



benzensor



DERS NOTLARI 2026 BASKISI

MALİ MÜŞAVİRLİK YMM 179 Konuluk Ders Notları

Mali Müşavirlik YMM konularının tamamı için
benzensor'un hazırladığı özgün konu anlatımı notları.

KİTAPÇIK

Ders / bölüm	10
Konu anlatımı	179
Kelime	85.371

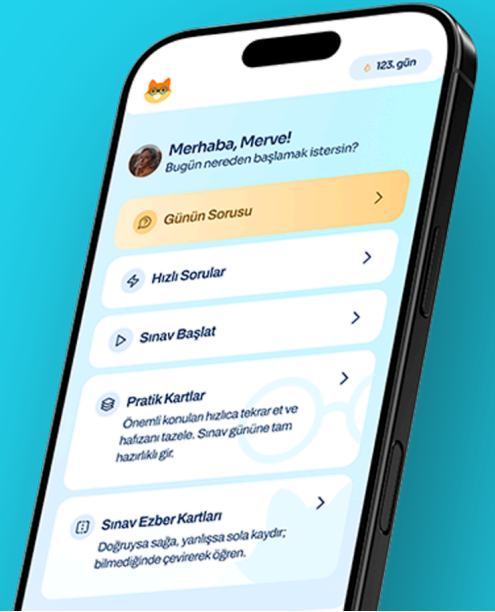
KAPSAM

Sınav konu listesinin tamamı
Özgün benzensor anlatımı
Resmî kurum yayını değildir

Konu Anlatımı ve Soru

Cebinde!

benzensor uygulamasında bu konuların anlatımını dinleyebilir, her konudan soru çözebilir ve gerçek sınav simülasyonuna girebilirsin.



Bu kitapçık hakkında

Mali Müşavirlik YMM ders notları · 2026 baskısı · 179 konu

Bu kitapçık nedir?

Bu kitapçık benzensor'un hazırladığı **özgün çalışma notudur**. Konu anlatımlarının tamamı benzensor tarafından yazılmıştır; hiçbir kaynaktan olduğu gibi alınmamıştır. Amacı sınava hazırlanan adaya konuyu bütünlüklü bir anlatımla aktarmaktır.

Resmî bir yayın değildir

Bu belge ÖSYM, SPL (Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu), Diyanet İşleri Başkanlığı, TÜRMOB/TESMER veya sınavı düzenleyen başka bir kurumun yayını değildir; hiçbir resmî geçerliliği yoktur. Kitapçıkta yer alan hiçbir ifade, ilgili kurumların resmî görüşü olarak okunamaz.

Hukukî ve meslekî içerik hakkında: bu bir görüş değildir

Bu kitapçık **sınava hazırlık materyalidir; hukukî görüş, vergi görüşü veya meslekî danışmanlık değildir**. Somut bir olayda ya da meslekî bir işte bu metne dayanılarak işlem yapılamaz.

Anlatımlarda atıf yapılan kanun, yönetmelik, tebliğ ve standart metinleri **değişir**; bir hükmün yürürlükteki hâli için bağlayıcı olan kaynak bu kitapçık değil, **mevzuat.gov.tr** üzerindeki güncel metin ile ilgili kurumun (KGK, TÜRMOB, Adalet Bakanlığı) yayımladığı son düzenlemedir. Madde numaraları ve eşik tutarlar bu baskının tarihi itibarıyla.

Hangi kaynaklara dayanılarak yazıldı?

Anlatımlar aşağıdaki kaynaklara dayanılarak, özgün metin olarak yazılmıştır. Bir çelişki durumunda bağlayıcı olan bu kitapçık değil, aşağıdaki resmî kaynakların güncel metinleridir:

- Mevzuat Bilgi Sistemi — yürürlükteki kanun ve yönetmelik metinleri (mevzuat.gov.tr)
<https://www.mevzuat.gov.tr/>
- KGK — Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ve TMS/TFRS metinleri <https://www.kgk.gov.tr/>
- SPL (Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş.) lisanslama sınavı çalışma notları
- Ayrıca konu sınırlarını doğrulamak için 3 adet kamuya açık hazırlık materyali incelenmiştir; bunlar bağlayıcı kaynak değildir.

Kapsam ve mevzuat değişir

Bu baskı **29 Temmuz 2026** tarihinde üretilmiştir ve içeriği o tarihteki sınav konu listesine ve mevzuata dayanır. Sınav kapsamı, konu ağırlıkları ve mevzuat değişebilir; çalışmadan önce sınavı düzenleyen kurumun yürürlükteki kılavuzunu ve ilgili mevzuatın güncel metnini mutlaka kontrol et.

Hata bildirimi

Kitapçıkta bir hata gördüysen **destek@benzensor.com** adresine yazarak bildirebilirsin; düzeltilen içerik bir sonraki baskıya işlenir.

Kapsam

#	DERS / BÖLÜM	YAZILAN / TOPLAM KONU
1	İleri Düzeyde Finansal Muhasebe	30/30
2	Finansal Yönetim	19/19
3	Yönetim Muhasebesi	14/14
4	Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku	18/18
5	Revizyon	15/15
6	Vergi Tekniği	20/20
7	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	20/20
8	Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler	12/12
9	Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı	18/18
10	Sermaye Piyasası Mevzuatı	13/13

Bu kitapçık, sınav konu listesindeki tüm başlıkları kapsar.

İçindekiler

1. İleri Düzeyde Finansal Muhasebe

- 1.1.1 Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı ve Niteliksel Özellikler
- 1.1.2 Finansal Tabloların Unsurları, Tahakkuk ve Ölçüm Esasları
- 1.2.1 Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS 1)
- 1.2.2 Nakit Akış Tabloları (TMS 7)
- 1.2.3 Muhasebe Politikaları, Tahminlerde Değişiklikler ve Hatalar (TMS 8)
- 1.2.4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar (TMS 10)
- 1.3.1 Stoklar (TMS 2)
- 1.3.2 Maddi Duran Varlıklar (TMS 16)
- 1.3.3 Maddi Olmayan Duran Varlıklar (TMS 38)
- 1.3.4 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (TMS 40)
- 1.3.5 Varlıklarda Değer Düşüklüğü (TMS 36)
- 1.3.6 Borçlanma Maliyetleri (TMS 23)
- 1.4.1 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (TMS 37)
- 1.4.2 Çalışanlara Sağlanan Faydalar (TMS 19)
- 1.4.3 Kiralamalar (TFRS 16)
- 1.5.1 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (TFRS 15)
- 1.5.2 Gelir Vergileri ve Ertelenmiş Vergi (TMS 12)
- 1.5.3 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi (TMS 20)
- 1.6.1 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm (TFRS 9)
- 1.6.2 Finansal Araçlar: Sunum ve Açıklamalar (TMS 32 / TFRS 7)
- 1.7 Kur Değişiminin Etkileri ve Yüksek Enflasyonda Raporlama (TMS 21, TMS 29)
- 1.8.1 İşletme Birleşmeleri (TFRS 3)
- 1.8.2 Konsolide Finansal Tablolar (TFRS 10) ve Bireysel Finansal Tablolar (TMS 27)
- 1.8.3 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar (TMS 28 / TFRS 11)
- 1.8.4 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar (TFRS 12)
- 1.9.1 Bölümlere Göre Raporlama (TFRS 8)
- 1.9.2 İlişkili Taraf Açıklamaları (TMS 24)
- 1.9.3 Hisse Başına Kazanç (TMS 33)
- 1.9.4 Ara Dönem Finansal Raporlama (TMS 34)
- 1.10 Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (BOBİ FRS ve KÜMİ FRS)

2. Finansal Yönetim

- 2.1 Finansal Yönetimin Temel İlkeleri ve Amaçları
- 2.2 Paranın Zaman Değeri ve Faiz Hesaplamaları
- 2.3.1 Oran (Rasyo) Analizi

- 2.3.2 Karşılaştırmalı Tablolar ve Yüzde Yöntemi (Dikey) Analizi
- 2.3.3 Eğilim Yüzdeleri ve Fon/Nakit Akım Analizi
- 2.4.1 Başabaş ve Katkı Payı Analizi
- 2.4.2 Faaliyet, Finansal ve Birleşik Kaldıraç
- 2.5.1 Nakit ve Menkul Kıymet Yönetimi
- 2.5.2 Alacak (Kredili Satış) Yönetimi
- 2.5.3 Stok Yönetimi
- 2.6 Sermaye Maliyeti ve Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti
- 2.7.1 Net Bugünkü Değer, İç Verim Oranı, Geri Ödeme Süresi ve Kârlılık Endeksi
- 2.7.2 Risk ve Belirsizlik Altında Yatırım Kararları
- 2.8 Sermaye Yapısı ve Kâr Dağıtım Politikası
- 2.9.1 Kısa ve Orta Vadeli Finansman Kaynakları
- 2.9.2 Uzun Vadeli Finansman; Tahvil ve Pay Senedi ile Finansman
- 2.9.3 Finansal Kiralama, Faktoring ve Forfaiting
- 2.10 Risk Yönetimi ve Türev Araçların Kullanımı
- 2.11 İşletme Değerlemesi, Birleşme ve Devralmalar

3. Yönetim Muhasebesi

- 3.1 Yönetim Muhasebesinin Temelleri ve Maliyet Kavramları
- 3.2 Maliyetlerin Sınıflandırılması ve Maliyet Davranışı
- 3.3 Maliyet Unsurları ve Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı
- 3.4.1 Sipariş Maliyeti Sistemi
- 3.4.2 Safha (Evre) Maliyeti Sistemi
- 3.4.3 Tam Maliyet ve Değişken (Direkt) Maliyet Yöntemi
- 3.4.4 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
- 3.5 Standart Maliyet ve Sapma (Varyans) Analizi
- 3.6 Maliyet-Hacim-Kâr Analizi ve Başabaş Noktası
- 3.7.1 Faaliyet Bütçeleri ve Nakit Bütçesi
- 3.7.2 Esnek Bütçeler ve Sıfır Tabanlı Bütçeleme
- 3.8 Yönetimsel Kararlarda İlgili Maliyetler ve Fiyatlandırma Kararları
- 3.9 Sorumluluk Muhasebesi ve Performans Değerleme
- 3.10 Stratejik Yönetim Muhasebesi (Hedef Maliyetleme, Tam Zamanında Üretim, Kalite Maliyetleri)

4. Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku

- 4.1 Denetime İlişkin Temel Kavramlar ve Denetim Türleri
- 4.2 Mesleki Etik Kuralları ve Bağımsızlık
- 4.3 Bağımsız Denetim Sözleşmesi, Kalite Yönetimi ve Genel İlkeler (BDS 200, 210, 220)
- 4.4.1 İşletmenin Tanınması Yoluyla Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi (BDS 315)
- 4.4.2 Belirlenmiş Risklere Karşı Yapılacak İşler (BDS 330)

- 4.4.3 Bağımsız Denetimde Önemlilik (BDS 320)
- 4.5.1 Bağımsız Denetim Kanıtları (BDS 500)
- 4.5.2 Dış Teyitler, Analitik Prosedürler ve Örneklem (BDS 505, 520, 530)
- 4.6 Denetimin Planlanması, Yürütülmesi ve Belgelendirilmesi (BDS 230, 300)
- 4.7.1 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS 700)
- 4.7.2 Olumlu Görüş Dışındaki Görüşler ve Dikkat Çekilen Hususlar (BDS 705, 706)
- 4.8 Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlama (TMS/TFRS, BOBİ FRS)
- 4.9.1 Meslek Mensubu Olmanın Şartları, Ruhsat ve Unvanlar
- 4.9.2 Mesleğin Konusu, Tasdik İşlemleri ve Tasdik Sorumluluğu
- 4.9.3 Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu
- 4.9.4 Meslek Odaları, TÜRMOB ve Çalışma Usul ve Esasları
- 4.9.5 Disiplin Hükümleri ve Cezaları
- 4.10 Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Düzenlemeleri

5. Revizyon

- 5.1 Revizyon Kavramı, Amaçları ve Türleri
- 5.2 Revizyon Teknikleri ve Çalışma Kâğıtları
- 5.3 Muhasebe Hataları ve Hileleri
- 5.4 Kaydi ve Fıllı Envanter Çalışmaları
- 5.5 Randıman İncelemesi ve Fire
- 5.6.1 Hazır Değerler ve Menkul Kıymetlerin Revizyonu
- 5.6.2 Ticari Alacaklar ve Şüpheli Alacakların Revizyonu
- 5.6.3 Stokların Revizyonu
- 5.6.4 Maddi Duran Varlıklar ve Amortismanların Revizyonu
- 5.6.5 Mali ve Ticari Borçların Revizyonu
- 5.6.6 Öz Kaynakların Revizyonu
- 5.7 Gelir Tablosu Hesaplarının Revizyonu
- 5.8 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Vergi Matrahının Tespiti
- 5.9 Özellikli Konuların Revizyonu (Finansal Kiralama, Kıdem Tazminatı, Geçici Vergi, Dönem Sonu İşlemleri)
- 5.10 Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Uluslararası İşlemlerin Revizyonu

6. Vergi Tekniğı

- 6.1 Vergi Hukukunun Temel Kavramları ve Kaynakları
- 6.2 Mükellefiyet, Vergi Sorumluluğı ve Vergiyi Doğuran Olay (VUK)
- 6.3 Vergilendirme Süreci: Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil
- 6.4 Süreler, Mücbir Sebepler ve Vergi Mahremiyeti
- 6.5.1 Tutulması Zorunlu Defterler ve Tasdik
- 6.5.2 Düzenlenmesi Zorunlu Belgeler (Fatura, Sevk İrsaliyesi vb.)

- 6.5.3 Elektronik Belge ve Defter Uygulamaları
- 6.6.1 Değerleme Ölçüleri
- 6.6.2 İktisadi Kıymetlerin Değerlemesi
- 6.6.3 Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme
- 6.7 Amortismanlar
- 6.8.1 Vergi Ziyai Cezası
- 6.8.2 Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezaları
- 6.8.3 Kaçakçılık Suçları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar
- 6.9 Vergi Cezalarında Sona Erme: Pişmanlık, İndirim, Uzlaşma ve Zamanaşımı
- 6.10 Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları
- 6.11.1 Amme Alacağının Korunması (Teminat, İhtiyati Haciz, İhtiyati Tahakkuk)
- 6.11.2 Cebren Tahsil ve Haciz Yolu ile Takip
- 6.11.3 Tecil, Tehir ve Tahsilinden Vazgeçme (Terkin)
- 6.11.4 Gecikme Zammı, Gecikme Faizi ve Zamanaşımı

7. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

- 7.1 Gelir Vergisinde Mükellefiyet (Tam ve Dar Mükellefiyet)
- 7.2.1 Gerçek Usulde Vergilendirme (Bilanço ve İşletme Hesabı Esası)
- 7.2.2 Basit Usulde Vergilendirme
- 7.2.3 Esnaf Muaflığı, İstisnalar ve İndirimler
- 7.3 Zirai Kazançlar
- 7.4 Ücretler
- 7.5 Serbest Meslek Kazançları
- 7.6 Gayrimenkul Sermaye İratları
- 7.7 Menkul Sermaye İratları
- 7.8 Diğer Kazanç ve İratlar (Değer Artışı Kazançları ve Arızı Kazançlar)
- 7.9.1 Yıllık Beyanname ve Beyan Edilecek Gelirler
- 7.9.2 Diğer İndirimler ve Mahsuplar
- 7.9.3 Vergi Tevkifatı ve Geçici Vergi
- 7.10 Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet, Muafiyet ve İstisnalar
- 7.11.1 İndirilecek Giderler ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
- 7.11.2 Örtülü Sermaye
- 7.11.3 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı
- 7.11.4 Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı
- 7.12.1 Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri
- 7.12.2 Kurumlar Vergisi Beyanı, Tevkifat ve Dar Mükellefiyette Vergileme

8. Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler

- 8.1 Katma Değer Vergisinde Konu, Mükellefiyet ve Vergiyi Doğuran Olay

- 8.2 Katma Değer Vergisi İstisnaları (Tam ve Kısmi İstisnalar)
- 8.3 Katma Değer Vergisinde Matrah, Oran ve İndirim Mekanizması
- 8.4 Katma Değer Vergisi İadesi ve Tevkifat Uygulaması
- 8.5 Özel Tüketim Vergisi (I, II, III ve IV Sayılı Listeler)
- 8.6 Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- 8.7 Özel İletişim Vergisi ve Şans Oyunları Vergisi
- 8.8 Damga Vergisi
- 8.9 Harçlar
- 8.10 Motorlu Taşıtlar Vergisi
- 8.11 Emlak Vergisi ve Değerli Konut Vergisi
- 8.12 Veraset ve İntikal Vergisi

9. Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı

- 9.1 Dış Ticarete Temel Kavramlar ve Teslim Şekilleri (Incoterms)
- 9.2 Gümrük Kanunu — Temel Kavramlar ve Gümrük Yükümlülüğü
- 9.3.1 Eşyanın Gümrük Kıymeti
- 9.3.2 Gümrük Tarife Cetveli ve GTİP
- 9.3.3 Eşyanın Menşei ve Menşe İspat Belgeleri
- 9.4.1 Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi
- 9.4.2 Transit ve Antrepo Rejimleri
- 9.4.3 Dahilde İşleme Rejimi
- 9.4.4 Hariçte İşleme ve Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi
- 9.4.5 Geçici İthalat ve İhracat Rejimleri
- 9.5 İthalat Rejimi ve İthalatta Alınan Vergiler
- 9.6 İhracat Rejimi ve İhracata Yönelik Devlet Destekleri
- 9.7 Serbest Bölgeler Mevzuatı
- 9.8 İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi ve Korunma Önlemleri
- 9.9 Kaçakçılıkla Mücadele (5607 Sayılı Kanun)
- 9.10.1 İhracat ve İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi
- 9.10.2 İthalat ve Görünmeyen İşlemler
- 9.10.3 Sermaye Hareketleri ve Döviz Pozisyonu

10. Sermaye Piyasası Mevzuatı

- 10.1 Sermaye Piyasası Kanunu — Amaç, Kapsam ve Temel Kavramlar
- 10.2.1 Sermaye Piyasası Araçlarının İhracı ve İzahname
- 10.2.2 Halka Arz ve Satış Yöntemleri
- 10.3.1 Özel Durumların Kamuya Açıklanması
- 10.3.2 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetim
- 10.4.1 Pay Alım Teklifi ve Önemli Nitelikteki İşlemler

- 10.4.2 Örtülü Kazanç Aktarımı Yasağı
- 10.5 Kurumsal Yönetim İlkeleri
- 10.6 Yatırım Hizmetleri ve Faaliyetleri ile Yatırım Kuruluşları
- 10.7 Kolektif Yatırım Kuruluşları (Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıkları)
- 10.8 Diğer Sermaye Piyasası Kurumları (Portföy Yönetim Şirketleri, İpotek Finansmanı Kuruluşları)
- 10.9 Borsalar, Piyasa İşleticileri ve Merkezi Kurumlar (Borsa İstanbul, MKK, Takasbank)
- 10.10 Sermaye Piyasası Suçları ve İdari Yaptırımlar (Bilgi Suistimali ve Piyasa Dolandırıcılığı)

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.1.1 - Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı ve Niteliksel Özellikler

Kavramsal Çerçevenin Temeli: Finansal Raporlamanın Kime, Neden Hizmet Ettiği ve Bilginin Faydalı Sayılma Koşulları

KISACA

Kavramsal Çerçeve'nin bütün yapısı tek bir sorudan başlar: genel amaçlı finansal raporlama kimin için ve niçin yapılır. Cevap, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, kredi verenlere ve borç verenlere, işletmeye kaynak sağlama kararlarında işlerine yarayacak bilgiyi sunmaktır; çünkü bu kullanıcıların işletmeden doğrudan bilgi isteme imkânı yoktur ve ihtiyaç duydukları bilginin büyük kısmı için genel amaçlı raporlara bağımlıdır. Bu karar için onlara gereken şey iki ekseninde toplanır: işletmenin ekonomik kaynakları ile bu kaynaklar üzerindeki talep haklarının ve bunlardaki değişimlerin durumu, ve yönetimin bu kaynakları ne ölçüde verimli kullandığı. Değişimler de kendi içinde ayrışır; tahakkuk esaslı muhasebenin gösterdiği performans ile geçmiş nakit akışlarının gösterdiği performans farklı şeyler anlatır ve ikisi birlikte okunmalıdır. Bu amaca hizmet eden bilginin faydalı sayılabilmesi için önce iki temel niteliği taşıması gerekir: ihtiyaca uygunluk, yani kararda gerçekten fark yaratma gücü, ve gerçeğe uygun sunum, yani anlatmaya çalıştığı ekonomik olayı tam, tarafsız ve hatasız biçimde yansıtması. Karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik ise bu iki temel niteliği güçlendiren destekleyici özelliklerdir; hepsinin üzerinde de maliyet kısıtı durur, çünkü bir bilginin üretilmesi her zaman bir bedele mal olur ve bu bedel sağladığı faydayı aşmamalıdır.

Kavramsal Çerçeve'nin ilk bölümü, sonrasında gelen her şeyin -niteliksel özellikler, raporlayan işletme, unsurlar, finansal tablolara alma, ölçüm, sunum- üzerine oturduğu temeli kurar ve bu temel tek bir amaç cümlesinde özetlenir: genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara, işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken işlerine yarayacak finansal bilgi sağlamaktır. Bu kararlar özkaynak veya borçlanma araçlarının alınıp satılması ya da elde tutulması, kredi verilmesi veya geri istenmesi, ve yönetimin faaliyetlerini oylama gibi yollarla etkileme haklarının kullanılmasıdır. Bu üç grup kullanıcının ortak özelliği, işletmeden doğrudan kendilerine özel bilgi talep etme yetkisinin bulunmamasıdır; bu yüzden ihtiyaç duydukları bilginin büyük bölümü için genel amaçlı finansal raporlara güvenmek zorundadırlar ve Çerçeve onları bu nedenle raporların asli kullanıcıları olarak tanımlar. Kamu kurumları veya düzenleyici otoriteler gibi başka taraflar da bu raporları faydalı bulabilir, ama raporlar öncelikle onlara yönelik hazırlanmaz; işletmenin kendi yönetimi de bilgiye ihtiyaç duyar, fakat yönetim işletme içi kaynaklara erişebildiğinden genel amaçlı raporlarla sınırlı kalmak zorunda değildir.

Burada altı çizilmesi gereken bir sınır var: genel amaçlı finansal raporlar, asli kullanıcıların ihtiyaç duyabileceği her bilgiyi sağlamaz ve sağlaması da mümkün değildir; kullanıcıların genel ekonomik koşullar, siyasi iklim veya sektör görünümü gibi başka kaynaklardan gelen bilgileri de dikkate alması beklenir. Raporlar ayrıca işletmenin değerini doğrudan göstermek üzere tasarlanmamıştır, sadece kullanıcıların kendi değer tahminlerini yaparken kullanabilecekleri girdiyi sunar. Bireysel kullanıcıların

ihtiyaçları birbiriyle örtüşmeyebilir; bu yüzden hedef, mümkün olan en geniş kullanıcı kesiminin ortak ihtiyaçlarını karşılayacak bir bilgi setidir, tek bir kullanıcı grubunun her isteğini karşılayan bir rapor değil.

Bu amaca ulaşmak için kullanıcılara gereken bilgi iki ana ekseninde toplanır. Birincisi, işletmenin ekonomik kaynaklarına, bu kaynaklara karşı ileri sürülebilen taleplere ve bunlardaki değişimlere ilişkin bilgidir; kaynakların ve hakların yapısı, kullanıcıların işletmenin finansal güçlü ve zayıf yönlerini, likiditesini, ödeme gücünü ve ek finansman ihtiyacını değerlendirmesine yardımcı olur. İkincisi ise yönetimin bu kaynakları kullanmadaki sorumluluğunu ne ölçüde verimli ve etkin yerine getirdiğine dair bilgidir; bu, kaynakları fiyat ve teknoloji değişiklikleri gibi olumsuz etkilerden koruma ve mevzuata uyma gibi görevleri kapsar ve kullanıcıların yönetime duyduğu güveni şekillendirir.

Kaynaklar ve haklardaki değişimler kendi içinde ikiye ayrılır ve bu ayrım önemlidir. Tahakkuk esaslı muhasebede işlemlerin ve diğer olayların etkisi, ilgili nakit girişi veya ödeme farklı bir dönemde gerçekleşse bile, etkinin ortaya çıktığı dönemde gösterilir; bu yaklaşım, sadece o dönemki nakit hareketlerine bakmaktan daha iyi bir performans değerlendirmesi temeli sunar, çünkü işletmenin doğrudan yatırımcı ve kredi verenlerden ek kaynak almadan kendi faaliyetleriyle ne kadar net nakit girişi yaratabildiğini gösterir. Buna karşılık geçmiş nakit akışlarına ilişkin bilgi, işletmenin nakdi nasıl elde edip harcadığını, borçlanma ve borç ödeme davranışını, temettü dağıtımlarını ve likiditesini doğrudan yansıtır; iki bilgi türü birbirinin yerini tutmaz, birlikte okunduğunda tamamlayıcıdır. Ayrıca kaynaklar ve haklar, performanstan bağımsız olarak da değişebilir; borçlanma veya özkaynak aracı ihracı gibi işlemler bu türdendir ve kullanıcıların işletmenin gelecekteki performansına dair beklentilerini doğru kurabilmesi için bu iki değişim türünün birbirinden ayırt edilmesi gerekir.

Bütün bu bilginin faydalı sayılabilmesi için Çerçeve iki temel niteliksel özellik tanımlar. İlki ihtiyaca uygunluktur: bir bilgi, kullanıcıların kararlarında fark yaratma gücüne sahipse ihtiyaca uygundur, bu da bilginin bir tahmin sürecinde girdi olarak kullanılabilmesi (tahmin değeri) veya önceki değerlendirmeleri doğrulayıp düzeltmesi (doğrulama değeri) yoluyla olur; ikisi genellikle birbirine bağlıdır. İhtiyaca uygunluğun işletmeye özgü versiyonu önemliliktir: bir bilginin verilmemesi, yanlış verilmesi ya da gizlenmesi, kullanıcıların o işletmeye dair kararlarını makul ölçüde etkileyebileceksen önemli; burada standart bir sayısal eşik yoktur, önemlilik her zaman işletmenin kendi bağlamına göre değerlendirilir. İkinci temel nitelik gerçeğe uygun sunumdur ve tam anlamıyla sağlanabilmesi için sunumun tam, tarafsız ve hatasız olması gerekir. Tam bir sunum, bir kullanıcının olayı anlaması için gerekli tüm tanımlama ve açıklamaları içerir; tarafsız sunum, bilginin kullanıcıları belirli bir yönde etkilemek için ağırlıklandırılmamış veya manipüle edilmemiş olması, ihtiyatlı davranışla desteklenmesi, yani belirsizlik altında ne varlık ve gelirin olduğundan yüksek ne de yükümlülük ve giderin olduğundan düşük gösterilmemesi anlamına gelir; hatasız sunum ise her ayrıntının mutlak doğru olması değil, tanımlama ve sürecin hatasız seçilip uygulanmış olmasıdır - tahminlerin açıkça tahmin olarak belirtilmesi şartıyla yüksek ölçüm belirsizliği bile bilginin faydasını ortadan kaldırmaz. İhtiyaca uygunluk ile gerçeğe uygun sunum birlikte aranır: ihtiyaca uygun olmayan bir olayı kusursuz sunmak da, ihtiyaca uygun bir olayı çarpık sunmak da kullanıcıya yardımcı olmaz.

Bu iki temel niteliğin üzerine dört destekleyici özellik eklenir. Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlik ve farklılıkları ayırt edebilmesidir; en az iki kalem gerektirir ve tutarlılıktan (aynı yöntemin zaman içinde veya işletmeler arasında kullanılması) farklıdır - tutarlılık karşılaştırılabilirliğe hizmet eden bir araçtır, amacın kendisi değildir. Doğrulanabilirlik, farklı bilgili ve bağımsız gözlemcilerin bir sunumun gerçeğe uygun olduğu konusunda görüş birliğine varabilmesidir; doğrudan gözlemle (nakit sayımı gibi) veya bir modelin girdilerini kontrol edip çıktıyı yeniden hesaplayarak (dolaylı) sağlanabilir. Zamanında sunum, bilginin kararı etkileyebileceği an kullanıma sunulmasıdır. Anlaşılabilirlik ise bilginin açık ve öz sınıflandırılıp sunulmasıyla sağlanır; karmaşık konuları dışarıda bırakmak anlaşılabilirliği artırsa da raporu eksik ve yanıltıcı kılabileninden tercih edilmez. Son olarak maliyet kısıtı tüm bu süreci sınırlar: finansal bilginin toplanması, doğrulanması ve yayımlanması bir maliyete katlanmayı gerektirir, kullanıcılar da bilgiyi analiz etme maliyetine katlanır, ve bir bilginin raporlanıp raporlanmayacağına karar verirken bu maliyetin beklenen faydayı aşıp aşmadığı değerlendirilir; bu değerlendirme öznel olduğundan farklı taraflar aynı bilgi için farklı maliyet-fayda sonucuna varabilir, bu yüzden Kurul değerlendirmeyi tek bir işletme özelinde değil genel olarak yapar.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.1.2 - Finansal Tabloların Unsurları, Tahakkuk ve Ölçüm Esasları

Varlıktan Gidere Beş Unsurun Tanımı ve Bir Tutarı Tarihi Maliyetle mi Cari Değerle mi Göstereceğimiz Sorusu

KISACA

Finansal tabloların gövdesini beş unsur oluşturur ve Kavramsal Çerçeve her birini tek cümlelik bir tanıma indirger. Varlık, geçmiş olayların sonucu işletmenin kontrol ettiği, ekonomik fayda üretme potansiyeli taşıyan mevcut bir haktır; yükümlülük, geçmiş olaylar sonucu ortaya çıkan ve bir ekonomik kaynağın devrini gerektiren mevcut bir mükellefiyettir; özkaynak ise tüm yükümlülükler düşüldükten sonra varlıklar üzerinde kalan haktır. Gelir, özkaynak sahiplerinin katkıları hariç tutulduğunda özkaynağı artıran varlık artışı veya yükümlülük azalışıdır; gider ise özkaynak sahiplerine yapılan dağıtımlar hariç tutulduğunda özkaynağı azaltan varlık azalışı veya yükümlülük artışıdır. Bu tanımların hepsi geçmişe değil, bugüne, yani hâlâ mevcut olan bir hak veya mükellefiyete bakar - potansiyel bir gelecek fayda değil, o faydayı üretme kapasitesine sahip mevcut durum esas alınır. Bir kalem bu tanımlardan birine girdiğinde sıra ölçüme gelir: tarihi maliyet, kalemi doğuran işlemin fiyatından hareket eder ve değer değişimlerini genellikle yansıtmazken, cari değer -gerçeğe uygun değer, kullanım/ifa değeri veya cari maliyet biçiminde- ölçüm tarihindeki koşulları esas alır. Hangi esasın seçileceği tek bir kuralla değil, varlığın nasıl kullanıldığına, doğrudan mı dolaylı mı nakit ürettiğine ve sağlanacak bilginin ihtiyaca uygunluğu ile maliyetinin dengelenmesine bağlıdır.

Bölüm 1'de görülen genel amaç ve niteliksel özellikler, somut bir soruya indiğinde şu hâle gelir: bir kalem finansal tablolara ne zaman ve nasıl girer? Cevabın ilk adımı, Kavramsal Çerçeve'nin beş unsur için verdiği tanımlardır. Varlık, geçmişteki olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır; ekonomik kaynak da ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır. Burada üç unsur birlikte çalışır: hak, fayda üretme potansiyeli ve kontrol. Hak, nakit alma hakkından fiziksel bir nesne üzerindeki kullanım hakkına kadar birçok biçimde olabilir ve sözleşme, mevzuat ya da bazen sadece kamuya açık olmayan bir bilgiye erişimin fiilen korunması gibi yollarla kurulabilir; ama herkesin önemli bir maliyet olmadan yararlanabildiği kamu hakları, elinde tutan işletmenin varlığı sayılmaz. Fayda üretme potansiyelinin var olması için faydanın kesin veya muhtemel olması gerekmez, sadece hakkın hâlihazırda mevcut olması ve en az bir durumda fayda üretebilecek olması yeter; bu yüzden gerçekleşme ihtimali düşük bir hak da varlık tanımına girebilir, düşük olasılık sadece finansal tablolara alınıp alınmayacağı ve nasıl ölçüleceği kararını etkiler. Kontrol ise işletmenin kaynağın kullanımını yönetme ve ondan doğacak faydayı elde etme konusunda mevcut bir yeteneğe sahip olması, aynı zamanda başkalarının bunu yapmasını önleyebilmesidir; bir asilin vekili aracılığıyla kontrol ettiği bir kaynak, vekilin değil asilin varlığıdır.

Yükümlülük tanımı üç şartın birlikte sağlanmasını ister: işletmenin bir mükellefiyeti olması, bu mükellefiyetin bir ekonomik kaynağı devretmeyi gerektirmesi, ve mükellefiyetin geçmişteki olaylar sonucu zaten var olan mevcut bir mükellefiyet olması. Mükellefiyet, işletmenin kaçınma imkânı olmayan bir görev veya sorumluluktur ve her zaman bir karşı tarafı vardır; sözleşme veya mevzuattan

doğabileceği gibi, işletmenin kendi yerleşik uygulaması veya yayımlanmış politikasıyla tutarsız davranma imkânının fiilen kalmamasından da (zımni kabulden doğan mükellefiyet) doğabilir. Üçüncü şart özellikle önemlidir: bir mevzuatın çıkması veya bir sözleşmenin imzalanması tek başına yeterli değildir, mevcut mükellefiyet ancak işletme ilgili ekonomik faydayı fiilen elde etmiş ya da edimi fiilen yerine getirmiş ve bunun sonucunda aksi hâlde devretmek zorunda kalmayacağı bir kaynağı devretmek zorunda kalacaksa doğar - bu yüzden bir işletme, henüz hizmet almadığı bir çalışana gelecekte maaş ödeyecek olması nedeniyle bugünden bir yükümlülük taşımaz, taraflar arasında yalnızca karşılıklı ifa edilmemiş bir sözleşme (müeccel sözleşme) vardır.

Özkaynak, bu iki unsurun kalıntısı olarak tanımlanır: işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haktır ve doğrudan ölçülmez, toplam varlıkların defter değerinden toplam yükümlülüklerin defter değeri çıkarılarak bulunur; bu yüzden özkaynağın piyasa değeri, işletmenin bir bütün olarak satış değeri veya tasfiye değeriyle genellikle örtüşmez, çünkü finansal tablolar zaten işletmenin değerini göstermek için tasarlanmamıştır. Gelir ve gider tanımları ise özkaynakta değişime bakar: gelir, özkaynak sahiplerinin yaptığı katkılar hariç tutulduğunda özkaynakta artışa yol açan varlık artışları veya yükümlülük azalışlarıdır; gider, özkaynak sahiplerine yapılan dağıtımlar hariç tutulduğunda özkaynakta azalışa yol açan varlık azalışları veya yükümlülük artışlarıdır. Bu tanımlar gelir ve giderin varlık-yükümlülük değişimleri cinsinden kurulduğunu gösterir, ama bu, gelir-gider bilgisinin ikincil olduğu anlamına gelmez; finansal tablo kullanıcıları işletmenin hem durumunu hem performansını anlamak zorunda olduğundan ikisi eşit önemlidir.

Bir kalem bu beş tanımdan birine girdikten sonra tahakkuk esası devreye girer: işlemlerin ve olayların etkisi, buna karşılık gelen nakit hareketi başka bir dönemde gerçekleşse dahi, etkinin ortaya çıktığı dönemde finansal tablolara yansıtılır. Bu, sadece dönem içi nakit hareketine bakmaktan daha zengin bir performans resmi verir, çünkü işletmenin kaynaklarını doğrudan yatırımcı ve kredi verenlerden ek fon almadan ne kadar artırdığını gösterir. Tahakkuk mantığı işlediğinde, tabloya alınan bir kalem genelde başka bir kalemin tabloya alınması veya tablo dışı bırakılmasıyla birlikte hareket eder; örneğin nakit karşılığı mal satışı hem gelirin (nakdin tabloya girmesi) hem giderin (satılan malın tablo dışına çıkması) eşzamanlı kaydını doğurur.

Tabloya alınacak her kalem parasal bir tutarla ifade edilmek zorunda olduğundan bir ölçüm esas seçilmesi gerekir. Tarihi maliyet, kalemi doğuran işlem veya olayın fiyatından en azından kısmen hareket eder; bir varlığın tarihi maliyeti onu edinmek için ödenen bedel artı işlem maliyetleri, bir yükümlülüğün tarihi maliyeti ise onu üstlenmek karşılığında alınan bedel eksi işlem maliyetleridir, ve zamanla amortisman, tahsilat, değer düşüklüğü ve faiz tahakkuku gibi olaylarla güncellenir; ama kalem ekonomik açıdan dezavantajlı hâle gelmedikçe salt piyasa değeri değişimlerini yansıtmaz. Cari değer ise ölçüm tarihindeki koşulları esas alır ve üç biçimde karşımıza çıkar. Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyat olup işletmeye özgü değil piyasa katılımcısının bakış açısını yansıtır. Kullanım değeri (varlıklar için) ve ifa değeri (yükümlülükler için) ise işletmenin kendi kullanım veya ifa planına özgü, gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir ve piyasa katılımcısından ziyade işletmenin kendi varsayımlarını taşır. Cari maliyet ise eşdeğer bir varlığın veya yükümlülüğün ölçüm

tarihindeki edinme veya üstlenme bedelidir; tarihi maliyet gibi bir giriş değeri olsa da, geçmişe değil ölçüm anına bakması yönüyle ondan ayrılır.

