

STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ VE VERGİ PLANLAMASI İLİŞKİSİ: VERGİ PLANLAMASINA DAYALI MALİYETLEME (VPDM)

Doç. Dr. Volkan DEMİR *

H. Burak GÖKÇEN **

ÖZET

Stratejik yönetim muhasebesi; yönetim muhasebesi bilgilerinin muhasebe dışı bilgiler ile birlikte kullanılarak işletme için stratejik karar alınmasında kullanılan bir araçtır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), Hedef Maliyetleme (HM), Kurumsal Karneler (Balanced Scorecard-BSC) gibi birçok yöntem stratejik yönetim muhasebesinde kullanılmaktadır. Söz konusu yöntemlerin temel amaçları, maliyet avantajı elde etmek ve rekabetçi bir üstünlük sağlamak için karar alıcılara yardımcı olmaktır. Ancak, söz konusu yöntemler süreç maliyetleri üzerine odaklanırken başka bir maliyet unsuru olan vergiyi göz ardı etmektedirler. Bilindiği üzere vergi yükleri şirketlerin maliyetlerini oldukça artırabilmektedir. Bu sebeple firmalar üretim yapılacak yerler ile satış yapılacak yerleri dahi ülkelerin vergi yüklerine göre belirlemektedir. Bu nedenle, stratejik yönetim muhasebesinde vergi planlamasına yöntem ve tekniklerin direkt olarak kullanılması gerektiğini düşünmekteyiz ve Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme (VPDM) yöntemini çalışmamızda alternatif bir stratejik yönetim muhasebesi yöntemi olarak tartışmaktayız.

Anahtar Kelimeler : Stratejik Yönetim Muhasebesi, Vergi Planlaması, Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme

ABSTRACT

Strategic management accounting is a discipline that is used in taking strategic decision which blends management accounting data with non-accounting data for the companies. Many methods are used in strategic management accounting such as Activity Based Costing (ABC), Target Costing (TC) and Balanced Scorecard (BSC). The main purpose of these methods is to help decision makers to achieve cost advantage and to provide competitive advantage for the companies. However, while these methods mainly focus on the costs of the process but they ignore the “tax” which is another cost element. As is known, tax burden may increase companies’ costs. For this reason, even places for production and sale are determined according to tax burden of countries especially by international companies. Therefore, we are of the opinion that data comes from tax planning should be used directly in strategic management accounting and accordingly we are presenting Tax Planning Based Costing (TPBC) as an alternative method in strategic management accounting in our article.

Key Words : Strategic Management Accounting, Tax Planning, Tax Planning Based Costing

* Galatasaray Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman ABD Öğretim Üyesi

** Vergi Müfettiş Yardımcısı, Galatasaray Üniversitesi, İşletme Yüksek Lisans Öğrencisi

1. GİRİŞ

Genel anlamda yönetim muhasebesi, muhasebe verilerinin ve özellikle maliyet muhasebesi verilerinin analizine dayanan karar alma süreci yöntemidir. Bir ürünün üretilmesi, bir yatırımın yapılması vb. kararlar yönetim muhasebesinin alanına girmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi ise geleceğe dönük olarak firmanın pozisyonunun ve eylem planının ne olacağına yönetim muhasebesinde kullanılan veriler ile karar verilmesini içermektedir. Başka bir ifadeyle, stratejik yönetim muhasebesi yönetim muhasebesinden daha geniş kapsamlı bir uygulama alanı oluşturmaktadır.

Vergi planlaması ise özellikle çok uluslu firmaların maliyetlerini yönetmek ve finansal durumlarını yönetmek için başvurdukları genellikle yasalara uygun fakat vergi gelirlerini kamu açısından azaltan işlemler bütünüdür. Vergiler, maliyetleri doğrudan etkileyebilmesi nedeniyle yönetim muhasebesinin dikkat etmesi gereken önemli unsurlar arasında yer almaktadır. Dolayısıyla, stratejik yönetim muhasebesi için de dikkat edilmesi gereken bir husus olmaktadır. İyi bir vergi planlaması ile firmalar rekabet avantajı elde edebileceklerdir. Bu nedenle, vergilerin düzenlenmesi ve kanunlardaki avantajlardan azami surette yararlanılması önem arz etmektedir. Ancak, bu yararlanma kimi zaman kamu denetim birimleri ile ihtilaflara neden olmakta, kimi zamanda ahlaki olarak toplum tarafından yadırganmaktadır.

Son zamanlardaki gelişmeler, firmaların tek amacının kar çoklaması olmadığını ortaya koymuştur. Artık, firmalar sosyal sorumluluk projeleri geliştirmekte, çevreye karşı daha duyarlı olmakta ve kültürel faaliyetlere destek olmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde vergi planlaması yapmanın finansal getirilerinin dışında ahlaki olarak toplum nezdinde firmadan götürüleri de olabilmektedir. Bu sebeplerden dola-

yı, vergi planlaması, muhasebe dışı verilerin de muhasebe analizlerine katıldığı stratejik yönetim muhasebesinin ilgi alanına girmektedir.

Bu çalışmamız ile vergi planlaması ve yöntemleri hakkında bilgiler verilmekte ve bu yöntemlerin uygulanmasının stratejik yönetim muhasebesi açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiği açıklığa kavuşturulmaya çalışılmaktadır. Amacımız Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetlemenin (VPDM) stratejik yönetim muhasebesi (SYM) açısından incelenmesini ve tartışılmasını sağlamaktır.

2. KAVRAMSAL TANIMLAMALAR

2.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi (SYM)

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “bilgi sistemi” dir (Sevilengül, Genel Muhasebe, 2007, s. 9). *Yönetim muhasebesi* ise, genel muhasebe ve maliyet muhasebesinden elde edilen verilerden hareketle, yeni veriler üretmek işletme yöneticilerinin karar almada gereksinime duydukları sayısal bilgileri sağlayan muhasebe bölümüdür. Bu bölüm firma çalışanları ve yöneticileri, yani iç bilgi kullanıcıları için bilgi üretir. Amacı, planlama, örgütlenme ve eşgüdüm ve kontrol aşamalarından oluşan yönetim sürecine katkıda bulunacak bilgilerin üretimi ve sunumudur (Sevilengül, 2007, s. 21).

Geleneksel yönetim muhasebesi temel olarak organizasyon içindeki yöneticilerin ihtiyaçlarına odaklanmıştır (Hopper, Northcott, & Scapens, 2007). Fakat, teknolojik gelişmeler, küreselleşme ve yönetim anlayışındaki değişimler yönetim muhasebesi kavramının daha geniş yorumlanması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Çünkü, geleneksel yönetim muhasebesinin dört açıdan

zayıflığı bulunmaktadır. Bunlardan *birincisi* geleneksel yönetim muhasebesinin sadece işletme içi veriye odaklanması ve dış piyasa bilgisinden yoksun kalmasıdır. *İkincisi* geleneksel yönetim muhasebesi işletmenin stratejilerinden bağımsızdır. *Üçüncüsü* geleneksel yönetim muhasebesi stratejik eylemlerindeki başarısı ile ilgili ölçüm yapamamakta ve sonuçta da işletmenin stratejik planlama faaliyetleri açısından geri bildirim sağlayamamaktadır. *Dördüncüsü* geleneksel performans ölçümleri ve kontrol sistemleri finansal temellidir (Wickramasinghe & Alawattage, 2007, s. 243-244). Bu zayıflıklar neticesinde modern yönetim muhasebesi olarak adlandırılan *stratejik yönetim muhasebesi* anlayışı ortaya çıkmıştır.

Stratejik yönetim muhasebesi, rakiplerin işlerinin karşılaştırılması üzerine daha fazla odaklanması ile yönetim muhasebesinden ayrılmaktadır.

