12.000 TL
Kambiyo zararları (12.800-12.000=)	800 TL

————— 31.12.2010 —————		
656 KAMBİYO ZARARLAR	800	
321 BORÇ SENETLERİ		800
————— 31.12.2010 —————		
690 DÖNEM KAR ZARARI	800	
656 KAMBİYO ZARARLARI		800
—————		

Alacak senetleri reeskontu:

$$F = \frac{10.000 \times 6 \times 90}{36.000 + (60 \times 90)}$$

$$F = 147,78 \text{ USD}$$

$$F = 147,78 \times 1,6 = 236,45 \text{ TL}$$

Buna göre faiz (reeskont tutarı) 236,45 TL olarak hesaplanmaktadır.

Gerekli muhasebe kayıtları 31.12.20XX

————— 31.12.20xx —————		
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	236,45	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU		236,45
————— 31.12.20xx —————		
690 DÖNEM KAR ZARARI	236,45	
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ		236,45
—————		

Gerekli muhasebe kayıtları (İzleyen Yılda)

—————01.01.20xx—————		
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU	236,45	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ		236,45
—————31.12.20xx—————		
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	236,45	
690 DÖNEM KAR ZARARI		236,45
—————		

Borç senetleri reeskontu:

$$F = \frac{8.000 \times 6 \times 60}{36.000 + (6 \times 60)}$$

$$F = 79,20 \text{ USD}$$

$$F = 79,20 \times 1,6 = 126,73 \text{ TL}$$

$$F = 79,20 \times 1,6 = 126,73 \text{ TL}$$

Buna göre faiz (reeskont tutarı) 126,73 TL olarak hesaplanmaktadır.

Gerekli muhasebe kayıtları 31.12.20XX

—————31.12.20xx—————		
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU	126,73	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ		126,73
—————31.12.20xx—————		
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	126,73	
690 DÖNEM KAR ZARARI		126,73
—————		

Gerekli muhasebe kayıtları (İzleyen Yılda)

—————01.01.20xx—————		
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU	126,73	
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ		126,73
—————31.12.20xx—————		
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	126,73	
690 DÖNEM KAR ZARARI		126,73
—————		

5. SONUÇ

İşletmelerin alacaklarının ve borçlarının reeskonta tabii tutulması; dönemselik ve tahakkuk esası gereğince hâsılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılmasının tabii bir

sonucudur. Vergi mevzuatı uyarınca reeskont uygulaması sadece senetli alacak ve borçlar için mümkündür; ayrıca söz konusu alacak ve borçların ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekir. Senetli alacaklar için reeskont uygulanması ihtiyari olmakla birlikte, şayet alacak senetleri için reeskont hesaplanmış ise borç senetleri için de reeskont hesaplanması mecburiyeti vardır. Buradaki yaklaşım vergi matrahlarının aşındırılmasının önüne geçmektir.

Senetsiz alacaklar ve borçların yanı sıra alınan ve verilen vadeli çekler, hatırlı senetleri, alınan ve verilen avanslar, senede bağlı katma değer vergisi, finansal kiralama kapsamında alacak ve borçlar, faktoring şirketlerine devredilen senede bağlı alacaklar, müflisten olan alacaklar ve şüpheli hale gelmiş alacaklar için reeskont hesaplanması vergi mevzuatı bakımından mümkün değildir. Vergi yasaları uyarınca reeskont uygulanmaması gereken durumlarda “reeskont faiz giderleri” hesaplanmış ise bunlara ait giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem matrahına ilave edilmesi, “reeskont faiz gelirleri” hesaplanmış ise bunlara ait gelirlerin indirim olarak beyanname üzerinde dönem matrahından tenzil edilmesi gerekir.

KAYNAKÇA

ARIOĞLU, O. (2000) Yabancı Paraların Değerlemesi ve Reeskont Uygulaması, Vergi Dünyası,

DEMİRTAŞ, Ünlü K., ALPAY, İ., (1994) Bonoların Reeskont İşlemlerinde Uygulanması Gereken Faiz Nispeti İle İlgili Bir Görüş, Vergi Dünyası, Sayı: 151, .

KARABACAK, H; KOYUTÜRK, S. (1984) İşletmelerde Vadesi Gelmemiş Olan Alacaklar ve Borç Senetlerine Reeskont Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı 37.

KIZILOĞLU, Ş. “Dönem Sonunda Alacak ve Borç Senetlerine İlişkin Reeskont Uygulaması, Yaklaşım, Sayı: 26.

MAÇ, M. (1999) Kurumlar Vergisi, 3. Baskı.

ÖZYER, M. Ali. (2008) Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 4. Baskı.

SIEGEL, Joel, G., SHIM, Jae K. (2000) Dictionary of Accounting Terms, Barron’s Business Guide, Barron’s Educational Series, Inc., Third Edition.

ŞEKER, S. (1999) Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayıncılık, 4. Cilt.

TÜYSÜZOĞLU, M. (1986) “Vadesi Gelmemiş Senetlerde Reeskont

Uygulaması ve Reeskont Tutarının Hesaplanması”, Vergi Dünyası, Sayı 56.

YILMAZ, K. (2000) Değerleme, 2. Baskı.

YÜKÇÜ, S. (2009) Finansal Muhasebe, Birleşik Matbaacılık, İzmir.

Danıştay 4. Daire’nin 05.02.1985 tarih ve E.No:1982/6020, K. No:1985/886 sayılı kararı.

Danıştay 4. Daire’nin 28.12.1995 tarih ve E: 1994/3228, K: 1995/5901 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 07.04.2000 tarih ve E.1999/448, K.2000/145 sayılı kararı.

Gelir Vergisi Kanunu

GVK 217 Seri No.lu Genel Tebliğ.

HUK Danışma Komisyonu’nun 30.12.1976 tarih ve 231 Yayın Sıra No’lu Kararı.

HUK Danışma Komisyonu’nun 30.12.1976 tarih ve 231 Yayın Sıra No’lu Kararı.

Kurumlar Vergisi Kanunu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No 1

Türk Ticaret Kanunu

Vergi Usul Kanunu

VUK 173 Seri No.lu Genel Tebliğ.

VUK’ un 26.01.1993 tarih ve 1993/1 sıra numaralı İç Genelgesi.

BÖLGESEL KALKINMADA MUHASEBE VE MUHASEBECİLERİN ROLÜ***

Doç. Dr. Ganite KURT*

Yrd. Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA**

ÖZET

Bu çalışmanın amacı son yıllarda Dünya’da ve Türkiye’de ivme kazanmış olan bölgesel kalkınma planlarında muhasebenin ve muhasebecilerin önemini açığa kavuşturmak ve bölgesel kalkınmada muhasebe meslek örgütlerinin potansiyel rollerini tartışmaktır. Bu çalışmaya göre, muhasebe örgütlerinin bölgesel kalkınmaya temel katkıları beşeri sermaye’nin geliştirilmesi, sosyal ve çevresel raporlama hakkında farkındalık yaratılması, girişimciliğin yaygınlaştırılması, mesleki paydaşların sorunlarının çözülmesi ve bölgeselleşmede sermaye yapısının uluslararasılaşması konularında olabilir. Muhasebenin kendisi ise işletmeler için ürettiği geleneksel faydalar olan kaliteli finansal bilgilerin meydana getirilmesi, kurumsal yönetimin oluşturulması ve sosyal-çevresel sonuçların raporlanması ile bölgesel kalkınmaya katkılar sağlayabilir. Diğer taraftan, bölgesel kalkınma süreci ile muhasebe paydaşlarının “bölgesel muhasebe” tartışmalarına girmesi uygun görülmemekte, Türkiye’de yürütülmekte olan mevcut ulusal muhasebe sistemi ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının takip edilmesi önerilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bölgesel Kalkınma, Muhasebe, Muhasebeciler.

1.Giriş

Ekonomik yapılar değerlendirilirken –sonsuz sayıda bileşen arasından en önemli parametrelerin başında gelen kalkınma, ekonomik gelişmişlik seviyeleri ne olursa olsun tüm beşeri birimlerin en belirgin temel amaçlarından biridir (Işık,2009:853). Bir taraftan küreselleşen ekonominin getirdiği olumsuzluklarla birlikte, geleneksel yukarıdan aşağıya kalkınma politikalarının başarısızlığının ortaya çıkması, devam eden kalkınma yaklaşımlarının sorgulanmasına neden olmuş (Çetin, 2007:153), diğer

* Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Öğretim Üyesi, ganitekurt@gmail.com

** Gümüşhane Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi, h_yayla@hotmail.com

*** Bu makale, ASMMMO tarafından 03-07 Mart 2010 tarihinde yapılan VII MUVMS. Muhasebe Uygulamalar ve Vergi Mevzuat Sempozyumunda bildiri olarak sunulmuştur.

tarafından, doğal ve toplumsal kaynakların dünya üzerinde dağılımı, mutlak anlamda eşitlik arz etmediğinden, gelişmenin de dengeli bir süreçten geçmediği gerekçesiyle (Arslan, 2005:276; Dinçer vd.,2003:8) sosyal ve ekonomik gelişmeler kalkınma anlayışını makro ölçekten mikro ölçüğe indirirken, kent ve bölgeler yeni kalkınma anlayışının sürükleyici unsurları durumuna gelmiştir. Böylece, bölgesel gelişme konusu artan ölçüde önemli gündem maddeleri arasında yer almaya başlamıştır (Dinçer ve Özaslan, 2004:1). 1950'lerden sonra başlayan bu yeni süreçte, bölgesel dengesizliklerin ulusal ekonomik kalkınmanın ve endüstrileşme olgusunun temel nedeni olduğu varsayımı başlamış ve bölgesel dengesizliklerin ortadan kaldırılması ile sosyal ve ekonomik kaynaklardan en yüksek faydanın sağlanması kalkınma planlarının temel amaçları haline gelmiştir (Barrios ve Strobl,2009:575). Bununla birlikte, katılımcı toplum ve ekonominin hayata geçirilmesi için hayati önem taşıyan dayanışma, çeşitlilik, hakkaniyet ve öz-yönetim değerleri (Albert, 2008:17) kalkınma amacına ulaşmadaki temel ilke, mevcut kaynak ve imkanların en rasyonel ve verimli şekilde kullanılmasını sağlayacak şekilde ele alınmıştır.

Güncel anlamda, kalkınma girişimlerinde kamu yönetimi dışında bulunan güçlerin katkısını da almak önemli hale gelmiş, sosyal ve ekonomik kalkınmada yerel toplulukların ve sivil toplum kuruluşlarının kalkınmaya katkı sağlayacak faaliyetler geliştirmesinde teşvik edici kamusal yaklaşımlar sergilenmeye başlanmıştır. Bütün dünyada kamu yönetimi alanında büyük bir reform süreci yaşandığı bu günlerde (Rogers, 2006) kurumsal bölge yapılanmaları olan Bölgesel Kalkınma Ajansları küresel rekabetin ve kalkınma girişimlerinin önemli bir aktörü konumuna gelmektedir. Son dönemlerde, dünyadaki gelişmelere paralel olarak Türkiye'de de yerel kalkınma girişimleri ivme kazanmıştır (DPT, 2006:47). Merkez örgüt yapısına sahip olan Türkiye'de, merkezde yoğunlaşan ekonomik ve sosyal faaliyetler, bölgelerarası gelişme farklılıklarını ortaya çıkarmış, dengesizlikler yaşanmasına neden olmuş, bölgelerin ekonomik etkinliklerini, nüfus dağılımını, kentlerin, çevrenin ve doğal yapının bütünlüğünü bozmuş, kalkınmanın ekonomik ve sosyal maliyetlerini yükseltmiştir (Arslan,2005:276). Genel anlamda, "bölgelerarası farklılık" olarak ifade edilebilecek bu tespit, bütünlük arz eden bir ulusal coğrafya içerisinde bazı bölgelerin diğerlerine göre iktisadi, sosyal ve kültürel yönden daha fazla gelişmesi ve faktörlerin coğrafi farklı şekilde yoğunlaşması şeklinde açıklanmaktadır (Davies ve Hallet, 2002; Dinçer vd., 2003). Ülkeler arasında gelişmiş, gelişmekte olan ve az gelişmiş gibi tanımlamalarla nitelenen gelişmişlik farklılıkları, ülkelerin farklı yörelerinde de ortaya

çıkılmaktadır. Türkiye'nin son dönem kalkınma planlarında; bölgesel gelişme politikalarının uygulanmasında; sürdürülebilirlik, bölgelerarası bütünleşme, sosyal ve ekonomik dengelerin sağlanması, yaşam kalitesinin iyileştirilmesi, fırsat eşitliği, kültürel gelişme ve katılımcılık ilkelerinin esas alınacağı önemle belirtilmiştir (Dinçer ve Özasan, 2004:1). Türkiye'de yerel ve bölgesel kalkınmada kamu, özel kesim ve sivil toplum kuruluşları arasında işbirliğini geliştirmek, kaynakların etkin kullanımını sağlamak, yerel dinamikleri ve içsel potansiyeli harekete geçirerek bölgesel gelişmeye yeni bir ivme kazandırmak üzere, Düzey 2 bölgeleri esas alınarak Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında hazırlanan Kanun 2006 yılında yürürlüğe girmiştir (DPT, 2006:47).

Bu çalışmanın amacı bölgesel kalkınmanın sağlanmasında muhasebe'nin ve muhasebecilerin (geniş anlamda muhasebe meslek örgütlerinin) doğrudan ve dolaylı katkılarının neler olabileceğini tespit etmek ve kalkınmada edinecekleri potansiyel rolleri tartışmaktır. Muhasebe ve kalkınma ilişkisi son yıllarda bilimsel literatürü meşgul etmesine rağmen (Civelek ve Durukan, 2001; Mutlu,2007) henüz muhasebenin ve muhasebecilerin bölgesel kalkınmadaki etkinliğine yeterince çalışma ele alınmamıştır (Hewings, 1983). Birkaç temel nedenden dolayı bölgesel kalkınmada muhasebenin ve muhasebecilerin rolünün tartışılması önemlidir. Birinci olarak, en temel anlamda, sosyal ve ekonomik kurumların ve faaliyetlerin ölçülmesi, değerlendirilmesi ve denetlemelerinde muhasebeyi ve muhasebecileri konumlandırmadan ilgili süreçlerin arzulan amaçlara ulaşması mümkün değildir. Kalkınma politikalarının başarılı olması aynı zamanda, piyasa mekanizması içinde dağıtılan kaynakların, daha adil bir biçimde paylaşımına da bağlıdır ki muhasebe ve muhasebe meslek mensuplarına muhasebe bilgisi ve tekniği aracılığıyla bu sürecin ölçülmesi, değerlendirilmesi ve denetlenmesi konusunda önemli bir rol düştüğü gerçektir. İkinci olarak, Türkiye genelinde en iyi ve yaygın örgütlenmiş meslek örgütlerinden biri olarak Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) sadece ekonomik olarak değil aynı zamanda sosyal olarak ta bölgesel kalkınma sürecinin en etkili olabilecek aktörlerinden birisidir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler bölgesel kalkınmaya perspektif oluşturacak, performans değerlendirmesine izin verecek, kalkınmışlık parametrelerine alt yapı sağlayacak ekonomik verilerin elde edilmesini sağlayacak faaliyetlerin (işletmelerin kuruluşu, kayıt edilmesi ve faaliyet sonuçlarının ortaya koyulması) yürütülmesinin yanında meslek örgütlerinin tüzel kişiliği aracılığıyla sosyal kalkınmaya yönelik projeler de geliştirebilirler.

Son olarak, bilindiği üzere, serbest muhasebeciler kalkınma planlarının itici gücü olan “girişimcilğin” teşvik edilmesinde ve yaygınlaştırılmasında önemli bir referans grubudur. Muhasebecilerin, ekonominin kalbi olarak nitelendirilebilecek KOBİ'lere olan yakınlıkları ve girişim fikri olan gerçek ve tüzel kişilerin ilk olarak onların kapılarını çaldığı gerçeği, muhasebecileri bölgesel kalkınmanın diğer aktörler ile birlikte, bölgesel rekabet gücünün artmasının temel organizasyonlarından birisi olma sorumluluğuna itmektedir.

Şüphesiz ki muhasebecilerin kalkınmadaki rollerini bir makale konusu yaparak tamamen aydınlatmak mümkün değildir. Biz burada genel bir bölgesel ve sürdürülebilir kalkınma portresi çizerek, özellikle ülkemizdeki muhasebe meslek örgütlerinin bölgesel kalkınmanın başarılı olması için edineceği rollere yönelik temel bir bakış açısı ortaya koymaya çalışacağız. Bu çalışmanın amacının gerçekleştirilmesi için muhasebenin ve muhasebecilerin kalkınmadaki rolünü irdelemek üzere bundan sonraki bölümde bölgesel kalkınma kavramı açıklanmaya çalışılmış, temel kalkınma terimleri tanımlanmış ve Türkiye ile dünyadaki kalkınma akımları tartışılmıştır. Üçüncü bölümde bölgesel kalkınmanın güncel felsefesine paralel olarak muhasebenin, bireysel anlamda muhasebecilerin ve muhasebe meslek örgütlerinin bölgesel kalkınmada edinebilecekleri roller detaylı olarak ele alınacaktır. Üçüncü bölüm, muhasebe örgütlerinin ve muhasebecilerin beşeri sermayenin geliştirilmesindeki konumlarını, sürdürülebilir bir ekonomin sağlanması için teknik ve sosyal olarak ne gibi tedbirler alabileceklerini, bölgesel kalkınma perspektifi ile yeniden yapılanma potansiyellerini, bu yeni süreçte Küçük ve Orta Boy İşletmelere (KOBİ) olan katkılarını, bölgesel kalkınma ivmesinin problemlerin çözümünde hangi fırsatları sağlayabileceğini ve bölgesel kalkınma planlamalarının muhasebeciler açısından potansiyel istihdam olanaklarını tartışmaktadır. Çalışma sonuç ve öneriler bölümüyle son bulmaktadır.

2. Bölgesel Kalkınma: Tanım, Kapsam ve Gelişim

Kalkınmanın özünde bulunan temel güdü insanoğlunun daha mutlu ve yüksek refah seviyesinde yaşamasını mümkün kılmaktır. İnsanın ilişkili olmadığı herhangi bir coğrafi birimde kalkınmanın düşünülmesi ve planlanması mümkün değildir. Sinemillioğlu (2009:249) Todaro'dan (1994) yaptığı alıntı ile kalkınmanın özünü üç temel olgu ile açıklamaktadır: Bunlar, insan yaşamının sürdürülebilirliği, insanın kendine saygı duyması ve bunun sürekliliği, üçüncü olarak ise, seçebilme şansına sahip olma olarak tanımladığı özgürlük. Genel olarak ekonomik büyüme ve kalkınma

kavramları ise birbirine bağlı ancak farklı özellik ve tanımlamalara sahiptir. Büyüme makro ekonomik göstergelerde meydana gelen rakamsal genişlemeyi ifade ederken, kalkınma ekonomide gerçekleşen bir yapı değişimini ifade etmektedir (Işık, 2009:853). Bununla birlikte, büyüme'den farklı olarak, kalkınma sadece ekonomi ile ilişkili olmayıp aynı zamanda sosyal, çevresel ve kültürel içeriğe de sahiptir.

Kalkınma planlarında bölgeselleşmenin başlaması farklılıklara, eşitsizliklere ve dengesizliklere dayanan beşeri ve ekonomik coğrafyaların ortaya çıkması ile ilgilidir. Bölgelerarası gelişmişlik farklılıkları, sanıldığı gibi sadece az gelişmiş ülkelerin sorunu değildir ve şiddeti değişse de hemen her ülkenin yapısında görülmektedir (Örnek olarak İran için Afrakhteh, 2006; Avustralya için Woodhouse, 2006; Fas için Haas, 2006; Fransa için Rogers, 2006 görülebilir). Çoğu ülke dengeli bir kalkınmayı sağlayamamış ve doğal bir merkez etrafında yoğunlaşan ekonomik ve sosyal faaliyetlerin ortaya çıkardığı sorunlarla mücadele etmek zorunda kalmıştır (Arslan, 2005:276; Tutar ve Demiral, 2007:65).

Sanayileşme süreci ile birlikte, Avrupa ülkelerinin hızlı büyüme sürecine girmeleri, bölgeler arası farklılıkları arttırmış, ikinci dünya savaşının yıkıcı etkileri ve teknolojik gelişmeler sonucu bölgelerarası farklılıklar daha da belirginleşmiştir (Oksay ve Kubar, 2007:204). 1960'lı yıllarda standartlaşmış teşvik sisteminin esas alındığı devlet destekli Keynesyen bölgesel politikaların, dünyada bir çok az gelişmiş bölgede istihdam ve geliri arttırmaya yardımcı olsa da, gelişmiş bölgelere kıyasla verimliliği arttırmakta etkili olmadığı görülmüştür (Tutar ve Demiral, 2007:66). 1970'li yıllardan sonra artan küreselleşme eğilimleri, ekonomik kalkınmanın ve bölgesel gelişmenin itici gücü olarak yerel dinamiklerin önemini arttırmış ve yerel kalkınma yaklaşımları kalkınma anlayışında merkezi bir öneme sahip olmuştur (Dinçer ve Özaslan, 2004:9). Bu yeni ortamda ülkelerden ziyade bölgeler önem kazanarak küresel rekabetin temel unsuru haline gelmeye başlamışlar ve bölgelerin uluslararası alanda giderek önem kazanmasıyla yatırım çekme, tanıtım faaliyetlerini yürütme, bölgedeki aktörler arası işbirliği ve eşgüdümü sağlama gibi faaliyetleri üstlenen Bölgesel Kalkınma Ajansları da özellikle 1990'lardan sonra yaygınlaşmıştır (Özer, 2007/2008:390). Dinçer vd. (2003:7) kalkınma düşüncesindeki değişimin güncel anlamda geldiği noktada çok boyutlu bir amaç taşıdığına ifade etmektedirler. Fert başına geliri artırmanın kalkınma amaçlarından sadece birisi olduğunu ifade eden Dinçer vd. (2003), sürdürülebilir gelişmenin önemli bir boyutu olan yaşam kalitesini yükseltmek; daha iyi

sağlık hizmetleri ve eğitim olanakları, kamu yaşamına daha fazla katılım ve temiz bir çevre gibi daha farklı amaçları içerdiğini vurgulamışlardır. Bunun yanında ülkelerin sürdürülebilir gelişme anlayışı doğrultusunda daha iyi sonuçlar alması, birbiriyle uyumlu, bütünleşmiş politika setlerini gerekli kılmakta ve bu süreçte geniş toplumsal katılım, toplumsal motivasyon ve kurumsal ortamlar son derece önem taşımaktadır. Kuramsal yaklaşımlar, dünya ekonomisinde son 25-30 yılda gerçekleşen değişimleri, temelde, fordizmden, post-fordizme geçiş ve adem-i merkezileşme süreci olarak nitelenmektedir (Taş,2008:8). Post-fordizm kuramı içe dönük sanayileşme modelinin yerine ihracata yönelik, esnek üretim teknolojilerinin ağırlıklı olduğu ve yerel girişimcileri ön plana çıkaran sanayileşme modelinin baskın olduğu görüşüne dayanmaktadır.

Daha öncede belirtilmiş olduğu gibi merkezi yönetimlerin misyon edindiği ve yukarıdan-aşağıya etkili olduğu kalkınma yaklaşımları yerini yerel, bölgesel ve küresel paydaşlarla etkileşim ve yönetim halinde olan kalkınma modeline bırakmaktadır. Özellikle yeni bölgesel gelişme paradigması çerçevesinde, bölgesel gelişmenin sağlanması için tasarlanmış bir araç olarak değerlendirilebilecek Kalkınma Ajansları, bölgesel kalkınma uygulamalarına ilişkin kararların ve politikaların katılımcı bir yapı içerisinde bölgede yaşayanlar (özellikle kilit aktör ve paydaşlar) tarafından alındığı ve uygulandığı yerinden yönetim ve bölgesel strateji tasarım kurumlarıdır (DPT, 2008:18). Etkin bir şekilde faaliyet gösteren Bölgesel Kalkınma Ajanslarının kalkınmaya sağlayacakları katkıları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Uğuş, 2006):

- *Bölgelerde endüstriyel ağların gelişmesini sağlayacaklardır,*
- *Endüstri demetlerinin üniversitelerle işbirliği içinde çalışmasını sağlayarak, iş yaşamından kopuk faaliyet gösteren üniversiteleri endüstriyel faaliyetlerin içine çekeceklerdir,*
- *Yoğun araştırmalar ve fizibilite çalışmalarıyla bölgelerin gerçek potansiyellerini tespit edecekler ve bölgeye en uygun endüstri kolunun gelişmesini teşvik edeceklerdir,*
- *Bölgelerdeki KOBİ'lere piyasa hakkında bilgi sunabilecekler, böylelikle gelişmekte olan ülkelerin ortak sorunlarından olan 'sınırlı bilgi' problemini ortadan kaldıracaklardır,*
- *Bölgelerindeki ekonomiyi geliştirmelerinin, KOBİ'lere destekte bulunarak büyümelerini teşvik etmelerinin ve yabancı sermaye çekmelerinin sonucu olarak bölgede işsizlik seviyesini azaltacaklardır,*

- *Sosyal gelişmeye yönelik uygulamalarıyla bölge ekonomisinin gelişmesinden ziyade 'kalkınmasını' sağlayacaklardır.*

Kalkınma ajanslarının faaliyetleri ve performansları, bölgesel stratejik planlara, paydaşlar arasındaki güç ilişkilerine, ajans çalışanlarının vizyonlarına ve liderlik özelliklerine göre farklılıklar gösterecektir (Sotara, 2009). Bununla birlikte, kalkınma ajansları yapı olarak birbirlerinden farklı niteliklere sahip olsalar da benzer amaçların, ilkelerin ve standartların sağlanması ve özellikle dengersizliklerin giderilmesi için ortak projeler hazırlamak ve yerel programlar geliştirmek için şebekeler (network) halinde birleşme sürecine girmişlerdir (EURADA, buna iyi bir örnek olarak gösterilebilir, www.eurada.org). Türkiye'de de kalkınma ajanslarının ilke ve standartları Devlet Planlama Teşkilatının koordinasyonunda belirlenmiştir.

Adaylık aşamasında olduğumuz Avrupa Birliği'nde (AB) de bölgesel dengelerin sağlanması konusu önem taşımaktadır (Keleş [1998] ve Mengi'ye [1998] bakınız). Bilindiği üzere AB, özellikle gelir dağılımı ve istihdam açısından ülkeler ve bölgeler arasındaki farklılıkların azaltılmasına büyük önem vermekte (DPT, 2005:5) ve birlik üyesi ülkelerdeki bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, mekansal ve sosyal uyumu sağlamak için bu amaç doğrultusunda bütçesinin üçte birini oluşturan fonlar (Yapısal Fonlar ve Uyum Fonu) yoluyla geniş finansal olanaklar sağlamaktadır (Dinçer vd., 2003:3; DPT,2005:5). Bunun yanında, EURADA (Bölgesel Kalkınma Ajansları Birliği - The Association of Regional Development Agencies), EBN (Avrupa İş ve Yenilik Merkezi Ağı - European Business & Innovation Centre Network) ve MEDA (Avrupa Akdeniz İşbirliği Programı - Euro-Mediterranean Partnership) gibi bölgesel kalkınma odaklı kuruluşlarla Avrupa coğrafyası çerçevesinde sosyo-ekonomik ve kültürel yakınlaşmayı gerçekleştirmeyi hedeflemektedir. Bu bağlamda, bölgesel kalkınmaya son derece önem veren AB bünyesinde, ekonomik birliğin güçlendirilmesi, dengeli bir kalkınma için farklılıkların azaltılması ve daha az gözetilen geri kalmış bölgelerin kalkındırılması amaçlanmıştır (Pınar ve Arıkan, 2003:95).

AB'ye katılım sürecinde önemli bir aşamaya geldiğimiz şu günlerde, gerek AB'ye üye ülkeler ve Türkiye arasında, gerekse Türkiye'nin kendi içerisinde bölgeler arasında ciddi ölçüde ekonomik ve sosyal gelişmişlik farklılıkları ve kalkınma sorunları bulunmaktadır. Özellikle Doğu Karadeniz, Doğu Anadolu ve Güneydoğu Anadolu bölgeleri gelişmişlik indeksleri ele alındığı takdirde önemli kalkınma sorunları ile karşı karşıyadırlar. Bu ve benzeri bölgelerin içinde sosyal ve ekonomik kaynakların dağılımında

ve kullanımında ortaya çıkan kutuplaşmaların üstesinden gelebilmek için Türkiye, 40 yıldır uygulamakta olduğu teşvik sistemine dayalı bölgesel gelişme politikalarını terk ederek, yeni bir uygulamaya geçmektedir (Dede, 2009:2). Türkiye’de kalkınma planları, 1960’lı yıllarda planlı dönemle birlikte başlamış ve bölgeler arasındaki farklılıkları gidermek amacıyla kalkınmada öncelikli yöreler ve teşvik uygulamalarını içeren beş yıllık kalkınma planları şeklinde uygulanmıştır (Oksay ve Kubar, 2007:204). Her ne kadar Türkiye’de bugüne kadar ulusal kalkınma programları öngörülmüş olsa da bölgesel kalkınma modelleri çok yabancı değildir. Daha önce spesifik ihtiyaçlara yönelik olarak Güneydoğu Anadolu Projesi (GAP), Doğu Karadeniz Bölgesel Gelişme Planı (DOKAP) ve Doğu Anadolu Projesi (DAP) gibi bölgesel kalkınma programları yürütülmüştür. Dokuzuncu Kalkınma Planında (2007-2013) ulusal gelişmeye ilişkin olarak “*bölgesel gelişme*” kavramı önemli bir yere sahiptir. Dokuzuncu Kalkınma Planı döneminde istikrar içinde büyüyen, gelirini daha adil paylaşan, küresel ölçekte rekabet gücüne sahip, bilgi toplumuna dönüşen ve AB’ye üyelik için uyum sürecini tamamlamış bir Türkiye vizyonu için gelişme eksenlerinden bir tanesi de bölgesel gelişmenin sağlanması olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda, bölgesel gelişimin sağlanmasına yönelik olarak bölgesel gelişme politikasının merkezi düzeyde etkinleştirilmesi, yerel dinamiklere ve içsel potansiyele dayalı gelişmenin sağlanması, yerel düzeyde kurumsal kapasitenin artırılması, kırsal kesimde kalkınmanın sağlanması olarak dört adet eksen belirlenmiştir (DPT,2006:4). Ulusal düzeyde bölgesel gelişme stratejisinin öncelik alanları olarak; insan kaynaklarının güçlendirilmesi ve özellikle kendi hesabına çalışma potansiyellerinin artırılması, mevcut ve yeni kurulacak KOBİ’lerin desteklenmesi ve şebeke tarzı etkileşim örgütlenmeleri biçiminde işbirliği-ortaklık potansiyellerinin yükseltilecek, kolektif düzeyde rekabet etme güçlerinin artırılması, yeni yatırımların gerçekleşmesi ve kentsel yaşam kalitesinin yükseltilmesi açısından önem taşıyan fiziki ve sosyal altyapı yatırımlarının desteklenmesi, kırsal alanda ekonomik faaliyet çeşitliliğinin sağlanması, yerel katılımı artıracak ortak girişim alanlarını geliştirecek ve yerel ekonomik gelişmeye yerel aktörlerin kolektif müdahalesini düzenleyecek yeni yerel yönetim modelleri ile kurumsal yapının güçlendirilmesi olarak belirlemiştir (DPT, 2005:8).