Hangi esasın seçileceği tek bir faktörle belirlenmez; Çerçeve bunu ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, destekleyici nitelikler ve maliyet kısıtının birlikte tartılmasına bağlar. Değeri piyasa koşullarına duyarlı bir kalem için tarihi maliyet, değer değişimini geç ve olay bazlı yansıttığından ihtiyaca uygun bilgi vermeyebilir; buna karşılık işletmenin ekonomik kaynakları başka kaynaklarla birlikte dolaylı olarak nakit üretmek için kullandığı durumlarda (örneğin üretimde kullanılan maddi duran varlıklar veya stoklar) tarihi ya da cari maliyet, dönem marjını göstermede daha ihtiyaca uygun olabilir; kaynak bağımsız olarak doğrudan nakit ürettiyse cari değer genelde daha ihtiyaca uygun bilgi sağlar. Karşılaştırılabilirlik açısından cari değer esasları, aynı türden kalemin farklı işletmelerde ve farklı zamanlarda benzer biçimde ölçülmesini sağlarken, tarihi maliyet aynı kalemin farklı dönemlerde edinilmiş olması nedeniyle farklı tutarlar üretebilir. Doğrulanabilirlik ve maliyet açısından ise tarihi maliyet genelde daha basit ve daha az sübjektifken, cari değer -özellikle aktif bir piyasada doğrudan gözlemlenemediği ve nakit akışına dayalı tekniklerle tahmin edilmesi gerektiği durumlarda- belirlenmesi daha karmaşık ve maliyetli olabilir. Bazı durumlarda tek bir esas yeterli bilgi sağlamaz ve finansal durum tablosunda cari değer kullanılırken performans tablosunda farklı bir esasın uygulanması gibi birden fazla ölçüm esasının bir arada kullanılması gerekebilir; bu seçimlerin hepsinde nihai ölçüt aynıdır, kullanıcıya sağlanan bilginin faydasının onu üretme ve kullanma maliyetini karşılayıp karşılamadığı.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.2.1 · Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS 1)

Finansal Tabloların Sunuluşu: Tam Set, Sunum İlkeleri ve Mahsup Yasağı

KISACA

Finansal tabloların sunuluşu, bir işletmenin varlıklarını, yükümlülüklerini, özkaynaklarını, gelirlerini ve giderlerini gerçeğe uygun biçimde yansıtan bilgilerin hangi düzen içinde sunulacağını belirleyen kurallar bütünüdür. Tam bir finansal tablolar seti; finansal durum tablosu, finansal performans tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve bunları anlaşılır kılan dipnotlarla birlikte bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgilerden oluşur. İşletme bu tabloların her birini eşit önemle sunar ve dilerse "finansal durum tablosu" yerine "bilanço" gibi farklı başlıklar kullanabilir. Sunumun özünde birkaç ilke yatar: işletme yalnızca önemli bilgileri sunar, kalemleri ortak özelliklerine göre birleştirir, ortak özelliği olmayanları ayırıştırır ve her kalemi özünü gerçeğe uygun yansıtan bir adla tanımlar. Bir başka temel kural, bir standart açıkça izin vermedikçe veya zorunlu kılmadıkça varlıklarla yükümlülüklerin ya da gelirlerle giderlerin birbirine mahsup edilememesidir; buna karşılık bir varlığın değer düşüklüğü indirilerek net tutarıyla ölçülmesi mahsup sayılmaz. İşletme sunum ve sınıflandırma biçimini dönemler arasında tutarlı tutar, cari dönem tutarlarının yanında önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri verir ve tam seti yılda en az bir kez hazırlar.

Finansal tabloların sunuluşuna ilişkin hükümler, bir işletmenin finansal durumunu ve performansını dışarıdan izleyen kullanıcılara ihtiyaca uygun bilgiyi hangi düzen ve disiplin içinde ileteceğini belirler. Bu hükümlerin çıkış noktası, genel amaçlı finansal tabloların işletmenin varlıklarını, yükümlülüklerini, özkaynaklarını, gelirlerini ve giderlerini gerçeğe uygun bir biçimde yansıtarak, kullanıcıların işletmenin gelecekteki nakit girişlerine ilişkin beklentilerini ve yönetimin eldeki kaynakları nasıl kullandığını değerlendirmesine yardımcı olmasıdır. Bilgi ne kadar doğru olursa olsun, dağınık ya da tutarsız bir biçimde sunulduğunda bu amaca hizmet etmez; bu yüzden sunum kuralları, içeriğin kendisi kadar önemli görülür.

Tam bir finansal tablolar seti tek bir tablodan değil, birbirini tamamlayan birkaç tablodan oluşur. Bunlar; raporlama dönemi sonuna ait finansal durum tablosu, döneme ait finansal performans tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosudur; bu dört tablo temel finansal tablolar olarak anılır. Sete ayrıca, bu tabloların anlaşılmasını sağlayan dipnotlar ile bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler dahildir; belirli koşullarda bir önceki dönemin başına ait ilave bir finansal durum tablosu da gerekebilir. İşletme bu tabloların her birini eşit önemle sunar ve standartta geçen başlıklardan farklı, ama kalemin özelliğini doğru yansıtan adlar kullanabilir; örneğin "finansal durum tablosu" yerine "bilanço", "kâr veya zarar" yerine "net gelir" ifadesi tercih edilebilir.

Sunumun temelinde önemlilik ilkesi yatar. İşletme yalnızca önemli bilgileri sunar ve açıklar; bir bilgi, verilmemesi, yanlış verilmesi veya gizlenmesi durumunda finansal tabloların asli kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecekse önemlidir. Önemlilik yalnızca büyüklükle değil, bilginin niteliğiyle de ilgilidir. Bunun doğal sonucu, bir standart belirli kalemleri asgari olarak listelese bile, o kalemin

sunulmasının kullanıcı açısından önemli bir bilgi taşımaması durumunda ayrı sunulmasının zorunlu olmamasıdır. Aynı mantık ters yönde de işler: standartların istediği asgari kalemler kullanıcıyı yeterince aydınlatmıyorsa, işletme ilave açıklama yapıp yapmayacağını değerlendirir.

Kalemlerin nasıl bir araya getirileceği de sunumun ayrı bir boyutudur. İşletme, ortak özelliklere sahip varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir, gider ve nakit akışlarını aynı kalemden toplar; ortak özelliği bulunmayanları ise ayırıştırır. Amaç, temel finansal tabloların faydalı ve biçimlendirilmiş bir özet sunma işlevini yerine getirmesidir; birleştirmenin ya da ayırıştırmanın önemli bilgiyi anlaşılabilir hale getirmemesi gerekir. İşletme her kalemi, özelliğini gerçeğe uygun yansıtacak biçimde adlandırır ve gerektiğinde kullandığı terimlerin anlamını da açıklar; bir kalemi "diğer" gibi genel bir adla anmak ancak daha bilgi verici bir isim bulunamadığında kabul edilir.

Sunum kurallarının en belirgin yasaklarından biri netleştirme, yani mahsupdur. İşletme, bir standart bunu açıkça zorunlu kılmadıkça veya buna izin vermedikçe varlıklarla yükümlülükleri ya da gelirlerle giderleri birbirinden düşerek net göstermez; varlıkları ve yükümlülükleri, gelirleri ve giderleri ayrı ayrı raporlar. Bunun gerekçesi, işlemin özünü yansıtmayan keyfi bir netleştirmenin kullanıcıların gerçekleştiren işlemleri anlamasını ve gelecekteki nakit akışlarını değerlendirmesini zorlaştırmasıdır. Buna karşılık, bir varlığın değer düşüklüğü karşılığı indirilerek net tutarıyla ölçülmesi mahsup sayılmaz; örneğin stok değer düşüklüğü ya da finansal varlıklara ilişkin beklenen kredi zararı karşılığı düşülerek ulaşılan net tutar, bir netleştirme değil, ölçümün doğal sonucudur.

Zaman içindeki karşılaştırılabilirlik de sunumun ayrılmaz bir parçasıdır. İşletme, kalemlerin sunumunu, açıklamasını ve sınıflandırılmasını dönemden döneme kural olarak değiştirmez; ancak faaliyetlerin niteliğinde önemli bir değişiklik olması ya da bir standardın değişikliği zorunlu kılması bu tutarlılığın istisnasıdır. Cari dönemin tüm tutarları için bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler sunulur; cari dönemi anlamak açısından gerekliyse açıklayıcı ve tanımlayıcı bilgiler de karşılaştırmalı verilir. İşletme sunum ya da sınıflandırmayı değiştirdiğinde, mümkün olmadığı durumlar dışında karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırır ve bu yeniden sınıflandırmanın niteliğini, tutarını ve gerekçesini açıklar; geriye dönük bir uygulama veya düzeltmenin bir önceki dönemin başına ait bilgiler üzerinde önemli etkisi olduğunda ayrıca üçüncü bir finansal durum tablosu sunar.

Finansal tabloların açıkça tanımlanması ve düzenli sunulması da kurallara bağlanmıştır. İşletme her tabloyu ve dipnotları belirgin biçimde tanımlar; raporlayan işletmenin ticaret unvanını, tabloların tek bir işletmeye mi yoksa bir işletmeler grubuna mı ait olduğunu, kapsanan dönemi, sunum para birimini ve tutarların yuvarlama derecesini açıkça belirtir. Tam bir finansal tablolar seti yılda en az bir kez hazırlanır; işletmenin raporlama dönemi sonunu değiştirmesi ve tabloları bir yıldan uzun ya da kısa bir dönem için sunulması halinde, bunun nedenini ve tutarların tam karşılaştırılabilir olmadığını açıklar. Finansal durum tablosunda ise işletme, likidite esasına göre sunumun daha faydalı olduğu durumlar dışında, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükleri ayrı sınıflar halinde gösterir; bu ayırmada başvuru temel ölçütlerden biri, tutarın raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde geri kazanılıp kazanılmayacağı ya da ödenip ödenmeyeceğidir. Bütün bu ilkeler birlikte, farklı işletmelerin ve farklı dönemlerin finansal tablolarının birbiriyle tutarlı, anlaşılır ve karşılaştırılabilir kalmasını amaçlar.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.2.2 - Nakit Akış Tabloları (TMS 7)

Nakit Akış Tablosu: Faaliyet Sınıflandırması, Raporlama Yöntemleri ve Özellikli Kalemler

KISACA

Nakit akış tablosunun amacı, işletmenin nakit ve nakit benzerlerinde bir dönem boyunca meydana gelen değişimi esas, yatırım ve finansman faaliyetleri olarak sınıflandırıp göstermektir; bu üçlü ayrım, kullanıcıların işletmenin nakit yaratma kabiliyetini ve bu faaliyetler arasındaki ilişkiyi değerlendirmesine imkân verir. Nakit benzerleri, üç ay gibi kısa vadeye sahip, kolayca nakde çevrilebilen ve değer değişim riski önemsiz yatırımlardır; talep üzerine geri ödenebilir banka kredili hesapları da nakit yönetiminin parçası sayıldığında bu kapsama girebilir. Esas faaliyetlerden nakit akışları doğrudan veya dolaylı yöntemle raporlanabilir, doğrudan yöntem teşvik edilir. Yatırım ve finansman faaliyetlerine ait tahsilat ve ödemeler kural olarak brüt tutarlarıyla, sadece belirli müşteri adına yapılan veya devir hızı yüksek kısa vadeli kalemler istisnai olarak netleştirilerek gösterilir. Alınan ve ödenen faiz ile temettüleri ayrı kalemler halinde sunulur ve sınıflandırmaları işletmenin kâr veya zarar tablosundaki sınıflandırmasıyla uyumlu olmak zorundadır. Nakit kullanmayan yatırım ve finansman işlemleri tabloya alınmaz, ayrıca açıklanır; finansman yükümlülüklerindeki değişimlerin ve tedarikçi finansmanı anlaşmalarının da ayrı açıklamalarla izlenmesi gerekir.

Nakit akış tablosunun amacı, işletmenin bir dönem boyunca nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen değişimi, esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları biçiminde ayrıştırarak sunmaktır. Bu bilgi, diğer finansal tablolarla birlikte değerlendirildiğinde, kullanıcıların işletmenin net varlıklarındaki değişimi, finansal yapısını ve nakit akışlarının tutarını ile zamanlamasını değişen koşullara göre etkileme kabiliyetini görmesini sağlar; tarihi nakit akışları ayrıca gelecekteki nakit akışlarının tahmininde ve kârlılıkla nakit yaratma arasındaki ilişkinin incelenmesinde kullanılır. Nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı ifade eder; nakit benzerleri ise değer değişim riski önemsiz olan ve genellikle üç ay veya daha kısa vadeye sahip olduğu için kolayca belirli bir nakde çevrilebilen yüksek likiditeli kısa vadeli yatırımlardır, özkaynak yatırımları kural olarak bu tanıma girmez. Talep üzerine geri ödenebilir nitelikteki banka kredili cari hesaplar, işletmenin nakit yönetiminin ayrılmaz bir parçasını oluşturduğu ölçüde nakit ve nakit benzerlerinin bir bileşeni sayılır; nakit ve nakit benzerlerini oluşturan kalemler arasındaki hareketler ise nakit yönetiminin bir parçası olduğundan nakit akışı sayılmaz.

Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, işletmenin dış finansmana başvurmada kredi geri ödeme, çalışma kapasitesini sürdürme, temettü ödeme ve yeni yatırım yapma gücünün temel göstergesidir; bunlar öncelikle hasılat yaratan ana faaliyetlerden doğar ve mal-hizmet satışından tahsilat, tedarikçi ve çalışanlara ödeme, gelir vergisi ödemeleri gibi kalemleri kapsar. Bu nakit akışları doğrudan yöntemle -gayrisafi tahsilat ve ödemelerin ana gruplar halinde açıklanmasıyla- ya da dolaylı yöntemle -esas faaliyet kârının nakit akışı yaratmayan kalemler, tahakkuk ve ertelemeler ile yatırım/finansman faaliyetlerine ait ama esas faaliyetler bölümünde sınıflanan gelir-gider kalemlerine

göre düzeltilmesiyle- raporlanabilir; doğrudan yöntem, dolaylı yöntemle elde edilemeyen ve gelecekteki nakit akışlarının tahmininde daha faydalı bilgi sağladığı için teşvik edilir.

Yatırım faaliyetleri, gelecekte gelir ve nakit akışı yaratması beklenen kaynaklara yapılan harcamaları yansıtır; maddi ve maddi olmayan duran varlıkların alım-satımı, iştirak ve iş ortaklığı paylarının edinilmesi veya elden çıkarılması, üçüncü taraflara verilen avans ve krediler ile bunların tahsilatı bu kapsamdadır ve yalnızca finansal durum tablosunda bir varlığın kayda alınmasına yol açan harcamalar bu şekilde sınıflandırılabilir. Finansman faaliyetleri ise sermaye sağlayanların gelecekteki nakit akışları üzerindeki haklarını tahmin etmede faydalı olan, pay ihracı, borçlanma araçlarının ihracı ve geri ödenmesi, kiralama yükümlülüğü azaltan ödemeler gibi kalemleri içerir. Yatırım ve finansman faaliyetlerine ait tahsilat ve ödemeler kural olarak brüt tutarlarıyla ayrı ayrı raporlanır; yalnızca nakit akışının işletmeden çok müşterinin faaliyetini yansıttığı durumlarda (örneğin bir bankanın vadesiz mevduat hareketleri) veya devir hızı yüksek, büyük tutarlı, kısa vadeli kalemlerde netleştirilerek gösterilmesine izin verilir.

Alınan ve ödenen faiz ile temettüler, nakit akış tablosunda birbirinden ayrı kalemler olarak sunulur ve dönemler itibarıyla tutarlı biçimde sınıflandırılır; ödenen temettüler finansman faaliyetlerinde gösterilirken, faiz ve temettülerin esas, yatırım veya finansman faaliyetlerinden hangisinde yer alacağı işletmenin bunları kâr veya zarar tablosunda hangi bölümde sınıflandırdığına bağlıdır ve bu sınıflandırmayla tutarlı olmak zorundadır; ana faaliyeti varlıklara yatırım yapmak veya müşterilere finansman sağlamak olan işletmeler için de aynı uyum kuralı geçerlidir. Gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin nakit akışları ayrı sunulur ve açıkça başka bir faaliyetle ilişkilendirilemediği sürece esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı sayılır. Bağlı ortaklık, iştirak veya iş ortaklığındaki bir yatırım özkaynak veya maliyet yöntemiyle izleniyorsa, yatırımcı işletme yalnızca kendisiyle yatırım yapılan işletme arasındaki fiili nakit akışlarını (temettü ve avans ödemeleri gibi) raporlar; bir bağlı ortaklığın veya işletmenin kontrolünün kazanılması ya da kaybedilmesinden doğan toplam nakit akışı ise yatırım faaliyeti olarak ayrı gösterilir ve elde edilen ya da elden çıkarılan varlık-yükümlülük tutarları ayrıca açıklanır.

Yabancı para cinsinden nakit akışları, gerçekleştiği tarihteki kurdan işletmenin geçerli para birimine çevrilir; kur değişiminden doğan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar nakit akışı sayılmaz, ancak yabancı para cinsinden nakit ve nakit benzerleri üzerindeki kur etkisi tabloda ayrı bir kalem olarak gösterilir. Nakit veya nakit benzeri kullanımı gerektirmeyen yatırım ve finansman işlemleri -varlığın kiralama veya borçlanma yoluyla edinilmesi, borcun özkaynağa dönüştürülmesi gibi- nakit akış tablosunda yer almaz, bunlar finansal tabloların başka bir bölümünde açıklanır. İşletme ayrıca, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerdeki değişimleri -nakit akışından kaynaklananları, kur ve gerçeğe uygun değer etkilerini ve diğer nakit dışı değişimleri ayırt ederek- ve varsa tedarikçi finansmanı anlaşmalarının işletmenin yükümlülükleri, nakit akışları ve likidite riski üzerindeki etkisini açıklamakla, son olarak nakit ve nakit benzerlerinin bileşenlerini ve finansal durum tablosundaki karşılığıyla mutabakatını sunmakla yükümlüdür.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.2.3 • Muhasebe Politikaları, Tahminlerde Değişiklikler ve Hatalar (TMS 8)

Muhasebe Politikaları, Tahminlerdeki Değişiklikler ve Geçmiş Dönem Hataları: Seçim, Değişiklik ve Düzeltmenin Mantığı

KISACA

TMS 8, finansal tabloların hazırlanmasında hangi muhasebe politikalarının seçileceğini, bu politikaların ne zaman ve nasıl değiştirileceğini, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin ve geçmiş dönem hatalarının nasıl ele alınacağını düzenler. Bir işleme özel olarak uygulanan bir standart varsa politika o standarttan belirlenir; böyle bir standart yoksa yönetim, ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi üretecek bir politikayı kendi takdiriyle geliştirir ve bunu yaparken önce benzer konuları ele alan standartlara, ardından kavramsal çerçevedeki tanım ve ölçüm esaslarına başvurur. Seçilen politikalar benzer işlemler için tutarlı biçimde ve dönemler boyunca aynı şekilde uygulanır. Bir politika ancak bir standart zorunlu kıldığında ya da daha güvenilir ve ihtiyaca uygun bilgi sağladığında değiştirilir ve kural olarak geriye dönük uygulanır, yani sanki baştan beri kullanılıyormuş gibi geçmiş tutarlar yeniden düzeltilir. Bir muhasebe tahminindeki değişiklik ise geçmişle ilgili olmayıp yeni bilgiye dayandığından ileriye yönelik uygulanır ve bir hata düzeltmesi sayılmaz. Geçmiş dönem hataları, tespitten sonra onaylanan ilk tablolarda geriye dönük yeniden düzenlemeyle giderilir. Etkinin belirlenemediği ya da geçmiş niyet hakkında varsayım gerektirdiği durumlarda bu geriye dönük işlemler mümkün olmayabilir.

Bir işletmenin finansal tabloları dönemler arasında ve başka işletmelerin tablolarıyla anlamlı biçimde karşılaştırılabilir isteniyorsa, hangi muhasebe politikalarının seçileceği, bu politikaların ne zaman değiştirilebileceği ve bir kez seçildikten sonra nasıl istikrarlı biçimde uygulanacağı belirli bir disiplin içinde ele alınmalıdır. Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında benimsenen belirli ilkeler, esaslar, teamüller, kurallar ve uygulamaların tamamını ifade eder. Bir işlem, olay veya koşula özel olarak uygulanan bir standart bulunuyorsa, o kaleme uygulanacak politika doğrudan bu standarttan belirlenir; standartların ayrılmaz parçası sayılan uygulama rehberlerine uyulması da zorunludur. Etkisi önemsiz kalan durumlarda bir politikanın harfiyen uygulanması gerekmez de, tabloları belirli bir görünüme sokmak için önemsiz sapmalar yapmak ya da bu sapmaları düzeltmeden bırakmak uygun görülmez.

Bir işleme tam olarak uyan bir standardın bulunmadığı durumlarda ise yönetim, kullanıcıların ekonomik kararları açısından ihtiyaca uygun olan ve aynı zamanda güvenilir bilgi sağlayan bir politikayı kendi takdirini kullanarak geliştirir. Bilginin güvenilir sayılması için tabloların işletmenin durumunu gerçeğe uygun yansıtmayı, işlemlerin yalnızca hukuki biçimini değil ekonomik özünü de göstermesi, tarafsız ve ihtiyatlı olması ve tüm önemli yönleriyle tam olması beklenir. Yönetim bu takdiri kullanırken belirli bir sıra izler: önce benzer ve ilişkili konuları ele alan standartlardaki hükümlere, ardından varlık, yükümlülük, gelir ve giderlere ilişkin kavramsal çerçevedeki tanımlara, finansal tablolara alma kıstaslarına ve ölçüm esaslarına başvurur. Bu kaynaklarla çelişmediği ölçüde, benzer bir kavramsal çerçeve kullanan diğer

standart belirleyicilerin en son düzenlemelerini, diğer muhasebe literatürünü ve kabul görmüş sektör uygulamalarını da göz önünde bulundurabilir.

Seçilen politikaların tutarlı biçimde uygulanması, karşılaştırılabilirliğin temelidir. Bir standart farklı kalemler için ayrı politikalara izin veren bir sınıflandırmayı özellikle zorunlu kılmadıkça ya da buna cevaz vermedikçe, işletme benzer işlem, olay ve koşullar için politikalarını tutarlı biçimde seçer ve uygular; böyle bir sınıflandırma söz konusu olduğunda her sınıf için uygun bir politika belirlenip yine tutarlı biçimde sürdürülür. Kullanıcıların işletmenin durumundaki ve performansındaki eğilimleri görebilmesi için de aynı politikalar dönemden döneme korunur. İşletme bir muhasebe politikasını yalnızca iki durumda değiştirir: değişiklik bir standart tarafından zorunlu kılınyorsa ya da yeni politika işletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları hakkında daha güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sunuyorsa. Daha önce hiç gerçekleşmemiş ya da özü itibarıyla farklı bir işleme yeni bir politika uygulanması, bir politika değişikliği sayılmaz.

Bir politika değişikliği uygulanırken izlenecek yol, değişikliğin kaynağına bağlıdır. Bir standardın ilk kez uygulanmasından doğan değişiklik, o standartta özel geçiş hükümleri varsa bu hükümlere göre muhasebeleştirilir; geçiş hükmü bulunmayan bir standardın ilk uygulanmasında ya da isteğe bağlı bir değişiklikte ise politika geriye dönük olarak uygulanır. Geriye dönük uygulama, yeni politikanın sanki baştan beri kullanılıyormuş gibi ele alınması demektir; bu durumda etkilenen her özkaynak kaleminin sunulan en erken döneme ait açılış bakiyesi ile karşılaştırmalı tutarlar buna göre düzeltilir ve düzeltme genellikle dağıtılmamış kârlar kaleminde yapılır. Bunun bir sınırı vardır: değişikliğin dönemlere göre yarattığı etkinin ya da birikimli etkisinin belirlenmesi mümkün olmadığında geriye dönük uygulama yapılamaz. Böyle bir durumda işletme, yeni politikayı geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken dönemin başındaki defter değerlerine uygular; geçmiş tüm dönemlere ilişkin birikimli etki hiç belirlenemiyorsa, politikayı mümkün olan en erken tarihten itibaren ileriye yönelik uygular.

Muhasebe tahmini, doğrudan gözlemlenemeyen ve bu yüzden en güncel ve güvenilir bilgilere dayanarak muhakemeyele takdir edilmesi gereken parasal tutarları ifade eder; beklenen kredi zararları için karşılık ayrılması, stokların net gerçekleşebilir değeri, bir varlığın gerçeğe uygun değeri, amortisman gideri ve garanti karşılıkları bu tür tahminlere örnektir. Makul tahminler kullanmak finansal tablo hazırlamanın doğal ve güvenilirliği azaltmayan bir parçasıdır. Tahminin dayandığı koşullar değiştiğinde ya da yeni bilgi, yeni gelişme veya daha fazla tecrübe elde edildiğinde tahmin gözden geçirilir. Niteliği gereği bir tahmin değişikliğinin geçmiş dönemlerle bir ilgisi yoktur ve bir hata düzeltmesi değildir; bu yüzden ileriye yönelik uygulanarak yalnızca değişikliğin yapıldığı dönemin ya da hem o dönemin hem de gelecek dönemlerin kâr veya zararına dâhil edilir. Değişiklik varlık, yükümlülük veya bir özkaynak kalemini etkiliyorsa, ilgili kalemin o dönemdeki defter değeri düzeltilir. Uygulanan ölçüm esasının kendisinin değişmesi ise bir tahmin değişikliği değil, politika değişikliğidir; bir değişikliğin hangisi olduğunu ayırt etmek güç olduğunda tahmin değişikliği olarak kabul edilir.

Geçmiş dönem hataları, tabloların onaylandığı tarihte mevcut olan ve makul biçimde dikkate alınması beklenebilecek güvenilir bilginin kullanılmaması ya da yanlış kullanılmasından doğan eksiklik ve yanlışlıklardır; matematiksel hataları, politikaların yanlış uygulanmasını, olayların yanlış yorumlanmasını

veya gözden kaçırılmasını ve hileleri kapsar. İşletme önemli bir geçmiş dönem hatasını, tespit edildikten sonra yayımlanmak üzere onaylanan ilk finansal tablolarında geriye dönük olarak düzeltir; bunu ya hatanın yapıldığı dönemin karşılaştırmalı tutarlarını ya da hata daha eski bir dönemde oluşmuşsa sunulan en erken döneme ait açılış bakiyelerini yeniden düzenleyerek yapar. Bu geriye dönük yeniden düzenleme, hatanın hiç yapılmamış gibi ele alınması anlamına gelir ve hatanın tespit edildiği dönemin kâr veya zararında bir değişiklik yaratmaz. Burada da aynı sınır geçerlidir: hatanın dönemlere göre veya birikimli etkisi belirlenemiyorsa, yeniden düzenleme mümkün olan en erken dönemden itibaren yapılır ya da ileriye yönelik olarak gerçekleştirilir.

Geriye dönük işlemlerin sınırını çizen kavram, mümkün olmamadır. Makul her türlü çaba gösterilmesine rağmen bir hüküm uygulanamıyorsa o hükmün uygulanması mümkün değildir; özellikle geçmiş dönemin etkileri belirlenemiyorsa, işlem yönetimin o dönemdeki niyetine ilişkin varsayımlar yapılmasını gerektiriyorsa ya da o tarihte mevcut olan bilgiyi sonradan öğrenilenden objektif biçimde ayırt etmek imkânsızsa geriye dönük uygulama veya yeniden düzenleme yapılamaz. Bu ayrımın kritik yönü, geçmişe dönük bir tutar tahmin edilirken sonradan öğrenilen bilginin kullanılmamasıdır; amaç, işlemin gerçekleştiği tarihte mevcut olan durumları yansıtmaktır, geçmiş bugünün bilgisiyle yeniden kurmak değil. Geçmiş dönem tahminlerinin çoğu zaman gerekmesi tek başına yeniden düzeltmeyi engellemez; engelleyen, o dönemde mevcut olan bilgiyi sonradan bilinenden ayırt etmenin gerçekten imkânsız hale gelmesidir.

1.2.4 · Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar (TMS 10)

Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar: Düzeltme Gerektiren ve Gerektirmeyen Olaylar, Onay Tarihi ve Süreklilik

KISACA

Bir işletmenin raporlama dönemi kapandıktan sonra, ama finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihe kadar geçen sürede ortaya çıkan, işletmenin lehine ya da aleyhine gelişen her türlü durum, raporlama döneminden sonraki olay sayılır. Bu olaylar iki gruba ayrılır: raporlama dönemi sonunda zaten var olan bir durumu doğrulayanlar düzeltme gerektiren olaylardır ve işletme bunların etkisini yansıtmak için finansal tablolara almış olduğu tutarları değiştirir; buna karşılık raporlama döneminden sonra ortaya çıkan yeni koşulları yansıtanlar düzeltme gerektirmeyen olaylardır ve tablolara alınan tutarlarda herhangi bir değişiklik yapılmaz, önemli olmaları hâlinde yalnızca dipnotlarda açıklanır. Finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarih, işletmenin yönetim yapısına ve izlediği prosedürlere göre değişebilir; bu tarihin kendisi ile onayı kimin verdiği de ayrıca açıklanır. Yönetim, raporlama döneminden sonra işletmeyi tasfiye etme niyetine ya da başka gerçekçi bir seçeneğinin kalmadığına karar verirse, tablolar artık işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmaz. Raporlama döneminden sonra ilan edilen kâr payı dağıtımları da dönem sonunda bir yükümlülük olarak tablolara alınmaz, yalnızca dipnotlarda yer alır.

Bir hesap döneminin kapanışıyla finansal tabloların fiilen ilgili taraflara sunulması arasında genellikle belirli bir süre geçer ve bu sürede işletmenin durumunu değiştirebilecek yeni gelişmeler ortaya çıkabilir. Raporlama döneminden sonraki olaylar başlığı, tam olarak bu aradaki gelişmeleri, yani raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarih arasında işletmenin lehine veya aleyhine meydana gelen durumları kapsar. Bu düzenlemenin iki temel amacı vardır: birincisi, işletmenin bu tür olaylar karşısında finansal tablolarında ne zaman ve nasıl bir düzeltme yapması gerektiğini belirlemek; ikincisi, finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihi ve bu aradaki olaylar hakkında yapılması gereken açıklamaları netleştirmektir. Ayrıca, raporlama döneminden sonraki bir gelişme işletmenin artık sürekliliğini koruyamayacağını gösteriyorsa, tabloların hangi esasa göre hazırlanacağı da bu kapsamda ele alınır.

Raporlama döneminden sonraki olaylar iki farklı mantıkla ayrılır. Bir kısmı, raporlama dönemi sonu itibarıyla zaten var olan bir durumu yalnızca teyit eder; bunlara düzeltme gerektiren olaylar denir. Diğer kısmı ise raporlama döneminden sonra ortaya çıkan, dönem sonunda mevcut olmayan yeni bir koşulu yansıtır; bunlara da düzeltme gerektirmeyen olaylar denir. Bu ayrımın anlamlı olabilmesi için finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihin net biçimde belirlenmesi gerekir, çünkü olaylar bu tarihe kadar geçen süre içinde değerlendirilir. Bu tarih tek bir kurala bağlı değildir; işletmenin yönetim yapısına, finansal tabloların hazırlanması ve yayımlanabilir hale getirilmesi sırasında uyulması gereken yasal yükümlülüklerle ve izlenen prosedürlere göre değişir. Bazı işletmelerde yönetim kurulu tabloları doğrudan yayımlanmak üzere onaylar; bazı işletmelerde ise yönetim, tabloları yalnızca icracı olmayan

üyelerden oluşan bir gözetim kuruluna sunmak için onaylar ve bu durumda onay tarihi, gözetim kurulunun kendi onayını verdiği tarih değil, yönetimin tabloyu bu kurula sunmayı onayladığı tarihtir. Bir işletmenin finansal tablolarını yayımlandıktan sonra hissedarların onayına sunması gereken durumlarda da aynı mantık geçerlidir: onay tarihi, hissedarların genel kurulda tabloyu onayladığı tarih değil, tablonun fiilen yayımlandığı tarihtir. Kâr rakamının veya bazı finansal bilgilerin bu onay tarihinden önce kamuya açıklanmış olması da sonucu değiştirmez; raporlama döneminden sonraki olaylar, onay tarihine kadar gerçekleşen her şeyi kapsamaya devam eder.

Düzeltilme gerektiren bir olayla karşılaşıldığında işletme, bu olayın etkisini yansıtmak üzere finansal tablolarına daha önce almış olduğu tutarları değiştirir, gerekirse daha önce hiç tablolara alınmamış bir kalemi de bu aşamada tablolara alır. Bunun tipik bir örneği, raporlama dönemi sonunda zaten sürmekte olan bir davanın, dönem sonu itibarıyla işletmenin mevcut bir yükümlülüğü olduğunu doğrulayacak şekilde raporlama döneminden sonra sonuçlanmasıdır; bu durumda işletme, daha önce ayırdığı karşılığı düzeltir ya da hiç karşılık ayırmamışsa yeni bir karşılık ayırır, çünkü dava sonucu ek bir kanıt niteliğindedir ve konuyu yalnızca şarta bağlı bir yükümlülük olarak açıklamakla yetinmek yeterli olmaz. Benzer bir mantık, bir varlığın dönem sonu itibarıyla değer kaybettiğine dair bilginin raporlama döneminden sonra öğrenilmesinde de işler: örneğin bir müşterinin raporlama döneminden sonra iflas etmesi genellikle o müşteriden olan alacağın zaten dönem sonunda değer kaybetmiş olduğunu gösterir, ya da stokların raporlama döneminden sonra satılması bu stokların dönem sonundaki gerçek değerine ilişkin kanıt sağlar. Yine, dönem kapanmadan önce alınan varlıkların maliyetinin ya da satılan varlıklardan elde edilen gelirin tutarının raporlama döneminden sonra kesinleşmesi, dönem sonu itibarıyla zaten doğmuş olan bir yükümlülük nedeniyle ödenecek kâr payı veya ikramiye tutarının bu tarihten sonra netleşmesi ve tabloların aslında hatalı ya da hileli olduğunun raporlama döneminden sonra ortaya çıkması da aynı kategoriye girer.

Düzeltilme gerektirmeyen olaylar ise raporlama dönemi sonundaki durumla değil, o tarihten sonra ortaya çıkan yeni bir koşulla ilgilidir; bu yüzden işletme, tablolara almış olduğu tutarları bu tür bir olay nedeniyle değiştirmez. Bunun bilinen örneği, bir yatırımın gerçeğe uygun değerinin, raporlama dönemi sonu ile onay tarihi arasında düşmesidir; bu düşüş genellikle dönem sonundaki durumu değil, sonradan ortaya çıkan koşulları yansıttığı için işletme ilgili tutarı düzeltmez, yalnızca önem taşıyorsa ek açıklama yapması gerekebilir. Kâr payı dağıtımı da bu başlıkla yakından ilgilidir: işletme, raporlama döneminden sonra ortaklarına temettü dağıtacağını ilan etse bile, bu tutarı dönem sonunda bir yükümlülük olarak tablolara almaz, çünkü dönem sonu itibarıyla böyle bir yükümlülük henüz doğmamıştır. İlan, onay tarihinden önce yapılmış olsa dahi sonuç değişmez; bu temettüler yine dönem sonu yükümlülüğü sayılmaz ve konu yalnızca dipnotlarda açıklanır.

Raporlama döneminden sonraki olayların en ağır sonucu, işletmenin sürekliliği varsayımını doğrudan etkileyebilmesidir. Yönetim, dönem kapandıktan sonra işletmeyi tasfiye etme ya da ticari faaliyetine son verme niyetine kapılır veya bunun dışında gerçekçi bir alternatifinin kalmadığına karar verirse, finansal tablolar artık işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanamaz. Faaliyet sonuçlarında ve finansal durumda dönem kapandıktan sonra ortaya çıkan bozulmalar da, süreklilik varsayımının hâlâ geçerli olup olmadığının yeniden gözden geçirilmesi gerektiğine işaret edebilir. Bu varsayımın geçerliliğini

yitirmesi tablonun bütününe etkileyecek kadar kapsamlı bir sonuç doğurduğundan, tek tek kalemlerde düzeltme yapmak yerine muhasebenin temel esasında köklü bir değişikliğe gidilmesi istenir; hangi durumlarda tablonun bu esasa göre hazırlanmadığının veya işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli belirsizliklerin nasıl açıklanacağı ayrı bir düzenlemenin konusudur, ancak bu belirsizliklerin raporlama döneminden sonra ortaya çıkabileceği burada özellikle vurgulanır.

Açıklama yükümlülükleri iki eksende toplanır. İlk işletme, finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihi ve bu onayı kimin verdiğini açıklar; ortakların ya da başka tarafların tabloyu yayımlandıktan sonra değiştirme yetkisi varsa bu husus da belirtilir, çünkü tablolar bu onay tarihinden sonraki hiçbir gelişmeyi yansıtmadığından kullanıcıların bu tarihi bilmesi önemlidir. İkinci eksen, dönem sonunda zaten var olan bir duruma ilişkin açıklamaların güncellenmesidir: işletme, raporlama döneminden sonra dönem sonu itibarıyla mevcut bir durum hakkında yeni bilgi edinirse, tutarı etkilemese bile bu bilgi ışığında ilgili açıklamayı günceller; örneğin dönem sonunda var olan şarta bağlı bir yükümlülüğe ilişkin yeni bir kanıtın raporlama döneminden sonra elde edilmesi, hem karşılık ayırma ihtiyacının yeniden değerlendirilmesini hem de açıklamanın güncellenmesini gerektirir.