Dolayısıyla, stratejik yönetim muhasebesindeki en dikkat çeken fark finansal olmayan verilerin de karar alma sürecine dâhil edilmesi olmaktadır (Shah, Malik, & Malik, 2011, s. 3-4). Aşağıdaki fonksiyonlar, stratejik yönetim muhasebesiyle yakın ilişkilidirler (Lord,1996, s. 347-366);

1. Rakipler ile ilgili bilgi toplanması
2. Stratejik kararlar için muhasebe kullanılması
3. Stratejik kararlar temelinde maliyetlerin azaltılması
4. Rekabet avantajının kazanılması.

Wilson ve Chua ise yönetim muhasebesi ile stratejik yönetim muhasebesi arasındaki 10 önemli farkı tabloştürmüştür (Wilson & Chua, 1993) :

	Geleneksel Yönetim Muhasebesi	Stratejik Yönetim Muhasebesi
1	Geçmişe dönük	Geleceğe dönük
2	Tek varlık	Göreceli
3	İç gözlem ile ilgili	Dışa yönelik
4	Üretim odaklı	Rekabet odaklı
5	Mevcut faaliyetler	Olasılıklar
6	Reaktif	Proaktif
7	Programlı	Programsız
8	Veri Yönelimi	Bilgi Odaklı
9	Var olan sistem tabanlı	Var olan sistemle sınırlandırılmamış
10	Teamüller üzerine kurulu	Teamülleri görmezden gelir

2.2. Vergi Planlaması

İşletmelerin vergi yüklerini azaltma arzusu ile yasaların tanıdığı hakların en uygun bileşiminin belirlenmesine yönelik sistemli çalışmalar yapılması gereği, vergi hukukunun son yıllarda üzerinde durduğu konulardan birisidir. Bu durumda karşılaşılan kavram, vergi planlaması olarak adlandırılmaktadır (Yıldırım & Demiraslan, 2006, s. 95). Vergi planlamasının bir başka tanımında da, işletme üzerinde oluşacak vergi yükünü en aza indirmek için mükelleflerin vergi kanunlarının kendilerine verdiği hakları en akılcı biçimde kullanarak vergi yüklerini azaltma çabalarına “işletmelerde vergi planlaması” denilmektedir (İbiş, 2004, s. 73).

Vergi planlaması kavramı ilk olarak 1920’li yılların sonlarında “İşletme Vergiciliği” adı altında Alman maliyecileri ve vergi hukukçuları tarafından kullanılmış ve geliştirilmiş bir kavramdır. Bu kavram dilimize Almanca’dan girmiş yeni bir terimdir. Almanca karşılığı “Betriebswirtschaftliche Steuerlehre”dir. “Betriebswirtschaft” işletme iktisatı, “Steuerlehre” ise vergi bilgisi veya vergileme anlamına gelmektedir. Bu deyim Türkçeye sadık kalınarak çevrildiğinde “İşletme İktisadında Vergicilik” anlamına gelmektedir. Ancak Hesap Uzmanı Ziya ŞENVELİ, bu deyim Türkçeye “İşletme Vergiciliği” şeklinde çevirmiş ve bu deyim genel kabul görenek beğenilmiş ve Türk mali literatürüne de bu hali ile girmiştir. İşletme vergiciliği, ticari, sınai ve hizmet işletmeleri merkez olmak üzere, vergi olayını bu işletmeler açısından inceleyen bir disiplindir. Almanya dışındaki ülkelerde, özellikle Anglo-Sakson kökenli İngilizce konuşulan ülkelerde, işletme vergiciliği deyiminin tam karşılığı olmadığı için bu kavrama kısaca “vergi planlaması” denilmiş ve bu deyim zaman

içinde yayılarak mali literatüre bu hali ile yerleşmiştir (Tuncer, 2008, s. 10).

Vergi planlaması ile yakından ilgili bazı kavramlardan bir tanesi olan **vergiden kaçınma** (tax avoidance), vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini azaltmak için vergi kanunu hükümlerinden ya da kanun boşluklarından yararlanmak suretiyle vergi yükümlülüğünün ortadan kaldırılması ya da azaltılmasını ifade etmektedir (Weisbach, 2004, s. 3). **Vergi kaçırma** (tax evasion) kavramı ise, yasa dışı bir şekilde verginin azaltılması amacını taşımakta gelirin beyan edilmemesi, düşük beyan edilmesi ya da muafiyetlerin fazla bildirilmesi yoluyla kanunlara aykırı olarak ödenmesi gereken verginin ödenmemesidir (Bala, 2007, s. 5).

Vergi sığınakları (tax shelters), mükelleflerin vergi yükünü minimize eden işlem, yöntem veya hukuki alan olarak tanımlanmaktadır (Tavuz, 2011, s.38-50). ABD Federal Vergi Yasası vergi sığınakını; önemli amacı vergi kaçırma veya vergiden kaçınma olan ortaklık, işletme, plan ya da anlaşmalar olarak tanımlamıştır¹. Yale Hukuk Fakültesi profesörlerinden Micheal Graetz, vergi sığınakları (tax shelter) “çok zeki insanlar tarafından tasarlanan, ancak vergisel amacı göz ardı edildiğinde çok aptalca duran bir işlem” olarak tanımlamıştır (Herman, 2008).

Vergi planlamasında çok fazla kullanılan terimlerden bir tanesi ise “**Transfer Fiyatlandırması**”dır. Transfer fiyatlandırması (transfer pricing); malların, gayri maddi varlıkların ve hizmetlerin bir grup içindeki işletme birimleri arasında talep edilmesi durumunda belirlenen fiyat politikalarını ya da fiyat uygulamalarını ifade etmektedir (Elliott & Emmanuel, 2002).

¹ ABD Federal Gelir Yasası (Internal Revenue Code) Madde 6622 (d).

Bir diğer kavram ise “**vergi cennetleri**” kavramıdır. Söz konusu terim için genel anlamda bir tanım bulunmamakla beraber, vergi cennetleri (tax havens), vergi oranlarının çok düşük olduğu ya da hiç olmadığı ülkeler olarak düşünülebilir.

3. STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ VE VERGİ PLANLAMASINA İLİŞKİN LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

“Stratejik yönetim muhasebesi” terimi literatürde ilk olarak Simmonds tarafından 1981 yılında kullanıldı². Söz konusu makalede yönetim muhasebesinden stratejik yönetim muhasebesinin ayrıldığı noktalar ortaya konmuştur.

Roslender ve Hart, yönetim muhasebesi ve pazarlama yönetimi anlayışını birleştirerek Stratejik Yönetim Muhasebesi (Strategic Management Accounting) teriminin sınırlarını belirlemeye çalıştılar. Ancak, bu çalışmalarında Porter’ın rekabet stratejisi teorisini dikkate almışlardı (Roslender & Hart, 2010, s. 3-5).

Burns ve Vaivio’ya (2001) göre; yönetim muhasebesindeki değişim “*yeni ekonomi*” kavramından etkilenmiştir. Özellikle’de Johnson ve Kaplan’ın (1987) “*Relevance Cost*” isimli çalışmaları; akademisyenler, iş dünyasındaki muhasebeciler ve danışmanlar için “*ileri yönetim muhasebesi teknikleri*” (*advanced management accounting techniques*) ve “*yeni yönetim muhasebesi sistemleri*” (*new management accounting systems*) olarak bilinen bir yönetim muhasebesine yönlendirmiştir. Bu yeni yönetim muhasebesi sistemleri, günümüzün küresel ve teknolojiye dayalı dünyasında işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamaya yöneliktir (Demir, 2008, s. 51-70).