Tutar ve Demiral’ın (2007) “Yerel Ekonomilerin Yerel Aktörleri” olarak nitelendirdikleri kalkınma ajanslarının Türkiye’de ulusal düzeyde koordinasyonundan Devlet Planlama teşkilatı sorumludur. 25.01.2006 tarih ve 26074 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında 5449 sayılı kanun ile

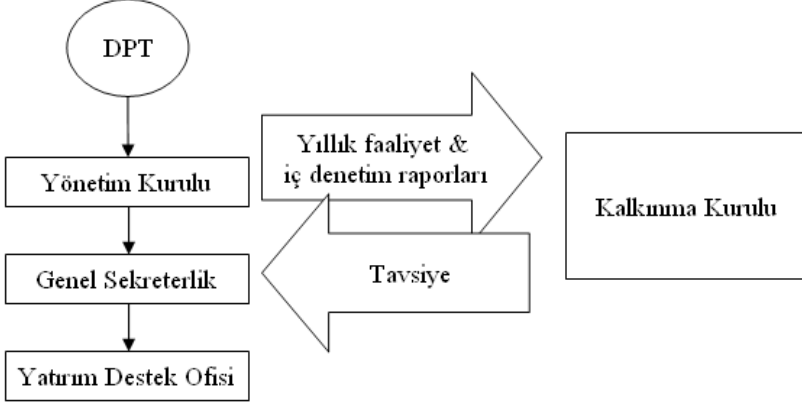
İstatistikî Bölge Birimleri Sınıflandırmasına göre 26 adet kalkınma ajansı oluşturulmuştur.



Harita-1: Türkiye’de Kalkınma Ajansları <http://www.dpt.gov.tr/bgyu/kalkinmaajans/image001.jpg> (erişim:20/02/2010)

Kalkınma ajanslarının amacı 5449 sayılı kanunun birinci maddesinde “*kamu kesimi, özel kesim ve sivil toplum kuruluşları arasındaki işbirliğini geliştirmek, kaynakların yerinde ve etkin kullanımını sağlamak ve yerel potansiyeli harekete geçirmek suretiyle, ulusal kalkınma plânı ve programlarda öngörülen ilke ve politikalarla uyumlu olarak bölgesel gelişmeyi hızlandırmak, sürdürülebilirliğini sağlamak, bölgeler arası ve bölge içi gelişmişlik farklarını azaltmak*” olarak belirlenmiştir. İlgili kanunun 5. maddesinde de ajansı görev ve yetkileri arasında -kısaca- yerel yönetimlerin plânlama çalışmalarına teknik destek sağlamak, bölge plân ve programlarının uygulanmasını sağlayıcı faaliyet ve projelere destek olmak, bölge plân ve programlarına uygun olarak bölgenin kırsal ve yerel kalkınma ile ilgili kapasitesinin geliştirilmesine katkıda bulunmak ve bu kapsamdaki projelere destek sağlamak, bölgesel gelişme hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak; kamu kesimi, özel kesim ve sivil toplum kuruluşları arasındaki işbirliğini geliştirmek, ajansa tahsis edilen kaynakları, bölge plân ve programlarına uygun olarak kullanmak veya kullandırmak, bölgenin kaynak ve olanaklarını tespit etmeye, ekonomik ve sosyal gelişmeyi hızlandırmaya ve rekabet gücünü artırmaya yönelik araştırmalar yapmak, yaptırmak, başka kişi, kurum ve kuruluşların yaptığı araştırmaları desteklemek, bölgenin iş ve yatırım imkânlarının, ilgili kuruluşlarla işbirliği halinde ulusal ve uluslararası düzeyde tanıtımını yapmak veya yaptırmak, bölge illerinde yatırımcıların, kamu kurum ve kuruluşlarının görev ve yetki alanına giren izin ve ruhsat işlemleri ile diğer idarî iş ve işlemlerini, ilgili

mevzuatta belirtilen süre içinde sonuçlandırmak üzere tek elden takip ve koordine etmek olarak belirlenmiştir. Kalkınma ajanslarının teşkilâtı yapısı ise Kalkınma kurulu (danışma organı), Yönetim kurulu (karar organı), Genel sekreterlik (icra organı) ve Yatırım destek ofislerinden oluşmaktadır. Aşağıdaki şekilde kalkınma ajansları organlarının çalışma şekli yansıtılmaya çalışılmıştır.

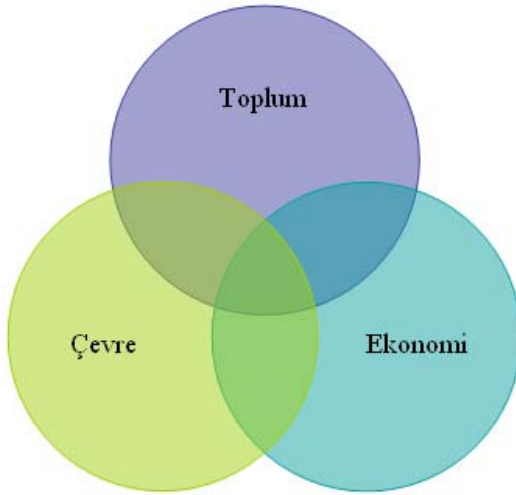


Şekil-I: Kalkınma Ajansı Organları

Bölgesel kalkınma planlarının ülkemizde ve dünyada en anahtar içeriklerinden bir tanesi de sürdürülebilirliktir. Sosyal ve çevresel duyarlılık uluslararası protokoller ve kamusal gönüllülük esasına bağlı olarak Türkiye’de de olmak üzere kalkınma politikaları ve stratejilerinin önemli unsurlarından bir tanesini oluşturmaktadır (Örnek olarak UNFCCC verilebilir - United Nations Framework Convention on Climate Change - www.unfccc.int). Sürdürülebilir kalkınmanın içeriği üzerine açık bir tanım yapılamadığı gibi, söz konusu kavram politikaları belirleyen grupların geliştirmeyi arzuladıkları stratejilere göre değişkenlik arz etmektedir (Counsell ve Houghton, 2006:921). Ancak, bütün tanımların temelinde “kaynakların bugünkü ihtiyaçlara yetmesini sağlarken, gelecek kuşakların da kendi ihtiyaçlarını karşılayabilme imkanını ellerinden almamak” düşüncesi yatmaktadır (Mutlu,2007:182). Bunun yanında, ekolojik bir kavram olarak sürdürülebilirlik, ekonomik büyüme ve insan iyiliğinin (well-being), bütün sistemleri temeli olan doğal kaynaklara bağlı olduğunu kabul eder (Sinemillioğlu,2009:252). Sürdürülebilir kalkınma, mevcut büyümenin sürdürülemezliği, bugünün ihtiyaçlarını karşılayarak, tüm insanların asgari bir refah seviyesine kavuşturulması ve yoksulluğun yok edilmesi; gelecek kuşakların da yaşam ve refahını güvence altına almaya çalışmak ve bu çalışmalar sırasında çevre üzerindeki baskının, uygarlığı tehdit etmeyecek

bir seviyede tutmak şeklinde üç temel üzerine kuruludur (Başkaya, 1994; Mutlu, 2007:182). Counsell ve Haughton'a (2006:922) göre (Birleşik Krallık tabanlı bir tanım olarak) sürdürülebilir kalkınmanın aynı anda sağlamayı hedeflediği dört amacı olmalıdır. Bunlar;

- Herkesin ihtiyacını karşılayan sosyal ilerleme,
- Etkin olarak çevrenin korunması,
- Doğal kaynaklarının sağ duyulu kullanımı,
- Yüksek ve istikrarlı ekonomik büyüme seviyesidir.



Şekil-II: Sürdürülebilir Kalkınmanın Küresel Bileşenleri

3. Bölgesel Kalkınmada Muhasebe'nin ve Muhasebecilerin Rolü

3.1. Bölgesel Kalkınmada Muhasebe'nin Rolü

Tuy vd.'nin (<http://www.ilo.org/public/turkish/region/eurpro/ankara/publ/ilokamu.pdf>) değişen işgücü piyasasında kamu istihdam hizmeti adlı raporlarında, ekonominin yönünün artık çok uluslu şirketler tarafından belirlendiği ve çok uluslu şirketler ile, küçük şirketler arasındaki ilişki ulusal ve uluslararası ortaklıklar biçimini aldığı ve bu nedenle profesyonel liderliğe, iyi belirlenmiş hedeflere ve finans piyasaları ile iyi ilişkilere sahip oldukları sürece belirli alanlarda uzmanlaşmış küçük şirketlerin yükselebileceği bir ortam bulunduğunun altı çizilmektedir. Bu tespit hem muhasebenin günümüzde işletmecilikte konumlandırılması hem de bölgesel kalkınmada muhasebenin rolünün netleştirilmesi açısından son derece kritiktir. Artık ne ulusal nede bölgesel anlamda yalın ve yerli bir muhasebeden bahsetmek

mümkündür. Muhasebe, artık işletmelerin uluslararası mal ve sermaye piyasalarının yönelimlerine göre şekillenmekte ve yerli işletmelerin uluslararası işletmelerle olan ilişkilerini düzenleyecek içeriğe sahip olmaktadır. Bu nedenle, bölgesel kalkınma ivmesi ile başlayan, istatistiki verilere göre Türkiye'nin kalkınma bölgelerine ayrılması süreci, bu bölgeler özelinde yeni muhasebe uygulamaları arayışlarını tartışmaya açmak için gerekli değildir. Ulusal ölçekte yürütülmeye devam edilecek olan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartlarının bölgeler özelinde kullanılmaya devam etmesi DPT ve ilgili kuruluşlar tarafından performans değerlendirmesine ve bölgelerarası karşılaştırma yapılmasına izin verecek, bu yolla ulusal ve uluslararası düzeyde planlamalarının rasyonelleşmesini olanaklı kılacaktır. Bununla birlikte ihracat ve uluslararası yatırımların bölgesel kalkınmada her geçen gün artan önemi muhasebecilerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) ve KOBİ Standartlarına daha fazla yönelmelerini ve UFRS'nin uygulamasında uzmanlaşmalarını zorunlu kılacaktır.

5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanunda bölgesel kalkınma ajanslarının görevlerinden bir kısmı (madde-5), yönetim, üretim, tanıtım, pazarlama, teknoloji, finansman, örgütlenme ve işgücü eğitimi gibi konularda, ilgili kuruluşlarla işbirliği sağlayarak küçük ve orta ölçekli işletmelerle yeni girişimcileri desteklemek olarak belirlenmiştir. Ajansların teknik desteğinin yanında, bölgesel kalkınmanın önemli ve itici araçlarından biri olan küçük ve orta ölçekli işletmelerle, yeni girişimcilerin desteklenmesi ve desteklenen bu birimleri başarıya ulaşmasında önemli unsurlarından birisi de kuşkusuz muhasebe bilgilerinin kullanılmasıdır. Bu açıdan, bölgesel kalkınmada muhasebeye düşen rol, genel muhasebe perspektifiyle, kaliteli finansal bilgilerin üretilmesi, kurumsal yönetimin oluşturulması, sosyal sorumluluk muhasebesinin öne çıkarılması olarak değerlendirilebilir.

Bilindiği üzere muhasebe ve raporlama sisteminde değerlendirme sorunları, muhasebe kayıtları dışında bırakılan işlem ve faaliyetler, yaratıcı muhasebe uygulamaları şirketlerin bilançolarının bozulmasına dolayısıyla kaliteli bilgi üretilmesine engel teşkil etmektedir (Coşkun,2008,108). Ayrıca Türkiye'de KOBİ'ler vergiye dayalı finansal rapor hazırladıkları için finansal tabloları finansal pozisyonlarının göstermekten uzaktır. KOBİ standartları ise bilgi temelli rapor ürettikleri için bölgesel ve ulusal bazda işletmelerin performanslarının ölçümünde iyi bir parametre olacaktır (Kurt ve Öztürk, 2008:50). KOBİ'ler için uluslararası kabul görmüş etkin

bir finansal raporlama sistemi, finansal performanslarını ölçmede olduğu kadar, dış kaynak temininde önemli bir rekabet avantajı sağlayarak borçlanma maliyetlerinin düşürülmesine de katkı sağlayacaktır. KOBİ'lerin bölgesel ve uluslararası piyasalara ve gelecekte borsaya açılması, şeffaf, karşılaştırılabilir kaliteli finansal bilgilere sahip olması ile mümkün olacaktır. Bu da uluslararası muhasebe standartlarına uyum ile sağlanacaktır.

Girişimcilik başarısızlıklarının en önemli nedenlerinden birisinin kötü yönetim olduğu görüşü kurumsal yönetimin öne çıkmasına neden olmuş ve bilimsel literatürdeki bir takım çalışma kurumsal yönetimin işletme başarıları üzerindeki olumlu etkisini ispatlamıştır (Aaboen vd., 2006 ve Hoskisson vd., 2004 görülebilir). Bu nedenle KOBİ'lerinde geleneksel işletme yönetiminden kurumsal işletme yönetimine geçmesi ve kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Genel olarak kurumsal yönetim, eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri çerçevesinde işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasına, işletme ile ilgili tüm menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin geliştirilmesine ve menfaat sahiplerinin haklarının korunmasına, işletmenin finansal tablolarının şeffaflığının ve güvenilirliğini sağlanmasına yönelik bir anlayış olarak tanımlanabilir. Finansal tabloların güvenilirliğini sağlamada son derece önemli olan şeffaflık ilkesi uluslararası standartlarda kurumsal raporlama ve bağımsız dış denetim ile mümkündür. Dolayısıyla KOBİ'lerde kurumsal yönetim anlayışının oluşturulması için muhasebe uygulamalarında, standartlara uyum, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve denetim mekanizmasının etkin kullanımı ile sağlanacaktır.

Kurumsal yönetimin Türkiye'deki kuramsal üst yapısını sağlayan kurumlardan olan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurumsal yönetim ilkelerini dört bölüm altında toplamıştır (SPK, 2005). İlk bölümde, pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkına, genel kurula katılım ve oy verme hakkına, kar payı alma hakkına ve azınlık haklarına ayrıntılı olarak yer verilmektedir. İkinci bölümde, kamunun aydınlatılması ve şeffaflık kavramları ile ilgili prensipler yer almaktadır. Üçüncü bölüm, menfaat sahipleri ile ilgilidir. Bu bölümde şirket ile menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yönelik prensipler yer almaktadır. Ayrıca çevreye, tüketiciye, kamu sağlığına ilişkin düzenlemeler ile etik kurallara uyulması ve bu konulardaki politikaların kamuya açıklanması hususu ile ilgili sosyal sorumluluk ilkesi yer almaktadır. Dördüncü bölümde ise, yönetim kurulunun fonksiyonu, görev ve sorumlulukları, faaliyetleri, oluşumu ile yönetim kuruluna sağlanan mali haklar ve yönetim kurulunun faaliyetlerinde yardımcı olmak üzere kurulacak komitelere ve yöneticilere ilişkin prensipler yer almaktadır.

Bir taraftan son yıllarda yoğunlaşan küresel ısınma, iklim değişikliği ve çevre kirliliği gibi tartışmalara, diğer taraftan menfaat sahiplerinin işletmelerin parasal ölçütleri yanında parasal olmayan ölçütlerini de başarı unsuru olarak görmeye başlamalarına paralel olarak hem muhasebe uygulamalarında hem de muhasebe akademisinde sosyal ve çevresel raporlama son derece önem arz eden bir konu haline gelmiştir (Örnek olarak Guthrie vd., 2008; O'Dwyer ve Owen,2005; Sumiani vd.,2007). Günümüzde kurumsal yönetim ilkelerini benimsemiş ve sosyal sorumluluk uygulamalarına önem veren işletmelerin büyük çoğunluğunun, sürdürülebilir kalkınmayı desteklemek amacıyla sosyal ve çevresel raporlamaya büyük önem verdiği görülmektedir. Oysaki ülkemizde sosyal ve çevresel raporlama ile ilgili olarak hem uygulamada hem de muhasebe literatüründe önemli açıklar bulunmaktadır (Gelişmekte olan literatür için Kaya, 2006 ve Lazol vd., 2008 örnek olarak görülebilir). Büyük muhasebe ve denetim işletmeleri haricinde yeterince sosyal ve çevresel raporlama donanımı bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir yok denecek kadar azdır.

1970'li yıllarda özellikle Batı ülkelerinde giderek önem kazanmaya başlamış olup günümüzde bu kavram birinci dünya ülkelerinde endüstriyel karar verme aşamasının bir parçası olarak sabitlenmeye (Lazol vd., 2008:62) başlamış olan çevresel raporlama kavramı, bir işletmenin çevre ile ilgili faaliyetlerini, işletme içindeki ve dışındaki ilgili çıkar gruplarına mevcut mali tablolar aracılığıyla veya bağımsız bir rapor halinde gönüllü olarak sunması işlemidir (FEE, 2000:3; Kaya, 2006:98). Sosyal (sorumluluk) raporlama(sı) ise geleneksel finansal raporlamanın kapsamını toplumsal fayda yönünde genişletmekte ve bu raporlama menfaat sahiplerine, geleneksel finansal konularda hesap vermenin ötesinde işletme sorumluluklarının genişletilmesi anlamını taşımaktadır (Başar ve Başar,2006:215). Özellikle işletmelerin topluma ve toplumsal yaşamın sürdürülebilir olmasına yönelik yaptığı katkıların ve aynı zamanda yol açtığı olumsuzlukların yer aldığı sosyal raporlar, sosyal sorumluluk kavramı gereği tüm toplum çıkarlarını gözetmek durumunda olan muhasebe bilgi sistemlerinin içine dahil edilmelidir (Özkol vd., 2005:143).

Yukarıdaki tanımlardan ve mevcut durumdan yola çıkarak, hali hazırda Türkiye'de sürdürülebilir (çevresel veya sosyal) raporlama ve muhasebe ne işletmeler açısından zorunluluk arz etmektedir ne de sürdürülebilir (çevresel veya sosyal) raporlamanın ve muhasebenin teknik olarak nasıl kullanılabileceği üzerinde bir müşterek sağlanmıştır. Oysaki bölgesel

sürdürülebilir kalkınma performansının sağlıklı ölçülebilmesi için her boyuttaki işletmeye ait çevresel maliyetler, sosyal çıktılar, sayısal kirlilik verileri gibi sosyal ve çevresel bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca günümüzde işletme içi ve işletme dışı menfaat sahiplerinin –yukarıda da bahsedilmiş olduğu gibi- işletmeleri değerlendirme hassasiyetleri sadece işletme faaliyetlerinin finansal yönüne bağlı değil aynı zamanda işletmelerin kar amacı gütmeyen potansiyelleri, sağladıkları hizmet kalitesi, çevreye gösterdikleri duyarlılık, risk yönetimi mekanizmaları gibi finansal olmayan ölçütlere de bağlıdır. Bu nedenle ilgili parametrelerinde somutlaştırılması ve anlamlı şekilde işletme paydaşlarına sunulması gerekir. Kuşkusuz bu sürecin mutfağında da diğer bütün işletmecilik bilgilerinde olduğu gibi yine muhasebecilerin bulunacaktır.

3.2.Bölgesel Kalkınmada Muhasebecilerin Rolü

Günümüzde KOBİ ve yerel girişimciliğe dayanan ve yerel potansiyeli harekete geçirerek bölgesel gelişim sağlamaya çalışan, yabancı sermaye yatırımlarını çekmeyi ve dünya ekonomisinde üstünlük elde etmeyi hedefleyen ve merkezi politiklardan ziyade özel sektör ve yerel girişimciyi esas alan bir bölgesel kalkınma anlayışına işaret edilmektedir (Özer,2007/2008:393). Bu nedenle muhasebeciler kişisel beceri ve yeteneklerini bölgesel kalkınmanın bu çalışmada sözü edilen ve edilmeyen amaçları ve araçları ile uyumlu hale getirmekle de görevlidirler. En genel anlamda, ulusal pazarlarla birlikte küresel pazarlarda çalışabilecek, esnek üretim sistemlerine ve yalın-katılımcı organizasyonlara hakim, farklı kültürlerle uyum gösterebilecek, yerel sosyal ve ekonomik potansiyeller hakkında bilinçli ve sektöründe rekabetçi muhasebecilere ihtiyaç duyulacaktır.

Bölgesel kalkınmayı sağlamak amacı ile kurulan bölgesel kalkınma ajanslarının stratejik girişimleri beş ana grupta toplanmaktadır (Hughes, 1998: 620):

- Finansal yardım veya destek sağlanması.
- Yeni yatırım alanlarının ortaya çıkarılması.
- KOBİ'lere danışmanlık yapılması.
- Bölgenin uzun vadeli kalkınma hedeflerinin belirlenmesi.
- Sosyal alandaki gelişmelere katkı sağlanması.

Yukarıda sıralanan girişimlere bakıldığında, bölgesel kalkınmanın başarıya ulaşmasında girişimcilere vereceği kararlarda, yol gösterecek, finansman, muhasebe, pazarlama, hukuk ve mühendislik gibi farklı bilim dallarında

eğitim görmüş, bilgili ve deneyimli “kurmaylara” gereksinmesi vardır (Civelek ve Durukan, 2001:4). Muhasebe meslek mensupları bu beş alanda da etkin bir şekilde görev üstlenebilirler. Çünkü girişimcinin fonlarının sağlanması ve bu fonların etkin bir biçimde kullanılması, doğru yapılacak fizibilite çalışmayla mümkün olacaktır. Bu tip çalışmalarda ise finansal verilerin ortaya konulması muhasebecinin görevidir. Girişimcinin, faaliyetlerinin sonuçlarının somut olarak saptanabilmesi, bu sonuçların değerlendirilebilmesi, paydaşlarına –proje ve diğer- hesap verilebilmesi için muhasebe meslek mensubunun vereceği bilgiye ihtiyaç vardır. Aynı zamanda girişimcinin finansal performansını ölçme görevi de muhasebecinindir.

Bölgesel kalkınmanın yukarıdaki bölümlerde belirtilmiş olan ilkeleri doğrultusunda, muhasebecilerin önümüzdeki yeni süreçte kayıt tutma, beyanname hazırlama ve finansal sonuç tabloları üretme gibi rutin faaliyetlerinin yanında müşavirlik rollerinin de artacağı ve anahtar politika yapıcılarının açısından önemli hale geleceği beklenebilir. Katılımcılık ilkesi doğrultusunda devletin planlama mantığının merkezilikten yerelleşmeye yönelmesi, bölgelerde ve yerelde yaşayan yatırımcı, girişimci ve yöneticilerin daha fazla danışmanlık mekanizmasına başvurması ile sonuçlanacaktır. Bu bağlamda, ekonomik danışmanlık ve finansal analiz alanları içinde bulunan konularda muhasebe meslek mensuplarının daha fazla donanımlı hale gelmesi gerekmektedir. KOBİ’lerin projeler ile yaşamlarını sürdürmeleri noktasında proje fikrinin ortaya çıkması, projenin hazırlanması, projenin sürdürülmesi ve sonuçlandırılması konularında muhasebecilere düşen görevler daha fazla artacaktır. Kısacası, muhasebe meslek mensupları danışmanlık hizmeti yapma ve özellikle “sorunları projelendirme” hususunda kendilerini geliştirmelidirler. Buna bağlı olarak, muhasebeciler bölgesel sorunların ve çözüm önerilerinin tartışıldığı kalkınma kurullarını ve kalkınma ajanslarının stratejik hareketlerini yakından takip etmek zorundadırlar. Kuşkusuz bunun en etkin yollarından bir tanesi de kalkınma kurullarına etkin katılımın sağlamasıdır. Muhasebe kamuoyunda da burada yapmış olduğumuz yorumlara benzer bir bakış açısı bulunmaktadır. IFAC bünyesinde oluşturulan, Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Firmaları Çalışma Grubu (Small and Medium Practices Task Force), muhasebeciler için gelecekte gerçekleşmesini bekledikleri üç temel ihtiyacı şu şekilde sıralamıştır: müşteri odaklı olma ihtiyacı, sermayeye karşı küresel olarak rekabet etme ihtiyacı ve özümsemiş bilgiyi stratejik varlık olarak benimseme. Muhasebeciler; bölgesel kalkınma sürecinde ya çok sayıda mükellefle kayıt ağırlıklı çalışılacak ya da az sayıda mükellefle danışmanlık ağırlıklı çalışacaktır (Uzay, 2004:243)

Girişimcilikle ilgili çağdaş ve genel yönelimler (yenilik ve iş geliştirme gibi) hakkında da muhasebecilerin daha fazla vizyon sahibi olması gerekmektedir. Bu vizyonun sağlanmasında ve mesleğin kalkındırılmasında muhasebecilerin –proje paydaşlarıyla birlikte- üniversitelerle ve üniversitelerin sürekli eğitim merkezleri ile işbirliği yapmaları çok önemlidir (Bramwell ve Wolfe, 2008; Zilahy ve Huisingh, 2009). Kuşkusuz bu seviyede ilişkilerin kurulması bireysel anlamda muhasebecilerin değil muhasebe meslek örgütlerinin görev ve sorumluluğunda olacaktır.

3.3. Bölgesel Kalkınmada Meslek Örgütlerinin Rolü

Beşeri Sermaye

Diğer kalkınma modellerinde olduğu gibi, bölgesel kalkınmada da en önemli belirleyicilerin başında beşeri sermaye gelmektedir. Küresel ekonomik rekabet çerçevesinde sosyal ve ekonomik kalkınma için sadece endüstrileşme isteği yeterli olmayıp, bunun ötesinde entelektüel sermaye, ileri teknoloji ve bunu kullanabilecek eğitilmiş işgücü ve bilgi içerikli ürünler geliştirmek, ülkelerin hak ettikleri yeri almaları için koymaları ve gerçekleştirmeleri gereken hedefler olmalıdır (Urfalıoğlu ve Seyfullahoğulları, 2004:209). Bu bağlamda, yaklaşık 80.000 meslek mensubu ile tüm Türkiye'ye yayılmış muhasebe meslek örgütleri, hem bölgesel kalkınmanın ihtiyacı olan beşeri sermayenin sağlanmasında hem de seviyesinin yükseltilmesinde önemli roller üstlenmiştir ve üstlenecektir. Günümüzde TÜRMOB'a bağlı birçok meslek odası meslek mensuplarına verdikleri eğitim seminerleri, konferans ve sempozyumların yanında süreli ve süresiz yayınlar ile kalkınmanın ihtiyacı olarak sürekli eğitimin gereğini yerine getirerek, beşeri sermayenin gelişmesine anlamlı katkılar yapmaktadırlar. Daha çok mesleki konularla ilgili sürdürülen bu eğitim ve bilgilendirme çalışmaları mesleğin ihtiyacı olan teknik bilginin dışına çıkarak bölgesel kalkınmanın dinamikleri ile daha yoğun ilişkilendirilmeli ve bir önceki bölümde değinilen konulara da katma değer sağlayacak nitelikte yeniden ele alınmalıdır. Bölgesel potansiyellere, yerel sosyo-ekonomik gerekçelere ve bölgelerin stratejik nedenlerine bağlı olarak farklı bölgelerde bulunan meslek odalarının farklı alanlarda eğitim vermeleri ve meslek mensuplarına bölgesel anlamda bilgi içeriği sağlamaları da olağan karşılanmalıdır.

Türkiye'de muhasebeciler üzerinde yapılmış herhangi bir entelektüel sermaye ölçümü bulunmamaktadır. Muhasebecilerin entelektüel sermayelerinin düzeyi belirlenip, bölgesel kalkınma perspektifi ile

bölgelerarası ve bölge içi farklılıklar mutlaka tespit edilmeli ve muhasebe mesleğinin ülkemizdeki beşeri sermayenin sosyal ve ekonomik boyutları ortaya koyulmalıdır. Bu yolla, meslek mensuplarının küresel ve yerel ölçekte problemlerinin tespit edilmesi ve bu problemlerin çözümünüyle ilgili projelerinin üretilmesi mümkün olacaktır. Bununla birlikte, serbest muhasebecilerin buldukları bölgelerde Gayri Safi Milli Hasıla'ya olan doğrudan ve dolaylı katkıları, ekonomik ve sosyal yeniliklere paydaşlıkları, bölgesel ve bölgelerarası girişimciliğe öncülükleri, muhasebecilerin sağladıkları vergisel katma değer gibi konular da aydınlatılmak üzere mutlaka muhasebe meslek örgütlerinin ajandasına alınmalıdır.