Düzeltilme gerektirmeyen olaylar tablolara alınan tutarları değiştirmese de, önemli olduklarında sessiz kalamaz; bu tür bir olayın açıklanmaması, tabloları kullanan tarafların kararlarını makul ölçüde etkileyebilecekse işletme, her önemli olay sınıfı için olayın niteliğini ve tahmini finansal etkisini, böyle bir tahmin yapılamıyorsa bunun nedenini açıklar. Bu başlık altında sıkça karşılaşılan durumlar arasında raporlama döneminden sonra gerçekleşen önemli bir iş birleşmesi ya da önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması, bir faaliyetin durdurulmasına ilişkin bir planın duyurulması, önemli varlık alımları veya varlıkların satışa hazır hale getirilmesi ya da devlet tarafından kamulaştırılması, önemli bir üretim tesisinin yangınla tahrip olması, önemli bir yeniden yapılandırmanın duyurulması ya da uygulamaya konulması, sermaye artırım ya da payların bölünmesi gibi düzeltme gerektiren istisnalar dışında kalan önemli pay işlemleri, varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında sıra dışı büyüklükte değişiklikler, cari ya da ertelenmiş vergiyi önemli ölçüde etkileyecek vergi oranı veya mevzuat değişiklikleri, önemli bir garanti verilmesi gibi nedenlerle girilen önemli taahhütler veya doğan şarta bağlı yükümlülükler ve tamamen raporlama döneminden sonraki bir olaydan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması sayılabilir.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.3.1 - Stoklar (TMS 2)

Stokların Muhasebeleştirilmesi: Maliyet, Net Gerçekleşebilir Değer ve Gidere Dönüşüm

KISACA

Stoklar; olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan malları, henüz üretimi süren yarı mamulleri ve üretim ya da hizmet sürecinde kullanılacak hammadde ile malzemeleri kapsayan varlıklardır. Bu standardın çözmeye çalıştığı temel soru, bu varlıkların hangi tutarla finansal tablolara alınacağı ve satış gerçekleşene kadar hangi değerle izleneceğidir. Getirilen ölçüm kuralı sadedir: bir stok kalemi, kendisine yüklenen maliyet ile o kalemde olağan satış sonucunda elde edilmesi beklenen net tutar, yani net gerçekleşebilir değer karşılaştırılır ve ikisinden düşük olanı üzerinden gösterilir. Maliyetin içine satın alma bedeli, üretime dönüştürme giderleri ve stoku bulunduğu konum ile duruma getirmek için katlanılan diğer harcamalar girerken; anormal fireler, gereksiz depolama, satışla ilgili giderler ve üretimle bağı olmayan yönetim giderleri maliyet dışında bırakılıp doğrudan döneme gider yazılır. Birbirinin yerine kolayca konulamayan özel kalemlerde her varlığın kendi maliyeti izlenirken, çok sayıda benzer kalemde ilk giren ilk çıkar ya da ağırlıklı ortalama yöntemiyle maliyet hesaplanır. Stok satıldığında defter değeri, ilgili hasılatla aynı dönemde gider olur; değeri maliyetin altına düşen stoklar ise indirgenir, koşullar düzelirse bu indirgeme sınırlı biçimde geri alınabilir.

Stoklar, bir işletmenin olağan iş akışı içinde satmak için elinde tuttuğu malları, hâlâ üretimi süren yarı işlenmiş ürünleri ve üretimde veya bir hizmetin sunumunda kullanılacak hammadde ile malzemeleri bir arada anlatan varlık kümesidir; bir perakendecinin yeniden satmak için aldığı ticari mallar da, tekrar satılmak üzere elde tutulan arsa gibi gayrimenkuller de bu tanımın içine girer. Standardın kapsamı geniştir, ancak finansal araçlar ile tarımsal faaliyete konu canlı varlıklar ve hasat anındaki tarımsal ürünler bu düzenlemenin dışında bırakılmıştır. Stok muhasebesinin can alıcı noktası, bu varlıklara hangi maliyetin yükleneceğinin belirlenmesi ve bu maliyetin, ilgili satış geliri tablolara yansiyana kadar bir varlık olarak taşınmasıdır. Ölçüm kuralının kendisi tek cümlede özetlenir: her stok, kendisine ait maliyet tutarı ile net gerçekleşebilir değeri karşılaştırılarak bunlardan düşük olanı üzerinden finansal tablolara alınır. Net gerçekleşebilir değer, işletmenin olağan iş akışı içinde o stoku satmaktan beklediği tahmini satış fiyatından, tamamlanması için gereken tahmini maliyetler ile satışı gerçekleştirmek için katlanılacak tahmini giderlerin düşülmesiyle bulunan, işletmeye özgü bir tutardır; bu yönüyle piyasa temelli gerçeğe uygun değerden farklıdır ve ona eşit olmak zorunda değildir.

Bir stokun maliyeti üç ana damardan beslenir. Birincisi satın alma maliyetleridir; buraya satın alma fiyatının yanı sıra ithalat vergileri ve sonradan iade alınamayacak diğer vergiler ile malın edinilmesiyle doğrudan bağlantılı taşıma, yükleme boşaltma ve benzeri harcamalar girer, buna karşılık ticari iskontolar ve indirimler bu tutardan düşülür. İkincisi dönüştürme maliyetleridir; direkt işçilik gibi üretimle doğrudan ilişkili giderlerin yanında, ilk maddenin mamule dönüşmesi sırasında oluşan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik biçimde pay verilen tutarları kapsar. Sabit genel üretim giderleri, üretim miktarından görece bağımsız kalan amortisman, fabrika bakım onarımı ve

fabrikanın yönetimi gibi kalemlerdir ve bunların ürünlere dağıtımı, tesisin normal kapasitesi esas alınarak yapılır. Bu ayrıntı önemlidir: fiili üretim düşük olduğunda birim başına düşen sabit gider yapay olarak şişirilmez, dağıtılamayan kısım o dönemin gideri sayılır; üretim anormal ölçüde yüksek olduğunda ise birim başına pay azaltılır ki stoklar maliyetin üzerinde bir değerle taşınmasın. Değişken genel üretim giderleri ise tesisin gerçek kullanımına göre her birime dağıtılır.

Üçüncü damar, stoku bulunduğu konuma ve duruma getirmek için katlanılan diğer maliyetlerdir; örneğin belirli müşterilere özel ürün tasarımı gibi giderler, yalnızca bu amaca hizmet ettiği ölçüde maliyete eklenebilir. Nelerin maliyet dışında tutulacağı da en az nelerin dâhil edileceği kadar sınavlık bir konudur. Normalin üzerindeki hammadde fireleri ve fazla işçilik, bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olmayan depolama giderleri, stoku mevcut hâline getirmeye katkısı bulunmayan genel yönetim giderleri ve satışla ilgili giderler maliyete eklenmez; bunlar gerçekleştikleri dönemde doğrudan gider yazılır. Stok vadeli koşullarla alınmışsa ve anlaşma özünde bir finansman unsuru taşıyorsa, peşin fiyat ile ödenen tutar arasındaki fark maliyete değil, finansman süresi boyunca faiz giderine yansıtılır.

Maliyetin hangi kalemle ilişkilendirileceği sorusu, stokun niteliğine göre farklı yöntemlerle yanıtlanır. Normal şartlarda birbirinin yerine konulamayan kalemler ile belirli bir proje için özel olarak üretilmiş ya da ayrılmış mal ve hizmetlerde, her varlığın kendi özgül maliyeti ayrı ayrı belirlenir; buna özel maliyet yöntemi denir ve tekil, ayırt edilebilir kalemler için uygundur. Ancak birbiriyle ikame edilebilen çok sayıda kalemden oluşan stoklarda bu yöntem hem pratik değildir hem de kâr üzerinde arzu edilen etkiyi elde etmek amacıyla stokta kalacak kalemi seçmeye kapı araladığından uygun görülmez. Bu tür stoklarda maliyet, ya ilk giren ilk çıkar yöntemiyle ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemiyle hesaplanır. İlk giren ilk çıkar yöntemi, önce alınan veya üretilen kalemlerin önce satıldığını, dolayısıyla dönem sonunda elde kalanların en son edinilenler olduğunu varsayar. Ağırlıklı ortalama yönteminde ise her kalemin maliyeti, dönem başı mevcudu ile dönem içi girişlerin ağırlıklı ortalaması alınarak bulunur ve bu hesap dönem sonunda ya da her yeni girişte güncellenebilir. Benzer nitelikteki ve işletme açısından benzer kullarımdaki stoklara aynı yöntemin tutarlı biçimde uygulanması beklenir; niteliği veya kullanımı farklı olan stoklarda ise farklı yöntemler seçilebilir.

Stokun maliyeti her zaman geri kazanılamaz. Malın zarar görmesi, teknolojik gelişme karşısında değer yitirmesi, satış fiyatının gerilemesi ya da tamamlama ve satış maliyetlerinin artması, maliyetin altında bir net gerçekleşebilir değere işaret edebilir. Böyle durumlarda stok, maliyetin altındaki bu değere indirgenir; çünkü bir varlığın, satışından veya kullanımından beklenenden daha yüksek bir tutarla tabloda gösterilmesi doğru değildir. Bu indirgeme kural olarak her kalem için ayrı ayrı yapılır, yalnızca benzer veya ilişkili kalemlerin gruplanması makul olduğunda toplu değerlendirmeye gidilebilir; bütün bir stok sınıfını topluca indirmek uygun görülmez. Mamule dönüşecek hammaddede özel bir denge gözetilir: mamulün maliyetine eşit ya da üzerinde satılacağı bekleniyorsa hammadde maliyetin altına çekilmez, ancak fiyat düşüşü mamulün maliyetini kurtaramayacağını gösteriyorsa hammadde de indirgenir ve bu durumda hammaddenin yenileme maliyeti en iyi ölçü olabilir. İndirgemeye yol açan koşullar sonraki dönemde ortadan kalkar veya net gerçekleşebilir değer yeniden yükselirse, daha önce yapılan indirgeme geri alınır; ne var ki bu iptal, önceki indirgeme tutarıyla sınırlıdır, stok hiçbir zaman orijinal maliyetinin üzerine çıkarılamaz.

Son halka, maliyetin gidere dönüştüğü andır. Stok satıldığında defter değeri, ilgili hasılatın tablolara alındığı dönemde gider olarak kaydedilir; genellikle satışların maliyeti diye anılan bu tutar, satılan stokların maliyetinin yanında dağıtılamamış genel üretim giderlerini ve normalin üstünde gerçekleşen üretim maliyetlerini de içerir. Değeri düşürülerek indirgenen tutarlar ve stokla ilgili kayıplar da oluştukları dönemde gidere yazılır; buna karşılık net gerçekleşebilir değerdeki artış nedeniyle iptal edilen indirgeme, o dönemde gider olarak yansıtılan stok tutarını azaltacak biçimde tabloya alınır. Bazı stoklar ise doğrudan satılmak yerine, işletmenin kendi inşa ettiği bir duran varlığın parçası olarak kullanılabilir; bu durumda ilgili maliyet başka bir varlık hesabına aktarılır ve o varlığın faydalı ömrü boyunca gidere dönüşür.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.3.2 • Maddi Duran Varlıklar (TMS 16)

Maddi Duran Varlıklar: Muhasebeleştirme, Maliyetle Ölçüm, Amortisman ve Elden Çıkarma

KISACA

Maddi duran varlıklar, bir işletmenin mal veya hizmet üretiminde, başkalarına kiraya verilmek üzere ya da idari amaçlarla kullanmak için elinde tuttuğu ve bir hesap döneminden daha uzun süre kullanmayı öngördüğü fiziki kalemlerdir. Bir harcamanın bu başlık altında varlık olarak kaydedilebilmesi iki koşula bağlıdır: kalemde gelecekte işletmeye ekonomik yarar akmasının muhtemel olması ve maliyetinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi. Varlık ilk kez kayda alınırken maliyet bedeliyle ölçülür; bu maliyet, indirimler düşülmüş satın alma fiyatının yanında varlığı amaçlanan biçimde çalışır duruma getiren doğrudan harcamaları ve sökme, taşıma ile alanın restorasyonuna ilişkin tahmini yükümlülüğü kapsar. İlk kayıttan sonra işletme, ilgili varlık sınıfının tamamı için ya maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer. Amortisman, varlığın maliyetinden kalıntı değeri düşülerek bulunan tutarın yararlı ömür boyunca sistematik dağıtılmasıdır; toplam maliyet içinde önemli paya sahip parçalar ayrı ayrı amortismanla tabi tutulur, kalıntı değer, yararlı ömür ve yöntem ise her dönem sonunda gözden geçirilir. Varlık elden çıkarıldığında ya da ondan artık yarar beklenmediğinde finansal tablo dışı bırakılır ve net tahsilat ile defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

Bir kalemin maddi duran varlık sayılabilmesi için iki temel özelliği taşıması gerekir: mal ya da hizmet üretiminde, başkalarına kiraya verilmek üzere veya idari amaçlarla kullanılmak için elde tutulması ve bir dönemden daha uzun süre kullanılmasının öngörülmesidir. Bu tanıma uyan bir kalem, ancak kendisinden gelecekte işletmeye ekonomik yarar akmasının muhtemel görülmesi ve maliyetinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi durumunda finansal tablolara varlık olarak alınır. Standart, neyin tek bir maddi duran varlık kalemi oluşturduğuna dair kesin bir ölçü birimi dayatmaz ve bu ilkeleri işletmenin kendi koşullarına uygularken muhakeme yapılmasını bekler; kalıp, araç ve gereç gibi tek başına önemsiz kalemler toplulaştırılıp ölçütler toplam değere uygulanabilir. Yedek parça, yardımcı donanım ve servis donanımı gibi kalemler ise tanımı karşıladıklarında maddi duran varlık, karşılamadıklarında stok olarak sınıflandırılır.

Muhasebeleştirme koşullarını sağlayan bir kalem ilk aşamada maliyet bedeliyle ölçülür. Bu maliyetin birinci unsuru, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra kalan, iade edilmeyen alış vergilerini ve ithalat vergilerini de içeren satın alma fiyatıdır. İkinci unsur, varlığı yönetimin amaçladığı yere ve çalışır duruma getirmek için katlanılan her türlü doğrudan maliyettir; yerin hazırlanması, ilk teslimat ve taşıma, kurulum ile montaj, varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığını sınavan test giderleri, edinme veya inşaa sürecindeki çalışanlara sağlanan faydalar ve mesleki ücretler bu kapsamda örneklenebilir. Üçüncü unsur ise varlığın sökülmesi, taşınması ve yerleştirildiği alanın eski haline getirilmesine ilişkin, işletmenin katlandığı yükümlülüğün tahmini tutarıdır. Buna karşılık yeni bir tesisin açılış giderleri, reklam ve tanıtım dâhil yeni bir ürün ya da hizmetin tanıtımına ilişkin harcamalar, yeni bir bölgede veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmanın maliyetleri ile personel eğitim masrafları ve genel yönetim giderleri varlığın

maliyetine girmez. Ölçülen maliyet, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyat eşdeğeridir; ödeme normal kredi vadelerinin ötesine ertelenirse peşin fiyat ile toplam ödeme arasındaki fark, kural olarak vade boyunca faiz gideri şeklinde finansal tablolara yansılır. Maliyetin defter değerinde muhasebeleştirilmesi, kalem yönetimin amaçladığı biçimde çalışabilecek yere ve duruma geldiği anda sona erer; bu noktadan sonra kalemin atıl kalması ya da daha verimli düzenlenmesi için yapılan harcamalar defter değerine eklenmez.

İlk kayıttan sonra işletme, bir muhasebe politikası tercihiyle iki ölçüm modelinden birini benimser ve bu tercihi ilgili maddi duran varlık sınıfının tümüne aynı biçimde uygular. Maliyet modelinde varlık, maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek gösterilir. Yeniden değerlendirme modelinde ise gerçeğe uygun değeri güvenilir biçimde ölçülebilen varlık, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden sonraki birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararları düşülerek raporlanır; bu değerlemeler, defter değeri gerçeğe uygun değerden önemli ölçüde sapmayacak sıklıkta düzenli olarak yenilenir. Bir varlık yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda, ait olduğu maddi duran varlık sınıfının tamamı da birlikte değerlendirilir. Yeniden değerlendirme sonucu defter değeri artarsa bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilip özkaynakta yeniden değerlendirme değer artışı adı altında biriktirilir; ancak aynı varlığın daha önce kâr veya zarara yazılmış bir değer azalışını tersine çeviriyorsa o ölçüde gelir olarak yazılır. Defter değerindeki bir azalış ise gider olarak kaydedilir, fakat aynı varlığa ait mevcut yeniden değerlendirme fazlası bakiyesi ölçüsünde önce o bakiye azaltılır.

Amortisman, varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik biçimde dağıtılmasıdır; amortismanına tabi tutar ise maliyetten kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunur. Standardın önemli bir vurgusu, bir kalemin toplam maliyeti içinde önemli paya sahip her parçasının ayrı ayrı amortismanına tabi tutulmasıdır; örneğin bir uçağın gövdesi ile motorlarına farklı yararlı ömürler üzerinden ayrı amortisman ayrılması uygun olabilir, kalemin tek başına önemsiz parçalarından oluşan kalan kısım da amortismanına tabi tutulur. Amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece dönemin gelir tablosuyla ilişkilendirilir. Amortisman, varlık kullanılabilir duruma geldiğinde, yani yönetimin istediği yer ve duruma getirildiğinde başlar ve varlığın satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığı ya da finansal tablo dışı bırakıldığı tarihlerin erken olanında durur; dolayısıyla varlık atıl kaldığında ya da kullanımdan çekildiğinde amortisman ayırma kendiliğinden durmaz. Kalıntı değer ile yararlı ömür en az her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir ve beklentiler önceki tahminlerden ayrıldığında bu, bir muhasebe tahminindeki değişiklik olarak ele alınır. Seçilen amortisman yöntemi, ister doğrusal ister azalan bakiyeler ister üretim miktarı yöntemi olsun, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini yansıtmalı ve bu biçim değişmedikçe dönemler arasında tutarlı uygulanmalıdır; yöntem de en az her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Buna karşılık varlığın kullanımını içeren bir faaliyetten elde edilen hasılatı esas alan bir amortisman yöntemi uygun görülmez, çünkü hasılat çoğunlukla varlığın ekonomik yararlarının tüketimi dışındaki etkenleri yansıtır. Arsa ile binalar birlikte alınsalar bile ayrılabilir varlıklar olarak ayrı muhasebeleştirilir; taş ocakları gibi istisnalar dışında arsaların yararlı ömrü sınırsız kabul edildiğinden amortismanına tabi tutulmaz, buna karşılık sınırlı yararlı ömre sahip binalar amortismanına tabidir.

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri, ya varlık elden çıkarıldığında ya da kullanımından veya elden çıkarılmasından gelecekte artık ekonomik yarar beklenmediğinde finansal tablo dışı bırakılır. Elden çıkarma satış, finansal kiralama ya da bağış gibi farklı yollarla gerçekleştirilebilir ve bu işlemin tarihi, kural olarak varlığın kontrolünün karşı tarafa geçtiği andır. Finansal tablo dışı bırakmadan doğan kazanç ya da kayıp, varsa varlığın elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilat ile o andaki defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir ve kâr veya zarara yansıtılır; bu kazançlar hasılat olarak sınıflandırılmaz. Bir kalemin bir parçası yenilendiğinde ve yenileme maliyeti kalemin defter değerine eklendiğinde, değiştirilen eski parçanın ayrı olarak amortismanına tabi tutulup tutulmadığına bakılmaksızın o parçanın defter değeri de finansal tablo dışı bırakılır; eski parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün değilse yenileme maliyeti, o parçanın alındığı ya da inşa edildiği andaki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.3.3 • Maddi Olmayan Duran Varlıklar (TMS 38)

Maddi Olmayan Duran Varlıklar: Tanım, Muhasebeleştirme, Ölçme ve İtfa

KISACA

Maddi olmayan duran varlık, fiziksel bir niteliği olmayan, tanımlanabilir ve parasal olmayan bir varlıktır; bir kalemin bu tanıma girebilmesi için belirlenebilir olması, işletmenin kontrolünde bulunması ve gelecekte ekonomik yarar sağlamasının beklenmesi gerekir. Belirlenebilirlik, kalemin şerefiyeden ayrılabilmesini ya da sözleşmeden veya diğer yasal haklardan kaynaklanmasını; kontrol ise işletmenin ilgili yararları kullanma ve başkalarının erişimini kısıtlama gücünü ifade eder. Bir kalemin varlık olarak kayda alınabilmesi, ayrıca beklenen ekonomik yararların gerçekleşmesinin muhtemel ve maliyetin güvenilir biçimde ölçülebilir olmasına bağlıdır; ilk kayıt her zaman maliyet bedeliyle yapılır. İşletme içinde yaratılan varlıklarda araştırma safhası harcamaları daima gider yazılırken, geliştirme safhası harcamaları yalnızca belirli koşulların tamamı sağlandığında aktifleştirilir; işletme içi yaratılan şerefiye, markalar ve müşteri listeleri gibi kalemler ise hiçbir zaman varlık sayılmaz. İlk kayıttan sonra işletme, maliyet yöntemi ile aktif piyasa gerektiren yeniden değerlendirme yöntemi arasında seçim yapar. Yararlı ömür sınırlıysa varlık itfa edilir, sınırsızsa itfa edilmez ama düzenli değer düşüklüğü testine tabi tutulur; varlık elden çıkarıldığında ya da ondan artık yarar beklenmediğinde finansal tablo dışı bırakılır.

Maddi olmayan duran varlık, en yalın tanımıyla fiziksel bir niteliği olmayan, tanımlanabilir ve parasal olmayan bir varlıktır. Buradaki varlık kavramının kendisi de iki temel özelliğe dayanır: kalemin geçmişteki bir olayın sonucu olarak işletmenin kontrolünde bulunması ve işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlamasının beklenmesi. İşletmeler bilimsel ya da teknik bilgi, lisanslar, patentler, telif hakları, bilgisayar yazılımları, müşteri listeleri, pazar payı ya da markalar gibi pek çok maddi olmayan kaynak için harcama yapar; ancak bu kalemlerin hepsi kendiliğinden maddi olmayan duran varlık tanımına girmez. Bir kalem bu tanıma girmiyorsa, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılan harcama olduğu anda gider olarak kaydedilir; kalem bir işletme birleşmesi sırasında elde edilmişse, elde etme tarihinde muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçasını oluşturur.

Bir kalemin gerçekten maddi olmayan duran varlık sayılabilmesi üç özelliğin bir arada bulunmasına bağlıdır. Bunların ilki belirlenebilirliktir: kalem ya işletmeden ayrılabilir, yani bireysel olarak veya bir sözleşmeyle birlikte satılabilir, devredilebilir, lisanslanabilir, kiralanabilir veya takas edilebilir olmalı, ya da sözleşmeden yahut diğer yasal haklardan kaynaklanmalıdır; bu özellik, varlığı şerefiyeden ayırt etmeyi sağlayan ölçüttür. İkincisi kontroldür: işletmenin ilgili varlıktan doğan gelecekteki ekonomik yararları kullanma ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücüne sahip olmasıdır. Kontrol çoğu zaman bir mahkemede ileri sürülebilen yasal haklardan doğar; yasal güvence olmadan kontrolü göstermek zorlaşır, ama yasal yaptırım kontrolün mutlak koşulu değildir. Bu yüzden nitelikli bir çalışan ekibinin yetenekleri veya müşterilerin sadakati gibi unsurlar, yasal haklarla korunmadıkça genellikle yeterince kontrol edilemez ve tanıma girmez. Üçüncüsü ise gelecekteki ekonomik yararlardır; bu

yararlar ürün ya da hizmet satışından doğan geliri, maliyet tasarruflarını veya varlığın kullanımından kaynaklanan başka faydaları kapsayabilir.

Tanımı karşılayan bir kalem yine de ancak iki muhasebeleştirme kriterini birlikte sağlarsa varlık olarak kayda alınır: varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi. Hangi yoldan gelirse gelsin, varlık ilk kaydında maliyet bedeliyle ölçülür. Ayrı olarak satın alınan bir varlıkta ödenen fiyat beklenen yararları zaten yansıttığından olasılık kriteri her zaman sağlanmış sayılır ve maliyet, ticari iskonto ve indirimler düşülmüş satın alma fiyatına, varlığı amaçlanan kullanımına hazır hâle getiren doğrudan maliyetlerin eklenmesiyle bulunur; buna karşılık yeni ürün tanıtımı, reklam, personel eğitimi ve genel yönetim giderleri bu maliyete dâhil edilmez. Bir işletme birleşmesinde elde edilen varlıkta ise maliyet, elde etme tarihindeki gerçeğe uygun değerdir ve varlık ayrılabilir olduğu ya da sözleşmeden veya yasal haklardan doğduğu için hem olasılık hem de güvenilir ölçüm kriteri sağlanmış kabul edilir.

İşletme içinde yaratılan varlıklar özel bir dikkat gerektirir. İşletme içi yaratılan şerefiye hiçbir koşulda varlık olarak kaydedilmez, çünkü güvenilir biçimde maliyetten ölçülebilen, ayrılabilir ya da yasal haklardan doğan tanımlanabilir bir kaynak değildir. Kendi bünyesinde bir varlık yaratan işletme, süreci araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayırır. Araştırma safhasından ya da bir projenin araştırma niteliğindeki bölümünden doğan hiçbir maddi olmayan duran varlık kaydedilmez; bu safhada işletmenin gelecekte ekonomik yarar sağlayacak bir varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün olmadığından harcamalar oluşukça gider yazılır, üstelik iki safha birbirinden ayırt edilemiyorsa harcamanın tamamı araştırma safhasındaymış gibi ele alınır. Geliştirme safhasından doğan bir varlık ise yalnızca belirli koşulların tamamı bir arada sağlandığında kaydedilebilir: varlığın kullanıma veya satışa hazır hâle gelecek şekilde tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması, işletmenin onu tamamlama ve kullanma ya da satma niyetinin ve imkânının bulunması, varlığın muhtemel gelecek ekonomik yararı nasıl sağlayacağını belirli olması, geliştirmeyi tamamlamak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynağın mevcudiyeti ve geliştirme sürecindeki harcamaların güvenilir biçimde ölçülebilmesi. İşletme içinde yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları ve müşteri listeleri, işin bütününe geliştirme maliyetlerinden ayırlamadıkları için varlık sayılmaz. Aktifleştirme yalnızca bu kriterlerin ilk kez sağlandığı andan itibaren yapılan harcamaları kapsar; daha önce gider olarak kaydedilmiş bir harcama sonradan geri getirilip varlığın maliyetine eklenemez. İlk tesis ve faaliyet öncesi kuruluş, eğitim, reklam ile işletmenin yerini değiştirme türü harcamalar da oluşukları anda gider yazılır.

İlk kayıttan sonra işletme, her varlık sınıfı için bir muhasebe politikası olarak iki yöntemden birini seçer. Maliyet yönteminde varlık, maliyetinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenir. Yeniden değerlendirme yönteminde ise varlık, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden hesaplanan yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden izlenir; ancak bu yöntem yalnızca varlığın aktif bir piyasası varsa uygulanabilir ve bir sınıf yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda o sınıftaki diğer varlıklar da aynı yöntemle göre ölçülür. Maddi olmayan duran varlıklar için aktif piyasa sık rastlanan bir durum değildir, çünkü markalar, patentler ve yayın hakları gibi varlıklar benzersizdir; bu nedenle

yeniden değerlendirme uygulamada dar bir alanda kalır. Yeniden değerlendirme sonucu defter değeri artarsa bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilip yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynakta biriktirilir, defter değeri azalırsa azalış kuralı olarak kâr veya zararda gösterilir.

Bir varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğu belirleyicidir. İşletme, ilgili tüm etkenleri değerlendirdiğinde varlığın net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır göremiyorsa, yararlı ömrü sınırsız kabul eder; ancak burada 'belirsiz' teriminin 'sonsuz' anlamına gelmediği özellikle vurgulanır. Sözleşmeden veya diğer yasal haklardan doğan bir varlığın yararlı ömrü bu hakların geçerlilik süresini aşamaz, yalnızca işletmenin önemli bir maliyete katlanmadan yenileyeceğine dair kanıt bulunması durumunda yenileme dönemleri bu ömre eklenir.

Sınırlı yararlı ömre sahip bir varlığın itfaya tabi tutarı, ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa, varlık kullanıma hazır olduğunda, yani yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebileceği duruma geldiğinde başlar ve varlık elden çıkarıldığında ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandığında durur; kullanılan yöntem beklenen ekonomik yararların tüketim şeklini yansıtmalı, bu şekil güvenilir biçimde belirlenemezse doğrusal yöntem kullanılmalıdır. Kalıntı değer, üçüncü bir tarafın satın alma taahhüdü ya da aktif bir piyasanın varlığı gibi istisnalar dışında sıfır kabul edilir. Sınırsız yararlı ömre sahip bir varlık ise itfa edilmez; bunun yerine geri kazanılabilir tutarı defter değeriyle karşılaştırılmak suretiyle hem yıllık olarak hem de değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair bir belirti ortaya çıktığında değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Sınırsız ömür değerlendirmesi her dönem gözden geçirilir; koşullar artık sınırsızlığı desteklemiyorsa ömrün sınırlıya çevrilmesi bir muhasebe tahmini değişikliği olarak kaydedilir ve aynı zamanda bir değer düşüklüğü göstergesi sayılır.

Son olarak bir maddi olmayan duran varlık, elden çıkarıldığında ya da kullanımından veya satışından artık gelecekte ekonomik yarar beklenmediğinde finansal tablo dışı bırakılır. Bu işlemde doğan kazanç ya da kayıp, varlığın elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilat ile defter değeri arasındaki fark olarak hesaplanır ve varlık tablo dışı bırakıldığında kâr veya zarara yansıtılır; elde edilen bu kazançlar ise hasılat olarak sınıflandırılmaz.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.3.4 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (TMS 40)

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller: Tanım, Sınıflandırma, Ölçüm Yöntemleri ve Elden Çıkarma

KISACA

Yatırım amaçlı gayrimenkul, bir işletmenin kendi mal veya hizmet üretiminde ya da idari işlerinde kullanmak için değil, kira geliri, değerlenmeden doğan sermaye kazancı ya da bunların ikisini aynı anda sağlamak amacıyla elinde tuttuğu arsa veya binadır. Bu tanımın kalbinde şu ayırım yatar: böyle bir gayrimenkul, işletmenin diğer varlıklarından büyük ölçüde bağımsız kendi nakit akışını üretir; oysa sahibinin bizzat kullandığı bir bina, üretim ve tedarik sürecindeki öteki varlıklarla iç içe geçmiş akışlar doğurur. Aynı şekilde, olağan iş akışı içinde satılmak üzere tutulan gayrimenkul de yatırım amaçlı sayılmaz, stok olarak ele alınır. Bir gayrimenkul yalnızca gelecekteki ekonomik yararı muhtemel ve maliyeti güvenilir biçimde ölçülebiliyorsa varlık olarak kaydedilir ve başlangıçta işlem maliyetleri dâhil maliyet bedeliyle ölçülür. Sonraki dönemlerde işletme ya gerçeğe uygun değer yöntemini ya da maliyet yöntemini seçer ve bunu tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerine tutarlı biçimde uygular. Kullanım şekli fiilen değiştiğinde bu sınıfa giren ya da çıkan transferler yapılır; gayrimenkul ise elden çıkarıldığında veya kalıcı olarak kullanım dışı kaldığında finansal tablo dışı bırakılır.

Bir işletmenin elindeki gayrimenkulü yatırım amaçlı sayabilmek için ona hangi gözle bakıldığına dikkat etmek gerekir. Yatırım amaçlı gayrimenkul, sahibinin kendi mal veya hizmet üretiminde, bunların tedarikinde ya da idari işlerinde kullanmak için değil; kira geliri elde etmek, zaman içinde değer kazanmasından doğan sermaye kazancını elde etmek veya bu ikisini birden sağlamak amacıyla elde tuttuğu arsa, bina ya da binanın bir bölümüdür. Bu amacı ayırt eden en somut ölçüt, böyle bir gayrimenkulün işletmenin sahip olduğu öteki varlıklardan büyük ölçüde bağımsız bir nakit akışı üretmesidir. Kiraya verilmiş bir bina kendi başına kira üretirken, sahibinin fabrikasında kullandığı bir bina yalnızca kendisiyle değil, üretim hattındaki makinelerle, işgücüyle ve tedarik zinciriyle birlikte bir akış doğurur; işte bu bağımsızlık, yatırım amaçlı gayrimenkulü sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden ayıran temel çizgidir.

Bu ayırımın iki komşu kavramla karıştırılmaması önemlidir. Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul üretim, tedarik veya idari amaçla bizzat işletmenin hizmetindedir ve onun muhasebesi ayrı standartlara bırakılır. Olağan iş akışı içinde satılmak üzere tutulan ya da bu amaçla inşa edilip geliştirilen gayrimenkul ise bir yatırım değil, satışa hazırlanan bir stoktur. Standart, sınırların nerede olduğunu örneklerle netleştirir: uzun vadede değer kazanması beklenerek tutulan bir arsa, gelecekteki kullanımına henüz karar verilmemiş bir arsa, faaliyet kiralmasına konu edilen ya da bu amaçla boş bekletilen bir bina ve ileride yatırım amaçlı kullanılmak üzere inşa edilmekte olan bir gayrimenkul yatırım amaçlıdır. Buna karşılık yakın gelecekte elden çıkarmak için edinilen, gelecekte sahibince kullanılacak ya da bir başka işletmeye finansal kiralamayla verilen gayrimenkuller bu tanımın dışında kalır.

Gerçek hayatta sınırlar her zaman keskin değildir. Bir gayrimenkulün bir bölümü kira ya da değer artışı için, diğer bölümü ise işletmenin kendi kullanımı için tutuluyorsa ve bu bölümler birbirinden bağımsız

satılabilir veya kiralanabiliyorsa, işletme her bölümü kendi niteliğine göre ayrı ayrı muhasebeleştirir; bölümler ayrılamıyorsa, yalnızca önemsiz bir kısım işletmece kullanıldığında gayrimenkulün tamamı yatırım amaçlı sayılır. Benzer bir muhakeme, mülk sahibinin kullanıcılara sunduğu yardımcı hizmetlerde de gerekir: bir ofis binasında sağlanan güvenlik ve bakım gibi hizmetler toplam sözleşmenin önemsiz bir parçasıysa gayrimenkul yatırım amaçlı kalır, ama sahibinin bizzat işlettiği bir otelde olduğu gibi hizmetler asıl işin belirgin bir parçası hâline geldiğinde gayrimenkul sahibi tarafından kullanılan bir varlığa dönüşür. Bu yüzden sınıflandırma çoğu zaman mesleki muhakeme ister ve işletmeler bu muhakemeyi tutarlı yapabilmek için kendi ölçütlerini geliştirir.

Bir yatırım amaçlı gayrimenkul, ancak kendisinden beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişi muhtemelse ve maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa varlık olarak finansal tablolara alınır. Başlangıçta ölçüm maliyet bedeli üzerinden yapılır ve işlem maliyetleri de bu bedele dâhil edilir. Satın alınan bir gayrimenkulde maliyet, satın alma fiyatının yanında doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan; örneğin hukuki hizmet ücretlerinden, gayrimenkul alım vergisinden ve benzeri işlem giderlerinden oluşur. Buna karşılık gayrimenkulün yönetimin amaçladığı biçimde çalışması için gerekli olmayan ilk tesis maliyetleri, planlanan kullanım düzeyine ulaşılmadan önce doğan faaliyet zararları ve inşaat sırasında ortaya çıkan olağandışı israf maliyet bedeline eklenmez. Gündelik bakım ve onarım gibi hizmet maliyetleri de defter değerine katılmaz, gerçekleştirilince kâr veya zarara yazılır.

İlk kayıttan sonra işletmenin önünde ikili bir seçim vardır ve bu seçim yalnızca tek tek varlıklar için değil, tüm yatırım amaçlı gayrimenkul portföyü için tutarlı biçimde yapılır. Gerçeğe uygun değer yöntemini seçen işletme, gayrimenkulünü her dönem gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer ve bu değerdeki değişimden doğan kazanç veya kaybı, olduğu dönemde doğrudan kâr veya zarara yansıtır; ayrıca amortisman ayırmaz. Maliyet yöntemini seçen işletme ise gayrimenkulü maliyetinden birikmiş amortisman ve değer düşüklükleri düşülerek izler, ama yöntemi ne olursa olsun gerçeğe uygun değeri hesaplayıp dipnotlarda açıklamak durumundadır. Standart, gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçişin daha ihtiyaca uygun bir sunum sağlama ihtimalini oldukça düşük görür, dolayısıyla bir kez benimsenen gerçeğe uygun değer yönteminden geri dönmek istisnai bir durum olarak değerlendirilir.

Zamanla bir gayrimenkulün nasıl kullanıldığı değişebilir ve bu değişiklik, onu yatırım amaçlı sınıfa sokan ya da bu sınıftan çıkaran bir transferi gerektirir. Ancak transfer yalnızca kullanımda fiilî bir değişiklik olduğunda ve bunun somut bir kanıt bulunduğunda yapılır; yönetimin gayrimenkule ilişkin niyetini değiştirmiş olması tek başına yeterli kanıt sayılmaz. Sahibinin gayrimenkulü kullanmaya başlaması ya da onu satış amacıyla geliştirmeye girişmesi gayrimenkulü yatırım amaçlı sınıftan çıkarırken, sahibinin kullanımına son verilmesi veya bir stokun başka bir tarafla faaliyet kiralamasına bağlanması onu bu sınıfa sokar. Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılıyorsa, kullanımın değiştiği tarihteki gerçeğe uygun değer sonraki muhasebe için esas alınacak değer hâline gelir ve o tarihte oluşan farklar, transferin yönüne göre ya doğrudan kâr veya zarara ya da yeniden değerlendirme mantığıyla özkaynağa taşınır.