SYM’nin asıl amacı, finansal ve finansal olmayan bilgilerin analizi ile yüksek rekabetin olduğu bir pazarda rekabetçi avantaj elde etmektir [(Bromwich, 1990, s. 27-46), (Bromwich & Bhimani, 1994), (Dixon, 1998, s. 272-279), (Guilding, 1999, s. 583-595), (Guilding, Cravens, & Tayles, 2000, s. 113-135), (Lord B. , 1996, s. 347-366), (Shank & Govindarajan, 1993), (Simmonds, 1981)].

SYM uygulamalarına gelince; SYM’nin asıl amacıyla ilgili ortak tartışma, üst yöneticilere stratejik karar almaları için gerekli bilgileri sağlaması gerektiği yönünde [(Bromwich, 1990, s. 27-46), (Dixon, 1998, s. 272-279), (Shank & Govindarajan, 1993), (Slagmulder, 1996, s. 103-139), (Van Cauwenbergh, Durinck, Martens, Laveren, & Bogaert, 1996, s. 169-184)] ve SMA’nın rolünün, son müşteri pazarında stratejik pozisyon almada ve şirketin nasıl rekabet etmesi gerektiğinin değerlendirilmesi ekseninde gelişmektedir [(Carr & Tomkins, 1996, s. 199-217), (Roslender & Hart, 2003, s. 255-279), (Simmonds, 1981)]. SMA genel olarak, radikal gelişmelere karar verebilecek olan üst yöneticilerin, bilgileri toplayan, inceleyen ve analiz eden yönetim muhasebecileri tarafından ön bilgilendirilmesi olarak tanımlanabilir [(Bromwich, 1990, s. 27-46), (Shank & Govindarajan, 1993), (Simmonds, 1981), (Tomkins & Carr, 1996, s. 271-280)].

Kimi zaman tedarikçilerin ve müşterilerin desteği ile muhasebe bilgilerini kullanarak rekabetçi avantajını geliştirmek şirketin değerlendireceği bir husustur [(Dekker, 2003, s. 1-23), (Shank & Govindarajan, 1993)]. Ayrıca, yeni iş fırsatları belirleme ve operasyonlarda radikal kararlar verme hususunda etken ve bilgili olması gereken asıl olarak şirket üst yönetimidir. Bu

² Simmonds, K. (1981), Strategic management accounting, *Management Accounting(UK)*.

sebeple, SYM’de bilgi akışı tek yönlüdür : Yönetim muhasebecileri, üst yönetimin daha bilgili karar verebilmesini sağlamak için dış ortamdan verileri toplamaktadırlar.

SYM uygulamalarında, literatür, stratejik karar için kullanılan muhasebe bilgilerinin planı ve yürütmesinin rutin olmayan bir temele dayandığını savunma eğilimindedir [(Roslender & Hart, 2003, s. 255-279), (Tomkins & Carr, 1996, s. 271-280)]. Shank ve Govindarajan’ın (1993) “Stratejik Maliyet Yönetimi Çerçevesi” ile Tomkins ve Carr’ın (1996) “Stratejik Yatırım Karar Modeli” bu konudaki iyi örnekler olarak gösterilebilir.

Literatürde stratejik yönetim muhasebesi ve vergi planlamasının birlikte ele alındığı bir kaynak bulunmamakla beraber ilgili konular ayrı ayrı incelenmiştir. İşletmelerin vergi yüklerini azaltma arzusu ile yasaların tanıdığı hakların en uygun bileşiminin belirlenmesine yönelik sistemli çalışmalar yapılması gereği, vergi hukukunun son yıllarda üzerinde durduğu konulardan birisidir. Bu durumda karşılaşılan kavram, vergi planlaması olarak adlandırılmaktadır (Yıldırım & Demiraslan, 2006, s. 94-98). Ayrıca, literatürde vergi planlaması kavramı, bazı durumlarda vergiden kaçınma kavramı ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Birleşmiş Milletler’in 1984 tarihli raporunda söz konusu husus ve başlıca kaçınma yöntemleri anlatılmaktadır³. Bunun yanı sıra OECD’nin “International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Issues, Issues in International Taxation” başlıklı 1987 tarihli raporu ve “Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging” başlıklı 2013 tarihli raporlarında vergi planlaması ve önleme metodları üzerinde durulmaktadır.

Bununla birlikte, uluslararası vergi planlamasının dünyadaki farklı vergi sistemlerinin olması nedeniyle ortaya çıktığını belirtilmektedir (Rohatgi, 2002). Ulusal sınırların ortadan kalkması, vergi mükelleflerine, toplam vergi yükümlülüklerini minimize etmek için yeni olanaklar sağlamıştır. İyi bir vergi planlaması, vergi giderlerini yasal olarak minimize etmek için gittikçe daha da karmaşık hale gelen vergi kanunlarını uygulayarak ve özellikle uluslararası faaliyetleri etkileyerek gerçekleştirilmektedir (Owens, 2006).

Vergi planlamasının vergi sorumluluğunu zedelediğine ilişkin çalışmalar (Kistner, 2001, s. 76-78) ile planlamanın eleştirel anlamda ortaya konmasının zorluğuna ilişkin çalışmalar [(Odette, 2010), (Barrett, Hadjiligiou, & Tevel, 2013, s. 40-44)] literatürde yer almaktadır.

4. STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ VE VERGİ PLANLAMASI YÖNTEMLERİ

4.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi Yöntemleri

Yönetim muhasebenin şirket yöneticilerinin yatırım kararları almalarında ve stratejik kararlar vermelerinde yetersiz kalması “Stratejik Yönetim Muhasebesi”nin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Yönetim muhasebesi geçmişte ve günümüzde bir analizi amaçlarken stratejik yönetim muhasebesi (SYM) ise geleceğe dönük bir analizi de beraberinde getirmektedir. Söz konusu analizlerde sadece işletme içi verilerle sınırlı kalmamakta; dış verilerden, tedarikçilerden, müşterilerden alınan geri bildirimlerden, haberlerden ve buna benzer birçok veriden yararlanılmaktadır. SYM’nin temelde amacı rakiplere karşı rekabetçi bir avantaj elde etmek ve bunu kullanmak üzerinedir de denilebilmektedir. Bu avantajı kullanmak için muhasebe verileri ile dış

³ UN, Guidelines, s. 12 vd.

kaynak verilerini harmanlayarak üst yöneticilerin bilgisine sunmaktadır. Bunun yanı sıra SYM şirketin ileriye dönük olarak karar almasında kılavuzluk yapmakta ve yatırım kararları alınması ya da yapılan yatırımın sonlandırılması aşamalarında üst yöneticilere bilgi akışını sağlamaktadır.

Günümüz tam rekabet piyasasında fiyat veri kabul edilmektedir, başka bir ifadeyle fiyat pazar tarafından belirlenmektedir. Fiyat hareketleri ile rekabetin mümkün olmadığı düşünüldüğünde asıl rekabetin maliyetler üzerinde olduğu gerçeğiyle karşılaşmaktadır. Ayrıca sadece maliyetleri düşürmek değil, aynı zamanda maliyetleri stratejik olarak da yönetmek gerekmektedir. Maliyetlerin kontrol edilmesi ancak iyi bir muhasebe sistemi ile mümkündür. Dolayısıyla, maliyet yönetiminde muhasebe sistemi önem arz etmektedir. Ancak, maliyet sistematığının ortaya konmasını sağlayan genel muhasebe, stratejik yönetim muhasebesi metodları ile karar alınabilir hale gelebilmektedir. Porter, temel olarak üç bölüme ayrılacak rekabet stratejileri geliştirmiştir. Bunlardan ilki, **maliyet liderliği**; ikincisi, **farklılaştırma**; üçüncüsü ise, belirli bir müşteri grubuna ya da **pazara odaklanmadır**. Bu stratejilerden maliyet liderliği özellikle stratejik yönetim muhasebesinin etkin olduğu bir alan olarak sayılabilmektedir.

