

muvu

muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

ASMMMO Adına Sahibi

Ali Metin POLAT

Genel Yayın Yönetmeni Ve Editör

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Doç. Dr. Ganite KURT

Editör Yardımcıları

Doç. Dr. Güven SAYILGAN

Doç. Dr. Orhan ÇELİK

Doç. Dr. Figen ZALF

Doç. Dr. Kadir GÜRDAL

Yayın Kurulu Sekreteri

Arş. Gör. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Arş. Gör. Soner Gökten

Yayın Türü

Yılda üç kez yayınlanan hakemli, süreli yayın.

Danışma Kurulu

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN (Başkent Üniversitesi)

Prof. Dr. Ercan BEYAZITLI (Ankara Üniversitesi)

Prof. Dr. Nuran CÖMERT DOYRANGÖL (Marmara Üniversitesi)

Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA (Gazi Üniversitesi)

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT (Gazi Üniversitesi)

Prof. Dr. Ömer LALİK (Maltepe Üniversitesi)

Prof. Dr. Can ŞİMGİ MUGAN (ODTÜ)

Prof. Dr. Beyhan MARŞAP (Gazi Üniversitesi)

Prof. Dr. Nergis TEK (Dokuz Eylül Üniversitesi)

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU (Anadolu Üniversitesi)

Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN (Gazi Üniversitesi)

MUVU

muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

Bilim Hakem Kurulu

Prof. Dr. Abdurahman AKDOĞAN

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Doç. Dr. Tamer AKSOY

Doç. Dr. Ali ALAGÖZ

Prof. Dr. Ata ATABEY

Doç. Dr. Sinan ARSLAN

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA

Prof. Dr. Nuran CÖMERT DOYRANGÖL

Prof. Dr. Yurdakul ÇALDAĞ

Doç. Dr. Orhan ÇELİK

Doç. Dr. Yunus CERAN

Prof. Dr. Zeki DOĞAN

Prof. Dr. Banu DURUKAN

Prof. Dr. Ülkü ERGUN

Doç. Dr. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Cemal İBİŞ

Prof. Dr. Mustafa İPÇİ

Doç. Dr. Semra KARACAER

Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA

Doç. Dr. Aydın KARAPINAR

Prof. Dr. Hasan KAVAL

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT

Prof. Dr. Yüksel KOÇ YALKIN

Doç. Dr. Ganite KURT

Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ

Prof. Dr. Ömer LALİK

Doç. Dr. Beyhan MARŞAP

Prof. Dr. Can Şimga MUGAN

Prof. Dr. Remzi ÖRTEN

Doç. Dr. Yıldız ÖZERHAN

Doç. Dr. Serdar ÖZKAN

Prof. Dr. Recep PEKDEMİR

Doç. Dr. Necdet SAĞLAM

Prof. Dr. Mehmet SAYARI

Doç. Dr. Güven SAYILGAN

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL

Doç. Dr. Türker SUSMUŞ

Prof. Dr. Fevzi SÜRMEİ

Prof. Dr. Necdet ŞENSOY

Prof. Dr. Hülya TALU

Prof. Dr. Nergis TEK

Doç. Dr. Nilüfer TETİK

Prof. Dr. Semih Hüseyin TOKAY

Prof. Dr. Selçuk USLU

Doç. Dr. Şaban UZAY

Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK

Yrd. Doç. Dr. Serap YANIK

Prof. Dr. Göksel YÜCEL

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

Prof. Dr. Ahmet YÜKSEL

Doç. Dr. Figen ZAFİ

SUNUŐ

Değerli MUVU Okurları,

Ankara SMMM Odası olarak bir başarıya daha imza atmıő olmanın haklı gururu içindeyiz. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) isimli, hakemli dergimiz geçtiğimiz yıl içinde yapmış olduğu her iki sayısıyla büyük beğeni toplamıőtır. Sizlerden gelen geribildirimler bunun en güzel delilidir.

MUVU gerek meslek mensuplarımızın gerekse muhasebe ve vergi alanında çalışma yapan akademisyenlerimizin görüşlerini ifade etmek üzere başvurduğu önemli bir dergi niteliğini kısa sürede kazanmıştır. Meslek mensuplarımızın yanı sıra, muhasebe ve vergi alanında çalışan çok sayıda akademisyene yaygın olarak dağıtımını gerçekleőtirdięimiz MUVU isimli dergimize, Odamızın aę sayfasından elektronik olarak da eriőilebilmektedir.

MUVU'nun başarısının arkasında hiç şüphe yok ki, yine sizler ve yayın kurulu ekibimiz bulunmaktadır. Ankara SMMM Odası adına MUVU'nun Genel Yayın Yönetmeni ve Editörü Sayın Prof. Dr. Nalân AKDOğAN hocamız, yazı işleri müdürü Doç. Dr. Ganite KURT nezdinde tüm yayın kuruluna gösterdikleri özveri nedeniyle içten teőekkürlerimi sunuyorum.

İnanıyoruz ki MUVU, 2009 yılında da başarısı ile göz doldurmaya devam edecektir. Ankara SMMM Odası olarak mesleki yayınların önemine inancımız yüksektir.

Birlikte daha iyiye, daha güzele...

Ali Metin POLAT
Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

DEĞERLİ OKUYUCULAR

Dergimiz, birinci yılını son sayısı ile tamamlamıştır. İkinci yılın ilk baskısı ile yine karşınızda olmaktan mutluluk duymaktayız. Dergiyi çıkarmaktaki amacımız muhasebe ve vergi alanında uygulamacılar ve akademisyenleri buluşturmaktır. Bu amacımızı gerçekleştirmek adına bize katkı veren değerli yazarlara ve hakem kuruluna teşekkür ederiz. Ancak izleyen sayılarda uygulamacı meslektaşlarımızın da bilgilerini diğer meslektaşları ile paylaşma adına makalelerini bekliyoruz. Sevgi ve saygılarımla

Prof. Dr. Nalân Akdoğan

İçindekiler

Doç. Dr. Ali ALAGÖZ

TMS 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ
STANDARDI ÇERÇEVESİNDE
İNŞAAT İŞLERİNDE SÖZLEŞME MALİYET VE GELİRLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ1

Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU

HALKA AÇIK OLMAYAN KOBİ'LER DE YENİ BİR FİNANSAL
RAPORLAMA DÖNEMİNE DOĞRU39

Doç. Dr. Şaban UZAY

İFLASIN ERTELENMESİNDE
KAYYIMIN GÖREVLERİ VE BAĞIMSIZLIĞI57

Arş. Gör. Emine ÖNER

BASEL II SÜRECİNDE KOBİLERDE
KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞININ
GELİŞTİRİLMESİ ÜZERİNE ÖNERİLER.....73

Kaan Memişoğlu

ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME FAALİYETLERİ İLE SAĞLANAN
VERGİSEL TEŞVİKLER.....91

TMS 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI ÇERÇEVESİNDE İNŞAAT İŞLERİNDE SÖZLEŞME MALİYET VE GELİRLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Doç. Dr. Ali ALAGÖZ*

ÖZET

Konut, okul, fabrika, hastane vb. bina inşaatı; köprü, baraj, karayolu ve liman yapımı, doğalgaz boru hattı döşenmesi vb. altyapı faaliyetleri ile elektrik işleri, ısıtma, havalandırma vb. donanım işlerini kapsayan geniş bir faaliyet alanını kapsayan inşaat sektöründe üretim faaliyeti çeşitli nedenlerle çoğu zaman bir hesap döneminden daha uzun sürede gerçekleşir. Yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısının yasalaşmasıyla birlikte Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarına uygun bir muhasebeleştirme ve raporlama uygulaması işletmeler için zorunlu hale gelecektir. Çalışmamda, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerine ilişkin maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilme ve raporlanma süreçleri ile ilgili olarak 11 No'lu İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın getirdiği yenilikler ele alınarak, bu alanda faaliyet gösteren işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verecek bir uygulamanın ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Tamamlanma Yüzdesi, Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.

ABSTRACT

Entering the Construction Businesses Contract Cost and Income into Accounts

Based on the TAS 11: Construction Contracts Standards

Production activity in the construction industry generally occurs in the long term for some reasons mainly because of activities such as residence, school, factory, hospital etc. building construction; bridge, dam, highway and harbor construction, natural gas pipeline installation etc. basic fa-

* Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi,

cilities and electricity, heating, ventilation, etc. With the new Turkish Commercial Code, entering something in the accounts and reporting practices, based on the Turkish Accounting/Financial Reporting Standards, are going to be mandatory for the businesses. In this study, based on improvements on the Construction Contracts Standard No. 11, it is aimed to introduce an implementation for the businesses that have operations in the construction industry.

Key Words: Construction Contracts Standard, Completing Rate, Completed Contract Method, Percentage of Completion Method

1. GİRİŞ

Köprü, baraj, yol, gemi, rafineri ve fabrika inşaatı gibi işler bir yıllık hesap döneminde tamamlanamayacak nitelikte büyük çaplı projeler ülkemiz yazınında yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak isimlendirilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin özelliği gereği, işin başlangıcı ve bitimi farklı hesap dönemlerinde gerçekleşmektedir. Bu durum, inşaat sözleşmesi kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasını, muhasebe uygulamasındaki cevaplanması gereken temel konu haline getirmektedir.

Özellikli bir faaliyet alanı olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle ortaya çıkan maliyet ve gelirlerin ölçülmesi, kayıt altına alınması ve raporlanması süreçleri birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergi yasalarının etkisi altında kalarak, vergi kanunlarında “ ticari kazancın her hesap dönemi sonunda mı? yoksa işin tamamlandığı hesap döneminde mi? tespit edileceği” sorusuna verilen cevapla şekillenmektedir. 193 sayılı GVK’nda yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerle ilgili olarak özel bir vergilendirme rejimi oluşturulmuş olup, yıllık beyan ve vergilendirme esnasından büyük ölçüde uzaklaşarak işin bitiminde nihai vergilendirme anlayışı benimsenmiştir.

2. ÖLÇME ve MUHASEBELEŞTİRME YÖNTEMLERİ

Muhasebe uygulamasında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde maliyet ve gelirlerin ölçülmesi, muhasebeleştirilmesi ve dönem faaliyet sonucunun belirlenmesinde tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemlerinden yararlanılmaktadır.

2.1. Tamamlanmış Sözleşme (Tamamlama) Yöntemi

İnşaat taahhüt işinin bütünüyle veya önemli ölçüde tamamlanması¹ halinde işe ait hasılatın ve karın oluşacağı varsayımına dayanır (Benligiray 1981,

1. İnşaat işinin tamamlanması için gerekli ek maliyetin önemsiz bir tutarda olması halinde, önemli ölçüde tamamlanma durumu sağlanmış kabul edilir.

53). Bu görüşe dayanarak, inşaat işinin devam ettiği dönemlerde işle ilgili maliyetler ve alınan veya onaylanan hakediş tutarları bilanço hesaplarında izlenmekte ve dönem sonuçlarına yansıtılmamaktadır. İşin tamamlandığı veya önemli ölçüde tamamlandığı döneme değin bilanço hesaplarında bekletilen inşaat maliyetleri ve alınan hakedişler o dönemin sonuç hesaplarına yansıtılarak işle ilgili kar/zarar tutarı hesaplanmaktadır. Yöntem, faaliyet sonucunun belirlenmesinde objektifliği sağlarken (Benligiray 1981, 54), inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlandığı dönemde sonuç hesaplarına aktarılması işin başlama ve bitiş dönemleri arasındaki dönemlere ait faaliyet sonuçlarını anlamlı olmaktan uzaklaştırmaktadır (Göğüş 2006, 78).

2.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Muhasebe temel kavramlarından “dönemsellik kavramı”nın gereklerini karşılayan (Sayarı 2002, 10) bu uygulamada finansal tablolara yansıtılacak dönemsel maliyet ve gelirlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma oranı temel ölçüt olarak kabul edilir. Böylelikle, inşaat işinin tamamlanmasına bakılmaksızın, işle ilgili maliyetler ve gelirlerin dönem bazında belirlenerek sonuç hesaplarına yansıtılması, diğer bir ifade ile dönemsel maliyet ile tamamlanan işle orantılı gelir eşleştirilerek dönemsel olarak faaliyet sonucunun raporlanması sağlanır.

Yüklenici işletme yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin tamamlanma oranını güvenilir biçimde ölçmede girdi - çıktı analizlerinden yararlanabilir. Girdiyi esas alan ölçüm yöntemlerinde, bir sözleşmenin tamamlanma ölçüsü, işle ilgili olarak o ana kadar katlanılan maliyetlerle belirlenirken, çıktıyı esas alan ölçüm yöntemlerinde sözleşmenin geldiği aşama, fiziksel ölçümlerle belirlenmeye çalışılır (Ağca 2007, 250). Çıktıyı esas alan ölçütlere, teknik elemanlarca yapılan işe ilişkin tahminler, inşaat işinin yapımında kullanılan ilkmadde ve malzeme miktarları (örneğin yol yapımında kullanılan asfalt miktarı) örnek olarak verilebilir.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, inşaat işinin tamamlanma yüzdesinin güvenilir tahmini noktasında eleştiriler almaktadır. Özellikle yapı işlerinin uzun dönemli olması halinde önemli belirsizliklerin tamamlanma yüzdesinin güvenilirliğini zedeleyeceği yönünde eleştiriler mevcuttur. İnşaat işinin sürdüğü dönemlere ilişkin faaliyet sonucunun belirlenmesinin sağlayacağı fayda ve yöntemin işin bittiği dönemde tamamlanmış sözleşme yönteminde olduğu gibi kesin faaliyet sonucunu göstereceği gerçeği göz önünde bulundurulduğunda eleştirilerin dar/yanlı bir bakış açısını temsil ettiği söylenebilir (Sayarı 1983, 59). Yöntem, işletme yönetimin maliyetler üzerinde ilgisini artırmakla beraber yöntemin temelini oluşturan tahmini inşa-

at maliyeti tutarının uzun yıllarda tamamlanacak inşaat işlerinde belirlenmesindeki zorluklar ve tahmin hatalarının inşaat işi ile ilgili olarak dönemlere yansıtılan kar tutarlarını gerçekçi olmaktan uzaklaştıracağı da göz ardı edilemeyecek bir gerçektir (Benligiray 1981, 52- 53).

2.3. Yöntemlerin Karşılaştırılması

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin olarak kullanılan tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Alagöz 2008, 37-39).

- a) Tamamlanmış sözleşme yönteminde maliyet ve gelirler hukuki bakış açısı ile ele alınarak maliyet ve gelirlerin işin tamamlanma anına kadar bilanço hesaplarında izlenmesi, tamamlanma sonrasında biriken tutarların sonuç hesaplarına aktarılması yansıtılması görüşü benimsenmiştir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise iktisadi bakış açısı ile değerlendirilerek birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanması beklenmeksizin döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması görüşü benimsenmiştir.
- b) Tamamlanmış sözleşme yönteminde katı bir ihtiyatlılık ilkesi, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır.
- c) Tamamlanmış sözleşme yöntemi vergiye tabi kazancın, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise ticari karın doğru bir şekilde tespitini amaçlamaktadır. Bu nedenle, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarında, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise IFRS, TMS ve SPK mevzuatında tercih edilen uygulamalardır.
- d) Tamamlanmış sözleşme yönteminde hazırlanan mali tablolar bilgi kullanıcıları tarafından yapılabilecek analiz ve değerlendirmeleri engelleyici bir yapıya sahipken, tamamlanmış sözleşme yöntemi bu eksiklikleri ortadan kaldıran bir uygulamadır.
- e) Belirsizlik ve risklerin düşük olması halinde tamamlanma yüzdesi yöntemi, belirsizlik ve risklerin artması halinde ise "ihtiyatlılık" ilkesi çerçevesinde tamamlanmış sözleşme yöntemi tercih edilmelidir.
- f) Tamamlanma yüzdesi yöntemi, inşaat maliyet ve gelirlerinin tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmasını ve dönemsellik olarak sonuç hesaplarına yansıtılmasını sağlamaktadır.
- g) Tamamlanmış sözleşme yöntemi, inşaat işinin devam ettiği hesap dönemlerinde genellikle faaliyet sonuçlarının zarar ile neticelenmesi veya düşük düzeyde karların oluşması nedeniyle ortaklara kar payı dağıtımını ko-

nusunda engeller ortaya çıkartırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenmesi, kar dağıtım kararlarının sağlıklı faaliyet sonucu bilgilerine dayanmasını sağlar.

h) Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı dönemin farklı hesap dönemleri olarak ortaya çıkmasının yarattığı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde söz konusu olmamakta, böylece mali tabloların ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.

i) Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı dönemin farklı hesap dönemleri olarak ortaya çıkmasının ortaya çıkardığı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde ortadan kalkmakta ve mali tablolar ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.

3. TMS 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı amaç, kapsam, tanımlar ve inşaat sözleşmelerine ilişkin hususların açıklandığı toplam 46 paragraftan oluşmaktadır.

Bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılan anlaşma “ inşaat sözleşmesi” olarak tanımlanmıştır (TMS-11 md 3). İnşaat sözleşmeleri köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlık inşası veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle ilişkili veya birbirine bağımlı bir varlık grubunun inşası(rafineri inşaatı ve fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşası vb.) ile ilgili olabilir (TMS-11 md 4). Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik sözleşmeler (örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri) ve varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrasında yapılacak çevre düzenlemelerine yönelik sözleşmeler de inşaat sözleşmeleri kapsamında değerlendirilmektedir.

Standart, inşaat sözleşmeleri kapsamında oluşan gelir ve maliyetlerin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve’de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alarak yüklenici işletmelerin muhasebe uygulamasına açıklık getirmeyi amaçlamaktadır.

İnşaat sözleşmeleri, standart kapsamında fiyatlandırmada esas alınan yöntemlere göre “sabit fiyat sözleşmeleri”, “maliyet artı kâr sözleşmeleri” ve her iki fiyatlandırma yönteminin karması olan inşaat sözleşmeleri (örneğin

maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulduğu sözleşmeler) olarak sınıflandırılır. **Sabit fiyatlı sözleşme;** yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir. **Maliyet artı kâr sözleşmesi;** yükleniciye kabul edilen ya da başka bir şekilde belirlenen maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir(TMS-11 md 6).

3.1. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

TMS-11'de yer alan hükümler genellikle her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Bununla birlikte, bazı durumlarda, bir sözleşme yada sözleşme grubunun özünü yansıtmak amacıyla ayrı ayrı tanımlanabilen bölümlere sahip bir inşaat sözleşmesine ayrıştırılarak yada birden fazla inşaat sözleşmesinden oluşan bir sözleşmeler grubunun tamamına birleştirilerek de uygulanabilir.

Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilebilmesi için (a) her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması, (b) her bir varlığın maliyet ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi ve (c) her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması koşullarının var olması gerekir.

İnşaat sözleşmelerinin (a) Tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi, (b) Genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olması veya çok yakın ilişkili olması ve (c) sözleşmeye konu işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması durumlarında bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak kabul edilir(TMS-11 md 8).

Ayrıca, bir sözleşme müşterinin seçimine bağlı olarak ek bir varlığın inşaatını içerebileceği gibi, ek bir varlık inşaatını içermek üzere değiştirilebilir. Bu durumda, ek varlığın inşaatı, orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık veya varlıklardan tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından önemli farklılıklar arz etmesi veya varlığın fiyatının orijinal sözleşme bedeli dikkate alınmaksızın müzakere edilmesi halinde ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir.

3.2. Sözleşme Gelir ve Maliyetleri

1 Nolu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ'de karın belirlenmesi ile doğrudan ilgili olan gelir ve giderler tanımlanarak, tahakkuk ve ölçümlenmesi hakkında ilkelere açıklanmıştır.

Gelir, “muhasabe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğ er şek illerdeki varlık çoğ almaları sonucundaki artış veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmalar”dır(Ek Kavramsal Çerçeve md. 70/a). Gelir, çeşitli varlıkların elde edilmesi veya varlıklarda artışlara yol açabileceği gibi borçların azalmasına da neden olabilir.

Gider, “muhasabe döneminde, ekonomik yararlar da varlık çıkışı veya diğ er şek illerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışlar veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğ uran borçlarda meydana gelen artışlar”dır(Ek Kavramsal Çerçeve md. 70/b).

Muhasabe standartlarında hasılat ve gelir kavramları eş anlamlı olarak kullanılmaktadır(TMS 1 md 81/a). Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen gelirler toplamıdır. Diğ er bir ifade ile mal ve hizmet satışı sonucunda sunulan mal ve hizmetlerin parasal karşılığını ifade eder.

Hasılat, “ ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır(TMS 18 md. 7). Hasılat, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını ifade eder. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen katma değer vergisi, mal ve hizmet vergileri ve satış vergileri gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar olmadığından hasılat da dahil edilemez(TMS 18 md. 8).

3.2.1. Sözleşme Gelirleri

İnşaat sözleşmesi gelirlerini başlangıçta taraflar arasında üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşme bedeli ile sözleşmeye konu işlerdeki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemeleri ile ilgili gelir olarak sonuçlanma olasılığı bulunan ve güvenilir biçimde ölçülebilen ek hakediş tutarları oluşturur (Göğüş 2006, 84). Sözleşme gelirleri, taraftarca anlaşılan ve sözleşmeye yazılan tutar ile sözleşmeye konu olan işin yapımı sırasında ortaya çıkan gelir artışı sağlayabilecek değişiklikler ve tutarı güvenilir bir şekilde hesaplanabilen hakediş veya teşvik ödemesi şeklindeki tüm ödemeleri kapsar.

Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değ eri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir (TMS-11 md 12). Örneğin, yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilir. Yüklenicinin sözleşme konusu işi belirlenen zamanda tamamlamamasından kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalırken, bir sa-

bit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırdıkça sözleşme geliri de artar. Bütün bu olaylar sonucunda sözleşme geliri tutarında değişmeye yol açan olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir.

Diğer taraftan, sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir.

Değişiklik, sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimatı ifade eder. Değişiklik, sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa yol açabilir. Varlığın özellikleri veya tasarımında yapılan değişiklikler ile sözleşme süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması halinde değişiklik sözleşme gelirine dahil edilir (TMS-11 md 13).

Ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödeme talebi, örneğin, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, özelliklerdeki veya tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilafli değişikliklerden ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe konu olup, çoğu kez müzakerelerin sonucuna dayanmaktadır (TMS-11 md 13). Bu nedenle ek ödeme talepleri, müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması durumunda sözleşme geliri olarak kabul edilmelidir.

Teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır. Örneğin sözleşmeye konu işin süresinden önce tamamlanması durumunda, sözleşme yükleniciye teşvik ödenmesini mümkün kılabilir. Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması ve tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi halinde teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dahil edilir (TMS-11 md 15).

3.2.2. Sözleşme Maliyetleri

Sözleşme maliyetleri, genel olarak **belli bir sözleşme kapsamındaki işle doğrudan ilişkili maliyetler** (örneğin, gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri, inşaatta kullanılan malzeme maliyetleri, inşaatta kullanılan tesis ve makine amortisman giderleri, tesis, makine ve malzemelere ait taşıma maliyetleri, tesis ve makina kiralama maliyetleri, sözleşme ile direkt ilişkili olan tasarım ve teknik yardım maliyetleri, tahmini garanti maliyet-

leri ve garanti kapsamında yapılacak işler ve onarım çalışmalarına ilişkin tahmini maliyetler, taşeron hizmetleri kapsamında üçüncü kişilerden alınan hizmet maliyetleri, tazminat hakları), **sözleşme faaliyetleriyle genel ilişkisi olan ve sözleşmeye yüklenebilen maliyetler** (örneğin, sigorta, belli sözleşme ile doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri, inşaat genel giderleri) ile **sözleşme hükümlerine göre müşteriye yüklenebilen diğer maliyetlerden** (sözleşmede geri ödenebilecek gider olarak tanımlanan bazı genel yönetim ve geliştirme maliyetleri) oluşturmaktadırlar(TMS-11 md 16). İnşaat işi ile dolaylı ilişki kurulabilen maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılmalıdır.

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Bu bakımdan, bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılan maliyetler, sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler gerçekleştikleri anda dönem sonuçlarına gider olarak aktarılmışsa, izleyen dönemde sözleşmenin yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilemezler (TMS-11 md. 21). Diğer taraftan, sözleşme gelirlerine dahil edilmemiş arizi gelirlerin (örneğin, artık malzeme satışı veya sözleşmenin sona ermesi ile elden çıkartılan tesis ve makinelerin satışından elde edilen gelirler) doğması halinde belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler azalabilir.

Sözleşme faaliyetiyle ilişkisi kurulamayan ya da bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler (Örneğin, satış maliyetleri, sözleşmede geri ödeneceği belirtilmemiş olan genel yönetim maliyetleri ve geliştirme maliyetleri ile kullanılmayan atıl makine ve ekipmanın amortisman gideri) inşaat sözleşme maliyetine dahil edilmezler. Yüklenici işletme "TMS 23 Borçlanma Maliyetleri" standardında uygulanabilirliği kabul edilmiş alternatif yöntemi benimsemişse, borçlanma maliyetlerini de sözleşme maliyetlerine dahil edilebilir.

3.3. Sözleşme Maliyetleri ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir, gider ve maliyetler, **güvenilir biçimde tahmin edilebilme koşulu** ile **tamamlanma yüzdesi yöntemi** uygulanarak, döneme ait finansal tablolara gelir ve gider olarak yansıtılmalıdır. Öte yandan, standart hiçbir koşul altında Tamamlanmış Söz-

leşme Yöntemi'nin uygulanmasına izin vermemektedir (Alagöz 2008, 127).

3.3.1. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Tahmini

Standarda göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmini koşulu ile inşaatla ilişkin gelir ve maliyetlerin bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır. İnşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde öngörülememesi durumunda ise inşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar işin tamamlanma aşaması dikkate alınmaksızın doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 11 md. 22).

Yıllara yaygın inşaat işi ile ilgili gelir ve maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçümüne ilişkin olarak standartta kriterler açık bir şekilde ortaya konulmuştur. Standarda göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucu, yüklenici işletmenin sözleşme koşullarına dayalı olarak elde edeceği ekonomik faydaların muhtemel hale gelmesi durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir. Bu nedenle, yüklenici işletme tarafından güvenilir öngörülerde bulunulabilmesi için sözleşmede (a) tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırıma bağlanan hakları, (b) alışveriş konusu bedeller ile (c) ödeme şekil ve şartları açık bir şekilde belirlenmiş olmalıdır (TMS-11 md. 29).

Tamamlanma yüzdesi yönteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için iyi düzenlenmiş bir muhasebe sistemine sahip olunması ve başarılı bir maliyet planlanması ve kontrolünün uygulanmasını sağlayacak bütçe sistemi ve iç kontrol araç ve uygulamalarına gereksinim vardır. İşletmenin muhasebe sistemi, bütçeleme ve iç kontrol alanlarındaki kalite seviyesi yöntemin başarısında etkili olacak bir diğer faktördür (Benligiray 1981, 59). Etkin ve yeterli bir bütçe ve raporlama sistemine sahip olan yüklenici işletmeler, inşaat işi süresince maliyet tahminlerini zamanında gözden geçirebilme ve gerekli güncellemeleri yapabilmeye gücüne kavuşabilirler.

Standartta yıllara yaygın inşaat işlerine ait gelir ve giderlerin güvenilir bir şekilde tahmini yapılan sözleşme türlerine göre de ele alınarak konuya açıklık getirilmiştir.

Sabit fiyatlı inşaat sözleşmelerinde;

- a) Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- b) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,
- c) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının bilanço gününde güvenilir biçimde belirlenebilmesi,

d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilmesi,

koşullarının tamamını karşılaması halinde sözleşme gelir ve maliyetleri güvenilir biçimde tahmin edilebilir.

Maliyet artı kâr inşaat sözleşmelerinde,

a) sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,

b) sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

koşullarının tamamına sahip olunması halinde inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir.

Tahminlerde değişikliklerin yapılması, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülemediği anlamını taşımaz.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi kadar inşaatın tamamlanma aşamasının tespiti de sözleşme maliyet ve gelirlerinin muhasebeleştirilmesi açısından önemli bir konudur. Yüklenici işletme tarafından müşteriden alınan avanslar ve hakedişler toplamının yapılan işin tamamlanma aşamasını yansıtmaktan uzak bir gösterge olduğunun belirtildiği standartta, sözleşmenin niteliğine bağlı olarak tahminlerin yapılabilmesi için girdi - çıktı analizlerine dayanan üç alternatif uygulama önerilmektedir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemi tercih etmelidir. Bunlar;

(a) Yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,

(b) Yapılan işe ilişkin incelemeler ve

(c) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı yöntemleridir.

Standartta önerilen yöntemlerden ilki, girdi ölçümüne dayalı bir yöntem iken, diğer iki yöntem çıktı ölçümüne dayalı yöntemlerdir. Girdiyi esas alan ölçüm yöntemlerinde, bir sözleşmenin tamamlanma ölçüsü, işle ilgili olarak o ana kadar katlanılan maliyetlerle belirlenirken, çıktıyı esas alan ölçüm yöntemlerinde sözleşmenin geldiği aşama fiziksel ölçümlerle belirlenmeye çalışılmaktadır (Ağca 2007, 250).

Çıktıya dayanan fiziki tamamlanma oranı veya inceleme sonucu belgelendirme yöntemlerine göre belirleme durumunda, inşaat işlerinin dönemso-

nu itibariyle tamamlanma derecesinin belirlenmesi uygulamada güçlükler ortaya çıkartabilir(Gündoğmuş ve Boyar 2007, 110). Standartta, üç yöntem önerilmekle birlikte girdiye dayanan, fiili sözleşme maliyetlerinin tahmini sözleşme maliyetlerine oranı yöntemine ilişkin ek açıklamalara yer verilmiştir. Bu durum söz konusu yöntemin objektiflik, güvenilirlik ve uygulanabilirlik açısından diğerlerine nazaran üstünlüğünün bir sonucu olarak görülebilir(Alagöz 2008, 130).

Bir yüklenici, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınmasının muhtemel olması koşuluyla müşteriden olan alacağı temsil eden bu tutarlar varlık hesaplarında izlenmeli ve bilançoda gösterilmelidir. Tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında, gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak alınan malzeme maliyetleri ile taşeronlara yapılan avans ödemeleri dikkate alınmamalı ve sözleşme maliyetlerine dahil edilmemelidir. Hesaplama da, katlanılan maliyet toplamı yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilerek bulunmalıdır.

Tamamlanma Yüzdesi(Oranı) = Fiili Maliyet / Tahmini Sözleşme Maliyeti

Başlangıçta belirlenen tahmini sözleşme maliyetinin ilerleyen süreç içerisinde revize edilerek değişeceği gerçeğinden hareketle tamamlanma yüzdesi şu şekilde de formüle edilebilir(Ağca 2007, 251).

Tamamlanma Yüzdesi = Fiili Maliyet / Fiili Maliyet + İşin Tamamlanması İçin Gereken Maliyet

Yukarıdaki formül sonucunda bulunan tamamlanma yüzdesi aracılığıyla dönemlere ait sözleşme geliri ve sözleşme maliyeti tutarları şu şekilde hesaplanır.

İlk Yıl :

Dönem Sözleşme Geliri = Toplam Sözleşme Bedeli x Tamamlanma Yüzdesi

Dönem Sözleşme Maliyeti = Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti x Tamamlanma Yüzdesi

İzleyen Yıllar

Dönem Sözleşme Geliri = (Tamamlanma Yüzdesi x Toplam Sözleşme Bedeli) – Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Gelirleri

Dönem Sözleşme Maliyeti = Tamamlanma Yüzdesi x (Tahmini Sözleşme Maliyeti - Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Maliyetleri)

Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve

sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardı çerçevesinde muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin gelir tablosuna yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır.

Standartta, yüklenici ile işveren arasındaki borç- alacak ilişkisi brüt alacak tutarı ve brüt borç tutarı kavramları ile açıklanmıştır. Buna göre, brüt alacak tutarı; devam eden sözleşmeler için katlanılan maliyet ve sonuç hesaplarına yansıtılmış kâr toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zarar ve hakedişler toplamının çıkartılması sonucu ortaya çıkan pozitif farktır.