Son olarak, bir yatırım amaçlı gayrimenkul ya elden çıkarıldığında ya da kullanımına kalıcı olarak son verilip kendisinden artık hiçbir ekonomik fayda beklenmediğinde finansal tablo dışı bırakılır. Elden çıkarma bir satışla ya da finansal kiralama ile gerçekleşebilir. Bu işlemde doğan kazanç veya kayıp, varlığın elden çıkarılmasından elde edilen net tutar ile o andaki defter değeri arasındaki farka eşittir ve gayrimenkulün kullanım dışı bırakıldığı ya da elden çıkarıldığı dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Böylece bir gayrimenkulün yatırım amaçlı yaşam döngüsü, doğru sınıflandırmayla başlayıp maliyet bedeliyle kaydedilerek, seçilen ölçüm yöntemiyle sürdürülüp kullanım değeri değiştiğinde transfer edilerek ve nihayet elden çıkarılmayla kapanarak tamamlanır.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.3.5 • Varlıklarda Değer Düşüklüğü (TMS 36)

Varlıklarda Değer Düşüklüğü: Geri Kazanılabilir Tutarın Tespiti, Nakit Yaratan Birimler ve Şerefiyenin Değer Düşüklüğü Testi

KISACA

TMS 36, bir işletmenin varlıklarını gerçekte taşıyabilecekleri değer üzerinde bir tutardan finansal tablolarına yansıtmasını önlemek için kurulmuş bir standarttır. Standartın çıkış noktası basit bir karşılaştırmadır: bir varlığın defter değeri, o varlığın kullanımından ya da satışından elde edilecek geri kazanılabilir tutarı aşarsa, aradaki fark bir değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilir. Geri kazanılabilir tutar, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden - yani gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değerinden - hangisi yüksekse odur. Standart; stoklar, ertelenmiş vergi varlıkları, çalışan faydalarından doğan varlıklar, TFRS 9 kapsamındaki finansal varlıklar ve gerçeğe uygun değerle izlenen yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi zaten kendi ölçüm rejimi bulunan kalemleri kapsam dışında bırakır. İşletmeler her raporlama döneminde değer düşüklüğü belirtisi arar ve bir belirti bulduklarında resmi bir hesaplama yapmak zorundadır; şerefiye ile sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar için ise belirti aranmaksızın yıllık test zorunludur. Tek başına bağımsız nakit akışı yaratamayan varlıklar için test, o varlığın ait olduğu nakit yaratan birim düzeyinde yapılır ve şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü, bir kez muhasebeleştirildikten sonra hiçbir zaman iptal edilemez; bu, standardın en katı kurallarından biridir.

Bir varlığın finansal tablolarda taşınan değeri ile o varlığın işletmeye gerçekte sağlayacağı ekonomik fayda arasında zamanla bir makas açılabilir; teknoloji eskiyebilir, piyasa küçülebilir, bir yatırımın beklenen getirisi tutmayabilir. TMS 36'nın kurduğu mekanizma tam olarak bunu yakalamak içindir: işletme her raporlama dönemi sonunda, bir varlığının değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine işaret eden herhangi bir emare bulunup bulunmadığını sorgular. Bu emareler işletme dışından da gelebilir - piyasa değerinin beklenenin ötesinde gerilemesi, faaliyet gösterilen sektörde olumsuz bir dönüşüm, iskonto oranlarını yukarı çeken bir faiz artışı, net varlıkların defter değerinin borsa değerinin üzerine çıkması gibi- işletme içinden de gelebilir; fiziksel bir hasar, kullanım planında bir değişiklik, ya da içeride üretilen raporların beklenenden kötü bir performans göstermesi gibi. Standart, sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanıma alınmamış maddi olmayan duran varlıklar ile şirket birleşmelerinde edinilen şerefiye için bu arayışı bir adım öteye taşır: burada herhangi bir belirti aranmaksızın, her yıl aynı dönemde olmak kaydıyla resmi bir test zorunludur.

Bir emare tespit edildiğinde ya da yıllık zorunlu test devreye girdiğinde işletme, varlığın geri kazanılabilir tutarını hesaplar. Bu tutar, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden hangisi büyükse odur; ikisinden biri zaten defter değerinin üzerindeyse diğerini hesaplamaya gerek kalmaz. Kullanım değeri, varlığın kalan ömrü boyunca ve sonunda elden çıkarılmasından beklenen nakit giriş ve çıkışlarının bugünkü değeridir; bu tahmin, yönetimin onayladığı en güncel bütçe ve tahminlere dayanır, haklı bir gerekçe yoksa beşinci yılın ötesi için sabit ya da azalan

bir büyüme oranıyla uzatılır ve işletmenin faaliyet gösterdiği piyasaların uzun dönem ortalama büyümesini haklı bir sebep olmadan aşamaz. Bu projeksiyonlara, henüz taahhüt edilmemiş bir yeniden yapılanmanın veya varlığın performansını iyileştirecek gelecekteki bir yatırımın etkisi karıştırılmaz; kullanım değeri, varlığın bugünkü haliyle üreteceği nakit akışını yansıtır, henüz gerçekleşmemiş iyileştirme planlarını değil. Nakit akışlarına uygulanan iskonto oranı ise paranın zaman değerini ve varlığa özgü riskleri yansıtan, vergi öncesi bir orandır; bu oranın seçiminde tutarlılık esastır, zira nakit akış tahminlerinde zaten dikkate alınmış bir riskin bir de iskonto oranına yansıtılması aynı etkinin iki kez sayılması anlamına gelir.

Defter değeri geri kazanılabilir tutarı aştığında aradaki fark derhal kâr veya zarara yazılır; tek istisna, varlığın başka bir standart uyarınca yeniden değerlendirilmiş bir tutardan izlenmesidir, ki bu durumda değer düşüklüğü önce ilgili yeniden değerlendirme fazlasından düşülür, fazlayı aşan kısım kâr veya zararda kalır. Zarar muhasebeleştirildikten sonra varlığın amortismanı, kalan yararlı ömre göre yeniden hesaplanır ve varsa ertelenmiş vergi etkisi TMS 12 çerçevesinde ayrıca değerlendirilir.

Birçok varlık tek başına bağımsız bir nakit girişi yaratmaz; bir üretim hattındaki tek bir makine ya da bir madenin özel demiryolu gibi. Böyle durumlarda test, o varlığın ait olduğu nakit yaratan birim -yani diğer varlık gruplarından büyük ölçüde bağımsız nakit girişi üretebilen en küçük tanımlanabilir varlık grubu- düzeyinde yapılır. Genel müdürlük binası veya merkezi bilgi işlem sistemleri gibi, tek başına nakit girişi yaratmayan ve makul bir esasa göre tek bir birime dağıtılamayan şirket varlıkları için test, bu varlıkların mantıklı biçimde dağıtılabildiği en küçük birim grubu üzerinden yürütülür.

Şerefiye kendi başına nakit akışı üretmediğinden, edinme tarihinden itibaren birleşme sinerjisinden faydalanması beklenen her nakit yaratan birime veya birim grubuna dağıtılır ve bu birimler değer düşüklüğü açısından yılda en az bir kez test edilir. Bir birimde değer düşüklüğü zararı tespit edildiğinde, zarar önce o birime dağıtılmış şerefiyenin defter değerini sıfıra indirecek şekilde, kalan tutar ise birimdeki diğer varlıklara defter değerleri oranında dağıtılır; ancak hiçbir varlık, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, kullanım değeri ve sıfırdan en yükseği olan tabanın altına indirilmez, aşan kısım diğer varlıklara yeniden dağıtılır. Şerefiye dışındaki bir varlık için önceden ayrılmış zarar, sonraki dönemlerde geri kazanılabilir tutarın tespitinde kullanılan tahminlerde gerçek bir değişiklik oluyorsa iptal edilebilir, ama iptal sonrası defter değeri, zarar hiç ayrılmamış olsaydı ulaşılacak (amortisman düşülmüş) tutarı aşamaz; salt zamanın ilerlemesiyle iskontonun erimesi tek başına iptal gerekçesi sayılmaz. Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararı ise hiçbir koşulda iptal edilmez, çünkü sonraki bir artış büyük olasılıkla işletme içi yaratılan ve muhasebeleştirilmesi zaten yasak olan bir şerefiyeden kaynaklanır.

Standart son olarak kapsamlı bir kamuoyuna açıklama rejimi kurar: her varlık sınıfı için dönem içinde muhasebeleştirilen ve iptal edilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı ve hangi gelir tablosu kalemine yansıdığı açıklanır; şerefiye veya sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlık taşıyan birimler için ise geri kazanılabilir tutarın dayandığı temel varsayımlar, kullanılan büyüme ve iskonto oranları ile bu varsayımlardaki makul bir değişimin birimi değer düşüklüğüne düşürüp düşürmeyeceği ayrıca açıklanır.

1.3.6 • Borçlanma Maliyetleri (TMS 23)**Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi: Özellikli Varlık Kavramı ve TMS 23'ün Uygulama Sınırları****KISACA**

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, bir işletmenin borçlanmasından doğan faiz ve benzeri giderlerin ne zaman doğrudan gider yazılacağını, ne zaman bir varlığın maliyetine ekleneceğini düzenler. Standardın temel ilkesi şudur: elde edilmesi, inşası veya üretimi zorunlu olarak uzun bir süre gerektiren, yani özellikli varlık sayılan bir kalemle doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri o varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilir; bunun dışındaki tüm borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider yazılır. Standart, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlıklar ile büyük miktarlarda tekrarlanarak üretilen stoklar için uygulanmaz. Borçlanma maliyeti yalnızca klasik faizi değil, etkin faiz yöntemiyle hesaplanan faizi, kiralama yükümlülüklerine ilişkin faizi ve faiz maliyetine düzeltme sayıldığı ölçüde kur farklarını da kapsar. Aktifleştirme; harcamanın yapıldığı, borçlanma maliyetinin oluştuğu ve varlığı kullanıma hazırlama işlemlerinin fiilen başladığı tarihte başlar, hazırlama işlemleri esas itibarıyla tamamlandığında sona erer; uzun süreli aralarda durur ama kaçınılmaz teknik gecikmelerde kesintiye uğramaz.

TMS 23'ün dayandığı fikir aslında oldukça sadedir: bir işletme para ödünç aldığı anda katlandığı faiz ve benzeri giderler, normal şartlarda ait oldukları dönemin gideridir; ama bu borçlanma belirli bir varlığın ortaya çıkmasıyla doğrudan bağlantılıysa ve o varlık amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi zorunlu olarak uzun bir süre alıyorsa, borçlanmanın maliyeti artık bir dönem gideri değil, o varlığın maliyetinin bir parçası sayılır. Standart bu ikinci gruptaki kalemlere özellikli varlık adını verir ve borçlanma maliyetini de bir işletmenin borçlanmalarıyla ilgili katlandığı faiz ile diğer giderler olarak tanımlar. Standardın kapsamı da bu ayrımın sınırlarını çizer: gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir canlı varlık gibi kalemler ile büyük miktarlarda ve tekrarlanarak üretilen stoklar, özellikli varlık olma potansiyeli taşısa da bu Standardın dışında bırakılmıştır; imtiyazlı hisseler dâhil özkaynak maliyetleri de zaten kapsam dışıdır.

Borçlanma maliyeti kalemleri arasında TFRS 9'daki etkin faiz yöntemiyle hesaplanan faiz gideri, TFRS 16 uyarınca finansal tablolara alınan kira yükümlülüklerine ilişkin faiz ve yabancı para borçlanmalarında faiz maliyetine ilişkin bir düzeltme sayıldığı ölçüde ortaya çıkan kur farkları yer alır. Özellikli varlık olabilecek kalemler de tek bir örnekle sınırlı değildir: stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve taşıyıcı bitkiler, koşullarına göre özellikli varlık sayılabilir. Buna karşılık finansal varlıklar ile kısa bir süre içinde üretilen veya imal edilen stoklar, tanımı gereği özellikli varlık değildir; elde edildiği anda zaten amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olan bir varlık da bu kapsamın dışında kalır.

Aktifleştirilecek tutarın belirlenmesi, borçlanmanın niteliğine göre değişir. Bir işletme münhasıran bir özellikli varlığı edinmek için borçlanmışsa, o dönem bu borçlanmadan doğan maliyet kolayca izlenebilir; ancak fonlar henüz harcanmadan önce geçici olarak nemalandırılmışsa, bu

nemalandırmadan elde edilen gelir aktifleştirilecek tutardan düşülür. İşletme genel amaçlı borçlandığı fonların bir kısmını özelliikli varlığın finansmanında kullanıyorsa, bu kez aktifleştirilecek tutar, ilgili harcamalara uygulanan bir aktifleştirme oranıyla, yani dönem boyunca mevcut tüm borçların ağırlıklı ortalama maliyetiyle hesaplanır; ne var ki bir dönemde aktifleştirilen borçlanma maliyeti, o dönemde fiilen katlanılan borçlanma maliyeti toplamını hiçbir şekilde aşamaz. Bir şirketler topluluğunda bu ağırlıklı ortalama bazen hem ana ortaklığın hem bağlı ortaklıkların borçlarını birlikte, bazen de her bağlı ortaklığın kendi borçlanma maliyetini ayrı ayrı esas alarak hesaplanabilir; hangi yaklaşımın daha uygun olduğu duruma göre değerlendirilir. Ayrıca bir özelliikli varlığın defter değeri veya beklenen nihai maliyeti, geri kazanılabilir tutarını ya da net gerçekleşebilir değerini aşarsa, bu fazlalık ilgili diğer Türkiye Muhasebe Standartlarına göre değer düşüklüğüne konu edilir; bazı durumlarda daha önce azaltılmış veya silinmiş bu tutarlar yine ilgili standartlara göre yeniden kayda alınabilir.

Aktifleştirmenin ne zaman başlayacağı üç koşulun aynı anda gerçekleşmesine bağlıdır: işletmenin varlık için fiilen harcama yapmış olması, borçlanma maliyetinin oluşmuş olması ve varlığı amaçlanan kullanıma veya satışa hazırlama işlemlerine fiilen başlanmış olması. Buradaki harcama yalnızca nakit ödemeyi değil, başka varlıkların devredilmesini veya faiz içeren bir yükümlülüğün üstlenilmesini de kapsar; ilgili varlık için tahsil edilen hakedişler ve devlet teşvikleri ise bu harcama tutarından düşülür. Hazırlama işlemleri de yalnızca fiziksel inşaatla sınırlı değildir; inşaatla başlamadan önceki gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetler de bu kapsama girer. Ancak bir arazinin, üzerinde herhangi bir geliştirme faaliyeti yürütülmeden sadece elde tutulması, hazırlama işlemi sayılmaz; böyle bir dönemde oluşan borçlanma maliyeti aktifleştirilemez, oysa aynı arazi fiilen geliştirilirken katlanılan borçlanma maliyeti aktifleştirilir.

Hazırlama faaliyetlerine uzun süreli ara verilen dönemlerde aktifleştirme de durur, çünkü bu tür maliyetler artık yarım kalmış bir varlığın sadece elde tutulmasından kaynaklanır. Buna karşılık önemli teknik ve idari çalışmaların sürdüğü dönemlerde aktifleştirmeye ara verilmez; aynı şekilde bir stok kaleminin olgunlaşması için gereken ek süre ya da yüksek su seviyesinin alışılmış olduğu bir bölgede inşa edilmekte olan bir köprünün bu yüzden uğradığı gecikme gibi, hazırlama sürecinin kaçınılmaz bir parçası sayılan geçici gecikmelerde de aktifleştirme kesintiye uğramaz. Aktifleştirmenin sona ermesi ise varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi için gerekli işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmasıyla gerçekleşir; fiziksel inşaatın bitmiş olması genellikle bu anlama gelir, kullanıcının talebiyle yapılan küçük dekorasyon işlerinin sürmesi bu sonucu değiştirmez. Birden çok bağımsız kullanılabilir bölümden oluşan bir iş merkezinde, diğer bölümlerin inşaatı sürerken kullanıma hazır hale gelen bölüm için aktifleştirme ayrı ayrı sona erer; buna karşılık bir çelik fabrikası gibi, ancak bütünüyle tamamlandığında herhangi bir kısmı kullanılabilir hale gelen bir tesiste aktifleştirme bütün tamamlanana kadar sürer.

Standart son olarak işletmelerin, ilgili dönemde aktifleştirdikleri borçlanma maliyeti tutarını ve bu tutarın belirlenmesinde kullandıkları aktifleştirme oranını finansal tablo dipnotlarında açıklamasını ister. TMS 23, 1 Ocak 2009'da veya sonrasında başlayan hesap dönemleri için uygulanır ve Kurul kararıyla 2019 yılında Resmî Gazete'de yeniden yayımlanmıştır; TFRS 9 ve TFRS 16 gibi sonraki standartlardaki değişiklikler, borçlanma maliyeti tanımına ilişkin paragrafı da güncellemiştir.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.4.1 - Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (TMS 37)

Karşılık mı, Koşullu Borç mu: Muhasebeleştirme Eşiği, Ölçüm ve Yeniden Yapılandırma Karşılıkları

KISACA

TMS 37, tutarı veya zamanlaması belli olmayan bir yükümlülüğün ne zaman bilançoya bir karşılık olarak, ne zaman sadece dipnotta bir koşullu borç olarak, ne zaman da hiç yer almadan geçileceğini belirler. Bir karşılığın doğması için üç koşulun bir arada bulunması gerekir: geçmiş bir olaydan doğan, işletmenin başka gerçekçi bir seçeneği olmadığı mevcut bir yükümlülük; bu yükümlülüğü yerine getirmek için ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışının muhtemel olması; ve tutarın güvenilir şekilde tahmin edilebilmesi. Bu üç koşuldaki biri eksikse yükümlülük, kaynak çıkışı olası olduğu sürece koşullu borç olarak dipnotta açıklanır, düşükse hiç açıklanmaz. Karşılık tutarı, raporlama dönemi sonunda yükümlülüğü yerine getirmek için gereken en gerçekçi tahmindir; olası sonuçların ağırlıklı ortalaması (beklenen değer) veya tek bir sonuç söz konusuysa o sonucun kendisi kullanılır, paranın zaman değeri önemliyse tutar iskonto edilir. Standart ayrıca gelecekteki faaliyet zararlarına asla karşılık ayırlamayacağını, yeniden yapılandırma karşılığının ise ancak ayrıntılı ve resmi bir plan bulunup bu plan etkilenenlere yeterince açıklandığında doğacağını özel olarak vurgular.

TMS 37'nin çözdüğü sorun, bir işletmenin ne zaman "muhtemelen bir gün ödeyeceğim" duygusunu bilançoya bir borç olarak yazması gerektiğidir. Standart bunun için üç kavramı birbirinden keskin biçimde ayırır. Karşılık, zamanı veya tutarı kesin olmayan ama var olduğu neredeyse kesin bir yükümlülüktür ve bilançoya yazılır. Koşullu borç, ya varlığı henüz teyit edilmemiş olası bir yükümlülüktür ya da var olduğu bilinen ama muhasebeleştirme eşiğini geçemeyen bir yükümlülüktür; bilançoya girmez, sadece dipnotta anlatılır. Koşullu varlık ise, gerçekleşmesi işletmenin tam kontrolünde olmayan bir olaya bağlı olası bir haktır; gelirin neredeyse kesinleştiği an dışında hiçbir zaman finansal tablolara alınmaz, çünkü aksi halde hiç gerçekleşmeyecek bir gelir muhasebeleştirilmiş olabilir.

Bir karşılığın muhasebeleştirilebilmesi için üç şart birlikte gerçekleşmelidir: geçmişte yaşanmış ve işletmeye, o yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatif bırakmayan bir olayın (sorumluluk doğuran olay) sonucunda ortaya çıkan mevcut bir yükümlülük bulunmalı; bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimali, çıkmama ihtimalinden yüksek olmalı; ve tutar güvenilir biçimde tahmin edilebilmelidir. Mevcut yükümlülük ya hukuki bir kaynaktan (sözleşme, mevzuat) ya da zımni kabulden doğabilir; zımni kabul, işletmenin geçmiş uygulamaları veya yeterince belirgin açıklamalarıyla karşı tarafta işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğine dair meşru bir beklenti yaratmasıyla oluşur. Bu üç şarttan herhangi biri eksikse -örneğin kaynak çıkışı olası değilse veya tutar güvenilir şekilde tahmin edilemiyorsa- söz konusu husus, kaynak çıkışı ihtimali düşük olmadıkça, dipnotta bir koşullu borç olarak açıklanır.

Bu ayrımın en çok karıştırılan yönü, işletmenin sadece gelecekte belirli bir şekilde faaliyete devam edeceği için katlanacağı harcamalarla, geçmişte zaten oluşmuş bir yükümlülük arasındaki farktır. Finansal tablolar işletmenin gelecekteki olası durumunu değil, raporlama dönemi sonundaki mevcut

durumunu yansıtır; bu yüzden salt gelecekte faaliyete devam etmenin gerektireceği maliyetler için -örneğin gelecekte zarar edileceği beklentisi için- hiçbir zaman karşılık ayrılmaz, bu tür bir beklenti olsa olsa ilgili varlıklarda TMS 36 kapsamında bir değer düşüklüğü incelemesini tetikler. Buna karşılık, çevreye verilen bir zararın temizlenmesi gibi, işletmenin gelecekteki davranışından bağımsız olarak zaten doğmuş bir yükümlülük için karşılık ayrılması gerekir.

Karşılık tutarı, raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğü yerine getirmek için gereken en gerçekçi tahmindir. Çok sayıda benzer kalemden oluşan bir yükümlülükte (örneğin garanti taahhütleri), bu tahmin her bir olası sonucun gerçekleşme olasılığıyla ağırlıklandırılan beklenen değer yöntemiyle bulunur; tek bir olayın söz konusu olduğu durumda ise en muhtemel tek sonuç kullanılır, ama diğer olası sonuçların çoğunlukla daha yüksek veya daha düşük olması durumunda tahmin buna göre yukarı veya aşağı çekilir. Belirsizlik tedbirli davranmayı gerektirir, ama bu tedbir kasıtlı olarak abartılı karşılık ayırmayı haklı kılmaz; risk ve belirsizliğe ilişkin düzeltmelerin mükerrer yapılmamasına özen gösterilir. Paranın zaman değerinin önemli olduğu durumlarda tutar, paranın zaman değeri ile borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi bir oranla iskonto edilir; zamanın geçmesiyle oluşan bu iskonto çözülmesi, borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirilir. Ölçümde, gerçekleşeceğine dair yeterli tarafsız kanıt bulunan gelecekteki teknolojik gelişmeler dikkate alınabilirken, henüz kanıtlanmamış varsayımsal gelişmeler dikkate alınmaz; beklenen varlık satış kazançları ise karşılığın ölçümüne hiçbir şekilde dahil edilmez.

Yükümlülüğün bir kısmının veya tamamının başka bir taraftan (sigorta şirketi, tedarikçi garantisi gibi) tazmin edilmesi bekleniyorsa, bu tazminat, ancak tahsilatının neredeyse kesin olması durumunda ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilir ve karşılık tutarını aşamaz; işletme borcun tamamından sorumlu kalmaya devam eder, tazminat sadece ayrı bir varlık olarak kaydedilir, karşılıkla mahsuplaştırılmaz (gelir tablosunda net gösterim mümkün olsa da). Karşılıklar her raporlama dönemi sonunda o anki en iyi tahmini yansıtacak şekilde gözden geçirilir; kaynak çıkışı ihtimali ortadan kalkarsa karşılık iptal edilir ve bir karşılık, yalnızca ayrılma amacına uygun harcamalar için kullanılır, başka bir amaçla ilk kaydedilmiş bir karşılıkla sonradan ortaya çıkan farklı bir harcama mahsuplaştırılmaz.

İki özel uygulama alanı ayrıca vurgulanır. Ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşmede -sözleşme yükümlülüklerini yerine getirmenin kaçınılmaz maliyeti, sözleşmeden beklenen faydayı aşıyorsa- bu fazla maliyet için karşılık ayrılır; kaçınılmaz maliyet, sözleşmeyi yerine getirme maliyeti ile yerine getirmemenin doğuracağı tazminat ve cezalardan düşük olanıdır, ve bu ayrı karşılık ayrılmadan önce ilgili varlıklardaki değer düşüklüğü TMS 36'ya göre önce kayda alınır. Yeniden yapılandırma karşılığı ise yalnızca genel muhasebeleştirme kriterleri karşılandığında -yani işletmenin, etkilenecek birimleri, işçi sayısını, harcamaları ve uygulama zamanını belirleyen ayrıntılı ve resmi bir planı bulunduğu ve bu plan uygulamaya başlanarak veya etkilenenlere yeterince belirgin biçimde duyurularak geçerli bir beklenti yarattığında- ayrılır; sadece yönetim kurulu kararı almak, planın ana hatları ilgili taraflara iletilmedikçe zımni bir yükümlülük doğurmaz. Yeniden yapılandırma karşılığı yalnızca yapılandırmanın doğrudan ve devam eden faaliyetlerle ilgisi olmayan harcamalarını kapsar; personel eğitimi, yer değiştirme, pazarlama veya yeni dağıtım sistemlerine yatırım gibi geleceğe dönük harcamalar bu karşılığın dışında tutulur.

Açıklama cephesinde işletme, her karşılık sınıfı için dönem başı-sonu defter değeri mutabakatını, dönem içinde ayrılan, kullanılan ve iptal edilen tutarları, iskontonun zamanla çözülmesinden doğan artışı; her koşullu borç sınıfı için ise yükümlülüğün niteliğini, mümkünse finansal etkisinin tahminini ve belirsizliklere ilişkin açıklamaları -kaynak çıkışı ihtimali düşük olmadığı sürece- dipnotlarda sunar. İşletmenin bir anlaşmazlıkta konumunu ciddi biçimde zedeleyecek çok istisnai durumlarda bu detaylı açıklamadan kaçınılabilir, ama bu durumda dahi ihtilafın genel niteliği ve bilginin neden açıklanmadığı belirtilir.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.4.2 · Çalışanlara Sağlanan Faydalar (TMS 19)

Çalışanlara Sağlanan Faydaların Muhasebeleştirilmesi: Kısa Vadeli Faydalardan Tanımlanmış Fayda Planlarına

KISACA

TMS 19, bir işletmenin çalışanlarına sunulan hizmet karşılığında veya iş ilişkisinin sona ermesi nedeniyle sağladığı her türlü faydanın nasıl gider ya da borç olarak kayda alınacağını düzenler ve bu faydaları dört büyük başlığa ayırır: raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde tamamının ödenmesi beklenen kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi bittikten sonra ödenen emeklilik ve benzeri faydalar, on iki aydan uzun vadeye yayılan diğer faydalar ve işine son verilmesi nedeniyle çalışana sağlanan faydalar. Standardın ağırlık merkezi, iş ilişkisi sonrası planların tanımlanmış katkı ve tanımlanmış fayda planı olarak ayrılmasıdır; birincisinde aktüeryal ve yatırım riski çalışana aitken, ikincisinde bu riskler işletmenin üzerindedir ve işletme öngörülen yükümlülük yöntemiyle aktüeryal varsayımlar kullanarak bir yükümlülük hesaplamak zorundadır. Tanımlanmış fayda maliyeti üçe ayrılır: kâr veya zararda muhasebeleştirilen hizmet maliyeti ile net faiz, ve diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilip sonradan kâr veya zarara asla aktarılmayan yeniden ölçümler. Bu yapı, kısa vadeli faydalardaki basit tahakkuk mantığından, yıllarca süren aktüeryal belirsizlik taşıyan emeklilik yükümlülüklerinin ölçümüne kadar geniş bir alanı tek çatı altında toplar.

TMS 19'un konusu, bir işletmenin çalışanlarına -veya onların bakmakla yükümlü olduğu kişilere- sunulan hizmet ya da iş ilişkisinin sona erdirilmesi karşılığında sağladığı her türlü bedeldir. Standart bu faydaları dört ana gruba ayırır: hizmetin sunulduğu raporlama dönemini izleyen on iki ay içinde tamamının ödenmesi beklenen kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sona erdikten sonra ödenmeye başlayan emeklilik maaşı ve benzeri faydalar, bunların dışında kalan ve daha uzun vadeye yayılan diğer faydalar, ve son olarak çalışanın işine son verilmesinden doğan faydalar. Bu dörtlü ayrım önemlidir çünkü her grup farklı bir muhasebeleştirme mantığına tabidir.

Kısa vadeli faydalar -ücretler, sosyal güvenlik katkıları, ücretli yıllık izin ve hastalık izni, kârdan pay ve primler ile mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan yardımlar- en basit şekilde ele alınır: işletme, hizmetin sunulduğu dönem sonunda, önceden ödenen tutar düşüldükten sonra kalan iskonto edilmemiş tutarı borç olarak, aksi bir TFRS varlık maliyetine dahil edilmesini öngörmedikçe de gider olarak tanır. Ücretli izin hakları burada ayrıca ele alınır: hak, gelecek dönemlere devredilebiliyorsa (birikimli izin) işletme, raporlama dönemi sonunda kullanılmamış izin nedeniyle gelecekte yapması beklenen ek ödemeyi tahmin ederek borçlandırır; devredilemiyorsa (birikimsiz izin) izin kullanılmadan hiçbir yükümlülük doğmaz. Kârdan pay verme ve prim planlarında ise muhasebeleştirme, işletmenin geçmiş bir olay nedeniyle hukuki ya da zımni kabulden doğan mevcut bir yükümlülüğünün bulunmasına ve bu tutarın güvenilir şekilde tahmin edilebilmesine bağlıdır; işletmenin ödemekten başka gerçekçi bir alternatifinin kalmadığı durumlarda dahi bu yükümlülük doğar.

İş ilişkisi sonrası faydalarda asıl ayrım tanımlanmış katkı planları ile tanımlanmış fayda planları arasındadır. Tanımlanmış katkı planında işletmenin yükümlülüğü fona ödemeyi taahhüt ettiği katkı

tutarıyla sınırlıdır; çalışanın nihayetinde alacağı fayda, yatırılan katkıların getirisine bağlıdır ve dolayısıyla hem aktüeryal risk hem yatırım riski fiilen çalışana aittir. Bu nedenle muhasebeleştirilmesi de basittir: dönem sonunda ödenmemiş katkı tutarı gider ve borç olarak kaydedilir, hiçbir aktüeryal hesaplama ihtiyacı duyulmaz. Tanımlanmış fayda planında ise tablo tersine döner: işletme belirli bir fayda düzeyini taahhüt eder, aktüeryal ve yatırım riski işletmenin üzerindedir ve gerçekleştirmeler beklentiden kötü çıktığında yükümlülük büyür. Birden fazla işverenin dahil olduğu planlar ile devlet planları da aynı iki kategoriye göre, planın gerçek ekonomik içeriğine bakılarak sınıflandırılır; yeterli bilgi bulunmadığında işletme planı tanımlanmış katkı planı gibi ele alıp bunu ek açıklamalarla telafi eder.

Tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesi üç adımda ilerler. Önce, öngörülen yükümlülük yöntemi kullanılarak -demografik varsayımlar (işten ayrılma, ölüm oranları gibi) ve finansal varsayımlar (maaş artışları, iskonto oranı gibi) temel alınarak- yükümlülüğün bugünkü değeri hesaplanır; iskonto oranı, yükümlülükle aynı para birimi ve vadeye sahip yüksek kaliteli özel sektör tahvillerinin -bu tür bir piyasa yoksa devlet tahvillerinin- getirisinden belirlenir. Fayda, genellikle plan formülüne göre hizmet yıllarına doğrusal olarak dağıtılır; ancak ilerleyen yılların hizmeti orantısız biçimde daha fazla fayda doğuruyorsa fayda yine doğrusal, ama farklı bir ilişkilendirme aralığında dağıtılır. Sonra plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri bu yükümlülüğün düşülerek açık ya da fazla bulunur; planda bir fazla varsa bu fazla, gelecekte geri ödeme veya katkı azalışı şeklinde işletmeye dönecek ekonomik faydanın bugünkü değeriyle (varlık tavanı) sınırlandırılır.

Bu hesaplamanın sonunda ortaya çıkan tanımlanmış fayda maliyeti üç ayrı bileşene bölünerek finansal tablolara yansıtılır. Hizmet maliyeti -cari dönem hizmet maliyeti, planda değişiklik veya küçülmeden doğan geçmiş dönem hizmet maliyeti ile yükümlülüğün fiilen yerine getirilmesinden doğan kazanç ya da kayıplar dahil- kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Tanımlanmış net fayda borcuna veya varlığına ilişkin net faiz de, dönem başındaki net tutar ile iskonto oranının çarpımı olarak hesaplanıp yine kâr veya zararda gösterilir. Üçüncü bileşen olan yeniden ölçümler -aktüeryal kazanç ve kayıplar, plan varlıklarının faiz gelirini aşan ya da altında kalan getirisi ve varlık tavanındaki değişimin faiz dışındaki kısmı- diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve burada kalıcı olarak durur; sonraki dönemlerde kâr veya zarara asla yeniden sınıflandırılmaz, olsa olsa özkaynağın başka bir kalemine aktarılabilir. Bu ayırım, emeklilik yükümlülüklerindeki aktüeryal oynaklığın dönemsel kâr rakamını çarpıtmasını engellemeyi amaçlar.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar -kıdeme bağlı özel izinler, jübile ödemeleri, uzun süreli iş göremezlik faydaları gibi- büyük ölçüde aynı ölçüm mantığına (öngörülen yükümlülük yöntemi, aktüeryal varsayımlar) tabidir, ancak burada belirsizlik iş ilişkisi sonrası faydalara göre daha azdır; bu yüzden Standart daha basit bir yol izlenmesine izin verir ve yeniden ölçümler de dahil olmak üzere tüm tutarların net toplamı doğrudan kâr veya zararda muhasebeleştirilir, diğer kapsamlı gelire hiçbir pay ayrılmaz.

İşine son verilmesinden dolayı sağlanan faydalar ise kavramsal olarak farklı bir kökten gelir: burada yükümlülüğü doğuran olay çalışanın sunduğu hizmet değil, iş ilişkisinin bizzat sona erdirilmesidir. Bu fayda, ister işletmenin normal emeklilik tarihinden önce işe son verme kararından, ister çalışanın

kendisine teklif edilen ayrılma faydalarını kabul etmesinden doğsun, işletme bu yükümlülüğü, teklifini artık geri alamayacağı tarih ile ilgili yeniden yapılandırma maliyetini muhasebeleştirdiği tarihten hangisi daha önceyse o tarihte kayda alır. Kıdem tazminatı biçiminde anılsa da, çalışanın ayrılma nedeninden bağımsız olarak zaten ödenmesi kesin olan tutarlar bu kategoriye değil, iş ilişkisi sonrası faydalar kategorisine girer; ayırt edici soru, faydanın hizmete mi yoksa işe son vermenin kendisine mi bağlı olduğudur.

Standart son olarak kapsamlı bir açıklama çerçevesi öngörür: planların niteliği ve taşıdığı riskler, finansal tablolarındaki tutarların açılış-kapanış mutabakatı ve tanımlanmış fayda yükümlülüğünün gelecekteki nakit akışlarına olan etkisi -iskonto oranı gibi kritik varsayımlara duyarlılık analizi dahil- ayrı ayrı açıklanmalıdır; amaç, okuyucunun aktüeryal varsayımlardaki küçük bir değişikliğin yükümlülüğü ne ölçüde etkileyebileceğini görebilmesidir.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.4.3 - Kiralamalar (TFRS 16)

Kiralamalarda Tekli Model: Kullanım Hakkı Varlığı, Kira Yükümlülüğü ve Kiraya Veren Sınıflandırma Zorunluluğu

KISACA

TFRS 16, kiracılar için neredeyse tüm kiralamaları finansal durum tablosuna taşıyan tek bir model getirir: kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte bir kullanım hakkı varlığı ile bunun karşılığı olan bir kira yükümlülüğünü finansal tablolarına yansıtır. Standart yalnızca on iki ay veya daha kısa süreli kiralamalarla, tablet veya telefon gibi düşük değerli varlıklara ilişkin kiralamalarda kiracıya bu modeli uygulamama serbestisi tanır; bu durumda kira bedeli, kiralama süresi boyunca doğrusal biçimde gider yazılır. Bir sözleşmenin kiralama sayılması için, tanımlanmış bir varlığın kullanımını belirli bir süre boyunca kontrol etme hakkının bedel karşılığında devredilmiş olması gerekir; bu kontrol hem varlığın kullanımından doğan ekonomik yararların büyük kısmını elde etmeyi hem de varlığın nasıl ve ne amaçla kullanılacağına karar vermeyi birlikte içerir. Kullanım hakkı varlığı ilk ölçümde; kira yükümlülüğünün tutarı, peşin ödemeler, başlangıç maliyetleri ve varsa sökme-restorasyon yükümlülükleri toplanarak bulunurken, kira yükümlülüğü kalan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçülür. Sonraki dönemlerde varlık genellikle maliyet yöntemiyle amortismanla tabi tutulur, yükümlülük ise faiz tahakkuku ve yapılan ödemelerle güncellenir. Kiraya veren tarafında ise kiralama, mülkiyetten doğan risk ve getirilerin ne ölçüde devredildiğine bakılarak finansal veya faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

TFRS 16'nın kiracılar açısından getirdiği köklü değişiklik, eski uygulamada faaliyet kiralaması sayılıp bilanço dışında bırakılan sözleşmelerin artık bu ayrımın dışında, tek bir model altında finansal durum tablosuna taşınmasıdır. Kiracı, neredeyse her kiralama sözleşmesi için, kiralamanın fiilen başladığı tarihte bir kullanım hakkı varlığı ile bu varlığın elde edilmesine karşılık gelen bir kira yükümlülüğünü aynı anda finansal tablolarına yansıtır. Standart bunu yaparken sözleşmenin biçiminden çok, tarafların üstlendiği hak ve yükümlülüklerin özüne bakılmasını ister; benzer nitelikteki sözleşmelere de tutarlı bir yaklaşım uygulanması beklenir.