Muhasebeciler ve muhasebe büroları sadece muhasebe kayıtlarının tutulduğu ve finansal raporların hazırlandığı yerler değil aynı zamanda meslek adaylarının staj yaptığı, bir diğer ifadeyle geleceğin muhasebecilerinin eğitsel ve sosyal formasyon kazandıkları alanlardır. Bu nedenle, muhasebe bürolarının maddi ve maddi olmayan eğitim potansiyellerinin geliştirilmesi, muhasebe örgütlerinin ve muhasebecilerin bölgesel ve ulusal düzeyde beşeri sermayenin gelişimindeki önemli katkılarından birisi olacaktır. Bu durum aynı zamanda muhasebe meslek örgütlerinin üzerindeki iş yükünü hafifletecek ve meslek adaylarının eğitim süreci merkezilikten uzaklaşarak muhasebe bürolarına yönelecektir.

Yenilikçilik ve ekonomik gelişme arasında doğru orantılı bir ilişkinin varlığı ve doğrudan ve dolaylı olarak bilgi üretiminin ekonomik faaliyetlerin yönünü değiştirdiği gerçeği (Howells, 2005) muhasebe örgütlerinin teknolojik gelişme ve Araştırma-Geliştirme ile yakından ilgili olmalarını gerekli kılmaktadır. Teknolojik gelişmeler aracılığı ile bilgiye ulaşmanın son derece kolaylaşmış olduğu bir dönemde yeni ve kaliteli bilginin üretilmesi de çok önemlidir. Bu nedenle, muhasebe meslek örgütleri bünyesinde meslekle ilgili ve farklı disiplin altyapılarından oluşan bireylerin oluşturduğu bölgesel Araştırma-Geliştirme birimleri faaliyete geçirilmelidir. Sözü edilen Araştırma ve Geliştirme birimleri hem bölgesel tabanlı olarak mesleki sorunlara bilgisel çözümler üretmeli –ki bu ilerleyen bölümlerde ele alınacaktır- hem de beşeri sermayenin geliştirilmesinde sürekli eğitim mekanizmalarına katkılar yapmalıdırlar.

Meslek örgütleri sadece muhasebe meslek mensuplarına hizmet eden Sivil Toplum Kuruluşları olarak değil aynı zamanda farklı paydaşların işbirliği ile girişimciler, araştırmacılar, bilim insanları ve hatta çocukların gelişimlerine de hizmet eden niteliklerde faaliyetlerde de bulunmalıdırlar. Meslek örgütlerinin yeni bilginin üretilmesi ve ilgili projelerin geliştirilmesinde

lokomotif role sahip üniversitelerle işbirliği yapması bu sürecin en önemli unsurlardan birisidir. Meslek örgütleri yürüttükleri projelerde kentlerinde ve bölgelerinde bulunan üniversitelerle sağlayacakları paydaşlık çerçevesinde hem kendi projelerinin daha sağlıklı ve kaliteli yürütülmesini temin edebilirler ve hem de bölgesel kalkınmaya önemli katma değerler sağlayabilecek çıktılar üretebilirler.

Bölgesel kalkınma sürecinde, bölgeselleşmenin potansiyellerine bağlı olarak farklı bölgelerde bulunan meslek örgütlerinde birbirinden farklı beklentiler ve ihtiyaçlar ortaya çıkacaktır. Bunun en somut örneği, kalkınma ajansları ve ilgili kurumların ortaya koydukları bölgesel kalkınma stratejilerine bağlı olarak, muhasebe meslek mensuplarının ihtisaslaşması olarak ifade edilebilir. Bölgelerin içsel potansiyelleri gereği bölgeler arasında kalkınmada öncelikli sektörlerin birbirlerinden farklılıklar göstermesi ve bölge muhasebecilerinin var olan sektörlerin ve/veya potansiyel sektörler hakkında yeni eğitim süreçlerine girmek durumundadırlar. Örnek olarak, geçtiğimiz süreçte spesifik bir kalkınma vizyonu olarak “Doğu Karadeniz Turizm Odaklı Kalkınma Master Planı” açıklanmış bulunmaktadır. Bu anlamda ilgili bölgedeki muhasebecilerin bugüne kadar bölgelerinde çok nadir olarak tanık oldukları turizm işlemleri ile daha fazla karşı karşıya kalacakları beklenmektedir.

Meslekte beşeri sermaye'nin geliştirilmesi yolunda meslek mensuplarının sanat, felsefe ve sosyal yeteneklerinin geliştirilebileceği bir takım çalışmalar ve atölyelerde hayata geçirilmelidir. Bilimsel literatür göstermektedir ki sosyal sermayenin gelişmişlik düzeyi uzun dönemli bölgesel kalkınma açısından bir itici güç niteliğindedir (Woodhouse, 2006). Özellikle sosyal sermayenin bireyleri ve grupları üretken kılmaları, kalkınmanın temellerinden biri olarak varsayılmaktadır (Woodhouse, 2006:85).

Sürdürülebilirlik

Muhasebe meslek mensuplarının bölgesel kalkınma sürecinde aktif olarak ilgilenmeleri gereken bir diğer alan da –yukarıda muhasebeciler için ele alınmış olduğu gibi- sosyal ve çevresel muhasebe ve raporlamadır. Bir taraftan ulusal düzeyde DPT planları sürdürülebilirlik konusunun önemini genel bir çatı ile belirlemekte diğer taraftan birçok uluslararası nitelikte hibe ve kredi sağlayan kuruluş (Dünya Bankası gibi) gelişmekte ve kalkınmakta olan ülkelere yönlendirecekleri fonların yoğun olarak bu kapsamda olacağını beyan etmektedir. En azından, şimdilik, bu konu serbest muhasebeciler arasında farkındalık yaratmak amacıyla bir dizi

toplantı, konferans ve sempozyum ile gündeme getirilmelidir. Çünkü yakın bir zamanda politika yapımcıları ve işletme çevreleri –yukarıdaki ve diğer gerekçelerle- muhasebecilerden sürdürülebilirlik raporlarını daha fazla talep edeceklerdir. Kaya (2006:42) Piet’den (2000:4) yaptığı alıntıyla muhasebecilerin (muhasebe örgütlerine genelleyerek) çevresel tartışmalardaki rolünü aşağıdaki gibi özetlemektedir:

- Çevreye zarar verici faaliyetlerin tanımlanmasını sağlamak,
- Neyin ne için denetleneceğini ortaya koyarak yeni çevresel denetim yöntemlerinin geliştirilmesine yardımcı olmak,
- Çevresel raporlama standartlarına uyumun izlenmesi,
- Çevresel karar verme, yönetim sistemlerini değerlendirme gibi denetim hizmetlerine katkı sağlamak,
- Çevresel raporlama ve çevre muhasebe sisteminin geliştirilmesine katkı sağlamak,
- Hizmet içi eğitim sürecine çevre bilincinin de katılması.

Sürdürülebilirlik raporlarının yanında, muhasebe meslek örgütleri tarafından iş yerinde (muhasebe bürolarında) sürdürülebilirliğin sağlanmasına yönelik bütüncül bir projenin başlatılabilmesi için bölgesel kalkınma süreci çok zamanlıdır. “Sürdürülebilirlik” kapsamında, bürolardaki atık kağıtların yeniden ekonomiye kazandırılmasının yanında, hazırlanacak farklı çevre ve toplum dostu projelerle atık olarak nitelendirilebilecek birçok materyalin muhasebe bürolarında dönmesi sağlanabilir, akıllı enerji kullanımı ve tüketimi gibi projelerle üretken olmayan birçok maliyet üretken hale dönüştürülebilir, tele-konferans ve video görüşmeleri üzerinde odaklanan projelerle büro çalışanları ve büro müşterileri arasındaki ulaşım maliyetleri azaltılabilir. Bunun yanında mesleğin yapısal biçimiyle de ilgili olarak; muhasebe bürolarının mesai saatleri yeniden gözden geçirilip gün ışığından daha fazla faydalanılabilecek saatler düzenlenebilir. Örnek olarak, Ankara’da Mart ayında ortalama olarak gün ışığı 5:30’da başlamasına rağmen muhasebe bürolarında mesai daha geç vakitlerde başlamaktadır. Mesai başlangıcının günün aydınlanma vakitlerine çekilmesi elektrik giderlerinin minimize edilmesi ve dolayısıyla muhasebe bürolarının karlılığının artırılması yönünde de bir sonuç doğuracaktır.

Bölgesel Yapılanma

5449 sayılı kanunu takiben Devlet Planlama Teşkilatının kalkınma ajansları aracılığı ile bölgesel anlamda yeniden yapılandırılması sürecine muhasebe

meslek örgütlerinin de ayak uydurması, özelliklede muhasebe örgütlerinin *anahtar politika yapıcılarına* yakın olması açısından son derece önemlidir. Muhasebe meslek örgütlerinin ülkelerindeki bölgesel sosyal ve ekonomik yeniden yapılanmaya paralel politika geliştirmelerinin en çarpıcı örneğini İngiltere ve Galler muhasebe meslek örgütü olan ICAEW'in (Institute of Chartered Accountants of England & Wales – İngiltere ve Galler Serbest Muhasebeciler Enstitüsü) gösterdiğini ifade etmek mümkündür. ICAEW İngiltere'deki bölgesel yapılanma gelişmeleri paralelinde örgütünü yeniden yapılandırma yoluna gitmiştir. Birleşik Krallıkta Northern, North West, Yorkshire & Humber, Wales, West Midlands, East Midlands, East England, South West, South East, London ve Scotland olmak üzere enstitünün 11 adet bölgesel ofisi faaliyet göstermekte olup bunların dışında ICAEW'in dünyanın çeşitli yerlerinde uluslararası ofisleri de bulunmaktadır. ICAEW web sitesinin tanıtım sayfasında (www.icaew.com) bu yeni yapılanmanın en önemli gereksinimini “anahtar politika yapıcılarına”, kamu yönetimine ve işletmelere yakın olmak olarak ifade edilmektedir.

TÜRMOB'un da TR düzey 26 kalkınma ajansının artık yeni aktörler ve anahtar oyuncular olduklarını varsayarak, bölgesel örgütlenme modeline göre yeniden yapılanması tartışmaya açılmalıdır. En azından, kısa vadede kalkınma ajanslarının kuruluşuna konu olan 5449 sayılı kanunda belirtilen bölgeler için o bölgeleri oluşturan il örgütlerini temsil edecek meslek mensuplarından oluşan bölgesel komiteler oluşturulabilir.

Meslek örgütlerinin yeniden yapılanması ile oluşacak bu yeni süreçte, muhasebe meslek örgütünü ve muhasebecileri buldukları bölge ile sınırlandırılma gibi bir yaklaşım kesinlikle söz konusu olmamalıdır. Muhasebecilik, coğrafi sınırları olmayan küresel bir meslektir. Bölgesel yapılanma ile yeni anahtar oyunculara yönelik pozisyon alacak olan meslek örgütü, diğer yandan küresel politikalar belirleyip Türkiye'de edinmiş olduğu tecrübeleri bahsedilen coğrafi sınırların dışına çıkarmalıdır. Özellikle Türkiye'ye komşu ve muhasebe birikimi gelişmemiş olan ülkelere ve bölgelere yönelik mesleki tecrübelerin aktarılması, o ülkelere yönelik mesleki eğitimlerin geliştirilmesi, yurtdışındaki muhasebe örgütleri ile ortak projeler geliştirilmesi ve o ülkelerde muhasebecilerimize yeni iş ve istihdam alanları yaratılması vizyonuna sahip olunmalıdır. Bununla birlikte TÜRMOB'un daha fazla uluslararasılaşması ve dünyadaki diğer ülke örgütlerini de üye olarak kabul etmesinin zemini tartışılmalıdır.



Harita-II: ICAEW'in Bölgesel Yapısı

Mesleki Sorunların Çözümü

Kalkınma Ajansları ve kalkınma ajanslarının sağlayacak olduğu kaynaklar, mesleki problemlerin çözümü için bir fırsat olarak nitelendirilmelidir. Meslek odaları sürdürülebilir odaklı ve kalkınma ajanslarının kuruluş gerekçeleri ile ilişkili olarak tanımlanmış sorunları üzerinden projeler üretip bu projelere kalkınma ajansları aracılığı ile fon sağlayabileceklerdir.

Muhasebe meslek örgütlerinin bölgesel kalkınmaya sadece mesleki bilginin ve potansiyellerin örgüt içindeki ve dışındaki paydaşlara aktarılmasıyla katkı sağlamaları beklenmemelidir. Mesleki bilgi ve potansiyellerin aktarılması aracılığıyla paydaşlara katkı sağlamanın yanında, mesleğin kendisinin ve muhasebecilerin de kalkındırılması son derece önem taşımaktadır. Muhasebe mesleğinde iş tatmini ve muhasebe bürolarının hizmet kalitesinin artırılması gibi konular da muhasebe meslek örgütlerinin projelendirmesi gereken mesleki sorunlardır. Bu konulara Türkiye'deki bilimsel literatürde (Yayla ve Cengiz, 2006; Yayla, 2007) değinilmiş olsa da henüz meslek örgütlerinin gündemindeki yerini tam olarak işgal etmemiştir. Oysaki konu ile ilgili bilimsel çalışmalar, muhasebe bürolarında

sosyal anlamda hoşnutsuzlukları ve yetersizlikleri de dile getirmekte ve ortalama ve ortalamanın altındaki sosyo-ekonomik parametrelerin acil olarak yukarıya çekecek politikaların geliştirilmesini önermektedir.

Girişimci Meslek Örgütü

Bölgesel kalkınma sürecinde girişimciliğin, bireylerin ve kurumların kendi nam ve hesaplarına çalışmalarının artan önemine değinmiştik. Bu bağlamda, özellikle AB çerçevesinde yükselişte olan girişimcilik felsefesi muhasebe meslek örgütlerinin faaliyetlerine de ışık tutmalıdır. Avrupa Birliği bölgesel politikasının 2007-2013 yılları arasındaki öncelik alanlarından biri rekabet gücünün artırılması olacaktır. Avrupa Birliği bunun için 58 milyar Avro'luk bir kaynak ayırmıştır. 2007-2013 dönemindeki bu süreçte yenilik, girişimcilik ve bilgi ekonomisinin büyümesini destekleme ve daha fazla ve daha iyi iş alanları yaratma kavramları öne çıkacaktır (Özer, 2007/2008:393)

Bölgesel kalkınmanın temel dinamiklerinden birisi olan muhasebe örgütleri, kar amacı gütmeyen örgütlenmelerinin yanında "girişimci" nitelikleri ile de kalkınmaya katma değer sağlayabilirler. Bu bağlamda bahsedilen girişimcilik kar amacı güden ve kar amacı gütmeyen olarak iki şekilde incelenebilir. Muhasebe örgütlerine yeni gelir kaynaklarının sağlanması ve mesleğin var olan müşterilerinin meslekten yeni tüketim alanlarına yönlendirilmesi meslek örgütlerinin ticarileşmesi olarak algılanmamalıdır. Bu bölümdeki yaklaşım, ilk bakışta "Kar amacı güden girişimci bir meslek örgütü olarak mı yapılmalı?" sorusuna cevap arar gibi görünse de ilgili kanuni çerçeveye zaten bu sorunun sorulmasını mümkün kılmamaktadır. Ancak, meslek örgütlerinin kendi mensuplarından ziyade meslek haricine bir takım maddi ve maddi olmayan materyaller pazarlayarak özellikle sosyal ve kar amacı güdülmeyen faaliyetler için ek kaynak sağlama gayet normaldir. Ayrıca, meslek örgütü kar amacı gütmeyen organizasyonlarda da girişimci davranmalı, yardımlaşma, dayanışma ve sosyal hizmet alanlarına yönelmelidir. Bununda ötesinde, TÜRMOB bünyesinde meslek içine ve dışına dönük hizmet verecek bir girişimcilik enstitüsü kurulmalıdır.

Kadın İstihdamı

Ülkemizde kalkınamamışlığın kayda değer sonuçlarından bir tanesi de kadın istihdamı ve girişimciliği konusunda ortaya çıkmıştır (Ecevit, 2007). Ulusal ve bölgesel ekonomik veriler kadın istihdamının arzu edilenin çok altında gerçekleşmekte olduğunu göstermektedir. Şüphesiz ki kadın istihdamındaki olumsuzluklar tek başına irdelenebilecek bir konu olmamakla birlikte, kadın hakları ile de yakında ilgilidir. Türkiye

Cumhuriyeti Anayasasından başlamak üzere fırsat eşitliği ve adalet her ne kadar devletin sosyal sorumluluğu ilkesi altında garanti altına alınmış olsa da ülkemizde kadınların girişimcilik ve istihdamdaki olumsuz toplumsal konumları ve zayıf sosyal hakları ortadadır.

Muhasebe meslek örgütünün son verileri, kadın istihdamının serbest muhasebecilikte de henüz arzu edilen seviyeye gelmediğini göstermektedir (Aşağıdaki Tablo-1'e bakınız). Şüphesiz ki meslek örgütü içinde kadınların çalışmasına karşın herhangi bir direnç bulunmamaktadır. Tartışmalı olarak, bu istatistiğin temelinde muhasebe mesleğinin "erkeksi" olduğu algılanışı ve mesleğe daha fazla erkeğin yönelimi olması yatabilir. Eğer öyle ise, bu algılayışın ortadan kaldırılması ve mesleğe daha fazla kadının yönlendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte muhasebe bürolarında kadın istihdamının sağlanmasına ve mevcut kadın çalışanların sorunlarının çözümü ve çalışma şartlarının iyileştirilmesine yönelik projelerin geliştirilmesi de son derece gereklidir.

Tablo-1: Meslek Mensuplarının Cinsiyet Dağılım Tablosu

CİNSİYET	SM	SMMM	YMM	TOPLAM
ERKEK	23,461	36.314	3.611	63.387
KADIN	5,059	11.709	241	17.009
TOPLAM	28,520	48,023	3,852	80,396

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/popup.aspx?Sayfa=/Arxiv/turmobwebdb/dosyalar/istatistikler8.pdf> (erişim: 01.03.2010)

Avrupa Birliği ve Birleşmiş Milletler gibi kuruluşların en çok önem verdiği konulardan birisi, üye ülkelerin istihdam ve yeteneklerin geliştirilmesi, eğitilmiş ve değişen ekonomik koşullara kolay uyum sağlayan işgücü ve piyasası oluşturulması yönünde ortak bir strateji oluşturulması ile ilgilidir. Toplumun rekabet gücünü artırmak ve işgücü yaratmak için büyük önem taşıyan meslek eğitime yatırım yönünde bütün ülkeler teşvik edilmiştir (Pınar ve Arıkan, 2004:102). Şüphesiz mesleğin istihdam olanakları ve meslekte istihdamı teşvik politikaları kadınlarla sınırlı kalmayacak, diğer kısıtlı ve ötekileri de kapsayacaktır. Bölgesel kalkınma süreci, diğer kısıtlılarla birlikte muhasebe meslek örgütünde kadın istihdamının ve haklarının geliştirilmesi için bir fırsattır.

Kalkınma'da Katılımcılık

Muhasebe meslek örgütleri, mesleğinin icra edilmesi için zorunlu katılımın ve üyeliğin olduğu sivil toplum kuruluşlarından ziyade, bu mesleğe hizmet

edebilmek için gönüllülük ve katılımcılık esasıyla bir araya gelinen ve mesleği daha kaliteli noktalara taşımanın arayışlarını tüm meslek mensuplarıyla birlikte kovalayan bir niteliğe bürünmelidir. Bu yapıyı sağlamak içinde meslek mensuplarının kendilerini daha fazla ifade edebilecekleri ve fikirlerini somutlaştırabilecekleri platformlar oluşturulmalı, mesleğin gelişimi için meslek mensupları tarafından gösterilen gayret ve fedakarlıklar ödüllendirilmelidir.

Öte yandan meslek örgütünün kalkınma ajansları içindeki etkin rolü kalkınma ajanslarının parasal faaliyetlerinin denetiminin yapılması ile sınırlı kalmamalıdır. Muhasebeciler hibelerin değerlendirilmesinden ajans stratejilerinin oluşturulmasına kadar birçok safhada akıl-fikir üreten noktalarda yer alabilirler. Bununda en etkin yolu bölgesel kalkınma kurullarına aktif katılımıdır. Nitekim yukarıdaki bölümlerde kalkınma ajanslarının çalışma tarzlarının ifade edilmesinde bahsedilen kalkınma ajanslarının iç denetim ve faaliyet raporlanmasının kalkınma kurulunda rasyonel olarak değerlendirilmesinde en verimli fikirler meslek yaşamlarının büyük kısmı raporlama ile geçen muhasebeciler tarafından sağlanabilir. Ülkemizdeki kalkınma kurullarının yapısı değerlendirildiği takdirde muhasebecilerin kalkınma kurullarında hemen hiç yer almadığı görülmektedir. Oysaki bütün kalkınma kurullarında en az bir muhasebe örgütünün temsilcisinin olması hayati önem taşımaktadır.

Muhasebe meslek örgütlerinin meslek mensupları ile olan iletişimlerinde ve iletişim kanallarında bölgesel kalkınma ve kalkınma ajansları ile ilgili bilgilere de yer verilmelidir. Kalkınma kurulu toplantılarının sonuç bildirgeleri, kalkınma ajansı yönetim kurulu kararları, fonlara başvuru çağrıları gibi ilan ve duyurular odalar tarafından takip edilmeli ve meslek mensuplarına internet sitesi ve bülten gibi yayın organları aracılığıyla duyurulmalıdır.

Uluslararası Sermaye Yatırımları ve İhracat

Dünya'nın birçok deneyimin ardından makro bölgeselleşmelerden mikro bölgeselleşmelere doğru ilerlemesi ve küreselleşme sürecinin çok güçlü olgusalılığı bağlamında, muhasebecilerin bölgesel sermaye oluşumunda ve yerli ve yabancı sermayenin bölgeye çekilmesinde de önemli fonksiyonları bulunmaktadır. Her ne kadar bu görev Ticaret ve Sanayi Odalarının ve güncel olarak Kalkınma Ajanslarının üzerinde görünse de muhasebe meslek örgütleri de uluslararası ve ulusal düzeydeki potansiyel ilişkileri ile uluslararası sermaye yatırımları ve ihracat konusunda kurumsal katkılar sağlayabilirler.

Diğer yandan muhasebe meslek örgütleri illerinde bulunan kalkınma ajanslarının yatırım destek ofisleri ile birlikte yabancı sermaye yatırımlarının bölgeye çekilmesinde iş birliği yapabilirler. Kalkınma ajansları ve yatırım destek ofisleri tarafından yerli ve yabancı sermayeye yönelik olarak yürütülecek özendirme çalışmaları ve tanıtım faaliyetlerinde muhasebe örgütleri bilgi paketlerinin oluşturulmasında tamamlayıcı bir rol edinebilir. Bununla birlikte uluslararası işbirliklerinin sağladığı tecrübelerle bölgesel kalkınmada ihtiyaç duyulacak paydaşların tespit edilmesi ve yeni sektörlerin kazandırılması konusunda da muhasebe örgütleri aktif danışmanlık rolü oynayabilirler.

Yabancı sermayenin bölgeye yönlendirilmesinde muhasebecilerin dolaylı katkısı ise daha önceki bölümlerde de ele alınmış olduğu gibi kaliteli yerli ve bölgesel finansal bilginin oluşturulmasıdır. Muhasebe uygulamalarının en önemli işlevi, ekonomiyi oluşturan ekonomik birimlerin başarılarını veya başarısızlıklarını ölçen bilgilerin sağlanmasıdır (Aysan, 2008). Yatırımcıların ve bireylerin geleneksel muhasebe bilgilerini kullanarak yatırım kararı aldıkları göz önünde bulundurulursa yabancı sermayenin bölgeye gelmesinin en önemli referans grubu diğer birçok alanda olduğu gibi yine muhasebecilerdir.

4. Sonuç

Bir ulusun kalkınmasındaki en önemli bileşen kuşkusuz insan varlığıdır; onun var olan ve gelişebilecek olan bilgileri, becerileri ve tutumlarıdır (Miser, 1999:101). Bilgi, beceri ve tutum potansiyelleriyle muhasebeciler etkin olarak kalkınma sürecine katılmadan ve muhasebe ve muhasebecilerin kendi potansiyelleri kalkındırılmadan, diğer kaynakların yeterince kalkınma sürecine katılmalarını beklemek mümkün değildir. Endüstrinin tetiklenmesi, yerel kaynakların daha aktif olarak harekete geçirilmesi ve bölgesel potansiyellerin rasyonel olarak kullanılabilmesi için muhasebecilerin bölgesel kalkınmada etkin rol alması teşvik edilmelidir. Bu çalışmada sıkça değinilmeye çalışıldığı üzere, günümüzde kalkınma anlayışı ve araçları aşağıdan-yukarı bir gelişme modeli çerçevesinde yerel birimlere önemli işlevler yüklerken, kalkınma stratejilerinin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında temel unsurlardan birisi olarak “katılımcılık” ilkesi öne çıkmaktadır (Dinçer ve Özaslan, 2004:3). Bu nedenden dolayı ki muhasebe meslek örgütleri ve muhasebeciler bölgesel kalkınmayla ilgili tüm platformlarda –kalkınma kurullarından başlayarak- gönüllülük esasına dayalı olarak etkin olarak görev almalıdırlar. Diğer yandan meslek örgütleri içinde de zorunlu katılım yerine gönüllü işbirliği ve sivil topluma teşvik edilmelidir.

Muhasebecilerden ve muhasebeden söz edildiğinde her ne kadar zihinlerde öncelikli olarak ekonomik gerekçeler canlansa da muhasebe örgütlerinin sosyal rolleri de göz ardı edilmemelidir. Meslek yasasında 20. yılın yaşandığı bu günlerde meslek örgütleri kuruluşlarından beri genel anlamda kalkınmanın ihtiyacı olan eğitim mekanizmasını kullanarak meslek mensuplarının muhasebeye dönük mesleki bilgi ve becerilerinin geliştirilmesi yanında sosyal faydalar da yaratılmıştır. Muhasebe örgütlerinin bu faaliyetleri, çalışmanın içeriğinde konusu edilmiş olan çerçevede kapsamı genişletilerek sürdürülmelidir. Özellikle muhasebecilerin çapraz yeteneklerinin, yabancı lisan düzeylerinin, doğa-çevre bilgilerinin ve sanatsal kavrayışlarının artırılması hedef alınmalıdır.

Ülkemizde ivme kazanmış olan bölgesel kalkınma süreci muhasebe örgütlerini gerçek üstü beklentilere sürüklememelidir. Bilindiği gibi bölgelerin doğal avantajları ve dezavantajları vardır (Potts, 2010). Gümüşhane'nin uluslararası bir finans merkezi olma potansiyeli bulunmadığı gibi İstanbul'un tarımla kalkınması da söz konusu değildir. Bu bağlamda, bölgesel kalkınmada muhasebecileri de işleriyle ilgili mesleki yoğunlaşma ve ihtisaslaşma kısıtları beklemektedir. Meslek örgütlerinin bölgesel kalkınma sürecine paralel olarak geliştirecekleri tüm projeler ve politikalarda öncelikli olarak bölgelerinin potansiyelleri, küreselleşmenin boyutları ve sürdürülebilirlik göz önünde bulundurulmalı ve meslek örgütlerinin kendi dinamikleri de göz ardı edilmemelidir. Dışsal faktörler kadar meslek örgütlerinin bölgesel kalkınmaya konumlandırılması o örgütlerin ve meslek mensuplarının kendi dinamikleri ile de şekillenecektir. Kısacası, genel kurallar meslek koşullarına uyarlanmalı ve mesleki politikalar bölgeye ve zamana göre biçimlendirilmelidir.

Tartışmalı olarak, Türkiye'de kalkınmamışlığın ve yoksulluğun en önemli nedenlerinden bir tanesi de “yerel varlıkların küresel zenginliklere” dönüştürülememesidir. Küreselleşmeyle başlayan “yerelden büyük kopuşun” ardından Türkiye'nin küresel muhasebe birikimine teknik olarak bir katkı yapması söz konusu olmayabilir. Ancak Türkiye'deki çok büyük birikime ve çeşitliliğe sahip etik ve ahlaki kültür muhasebe uygulayıcıları ve akademisyenleri tarafından somut olarak ortaya çıkarılıp hem Türkiye'nin hem de uluslararası muhasebe camiasının kalkınma sürecine kazandırılmalıdır.

KAYNAKLAR

Aaboen, L., Lindelöf, P., Koch, C. ve Löfsten, H. (2006). "Corporate governance and performance of small high-tech firms in Sweden", *Technovation*, Vol.26, Is.8, August, pp.955-968.

Afrakhteh, H. (2006). "The Problems of Regional Development and Border Cities: A Case Study of Zahedan, Iran", *Cities*, Vol.23, No.6, pp.423-432.

Albert, M. (2008). *Kapitalizmin Ötesinde Yaşam: Umudu Gerçeğe Dönüştürmek*, bgst Yayınları, İkinci Basım, İstanbul.

Arslan, K. (2005). "Bölgesel Kalkınma Farklılıklarının Giderilmesinde Etkin Bir Araç: Bölgesel Planlama ve Bölgesel Kalkınma Ajansları", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:4, Sayı:7, Bahar /1, ss.275-294.

Aysan, M. (2008). "Ekonomi ve Muhasebe", *Radikal Gazetesi*, 30.07.2008
http://www.radikal.com.tr/Radikal.aspx?aType=RadikalYazarYazisi&ArticleID=890898&Yazar=MUSTAFA_AYSAN&Date=03.04.2010&CategoryID=101

Barrios, S. ve Strobl, E. (2009). "The Dynamics of Regional Inequalities", *Regional Science and Urban Economics*, 39, pp.575-591.