Devam eden tüm sözleşmeler için katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, hakedişler tutarı ile sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar tutarının düşülmesi sonucu ortaya çıkan fark negatif ise brüt borç tutarı olarak nitelendirilmektedir.

Brüt Borç/Alacak Tutarı = (Fiili maliyet + Sonuç hesaplarına yansıtılan kârlar) – (Sonuç hesaplarına yansıtılan zararlar + Alınan hakedişler toplamı)

Bu işlemin sonucu pozitif ise müşterilerden brüt alacak tutarı, negatif (-) ise müşterilere brüt borç tutarı olarak nitelendirilir.

Yüklenici işletmeler, sözleşme konusunu oluşturan işlere ilişkin olarak müşteriden olan brüt alacaklarını varlık; müşterilere olan brüt borç tutarlarını ise borç olarak kayıt altına alarak dönem sonu bilançoda raporlarlar(Sayarı 2003,65).

Örnek-1:

Yıldız İnşaat A.Ş., Konya Büyükşehir Belediyesi ile 15.000.000.-TL bedelli kültür merkezi inşaatı sözleşmesi imzalamıştır. İnşaat işinin tamamlanma süresi 3 yıl, işin maliyeti 14.000.000.-TL olarak tahmin edilmektedir. Birinci yılın sonunda girdi maliyetlerindeki artıştan dolayı tahmini maliyetlerde 1.000.000.- YTL artış meydana gelmiş olup bu tutarın 800.000.-TL'lık kısmı Belediye tarafından kabul edilmiş ve sözleşme bedeline eklenmiştir. Kültür merkezi inşaatı ile ilgili olarak dönemler itibariyle oluşan maliyetler ve alınan hakediş tutarları aşağıdaki gibidir. Bu verilere göre tamamlanma yüzdesi yöntemine göre sözleşme maliyet ve gelirleri ile inşaat sözleşmesinden doğan faaliyet sonucu ve dönemsel alacak/ borç tutarı aşağıdaki gibi belirlenecektir.

	Birinci Yıl	İkinci Yıl	Üçüncü Yıl
Sözleşme Bedeli	15.000.000	15.800.000	15.800.000
Yıllık Fiili Maliyet	5.600.000	4.900.000	4.500.000
Tahmin Sözleşme Maliyeti	14.000.000	15.000.000	15.000.000
Alınan Hakedişler	5.800.000	5.500.000	4.500.000
Tahmini Kar	1.000.000	800.000	800.000

Birinci yıl için;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740.15 Kültür Merkezi İnşaatı

5.600.000

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE
ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ

350.15 Kültür Merkezi İnşaatı

5.800.000

Dönemsonu İşlemleri

Tamamlanma Yüzdesi = Fiili Maliyet / Tahmini Sözleşme Maliyeti

Tamamlanma Yüzdesi = 5.600.000.-TL / 14.000.000.-TL

= **0.40**

Gelir = 15.000.000.-TL x 0.40 = 6.000.000.- TL

Maliyet = 14.000.000.-TL x 0.40 = 5.600.000.- TL

Kar = 6.000.000.-TL – 5.600.000.-TL

= 400.000.- TL

Brüt Alacak/ Borç Tutar = (Fiili maliyetler + Sonuç hesaplarına yansıtılan kârlar) – (Sonuç hesaplarına yansıtılan zararlar + Alınan hakedişler toplamı)

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (5.600.000.-TL + 400.000.-TL) – (0 + 5.800.000.-TL)

Brüt Alacak Tutarı = 200.000.-TL

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	5.600.000	
622. 15 Kültür Merkezi İnşaatı		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		5.600.000
.../.../...		...

.../.../...			
350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	5.800.000		
350. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLER GELİR TAHAKKUK.	200.000		
176. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		6.000.000	
600. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			
.../.../...			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	5.600.000		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		5.600.000	
740. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			
.../.../...			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI	5.600.000		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		5.600.000	
622. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			
.../.../...			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	6.000.000		
600. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		6.000.000	
.../.../...			

İkinci yıl için:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
740.15 Kültür Merkezi İnşaatı	350.15 Kültür Merkezi İnşaatı
4.900.000	5.500.000
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLER GELİR TAHAKKUKLARI	
176.15 Kültür Merkezi İnşaatı	
200.000	

Tamamlanma Yüzdesi = $10.500.000.-TL / 15.000.000.-TL$
 = 0,70

Gelir = $(15.800.000.-TL \times 0.70) - 6.000.000.-TL = 5.060.000.-TL$

Maliyet = $(15.000.000.-TL \times 0.70) - 5.600.000.-TL = 4.900.000.-TL$

Kar = $5.060.000.-TL - 4.900.000.-TL$
 = 160.000.- YTL

Brüt Alacak / Borç Tutarı = $(4.900.000.-TL + 160.000.-TL) - (0 + 5.500.000.-TL)$

Brüt Borç Tutarı = - 440.000.-TL

(-)Önceki Dönem Brüt Alacak Tutarı = 200.000.-TL

Müşteriye Olan Brüt Borç Tutarı = - 240.000.-TL

.../.../...			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		4.900.000	
622. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			4.900.000
.../.../...			

.../.../...			
350 YIL.YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		5.500.000	
350. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			5.060.000
600. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLER			200.000
GELİR TAHAKKUKLARI			
176. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI			240.000
351. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		4.900.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI			
740. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			4.900.000
.../.../...			

.../.../...			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		4.900.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			4.900.000
622. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	...	5.060.000	
600. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI	...		5.060.000
	...		

Üçüncü yıl için:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
740.15 Kültür Merkezi İnşaatı	350.15 Kültür Merkezi İnşaatı
4.900.000	4.500.000
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI	
351.15 Kültür Merkezi İnşaatı	
	240.000

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 15.000.000.-\text{TL} / 15.000.000.-\text{TL} = 1$$

$$\text{Gelir} = (15.800.000.-\text{TL} \times 1) - 11.060.000.-\text{TL} = 4.740.000.-\text{YTL}$$

$$\text{Maliyet} = (15.000.000.-\text{TL} \times 1) - 10.500.000.-\text{TL} = 4.500.000.-\text{YTL}$$

$$\text{Kar} = 4.740.000.-\text{TL} - 4.500.000.-\text{TL} = 240.000.-\text{TL}$$

$$\text{Brüt Alacak / Borç Tutarı} = (4.500.000.-\text{TL} + 240.000.-\text{TL}) - (0 + 4.500.000.-\text{TL})$$

$$\text{Brüt Alacak Tutarı} = 240.000.-\text{TL}$$

$$(-)\text{Önceki Dönem Brüt Borç Tutarı} = 240.000.-\text{TL}$$

$$\text{Brüt Alacak / Borç Tutarı} = 0$$

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	...	4.500.000	
622. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	...		4.500.000
	...		

.../.../...			
350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	4.500.000		
350. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI	240.000		
351. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		4.740.000	
600. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			
.../.../...			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	4.500.000		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		4.500.000	
740. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			
.../.../...			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI	4.500.000		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		4.500.000	
622. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			
.../.../...			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	4.740.000		
600. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		4.740.000	
.../.../...			

3.3.2. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Tahmin Edilememesi

Sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi halinde bu maliyet ve gelirlerin ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılabilmesi mümkün değildir. Bu durumda, katlanılan sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmemesi muhtemel olan kısmı kadar tutar sonuç hesaplarına gelir (hasılat) kaydedilmeli ve sözleşme maliyetlerinin tamamı oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır. Ayrıca, inşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an beklenen zarar tutarı doğrudan gider olarak kaydedilmelidir (TMS 11 md. 32).

Genellikle sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucu güvenilir biçimde öngörülememektedir. Yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel ise katlanılmış maliyetlerden tahsil edilmesi muhtemel olan tutar kadar sözleşme geliri kaydedilir. Böylelikle, dönem sonuçlarına kâr tahakkuk ettirilmez. Böyle bir durumda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması da söz konusu olabilir. Bu durum-

da, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşan bölümü doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmelidir(TMS 11 md. 33).

Yüklenicinin müşteriden tahsil edilebilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri doğduğu dönemin sonuçlarına gider olarak aktarılmalıdır. Bu sözleşme maliyetleri genellikle sözleşmenin yürütülmesi ile ilgili engellerden kaynaklanır. Sözleşmenin yürütülmesine engel olan durumlar standartta aşağıdaki gibi sıralanmaktadır(TMS 11 md. 34).

- a) sözleşmenin geçerliliği konusunda ciddi kuşkular bulunduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamaması,
- b) sözleşmenin tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olması,
- c) sözleşmenin istimplâk veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunması,
- d) müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmaması,
- e) yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama imkanının kalmaması veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkması.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir. Bununla beraber, daha önce sözleşme geliri içinde gelir tablosunda yer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili olarak sözleşme gelirinde düzeltme yapılmamalı, söz konusu tutarlar gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde ölçülememesi halinde sözleşme maliyet ve giderlerinin ölçülmesi ve raporlanmasında ihtiyatlılık ilkesi ön plana taşınır. Bu ilke gereğince, yapım sözleşmesine ilişkin maliyetler dönemsellik ilkesi göz önünde alınmaksızın içinde buldukları dönemin sonuçlarına yansıtılır. Diğer taraftan sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin maliyet ve gelirler yeniden tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirilmelidir.

Örnek-2:

Evren İnşaat A.Ş., Büyükşehir Belediyesi'nden 7.500.000.-TL bedelle katlı otopark yapım işi ihalesini kazanmış ve taraflar arasında sabit fiyatlı sözleşme imzalanmıştır. İnşaat işinin tamamlanma süresi 3 yıl, işin maliyeti

7.000.000.-TL olarak tahmin edilmektedir. İmar planında inşaat alanını da içine alan bölgenin daha önce yeşil alan olarak belirlendiği ve plan değişikliği yapılarak bölgenin yapılaşmaya açıldığı gerekçesiyle vatandaşlar tarafından plan değişikliğinin yürütmesinin durdurulması ve iptali istemiyle İdare Mahkemesi'ne dava açılmıştır. (Uygulamada olayın vergi yöne dikkate alınmamıştır)

a) İşletmede, ilk yıl sözleşme konusu inşaatla ilgili 1.100.000.-TL maliyet oluşmuştur. Dönemde herhangi bir hakediş alınmamıştır.

.../.../...			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		1.100.000	
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
... İLGİLİ BİLANÇO HESAPLARI			1.100.000
.../.../...			

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda, sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilecektir(TMS 11, md.32). Buna göre, maliyet tutarı kadar olan bir tutar dönem sonuçlarına gelir olarak yansıtılır ve dönem sonuçlarına inşaat işinden dolayı herhangi bir gelir ve kar tutarı yazılmaz.

.../.../...			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		1.100.000	
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			1.100.000
.../.../...			

.../.../...			
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLER GELİR TAHAKKUKLARI		1.100.000	
176. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			
600. 12 Katlı Otopark İnşaatı			1.100.000
.../.../...			

.../.../...			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		1.100.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI			1.100.000
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		1.100.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			1.100.000
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1.100.000	
600. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI			1.100.000
.../.../...			

c) İzleyen yılda dava Belediye lehine sonuçlanmıştır. Dönemde 4.500.000.-TL'lik maliyet oluşmuş ve 6.150.000.-TL hakediş alınmıştır.

.../.../...			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		4.500.000	
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
... İLGİLİ BİLANÇO HESAPLARI			4.500.000
.../.../...			

.../.../...			
102 BANKALAR HESABI		6.150.000	
102.03Bankası			
350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ			6.150.000
350. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

Tamamlanma Yüzdesi = 5.600.000.-TL / 7.000.000.-TL

$$= 0,80$$

Gelir = (7.500.000.-TL x 0.80) - 1.100.000.-TL = 4.900.000.-TL

Maliyet = (7.000.000.-TL x 0.80) - 1.100.000.-TL = 4.500.000.-TL

Kar = 4.900.000.-TL - 4.500.000.-TL

$$= 400.000.- YTL$$

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (4.500.000.-TL + 400.000.-TL) - (0 + 6.150.000.-TL)

Brüt Borç Tutarı = - 1.250.000.-TL

(-)Önceki Dönem Brüt Alacak Tutarı = (1.100.000.-TL)

Müşteriye Olan Brüt Borç Tutarı = 150.000.-TL

...
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	4.500.000	
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		4.500.000
...

...
350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	6.150.000	
350. 12 Katlı Otopark İnşaatı		
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI		150.000
351. 12 Katlı Otopark İnşaatı		
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLER GELİR TAHAKKUKLARI		1.100.000
176. 12 Katlı Otopark İnşaatı		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		4.900.000
600. 15 Katlı Otopark İnşaatı		
...

...
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	4.500.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı		4.500.000
...

...
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI	4.500.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		4.500.000
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı		
...

...
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	4.900.000	
600. 12 Katlı Otopark İnşaatı		
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		4.900.000
...

d) Üçüncü yılda 1.400.000.-TL'lik maliyetle inşaat tamamlanmış ve 1.350.000.-TL hakediş alınmıştır.

...
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	1.400.000	
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı		
... İLGİLİ BİLANÇO HESAPLARI		1.400.000
...

.../.../...			
102 BANKALAR HESABI		1.350.000	
102.03Bankası			
350 YIL.YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ			1.350.000
350. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

Tamamlanma Yüzdesi = 7.000.000.-TL / 7.000.000.-TL

= 1

Gelir = (7.500.000.-TL x 1) - 6.000.000.-TL = 1.500.000.-TL

Maliyet = (7.000.000.-TL x 1) - 5.600.000.-TL = 1.400.000.-TL

Kar = 1.500.000.-TL - 1.400.000.-TL

= 100.000.- YTL

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (1.400.000.-TL + 100.000.-TL) - (0 + 1.350.000.-TL)

Brüt Alacak Tutarı = 150.000.-TL

(-) Müşteriye Olan Brüt Borç Tutarı = (150.000.-TL)

Brüt Alacak/ Borç Tutarı = 0

.../.../...			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		1.400.000	
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			1.400.000
.../.../...			

.../.../...			
350 YIL.YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		1.350.000	
350. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI		150.000	
351. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			1.500.000
600. 15 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		1.400.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI			1.400.000
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		1.400.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			1.400.000
.../.../...			
.../.../...			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1.500.000	
600. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI			1.500.000
.../.../...			

Tamamlanmış sözleşme yöntemi sözleşme sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği ikinci dönemden sonra uygulanır. Burada tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında güvenilir tahmin yapabilmenin mümkün olduğu dönemlere ait tahmini sözleşme maliyet ve gelirlerin kullanılması halinde aşağıdaki gibi bir uygulamanın yürütülmesi söz konusu olabilir. (Süreçte fark oluşturmadığından ve tekrar olmaması için dönem içi kayıtları gösterilmemiştir)

e) İzleyen yılda dava Belediye lehine sonuçlanmıştır. Dönemde 4.500.000.-TL'lik maliyet oluşmuş ve 6.150.000.-TL hakediş alınmıştır. (1.100.000.-TL'lik kısım önceki döneme ait işlere aittir)

Buna göre kalan iki yıllık döneme ait ;

Sözleşme Geliri = 7.500.000.-TL – 1.100.000.-TL = 6.400.000.-TL

Sözleşme Maliyeti = 7.000.000.-TL – 1.100.000.-TL = 5.900.000.-TL

Hakediş Tutarı = 6.150.000.-TL – 1.100.000.-TL = 5.050.000.-TL

olarak yeniden bulunur.

Tamamlanma Yüzdesi = 4.500.000.-TL / 5.900.000.-TL

= 0,7627

Gelir = (6.400.000.-TL x 0.7627) = 4.881.356.-TL

Maliyet = (5.900.000.-TL x 0.7627) = 4.500.000.-TL

Kar = 4.881.356.-TL – 4.500.000.-TL

= 381.356.- YTL

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (4.500.000.-TL + 381.356.-TL) – (0 + 6.150.000.-TL)

Brüt Borç Tutarı = - 1.268.644.-TL

(-)Önceki Dönem Brüt Alacak Tutarı = (1.100.000.-TL)

Müşteriye Olan Brüt Borç Tutarı = 168.644.-TL

...
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	4.500.000		
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		4.500.000	
...
...
350 YIL.YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	6.150.000		
350. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI		168.644	
351. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLER GELİR TAHAKKUKLARI		1.100.000	
176. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		4.881.356	
600. 15 Katlı Otopark İnşaatı			
...
...
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	4.500.000		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		4.500.000	
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
...
...
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI	4.500.000		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		4.500.000	
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
...
...
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	4.881.356		
600. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		4.881.356	
...

f) Üçüncü yılda 1.400.000.-TL'lik maliyetle inşaat tamamlanmış ve 1.350.000.-TL hakediş alınmıştır.

Tamamlanma Yüzdesi = 5.900.000.-TL / 5.900.000.-TL

$$= 1$$

Gelir = (6.400.000.-TL x 1) – 4.881.356.-TL = 1.518.644.-TL

Maliyet = (5.900.000.-TL x 1) - 4.500.000.-TL = 1.400.000.-TL

Kar = 1.518.644.-TL – 1.400.000.-TL

$$= 118.644.- YTL$$

Beüt Alacak / Borç Tutarı = (1.400.000.-TL + 118.644.-TL) – (0 + 1.350.000.-TL)

Brüt Alacak Tutarı = 168.644.-TL

(-)Müşteriye Olan Brüt Borç Tutarı = (168.644.-TL)

Brüt Alacak/ Borç Tutarı = 0

.../.../...			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		1.400.000	
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			1.400.000
.../.../...			

.../.../...			
350 YIL.YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		1.350.000	
350. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI		168.344	
351. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			1.518.644
600. 15 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		1.400.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI			1.400.000
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		1.400.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			1.400.000
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	.../.../...	1.518.644
600. 12 Katlı Otopark İnşaatı		
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		1.518.644
	.../.../...	

Tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında dikkate alınacak tahmini sözleşme maliyeti tutarına yönelik bu farklı bakış açısı farklı tamamlanma yüzdesi ve buna bağlı olarak bilanço ve gelir tablosuna yansıtılacak tutarlarda önemli değişikliklere neden olmuştur. Her iki yaklaşıma göre oluşan ikinci ve üçüncü yıllara ait bilanço ve gelir tablolarında yer alacak bazı rakamlar aşağıda görülmektedir.

Tablo 1: İşletmenin Yaklaşımlara Göre Oluşan Gelir Tablosu Değerleri

	1. Yıl		2. Yıl		3. Yıl	
		1. yaklaşım	2. yaklaşım	1. yaklaşım	2. yaklaşım	
Yurtiçi Satışlar	1.100.000	4.900.000	4.881.356	1.500.000	1.518.644	
(-)Satılan Hizmet Maliyeti	(1.100.000)	(4.500.000)	(4.500.000)	(1.400.000)	(1.400.000)	
Brüt Satış Karı/ Zararı	-	400.000	381.356	100.000	118.644	

Tablo 2: İşletmenin Yaklaşımlara Göre Oluşan Bilanço Değerleri

	BİLANÇO UNSURLARI	176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLER GELİR TAHAKKUKLAR	351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI
1.YIL		1.100.000	-
2.YIL	1. Yaklaşım	-	150.000
	2. Yaklaşım		168.644
3.YIL	1. Yaklaşım	150.000	
	2. Yaklaşım	168.644	

Görüldüğü üzere, tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında dikkate alınacak olan tahmini sözleşme maliyeti tutarı işletmenin dönemsel faaliyet sonucu ve müşteriden olan alacak/ borç tutarı üzerinde değişmeye neden olmaktadır. Bu durumda, tamamlanma yüzdesinin tahmini sözleşme maliyeti toplamına değeri ile kalan dönemlere ait sözleşme maliyeti değerine göre mi? hesaplanması gerektiği konusuna açıklık kazandırmak gerekmektedir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik uygulanabilir olması halinde geçmişe dönük olarak da uygulanabilir. Ancak, uygulama gücünden dolayı bu her zaman olanaklı olmayabilir. Bu nedenle, 2. varsayıma göre sözleşme maliyet ve gelirlerinin muhasebeleştirilmesi ve dönem faaliyet sonucunun raporlanması pratik ve uygulanabilir bir yaklaşım olarak görülebilir (Alagöz 2008, 148).

Standarda göre, tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı'na göre, tahmin değişiklikleri, ileriye doğru uygulanır. Bu anlayışa göre, tahminlerdeki değişikliklerin cari ve gelecek dönem finansal tablolarına alınması gerekir. Değişiklik sadece cari dönemi etkiliyorsa cari dönemde, hem değişikliğin yapıldığı dönemi hem de gelecek dönemleri etkiliyor ise her ikisi için finansal tablolara yansıtılmalıdır. değişikliğin yapıldığı dönemin gelir tablosuna yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır (TMS 11 md. 38).

3.4. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre; toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse, sözleşme konusu işe başlanıp başlanmadığı, işin tamamlanma yüzdesi veya ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarına bakılmaksızın, beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır(TMS 11 md 36-37). Sözleşme maliyetinin sözleşme gelirlerini aşması, geçmiş dönemlerde kayıt altına alınan karlarında ortadan kalkmasına yol açacaktır. Bu nedenle, toplam sözleşme maliyetinin toplam sözleşme gelirlerini aştığı anda, toplam sözleşme zararı tutarına geçmiş dönemlere ait karlar tutarı eklenerek bulunacak tutar zarar olarak yansıtılmalıdır.

Örnek 3: Ada İnşaat Taahhüt A.Ş., İl Özel İdaresi'nin açmış olduğu öğrenci yurdu inşaatı ihalesini kazanarak sabit fiyat üzerinden 10.000.000.-TL'lik sözleşme imzalamıştır. İşin tahmini maliyeti 9.500.000.-TL'dir. İşin süresi 3 yıldır. Birinci yılda 5.040.000.-YTL maliyet oluşmuş ve 5.100.000.-TL hakediş alınmıştır. İşletme yaptığı çalışmalar sonucu kalan işlerin maliyetini 5.060.000.-TL olarak belirlemiştir.

$$\begin{aligned} \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= 5.040.000.-\text{TL} / 5.040.000.-\text{TL} + 5.060.000.-\text{TL} \\ &= 0.4990 \end{aligned}$$

$$\text{Dönem Sözleşme Geliri} = 10.000.000.-\text{TL} \times 0.4990 = 4.990.099.-\text{TL}$$

$$\text{Dönem Sözleşme Maliyeti} = 10.100.000.-\text{TL} \times 0.4990 = 5.040.000.-\text{TL}$$

$$\text{Dönem Sözleşme Karı / Zararı} = (49.901)$$

$$\text{Toplam Sözleşme Geliri} = 9.500.000.-\text{TL}$$

$$\text{Toplam Sözleşme Maliyeti(-)} = (10.000.00.-\text{TL})$$

$$\text{Toplam Sözleşme Karı/ Zararı} = (100.000.-\text{TL})$$

Toplam sözleşme maliyetinin toplam sözleşme gelirlerini aşmasından dolayı sözleşmenin tamamlanma yüzdesi dikkate alınmaksızın dönem sonuçlarına 100.000.-TL zarar tutarı yansıtılır. Bu amaçla, dönem sözleşme maliyetine izleyen dönemler için oluşması beklenen zarar tutarları da (100.000.-TL – 49.901.-TL = 50.099.-TL) eklenir ve dönem sözleşme maliyeti (5.040.000.-TL + 50.099.-TL) 5.090.099.-TL olarak sonuç hesaplarına aktarılır.

Örnek 4 : Evren İnşaat Taahhüt A.Ş., TOKİ tarafından açılan konut yapım ihalesini kazanmış ve sabit fiyat üzerinden sözleşme imzalamıştır. Sözleşme bedeli 7.500.000.-TL, tahmini sözleşme maliyeti 7.000.000.-TL, işin süresi ise 3 yıldır.

a) Birinci yıl 2.000.000.-TL fiili maliyet oluşmuş ve 2.150.000.-TL hakediş alınmıştır.

.../.../...			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		2.000.000	
740. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
... İLGİLİ BİLANÇO HESAPLARI			2.000.000
.../.../...			
.../.../...			
102 BANKALAR HESABI		2.150.000	
102.03Bankası			
350 YIL.YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ			2.150.000
350. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
.../.../...			

Tamamlanma Yüzdesi = $2.000.000.-TL / 7.000.000.-TL$

$$= 0,2857$$

Gelir = $(7.500.000.-TL \times 0.2857) = 2.142.857.-TL$

Maliyet = $(7.000.000.-TL \times 0.2857) = 2.000.000.-TL$

Kar = $2.142.857.000.-TL - 2.000.000.-TL$

$$= 142.857.- YTL$$

Brüt Alacak / Borç Tutarı = $(2.000.000.-TL + 142.857.-TL) - (0 + 2.150.000.-TL)$

Brüt Borç Tutarı = $- 7.143.-TL$

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	2.000.000	
622. 25 TOKİ Konut İnşaatı		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		2.000.000

350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	2.150.000	
350. 25 TOKİ Konut İnşaatı		
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI	7.143	
351. 25 TOKİ Konut İnşaatı		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		2.142.857
600. 25 TOKİ Konut İnşaatı		

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	2.000.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		2.000.000
740. 25 TOKİ Konut İnşaatı		

690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI	2.000.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		2.000.000
622. 25 TOKİ Konut İnşaatı		

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	2.142.857	
600. 25 TOKİ Konut İnşaatı		
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		2.142.857

b) İkinci yılda sözleşme konusu inşaat işi ile ilgili olarak 3.925.000.-TL maliyet oluşmuş, 3.500.000.-TL hakediş tahsil edilmiştir. Yapılan değerlendirme sonucu kalan işlerin maliyetinin 1.975.000.-TL olduğu tahmini yapılmaktadır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	3.925.000	
740. 25 TOKİ Konut İnşaatı		
... İLGİLİ BİLANÇO HESAPLARI		3.925.000

.../.../...		
102 BANKALAR HESABI 102.03Bankası 350 YIL.YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ 350. 25 TOKİ Konut İnşaatı	3.500.000	3.500.000
.../.../...		

$$\text{Gerçekleşen Toplam Maliyet} = \text{Dönem Maliyeti} + \text{Geçmiş Dönem Maliyeti}$$

$$= 3.925.000.-\text{TL} + 2.000.000.-\text{TL}$$

$$\text{Gerçekleşen Toplam Maliyet} = 5.925.000.-\text{TL}$$

$$+ \text{Kalan İşlere Ait Tahmini Maliyet} = 1.975.000.-\text{TL}$$

$$= \text{Revize Edilmiş Maliyet} = 7.900.000.-\text{TL}$$

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 5.925.000.-\text{TL} / 7.900.000.-\text{TL}$$

$$= 0,75$$

$$\text{Gelir} = (7.500.000.-\text{TL} \times 0.75) - 2.142.857.-\text{TL} = 3.482.143.-\text{TL}$$

$$\text{Maliyet} = (7.900.000.-\text{TL} \times 0.75) - 2.000.000.-\text{TL} = 3.925.000.-\text{TL}$$

$$\text{Kar/Zarar} = 3.482.143.-\text{TL} - 3.925.000.-\text{TL}$$

$$\text{Kar/ Zarar} = (442.857.-\text{YTL})$$

Dönem faaliyet sonucunun (442.857.-YTL) zararlar sonuçlanmasının yanı sıra izleyen dönem için öngörülen sözleşme maliyetine göre de 100.000.-YTL'lik bir zarar muhtemeldir. Çünkü;

$$\text{İzleyen Döneme Ait Sözleşme Geliri} = 7.500.000.-\text{TL} \times 0.25 = 1.875.000.-\text{TL}$$

$$\text{(-)İzleyen Döneme Ait Tahmini Maliyet} = 1.975.000.-\text{TL}$$

$$= \text{Tahmini Kar/ Zarar} = (100.000.-\text{TL})$$

Bu nedenle işletme dönem faaliyet sonuçlarına içinde bulunulan hesap dönemine ait zarar tutarının yanı sıra gelecek döneme ait muhtemel zarar tutarını da yansıtmalıdır. Bunu sağlamak için dönem maliyetine beklenen zarar tutarı eklenmeli ve (3.925.000 + 100.000.-TL= 4.025.000.-TL) olarak sonuç hesaplarına aktarılmalıdır.

.../.../...		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 622. 25 TOKİ Konut İnşaatı 379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	4.025.000	100.000.- 3.925.000
.../.../...		

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (3.925.000.-TL + 0.-TL) – (442.857.-TL + 3.500.000.-TL)

Brüt Borç Tutarı = - 17.857.-TL

.../.../...			
350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		3.500.000	
350. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI			17.857
351. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			3.482.143
600. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		3.925.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI			3.925.000
740. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		4.025.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			4.025.000
622. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		3.482.143	
600. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI			3.482.143
.../.../...			

c) Üçüncü yılda sözleşme konusu inşaat işi ile ilgili olarak 1.975.000.-TL maliyet oluşmuş, 1.875.000.-TL'lik hakediş düzenlenmiş ve geçmiş dönemden olan borç tutarı indirilerek kalan tutar tahsil edilmiştir.

.../.../...			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		1.975.000	
740. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
... İLGİLİ BİLANÇO HESAPLARI			1.975.000
.../.../...			

.../.../...			
102 BANKALAR HESABI		1.850.000	
102.03Bankası			
350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ			1.850.000
350. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
.../.../...			

Gerçekleşen Toplam Maliyet = Dönem Maliyeti + Geçmiş Dönem Maliyeti

$$= 1.975.000.-TL + 5.925.000.-TL$$

$$= 7.900.000.-TL$$

Tamamlanma Yüzdesi = 7.900.000.-TL / 7.900.000.-TL

$$= 1$$

Gelir = (7.500.000.-TL x 1) - 5.625.000.-TL = 1.875.000.-TL

Maliyet = (7.900.000.-TL x 1) - 5.925.000.-TL = 1.975.000.-TL

Kar/Zarar = 1.875.000.-TL - 1.975.000.-TL

Kar/ Zarar = (100.000.-YTL)

Dönem faaliyet sonucunun (100.000.-TL) zararla sonuçlanmaktadır. Bu zarar tutarı, önceki dönemde muhtemel kabul edilerek dönem sonuçlarına yansıtıldığından bu dönem sonuçlarına herhangi bir tutar yansıtılmayacaktır.

.../.../...			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		1.875.000	
622. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI		100.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			1.975.000
.../.../...			

Brüt Tutar = (Katlanılan maliyetler + Sonuç hesaplarına yansıtılan kârlar) - (Sonuç hesaplarına yansıtılan zararlar + hakedişler toplamı)

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (1.975.000.-TL + 0.-TL) - (100.000.-TL + 1.875.000.-TL)

Brüt Alacak/ Borç Tutarı = 0.-TL

...
350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	1.850.000		
350. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
351 HAKEDİŞ AVANSLARI HESABI	25.000		
351. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1.875.000	
600. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
...
...
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	1.975.000		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI			1.975.000
740. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
...
...
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI	1.875.000		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			1.875.000
622. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
...
...
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	1.875.000		
600. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI			1.875.000
...

3.5. Kamuya Açıklanacak Hususlar

Yüklenici işletme, dönem sonuçlarına yansıtılan sözleşme gelirleri tutarını, sözleşme gelirleri ve tamamlanma yüzdelerinin saptanmasında kullanılan yöntemleri, devam eden işlerde bilanço tarihi itibarıyla katılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kar tutarlarını, alınan avans ve alıkonulan hakedişlere ait bilgileri finansal tablo dipnot ve eklerinde kamuya açıklamak zorundadır (TMS 11 md.39-40).

Standarda göre, müşteriden olan brüt alacaklar varlık unsuru, brüt borçlar ise kaynak unsuru şeklinde bilançoda göstermelidir(TMS 11, md.42). Garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi koşullu yükümlülük ve varlıklar "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar" standardına göre açıklanmalıdır(TMS 11 md.45).