Bu genel modelin iki istisnası vardır ve kiracıya seçimlik bir kolaylık sunar. Kiralama süresi on iki ay veya daha kısa olan kısa vadeli kiralamalarla, dayanak varlığın yeni haliyle değerlendirildiğinde düşük değerli sayılabileceği kiralamalar (tablet, telefon veya küçük büro mobilyaları gibi örnekler bu kapsamda anılır) için kiracı, kullanım hakkı varlığı ve kira yükümlülüğü muhasebesini hiç uygulamayabilir; bu tercih yapıldığında kira bedeli, kiralama süresi boyunca doğrusal olarak veya kiracının faydalanma biçimini daha iyi yansıtan başka sistematik bir esasa göre doğrudan gider kaydedilir. Düşük değer tercihi her sözleşme için ayrı ayrı yapılabilirken, kısa vadeli kiralama tercihi dayanak varlığın ait olduğu varlık sınıfı bazında topluca uygulanır.

Bir sözleşmenin kiralama sayılıp sayılmayacağı, tanımlanmış bir varlığın kullanımını belirli bir süre için kontrol etme hakkının bedel karşılığında devredilip devredilmediğine bakılarak belirlenir. Bu

değerlendirme iki unsuru birlikte arar: müşterinin, kullanım süresi boyunca varlığın sağladığı ekonomik yararların neredeyse tamamını elde etme hakkına sahip olması ve aynı zamanda varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını yönetme hakkına sahip olması. Tedarikçinin varlığı ikame etme hakkı yalnızca kullanım süresi boyunca gerçek bir uygulama olanağı taşıyor ve tedarikçiye ekonomik yarar sağlıyorsa asli nitelikte sayılır; aksi halde müşterinin tanımlanmış varlık üzerindeki kontrolü ortadan kalkmaz. Bu iki unsurdan biri eksikse sözleşme, kiralama değil bir hizmet alım sözleşmesi olarak değerlendirilir.

Kullanım hakkı varlığının ilk ölçümü maliyet esasına dayanır ve dört unsurdan oluşur: kira yükümlülüğünün ilk ölçüm tutarı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte veya öncesinde yapılmış olup kiralama teşviklerinin düşüldüğü ödemeler, kiracının katlandığı başlangıç doğrudan maliyetleri ve varlığın sökülmesi, taşınması veya bulunduğu yerin eski haline getirilmesiyle ilgili tahmini maliyetler. Kira yükümlülüğünün ilk ölçümü ise, kiralamanın fiilen başladığı tarihte henüz ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden yapılır; iskontoda kiralamadaki zımni faiz oranı kolaylıkla belirlenebiliyorsa bu oran, aksi halde kiracının alternatif borçlanma faiz oranı kullanılır. Bu ödemelere sabit ödemeler, bir endekse veya orana bağlı değişken ödemeler, kalıntı değer taahhütleri kapsamında beklenen tutarlar, kullanılması makul ölçüde kesin görülen satın alma opsiyonunun fiyatı ve sonlandırma cezaları dahil edilir.

Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, kullanım hakkı varlığını çoğunlukla maliyet yöntemiyle izler: birikmiş amortisman ve varsa değer düşüklüğü zararları düşülmüş, kira yükümlülüğündeki yeniden ölçümlere göre de düzeltilmiş bir tutar üzerinden. Varlık, mülkiyetin kiralama sonunda kiracıya geçmesi veya satın alma opsiyonunun kullanılacağına öngörülmesi durumunda dayanak varlığın yararlı ömrü sonuna kadar, diğer hallerde ise yararlı ömür ile kiralama süresinden kısa olanına göre amortisman tabi tutulur; değer düşüklüğü değerlendirmesi TMS 36'ya göre yapılır. Kullanım hakkı varlığı, yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılıyorsa gerçeğe uygun değer yöntemiyle, ilgili maddi duran varlık sınıfına yeniden değerlendirme yöntemi uygulanıyorsa bu yöntemle de izlenebilir.

Kira yükümlülüğü sonraki dönemlerde, bakiyeye sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanarak hesaplanan faizle artırılır, yapılan ödemelerle azaltılır. Kiralama süresinde bir değişiklik olması, daha önce dikkate alınmamış bir uzatma veya satın alma opsiyonunun kullanılacağına anlaşılması ya da endekse bağlı ödemelerde fiili bir değişiklik gerçekleşmesi gibi durumlarda kiracı, yükümlülüğü revize edilmiş ödemeleri (gerektiğinde revize edilmiş bir iskonto oranıyla) indirgeyerek yeniden ölçer ve bu düzeltmeyi kural olarak kullanım hakkı varlığına yansıtır; varlığın defter değeri sıfırlanmışsa kalan tutar kâr veya zarara kaydedilir. Kiralama kapsamının genişletilmesi ve bedelin bu genişlemenin tek başına fiyatına orantılı olarak artması durumunda değişiklik, ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirilir.

Sunumda kiracı, kullanım hakkı varlıklarını ve kira yükümlülüklerini diğer varlık ve yükümlülüklerden ayrı gösterir; ayrı göstermiyorsa hangi kalemlerin bunları içerdiğini açıklar. Kâr veya zarar tablosunda kira yükümlülüğüne ilişkin faiz gideri, amortisman giderinden ayrı sunulur. Nakit akış tablosunda anapara ödemeleri finansman faaliyetlerinde, faiz ödemeleri TMS 7'nin ilgili hükümlerine göre, kısa vadeli ve düşük değerli kiralama ödemeleri ile yükümlülük ölçümüne dahil edilmeyen değişken ödemeler ise işletme faaliyetlerinde sınıflandırılır. Dipnotlarda varlık sınıfı bazında amortisman tutarı, faiz gideri, kısa

vadeli ve düşük değerli kiralama giderleri, değişken kira ödemesi gideri, alt kiralama geliri, toplam nakit çıkışı, kullanım hakkı varlıklarına yapılan ilaveler ve dönem sonu defter değerleri açıklanır; kira yükümlülüklerinin vade analizi diğer finansal yükümlülüklerden ayrı verilir.

Kiraya veren tarafında model kiracıdakinden farklıdır: her kiralama, dayanak varlığın mülkiyetinden doğan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilip devredilmediğine bakılarak finansal veya faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Mülkiyetin kiralama sonunda kiracıya geçmesi, avantajlı bir satın alma opsiyonu, kiralama süresinin varlığın ekonomik ömrünün büyük kısmını kapsamaması veya ödemelerin bugünkü değerinin varlığın gerçeğe uygun değerine yakın olması gibi göstergeler finansal kiralamaya işaret eder. Finansal kiralamada kiraya veren, varlığı bilançosundan çıkarıp net kiralama yatırımına eşit bir alacak tanır ve üretici/satıcı konumundaysa satış kârını kiralamanın başladığı tarihte finansal tablolarına yansıtır; faaliyet kiralamasında ise varlığı bilançosunda tutmaya devam eder, kira gelirini doğrusal esasa göre kaydeder. Bir varlığın satılıp aynı varlığın satıcı tarafından geri kiralandığı işlemlerde, devrin TFRS 15 anlamında gerçek bir satış sayılıp sayılmadığına bakılır; satış sayılıyorsa satıcı-kiracı yalnızca alıcı-kiraya verene devredilen haklarla orantılı kazanç veya kayıp tanır, satış sayılmıyorsa varlık satıcının kayıtlarında kalmaya devam eder ve alınan bedel kadar finansal bir yükümlülük tanınır.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.5.1 • Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (TFRS 15)

TFRS 15 Kapsamında Hasılatın Finansal Tablolara Alınması: Beş Aşamalı Model ve Değişken Bedel

KISACA

TFRS 15, işletmenin müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden doğan hasılatı, devredilen mal veya hizmetler karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden finansal tablolara almasını öngörür ve bu ilkeyi beş aşamalı bir modelle somutlaştırır. Önce müşteriyle yapılan anlaşma; tarafların edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmesi, ticari nitelik taşıması ve bedelin tahsilinin muhtemel olması gibi şartlar üzerinden bir sözleşme olarak tanımlanır. Sonra sözleşmedeki taahhütler, müşterinin tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla faydalanabildiği ve sözleşme içinde ayrı olarak tanımlanabilen mal veya hizmetler halinde ayrıştırılarak edim yükümlülükleri belirlenir. Ardından sabit ve değişken unsurlar içerebilen işlem bedeli tahmin edilir; bu bedel edim yükümlülüklerine tek başına satış fiyatları oranında dağıtılır ve her edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde ya da getirildikçe hasılat kayda alınır. Bir edimin zamana yayılı mı yoksa belirli bir anda mı yerine getirildiği, varlığın kontrolünün müşteriye ne zaman geçtiğine bağlıdır ve hasılatın zamanlamasını doğrudan belirler. Değişken bedel içeren sözleşmelerde işletme, belirsizlik ortadan kalktığına kümülatif hasılatta önemli bir iptal olmayacağı kuvvetle muhtemel olmadıkça tahminini işlem bedeline dahil edemez.

TFRS 15, hasılatın ne zaman ve ne tutarda kayda alınacağı sorusuna tek bir mantıkla yaklaşır: işletme, müşteriye devrettiği mal veya hizmet karşılığında gerçekte hak kazanmayı umduğu bedeli esas alarak hasılatını finansal tablolara yansıtır, olması gerekenden fazla veya erken değil. Standart bu mantığı her sözleşmede aynı disiplinle uygulayabilmek için beş aşamalı bir çerçeve kurar ve işletmenin benzer nitelikteki sözleşme gruplarına kolaylaştırıcı uygulamalar dahil tutarlı bir yöntem izlemesini bekler.

Modelin ilk aşaması sözleşmenin tanımlanmasıdır. Bir anlaşmanın bu Standart kapsamında muhasebeleştirilebilmesi için tarafların sözleşmeyi onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiş olması, işletmenin devredilecek mal veya hizmetlere ve ödeme koşullarına ilişkin tarafların haklarını tanımlayabilmesi, sözleşmenin ticari niteliğe sahip olması ve işletmenin hak kazanacağı bedeli tahsil etmesinin muhtemel görülmesi gerekir. Bu şartlar başlangıçta bir kez değerlendirilir; ancak müşterinin ödeme kabiliyetini önemli ölçüde yitirmesi gibi durum ve şartlarda önemli bir değişiklik ortaya çıkarsa işletme bu değerlendirmeyi yeniler.

İkinci aşamada işletme, sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetleri ayrı ayrı edim yükümlülükleri olarak belirler. Bir mal veya hizmetin farklı sayılabilmesi için müşterinin ondan tek başına veya elinin altındaki diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilmesi ve işletmenin bu devir taahhüdünün sözleşmedeki diğer taahhütlerden ayrı olarak tanımlanabilir nitelikte olması gerekir; işletmenin unsurları birleştirerek tek bir çıktı ürettiği, unsurların birbirini önemli ölçüde özelleştirdiği veya yüksek derecede birbirine bağımlı olduğu durumlarda mal ve hizmetler ayrı sayılmaz ve tek bir edim yükümlülüğü altında birleştirilir.

Üçüncü aşama olan hasılatın finansal tablolara alınması, bir varlığın kontrolünün müşteriye geçtiği anda veya geçtikçe gerçekleşir; kontrol, varlığın kullanımını yönetebilme ve kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücü olarak tanımlanır. İşletme her edim yükümlülüğünü sözleşme başlangıcında zamana yayılı mı yoksa belirli bir anda mı yerine getireceğine karar verir. Bir edim; müşteri edimin sağladığı faydayı işletme edimi yerine getirdikçe aynı anda alıp tüketiyorsa, işletmenin edimi oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık yaratıyorsa, ya da işletmenin ürettiği varlığın kendisi için alternatif bir kullanımı yoksa ve işletme o güne kadarki edimine karşılık hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkına sahipse zamana yayılı olarak yerine getirilir; bu üç şarttan hiçbiri karşılanmıyorsa edim belirli bir anda yerine getirilir ve bu durumda işletme kontrolün geçtiği anı; tahsil hakkının varlığı, yasal mülkiyetin devri, zilyetliğin devri, mülkiyetin risk ve getirilerinin geçmesi ve müşterinin varlığı kabul etmiş olması gibi göstergelerle tespit eder. Zamana yayılı edimlerde işletme, o güne kadarki performansını gösteren çıktı veya girdi yöntemlerinden birini seçerek ilerlemeyi ölçer ve ilerlemeyi makul bir biçimde ölçemediği sürece hasılatı yalnızca katlandığı maliyetler ölçüsünde finansal tablolara alır.

Dördüncü aşama işlem bedelinin belirlenmesidir; bu bedel sabit tutarlar yanında indirim, iade, prim, ceza veya koşullu ödemeler nedeniyle değişken de olabilir. İşletme değişken bedeli, olası tutarların olasılık ağırlıklı toplamı olan beklenen değer yöntemiyle ya da sözleşmenin en muhtemel tek sonucunu yansıtan en muhtemel tutar yöntemiyle, hangisi daha iyi bir tahmin sağlıyorsa onu kullanarak öngörür. Ancak tahmin edilen değişken bedelin işlem bedeline dahil edilebilmesi için, ilgili belirsizlik ortadan kalktığında finansal tablolara alınmış kümülatif hasılat tutarında önemli bir geri dönüş yaşanmayacağına kuvvetle muhtemel olması şarttır; bedelin işletmenin kontrolü dışındaki faktörlere aşırı duyarlı olması, belirsizliğin uzun süre çözülmeyecek olması ya da işletmenin benzer sözleşmelerle sınırlı bir deneyime sahip olması bu sınırlandırmanın devreye girmesini gerektiren göstergelerdir. İşlem bedelinin belirlenmesinde ayrıca sözleşmenin önemli bir finansman bileşeni taşıyıp taşımadığı, bedelin gayri nakdi unsurlar içerip içermediği ve müşteriye yapılan ödemelerin hasılattan bir indirim sayılıp sayılmayacağı da dikkate alınır.

Beşinci ve son aşamada işlem bedeli, her bir edim yükümlülüğüne, o edimin sözleşme başlangıcındaki tek başına satış fiyatıyla orantılı olarak dağıtılır; tek başına satış fiyatı doğrudan gözlemlenemiyorsa işletme bunu piyasa değerlendirmesi, beklenen maliyet artı kâr marjı veya bakiye yaklaşımı gibi yöntemlerle tahmin eder ve paket satışından doğan indirimi, aksini gösteren gözlemlenebilir kanıt bulunmadıkça tüm edim yükümlülüklerine orantılı biçimde yayar.

Bu beş aşamalı çerçevenin yanında Standart, bir müşteriyle sözleşme yapmak için katlanılan ek maliyetlerin (örneğin satış komisyonlarının) geri kazanılması bekleniyorsa varlık olarak finansal tablolara alınıp ilgili mal veya hizmetin devrine paralel itfa edilmesini, sözleşme kapsam veya fiyatında sonradan yapılan değişikliklerin ilave edimin fiyatına göre ayrı bir sözleşme mi yoksa mevcut sözleşmenin bir düzeltmesi mi sayılacağını, fikri mülkiyet lisanslarında hasılatın işletmenin fikri mülkiyete erişim hakkı mı yoksa belirli bir andaki kullanım hakkı mı sağladığına göre zamana yayılı ya da anlık kaydedilmesini ve satış veya kullanım bazlı telif ücretlerinin ancak ilgili satış gerçekleştiğinde finansal tablolara alınmasını da düzenler. Başka bir tarafın mal veya hizmet devrine dahil olduğu

sözleşmelerde işletme, devredilecek unsuru kendisi kontrol ediyorsa asıl sıfatıyla hareket eder ve hak ettiği bedelin brüt tutarını hasılat olarak gösterirken, yalnızca başka bir tarafça sağlanan mal veya hizmete aracılık ediyorsa vekil sayılır ve sadece kendi komisyonunu hasılat olarak finansal tablolara alır.

1.5.2 • Gelir Vergileri ve Ertelenmiş Vergi (TMS 12)

Ertelenmiş Vergi Mantiğı: Vergiye Esas Değer, Geçici Farklar ve Muhasebeleştirme Ölçütleri

KISACA

Bir işletmenin gelir vergisi yükü, tek bir kalemden değil iki farklı bileşenin toplamından oluşur: içinde bulunulan dönem için fiilen tahakkuk eden dönem vergisi ve gelecekteki vergisel sonuçları bugünden finansal tablolara taşıyan ertelenmiş vergi. Bu ayrımın temelinde vergiye esas değer kavramı yatar: bir varlığın vergiye esas değeri, o varlıktan sağlanacak ekonomik yarardan vergisel açıdan gelecekte indirilebilecek tutardır, bir borcunkı ise defter değerinden gelecekte vergisel olarak indirilebilecek kısmın düşülmesiyle bulunur. Bir kalemin defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark geçici farktır ve iki yönde işleyebilir: defter değeri vergiye esas değerini aşarsa vergiye tabi geçici fark doğar ve bu, ileride fazladan ödenecek vergiyi temsil eden bir ertelenmiş vergi borcu yaratır; tersine, vergiye esas değer defter değerini aşarsa indirilebilir geçici fark oluşur ve bu, ileride yeterli vergiye tabi kâr elde edilmesi koşuluyla bir ertelenmiş vergi varlığına yol açar. Aynı mantık, kullanılmamış geçmiş yıl zararları ve vergi avantajları için de geçerlidir; bunlar da ancak gelecekte mahsup edilebilecek kadar vergiye tabi kâr beklentisi varsa varlık olarak muhasebeleştirilir. Ölçümde iskonto yapılmaz; hesaplama, raporlama dönemi sonunda yürürlükte olan ya da yürürlüğe girmesi kesinleşmiş vergi oranları esas alınarak yapılır.

Bir işletmenin dönem sonunda kâr veya zararına yansıttığı vergi gideri, içinde bulunulan dönem için fiilen tahakkuk eden dönem vergisi ile gelecekteki vergisel sonuçları bugünden finansal tablolara taşıyan ertelenmiş verginin toplamından oluşur. Bu ayrımın gerekçesi, muhasebe kârı ile vergi mevzuatının esas aldığı vergiye tabi kârın çoğu zaman birbirinden farklı olmasıdır; bir gelir veya gider kalemi muhasebe kârının hesabında bir dönemde dikkate alınırken, aynı kalem vergi matrahını başka bir dönemde etkileyebilir. İşletme finansal tablolarına bir varlık veya borç yazdığında, o varlığın defter değeri kadar fayda sağlanacağını veya borcun defter değeri kadar ödeme yapılacağını varsayar; bu beklenti gerçekleştiğinde ortaya çıkacak vergi sonucu, hiçbir vergisel etkinin olmadığı duruma göre daha fazla veya daha az vergi ödenmesi anlamına geliyorsa, işletme bu farkı bugünden bir ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi varlığı olarak finansal tablolarına alır.

Bu mekanizmanın merkezinde vergiye esas değer kavramı bulunur. Bir varlığın vergiye esas değeri, o varlığın defter değeri tutarında sağlanacak ekonomik yarardan vergisel açıdan gelecekte gider olarak düşülebilecek tutardır; ilgili ekonomik fayda zaten vergiye tabi değilse, vergiye esas değer doğrudan defter değerine eşitlenir. Örneğin bir duran varlığın satın alma maliyetinin bir kısmı geçmiş dönemlerde vergisel amortisman yoluyla zaten indirilmişse, geriye kalan ve henüz vergisel olarak düşülmemiş tutar o varlığın vergiye esas değerini oluşturur; bu tutar defter değerinden düşükse aradaki fark bir geçici farktır. Bir borcun vergiye esas değeri ise tam tersi mantıkla, borcun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecekte vergisel açıdan indirilebilecek tutarların düşülmesiyle bulunur; örneğin peşin tahsil

edilmiş ve ileride hizmet verildikçe gelir yazılacak bir tutarın vergiye esas değeri, alınan tutardan gelecekte vergiye tabi olmayacak kısım düşüldükten sonra kalan değerdir.

Defter değeri ile vergiye esas değer arasındaki her fark geçici fark olarak adlandırılır ve iki yönde işleyebilir. Defter değeri vergiye esas değerini aştığında ortaya çıkan fark vergiye tabi geçici farktır; işletme ilgili varlığın defter değerini geri kazandıkça vergiye tabi bir gelir doğacak ve gelecekte fazladan vergi ödenecektir, bu yüzden böyle bir fark bir ertelenmiş vergi borcu doğurur. Tersine, vergiye esas değer defter değerini aştığında indirilebilir geçici fark ortaya çıkar; bu fark ileride vergi matrahından bir indirim sağlayacağı için, yeterli vergiye tabi kâr elde edilmesi koşuluyla bir ertelenmiş vergi varlığına yol açar. Bir kalemin vergiye esas değerinin açık olmadığı durumlarda başvurulacak temel ilke şudur: bir varlığın defter değeri geri kazanıldığında veya bir borcun defter değeri ödendiğinde, işletmenin bundan sonra ödeyeceği vergi, hiçbir vergisel sonuç doğmayan duruma göre daha fazla olacaksa ertelenmiş vergi borcu, daha az olacaksa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

Genel kural, bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar. Bunun iki istisnası vardır: şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden doğan vergiye tabi geçici fark ve işletme birleşmesi niteliğinde olmayan, gerçekleştiğinde ne muhasebe kârını ne vergiye tabi kârı etkilemeyen ve eşit tutarda vergiye tabi ile indirilebilir geçici fark yaratmayan bir işlemde bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinden doğan fark. Şerefiye istisnası özellikle dikkat çekicidir, çünkü şerefiye zaten diğer tüm kalemler belirlendikten sonra kalan bir bakiye olarak hesaplanır; ertelenmiş vergi borcunu buna dahil etmek şerefiyeyi kendi kendini büyüten bir döngüye sokacağı için standart bu borcun ayrıca muhasebeleştirilmesine izin vermez. İndirilebilir geçici farklar için ise ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesi, benzer istisnalar saklı kalmak kaydıyla, ileride bu farkların indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi kâr elde edileceğinin muhtemel olmasına bağlıdır; bu değerlendirme yapılırken işletmenin aynı vergi idaresiyle ilgili olarak tersine dönecek vergiye tabi geçici farklarının bulunup bulunmadığına, geçmiş kârlılık seyrine ve elindeki vergi planlaması olanaklarına bakılır.

Aynı olabilirlik testi, henüz kullanılmamış geçmiş yıl mali zararları ile kullanılmamış vergi avantajları için de geçerlidir; bunlar da ancak gelecekte bu tutarların mahsup edilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir elde edileceği muhtemel görüldüğü ölçüde bir ertelenmiş vergi varlığı olarak finansal tablolara alınır. İşletmenin yakın geçmişte zarar etmiş olması, bu beklentinin aksine güçlü bir işaret sayılır; böyle bir işletme ancak elindeki tersine dönecek vergiye tabi geçici farklarla veya başka güçlü kanıtlarla desteklenen bir tutar kadar ertelenmiş vergi varlığı ayırabilir. Muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi varlıkları her raporlama döneminde yeniden gözden geçirilir; koşullar iyileşip yeterli vergiye tabi kârın oluşması muhtemel hale gelirse, daha önce tanınmamış olan tutar bu kez muhasebeleştirilir; tersi durumda ise daha önce muhasebeleştirilmiş bir ertelenmiş vergi varlığının defter değeri, artık faydalanılamayacağı anlaşılan kısım kadar azaltılır.

Ölçüm tarafında, gerek dönem vergisi gerekse ertelenmiş vergi, raporlama dönemi sonu itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları esas alınarak hesaplanır; farklı

gelir dilimlerine farklı oranların uygulandığı bir vergi sisteminde ise geçici farkların tersine döneceği döneme ilişkin beklenen ortalama oran kullanılır. Ertelenmiş vergi varlık ve borçlarının hesaplanması, işletmenin ilgili varlığı veya borcu ne şekilde geri kazanmayı ya da ödemeyi beklediğiyle tutarlı olmalıdır; bazı durumlarda bir varlığın kullanım yoluyla mı yoksa satış yoluyla mı geri kazanılacağı, uygulanacak vergi oranını da değiştirebilir. Buna karşılık ertelenmiş vergi tutarları hiçbir şekilde iskontoğa tabi tutulmaz; farklı geçici farkların tersine dönüş zamanlamasını güvenilir biçimde ayrı ayrı tespit etmek çoğu durumda pratik olmadığından, standart iskontoyu ne zorunlu kılar ne de bu yönde bir tercihe izin verir. Son olarak, bir işlem veya olayın vergi etkisi, o işlemin kendisinin nerede muhasebeleştirildiğiyle tutarlı biçimde raporlanır; kâr veya zararda muhasebeleştirilen kalemlerin vergi etkisi kâr veya zararda, diğer kapsamlı gelirden veya doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilen kalemlerin vergi etkisi de aynı bölümde gösterilir; böylece bir varlığın yeniden değerlendirilmesinden doğan vergi etkisi de, o değerlemenin kendisinin kaydedildiği yerde, yani genellikle diğer kapsamlı gelirden izlenir.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.5.3 • Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi (TMS 20)

Devlet Teşviklerinde Muhasebeleştirme Zamanı, Sermaye–Gelir Yaklaşımı Ayrımı ve Sunum Seçenekleri

KISACA

TMS 20, bir işletmenin devletten aldığı kaynak transferlerinin, yani devlet teşviklerinin, ve değeri kesin olarak ölçülemeyen diğer devlet yardımlarının finansal tablolara ne zaman ve nasıl yansıtılacağını düzenler. Gelir veya kurumlar vergisi istisnaları, yatırım amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması gibi vergi sistemine dayalı avantajlar ile devletin bir işletmeye ortak olması standardın kapsamı dışında bırakılmıştır. Bir teşvik, işletmenin buna bağlı koşulları yerine getireceğine ve teşvikin fiilen elde edileceğine dair makul bir güvence oluşmadan kayıtlara alınmaz; teşvikin nakit olarak mı yoksa bir borcun silinmesi yoluyla mı sağlandığı bu değerlendirmeyi etkilemez. Standart, teşviki doğrudan özkaynağa yazan sermaye yaklaşımı ile teşviki karşıladığı maliyetle eşleşecek biçimde zaman içinde kâr veya zarara aktaran gelir yaklaşımını karşılaştırır ve benimsenen çözüm ikincisidir: teşvik, karşıladığı maliyetlerin gider yazıldığı dönemlere sistematik olarak dağıtılır. Varlığa bağlı teşvikler ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden düşülerek sunulabilir; teşvikin geri ödenmesi gerektiğinde bu durum bir muhasebe tahmini değişikliği olarak ele alınır.

TMS 20'nin çıkış noktası, bir işletmenin devletten elde ettiği faydanın finansal tablolarda görünür kılınması gerektiği fikridir; çünkü hem bu tür bir kaynak aktarımının uygun bir yöntemle kayda geçirilmesi hem de işletmenin ilgili dönemde bu yardımlardan ne ölçüde faydalandığının anlaşılması, tabloların hem önceki dönemlerle hem de başka işletmelerle karşılaştırılabilirliği açısından önemlidir. Standart burada devlet teşvikini, işletmenin faaliyet alanıyla ilgili belirli koşulları geçmişte veya gelecekte yerine getirmesi karşılığında kendisine yapılan bir kaynak transferi olarak tanımlar; buna karşılık gelir veya kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı özendirmek için tanınan vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman imkânı ve düşürülmüş vergi oranları gibi bütünüyle vergi sistemi üzerinden işleyen faydalar kapsam dışıdır, çünkü bunlar vergi mükellefiyetine bağlı olarak ya da onunla sınırlı biçimde ortaya çıkar. Aynı şekilde devletin bir işletmeye ortak olması ve TMS 41 kapsamındaki tarımsal teşvikler de bu standardın alanına girmez.

Bir teşvikin ne zaman kayda alınacağı sorusu tek bir ölçüte bağlanır: işletmenin teşvike bağlı koşulları yerine getireceğine ve teşvikin gerçekten elde edileceğine dair makul bir güvencenin oluşmuş olması. Teşvikin fiilen tahsil edilmiş olması, koşulların yerine getirildiği ya da getirileceği anlamına otomatik olarak gelmez; tersine, koşullara ilişkin güvence oluşmadan salt tahsilat bile kayıt için yeterli sayılmaz. Teşvikin nakit olarak mı yoksa devlete olan bir borcun azaltılması yoluyla mı sağlandığının hiçbir önemi yoktur, ikisi de aynı muhasebe mantığıyla ele alınır. Piyasa faizinin altında bir oranla devletten alınan bir kredi de ayrı bir uygulama gerektirir: kredinin kendisi TFRS 9 çerçevesinde finansal tablolara alınıp ölçülür, piyasa faizinin altında kalmaktan doğan fayda ise kredinin TFRS 9'a göre belirlenen ilk defter değeriyle fiilen elde edilen tutar arasındaki fark olarak hesaplanır ve bu fark TMS 20 uyarınca bir devlet

teşviki gibi muhasebeleştirilir. Teşvikler kayda alındıktan sonra bunlara bağlı ortaya çıkabilecek koşullu borç ve koşullu varlıklar ile karşılıklar da artık TMS 37'nin alanına girer.

Standart, teşviklerin nasıl gelir olarak tanınacağı konusunda birbirine rakip iki görüşü tartışır. Sermaye yaklaşımına göre teşvik bir finansman aracıdır ve geri ödenmesi beklenmediği için doğrudan özkaynakla ilişkilendirilmeli, kâr veya zararı hiç etkilememelidir; ayrıca teşvik kazanılmış bir gelir olmadığından, bir maliyete karşılık gelmeyen bu tür bir kazancın kâr veya zararda gösterilmesi savunulamaz görülür. Gelir yaklaşımına göre ise teşvikler hissedarlar dışındaki bir kaynaktan geldiği için doğrudan özkaynağa değil, ilgili dönemlerde kâr veya zarara yazılmalıdır, çünkü teşvikler nadiren karşılıksızdır ve işletme onları ancak üzerine düşen koşulları ve yükümlülükleri yerine getirerek hak eder; ayrıca vergiler de bir tür harcama sayıldığından, mali politikanın bir aracı olan teşviklerin de kâr veya zararla ilişkilendirilmesi tutarlı olur. TMS 20 bu ikinci görüşü, yani gelir yaklaşımını benimser ve teşvikin, karşılamayı amaçladığı maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik biçimde kâr veya zarara aktarılmasını esas alır; teşvikin yalnızca tahsil edildiği dönemde bir defada gelir yazılması, ancak başka hiçbir dağıtım esası bulunmadığı istisnai durumlarda kabul edilebilir.

Bu eşleştirme mantığı farklı teşvik türlerinde farklı şekillerde uygulanır. Amortisman tabi bir varlığın alımına bağlı teşvik, genellikle o varlığın amortisman süresine yayılarak kâr veya zarara yansıtılır. Amortisman tabi olmayan bir varlığa bağlı teşvik ise -örneğin üzerine bina yapılması şartıyla verilen bir arsa- bu şartın yerine getirilmesi sürecinde katlanılan maliyetlerin ortaya çıktığı dönemlere, yani burada binanın ömrüne yayılarak tanınır. Teşvik birden fazla koşulu olan geniş bir yardım paketinin parçasıysa, paketin farklı bölümlerine karşılık gelen maliyetler ayrıştırılıp her bölüm kendi uygun esasına göre dağıtılabilir. Buna karşılık geçmişte oluşmuş gider ya da zararları telafi etmek için ya da işletmeye gelecekte ek bir maliyet yüklemeksizin acil bir finansman desteği sağlamak amacıyla verilen teşvikler, gelecekteki bir maliyetle eşleştirilecek bir şey olmadığından, tahsil edilebilir hale geldiği dönemde doğrudan kâr veya zarara yazılır.

Parasal olmayan bir teşvik -örneğin işletmenin kullanımına bırakılan bir arsa- söz konusu olduğunda, genel uygulama hem varlığın hem teşvikin gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınmasıdır, ancak bazı işletmeler alternatif olarak nominal değeri kullanabilir. Varlığa bağlı teşviklerin sunumunda iki yöntem kabul edilir: teşvik ya finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir olarak gösterilip varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik biçimde kâr veya zarara aktarılır, ya da doğrudan varlığın defter değerinden düşülerek amortisman gideri üzerinden zaman içinde dolaylı olarak gelir yazılır; hangi yöntem seçilirse seçilsin nakit akış tablosunda ilgili hareketler genellikle ayrı kalemler halinde gösterilir. Gelire ilişkin teşvikler ise ya ayrı bir gelir kalemi olarak ya da karşıladığı giderden düşülerek kâr veya zarar tablosuna yansıtılır; ilkinin savunanlar gelir ile giderin netleştirilmemesinin karşılaştırılabilirliği kolaylaştırdığını, ikincisini savunanlar ise teşvik olmasaydı ilgili giderin zaten yapılmayabileceğini öne sürer - standart her iki sunumu da kabul edilebilir bulur, yeter ki teşvikin etkisi açıkça açıklansın.

Bir teşvikin geri ödenmesi gerektiğinde bu durum yeni bir hata değil, bir muhasebe tahmininin değişmesi olarak ele alınır. Gelire ilişkin bir teşvik geri ödenirken önce ilgili itfa edilmemiş ertelenmiş

gelir bakiyesinden düşölür, bakiyeyi aşan kısım doğrudan kâr veya zarara yazılır. Varlığa bağılı bir teşvik geri ödendiğinde ise ya varlığın defter değeri geri ödenen tutar kadar artırılır ya da ertelenmiş gelir hesabı aynı tutarda azaltılır; teşvik hiç alınmamış olsaydı o güne kadar kâr veya zararda muhasebeleştirilmiş olacak ek amortisman tutarı da geri ödemeyle birlikte anında kâr veya zarara yazılır, ayrıca varlığın yeni defter değerinde bir değeri düşüklüğü olup olmadığı ayrıca değerlendirilir. Son olarak standart, benimsenen muhasebe politikalarının, kayda alınan teşviklerin türü ve tutarının, ve teşviklere bağılı henüz yerine getirilmemiş koşulların finansal tablo dipnotlarında açıklanmasını şart koşar.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.6.1 • Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm (TFRS 9)

TFRS 9'da Finansal Varlıkların Sınıflandırılması, Ölçümü ve Beklenen Kredi Zararı Modeli

KISACA

TFRS 9, bir işletmenin finansal varlıklarını ve finansal yükümlülüklerini nasıl finansal tablolara alacağını, nasıl sınıflandırıp ölçeceğini ve ne zaman tablo dışı bırakacağını düzenleyen standarttır. Bir finansal varlık, işletme sözleşme hükümlerine taraf olduğu anda finansal tablolara alınır ve sonraki ölçüm için iki teste tabi tutulur: varlığın hangi iş modeli çerçevesinde yönetildiği ve sözleşmeye bağlı nakit akışlarının yalnızca anapara ile anapara bakiyesine ilişkin faizden oluşup oluşmadığı. Bu iki testin sonucuna göre varlık itfa edilmiş maliyetinden, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ya da gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülür. İtfa edilmiş maliyetinden veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen varlıklar için işletme, beklenen kredi zararı modeli uyarınca bir zarar karşılığı ayırır; kredi riskinde ilk muhasebeleştirmeden bu yana önemli bir artış yoksa karşılık on iki aylık beklenen zararı, önemli artış varsa ömür boyu beklenen zararı yansıtır. Ticari alacaklar gibi bazı kalemler için doğrudan basitleştirilmiş yaklaşım uygulanır. Bir finansal varlığın tablo dışı bırakılması ise sözleşmeden doğan hakların sona ermesine ya da varlığın devredilmesiyle birlikte sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde başkasına geçmesine bağlıdır.

Bir finansal varlık ya da finansal yükümlülük, işletme yalnızca ilgili sözleşme hükümlerine taraf olduğunda finansal durum tablosuna alınır; işletme bu anda hem sınıflandırmasını hem de ilk ölçümünü birlikte yapar. Finansal varlıkların normal yoldan alım satımı işlem tarihi ya da teslim tarihi yöntemlerinden biri seçilerek tutarlı biçimde muhasebeleştirilir.

Finansal varlıkların sonraki dönemlerde nasıl ölçüleceği iki bağımsız testin sonucuna göre belirlenir. Birincisi iş modeli testidir: işletmenin finansal varlık gruplarını hangi amaçla yönettiği, tek tek araçlara ilişkin niyetten değil, kilit yönetici personele nasıl raporlama yapıldığından, risklerin nasıl izlendiğinden ve yöneticilerin nasıl ödüllendirildiğinden anlaşılan somut bir olgudur. Varlıklar yalnızca sözleşmeye bağlı nakit akışlarını tahsil etmek amacıyla tutuluyorsa iş modeli tahsil amaçlıdır; bu modelde satış yapılması, satışlar kredi riskindeki artıştan kaynaklanıyorsa, nadiren ya da değer olarak önemsiz biçimde gerçekleşiyorsa veya vadeye yakın tarihte yapılıyorsa modeli bozmaz. Portföyün amacına hem tahsilat hem satışla ulaşılıyorsa (günlük likidite ihtiyacının karşılanması, belirli bir getiri profilinin sürdürülmesi ya da varlık-yükümlülük vadelerinin uyumlaştırılması gibi durumlarda olduğu üzere) iş modeli tahsil-ve-satış modelidir ve burada satışların sıklığına ya da tutarına ilişkin bir eşik aranmaz. Nakit akışlarının esas olarak satıştan sağlandığı ya da portföyün gerçeğe uygun değer esasına göre yönetildiği durumlarda ise sözleşmeye bağlı tahsilat arzi kalır ve varlık üçüncü, kalan kategoriye girer.