Başar, B. ve Başar, M. (2006). "Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Türkiye'deki Durumu", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:6, Sayı:2, ss.213-230.

Başkaya, F. (1994). *Kalkınma İktisadının Yükselişi ve Düşüşü*, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara.

Bramwell, A. ve Wolfe, D.A. (2008). "Universities and Regional Economic Development: The Entrepreneurial University of Waterloo", *Research Policy*, 37, pp.1175-1187.

Civelek, M.A. ve Durukan, B. (2001), Muhasebe Mesleğinin ve Muhasebecinin Türkiye'nin Kalkınmasındaki Rolü, V. Muhasebe Denetim Sempozyumu, 2-6 Mayıs, Antalya, İSMMMO Yayınları, No: 32.

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/28.%20BANU%20DURUKAN.doc> (erişim: 11.01.2009)

Coşkun, Y. (2008). Bankalarda Öz Disiplin Süreçlerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi, Sermaye Piyasası Kurulu Yayını, Yayın No: 210, Ankara.

Counsell, D. ve Haughton, G. (2006). "Sustainable Development in Regional Planning: The Search for New Tools and Renewed Legitimacy", *Geoforum*, 37, ss.921-931.

Çetin, M. (2007). "Yerel Ekonomik Kalkınma Yaklaşımı ve Uluslararası Organizasyonlar", *Yönetim ve Ekonomi*, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Cilt:14, Sayı:1, ss.153-170.

Davies, S. ve Hallet, M. (2002). "Interactions Between National and Regional Development", HWWA Discussion Paper 207, Hamburg Institute of International Economics.

Dede, A. (2009). *AB Uyum Sürecinde Kalkınma Ajansları Ve Mevlana Kalkınma Ajansı*, Konya Ticaret Odası. www.kto.org.tr/dosya/rapor/mevka.pdf (erişim:13.02.2010).

Dinçer, B. ve Özaslan, M. (2004). *İlçelerin Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Sıralaması Araştırması*, Bölgesel Gelişme Ve Yapısal Uyum Genel Müdürlüğü,

<http://ekutup.dpt.gov.tr/bolgesel/gosterge/2004/ilce.pdf> (erişim:22.02.2010)

Dinçer, B., Özaslan, M. ve Kvasoğlu, T. (2003). *İllerin Ve Bölgelerin Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Sıralaması Araştırması*, Devlet Planlama Teşkilatı Bölgesel Gelişme ve Yapısal Uyum Genel Müdürlüğü, Yayın No DPT 2671.

DPT – Devlet Planlama Teşkilatı (2005). *Türkiye-Avrupa Birliği Mali İşbirliği Kapsamındaki Bölgesel Kalkınma Programları*, Bölgesel Gelişme ve Yapısal Uyum Genel Müdürlüğü, Ankara.

DPT – Devlet Planlama Teşkilatı (2006). Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007 – 2013).

DPT – Devlet Planlama Teşkilatı (2008). Bölgesel Gelişme Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No:2766, Ankara.

Ecevit, Y. (2007). *Türkiye’de Kadın Girişimciliğine Eleştirel Bir Yaklaşım*, Uluslararası Çalışma Örgütü, Ankara.

FEE - Fédération Des Experts Comptables Européens (1999). *Review of International Accounting Standards for Environmental Issues*, Discussion Paper, May.

Guthrie, J., Cuganesan, S. ve Ward, L. (2008). "Industry Specific Social and Environmental Reporting: The Australian Food and Beverage Industry", *Accounting Forum*, Vol.32, Is.1, March, pp.1-15.

Haas, H. (2006). Migration, remittances and regional development in Southern Morocco, *Geoforum*, 37, ss.565–580.

Hewings, G.J.D. (1983). Design of appropriate accounting systems for regional development in developing countries, *Papers in Regional Science*, Vol.51, No.1, December, pp.179-195.

Hoskisson, R.E., Yiu, D. ve Kim, H. (2004). "Corporate Governance Systems: Effects of Capital and Labor Market Congruency on Corporate Innovation

and Global Competitiveness”, *The Journal of High Technology Management Research*, Vol.15, Is.2, August, pp.293-315.

Howells, J. (2005). “Innovation and Regional Economic Development: A Matter of Perspective?”, *Research Policy*, 34, ss.1220–1234.

<http://www.dpt.gov.tr>, Devlet Planlama Teşkilatı.

<http://www.eurada.org/site/>, The European Association of Development Agencies.

<http://www.icaew.com>, Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

<http://www.turmob.org.tr>, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği.

<http://www.unfccc.int>, United Nations Framework Convention on Climate Change.

Huges J.T. (1998). “The Role of Development Agencies in Regional Policy: An Academic and Practitioner Approach”, *Urban Studies*, Vol.35, Is.4, April, pp. 615 – 626.

Işık, A. (2009). “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, *Ege Akademik Bakış*, 9(2), ss.851-865.

Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun, No: 5449, 08.02.2006 tarih ve 26074 sayılı Resmi Gazete.

Kaya, U. (2006). *İşletme-Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi*, SPK, Yayın No:201, Ankara.

Kurt, G. ve Öztürk, V. (2008) Basel II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ’lerin UFRS’ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:7, Sayı 24, ss.

Lazol, İ., Muğal, E. ve Yücel, Y.(2008). “Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Çevre Muhasebesi ve KOBİ’lere Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Nisan, ss.56-69.

Mengi, A. (1998). *Avrupa Birliği’nde Bölgeler Karşısında Yerel Yönetimler*, İmaj Yayıncılık, Ankara.

Miser, R. (1999). “Kalkınma, Toplum Kalkınması Yöntemi Ve İnsanın Gelişimi”, *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, Cilt:32, Sayı:1, ss.101-112.

Mutlu, A. (2007). “Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre Muhasebesi (I)”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:33, Ocak, ss.178-187.

O'Dwyer, B. ve Owen, D.L. (2005). "Assurance Statement Practice in Environmental, Social and Sustainability Reporting: A Critical Evaluation", *The British Accounting Review*, Volume 37, Issue 2, June, pp.205-229.

Oskay, C.S. ve Kubar, Y. (2007). "Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türkiye'de Bölgesel Kalkınmanın Finansmanında Kalkınma Ajansları", *Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi*, Yerel Yönetimler Özel Sayısı, Mayıs, ss.204-214.

Özer, Y.E. (2007/2008). "Küresel Rekabet - Bölgesel Kalkınma Ajansları ve Türkiye", *Review of Social, Economic & Business Studies*, Vol.9/10, ss.389-408.

Özkol, E., Çelik, M. ve Gönen, S. (2005). "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz, 27, ss.146-157.

Pınar, A. ve Arıkan, İ. (2003). "Avrupa Birliği ve Türkiye'de Bölgesel Kalkınma Bağlamında Devlet Yardımları", *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, Cilt:3, No:1, ss. 93-111.

Piet, J. (1999). "Guarding the Globe", *Accountancy International*, Vol.124, August, pp.62-63.

Potts, T. (2010). "The Natural Advantage of Regions: Linking Sustainability, Innovation, and Regional Development in Australia", *Journal of Cleaner Production*, forthcoming, pp.1-13.

Rogers, V. (2006). "Reforming Regional and Local Development Policy in France", *Land Use Policy*, 23, ss.302-310.

Ruşen, K. (1998). "Bölge Gerçeği ve Avrupa", *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 2, TODAİE Yayınları, ss.3-11.

Sinemillioğlu, O. (2009). "Sürdürülebilir Bölgesel Kalkınma ve Türkiye Süreci", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Kış, C.8, S.27, ss.245-268.

Sotarauta, M. (2009). "Power and Influence Tactics in the Promotion of Regional Development: An Empirical Analysis of the Work of Finnish Regional Development Officers", *Geoforum*, 40, ss.895-905.

SPK (2005). *Kurumsal Yönetim İlkeleri*, Ankara.

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&n=66.pdf>

Sumiani, Y., Haslinda, Y. ve Lehman, G. (2007). "Environmental Reporting in a Developing Country: A Case Study on Status and Implementation in Malaysia", *Journal of Cleaner Production*, Volume 15, Issue 10, 2007, Pages 895-901

Taş, C. (2008). "Kalkınmaya Giden Yol Kalkınma Ajanslarından mı Geçer?", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Eylül, ss.7-17.

Todaro, M.P.(1994), *Economic Development*, Longman, New York.

Tutar, F. ve Demiral, M. (2007). "Yerel Ekonomilerin Yerel Aktörleri: Bölgesel Kalkınma Ajansları", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Dergisi*, Nisan, 2(1), ss.65-83.

Tuy, P., Hansen, E. ve Price, D. Türkçe Online Yayınlar, Uluslararası Çalışma Ofisi, Cenevre.

<http://www.ilo.org./public/turkish/region/eurpro/ankara/publ/ilokamu.pdf> (erişim:20/02/2010)

Uğuş, B. (2006). Avrupa Birliği ve Türkiye’de Bölgesel Kalkınma Politikaları ve Bölgesel

Kalkınma Ajansları, e-Akademi, Mart, Sayı 49.

[http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE’DE BÖLGESEL KALKINMA POLİTİKALARI VE BÖLGESEL KALKINMA AJANSLARI&kimlik=1141334723&url=makaleler/bugus-1.htm](http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=AVRUPA_BIRLIGI_VE_TURKIYE'DE_BOLGESEL_KALKINMA_POLITIKALARI_VE_BOLGESEL_KALKINMA_AJANSLARI&kimlik=1141334723&url=makaleler/bugus-1.htm) (erişim: 11/02/2010)

Urfaloğlu, F. ve Seyfullahoğulları, A. (2004). "İllerin Bazı Sosyo-ekonomik Kriterler Altında Gelişmişlik Sınıflaması", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:XIX, Sayı:1, ss.209-232.

Uzay, Ş. (2004). "21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler Ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler", *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO, 67, ss.229-248.

Woodhouse, A. (2006). "Social Capital and Economic Development in Regional Australia: A Case Study", *Journal of Rural Studies*, 22, ss.83-94.

Yayla, H.E. (2007). "Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin İş Tatmini Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Orta Ve Doğu Karadeniz Bölgeleri Örneği", *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 7(23), ss.113-127.

Yayla, H.E. ve Cengiz E. (2006). "Muhasebe Bürolarından Algılanan Hizmet Kalitesi ve Mükelleflerin Tatmin Düzeylerine Yönelik Yapısal Bir Model Önerisi-2", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:31, Temmuz, ss.175-183.

Zilahy, G. ve Huisingh, D. (2009). "The Roles of Academia in Regional Sustainability Initiatives", *Journal of Cleaner Production*, 17, ss.1057-1066.

ÖZET

Aksiyomatik yöntem, bir alana ilişkin mantıksal yapının açıklanması anlamına gelmektedir. Aksiyomatik yöntem, bir bilim alanında yer alan bilginin özetlenmesine olanak tanıyan ve alana ilişkin sonraki bilgilere tümdengelimci bir yöntemle ulaşmayı sağlayan bir yöntemdir. Bu makale, muhasebe kuramının temel parçalarının uygulanmasında veya anlaşılmasında mantıksal bir şekilde aksiyomatik formülasyonunun yapılması halindeki durumunu ortaya koymaktadır. Çünkü, muhasebe kuramının aksiyomlarla açıklanması muhasebe ilkelerinin formülasyonlarında matematiksel ifadelerin ve teoremlerin kullanımına olanak sağlar. Bu doğrultuda bu makalenin amacı, muhasebenin terminolojik yapısının olduğu kadar muhasebe kuramının doğasının da temel parçalarının aksiyomatik yöntemle açıklanmasını yapmaktır.

Anahtar Kelimeler: Aksiyomlar, Aksiyomatik Yöntem, Muhasebe

THE AXIOMATIC STRUCTURE OF ACCOUNTING

ABSTRACT

Axiomatic method is a means for imparting logical structure to a subject. The axiomatic method is a technique for summarizing our knowledge in a given field and for finding further knowledge deductively. This paper gives certain fundamental portions of accounting theory as it is currently understood and practiced an axiomatic formulation in predicate logic. Because attempts to axiomatize accounting used set theoretical and similar mathematical devices to attain rigorous formulations of accounting principles. The objective for this paper is to axiomatize much of the terminological structure of accounting as well as the fundamental propositions which determine the basic nature of the accounting structure.

Keywords: Axioms, Axiomatic Method, Accounting,

* Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Öğrencisi, ucmatugba@gmail.com

1. GİRİŞ: AKSİYOMATİK YÖNTEM VE MUHASEBE TEORİSİNDEKİ YERİ

Modern anlamda bir teoriyi meydana getirmek için teorinin unsurları içerisinde sayılan aksiyomları, kavramları, tanımlamaları, varsayımları ortaya çıkarmak gerekmektedir. Temelinde bir teorinin en önemli unsurları arasında sayılan aksiyomlar ve postulatlar birbirine çok benzer ifadeler içermektedir. Aksiyomlar doğru olduğu herkes tarafından kabul edilen önermelerdir (Gaffikin 2005:9). Tüm diğer bilim dallarında olduğu gibi muhasebede de, teori oluşturmak veya uygulamaları mantıksal temele dayandırmak için aksiyomları göz önünde bulundurmamak gerekmektedir. Bu gereklilik çalışmanın da temel çıkış noktasını oluşturmaktadır. Çünkü aksiyomatik yöntemle oluşturulan bir sistemde teoremler tanımlara ve aksiyomlara dayanılarak açıklanmaya çalışılır. Yani ileri sürülen her önerme bir aksiyoma temellendirilir. Bu da muhasebe ölçümlerinin aksiyomlar üzerine kurularak, mantıksal açıdan doğrulanmasının kolaylaşmasına olanak tanır.

Eğer (modern) muhasebenin gelişimi ile ilgileniyorsak, onun kökenindeki önemli unsurları ve bu unsurların gelişim sürecini bilmemiz gerekmektedir. Bu ilgiden yola çıkılarak birçok araştırma yapıldığını söylemek mümkündür. Özellikle de Amerikan Muhasebe Birliği'nin (American Accounting Association- AAA) akademik araştırmaları destekleyen çalışmaları dikkat çekicidir. AAA'nın katkıları ile 1940 yılında W.A. Paton ve A.C. Littleton tarafından hazırlanan "An Introduction to Corporate Accounting Standards" başlıklı çalışmada muhasebenin/muhasebe kayıt sisteminin kuramsal yapısını oluşturmak ve muhasebe teorisinin unsurlarını belirlemek amaçlanmaktadır (Gaffikin 2005:8). Paton ve Littleton'un bu çalışması muhasebe teorisinin oluşturulmasının gerekliliğini vurgulayan ilk çalışmadır. Mattessich'in 1957 yılındaki çalışması muhasebede aksiyomatik yöntemi anlatan ilk çalışmalar içerisinde yer almaktadır (Carlson ve Lamb,1981:555). Ardından Moonitz'in 1961 yılındaki çalışması da muhasebenin ilkelerinin ve postulatlarının belirlenmesine yönelik çalışmaların gerekliliğini vurgulayıcı niteliktedir (Gaffikin 2005:9). Yine Ijiri'nin 1964 yılındaki "Axioms and Structures of Conventional Accounting Measurement" isimli çalışması ile 1967 yılındaki "Foundation of Accounting Measurement" isimli çalışması muhasebenin aksiyomatik yapısının oluşturulmasına ve muhasebe ölçümlerinin nasıl olması gerektiğine yönelik bilgiler içermektedir (Carlson ve Lamb 1981:555).

Yukarıda adı geçen çalışmalardan yola çıkılarak bir teorinin doğasını ve yapısını oluşturmak için aksiyomatik yöntem kullanmanın çok fayda

sağladığını söylemek mümkündür. Bir aksiyomatik sistem bir düşün alanına ilişkin mantıksal sonuçların elde edilmesine olanak tanıyan önermeleri kendi içerisinde sistematik bir yapıya kavuşturmaktadır. Aynı durum muhasebe açısından değerlendirildiğinde; muhasebe terminolojisinin aksiyomatik yöntem yardımıyla açıklanması muhasebe teorisinin mantığının tahmin edilmesine ve muhasebe uygulamalarının muhasebenin temel ilkeleri yardımıyla daha kolay bir şekilde açıklanmasına olanak tanıdığını görmek mümkündür. Böylelikle aksiyomatik yöntem yardımıyla açıklanan muhasebe teorisi geleneksel muhasebenin yansıtmadığı uygulamaları açıklamaya da olanak tanımaktadır. Bununla birlikte işletmede yaşanabilecek sorunların tahminlenmesine, işletmenin varlık yapısının ölçülmesine, varlıklardaki değişimlerin ortaya çıkarılmasına ve en önemlisi semboller şeklinde ifade edilen muhasebe sayılarının yorumlanmasına fayda sağlamaktadır (Carlson ve Lamb 1981:554-555).

Bu makalede aksiyomatik yöntem üzerine odaklanılmaktadır, çünkü; aksiyomatik yöntem matematiğin temelidir (Spencer 1963:310) ve birçok çalışmada işletme ve muhasebenin bilimsel yöntemleri ele alınmakta ancak aksiyomatik yönü ihmal edilmektedir. Bu eksikliğin giderilmesi nedeniyle bu çalışmada aksiyomatik yöntemin mantıksal boyutunun tartışılması, muhasebenin aksiyomatik yapısı ve aksiyomatik yöntemin muhasebedeki olası yerinin açıklanması amaçlanmaktadır. Muhasebe uygulamalarında mantıksal bağlantıların kurulmasına olanak tanıyan aksiyomatik yöntemin kullanımına ve oluşturulan muhasebe aksiyomatik yapısını açıklamayı amaçlayan bu çalışmada öncelikle muhasebe içerisinde yer alan temel aksiyomlar ve muhasebenin aksiyomatik yapısı anlatılmakta ardından muhasebe kayıt sisteminin aksiyomatik yapısının daha iyi anlaşılması için Öklid geometrisi ve Tick Tack Toe yani üç taş oyunu içerisindeki olası aksiyomatik yapı karşılaştırmalı bir şekilde açıklanmaktadır.

2. MUHASEBE AKSİYOMLARI VE MUHASEBENİN AKSİYOMATİK YAPISI

Ijiri'ye göre (1965:36-37), geleneksel muhasebe ölçümlerinin matematiksel ölçümler açısından değerlendirilmesi ve muhasebe ölçümlerinin aksiyomlar seti üzerine kurulması modern muhasebenin kayıt sisteminin anlaşılması için bir gerekliliktir. Geleneksel muhasebe birçok farklı muhasebe ilkesini ve bu ilkeleri uygulamalarını içermektedir. Bu nedenle geleneksel muhasebenin bu ilkelerinin ve uygulamalarının çok sayıda aksiyomlar ve ölçüm kuralları ile açıklanması uygulamaların daha kolay anlaşılmasına imkan tanımaktadır. Aksiyomlar sadece kavramlar listesi değildir aynı zamanda geleneksel muhasebeye mantıksal ve matematiksel

olarak bağlantılı ölçüm kuralları setidir. Bu da muhasebe ölçümlerinin geçerliliği sağlanmış olan ölçüm kuralları yardımıyla her ilgi ya da çıkar grubu tarafından aynı şekilde yapılmasını sağlamaktadır. Geleneksel muhasebe teorisine ilişkin bu mantıksal ölçüm kuralları aynı zamanda modern muhasebe teorisinin gelişimine ve yeni teorilerin oluşturulmasına da zemin hazırlamaktadır.

Her ne kadar önceki bölümde sayılan çalışmalar muhasebe teorisinin oluşturulmasında ve muhasebe kayıt sisteminin açıklanmasında aksiyomların kullanımının gerekliliğini vurgulasa da, Spencer'ın (1963:310) da ifade ettiği gibi muhasebe araştırmalarındaki aksiyomatik yöntem 1970'lere kadar çalışmalarda ihmal edilmiştir. Ancak özellikle 1970'lerden sonra yapılan muhasebe araştırmalarında ve muhasebe teorisinin oluşturulmasında (Beaver ve Demski 1979, Demski ve Sappington 1990, Gibbins ve Willett 1997) bilimsel yöntemin ne olması gerektiği araştırılırken aksiyomatik yöneme önem verilmeye başlanmıştır.

Aksiyomatik yöntem özellikle bir öznenin mantıksal yapısının ifade edildiği önermeleri içermektedir. Aksiyomatik yöntem, belirli hipotezlerin, postulatların ya da ifadelerin tanımlanmasıyla işe başlamaktadır. Daha sonra tanımlanmayan belirli kavramları da içerisine almakta ve mantığın klasik yöntemleri ile ifadelerin kanıtlanmayan mantıksal sonuçlarını anlamaya yardımcı olur (Spencer 1963:310-311). Örneğin muhasebe kayıt sistemi içerisinde varlıkların kaynaklara eşit olması aksiyomatik yöntemin postulatlarını ya da ilkelerini oluşturmaktadır. Bilanço denkliği adı verilen bu eşitlik matematiksel olarak aksiyomatik yöntemin ölçüm kurallarından birincisi olarak ifade edilmektedir.

Aksiyomatik yapı çeşitli unsurlardan meydana gelmektedir. Aynı durum muhasebe için de geçerlidir. Bu nedenle muhasebenin aksiyomatik yapısını tanımlamak için öncelikle aşağıdaki unsurların bir arada olması gerekmektedir (Ijiri 1965:41):

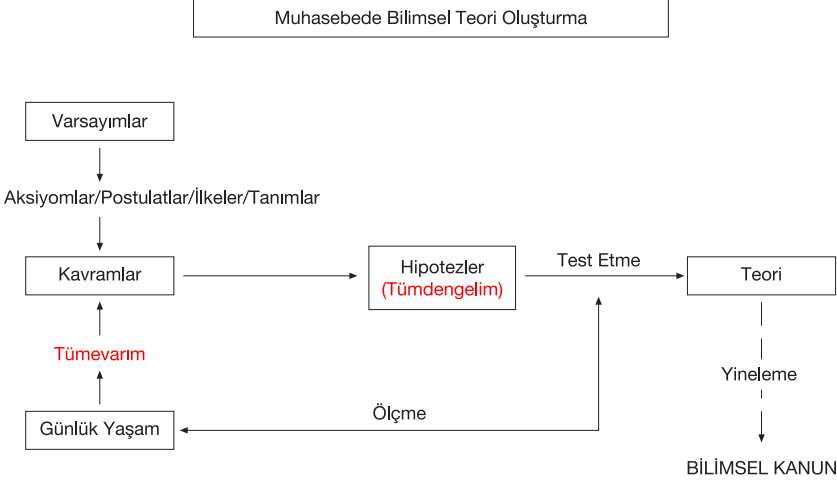
- Özne: Varlıklara sahip olan kişi, kişilik veya ortaklık olarak ifade edilir.
- Nesne: Bir öznenin sahip olduğu tanımlanabilir varlıklardır.
- Zaman: Değişebilen zaman dilimidir.
- Fiziksel Ölçüm: Belirli bir fonksiyonu olan bir sınıfın ölçülebilirliği olarak ifade edilmektedir.
- Bir Muhasebe Seti: Ölçülebilir sınıfların sayılabilir toplamı ya da sayı ile ifade edilebilir toplamıdır.

- Sahiplik: Özne ve nesnelere arasında belirli bir zamanda tanımlanan ilişkilerdir.
- Bir Varlık Seti: t zamanında belirli bir kişiliğin sahip olduğu muhasebe setini içermektedir. Bu muhasebe seti t zamanında bir kişiliğe ait tüm varlıkları içerisinde barındırmaktadır.
- Değişim: t zamanında varlıklardaki artış veya azalışları ifade eden bir olgudur.

Bu unsurların tanımlaması yapıldıktan sonra bir aksiyomatik yapı içerisinde yer alan ifadelerle bakmak gerekmektedir. Muhasebenin aksiyomatik yapısı içerisinde dört temel ifade bulunmaktadır. Bunlar (Spencer 1963:311):

- Tanımlanmamış Kavramlar ya da Terimler: Bu kavramlar belirli terimlere başlamak için gerekli olan mantıksal söylemlerdir. Her tanımlama henüz tanımlanmamış kelimeler ya da kavramlar üzerine temellenir. Her aksiyomatik ya da mantıksal yapı birkaç tanımlanmamış veya ilkel kavramlarla işe başlamak zorundadır.
- Teknik Terimler ve Tanımlamalar: Örneğin muhasebede yer alan borç alacak ya da aktif pasif gibi kavramlar teknik terimler olarak ifade edilmektedir.
- Aksiyomlar veya Postulatlar: Miktar aksiyomu, kontrol aksiyomu ve değişim aksiyomu
- Teoremler ya da Kanıtlanmış İfadeler: Bilanço denkliği, karın hesaplanması vb.

Muhasebenin aksiyomatik yapısının unsurları ve aksiyomatik yapı içerisinde yer alan ifadeler belirlendikten sonra, aksiyomatik yapının oluşturulması sürecinde izlenmesi gereken yola geçilmektedir. Muhasebenin aksiyomatik yapısı oluşturulurken izlenen yol tümdengelimlidir. Çünkü; tümdengelimsel yöntemle yani genelden özeline çıkarsanmasını izleyen bu yöntemle genel geçerli olduğu sanılan varsayımlar ya da kuramlar, yasalar ya da önermeler yanlışlanabilir (Popper,2005:19). Muhasebenin aksiyomatik yapısı tümdengelimci bir nedensellik doğrultusunda uzanır ve yöntemlerin tümevarımcı olmasına rağmen birçok varlık ya da değer için aksiyomatik yapı ya da yöntem tümdengelimci yaklaşımla oluşturulur. Gaffikin (2005:11) muhasebe araştırmalarında teori oluşturmaya yönelik tümdengelimci yaklaşımı aşağıdaki şekil üzerinde özetlemektedir.



Şekil 1: Muhasebede Bilimsel Teori Oluşturmada Aksiyomların Yeri

Şekilden de açıkça görülebileceği gibi, aksiyomlar muhasebe teorisinin oluşturulmasında ilk sırada yer almaktadır. Varsayımların matematiksel ya da mantıksal temele dayandırılmasını sağlayan aksiyomlar kavramlara kavramlar da hipotezlere ulaşmada yardımcı olmaktadır. Kavramların oluşturulması sırasında tümevarımcı bir yöntem izlenmekte ve günlük yaşamın birer parçası yani muhasebe uygulamalarının birer parçası olarak hipotezlerin test edilmesine ve geçerliliğinin sağlanmasına katkı yapmaktadır. Bu noktada muhasebe ölçümleri için aksiyomlar seti gerekli olduğu söylenebilir.

Ijiri'ye (1965:37-40) göre, muhasebe ölçümlerinde üç temel aksiyom vardır. Bunlar: Miktar aksiyomu, kontrol aksiyomu ve değişim aksiyomudur. Bu aksiyomlar sayesinde gerek muhasebe teorisinin oluşturulması gerekse muhasebe ölçümlerinin yapılması kolaylaşmaktadır.

Miktar Aksiyomu: Aktifleri ve karı bir miktarlar seti aracılığıyla temsil etmek için tüm varlıklar önce bir sınıfa yerleştirilmeli ve bu sınıf için bir miktar ölçüsü belirlenmelidir anlayışından yola çıkmaktadır. Tüm varlıklar sınıflara ayrıldığında, bir kişiliğin (bir işletmenin) aktifleri bir miktarlar setiyle temsil edilebilir hale gelmektedir. Bilindiği gibi aktiflerin ve karın miktar ölçümleri aracılığıyla temsil edilmesi zorunlu olarak çok boyutludur. Çünkü aktifler her zaman sınıflar arasında homojen değildir. Bu durumda miktar aksiyomu çözümleyici olmaktadır. Bu noktada tüm varlıkların sınıflar toplamına ayrılmasını sağlayan, her bir sınıf için negatif olmayan ve toplanabilir miktar ölçüsünü belirleyen ve buna ek olarak yalnız miktarları aynı olduğu takdirde sınıftaki herhangi iki varlık setine kayıtsız olabilen

yönteme ya da ölçüm aracına miktar aksiyomu adı verilmektedir (Aktaran Akdoğan ve Aydın,1987:153-155).

Ijiri (1965:37-40) miktar aksiyomunu tanımlarken aşağıdaki belirleyicileri kullanmaktadır. Bu belirleyiciler miktar aksiyomunun daha kolay anlaşılmasına yardımcı olmaktadır.

1. Muhasebenin ilgilendiği bütün varlıklar sayılabilen sınıflara ayrılmaktadır. Her varlık sadece bir sınıf içerisinde yer almaktadır ve bulunduğu sınıf içerisinde tanımlanmaktadır.
2. Her sınıf için fiziksel bir ölçüm yapılmaktadır.
3. Her sınıf için örneğin iki varlık seti aynı sınıflar içerisinde yer alıyorsa bu varlık setini ayırmak için miktar aksiyomunda fiziksel ölçümlerden yararlanılmaktadır.

Yukarıdaki belirleyicilerden de anlaşılabilirdiği gibi, miktar aksiyomu varlıkların sınıflandırılması üzerine kurulmuştur. Her sınıf için tanımlanan fiziksel ölçüm değişebilir miktarlarla ifade edilmektedir. Yine her sınıf için belirlenen fiziksel ölçümler her zaman pozitif olmak durumundadır. Eğer bir sınıf içerisinde varlık bulunmuyorsa o zaman o sınıfın fiziksel ölçümü 0 olarak tanımlanmaktadır. Bunlara ek olarak miktar aksiyomu için yer değiştirebilir varlıklar çok önemlidir. Çünkü miktarlar olarak ifade edilen ölçümler geleneksel muhasebe ölçümleri için gerekli faktörler olarak sıralanmaktadır. Bu aksiyomlar muhasebe ölçümlerinin yapısının oluşturulmasında da başlangıcı oluşturmaktadır (Ijiri,1965:37-40).