4. SONUÇ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortaya çıkan maliyet ve gelirlerin ölçülmesi, kayıt altına alınması ve raporlanmasını sağlamak amacıyla kullanılan Tamamlanmış Sözleşme veya Tamamlanma Yüzdesi yöntemleri arasındaki en önemli farklılık; kar/ zararın belirlenme ve raporlanma zamanıdır. Yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan kar/zarar; tamamlanmış sözleşme yönteminde işin bittiği hesap döneminde, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise her dönemin sonunda tespit edilerek raporlanmakta ve kullanıcılara iletilmektedir. İnşaat sektöründe yapı üretiminin uzun süreler alması nedeniyle doğabilecek riskler karşısında ihtiyatlı bir anlayışın geçerli olmasını öneren tamamlanmış sözleşme yöntemine karşılık tamamlanma yüzdesi yöntemi bilgi kullanıcılarının dönemsel olarak faaliyet sonuçları hakkında bilgilendirilmesini amaçlamaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde, dönem sonuçlarına fiili maliyetler ve tahmini gelirler yansıtılmakta, inşaat işinin faaliyet sonuçları üzerindeki etkisi dönemsel olarak raporlanmakta ve faaliyet sonucu bilgilerinin analizlerde yararlanılabilmesi sağlanmaktadır.

Tamamlanmış sözleşme yöntemi, vergi mevzuatında kabul gören ve inşaat işinin tamamlanması ile oluşan fiili maliyet ve fiili gelir tutarları dikkate alınarak vergiye tabi kazancın tespiti amacıyla hizmet eden bir uygulama olmasına karşın, zamanlılık açısından ciddi bir gecikme ortaya çıkarmaktadır. Bu durum, muhasebe bilgisinin anlamlı olma özelliğini diğer bilgi kullanıcıları açısından ortadan kaldırmaktadır. Tekdüzen Hesap Planı'nda da yürürlükteki vergi kanunlarının etkisi ile tamamlanmış sözleşme yöntemine uygun bir kayıt düzeni önerilmektedir.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, tüm bilgi kullanıcılarının gereksinimlerini karşılayacak bir yapıyı ifade etmektedir. TMSK tarafından yayınlanan 11 Nolu İnşaat Sözleşmeleri standardı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden kaynaklanan maliyet ve gelirlerin ölçülmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemini tek seçenek olarak kabul etmekte ve hiçbir koşul altında tamamlanmış sözleşme yönteminin uygulanmasına izin vermemektedir.

KAYNAKÇA

- Ağca, A. 2007. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri**, (Ed. Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Alagöz, A. 2008. **Türkiye’de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Benligiray, Y. 1981. **İNŞAAT TAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 241/161.
- Benligiray, Y. 2007. **İhtisas Muhasebeleri**, Eskişehir.
- Göğüş, E. ve H. Sümer. 2006. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:6, Sayı: 19.
- Güngörmüş, A. Haydar ve E. Boyar. 2007. “TMS İnşaat Sözleşmeleri Standardında, Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon) Durumunda Gelirin Tespiti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 26, Sayı: 311.
- Sayarı, M. 1983. **Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni**, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No : 32, İİBF Yayın No : 22.
- Sayarı, M. 2002. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:2, Sayı: 6.
- Sayarı, M. 2004. “İNŞAAT TAHHÜTLERİ (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 6, Sayı : 3.
- Sayarı, M. 2004. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri”, Ankara SMMM Odası, **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV**.
- SPK**, Seri: XI, No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ.
- TMSK**. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları: TMS/TFRS, TMSK Yayınları -2, Ankara: Fersa Matbaası.

HALKA AÇIK OLMAYAN KOBİ'LER DE YENİ BİR FİNANSAL RAPORLAMA DÖNEMİNE DOĞRU

Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU *

ÖZET

Dünya'da ve Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin yaklaşık %97'si halka açık olmayan küçük ve orta büyüklükteki işletmelerden meydana gelmektedir. Hem küreselleşmenin sonucu olarak ortaya çıkan ekonomik kriz hem Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısının yasallaşması ve BASEL II uygulamalarına geçiş süreci halka açık olmayan şirketlerin ürettikleri finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlaştırılmış olarak hazırlanmalarını zorunlu hale getirmektedir. Halka açık olmayana KOBİ'lerin, ekonomik krizin olumsuzluklarını kolayca aşabilmeleri ve yürürlüğe girecek olan yeni yasal uygulamalara uyum sağlayabilmeleri için bir çözüm yolu da ortak bir dilde, doğru, karşılaştırılabilir ve güvenilir muhasebe bilgilerini içeren finansal raporları üretmesidir. Diğer bir ifade ile muhasebe uygulamalarında UFRS'lerin uygulanmasına en kısa sürede geçerek tüm dünya ile ortak dilde finansal raporları üretmek suretiyle ortaya çıkan sorunlar daha kolay çözümlenebilir.

Bu çalışmada, uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulamaya geçilmesi ile halka açık olmayan KOBİ'lerde yeni bir finansal raporlama döneminin başlıyor olması ve bu alanda muhasebe uygulamalarında nasıl bir değişim gözlemleneceği ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde halka açık olmayan KOBİ kavramı genel çerçevede yaklaşım, ikinci bölümde ise halka açık olmayan işletmeler için uygulanması önerilen uluslar arası muhasebe standartlarının ele alınmış ve sonuç olarak UFRS'lerin kullanılması ile nasıl bir değişim gözlemlenebileceği ortaya konulmuştur.

* Anadolu Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Muhasebe- Finansman Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi, e-posta: sselimoglu@anadolu.edu.tr

Anahtar Kelimeler: Halka Açık Olmayana KOBİ'ler, Uluslar arası Muhasebe Standartları (UFRS/UMS), Ekonomik Kriz,

MAKALENİN İNGİLİZCE ADI

ABSTRACT

Approximately, 97 % of all businesses in Turkey and rest of the world consist of small and medium size enterprises that are private companies. Both the economic crisis naturally born by the globalization and the legal process regarding the New Turkish Commercial Code and BASEL II require that such companies draw up the accounting information system they use and financial statements produced by such systems as harmonized with the International Financial Reporting Standards. One solution proposed for the companies that are private companies to be able to overcome current economic crisis smoothly is that they produce accurate, comparable and reliable accounting information in a common language and establish accounting information systems harmonized with the accounting practices all over the world.

The Aim of this paper is to address International Financial Reporting Standards as a way of overcoming the economic crisis proposed for the companies that are private companies. In other words; it is aimed to help such companies start using accounting standards as a solution proposed for going through the challenges to be faced within the economic crisis. The study is composed of two parts. The first part is about companies that are not open to the public as a concept while focus is placed on International Financial Reporting Standards proposed for such companies to use in the second part. As a result of we will try to find out answer of the question which is how IFRS application will be effected to accounting applications in SME/SMP's.

Key words: Intern

International Financial Reporting Standards (IFRS/IAS), SME's/SMP's,

1. GİRİŞ

Küreselleşmenin olumlu etkilerinin yanı sıra olumsuz pek çok etkilerinin de olduğu bir gerçektir. Söz konusu olumlu ve olumsuz etkiler küreselleşme sürecine girmiş ülkelerin hepsinde gözlemlenmektedir. Bunun en son örneği Amerika'da ortaya çıkan "Morgage" krizi ile başlayan tüm dünyaya yayılan ekonomik krizdir. Bütün ülkelerinin ekonomilerinde hem makro hem de mikro düzeyde pek çok olumsuz etkileri ortaya çıkmış ve halende çıkmaya devam etmektedir. Küreselleşmenin, sermaye piyasaları, yabancı yatırımcı, ülke ekonomileri ve büyük-orta- küçük ölçekli tüm işletmeleri olumlu yönde etkileri gözlemlendiği gibi son günlerde ortaya çıkan ekono-

mik krizin tüm bu ilgili grupları küreselleşme bağlamında olumsuz etkilediği de gözlemlenmektedir ki bunlar Sermaye piyasalarının hızla bir daralmaya girmesi, yabancı yatırımcıların büyük kayıplara uğraması, ülke ekonomilerindeki durgunluğun başlaması krizin etkisi olarak küresel bazda ölçülen olumsuzluklar olarak görülmüştür.

Ekonomik kriz söz konusu olduğunda, durgunluk ve Deflasyon olmak üzere iki terim de krizle eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Durgunluk ekonomik faaliyetin yavaşlaması anlamına gelir ki ekonomik faaliyetin zayıf şiddette ve kısa süreli olarak küçülüp, durması demektir. Deflasyon ise ekonomik faaliyet daha önce ulaşılmış olan düzeye oranla oldukça uzun bir süre düşük bir düzeyde kalmasıdır. Durgunluk bazen “kriz”le eş anlamlı olarak da kullanılır. (<http://www.21yyte.org/tr/yazi.aspx?ID=2392&kat1=1>)

Ekonomistler, ekonomik krizin dört önemli özelliğini belirlemiştir ki bunlar; (Dura,2008,<http://www.21yyte.org/tr/yazi.aspx?ID=2392&kat1=1>)

- Kriz bir “aşırı-üretim” olgusudur,
- Kriz “genel”dir ya da genelleşebilir niteliktedir,
- Kriz “dönemsel”dir ya da en azından “geri-dönüşlü”dür,
- Kriz kapitalist sistemin ayrılmaz bir parçasıdır.

Kriz, ekonomilerde daima bir refah döneminden sonra gelir. Başlıca özelliği ise ekonomideki yükseliş hareketlerinin, yerini aniden iniş hareketlerine bırakmasıdır. Bununla birlikte fiyatlardaki hızlı düşüş, üretim ve gelirdeki daralmalar, işsizlik, iflaslar ve borsaların çöküşü gözlemlenir.

2007 yılının ortalarında başlayan 2008 yılında hızlanıp en yüksek düzeye ulaşan ve Dünya ekonomilerinin çöküşe geçmesine yol açan ekonomik krizin ortaya çıkmasına sebep olan 20 adet neden belirlenmiştir. “Independent gazetesinde yayımlanan bir makalede krize yol açan etkenler 20 ayrı başlık altında ele alındı. Ki bunlar Tablo. 1.’de şu şekilde sıralanmaktadır: (<http://www.firmalarrehberi.gen.tr/ekonomi-finans/genel/krizin-20-nedeni.htm>);

Tablo 1. Ekonomik Krizin 20 Sebebi

1. ÇİN	Çin yuanı düşük tuttu, döviz rezervi artınca Batı’ya borç verdi. Bu nedenle faiz oranları düştü, emlak balonu büyüdü.
2. LİKİDİTE BALONU	Batılı ekonomilere ucuz para aktı. 2000’lerin başında ticaret fazlaları arttı.
3. KÂR ARAYIŞLARI	Düşük faiz ve bol para yatırımcıları riskli varlıklara yöneltti. Talep, fiyatları baskı altına aldı. Sub-prime kredileri dönmedi, piyasa yıkıcı sonuç riskini keşfetti.

4. SUB-PRIME KREDİLER	Paranın bollaşta, düşük gelirli ödeyemeyecekleri borçların altına girdi. Krizin ana nedeni olarak gösterilen bu durum aslında buzdüğünün su üzerindeki parçasıydı.
5. BORÇLU SATIN ALMALAR	Ucuz para dünya genelinde borçlu satın almaları yaygınlaştırdı. Bankalar sahip oldukları mevduattan daha fazla borçlandı.
6. KURMAK VE DAĞITMAK	Yüksek getirili yatırım çılgınlığı bankaları mortgage alanında menkul kıymet varlıkları üretmeye ve bunları yatırımcılara satmaya yöneltti. Ancak bankalara güven çökünce kimse borcun nerede olduğunu bulamadı. Bu durum piyasalara müdahalelerin başlamasına neden oldu.
7. ALAN GREENSPAN	Greenspan piyasalar çöktükçe faiz indirimini kullanarak balonu iyice şişirdi. Şimdi piyasaların güvenliğini sağlayabilmek için çok daha büyük faiz indirimleri gerekiyor.
8. DEMOKRATLAR	Demokrat Başkan Bill Clinton, ticari ve yatırım bankacılığının ayrılmasını sağlayan Glass-Steagal yasasının iptaline onay verdi. Demokratlar Fannie Mae ve Freddie Mac'te reformu da engelledi
9. CUMHURİYETÇİLER	Nobel ödüllü iktisatçı Joseph Stiglitz'in 3 trilyon dolarlık savaş olarak tanımladığı Bush'un Irak macerası ABD ekonomisini çöktürdü. Borçlar hızla arttı.
10. DÜZENLEYİCİLER	ABD, İngiltere ve İzlanda gibi ülkelerde finans sektöründeki aşırılıkları dizginlemekte başarısız sonuçlar alındı. Finans merkezleri arasındaki rekabet de buna eklendi ve düzenleyicilerin etkisi sınırlı kaldı.
11. KREDİ DERECELENDİRME KURULUŞLARI	Düzenleyiciler karmaşık yatırımcılara verilen kredilerin kalitesi konusundaki kararları Standard & Poors ve Moody's gibi kuruluşlara bıraktılar. Ancak riskli kredilere yüksek notlar verildi
12. MALİ HİZMETLER DAİRESİ (FSA)	İngiltere'nin finans sektöründeki ana düzenleyici kuruluşu şu anda bankalar arasındaki bütün ilişkilere müdahil oluyor. Ancak bunu yapmadığı için Northern Rock'ın batmasını engellememişti.
13. AÇGÖZLÜ BANKACILAR	Birçok bankacı kısa vadeli piyasa spekülasyonlarıyla milyonlarca dolar kazandı. İşlemcilerin yönetim kurullarındaki patronların onların kumar oynamalarına izin verdi.
14. TÜKETİCİLER	İşlemcileri, banka patronlarını ve denetleyicileri suçlamak kolay ancak kimse tüketicileri çok yüksek faizlerle ev almaya, Karayipler'de lüks tatil yapmaya ya da lüks ürünler almaya zorlamadı.
15. MARGARET THATCHER	Piyasa ekonomisinin ateşli savunucularından Thatcher, İngiltere'de mortgage piyasası üzerindeki sınırlamaları hafifletip, insanların ev sahibi olma tutkusunu körükledi.
16. SÜBJEKTİF RİSK	Güçlü konumlarda bulunanların verdikleri yanlış kararlar sistematik risk tehlikesini daha da büyüttü
17. GORDON BROWN	İngiltere tarihindeki en büyük emlak patlaması onun döneminde gerçekleşti. Ancak artan bütçe açığının da etkisiyle yanlış kararlar aldı. Tony Blair de bunları seyretti.
18. HESAPLAMA SİSTEMİ	Düzenli kâr-zarar hesabına dayalı muhasebe sisteminin şirketlere açıklık getirmesi amaçlanıyordu. Ancak bankaların çoğu varlığı için piyasa olmaması bankaları yoğun bir şekilde zarar yazmaya itti. Bu da onlara duyulan güveni azalttı.

19. BASEL 2	Basel 2 banka sermayesi kuralları bankaların yeterli miktarda likiditeye sahip olmaları konusunda gerekli etkiyi yaratmadı. Northern Rock ve Bradford & Bingley sermayeye ilişkin koşulları karşılamışlardı ancak bu tasarruf sahiplerinin paniğini önlemeye yetmedi.
20. EMLAK KOMİSYONCULARI	Onlar sadece işlerini yapıyordu. Ev sattılar ve kimse onları sevmeyi.

Tüm dünya ülkeleri ekonomilerini saran bu küresel boyuttaki krize karşı önlemler almaya ve birlikte savaşmaya karar verdiler. Özellikle bu krizden en çok etkilenen kesim ise küçük ve orta büyüklükteki halka açık olmayan işletmelerdir ki bu işletme türü dünyadaki şirketlerin yaklaşık % 97'sini oluşturmaktadır ve ülke ekonomilerinin dinamikleri olarak kabul edilmektedirler. Ekonomilerin dinamikleri olarak adlandırılan bu tür işletmelerin karşılaştıkları en önemli sorun ise finansal problemlerdir. Finansal durumlarını iyi analiz edememeleri ve yönetimlerinden gelen yetersizliklerin birleşmesi ile krizden büyük ölçüde etkilenmişlerdir.

İster olumlu ister olumsuz küreselleşmenin tüm ortaya çıkan ve çıkabilecek olan etkileri ile yüzleşebilme ve onların muhasebe uygulamalarına aktarılabilmesi muhasebe mesleği mensuplarına sosyal sorumluluk yüklemektedir. Çünkü olumlu veya olumsuz tüm etkileşimler işletmelerin finansal raporlarında yer almalıdır ki bu aşamada muhasebe meslek mensuplarına büyük sorumluluklar düşmektedir.

2. HALKA AÇIK OLMAYAN İŞLETME (KOBİ) TANIMI VE GENEL YAPISI

Bu çalışmada genel kabul görmüş KOBİ kavramı ile birlikte halka açık olmayan işletmeler kavramı da kullanılmıştır. Çünkü borsalarda hisse sentleri işlem gören şirketler incelenecek olursa aralarında çalışan sayısı temel alındığında KOBİ tanımına giren pek çok şirket olduğu görülmektedir. Bu nedenle KOBİ'ler artık halka açık ve açık olmayan kamuya hesap verme sorumluluğu olan veya olmayan diye bir ayrıma tabi tutulması gerekir.

Bir ülkedeki tüm işletmelere bakıldığında en büyük paya KOBİ türü işletmelerin sahip olduğu ve bu sebepten dolayı da ülke ekonomisine en büyük katma değeri yarattığı da göz ardı edilemeyecek bir gerçektir.

Dünya bazında bakıldığında toplam işletmeler içinde KOBİ'lerin sahip olduğu payın, yarattıkları katma değerlerin yüzde olarak ifadeleri ve çeşitli ülkelere göre dağılımı Tablo 2'görüldüğü gibidir;

Tablo 2. Çeşitli Ülkelerde Küçük İşletmelerle İlgili Ekonomik Göstergeleri (Kosgeb.gov.tr)

ÜLKELER	ABD	ALM	HİN	JAP	ING	G.KO	FRA	ITA	TR
Küçük İşletmelerin Toplam İşletmelere Oranı	97,2	99,8	98,6	99,4	96,0	97,8	99,9	97,0	98,8
Küçük işletmelerde İstihdam Oranı %	50,4	64,0	63,2	81,4	36,0	61,9	49,4	56,0	45,6
Küçük işletmelerin Yatırım Payları %	38,0	44,0	27,8	40,0	29,5	35,7	45,0	36,9	6,5
Küçük işletmelerin Katma Değer Payı %	36,2	49,0	50,0	52,0	25,1	34,5	54,0	53,0	37,7
Küçük İşletmelerin İhracattaki Payı %	32,0	31,1	40,0	38,0	22,2	20,2	23,0	-	8,0
Küçük İşletmelere Verilen Kredi Payı %	42,7	35,0	15,3	50,0	27,2	46,8	48,0	-	9,0

Avrupa Birliği'nde KOBİ'ler çalışan sayısı ile yıllık ciroları veya bilançolarına göre tanımlanmaktadır. Avrupa Birliği'nde 1996 yılında belirlenen "KOBİ Tanımı" 2003 yılında yapılan yeni tanımın 01 Ocak 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesiyle değişmiş olup, tüm üye ülkeler ve aday ülkelerin KOBİ tanımlarını AB tanımına uyumlaştırmaları gerekmektedir.

AB'nin KOBİ tanımına uyumun sağlanması hususu; Türkiye'nin, AB'ye adaylık sürecinde Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanarak ülkemize sunulan İlerleme Raporlarında ve 2003 yılında Türkiye için hazırlanan Katılım Ortaklığı Belgesinin kısa vadeli tedbirleri arasında da vurgulanmaktadır.

"Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" kapsamında olan işletmeler; ölçeklerine, bilançolarına ve türlerine göre Tablo 2'deki gibi sınıflandırılmışlardır:

Tablo 3. AB KOBİ Tanımı ve Türkiye'deki Yeni KOBİ Tanımı (Tüm Sektörler İtibariyle)

(www.abigem.org/TR/dosyagoster.aspx?DIL=1&BELGEANAH=2623&DOSY AISIM=KOBIMUS.pdf)

	Tanım Kriteri	Mikro İşletme	Küçük İşletmeler	Orta Ölçekli İşletmeler
AB	Çalışan Sayısı	≤10	≤50	≤250
	Yıllık Net Satış Hasılatı	≤2 Milyon Avro	≤10 Milyon Avro	≤50 Milyon Avro
	Yıllık Mali Bilançosu	≤2 Milyon Avro	≤10 Milyon Avro	≤43 Milyon Avro
TÜRKİYE	Çalışan Sayısı	0-9	10-49	50-249
	Yıllık Net Satış Hasılatı	≤1 Milyon YTL (606,000 Avro)	≤5 Milyon YTL (3 Milyon Avro)	≤25 Milyon YTL (15.15 Milyon Avro)
	Yıllık Mali Bilançosu	≤1 Milyon YTL (606,000 Avro)	≤5 Milyon YTL (3 Milyon Avro)	≤25 Milyon YTL (15.15 Milyon Avro)

Ülkemizde, Resmi Gazetede yayınlanmakla birlikte bu tanıma karşı çıkan ve alternatif tanımlar yapan KOSGEB, TOSYÖV, Türk Ticaret Kanunu, Sanayi Ticaret Bakanlığı ve Hazine Dış Ticaret Müsteşarlığı gibi kurumlar ve kanunlarda kendilerince KOBİ tanımı yapmaktadırlar.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ), mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olarak sınıflandırıldı. (2005 / 9617 Karar sayılı Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, 18.11.2005 tarih, 25997 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı. Yönetmelik 20.11.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.)

Yeni yasal düzenlemeye göre;

İşletme türleri; KOBİ’ler, çalışan sayıları veya mali bilgilerinin tespitine yönelik olarak; diğer işletmeler ile olan sermaye veya oy hakkı ilişkilerine göre;

-bağımsız işletmeler,

-ortak işletmeler ve

-bağlı işletmeler olmak üzere üçe ayrılıyor.

Bağımsız işletme; Gerçek veya tüzel kişilerin sahip olduğu ve bu Yönetmeliğe göre ortak veya bağlı işletme sayılmayan bir işletme;

a) Başka bir işletmenin % 25 veya daha fazlasına sahip değilse,

b) Herhangi bir tüzel kişi veya kamu, kurum ve kuruluşu veya birkaç bağlı işletme, tek başına veya müştereken bu işletmenin % 25 veya daha fazla hissesine sahip değilse,

c) Konsolide edilmiş hesaplar düzenlemiyorsa, konsolide hesaplar düzenleyen başka bir işletmenin hesaplarında yer almıyorsa ve bu nedenle bağlı bir işletme değilse,

bağımsız işletme kabul ediliyor.

Ortak işletme; Bir işletmenin tek başına veya bağlı işletmeleriyle birlikte, hakim etki yaratmayacak şekilde, başka bir işletmenin oy hakları veya sermayesinin % 25’inden fazlasına ve % 50’sinden azına sahip olması, yahut kendisinin oy hakları veya sermayesinin % 25’inden fazlasına ve % 50’sinden azına, başka bir işletmenin hakim etki yaratmayacak şekilde sahip olması durumunda bunlar, ortak işletme sayılır. Sermaye ve oy hakları payından yüksek olan esas alınır.

Bağlı işletme; Bir işletme;

- a) Başka bir işletmenin sermaye veya oy haklarının çoğunluğuna sahip olma,
- b) Başka bir işletmenin yönetim, yürütme veya denetim kurulu üyelerinin çoğunluğunu atama veya azletme yetkisine sahip olma,
- c) Başka bir işletmenin hissedarı veya ortağı olup, bu işletmenin diğer hissedarları veya ortaklarıyla yaptığı anlaşma ile bunların oy haklarının çoğunluğunu, tek başına kontrol etme hakkına sahip olma, şartlarından en az birini taşıması halinde bağlı işletme sayılır.

Kamu kontrolündeki işletmeler; Bir işletmenin, sermayesinin veya oy haklarının % 25'inden fazlasının doğrudan veya dolaylı olarak, müştereken veya tek başına, tüzükte belirtilen yatırımcılar dışında bir veya birden fazla kamu kurum veya kuruluşunun kontrolünde olması halinde bu işletme KOBİ sayılmayacak.

“İşletme, Yasal statüsü ne olursa olsun, bir veya birden çok gerçek veya tüzel kişiye ait olup, bir ekonomik faaliyette bulunan birimleridir ki buna göre; hesaplarının kapanış tarihinde, işletme sınıfları ve KOBİ vasfı belirlenirken dikkate alınan ölçütlerden herhangi birini, birbirini takip eden iki hesap döneminde de kaybeden veya aşan işletmeler sınıfı değiştirecek veya KOBİ vasfını kaybedecek.”

KOBİ'ler çalışan sayıları veya mali bilgilerinin tespitine yönelik olarak, diğer işletmeler ile olan sermaye veya oy hakkı ilişkilerine göre de 'bağımsız işletmeler, ortak işletmeler ve bağlı işletmeler' olmak üzere üçe ayrılacak. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayınlanan yönetmelik ile yukarıda verdiğimiz AB tanımına kıyasla KOBİ'ler daha kapsamlı olarak ele alınmış olup özellikle kredi taleplerinde ve kredilendirmelerde işletme vasıflarının nasıl birçok kıstaslara bakılarak belirlemelerin yapılacağı, hangi durumlarda büyüklük vasıflarının ortadan kalkacağı veya başka kategoriye dâhil olunacağı açıklığa kavuşturulmuştur.

KOBİ tanımında artık imalatçı olmak gibi bir şart aranmıyor. Bugüne kadar sadece imalat sanayi işletmelerine hizmet ve destek veren KOSGEB de Yönetmeliğin yürürlüğe girmesinden sonra imalat dışındaki sektörlerde de hizmet verebilecek. Ayrıca KOBİ denilince aklımıza bütünlüklü bir birim gelmemeli. KOBİ tanımlaması ve kapsamı içinde güncel yeni tasnifiyle üç farklı cins ve özellikle işletme karşımıza çıkmaktadır. Bunlar; **Mikro ölçekli işletmeler, küçük ölçekli işletmeler, orta ölçekli işletmeler** olarak sınıflandırılmakta., bu KOBİ tanımı ve bu sınıflamalar, tanımlama yapmayı daha da zorlaştırmaktadır.

Böylece her geçen gün ulusal ve uluslararası alanda ölçütler ne kadar netleşse de o kadar net bir KOBİ tanımı yapmak çok zor gözüküyor. Rakamlar ve tanımlar birbirleriyle bazen uyuyor bazen çelişiyor. Farklı kuruluş ve meslek odalarının kullandıkları farklı ölçütler ve farklı kıstaslar bu durumu daha da içinden çıkılmaz hale getirmektedir. Bu durum net bir ölçütler bütününe ve tanımlamaya ulaşılmasına engel teşkil etmektedir. Ülkeler arasındaki tanımlama farkları da bu duruma eklemek gerekiyor. Kullanılan ölçütler değişiklik arz etmektedir. Genel olarak 3 ölçüt ön plana çıkmaktadır. Söz konusu firmanın çalıştırdığı personel **ya da işçi sayısı, bilânço değerleri ve bağımsızlık** ölçütleridir. Bağımsızlık, bir firmanın sermayesi ve hissesinin %25 ten fazlasının bir büyük sermaye grubuna ait olmamasıdır, yani hisse payı içinde büyük sermayenin payı %25'ten az olan bütün firmalar KOBİ kategorisine girmiş sayılmaktadır.

İşsizliğin azaltılması ve yeni istihdam alanlarının yaratılmasında oynadıkları rolleri, dengeli ekonomik ve sosyal kalkınmanın sağlanması ve sürdürülmesine yaptıkları olumlu katkıları ve piyasa koşullarında meydana gelen değişimlere hızlı uyum sağlayabilen esnek bir üretim yapısına sahip olmaları, KOBİ'leri günümüz dünyasında daha önemli bir konuma getirmektedir. Taşıdıkları önem dolayısıyla başta gelişmiş ülkeler olmak üzere hemen bütün ülkeler KOBİ'lerin doğması, büyümesi, gelişmesi ve korunması için uygun ortamı hazırlayacak politikalar geliştirmekte ve uygulamaktadır. Ülkemizdeki işletme sayısı 1.720.598 olup, işletmelerin sektörel dağılımlarına (Tablo 3) bakıldığında en büyük payı % 46,19 ile ticaret sektörünün oluşturduğu görülmektedir. İmalat sektöründe ise toplam girişimlerin %14,35'ini oluşturan 246.899 firma yer almaktadır.

Tablo 4. İşletmelerin Sektörel Dağılımı, Kaynak: TÜİK, 2003

Sektörler	İşletme Sayısı	%	Çalışan Sayısı	%
Ticaret	794.715	46,19	2.048.2644	32,38
İmalat	246.899	14,35	2.043.815	32,31
Ulaştırma, Depolama, Haberleşme	244.490	14,21	500.104	7,91
Otel ve Lokantalar	163.112	9,48	526.845	8,33
Diğer Sosyal, Toplumsal ve Kişisel Hizmet Faaliyetleri	90.919	5,28	213.400	3,37
Gayrimenkul, Kiralama ve İş Faaliyetleri	90.473	5,26	325.697	5,15
İnşaat	35.702	2,07	229.400	3,63
Sağlık İşleri ve Sosyal Hizmetler	31.546	1,83	99.966	1,58
Mali Aracı Kuruluşların Faaliyetleri	13.538	0,79	123.178	1,95
Eğitim Hizmetleri	5.692	0,33	76.435	1,21
Madencilik ve Taşocakçılığı	1.809	0,11	80.341	1,27
Elektrik, Gaz, Su Dağıtımı	1.703	0,10	57.591	0,91
Toplam	1.720.598	100,00	6.325.036	100,00

TÜİK 2002 verilerine göre, KOBİ'ler toplam istihdamın %76,7'sini, toplam yatırımların %26,5'ini, toplam katma değer %38'ini oluşturmaktadır. Ayrıca KOBİ'lerin toplam ihracatın %10'unu oluşturdukları, toplam kredi hacminden %25'lik bir pay aldıkları tahmin edilmektedir (www.tuik.gov.tr)

Kobilerin ülke ekonomileri içinde bu kadar büyük paylara sahip olmasına rağmen stratejik anlamda hem üstünlükleri hem de zayıflıkları vardır. Eğer profesyonel yönetimlerce yönetilir ise söz konusu zayıflıkları aşabilirler. Tablo 5'de KOBİ'lerin üstün ve zayıf yönleri gösterilmiştir:

Tablo 5. KOBİ'lerin Stratejik Üstünlük ve Zayıflıkları (Çelik, 2007,22)

ÜSTÜNLÜKLER	ZAYIFLIKLAR
Esnek Yapı ve Kolay Uyum Sağlama Yeteneği	Satış Dalgalanmaları
Yeniliklere Açık Olma	Olumsuz Rekabet
Sınırlı Pazar Alanı	Karar Almada Tek Yöneticiye Bağımlılık
Gelişmiş İnsan İlişkileri ve Örgüt İklimi	Bağımsızlığını Kaybetme ve İflas Riski
Çabuk Karar Verme ve Yöneticinin Rekabet Fırsatı	İşletme İçi Yapısal Yetersizlikler
	Tedarik Sorunları
	Pazarlama Yönetimi ile İlgili Sorunlar
	İnsan Kaynakları ile İlgili Sorunlar
	AR-GE ile İlgili Sorunlar
	Finansman Sorunları

Tablodan da anlaşılacağı üzere tüm olumsuzluklarında yatan sorun işletme içi ve dışı bilgi kullanıcıları için doğru, tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmemesi ve alınan kararlardaki tutarsızlıklardır. İşletmelerde üretilen finansal karakterli olan ve olmayan tüm bilgilerin belli standartlara sahip süreçlerden elde ediliyor olmaları gerekir. Bu süreçlerdeki bilgi üretim kalitesi sağlanamaz ise bu tür işletmeler başarısız olmaya mahkûm edilmiş olurlar. İşte söz konusu süreçlerden biride muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi UFRS'ler ile bütünleştirilerek işlerlik kazandırılırsa işletmelerin dili olan muhasebe bilgilerinin sunulduğu finansal raporların kalitesi ve güvenilirliği artacağından işletmeler olumsuzluklarında kolayca kurtulabileceklerdir.