İkinci test, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının yalnızca anapara ve anapara bakiyesi üzerinden faizden oluşup oluşmadığını sorgulayan nakit akışı testidir; bu test yalnızca ilk iki iş modelinden birine giren varlıklar için anlam taşır. Anapara, varlığın ilk defa finansal tablolara alındığı andaki gerçeğe uygun

değeridir ve ömür boyunca geri ödemelerle azalabilir; faiz ise paranın zaman değeri, belirli bir döneme ait kredi riski, likidite gibi diğer temel borç verme riskleri ve maliyetleri ile bir kâr marjının bedelidir. Sözleşme şartlarının özkaynak ya da emtia fiyatı gibi temel borç ilişkisiyle bağdaşmayan bir değişkene bağlanması ya da kaldıraç yaratan opsiyon, forward veya swap unsurları içermesi bu testi bozar. Paranın zaman değeri unsurunun, faiz yenileme sıklığının vadeyle örtüşmemesi gibi bir nedenle değiştirildiği durumlarda, işletme değiştirilmiş nakit akışlarının benzer fakat değiştirilmemiş bir referans araca kıyasla önemli ölçüde farklılaşıp farklılaşmadığını değerlendirmek zorundadır; önemli bir farklılaşma varsa varlık nakit akışı testini geçemez.

Bu iki testi birlikte karşılayan varlık iş modeline göre itfa edilmiş maliyetinden ya da gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak, aksi halde gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülür. İşletme, muhasebe uyumsuzluğunu ortadan kaldırmak ya da önemli ölçüde azaltmak amacıyla ilk muhasebeleştirme sırasında bir varlığı ya da yükümlülüğü geri dönülemez biçimde gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlayabilir; benzer şekilde, alım satım amaçlı olmayan belirli özkaynak yatırımları için değer değişimlerinin diğer kapsamlı gelirden kalıcı olarak izlenmesi tercih edilebilir. İlk ölçüm, önemli finansman bileşeni taşımayan ticari alacaklar dışında, gerçeğe uygun değer üzerinden ve gerçeğe uygun değer farkı kâr zarara yansıtılmayan araçlar için doğrudan ilişkilendirilebilir işlem maliyetleri eklenerek yapılır. İtfa edilmiş maliyetli varlıklarda faiz geliri, brüt defter değerine etkin faiz oranı uygulanarak hesaplanır; yalnızca satın alındığında veya oluşturulduğunda kredi-değer düşüklüğü bulunan varlıklarda krediye göre düzeltilmiş bir oran, sonradan kredi-değer düşüklüğüne uğrayan varlıklarda ise faiz gelirinin net (zarar karşılığı düşülmüş) defter değerine uygulanması söz konusudur. Nakit akışları finansal tablo dışı bırakmaya yol açmayacak şekilde yeniden yapılandırılırsa brüt defter değeri, yeni nakit akışlarının başlangıç etkin faiz oranıyla iskonto edilmesiyle yeniden hesaplanır ve fark kâr veya zararda yapılandırma kazancı ya da kaybı olarak görünür; geri kazanılması makul biçimde beklenmeyen tutarlar ise doğrudan kayıttan düşülür ve bu işlem bir tablo dışı bırakma sebebidir.

Değer düşüklüğü, beklenen kredi zararı modeliyle ileriye dönük olarak hesaplanır. İtfa edilmiş maliyetli veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan varlıklarda, kredi taahhütlerinde ve finansal teminat sözleşmelerinde, ilk muhasebeleştirmeden bu yana kredi riski önemli ölçüde artmadıysa zarar karşılığı on iki aylık beklenen kredi zararına, arttıysa ömür boyu beklenen kredi zararına eşit tutulur; kredi riski sonradan iyileşir ve önemli artış koşulu ortadan kalkarsa karşılık yeniden on iki aylık tutara döner. Önemli artış değerlendirmesi, beklenen zarar tutarındaki değişim yerine temerrüt riskinin raporlama tarihi ile ilk muhasebeleştirme tarihi arasında nasıl değiştiğine bakılarak yapılır; sözleşmeye bağlı ödemelerin otuz günden fazla gecikmesi, aksi ispatlanabilir bir karine olarak kredi riskinde önemli artışa işaret eder, buna karşılık düşük kredi riskine sahip olduğu belirlenen araçlarda böyle bir artışın gerçekleşmediği varsayılabilir. Önemli bir finansman bileşeni taşımayan ticari alacaklar ve sözleşme varlıkları için basitleştirilmiş yaklaşım zorunludur ve zarar karşılığı her zaman ömür boyu beklenen kredi zararına eşitlenir; finansman bileşeni içeren ticari alacaklarda ve kira alacaklarında aynı politika muhasebe tercihi olarak, her kalem türü için ayrı ayrı karar verilebilecek şekilde benimsenebilir. Satın alındığında veya oluşturulduğunda kredi-değer düşüklüğü bulunan

varlıklarda ise yalnızca ilk muhasebeleştirmeden bu yana ömür boyu beklenen kredi zararındaki kümülatif değişim, krediye göre düzeltilmiş etkin faiz oranıyla iskonto edilerek karşılık olarak izlenir.

Beklenen kredi zararı, olası sonuçların olasılıklarına göre ağırlıklandırılmış, tarafsız bir tutar olarak, paranın zaman değeri ile geçmiş olaylar, güncel koşullar ve geleceğe ilişkin makul ve desteklenebilir bilgiler dikkate alınarak ölçülür; en kötü ya da en iyi senaryonun değil, olası kaybın da kaybın gerçekleşmeme ihtimalinin de yansıtıldığı bir beklenti hesaplanır. Dikkate alınacak azami süre, uzatma opsiyonları dâhil işletmenin kredi riskine maruz kaldığı azami sözleşme süresidir; kredi kartı gibi döngüsel araçlarda ise işletmenin fiilen daha uzun süre kredi riskine maruz kalması nedeniyle bu süre sözleşmedeki bildirim süresiyle sınırlı tutulmaz. Temerrüt, işletmenin kendi iç kredi risk yönetimi tanımlarıyla tutarlı biçimde belirlenir; ödemelerin doksan günden fazla gecikmesinden sonra temerrüdün gerçekleşmeyeceğine dair aksi ispatlanabilir bir karine geçerlidir. Bir varlığın kredi-değer düşüklüğüne uğradığının göstergeleri arasında borçlunun önemli bir finansal sıkıntı içine girmesi, temerrüt ya da vadenin geçmesi gibi bir sözleşme ihlali, alacaklının borçluya normal şartlarda tanımayacağı bir ayrıcalık tanınması, borçlunun iflasının yaklaşması, finansal sıkıntı nedeniyle aktif piyasanın kaybolması ya da varlığın oluşmuş kredi zararını yansıtan derin bir iskontoyla edinilmiş olması sayılabilir.

Bir finansal varlık, yalnızca ona ilişkin nakit akışı haklarının süresinin dolmasıyla ya da varlığın devredilmesi ve bu devrin tablo dışı bırakma koşullarını sağlamasıyla finansal tablo dışı bırakılır. Devir gerçekleştiğinde işletme, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin ne ölçüde elde tutulduğunu değerlendirir: bunlar önemli ölçüde devredilmişse varlık tablo dışı bırakılır ve devirden doğan hak ya da yükümlülükler ayrıca finansal tablolara alınır; önemli ölçüde elde tutulmaya devam ediliyorsa varlık finansal tablolarda kalmaya devam eder ve alınan bedel karşılığında bir yükümlülük tanınır; risk ve getiriler ne önemli ölçüde devredilmiş ne de elde tutulmuşsa işletme varlık üzerindeki kontrolünü kaybedip kaybetmediğine bakar ve kontrolü kaybetmişse varlığı tablo dışı bırakır, kontrolü sürdürüyorsa devam eden ilişkisi ölçüsünde varlığı finansal tablolarda tutmaya devam eder. Tam bir tablo dışı bırakmada, varlığın defter değeri ile elde edilen bedel arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.6.2 • Finansal Araçlar: Sunum ve Açıklamalar (TMS 32 / TFRS 7)

Finansal Araçların Sunumu ve Açıklanması: Borç-Özkaynak Ayrımı, Netleştirme ve Risk Açıklamaları

KISACA

TMS 32 ve TFRS 7 birlikte, bir işletmenin sahip olduğu finansal araçların finansal tablolarda nasıl gösterileceğini ve bunlar hakkında hangi bilgilerin açıklanacağını düzenler. TMS 32'nin çıkış noktası, bir aracın ihraççı açısından finansal borç mu yoksa özkaynağa dayalı bir araç mı olduğunun sözleşmenin yasal biçiminden değil özünden hareketle belirlenmesidir: ihraççının karşı tarafa nakit veya başka bir finansal varlık verme yükümlülüğü taşımayan ve kendi özkaynak araçlarından sabit sayıda vermek ya da almakla ödenecek bir araç özkaynak sayılır, aksi halde borçtur. Bu ayrım, bir tahvilin hisseye çevrilebilir kısmı gibi bileşik araçların borç ve özkaynak bileşenlerine bölünmesini, faiz-temettü-kayıp-kazançların ait oldukları bileşene göre gider ya da özkaynak hareketi sayılmasını ve iki finansal aracın ancak yasal netleştirme hakkı ile eş zamanlı kapatma niyeti bir arada bulunduğu mahsup edilebilmesini belirler. TFRS 7 ise bu sınıflandırmanın üzerine, işletmenin finansal araçlardan doğan kredi, likidite ve piyasa riskinin niteliğini, düzeyini ve nasıl yönetildiğini hem niteliksel hem sayısal olarak açıklama zorunluluğu getirir.

TMS 32'nin başlangıç noktası basit bir sorudur: bir işletmenin ihraç ettiği finansal araç, onun için bir borç mudur yoksa özkaynağının bir parçası mıdır? Standart bu soruyu sözleşmenin hukuki şeklinden çok özüne bakarak yanıtlar. Bir araç, ihraççıya karşı tarafa nakit ya da başka bir finansal varlık verme veya potansiyel olarak kendi aleyhine olan koşullarda finansal varlık ya da borç takas etme yükümlülüğü getirmiyorsa ve ödemesi işletmenin kendi özkaynak araçlarından sabit bir sayıda vermesi ya da almasıyla yapılacaksa özkaynağa dayalı finansal araç sayılır; bu iki koşuldan biri dahi sağlanmıyorsa araç finansal borçtur. Bu yüzden belirli bir tarihte sabit bir bedelle geri alınması zorunlu bir imtiyazlı hisse ya da hamiline işletmeye satma hakkı veren bir araç, hukuken hisse senedi görünse de aslında bir borçtur; buna karşılık işletmenin kendi hissesini sabit bir fiyattan almasını sağlayan bir alım opsiyonu özkaynak sayılır, çünkü ödeme sabit sayıda hisseye karşı sabit bir bedelle yapılmaktadır. Standart, yalnızca tasfiye anında devreye giren ve en artta gelen sınıfta yer alma ile aynı sınıftaki tüm araçların benzer nitelik taşıması gibi katı şartları karşılayan satım opsiyonlu bazı araçlara ve bazı ortaklık paylarına, bu genel kuraldan ayrılarak istisnai biçimde özkaynak muamelesi görme imkânı tanır.

Bir borçlanma aracının hem sabit ödeme yükümlülüğü hem de hisseye çevrilebilme hakkı taşıması durumunda ortaya çıkan bileşik finansal araçlarda, örneğin adi hisseye çevrilebilir bir tahvilde, TMS 32 işletmenin aracı iki parçaya ayırmasını ister: aracın dönüştürülmediği sürece var olan sabit faiz ve anapara ödeme yükümlülüğü borç bileşenini, hisseye çevirme hakkı ise özkaynak bileşenini oluşturur. Uygulamada önce dönüşüm hakkı taşımayan benzer bir borcun gerçeğe uygun değeri hesaplanır ve bu tutar borç bileşeni olarak kaydedilir; aracın toplam gerçeğe uygun değerinden bu tutar düşülünce kalan fark özkaynak bileşenine yazılır, bu ilk ayrıştırmadan herhangi bir kazanç ya da kayıp doğmaz. İşletmenin geri satın aldığı kendi hisseleri de bir finansal varlık değil özkaynaktan bir indirim olarak

muhasebeleştirilir; bu hisselerin alımından, satışından, ihracından ya da iptalinden kâr veya zarara hiçbir tutar yansıtılmaz.

Bir finansal aracın borç mu özkaynak mı olarak sınıflandırıldığı, ona bağlı faiz, temettü, kayıp ve kazançların nasıl muhasebeleştirileceğini de doğrudan belirler: borç bileşenine ait faiz ile borcun geri satın alınması veya yeniden finanse edilmesinden doğan kazanç ve kayıplar kâr veya zararda gösterilirken, özkaynak sahiplerine yapılan dağıtımlar doğrudan özkaynakta, özkaynak işlemlerinin işlem maliyetleri de yine özkaynaktan bir indirim olarak kaydedilir; özkaynağa dayalı bir aracın gerçeğe uygun değerindeki değişim ise hiçbir zaman finansal tablolara yansıtılmaz. Bir finansal varlık ile bir finansal borcun net tutar üzerinden gösterilebilmesi, iki şartın aynı anda var olmasına bağlıdır: işletmenin ilgili tutarları mahsup etme konusunda hâlihazırda yasal ve koşulsuz bir hakkının bulunması ve tarafların net esasa göre ödemede bulunma ya da varlığı elde etme ile borcu ödemeyi eş zamanlı gerçekleştirme niyetinde olması; yalnızca yasal bir hakkın var olması ya da yalnızca bu yönde bir niyet taşınması tek başına yeterli değildir, sadece karşılıklı temerrüt veya iflas durumunda işleyecek bir netleştirme anlaşması da normal koşullarda mahsup için temel oluşturmaz.

TFRS 7, bu sınıflandırma ve ölçüm çerçevesinin üzerine bir açıklama katmanı ekler ve amacını iki başlıkta özetler: finansal araçların işletmenin finansal durumu ve performansı açısından taşıdığı önemin, ve işletmenin bu araçlardan doğan risklerin niteliği, düzeyi ile bu riskleri nasıl yönettiğinin finansal tablo kullanıcılarına aktarılması. Bu doğrultuda işletme, finansal varlık ve borçlarını TFRS 9'daki ölçüm kategorilerine göre sınıflar hâlinde açıklar, mahsup edilmiş ya da mahsuba konu olabilecek tutarları brüt ve net tutarlarıyla ayrı bir tabloda gösterir, teminat olarak verdiği varlıkların defter değerini ve koşullarını, kredi sözleşmelerindeki temerrüt ve ihlalleri kamuoyuna açıklamakla yükümlüdür. Risklere ilişkin açıklamalar hem niteliksel hem sayısal iki katmanda ilerler: niteliksel kısımda her risk türü için maruziyetin nasıl ortaya çıktığı ile risk yönetim hedef, politika ve süreçleri anlatılırken, sayısal kısımda kredi riski için beklenen kredi zararı karşılığının dönem başından sonuna değişimi, teminat ve kredi güvenilirliğini artıran unsurların etkisi ile azami kredi riski tutarı; likidite riski için türev olan ve olmayan finansal borçların kalan sözleşme vadelerine göre bir vade analizi; piyasa riski için ise ilgili risk değişkenlerindeki makul değişimlerin kâr veya zarar ile özkaynağa etkisini gösteren bir duyarlılık analizi sunulur. Son olarak her finansal varlık ve borç sınıfının gerçeğe uygun değeri, defter değeriyle karşılaştırmalı olarak açıklanır; gerçeğe uygun değerın aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatı gibi doğrudan gözlemlenebilir bir girdiyle doğrulanamadığı ve bu yüzden ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatı ile hesaplanan değer arasında bir fark ortaya çıktığı durumlarda, bu farkın hangi muhasebe politikasıyla ve ne zaman kâr veya zarara aktarıldığı da ayrıca açıklanır.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.7 · Kur Değişiminin Etkileri ve Yüksek Enflasyonda Raporlama (TMS 21, TMS 29)

Geçerli Para Biriminden Raporlama Para Birimine: Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Yüksek Enflasyonda Tabloların Düzeltilmesi

KISACA

Bir işletmenin yabancı para işlemlerini ve varsa yurtdışındaki işletmelerini finansal tablolarına nasıl dahil edeceği, önce işletmenin geçerli para birimini belirlemesiyle başlar; bu, mal ve hizmet satış fiyatlarını ve girdi maliyetlerini en çok etkileyen ekonominin para birimidir ve bir kere belirlendikten sonra işletmeyi etkileyen temel işlem ve koşullar değişmedikçe sabit kalır. Yabancı para işlemler ilk kez işlem tarihindeki kurdan kaydedilir; sonraki her raporlama döneminde parasal kalemler kapanış kurundan, tarihi maliyetle taşınan parasal olmayan kalemler ise işlem tarihindeki kurdan güncellenir. Ortaya çıkan kur farkları genellikle kâr veya zararda muhasebeleştirilir; istisna, yurtdışındaki bir işletmeye yapılan net yatırımın parçası olan kalemlerden doğan farklardır ki bunlar konsolide düzeyde diğer kapsamlı gelirden tutulur ve ancak yatırım elden çıkarılınca kâr veya zarara aktarılır. İşletme finansal tablolarını farklı bir para biriminde sunduğunda ise varlık ve borçlar kapanış kurundan, gelir ve giderler işlem tarihi kurundan çevrilir. Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonomiye aitse, işletme önce TMS 29 uyarınca tabloları genel bir fiyat endeksiyle güncel satın alma gücüne göre düzeltir, ancak bu düzeltmeden sonra çevrim yapar.

Bir işletme yabancı para birimiyle işlem yapabilir, yurtdışında bir bağlı ortaklığa, iştirake ya da şubeye sahip olabilir veya finansal tablolarını başka bir para biriminde sunmak isteyebilir; bütün bu durumlarda önce çözülmesi gereken soru, işletmenin geçerli para biriminin ne olduğudur. Geçerli para birimi, işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevrenin, yani nakit yarattığı ve harcadığı çevrenin para birimidir. Bunu belirlerken birincil ölçüt, mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok hangi para biriminin etkilediği ve işçilik, hammadde gibi maliyetlerin hangi para biriminde oluştuğudur; bu göstergeler açık değilse finansman faaliyetlerinden sağlanan fonların ve faaliyet tahsilatlarının tutulduğu para birimi ikincil kanıt olarak devreye girer. Yurtdışındaki bir işletme söz konusuysa ayrıca o işletmenin raporlayan işletmenin bir uzantısı gibi mi yoksa önemli ölçüde özerk mi faaliyet gösterdiği, aralarındaki işlem hacmi ve yurtdışı işletmenin kendi nakit akışlarının kendi borçlarını karşılamaya yetip yetmediği değerlendirilir. Göstergeler birbiriyle çelişirse yönetim, işlemlerin ekonomik özünü en iyi yansıtan para birimini kendi takdiriyle belirler; ama geçerli para birimi bir kere saptandıktan sonra, onu belirleyen temel işlem ve koşullar değişmedikçe değiştirilmez.

Geçerli para birimi belirlendikten sonra, yabancı para cinsinden her işlem ilk muhasebeleştirmede işlem tarihindeki kurdan geçerli para birimine çevriliyerek kaydedilir; uygulama kolaylığı için haftalık ya da aylık ortalama kur da kullanılabilir, ancak kur önemli ölçüde dalgalanıyorsa bu kısıyola başvurulmaz. Her raporlama dönemi sonunda parasal kalemler –yani sabit veya belirlenebilir tutarda para alınacak ya da ödenecek kalemler– kapanış kurundan yeniden çevrilir; tarihi maliyetle ölçülen parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki kurda kalır, gerçeğe uygun değerle ölçülenler ise değer belirlendiği

tarihteki kurdan çevrilir. Bu çevrimden doğan kur farkları, kural olarak oluştukları dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Bunun iki önemli istisnası vardır: parasal olmayan bir kalemin kendisine ait kazanç ya da kayıp diğer kapsamlı gelirden tutuluyorsa (örneğin yeniden değerlendirilen bir maddi duran varlıkta), o kalemin kur kaynaklı kısmı da diğer kapsamlı gelirden kalır; ayrıca raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesine yaptığı net yatırımın parçası sayılan parasal kalemlerden doğan kur farkları, işletmelerin kendi bireysel tablolarında kâr veya zarara yazılsa da, ikisini birlikte içeren tablolarda (örneğin konsolide tablolarında) diğer kapsamlı gelirin ayrı bir bileşeninde biriktirilir ve ancak yatırımın elden çıkarılması sırasında kâr veya zarara aktarılır. 2024 yılında yapılan bir değişiklik, bir para biriminin ölçüm tarihinde başka bir para birimiyle takas edilemediği durumlar için ayrı bir rehber getirmiştir: böyle bir durumda işletme geçerli kuru, düzeltilmemiş gözlemlenebilir bir kur ya da başka bir tahmin yöntemiyle belirlemek zorundadır ve bunun niteliğini, kullanılan kuru, tahmin sürecini ve maruz kaldığı riskleri ayrıca açıklar.

Finansal tablolar geçerli para biriminden farklı bir para biriminde sunulduğunda -örneğin bir grubun farklı geçerli para birimlerine sahip işletmelerini ortak bir para biriminde birleştirmek için- varlıklar ve yabancı kaynaklar en son bilanço tarihindeki kapanış kurundan, gelir ve gider kalemleri ise işlem tarihindeki (ya da yaklaşık olarak dönem ortalaması) kurdan çevrilir; bu farklı kur kullanımından doğan çevrim farkları diğer kapsamlı gelirin ayrı bir bileşeninde tutulur ve yurtdışındaki işletme elden çıkarılana kadar orada kalır, çünkü kur hareketleri faaliyetin şimdiki ya da gelecekteki nakit akışlarını fiilen etkilemez. Bir yurtdışı işletmenin iktisabında ortaya çıkan şerefiye ve gerçeğe uygun değer düzeltmeleri de o işletmenin varlığı sayılır ve aynı kapanış kuruyla çevrilir. Yurtdışındaki işletme satış, tasfiye ya da sermaye payının geri ödenmesi yoluyla elden çıkarıldığında, o zamana kadar diğer kapsamlı gelirden birikmiş kur farkları kâr veya zarara aktararak yeniden sınıflandırılır; kısmi elden çıkarmalarda ise kontrolün kaybedilip kaybedilmediğine göre farklı bir pay yeniden sınıflandırılır.

Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimiyse, işletme yukarıdaki çevrim işlemlerine geçmeden önce finansal tablolarını TMS 29 uyarınca düzeltmek zorundadır, çünkü böyle bir ortamda düzeltme yapılmadan yerel para biriminde raporlama yapmak yanıltıcıdır: para satın alma gücünü öyle hızlı kaybeder ki aynı hesap dönemi içindeki tutarların bile karşılaştırılması anlamsızlaşır. Standart yüksek enflasyon için kesin bir eşik oran tanımlamaz; bunun yerine nüfusun servetini parasal olmayan varlıklarda ya da istikrarlı bir yabancı para biriminde tutma eğilimi, fiyatların bu istikrarlı döviz cinsinden takip edilmesi, kısa vadeli kredili satışlarda bile beklenen değer kaybının fiyata yansıtılması, faiz ve ücretlerin bir fiyat endeksine bağlanması ve son üç yılın kümülatif enflasyonunun yüzde yüze yaklaşması ya da bunu aşması gibi göstergeler bir arada değerlendirilir. Düzeltmede parasal kalemler zaten cari ölçüm biriminde ifade edildiğinden değiştirilmez; anlaşmayla fiyat değişikliğine bağlanmış kalemler (endeksli tahvil ve krediler gibi) anlaşma şartlarına göre güncellenir; geri kalan tüm parasal olmayan kalemler ise elde etme (ya da daha sonraki bir yeniden değerlendirme) tarihinden raporlama dönemi sonuna kadar genel fiyat endeksindeki değişim oranıyla düzeltilir ve düzeltilmiş tutar geri kazanılabilir tutarı aşıyorsa bu tutara indirilir. Kapsamlı gelir tablosundaki tüm kalemler de ilk kayıt tarihlerinden itibaren aynı endeksle güncellenir. Enflasyonlu dönemde parasal borçlarından fazla parasal varlık taşıyan bir işletme satın alma gücü kaybeder, tersi durumda kazanır; bu net parasal

pozisyon kâr veya zararı ayrıca gösterilerek dönem sonucuna dahil edilir. Konsolidasyonda, aynı yüksek enflasyonlu ekonominin parasında raporlama yapan bağlı ortaklıkların tabloları önce kendi ülkelerinin fiyat endeksiyle düzeltilir, yabancı bir bağlı ortaklıksa düzeltilmiş tablolar ardından kapanış kurundan çevrilir. Yüksek enflasyon dönemi sona erip işletme bu düzeltmeyi uygulamayı bıraktığında, düzeltmeyi son yaptığı tarihteki tutarlar izleyen dönemler için yeni tarihi maliyet tabanı sayılır.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.8.1 - İşletme Birleşmeleri (IFRS 3)

Satın Alma Yöntemiyle İşletme Birleşmeleri: Edinen İşletmenin Belirlenmesinden Şerefiyenin Ölçülmesine

KISACA

IFRS 3, bir işletme birleşmesinde edinen işletmenin ne yapması gerektiğini dört adımda kurar: edinen işletmenin belirlenmesi, birleşme (kontrolün ele geçirildiği) tarihinin saptanması, edinilen tanımlanabilir varlık ve borçların birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle finansal tablolara alınması ve son olarak şerefiye ya da pazarlıklı satın alım kazancının ölçülmesi. Standart, birleşen taraflardan hangisinin edinen sayılacağını belirlerken kontrolü esas alır; bazı hisse değişimli işlemlerde hukuken payını çıkaran taraf değil, muhasebe açısından diğer taraf edinen kabul edilir (ters birleşme). Şerefiye, transfer edilen bedelle azınlık payının ve varsa önceden elde tutulan payın toplamından, edinilen net tanımlanabilir varlıkların değerini çıkararak bulunur; bu fark negatifse ortaya çıkan kazanç kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Şarta bağlı yükümlülükler, aksine bireysel edinimlerde muhasebeleştirilmese de, birleşmede güvenilir ölçülebiliyorsa finansal tablolara alınır; buna karşın şarta bağlı varlıklar hiçbir zaman edinim tarihinde tabloya girmez. İlk ölçümler birleşme tarihinden sonraki bir yıllık ölçme dönemi içinde yeni bilgilerle geriye dönük düzeltilebilir; bu sürenin dışında düzeltme ancak bir hata düzeltmesi olarak yapılır. Satın almaya ilişkin danışmanlık ve benzeri maliyetler bedelin bir parçası sayılmaz, oluştukları dönemde gider yazılır.

IFRS 3'ün konusu, bir işletmenin başka bir işletme (ya da işletmeler) üzerinde kontrol ele geçirdiği işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceğidir; standart bunun için tek bir yöntem öngörür: satın alma yöntemi. Bu yöntemin ilk adımı, birleşen taraflardan hangisinin edinen olduğunun belirlenmesidir ve bu belirleme kontrol kavramına dayanır. Genellikle nakit veya başka varlık transfer eden ya da borç altına giren taraf edinendir; yalnızca özkaynak payı değişimine dayanan birleşmelerde ise göreceli oy hakları, birleşmiş işletmenin yönetim kurulunu belirleme gücü, kimin prim ödediği ve tarafların göreceli büyüklüğü gibi göstergeler bir arada değerlendirilir. Bazı durumlarda hisse ihraç eden taraf hukuken edinen görünse de, muhasebe açısından edinilen taraf sayılır; buna ters birleşme denir ve konsolide tablolar hukuki ana ortaklığın adı altında sunulsa da içerik olarak hukuki bağlı ortaklığın tablolarının devamı gibi hazırlanır. İkinci adım, edinen işletmenin edinilen üzerinde fiilen kontrolü ele geçirdiği birleşme tarihinin saptanmasıdır; bu tarih genellikle kapanış tarihiyle örtüşür ama sözleşme hükümleri bunun öne veya sonraya kaymasına yol açabilir.

Üçüncü adımda edinen işletme, şerefiyeden ayrı olarak, edinilen tanımlanabilir varlıkları, üstlenilen borçları ve edinilen işletmedeki azınlık paylarını birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle finansal tablolarına alır. Bunun için ilgili kalemin edinim tarihinde kavramsal çerçevedeki varlık ya da borç tanımını karşılaması ve ayrı işlemlerin değil, edinen ile edinilenin el değiştirmesinin bir parçası olması gerekir; bu yüzden edinen işletmenin edinilen işletmeyi yeniden yapılandırmak için katlanmayı planladığı ama henüz yükümlülük doğurmamış maliyetler birleşme muhasebesine dahil edilmez, birleşme sonrası dönemde ayrıca muhasebeleştirilir. Bu genel ilkeye standart birkaç sınırlı istisna

getirir: şarta bağlı yükümlülükler, ayrı ayrı edinilselerdi karşılıklar standardı kapsamına girecek olsalar bile, geçmiş bir olaydan doğan mevcut bir yükümlülükse ve gerçeğe uygun değeri güvenilir ölçülebiliyorsa birleşme tarihinde finansal tablolara alınır; buna karşın şarta bağlı bir varlık hiçbir koşulda edinim tarihinde muhasebeleştirilmez. Ertelenmiş vergi varlık ve borçları, çalışan fayda yükümlülükleri, tazminat varlıkları, yeniden edinilen haklar, hisse bazlı ödemeler ve satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar da kendi standartlarına göre ya da özel bir ölçüm kuralına tabi tutularak muhasebeleştirilir; örneğin daha önce üçüncü bir tarafa verilmiş bir hakkın birleşmeyle geri alınması durumunda bu hak, sözleşmenin kalan süresi esas alınarak tanımlanabilir bir maddi olmayan duran varlık olarak kaydedilir. Bir varlığın tanımlanabilir sayılması için ya işletmeden ayrılabilir ve satılabilir olması ya da sözleşmeye dayalı veya yasal bir haktan doğması yeterlidir; ayrılabilir olmasa da bir marka ile ona bağlı patentsiz teknik bilginin birlikte satılabilmesi gibi durumlarda ilişkili varlık da ayrıca muhasebeleştirilir. Tanımlanamayan unsurlara –örneğin devralınan kurulu iş gücünün kendisine-atfedilen değer ise şerefiyenin içinde kalır.

Dördüncü adım şerefiyenin ya da pazarlıklı satın alım kazancının ölçülmesidir. Şerefiye; transfer edilen bedelin, azınlık paylarının ve aşamalı gerçekleşen bir birleşmede edinen işletmenin önceden elinde bulundurduğu payın birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerlerinin toplamından, edinilen net tanımlanabilir varlıkların aynı tarihteki değerinin çıkarılmasıyla bulunur. Transfer edilen bedel yalnızca nakit değil, devredilen varlıklar, üstlenilen borçlar, ihraç edilen özkaynak araçları ve koşullu bedel yükümlülüklerini de kapsar; koşullu bedel gerçeğe uygun değeriyle bedelin bir parçası sayılır ve sonradan finansal araç tanımına göre borç ya da özkaynak olarak sınıflandırılır. Aşamalı gerçekleşen bir birleşmede -edinen işletmenin daha önce azınlık payına sahip olduğu bir işletmenin kontrolünü sonradan ele geçirmesi- önceden elde tutulan pay birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerle yeniden ölçülür ve ortaya çıkan fark kâr veya zarara (ya da daha önce diğer kapsamlı gelirden izleniyorsa aynı şekilde) yazılır. Hesaplanan fark negatif çıkarsa, yani edinilen net varlıkların değeri toplam bedeli aşıyorsa, önce ölçümlerin doğruluğu yeniden gözden geçirilir; gözden geçirme sonrasında fazla hâlâ kalıyorsa bu, pazarlıklı satın alım kazancı olarak birleşme tarihinde kâr veya zararda muhasebeleştirilir ve edinen işletmeye atfedilir.

Birleşmenin gerçekleştiği raporlama dönemi sonunda bazı ölçümler henüz tamamlanmamış olabilir; bu durumda edinen işletme geçici tutarlar raporlar ve birleşme tarihi itibarıyla var olan gerçek ve durumlara ilişkin yeni bilgi edindikçe bu tutarları geriye dönük düzeltir. Bu düzeltme penceresi -ölçme dönemi- gerekli bilgi elde edilir edilmez kapanır ve her hâlükârda birleşme tarihinden itibaren bir yılı aşamaz; bu sürenin dışında kalan bir düzeltme ancak muhasebe hatalarının düzeltilmesine ilişkin genel esaslar çerçevesinde yapılabilir. Satın alma sürecinin kendisine ilişkin aracılık, danışmanlık, hukuki ve değerlendirme ücretleri gibi maliyetler, transfer edilen bedelin bir parçası sayılmaz; bunlar oluştukları ve hizmetin alındığı dönemde doğrudan gider yazılır, yalnızca borçlanma araçlarının veya hisse senetlerinin ihracına ilişkin maliyetler kendi standartlarına göre muhasebeleştirilir. Son olarak, edinen işletme finansal tablo kullanıcılarının birleşmenin niteliğini ve etkilerini değerlendirebilmesi için birleşmenin nedenlerini, edinilen işletmenin kimliğini, transfer edilen bedelin bileşimini, tanınan şerefiyeye katkı sağlayan unsurları ve şarta bağlı bedel düzenlemelerini açıklar; bu açıklama

yükümlülüğü, ortak kontrole tabi işletmelerin birleşmesi ile işletme tanımına uymayan bir varlık grubunun edinimi gibi TFRS 3'ün kapsamı dışında bırakılan işlemler için geçerli değildir, zira bu ikinci durumda şerefiye doğmaz ve maliyet, edinilen varlıklara gerçeğe uygun değerleri oranında dağıtılır.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.8.2 • Konsolide Finansal Tablolar (TFRS 10) ve Bireysel Finansal Tablolar (TMS 27)

Kontrol Testi ve Konsolidasyon: TFRS 10'da Ana Ortaklık–Bağlı Ortaklık İlişkisi, TMS 27'de Bireysel Tablo Seçenekleri

KISACA

TFRS 10, konsolidasyonun tek dayanağı olarak kontrolü tanımlar: bir yatırımcı, yatırım yaptığı işletme üzerinde güce sahipse, bu işletmeyle ilişkisinden değişken getirilere maruz kalıyor ya da bu getirilerde hak sahibiyse ve getirilerin miktarını etkilemek için gücünü kullanma imkânına sahipse, o işletmeyi kontrol eder ve konsolide etmek zorundadır. Güç çoğunlukla oy haklarından doğar, ama sözleşmeye dayalı düzenlemelerden de doğabilir; değerlendirmede yalnızca asli ve koruyucu olmayan haklar dikkate alınır, salt menfaati korumaya yönelik koruyucu haklar kontrol vermez. Konsolide tablolarda ana ortaklık ile bağlı ortaklıklar tek bir işletmeymiş gibi sunulur, kontrol gücü olmayan paylar özkaynak içinde ayrı gösterilir ve kontrol kaybedildiğinde eski bağlı ortaklığın varlık borçları tablodan çıkarılıp geriye kalan yatırım gerçeğe uygun değerle yeniden ölçülür. Belirli koşulları taşıyan ana ortaklıklar (tamamen ya da kısmen sahip olunan, halka açık olmayan) konsolide tablo hazırlamaktan muaf tutulabilir. TMS 27 ise bir işletmenin kendi tercihiyle veya mevzuat gereği sunduğu bireysel finansal tablolarda bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak yatırımlarının maliyet bedeliyle, TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değerle ya da özkaynak yöntemiyle –her yatırım kategorisi için tutarlı biçimde– muhasebeleştirilmesini düzenler; bu tablolar konsolide tabloların yerini tutmaz, onlara ek olarak sunulur.

TFRS 10'un kurduğu tek kontrol modeli, üç unsurun aynı anda var olmasını arar: yatırımcının yatırım yaptığı işletme üzerinde gücü olması, bu ilişkiden dolayı değişken getirilere maruz kalması ya da bu getirilerde hak sahibi olması ve son olarak elde edeceği getirilerin miktarını etkilemek için sahip olduğu gücü fiilen kullanabilme imkânına sahip olması. Bu üçü birlikte sağlanmadıkça kontrolden söz edilmez; örneğin sadece getirilere maruz kalmak ama ilgili faaliyetleri yönetecek gücü taşımamak konsolidasyon gerektirmez. Güç, ilgili faaliyetleri –yani yatırım yapılan işletmenin getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetleri– yönetme imkânı veren mevcut haklardan doğar; çoğu durumda bu, oy haklarının çoğunluğunu elinde bulundurmakla açıkça ortaya çıkar, ama bazı yapılarda oy hakları sadece idari niteliktedir ve asıl güç sözleşmeye dayalı düzenlemelerden gelir. Güç değerlendirmesinde yalnızca asli haklar –yani elinde bulunduranın fiilen kullanabileceği haklar– dikkate alınır; hakkın kullanılmasını engelleyen ekonomik cezalar, fiyat engelleri ya da hukuki kısıtlar varsa o hak asli sayılmaz. Sadece elde bulunduranın kendi menfaatini korumaya yönelik olan ve ilişkili olduğu işletme üzerinde güç sağlamayan koruyucu haklar da kontrol değerlendirmesinde hesaba katılmaz. İki veya daha fazla yatırımcının farklı ilgili faaliyetleri ayrı ayrı yönetme imkânına sahip olduğu durumlarda, getirileri en önemli ölçüde etkileyen faaliyeti kim yönetiyorsa güç ondadır; hiçbir taraf tek başına karar alamıyorsa müşterek kontrolden söz edilir ve bu durumda taraflar payını TFRS 11, TMS 28 ya da TFRS 9 uyarınca muhasebeleştirir.