Strateji yazarları, muhasebe disiplininin stratejik yönetim konusunda başarısız olduğundan şikayet etmektedirler. Örneğin, Porter (1985) ve Hergert ve Morris (1989) muhasebe tabanlı maliyet analizinin, stratejik seviye analizinin yapılmasına yardım etmek yerine engel teşkil ettiğini ileri sürmektedir. Bu eleştireye karşılık, yönetim muhasebesi yazarları; strateji ve pazarlama alanlarından türetilen analitik araçların kullanılması gerekliliğini belirtmektedirler. Bu araçlar ise aşağıda belirtilmektedir (Shah, Malik, & Malik, 2011, s. 3-4);

Hedef Maliyetleme (Target Costing): Ürünün satın alma anlaşmaları, satış sonrası servis, kalite gibi belirli özelliklerini yönelik olarak müşteri ihtiyaçlarını karşılarken maliyetlerini düşürmeyi amaçlayan bir faaliyet yönetimidir. Hedef maliyetleme, ürün üretim yöntemlerinin tasarlanması aşamasının başında kullanılan bir yöntemdir. Yöntem, müşteri odaklı olmakla birlikte tasarımı ön plana taşımaktadır. Asıl amaç, istenen karı sağlayacak üretim yönteminin oluşturulmasıdır. Hedef maliyetleme ile firmanın şimdiki karından çok gelecekte elde edilecek karların yönetimi üzerinde durulur. Bu yöntemde, yeni bir ürünün pazarlanmasına karar verilmeden önce, bu ürünle ilgili pazar fiyatının, olası kar oranının ve ürün maliyetlerinin bilinmesi önem arz etmektedir. Hedef maliyetleme, fiyatların veri olarak kabul edildiği rekabetçi pazarlarda özellikle standartlaştırılmış ürünlerde kullanılmaktadır.

Değer Zinciri Maliyetleme (Value Chain Costing) : Söz konusu teknik, Porter'ın (1985) rekabetçi avantaj için tasarladığı değer zinciri analizinden geliştirilmiştir. Değer zinciri, işletmenin sağlamış olduğu hizmetlere ya da ürüne değer katan ve birbirini takip eden aşamalarıdır. Değer zinciri maliyetleme yönteminde, firmanın katma değer yaratan aşamalarının belirlenmesi ve söz konusu aşamaların yarattıkları katma değer ile maliyetlerinin karşılaştırılması amaçlanmaktadır. Üretim aşamasının yarattığı değer maliyetini karşılamıyorsa söz konusu aşamanın tekrar gözden geçirilmesi ve revize edilmesi gerekmektedir. Değer zinciri maliyetleme de, satın alma ve tedarikçilerle ilişkileri daha iyi yönetmek amaçlanmaktadır. Değer zinciri maliyetleme yöntemi, müşteri değerinin artırılabilirliği ve maliyetlerin düşürülebileceği alanları açıklamak ve hasılatın oluşum safhalarını daha iyi anlamak, rekabetçi avantaj elde etmek için kullanılacak bir yöntemdir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity Based Costing) : İşletmenin herhangi bir ürün, hizmet ya da işletme faaliyetiyle doğrudan ilişkilendirilemeyen genel üretim maliyetlerinin maliyetlere yansıtılmasında kullanılan bir yöntemdir. Özellikle üretimde ileri üretim tekniklerinin kullanılmasıyla birlikte, işletmelerin genel üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyetleri içindeki payları artmıştır. Bununla birlikte, mik-tara dayalı dağıtım yöntemlerinde dağıtım anahtarı olarak kullanılan işçilik saatleri ve maliyetlerinde meydana gelen azalmalarla birlikte, geleneksel dağıtım yöntemleri yöneticileri yanıltabilmektedir. (Yalçın, 2006, s. 15-34). Faaliyet tabanlı maliyetleme, toplam mamul maliyetini oluşturan indirekt unsurların, diğer bir ifadeyle de genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesiyle ilgili bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002). Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile özellikle faaliyet alanları ile ilgili maliyetler belirlenmekte ve sürdürülebilir rekabet avantajı sağlanmaktadır.

Kaizen Maliyetleme (Kaizen Costing) : Ürünün üretim aşamasında da dinamik olarak maliyetleme yapmayı sağlayan bir yöntemdir. Kaizen maliyetleme, Japonya'da geliştirilen Kaizen felsefesi'nin muhasebe alanına uygulanması ile ortaya çıkmıştır. Esas olarak, ürün piyasa çıktıktan sonra da talepler değişebilmekte ve satış koşulları bundan etkilenmektedir. Başka bir ifadeyle, ürün maliyetlemesi tamamen dinamik bir süreç içerisinde ve sürekli bu değişiklikler kontrol edilerek maliyet planları yapılır.

Mamul Yaşam Süresince Maliyetleme (Life Cycle Costing) : Mamul yaşam süreci; giriş, gelişme, olgunlaşma ve düşüşten oluşmaktadır. Ürünün her safhada, satışları için farklı pazarlama stratejileri geliştirmesi gerektiği ölçüde, maliyetlerini de ona göre planlaması gerekecektir. Ancak; işletme, düşüş aşamasında giriş aşamasında olduğu gibi fiyat konusunda esnek olama-

yacaktır. Dolayısıyla buna göre bir maliyetleme politikası izlemesi gerekmektedir. Maliyetleme yöntemleri, daha çok ürünün piyasaya çıkmasından önce ve üretim aşamasındaki faaliyetlere odaklanmıştır. Mamul yaşam süresince maliyetleme yöntemi ile ürünün 4 yaşam süreci gereklerine göre tekrar gözden geçirilmektedir.

Marka Yönetimi Muhasebesi (Brand Management Accounting) : Roselender ve Hart'ın (2003) geliştirdiği bu yöntem, muhasebe verilerinin marka gelişimi ve müşteri bağlılığı yaratmada kullanılmasını amaçlamaktadır.

Kurumsal Karneler (Balanced Scorecard-BSC) : Harvard Üniversitesi İşletme Fakültesi'nden Robert S.Kaplan ve Renaissance Danışmanlık şirketinden David P. Norton, sadece finansal veriler ile muhasebe ölçümlerinin başarı için tek başına yeterli olmadığına karar vermişlerdir. Bu nedenle, 1990 yılında "Geleceğin Organizasyonlarında Performans Ölçümü" adı altında bir araştırma başlatmış ve seçilen 12 şirket yöneticisiyle birlikte BSC yöntemini gerçekleştirmişlerdir. Söz konusu yöntemde Kaplan ve Norton, firmaların finansal verileri dışındaki verilere de yönelerek geleceğe dönük olarak müşteri memnuniyetinin sağlanması, hissedarların beklentilerinin karşılanması, değişime uyum sağlanabilmesini amaçlamışlardır. Bu amaçla, işletmedeki dört boyut üzerinde durulmaktadır;

1. Finansal boyut
2. Müşteri boyutu
3. Şirket içi fonksiyonlar boyutu
4. Öğrenme ve gelişme boyutu.

Finansal boyutta; karlılığı artırmak, büyümek, verimliliği artırmak, maliyetlerinin düşürülmesi amaçlanmaktadır. Müşteri boyutunda, müşteri sadakatinin sağlanması, müşteri memnuniyetinin sağlanması, optimum ürün çeşitliliğinin sağ-

lanması amaçlanmaktadır. Şirket içi fonksiyonlar boyutunda; envanter kullanım oranı, yeni ürün geliştirme, operasyonel sorunları en aza indirme gibi hususlar incelenmektedir. Öğrenme ve gelişme boyutunda ise; çalışanların eğitimi, çalışanların tatmini, kalıcılığı ve kariyer olanakları ile ilgili gelişmeler dikkate alınmaktadır.