Kontrol Aksiyomu: Muhasebe, yalnızca belirli bir kişiliğin kontrolü altında olan genel ekonomik varlıklarla ilgilenmektedir. Mademki bir kişilik ve bu kişiliğin varlıkları arasındaki kontrol ilişkisi muhasebenin temelidir, her bir varlığın işletmenin kontrolü altında olup olmadığını saptayabilmek için kontrol ölçütüne sahip olmak gerekmektedir. Bir kişiliğin aktifleri, mevcut ve gelecekteki aktiflerden ibarettir. Mevcut aktifler, belirli bir kontrol ölçütü setine göre bir kişiliğin halen kontrolü altında olan varlıkları ifade ederken, gelecekteki aktifler, gelecekte kişiliğin kontrolü altında olması beklenen veya gelecekte kişiliğin kontrolünden çıkması beklenen varlıkları ifade etmektedir. İşte bu noktada kontrol aksiyomu devreye girmekte ve kontrol aksiyomu ile birlikte bu tür gelecekteki varlıkların ne zaman aktif olarak kayıt edileceğinin veya aktiften çıkarılacağıının saptaması yapılmaktadır. Bu açıklamalara bağlı olarak, belirli bir kişiliğin herhangi bir t zamanında kontrolü (mevcut veya gelecekteki; pozitif veya negatif) altındaki varlıkların bu zamanda veya daha sonraki bir zamanda saptanmasına yardımcı olan

ölçüm yöntemine kontrol aksiyomu adı verilmektedir (Aktaran Akdoğan ve Aydın,1987:153-155). Bu aksiyom türünde bir varlık bir kişilik yani özne ve kontrol ilişkisi aynı zamanda sağlanmalıdır. Ijiri (1965:37-40) kontrol aksiyomunu tanımlarken aşağıdaki belirleyicileri kullanmaktadır.

1. Bir Kişilik ya da Bir Özne: Bu belirleyici varlıkların sahipliğini içermektedir. Burada ifade edilen özne ya da kişilik kimi zaman bir birey (işletme sahibi), kimi zaman bir ortaklık kimi zaman da bir işletmeye ait varlıkların toplamı olarak ifade edilmektedir.
2. Bir Varlık: Muhasebede varlıklar sadece mallardan/hizmetlerden veya nakitten oluşmaz, aynı zamanda tüm varlıklardan sağlanan kazançlardan oluşur.
3. Kontrol ilişkisi: Bir özne ve bir varlık arasındaki ait olma veya kontrol edebilme ilişkisini içermektedir. Burada ifade edilen kontrol kimi zaman yasal bir kontrol, kimi zaman ekonomik bir kontrol, kimi zaman örgütsel bir sorumluluk veya fiziksel bağlantıyı içermektedir.
4. Zaman: Burada t zamanındaki bir özneye ait varlıklar setindeki herhangi bir olası değişiklik (artış- azalış) konu alınmaktadır.

Kontrol ve miktarlar aksiyomları sayesinde bir işletmenin aktiflerini bir miktarlar setiyle temsil etmek mümkün olabilmektedir. Böylelikle değerlendirme ölçüsü diye anılan heterojen miktar ölçülerini homojen bir ölçüye dönüştürmek de mümkün olabilmektedir. Bu amaçla önce temel bir sınıf seçilir ve bu sınıf için belirlenen miktar ölçüsü bir varlık setinde değer yaratmak için kullanılır. Nesnelere değişimde genellikle kullanılan bir sınıfı seçmek uygun olmaktadır. Çeşitli sınıflardaki tüm varlıklar için değer ölçüsü olarak kullanılmak üzere temel bir sınıf seçilir ve temel sınıf için belirlenen miktar ölçüsü yardımıyla tüm sınıflardaki varlıklar miktar ölçümüne tabi tutulur. Aynı zamanda kontrol aksiyomu ile de aktiflerdeki değişimler kontrol altına alınır (Aktaran Akdoğan ve Aydın,1987:156-157).

Değişim Aksiyomu: Bir değişimi belirleme yeteneğine sahip olmaksızın ekonomik varlıkları belirlemek mümkün değildir. Bir anlamda bir kişiliğin ekonomik faaliyetleri, varlıklarının değişimi dizisini oluşturmaktadır. Bu nedenle sadece kişiliğin kontrolü altındaki varlıklarda meydana gelen artma ve azalmaları izlemekle yetinmemeli, aynı zamanda hangi varlıkların hangileriyle değiştirildiğini de belirlenmelidir. Değişimleri kayda almak için elde edilen varlıkları vazgeçilen varlıklarla yani azalışlarla ilişkilendirmek gerekmektedir. Bu noktada şu sorular ortaya çıkmaktadır: Artışlar ve azalışların bu tür kombinasyonlarını nasıl yapabiliriz? Bunu yapmanın esası

nedir? Bu sorulara verilecek ortak yanıt değişimleri belirlemeyebilmek için ekonomik olayların arasında bir neden ve sonuç ilişkisi kurulmalı daha sonra da bu ilişkiler doğrultusunda belli sınıflara yönelik yorumlamalar yapılmalıdır. Örneğin, işletme bir demirbaş satın almıştır ve bunu peşin ödemiştir. Burada ilişki hazır değerlerdeki azalışın maddi duran varlıklardaki artışla ilişkilendirilmesi şeklinde yapılacaktır. Bu açıklamalar doğrultusunda değişim aksiyomu, herhangi bir t zamanına kadar belirli bir kişilik tarafından kontrol edilen varlıklardaki değişikliklerin bu zamanda veya daha sonra belirlenebildiği ve düzenli bir artış ve bir azalış çifti setine ayrı olarak bölüştürülebildiği artışın ve yalnız bir sınıfa ait olduğu bir yöntem olarak ifade edilebilir (Aktaran Akdoğan ve Aydın,1987:153-155).

Değişim aksiyomunda sözü edilen değişimle verilerin belirli bir zamanda verilen özneye ya da kişiliğe ait olan varlıklardaki azalışlara/artışlara yönelik bir olgu olarak ifade edilmesi sağlanmaktadır. Yine neden ve sonuç ilişkisinin varlıklar üzerindeki görüntüsünün ya da ilişkisinin incelenmesine de olanak sağlanmaktadır. Kısacası değişim aksiyomu herhangi bir varlık için azalmaya ya da artışa neden olan belirli bir zamandaki hesaplanabilir değişim olgularını içermektedir (Ijiri 1965:41).

Ijiri muhasebede yer alan aksiyomları açıkladıktan sonra, bu aksiyomların kullanımındaki temel kurallara ve değerlendirme ölçütlerine yer vermiştir. Burada tanımladığı iki temel kural ve üç değerlendirme kuralı her üç aksiyom için de geçerli kabul edilmiştir. Bunlar aşağıda sıralanmaktadır (Aktaran Akdoğan ve Aydın,1987:155-157):

- Temel Kural 1: Bir sınıftaki herhangi bir varlık setinin değeri, bu sınıfın miktar ölçüsü tarafından saptanan miktarına eşit olarak tanımlanır.
- Temel Kural 2: Boş bir varlık setinin değeri sıfıra eşit olarak tanımlanır.
- 1. Değerleme Dağıtım Kuralı: Her bir sınıftaki tüm varlıkların değerini değişimden önce sınıfta çıkacak varlıklara ve sınıf içinde kalan varlıklara bunların miktarlarıyla orantılı olarak dağıtmak gerekmektedir. Her bir sınıftaki çıkacak varlıklara dağıtılan değerlerin toplamı azalış değerini ifade eder ve her bir sınıftaki varlıkların değerini sınıftaki çıkan varlıklara dağıtılan değer kadar azaltılır. Değer dağıtım kuralı ilk bakışta bir ortalama maliyet kuralı gibi görünmektedir. Ancak eğer varlıklar daha küçük sınıflara ayrılabilirse, diğer kuralların da (LIFO,HIFO vb.) uygulanabileceği de bilinmektedir.
- 2. Değer Takdir Kuralı: Eğer artışlardaki varlıklar temel olmayan sınıfa ait ise artış değerinin azalış değerine eşitlenmesi gerekmektedir. Sınıfın

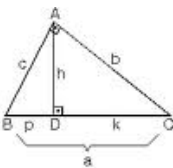

varlıklarının değeri, azalış değeri kadar arttırılır. Değer takdir kuralı ilk bakışta nakit alınincaya kadar bir kayıp veya kazancın kayda geçirilemeyeceğini ifade eder. Eğer temel sınıf olarak nakit seçilirse ve nakit de elde bulunulan para şeklinde dar anlamda alınırsa bu yargı yanlış olmayacaktır.

- 3. Değerleme Karşılaştırma Kuralı: Eğer artışlardaki varlıklar temel sınıfa ait ise bir değer kazanç veya kaybının azalış değerini artış değerinden çıkararak hesaplanması gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan sonra muhasebede yer alan aksiyomlara yönelik olarak kontrol aksiyomu ile bir kişiliğin kontrolü altındaki varlıkların belirlenebileceğini, miktar aksiyom ile, varlıkların benzerlik esasına göre sınıflar halinde gruplandırılabilirliğini, değişim aksiyomu ile değişen varlıkların belirlenebileceğini söylemek mümkündür.

Spencer (1963) muhasebenin ve muhasebe kayıt sisteminin aksiyomatik yapısının açıklamasını yapmak amacıyla aksiyomlar üzerine kurulan ve herkesçe bilinen Öklid Geometrisi (Bağıntısı) ile Tick- Tack – Toe (Üç Taş Oyunu) oyununu karşılaştırmalı olarak kullanmaktadır. Tablo 1’de olası aksiyomatik yapı detaylı bir şekilde anlatılmaktadır.

Tablo 1. Muhasebe Kayıt Sistemi/Uygulamaları, Öklid Geometrisi ve Tick-Tack- Toe Oyunu İçin Olası Aksiyomatik Yapı

	Öklid Geometrisi	Tick- Tack- Toe (Üç Taş oyunu)	Muhasebe Kayıt Sistemi																		
Olası Aksiyomatik Yapı Unsurları	<p>Öklit geometrisinin temeli nokta ile başlar. Noktanın hareketinden doğru elde edilir. Doğrunun hareketiyle yüzey ve yüzeyin hareket ile de hacim oluşturulur.</p> 	<table border="1" style="margin-bottom: 10px;"> <tr><td>X</td><td>O</td><td>O</td></tr> <tr><td>X</td><td>X</td><td>X</td></tr> <tr><td>O</td><td>X</td><td>O</td></tr> </table> <table border="1"> <tr><td>1</td><td>2</td><td>3</td></tr> <tr><td>4</td><td>5</td><td>6</td></tr> <tr><td>7</td><td>8</td><td>9</td></tr> </table>	X	O	O	X	X	X	O	X	O	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
X	O	O																			
X	X	X																			
O	X	O																			
1	2	3																			
4	5	6																			
7	8	9																			

Tanımlanmamış Nicelikler	Tanımlanmamış unsurlardan biri noktaldır. Noktalar büyük harflerle A,B,C olarak ifade edilir. Diğer bir tanımlanmamış unsur olarak çizgiler sayılmaktadır. Çizgiler küçük harflerle a,b,c olarak ifade edilir. Tanımlanmamış unsurlardan bir diğeri olarak yüzeyler sayılmaktadır. Yüzeyler Yunan harfleri ile gösterilir. α , β , γ	Her bir kare ya da sınıf tanımlanmamış unsur yani "hücre" olarak ifade edilmekte ve 1'den 9'a kadar (1,2,3 ilk satır, 4,5,6 ikinci satır, 7,8,9 üçüncü satır) rakamlarla tanımlanmaktadır. Çarpıların her biri x ile, dairelerin her biri de O ile gösterilmektedir. Tanımlanmamış ilişkiler: 1,4,6 ya da 2,5,7 gibi oyunda bir anlam ifade etmeyen hücreler olarak gösterilmektedir.	Günlük defter, büyük defter ve finansal tablolar tanımlanmamış nitelikler olarak ifade edilebilir (mi?). Borç ve alacakta ya da sol ve sağ taraftaki artışlar ya da azalışlar tanımlanmamış nitelikler olarak ifade edilebilir (mi?). Tanımlanmamış ilişkiler: Maliyetler ve gelirlerin arasındaki aksiyomatik ilişkiler olarak sayılabilir.
Tanımlamalar ve Teknik Terimler	Geniş üçgen dik üçgenden daha büyük açılı olan bir üçgendir. Eşkenar üçgen tüm kenarları birbirine eşit olan üçgendir. Bir kare aynı zamanda eşkenar bir dörtgendir.	Her bir hücre 1'den 9'a kadar rakamlarla ifade edilmektedir. Kenarlar 1,3,7,9 veya merkez 5, diğer hücreler 2,4,6,8 olarak tanımlanmaktadır. Her bir satır sırasıyla (1,2,3), (4,5,6), (7,8,9), her bir sütun sırasıyla (1,4,7), (2,5,8), (3,6,9), ve çapraz hücreler olarak (1,5,9) ve (3,5,7) sayılmaktadır.	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve kar, zarar, sermaye, varlık, kaynak, bilanço, gelir tablosu vb. muhasebe uygulamalarında yer alan tüm kavramlar teknik terimler veya tanımlamalar olarak sayılabilir.
Aksiyomlar I. Aksiyomların Etkisi: Buradaki etki kavramı farklı sınıflar arasındaki simetrik ilişki anlamına gelmektedir. Örneğin farklı sınıflardan kastedilen öklit geometrisi için nokta ve çizgiler, tick tack toe için sütunlar ve satırlar, muhasebe için günlük defter ve büyük defter sayılabilir.	A ve B olarak ifade edilen iki noktadan bir doğru geçer. İki noktadan geçen bir doğru a olarak ifade edilir ve bu a doğrusunun yüzeyine alfa denilirse, a doğrusu üzerindeki her bir nokta alfa olarak tanımlanır.	Bu oyun içerisinde bir alan 9 hücreden oluşmaktadır. Bir hücreye bir işaret konulmadan (x veya O) hiçbir oyun başlamaz. Her bir hücre sadece bir işaret içerir. Her bir çapraz, dikey ya da yatay hücreler toplam üç hücreden meydana gelir.	- Kontrol aksiyomu bir kişiliğin kontrolü altında varlıkların belirlenebileceğini ifade etmektedir. - Miktarlar aksiyomu, varlıkların benzerlik esasına göre sınıflar halinde gruplandırılabilirliğini ifade etmektedir. -Değişimler aksiyomu, değişilen varlıkların belirlenebileceğini belirtmektedir.
II. Aksiyomların Sırası	Eğer B noktası A ve C noktaları arasında ise A,B,C birbirinden farklı üç noktadır. Eğer A,B,C noktaları bir doğru üzerindeyse bu noktalardan biri diğer iki noktanın arasındadır.	Her bir x ya da O işareti alternatif bir hareket içermektedir. Yani x işaretlendiyse bunun alternatif O olmaktadır.	Muhasebe uygulamaları döngüsü içerisinde ve kayıtta sırasındaki ilişkilerin öncelikle varlıklar ve kaynaklar olarak sınıflandırılması daha sonra da varlıkların kendi içerisinde ve kaynakların kendi içerisinde sınıflandırılmasıdır.

III. Aksiyomların Benzerliği		Aksiyomların benzerliği ya da eşitliği muhasebe uygulamaları için de olasıdır. Muhasebedeki aksiyomların benzerliği ekonomik olayların kayıtlanması sırasında varlıklar ya da kaynaklar altındaki hesap gruplarına dağıtılması bir gruptaki aksiyomların diğer grup içerisinde de geçerli olması şeklinde ifade edilmektedir.
------------------------------	--	---

Kaynak: 1963: 315, (Bu kaynaktan yararlanılarak geliştirilmiştir.)

Muhasebe kayıt sistemi, Öklid Geometrisi ve Üç Taş Oyununa yönelik hazırlanan yukarıdaki tablo incelendiğinde, aksiyomatik yapının muhasebe kayıt sisteminin mantıksal bağlantılarının oluşmasına katkı yaptığı söylenebilir. Bununla birlikte herkesçe bilinen Öklid Geometrisinin ve Üç Taş oyununun da aksiyomatik yapılarının da, muhasebe kayıt sisteminde kullanılan aksiyomatik yapının anlaşılmasına katkı yaptığı söylenebilir. Yine hazırlanan tablo, muhasebe terminolojisinin oluşturulması sırasında aksiyomların önemini ortaya çıkaracak niteliktedir.

3. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren muhasebe araştırmalarında matematiksel yaklaşımlar ve teknikler önem kazanmaya başlamıştır. Muhasebeyi aksiyomatik yapıya dönüştürmeyi hedefleyen teori oluşturma üzerine kurulu olan bu çalışmalar, muhasebe ilkelerinin ve uygulamalarının değişik formülasyonlarla açıklanmasına olanak tanımıştır. Özellikle 1950'lerin ve 1960'ların başlarında ortaya çıkan bu çalışmalar, analitik muhasebenin gelişimine yeni bir ivme kazandırmıştır. Muhasebe teorisini aksiyomatik yapıya dönüştürmeyi ve geleneksel muhasebe kurallarını ve ilkelerini açıklamada aksiyomatik yöntemi esas alan çalışmaların en önemli özelliği sofistik ve matematiksel yöntemleri kullanım olmalarıdır. Bu yöntem ve araçlarla muhasebenin kavramsal çerçevesinin açıklanmasında da yeni sistematik yaklaşımların oluşmasına ve yaygınlaşmasına neden olmuştur (Mattessich,2005:127-129).

Temelinde muhasebede yer alan aksiyomlara yönelik olarak kontrol aksiyomu ile bir kişiliğin kontrolü altındaki varlıkların belirlenebileceğini, miktar aksiyom ile, varlıkların benzerlik esasına göre sınıflar halinde gruplandırılabilirliğini, değişim aksiyomu ile değişen varlıkların belirlenebileceğini söylemek mümkündür. Detaylı bir şekilde açıklaması

yapılan bu aksiyomlar sayesinde, muhasebenin normatif ve uygulamalı bir disiplin olarak terminolojisinin açıklanmasının ve en önemlisi de muhasebe uygulamalarının teorik açıdan anlaşılmasının kolaylaştığını söylemek gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N ve Aydın,. (1987) Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi Yayın No:98, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:44, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.

Beaver, W. H. And J. Demski. (1979) The Nature of Income Measurement, The Accounting Review, January.

Carlson Marvin L. and James W. Lamb. (1981) Constructing a Theory of Accounting -- An Axiomatic Approach, The Accounting Review, Volume: 56, Number: 3, July, pp. 554-573.

Chambers, Raymond J. (1972) Measurement in Current Accounting Practice: A Critique, The Accounting Review, July, pp.488-509.

Demski, J. and D. Sappington. (1990) Fully Revealing Income Measurement, The Accounting Review, April.

Gaffikin, M.J.R. (2005) Creating a Science of Accounting: Accounting Theory to 1970, Working Paper Series 05/08, <http://www.ro.uow.edu.au/accfwp/49/> (Erişim Tarihi:10.05.2010).

Gibbins, Michael and Roger J. Willett. (1997) New Light on Accrual, Aggregation and Allocation, Using Axiomatic Analysis of Accounting Numbers' Fundamental and Statistical Character, ABACUS, Volume:33, Number:2, pp.137-167.

Ijiri, Yuji. (1965) Axioms and Structures of Conventional Accounting Measurement, The Accounting Review, Volume:40, January, pp. 36-53.

Mattessich, Richard. (2005) A Concise History Of Analytical Accounting: Examining The Use of Mathematical Notions in Our Discipline, Spanish Journal of Accounting History, Number:2, June, pp.123-153.

Popper, Karl R. (2005) Bilimsel Araştırmancının Mantiği, Çevirenler: İlknur Aka- İbrahim Turan, Kazım Taşkent Klasik Yapıtlar Dizisi, Yapı Kredi Yayınları, 3. Baskı, Mayıs, İstanbul.

Spencer, Milton H. (1963) Axiomatic Method and Accounting Science, The Accounting Review, Volume:38, Number:2, April, pp. 310-316.

İSTİHDAMA YÖNELİK İŞVEREN SİGORTA PRİMİ TEŞVİKLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE-FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS-20) AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Dr. Enver BOZDEMİR*

ÖZET

Uygulamada istihdam teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde tereddütlerin olduğu ve yanlışlıkların yapıldığı görülmektedir. Çalışmamızda bu tereddüt ve yanlışlıkları önlemek için halen yürürlükte olan istihdama yönelik işveren sigorta prim teşviklerinin neler olduğu ve bunların Türkiye Muhasebe Standartları (TMS-20) açısından nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur.

İstihdam teşvikleri “TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardına uygun bir biçimde muhasebeleştirilmeli ve raporlanmalıdır. Bu standarda göre teşviklerin gelir tablosunda raporlanmasında iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar brüt ve net yöntemlerdir. Brüt yöntemde teşvikler “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar” hesabında izlenmelidir. Net yöntemde ise teşvik ilgili giderlerden düşülerek gösterilir. İşletmeler kendileri açısından en uygun yöntemi uygulayabilirler.

Anahtar Kelimeler: İstihdam Teşvikleri, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi, Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı.

EVALUATION AND ACCOUNTING FOR EMPLOYMENT OF EMPLOYER INSURANCE PREMIUMS INCENTIVES IN TERMS OF TURKISH ACCOUNTING FINANCIAL REPORTING STANDARDS (TAS-20)

Abstract

It is seen that in application there are indecisions and mistakes when entering employment incentives in accounting. In our study, to prevent these indecisions and mistakes, what is the insurance premium of employer incentives for employment are still walking and their in terms of Turkey

* Muhasebe-Finansman Bilimi Doktoru ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Accounting Standards (TAS-20) focuses on how accounting is required.

Employment incentives "TAS-20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance" standards in a manner appropriate to accounting should be and reported. According to this Standard incentives for reporting in the income statement there are two methods. They are gross and net methods. Incentives in the gross method "649 Other Ordinary Income and Profit" account should be monitored. Net method, the incentive is shown dropped of related costs. Companies for themselves can implement the most appropriate method.

Key Words: Employment Incentives, Accounting for Government Grants, Other Ordinary Income and Profit Account

1. GİRİŞ

Günümüz ekonomisinin çok değişken bir yapıya sahip olması, ülke ekonomisinin dengede tutulması, ülke sanayisinin tesis edilmesi, korunması ve rekabete hazır hale getirilmesi amacıyla Ülkemizde Devlet tarafından destekleyici ve koruyucu teşvik sistemleri geliştirmiştir. Teşvikler, toplumsal nitelikli kaynakların, devlet eliyle, öngörülen yatırım hedefleri doğrultusunda, belirlenen sektör veya kesimlere net transferi şeklinde yapılmaktadır.

Devlet teşvikleri iş hayatının çeşitli dönemlerinde, çeşitli şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Parasal teşvikler, parasal olmayan teşvikler, yatırım teşvikleri, istihdam teşvikleri, kalkınmada öncelikli yörelere ilişkin teşvikler v.b. adlarla anılmaktadır.

Bu bağlamda Ülkemizde Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından parasal teşvik olarak nitelendirilebileceğimiz işveren sigorta primlerinin tamamını veya belli bir kısmını karşılamaya yönelik istihdam teşvikleri uygulanmaktadır. Bu teşvikler arasında istihdamı artırmaya yönelik olarak kalkınmada öncelikli yörelere ilişkin 5084 sayılı Kanunla ilgili teşvik, prim tahsilâtını artırmaya yönelik olarak malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık bir indirim teşviki, özürlü çalıştırmaya yönelik teşvik, genç ve kadın istihdamını artırmaya ilişkin teşvik, işsizliği azaltmaya yönelik teşvikler ile yeni yatırımlara ve ar-ge çalışmalarına yönelik teşvikler halen yürürlükte bulunmaktadır.

Çalışmamızın asıl amacını oluşturması nedeniyle yukarıda sayılan istihdama yönelik teşviklerin uygulamada nasıl muhasebeleştirilmesi sorunun ortaya çıktığı görülmektedir. Meslek mensupları tarafından sigorta primlerinin işveren hissesi kısmının devlet tarafından karşılanması durumlarında muhasebe kaydının yapılması hususu önem zar etmektedir. Sosyal

Güvenlik Kurumu tarafından veya Hazine tarafından karşılanan istihdam teşviklerinin muhasebe kaydı yapılırken çoğu meslek mensubu bu teşvikleri 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) izah edilen “602 Diğer Gelirler” kısmında izlemektedirler. Böyle bir muhasebe kaydının yapılması mali tabloların ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Çünkü 602 nolu hesap, Gelir Tablosunun “Brüt Satış Karı” bölümünde yer aldığı ve işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili gelirleri ifade etmektedir. Devlet teşviklerinin ana faaliyet konusu dışında arazi nitelik taşıması nedeniyle teşviklerin muhasebeleştirilmesinde bu hesabın yerine “649 Diğer Olan Gelir ve Karlar Hesabı”nın kullanılması daha doğru olacaktır.

İstihdam teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, “TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardına göre yapılmalıdır. Bu standardın gelire ilişkin teşviklerin gelir tablosunda raporlanmasında iki yöntem bulunmaktadır. Buna göre ilki teşviğin, gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak “649 Diğer Olan Gelir ve Karlar Hesabı” genel başlığı altında muhasebe kaydının yapıldığı brüt yöntemdir. Diğer yöntem ise teşvikin ilgili giderlerden düşülerek gösterildiği net yöntemdir.

Bu çalışmada halen yürürlükte olan istihdama yönelik teşvik türleri ve bunların Türkiye Muhasebe Standartları (TMS-20) açısından nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği üzerinde durulacaktır. Ayrıca muhasebe uygulamacılarının istihdam teşviklerini Tekdüzen Muhasebe Sistemi içerisinde “602 Diğer Gelirler” adı altında yanlış bir hesapta muhasebe kaydının yapıldığı yanlışının izahı yapılacaktır.

2. TEŞVİK KAVRAMI ve TÜRLERİ

2.1. Teşvik Kavramı

Literatürde teşvik kavramı, “belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, devlet tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve maddi olmayan destek, yardım ve özendirme” şeklinde tanımlanmaktadır. Teşviklerin esası, ülkenin refah seviyesinin yükseltilmesi, bölgelerarası dengesizliklerin giderilmesi ve belirli mal ve endüstri gruplarının dış rekabete dayanabilir hale getirilmesidir. (Sönmez, 2005,125)

Tanımdan da anlaşılacağı üzere teşviklerin temelinde, kaynakların ülke ekonomisi açısından daha yararlı kabul edilen alanlara aktarılması gerçeği vardır. Burada önemli olan unsur teşvikler ile hedeflerin neler olduğu ve bunlara karşılık devlet tarafından ne tür ödünlerin verilmesi gereğidir. Devlet teşviklerinin nihai hedefi halkın refah seviyesinin yükseltilmesi olmalıdır.(Çiloğlu, 1997, 1.) Teşvik uygulamalarına, ülkelerin gereksinimleri ve yapısal koşullarına bağlı olarak birçok ülkede ekonomi politikası

aracı olarak sıklıkla başvurulmaktadır. Teşvik politikaları, devletin çeşitli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak amacıyla uyguladığı arz yönlü bir mali politika aracı olarak nitelendirilebilir.(Aykın, 2006, 1.)

Teşvik kavramı yerine literatürde “sübvansiyon”, “iktisadi gayeli mali yardım”, “üreticiye yapılan transfer harcamaları”, “primler”, “ucuz krediler”, “aynı yardımlar” gibi kavramlar da kullanılmaktadır. Teşvik kavramı kullanılış amacına göre farklı şekillerde tanımlanabilir.(Ulusan, 2008, 416.)

Teşvikler, toplumsal nitelikli kaynakların, devlet eliyle, öngörülen yatırım hedefleri doğrultusunda, belirlenen sektör veya kesimlere net transferi şeklinde genel tanımı yapılmaktadır. Ekonomi sistemlerinde önemli bir olgu olarak teşvikler, toplam yatırım hacminin artırılması, yatırımların verimli alanlara yapılmasının sağlanması, toplam yatırımlar içinde öz kaynakların çoğaltılması, geri kalmış bölgelere yatırımların özendirilerek gelişmişlik farkının minimuma indirilmesi, teknolojik gelişmelere adaptasyon ve dış rekabete dayanıklılığın artırılması gibi yararlar görmesi amaçlanmıştır. (Sönmez, 2005, 126.)

Devlet teşvikleri, International Accounting Standards (IAS) -20 ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)- 20'nin 3. paragraflarında “işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır.”(Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Devlet Tevsiklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ Sıra No: 8, 2005.) Bu tanıma benzer bir tanım, TMS- Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) gibi temelde IAS- International Financial Reporting Standards (IFRS) kaynaklı olan Sermaye Piyasası Kurulu Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri: XI, No: 25 (SPK Tebliği Seri: XI, No: 25)'in “Devlet Teşvik ve Yardımları”nı inceleyen 26. Kısım madde 576'da da yapılmıştır.

Teşvike konu olan varlıklar parasal ve parasal olmayan olarak ikiye ayrılmaktadır.

a) Parasal Teşvikler: Bu teşvikler işletmelere doğrudan finansman desteği sağlamak amacıyla karşılıksız ya da karşılıklı olarak verilebilir. Karşılıksız parasal teşvikler devletin yaptığı karşılıksız para yardımlarıdır. Karşılıksız parasal teşvikler direkt hibe şeklinde olabileceği gibi prim şeklinde de olabilir.(Aktan, 22/04/2010) Karşılıksız parasal teşviklere; tarımda tohumluk, gübre, mücadele ilaçlarının bedelsiz dağıtımı örnek olarak verilebilir. Düşük fiyat karşılığında üreticiler ucuz tohumluk, akaryakıt, kömür v.s sağlanabilir. Parasal teşviklerde devlete karşı olan yükümlülüklerin azaltılması suretiyle de gerçekleştirilebilir. Bunların en önemli olanı ise istihdam teşvikleridir.