Durum ve koşullar kontrol unsurlarından birinde değişikliğe işaret ettiğinde yatırımcı, kontrolü elinde tutup tutmadığını yeniden değerlendirmek zorundadır; konsolidasyon kontrolün ele geçirildiği tarihte başlar, kaybedildiği tarihte sona erer. Belirli koşulları -tamamen ya da kısmen başka bir işletmenin sahip olduğu bağlı ortaklık olma, halka açık piyasalarda işlem gören finansal aracının bulunmaması, nihai ana ortaklığın TFRS'lere uygun konsolide tablo yayımlaması- birlikte taşıyan bir ana ortaklık konsolide tablo sunmaktan muaf tutulabilir; bunun ayrı bir istisnası da yatırım işletmesi tanımını karşılayan ve bağlı ortaklıklarının neredeyse tamamını gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçen işletmelerdir; bu tür bir yatırım işletmesi, kendisi yatırım hizmeti sunmayan ve esas faaliyeti yatırım işletmesine hizmet olan bir bağlı ortaklığı varsa onu yine de konsolide eder. Konsolide tablolarda ana ortaklık, benzer işlem ve olaylar için tekdüzen muhasebe politikaları uygular; kontrol gücü olmayan paylar özkaynaklar içinde ana ortaklık paylarından ayrı sunulur ve kâr veya zarar ile toplam kapsamlı gelir, kontrol gücü olmayan paylar tersine bakiyeye düşse dahi, ana ortaklık ile bu paylar arasında dağıtılır. Bir bağlı ortaklıktaki sahiplik payının, kontrolü etkilemeyecek şekilde değişmesi durumunda defter değerleri yeni orana göre düzeltilir ve fark doğrudan özkaynakta, ana ortaklık paylarına yansıtılır; bu bir özkaynak işlemi sayılır, kâr veya zarara yansımaz.

Kontrolün kaybedilmesi durumunda ana ortaklık, eski bağlı ortaklığın varlık ve borçlarını (şerefiye dahil) ile kontrol gücü olmayan paylarını kontrolün kaybedildiği tarihteki defter değerleriyle tablodan çıkarır; alınan bedelin gerçeğe uygun değerini ve varsa devam eden her türlü yatırımı aynı tarihteki gerçeğe uygun değeriyle finansal tablolarına alır ve ortaya çıkan fark kazanç veya kayıp olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Daha önce bu bağlı ortaklığa ilişkin diğer kapsamlı gelirden tutulan tutarlar, ilgili varlık veya borç doğrudan elden çıkarılsaydı hangi esas uygulanacaksa aynı esasla kâr veya zarara ya da doğrudan dağıtılmamış kârlara aktarılır. Kontrol, bir işletme tanımına uymayan bir bağlı ortaklığın özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen bir iştirak ya da iş ortaklığının dahil olduğu bir işlemle kaybedilirse, ortaya çıkan kazancın yalnızca ilişkili olmayan yatırımcıların payına düşen kısmı kâr veya zarara yansıtılır, kalan kısım devam eden yatırımın defter değerinden mahsup edilir.

TMS 27, bir işletmenin kendi tercihiyle ya da yerel mevzuat gereği hazırladığı bireysel finansal tablolarda bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak yatırımlarının nasıl muhasebeleştirileceğini düzenler; bu, hangi işletmelerin bireysel tablo hazırlaması gerektiğini belirlemez, yalnızca bu tablolar hazırlandığında uygulanacak esası kurar. Bir işletmenin hiç bağlı ortaklığı, iştiraki veya iş ortaklığı payı yoksa hazırladığı tablolar bireysel finansal tablo sayılmaz; bireysel tablolar, konsolide tablolara ya da özkaynak yöntemiyle hazırlanan tablolara ek olarak sunulur, onların yerini almaz. İşletme her bir yatırım kategorisi için tutarlı olmak kaydıyla söz konusu yatırımlarını maliyet bedeliyle, TFRS 9 uyarınca ya da TMS 28'deki özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirmeyi seçebilir; bir bağlı ortaklıktaki yatırımın konsolide düzeyde gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçülmesi gerektiği durumlarda, aynı ölçüm bireysel tablolarda da uygulanır. Temettüleri, tahsil hakkı doğduğunda finansal tablolara alınır; özkaynak yöntemi seçilmemişse kâr veya zarara, seçilmişse yatırımın defter değerinde bir azalışa yansıtılır. Bir ana ortaklığın kendi üzerine yeni bir ana ortaklık kurarak grup yapısını yeniden düzenlemesi ve belirli koşullar (özkaynak araçlarının aynı oranda değişimi, varlık ve borçların aynı kalması, ortakların nispi paylarının değişmemesi) sağlanması durumunda, yeni ana ortaklık ilk ana ortaklıktaki yatırımını, ilk

ana ortaklığın özkaynak kalemlerindeki payının yeniden yapılanma tarihindeki defter değeri üzerinden maliyet olarak kaydeder.

1.8.3 · İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar (TMS 28 / TFRS 11)**Önemli Etkiden Müşterek Kontrole: Özkaynak Yöntemi (TMS 28) ve Müşterek Anlaşmaların Sınıflandırılması (TFRS 11)****KISACA**

TMS 28, bir işletmenin üzerinde önemli etkiye sahip olduğu iştirakler ile müşterek kontrol ettiği iş ortaklıklarındaki yatırımların özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilmesini düzenler. Oy hakkının yüzde 20'sini elde tutmak, aksi kanıtlanmadıkça önemli etkinin varlığına karine oluşturur; yönetim kurulunda temsil, politika belirleme süreçlerine katılım veya kritik teknik bilgi sağlama gibi göstergeler de önemli etkiye işaret eder. Özkaynak yönteminde yatırım maliyet bedeliyle kaydedilir, sonraki dönemlerde yatırımcının kâr/zarardan ve diğer kapsamlı gelirden aldığı pay defter değerini değiştirir; alınan temettüler ise yatırımın defter değerini azaltır. Zararlar yatırımın defter değerini sıfıra indirdiğinde, ek zarar payı ancak yatırımcının hukuki ya da zımni bir yükümlülüğü varsa tanınır. TFRS 11 ise müşterek kontrol altındaki anlaşmaları, tarafların anlaşmayla ilgili varlık ve borçlar üzerinde doğrudan hak ve yükümlülüğe sahip olduğu müşterek faaliyetler ile tarafların yalnızca anlaşmanın net varlıkları üzerinde hak sahibi olduğu iş ortaklıkları olarak ikiye ayırır; bu sınıflandırma anlaşmanın hukuki şekline değil, tarafların fiilen sahip olduğu hak ve yükümlülüklerle bakılarak yapılır. Müşterek faaliyet katılımcısı kendi payına düşen varlık, borç, hasılat ve gideri doğrudan kaydederken, iş ortaklığı katılımcısı payını özkaynak yöntemiyle izler.

TMS 28'in konusu, bir yatırımcının başka bir işletme üzerinde ne kontrol ne de müşterek kontrol değil, sadece önemli etkiye sahip olduğu durumlardır; önemli etki, yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politika kararlarına katılma gücüdür, bu politikaları tek başına belirleme gücü değildir. Doğrudan veya bağlı ortaklıklar aracılığıyla dolaylı olarak oy hakkının yüzde 20 veya daha fazlasının elde tutulması, aksi açıkça ortaya konulmadıkça önemli etkinin var olduğunu gösterir; yüzde 20'nin altında kalan bir pay ise aksi kanıtlanmadıkça önemli etki bulunmadığı varsayımını doğurur. Bu oransal eşğin yanında, yönetim kurulunda temsil edilmek, temettü kararları dahil politika belirleme süreçlerine katılmak, yatırımcı ile yatırım yapılan işletme arasında önemli işlemlerin gerçekleşmesi, yönetici personel değişimi ya da kritik teknik bilginin sağlanması da önemli etkinin göstergeleridir; kullanılabilir durumdaki potansiyel oy hakları (opsiyon, çevrilebilir tahvil gibi) da bu değerlendirmeye dahil edilir, ama henüz kullanılmayan potansiyel haklar dikkate alınmaz. Önemli etki, sahiplik oranında bir değişiklik olmadan da, örneğin yatırım yapılan işletmenin bir düzenleyici otoritenin kontrolüne geçmesiyle kaybedilebilir.

Özkaynak yönteminde yatırım başlangıçta elde etme maliyetiyle kaydedilir; edinim tarihinden sonra yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararındaki payı defter değerini artırır ya da azaltır ve bu pay yatırımcının kendi kâr veya zararına yazılır, diğer kapsamlı gelirdeki (yeniden değerlendirme veya yabancı para çevrim farkı gibi) paylar da aynı şekilde yatırımcının diğer kapsamlı gelire yansıtılır. Alınan kâr payları ayrıca gelir sayılmaz, doğrudan yatırımın defter değerinden düşülür, çünkü dağıtılan tutarlar

yatırım yapılan işletmenin gerçek performansı ile birebir örtüşmeyebilir ve yatırımcının asıl hakkı işletmenin performansının tamamına ilişkindir. Yatırımın edinilmesinde ödenen bedelle, işletmenin tanımlanabilir net varlıklarının gerçeğe uygun değerinden yatırımcıya düşen pay arasındaki fark, şerefiye ise yatırımın defter değerine dahil edilir ve ayrıca amortismanına tabi tutulmaz; fark tersine ise, yani ödenen bedel daha düşükse, aradaki tutar edinim döneminde doğrudan yatırımcının kâr veya zarar payına dahil edilir. Yatırımcı, iştirakin son mevcut finansal tablolarını kullanır; raporlama tarihleri farklıysa fark üç ayı geçemez ve dönemler arasında tutarlılık aranır. Yatırımcı ile iştirak arasındaki muhasebe politikaları farklıysa, özkaynak yöntemi uygulanırken iştirakin tabloları yatırımcının politikalarına göre düzeltilir.

Bir işletmenin iştirakteki veya iş ortaklığındaki zararlardan payı, yatırımdaki toplam payına eşit ya da bunu aşarsa, işletme kendi payının üzerindeki zararı finansal tablolarına almaz; bu sınır yalnızca adi hisse yatırımını değil, özünde net yatırımın bir uzantısı sayılan uzun vadeli alacak gibi kalemleri de kapsar, ama ticari alacak ya da teminatlı krediler bu kapsamda değildir. Payı sıfıra inen yatırımcı, ancak hukuki ya da zımni bir yükümlülüğe girmişse veya iştirak adına ödeme yapmışsa ilave zarar karşılığı ayırır; sonraki dönemlerde kâr oluşursa, önce tanınmamış geçmiş zarar payı kapatılır, ondan sonraki kâr payı finansal tablolara yansıtılır. Yatırımın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı ayrı bir şerefiye testiyle değil, net yatırımın bütünü tek bir varlık olarak TMS 36 uyarınca test edilerek belirlenir; finansal sıkıntı, sözleşme ihlali, olağan dışı ayrıcalık tanınması veya iflas olasılığı gibi nesnel göstergeler bu değerlendirmeye temel oluşturur, yalnızca piyasa fiyatındaki düşüş tek başına yeterli kanıt sayılmaz. Yatırım bağlı ortaklık niteliği kazanırsa TFRS 3 uygulanır; iştirak veya iş ortaklığı niteliğini tamamen kaybederse kalan pay gerçeğe uygun değerle yeniden ölçülür ve fark kâr veya zarara yazılır.

TFRS 11, müşterek kontrol altındaki anlaşmaları düzenler; müşterek kontrol, ilgili faaliyetlere ilişkin kararların, kontrolü paylaşan tarafların oy birliğiyle mutabakatını gerektirdiği durumlarda vardır - taraflardan hiçbiri tek başına anlaşmayı yönetemez, ama her biri diğerlerinin tek taraflı karar almasını engelleyebilir. Böyle bir anlaşma, tarafların anlaşmadan doğan hak ve yükümlülüklerine göre iki türden birine girer: müşterek faaliyette taraflar anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde doğrudan haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahiptir; iş ortaklığında ise taraflar yalnızca anlaşmanın net varlıkları üzerinde hak sahibidir. Bu ayrım anlaşmanın hukuki biçiminden değil, fiili hak ve yükümlülüklerden çıkarılır: ayrı bir tüzel araç olmadan yürütülen bir anlaşma neredeyse her zaman müşterek faaliyettir, çünkü varlık ve borçlar doğrudan taraflara aittir; anonim şirket gibi ayrı bir araçla yapılandırılmış bir anlaşmada ise aracın hukuki şekli genellikle iş ortaklığına işaret eder, ama sözleşmeye bağlı anlaşmanın hükümleri -örneğin tarafların varlıklar üzerinde belirli oranda pay sahibi olmasını ve borçlardan kendi oranında sorumlu tutulmasını öngören maddeler- bu karinenin tersine çevrilip anlaşmayı yine de müşterek faaliyet haline getirebilir. Müşterek faaliyet katılımcısı, müştereken elde tutulan varlıklardaki ve katlanılan borçlardaki payını, çıktının kendi payına düşen satışından doğan hasılatı ve müşterek giderlerdeki payını doğrudan kendi finansal tablolarına, ilgili TFRS'lere göre kaydeder. İş ortaklığı katılımcısı ise payını bir yatırım olarak kaydeder ve TMS 28'de tanımlanan özkaynak yöntemini uygular; müşterek kontrole sahip olmadan bir anlaşmaya iştirak eden taraf ise, önemli etkisi varsa özkaynak yöntemini, yoksa TFRS 9'u uygular.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.8.4 - Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar (TFRS 12)

Bağlı Ortaklık, Müşterek Anlaşma, İştirak ve Yapılandırılmış İşletmelerde Payların Niteliğini ve Riskini Açıklama Zorunluluğu

KISACA

TFRS 12, kendi başına bir muhasebeleştirme veya ölçüm standardı değildir; bağlı ortaklık, müşterek anlaşma, iştirak ve konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylara ilişkin ne açıklanması gerektiğini düzenler. Amaç, finansal tablo kullanıcısının bu payların niteliğini, taşıdığı riskleri ve işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışları üzerindeki etkisini değerlendirebilmesidir. İşletme önce kontrol, müşterek kontrol veya önemli etki değerlendirmesinde kullandığı önemli yargıları açıklar; örneğin oy hakkının yarısından fazlasına sahip olmasına rağmen kontrolün bulunmadığı ya da tam tersi durumlar özellikle açıklanır. Bağlı ortaklıklar için grup yapısı, kontrol gücü olmayan payların niteliği, grup varlıklarına erişimi kısıtlayan sözleşmesel veya yasal sınırlamalar ve kontrol kaybının etkileri açıklanır. Müşterek anlaşma ve iştirakler için her biri önemli olanın adı, faaliyet yeri, sahiplik oranı ve özet finansal bilgileri; tek başına önemsiz olanlar için ise toplulaştırılmış bilgi sunulur. Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmeler için işletmenin maruz kaldığı azami zarar tutarı ve sözleşmesel yükümlülüğü olmasa bile fiilen sağladığı destek ayrıca açıklanır. Açıklamalar toplulaştırılırken faydalı bilginin belirsizleşmemesi gözetilir.

TFRS 12'nin işlevi diğer standartlardan farklıdır: bir varlığın nasıl ölçüleceğini ya da bir işlemin ne zaman finansal tablolara alınacağını belirlemez, bunun yerine işletmenin bağlı ortaklıklardaki, müşterek anlaşmalardaki (müşterek faaliyet ya da iş ortaklığı), iştiraklerdeki ve konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarına dair hangi bilgilerin açıklanacağını kurar. Standardın amacı, finansal tablo kullanıcısının bu payların niteliğini ve taşıdıkları riskleri, ayrıca bu payların işletmenin finansal durumuna, performansına ve nakit akışlarına etkisini değerlendirebilmesidir. İşletme açıklamaları hazırlarken ne kadar ayrıntıya ineceğine ve bilgiyi nasıl toplulaştıracağına kendisi karar verir; ölçüt, gereksiz ayrıntıyla tabloları şişirmek ile aşırı toplulaştırmayla faydalı bilgiyi belirsizleştirmek arasında denge kurmaktır. Bağlı ortaklıklar, müşterek anlaşmalar, iştirakler ve yapılandırılmış işletmeler kendi aralarında ayrı sunulur; bu sınıfların içinde faaliyet yapısı, sektör veya coğrafya gibi ortak özelliklere göre toplulaştırma yapılabilir, ama işletme bu toplulaştırmayı nasıl yaptığını da açıklamak zorundadır.

İlk açıklama grubu, işletmenin kontrol, müşterek kontrol veya önemli etki sahibi olup olmadığını belirlerken kullandığı önemli yargı ve varsayımlarla ilgilidir; bu, özellikle sezgiye aykırı sonuçlar doğduğunda kritik hale gelir – örneğin bir işletme oy haklarının yarısından fazlasına sahipken kontrolün bulunmadığı, ya da tam tersine yarısından azına sahipken kontrolün var olduğu sonucuna varılmışsa, ya da oy hakkının yüzde 20'sini aşır önemli etkinin bulunmadığı ya da yüzde 20'nin altında kalıp önemli etkinin var olduğu tespit edilmişse, bu değerlendirmenin gerekçesi açıklanır. Yatırım işletmesi tanımını

karşılığında karar veren bir ana ortaklık da bu kararın gerekçesini, özellikle yatırım işletmelerine özgü belirgin özelliklerin bir kısmını taşımasına rağmen bu sonuca varmışsa nedenini açıklar.

Bağlı ortaklıklara ilişkin açıklamalar, kullanıcının grup yapısını ve kontrol gücü olmayan payların grubun faaliyet ve nakit akışlarındaki payını anlamasını sağlayacak bilgilerle başlar; kendi açısından önemlilik taşıyan kontrol gücü olmayan paya sahip her bağlı ortaklık için ad, esas faaliyet yeri, sahiplik ve oy hakkı oranı, döneme ait kâr veya zarar payı, birikmiş pay tutarı ve özet finansal bilgi ayrı ayrı verilir. Bunun yanında işletmenin grup varlıklarına erişimini veya grup borçlarını ödeme gücünü kısıtlayan yasal, sözleşmesel veya düzenleyici sınırlamaların niteliği ve kapsamı, konsolide edilen yapılandırılmış işletmelerdeki paylara ilişkin risklerin niteliği, sözleşmeye bağlı bir yükümlülük olmamasına rağmen fiilen sağlanan finansal destek ile bir bağlı ortaklıktaki sahiplik payının kontrol kaybına yol açmayan değişikliklerinin ve raporlama döneminde kontrolün kaybedilmesinin sonuçları da açıklanır; bu son durumda ortaya çıkan kazanç veya kaybın ne kadarının devam eden yatırımın yeniden ölçümünden kaynaklandığı ayrıca belirtilir.

Müşterek anlaşmalar ve iştirakler için işletme, raporlayan işletme açısından önemli olan her biri için adını, ilişkinin niteliğini (stratejik önemi dahil), esas faaliyet yerini, sahiplik veya katılım payı oranını açıklar; özkaynak yöntemiyle mi yoksa gerçeğe uygun değerle mi ölçüldüğü belirtilir ve dönen/duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli borçlar, hasılat, sürdürülen ve durdurulan faaliyet sonuçları ile toplam kapsamlı kâr veya zararı içeren özet finansal bilgi sunulur; bu özet bilgi, iştirakin kendi TFRS'lere uygun tablolarındaki tutarlardır, işletmenin payı değildir, ama özkaynak yöntemi düzeltmelerini yansıtacak şekilde uyarlanır ve yatırımın defter değeriyle mutabakatı gösterilir. Tek başına önemli olmayan iş ortaklıkları ve iştirakler için ise bu ayrıntı aranmaz, yalnızca toplu defter değeri ile sürdürülen faaliyet, durdurulan faaliyet ve diğer kapsamlı gelir paylarının toplamı iş ortaklıkları ve iştirakler için ayrı ayrı açıklanır. Ayrıca iş ortaklığı veya iştirakin işletmeye nakit temettü ya da kredi geri ödemesi yapabilmesini kısıtlayan önemli sınırlamalar, farklı raporlama tarihleri kullanılıyorsa bunun nedeni, özkaynak yöntemi uygulanırken tanınmayı bırakılan zarar payı, iş ortaklıklarına ilişkin muhasebeleştirilmemiş taahhütler ve zarar olasılığı çok düşük olmadıkça bu ortaklıklarla ilgili koşullu borçlar da açıklanır.

Son açıklama grubu, işletmenin payı bulunan ama konsolide etmediği yapılandırılmış işletmelerle - kontrolün oy haklarından değil sözleşmeye bağlı düzenlemelerden doğduğu işletmelerle- ilgilidir. İşletme bu işletmelerin niteliğini, amacını, büyüklüğünü ve nasıl finanse edildiğini; bunlarla ilişkili varlık ve borçlarının defter değerini, bu payları nedeniyle maruz kaldığı azami zarar tutarını (bunu sayısal olarak belirleyemiyorsa bunun nedenini) ve bu azami zararlarla ilgili varlık/borç defter değerlerinin karşılaştırmasını açıklar. Sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü olmamasına rağmen raporlama döneminde böyle bir işletmeye fiilen finansal ya da başka türde destek sağlamışsa, desteğin türünü, tutarını ve sağlanma nedenlerini; gelecekte destek sağlama niyeti varsa bunu da ayrıca açıklar - bu, sözleşmesel yükümlülüğün ötesinde fiilen üstlenilen riskin gizlenmemesini sağlamak içindir.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.9.1 - Bölümlere Göre Raporlama (TFRS 8)

Yönetim Yaklaşımıyla Faaliyet Bölümleri: Raporlanabilir Bölümlerin Belirlenmesi ve Açıklama Zorunlulukları

KISACA

TFRS 8, halka açık ya da halka arz sürecindeki işletmelerin faaliyet bölümlerine göre bilgi açıklamasını düzenler ve temelde bir "yönetim yaklaşımı" benimser: bölümler, dışarıdan bir sınıflandırmayla değil, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercinin kaynak tahsisi ve performans değerlendirmesi için fiilen kullandığı iç raporlama yapısına göre belirlenir. Bir kısmın faaliyet bölümü sayılması için hasılat elde edip gider yapması, sonuçlarının yetkili merci tarafından düzenli gözden geçirilmesi ve hakkında ayrı finansal bilginin bulunması gerekir; şirket merkezi gibi hasılat yaratmayan birimler bölüm değildir. Benzer ekonomik özellik taşıyan bölümler birleştirilebilir; hasılatı, kâr/zararı ya da varlıkları toplam tutarın yüzde 10'unu aşan bölümler ayrı raporlanır ve raporlanabilir bölümlerin toplam dış hasılatı işletme hasılatının en az yüzde 75'ine ulaşana kadar ek bölümler dahil edilir. Her raporlanabilir bölüm için kâr veya zarar, faiz gelir-gideri, amortisman, önemli gelir-gider kalemleri ve vergi bilgisi -yetkili mercie düzenli sunuluyorsa- açıklanır; bölüm tutarları işletmenin toplam tutarlarıyla mutabakatlandırılır. Tek bölümlü işletmeler dahil herkes için ürün-hizmet, coğrafya ve toplam hasılatının yüzde 10'unu aşan büyük müşterilere ilişkin işletme geneli açıklamalar da zorunludur.

TFRS 8'in temel ilkesi, finansal tablo kullanıcısının işletmenin yürüttüğü faaliyetlerin ve faaliyet gösterdiği ekonomik ortamın niteliğini ve mali etkilerini değerlendirebilmesini sağlayacak bilginin açıklanmasıdır; ama standardın asıl özgünlüğü bu bilgiyi nasıl belirlediğinde yatar. Faaliyet bölümleri dışarıdan konulan bir tanıma göre değil, işletmenin kendi iç yönetim raporlamasına göre tanımlanır - buna yönetim yaklaşımı denir. Bir kısmın faaliyet bölümü sayılması için üç koşulun birlikte sağlanması gerekir: hasılat elde edip harcama yapabilen bir işletme faaliyetinde bulunması (işletme içi diğer bölümlerle yapılan işlemler dahil), faaliyet sonuçlarının kaynak tahsisi ve performans değerlendirmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirilmesi ve hakkında ayrı finansal bilginin mevcut olması. Bu yüzden şirket merkezi veya hasılat yaratmayan fonksiyonel departmanlar faaliyet bölümü sayılmaz. "Karar almaya yetkili mercii" belirli bir unvana değil bir işleve işaret eder - çoğu zaman icra kurulu başkanı ya da genel müdürdür, ama yürütme kurulu gibi bir grup da olabilir; benzer şekilde "bölüm yöneticisi" de bir işlevdir ve tek bir kişi birden fazla bölümden sorumlu olabilir. Matris organizasyonlarda -örneğin bazı yöneticilerin ürün bazında, bazılarının coğrafya bazında sorumlu olduğu yapılarda- işletme, hangi bileşen grubunun faaliyet bölümlerini oluşturduğuna temel ilkeye göre karar verir.

Benzer ekonomik özellikler taşıyan -ürün ve hizmetlerin niteliği, üretim süreçleri, müşteri türü, dağıtım yöntemi ve düzenleyici çevre bakımından benzer olan- iki veya daha fazla faaliyet bölümü tek bir bölüm olarak birleştirilebilir, çünkü ekonomik açıdan benzer bölümlerin uzun vadeli finansal performansının da benzer olması beklenir. Birleştirmeden sonra kalan bölümler arasından, dış ve

bölümler arası hasılatının toplam hasılatın yüzde 10'unu, kâr veya zararının mutlak tutarının bütün kârlı bölümlerin toplam kârı ile bütün zararlı bölümlerin toplam zararından büyük olanının yüzde 10'unu, ya da varlıklarının toplam varlıkların yüzde 10'unu aşan her bölüm ayrı raporlanabilir bölüm sayılır; bu eşiklerin altında kalan bir bölüm de yönetim onu faydalı görüyorsa ayrıca raporlanabilir. Sayısal eşığı aşmayan bölümler, ekonomik özellikleri benzer ve birleştirme kriterlerinin çoğunluğunu paylaşıyorsa bir araya getirilerek raporlanabilir bir bölüm oluşturabilir. Raporlanabilir bölümlerin toplam dış hasılatı işletmenin toplam hasılatının yüzde 75'inin altında kalıyorsa, bu oran sağlanana kadar eşığı karşılamayan bölümler de raporlanabilir bölüm olarak eklenir; geriye kalan küçük bölümler ise "diğer tüm bölümler" başlığı altında toplulaştırılır. Önceki dönemde raporlanabilir sayılan bir bölüm önemini korumaya devam ediyorsa, cari dönemde eşığı artık karşılamasa da ayrı raporlanmaya devam eder; yeni bir bölüm sayısal eşik nedeniyle cari dönemde raporlanabilir hale gelirse, karşılaştırmalı geçmiş dönem verileri de -bilginin mevcut olmaması veya aşırı maliyetli olması gibi istisnalar dışında- yeniden düzenlenir. Raporlanabilir bölüm sayısı onu aştıkça, bilginin aşırı ayrıntılı hale gelip gelmediği ayrıca değerlendirilir.

Açıklamalar üç grupta toplanır. Genel bilgi başlığı altında, işletmenin bölümlerini hangi teşkilatlanma esasına göre (ürün-hizmet farkı, coğrafi bölge, düzenleyici çevre veya bunların bileşimi) belirlediği, bölüm birleştirmelerinde kullanılan ekonomik göstergeler ve her bölümün hasılat kaynağı olan ürün-hizmet türleri açıklanır. İkinci grup, her raporlanabilir bölümün kâr veya zararına ilişkindir; ilgili varlık ve borç tutarları yetkili merciye düzenli sunuluyorsa bunlar da açıklanır ve bu tutarlar bölüm kâr-zarar ölçümüne dahil ediliyor ya da ayrıca yetkili merciye raporlanıyorsa işletme dışı hasılat, bölümler arası hasılat, faiz geliri ve gideri, amortisman-itfa payları, önemli gelir-gider kalemleri, özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen iştirak ve iş ortaklığı kâr-zarar payı, vergi gideri ve önemli nakit dışı kalemler de bölüm bazında raporlanır; faiz geliri ile gideri, yönetim net faiz esasını kullanmadıkça ayrı gösterilir. Bölüm kalemleri, muhasebe standartlarına göre değil, yetkili merciye fiilen raporlanan ölçüme göre açıklanır; birden fazla ölçüm kullanılıyorsa, işletmenin genel finansal tablolarındaki ölçüm ilkeleriyle en uyumlu olanı esas alınır. Üçüncü grup, işletmenin tüm önemli mutabakatlarıdır: raporlanabilir bölümlerin hasılat, kâr-zarar, varlık ve borç toplamaları işletmenin genel toplamlarıyla karşılaştırılır ve aradaki her önemli fark ayrı açıklanır.

Tek bir raporlanabilir bölümü olan işletmeler dahil, TFRS 8 kapsamındaki her işletme ayrıca üç işletme-geneli açıklama yapar: bilginin mevcut olmaması veya aşırı maliyetli olması dışında, her ürün ve hizmet grubundan elde edilen dış hasılat; işletmenin genel merkezinin bulunduğu ülke ile yabancı ülkeler ayrımında dış hasılat ve duran varlıklar (tek bir yabancı ülke önemliyse ayrıca gösterilir); ve tek bir dış müşteriden elde edilen hasılat işletme hasılatının yüzde 10'unu veya daha fazlasını oluşturuyorsa bu müşterinin (kimliği açıklanmadan) toplam hasılat tutarı ve hangi bölüm veya bölümlerin bu hasılatı raporladığı. Ortak kontrol altındaki bir grup ya da aynı kamu otoritesinin kontrolündeki işletmeler bu amaçla tek bir müşteri sayılır.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.9.2 - İlişkili Taraf Açıklamaları (TMS 24)

İlişkili Tarafların Tanımı, Kilit Yönetici Personel Tazminatı ve İlişkili Taraf İşlemlerinin Açıklanması

KISACA

TMS 24, bir işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının ilişkili tarafların varlığından ve onlarla yapılan işlemlerden etkilenebileceğini finansal tablo kullanıcısına göstermeyi amaçlar; çünkü ilişkili taraflar, ilişkili olmayan tarafların girmeyeceği koşullarda işlem yapabilir ve hatta hiç işlem gerçekleşmese bile salt ilişkinin varlığı işletmenin davranışını etkileyebilir. İlişkili taraf, raporlayan işletme üzerinde kontrol, müşterek kontrol veya önemli etkiye sahip kişi ve yakın aile üyeleri, kilit yönetici personel, aynı grubun üyeleri, iştirakler, iş ortaklıkları ve bunların birbirleriyle örtüşen kombinasyonlarını kapsar; değerlendirme her zaman ilişkinin özüne bakılarak yapılır, salt hukuki şekle değil. Buna karşılık yalnızca ortak yönetici paylaşan işletmeler, aynı iş ortaklığına katılımcı olanlar, finansman sağlayan kurumlar, sendikalar, kamu hizmet şirketleri ve devlet organları -kontrol veya önemli etki taşımadıkça- ilişkili taraf sayılmaz. Ana ortaklık ile bağlı ortaklık arasındaki ilişki, aralarında işlem olmasa dahi her zaman açıklanır; kilit yönetici personele sağlanan tazminat kısa vadeli, işten ayrılma sonrası, uzun vadeli, işten çıkarma ve hisse bazlı fayda kategorilerine göre ayrı ayrı açıklanır. Dönem içinde gerçekleşen ilişkili taraf işlemleri için tutar, bakiye koşulları, teminatlar ve şüpheli alacak karşılıkları yedi ayrı kategoride (ana ortaklık, müşterek kontrol/önemli etki sahibi işletmeler, bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları, kilit yönetici personel, diğer) raporlanır.

TMS 24'ün çıkış noktası basit ama önemli bir gözlemdir: ilişkili taraf ilişkileri ticari hayatın olağan bir parçasıdır ve işletmeler faaliyetlerinin önemli bir kısmını bağlı ortaklıkları, iş ortaklıkları ve iştirakleri aracılığıyla yürütür; bu durumlarda işletmenin, kontrol, müşterek kontrol veya önemli etki yoluyla karşı tarafın finansal ve faaliyet politikalarını etkileme gücü vardır. Bu güç, ilişkili tarafların birbirleriyle, bağımsız taraflarla asla girmeyecekleri koşullarda işlem yapmasına yol açabilir - örneğin bir bağlı ortaklık ana ortaklığına maliyet bedelinden mal satarken başka bir müşteriye aynı koşulları sunmayabilir. Daha da önemlisi, hiçbir işlem gerçekleşmese bile salt ilişkinin varlığı işletmenin davranışını değiştirebilir; bir bağlı ortaklık, kendi ana ortaklığının rakip bir işletmeyi satın alması üzerine o rakiple olan ticari ilişkisini sona erdirebilir, ya da bir ana ortaklığın talimatıyla bir bağlı ortaklık belirli bir faaliyeti hiç başlatmayabilir. Bu yüzden ilişkili taraf ilişkilerinin, işlemlerin ve taahhütler dahil mevcut bakiyelerin bilinmesi, kullanıcının işletmenin karşılaştığı risk ve fırsatları doğru değerlendirmesi için gereklidir.

İlişkili taraf tanımı iki eksenle kurulur. Bir kişi (ve yakın aile üyeleri -eş, çocuklar, eşin çocukları, bireyin veya eşinin bakmakla yükümlü olduğu kişiler-), raporlayan işletme üzerinde kontrol veya müşterek kontrole, önemli etkiye sahipse ya da raporlayan işletmenin veya onun ana ortaklığının kilit yönetici personelinde ilişkili sayılır. Bir işletme ise, raporlayan işletmeyle aynı grubun üyesiyse (ana ortaklık, bağlı ortaklıklar ve diğer bağlı ortaklıklar birbiriyle ilişkilidir), diğer işletmenin ya da onun grubunun iştiraki veya iş ortaklığıysa, her iki işletme de aynı üçüncü tarafın iş ortaklığıysa, biri üçüncü bir

işletmenin iş ortaklığıyken diğeri o üçüncü işletmenin iştirakiyse, raporlayan işletmenin ya da ilişkili bir işletmenin çalışanlarına yönelik işten ayrılma sonrası fayda planıysa, yukarıdaki tanımdaki bir kişi tarafından kontrol ediliyorsa, ya da bir kişinin işletme üzerinde önemli etkisi veya kilit yönetici personel üyesi varsa ilişkili taraf sayılır; bir iştirakin kendi bağlı ortaklıkları da, bir iş ortaklığının kendi bağlı ortaklıkları da bu tanımın kapsamındadır. Her olası ilişki değerlendirilirken belirleyici olan, hukuki şekil değil ilişkinin özüdür. Buna karşılık, yalnızca ortak bir yönetici veya kilit yönetici personeli paylaşan iki işletme, bir iş ortaklığını müştereken kontrol eden iki katılımcı, ve raporlayan işletme üzerinde kontrol veya önemli etkiye sahip olmaksızın onunla sadece olağan bir iş ilişkisi içinde bulunan finansman sağlayıcılar, sendikalar, kamu hizmet şirketleri ve devlet makamları ilişkili taraf sayılmaz; aynı şekilde salt ekonomik bağımlılık nedeniyle önemli hacimde işlem yapılan bir müşteri, tedarikçi, acente veya distribütör de bu tanımın dışındadır.

Açıklama yükümlülükleri iki katmanda kurulur. Her işletme, ana ortaklığıyla ve varsa nihai kontrol gücüne sahip tarafla olan ilişkisini -aralarında hiç işlem olmasa dahi- açıklamak zorundadır; ana ortaklık kamuya açık konsolide tablo hazırlamıyorsa, böyle bir tablo hazırlayan en yakın ikincil ana ortaklığın adı verilir. Her işletme ayrıca kilit yönetici personele sağlanan toplam tazminatı, kısa vadeli faydalar, işten ayrılma sonrası faydalar, diğer uzun vadeli faydalar, işten çıkarma faydaları ve hisse bazlı ödemeler olmak üzere beş ayrı kategoride dipnotlarda gösterir; bu hizmet ayrı bir yönetim işletmesinden alınıyorsa, işletmenin bu yönetim işletmesine ödediği tutar açıklanır, ama yönetim işletmesinin kendi çalışanlarına ne ödediği açıklanmaz. İkinci katman, dönem içinde fiilen ilişkili taraf işlemi gerçekleşmişse devreye girer: işlem tutarları, taahhütler dahil mevcut bakiyelerin koşulları (teminatlı olup olmadığı, ödeme karşılığının niteliği), verilen veya alınan garantiler, şüpheli alacak karşılıkları ve dönem içinde değersiz veya şüpheli hale gelen ilişkili taraf alacakları için muhasebeleştirilen giderler açıklanır; bu açıklamalar ana ortaklık, müşterek kontrol veya önemli etki sahibi işletmeler, bağlı ortaklıklar, iştirakler, katılımcı olunan iş ortaklıkları, kilit yönetici personel ve diğer ilişkili taraflar olmak üzere yedi ayrı kategoride yapılır. Açıklanması gereken işlemlere örnek olarak mal alım-satımı, maddi duran varlık alım-satımı, hizmet alım-satımı, kiralamalar, araştırma-geliştirme ve lisans transferleri, finansman anlaşmaları, teminat ve kefalet karşılıkları, koşullu taahhütler ve ilişkili taraf adına yapılan borç ödemeleri sayılabilir; bir ilişkili taraf işleminin piyasa koşullarına denk koşullarda gerçekleştiği ancak bu doğrulanabilir olduğunda belirtilebilir. Benzer nitelikteki kalemler, ayrı açıklamanın etkiyi anlamak için gerekli olduğu durumlar dışında toplu olarak açıklanabilir.