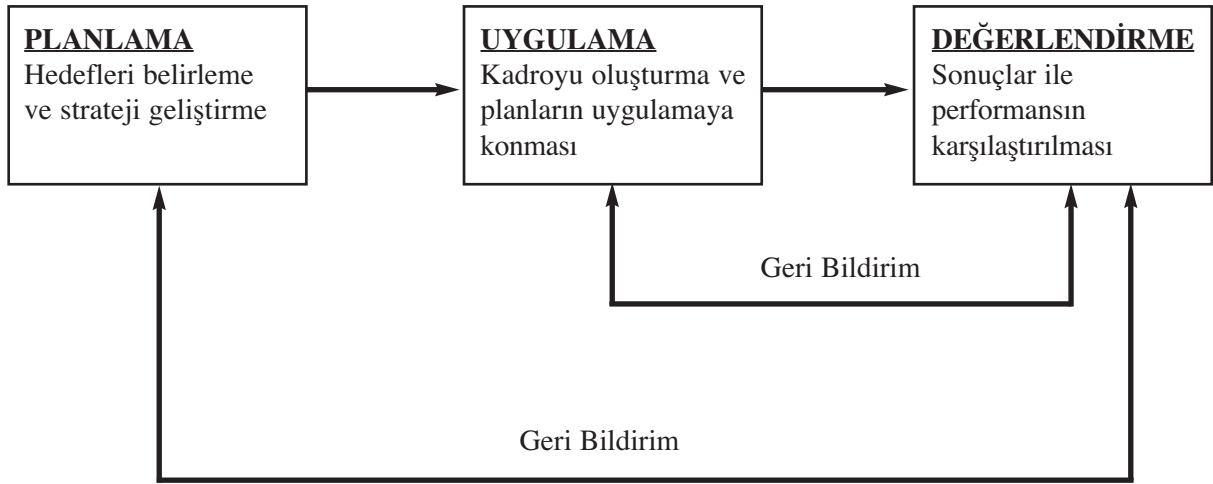
Yukarıdaki belirtilen yöntemler düşünüldüğünde, maliyetlerin yönetilmesinin strateji belirlenmesinde çok önemli bir paya sahip olduğu anlaşılmaktadır. Porter'ın belirttiği maliyet liderliği strateji özellikle maliyete odaklanmıştır. Fiyatların veri olduğu tam rekabet piyasasında şirketlerin maliyet ve farklılaşma haricinde pek fazla bir stratejik alternatifleri kalmamaktadır. Dolayısıyla, bahsedilen yöntemlerde maliyet planlaması önemli bir yer tutmaktadır. Sadece maliyetlerin minimize edilmesi değil ayrıca maliyetlerin stratejik olarak yönetilmesi rekabetçi ve sürdürülebilir bir avantaj için gereklidir. Stratejik yönetim muhasebesi yukarıda bahsedilen araçları kullanarak analitik olarak maliyetleri analiz etmekte ve stratejik olarak yönetmek amacıyla hareket etmektedir. Örneğin, katlanılması gereken bazı maliyetlerin ürünün piyasa sürülüş aşamasında katlanılması ya da ürünün pazardaki maksimum satışa ulaştığı aşamada katlanılması buna göre maliyetlerin yönetilmesi stratejik maliyet yönetimi muhasebesinin karar vermesi gereken bir alan olmaktadır.

4.2. Vergi Planlaması Yöntemleri

Vergi planlaması, şirketlerin vergi mevzuatına uyarak vergisel yüklerini en aza indirmeleri olarak özetlenebilir. Başka bir ifadeyle, firmalar

vergi yüklerini gözeterek mevzuat hükümlerinin sağladığı avantajlardan ve boşluklardan azami olarak yararlanarak vergi planlaması yaparlar. Vergi, zorunlu ve karşılıksız olarak mükelleflerden devlete aktarılan kaynak olarak tanımlanırsa, mükelleflerin vergi ödemede neden isteksiz oldukları anlaşılmaktadır. Zira, vergi zorunlu olarak alınmaktadır ve kamu harcamalarına katılma dışında belirli bir karşılığı yoktur. Devletin egemenlik hakkından ileri gelen vergi, firmalar için bir maliyet kalemidir. Bu sebeplerle, maliyetlerini yönetmeye çalışan bir firma için vergisel boyut önem arz etmektedir.

Vergi planlaması yapılırken gözden kaçırılmaması gereken bir unsur da, vergi rekortmenleri listesinde olan firmaların kamu gözünde olumlu bir imajının olmasıdır. Bu olumlu imaj ve reklam aslında ödenen verginin bir kısmının pazarlama maliyeti olarak düşünülmesi gerektiğini ve karşılıksız olmadığını akla getirmelidir. Etkili bir vergi planlaması üç temel aşamadan oluşmaktadır (Amadasun & Igbinoş, 2011, s. 51). **1) Vergileme programının planlanması, 2) Planlamanın uygulanması, 3) Sonuçların değerlendirilmesidir (Şekil 1).** Planlama aşamasında, vergisel hedeflerin ve bu hedeflerin gerçekleştirilmesi için uygulanacak planlar yer almaktadır. Uygulama aşamasında, planların uygulanması ve bu planları uygulayacak kadroların belirlenmesi sağlanmaktadır. Sonuçların değerlendirilmesi aşamasında ise; genel olarak süreç yönetim analizlerinde olduğu üzere elde edilen sonuçların, belirlenen hedeflere ulaşp ulaşmadığı değerlendirilmektedir.



Şekil 1: Vergi Planlamasının Aşamaları (Amadasun & Igbiosa, 2006, s. 51 - 64)

Vergi planlaması, temel olarak üç temel yöntem ile yapılmaktadır. Bu yöntemlerden ilki “**vergi ötelemesi**”dir. Vergi ötelemesi, ödenecek olan verginin vergi planlaması araçları kullanılarak daha sonraki dönemlere aktarılmasıdır. Bu sayede işletmeler, ödenecek olan kaynağın zaman değerinden yararlanabilmektedirler. İkinci yöntem ise, “**vergiden kaçınma**”dır. Vergiden kaçınmada, işletmeler vergi planlaması araçlarını kullanarak vergi yüklerini en aza indirebilmektedirler. Üçüncü ve son yöntem ise “**vergi yakınsaması**”dır. Bu yöntem özellikle ilk kuruluş aşamasında başvurulan bir yöntemdir. Şöyle ki, mükellef kurum ilk 5 yıl içinde kara geçmeyi öngörmüyorsa, zarar mahsubu olanağının zaman aşımına uğramaması için söz konusu beş yıllık dönemde daha sonra yapabileceği maliyetleri ilk dönemler yerine sonraki dönemlere aktarabilir. Örneğin, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin ilgili dönemde doğrudan gider yazılabilmesi ya da aktifleştirilerek amortisman ayrılabilmesi Türk Vergi Mevzuatı açısından mümkündür. İlk beş yıl kar elde etmeyi öngörmeyen bir firmanın, söz konusu giderinin ilk yıl doğru-

dan gider yazması durumunda, zarar mahsubunun beş yıllık zamanaşımına uğraması neticesinde firma bu giderden yararlanamayacaktır. Bu nedenle, söz konusu giderin aktifleştirilerek amortisman ayırmak suretiyle gider yazılması stratejik olarak avantaj sağlayacaktır.