KOBİ'lerin bilançolarının kredilendirmeye uygun olmaması ve yüksek oranda kayıt dışı işlemlerin bulunmasıdır ki bu açıdan, Basel II ile birlikte KOBİ'lerin derecelendirmede önemli sorunlar yaşayacağı da aşikârdır (Kurt ve Öztürk,2007,s.51). Bu sorunu ortadan kaldırmak için KOBİ'lerin özellikle uluslararası finansla raporlama standartlarını uygulamaya geçmeleri ve bu kapsamda finansal raporlama yapmaları büyük önem taşımaktadır.

3. HALKA AÇIK OLMAYAN ŞİRKETLERE İÇİN ÖNERİLEN ULUSLAR ARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Sermaye piyasalarında işlem gören ama büyüklükleri çalışan sayısı açısından KOBİ tanımı kapsamına giren pek çok işletme mevcuttur. Sermaye piyasalarına kayıtlı bu şirketler halka açık şirketler kavramı ile tanımlanmaktadır ki aynı zamanda KOBİ tanımına da giren bu şirketler Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını kullanmak zorundadırlar ve kamuyu aydınlatma sorumlulukları vardır.

Muhasebede ortak bir dile sahip olmak, güvenilirliği arttırmak ve karşılaştırılabilirliği sağlamak amacıyla duyulan ihtiyaç üzerine oluşturulan Uluslar

arası Finansal Raporlama Standartların (UFRS) bu anlamda atılmış en büyük ve köklü bir adımdır.

Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmaya başlanması ile hazırlanacak finansal tablolara önemli ölçüde etki edeceği bir gerçektir. Bu etkiler olumlu yönde olacaktır. Finansal tablolara UFRS'lerin etkileri şu şekilde sıralanabilir (Akdoğan,2007,sf.113)

- Finansal tabloların biçimsel yapısındaki (sınıflandırmadaki) değişiklikler,
- Kapsamdaki değişiklikler,
- Ölçme- Değerleme'deki değişiklikler
- Dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki değişikliklerdir.

Tüm bu köklü değişikliklere bakıldığında Halka açık olmayan KOBİ'lerde yeni bir finansal raporlama döneminin başlayacağı ve bu yeni dönemle daha doğru, güvenilirliği yüksek ve karşılaştırılabilir finansal tabloların üretimi ile bilgi kullanıcıların doğru ve tutarlı kararlar almaları sağlanabilecektir.

Hazırlanmış ve uygulanmaya konmuş olan mevcut Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları sermaye piyasalarında hisseleri işlem gören halka açık işletmeleri kapsamaktadır. Söz konusu standartlar şöyledir: (www.ifac.com)

- 31 adet UMS
- 11 adet SIC
- 7 adet UFRS
- 10 adet IFRIC oluşmaktadır.

Bu çalışmaları yönlendiren kuruluşların başında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) görülmektedir. IFAC, muhasebe ve denetim alanında uluslararası uyumlaştırmayı destekleyen hatta bunu kendine amaç edinmiş bir kuruluştur. Federasyon uluslararası standartları belirlemek, bunları başarılı bir şekilde uygulamaya dönüştürmek ve bu alanda yeni bir çığır açmayı kendine görev edinmiştir.

Uluslararası finansal raporlama standartlarının belirlenmesinde şu kuruluşlar görev almaktadırlar(www.ifac.org):

- ✓ IASB- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
- ✓ IOSCO-Uluslararası Sermaye Piyasaları Organizasyonu
- ✓ EU-Avrupa Birliği Komisyonu
- ✓ ISAR- Çalışma Grubu, Birleşmiş Milletler Ticaret Ve Gelişme Birimine Bağlı

✓ OECD Working Group- Ekonomik İşbirliği Ve Kalkınma Örgütü içindeki Çalışma Grubu Birimi

Şu ana kadar dünya ülkelerinin 110'den fazlası UFRS'nı uygulamayı kabul etmiş ve uygulamaya başlamışlardır ki bunların içinde %80 i OECD ülkeleri ve Avrupa Birliğine(AB) dahil 28 ülkede yer almaktadır. Amerika(2011), Kanada(2011), Japonya (2010), Kore (2009), İsrail (2008), Brezilya (2010), Hindistan (2011), Şili (2009) gibi ülkelerde aşamalı olarak ulusal standartlarından vazgeçip UFRS'leri uygulamaya başlayacaklarını beyan etmişlerdir (www.deloitte.com).

Bu durumda KOBİ tanımına giren halka açık olmayan ve kamuya hesap verme sorumluluğu olmayan şirketlerin varlığı iki farklı UFRS uygulamasını da beraberinde getirmektedir. Halka açık olmayan KOBİ tanımına giren ve kamuya hesap verme sorumluluğu olmayan şirketler de muhasebe uygulamalarında Uluslararası finansal raporlama standartlarına uymaları zorunlu değildir ancak muhasebede ortak dili konuşabilmek için uygulamaya geçmeleri gerekir. Bu grup KOBİ'ler için uygulaması önerilen UFRS'ler daha basite indirgenmiş ve daha kolay anlaşılabilir bir şekilde oluşturulmuştur. Söz konusu taslak halinde hazırlanmış ve uygulanması 2013'de gündeme gelecek olan bir standartlar seti halka açık olmayanlar ve kamuya hesap verme sorumluluğu olmayan KOBİ'ler için düzenlenmiştir.

Günümüzde KOBİ'lerdeki muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve uygulamalar oluşturulurken mutlaka dikkate alınması gereken faktörler olarak bakıldığında şu taraflar görülmektedir:

- AB mevzuatı
- Basel II kriterleri
- Bankalarda sermaye yeterliliği
- Kredi kullanacak işletmelerin kredi derecesi
- Yeni TTK tasarısı
- Muhasebe standartları (KOBİMUS)
- Ulusal Denetim Standartları ve Denetim Uygulamaları
- Dürüst Görünüm ilkesi
- Kurumsal yönetim anlayışı
- Şeffaflık

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı(UNCTAD) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu ortak çalışması ile KOBİ'leri 3 düzeye ayırmış ve her düzey için farklı bir yaklaşım getirmiş ve bu ayrı-

ma göre KOBİ muhasebe standartları geliştirilmiştir Tablo 6'da bu ayırım verilmiştir(Özkan ,2006, www.abigem. org);

Tablo 6. KOBİ'lerin Sınıflandırılması ve Farklı Finansal Raporlama Türleri

1. Düzey	Halka açık KOBİ'ler	Uluslar arası Finansal Muhasebe Standartlarına (UFRS) Tam Uyum
2. Düzey (KOBİMUS)	Önemli düzeyde iş hacmi olan ancak halka açık olmayan ve bu nedenle dışarıya zorunlu finansal raporlama yapmayan KOBİ'ler	UFRS'ye sınırlı uyum: UFRS'nin Değerleme ve Mali Tablolara Alma İlkelerine Tam Uyum UFRS'nin Kamuya Bilgi Sunma İlkelerine Sınırlı Uyum
3. Düzey	Genellikle sahipleri tarafından işletilen ve birkaç kişi istihdam eden KOBİ'ler (Mikro işletmeler)	Tahakkuk esas, Tarihsel Maliyet Esası, Dönemsellik Prensibi, Hesaplar Arasında Mahsup Yapılmaması

Söz konusunun muhasebe standartları KOBİ'lerin Muhasebe konusunda yaşadıkları problemleri çözmeye yönelik olarak hazırlanmıştır. Halka açık olmayan KOBİ türü işletmeler muhasebe konusunda şu problemler ile karşılaşmaktadırlar:

- KOBİ'ler de Örgüt Yapısından Kaynaklanan Problemler
- KOBİ'ler deki Muhasebe Kültürü
- Bankaların Kredi Verme Kriterleri
- Nitelikli Personel Sorunları
- Bilgi Teknolojisinin Seçimi ve Kullanımında Yaşanan Sorunlar

Halka açık olmayan KOBİ'ler için UFRS dir ki bunlar UFRS'ler ile karşılaştırıldığında şu farklılıklar ortaya çıkmaktadır; (<http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D184898%2526pv%253DY,00.html>)

- UFRS'de yer alan bazı konular, KOBİ'lerle ilgili olmadıklarından dolayı "KOBİ'ler için UFRS" taslağına dahil edilmemiştir.
- UFRS'nin muhasebe politikası seçimine izin verdiği durumlarda "KOBİ'ler için UFRS" taslağına en basit ve uygulaması kolay olan seçime yer verilmiştir.
- UFRS'deki varlık, yükümlülük, gelir ve gider ölçümü ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili olan bir çok ilke basite indirgenmiştir.
- UFRS'ye kıyasla daha az açıklama gerekliliği getirilmiştir.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan bu standart, be-

lirli bir işletmeyle ilgili tüm konuları kapsamak amacıyla çeşitli bölümlere ayrılmıştır. Halka açık olmayan KOBİ Muhasebe Standartlarının amacı: (<http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D184898%2526pv%253DY,00.html>)

- Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir bir küresel standart seti oluşturmaktır ve,
- Bu finansal tablolar bir bağımsız denetçinin mali durumun gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıttığına ilişkin görüş verebileceği şekilde genel amaçlı kullanım için tasarlanmıştır.
- Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan bu standart, kredi verenlerin, tedarikçilerin ve diğer alacaklıların, yabancı yatırımcıların, kredi derecelendirme şirketlerinin ve diğer tarafların kullanımı için hazırlanacak olan finansal tablolar için bir çerçeve sağlayacaktır. Amaç, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin sermayeye erişimini kolaylaştırmaktır.
- Sonuçta ortaya çıkacak finansal tablolar yerel mevzuatla ilgili gerekli düzeltmelerin yapılması koşuluyla vergi matrahının ve dağıtılabilir karın tespiti için kullanılmaya uygun hale gelebilecektir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), uzun çalışmaların ardından küçük ve halka açık olmayan şirketler için basite indirgenmiş bir muhasebe seti oluşturmuş ve Şubat 2007 tarihinde “KOBİ’ler için UFRS” taslağını yayınlamıştır. Bu taslak standart hazırlanırken UFRS’lerden yola çıkmış ve fayda- maliyet analizleri çerçevesinde değişiklikler ve basitleştirmeler yapılmıştır. Kapsama alınan standartlar UFRS’lerdeki karşılıklarının bir özeti durumundadırlar ve Kavramsal Çerçeve ile birlikte 15 Temel Standardı içermektedir.

UFRS’ler den KOBİ’ler için en çok kullanılması muhtemel olan standartlar kapsama alınmıştır. Söz konusu bu taslak IASB tarafından yayınlanan “KOBİ’ler için Finansal Raporlama Standardı” taslağı olup 38 bölüm ve bir terimler sözlüğünden oluşmaktadır.

Taslak standartlar 38 bölümden oluşmaktadır. Bu başlıklar Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7. KOBİ Muhasebe Standartları Taslak Bölümleri

(Uyar S., 2007, www.muhasabeTR.com)

Bölüm	Başlık	Bölüm	Başlık
1	Kapsam	20	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
2	Kavramlar ve Genel İlkeler	21	Özkaynaklar
3	Mali Tabloların Sunumuna İlişkin Genel Esaslar	22	Hasılat
4	Bilanço	23	Devlet Teşvik ve Yardımları
5	Gelir Tablosu	24	Borçlanma Maliyetleri
6	Özkaynak Değişim Tablosu, Dağıtılmamış Karlar Tablosu	25	Hisseye Dayalı İşlemler
7	Nakit Akış Tablosu	26	Değer Düşüklüğü
8	Finansal Tablo Dipnotları	27	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
9	Konsolide Finansal Tablolar	28	Ertelenen Vergiler
10	Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar	29	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzenlenmesi
11	Finansal Varlık ve Borçlar	30	Yabancı Para İşlemlerinin Çevrilmesi
12	Stoklar	31	Bölümlere Göre Raporlama
13	İştirakler	32	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
14	Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler	33	İlişkili Taraf Açıklamaları
15	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	34	Hisse Başına Kazanç
16	Maddi Duran Varlıklar	35	Özellikli Sektörler
17	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	36	Satış Amaçlı Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
18	İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye	37	Ara Dönem Finansal Tablolar
19	Kiralama İşlemleri	38	KOBİ'ler için Kullanılan UFRS'ye Geçiş

İçerik açısından bakıldığında KOBİ muhasebe standartlarının Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarından farklı olan üç temel yönü bulunmaktadır ki bunlar;

1. Bazı Standartlara Taslakta Yer Verilmemiştir.
2. Standartlardaki Seçeneklerden Daha Basit Olanına Yer Verilmiştir.
3. Muhasebeleştirme ve Ölçüm Basitleştirmeleri.

Halka açık olmayan KOBİ'ler için hazırlanmış bu taslak UFRS'ler daha basit, daha kolay uygulanabilir ve anlaşılabilir. Ancak muhasebe standartlarının iyice anlaşılması ve uygulamalarının doğru bir şekilde yapılması gerekmektedir. Bu standartlar sayesinde rekabet gücü artan, finansal problemleri aşmış ve karşılaştırılabilir doğru, güvenilir finansal bilgiler üreten KOBİ'ler den bahsedilebilecektir.

4.SONUÇ

Son günlerde dünya gündemi meşgul eden en önemli konu ekonomik kriz ve bu krizin nasıl aşılabileceğine ilişkin çözüm önerileri üretilmesidir. G-20 zirvesinden de çıkan ve 6 madde şeklinde sıralanan çözüm önerilerine bakılacak olursa “ 1.sırada ve öncelikli olarak “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”nın bir an önce tüm dünya ülkelerinde yaygın olarak uygulanmasına yönelik bir programın oluşturulması uygulamaya mümkün olan en kısa sürede geçilmesi” şeklinde bir öneride bulunulmuştur.

Ekonomistler, bu krizin ortaya çıkış nedenleri olarak finansal piyasaların iyi yapılandırılmamış olması ve denetim mekanizmasının iyi çalıştırılmaması olduğu görüşünde hem fikirdirler.

Tüm ülkelerin ve bu bağlamda ülkemizin de etkilendiği bu ekonomik krizden çıkışın tek yolu olmasa da en önemli yolu olarak işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinin iyileştirilmesi, bu iyileştirilmenin ise “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS” ile mümkün olacağı şüphe götürmez bir gerçektir. UFRS’lerin uygulanması ile daha güvenilir, doğru, objektif ve karşılaştırılabilir finansal tabloların üretilmesi söz konusu olacaktır. Ayrıca ekonomiklerin en büyük problemlerinden biri olan kayıt dışılıkla da UFRS’lerin uygulanmaya geçilmesi ile tüm işlemler kayıt altına alınması sağlanacaktır. Buda vergi gelirlerinin artması ve ülke ekonomilerinin rahatlaması anlamına gelmektedir.

Sonuç olarak, ülkemizde de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları en kısa sürede halka açık olmayan KOBİ grubu işletmelerde de halka açık olan ve borsaya kayıtlı şirketlerdeki gibi uygulanmaya bir an önce geçilmelidir.Uygulamaya geçişle birlikte daha doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal raporlamaya geçmiş olunacaktır ki buda bu tür işletmelerin muhasebe uygulamalarındaki alt yapılarının güçlendirilmesi ve finansal durumlarını netleştirmeye yarayan tüm bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verecek yeterlilikte finansal raporlamanın yapılması anlamına gelmektedir.

Şuanda bir taslak öneri şeklinde Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanmış ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından da çevirisi yapılmış bulunan KOBİMUS’un bir an önce yasal desteğini de arkasına alarak uygulanmaya konulması gerekmektedir. Böylece ülkemizdeki işletmelerin % 97’sini oluşturan halka açık olmayan KOBİ’lerin muhasebe ve finansal konulardaki problemlerinin en önemli çözümü Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıdır.

* 2003 yılı baz yıldır.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, N. 2007. **“Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci; Sorunlar; Çözüm Önerileri”**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 80, Mart- Nisan , s.101-118.

AYANOĞLU, Y. 2008. KOBİ’ler için Ululararası Finansal Raporlama Standartları (Taslak Standartlar Setinin Değerlendirilmesi), Gazi Kitabevi, Ankara.

ÇEVİK, O. 2007. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının KOBİ’lerde Uygulanması Temel dinamikler ve Potansiyel Sorunlar, TESMER Yayın No. 73

DEMİR, V. 2007. **“KOBİ’ler için UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler”**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 80, Mart- Nisan , s.45.

DURA, C. 2008. **“Ekonomik Kriz nedir?, Özellikleri Nelerdir?, Nasıl Gelişir?”** <http://www.21yyte.org/tr/yazi.aspx?ID=2392&kat1=1>

KORKMAZ, T, H. TEMEL ve E. BİRKAN. 2007. **“Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Kobi’lere Etkileri”**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı 36, Ekim 2007 s.96-105

KURT, G. ve V. ÖZTÜRK. 2007. **“Basel II Ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde Kobi’lerin Ufrs’ye Uyum Gerekliği Ve Karşılaşılabilecek Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl 7, Sayı 24, Ocak 2008.

ÖZKAN, S. 2006. **“Kobi’ler için Muhasebe Standartları (Kobimus)”** www.abigem.org/TR/dosyagoster.aspx?DIL=1&BELGEANAH=2623&DOSYASIM=KOBIMUS.pdf

Sayarı, Z. 2008. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası: Kobi Muhasebe Standartları , Tesmer Yayın No. 79

SELİMOĞLU, K. S ve O. SİRKECİ. 2006. **“Kobilerde Yeni Yaklaşım: Mikro İşletme Modeli Dünya’daki ve Türkiye’deki Boyutları”**,Uluslararası 2. Orta Asya Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Konferansı, Kasım 3-4/2006, Almaata, Kazakistan, sf.450-470.

SAYAR, Z. ve M. OKUR. 2007. **KOBİ Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Ülke-
mizde Uygulanabilirliği**, XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 23-27 Mayıs 2007.

UYAR, S. 2007. **“Kobi’ler için Muhasebe Standartları”**, www.muhasabeTR.com

www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/007/ - 87k

[www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/
KOBİ-VD.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/KOBİ-VD.pdf)

www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D184898,00.html

www.kamukalite.org/haber/dosya/17_DUNYA_MUHASEBE_KONGRESI_NOTLARI.ppt

www.iibf.marmara.edu.tr/dosya/fakulte/iibfdergi_2007_2/2007_2_11_ASLAN.pdf

[http://baybul.com/muhasebe/983399-asli-gedik-dunya-ile-ayni-muhasebe-diliyle-
konusmaya-hazir-misiniz.html](http://baybul.com/muhasebe/983399-asli-gedik-dunya-ile-ayni-muhasebe-diliyle-konusmaya-hazir-misiniz.html)

[http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D184898%2526pv%253DY,00.
html](http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D184898%2526pv%253DY,00.html)

www.haberglobal.com/haber_detay.asp?haberID=7035 - 55k

<http://www.haber10.com/haber/145944/>

<http://www.firmalarrehberi.gen.tr/ekonomi-finans/genel/krizin-20-nedeni.htm>

18.11.2005 tarih, 25997 sayılı Resmi Gazete

www.kosgeb.gov.tr

İFLASIN ERTELENMESİNDE KAYYIMIN GÖREVLERİ VE BAĞIMSIZLIĞI

Doç. Dr. Şaban UZAY *

ÖZET

Mali durumu bozuk olan sermaye şirketlerinin iflastan kurtulmalarının bir yolu olan “iflasın ertelenmesi” kurumu oldukça geniş ve hukuki incelikler içermektedir. İflasın ertelenmesinin temel kurallarından biri, mahkemenin iflasın ertelenmesi talebi üzerine kayyım atmasıdır. Kayyım, şirketin faaliyetlerinin sürdürülmesi, işlerinin devam ettirilmesi, şirket mal varlığının korunması, şirketin iyileştirilmesi konularında şirketin yönetimi ve gözetimini sağlayacak ve böylece şirket alacaklıların menfaatlerini de korumuş olacaktır. Kayyımın söz konusu görevleri yaparken bağımsızlık içinde hareket etmesi ve bağımsızlığını sürdürmesi önemlidir. Kayyımı bağımsızlık tehditlerinden koruyacak, bağımsızlığını güçlendirecek kuralların denetçi bağımsızlığı örneğinden yararlanılarak oluşturulması şarttır. Aksi takdirde çok önem verilen iflas erteleme kurumundan beklenen faydalar sağlanamayacaktır.

Anahtar Kelimeler: iflasın ertelenmesi, kayyım

THE DUTIES AND THE INDEPENDENCE OF THE TRUSTEE IN SUSPENSION OF BANKRUPTCY

ABSTRACT

‘Suspension of bankruptcy’, which is a means of surviving bankruptcy for stock corporations in bad financial situation, consists of a vast of legal details and procedures. One of the basic requirements of suspension of bankruptcy is the appointment of a trustee by the court as a response to the demand of suspension of bankruptcy. The trustee is responsible for the continuation of the activities of the firm, protection of its assets, the oversight and administration of the firm for its improvement and thus protection of the interests of the creditors. While fulfilling these duties, it is crucial for the trustee to act independently and to retain his autonomy. Thus, it

* Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, E-posta: suzay@erciyes.edu.tr

is necessary to establish the codes that will protect and enhance the independence of the trustee by using the example of the independence of the auditors. Without the rules, which ensure the independence of the trustee, it is not possible to get the expected gain from the institution of suspension of bankruptcy.

Keywords: suspension of bankruptcy, trustee.

1. GİRİŞ

İflasın ertelenmesi, pasifleri (borçları) aktiflerinden (varlıklarından) fazla olan, yani borca batık olan bir anonim şirketin belirli koşullarda (geçici olarak) iflasına karar verilmesini önlemek, başka bir deyişle iflas kararı verilmesini gerektiren borca batıklığı ortadan kaldırmak, şirketin durumunun düzeltilmesi ve şirketin tüzel kişi olarak varlığını ve faaliyetini sürdürmesini sağlamak için geliştirilmiş bir kurumdur. Bu kurum esas itibarıyla şirketin ve pay sahiplerinin çıkarlarını korumaya hizmet eder; bir yan etki olarak da alacaklıları da korur. Böylece, iflasın ertelenmesi ile şirket ve alacaklı menfaatlerine aynı oranda hizmet edilmiş olur (Güralp, 2005:58). Sermaye şirketlerinde ve kooperatiflerde iflasın ertelenmesi kurumu hukuk sistemimizde TTK 324 ve İİK 179a ve 179b maddeleri ile düzenlenmiştir¹.

Halihazırda TBMM’de görüşülmekte olan TTK Tasarısında anonim ortaklıklarla ilgili kuralları oluşturan kısımda, Madde 377’nin gerekçesinde de belirtildiği gibi, iflasın ertelenmesi dört temel kuralı içermektedir. Bunlar:

- i. Bir iyileştirme projesi bağlamında iflasın ertelenmesi,
- ii. İyileştirme projesinin emredici nitelikteki içeriği,
- iii. İflasın ertelenmesi talebi üzerine mahkemenin kayyımı ataması,
- iv. Erteleme halinde mahkemenin gerekli önlemleri alması ve kayyımın her üç ayda bir rapor vermesidir.

Yukarıda görüldüğü gibi, iflas erteleme kurumunun sağlıklı işleyip, şirketin ve alacaklı üçüncü kişilerin menfaatlerinin korunmasında kayyım ol-dukça önemli görevler düşmektedir. Bir nevi mahkeme adına yönetici/denetçi konumunda bulunan kayyımın görevini tam bir bağımsızlık (tarafsızlık) içinde gerçekleştirmesi zorunludur. Bağımsız denetçiler de olduğu gibi kayyımlar için de bağımsızlığı tehdit eden unsurlar söz konusudur. Gözlemlerimize göre mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler ile muhasebe bilim dalında faaliyet gösteren öğretim elemanları arasında kayyım görevini bilfiil gerçekleştirenler bulunduğu gibi hizmet verdikleri mükelleflerinden dolayı da meslek mensupları kayyımlarla muhatap olabilmektedir. Bu çalışmanın **amacı**, hukuki birçok ayrıntıyı içeren ve oldukça geniş kapsam-

1. İflasın ertelenmesi konusunda fazla bilgi için bakınız; Şaban Uzay, “Muhasebeci Bakış Açısı ile İflas Erteleme Süreci”, MUVU (Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi), Cilt:1, Sayı:1, Mayıs 2008, ss.41-58.

lı olan iflas erteleme kurumunun, sadece kayyım atanması, kayyımın görevleri ve bağımsızlığı konularında muhasebeci bakış açısı ile açıklamalar yapmaktır.

2. KAYYIMIN GÖREVLERİ

Kayyım terimi, Arapça kıyam kelimesinden türemiş olup, icra etmek, yürütmek, işini görmek, kaim olmak ve yerine geçmek gibi anlamları vardır. Hukukta kayyım ise, belirli bir malın, şirketin veya vakfın yönetilmesi veya belli bir işin görülmesi için tayin edilen kimseyi ifade eder (Kayar, 2008:1905). Bu kısımda iflas erteleme kurumuna özgü olarak kayyım türleri, kayyım tayini ve kayyımın görevleri hakkında bilgi verilecektir².

2.1. Kayyım Türleri

İflasın ertelenmesi süresince alınacak mal varlığını koruma tedbirlerinden en önemlisi kayyım atanmasıdır. Kayyımın yetkileri ticaret mahkemesince sınırlandırılmıştır. İflasın ertelenmesi kararlarının zaman alması nedeniyle, kendisine iflas erteleme talebi gelen mahkeme, talebin incelenmesi sırasında geçerli olmak üzere, özellikle takiplerin ihtiyati tedbir yoluyla durdurulmasına karar verebilmekte, bu amaçla esas kayyım ile aynı görevleri üstlenmek üzere geçici kayyım tayin edebilmektedir. Mahkemelerin bu yöndeki kararlarının Yargıtay tarafından da benimsendiği görülmektedir (Öztek, 2005:51). Geçici kayyım daha sonra kayyım olarak da atanabilir. Mahkeme iflas erteleme kararı ile birlikte şirkette görev yapacak kayyım veya kayyımları tayin etmektedir.

Hukuk sistemimizde başlıca iki tür kayyımlık bulunmaktadır. Bunlar:

- Yönetim kayyımı
- Gözetim ve denetim kayyımıdır.

Yönetim kayyımı TMK 427/b.4'de düzenlenmiş olup, gerektiği şekilde yönetilemeyen, yönetimsiz kalan mallar için gerekli tedbirleri almak üzere atanır. Yönetim kayyımı temsil yetkisine de sahiptir. İİK 179a/II düzenlemesi çerçevesinde mahkeme, şirket yönetimini tamamen kayyıma bırakabileceği gibi, ortaklığı yönetim ve temsile yetkili kişilerle birlikte de yetkili kılabilir. İİK 179a/III'e göre şirket yönetiminin tamamen kayyıma bırakıldığı durumlarda, şirket malları ve işletmesi üzerindeki tasarruf hakkı ve bu mallar ve işletme ile ilgili işlemlerde temsil yetkisi, ticaret mahkemesinin bir üst izin ve denetim mekanizması altında yönetim kayyımı tarafından yerine getirilecektir³. Şirketin idaresinin tamamen kayyıma bırakılması, büyük

2. İflasın ertelenmesinde kayyımın görevleri konusunda; Güralp, 2005:59-66 ile Kayar, 2008:1913-1926'dan oldukça yararlanılmıştır.

3. Yönetimin tamamen kayyıma bırakılması durumunda, yönetim kayyımının ticaret siciline tescil edilmesi, sicile kayıtlı bulunan yönetim kurulu üyelerine ait kaydın terkin edilmesi ve bu işlemlerin kayyımın kendisi tarafından yapılması gerektiği belirtilmektedir (Güralp, 2005:69).

bir müdahale olup, istisnai olmalıdır. Ancak şartlar gerektiriyorsa, örneğin, yönetim organının dürüstlüğünden veya yeteneklerinden mahkeme şüphe duyuyorsa böyle bir müdahale söz konusu olabilir. Aksi takdirde İİK 179a'da öngörülen kayyımı TTK 427 anlamında bir yönetim kayyımı olarak algılamak gerekir (Öztek, 2005:62).

Denetim ve gözetim kayyımı ise kimi yazarlarca yönetim kayyımının özel bir türü olup, yönetim organının karar ve işlemlerinin geçerliliğinin kayyımın onayına bağlanması suretiyle gerçekleşmesidir (Güralp, 2005:61). İİK 179a/II'ye göre gözetim ve denetim kayyımı doğrudan şirketi yönetme ve temsile ilişkin faaliyetlerde bulunamaz, ona sadece yönetim organının kararlarının ve işlemlerinin geçerliliğinin denetlenmesi ve onaylanması görevi verilmiştir. Bunun bir uzantısı olarak da mahkeme, bazı işlerin yalnızca kayyım tarafından yapılması, diğer işlem ve kararların geçerliliğinin ise kayyımın onayına bağlanmasına da karar verebilir (Kayar, 2008:1920). Mahkeme, kayyımın şirketi denetleme yetkisini, şirkete sadece belli bazı konularda veya genel olarak her konuda talimat verme yetkisiyle kuvvetlendirmesi de mümkündür (Öztek, 2005:62).

Gözetim ve denetim kayyımı mahkeme tarafından tayin edildiği şirketin yönetim kurulu kararlarını uygun bulmuşsa, "uygundur" veya "kayyım onayı" şeklinde bir cümle yazar ve o günün tarihini, adını soyadını belirterek, imzalar. Kayyımın, şirket yönetim kurulu kararının şirketin geleceği ve alacaklı üçüncü kişilerin menfaatine olup olmadığı konusunda tereddüde düştüğü durumlarda mahkemeden izin almalıdır. Gözlemlerimize göre iflas erteleme davalarında yaygın olarak mahkeme tarafından gözetim ve denetim kayyımı atanmaktadır.

TTK Tasarısı'nın 377. maddesinde ise, mevcut kurallara uygun olarak yukarıda belirtilen iki tür kayyımlık korunmuş olup, kayyımın görevleri şu şekilde belirtilmiştir:

"...Mahkemeye, envanter düzenlenmesi veya yönetim kurulunun yerine geçmesi ya da yönetim kurulunun kararlarını onaylaması için görevlerini belirleyerek, derhal bir kayyım atar. Mahkeme ayrıca şirket mallarının saptanması ve korunması için gerekli diğer önlemleri alır. Kayyımın atanmasını, görevlerini ve mahkemece verilen temsil yetkisiyle bunların sınırlarını, mahkeme tescil ve ilan ettirir. Kayyım her üç ayda bir şirketin iyileştirme projesine uygun olarak iyileştirme gösterip göstermediğini yazılı olarak mahkemeye bildirir. Mahkeme bu rapor üzerine iyileştirmenin mümkün olmadığı kanaatine varırsa erteleme kararını kaldırır".

TTK Tasarısı, mevcut TTK düzenlemesinde açıkça yer almayan kayyım atanması konusunu açıkça belirtmekle birlikte, kayyımın görevleri ve bağımsızlığı konularında ayrıntılı açıklamalar getirmemektedir.

2.2. Kayyımın Atanması

İİK 179. maddesi, kayyımın seçilmesi ve atanması konusunda mahkemeye geniş yetkiler tanımakta ve önemli bir sorumluluk yüklemektedir. Kayyım olarak seçilecek kişinin gerek şahsi, gerek mali durumu ve gerekse de sair durum ve şartları itibarıyla bu göreve uygun olması gerekir. Kayyım, görevinin gerektirdiği yetenek, beceri ve karakter özelliklerine sahip olmalıdır. Kayyım hak ve fiil ehliyetine, ayırt etme gücüne sahip, ergin, yeterli bilgi ve deneyime sahip, ileri görüşlü, güven verici, risk yönetimini bilen (basiretli bir tüccar gibi davranabilen), taraflar arasında menfaat ilişkisi bulunmayan, şirketle ve alacaklılarla iş birliği içinde çalışabilecek bir kişi olmalıdır (Güralp, 2005:62-63). Kayyım gerek şirkete, gerekse mahkemeye güven vermelidir.