Bu teşviklerde devlete olan yükümlülüklerde işveren prim ödemelerinde örneğin %80'lik bir oranla maliyet azaltılması söz konusudur.

b) Parasal Olmayan Teşvikler: Bir devlet teşviki, işletmenin kullanması amacıyla verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan teşvikler şeklinde olabilir. Böyle durumlarda teşvike konu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşvikin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel bir uygulamadır. Bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem varlık ve değer in nominal değeri üzerinden kaydedilmesidir. (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, 315.)

1.2. Teşvik Türleri

Teşvikler amaçlarına, kapsamına, kullanılan araçlarına, kaynaklarına ve verilmiş aşamalarına göre beş ayrı sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Ancak, teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından teşviklerin kullanılan araçlara göre sınıflandırılması daha uygun olmaktadır. Kullanılan araçlara göre teşvikler kendi içinde üç grup altında toplamak mümkündür. (Örten ve diğerleri, 2007, 315.)

a) Geçmişte Gerçekleşmiş Gider ve Zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan Teşvikler: Bu tür teşviklerin amacı, işletmenin geçmişte katlanmış olduğu bir maliyetin karşılanmasıdır. Örneğin deprem bölgesindeki işletmelerin zararlarını telafi etmek için Sosyal Güvenlik yükümlülüklerinin bir kısmının silinmesi bu tür bir teşviktir.

b) Koşulsuz Yapılan Teşvikler: Bu tür teşvikleri hak etmek için işletmenin belli bir yükümlülük altına girmesi gerekmemektedir. Teşvik çoğunlukla işletmelerin genel finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılır. Örneğin, organik tarımın özendirilmesi amacıyla organik tarımla uğraşan işletmelere yapılan maddi yardımlar bu tür bir teşviktir.

c) Koşullu Yapılan Teşvikler: Bu tür teşviklerde, işletmelerin belli yükümlülükleri yerine getirmeleri veya getirmeği taahhüt etmeleri istenir. İşletmelerin yerine getirecekleri yükümlülük türüne göre bu tür teşvikler de ikiye ayrılır.

Varlıklara İlişkin Teşvikler; Devlet bu teşviki işletmenin duran varlık satın alması, inşa etmesi veya edinmesi amacıyla yapmaktadır. Devlet, çoğunlukla varlığa ilişkin koşulları kendi belirler. Bu teşvikteki amaç, işletmenin belirli nitelikteki duran varlık edinmesini sağlamaktır. Örneğin Tarım Bakanlığı tarafından sulama sistemlerinin %50'sinin karşılanması bu tür teşviklerdir.

Gelire İlişkin Teşvikler; Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan teşvikler gelire ilişkin teşvik türüdür. Bu teşviklerdeki amaç, işletmeyi katlanacağı giderlerin tamamını yada bir kısmını karşılamayı amaçlamaktadır. Bu teşvik

türünün en önemli örneği istihdam teşvikleridir. Devletin istihdamı artırmak için 4447 Sayılı Kanunun geçici 7. maddesinde çalıştırılan personele ilave olarak genç ve bayan işçi çalıştırılması amacıyla Sosyal Güvenlik kesintisinin işveren hissesini, ilk yıl %100, ikinci yıl %80, üçüncü yıl %60, dördüncü yıl %40 ve beşinci yıl ise %20'sinin karşılaması örneği verilebilir.

3. SOSYAL GÜVENLİK KURUMU TARAFINDAN GERÇEKLEŞTİRİLEN İŞVEREN SİGORTA PRİMİNE YÖNELİK İSTİHDAM TEŞVİKLERİ

Halen uygulamada olan Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından sigorta primi işveren paylarının Devlet tarafından karşılanan istihdam teşvikleri mevcuttur. Bu teşvikler arasında istihdamı artırmaya yönelik olarak kalkınmada öncelikli yörelere ilişkin 5084 sayılı Kanunla ilgili teşvik, prim tahsilâtını artırmaya yönelik olarak malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık bir indirim teşviki, özürlü çalıştırmaya yönelik teşvik, genç ve kadın istihdamını artırmaya ilişkin teşvik, ekonomik krizde oluşan işsizliği azaltmaya yönelik teşvikler, yeni yatırımlara ve ar-ge çalışmalarını destekleyen teşvikler mevcuttur. Bu teşvikleri sırasıyla aşağıda sınıflandırıp inceleyebiliriz.

3.1. Prim Tahsilâtını Sağlamaya Yönelik Teşvik

5763 sayılı Kanunun 24. maddesi ile 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 81 inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki (ı) bendi eklenmiştir. Bu maddeye göre;

1) Bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıları çalıştıran özel sektör işverenlerinin, bu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutar Hazinece karşılanır.” (5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,2008) Söz konusu değişiklikle, ekonomik kriz ortamında bir yandan işletmelere işçilik maliyetlerini azaltarak rekabet gücü kazandırılmaya öte yandan sosyal güvenlik primlerinin kurumca düzenli tahsilâtının sağlanması amaçlanmaktadır.(Uygun, 26/04/2010)

İşveren hissesine ait primlerin Hazinece karşılanabilmesi için;

- İşverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak bu Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna vermeleri,
- Sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarı yasal süresinde ödemeleri,
- Sosyal Güvenlik Kurumuna prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin

gecikme cezası ve gecikme zammı borcu bulunmaması şarttır. Ancak Kuruma olan prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarını 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununa göre tecil ve taksitlendiren işverenler ile 4958 sayılı Sosyal Güvenlik Prim Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması Kanuna göre yapılandıran işverenler tecil, taksitlendirme ve yapılandırmaları devam ettiği sürece bu fıkra hükmünden yararlandırılır.

- Hazinece karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz.
- Bu Kanun gereğince yapılan kontrol ve denetimlerde çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmedeği tespit edilen işverenler bir yıl süreyle bu fıkıyla sağlanan destek unsurlarından yararlanamaz.

3.2. Özürlü Çalıştıran İşverenlerin Teşviki

5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 2. maddesi ile 4857 sayılı İş Kanununun 30. maddesinde yapılan düzenlemede Özürlü ve eski hükümlü çalıştırma zorunluluğu ile ilgili olarak bazı düzenlemelere gidilmiş olup istihdam teşviki sağlanmıştır. Yapılan değişikliklerle özel sektör işverenleri işyerlerinde elli veya daha fazla işçi çalıştırmaları durumunda %3, kamu sektörü ise %4 oranında özürlü işçi çalıştırmak zorundadır. İşletmeler eski hükümlü olarak da %2 oranındaki işçiyi meslek, beden ve ruhi durumlarına uygun işlerde çalıştırmakla yükümlüdürler.

Yapılan düzenleme ile “Özel sektör işverenlerince bu madde kapsamında çalıştırılan 17/7/1964 tarihli ve 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa tabi özürlü sigortalılar ile 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinde belirtilen korumalı işyerlerinde çalıştırılan özürlü sigortalıların, aynı Kanunun 72 nci ve 73 üncü maddelerinde sayılan ve 78 inci maddesiyle belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primine ait işveren hisselerinin tamamı, kontenjan fazlası özürlü çalıştıran, yükümlü olmadıkları halde özürlü çalıştıran işverenlerin bu şekilde çalıştırdıkları her bir özürlü için prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primine ait işveren hisselerinin yüzde ellisi Hazinece karşılanır. İşveren hissesine ait primlerin Hazinece karşılanabilmesi için işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 506 sayılı Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna verilmesi ve sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın ödenmiş olması şarttır. Bu fıkraya göre işveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Hazinece Sosyal

Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı, işverenden tahsil edilir. Hazinece karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı tarafından müştereken belirlenir” (5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun , 2008.) denilmektedir.

1- Kapsamdaki işyerleri;

- Özel sektör hükümlerine tabi olma
- Özürlü statüsünde çalıştırılan sigortalılara ilişkin İş-Kur’a onaylatılmış belgenin kuruma verilmesi
- Teşvik dönemine ait Aylık Prim ve Hizmet Belgesi’nin (APHB) yasal süresi içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) verilmesi
- Teşvik dönemine ait primlerin süresinde ödenmesi.

2- Kapsamdaki sigortalılar;

- İş-Kur’a kayıtlı özürlü olma
- 4/a kapsamında çalışan sigortalısı olma
- Tüm sigorta kollarına tabi çalışma
- Sigortalının diğer teşviklerden yararlanmaması.

3- Seçilecek kanun türü ise;

Özürlü çalıştırmak zorunda olan işyerleri ile korumalı işyeri işverenlerince kanun türü 1/4857, özürlü sigortalı çalıştırmakla yükümlü olmayan veya kontenjan fazlası çalıştıran işverenler ise kanun türünü 5/4857 olarak seçmeli, APHB’sini e-sigorta yoluyla yasal süresi içinde SGK’ya vermelidir.

3.3. Genç ve Kadın İstihdamına Yönelik Teşvik

Bu teşvik türü 18 yaşından büyük ve 29 yaşından küçük olanlar ile yaş şartı aranmaksızın 18 yaşından büyük kadınların istihdamı kapsamaktadır.

5763 sayılı kanun madde 20 ile 4447 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici 7 nci madde eklenmiştir. İlgili maddeye göre; “18 yaşından büyük ve 29 yaşından küçük olanlar ile yaş şartı aranmaksızın 18 yaşından büyük kadınlardan; bu maddenin yürürlük tarihinden önceki altı aylık dönemde prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalılar dışında olması şartıyla, bu maddenin yürürlük tarihinden önceki bir yıllık dönemde işyerine ait prim ve hizmet belgelerinde bildirilen ortalama sigortalı sayısına ilave olarak bu maddenin yürürlük tarihinden itibaren bir yıl içinde işe alınan ve fiilen çalıştırılanlar için; 506 sayılı Kanununun 72 nci ve 73 üncü maddelerinde sayılan ve 78

inci maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primine ait işveren hisselerinin;

- a) Birinci yıl için yüzde yüzü,
- b) İkinci yıl için yüzde sekseni,
- c) Üçüncü yıl için yüzde altmışı,
- d) Dördüncü yıl için yüzde kırkı,
- e) Beşinci yıl için yüzde yirmisi,

İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanır” (5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2008.) denilmektedir.

İşveren hissesine ait primlerin İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanabilmesi için işverenlerin;

- Çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 506 sayılı Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna verilmesi gerekir.
- Sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın ödenmiş olması şarttır.
- Bu maddeye göre işveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, İşsizlik Sigortası Fonundan Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı, işverenden tahsil edilir.
- İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz.

5838 sayılı Kanun metninin 32. maddesinde bu uygulamanın süresinin uzatılmasına ilişkin olarak; “4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun geçici 7 nci maddesinin birinci fıkrasındaki “bu maddenin yürürlük tarihinden önceki altı aylık dönemde” ibaresi “bu maddenin yürürlük tarihinden önceki altı aya veya 2008 yılı Aralık ve 2009 yılı Ocak aylarına ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen” şeklinde ve “bir yıl” ibaresi “iki yıl” olarak değiştirilmiştir. (5838 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2009.)

3.4. İşsizlik Ödeneği Alanları Çalıştıran İşverenlerin Teşviki

Bu teşvik türü, 5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 1. maddesine göre işsizlik ödeneği alanları çalıştıran işverenlere sağlanan bir teşviktir. Bu kanunun 1. maddesine göre;

“Bu kapsamda; işsizlik ödeneği alanların, işe alındığı tarihten önceki aydan başlayarak işe alan işyerine ait son 6 aylık dönemde, prim ve hizmet belgelerinde bildirilen ortalama sigortalı sayısına ilave olarak işe alınmış olması kaydıyla, prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan kısa vadeli sigorta primi tutarının yüzde 1’i, işçi ve işveren payı sigorta primleri ile genel sağlık sigortası primi, kalan işsizlik ödeneği süresince İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanmaktadır.” (5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2009)

Söz konusu primlerin İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanabilmesi için, işverenlerin, işverenin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 5510 sayılı Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içerisinde SGK’na vermeleri, varsa prime esas alt kazanç sınırı ile prime esas kazanç arasındaki fark ve kısa vadeli sigorta kollarına ilişkin prim tutarı farkı ile işsizlik sigortası primlerini SGK’na ödemiş olmaları gerekmektedir. Bu teşvik kategorisinde kriter anlamında işveren açısından önemli olan, işe alınan kişinin, son 6 ayda çalıştığı ortalama sigortalı sayısına ilave bir çalışan olmasıdır. Sigortalı açısından ise, 01.10.2009 veya sonraki bir tarihte işe alınmış olması ve işe giriş tarihi itibarıyla işsizlik ödeneği almaya hak kazanmış olması gerekmektedir. (İstanbul Sanayi Odası, 2010, 11)

3.5. İlave İstihdam Teşviki

İşsizliğin azaltılması ve istihdamın artırılması amacıyla çıkartılan 5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 18/08/2009 tarih ve 27323 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun 1.maddesinde;

“İşsizlik ödeneği alanların; işe alındığı tarihten önceki aydan başlayarak işe alan işyerine ait son altı aylık dönemde, prim ve hizmet belgelerinde bildirilen ortalama sigortalı sayısına ilave olarak işe alınması kaydıyla, 5510 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan ve 82 nci maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan kısa vadeli sigorta primi tutarının yüzde biri olmak üzere işçi ve işveren payı sigorta primleri ile genel sağlık sigortası primi, kalan işsizlik ödeneği süresince Fondan karşılanır. Bu süre başlangıçta belirlenen toplam hak sahipliği süresinden düşülür.” (5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2009) denilmektedir.

5921 sayılı yasa ile getirilen ve “ilave istihdam teşviki” olarak bilinen söz konusu işveren sigorta pirime teşvikinden, 5951 sayılı Kanunla değişiklik

yapılmadan önce 18.08.2009 ile 31.12.2009 tarihleri arasında işe alınan sigortalılardan dolayı yararlanılabilmekte idi. Şubat 2010 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 5951 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonucunda, 01.01.2010 tarihleri arasında işe alınan sigortalılardan dolayı da yararlanma imkanı getirilmiştir.

5951 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca 01.01.2010 ile 31.12.2010 tarihleri arasında işe alınan sigortalılar için söz konusu geçici maddede öngörülen işveren sigorta primi teşvikinden yararlanılabilmesi için, Sigortalılar açısından;

- 01.01.2010 ile 31.12.2010 tarihleri arasında işe alınmış olması,
- İşe giriş tarihinden önceki üç aylık dönemde herhangi bir işyerinden SGK'na verilen

aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı olmaması,

- Fiilen çalışması,

İşveren açısından;

01.01.2010 ile 31.12.2010 tarihleri arasında işe alınan sigortalıların 2009/ Ekim ayına ilişkin düzenlenmiş prim ve hizmet belgesinde kayıtlı sigortalı sayısına ilave olarak işe alınmış olması gerekmektedir.

3.6. Yeni Yatırımlara Bağlı İstihdamın Teşviki

Bu teşvik ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında kararlar çerçevesinde teşvik edilen yatırımları teşvik amacıyla çıkartılan 5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 1. maddesinde;

“Yatırımlarda Devlet yardımları hakkında kararlar çerçevesinde teşvik edilen yatırımlara bağlı olarak gerçekleştirilecek istihdam için, 5510 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan ve 82 nci maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren hisselerinin tamamına kadar olan kısmı Hazinece karşılanır. Hazinece karşılanacak tutarın uygulama süresini, karşılama oranını ve kapsamını; yatırımın sektörü, büyüklüğü ve bulunduğu illere göre farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

İşveren hissesine ait primlerin karşılanabilmesi için işverenlerin, çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 5510 sayılı Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna vermesi ve sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarın Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarını ödemiş olması şarttır. Bu maddeye göre işveren tarafından

ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Hazineden Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı, işverenden tahsil edilir.” (5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2009)

3.7. 5084 Sayılı Kanunla İlgili Teşvik

06 Şubat 2004 Tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazetede 5084 sayılı Yatırımların ve istihdamın teşviki ile bazı kanunlarda değişiklik yapılması hakkında kanun yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun amacı, bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmaktır. Bu kanunun 4. maddesinde sigorta primi işveren paylarıyla ilgili olarak;

“31.12.2008 tarihine kadar uygulanmak üzere, 2 nci maddenin (a) bendi kapsamındaki illerde, 1.10.2003 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçiler ile 1.10.2003 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu tarihten önce ilgili idareye vermiş oldukları en son dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilâve olarak yeni işe aldıkları ve bu iş yerlerinde fiilen çalıştırdıkları işçiler için, 17.7.1964 tarihli ve 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 72 ve 73 üncü maddeleri uyarınca prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için % 80’i Hazinece karşılanır.

Hazinece karşılanacak tutar, organize sanayi ve endüstri bölgelerindeki iş yerleri için 506 sayılı Kanunun 78 inci maddesi uyarınca belirlenen kazanç alt sınırına göre hesaplanan işveren hissesi prim tutarını, diğer yerlerdeki iş yerleri için 506 sayılı Kanunun 78 inci maddesi uyarınca belirlenen kazanç alt sınırına göre hesaplanan işveren hissesi prim tutarının % 80’ini aşamaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlıkça müştereken belirlenir” (5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2004) denilmektedir. Bu kanun uygulamasındaki genel ve özel şart olarak ifade edebileceğimiz bazı unsurlar ifade edilmiştir. 7. maddede Kanunun 4. maddesinin uygulanmasında;(5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2004)

- 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine tâbi olan hizmet ve yapım işlerinin gerçekleştirilmesine yönelik faaliyetlerde uygulanmaz.

- Mevcut ve faaliyette bulunan işletmelerin devredilmesi, birleşmesi, bölünmesi veya nevi değiştirmesi gibi hallerde bu maddenin uygulamasında yeni işe başlama olarak değerlendirilmez.

- Dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirilen işçi sayısı olarak bordronun ilgili olduğu dönemin son ayına ilişkin işçi sayısı dikkate alınır. Kapsama dahil olan 49 ilde bulunan iş yerleri dolayısıyla birden fazla bordro verilmesi durumunda işçi sayısı olarak, bu Kanunun 6 ncı madde uygulamasında ilgili işkolu veya sektörde faaliyet gösteren işletmelere ilişkin bordrolardaki işçi sayısının toplamı dikkate alınır. Mevcut bir işletmenin kapatılarak değişik bir ad veya unvan veya bir iş birimi olarak açılması halinde, bu faaliyet ile ilgili olarak bu Kanun hükümleri uygulanmaz.

- Yönetim ve kontrolü elinde bulunduracak şekilde doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi bulunan şirketler arasında istihdamın kaydırılması, şahıs işletmelerinde işletme sahipliğinin değiştirilmesi gibi ek bir kapasite ve istihdam artışına neden olmayan, sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan işlemler, bu Kanunla getirilen teşviklerden yararlanamaz.

- Hazinece karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz, ilgili dönemde gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınır.

- Kamu işletmeleri hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

- Uygulamadan sadece gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan işverenler yararlanabilecektir.

Öte yandan, 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 24. maddesi ile 29/01/2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun bazı maddeleri değiştirilerek şu şekli almıştır.

“3 üncü ve 4 üncü maddelerinin birinci fıkralarının (a) bentlerinde geçen “otuz” ibareleri “on” olarak, (b) bentleri ise “1.4.2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden asgarî on işçi çalıştıranların iş yerlerinde fiilen çalışan işçilerin,” şeklinde değiştirilmiştir. (5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2007) İstihdam edilecek işçi sayısına, yatırım konusu işletmenin faaliyete geçtiği tarihten itibaren beş yıl süreyle uyulması zorunludur.

5615 sayılı Kanunla 5084 sayılı Kanunda yapılan değişiklik uyarınca 1.5.2007 tarihinden itibaren, 01.04.2005 tarihinden önce işe başlamış olan işverenler

için sigortalı sayısını % 20 artırma koşulu aranmadığından, 2007 Mayıs ayından itibaren 10 veya üzerinde sigortalı çalıştıran işverenler, sigortalı sayısının %20 artırılıp artırılmadığı üzerinde durulmaksızın, çalıştırdıkları sigortalıların tamamından dolayı (topluluk sigortası ile sosyal güvenlik destek primine tabi olarak çalışanlardan dolayı tahakkuk eden primler hariç) işveren hissesi prim tutarı teşvikinden istifade edebileceklerdir

Anılan Kanun kapsamına giren işverenlerin, organize sanayi veya endüstri bölgesinde faaliyet göstermeleri ve bu hususu Organize Sanayi Bölgesi Yönetim Kurulu veya ilgili Ticaret veya Sanayi Odalarınınca düzenlenen bir belge ile kanıtlamaları halinde ise, yine ilgili Sigorta İl Müdürlüğüne bilgisayar programlarında gerekli kodlama yapılacak ve aylık prim ve hizmet belgeleri bu defa 0/5615 sayılı Kanun çeşidi seçilmek suretiyle Kuruma gönderilecektir. Bu durumda, bahse konu işverenler, işveren hissesi prim tutarı teşvikinden % 100 ölçüde istifade edeceklerdir. (5084 sayılı Kanunda 5568 ve 5615 sayılı Kanunlarla Yapılan Düzenlemeler Hakkındaki 15/6/2007 tarihli Genelge 2007)

3.8. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerini Destekleyen Teşvik

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek amacıyla çıkarılmıştır. Bu kanunun 3. maddesinin 3. alt bendinde;

“(3) Sigorta primi desteği: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır” (5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu, 2008) denilmektedir.

İşveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanmak için;

İşveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğer sayısı tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşamaz. Küsurlu sayılar tama iblağ edilir. Destek personeli sayısının tam zamanlı Ar-Ge personelinin %10'unu aşması

durumunda ücreti en düşük destek personelinden başlanarak işlem yapılır. Destek personellerinin ücretlerinin aynı olması durumunda işveren istediği personel için uygulama yapılabilir.

İşveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanmak için kanunda aranan şartlar taşındığında 31 Temmuz 2008 tarihli yönetmeliğin ilgili maddeleri gereğince destekten yararlanmaya hak kazanıldığına ilişkin ilgili kurum, kuruluş veya denetimle görevli şirket tarafından düzenlenen belgenin alındığı tarihten itibaren yararlanır.

Bir başka şart, Aylık Prim ve Hizmet Belgesinin ilgili Sigorta Kurumuna zamanında verilmiş olması gerekmektedir. Süresinden sonra verilmesi durumunda Sigorta Primi Desteğinden yararlanılamaz.

İşveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanacak her bir personel yukarıda belirtilen şartları taşımak kaydıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna bu kapsamda bildirildiği tarihten itibaren 5 yıl süreyle bu haktan yararlanır. Hiçbir sebeple 5 yıllık sürenin üzerine çıkılamaz. (Cihan, 27/04/2010)

4. İSTİHDAM TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRME YÖNTEMLERİ

4.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Muhasebeleştirilmesi

Uygulamada meslek mensupları tarafından sigorta primlerinin işveren hissesi kısmının devlet tarafından karşılanması durumlarında muhasebe kaydının yapılması hususu önem arz etmektedir. Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından veya Hazine tarafından karşılanan istihdam teşviklerinin muhasebe kaydı yapılırken çoğu meslek mensubu bu teşvikleri 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) izah edilen “602 Diğer Gelirler” kısmında izlemektedirler. Kanaatimizce böyle bir muhasebe kaydının yapılması mali tabloların ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Teşviklerin bu hesapta takip edilebilmesi için Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde bu hesabın ve ait olduğu grubun niteliğine bakıldığında;

“60. BRÜT SATIŞLAR: İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri brüt satışlar içinde gösterilir. Brüt Satışlara Katma Değer Vergisi dahil edilmez. Brüt Satışlar; yurtiçi satışlar, yurtdışı satışlar ve diğer gelirler şeklinde bölümlenir.

602. DİĞER GELİRLER: İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin

bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb.. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir” (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:1, 1992) denilmektedir.

Dikkat edilirse bu kaleme ait bir kayıt işletmeye dışarıdan bir nakit girişinin olmasıdır. Oysaki yukarıda bahsettiğimiz teşviklerde devletin işletmeye katkısı sadece işverenin ödeyeceği priminin eksik ödenmesinden ibarettir. Zira 602 nolu hesabın Gelir Tablosunun “Brüt Satış Karı” bölümünde yer aldığını ve işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili gelirleri ifade ettiğini belirterek, devlet teşviklerinin ana faaliyet konusu dışında arızı nitelik taşınması nedeniyle teşviklerin muhasebeleştirilmesinde bu hesabın yerine “649 Diğer Olan Gelir ve Karlar Hesabı”nın kullanılması daha doğru olacaktır. Teşviklerin satışlar hesabında kullanılması işletme yönetimine de yanlış bilgiler verecektir. Bu yanlışın giderilmesi için kar zarar hesaplarından biri olan ve önceden öngörülebilir ayrıca olağan bir durum arz eden teşviklerin 649 nolu hesapta izlenmesi doğru bir yaklaşım olacaktır. Ayrıca, muhasebe kayıt yöntemi olarak da MSUGT’de açıkça belirtilmemiş olsa bile aşağıda izah edeceğimiz netleştirme yöntemi değil brüt yöntemin uygulanması gerekmektedir. Giderlerin azaltılması yöntemi değil işletme yönetimine daha doğru bilgilerin sunulması açısından teşviklerin ayrı bir hesap olan olağan kar zarar hesabında izlenmesi gerekmektedir.

4.2. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS-20) Açısından Muhasebeleştirilmesi

Devlet teşvikleri, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardına uygun bir biçimde muhasebeleştirilmeli ve raporlanmalıdır. TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete’de Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, teşvik ve yardımlardan sağlanan yararın raporlanması yolu ile işletmenin gerek performansının belirlenebilmesini, gerekse işletmenin dönemler ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını amaçlamaktadır.(Örten ve Diğerleri, 2007, 311)

Standardın 13. maddesinde belirtildiği ve daha sonraları 113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik

Yapılmasına İlişkin Tebliğin 5. maddesiyle değiştirilerek “Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Teşviğin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ve teşviğin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı”(113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ, 2008) olarak ifade edilmektedir.

1) Sermaye Yaklaşımı

Standardın 14. maddesinde sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır:

“- Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla gelir tablosunda gösterilmek yerine, bilanço ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden dolayı söz konusu teşvikler doğrudan özkaynak olarak kaydedilmelidir.

- Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir.”(TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı) Bu yöntemde teşvikten yaralanmayan diğer işletmelere göre özkaynaklarının daha güçleneceği gerçeğinden hareket edilmektedir.

2) Gelir Yaklaşımı

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır:

“- Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir;

- Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir ve

-Gelir vergisi ve diğer vergilerin birtür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.” (113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ)

Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin, ilgili teşviklerle karşılanması

amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kâr ya da zarara alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına uygun değildir ve yalnızca tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir. (113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ)

Standardın 9. ve 12. maddelerinde Devlet teşvikinin elde edilme şekli teşvikin muhasebeleştirilmesi yöntemine etki etmez. Buna göre, devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilir. Bu teşviklerle karşılanması amaçlanan giderlerle eşleştirilmek üzere giderlerin yapıldığı ilgili dönemler boyunca sistematik şekilde gelir olarak finansal tablolara yansıtılır. Devlet teşvikleri, doğrudan özkaynaklar ile ilişkilendirilmez. (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, Madde 9 ve 12.)Standardın 12. maddesi 113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğin 4. maddesiyle “Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılır” (113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ, Madde 4.) olarak değiştirilmiştir.

Gelire ilişkin teşviklerin gelir tablosunda raporlanmasında iki yöntem bulunmaktadır. Buna göre teşvik;(TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, Madde 29, 30 ve 31.)

- Gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında (Brüt Yöntem),
- İlgili giderlerden düşülerek gösterilir. (Net Yöntem)

Brüt yöntemde teşvikler bir gelir hesabına gelir olarak kaydedilir ve gelir tablosunda gösterilir. Net yöntemde ise, teşvik teşviği elde etmek için katlanılan giderleri azaltıcı bir unsur olarak muhasebeleştirilir. Gelir olarak elde edilen teşviklerin brüt yönetime göre muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının taraftarları, gelir ve gider kalemlerinin netleştirilmesinin

uygun olmadığını ve teşviğin giderden ayrıştırılmasının teşviklerle ilişkisi olmayan diğer giderlerle karşılaştırma yapılmasını kolaylaştırdığını savunmaktadır. Net yöntemde ise, teşviğin olmaması durumunda işletme tarafından ilgili giderin yapılmayabileceği ve dolayısıyla da gider ile teşvikten doğan gelirin netleştirilmemesinin uygun bir raporlama şekli olmayacağı ileri sürülmektedir. Her iki yöntemin uygulanmasına da Muhasebe Standartlarında izin verilmektedir. Maliye Bakanlığı MSUGT Sıra No:1'e göre ise, teşviklerin brüt yönetime göre kaydedilmesi gerekmektedir. (Uluslan, 2008, 428)

Her iki yöntem de gelirlere ilişkin teşviklerin sunumu açısından kabul edilebilir yöntemlerdir. Finansal tabloların tam anlaşılması amacıyla teşviğe ilişkin açıklamalar gereklidir. Teşviğin, ayrıca gösterilmesi gereken herhangi bir gelir veya gider kalemi üzerindeki etkisinin kamuya açıklanması genellikle uygundur. (Örten ve Diğerleri, 2007, 323)

Devlet teşviği alınmaması ve ilgili harcamalara katlanılacağı durumlarda gider hesabından düşülerek sadeleştirme yapmak yerine "649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı" altında göstermek daha uygundur. Eğer Devlet teşviği alınmadığı zaman böyle bir harcama olmayacaksa ilgili gider hesabından düşülerek sadeleştirmek uygun olabilir. Yukarıda belirtilen her iki yöntem de gelire ilgili teşviklerin gösterimi için kabul edilebilir. Mali tabloların doğru bir biçimde anlaşılabilmesi için teşviklerin gelir ve gider kalemleri üzerindeki etkisi dipnotlarda gösterilerek açıklanmalıdır. Ancak finansal tablolarda işletme yönetimine gerekli olan bilgilerin ayrı ayrı gösterilmesi durumunda "649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı" altında bir alt başlıkta izlenmesi daha uygun bir muhasebe kaydı olacaktır. Yani netleştirme yönteminden ise brüt yöntemin tercih edilmesi finansal tabloların sunumundaki ilkelerle daha uygun olacaktır.