Yukarıda bahsedilen vergi planlaması yöntemlerinin uygulanmasında kullanılan araçlar aşağıdaki gibidir:

Borç Dağılımı (Thin Capitalization/Allocation of Debt) : Grup şirketleri borçlanmalarını yaparken borçlanılan firmanın özellikle kurumlar vergisi yükü az bir firma olmasına dikkat etmesi bu yöntemin asıl amacını teşkil etmektedir. Karlı grup şirketi borçlanmasını kurumlar vergisini daha düşük olduğu bir yurtdışı grup şirketten ya da zarar eden grup şirketten yaparak vergiden kaçınma ya da vergiyi öteleme yöntemlerini uygulamış olur. Söz konusu uygulamada örtülü sermaye ve kontrol edilen yabancı kurum kazancı gibi önleme müesseseleri Türk Vergi Mevzuatı açısından sınır teşkil etmektedir.

Transfer Fiyatlandırması (Transfer Pricing): Grup şirketleri arasında satılan mal ve hizmetlerin fiyatlandırması vergi planlama aracı olarak kullanılmaktadır. Ancak, söz konusu mal ve hizmet alış ve satışları ilişkili olmayan firmalara yapılandırma farklılık arzemesi durumunda vergisel açıdan eleştiriyi de beraberinde getirecektir. Misli nitelikteki mallarda piyasa fiyatını saptamak göreceli olarak kolay bir işlem iken, hizmet (danışmanlık hizmeti, grup şirket giderlerine katılma payı, yönetim ücreti) gibi niceliğinin ve niteliğinin tespiti zor olan ürünler ile fikri haklar (telif hakları, teknik bilgi) gibi çoğu zaman emsali bulunmayan ürünlerde piyasa fiyatının tespiti neredeyse imkânsızdır. Dolayısıyla, özellikle gelişmiş ülkelerin son yıllarda üzerinde önemle durdukları transfer fiyatlandırması yoluyla vergi planlaması daha çok bu ürünler üzerinden yürütülen işlemlerdir (Çölgezen, 2010, s. 64-72). Mükellefler, bu yöntem ile vergiden kaçınmaktadırlar. Ancak, OECD transfer fiyatlandırması ile ilgili sürekli yayınlar yapmakta ve bu durumun önüne geçmeye çalışılmaktadır.

Yeniden Yapılandırma (Reorganization/Contract Manufacturing) : Son yıllarda özellikle işçilik ve diğer maliyet kalemlerinin daha ucuz olması sebebiyle firmalar üretimlerini Uzak Doğu ülkelerine kaydırmaktadırlar. Ancak, maliyetlerin ucuzlatılması söz konusu ülkelerdeki vergi oranlarının yüksek olması nedeniyle toplam vergi yükünü artırıcı bir etkiyi de beraberinde getirebilmektedir. Örneğin, Çin’de kurumlar vergisi oranı genel olarak %25’tir. Türkiye’de ise kurumlar vergisi oranı %20’dir. Dolayısıyla, maliyetleri ve vergi yükünü eş zamanlı olarak düşürmek isteyen bir firma üretim organizasyonunu Çin’de yapılandırırken, satış ve pazarlama organizasyonunu Türkiye’de yapılandırması gerekmektedir.

Anlaşma Alışverişi (Treaty Shopping) : Uluslararası vergi literatüründe “anlaşma alışverişi” (treaty shopping) olarak adlandırılan ikili vergi anlaşmalarının kullanılması, vergi anlaşmasına taraf olmayan üçüncü ülke mukimi şirket veya kişilerin söz konusu anlaşma hükümlerinden faydalanmak için anlaşma ülkelerinin birinde “aktarma” (conduit) şirketi kurması ve bu yolla kendisine vergi avantajı sağlamasıdır (Yılmaz, 2007, s. 181). Bu yöntem ile ikili anlaşmanın tarafı olmayan mükellef söz konusu anlaşmadan yararlanma imkanı elde etmektedir.

Pergel Stratejisi (Straddle Strategy) : Vergisel anlamda straddle (pergel) aynı kıymet üzerinden alınan denkleştirici pozisyonlar olarak tanımlanabilir. Buradaki incelik birbirine bağlı iki pozisyonun birisinden kar diğerinden zarar edilirken toplamda çok az veya hiç zarar edilmemesidir. Bu nedenle bazı yatırımcılar toplamda hiç zarar etmemelerine rağmen, straddle (pergel) pozisyonu almakta ve bir bacadan oluşan zarar vergi matrahından düşerken diğer bacadan doğan karı ertesi yıl dikkate almakta veya zarar doğuran bacağı kurum kazancıyla hiç ilişkilendirmemek suretiyle vergi matrahını aşındırmaktadır. (Tavuz, 2011, s. 38-50). Pergel stratejisi asıl olarak, yüksel dalgalanmaların olduğu piyasada kullanılan finansal bir araçtır. Ancak, bu finansal araç vergi planlaması ile ilgili olarak da kullanılmaktadır. Gelişmiş ülke mevzuatlarında bunun önüne geçmek için yapılmış düzenlemeler mevcuttur⁴.

Elektronik Ticaret (E-Commerce) : 21. yüzyıl, elektronik çağı olarak nitelendirilecek bir yüzyıl olmaktadır. Özellikle internet, sosyal hayatta olduğu kadar ticari hayatta da önemli gelişmelerin olmasını sağlamıştır. İnternet, ticaret hayatta önemli kolaylıklar sağlamasının yanı sıra vergi planlaması aracı olarak da kullanılabilir.

⁴ ABD Federal Gelir Vergisi Yasası (Internal Revenue Code) md. 1092.

mektedir. Yarattığı avantaj, dolaylı ve doğrudan vergiler olmak üzere iki açıdan irdelenmelidir. İkametgah ilkesine göre alınan doğrudan vergiler (gelir ve kurumlar vergisi) elektronik ticaret yöntemi ile yapılan satışlardan elde edilen geliri vergileme hakkının hangi ülkede olacağı konusunda bir belirsizlik yaratmaktadır. E-ticaret yöntemi ile satış yapan firmalar şirket merkezlerini vergi cennetlerinde göstermek suretiyle vergi avantajı elde etmektedirler. Dolaylı vergilerde ise somut bir ürünün teslimi söz konusu olduğunda gümrük vergileri ile bu dolaylı vergiler (istisna haddinin üzerinde ise) tahsil edilmektedir. Ancak, internet üzerinden satışı yapılan ürünün sanal ortamda indirilebilir (download) nitelikte olması durumunda ne olacaktır? sorusu temel vergilendirme sorunlarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda dolaylı vergiler açısından da e-ticaret yapan firmalar avantaj elde etmektedirler. OECD Mali İşler Komitesi tarafından Ottawa Konferansına sunulan ve Bakanlar Konseyi oturumunda kabul edilen “Elektronik Ticaret: Vergilendirme Çerçeve Koşulları” adlı raporda Model Vergi Anlaşmaları’nın elektronik ticaret hususunda nasıl uygulanabileceğinin araştırılmasına karar verilmiştir. Ancak, söz konusu durum hala gelişmiş ülkeler için de çözülmemiş bir problemidir.