Kayyım atanması konusunda yerine göre şirket ortakları veya alacaklıları mahkemeye isim önerebilirse de takdir hakkı mahkemeye aittir⁴. Kural olarak şirkete bir kişi kayyım olarak atanır. Ancak şirketin büyüklüğü, işlerin karmaşıklığı gibi nedenlerle dilerse mahkeme birden fazla kişiyi aynı şirkete kayyım olarak atayabilmektedir. Yani kayyım heyeti oluşturabilmektedir⁵. Kayyım sayısı bakımından bir üst sınır bulunmamaktadır. Kayyım olarak şirket hesaplarından iyi anlayan muhasebecilerin ve şirketler hukuku konusunda uzman hukukçulardan atanması önerilmektedir (Güralp, 2005:63).

Şirkete kayyım heyeti atanması durumunda, mahkeme heyette yer alan kayyımların her birinin görev ve faaliyet alanını belirleyebileceği gibi kayyımları müştereken de görevlendirebilir. Kayyım heyeti oluşturulması durumunda içlerinden birinin heyet başkanı olarak belirlenmesinde yarar görülmektedir. Kayyımların müşterek olarak görevlendirilmeleri durumunda, kayyımların birlikte çalışma konusunda rızalarının olması gerekmektedir. Atanan kayyımların birlikte kayyımlık görevini kabul etme zorunlulukları yoktur. Kayyımlardan birisi görevi kabul etmezse, yerine mahkemece başka bir kayyım atanabilir. Şayet kayyımların görev alanları ayrı ayrı belirlenmişse, her kayyım kendi görev alanına giren iş ve işlemleri tek başına, diğerlerinin katılımı olmadan yapar ve bundan dolayı da tek başına sorumlu olur. Kayyım atanması konusunda literatürde rastladığımız diğer özellikli hususlar ise özet olarak şöyledir:

- Mahkemenin kayyım atama kararı şirket için de ilgililer içinde bağlayıcı

4. Yargıtay, şirket tarafından veya alacaklılar tarafından önerilen kayyım adaylarının atanmaması gerektiği yönünde karar vermiştir. Bakınız; Yargıtay 19. Hukuk Dairesi, E.2001/6168, K.2001/8384 T.14.12.2001 (www.kazanci.com).

5. İflas erteleme sürecinde olup, kendilerine birden fazla kayyımdan oluşan yani kayyım heyeti atanmış şirketler, zaten içinde buldukları mali zorluklar nedeniyle kayyım heyetinin ücretlerini ödemekte zorlanmaları halinde, mahkemeye başvurarak, kayyım sayısının azaltılmasını talep edebilmektedirler. Bu tür taleplerin genellikle mahkeme tarafından uygun görülüp, kabul edildiği görülmektedir.

cıdır.

- Kayyım görevi kabul etmek zorunda olmadığı gibi, göreve başladıktan sonra da istifa edebilir. Bu durumda mahkeme yeni bir kayyım atar.
- Adli tatilde de mahkeme tarafından kayyım atanabilir.
- İflas erteleme davasında bilirkişilik yapan kimselerin kayyım olarak atanması mümkündür.
- Şartlar gerektiriyorsa tüzel kişiler de kayyım olarak atanabilir (Öztek, 2005:61).
- İlgililer atama kararında kanuna aykırılık varsa itiraz edebilirler⁶. TMK 418'de belirtilen kayyımlığa engel bir sebebin varlığı halinde, kayyımın kayyımlık görevini yapabilecek yeteneğe sahip olmaması halinde (TMK 413/1) itirazda bulunabilirler. İtiraz sahibi gerekçeli dilekçesini, davaya bakan ilgili ticaret mahkemesine sunar. Mahkeme itirazı haklı görmezse itirazın reddine karar verebilir. Haklı görürse kayyım atanması kararını tamamen kaldırabileceği gibi, kayyımın değiştirilmesine yönelik bir karar da verebilir. Mahkemenin itiraz üzerine vermiş olduğu karar, kararın geçici nitelikte bir karar olması ve hukukumuzda ihtiyati tedbir kararlarına karşı temyiz yolunun kabul edilmemiş olmasından dolayı temyiz edilemez.
- Mahkeme, kayyımı görevden alabilir veya görev sınırlarını değiştirebilir. Mahkeme bu yöndeki kararını resen verebileceği gibi kayyımdan veya ilgililerden gelen talepleri de göz önünde bulundurabilir. Bu konuda mahkeme serbesttir (Öztek, 2005:61).
- Erteleme kararlarının temyiz edilmesi, erteleme kararının usulden bozulması hallerinde ve erteleme kararının esaslan bozulması halinde mahkeme yeni bir karar verinceye kadar kayyımlık görevi devam eder.
- Kayyımın görev süresi iflasın ertelenmesi süresine bağlı olarak en çok bir yıldır. Kayyım, mahkeme tarafından uygun görülmesi durumunda en fazla dört yıl uzatma süresi toplamı ile birlikte iflasın ertelenmesine mahsus olarak atandığı şirkette en fazla toplam beş yıl görevini sürdürebilir.
- Mahkeme, kayyımın üstlendiği işin büyüklük ve zorluk derecesine göre ücreti net veya brüt olarak belirlemektedir. Mahkeme, kayyım ücretinin şirket mali bünyesinden karşılanması yanında, gerektiğinde avans olarak mahkemeye depo edilmesini ve oradan ödenmesine de karar verebilir⁷. Kayyımın ücret alacağı, muhtemel bir iflasta masa alacağı olarak nitelendirilebilmesi mümkün değildir (Öztek, 2005:64).

6. Gerek tarafların gerekse kayyımın mahkemenin kayyım atama kararına itiraz süresi öğrenmeden itibaren 10 gündür (Kayar, 2008:1917).

7. Kayyımın ücreti peşin yatırılmamış ise veya yatırılan ücretin yetersiz olduğu anlaşılırsa kayyım şirketten teminat isteyebilir, hatta görevi kabul etmeyi bu koşula bağlayabilir. Kayyıma, ücretini doğrudan şirket kasasından alma yetkisi de verilebilir (Kayar, 2008:1924).

- Mahkemenin kayyım atama kararı kayyıma derhal ve yazı ile tebliğ edilir. Mahkeme ayrıca kayyıma ve kayyımın görev ve yetkilerine aleniyet kazandırmak için erteleme kararını İİK 166/II'deki usulle ilan eder ve gerekli bildirimleri yapar⁸.
- Kayyımın görevi, erteleme kararının kalkması (yani şirketin durumunun düzelmesi) veya iflas kararı ile son bulur. Kayyımın, şirket işlerine vakıf olması nedeniyle görevi bittikten sonra konkordato komiseri olarak atanması veya iflas erteleme kararının iflasla sonuçlanması halinde iflas idare memuru olabilmesi de mümkündür (Öztek, 2005:64).

2.3. Kayyımını Görevleri

İİK 179/a'ya göre iflasın ertelenmesi kararında mahkemenin kayyımın görev ve yetkilerini ayrıntılı olarak göstermesi öngörülmüştür⁹. Mahkeme kararında açıkça belirtilmemiş olsa bile, kayyımın başlıca görevi; alacaklıların teminatını teşkil eden aktifin, erteleme süresi içinde azaltılmamasına ve alacaklılar arasında eşitliğin bozulmamasına özen göstermektir (Öztek, 2005:62). Ertelene süresince kayyımın görev ve yetkilerinde bir tereddüt meydana gelirse talep üzerine mahkeme açıklama yapabilir ve ek karar verebilir (Kayar, 2008:1920).

Kayyımların başlıca görevleri bu konudaki mevzuat, mahkeme kararları ve uygulama sonuçlarından ulaşılan tespitlerimize göre aşağıda sıralanmıştır. Buna göre İflas erteleme süresince görev yapacak olan kayyımlarının başlıca görevleri ve gözetecekleri hususlar şunlardır:

- İİK 179/a-3 maddesi gereğince, TTK'nın anonim şirketlerde yönetim kuruluna verdiği tüm yetkilerin kullanılmasının, yönetim kurulunda alınacak kararların ve yapılacak faaliyet ve işlemlerin geçerliliğini onaylamak,
- Şirketin mal varlığının korunması ve aynı zamanda alacaklıların haklarının korumak, alacaklılar arasında farklılık ve eşitsizlik yaratacak uygulama yapılmamasını denetlemek,
- Şirkette mal varlığının elden çıkartılmasının gerektiği durumlarda mahkemeden izin almak,
- İdare ve temsil yetkisi verilmiş olan bir kayyım, şirketin aktifinin korunmasına yönelik ek tedbirler alabilir. Örneğin; şirkete ait taşınırın korun-

8. Bu usul gereğince, karar kendiliğinden derhal tapuya, ticaret sicil memurluğuna, gümrük ve posta idarelerine, Türkiye Bankalar Birliğine, mahalli ticaret odalarına, sanayi odalarına, menkul kıymet borsalarına, Sermaye Piyasası Kuruluna, ve diğer gerekli yerlere bildirilir. Ayrıca karar tarihinde tirajı elli binin üzerinde olan ve yurt düzeyinde dağıtımı yapılan gazetelerden biri ile birlikte muamele merkezinin bulunduğu yerdeki bir gazetede ve Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edilir. Şayet tirajı elli binin üzerinde olan ve yurt düzeyinde dağıtımı yapılan gazetenin yayınlandığı yer aynı zamanda muamele merkezi ise mahalli gazetede ilan yapılmaz.

9. Şayet mahkeme kararında ayrıntı yoksa kayyımın geniş yetkili olduğu kabul edilir. Ancak geniş yetki geniş sorumluluğu da beraberinde getirdiği için, göreve başlar başlamaz kayyımın mahkemeden görev ve yetkileri konusunda ek karar verilmesini talep etmesi önerilmektedir (Kayar, 2008:1921).

masını güvendiği kişilere bırakabilir. Şirket aktiflerini elinde bulunduran kişilerle irtibata geçip, bu malları sadece kendisine teslim etmeleri konusunda uyarabilir, şirkete borçlu üçüncü kişilere ödemelerini sadece kendisine yapmaları hususunda uyarabilir (Öztek, 2005:66).

- TTK'nın 324. maddesi gereğince, şirketin mal varlığının tespiti bakımından envanter tanzimi, başlangıç bilanço ve raporlama dönemlerine ilişkin ara bilançolar ile nihai bilançolar ve şirket mali durum cetvellerini düzenlemek,
- İyileştirme projesinin gerçekleştirilmesini denetlemek ve gözetlemek, elde edilen sonuçları da üçer aylık dönemler itibarıyla açıklayıcı biçimde mahkemeye sunmak,
- Borçların ödenmesi konusunda alacaklı taraflarla görüşmek, gerekirse anlaşmaları yapmak ve alacaklılarla mutabakata varmak (alacaklılar, alacaklarının bir kısmından vazgeçip vazgeçmeme konusunda serbesttirler),
- Kayyım, eşitlik ilkesine uygun davranarak bütün alacaklılara teklifte bulunmalı, bazı alacaklılara borç ödeyip, bazılarını mağdur etmemelidir,
- Şirketin mali durumunun kötüleşmesi veya iyileşme projesinin gerçekleşmesinin imkansızlaşması gibi olumsuz gelişme olduğunda rapor süresi beklemeksizin İİK 179/B-5 son maddesi gereğince derhal mahkemeye bilgi ve rapor sunmak,
- Kayyımların görev ve yetkilerinin kullanılması veya kapsamında herhangi bir uyumsuzluk olması halinde Mahkemeye başvurmak,
- İşçi alacakları gerek iflasta gerekse iflasın ertelenmesinde öncelikli olduğundan şirket yönetimini bu konuda sürekli uyarmak,
- Alacaklıların birine yapılacak olan ödemenin, gerçek bir alacaklıya yapıp, yapılmadığı, yani alacağın muvazaalı olup olmadığını saptamak,
- İflas erteleme kararı ile birlikte atanan kayyımların şirketle ilgili olarak dava açma, ve verilen hükmü temyiz etme yetkileri bulunmaktadır¹⁰.
- Kayyım görevi sona erince, iyileştirmenin durumu hakkında ayrıntılı bir rapor hazırlar ve mahkemeye sunar. Erteleme dönemini sonunda verilen raporun, şirketin borca batık olup olmadığı ile iyileştirme projesinin ne seviyede uygulandığı ve gerçekleştirildiği hakkında kesin bilgiler içermesi gerekir.
- Kayyımlık görevinin sona ermesi halinde, kayyımın uhdesi altında bulunan belgeler, kıymetli evraklar şirkete veya mahkemeye tevdi edilmelidir.

Yukarıda da açıklandığı üzere kayyımın en fazla dikkat edeceği husus, şirket

10. Yargıtay 1. Hukuk Dairesi, E.2005/3970, K. 2005/6175, T. 17.5.2005, (www.kazanci.com/)

ortakları tarafından şirketin içinin boşaltılmasına izin vermemesidir. Bunun içinde özellikle envantere önem vermelidir¹¹. Şirket varlıklarından özellikle stokların kontrolüne dikkat etmelidir. Çünkü taşıtlar, makine ve teçhizat ile gayrimenkullerin satışı mahkemenin izin ile olacağından, kötü niyetli şirket yönetimi özellikle (varsa) stokları azaltıp (paraya çevirip) şirket alacaklılarından gizleyebilir. Dolayısıyla, kayyımın hiç olmazsa üçer aylık raporlama dönemlerinde kaydi envanterle yetinmeyip, fiili stok sayımı yaptırması önemlidir. Bu noktada kayyım bilirkişiye başvurabilir veya mahkemeden bilirkişi atanmasını isteyebilir. Bu nedenle, mahkemenin kayyımın görev ve yetkilerini belirlerken, bilirkişi tayin etme yetkisi tanınması da yararlı olacaktır (Kayar, 208:1923).

Kanımızca kayyımın, iflas erteleme sürecinde ilk yapacağı işlerden biri, şayet şirkette muhasebe kayıtları, şirketin gerçek durumunu göstermiyor ise, yani şirkette resmi ve gayri resmi iş ve işlemler söz konusu ise ve o tarihe kadar da böyle gelmişse bu durumun önlemine almalı, muhasebe bilgilerinin (mizan, bilanço ve gelir tablosu gibi) makul ölçüde gerçeği yansıtır hale getirilmesinin ısrarlı takipçisi olmalıdır. Bu tür durumlarda şirket muhasebecileri, olayın vergi boyutunu da dikkate alarak, muhasebede resmi, gayri resmi ayırımının devamında ısrarcı olabilirler, ancak bu durumdan şirket; dolayısıyla kayyım da zarar görebilecektir. Örneğin; müdahillerin itirazları sonucu veya periyodik iflas erteleme uzatma dönemlerinde şirkette mahkeme tarafından tayin edilmiş, bilirkişiler inceleme yapacak ve rapor düzenleyeceklerdir. Muhasebe raporları mahkemeye farklı, kayyım ve/veya bilirkişilere farklı, vergi idaresine farklı sunuluyorsa, bu durum er geç ortaya çıkacak, muhasebe kayıtlarının güvenilir olmaması, başta mahkeme olmak üzere şirketten alacaklı üçüncü kişilerde de şirkete karşı güven kaybının oluşmasına yol açacaktır. Şirket yönetiminin iflas erteleme sürecindeki “iyi niyeti” sorgulanır hale gelecektir.

Bir diğer husus ise, muhasebe defterlerinin yazdırılmasıdır. Gözlemlerimize göre yaygın olarak çok sayıda şirketin mali işlemleri düzenli olarak bilgisayar ortamında muhasebeleştirilmekte, ancak resmi defterler yazdırılmaktadır. Geçmişe göre ülkemiz vergi sisteminde yer alan aylık KDV beyanamesi verilmesi, üçer aylık dönemlerle geçici vergi beyannamelerini düzenlemesi gibi öz denetim yolları, şirketlerin kayıt dışı muhasebeleştirme olanakları konusunda hareket alanını azaltmakla birlikte, defterlerin yazılmamış olması yukarıda belirttiğimiz gibi şirket yönetiminin “iyi niyetli olmadığı” sorgulanmasına yol açabilir. Düzenlemelere uygun olarak, mali işlemlerin dönem içerisinde düzenli olarak günlük defter ve büyük deftere kaydedilmesi, dönem sonunda, yasal süresi içerisinde (ertesi yılın Ocak

11. TTK Tasarısının ticari defterlerle ilgili 66. maddenin gerekçesinde şu ifade kullanılmaktadır; “...Gerçeği yansıtmayan bilanço envanterle başlar. Tamlik ve doğruluk ilkeleri envantere, ilk envantere de eğemendir”.

ayı sonuna kadar), günlük defter ve envanter defterinin kapanış noter tasdiklerinin yaptırılması, şirketin muhasebe kayıtlarına duyduğu güvenin bir göstergesi olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, özellikle orta büyüklükteki işletmelerin resmi muhasebesinin şirket dışında ki bürolarda serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından tutulması da muhasebenin kontrol altına alınmasında zayıflığa yol açabilmektedir. Gerek mükellef sayısının sınırlı olmayışından dolayı çok sayıda mükellefe hizmet verilmesi muhasebe bürolarında muhasebecinin mükellef başına ayırdığı zamanın kısıtlı olması, gerekse mükellef kaynaklı, bütün mali işlemlerinin dışarıdaki muhasebeciyle düzenli olarak paylaşılması, şirket yönetimi - muhasebeci arasındaki kopukluk, şirketin gerçeği yansıtan mali tablolarının oluşturulmasına engel teşkil etmektedir. Bu bakımdan kayyımın, şayet şirketin büyüklüğü organizasyon içerisinde bir mali müşavir çalıştırmaya elverişli ise, mutlaka bağımlı muhasebeci /mali müşavir istihdamı seçeneğini zorlamalıdır. Çünkü kayyımın iflas erteleme sürecindeki en önemli iki yardımcısından biri şirketin mali müşaviri iken, diğeri şirketin avukatı olmaktadır.

3. KAYYIMIN BAĞIMSIZLIĞI

Yargıtay 19. Hukuk Dairesinin iflas erteleme ile ilgili birçok kararında işin kamu düzenine ilişkin olduğu vurgusu yapılmaktadır. Özellik denetim ve gözetim kayyımı, kamu düzeni adına atandığı şirket yönetiminin kararlarını denetlemektedir. Bu yönüyle bağımsız denetçi ve yeminli mali müşavirlerce (YMM) yapılan denetimlerle ortak bir yönü bulunmaktadır. Söz konusu denetimlerde bir yerde toplum (kamu) adına yapılmakta olup, bağımsızlık ortak özellikleridir.

Dolayısıyla nasıl bağımsız denetçileri ve YMM'leri bağımsızlık tehdidinden koruyan önlemler hukuk sistemimizde oluşturulmuşsa, kayyımlar içinde benzer düzenlemelere ihtiyaç olduğu düşünülmektedir. Neticede kayyımlık, bir nevi mahkeme adına ücretli olarak yapılan bir denetim işi olup, pekâlâ kayyım çeşitli nedenlerle bağımsızlıktan ödün verebilir. Kayyımın atanmasında Mahkeme tarafından gösterilen titizlik ve mahkemede yaptırılan yemin¹², kayyım raporlarının, bilirkişi incelemesi yoluyla denetimi, kayyımın bağımsızlığının sağlanmasında yeterli önlemler değildir.

Bu kısımda kayyım bağımsızlığına ilişkin olarak öneriler sunmak amacıyla

12. Yemin konusunda da Kanunda bir açıklık bulunmamakla birlikte, kayyımın göreve başlarken yemin ettirilmesi ve yemin tutanağının düzenlenmesi, kayyımın görevi kabul ettiğinin ve göreve hangi tarihte başlamış olduğunun ispatı bakımından yararlı olmaktadır (Kayar, 2008:1915). Mahkemede kayyımın yaptırılan, yeminden sonra kayyımın imzalayarak ilgili şirket mahkeme dosyasına giren yemin metni örneği şöyledir: “ Mahkemenizintarihli esas sayılı dosyası üzerinden tarafıma verilen kayyımlık görevini kabul ettiğimi, verilen görevi yasalar ve mahkemenizin verdiği karar doğrultusunda, tüm tarafların karşılıklı hak ve menfaatlerini gözeterek ve eşitlik ilkesine uyarak, tam bir tarafsızlık ve doğruluk kuralları içerisinde yerine getireceğime Allah'ım namusum ve şerefim üzerine yemin ederim”.

önce denetçi bağımsızlığı ve bilirkişi bağımsızlığı hakkında açıklamalar yapılacaktır. daha sonra kayyım bağımsızlığına değinilecektir.

3.1. Denetçi Bağımsızlığı

Denetçi bağımsızlığı muhasebe etiği konuları arasında önemli bir konuma sahiptir. Bağımsız denetime olan güveni artırabilmek için denetçinin doğruluk, mesleki dürüstlük ve açık sözlülük içinde, bağımsızlığını azaltabilecek herhangi bir çıkar çatışmasına girmeksizin faaliyet göstermesi gerekir. Denetçinin bağımsızlığına ilişkin iki hususa dikkat çekilmektedir. Bunlar:

- Zihinde (düşüncede) bağımsızlık,
- Görünüşte bağımsızlık.

Denetçi görevini yaparken mevcut işinin önemini her zaman göz önünde bulundurması yanında, sübjektif olarak faaliyet gösterdiğine ilişkin makul ve bilgili üçüncü kişilerde şüphe uyandırmamalı, şüphe uyandıracak tutum ve davranışlardan kaçınılmalıdır. 2001 yılında yaşanan Enron skandalının en önemli özelliği denetçinin bağımsızlığını kaybetmiş olmasıdır. Bağımsız denetim alanında uzun geçmişi olan ve Enron'u denetleyen Arthur Andersen (AA)'nın bağımsızlığını gölgeleyen başlıca hususlar şunlar olmuştur:

- Denetim firması ile Enron arasında yoğun eleman değiş tokuşu yaşanmıştır.
- Denetim ve danışmanlık hizmetleri aynı firma (Arthur Andersen –AA LLP) tarafından verilmiştir.
- Enron, söz konusu denetim ve danışmanlık firması AA'nın en büyük müşterisidir (2000 yılında AA, 26 milyon \$'ı danışmanlıktan, 24 milyon \$'ı denetimden olmak üzere 52 milyon \$ kazanmıştır).
- AA, Enron'da mali tabloların hazırlanmasında rol almıştır.
- AA, Enron ile ilgili çok sayıda belgeyi yok etmiştir.

Başta ABD olmak üzere bir çok ülke Enron ve AA örneklerinden de yararlanarak denetçi bağımsızlığını güçlendirmeye yönelik hukuki kurallar oluşturmuşlardır. Çünkü denetçiler sürekli bağımsızlık tehditleri ile karşı karşıyadırlar. Literatürde bağımsızlık tehditleri olarak belirtilen yani denetçinin bağımsızlığını tehdit eden, risk yaratan başlıca tehdit türleri şunlardır (Uzay, 2004:438-439):

- **Kişisel menfaat tehdidi** (self-interest): Finansal veya kişisel menfaat çatışması, yasal denetçilerin bağımsızlığını tehdit edebilir. Örneğin, bir müşteri işletmeden sağlanacak doğrudan veya dolaylı finansal menfaat, müşteri işletmede denetim veya denetim dışı ücretlere aşırı bağlılık, ödenmemiş ücretleri tahsil etmek veya işletmeyi kaybetme korkusu.

- **Kendi kendini denetleme tehdidi** (self-review): Kendi kendini inceleme prosedürlerinin yürütülmesinde, objektifliğin korunmasında güçlükle karşılaşılmasıdır. Örneğin, tamamıyla işletme yönetimi tarafından alınması gereken kararları almak veya alınan kararlara katılmak gibi.
- **Savunma tehdidi** (advocacy): Müşteri işletmenin mahkeme veya başka durumlarında (Örneğin; işletmede menkul kıymetlerin veya ortaklık paylarının değerinin artırılmasıyla ilgili; hukuki ihtilafta müşterinin taraf olarak savunucu olması; müşteri işletmenin denetçiye karşı dava açması gibi), yasal denetçinin savunmada veya tam tersi muhalefette olması, bağımsızlığını tehdit eder.
- **Samimiyet veya güven tehdidi** (familiarity or trust): Yasal denetçi, müşteri işletmenin kişiliğinden ve niteliklerinden aşırı derecede etkilenip, müşteri işletmenin menfaatlerine aşırı derecede sempati gösterebilir. Örneğin; müşteri işletme personeli ile oldukça uzun süreli ve oldukça yakın ilişkiler, işletmeye aşırı güven duyulmasına veya yeterli objektif testlerin yapılmamasına yol açabilir.
- **Yıldıрма tehdidi** (intimidation): Müşteri işletmenin güçlük çıkarması veya etkili (sözü geçen) bir konumda olması gibi korkulardan oluşan tehdidin, bağımsız denetçiyi objektif olarak faaliyet göstermekten caydırma ihtimali bulunmaktadır.

Belirli bir tehdidin ne derecede önemli olduğu; tehdidin gücü, karışan kişilerin konumu, tehlide yol açan durumun özelliği ve genel olarak denetim ortamı gibi, sayılabilen veya sayılamayan bir çok faktöre bağlıdır. Yasal denetçi, tehdidin önemliliğini değerlendirirken, farklı tehdit türlerinin bir arada ortaya çıkabileceğine de dikkat etmelidir.

Yukarıda bağımsız denetçiler için sayılan tehdit türleri kıyas yoluyla kayımlar içinde düşünülebilir. Dolayısıyla denetçinin bağımsızlığını güçlendirmek için hukuk sistemimizde aşağıda belirtilen bağımsız denetçiler için ve YMM'ler için getirilen önlemlerin kayımlar içinde uygulanabileceği değerlendirilmelidir.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından belirlenen ve bağımsızlığı ortadan kaldıran haller aşağıda özetlenmeye çalışılmıştır (SPK, Seri X, No:22 Tebliğ, İkinci Kısım, Md.13):

- **Aile ve kişisel ilişkiler:** Bağımsız denetçi (3. dereceye kadar kan ve sıhri hısımları ile eşleri dahil) yakın akrabasını işlerini denetleyemez.
- **Müşteri işletme ile finansal ilişkiler:** Bağımsız denetçi (3. dereceye kadar kan ve sıhri hısımları ile eşleri dahil) müşteri işletme ile doğrudan doğruya veya dolaylı menfaat ilişkisi içinde bulunması, ortaklık ilişkisi içinde bulunması, yönetiminde görev alması, geçmiş yıllara ilişkin denetim ücret-

tinin geçerli bir nedene bağlı olmaksızın ödenmemesi, denetim ücretinin şarta bağlanmış olması gibi hususlar bağımsızlığı zedeler.

- **Müşteri ile istihdam ilişkileri:** Bağımsız denetçinin görevinden ayrılmasından sonra iki yıl geçmedikçe müşteri işletmenin üst yönetiminde görev alması bağımsızlığı zedeler.
- **Denetim müşterisine denetim dışı hizmetler sunma:** Bağımsız denetçi, denetim dışı muhasebe, aracılık, bilirkişilik vb. gibi hizmetler sunduğu müşterisine denetim hizmeti veremez.

Denetçi bağımsızlığını güçlendirmek için SPK, denetim firmaları için rotasyon zorunluluğu getirmiştir. Buna göre, bir denetim firması aynı müşteri işletmeyi birbirini izleyen yedi yıldan fazla denetleyemeyecek, araya iki yıl soğuma dönemi girdikten sonra tekrar aynı müşteriyle sözleşme yapabilecektir. Burada da amaç denetçi bağımsızlığını korumaktır.

Ağırlıklı olarak vergi kanunların göre uygunluk denetim yapan YMM'lerin de bağımsız kalması önemlidir. "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"¹³ Md.9'a göre; meslek mensupları, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurdur. Meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmalıdırlar.

Yönetmeliğin 39. maddesinde ise YMM'lerin tasdik denetimi yapamayacağı işler sıralanmıştır. Buna göre; "Yeminli mali müşavirler kendisinin, eşinin (boşanmış dahi olsa) usul ve fürundan birini ve 3. dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarını veya bunların yönetici oldukları veya yönetimde görev alarak ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar. Yukarıda sayılan yakınlıkta akrabaları olan serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktıkları işleri tasdik edemezler" denilerek, YMM'lerin bağımsızlıkları korunmaya çalışılmıştır.

3.2. Bilirkişi Bağımsızlığı

Bilirkişinin de görevini objektif ve tarafsız olarak yapabilmesi için davanın tarafları ile belli bir yakınlığının bulunmaması, ekonomik çıkarının olmaması gerekir. Aksi takdirde hakimler gibi bilirkişiler de reddedilebilirler. Hangi hallerin red sebebi sayıldığı Hukuk Usulü Muhakemeler Kanunu'nda sayılmış (HUMK m.28) olup, red sebeplerinden bir kısmı bilirkişinin davanın tarafları olan davacı veya davalı ile yakınlığıdır. Bu konuda Kanun, 4. dereceye kadar kan ve kayın hısımlığını ret sebebi saymaktadır. Bunun dışında herhangi bir şekilde bilirkişilik yapacak olan kişinin tarafsız kalamayacağı önemli sebeplerin bulunması da red sebebi olarak kabul edilmiştir. Ayrı-

13. Resmi Gazete, Sayı: 26707, Tarih:21.11.2007.

ca bilirkişinin davanın tarafları ile arasında bir menfaat ilişkisinin bulunması ya da yakınlık, düşmanlık bulunması gibi durumlarda bilirkişi tarafsız kalamayacağı görüşünde ise çekilebilir, yani bilirkişilikten vazgeçebilir. Mahkeme bilirkişinin talebini inceler ve haklı bulursa red edilen kişinin bilirkişilik görevi sona erer (Pekcanitez, 2007:19).

3.3. Kayyım Bağımsızlığı

Kayyım şirket menfaatleri ile alacaklıların menfaatleri arasındaki muhtemel çatışmada tarafsız kalabilmelidir. Kayyım, borçlu şirketin değil, daha ziyade erteleme hakiminin bir uzantısı niteliğinde olduğu için kararlarını tam bir serbesti içerisinde, objektif olarak yerine getirir. Şirkete tabi olmadığı için şirketin hiçbir talimatıyla bağlı değildir. Kayyım, onu tayin eden mahkemenin denetimi altındadır. Mahkeme yaptırım olarak kayyım emir veya talimat verebilir veya onu görevden alabilir. Kayyım ile şirket alacaklıları veya organları arasındaki anlaşmazlıkları mahkeme karara bağlar (Öztek, 2005:61-63).

Kayyım bağımsızlığının da içinde olduğu meslek ahlakı konuları doğrudan iflas erteleme kurumuyla ilgili TTK ve İİK'da yer almamaktadır. Kıyas yoluyla başka kanunlara atf yapılmaktadır Örnek olarak;

- Kimler kayyım olamaz sorusunun cevabı; MK. 403'ün atfıyla MK. M.418 gereğince kısıtlılar, kamu hizmetinden yasaklı olanlar, haysiyetsiz hayat sürenler, menfaati kayyım atanacağı şirketin menfaati ile çatışanlar, kayyım atanacak kişi ile arasında husumet bulunanlar kayyım olarak atanamazlar (Kayar, 2008:1916).
- MK m.466'da kıyas yoluyla, kayyımın görevini yerine getirirken iyi bir yönetimin gerektirdiği özeni gösterme yükümlüğü bulunmaktadır.
- Kayyımın sorumluluğu, yaptığı işlemler sebebiyle gerek alacaklılar gerekse kayyımı olduğu şirkete verdiği zararlar sebebiyle olabilir (Kayar, 2008:1925).

Yukarıda açıklandığı gibi denetçi bağımsızlığını sağlamaya yönelik kurallarda olduğu gibi kayyım bağımsızlığına yönelik kurallar hukuk sistemimizde doğrudan oluşturulmamıştır. Halbuki kayyımlarda çeşitli bağımsızlık tehditleri altında bulunabilir. Bunların başlıcası kanımızca, menfaat ve samimiyet tehdididir. Süre uzatımı nedeniyle beş yıla kadar çıkabilen kayyım döneminde kayyım samimiyet tehdidi altındadır. Samimiyet tehdidine karşı denetçi bağımsızlığında başvurulan yöntem, rotasyon zorunluluğudur. AB uygulamasında denetim ekibinin belirli aralıklarla değiştirilmesi önerilmektedir. Burada da kayyımın uzun yıllar aynı firmada kayyımlik yapmasının olumlu ve olumsuz yönleri birlikte değerlendirilip, rotasyon ihtiyacı olup olmadığı ilgili kesimlerce değerlendirilmelidir.