İşte bu bağlamda Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından işveren sigorta primlerine yönelik istihdam teşviklerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin olarak aşağıda bir örnek uygulama yapılacaktır. Bu örnek uygulama daha önce izah edilen istihdam teşviklerinin işveren primlerinin tamamını ya da belli bir yüzdesinin Hazinece ya da Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından karşılanması durumları sadece oransal olarak değişmekte ancak muhasebe kaydı açısından aynı olması nedeniyle sadece bir örnek uygulama yapılmıştır.

ÖRNEK BİR UYGULAMA

Bir üretim işletmesinin esas üretim maliyet yerinde 10 işçinin istihdam edildiği ve 5084 Sayılı Kanundan yararlandığı varsayılarak muhasebe kaydının nasıl yapılması gerektiğini izah edelim. Ücret tahakkukunun asgari

ücret üzerinden 30/04/2010 tarihli olduğu varsayılmaktadır.

BRÜT AYLIK ÜCRETİ (10 İŞÇİ)	7.290,00
İŞÇİ İŞSİZLİK SİGORTASI (%1)	72,90
İŞÇİ SSK PAYI (%14)	1.020,60
GELİR VERGİSİ MATRAHI	6.196,50
GELİR VERGİSİ TUTARI (%15)	929,50
DAMGA VERGİSİ TUTARI (%06,6)	48,10
KESİNTİLER TOPLAMI	2.071,10
NET ELE GEÇEN TUTAR (+ AGİ Eklenecek)	5.218,90
BRÜT AYLIK ÜCRETİ	7.290,00
İŞVEREN SSK PAYI (%19,5)	1.421,60
İŞVEREN İŞSİZLİK SİGORTASI (%2)	145,80
TOPLAM MALİYET	8.857,40
TOPLAM ASGARI GEÇİM İNDİRİMİ TUTARI	820,10
NET ÖDENECEK TOPLAM TUTAR	6.039,00

İşçi ücret giderlerine ait Nisan 2010 dönemine ilişkin olarak yapılacak

30 Nisan 2010			
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		7.290,00	
Normal Mesai Ücreti	7.290,00		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.567,40	
SSK İşveren Primi	1.421,60		
İşsizlik Sig. İşveren Primi	145,80		
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			977,60
Gelir Vergisi	929,50		
Damga Vergisi	48,10		
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ			2.660,90
SSK İşveren Primi	1.421,60		
İşsizlik Sig. İşveren Primi	145,80		
SSK İşçi Primi	1.020,60		
İşsizlik Sig. İşçi Primi	72,90		
335- PERSONELE BORÇLAR			5.218,90
/			

Asgari Geçim İndirimlerinin (AGİ) işçi ücretine tahakkuk ettirilmesi

30 Nisan 2010			
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		820,10	
Gelir Vergisi	820,10		
335- PERSONELE BORÇLAR			820,10
/			

Bu kayıt aracı bir hesap kullanılarak da muhasebeleştirilebilir.

30 Nisan 2010			
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		820,10	
Gelir Vergisi	820,10		
336- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR			820,10
/			

AGİ'nin personel ücretlerine tahakkuk ettirilmesi;

30 Nisan 2010			
336- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		820,10	
	335- PERSONELE BORÇLAR		820,10
/			

İşçi ücretlerinin ödenmesi durumunda yapılacak muhasebe kaydı;

01 Mayıs 2010			
335- PERSONELE BORÇLAR		6.039,00	
	102- BANKALAR		6.039,00
/			

İşletmenin 5084 Sayılı Kanunun tüm şartlarını yerine getirdiğini ve işveren sigorta priminin %80'lik kısmının indiriminden yararlandığı durumunda yapılacak muhasebe kaydı;

1- Brüt Yönteme göre muhasebe kaydı;

23 Mayıs 2010			
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		1.137,28	
SSK İşveren Primi	1.137,28		
649 DİĞER OLAN DIŞI GELİR ve KARLAR			1.137,28
5084 S.K. Teşviği	1.137,28		
/			

2- Net Yönteme göre muhasebe kaydı;

23 Mayıs 2010			
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		1.137,28	
SSK İşveren Primi	1.137,28		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			1.137,28
SSK İşveren Primi	1.137,28		
/			

SSK primlerinin Mayıs 2010 ayı sonu itibariye SGK'na ödenmesi durumu;

.... Mayıs 2010			
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		1.523,62	
SSK İşveren Primi	284,32		
İşsizlik Sig. İşveren Primi	145,80		
SSK İşçi Primi	1.020,60		
İşsizlik Sig. İşçi Primi	72,90		
	102 BANKALAR		1.523,62

Prim ve belgelerin yasal süre içinde verilememesi, ödemenin zamanında yapılmaması veya herhangi bir nedenle kanun indiriminden yararlanma avantajının yitirilmesi durumunda ise teşvikten yararlanma imkânı ortadan kalkacaktır. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır.

Örneğimizde Brüt Yönteme göre; bir sonraki aya geçilmiş olması nedeniyle teşvikten yararlanamamanın neden olacağı maliyetin 681-Önceki Dönem Gider ve zararları hesabına aktarılması gerekmektedir.

01 Haziran 2010			
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI		1.137,28	
5084 S.K. Teşviği			
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ			1.137,28
SSK İşveren Primi	1.137,28		
/			

Net yönteme göre ise şu kayıt yapılmalıdır.

01 Haziran 2010			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.137,28	
SSK İşveren Primi	1.137,28		
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ			1.137,28
SSK İşveren Primi	1.137,28		
/			

Teşvikten yararlanma imkânının kaybedilmesi durumunda SGK'ya ödenmesi gereken tutarın muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır. (Bu kayıta herhangi bir gecikme zammı dikkate alınmamıştır.)

02 Haziran 2010			
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		2.660,90	
SSK İşveren Primi	1.421,60		
İşsizlik Sig. İşveren Primi	145,80		
SSK İşçi Primi	1.020,60		
İşsizlik Sig. İşçi Primi	72,90		
102 BANKALAR			2.660,90
/			

SONUÇ

Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından veya Hazine tarafından karşılanan istihdama yönelik işveren sigorta primi teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde açık bir şekilde izah edilmemiş olmasına rağmen istihdam teşviklerinin işletmeler açısından ana faaliyet konusu dışında arzi nitelik taşıması nedeniyle "649 Diğer Olan Gelir ve Karlar Hesabı" kullanılarak muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.

İstihdam teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacak bir diğer husus ise bu teşviklerin muhasebeleştirilmesinde "TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" standardına göre yapılmalıdır. Bu standarda göre gelire ilişkin teşviklerin gelir tablosunda raporlanmasında iki yöntem bulunmaktadır. Bunlardan ilki teşviğin, gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak "649 Diğer Olan Gelir

ve Karlar Hesabı” genel başlığı altında muhasebe kaydının yapıldığı brüt yöntemdir. Diğer yöntem ise teşvikin ilgili giderlerden düşülerek gösterildiği net yöntemdir.

Brüt yöntemde teşvikler bir gelir hesabına gelir olarak kaydedilir ve gelir tablosunda gösterilir. Net yöntemde ise teşvik, teşviği elde etmek için katlanılan giderleri azaltıcı bir unsur olarak muhasebeleştirilir. Her iki yöntem de gelirlere ilişkin teşviklerin sunumu açısından kabul edilebilir yöntemlerdir.

Devlet teşviği alınmaması durumunda ilgili harcamalara katlanılacağı durumlarda gider hesabından düşülerek sadeleştirme yapmak yerine “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı” altında göstermek daha uygundur. Eğer Devlet teşviği alınmadığı zaman böyle bir harcama olmayacaksa ilgili gider hesabından düşülerek sadeleştirmek uygun olabilir. Yukarıda belirtilen her iki yöntem de gelirle ilgili teşviklerin gösterimi için kabul edilebilir. Mali tabloların doğru bir biçimde anlaşılabilmesi için teşviklerin gelir ve gider kalemleri üzerindeki etkisi dipnotlarda gösterilerek açıklanmalıdır. Ancak finansal tablolarda işletme yönetimine gerekli olan bilgilerin ayrı ayrı gösterilmesi durumunda “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı” altında bir alt başlıkta izlenmesi daha uygun bir muhasebe kaydı olacaktır. Yani netleştirme yönteminden ise brüt yöntemin tercih edilmesi finansal tabloların sunumundaki ilkelerle daha uygun olacaktır. Finansal tabloların tam anlaşılması amacıyla teşviğe ilişkin açıklamalar gereklidir. Teşviğin, ayrıca gösterilmesi gereken herhangi bir gelir veya gider kalemi üzerindeki etkisinin kamuya açıklanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Aktan, C, (2010) “Plütokrasi ve Teşvik Kollamacılık”, <http://www.canaktan.org/dinahlak/ahlak/rant-kollama/plutokrasi.htm>, (22/04/2010).

Aykın, H, (2006) “Uluslar arası Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Teşviklerinin Etkinliği”, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan 2006, <http://www.mmd.org.tr/eserler/> (27/04/2010).

Cihan, O, (2010) “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Yöntemleri ve Örnekler”, <http://alomuhasebe.net/makaleler/Devlet%20Tevsiklerinin%20Muhasebelestirilmesi.doc> (27/04/2010)

Çiloğlu, İ, (1997) “Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Hazine Dergisi*, 1-15.

İstanbul Sanayi Odası, (2010). İstihdama Yönelik İşveren Sigorta Primi Teşvikleri, Araştırma Şubesi, İstanbul.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:1, 26/12/1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

Örten,R, Kaval,H ve Karapınar, A, (2007) Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları -TMS-TFRS, Gazi Kitapevi, Ankara.

Sosyal Sigortalar Genel Müdürlüğü, 5084 sayılı Kanunda 5568 ve 5615 sayılı Kanunlarla Yapılan Düzenlemeler Hakkındaki 15/6/2007 tarihli Genelge 2007/48.

Sönmez,F, (2005) “Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**.

TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ Sıra No: 8, 01.11.2005 Tarih ve 25983 Sayılı Resmi Gazete.

Ulusan,H, (2008) “Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.

Uygun, R, (2010) “İşçilik Maliyetlerini Azaltmaya Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi”, www.kokerymm.com/dosyalar/gonder1/.../rahmiuygun06.02.09.doc (26/04/2010).

113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ, 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete.

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 06/02/2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete.

5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 04/04/2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete.

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu, 12/03/2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete.

5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 26/05/2008 tarih ve 26887 sayılı Resmi Gazete.

5838 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 28.02.2009 tarih ve 27155 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete.

5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 18/08/2009 tarih ve 27323 sayılı Resmi Gazete.

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE KAPSAMLI GELİR TABLOSU VE ÖRNEK UYGULAMA*

Yrd. Doç. Dr. Mustafa DOĞAN**
Arş. Gör. Emrah ERTUGAY***

ÖZET

Bir işletmenin ekonomik kaynakları nasıl kullanacağını ve bu kaynaklarda ne tür değişiklikler olabileceğini öngörmek için, işletmenin mevcut performansı hakkında bilgi sahibi olunması gerekir. İşletmenin bir dönem boyunca gösterdiği finansal performans ise, “gelir tablosu” adı verilen finansal tabloda raporlanır. Kapsamlı gelir tablosu, işletmenin ilgili dönem boyunca yürüttüğü faaliyetlere ve kazanç gücüne ilişkin bilgileri içeren, belli bir dönemde işletmeye ait faaliyetlerin bir bütün olarak finansal başarısını ölçen özet bir rapor niteliğindedir. Bu çalışmada, bir işletmenin finansal performansını ölçmekte önemli bir araç olan kapsamlı gelir tablosu, “TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu” standardı bağlamında ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kapsamlı Gelir Tablosu, Diğer Kapsamlı Gelir, Muhasebe Standartları, Finansal Tabloların Sunuluşu

JEL Sınıflandırması: M41, M42, H27

ABSTRACT

In order to predict how a company would use its economic resources and what kind of changes would be made about them, it is a necessity having knowledge about current performance of the company. The financial performance of a company during an accounting period reported on a table named “income statement”. Comprehensive income statement is a report that it measures earning power and financial performance as a whole for an accounting period. In this study, comprehensive income statement as an important resource for evaluating financial performance of a company is discussed in the context of “IAS 1 – Presentation of Financial Statements”.

* Bu çalışmanın ilk hali, 06-10 Ekim 2010 tarihlerinde Kıbrıs'ta düzenlenen XIV. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu'nda sunulmuştur.

** Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü.

*** Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü.

Keywords: Comprehensive Income Statement, Other Comprehensive Income, Accounting Standards, Presentation of Financial Statements

JEL Classification: M41, M42, H27

1. GİRİŞ

Genel amaçlı finansal tablolar, işletme dışındaki yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar, tedarikçiler, müşteriler ve devlet gibi geniş bir finansal bilgi kullanıcı yelpazesinin işletmeye ilişkin bilgi gereksinmelerini karşılamak için hazırlanır ve yayınlanırlar. Finansal tabloların amacı, çeşitli ekonomik kararlar alırken yararlanmaları için işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında finansal bilgi kullanıcılarının büyük kısmının ortak ihtiyaçlarını karşılayabilecek biçimde bilgi sunmaktır.

Bir işletmenin ekonomik kaynakları nasıl kullanacağını ve bu kaynaklarda ne tür değişiklikler olabileceğini öngörmek için, işletmenin mevcut performansı hakkında bilgi sahibi olunması gerekir. İşletmenin bir dönem boyunca gösterdiği finansal performans ise, “gelir tablosu” (veya “kapsamlı gelir tablosu”) adı verilen finansal tabloda raporlanır. Bu çalışmada, bir işletmenin finansal performansını ölçmekte önemli bir araç olan kapsamlı gelir tablosu, “TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu” standardı bağlamında ele alınmıştır.

2. TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARINA GEÇİŞ

Tarihsel olarak Türkiye’de muhasebe uygulamaları, vergi mevzuatına göre şekillendirilmiştir (Akdoğan 2007, 108). Finansal raporların hazırlanmasında işletmelerin gerçek durumunun yansıtılması amacından çok, vergi yükümlülüğü ile ilgili bilgilerin üretilmesi ve sunulması amacına öncelik verilmiştir. 1940’lı yıllarda çıkan Kazanç Vergisi Kanunu ve 1950 yılında çıkarılan Gelir Vergisi Kanunu, muhasebenin önemini artırmıştır. 1960’lı yıllarda yapılan araştırmalarda muhasebenin vergi ve diğer yasalar tarafından işletmelere yüklenen bir külfet olduğu düşüncesi egemen olmuş, işletmelerin muhasebenin bir yönetim aracı olduğu bilincine sahip olmadıkları anlaşılmıştır (Yalkın 2008, 11). Türkiye’de muhasebe uygulamasında milat sayılabilecek gelişme ise, 26 Aralık 1992 tarihinde yayınlanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ile olmuştur. 1994 yılından itibaren tüm işletmelerde zorunlu olarak uygulanmaya başlanan “Tekdüzen Muhasebe Sistemi”, işletmelerin faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerin hem muhasebeleştirme, hem de raporlama evresinde tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkelerine göre üretilmesini amaçlamaktadır.

Türkiye’de muhasebe standartları çalışmaları, 9 Şubat 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) kurulmasıyla başlamıştır. Çalışmalarını sürdürdüğü yedi yıl boyunca TMUDESK, toplam ondokuz muhasebe standardını kabul etmiştir. 7 Mart 2002 tarihinden itibaren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili örgüt olarak faaliyetlerini sürdürmektedir (Yalkın 2008, 16-17). Yayınlanan standartlar, 2005 yılından itibaren finansal tablolarını kamuya açıklamak zorunda olan şirketlerde zorunlu olarak uygulanmaya başlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), uzunca bir süredir yasalasma sürecinin tamamlanması beklenen yeni Türk Ticaret Kanunu ile yaygınlık kazanacaktır.

TFRS uygulamasına geçiş, muhasebe kayıtlarında pek fazla değişikliğe neden olmamasına rağmen, finansal tabloların içeriğini ve biçimini önemli ölçüde değiştirmektedir (Özkan ve Erdener Acar 2010, 53). Bunun yanı sıra, bazı kavramların içeriğinde de değişiklikler meydana gelmiştir. Her bir finansal karakterdeki işlem için uygulanacak tanımlı bir kuralın var olduğu kural bazlı raporlamadan, genel çerçevenin çizildiği ve uygulayıcıların koşullara göre daha esnek raporlama yapabilmelerini sağlayan ilke bazlı raporlamaya geçilmiştir. Bu nedenlerle, TFRS uygulamasıyla birlikte genel amaçlı finansal tabloların hem hazırlanmasında, hem de analiz ve yorumlanmasında farklılıklar olacağı açıktır. Bu farklılıkların en somut olarak karşımıza çıktığı standartlardan birisi TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardıdır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile karşılaştırıldığında TFRS uygulamasında gerçeğe uygun ve önemli bilgilerin sunulmasını sağlamak için finansal raporlamada uygulamacılara esneklik sağlanmakla birlikte, finansal tablo dipnotlarında daha ayrıntılı ve kapsamlı bilgi istenmektedir. Örneğin Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamasında finansal tablolarda ve dipnotlarında yer almayan geleceğe yönelik tahminler, risk değerlendirmeleri, durdurulan faaliyetler ve bölümlere göre raporlama bilgileri finansal tablo kullanıcılarına sunulmaktadır (Bayrı 2010, 96).

3. TMS 1 – FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARTI

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından ilk kez 1975 yılında UMS 1 “Muhasebe Politikalarının Açıklamaları” adıyla yayınlanan standart, zaman içinde değişiklikler geçirerek günümüze gelmiştir. Standart 1994 yılında yeniden hazırlanmış, içeriği değişerek ve UMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” adını alarak 1997 yılında yeni haliyle

yürürlüğe girmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, iyileştirme projesi kapsamında 2003 yılında gözden geçirilen standartta, 2005 yılında sermaye açıklamalarına ilişkin değişiklik yapılmıştır. Standart, son olarak 2008 yılında gözden geçirilmiştir (TMSK 2010b, B664-B666). Bu son gözden geçirmede, diğer pek çok değişikliğin yanında, gelir tablosunun sunumunda değişiklik yapılmasına ve adının “kapsamlı gelir tablosu” olarak değiştirilmesine karar verilmiştir.

Standart, genel amaçlı finansal tablolar olarak sayılan finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunun önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamayı amaçlamaktadır. Standartta, genel amaçlı finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kurallar, yapıyla ilgili genel açıklamalar ve içerikle ilgili asgari koşullar ortaya konulmuştur (TMSK 2010a, 275).

4. KAPSAMLI GELİR TABLOSU

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karını ya da uğradığı dönem net zararını topluca gösteren finansal rapordur (TÜRMOB 1998, 24). Kapsamlı gelir tablosu, işletmenin ilgili dönem boyunca yürüttüğü faaliyetlere ve kazanç gücüne ilişkin bilgileri içerdiğinden, belli bir dönemde işletmeye ait faaliyetlerin bir bütün olarak finansal yönden başarı derecesini ölçen özet bir rapor niteliğindedir.

Gelir ve gider kavramları, TFRS Kavramsal Çerçeve’sinin 70. ve devamındaki paragraflarda tanımlanmıştır. Buna göre gelirler, “*muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalma*”yı ifade eder. Giderler ise, “*muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışlar veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışlar*” olarak ifade edilmiştir.

Gelirin tanımı, hasılatı ve kazancı birlikte içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve temel olarak mal satışları, hizmet satışları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından

kullanılmasından sağlanan ekonomik faydalar olmak üzere üç başlık altında değerlendirilebilir. İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucu ortaya çıkan ekonomik faydalara, faiz, telif hakkı, temettüleri, kira ve lisans bedeli gibi örnekler verilebilir. Kazançlar ise, gelir tanımına giren hasılat dışındaki diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilirler (TMSK 2010a, 22).

Gider tanımı, zararları olduğu gibi işletmenin olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri de içerir. Giderler genellikle nakit, nakit benzerleri, stoklar, maddi duran varlıklar gibi varlıkların işletme dışına çıkışı veya işletmedeki varlıkların değerlerinde azalmalar olması durumlarında oluşur.

Kapsamlı gelir, ortakların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler dışındaki işlem ve diğer olaylar sonucu belirli bir dönemde özkaynaklardaki değişim olarak ifade edilebilir.

Standartta 2008 yılında yapılan değişiklikte, daha önce gelir tablosu adıyla sunulan finansal tablonun bir işletmenin bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini içerecek biçimde tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya iki tabloda sunulması öngörülmüştür. Tek tabloda sunumda, bütün gelir ve gider kalemlerine bir tek tabloda yer verilir. Kapsamlı geliri tek bir tabloda göstermeyi seçen bir işletme kar ya da zararı ara toplam olarak tabloya dahil eder. İki tablolulu sunumda ise, ilk tabloda (geleneksel gelir tablosu) kara ya da zarara yansıtılan gelir ve giderler sunulur. İkinci tablo (kapsamlı gelir tablosu) kar ya da zararla başlar ve UFRS'lerin kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmesini gerektirdiği ya da muhasebeleştirilmesine izin verdiği gelir ve gider (diğer kapsamlı gelir) kalemleri sunulur. İlk tablonun (geleneksel gelir tablosu) en alt satırı, kapsamlı gelir tablosunun ilk satırı olacaktır. Kapsamlı gelir tablosu, ortakların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemleri kapsamaz. Bu tür işlemler, özkaynak değişim tablosunda sunulur.

4.1. Kapsamlı Gelir Tablosunda Sunulacak Bilgiler

Kapsamlı gelir tablosu asgari olarak, söz konusu dönemle ilgili aşağıdaki tutarları gösteren kalemleri içerir:

- Hasılat,
- İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar,
- Finansman maliyetleri,

- Özkaynak yöntemi¹ kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları,
- Bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması² neticesinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi durumunda, önceki defter değeri ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar,
- Vergi gideri,
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kar ya da zarar ile; satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen vergi sonrası kazanç ya da zarar toplamını içeren tek bir tutar,
- Kar veya zarar,
- Niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kar ya da zarar bileşenlerinin her biri,
- Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kar veya zarar payları,
- Toplam kapsamlı gelir.

Kapsamlı gelir tablosunda ayrıca,

- Dönem kar veya zararının; kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*) ile ana ortaklığın sahiplerine isabet eden kısmı ve
 - Döneme ilişkin toplam kapsamlı gelirin; kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) ve ana ortaklığın sahiplerine isabet eden kısmı
- ile ilgili açıklama yapılır.

İşletmenin çeşitli faaliyetlerinin, işlemlerinin ve diğer olayların etkileri sıklıkla, kar veya zarar potansiyelleri ve tahmin edilebilirlik açılarından farklı olduğu için finansal performansın bölümler halinde açıklanması, kullanıcıların sağlanan finansal performansı anlamalarına ve gelecekteki finansal performansa ilişkin kestirim yapmalarına yardımcı olur. Finansal performansın unsurlarının açıklanması için gerekli olduğu takdirde, işletme

1 "TMS 28 – İştiraklerdeki Yatırımlar" standardında tanımlandığı şekliyle özkaynak yöntemi, "İştirakteki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği ve böylece yatırımcı işletmenin kar veya zararının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararından kendisine düşen payı kapsadığı muhasebeleştirme yöntemidir".

2 Sadece finansal varlık yönetim modelinin değiştirilmesi durumunda, bu değişiklikten etkilenen tüm finansal varlıklar, "TFRS 9 – Finansal Araçlar" standardının 4.1-4.4 paragrafları uyarınca yeniden sınıflandırılır.

önemlilik ve gelir ve gider kalemlerinin nitelik ve işlevlerini kapsayan unsurları dikkate alarak kapsamlı gelir tablosuna veya (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosuna ek kalemler ekler ve kullanılan tanımları ve kalemlerin sıralamasını düzeltir.

Bir TFRS zorunlu kılmadıkça veya izin vermediği sürece³ gelir ve gider kalemleri mahsup edilemez. Benzer işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, örneğin kur farklarından kaynaklanan kazanç veya kayıplar veya ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar, netleştirilerek raporlanır. Ancak söz konusu kazanç veya kayıplar, önemli oldukları takdirde mahsup edilmeden ayrı ayrı gösterilir.

İşletme, hiçbir gelir veya gider kalemini kapsamlı gelir tablosunda veya (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosunda ya da dipnotlarda olağan dışı kalemler olarak göstermez. Olağan dışı kalemlerin finansal tablolarda yer alması, 2003 yılında TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardında yapılan değişikliklerle yasaklanmıştır (TMSK 2010b, B665).

Dönem içerisindeki tüm gelir ve gider kalemleri, bir TFRS aksini öngörmedikçe dönem kar ya da zararında muhasebeleştirilir. Hazırlanan konsolide kapsamlı gelir tablosunda kar ya da zarar ve diğer kapsamlı gelirin her bir kısmı, ana ortaklık hissedarlarına ve kontrol gücü olmayan paylara (azınlık paylarına) aktarılır.

4.2. Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Özkaynaklara Yansıtılan Kar veya Zararlar)

“Diğer kapsamlı gelir”, başka bir deyişle özkaynaklara yansıtılan kar veya zararlar, kar ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider kalemlerini kapsar. TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardına 2008 yılında giren “diğer kapsamlı gelir”, geleneksel gelir tablosu ile “kapsamlı gelir tablosu” arasındaki en önemli farktır.

Diğer kapsamlı gelirin unsurları TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardında aşağıdaki gibi ifade edilmiştir:

1. TMS 16– Maddi Duran Varlıklar standardı gereğince, yeniden değerlendirme nedeniyle maddi duran varlıkların defter değerlerinde meydana gelen değişiklikler;

³ Örneğin, TMS 16 – Maddi Duran Varlıklar standardı, maddi duran varlıkların satışına ilişkin gelirlerin netleştirilerek muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Ekonomik ömrünü tamamlamış bir maddi duran varlık bilanço dışı bırakılacaksa, maddi duran varlığın satış fiyatı, maliyet değeri, varsa birikmiş amortismanı, varsa yeniden değerlendirme değer artışı fonu hesapları kapatılır, bu işlemden sonra kalan değer maddi duran varlık satış karı veya maddi duran varlık satış zararı olarak tek kalem halinde gelir tablosunda yer alır.

- Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, ilgili varlığa ilişkin birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesiyle bulunan değerdir. (P. 31)

- Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir. (P. 39)

- Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır. (P. 40)

2. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının 93A Paragrafı uyarınca muhasebeleştirilmiş tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar;

3. TMS 21 – Kur Değişiminin Etkileri standardına göre, dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar,

- Yurtdışındaki işletmeden alacak ya da borç niteliğinde parasal bir kaleme sahip olan bir işletme için, öngörülebilir bir gelecekte gerçekleşmesi planlanmayan ya da beklenmeyen bir kalem, özünde, işletmenin yurtdışındaki işletmedeki net yatırımının bir parçasıdır. (P. 15)

- Yabancı para cinsinden olan bir aktifin yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan kazanç ve zararlar, değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir ve oluşan kur farkı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. (P. 31)

- Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Yurtdışındaki

işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (örneğin yurtdışındaki işletme bir bağlı ortaklık ise konsolide finansal tablolar), bu tür kur farkları başlangıçta diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir. (P. 32)

- Yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının çevriminden doğan ve diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kur farkları, faaliyetin elden çıkarıldığı tarihe kadar özkaynaktan kar veya zarara aktarılarak yeniden sınıflandırılmaz. Yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılmasında, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş ve özkaynağın ayrı bir bileşeninde biriktirilmiş söz konusu işletmeye ait birikmiş kur farkları, elden çıkarmadan kaynaklanan kazanç veya kayıp muhasebeleştirildiğinde, özkaynaktan kar veya zarara aktarılarak (yeniden sınıflandırmaya ilişkin bir düzeltme olarak) yeniden sınıflandırılır. (P. 48)

4. TFRS 9 – Finansal Araçlar standardı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar,

- İlk muhasebeleştirmede, alım satım amacıyla elde tutulmayan özkaynağa dayalı bir finansal araca yapılan yatırımın gerçeğe uygun değerinde sonraki tarihlerde meydana gelecek değişikliklerin diğer kapsamlı gelirden sunulması konusunda, geri dönülemeyecek bir tercihte bulunulabilir. (P. 5.4.4) Söz konusu seçim, her bir finansal araç için ayrı ayrı yapılır. Diğer kapsamlı gelirden sunulan tutarlar, sonraki dönemlerde kar veya zarara transfer edilemez.

- Özkaynağa dayalı finansal araca yapılan bir yatırımın, gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflanması mümkündür. Bu tür bir sınıflandırma ilk uygulama tarihinde geçerli olan koşul ve durumlar dikkate alınarak yapılır. Sözü edilen sınıflandırma geriye dönük olarak uygulanır. (P. 8.2.7)

5. TMS 39 – Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardına göre, nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları.

Nakit akış riskinden korunma, bilançoda yer alan bir varlığın ya da yükümlülüğün veya gerçekleşme olasılığı yüksek olan bir işlemin tahmini değerinin piyasa değerine göre değişim göstermesi sonucunda bir işletmenin katlanacağı nakit çıkış riskinin ortadan kaldırılmasına yönelik işlemleri ifade eder. Örneğin; değişken faizli borçlanmalar veya gelecekte gerçekleşmesi olasılığı yüksek olan tahvil ihracı, gerçekleştirilecek satışlar

ya da yapılacak alışların piyasa değerlerinde oluşabilecek değişikliklere ilişkin riskleri ortadan kaldırmak amacıyla satın alınan türev sözleşmeler ile bu kapsamda korunan kalemler, nakit akış riskinden korunmanın konusunu oluştururlar (Mısırlıoğlu 2009, 77).