Kaldıraçlı Alım (Leveraged Buy Out-LBO) : Kaldıraçlı şirket alımları, Özel Sermaye Fonları’nın (Private Equity Fund) özellikle gelişmekte olan ülkelerde kullandıkları bir yöntemdir. Söz konusu yöntemde, fonlar gelişmekte olan ülkelerdeki büyüme potansiyeli yüksek işletmelerin kurumsallaşmasına yardımcı olacak yüksek tutarlı borç sağlamaktadırlar. Bu borç karşılığında bir ortaklık da alan fon, söz konusu işletmenin yönetimini elde etmesi için gerekli finansal kaynağı vermiş olduğu borcun faizleri ile sağlamaktadır. Ortalama 5 yıllık bir süre için yatırım yapan fon; ülkenin büyümesi, işletmenin kurumsallaşması ve borcunu ödemek için atıl

kapasitesinden kurtularak kurumsal bir yapıya kavuşması sonucunda şirketin hisse değerini oldukça artırmaktadır. Yatırımı tamamlanan fon, hisselerini yüksek değerlerden satarak hisse satış kazancı elde etmekte ve bu süreçte hedef firmanın faiz ödemelerini gider yazması ile kurumlar vergisi açısından da bir avantaj elde etmektedir. Daha çok uluslararası fonların kullanmış olduğu bir yöntem olarak dikkat çekmektedir.

Bu yöntemler dışında kıyı bankacılığı (off-shore banking) ve tercihli vergi sistemleri (Preferential Tax Regimes) gibi bazı yöntemler de uygulanabilmektedir. Ancak, söz konusu yöntemler gerek OECD bazında ve gerek ülkelerin kendi mevzuatları açısından eleştirilerek, önüne geçilmektedir. Vergi planlamasının, gözden kaçırılmaması gereken önemli noktası ilgili ülke mevzuatının icazeti altında yapılması gerektiğidir. Aksi halde, vergi kaçırma olacaktır ve idari cezalar gündeme gelecektir.

4.3. Stratejik Yönetim Muhasebesinde Vergi Planlamasının Uygulanması

Porter’in firmalar için stratejik yönetimin önemini ortaya koymasından sonra, stratejik yönetim biçimleri farklı dallara uygulanmaya başlanmıştır. Stratejik yönetim muhasebesi aynı şekilde muhasebe verilerinin ve dış kaynak verilerinin birlikte analizi sonucunda firmanın rekabetçi bir avantaj elde etmesi için kullanılmaktadır. Rekabetçi avantaj, maliyet liderliği, ürün farklılaşması ve pazar odaklanması ile gerçekleştirilmektedir. Ancak, maliyet liderliği her durumda da işe yarayan bir yöntemdir. İşletmeler en düşük maliyet, en yüksek karlılıkla faaliyette bulunmak istemektedirler. Stratejik yönetim muhasebe ise yukarıda belirtilen stratejik yönetim muhasebesi araçları ile maliyetleri analiz etmekte ve stratejik olarak maliyetleri yönetmektedir. Ancak, literatürde ve söz konusu yöntemlerde maliyet analizleri içerisinde vergi planlaması

kendisine çok fazla yer bulamamıştır. Çalışmamızın bu bölümünde stratejik yönetim muhasebesi araçları arasında vergi planlamasını da önermekteyiz ve “*Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme*” olarak hem SYM hem de vergi planlaması tekniklerinin birlikte kullanılması gerekliliğini savunmaktayız.

Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme (VPDM), temel olarak planlama, uygulama ve değerlendirme olmak üzere üç aşamada incelenebilir. Söz konusu aşamalar şu şekildedir:

PLANLAMA : Bu aşama, üç alt aşamadan gelen veriler ışığında planlamanın yapıldığı aşamadır. Bahsedilen alt aşamalardan *birincisi şirketin mevcut vergisel pozisyonunun analizidir*. Faaliyette bulunan ülke mevzuatı hakkında veriler toplanır, işletmenin cari vergi politikaları değerlendirilmektedir. Vergi nedeniyle katlanılan maliyetin ürün bazında dağıtım ve değerlendirilmesi analiz edilmektedir. *İkinci alt aşamada ise, küresel vergi mevzuatları hakkında bilgi toplanmaktadır*. Özellikle faaliyetlerin yoğunlaştığı ülke ve bölgelerde yürürlükte olan vergi mevzuatlarının bir analizi yapılmaktadır. *Üçüncü alt aşamada ise, rakip işletmelerin vergi planlaması araçları ve yöntemleri hakkında bilgi toplanmakta ve t-rakip işletmelerin faaliyetleri analiz edilmektedir*. Toplanan veriler ile işletmenin stratejik vergisel durumu ortaya somut bir şekilde konulmaktadır. Bu verilerin değerlendirilmesi sonucunda en avantajlı vergi planlaması yapılmaktadır. Bu planlamada yukarıda bahsedilen araçlar kullanılabileceği gibi, başkaca yöntemlerin de kullanılabilmesi mümkündür. Vergi planlaması ile rekabetçi avantaj elde etmek, maliyet liderliğini ele geçirmek amaç ve hedeflerine odaklanılmaktadır.

UYGULAMA : Oluşturulan planlamalar işletme tarafından uygulamaya geçirilmektedir. Uygulama sonrasında maliyetlerde gerçekleşen düşüşler ve gerçekleşmesi öngörülen düşüşler bu

bölümde veri olarak toplanmaya başlanılmaktadır. Vergisel düzenlemelerin sonuçlarının hemen alınabileceği gibi belli bir sürenin sonunda da elde edilebileceği unutulmamalıdır.

DEĞERLENDİRME : Elde edilen sonuçlar ile hedeflerin tutturulup tutturulmadıkları değerlendirilmektedir. Ürün bazında maliyetlerdeki değişim analiz edilebileceği gibi işletmenin toplam maliyetlerinin nasıl değiştiği de göz önünde bulundurulmalıdır. Sonuçların; işletmenin beklentilerine uygun olmaması durumunda planlama ya da uygulama safhasına geri dönüş yapılarak hatalar, eksiklikler araştırılmalı ve düzeltilmelidir.

Vergisel mevzuat dinamik bir mevzuattır ve sürekli bir değişim içindedir. Bu sebeple, Kaizen Maliyetleme Stratejisi VPDM’de göz önünde bulundurulması gereken bir stratejidir. Sürekli olarak değişen mevzuat hükümlerine uygun planlamalar yapılması gerekliliği planlama bölümünün sürekli olarak bir tarama yapmasını da beraberinde getirmektedir. Planlar, devamlı olarak gözden geçirilmeli ve yeni gelişmelere uyumlu hale getirilmelidir. Aksi halde, mevzuata uygun bir uygulama daha sonraki vergisel düzenlemeler ile işletme amaçlarına uygun olmaktan çıkmış ise, bu işletmenin vergi idaresi karşısında zor duruma düşmesine neden olabilmektedir.

5. SONUÇ

Stratejik yönetim muhasebesinde kullanılan yöntemler ile işletmelerin maliyetlerinde %1’lik değişimler beraberinde rekabet avantajını da sağlayabilmektedir. Ancak, işletmeler vergi planlaması ile maliyetlerini %10’lara yakın şekilde azaltabilmektedirler. Bu nedenle, stratejik yönetim muhasebesinde kullanılan yöntemlere vergisel maliyetlerin de entegre edilmesi önem arz etmektedir. Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme (VPDM) sadece vergiye odak-

lanması nedeniyle tek başına kullanılacak bir yöntem olmamakla beraber diğer yöntemlerle bir arada düşünülmesi şirket ihtiyaçlarına cevap vermesini sağlayacaktır.

Sürekli değişim içinde olan vergi mevzuatı, dinamik bir biçimde planlama yapmayı da gerektirmektedir. İşletmeler, dinamik planlama yaparak vergisel yüklerini, dolayısıyla maliyetlerini de yönetebileceklerdir. Vergi mevzuatı hükümlerinden ileri gelen avantajların azami surette kullanılmasının yanı sıra elektronik gelişmeler ve internetin yaygınlaşması vergi planlaması alanında yeni ufuklar açmaktadır. Bu nedenle, VPDM yöntemi maliyet unsurlarının değerlendirilmesinde önemli farklılıklar yaratabilecektir.