Kayım bağımsızlığın azaltacağı düşünülen bir başka tehdit ise menfaat tehdididir. Özellikle aynı anda birden fazla şirkete kayımlık yapan kayımlar, asıl işlerini yanında kayımlık görevinden dolayı da önemli bir gelir kaynağına kavuşmaktadır. Dolayısıyla kayımlar hayat standardını yüksek gelir seviyesine göre ayarlayabilir, bunun sonucu olarak mevcut standardı sürdürme isteğiyle şirket yetkilileriyle birlikte olup, aralarında mahkemenin de bulunduğu üçüncü kişileri aldatma yönünde hileli işlemlere başvurabilir. Bunun önlenmesinin yolu, bir kayımların aynı anda üstlenebileceği maksimum kayımlık sayısının (üst sınır) belirlenmesi olabilir. Diğer yandan, gelir yönünden de belirli bir ölçekten yararlanarak (örneğin asgari ücret gibi) bunun belirli bir katını aşamaz şeklinde bir önlem getirilmesi, hem kayımları menfaat tehdidinden koruyacak hem de atandığı sınırlı sayıda şirkete daha çok zaman ayırabileceği için daha yararlı olabilecektir. Aksi takdirde çok sayıda şirkette görevlendirilen kayımlar, çoğunlukla formalite icabı görev yapacak, daha da kötüsü, çok sayıda kayımların getirdiği aylık yüksek gelir standardı nedeniyle değişen hayat standardını her halükarda sürdürebilmek için bağımsızlık ve mesleki özenden taviz verebilecektir.

Kayımlar seçimi ve sorumlulukları ve bağımsızlığına yönelik oluşturulacak kurallar, kayımlar müessesesinin sağlıklı işlemesi yanında, kayımları sorumluluktan kurtaracak, herhangi bir ceza soruşturması durumunda kayımlara yardımcı olacaktır. Diğer yandan söz konusu düzenlemeler mahkemeye de kayımlar atama ve kayımları denetleme konularında yol gösterici olacaktır. Elbette getirilen öneriler, hukuk sistemimize girinceye kadar, kayımlar atanması ve görevlendirilmesi konusunda oldukça geniş yetkilere sahip olan mahkeme tarafından gözetilerek sağlanabilir. Ancak, kurumsallaşmanın ön plana çıktığı günümüz dünyasında, subjektif uygulamalardan kaçınmak için özellikle “kayımlar bağımsızlığı” konusunun bütün yönleriyle değerlendirilerek mutlaka hukuk kuralları şeklinde oluşturulması kaçınılmazdır. Aksi takdirde oldukça önem verilen iflas erteleme kurumundan beklenen fayda sağlanamayacaktır.

4. SONUÇ

Son günlerde yaşanan finansal krizin de etkisiyle, iyileşme ümidi olan ancak borca batık (öz sermayesini yitirmiş) şirketlerin başvurdukları hukuki yollardan biri olan iflas erteleme kurumunun temel koşullarından biri, mahkeme tarafından kayımlar atanmasıdır. İflas erteleme kurumunun başarıya ulaşmasında kayımlar da önemli sorumluluklar yüklenmektedir. Mahkeme adına görev yapan kayımların bağımsızlığının korunması çok önemlidir. Maalesef bu konudaki hukuki düzenlemelerimizde gerek kayımların görevleri, yetki ve sorumlulukları, gerekse bağımsızlığı konusunda yeterli açıklamalar yer almamaktadır. Bu tür konulara ilişkin hukuki boşluklar, mahkeme tarafından alınan kararlarla giderilmeye çalışılmaktadır. Özellikle

le denetim ve gözetim kayyımının, bağımsız denetçilerle benzer özelliklerinden hareketle, bağımsız denetçilerin bağımsızlığını sağlamaya yönelik kuralların benzerleri kayyımlar içinde oluşturulmalıdır. Örnek olarak, kayyımı menfaat tehdidinden korumak için aynı anda kayyımlık yapabileceği şirket sayısına ilişkin üst sınır veya gelir yönünden bir üst sınır belirlenebilir. Diğer yandan kayyımı samimiyet tehdidinden korumak için ise rotasyon yani uzun süre aynı şirkette kayyımlık yapmasının önlenmesi gibi tedbirler düşünülebilir.

KAYNAKÇA

ATALAY, O. 2008. "İflasın Ertelenmesi", (www.tbb.org.tr/turkce/konferans/Abant%20doc. E.T. 10.12.2008).

GÜRALP, A. G. 2005. "İflasın Ertelenmesinde Kayyım Atanması", Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:7, Özel Sayı (Prof. Dr. İrfan Baştuğ'a Armağan), ss.57-78 (www.deu.edu.tr/hukuk E.T. 15.12.2008).

KAYAR, İ. 2008. "İflasın Ertelenmesinde Kayyımlık", Hüseyin Ülgen'e Armağan, Cilt II, ss. 1905-1928.

ÖZTEK, S. 2005. "İflasın Ertelenmesi", Bankacılar Dergisi, Sayı 53, ss.23-71.

PEKCANITEZ, H. 2007. "Bilirkişi Bilgilendirme", Seminer, 21.04.2006, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:2007-13,

UZAY, Ş. 2004 "Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı", MÖDAV 1. Uluslar arası Muhasebe Konferansı, 3-5 Kasım 2004, İstanbul, Bildiriler Kitabı, ss.435-485.

BASEL II SÜRECİNDE KOBİLERDE KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞININ GELİŞTİRİLMESİ ÜZERİNE ÖNERİLER

Arş. Gör. Emine ÖNER*

ÖZET

Basel II düzenlemelerinin yakın gelecekte Türkiye’de uygulanmaya başlaması ile birlikte değişecek olan bankaların risk yönetimi anlayışı, KOBİ kredilerini önemli ölçüde etkileyecektir. Kredilerde riske daha duyarlı bir fiyatlandırma anlayışı benimsenmesinin, KOBİ kredilerini azaltıcı ya da kredilerin maliyetini yükseltici etki doğurmaması için KOBİ’lerin yüksek derecelendirme notuna sahip olması gerekmektedir. Bu süreçte, başta KOBİ’ler olmak üzere tüm işletmelerde, geleneksel işletme yönetiminden kurumsal işletme yönetimine geçilmesi ve kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu çalışmada, Basel II Uzlaşısı’nın KOBİ kredileri üzerindeki etkilerinin ortaya koyulması ve KOBİ’lerde kurumsal yönetim anlayışının yerleştirilmesi sürecine ilişkin öneriler getirilmesi amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Basel II, Derecelendirme, KOBİ’ler, Kurumsal Yönetim

IN THE PROCESS OF BASEL II PROPOSALS ABOUT IMPROVEMENT OF CORPORATE GOVERNANCE PERCEPTION IN SME’S

ABSTRACT

After the application of Basel II regulations in Turkey, changes in the risk management of banks will affect credits of SMEs’ in an important degree. In order not to cause decreases in SMEs credits or increases in costs of credits of pricing concept that is sensitive to risk in credits, SMEs should have a high rating degree. In this process, all companies, especially SMEs, have to pass corporate governance perception from traditional one. Also, corporate governance perception has to be improved. In this study, displaying the effects of Basel II on SMEs credits and making proposals about

* Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Muhasebe-Finansman Eğitimi Bölümü.

the improvement of the corporate governance perception in SMEs are aimed.

Keywords: Basel II, Rating, SME's, Corporate Governance

1. GİRİŞ

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından en son 2002 yılında gerçekleştirilen Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı'ndan elde edilen verilere göre, Türkiye'de 2002 yılında 1.858.191 adet işletme faaliyet göstermektedir (TÜİK 2002). Söz konusu işletmelerdeki toplam çalışan sayısına bakıldığında, işletmelerin yaklaşık %1,32'sinin sadece işletme sahibinden oluştuğu, %94,94'ünün çalışan sayısının 10 kişiden az olduğu, %3,09'unun çalışan sayısının 10-49 kişi arasında olduğu ve %0,48'inin çalışan sayısının 50-250 kişi arasında olduğu görülmektedir. Geriye kalan %0,11'lik dilim ise çalışan sayısı 250'nin üzerinde olan işletmelerden oluşmaktadır (KOSGEB 2005, 6). Bu verilerden hareketle 2002 yılı Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı sonuçlarına göre, Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin %99,89'unun 250 kişiden az çalışanı olan firmalar olduğu ve bu firmaların da Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın tanımlamasına göre KOBİ kapsamında yer aldığı dikkat çekmektedir.

İşletmelerin çok büyük bir bölümünü oluşturan, istihdama, katma değere önemli katkıları bulunan, talep ve diğer koşullardaki değişikliklere kolay uyum sağlayabilen, az yatırımla çok üretim ve ürün çeşitliliği sağlayabilen KOBİ'lerin kurumsallaşmadan teknoloji kullanımına, kayıt dışı faaliyetlerden fon teminine kadar pek çok konuda problemleri bulunmaktadır. Söz konusu problemlerin başında ise finansman problemi gelmektedir. Finansman problemi özkaynak yetersizliği, sermaye piyasalarına ulaşamaması, yabancı kaynak bulmada yaşanan güçlükler vb. şeklinde kendini göstermektedir. KOBİ'lerin yabancı finansman aracı olarak kullandıkları kaynakların başında banka kredilerinin geldiği göz önüne alınırsa, Basel II düzenlemelerinin Türkiye'de uygulanmaya başlaması ile birlikte değişecek olan bankaların risk yönetimi anlayışının KOBİ kredilerini önemli ölçüde etkileyeceği açıktır.

Kredilerde riske daha duyarlı bir fiyatlandırma anlayışının benimsenmesi ile

2. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" 18.11.2005 tarihli ve 25997 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yönetmeliğe göre, 250 kişiden az yıllık çalışanı bulunan ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 25 Milyon YTL'yi aşmayan işletmeler KOBİ olarak tanımlanmıştır.

birlikte, iyi derecelendirme notuna sahip KOBİ'ler daha düşük maliyetlerle kredi kullanma imkânına sahip olabileceklerdir. Daha iyi derecelendirme notu alabilmek içinse özkaynak yapısının iyileştirilmesi, kabul edilebilir teminat olanaklarının artırılması, etkin ve güvenilir bir muhasebe sisteminin kurulması, finansal tablolarda standardizasyon ve şeffaflığın sağlanması, kayıt dışı faaliyetlerin kayıt altına alınması, kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu doğrultuda çalışmada Basel Bankacılık Denetim Komitesi'nin kurulmasından Basel II Uzlaşısı'na kadar olan sürece, Basel II Uzlaşısı'nın neler getirdiğine, Uzlaşısı'nın KOBİ kredileri ile ilgili hükümlerine, kurumsal yönetim anlayışına, Basel II sürecinde KOBİ'lerde kurumsal yönetim anlayışının yerleştirilmesi gereğine ve buna ilişkin önerilere yer verilmektedir.

2. BASEL II UZLAŞISI

1974 yılında petrol fiyatlarında yaşanan aşırı artışlar uluslararası finansal piyasalarda büyük dalgalanmalar yaşanmasına sebep olmuş ve özellikle bankalar bu durumdan oldukça olumsuz yönde etkilenmişlerdir. Bu gelişmeler üzerine 1974 yılı sonlarında, G-10 ülkelerinin Merkez Bankası başkanlarının katılımıyla Uluslararası Ödemeler Bankası (Bank for International Settlements-BIS) bünyesinde Basel Bankacılık Denetim Komitesi oluşturulmuştur. Resmi bir denetim yetkisi olmayan Komite, 1974 yılından bu yana bankacılık sektörü ile ilgili olarak istişari nitelikli standartlar yayınlamaktadır (BIS 2007, 1).

Komite ilk olarak 1988 yılında dünya çapında uygulanan sermaye yeterliliği hesaplamalarını uyumlaştırmak ve sermaye yeterlilik oranlarını ortak bir yapıya kavuşturmak için Basel I Uzlaşısı'nı (Sermaye Yeterliliği Uzlaşısı) yayınlamıştır. Basel I ile, bankaların aktifleri risk derecelerine göre beş gruba (%0, %10, %20, %50 ve %100) ayrılmış ve sermaye yeterliliği rasyosuna bir alt sınır getirilmiştir. Dolayısıyla bankaların sermayelerinin risk ağırlıklı aktiflerine oranının alt sınırı %8 olarak belirlenmiştir (BIS 1988, 8-14). Basel I, 1992 yılında yürürlüğe girmiş ve dünya çapında geniş bir uygulama alanı bulmuştur.

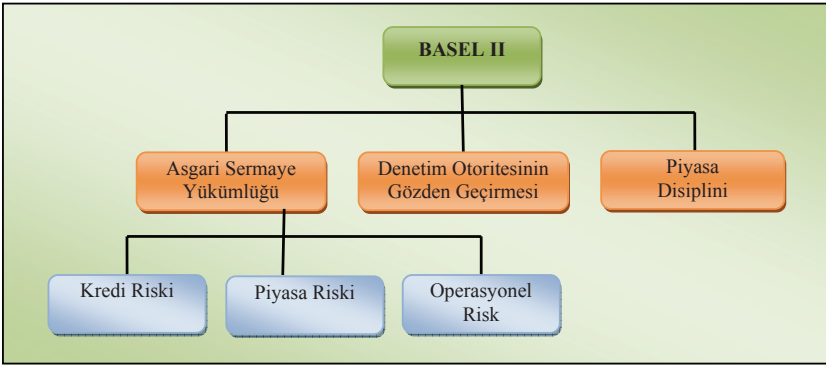
Basel I'in sadece kredi riskini dikkate alıyor olması ve piyasa riskini hesaplama dahil etmiyor olması sebebiyle yöneltilen eleştiriler neticesinde Komite, 1993 yılında yeniden çalışmalara başlamış ve 1996 yılında piyasa riskinin sermaye yeterliliği hesaplamalarına dahil edilmesini içeren bir

taslak yayınlanmıştır (BIS 1996, 2).

Küreselleşme ile birlikte finansal piyasalarda yaşanan gelişmelere bağlı olarak artan risklerin yönetiminde Basel I Uzlaşısı'nın yetersiz kalması sebebiyle Basel Komitesi yeniden çalışmalara başlamış ve Yeni Sermaye Uzlaşısı'na ilişkin ilk istişari metni 1999 yılı Haziran ayında tartışmaya açmıştır. Haziran 1999 önerisinde finansal kurumların taşıdığı riskler kredi riski, piyasa riski ve operasyonel risk olmak üzere üç gruba ayrılmış ve sermaye yeterliliği hesaplamalarına operasyonel risk de dahil edilmiştir. Gelen yorum ve önerileri değerlendiren Basel Komitesi, Yeni Sermaye Uzlaşısı'na ilişkin ikinci istişari metni Ocak 2001'de ve üçüncü istişari metni Nisan 2003'te tartışmaya sunmuştur. Yayınlanan istişari metinler, alınan yorumlar çerçevesinde geliştirilmiş ve 26.06.2004 tarihinde Basel II olarak isimlendirilen "Yeni Sermaye Uzlaşısı" yayınlanmıştır (Aksoy 2005, 33-34).

Basel II, bankaların sermaye yeterliliklerinin ölçülmesine ve değerlendirilmesine ilişkin olarak Basel Bankacılık Denetim Komitesi tarafından yayımlanan ve yakın tarihte birçok ülkede yürürlüğe girmesi beklenen standartlar bütünüdür. Basel-II Uzlaşısı, sermaye yükümlülüğünün nasıl hesaplanacağı, maruz kalınan risklerin nasıl yönetileceği, sermaye yeterliliğinin nasıl değerlendirileceği ve nasıl kamuya açıklanacağına ilişkin hükümler içermektedir (BDDK 2005a, 1). Basel-II bankalarda sermaye yeterliliği hesaplamalarının etkinliğini arttırmayı, denetim ve piyasa disiplininin tesisi için sağlam temeller oluşturmayı, risk yönetimi anlayışını geliştirmeyi, finansal istikrara katkıda bulunmayı ve sağlam ve etkin bir bankacılık sistemi oluşturmayı amaçlanmaktadır.

Bankalarda etkin risk yönetimini temel alan Basel II, asgari sermaye yükümlülüğü, denetim otoritesinin gözden geçirmesi ve piyasa disiplini olmak üzere üç yapısal bloktan oluşmaktadır (Bkz Şekil 1). Bankaların en önemli önceliği önemli riskleri gerçeğe yakın bir şekilde ölçmek ve bunları telafi edecek sermaye düzeyini korumak olduğundan birinci yapısal blokta sermaye yeterliliği tanımlanmakta ve sermaye yeterlilik rasyosunun hesaplanışına yer verilmektedir.

Şekil 1. Basel II Uzlaşısı'nın Temelleri

Kaynak: BIS. 2004. International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards A Revised Framework. June.

İkinci yapısal blok, bankaların risk yönetim sürecinin denetim otoritesi tarafından gözden geçirilmesi ile ilgili olup, risk odaklı denetime vurgu yapmaktadır. Üçüncü yapısal blok ise, bankaların finansal bilgilerinin zamanında ve güvenilir bir şekilde kamuoyuna açıklanması ile ilgili olup, piyasa disiplini ile şeffaflığı sağlamak amaçlanmaktadır.

Basel I Uzlaşısı ile kıyaslandığında, Basel II'de en kapsamlı değişiklikler birinci yapısal blokta gerçekleştirilmiştir. Yeni Sermaye Uzlaşısı'nda asgari sermaye yeterlilik oranı (%8) değişmemiş ancak kredi riski daha kapsamlı tanımlanmış, kredi riskinin hesaplanmasına yönelik daha detaylı yöntemlere yer verilmiş ve sermaye yeterliliği hesaplamalarına operasyonel risk de dahil edilmiştir. Basel II ile birlikte sermaye yeterlilik rasyosu aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$SYR = \frac{\text{Toplam Sermaye}}{\text{Piyasa Riski} + \text{Kredi Riski} + \text{Operasyonel Risk}} \geq \%8$$

Basel II Uzlaşısı'na göre, asgari sermaye yükümlülüğünün (birinci yapısal blok) bankacılık sisteminin güven ve sağlamlığının temin edilmesi açısından tek başına yeterli olamayacağı öngörülmektedir. Dolayısıyla erken müdahale ve piyasa disiplini (ikinci ve üçüncü yapısal blok), güçlü bir risk odaklı denetim ve asgari sermaye yükümlülüğünün tamamlayıcısı olarak görülmektedir (BIS 2004, 158-175). Zira Basel II Uzlaşısı, birbirini destekleyen üç yapısal bloğun birlikte kullanılması yoluyla gelişmiş risk yönetimi imkânı sunmaktadır.

Her ne kadar Basel II Uzlaşısı, bankacılık faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler içeriyor olsa da bankacılık sektörü dışındaki, bankalarla ilişki içerisinde olan çeşitli kesimleri de önemli ölçüde etkileyecektir. Söz konusu kesimlerin başında ise, reel sektör ve dolayısıyla hem dünyada hem de Türkiye’de reel sektörün çok büyük bir bölümünü oluşturan KOBİ’ler gelmektedir.

3. BASEL II’NİN KOBİ KREDİLERİNE İLİŞKİN HÜKÜMLERİ

Yeni Sermaye Uzlaşısı’nda KOBİ’lere ilişkin özelikli hükümler sermaye yeterliliği hesaplamalarında yer almaktadır. Basel II Uzlaşısı’nda sermaye yeterliliği hesaplamaları “*kredi riskinin ölçülmesi*” ve “*kredi riski azaltım tekniklerinin etkisinin dikkate alınması*” olmak üzere iki temel bileşenden oluşmaktadır (Yüksel 2005,14).

Basel II ile birlikte, ilk bileşen olan kredi riskinin hesaplanması da “*kredi kullanan firmanın risk seviyesi*” ve “*kredi işleminin risk seviyesi*” olmak üzere iki ana unsura dayanmaktadır. Birinci unsur olan kredi kullanan firmanın riski yani firmanın derecelendirme notu, şirketin finansal verilerinden oluşan niceliksel faktörler ile yönetim ve organizasyon yapısı, sermaye yapısı, kurumsal yönetim anlayışının gelişmişliği gibi niteliksel faktörlerin değerlendirilmesi sonucu tespit edilmektedir. İkinci unsur olan kredi işleminin kendisinden kaynaklanan risk ise, işlemin türü, teminat, vade, para birimi gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirilmektedir. Söz konusu iki unsura bağlı olarak kredinin az riskli veya çok riskli olduğu belirlenmekte ve taşıdığı risk düzeyine göre de kredi fiyatlaması yapılmaktadır (TBB 2004, 7).

Kredi riskinin ölçülmesi için Basel II, standart yöntem ve içsel derecelendirme yöntemi olmak üzere iki temel yöntem önermektedir. Bu yöntemler de kendi içerisinde ikiye ayrılmakta ve neticede dört farklı kredi riski hesaplama yöntemi bulunmaktadır:

- Basitleştirilmiş Standart Yaklaşım
- Standart Yaklaşım
- Temel İçsel Derecelendirme Yaklaşımı
- Gelişmiş İçsel Derecelendirme Yaklaşımı

“Basitleştirilmiş Standart Yaklaşım”da asgari sermaye yeterliliği genel olarak ihracat kredi kuruluşlarınca ülkelere verilen derecelendirme notlarına göre belirlenmektedir. Ancak KOBİ kredilerinin tabi olacağı asgari sermaye yeterliliği herhangi bir derecelendirme notu ile ilişkilendirilmemiş olup, perakende portföyde yer alan KOBİ kredileri %75, kurumsal portföyde yer alan KOBİ kredileri %100 risk ağırlığına tabi tutulmaktadır. “Standart Yaklaşım”da asgari sermaye yeterliliği, bağımsız derecelendirme kuruluşlarınca ülke ve şirketlere verilen derecelendirme notlarına göre hesaplanmaktadır. “Temel İçsel Derecelendirme” ve “Gelişmiş İçsel Derecelendirme” yaklaşımlarında ise sermaye yükümlülükleri bankalar tarafından verilen derecelendirme notlarına göre hesaplanmaktadır (Yüksel 2005, 14).

Kredi riskinin ölçülmesinde her ne kadar iki temel yöntemden bahsedilse de, özellikle gelişmekte olan ülke bankaları uzun bir süre standart yönetimi kullanmak durumunda kalacaklardır. Türk Bankacılık Sektörü ile ilgili olarak yapılan çalışmalar da, içsel derecelendirme yönteminin kısa süre içerisinde uygulanamayacağını göstermektedir (BDDK 2005b, 13). Zira bankaların içsel derecelendirme yaklaşımını kullanarak kredi risklerini ölçebilmeleri için en az üç yıldır Basel II’de belirtilen minimum gereklilikleri sağlayan bir derecelendirme sistemini kullanıyor olmaları gerekmektedir (TBB 2006, 11). Bu durum önümüzdeki yıllarda Türk Bankacılık Sektöründe standart yaklaşıma dayalı kredi fiyatlamasının hakim olacağını göstermektedir. Kredi fiyatlamasının standart yaklaşıma dayalı olarak gerçekleştirilecek olması, asgari sermaye yeterliliği hesaplanırken “perakende” ve “kurumsal” olmak üzere iki farklı portföyde değerlendirmeye tabi tutulacak olmaları sebebiyle KOBİ’ler açısından büyük önem arz etmektedir.

Basel II’nin KOBİ’ler ile ilgili getirdiği en önemli yeniliklerin başında, KOBİ olma şartını yeniden düzenlemiş olması gelmektedir. Basel II’de KOBİ’ler yıllık satış ciroları esas alınarak bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Yıllık satış cirosu 50 milyon Euro’dan az olan şirketler Basel-II standartlarına göre KOBİ olarak tanımlanmakta ve toplam kredi risklerine göre (nakdi ve gayrinakdi) “Perakende KOBİ” ve “Kurumsal KOBİ” olarak ikiye ayrılmaktadır. Buna göre, bir bankadaki toplam kredisi (nakdi ve gayrinakdi toplamı) 1 Milyon Euro’ya kadar olan KOBİ’ler Perakende KOBİ, 1 Milyon Euro’nun üzerinde olan KOBİ’ler ise Kurumsal KOBİ olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca, KOBİ tanımı çerçevesinde birbirlerine bağlı olan işletmeler tek bir işletme olarak

kabul edilmekte ve toplam kredi riski birlikte hesaplanmaktadır. Bu kısımda belirtilmesi gereken bir diğer nokta da, Basel II'nin perakende portföy içerisinde yer alan KOBİ'lere verilecek kredi toplamı için üst sınır şartı belirlemiş olduğudur. Komite, perakende KOBİ'lere kullanılan kredilerin toplam tutarının, perakende portföyün toplam kredi hacminin %0,2'sini aşamayacağını ifade etmektedir (BCBS 2004, 19).

Standart yaklaşımda, kurumsal portföy içerisinde değerlendirilecek olan KOBİ'lerin asgari sermaye yeterliliğinin hesaplanmasında, bağımsız derecelendirme kuruluşlarından alacakları derecelendirme notları esas alınacaktır. Perakende portföyde yer alan KOBİ'ler ise standart %75 risk ağırlığına tabi olacaklardır. Standart yöneme göre, perakende ve kurumsal portföyde yer alan KOBİ'ler için risk ağırlıkları Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. Standart Yöntemde Derecelendirme Sınıflarına Göre Risk Ağırlıkları

Derecelendirme Notu	Kurumsal Portföy Risk Ağırlığı	Perakende Portföy Risk Ağırlığı
AAA'dan AA-'ye kadar	% 20	% 75
A+'dan A-'ye kadar	% 50	
BBB+'dan BB-'ye kadar	% 100	
BB-'den düşük	% 150	
Derecelendirilmemiş	% 100	

Kaynak: BIS. 2004. International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards A Revised Framework. June.

Tablo 1'de de görülebileceği üzere, kurumsal portföy kapsamında derecelendirme notu yükseldikçe tabi olunan risk ağırlığı düşmektedir. Dolayısıyla yüksek derecelendirme notuna sahip bir KOBİ, düşük derecelendirme notuna sahip bir KOBİ'ye göre kredi için bankada daha az miktarda sermaye bulundurulmasına sebep olacak ve daha düşük maliyetle kredi kullanabilecektir. Dolayısıyla Basel II ile birlikte KOBİ'ler açısından yüksek derecelendirme notu alınabilmesi büyük önem taşımaktadır. Derecelendirme sürecinde özsermaye yeterliliğinden şeffaflığa, uluslar arası standartlara uygun bir muhasebe sisteminden yönetim kalitesine kadar pek çok faktör etkili olmaktadır. Bu faktörlerin en önemlilerinden biri de şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyum düzeyidir. Türk Bankacılık Sektörü'nde 2009 yılı itibarıyla Basel II düzenlemelerinin uygulanmaya başlaması beklenmektedir (BDDK, 2008). Dolayısıyla KOBİ'lerin örgütsel ve kurumsal yapıla-

rını Basel II düzenlemelerine göre hazırlamaları gerekmektedir. Bu noktada atılması gereken en önemli adımlardan biri de, işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının yerleştirilmesidir.

Kurumsal yönetim ile ilgili kısma geçmeden önce sermaye yükümlülüğü hesaplamalarının ikinci bileşeni olan kredi riski azaltım tekniklerine değinmek yerinde olacaktır. Zira, kredi riski azaltım teknikleri ile ilgili olarak da Basel II'nin getirdiği yeni düzenlemeler KOBİ'leri önemli ölçüde etkileyecek niteliktedir. KOBİ'lerin banka kredisi kullanırken karşı karşıya kaldıkları sorunların biri de teminat ya da garanti sağlayamamalarıdır. Basel II düzenlemelerinin uygulanmaya başlaması ile birlikte, Türkiye'de standart yaklaşıma dayalı olarak kredi fiyatlaması yapılacak olması, KOBİ'lerin teminat problemlerinin daha da büyümesine neden olacaktır. Çünkü Türkiye'de KOBİ'lerin çoğunlukla kullandıkları teminat türleri olan müşteri çek ve senetleri, şahıs, ortak veya grup kefaletleri ve ipotekler (KOSGEB 2004, 41) standart yaklaşımda risk azaltıcı unsurlar arasında yer almamaktadır. Standart yaklaşım kapsamında uygun görülen teminat türlerini ise nakit, mevduat veya mevduat sertifikası, altın, ana endeksteki hisse senetleri, yatırım fonları, belli şartları taşıyan borçlanma senetleri şeklinde örneklendirmek mümkündür (Aras 2007, 12). Dolayısıyla KOBİ'lerin düşük maliyetle kredi kullanabilmek için teminat yapılarını bu yönde değiştirmeleri gerekmektedir.

4. BASEL II, KURUMSAL YÖNETİM VE KOBİLER

Özkaynak yetersizliğinden yabancı kaynak teminine kadar finansman ile ilgili önemli problemleri bulunan KOBİ'ler, Basel II Uzlaşısı'nın bankaların kredi fiyatlama sürecinde oluşturacağı değişikliklerden önemli düzeyde etkileneceklerdir. Söz konusu etkinin olumsuz olmaması yani KOBİ kredilerini azaltıcı ya da kredilerin maliyetini yükseltici etki doğurmaması için KOBİ'lerin yüksek derecelendirme notuna sahip olması gerekmektedir. Bu süreçte başta KOBİ'ler olmak üzere tüm işletmelerde, geleneksel işletme yönetiminden kurumsal işletme yönetimine geçilmesi ve kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Günümüzde son derece önemli hale gelen kurumsal yönetim kavramı ile ilgili olarak çok sayıda kişi ve kuruluş tarafından yapılmış çeşitli tanımlamalar bulunmaktadır. Söz konusu tanımlardan bazıları şunlardır:

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)'ne göre kurumsal yönetim; bir şirketin yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer menfaat sahipleri arasındaki bir dizi ilişkiyi kapsamaktadır. Ayrıca, kurumsal yönetim şirket hedeflerinin belirlendiği bir yapıyı ortaya koymakta ve bu hedeflere nasıl ulaşılacağı ve şirket performansının nasıl denetleneceğinin yollarını da çizmektedir (OECD 2004, 11).

Millstein (1998, 27) kurumsal yönetimi, işletme yönetiminde kâr elde etme ve pay sahiplerine dağıtma amacını taşıyan geleneksel yapıların yanında, hissedarların, yöneticilerin ve çalışanlar, müşteriler, fon sağlayıcılar gibi diğer paydaşların haklarının da önemsendiği bir anlayış olarak tanımlamaktadır.

Türkiye Sanayicileri ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD) tarafından yapılan çalışmada, kurumsal yönetim kavramı ile ilgili olarak dar ve geniş anlamda olmak üzere iki farklı tanım geliştirilmiştir. Geniş anlamda kurumsal yönetim, modern yaşamda insanların bir amaca ulaşmak için oluşturduğu herhangi bir kurumun yönetiminin düzenlenmesidir. Dar anlamda ise, bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun vadede ortaklarına ekonomik değer yaratmasına imkân tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamalar şeklinde ifade edilmektedir (TÜSİAD 2002, 9).

Çok sayıda tanımlama yapılmış olmakla birlikte genel olarak kurumsal yönetim, eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri çerçevesinde işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasına, işletme ile pay sahipleri dahil tüm menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin geliştirilmesine ve tüm menfaat sahiplerinin haklarının korunmasına, işletmenin finansal tablolarının şeffaflığının ve güvenilirliğinin artırılmasına olanak sağlayan bir yönetim anlayışıdır.

1990'lı yıllardan itibaren uluslar arası ekonomilerde meydana gelen durgunluk ve ekonominin temel yapıtaşlarını oluşturan şirketlerin iyi yönetilemediği gerçeği kurumsal yönetime duyulan ilgiyi arttırmıştır. Özellikle 20. yüzyılın son çeyreğinde ABD'de Enron, Arthur Andersen, WorldCom, Global Crossing, Avustralya'da HIH-Insurance, Almanya'da Comroad, Babcock-Borsing, Kirch, EM TV, İtalya'da Parmalat, Kore'de SK-Group, Hollanda'da Royal Ahold, İngiltere'de Equitable Life, Independent Insurance isimli şirketlerde ortaya çıkan skandallar ve kurumsal başarısızlıklar söz konusu hü-

kümetleri ve diğer dünya devletlerini acilen önlemler almaya yönlendirmiştir (Fahy, Roche and Weiner 2005, 175). Kısa bir dönem içerisinde gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ekonomilerde kurumsal yönetime doğru bir eğilim gerçekleşmiş ve yeni düzenlemeler yürürlüğe koyulmaya başlanmıştır.