- Riskten korunma amaçlı olarak risk yönetimi hedef ve stratejisinin tanımlanmış olması, finansal riskten korunma işleminin korunulan risk ile ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değerdeki veya nakit akışlarındaki değişiklikleri dengelemede oldukça etkin olması, finansal riskten korunma işleminin konusunu teşkil eden tahmini işlemin gerçekleşme ihtimalinin yüksek olması, nakit akışlarındaki değişikliklerin kar veya zararı etkileyebilecek nitelikte olması ve finansal riskten korunma konusu kalemin korunulan finansal risk ile ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değeri ve nakit akışları ile finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi koşullarının bir arada bulunması koşuluyla; (P. 88)

- Finansal riskten korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kayıpların etkin olduğu tespit edilen kısmı diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilir. (P. 95)

- Diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilen kazanç veya kayıplar, finansal riskten korunmaya konu olan tahmini nakit akışlarının kar veya zararı etkilediği dönem veya dönemlerde yeniden sınıflandırma düzeltilmesi olarak özkaynaklardan çıkarılarak kar veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırılır. İşletmenin diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilen bir zararın tamamının veya bir kısmının gelecekteki bir veya daha fazla dönem içinde geri kazanılamayacağını öngörmesi durumunda, geri kazanılamayacağı öngörülen tutar, yeniden sınıflandırma düzeltilmesi olarak kar veya zararda yeniden sınıflandırılır. (P. 97)

- Tahmini işlemlerle ilgili finansal riskten korunma işlemleri için, finansal riskten korunma işleminin etkin olduğu dönemden itibaren diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş bulunan finansal riskten korunma aracına ait toplam kazanç ya da kayıp, işlem gerçekleşene kadar veya artık gerçekleşmesinin beklenmediği zamana kadar özkaynaklarda ayrı bir kalem olarak kalmaya devam eder. İşlemin gerçekleşmesinin artık beklenmemesi durumunda, diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş bulunan toplam kazanç ya da kayıp, yeniden sınıflandırma düzeltilmesi olarak özkaynaklardan çıkarılarak kar veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırılır.

Standartta belirtilen yukarıdaki durumların dışında, diğer TFRS'lerde de diğer kapsamlı gelir ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

• TMS 12 – Gelir Vergileri standardında kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisinin ve ertelenmiş verginin⁴ de aynı dönemde kar veya zarar dışında muhasebeleştirileceği; bu nedenle, aynı dönemde muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisinin ve ertelenmiş verginin söz konusu kalemler diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmişse, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür. (P. 61A)

• Bir işletme, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere diğer kapsamlı gelirin her bir bölümüyle ilgili gelir vergisi tutarını ya kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklar. Diğer kapsamlı gelirin bileşenleri; ilgili vergisel etkilerin net tutarı ya da bileşenlere ilişkin toplam gelir vergisi tutarı olarak gösterilen ilgili vergisel etkiler dikkate alınmadan önceki tek bir tutar olarak sunulur.

• Konsolide finansal tablo düzenleyen işletmeler, TMS 27 – Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar standardına göre, ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybetmesi durumunda, ana ortaklık, söz konusu bağlı ortaklığa ilişkin diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş tüm tutarları, ana ortaklığın ilgili varlıkları ve borçları doğrudan elinden çıkarmış gibi muhasebeleştirir. Bu nedenle, ana ortaklık bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybettiğinde kazanç veya zararı özkaynaktan kar ya da zarara aktararak (yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak) yeniden sınıflandırır. (P. 35)

• TMS 28 – İştiraklerdeki Yatırımlar standardı, yatırım yapılan iştirakin kar veya zararına henüz yansıtılmamış tutarlarının yatırım yapılan iştirakin diğer kapsamlı gelirden ortaya çıkardığı değişikliklerin yatırımcının yatırım yapılan iştirakteki payı oranında yatırımın defter değerinde düzeltme yapılmasını gerekli kılabileceğini, bu tür değişikliklerin, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden ya da yabancı para çevrim farklarından kaynaklanan değişiklikleri içereceğini ve bu değişikliklerden yatırımcıya düşen payın yatırımcının kendi diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirileceğini düzenlemektedir. (P. 11)

• Yatırımcının, iştirak üzerindeki önemli etkisini kaybetmesi durumunda, söz konusu iştirak ile ilgili bir varlığı ya da borcu elden çıkarmış olmasının gerektireceğiyle aynı esasa göre diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirildiği iştirake ilişkin tüm tutarları muhasebeleştirir. İştirak tarafından daha

⁴ *Ertelenmiş vergi borcu: Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançodaki) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.*

önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş bir kazanç ya da kayıp, ilgili varlık ya da borcun elden çıkarılmasına ilişkin kar ya da zarar olarak yeniden sınıflandırılır. Örneğin, iştirakin yurtdışındaki işletme ile ilgili olarak birikmiş kur farklarının bulunması ve yatırımcının iştirak üzerindeki önemli etkiyi kaybetmesi durumunda, yatırımcı yurtdışındaki işletme ile ilgili olarak daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kazanç veya kayıp, kar ya da zararda yeniden sınıflandırılır.

- Yatırımcının bir iştirakteki sahiplik payı azalır, fakat yatırım iştirak olarak devam ederse, yatırımcı sadece diğer kapsamlı gelirden daha önce muhasebeleştirdiği kazanç ya da kaybın belli bir tutardaki oranını kar ya da zarar olarak yeniden sınıflandırır. (P. 19A)

- TMS 38 – Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı, gelir tablosuna etkileri bakımından TMS 16 – Maddi Duran Varlıklar standardına benzer düzenlemeler içermektedir. Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynakta biriktirilir. Ancak, anılan yeniden değerlendirme artışının, varsa daha önce aynı varlık için kar veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kar veya zararda muhasebeleştirilir. (P. 85)

- Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Ancak, anılan varlık için yeniden değerlendirme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerlendirme fazlası adı altında doğrudan özkaynağa borç kaydedilir. diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen azalış, yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynaktaki artış olarak kaydedilen tutarı azaltır. (P. 86)

Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen tutarların kar ya da zararda yeniden sınıflandırılmaları, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri olarak adlandırılır. Yeniden sınıflandırma düzeltmesi, düzeltmenin kar ya da zarar olarak sınıflandırıldığı dönemdeki diğer kapsamlı gelir ile ilgili bölümleri içerir. Bu tutarlar, cari döneme ya da önceki döneme ait gerçekleşmemiş karlar olarak diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Bu gerçekleşmemiş karlar, kar ya da zarar olarak yeniden sınıflandırıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelirden gerçekleşen karları, toplam kapsamlı gelire iki defa dahil etmekten kaçınmak amacıyla düşülür.

Bir işletme, diğer kapsamlı gelirin bileşenleri ile ilgili yeniden sınıflandırma düzeltmelerini açıklar. İşletme, yeniden sınıflandırma düzeltmelerini kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda sunabilir. Yeniden sınıflandırma düzeltmelerini dipnotlarda sunan bir işletme, diğer kapsamlı gelirin bölümlerini yeniden sınıflandırma ile ilgili düzeltmelerden sonra sunar.

4.3. Kapsamlı Gelir Tablosunda ya da Dipnotlarda Sunulan Bilgiler

Eğer bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi finansal tabloları kullanarak ekonomik kararlarını verecek olan kullanıcıları etkileyebileceksen, o bilgi önemliliğe sahip bir bilgidir. Gelir ya da gider kalemleri önemli olduğunda, işletmenin bu kalemlerin niteliğini ve tutarını ayrı ayrı açıklaması gerekir.

Gelir ve gider kalemlerinin ayrı ayrı sunulmasını gerektirecek durumlar,

- Stokların net gerçekleşebilir değerine veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi için ayrılan karşılık giderleri ve bunların iptali;
- İşletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetleriyle ilgili karşılıkların iptali;
- Maddi duran varlıkların elden çıkarılması;
- Yatırımların elden çıkarılması;
- Durdurulan faaliyetler,
- Dava ödemeleri ve
- Karşılıklarla ilgili diğer iptaller

olarak sayılabilir.

Standartta göre, hangisi güvenilir ve daha tutarlı bilgi sağlıyorsa işletme, giderlerin işletme içindeki niteliklerine veya işlevlerine dayanan bir gruplama kullanarak kar ya da zararda muhasebeleştirilen giderlerin analizini sunacaktır. Giderler, sıklık, kar ve zarar yaratma potansiyeli ve tahmin edilebilirlik açılarından farklı olabilen finansal performansın bileşenlerini ortaya koymak için, alt gruplara ayrılır. Bu analiz iki biçimden birine göre yapılır.

Analizlerin ilk biçimi, giderlerin çeşitliliği (niteliği) esasına göre sınıflandırma yöntemidir. İşletme giderleri, kar veya zararda niteliklerine göre (örneğin, amortisman, malzeme alışları, nakliye maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri) toplanır ve bu giderleri işletmenin çeşitli fonksiyonlarına dağıtmaz.

Analizlerin ikinci biçimi giderlerin fonksiyonu veya “satışların maliyeti” yöntemidir ve giderleri, satışların maliyeti veya örneğin dağıtım veya yönetim faaliyetleri maliyetlerinin bir parçası olarak, fonksiyonlarına göre sınıflar. İşletme, en azından, bu yöntemde satışlarının maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sunacaktır. Bu yöntem kullanıcılara giderlerin niteliğe göre sınıflanmasından daha tutarlı bilgi sağlar, fakat giderlerin niteliğiyle ilgili bilgi gelecekteki nakit akışlarının tahmininde yararlı olduğu için giderler fonksiyonlarına göre sınıflandırıldıkları takdirde ek bilgilerin sunulmasına gerek vardır. Giderleri fonksiyon esasına göre sınıflayan bir işletme, amortisman ve itfa giderlerini ve çalışanlara sağlanan fayda giderlerini içeren giderlerin nitelikleriyle ilgili ek bilgi sunar. Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ne uygun biçimde hazırlanan çok kademeli rapor tipi gelir tablosuna benzerliği ve uygulama birliğinin sağlanması bakımından Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, Türkiye içi raporlamada giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılması yöntemi tercih edilmiştir.

5. KAPSAMLI GELİR TABLOSU’NA İLİŞKİN AÇIKLAMALI ÖRNEK UYGULAMA

Örnek kapsamlı gelir tablosu, ABC A.Ş.’nin 2009, 2008 ve 2007 yıllarına ait finansal tablo verileri yardımıyla hazırlanmıştır. ABC A.Ş.’ye ait kapsamlı gelir tablosunun geleneksel gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu biçiminde iki ayrı tablo olarak düzenlendiği varsayılmıştır. Örnek uygulamaya finansal durum tablosunun sadece özkaynaklar hesap sınıfı, kapsamlı gelir tablosunun ise “diğer kapsamlı gelir” tablosu dahil edilmiştir.

Tablo 1: ABC A.Ş.’ye İlişkin Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Hesap Sınıfı

	2009	2008	2007
Ö Z K A Y N A K L A R	19.996.261	16.704.674	15.055.683
ANA ORTAKLIĞA AİT ÖZKAYNAKLAR	12.384.171	10.322.505	7.849.364
Ödenmiş Sermaye	2.415.141	2.012.618	1.745.700
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	-	-	-
Sermaye Düzeltme Farkları	967.288	967.288	967.288
Hisse Senedi İhraç Primleri	9.286	9.286	8.068
Değer Artış Fonları	56.775	15.699	18.375
Yabancı Para Çevrim Farkları	51.707	52.312	(7.537)
Finansal Riskten Korunma Fonu (-)	(68.122)	(90.053)	(7.582)
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	2.269.812	501.537	218.287
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	4.041.695	4.275.837	2.611.345
Net Dönem Karı/Zararı	2.640.588	2.577.981	2.295.419
AZINLIK PAYLARI	7.612.090	6.382.169	7.206.319

Tablo 2: İki Tablolu Gösterimi Tercih Eden ABC A.Ş.'ye İlişkin Kapsamlı Gelir Tablosu

	2009	2008
DÖNEM KARI/ZARARI	2.640.588	2.577.981
DİĞER KAPSAMLI GELİR		
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	51.044	(21.504)
Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	301	18.159
Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim	27.414	(103.089)
Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim	(605)	59.849
Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar	-	-
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar	42.524	14.848
Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerine İlişkin Vergi Gelir/Giderleri	(15.752)	21.287
DİĞER KAPSAMLI GELİR (VERGİ SONRASI)	104.926	(10.450)
TOPLAM KAPSAMLI GELİR	2.745.514,2	2.567.530,8

5.1. Özkaynaklar

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde bilanço ve gelir tablosu farklı tablolar olup, ortak tek finansal kalem, dönem net karı veya dönem net zararı kalemidir. Kapsamlı gelir tablosunda ise, finansal durum tablosunda raporlanan bazı kalemler, "diğer kapsamlı gelir" in raporlanmasında rol almaktadır. Örnek uygulamada bu kalemlerden değer artış fonları, yabancı para çevrim farkları ve finansal riskten korunma fonu diğer kapsamlı gelir unsurları olarak yer almıştır. Tablo 1'de yer alan diğer kapsamlı gelir ile ilgili kalemlere ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

5.1.1. Değer Artış Fonları

Duran Varlıklar Değer Artış Fonu: Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin yeniden değerlendirme fonları, satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların birikmiş değerlendirme farkları gibi kalemler, duran varlıklar değer artış fonunda yer alırlar.

İşletme ilgili yıllarda maddi ve maddi olmayan duran varlıkları için yeniden değerlendirme çalışması yapmış ve değerlendirme farkları aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

	2009	2008	2007
Duran Varlık Değer Artışları	18.460	18.159	0
Ertelenmiş vergi etkisi (%20)	(3.692)	(3.632)	0
Duran Varlık Değer Artış Fonu	14.768	14.527	0

Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu: Özkaynaktan pay alma yöntemine göre muhasebeleştirilen finansal varlıklardan elde edilen bedelsiz hisse senetleri ve benzeri fonlar ile kısa veya yakın vadede elden çıkartılması düşünülmeyen ancak vadeye kadar da elde tutulmayacak "satılmaya hazır finansal varlık" olarak sınıflandırılan finansal varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişimler finansal varlıklar değer artış fonunda raporlanır. Satılmaya hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde tespit edilemediği durumlarda, elde edilme maliyeti tutarından, varsa değer düşüklüğü karşılığı çıkarılır.

Söz konusu finansal varlıkların kısa vadede satılması söz konusu değildir ve değerlendirme farkları gelir tablosuna yansıtılmayıp, özkaynaklarda raporlanır. Türev araçlar ise bu kalemde gösterilmez.

İşletmenin ilgili yıllarda finansal varlıklarına ilişkin olarak gerçekleşen değerlendirme farkları aşağıdaki tabloda görülmektedir.

	2009	2008	2007
Finansal Varlık Değer Artışları	52.509	1.465	22.969
Ertelenmiş vergi etkisi (%20)	(10.502)	(293)	(4.594)
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu	42.007	1.172	18.375

5.1.2. Yabancı Para Çevrim Farkları

Yabancı ülkede faaliyet gösteren bağlı ortaklıklar, muhasebe kayıtlarını ve yasal finansal tablolarını faaliyette buldukları ülkenin para birimi cinsinden ve o ülkenin mevzuatına uygun olarak hazırlarlar. Yurtdışındaki iştiraklerin veya bağlı ortaklıkların finansal tablolarının yabancı paradan TL'ye çevrilmesinden kaynaklanan çevrim farkları, yabancı para çevrim farkları olarak raporlanır.

Yabancı para çevrim farklarında işletmenin müşterek yönetime tabi ortaklığı olan ve özkaynaktan pay alma yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerinin özkaynaklarında kur değişiminden kaynaklanan değişim takip edilmektedir. ABC A.Ş.'nin yabancı para çevrim farklarına ilişkin tablo değerleri yıllar itibarıyla,

	2009	2008	2007
Yabancı Para Çevrim Farkları	51.707	52.312	(7.537)

olarak hesaplanmıştır.

5.1.3. Finansal Riskten Korunma Fonu

Nakit akım riskinden korunma amaçlı elde edilen türev araçlardan

kaynaklanan kazanç veya kayıplar finansal riskten korunma fonu kaleminde raporlanır.

Değişken faizli finansal kiralama yükümlülüklerinden kaynaklanan nakit akım risklerine karşı riskten korunma muhasebesine konu edilen türev araçların gerçeğe uygun değerlerindeki değişimin riskten korunmada etkin olan kısmı özkaynaklar altında nakit akım riskinden korunma fonu içerisinde muhasebeleştirilmiştir.

İşletme, satışların maliyetinin yaklaşık olarak %30'unu oluşturan hammaddelerin fiyatlarındaki dalgalanmalardan etkilenmesini azaltmak amacıyla yıllık tüketim miktarının yaklaşık %10'una kadar olan kısmı için "riskten korunma" işlemleri yapmaktadır. İşletme bu amaçla nakit hesaplanan vadeli alım sözleşmeleri yapmıştır. Gelecekteki hammadde alımlarından kaynaklanacak nakit akım risklerine karşı riskten korunma muhasebesine konu edilen türev araçların gerçeğe uygun değerlerindeki değişimin, riskten korunmada etkin olan kısmı özkaynaklarda nakit akım riskinden korunma fonu içerisinde muhasebeleştirilmiştir. ABC A.Ş.'nin riskten korunma işlemlerine ilişkin tablo aşağıda görüldüğü gibidir.

	2009	2008	2007
Riskten korunma işlemine konu edilen türev araçların gerçeğe uygun değer kazancı/(kayıbı)	70.253	(102.586)	(3.764)
Finansal riskten korunma fonundan finansal giderlere sınıflanan tutarı	-	(9.980)	2.165
Riskten korunma amaçlı edinilen türev aracın gerçeğe uygun değer kazancının riskten korunmada etkin olmayan kısmının finansal gelirlere sınıflanan tutarı	(155.405)	-	(7.878)
Toplam	(85.152)	(112.566)	(9.477)
Ertelenmiş vergi etkisi (%20)	17.030	22.513	1.895
Finansal riskten korunma fonu	(68.122)	(90.053)	(7.582)

5.2. Diğer Kapsamlı Gelir / (Gider)

Diğer kapsamlı gelir kalemleri, bilançoda özkaynaklara yansıtılan kar veya zararlar, kar ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider kalemlerini kapsar. Bu bağlamda diğer kapsamlı gelir kalemlerini bulmak için ilgili dönemde ayrılan fonlara "cari yıl tutarı – önceki yıl tutarı" formülü uygulanır.

Özkaynaklarda raporlanan tutarların vergi etkisinden arındırılmamış, yani vergi etkisi öncesi tutarlar olduğu unutulmamalıdır. Eğer kalemlere ilişkin

vergi etkisi kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak sunulacaksa, diğer kapsamlı gelir kalemlerinin her birinin vergi etkisi ayrı ayrı hesaplanmalıdır⁵.

Aşağıda yapılan hesaplamalar vergi etkisi öncesi tutarlara göre yapılmıştır. İkinci alternatif de “Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerine İlişkin Vergi Gelir/ Giderleri” başlığında açıklanmıştır.

5.2.1. Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim

Finansal varlıklar değer artış fonundaki ilgili dönemde ortaya çıkan kazanç veya kayıpları içerir.

“Cari yıl tutarı – önceki yıl tutarı” formülü uygulandığında, finansal varlıklar değer artış fonundaki değişimler aşağıdaki tabloda görülmektedir.

2008 yılındaki değişim	2008 - 2007	1.465 - 22.969	-21504
2009 yılındaki değişim	2009 - 2008	52.509 - 1.465	51.044

5.2.2. Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin yeniden değerlendirme fonları, satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların birikmiş değerlendirme farklarına ilişkin yeniden değerlendirme ölçümlerinde meydana gelen kazanç ve kayıplar duran varlıklar değer artış fonundaki değişim olarak raporlanır.

“Cari yıl tutarı – önceki yıl tutarı” formülü uygulandığında, duran varlıklar değer artış fonundaki değişimler aşağıdaki tabloda görülmektedir.

2008 yılındaki değişim	2008 - 2007	18.159 - 0	18.159
2009 yılındaki değişim	2009 - 2008	18.460 - 18.159	301

5.2.3. Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim

Finansal riskten korunma muhasebesi kapsamında riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç ve kayıpları içerir.

“Cari yıl tutarı – önceki yıl tutarı” formülü uygulandığında, finansal riskten korunma fonundaki değişim aşağıdaki tabloda görülmektedir.

2008 yılındaki değişim	2008 - 2007	-112.566 - (-9.477)	-103.089
2009 yılındaki değişim	2009 - 2008	-85.152 - (-112.566)	27.414

5.2.4. Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim

İşletmenin yurtdışındaki iştiraklerinin finansal tablolarının yabancı paradan TL’ye çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar bu kalemde yer alır.

⁵ Detaylı açıklama için bakınız, “5.2.7. Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerine İlişkin Vergi Gelir / (Gideri)”

“Cari yıl tutarı – önceki yıl tutarı” formülü uygulandığında, yabancı para çevrim farklarındaki değişim aşağıdaki tabloda görülmektedir.

2008 yılındaki değişim	2008 - 2007	52.312 - (-7.537)	59.849
2009 yılındaki değişim	2009 - 2008	51.707 - 52.312	-605

Yukarıdaki dönemlere ilişkin diğer kapsamlı gelire dahil yabancı para çevrim farklarındaki değişim üzerinde vergi etkisi bulunmadığı varsayılmıştır.

5.2.5. Emeklilik Planlarında Aktüeryal Kazanç veya Kayıplar

Çalışanlar için “tanımlanmış fayda” modeline göre oluşan aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebe standardının izin verdiği durumlarda diğer kapsamlı gelir tablosuna kaydedilen kısmını içerir.

Ülkemizdeki sosyal güvenlik sistemi nedeni ile işletmede herhangi bir emeklilik planı ve dolayısı ile bu planlardan kaynaklanan herhangi bir kazanç veya kayıp da yoktur.

5.2.6. Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar

Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen iştirak veya iş ortaklıkları gibi ortaklıkların diğer kapsamlı gelirlerinden işletmeye düşen paylar bu kalem altında raporlanır.

İşletmenin özkaynak yöntemiyle değerlendirilen ortaklıklarının diğer kapsamlı gelirlerinden payları önceki işletmenin finansal tablolarında vergi etkisine maruz kaldığı için burada vergi etkisinin bulunmadığı varsayılmıştır.

	2009	2008
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar	42.524	14.848

5.2.7. Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerine İlişkin Vergi Geliri / (Gideri)

TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardının 91. paragrafında belirtildiği üzere; bir işletme, diğer kapsamlı gelirin bileşenlerini ilgili vergisel etkilerin net tutarı ya da bileşenlere ilişkin toplam gelir vergisi tutarı olarak gösterilen ilgili vergisel etkiler dikkate alınmadan önceki tek bir tutar olarak sunar. ABC A.Ş.’nin diğer kapsamlı gelir kalemlerinin her birinde meydana gelen vergi gelir ve giderlerin toplamı diğer kapsamlı gelirden sunulmuştur.

İşletmenin 2009 ve 2008 dönemlerine ait diğer kapsamlı gelir kalemlerinin vergi etkileri aşağıda gösterilmiştir. Vergi etkileri hesaplanırken kurumlar vergisi oranı %20 olarak varsayılmıştır. Ancak kurumlar vergisi oranında vergi kanunlarından veya işletmelerin özel durumlarından kaynaklanan farklılıklar olabileceği dikkate alınmalıdır.

2009 Yılı Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları	Vergi Öncesi Tutar	Vergi (Gideri) / Geliri	Vergi Sonrası Tutar
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	51.044	(10.209)	40.835
Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	301	60	241
Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim	27.414	(5.483)	21.931
Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim	605		605
Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar	-		-
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar	42.524		42.524
Dönem İçerisindeki Diğer Kapsamlı Gelir	120.678	(15.752)	104.926

2008 Yılı Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları	Vergi Öncesi Tutar	Vergi (Gideri) / Geliri	Vergi Sonrası Tutar
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	(21.504)	4.301	(17.203)
Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	18.159	(3.632)	14.527
Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim	(103.089)	20.618	(82.471)
Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim	59.849		59.849
Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar	-		-
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar	14.848		14.848
Dönem İçerisindeki Diğer Kapsamlı Gelir	(31.737)	21.287	(10.450)

Diğer taraftan, TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardının 90. paragrafı uyarınca, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere diğer kapsamlı gelirin her bir bölümüyle ilgili gelir vergisi tutarını ya kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklanması gerektiği unutulmamalıdır.

Diğer kapsamlı gelir kalemlerinin vergiden sonraki net değerleri ile gösterildiği durumda “diğer kapsamlı gelir / (gider)” kısmı aşağıdaki gibi olacaktır:

	2009	2008
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	40.835	(17.203)
Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	241	14.527
Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim	21.931	(82.471)
Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim	(605)	59.849
Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar	-	-
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar	42.524	14.848
DİĞER KAPSAMLI GELİR (VERGİ SONRASI)	104.926	(10.450)

6. SONUÇ

Aradaki biçim farkından daha önemlisi, kapsamlı gelir tablosunda yer alan ve kar ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da giderleri kapsayan “diğer kapsamlı gelir” ile ilgili kalemlerdir. Diğer kapsamlı gelirin unsurları; yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler, çalışanlara sağlanan faydalar olarak tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar, dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar, nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları ve diğer TFRS’lerde diğer kapsamlı gelir içerisinde raporlanacağı öngörülen kalemlerden oluşmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde gelir tablosunun biçimi kesin olarak belirlenmişken, TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardına uygun biçimde hazırlanan “kapsamlı gelir tablosu” ise Türkiye Finansal Raporlama Standartları tarafından şekillendirilen, fakat kesin bir biçimi tanımlanmamış, esnek biçimli finansal bir tablodur. Örneğin TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre, hazırlanacak kapsamlı gelir tablosu, giderlerin kar veya zararda niteliklerine göre veya giderlerin fonksiyonuna göre sınıflandırılmasıyla farklı biçimlerde hazırlanabilir. Ayrıca Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde hazırlanan gelir tablosu tek bir tablo iken, TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre kapsamlı gelir tablosu, tek bir tablo olarak veya iki ayrı tablo biçiminde hazırlanabilir.

Kapsamlı gelir tablosu, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacını karşılama konusunda geleneksel gelir tablosundan daha fazla bilgi içermektedir. Özellikle dipnotlarda açıklanması öngörülen bilgilerle işletme dışındaki finansal tablo kullanıcılarının işletme ile ilgili verecekleri kararlara olumlu katkılar sağladığı açıktır. İşletme faaliyetlerinin sonuçlarının gerçeğe uygun biçimde raporlanması bakımından kapsamlı gelir tablosu, önemli farklılıklar getirmektedir.

KAYNAKLAR

AKDOĞAN, N. (2007) “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri” Mali Çözüm Sayı: 80.

BAYRI, O. (2010) “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi” Mali Çözüm Sayı: 98.

MISIRLIOĞLU, İ. U. (2009) “Türkiye Muhasebe Standartları’na Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi” Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 89.

ÖZKAN, S. ve E. ERDENER ACAR. (2010) “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış” Mali Çözüm Sayı: 97.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. 2010a. Türkiye Muhasebe Standartları–2010. TMSK Yayınları–5.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. 2010b. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları – IFRS. B Bölümü – Eşlik Eden Dokümanlar.

TÜRMOB. (1998) Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı. TÜRMOB Yayınları Yayın No: 40, Ankara.

YALKIN, Y. K. (2008) Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar. 16. Baskı. Nobel Yayınevi, Ankara.

YAYIN KOŞULLARI VE YAZIM KURALLARI

I. BİÇİM

1. Bütün metinler; Times New Roman, 12 punto ile A4 kâğıdın tek yüzüne ve çift satır aralığı ile yazılmalıdır.

2. Metinler genellikle 7000 kelimeyi geçmeyecek şekilde ve konu ile araştırma metodunun izin verdiği ölçüde öz olmalıdır. Giriş, metin, sonuç ve kaynakça dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır. Birinci derecedeki başlıkların “*tümü büyük harf*”, diğerlerinde “*sa-dece 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, endeksemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeyi de içermelidir.

II. ÖZET/GİRİŞ

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

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

III. TABLO VE ŞEKİLLER

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

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

IV. ATIFTA BULUNMA

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

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

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

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

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

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

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

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

KAYNAKÇA

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

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

Örnek kaynak gösterimleri:

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

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

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

VI. METİNLERİN TESLİMİ

Yazarlar şu kurallara dikkat etmelidir:

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

Sakıp ŞEKER Fevzi Serkan ÖZDEMİR	SOSYAL GÜVENLİK PRİMİNDE BEŞ PUANLIK İNDİRİM UYGULAMASI VE MUHASEBE KAYITLARINDA GÖSTERİLMESİ	1
Dr. Şeref DEMİR	REESKONT İŞLEMLERİNİN MUHASEBESİ VE VERGİSEL DENETİMİ	21
Doç. Dr. Ganite KURT Yrd. Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA	BÖLGESEL KALKINMADA MUHASEBE VE MUHASEBECİNİN ROLÜ	47
Tuğba UÇMA	MUHASEBENİN AKSİYOMATİK YAPISI	79
Dr. Enver BOZDEMİR	İSTİHDAMA YÖNELİK İŞVEREN SİGORTA PRİMİ TEŞVİKLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE-FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS-20) AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	93
Yrd. Doç. Dr. Mustafa DOĞAN Arş. Gör. Emrah ERTUGAY	TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE KAPSAMLI GELİR TABLOSU VE ÖRNEK UYGULAMA	117