Söz konusu yöntem aracılığıyla elde edilen ver-

gisel avantaj, karlılığı doğrudan artırdığı gibi maliyet avantajı sağlaması yoluyla da rakiplere oranla bir ayrıcalık elde edilmesini sağlayacak ver bu karlılığı daha da artıracaktır. Ancak, unutulmamalıdır ki, insan ilişkileri 21. yüzyılda kitlesel iletişim araçlarının gelişmesi ile önemli bir hale gelmiştir. Vergi planlaması ise bazı durumlarda toplum nezdinde olumsuz bir imaj oluşturabilmekte, yüksek vergi vermek olumlu imaj oluşturmaya katkı sağlayabilmektedir. Bu nedenle, asıl faaliyette bulunulan ülke içinde agresif bir planlama yapmak her zaman için, bu husus düşünüldüğünde, sağlıklı sonuçlar vermeye-bilmektedir. Tüm bu verilerin dikkate alınmasıyla oluşturulacak vergi planlaması tam anlamıyla stratejik yönetim muhasebesi ile amaçlanana sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Amadasun, A. B., & Igbinsosa, S. O. (2011). Strategies For Effective Tax Planning. Franklin Business & Law Journal, Issues 2, 51-64.
- Bala, S. K. (2007). Tax Planning in Bangladesh Perspective. Social Science Research Network Working Paper Series, E62 , 1-21.
- Barrett, J. H., Hadjilogiou, S., & Tevel, S. (2013). The Benefits of Tax Planning as Part of the Acquisition of an International Business. The Florida Bar Journal, Vol. 87, No. 1, 40-44.
- Bromwich, M. (1990). The Case For Strategic Management Accounting : The Role Of Accounting Information For Strategy in Competitive Markets. Accounting, Organization and Society, Vol. 15, Issue 1-2, 27-46.
- Bromwich, M., & Bhimani, A. (1994). Management Accounting: Pathways to Progress. London: CIMA.
- Carr, C., & Tomkins, C. (1996). Strategic Investment Decision : Importance of SCM. A Comparative Analysis of 51 Case Studies in U.K., U.S. and German Companies. Management Accounting Research, Vol. 7, Issue 2, 199-217.
- Çölgezen, Ö. (2010). Uluslararası Vergi Planlaması. Vergi Dünyası, Sayı 349, 64-72 .
- Dekker, H. (2003). Valu Chain Analysis in Inter-Firm Relationships : A Field Study. Management Accounting Research , Volume 14, Issue 1, 1-23.
- Demir, V. (2008). Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler. Muhasebe ve Denetime Bakış, ISSN 1307-6639, Yıl 8, Sayı 26, 51-70.
- Dixon, R. (1998). Accounting For Strategic Management : A Practical Implication. Long Range Planning , Volume 31, Issue 2, 272-279.
- Elliott, J., & Emmanuel, C. (2002). The International Taxation System. United Kingdom: Academic Publishers.
- Guilding, C. (1999). Competitor-Focused Accounting : An Exploratory Note. Accounting, Organizations and Society , Volume 24, Issue 7, 583-595.
- Guilding, C., Cravens, K., & Tayles, M. (2000). An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices. Management Accounting Research , Volume 11, Issue 1, 113-135.
- Hacıüstemoğlu, R., & Şakrak, M. (2002). Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Herman, T. (04.06.2008). Tax-Shelter Users Get Some Rare Good News. Tax Report, Wall Street Journal .
- Hopper, T., Northcott, D., & Scapens, R. (2007). Issues In Management Accounting (3. Baskı b.). Harlow: Financial Times/ Prentice Hall.
- İbiş, C. (2004). İşletmelerde Vergi Planlaması. Mali Çözüm, İSMMMO Yayını, Yıl 14, Sayı 68, 72-79.
- Kistner, W. G. (2001). Capital Gain Tax Planning Reduces Tax Liability. Healthcare Financial Management , Volume 55, Issue 8, 76-78.
- Lord, R. (1996). Strategic Management Accounting: The Emperor's New Clothes? Management Accounting Research, Volume 7, Issue 3, 347-366.
- Odette, M. P. (2010). Advice and Complexity in Tax Planning Judgments. Edmonton, Alberta: University of Alberta, Spring 2010, Bitirme Tezi.

- Owens, J. (2006). Tax In A Borderless World. Nisan 20, 2013 tarihinde [www.oecdobserver.org: http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/1945/Tax_in_a_borderless_world.html](http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/1945/Tax_in_a_borderless_world.html) adresinden alındı
- Rohatgi, R. (2002). Basic International Taxation. London, New York: Kluwer Law International, Second Edition, Volume 1.
- Roslender, R., & Hart, S. (2003). In Search of Strategic Management Accounting : Theoretical and Field Study Perspectives. Management Accounting Research , Volume 14, Issue 3, 255-279.
- Roslender, R., & Hart, S. J. (2010). Strategic Management Accounting : Lost in a Name? Herriot Watt University Press , Eylül 2010, 3-5.
- Sevilengül, O. (2007). Genel Muhasebe. Ankara: Gazi Kitabevi, 13. Basım.
- Shah, H., Malik, A., & Malik, M. S. (2011). Strategic Management Accounting – A Messiah For Management Accounting . Australian Journal of Business and Management Research, Vol.1 No.4, 3-4.
- Shank, J., & Govindarajan, V. (1993). Strategic Cost Management-The New Tool For Competitive Advantage. New York : The Free Press, 6th Ed.
- Simmonds, K. (1981). Strategic Management Accounting, Management Accounting, Vol. 59, Issue 4, 26-29.
- Slagmulder, R. (1996). Using Management Control System to Achieve Alingment Between Strategic Investment Decision and Strategy. Management Accounting Research , Vol. 8, Issue 1, 103-139.
- Tavuz, A. (2011). Straddle Stratejisi ve Vergisel Boyutu. Vergi Dünyası, Nisan, Sayı 356, 38-50.
- Tomkins, C., & Carr, C. (1996). Reflections on the Paper in this Issue and a Commentary on the State of Strategic Management Accounting. Management Accounting Research , Vol. 7, Issue 2, 271-280.
- Tuncer, S. (2008). İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına. Yaklaşım , Ocak, Sayı 182, 9-15.
- Van Cauwenbergh, A., Durinck, E., Martens, R., Laveren, E., & Bogaert, I. (1996). On the Role and Function of Formal Analysis in Strategic Investment Decision Processes: Results From an Empirical Study in Belgium. Management Accounting Research , Vol. 7, No 2, 169-184.
- Weisbach, D. A. (2004). Corporate Tax Avoidance. Economics Working Paper, No : 202, 1-27.
- Wickramasinghe, D., & Alawattage, C. (2007). Managment Accounting Change-Approaches and Perspectives, Londra ve New York: Routledge.
- Wilson, R. M., & Chua, W. F. (1993). Managerial Accounting : Method and Meaning. Londra ve New York: Chapman & Hall.
- Yalçın, S. (2006). Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamaları İlişkileri. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Ağustos, Sayı 15, 15-34.
- Yıldırım, A., & Demiraslan, İ. (2006). Vergi Planlaması Çalışmaları Çerçevesinde, Yatırım İndirimi İstisnasında 2006 Yılında Yapılan, 2007 ve 2008 Yıllarında Yapılacak Tercihin Belirlenmesi. Vergi Dünyası , Ekim, Sayı 302, 94-98.
- Yılmaz, C. A. (2007). Vergi Planlaması Türk Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk ABD, Yüksek Lisans Tezi.