1990'lı yıllardan itibaren kurumsal yönetime artan ilgiyi sadece uluslar arası finansal krizlere ve yaşanan şirket skandallarına bağlamak doğru değildir. Zira, tüm dünyada özel sektörün artan rolü, ülke ekonomilerinin birbirlerine olan ekonomik bağılıklarının artması, şirket hissedarlarının işletme yönetimindeki etkinliklerinin azalması, işletmelerin içinde bulunduğu yeni rekabet koşullarına ayak uydurma zorunluluğu, artan uluslar arası sermaye hareketleri ve finansal piyasalarda yaşanan gelişmeler kurumsal yönetimin bu denli ilgi odağı olmasında önemli rol oynamaktadır (Claessens 2003, 6-7).

Yaşanan tüm bu gelişmeler ışığında Dünya Bankası ve OECD'nin de içinde yer aldığı uluslar arası kuruluşlar kurumsal yönetim adı altında şirketlerin daha iyi yönetilmelerine yönelik çalışmalar yapmaya başlamışlar ve dünya çapında tüm şirketlerin uygulayabilecekleri ilkeler geliştirmeye yönelmişlerdir. Yapılan çalışmalar neticesinde 1999 yılında içerisinde Türkiye'nin de yer aldığı 29 OECD üyesi ülke tarafından "OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri" benimsenmiş ve yayınlanmıştır. 2002 yılında OECD Konsey Toplantısı ile OECD üyesi ülkelerdeki gelişmeler gözden geçirilmesine ve ilkelerin kurumsal yönetimdeki gelişmeler ışığında değerlendirilmesine karar verilmiştir. Nitekim söz konusu ilkeler her bir ülkenin ve bölgenin kendine özgü şartlarına uyarlanabilen bağlayıcı olmayan standartlar ve uygulamalar ile bunların ne şekilde uygulanacağına dair bir kılavuz niteliğinde olan ve sürekli gelişen bir araç olarak kabul edilmektedir (OECD 2004, 4). Yapılan çalışmalar neticesinde güncellenen ilkeler OECD tarafından altı başlık altında³ yeniden yayınlanmıştır. Dünyada kurumsal yönetim alanında yapılan çalışmalar bütün hızı ile devam etmekte hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde mevcut düzenlemeler gözden geçirilmekte ve kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde yeniden şekillendirilmektedir. Örneğin 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde ülkedeki kurumsal yönetim uygulamalarını iyileştirmek amacıyla Sarbanes-Oxley Yasası yürürlüğe koyulmuş-

3. Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Tesisi, Hissedarların Hakları ve Temel Sahiplik İşlevleri, Hissedarların Adil Muamele Görmesi, Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü, Kamuya Duyuru Yapma ve Şeffaflık, Yönetim Kurulunun Sorumlulukları.

tur. Keza Almanya kurumsal yönetim ilkeleri rehberinde yer alan önerilerini yasalastırmiş, Japonya şirketler hukukunu gözden geçirerek iyileştirmiş, Rusya kurumsal yönetim düzenlemelerini açıklamıştır. Türkiye’de de dünyadaki uygulamalara paralel olarak çeşitli ülkelerin kurumsal yönetim ile ilgili düzenlemeleri, OECD tarafından yayınlanan ilkeler ve Türkiye’nin kendine özgü koşulları göz önünde bulundurularak oluşturulan kurumsal yönetim ilkeleri Temmuz 2003 tarihinde yayınlanmıştır (SPK 2005, 3-4). Daha sonra ilkeler revize edilerek Şubat 2005’te pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri, yönetim kurulu olmak üzere dört başlık altında tekrar yayınlanmıştır.

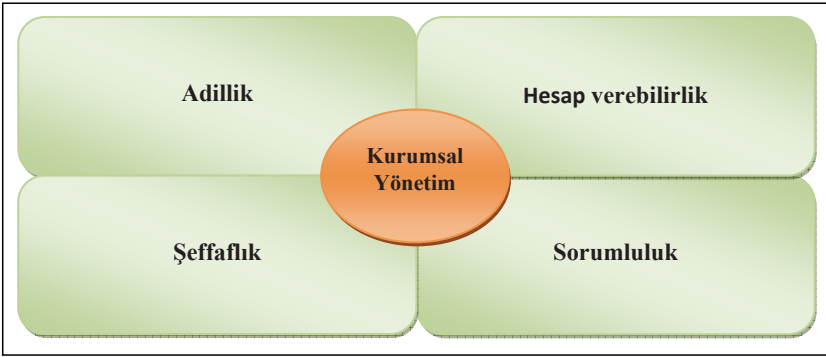
İlkelerin ilk bölümünde, pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkına, genel kurula katılım ve oy hakkına, kar payı alma hakkına ve azınlık haklarına ayrıntılı olarak değinilmekte ve pay sahiplerinin eşit işleme tabi olmaları hususuna yer verilmektedir. İkinci bölümde kamunun aydınlatılması ve şeffaflık kavramları ile ilgili hususlar yer almaktadır. Bu bağlamda, şirketlerin pay sahiplerine yönelik olarak bilgilendirme politikası oluşturmalarına ve bu politikaya bağlı kalarak kamuyu aydınlatmalarına yönelik ilkeler yer almaktadır. Üçüncü bölümde yer alan ilkelerle çalışanlar, müşteriler, alacaklılar, sendikalar, tedarikçiler, devlet, potansiyel yatırımcılar gibi menfaat sahiplerinin hakları ile şirket arasındaki ilişkilerin düzenlenmesi amaçlanmaktadır. Dördüncü bölümde ise, yönetim kurulunun oluşumu, görev ve sorumlulukları, faaliyetleri, yönetim kuruluna sağlanan mali haklar ve yönetim kurulunun faaliyetlerinde yardımcı olmak üzere kurulacak komitelerle ilgili ilkeler yer almaktadır (SPK 2005, 5-6).

SPK tarafından yayınlanan ilkeler, öncelikle halka açık şirketler için hazırlanmıştır. Bununla birlikte, halka açık olmayan şirketlerde de uygulanabileceği belirtilmektedir. Ayrıca ilkelerin uygulanıp uygulanmaması isteğe bağlı bırakılmıştır. Ancak, ilkelerin uygulanıp uygulanmama durumunun kamuya açıklanması gerekmektedir. Yani, ilkelerde “uygula, uygulamıyorsan açıkla” anlayışı benimsenmiştir.

Kurumsal yönetim ilkeleri, şirketlerin sağlıklı bir kurumsal yönetim yapısı oluşturmalarına yönelik bir dizi standartları ve yol gösterici nitelikte düzenlemeleri içermektedir (TKYD 2005, 9). Kurumsal yönetim alanında dünyada yapılmış ve yapılmakta olan pek çok çalışmada her ülkenin kendine özgü koşulları olduğuna ve dolayısıyla tüm dünya için geçerli bir kurum-

sal yönetim modelinin oluşturulamayacağına vurgu yapılmaktadır. Ancak her ne kadar evrensel bir kurumsal yönetim modelinden bahsedilemese de, kurumsal yönetimin evrensel kabul ve geçerliliği olan ana ilkelerinden bahsetmek mümkündür. Bunlar, adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluktur.

Şekil 2. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri



Kaynak: STONE A., K. HURLEY and R.S. KHEMANI. 1998. The Business Environment and Corporate Governance: Strengthening Incentives for Private Sector Performance. Business Environment Group. Private Sector Development Department. The World Bank Group.

Kurumsal yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesinin hem ülke bazında hem de şirketler bazında önemli katkıları bulunmaktadır. Kayıt dışı ekonominin azaltılması, sermayenin yurt dışına kaçmasının önlenmesi, yabancı sermaye yatırımlarının artması, ekonominin rekabet gücünün artması, sermaye piyasalarının derinleşmesi, krizlerin etkilerinin azaltılması, yolsuzluğun önlenmesi, kaynakların daha etkin bir şekilde dağılması, yüksek refahın sağlanması ve sürdürülmesi kurumsal yönetim ilkelerine uyumun ülke bazında yapacağı katkılardan bazılarıdır (SPK 2005, 2). Finansman imkânlarının artması ve sermaye maliyetinin düşmesi, likidite düzeyinin artması, finansal krizlerin etkilerinin daha az hissedilmesi, şirketin değerinin artması, keyfi yönetim uygulamaların ortadan kaldırılması, şirket içi diyalogların gelişmesi, istikrarın artması, şirketin rekabet gücünün ve karlılığının artması ise kurumsal yönetim ilkelerine uyumun şirketlere yapacağı katkılar arasında sayılabilir (TKYD 2005, 9). Konu ile ilgili yapılan çok sayıda araştırma kurumsal yönetim kültürüne sahip şirketlerin daha yüksek finansal performans ortaya koyduğunu, dış finansman kaynaklarından daha fazla yararlanma olanağına sahip olduğunu göstermektedir.

Türkiye’de kurumsal yönetim ile ilgili olarak yapılan çalışmalar kısa bir geçmişe sahiptir. Ayrıca, her ne kadar SPK tarafından kurumsal yönetim ilkelere yayınlanmış, İMKB Kurumsal Yönetim Endeksini oluşturmuş, SPK Kurumsal Yönetim Uyum Raporu zorunluluğu getirmiş olsa da Türkiye’de kurumsal yönetim uygulamaları oldukça yetersiz düzeydedir. Zira McKinsey tarafından kurumsal yönetimle ilgili olarak Güney Kore, Malezya, Tayvan, Hindistan, Meksika ve Türkiye’deki 188 işletme üzerinde yapılan araştırmada, yönetim kurulları, yatırımcı hakları ve şeffaflık konularında Güney Kore ve Malezya işletmeleri ilk sıralarda yer alırken, Türk işletmeleri en son sıralarda yer almışlardır (Newell and Wilson 2002). Bunun yanı sıra, İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde⁴ Aralık 2008 itibarıyla kurumsal derecelendirme notu alıp işlem gören sadece 12 şirket bulunmaktadır. Halka açık olmayan işletmeler açısından bakılacak olursa, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği verilerine göre, kurumsal yönetim derecelendirme notu almış halka açık olmayan yalnızca iki şirket bulunmaktadır.

Türkiye’de şirketlerin %99’unu KOBİ’ler, %95’ini de aile şirketleri oluşturmaktadır (Alayoğlu 2003, 13). Şirketlerin çok büyük bir bölümünün hukuki yapılarının ferdi mülkiyet ve limited şirket şeklinde olması da bunu doğrular niteliktedir (Bkz. Tablo 2).

Tablo 2. Türkiye’deki Şirketlerin Hukuki Yapılarına Göre Dağılımı

Hukuki Yapı	Toplam İçindeki Pay (%)
Ferdi Mülkiyet	% 80,6
Limited Şirket	% 13,6
Anonim Şirket	% 2
Adi Ortaklık	% 1,7
Kooperatif	% 0,8
Kolektif Şirket	% 0,2
Diğer	% 1,1

Kaynak: KOSGEB. 2005. 2002 Yılı Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı-İmalat Sanayi Değerlendirmesi. Ankara.

Gerek Türkiye’de gerekse dünyada, aile şirketlerinin ortalama ömürlerinin 25-30 yıl arasında değiştiği, şirketlerin üçte birinden biraz fazlasının ikinci kuşağa devredebildiği ve ikinci kuşağa devreden şirketlerin de ancak yarısının (toplamın %15-20’si) üçüncü kuşağa ulaşabildiği görülmektedir (Ala-

4. Kurumsal yönetim derecelendirme notu 10 üzerinden en az 6 olan 5 şirketin Borsa’ya bildirilmesi-ne bağlı olarak; İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi’nin (XKURY) hesaplanmasına, başlangıç değeri olarak 29.08.2007= 48.082,17 dikkate alınmak suretiyle 31.08.2007 tarihinde başlanmıştır.

yoğlu 2003, 29). Aile Şirketlerinin baŐarsızlık nedenlerinin başında ise kurumsallaŐamama gelmektedir. Günümüzün küreselleşen dünyasında diğer tüm faydaları yanı sıra Őletmelerin sadece varlıklarını sürdürrebilmeleri ve kurumlarını gelecek nesillere aktarabilmeleri için bile kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Ayrıca, Basel II Uzlaşısı'nın Türkiye'de uygulanmaya başlaması ile birlikte, söz konusu husus KOBİ'ler başta olmak üzere tüm Őletmeler açısından çok daha önemli hale gelecektir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Basel II Uzlaşısı, bankalar ile kredi ilişkisi içinde olan KOBİ'ler için önemli düzenlemeler getirmektedir. Basel II'nin KOBİ'leri etkileyeceği iki temel nokta bulunmaktadır. Bunlardan biri kullanılan kredi miktarı, diğeri ise kredinin maliyeti ile ilgilidir. Basel II Uzlaşısı'nın bankaların kredi fiyatlama süreçlerinde oluşturacağı değişikliklerin, zaten fon temini konusunda ciddi problemleri bulunan KOBİ'ler üzerinde olumsuz etki yaratmaması yani KOBİ kredilerini azaltıcı ya da kredilerin maliyetini arttırıcı etki doğurmaması için KOBİ'lerin yüksek derecelendirme notuna sahip olması gerekmektedir. Dolayısıyla, Basel II ile birlikte KOBİ'ler başta olmak üzere tüm Őletmelerde adillik, hesap verebilirlik, Şeffaflık ve sorumluluk gibi temel kurumsal yönetim ilkelerine uyum ve kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesi hayati önem kazanmaktadır.

Gelişmekte olan pek çok ülkede KOBİ'lerin kurumsal yönetim ilkelerine uyum göstermedikleri görülmektedir. Türkiye'de de durum diğer gelişmekte olan ülkelerden pek farklı değildir. Zira KOBİ'lerin kurumsallaşma seviyesi oldukça düşük düzeydedir. Hatta Türkiye'ye ilişkin yapılan pek çok araştırmada, kurumsal yönetim uygulamalarının halka açık Şirketlerde dahi oldukça yetersiz olduğu tespit edilmiştir.

Aksoy ve BozmuŐ (2008, 68) tarafından KOBİ'lere ilişkin yapılan bir araştırmada, yöneticilerin eğitim seviyelerinin çok düşük olduğu, çok büyük bölümünün sahipleri tarafından yönetildiği, genellikle sermaye miktarının 50 milyon YTL'nin ve çalışan sayısının 50 kişinin altında olduğu, çok az bir bölümünün ürettiklerini ihraç edebildiği, yine küçük bir kesimin bir kalite belgesine (TSE, ISO9000 gibi) ve kurumsal bir web sayfasına sahip olduğu tespit edilmiştir. Bunlar yanı sıra çoğunun geleceğe ilişkin yeni yatırım planlarının bulunmadığı ve çoğunlukla Őletme sermayesi yetersizliği nede-

niyle kredi kullandıkları görülmektedir. KOBİ'lere ilişkin tespit edilen bu bilgiler yanı sıra, Türkiye'deki yaygın kültürel yapı başka bir ifadeyle "ben her şeyi bilirim", "küçük olsun ama benim olsun" gibi anlayışlar da göz önüne alındığında KOBİ'lerde kurumsal yönetim kültürünün yerleşmesinin oldukça zor olacağını ve zaman alacağını söylemek mümkündür.

KOBİ'lerin varlıklarını koruyabilmeleri, kurumlarını gelecek nesillere taşıyabilmeleri, kişilere bağımlı olmaktan uzak bir yapıya sahip olmaları ve küreselleşen dünyada yerel kalmamaları için her ne kadar zor ve zaman alıcı görünse de bir an önce kurumsallaşma çalışmalarına başlamaları ve kurumsal yönetim anlayışına dayalı bir örgüt yapısı oluşturmaları gerekmektedir. Basel II Uzlaşısı'nın yakın gelecekte Türkiye'de uygulanmaya başlanacak olmasının da, bunun için zoraki bir itici güç olacağını söylemek mümkündür. Dolayısıyla KOBİ'lerin konu ile ilgili farkındalıklarının artırılması ve eğitilmeleri büyük önem taşımaktadır. Kurumsallaşma sürecinde, KOBİ'lerin de kayıt dışı faaliyetlerini kayıt altına almaları, etkin ve güvenilir bir muhasebe sistemi kurmaları, finansal tablolarını uluslar arası muhasebe standartlarına uyumlu olarak düzenlemeleri, iç kontrol sistemi kurmaları ve iç denetimin etkinliğini arttırmaları, yönetimde profesyonel yöneticilere yer vermeleri, şirket içi iletişimi geliştirmeleri ve uzun vadeli stratejik planlar yapmaları gerekmektedir. Bunlar yanı sıra, şirket sahipleri kendilerini geliştirmeli, eğitime önem vermeli ve şirketlerine vizyon kazandıracak faaliyetlerde bulunmalıdırlar.

KAYNAKÇA

- Aksoy, T. 2005. "Basel I-II Sermaye Uzlaşıları Işığında Bilanço Varlıklarında Risk-Bazlı Ağırlıklandırma ve Risk-Odaklı Kredi Fiyatlamasının Çok Yönlü Etkilerine Yönelik Bir İnceleme" Üçüncü Sektör Kooperatifçilik Sayı:150 s.31-51.
- Aksoy T. ve S. Bozkuş. 2005. "The Major Effects of Basel II To Small And Mid-Sized Enterprises: An Empirical Work On Companies Quoted To KOSGEB" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt:10. Sayı:2. Haziran. s.55-78.
- Alayoğlu, N. 2003. Aile Şirketlerinde Yönetim ve Kurumsallaşma. Müsiad Yayınları: 2. İstanbul. Kasım.
- Aras, G. 2007. Basel II Sürecinde KOBİ'ler İçin Yol Haritası, Deloitte.
- BCBS. 2004. International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards: a Revised Framework. Bank for International Settlements, June.
- BDDK. 2005a. 10 Soruda Yeni Basel Sermaye Uzlaşısı (Basel-II). Ocak.
- BDDK. 2005b. Türk Bankacılık Sistemi Basel II 2. Anket Çalışması Sonuçları. Ankara, Aralık.

- BDDK, 25.06.2008 tarihli Basel-II Uygulamasının Ertelenmesine İlişkin Basın Açıklaması
- BIS. 1988. International Convergence Of Capital Measurement and Capital Standards. July. Basle.
- BIS. 1996. Overview of the Amendment to the Capital Accord to Incorporate Market Risk. January.
- BIS. 2004. International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards A Revised Framework. June.
- BIS. 2007. History of the Basel Committee and its Membership. January.
- Claessens, S. 2003. Corporate Governance and Development. Global Corporate Governance Forum Focus 1. The World Bank.
- Fahy, M., Roche J and Weiner, A. 2005. Beyond Governance: creating corporate value through performance, conformance and responsibility, Chichester: Wiley.
- KOSGEB. 2004. KOSGEB Saha Araştırma Çalışması Ön Değerlendirme Raporu. Ankara, Aralık.
- KOSGEB. 2005. 2002 Yılı Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı-İmalat Sanayi Değerlendirmesi. Ankara. Şubat.
- Millstein, I.M. vd. 1998. Corporate Governance: Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets, A Report to the OECD by the Business Sector Advisory Group on Corporate Governance.
- Newell R. and G. Wilson. 2002. "Corporate governance: A premium for good governance" The McKinsey Quarterly. Number 3. August
- OECD. 2004. OECD Principles of Corporate Governance, Paris.
- SPK. 2005. Kurumsal Yönetim İlkeleri. Ankara.
- STONE A., K. HURLEY and R.S. KHEMANI. 1998. The Business Environment and Corporate Governance: Strengthening Incentives for Private Sector Performance. Business Environment Group. Private Sector Development Department. The Worldbank Group.
- TBB. 2004. Risk Yönetimi ve Basel II'nin KOBİ'lere Etkileri, Yayın No: 228
- TBB. 2006. Basel II'nin KOBİ'lere Etkileri. Basel II ve KOBİ'ler Çalışma Grubu. Bankacılar Dergisi, Sayı 58.
- TKYD. 2005. Türkiye Kurumsal Yönetim Haritası.
http://www.tkyd.org/files/downloads/arastirma_raporu.pdf
- TÜİK. 2002. Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı 2002.
http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?tb_id=28&ust_id=9
- TÜSİAD. 2002. Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi. İstanbul.
- Yüksel, A. 2005. Basel-II'nin KOBİ kredilerine Muhtemel Etkileri. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Araştırma Raporları: 2005/4. Ankara. Ağustos.

ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME FAALİYETLERİ İLE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER

Kaan Memişoğlu*

ÖZET

Ülkemizde, araştırma – geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerinin teşvik edilmesi amacıyla 12 Mart 2008 tarihinde yayımlanan “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” ve bu Kanun kapsamında yürürlüğe giren yönetmelik ve tebliğlerin vergi ile ilgili bölümleri makalemizin konusunu oluşturmaktadır. Yürürlüğe giren mevzuat, Ar-Ge faaliyetlerine birçok vergisel avantaj sağlamakla birlikte uygulaması açısından zorluklara konu olacak gibi görünmektedir. Çalışmamızda, ilgili mevzuatın sağladığı vergisel avantajlar açıklanmakla birlikte bu konunun uygulanması hususunda görüş ve eleştirilerimiz de yer almaktadır.

ABSTRACT

The article covers the tax incentives regulated in the “Code On Supporting Research and Development Operations”- launched on March 12,2008-,guides and declarations about this Code that aims to promote the research and development (R&D) operations nation-wide. As the relevant regulations provide various tax incentives on R&D operations, they have some difficulties to be held in practice. This study both reveales the tax issues that are mentioned in the new Code and states our views and critics on the application of this Code.

1. Giriş

Genel olarak serbest piyasa ekonomisinin uygulandığı ve dolayısıyla rekabet koşullarının her geçen gün arttığı dünyada, ülke ekonomilerinin kalkınması, katma değeri yüksek ürün ve hizmetlerin üretilmesi ile mümkün olmaktadır. Yaşadığımız çağın bilişim çağı olduğu göz önünde bulundurulursa, araştırma ve geliştirmeye yönelik faaliyetlerin hem işletmeler açısından hem de makro anlamda ülkeler açısından önemi tartışılmazdır. Araştırmaya yatırım yapıp katma değeri yüksek hizmet ve ürünler sunan ve araştır-

* Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Doktora Öğrencisi, SMMM.

macılığını sürekli hale getirip gelişimci rol üstlenen işletmelerin ayakta kalacağı ve varlıklarını sürdürebilecekleri göz önünde tutulursa, uluslararası rekabette de ülkelerin varlıklarını sürdürebilme olasılıkları bünyelerinde barındırdıkları bu tür şirketlerin sayısı ile doğru orantılı olacaktır. Bu nedenle kamu otoriteleri, araştırmacı ve gelişime açık işletmelerin önündeki engelleri kaldırıp, çeşitli regülasyonlar ile bu yapılara avantajlar sağlamak ve onların gelişimine katkıda bulunmaktadırlar.

Ülkemiz de günümüz global dünyasının bir parçası olarak bu rekabette yerini almaktadır. Dünyadaki diğer ülkelerin kendi bünyelerindeki işletmelere sağladığı avantajlar göz önünde bulundurulduğunda, ülkemizde de araştırma ve geliştirme faaliyetlerine verilen önem gün geçtikçe artmaktadır. Araştırma ve geliştirme harcamalarının Gayrı Safi Milli Hasıla içindeki payı her geçen yıl yükseliş içindedir. Bu süreç içerisinde, devletin özel sektör ve üniversitelere, yeni girişimcilere, araştırmacılara, fikir sahibi beyinlere sağladığı avantaj ve kolaylıklar da çeşitlenmekte ve bu çerçevedeki teşvikler de global boyutta rekabetin önünü açacak şekilde düzenlenmektedir.

Çalışmamızda, ülkemizde araştırma ve geliştirme faaliyetlerine verilen destekler çerçevesinde düzenlenmiş ve yürürlüğe konmuş olan 5746 Sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" ve bu Kanuna bağlı yayımlanan vergisel düzenlemeler ele alınmıştır. Araştırma ve geliştirme faaliyetlerine sağlanan vergisel avantajlar üç grupta incelenmiştir: Ar-Ge İndirimi, gelir vergisi stopaj desteği, damga vergisi istisnası.

2. 5746 Sayılı Kanunla Sağlanan Teşvikler

5746 Sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun", 12 Mart 2008 tarihli ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanunun amacı, Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge'ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektir.

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun;

- Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından 3624 sayılı Kanuna göre oluşturulan Teknoloji merkezlerine (teknoloji merkezi işletmeleri),
- Türkiye'deki Ar-Ge merkezlerine,
- Ar-Ge projelerine,
- Rekabet öncesi işbirliği projelerine,
- Teknogirişim sermayesine, ilişkin destek ve teşvikleri kapsamaktadır.

5746 sayılı Kanunun kapsamını belirleyen ve yukarıda maddeler halinde yer alan kavramların tanımları aşağıda yer almaktadır.

Teknoloji Yenilik ve Geliştirme Merkezleri, 24.04.2005 tarihli ve 25795 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Kosgeb Destekleri Yönetmeliği"nde tanımlanmıştır. Yönetmeliğe göre teknoloji geliştirme merkezi, yeni bir ürün ve üretim teknolojilerini geliştiren işletmelerin araştırma ve geliştirmelerini sağlamak ve bu çerçevede destek vermek amacıyla KOSGEB; üniversiteler ve odalar ile yapılan işbirliği ile kurulan, işletmelere işlik tahsis edilerek KOSGEB tarafından işletilen merkezlerdir. Yine aynı yönetmelikte teknoloji yenilik merkezleri ise yeni bir ürün veya üretim teknolojisi geliştiren işletmelere teknoloji araştırma ve geliştirme desteği vermek amacıyla KOSGEB ve üniversitelerin yanısıra odalar, teknoloji geliştirme bölgesi kurucu ve işleticisi anonim şirketleri arasında işbirliği ve destekleme şartlarını düzenleyen protokoller ile oluşturulan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yerleşik ve işletmeciliği KOSGEB dışındaki kuruluşlarca yapılan merkezlerdir şeklinde tanımlanmıştır.

Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri 5746 sayılı Kanuna göre; dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dâhil, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurt içinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri ifade etmektedir.

Ar-Ge projesi de 5746 sayılı Kanunda; amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak ayrı ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikrî mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan proje şeklinde tanımlanmıştır.

Rekabet öncesi işbirliği projesi, birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağ-

lamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan işbirliği anlaşması kapsamında, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projeleri ifade etmektedir.

Yine aynı Kanunda teknogirişim sermayesi ise örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok 5 yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğidir şeklinde tanımlanmıştır.

5746 sayılı Kanunun yukarıdaki kapsam çerçevesinde sağlanan destek ve teşvikleri ise şu başlıklar altında toplamak mümkündür:

- Ar –ge İndirimi
- Gelir Vergisi Stopajı Teşviki
- Damga Vergisi İstisnası
- Sigorta Primi Desteği
- Teknogirişim Sermayesi Desteği
- Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerinde Sağlanan Teşvikler.

Çalışmamızda, bu teşviklerden yalnızca vergisel teşvikler olan Ar-Ge indirimi, gelir vergisi stopajı teşviki, damga vergisi istisnası yer almaktadır.

5746 sayılı Kanun çerçevesinde sağlanan vergisel teşvikler ile ilgili özet tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 1 – Ar-Ge Faaliyetleri İle Sağlanan Vergisel Teşvikler

Sağlanan Vergisel Teşvik	Teşvikten Yararlanacaklar	Teşvikten Hangi Oranda Yararlanacak	Diğer Bilgiler
Ar-Ge İndirimi	<ul style="list-style-type: none"> - Teknoloji Merkezi İşletmeleri - Ar-Ge merkezleri - Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri - Rekabet öncesi işbirliği projeleri - Teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan mükellefler 	<ul style="list-style-type: none"> - Ar-Ge ve yenilik harcamalarının %100'ü ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır (2008 – 2023 yılları). - 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge Merkezlerinde, Ar-Ge harcamaları tutarının bir önceki yıla göre artışının yarısı ayrıca (%100 indirim ilave olarak) indirim konusu yapılır. 	<ul style="list-style-type: none"> - Uygulama, 2008 hesap yılının 2. geçici vergilendirme döneminden itibaren geçerlidir. - İlgili hesap döneminde kazancın yetersiz olması durumunda ticari kazançtan indirilemeyen tutar sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen bu tutarlar her yıl Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. - Ar-Ge harcamaları aktifleştirilmek ve amortisman yoluyla itfa edilmek suretiyle muhasebeleştirilir (Kanunda belirtilen özel durumlarda gider yazılabilir).
Gelir Vergisi Stopaj Teşviki	<ul style="list-style-type: none"> - Ar-Ge İndiriminden yararlanacaklar bölümünde sayılan projelerde çalışan; - Ar-Ge personeli (araştırmacı ve teknisyenler) - Destek personeli. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ar-Ge faaliyetlerindeki çalışmaları karşılığı elde ücretlerin vergiye tabi ücret matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin; - Doktoralı personel için %90, - Doktoralı olmayan personel için %80'i gelir vergisinden istisnadır. 	<ul style="list-style-type: none"> - İstisnadan yararlanacak destek personeli sayısı, tam zamanlı çalışan Ar-Ge personeli sayısının %10' unu aşamaz. - Ar-Ge personeli bu istisnadan, fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranında yararlanır. - Kamu personeli bu istisnadan yararlanamaz.
Damga Vergisi İstisnası	<ul style="list-style-type: none"> - Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili düzenlenen tüm kağıtlar 	<ul style="list-style-type: none"> - Kağıtların tamamı damga vergisinden istisnadır. 	<ul style="list-style-type: none"> - Uygulamanın gerçekleştirilmesi için Ar-Ge faaliyetini akredite eden kuruluşlardan, ilgili kağıtların bu Kanun kapsamında olduğuna dair onaylı liste alınması gereklidir.

Kaynak : Şenlik, Ergun, "Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi", Lebib Yalçın M ezuat Dergisi, Mayıs 2008, sayı 53, s.169-170

2.1. 5746 Sayılı Kanun Çerçevesinde Ar –ge İndirimi

Ar-Ge indirimi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde ve Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinde düzenlenen bir uygulamadır. Ayrıca 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Ar-Ge İndirim oranı %40'tan %100' e çıkarılmıştır. 5746 sayılı Kanuna göre mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü ¹ 31.12.2023 tarihine kadar ticari kazancın tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir.² Bunun yanı sıra 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı da ayrıca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap dönemlerinde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.³

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere büyük çaplı ve çok sayıda Ar-Ge personeli istihdam eden ve Türkiye'de faaliyette bulunan kuruluşlara yönelik Ar-Ge indirimi teşviki (500 personel ve üzerinde çalışanlar) küçük çaplılara (500 personelin altındaki kuruluşlara) göre daha fazladır. Bu ilave, Ar-Ge indirimi teşviki daha çok uluslararası alanda boy gösteren ve ülkemizde yatırımı amaçlayan dev kartellerin ülkemizi Ar-Ge üssü yapmaları ve çok sayıda nitelikli personeli daha az maliyetle (kurumlar vergisi matrahının azalması suretiyle) istihdam etmeleri ya da Türkiye menşeli büyük ölçekli işletmelerin (Arçelik, Vestel vb.) Ar-Ge faaliyetlerine ek destek sağlamasına yarayacaktır.

Ar-Ge İndirimine ilişkin detaylı açıklamalar ise 31 Temmuz 2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği"nin 8. ve 9. maddelerinde yapılmıştır. Yönetmeliğe göre Ar-Ge İndirimine konu edilecek harcamalar (Ar-Ge harcamaları) 6 ana başlıkta toplanabilir:

- İlk Madde ve Malzeme Giderleri : Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre amortisman tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmamış

1. Kanunun yürürlüğe giriş tarihi 01.04.2008 tarihidir.

2. 5746 sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun", madde

3. İlgili yönetmelik, 7. madde.

olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stoklar hesabında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stoklar hesabından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekmektedir.

- **Personel Giderleri :** Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır. Kısmi çalışma hâlinde, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınır.

- **Genel Giderler :** Münhasıran Ar-Ge merkezlerinin elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar. Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Ancak, büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilmez. Bu giderlerin, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge merkezinde fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.

- **Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler :** Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir. Bu şekilde alınan danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımlarına ilişkin harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının %20'sini geçemez.

- **Vergi, Resim ve Harçlar :** Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olan ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

- Amortisman ve Tükenme Payları : Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortisman tabii iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur. Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır.

Finansman Giderlerinin ise Ar-Ge İndiriminden 5746 sayılı Kanun çerçevesinde yararlanması mümkün değildir. Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderlerini ifade eden “finansman giderleri”, “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği”nde Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar arasında gösterilmemiştir.⁴ Ancak Vergi Usul Kanunu’nun değerlendirme hükümleri uyarınca iktisap edilen varlığın maliyetine dahil edilmesi gereken/dahil edilebilen finansman giderleri, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar arasında yer alabilir.

Örneğin yürütülecek olan araştırma – geliştirme faaliyetleri çerçevesinde yapılacak bir makine alımında, bu makinenin banka kredisine alındığını varsayalım. Banka kredisine ilişkin faiz giderlerinin, makinenin iktisap edildiği hesap döneminde isabet eden kısmının makinenin maliyetine dahil edilmesi zorunludur.⁵ İzleyen dönemlerde ise yüklenen faizlerin gider yazılması ya da ilgili varlığın maliyetine eklenmesi keyfiyeti mükelleflere bırakılmıştır. Bu çerçevede makinenin maliyetine eklenen finansman (faiz) giderleri Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar arasında yer almış olacaktır.

Yukarıda sınıflandırması yapılan harcamaların Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilip Ar-Ge indirimine konu olabilmesi için gerekli şartlar ise 5746 sayılı Kanun’da belirtilmiştir. Kanuna göre aşağıdaki şartların en az birinin varlığı halinde yukarıda tasnifi yapılan harcamalar Ar-Ge İndirimine konu edilebilir:

- Ar-Ge ve yenilik projelerinin teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenmesi,
- Ar-Ge ve yenilik harcamalarının rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknoloji sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilmesi.

4. Vergi Usul Kanunu, 163 sıra nolu tebliğ.

5. Ar-Ge Merkezi olarak kabul için gerekli şartlar ilgili yönetmelikte belirtilmiştir. Temel olarak Ar-Ge Merkezi sayılabilmek için Ar-Ge Merkezlerinin ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş tek bir yerleşke ve fiziki mekan içinde yer alması, en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi, Ar-Ge Merkezi başvurusunda bulunan şirketin gerekli altyapıya sahip olması gerekmektedir. Yönetmelikteki koşulları sağlayan şirketlere, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Komisyonu’nun olumlu raporu çerçevesinde “Ar-Ge Merkezi Belgesi” verilir.

Örneğin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından akredite edilmiş bir Ar-Ge Merkezinde⁶ yürütülen projeler, Tübitak'tan Ar-Ge proje desteği almış projeler, Teknoloji Geliştirme Merkezi'nde faaliyette bulunan bir işletmenin KOSGEB tarafından kabul edilen Ar-Ge projesi kapsamında yapmış olduğu harcamalar ya da uluslararası bir fon (örn. Avrupa Birliği Çerçeve Programı) tarafından desteklenen bir Ar-Ge projesi çerçevesinde gerçekleşen harcamalar Ar-Ge indirimine konu edilebilir.

Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilme esasları 31 Temmuz 2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği"nde açıklanmıştır. Yönetmeliğe göre iktisadi kıymet oluşmasına (gayrimaddi hakka) yönelik yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamı aktifleştirilmek durumundadır. Temel prensip ilgili harcamaları aktifleştirmek ve amortisman yoluyla itfa etmektir. Ancak aktifleştirilmesi sırasında, projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkan kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması durumunda, mükellefin Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirdiği tutarların ilgili dönemde gider yazılması mümkün olacaktır. Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi ya da doğrudan gider yazılması dönem karını direk etkileyen bir unsur olduğundan muhasebeleştirme tekniğine dikkat edilmelidir. Ancak Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilmesinin aktifleştirme ya da dönem gideri yazılması ile bir ilgisi yoktur. İster aktifleştirilsin ister dönem gideri yazılsın, Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indirimine konu edilebilecektir. Bunun yanında mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmelerin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

Yönetmeliğe göre Ar-Ge İndirimi uygulamasında, henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, Ar-Ge projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek olup devreden kurumda yapılan Ar-Ge harcamaları için indirimden yararlanılması söz konusu değildir. Projenin devri için ayrıca bir bedel ödenmişse, bu bedel Ar-Ge İndirimine konu edilemez. Tamamlanmış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda ise Ar-Ge projesini devralan kurumun Ar-Ge indiriminden yararlanması söz konusu değildir.

6. Ar-Ge Merkezi olarak kabul için gerekli şartlar ilgili yönetmelikte belirtilmiştir. Temel olarak Ar-Ge Merkezi sayılabilmek için Ar-Ge Merkezlerinin ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş tek bir yerleşke ve fiziki mekan içinde yer alması, en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi, Ar-Ge Merkezi başvurusunda bulunan şirketin gerekli altyapıya sahip olması gerekmektedir. Yönetmelikteki koşulları sağlayan şirketlere, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Komisyonu'nun olumlu raporu çerçevesinde "Ar-Ge Merkezi Belgesi" verilir.

Bir diğer önemli husus da, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan desteklerin nasıl muhasebeleştirileceği konusudur. Yönetmeliğe göre alınan geri dönüşsüz (hibe) destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fonda yer alan tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz. Bu fonun elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır. Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar, yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortismanı tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları geri dönüşlü (hibe olmayan) destekler bu kapsamda değerlendirilmez.

Ancak yönetmeliğin bu maddesinin (8. madde, 10. bend) uygulamada bazı sakıncalar doğuracağı bir gerçektir. Örneğin bir kamu kuruluşu olan Tübitak'ın verdiği karşılıksız (hibe şeklinde) nakdi destekler, kuruluşların harcamalarını ve ödemelerini gerçekleştirmelerinden sonra kendilerine ödenmektedir. Bu durum uygulamada sıkıntı yaratacaktır. Örneğin 2008 yılı hesap döneminin Nisan ayında projesi Tübitak'tan kabul alan bir kuruluş, bu proje çerçevesinde gerçekleştirmiş olduğu harcamalarının %100'ünü ilgili hesap döneminde Ar-Ge indiriminden yararlandırmış olsun. Kuruluşun projesinin Aralık 2008'de bittiği ve proje karşılığında Tübitak'tan karşılıksız desteğin 2009 haziran ayında kuruluş hesabına aktarıldığı varsayılırsa, kuruluşun aldığı bu hibe destek tutarını nasıl muhasebeleştirileceği konusunda sıkıntı yaşayacağı bir gerçektir (2009 yılında başka bir projesinin olmadığı varsayımı altında). Bu durumda kuruluşun iki seçeneği vardır : 2009 yılında almış olduğu hibe destek tutarını 2009 yılı hesap döneminde dönem gelirleri arasına almak, ya da hibe tutarı özel bir fon hesabında vergiden istisna tutarak bir önceki dönem beyannamesindeki (2008 yılı) Ar-Ge indirimi tutarını düzeltme vererek değiştirmek. Birinci yol yönetmeliğin belirlediği çerçevede hibe tutarın fon hesabında izlemesi açısından uyumsuzdur çünkü elde edilen hibe fon 2008 yılı harcamaları ile ilgili bir nakit girişi olduğundan ve 2008 yılında Ar-Ge indiriminden yararlanıldığından, bu nakit girişi özel fon hesabında izlenemez, vergiye tabi gelir olarak muhasebeleştirilmelidir. İkinci yol ise mükellefler açısından takibi zor ve riskli bir durumdur. Çünkü elde edilen nakit hibe tutarın 2009 yılında özel fon hesabında izlenmesi durumunda, 2008 yılı için yararlanan Ar-Ge indirimi bu fon tutarı kadar (düzeltme beyannamesi verilerek) azaltılmalıdır. Bu ve benzeri durumlar için mevzuat ve uygulama açısından uyumsuzluk olduğu bir gerçektir.

Yayımlanan ve yürürlükte olan mevzuata (5746 sayılı Kanunu çerçevesinde) bir örnek verecek olursak;

ABC A.Ş. firması, ticari faaliyetlerinin yanında Ar-Ge projeleri de yürütüyor olsun. Tübitak'ın "1501 – Sanayi Ar-Ge projeleri Destekleme Programı" çerçevesinde kabul alan 1 nolu projesinin 24 ay süreceği öngörülmektedir (Proje başlangıcı 1 Ağustos 2008, bitişi 31 Temmuz 2009). 2008 hesap döneminde ilgili proje kapsamında 300.000 TL harcama yapıldığını, 2008 yılı dönem karının (Ar-Ge İndirimi öncesi matrah) 500.000 TL olduğunu varsayarsak firmanın 2008 yılında yararlanabileceği Ar-Ge İndirim tutarı 300.000 TL olacaktır. Ayrıca firma, proje kapsamında yapmış olduğu harcamaları aktifleştirerek amortisman ayıracaktır. 2009 yılında firma Tübitak'tan ilgili proje çerçevesinde Şubat ayında 100.000 YTL, Temmuz ayında da 125.000 YTL olmak üzere toplam 225.000 YTL karşılıksız (hibe) destek almış olsun. 2009 yılında proje kapsamında yapılan Ar-Ge harcamaları tutarının 500.000 YTL, dönem karının (Ar-Ge İndirimi öncesi matrah) 600.000 YTL olduğu varsayımı altında firmanın yararlanabileceği Ar-Ge indirim tutarı ($500.000 - 225.000 =$) 275.000 YTL olarak hesaplanacaktır. Firma, dönem içinde almış olduğu karşılıksız destekleri özel fonlar hesabında muhasebeleştirerek (225.000 TL), dönem karının tespitinde dikkate almayacak ve bu tutarı Ar-Ge harcaması olarak kullanamayacaktır (5746 nolu Kanun, madde 3). Bu durumda Ar-Ge indiriminden sonra vergi matrahı ($600.000 - 275.000 =$) 325.000 TL olarak bulunur.

5746 sayılı Kanun kapsamında yürürlüğe giren yönetmeliğe göre Ar-Ge indiriminden yararlanacak işletmeler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde aşağıda belirtilen belgeleri bağlı buldukları vergi dairesine vereceklerdir:

i) Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan Ar-Ge merkezlerinden "Ar-Ge Merkezi Belgesi"; proje esaslı Ar-Ge indiriminden yararlanacak olanlardan ise teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan "Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu" veya "Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı" veyahut proje sözleşmesi istenir. Ancak, Ar-Ge Merkezi Belgesini veya Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporunu daha önce vergi dairesine vermiş olup aynı kapsamda Ar-Ge indirimine devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez.

ii) Ar-Ge ve yenilik projesi veya projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projesi veya projelerinin, teknoloji sermayesinden yararlanan işletmeler için desteği veren merkezî yönetim kapsamındaki kamu idaresince onaylanmış bulunan proje sözleşmesi ve eki iş planının, Ar-Ge merkezleri ile teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinin han-

gi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler,

iii) Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste,

iv) Ar-Ge merkezleri, teknoloji merkezi işletmeleri, Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan işletmelerde çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, kesilen ve istisna edilen vergi tutarlarını gösteren liste,

v) Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin olarak, hizmet sağlayan kişi/kurum adı, T.C. kimlik no/vergi kimlik numarası, alınan hizmetin mahiyeti, fatura tarihi ve numarası, tutarı, stopaj ve KDV tutarına ilişkin liste.

Bu belgelerin, Ar-Ge ve yenilik projeleriyle teknogirişim sermayesi desteğinden yararlanan işletmeler için destek veren kamu kurumu, kuruluşu, idaresi veya kanunla kurulan vakıf; Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu; teknoloji merkezi işletmeleri için Teknoloji Merkezi Müdürlüğü; Türkiye'nin antlaşmalarla taraf olduğu ikili ya da çok taraflı uluslararası Ar-Ge işbirliği programları fonlarından malî olarak desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için ise TÜBİTAK tarafından onaylanmış olması gerekir.

2.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

Gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin açıklamalar, 5746 sayılı Kanun çerçevesinde 31 Temmuz 2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği" ve 6 Ağustos 2008 tarih ve 26959 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinde (Seri No:1)" yapılmıştır.

5746 sayılı Kanuna göre 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 Tübitak tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksani, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

Kanuna göre Ar-Ge personeli, Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyen olarak iki gruba ayrılmıştır. Gelir vergisi stopaj desteğinden yararlanmaları için araştırmacıların Ar-Ge faaliyetleri ile yenilik ta-

nımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan en az lisans mezunu uzmanları; teknisyenlerin ise mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanlarında yüksek öğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksek okullarının teknik fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri olmaları gerekmektedir. Destek personeli ise Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli ifade etmektedir. Gelir vergisi stopaj istisnasının uygulanması bakımından bu kapsamdaki personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınacaktır.

Yönetmeliğe göre gelir vergisi istisnasından yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşamaz. Küsuratlı sayılar tama iblağ edilecektir (tamamlanır). Destek personelinin toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere istisna uygulanacaktır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine gelir vergisi istisnası uygulanacak destek personeli işverence belirlenir. İlgili projelerde çalışan kamu personeli gelir vergisi stopaj istisnasından yararlanamayacaktır.

5746 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi istisnasından yararlanan personel için 29/1/2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden aynı vergilendirme dönemi içinde ayrıca yararlanılamaz. Ancak, Ar-Ge ve destek personeli dışında kalan personel ile tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşan tam zaman eşdeğer destek personeli için gerekli şartların taşınması hâlinde, 5084 sayılı Kanunda öngörülen destek ve teşvik unsurlarından yararlanılabilir. Bu hüküm ile mükerrer teşvik uygulamasının önüne geçilmiş olmaktadır.

Gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanmak için Ar-Ge Merkezlerinde en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmek zorundadır.⁷ Bunun dışında, teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için personel sınırlaması bulunmamaktadır. (Özkaya, 2009,61,102)

Gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanmasında kapsama giren personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın, toplam çalışma zamanına oranı esas alınacaktır. Kanun kapsamında faaliyette bulunan personelin, ay içindeki çalışmalarının tamamının Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri

7. Bu koşul, yönetmeliğe göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından "Ar-Ge Merkezi Belgesi" almanın asgari koşuludur.

ile ilgili olması halinde hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri de 50 (elli) tam zaman eşdeğerin hesabında bu kapsamda değerlendirilerek gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınacaktır. Ancak, bir günde 8, haftada 45 saatin üzerindeki çalışma süreleri ile ek çalışma süreleri 50 (elli) tam zaman eşdeğerin hesabında dikkate alınamaz. Kısmî çalışma halinde ise, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınacaktır. Kısmî çalışan personelin hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri dikkate alınamaz.

Gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması 1/4/2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Teşvikin başlaması koşulları ilgili tebliğde şu şekilde sıralanmıştır:

- Ar-Ge merkezlerinde, Ar-Ge merkezi belgesinin düzenlendiği
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde, proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği
- Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge ve yenilik projesinin onaylandığı
- Teknogirişim sermaye desteklerinde, kamu idaresi tarafından iş planının onaylandığı
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılabilecektir.

Öte yandan, 5746 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanılmış olan Ar-Ge ve yenilik projelerinde;

- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerine ilişkin destek karar yazısı veya proje sözleşmesinin 1/4/2008 tarihinden önce yürürlüğe girmesi halinde 1/4/2008,
- Ar-Ge merkezlerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, Ar-Ge merkezi belgesinin düzenlendiği tarih itibarıyla gelir vergisi stopajı teşviki hükümlerinden yararlanılacaktır.

Bu düzenleme çerçevesinde gelir vergisi teşvikinden yararlanılması açısından mükellefler aleyhine bazı sakıncalar doğmaktadır. Örneğin proje başlangıç tarihi 1 Mayıs 2008 olan bir kuruluş, projesi ile ilgili başvurusunu 1 Temmuz 2008 yılında Tübitak'a yapmış olsun. Tübitak'ın ilgili teknik incelemeyi gerçekleştirmesi ve projeyi onaylaması belirli bir süre alacaktır. Proje-

nin onaylanma süresinde kuruluşun gelir vergisi istisnasından yararlanması kuruluş açısından risklidir. Zira projenin Tübitak tarafından reddedilmesi durumunda geçmişe yönelik olarak yararlanılan gelir vergisi teşviki cezalı ve zamlı olarak mükelleften talep edilecektir. Eğer değerlendirme süreci sırasında kuruluş gelir vergisi istisnasından yararlanmayıp, projenin onayını beklerse bu durumda da kuruluş açısından birçok sıkıntı doğacaktır. Yukarıda belirttiğimiz örnek çerçevesinde; projenin Tübitak tarafından Aralık ayında onaylandığını ve proje ile ilgili destek karar yazısının 4 Ocak 2009 tarihinde düzenlendiği varsayalım (kuruluşla sözleşme de 25 Ocak 2009 yapılmış olsun) . Bu durumda ilgili mevzuata göre kuruluş, gelir vergisi istisnasından 4 Ocak 2009 tarihi itibarıyla yararlanmaya başlayacaktır. Özetle, uygulama açısından bakıldığında projenin başlangıcı 1 Mayıs 2008 olmasına rağmen gelir vergisi istisnası mekanizmasının işlerliği 4 Ocak 2009 tarihinde başlamış olacaktır ki bu da proje kapsamında çalışan personelin aylarca bu istisnadan yararlanamamış olması anlamına gelmektedir.

Bu uyumsuzluğu çözmek ve gelir vergisi istisnasının proje başlama tarihinden itibaren işleme konulabilmesini sağlamak için ilgili yönetmelik ve tebliğdeki "...destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılabilecektir." ifadesi yerine, ".. proje sözleşmesinde ve destek karar yazısında belirtilen proje başlanma tarihi itibarıyla gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılabilecektir." ifadesinin yer alması daha uygun olacaktır. Bu ifade, yürürlükte olduğu şekliyle uygulamada pek çok mükellefin hakkının kaybolmasına yol açacaktır. Bu uyumsuzluğun giderilmesi için diğer bir yol ise, desteği veren (kamu ya da uluslararası) kuruluşların değerlendirme süreçlerinin kısaltılması ve destek karar yazısı/sözleşmenin tarihinin proje başlama süresine yakınlaştırılması ile mümkün olabilecektir.

Gelir vergisi stopaj teşviki esaslarının belirtildiği tebliğde, aşağıdaki durumlarda teşvikin sona ereceği belirtilmiştir :

- 5746 sayılı Kanuna göre Ar-Ge merkezi olabilme niteliği, geçici vergilendirme dönemini içeren üçer aylık dönemlerde en az 50 (elli) tam zaman eşdeğer personel istihdam şartına bağlanmıştır. Kanunda belirtilen sayıda personel istihdam şartının ihlal edildiği geçici vergilendirme dönemi itibarıyla,
- Ar-Ge ve yenilik projelerinde, projenin herhangi bir nedenle sona ermesi veya projeye verilen desteğin son bulması hallerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti bitmiş sayılacağından bu tarihten itibaren,
- KOSGEB teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen projelerin herhangi bir nedenle sona ermesi veya projeye verilen desteğin son bulması hallerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti de son bulacağından bu tarihten itibaren,

- Rekabet öncesi işbirliği projesinde yer alan işletmeler, projenin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde bu tarihten itibaren, proje sözleşmesinin iptal edilmesi halinde ise denetimin başlama tarihi itibarıyla.

Genel olarak bakıldığında yürürlüğe giren bu uygulama öncesinde ücretlilere sağlanan benzeri bir teşvik, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesinde "teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır" hükmü ile yer almaktadır. 5746 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme, gelir vergisi stopaj teşvikini, teknoloji geliştirme bölgeleri dışına çıkarmış ve belirli koşullar altında Ar-Ge faaliyeti yürüten tüm işletmelere benzer teşvik olanağını sunmuştur.

Gelir vergisi teşvikinin uygulanması ile ilgili bir diğer sıkıntı da proje kapsamında çalışan personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranının hesaplanması durumudur.⁸ Kuruluşların beyan ettiği ve aylık olarak bu beyan üzerinden hesapladıkları çalışma oranlarının projeye uygunluğu aylar sonra ilgili kamu kuruluşu tarafından (örneğin Tübitak, KOSGEB) denetlenebilmektedir. Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında firma tarafından beyan edilen çalışma oranlarının çok ileri bir tarihte projeyi destekleyen otorite tarafından uygun bulunmaması ya da azaltılması durumunda ise mükellefler tarafından geçmişe dönük düzeltme yapılması gerekecektir. Uygulamada sıklıkla karşılaşılan bu tür durumlar, geçmişe dönük düzeltmelerin yapılması ya da mükelleflerin cezalarla yüz yüze kalması ile sonuçlanacaktır ki bu durum, teşvik adı verilen düzenlemenin ortaya çıkış amacıyla ters düşmektedir.

Gelir vergisi istisnası, proje çalışanlarının gelir vergileri üzerinde yapılan bir teşvik olduğundan, istisna edilen vergi tutarının personelin ücretine eklenmesi gerekmektedir. Ancak 28.02.2009 tarih ve 27155 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" un 8. maddesinde Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 75. madde ile, "31/12/2013 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar için yüzde 90'ı, diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygu-

8. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği, 31 Temmuz 2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete, 10. madde 1. bent.

lanmaz.” hükmü 01.03.2009 tarihinde uygulamaya geçmiştir. Kısacası bu düzenlemeyle 01.03.2009 tarihinden itibaren işverene maliyeti değişmeyen ancak personel ücretleri üzerindeki teşvik değiştirilerek, işveren üzerindeki toplam maliyet azaltılmaktadır.

Örneğin Ar-Ge projesi olarak kabul edilen bir projede yer alan (A) personeli, proje çerçevesinde 4.000 TL brüt ücret alıyor olsun. Bu personele ilişkin sağlanan gelir vergisi teşviki ve yapılacak muhasebe kayıtları, 01.03.2009 tarihi öncesi ve sonrası aşağıda belirtilmiştir (SGK işçi primi %14, işçi işsizlik primi %1, işveren primi %19,5, işveren işsizlik primi %2, gelir vergisi %15, damga vergisi %0,6, asgari geçim indirimi 45 TL olarak hesaplanmıştır).

Brüt Ücret	4.000 TL
Vergi Matrahı	3.400 TL
İstisna Edilen Tutar (İstisna edilen vergi= 408 TL)	2.720 TL
İstisna Sonrası Vergi Matrahı	680 TL
Hesaplanan Vergi Tutarı	102 TL
Asgari Geçim İndirimi	45 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	57 TL
Damga Vergisi (4.000 X 0,006)	24 TL

Teşvik olmadığı durumda ücret tahakkuku,

.../.../...			
750- Araştırma Geliştirme Giderleri		4.860,00	
335- Personele Borçlar		2.869,60	
360 - Ödenecek Vergi ve Fonlar (G.V. ve Damga Vergisi)			534,00
361- Ödenecek Sos. Güv. Kesintileri (İşçi ve İşveren payları)			1.460,00
.../.../...			

01.03.2009 tarihi öncesi yapılacak muhasebe kayıtlarında gelir vergisi teşviki (%80), ilgili personelin ücretine dahil edilmelidir.

.../.../...			
360 – Ödenecek Vergi ve Fonlar		408,00	
335- Personele Borçlar			408,00
.../.../...			

01.03.2009 tarihi sonrası yapılacak muhasebe kayıtlarında ise gelir vergisi teşviki (%80), beyannamede tahakkuk ettirilen vergiden terkin yoluyla indirilmelidir.

.../.../...			
360 – Ödenecek Vergi ve Fonlar 602- Diğer Gelirler (Sağlanan Teşvikler)	408,00	408,00	
.../.../...			

2.3. Damga Vergisi İstisnası

5746 sayılı Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve Yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesnadır.

Damga vergisi istisnasının uygulanabilmesi için:

- Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılacak işlemleri belirten ve desteği veren kamu kurum ve kuruluşu,
- Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu,
- Teknoloji merkezi işletmeleri için TEKMER müdürlüğü,
- Uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri için TÜBİTAK

tarafından onaylı listenin, işlem esnasında noter, resmî daireler, diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi işlem yapan kurum ve kuruluşlara ibraz edilmesi yeterli olacaktır. İşlem esnasında, söz konusu onaylı listenin herhangi bir sebeple ibraz edilememesi durumunda, kâğıtlara ilişkin damga vergisi ilgililerce ödenir. Ayrıca yönetmelikte, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak düzenlenen ve istisnaya konu olan kâğıtlar ile istisnanın uygulanmasına dayanak teşkil eden belgeler, kâğıtların düzenlendiği tarihten itibaren 5 yıl muhafaza edilir ve gerektiğinde ilgili kişi ve kurumlara ibraz edileceği de hükme bağlanmıştır.

Damga vergisine getirilen istisnanın da kapsamı oldukça geniştir. İstisnanın uygulamasındaki zorluk, hangi kağıtların Ar-Ge faaliyetleri ile ilişkilendirileceğidir. Ar-Ge faaliyetleri kapsamındaki kağıtlar, Ar-Ge faaliyeti çerçevesinde düzenlenen ve 11751 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ekinde yer alan (1) sayılı tablodaki tüm kağıtları kapsamaktadır. Ar-Ge faaliyeti kapsamında kuruluşlar arasında yapılan sözleşmeler, Ar-Ge faaliyeti kapsamında çalıştırılan işçilerin maaş, ücret vb. ödemelerine ilişkin bordrolar, kira sözleşmeleri gibi pek çok şekilde düzenlenen kağıtlar bu istisnadan yararlanacaktır.

Ancak 31 Temmuz 2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan

“Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği”ne göre Ar-Ge projesini ya da merkezini onaylayan kuruluşların buna ilişkin liste düzenlemeleri ve bu listeye istinaden (listenin ibrazı ile) damga vergisi istisnasının uygulanacağını belirtmiş olmasına karşın, uygulamanın nasıl gerçekleşeceği konusunda herhangi bir detay belirtilmemiştir. Damga vergisi istisnasının nasıl uygulanacağı konusunda açıklamaların en kısa sürede yapılması ve mükelleflere duyurulması gerekmektedir.

3. Sonuç

Ülkemizde yapılan ve araştırma – geliştirme faaliyetlerini desteklemeye yönelik teşviklerin amacı Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge’ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektir.

Şu an yürürlükte olan “5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun”, buna bağlı tebliğ ve yönetmelik çerçevesinde yaşanan ve yaşanması muhtemel sıkıntılar yazımızın konusunu oluşturmuştur. Kurumlar, gelir ve damga vergisi teşvikleri detaylı bir biçimde incelendiğinde verilmesi hedeflenen teşviklerin uygulamada bazı sıkıntılarla karşılaştığı ve amacına ulaşamadığı görülmektedir.

En temel sıkıntı, Ar-Ge projelerinin desteklenme sürecinin uzun zaman alması ancak Ar-Ge teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve teşviklerden yararlanılmasının projenin yürütülmesi sırasında olmasıdır. Destek sürecinin kısaltılması ve projenin başlangıcı ile uyumlu hale getirilmesi sonucu bu sorun aşılabilecektir. Bunun yanısıra uygulanacak Ar-Ge indirimi ve gelir vergisi istisnalarına ilişkin açıklamaların yönetmelik ve tebliğlerle detaylı bir biçimde açıklanmasına rağmen damga vergisine yönelik net bir düzenleme yapılmamıştır. Bu da mükelleflerin damga vergisi istisnasından yararlanmak konusunda çekingen davranmaları sonucunu doğurmaktadır.

Ülkemizde düzenlenen vergisel teşviklerin ve verilen kamusal desteklerin pek çok ülkeye göre oransal olarak fazla olduğu söylenebilir. Ancak önemli olan husus, verilen teşvikten çok verilen teşvik karşılığı elde edilen getiridir. Bu da ancak verimliliğin artırılması, kaynakların doğru, zamanında ve yerinde kullanılması ile mümkün olmaktadır. Kanunların yürürlüğe girmesi

kadar doğru ve efektif bir biçimde uygulanması önem arz etmektedir. Nicel ve oransal olarak yeterli olan düzenlemelerin, sağduyulu bir çalışma ve iyi bir denetim ile sağlanacak uygulanabilirlikle pekiştirilmesi sonucu Ar-Ge teşvikleri amacına ulaşacak ve ülkemizin kalkınması mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, 12 Mart 2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği (Seri No:1), 6 Ağustos 2008 tarih ve 26959 sayılı Resmi Gazete

5838 Sayılı "Bazı kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun", 28.02.2009 tarih ve 27155 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği, 31 Temmuz 2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete

KOSGEB Destekleri Yönetmeliği, 24.04. 2005 tarih ve 25795 sayılı Resmi Gazete

Şenlik, Ergun, "Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi", Lebib Yalkın M evzuat Dergisi, Mayıs 2008, sayı 53

Özkaya, Niyazi, "5746 Sayılı Kanun Sonrasında Ar-Ge Faaliyetlerinde Gelir Vergisi Stopaj Desteği", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ocak 2009, sayı :61

YAYIN KOŞULLARI VE YAZIM KURALLARI

I. BİÇİM

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

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

- *Numaralar:* Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması, matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalıdır. Diğer tüm sayılar nümerik olarak gösterilmelidir. Örneğin: üçüncü gün, 3 km., 30 yıl.
- *Yüzdeler ve kesirler:* Teknik olmayan kopyada metin içerisinde yüzde kelimesi kullanılmalıdır.
- *Denklemler:* Denklemler parantez içerisinde numaralandırılarak sağa yaslı olarak yer almalıdır.
- *Kısa çizgi:* Tek kelimeleri birleştirmek veya kullanımı netleştirmek için kısa çizgi kullanılır.
- *Anahtar kelimeler:* Özet, 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 kullanılmamalıdır. 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 olan çalışmalar gönderilmemelidir. Yazar çalışmanın başka bir yerde yayınlanmadığı veya değerlendirme altında olmadığını bir dilekçe ile belirtmelidir.
2. Çalışmanın iki kopyası word dosyasında, CD ortamında ve basılı döküman olarak yazışma adresine gönderilmelidir. Ayrıca muvu@asmmmo.org.tr elektronik posta olarak gönderilmelidir. Yazısı kabul edilen yazarlara derginin yayınlanmasından sonra telif ücreti ödenecektir. Bu nedenle yazar, dilekçesinde mail adresi ve banka hesap numarasını bildirmelidir.
3. Saha çalışması veya deneye dayalı çalışmalarda çalışmanın dayandığı araçtan (anket, görüşme planı vs.) yazarın kimliğini belli etmeyecek şekilde bir CD ve bir kopya teslim edilmelidir.
4. Dergiye gönderilen yazıların yazar tarafından basıma uygun olduğu kabul edilecektir.
5. Yazar metnin bir kopyasını elinde tutmalıdır.

İçindekiler

Doç. Dr. Ali ALAGÖZ

TMS 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ
STANDARDI ÇERÇEVESİNDE
İNŞAAT İŞLERİNDE SÖZLEŞME MALİYET VE GELİRLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ1

Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU

HALKA AÇIK OLMAYAN KOBİ'LER DE YENİ BİR FİNANSAL
RAPORLAMA DÖNEMİNE DOĞRU39

Doç. Dr. Şaban UZAY

İFLASIN ERTELENMESİNDE
KAYYIMIN GÖREVLERİ VE BAĞIMSIZLIĞI57

Arş. Gör. Emine ÖNER

BASEL II SÜRECİNDE KOBİLERDE
KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞININ
GELİŞTİRİLMESİ ÜZERİNE ÖNERİLER.....73

Kaan Memişoğlu

ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME FAALİYETLERİ İLE SAĞLANAN
VERGİSEL TEŞVİKLER.....91