Devletin kendisi raporlayan işletme üzerinde kontrol, müşterek kontrol veya önemli etkiye sahipse ve aynı devlet başka bir işletme üzerinde de böyle bir güce sahip olduğu için o işletme de ilişkili sayılıyorsa, raporlayan işletme bu devletle ilişkili işlemler için tam açıklama yükümlülüğünden kısmi olarak muaf tutulur; bu durumda yalnızca devletin adı, ilişkinin niteliği, ayrı ayrı önemli olan işlemlerin tutar ve niteliği ile toplu olarak önemli olan diğer işlemlere ilişkin nitel veya nicel bir gösterge açıklanır. Bu ayrıntı düzeyine karar verirken işletme, işlemin büyüklüğünü, piyasa koşullarından sapıp sapmadığını, olağan iş akışı dışında kalıp kalmadığını, düzenleyici kurumlara bildirilip bildirilmediğini, üst yönetime raporlanıp raporlanmadığını ve hissedar onayına tabi olup olmadığını dikkate alır.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.9.3 • Hisse Başına Kazanç (TMS 33)

Adi ve Sulandırılmış Hisse Başına Kazancın Hesaplanması: Pay–Payda Düzeltmeleri ve Potansiyel Adi Hisse Senetleri

KISACA

TMS 33, halka açık işletmelerin hisse başına kazancını –farklı işletmelerin ve aynı işletmenin farklı dönemlerinin performansını karşılaştırılabilir kılacak biçimde– nasıl hesaplayıp sunacağını düzenler; standardın odağı esasen paydanın, yani hisse sayısının, tutarlı belirlenmesidir. Adi hisse başına kazanç, ana ortaklığın adi hisse sahiplerine düşen kâr veya zararın (imtiyazlı temettüler düşüldükten sonra), dönem boyunca mevcut adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasına bölünmesiyle bulunur; bedelsiz hisse ihracı, hisse bölünmesi gibi kaynaklarda değişikliğe yol açmayan işlemler geçmiş dönemler için de geriye dönük düzeltilir. Sulandırılmış hisse başına kazanç, dönüştürülebilir araçların, opsiyonların ve koşullu hisse senedi çıkarma sözleşmelerinin dönüşümü varsayılarak hesaplanır; bir potansiyel adi hisse senedi ancak dönüşümü sürdürülen faaliyetlerden hisse başına kazancı azaltıyorsa (ya da zararı artırıyorsa) sulandırıcı sayılır, aksi halde ters sulandırıcı kabul edilip hesaplama dahil edilmez. Opsiyon ve hisse alma hakları yalnızca kullanım fiyatı ortalama piyasa fiyatının altında kaldığında sulandırıcıdır. İşletme kapsamlı gelir tablosunda adi ve sulandırılmış tutarları eşit önemle, zarar dahi olsa, her dönem için ayrı ayrı sunar ve pay–payda mutabakatlarını dipnotlarda açıklar.

TMS 33'ün amacı, hem aynı dönemde farklı işletmelerin hem de aynı işletmenin farklı dönemlerdeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olacak, tutarlı bir hisse başına kazanç ölçüsü sunmaktır; kazanç tutarının kendisi farklı muhasebe politikalarına göre belirlendiği için sınırlı bir kullanım değeri taşısa da, standart en azından paydanın –yani hisse sayısının– tutarlı hesaplanmasını güvence altına alır. Adi hisse başına kazanç, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerine düşen kâr veya zararın, dönem boyunca mevcut adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasına bölünmesiyle hesaplanır. Paydaki tutar belirlenirken, borç niteliğindeki imtiyazlı hisse senedi temettüleri zaten gider olarak dikkate alınmışken, özkaynak olarak sınıflanan imtiyazlı hisse senetlerinin vergi sonrası temettü tutarı kârdan düşülür; birikimli imtiyazlı hisselerde ilan edilmemiş olsa dahi ilgili döneme ait temettü düşülür, ama geçmiş döneme ait olup cari dönemde ödenen tutar tekrar düşülmez. İmtiyazlı hisselerin defter değerinin üzerinde bir bedelle geri alınması, erken dönüştürülmesi için teşvik ödemesi yapılması gibi işlemler de imtiyazlı hisse sahiplerine sağlanan bir getiri sayılır ve adi hisse sahiplerine düşen kârdan düşülür.

Paydadaki hisse sayısı, dönem boyunca ihraç edilen veya geri alınan hisselerin, mevcut oldukları gün sayısına göre zaman ağırlıklı olarak hesaba katılmasıyla bulunur; hisseler genellikle ilgili alacağın doğduğu tarihten –nakit karşılığı ihraçta nakit alacağının doğduğu tarih, borç dönüşümünde faiz tahakkukunun bittiği tarih, hizmet karşılığında ihraçta hizmetin alındığı tarih gibi– itibaren sayılır; bir işletme birleşmesinde bedel olarak ihraç edilen hisseler edinim tarihinden itibaren, çünkü edinilen

işletmenin kâr veya zararı da o tarihten itibaren konsolide edilir. Koşula bağlı çıkarılabilir hisseler, koşullar fiilen gerçekleşmedikçe mevcut sayılmaz; sadece belirli bir sürenin geçmesine bağlı hisseler ise koşullu sayılmaz, çünkü zamanın geçeceği kesindir. Bedelsiz hisse dağıtımı, hisse bölünmesi veya hisse birleşmesi gibi kaynaklarda gerçek bir değişikliğe yol açmayan işlemler, sunulan en erken dönemin başında gerçekleşmiş gibi kabul edilerek tüm dönemler için geriye dönük düzeltilir; buna karşılık gerçek bir hisse geri alımı sonucu azalan hisse sayısı geriye dönük düzeltilmez, yalnızca işlemin gerçekleştiği tarihten itibaren dikkate alınır.

Sulandırılmış hisse başına kazanç, adi hisse başına kazancın hesaplanan payını ve paydasını, sulandırma etkisi bulunan tüm potansiyel adi hisse senetlerinin -dönüştürülebilir araçlar, opsiyonlar, hisse alma hakkı veren finansal araçlar ve koşullu hisse çıkarma sözleşmelerinin- etkilerine göre düzeltilir. Pay tarafında, bu araçlara ilişkin olarak dönem içinde muhasebeleştirilen vergi sonrası temettü ve faiz tutarları geri eklenir ve dönüşümün gelir-giderde yarattığı diğer değişiklikler dikkate alınır; payda tarafında ise bu araçların tamamının dönüştürüldüğü varsayılarak ilave hisse sayısı eklenir. Bir potansiyel adi hisse senedinin sulandırıcı sayılabilmesi için tek ölçüt, dönüşümünün sürdürülen faaliyetlerden elde edilen hisse başına kazancı azaltması ya da hisse başına zararı artırmasıdır -kontrol sayısı olarak sürdürülen faaliyetlerden ana ortaklığa düşen kâr veya zarar kullanılır, durdurulan faaliyetler bu testin dışında tutulur. Dönüşümün hisse başına kazancı artıracığı ya da zararı azaltacağı durumlarda araç ters sulandırıcı kabul edilir ve hesaplama hiç dahil edilmez. Birden fazla potansiyel adi hisse senedi serisi varsa her biri ayrı ayrı, ek hisse başına kazancı en düşük olandan başlanarak sıralanır; bu sıralama, bir serinin sulandırıcı sayılıp sayılmayacağını etkileyebilir, bu yüzden opsiyon ve hisse alma hakları (payı etkilemedikleri için) genellikle ilk sırada değerlendirilir.

Opsiyonlar ve hisse alma hakkı veren finansal araçlar yalnızca kullanım fiyatları dönem içindeki ortalama piyasa fiyatının altında kaldığında sulandırıcıdır; bu durumda hesaplama, ilgili sayıda hissenin ortalama piyasa fiyatından ihraç edilip elde edilen gelirle sözleşme koşulunun karşılandığı, geri kalan hisselerin ise bedelsiz ihraç edildiği varsayımına dayanır ve yalnızca bu bedelsiz kısım paydaya eklenir. Dönüştürülebilir imtiyazlı hisseler ve dönüştürülebilir borçlar da benzer mantıkla değerlendirilir: dönüşüm sonucu elde edilecek hisse başına kazanç mevcut adi hisse başına kazançtan düşükse araç sulandırıcıdır, tersi durumda ters sulandırıcı sayılır ve hesaplama alınmaz. Ödemesi işletmenin seçimine bağlı olarak hisse veya nakit ile yapılabilen sözleşmelerde hisse ile ödeme, karşı tarafın seçimine bağlı sözleşmelerde ise daha fazla sulandırma etkisi yaratan seçenek varsayılır; işletmenin kendi hisseleri üzerindeki satın alınmış opsiyonlar sulandırma etkisi taşımadığından hesaplama hiç dahil edilmezken, işletmeyi kendi hisselerini geri almaya zorlayan yazılı satım opsiyonları -kârda olmaları durumunda- sözleşme tutarını karşılayacak sayıda hissenin ortalama piyasa fiyatından ihraç edildiği varsayılarak sulandırma etkisi hesaplanır.

Sunum aşamasında işletme, kapsamlı gelir tablosunda (ya da ayrı bir kâr veya zarar tablosu sunuluyorsa o tabloda) sürdürülen faaliyetlerden ana ortaklığa düşen kâr veya zarar için adi ve sulandırılmış hisse başına kazanç tutarlarını eşit önemle, tutarlar negatif olsa dahi, sunulan her dönem için ayrı ayrı gösterir; sulandırılmış tutar adi tutara eşit olsa bile bu eşitlik yine de raporlanır. Durdurulan faaliyetlere ilişkin hisse başına kazanç da tabloda veya dipnotlarda ayrıca gösterilir. Açıklamalarda,

pay olarak kullanılan tutarların dönem kâr veya zararıyla, payda olarak kullanılan ağırlıklı ortalama hisse sayılarının birbiriyle mutabakatı ve hisse başına kazancı etkileyen her finansal araç sınıfının bireysel etkisi ayrı ayrı gösterilir; henüz sulandırıcı etki yaratmamış ama gelecekte sulandırma potansiyeli taşıyan araçlar (koşullu çıkarılabilir hisseler dahil) da açıklanır.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.9.4 · Ara Dönem Finansal Raporlama (TMS 34)

Ara Dönem Finansal Tabloların Asgari İçeriği ve Yıllık Ölçümle Aynı Politikaların Ayrık Dönem Mantığıyla Uygulanması

KISACA

TMS 34, hangi işletmelerin ara dönem raporu hazırlayacağını değil, bu raporu hazırlayan bir işletmenin asgari içeriğinin ve muhasebeleştirme-ölçme ilkelerinin ne olacağını düzenler; amaç, yatırımcıların işletmenin gelir yaratma kapasitesini, finansal durumunu ve likiditesini daha güncel bilgiyle değerlendirebilmesidir. Ara dönem raporu, tam bir finansal tablo seti yerine özet finansal durum, performans, özkaynak değişim ve nakit akış tabloları ile seçilmiş dipnotlardan oluşabilir; amaç en son yıllık tam tabloyu güncellemektir, o yüzden yeni gelişmelere odaklanılır, daha önce raporlanmış bilgi tekrarlanmaz. Standardın en kritik ilkesi, her ara dönemin bağımsız bir raporlama dönemi değil, daha uzun yıllık hesap döneminin bir parçası sayılmasıdır: muhasebe politikaları yıllıkla aynıdır, ama ölçümler o hesap yılının başından ara dönem sonuna kadarki kümülatif süreyi kapsar; bu yüzden gelir vergisi gideri, yıl boyunca beklenen ağırlıklı ortalama efektif vergi oranı üzerinden tahmin edilir. Mevsimsel veya arazi gelirler ile yıl içinde düzensiz katlanılan giderler, yalnızca yıl sonunda böyle bir erteleme veya tahakkuk uygun olacaksa ara dönemde de ertelenir veya tahakkuk ettirilir; aksi halde gerçekleştikleri anda muhasebeleştirilir. Önemlilik değerlendirmesi, yıllık verilere göre değil doğrudan ara dönem verilerine göre yapılır.

TMS 34, hangi işletmelerin ne sıklıkla ara dönem finansal rapor yayımlayacağını belirlemez -bu, sermaye piyasası düzenlemelerinin işidir- ama bir işletme TFRS'lere uygun ara dönem raporlama yapmayı seçtiğinde ya da bununla yükümlü kılındığında, bu Standardın tüm hükümlerine uyması gerekir; kısmi uyum, TFRS'lerle uyumluluk iddiasını geçersiz kılar. Öte yandan bir işletmenin ara dönemde hiç rapor hazırlamamış ya da bu Standarda uygun olmayan bir ara rapor yayımlamış olması, tek başına yıllık tablolarının TFRS'lere uygunluğuna engel değildir; her ikisi ayrı ayrı değerlendirilir. Ara dönem raporu asgari olarak özet finansal durum tablosu, özet performans tablosu (tabloları), özet özkaynak değişim tablosu, özet nakit akış tablosu ve seçilmiş dipnotlardan oluşur; işletme dilerse tam bir finansal tablo seti de yayımlayabilir, standart bunu yasaklamaz. Özet tablolar, en azından en son yıllık tablolardaki her başlık ve ara toplamı ve bu Standardın öngördüğü seçilmiş dipnotları içermek zorundadır; gösterilmemesi tabloları yanıltıcı kılacak ek kalemler de mutlaka eklenir. TMS 33 uygulanıyorsa, ara dönem kâr veya zarar tablosunda adi ve sulandırılmış hisse başına kazanç da sunulur. En son yıllık tablolar konsolide hazırlanmışsa, ara dönem tabloları da konsolide hazırlanır; ana ortaklığın bireysel tabloları ayrıca sunmak zorunlu değildir ama yasak da değildir.

Ara dönem raporlamanın amacı, en son yıllık tam tabloyu güncellemektir; bu yüzden odak, dönem içinde ortaya çıkan yeni faaliyet, olay ve durumlardadır, daha önce yıllık raporda anlatılmış ve önemli ölçüde değişmemiş bilgiler tekrarlanmaz. İşletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarındaki değişimin anlaşılması için önemli olan işlem ve olaylar -stok değer düşüklüğü ve iptali, varlık değer

düşüklükleri, yeniden yapılandırma karşılıklarının iptali, maddi duran varlık alım-satımı ve taahhütleri, dava sonuçları, önceki dönem hatalarının düzeltilmesi, borç temerrütleri, ilişkili taraf işlemleri, gerçeğe uygun değer hiyerarşisi geçişleri, koşullu borç ve varlıklardaki değişimler gibi- açıklanır; bu liste tüketici değildir. Bunlara ek olarak her ara dönem raporda muhasebe politikalarının yıllıkla aynı olduğuna (ya da değiştiyse değişikliğin niteliği ve etkisine) dair açıklama, mevsimsellik yorumları, olağandışı kalemler, önceki tahminlerdeki değişiklikler, hisse ve borçlanma aracı ihraç/geri alım/geri ödeme bilgileri, temettüler, TFRS 8 kapsamındaki işletmeler için bölüm bilgisi, dönem sonrası önemli olaylar, yapısal değişiklikler (birleşme, kontrol kazanımı/kaybı, yeniden yapılanma, durdurulan faaliyetler) ve gerçeğe uygun değer açıklamaları yer alır; bu bilgiler ara dönem tablolarında verilmeyip yönetim görüşü gibi eşzamanlı ve erişilebilir başka bir bölüme çapraz referansla da verilebilir, ama kullanıcı bu bilgiye aynı koşullarda ulaşamıyorsa rapor eksik sayılır.

Ara dönem raporunda cari dönem finansal durum tablosu bir önceki yıl sonuyla, cari döneme ve yıl başından bu yana kümülatif döneme ilişkin performans tabloları ise bir önceki yılın aynı dönemleriyle, özkaynak değişim ve nakit akış tabloları da yıl başından itibaren kümülatif olarak önceki yılın aynı dönemiyle karşılaştırmalı sunulur; faaliyetleri belirgin mevsimsellik gösteren işletmelerin, buna ek olarak son on iki aylık dönemi de önceki yılın aynı on iki ayı ile karşılaştırmalı sunması teşvik edilir.

Standardın en ayırt edici ilkesi, ara dönemin bağımsız bir raporlama dönemi değil, daha uzun süreli yıllık hesap döneminin bir parçası olarak ele alınmasıdır. İşletme ara dönem tablolarında yıllık tablolarında kullandığı muhasebe politikalarının aynısını uygular ve raporlama sıklığı (yıllık, altı aylık, üç aylık) yıllık faaliyet sonucunun ölçümünü değiştirmez; bunu sağlamak için ölçüm, cari hesap yılının başından ara dönem raporlama tarihine kadarki süreyi kapsar. Bu, aynı hesap yılı içindeki önceki ara dönemlerde raporlanmış tutarlara ilişkin tahminlerin sonraki ara dönemde güncellenmesi anlamına gelebilir, ama muhasebeleştirme ilkelerinin kendisi yıllık tablolarla birebir aynı kalır: yıllık tabloda aktifleştirilemeyecek nitelikte bir maliyet ara dönemde de aktifleştirilemez, ara dönem sonundaki bir yükümlülük yıl sonunda olması gerektiği gibi aynı yükümlülük tanımını karşılamak zorundadır. Örneğin bir ara dönemde finansal tablolara alınan stok değer düşüklüğü ya da varlık değer düşüklüğü zararına ilişkin tahmin, aynı yıl içindeki sonraki bir ara dönemde değişirse, ilk tahmin o dönemde ek zarar ya da iptal yoluyla düzeltilir, geçmiş ara dönemler yeniden ifade edilmez. Gelir vergisi gideri her ara dönem için, tüm hesap yılı için beklenen ağırlıklı ortalama efektif yıllık vergi oranının en iyi tahmini esas alınarak hesaplanır; bu oran tahmini değişirse düzeltme izleyen ara dönemde yapılır.

Mevsimsel, dönemsel veya arazi nitelikteki gelirler -temettüler, isim hakları, devlet teşvikleri gibi- yıl sonunda böyle bir erteleme uygun olmayacaksa ara dönem tarihi itibarıyla tahmin edilmez veya ertelenmez, ortaya çıktıkları anda muhasebeleştirilir; bu yüzden mevsimsel satış yoğunluğu olan bir perakendecinin bir ara döneme yüksek, diğerine düşük hasılat yansması normaldir ve yapay olarak düzeltilir. Aynı mantık yıl boyunca düzensiz katlanılan maliyetler için de geçerlidir: yıl sonu itibarıyla tahmin veya erteleme uygun değilse ara dönem için de uygulanmaz. Ara dönem ölçümleri yıllık ölçümlere göre daha fazla tahmine dayanabilir, ama bu güvenilirlikten ödün vermeyi değil, zamanlılık ile doğruluk arasında makul bir denge kurmayı gerektirir; önemlilik de yıllık verilere göre değil, doğrudan ara dönem verileri çerçevesinde değerlendirilir, çünkü ara dönem kullanıcısının anlaşılabilir

bir tablo görmesi asıl amaçtır. Muhasebe politikasında hesap yılı içinde yapılan bir değişiklik, mümkünse geriye dönük olarak cari yılın önceki ara dönemlerine ve önceki yılın karşılaştırmalı ara dönemlerine yansıtılır; kümülatif etkinin belirlenmesi mümkün değilse, değişiklik geçmişe uygulanabileceği en erken tarihten itibaren ileriye yönelik uygulanır.

1. İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

İçindekiler

1.10 · Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (BOBİ FRS ve KÜMİ FRS)

TMS/TFRS Dışında İkinci Bir Katman: BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin Yerleşimi

KISACA

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye'de finansal raporlama standartlarını belirleyen tek resmi otoritedir ve kendi sınıflandırmasında Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) setinin yanında, ayrı birer resmi metin olarak Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) yayımlamıştır. Bu iki çerçeve, KGK'nın kendi standart listesinde TMS/TFRS'den ayrı bir kalem olarak yer alır; yani tam TFRS setinin basitleştirilmiş bir yorumu değil, kendi başlarına bağımsız yerel finansal raporlama çerçeveleridir. İsimlerinin işaret ettiği üzere BOBİ FRS büyük ve orta boy işletmeleri, KÜMİ FRS ise küçük ve mikro işletmeleri hedefler; yani KGK'nın standart mimarisi, işletme büyüklüğüne göre kademelendirilmiş birden fazla raporlama çerçevesi sunar. Bu iki çerçevenin uygulama zorunluluğu doğuran büyüklük ölçütleri, bölüm yapıları ve TMS/TFRS'den somut farkları, KGK'nın ayrı yayımladığı BOBİ FRS ve KÜMİ FRS metinlerinde düzenlenir; bu ayrıntılar burada bir sayı ya da eşik olarak ileri sürülmemiştir ve sınav hazırlığında ilgili resmi metinlerden doğrulanmalıdır.

Türkiye'nin finansal raporlama mimarisi tek bir standart setinden ibaret değildir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), kendi kurumsal sınıflandırmasında "Standartlar" başlığı altında Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) setiyle yan yana, ayrı birer kalem olarak Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) yayımlamıştır. Aynı listede Katılım Finans Muhasebe Standartları (KFMS) ve taslak aşamasındaki Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar İçin Finansal Raporlama Standardı (KAGİ FRS) de yer alır. Bu yerleşim, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin TMS/TFRS'nin basitleştirilmiş bir özeti olmadığını, KGK tarafından bağımsız olarak kurulmuş ve yayımlanmış ayrı resmi finansal raporlama çerçeveleri olduğunu gösterir.

Her iki çerçevenin adı, kapsadığı işletme kesimini doğrudan tanımlar: BOBİ FRS büyük ve orta boy işletmeleri hedef alırken, KÜMİ FRS küçük ve mikro ölçekli işletmeler için tasarlanmıştır. Bu isimlendirme, KGK'nın standart mimarisinin tek tip bir TFRS uygulamasına değil, işletme büyüklüğüne göre kademelendirilmiş birden fazla raporlama çerçevesine dayandığını gösterir; büyük ölçekli ve kamuya hesap verme yükümlülüğü taşıyan işletmeler tam TMS/TFRS setini uygularken, daha küçük ölçekli işletmeler için KGK ayrı ve kendi ölçeğine uygun bir çerçeve sunmayı tercih etmiştir.

Buna karşılık, bu iki çerçevenin hangi işletmelere zorunlu ya da isteğe bağlı olarak uygulanacağını belirleyen somut büyüklük ölçütleri (aktif toplamı, hasılat veya çalışan sayısı gibi kriterler), TMS/TFRS'den ayrıştığı bölüm bazlı yapı farkları ve her bir standardın kendi iç mantığı, KGK'nın ayrıca yayımladığı BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin tam metinlerinde düzenlenir. Bu konu başlığı için mevcut yerel kaynak malzemesi, yalnızca bu iki çerçevenin resmi adlarını ve TMS/TFRS'den bağımsız birer standart

olarak KGK tarafından yayımlandığını doğrulayacak düzeydedir; bu yüzden burada hiçbir sayısal eşik veya bölüm ayrıntısı ileri sürülmemiştir. YMM sınavına hazırlanan bir adayın, bu iki çerçevenin uygulama alanı ve içeriğine dair kesin ayrıntıları KGK'nın yayımladığı güncel BOBİ FRS ve KÜMİ FRS metinlerinden doğrudan doğrulaması gerekir.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.1 • Finansal Yönetimin Temel İlkeleri ve Amaçları

Finansal Yönetimde Değer, Likidite ve Risk Dengesi

KISACA

Finansal yönetim, işletmenin kaynak bulma, kaynak kullanma ve kârın dağıtımıyla ilgili kararlarını değer yaratma amacı etrafında toplar. YMM düzeyinde bu konu yalnızca tanım bilgisi değildir; finansman seçiminin maliyet, risk, likidite, kârlılık ve ortakların serveti üzerindeki etkisini birlikte yorumlamayı gerektirir. İşletme kısa vadede ödeme gücünü korurken uzun vadede büyümeyi ve piyasa değerini desteklemelidir. Bu nedenle finans yöneticisi yatırım kararlarında beklenen getiriye, finansman kararlarında kaynak maliyetini, temettü kararlarında ise işletmede bırakılan fon ile ortaklara aktarılan fon arasındaki dengeyi gözetir. Başarılı finansal yönetim, muhasebe kârını tek ölçüt saymaz; nakit akışını, sermaye maliyetini ve riskin fiyatlanmasını kararın merkezine yerleştirir.

Finansal yönetimin temel sorusu, işletmenin sınırlı kaynaklarını hangi varlıklara bağlayacağı ve bu varlıkları hangi kaynaklarla finanse edeceğidir. Bu soru yatırım, finansman ve kâr dağıtım kararlarını birbirine bağlar. Yatırım kararı, duran varlık yatırımlarından çalışma sermayesine kadar işletmenin aktif yapısını belirler. Finansman kararı, bu aktiflerin özkaynakla mı borçla mı karşılanacağını ve borcun vade yapısını gösterir. Kâr dağıtım kararı ise elde edilen kazancın işletmede bırakılacak kısmı ile ortaklara aktarılacak kısmı arasında tercih yapılmasını gerektirir.

Modern yaklaşımda amaç, yalnızca dönem kârını artırmak değildir. Dönem kârı tahakkuk esasına dayanabildiği, zaman değerini göstermediği ve risk farklarını tek başına açıklamadığı için finansal yönetimde firma değerinin artırılması daha kapsamlı ölçüttür. Firma değeri, gelecekte beklenen nakit akışlarının büyüklüğü, zamanlaması ve riskine bağlıdır. Bu nedenle nakit akışını erken sağlayan, sermaye maliyetinin üzerinde getiri üreten ve riskini yönetebilen kararlar değer yaratır. Yüksek kâr açıklayan fakat alacaklarını tahsil edemeyen veya kısa vadeli borçlarını çeviremeyen işletmede finansal başarıdan söz etmek güçleşir.

Finans yöneticisi aynı anda likidite, kârlılık ve risk dengesini kurar. Likidite çok düşükse işletme vadesi gelen yükümlülüklerini karşılayamaz; likidite gereğinden yüksekse atıl fonlar kârlılığı aşağı çeker. Borç kullanımı özkaynak kârlılığını artırabilir, fakat faiz ve anapara ödeme baskısı finansal riski yükseltir. Bu yüzden finansal yönetimin ilkeleri, her kararın nakit etkisini, alternatif maliyetini ve işletmenin sürdürülebilir değerine katkısını birlikte değerlendirmeyi gerektirir.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.2 · Paranın Zaman Değeri ve Faiz Hesaplamaları

Paranın Zaman Değeri ve Finansal Kararların Ortak Dili

KISACA

Paranın zaman değeri, bugün eldeki bir liranın gelecekteki bir liradan daha değerli olduğunu kabul eder. Bunun nedeni bugünkü paranın yatırım getirisi sağlayabilmesi, enflasyon karşısında satın alma gücünü koruma ihtiyacı ve gelecekteki tahsilatın belirsizlik taşımasıdır. YMM finansal yönetim sorularında faiz, iskonto, anüite, nominal faiz, efektif faiz ve reel faiz hesapları bu temel düşüncenin uygulamalarıdır. Adayın dikkat etmesi gereken nokta, nakit akışlarının aynı tarihe taşınmadan karşılaştırılamayacağıdır. Bir kredi taksiti, tahvil kuponu, yatırım projesi veya kira ödemesi değerlendirilirken her tutar uygun faiz oranıyla bugüne indirgenir ya da geleceğe taşınır; karar bu ortak zaman düzleminde verilir.

Paranın zaman değeri, finansal yönetimde hesaplamaların omurgasını oluşturur. Bugün alınan para hemen yatırıma yönlenebilir ve getiri sağlayabilir; gelecekte alınacak para ise bekleme süresi, enflasyon ve tahsil riski taşır. Bu nedenle farklı tarihlerdeki nakit akışları doğrudan toplanmaz. Önce aynı tarihe getirilir, sonra karar verilir. Gelecek değer hesabı bugünkü tutarın faiz işleterek ileride ulaşacağı değeri, bugünkü değer hesabı ise ileride alınacak veya ödenecek tutarın bugün hangi değere denk geldiğini gösterir.

Basit faiz yalnızca anapara üzerinden hesaplanır; bileşik faizde her dönemin faizi anaparaya eklenir ve sonraki dönemlerde faiz de faiz doğurur. Uzun vadeli finansal kararlarda bileşik faiz mantığı daha gerçekçidir, çünkü piyasa getirileri çoğu zaman dönemsel olarak yeniden yatırıma dönüşür. Nominal faiz, yıl içinde birden çok dönem için ilan edilen oranı gösterir; efektif faiz aynı yılın bileşik etkisini dikkate alarak fiili yıllık getiriye verir. Reel faiz ise nominal getirinin enflasyon etkisinden arındırılmış halidir. Enflasyon yüksek olduğunda nominal oran cazip görünse bile reel getiri düşük veya negatif olabilir.

Anüite, eşit tutarlı ve eşit aralıklı nakit akışlarının bugünkü ya da gelecek değerini hesaplamak için kullanılır. Kredi taksitleri, kira ödemeleri, tahvil kuponları ve düzenli tasarruf planları bu mantıkla incelenir. İskonto oranı seçimi kararın sonucunu doğrudan etkiler; risk arttıkça beklenen getiri ve iskonto oranı yükselir. Bu yüzden zaman değeri yalnızca matematiksel bir işlem değildir. Finans yöneticisine nakit akışlarının vadesini, riskini ve alternatif getirisini aynı ölçüye çevirme imkânı verir.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.3.1 • Oran (Rasyo) Analizi

Finansal Tablolarda Oran Analiziyle Risk ve Performans Okuma

KISACA

Oran analizi, finansal tablolardaki mutlak tutarları anlamlı ilişkiler haline getirir. YMM düzeyinde adaydan beklenen, bir oranı yalnızca hesaplamak değil, likidite, borç ödeme gücü, faaliyet verimliliği ve kârlılık üzerindeki anlamını açıklamaktır. Cari oran, asit-test oranı ve net çalışma sermayesi kısa vadeli ödeme gücünü; borçlanma oranları sermaye yapısının riskini; stok, alacak ve aktif devir hızları kaynak kullanımının etkinliğini; brüt kâr, faaliyet kârı ve özkaynak kârlılığı ise kazanç yaratma kapasitesini gösterir. Tek bir oran kesin hüküm vermez. Oranlar dönemler, sektör ortalamaları ve işletmenin faaliyet modeliyle birlikte yorumlandığında finansal analiz gerçek karar değerine ulaşır.

Oran analizi, bilanço ve gelir tablosundaki kalemler arasında ilişki kurarak işletmenin finansal durumunu okunabilir hale getirir. Büyük bir satış hacmi tek başına güçlü performans anlamına gelmeyebilir; satışların kâra dönüşüp dönüşmediği, alacakların ne kadar sürede tahsil edildiği ve bu faaliyetlerin hangi borç düzeyiyle finanse edildiği ayrıca incelenmelidir. Bu nedenle oranlar, tutarları sadeleştirir ve karşılaştırılabilir bir analiz dili sağlar.

Likidite oranları kısa vadeli yükümlülüklerin karşılanma gücünü ölçer. Cari oran dönen varlıkların kısa vadeli borçlara oranıdır; asit-test oranı stok gibi daha yavaş nakde dönen unsurları dışarıda bırakarak daha dar bir ödeme gücü ölçüsü verir. Net çalışma sermayesi, dönen varlıklarla kısa vadeli borçlar arasındaki farktır. Faaliyet oranları ise varlıkların ne kadar verimli kullanıldığını gösterir. Alacak devir hızı ve ortalama tahsil süresi kredili satış politikasını, stok devir hızı stoklara bağlanan fonun etkinliğini, aktif devir hızı ise toplam varlıkların satış yaratma gücünü açıklar.

Finansal yapı oranları işletmenin borçlanma derecesini ve borç ödeme kapasitesini değerlendirir. Borç oranı yükseldikçe kaldıraç etkisi kârlılığı artırabilir, fakat faiz ve anapara yükü işletmenin riskini büyütür. Kârlılık oranları ise satışlardan, aktiflerden ve özkaynaklardan sağlanan getiriye gösterir. YMM sorularında güçlü yorum, oranları tek tek ezberlemekten değil, oranlar arasındaki ilişkiyi kurmaktan doğar. Likiditesi zayıf, alacak tahsil süresi uzayan ve borçluluğu artan bir işletmede kârlılık yüksek görünse bile sürdürülebilirlik sorgulanmalıdır.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.3.2 - Karşılaştırmalı Tablolar ve Yüzde Yöntemi (Dikey) Analizi

Yatay ve Dikey Analizle Finansal Tablo Yapısını Görmek

KISACA

Karşılaştırmalı tablolar analizi, finansal tablo kalemlerinin dönemler arasındaki artış ve azalışlarını inceler. Dikey analiz ise aynı dönemdeki her kalemi ortak bir taban büyüklüğe oranlayarak tablonun iç yapısını gösterir. Bilançoda aktif toplamı veya pasif toplamı, gelir tablosunda net satışlar genellikle taban alınır. YMM düzeyinde bu konu, sadece yüzde hesaplama becerisiyle sınırlı değildir; varlık yapısının duran varlıklara kayması, kısa vadeli borçların artması, brüt kâr marjının daralması veya faaliyet giderlerinin satışlara oranla yükselmesi gibi finansal sonuçları açıklamayı gerektirir. Yatay analiz değişimin yönünü, dikey analiz ise işletmenin finansal kompozisyonunu ortaya koyar.

Karşılaştırmalı tablolar analizi, aynı işletmenin farklı dönemlere ait finansal tablolarını yan yana getirerek değişimi ölçer. Bir kalemin mutlak tutar olarak ne kadar arttığı veya azaldığı hesaplanır; ardından bu değişimin önceki dönem tutarına oranı bulunur. Bu yöntem, büyümenin hangi kalemlerden kaynaklandığını gösterir. Satışlar artarken ticari alacakların daha hızlı büyümesi tahsilat politikasında gevşeme olabileceğini, kısa vadeli borçların aktiflerden daha hızlı yükselmesi ise likidite baskısının arttığını düşündürebilir.

Yüzde yöntemiyle analiz, tek bir dönemin finansal tablosunu kendi içinde anlamlandırır. Bilançoda her aktif kalemi aktif toplamına, her kaynak kalemi pasif toplamına oranlanır. Böylece işletmenin varlıklarının ne kadarının stok, alacak, nakit veya duran varlıklardan oluştuğu; kaynaklarının ne ölçüde kısa vadeli borç, uzun vadeli borç veya özkaynaktan sağlandığı görülür. Gelir tablosunda net satışlar taban alınır. Satışların ne kadarının satışların maliyetine, faaliyet giderlerine, finansman giderlerine ve net kâra dönüştüğü bu yolla izlenir.

Bu iki yöntem birlikte kullanıldığında analiz daha güçlü hale gelir. Yatay analiz kalemlerin zaman içindeki yönünü gösterirken dikey analiz işletmenin yapısal ağırlıklarını ortaya koyar. Örneğin stok tutarı artmış olabilir; fakat satışlar ve aktif toplamı daha hızlı büyümüşse stokların finansal yapıdaki ağırlığı azalmış olabilir. Bu nedenle YMM cevaplarında yalnızca oranı vermek yeterli değildir. Hesaplanan değişimin işletmenin likiditesi, kârlılığı, borçlanma riski ve faaliyet verimliliği bakımından ne söylediği açıkça yorumlanmalıdır.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.3.3 - Eğilim Yüzdeleri ve Fon/Nakit Akım Analizi

Trend, Fon ve Nakit Akışı Analiziyle Değişimin Kaynağını Okuma

KISACA

Eğilim yüzdeleri analizi, belirli bir temel yıl seçerek finansal tablo kalemlerinin zaman içindeki gelişimini izler. Böylece satışlar, stoklar, alacaklar, borçlar ve kâr kalemleri aynı başlangıç noktasına göre karşılaştırılır. Fon akım analizi, işletme sermayesindeki ve kaynak kullanımındaki değişimleri; nakit akım analizi ise fiilen giren ve çıkan nakdi gösterir. YMM düzeyinde kritik nokta, kâr ile nakdin aynı şey olmadığını görmektir. Kârlı bir işletme alacak tahsil edemediğinde nakit sıkıntısı yaşayabilir; zarar eden bir işletme ise varlık satışı veya borçlanma nedeniyle geçici nakit fazlası gösterebilir. Analiz, bu ayrımı karar diline çevirir.

Eğilim yüzdeleri analizinde bir temel yıl seçilir ve o yılın her kalemi yüz kabul edilir. Sonraki yıllardaki kalemler bu temel yıla göre ifade edilir. Bu yöntem, farklı büyüklükteki kalemlerin birlikte izlenmesini sağlar. Satışların endeksi düzenli yükselirken alacakların endeksi daha hızlı artıyorsa işletme büyümeyi tahsilat riski pahasına finanse ediyor olabilir. Stoklar satışlardan hızlı artıyorsa talep tahmininde veya stok yönetiminde sorun doğabilir. Trend analizi bu yüzden yalnızca geçmişi anlatmaz; yönetimin hangi alanlarda önlem alması gerektiğini de gösterir.

Fon akım analizi, işletmenin kaynaklarını nereden sağladığını ve bu kaynakları nerelerde kullandığını açıklar. Fon kavramı dar anlamda net çalışma sermayesiyle, geniş anlamda finansal kaynak hareketleriyle ilişkilendirilebilir. Duran varlık yatırımı, borç geri ödemesi veya ortaklara kâr dağıtımı fon kullanımı yaratırken sermaye artırımı, uzun vadeli borçlanma veya varlık satışı fon kaynağı oluşturabilir. Bu analiz, bilanço kalemlerindeki değişimi finansal kararların sonucu olarak okumaya yardım eder.

Nakit akım analizi ise tahakkuk kârından farklı olarak nakdin hareketine odaklanır. Faaliyetlerden, yatırımlardan ve finansmandan kaynaklanan nakit akışları ayrı ayrı incelenir. Faaliyet kârı yüksek olsa bile alacak artışı veya stoklara bağlanan fon nedeniyle faaliyet nakdi zayıflayabilir. Buna karşılık yeni kredi kullanımı toplam nakdi artırabilir, fakat bu artış sürdürülebilir faaliyet başarısı anlamına gelmez. YMM cevaplarında güçlü yorum, eğilim yüzdeleriyle değişimin yönünü, fon akım analiziyle kaynak kullanımını, nakit akım analiziyle ödeme gücünü birlikte değerlendirmekten geçer.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.4.1 • Başabaş ve Katkı Payı Analizi

Başabaş Noktasında Satış, Maliyet ve Kâr İlişkisi

KISACA

Başabaş analizi, işletmenin kâr ya da zarar etmediği satış düzeyini belirler. Analizin temelinde satış fiyatı, birim değişken maliyet, toplam sabit maliyet ve katkı payı vardır. Katkı payı, satış gelirinden değişken maliyetler düşüldükten sonra sabit maliyetleri karşılayan ve sonrasında kâr yaratan tutardır. YMM sorularında başabaş noktası miktar veya tutar olarak hesaplanabilir; ayrıca hedef kâr, güvenlik payı, ürün karması ve değişken maliyet oranı üzerinden yorum istenebilir. Kritik düşünce şudur: sabit maliyetler karşılanana kadar katkı payı kâr değildir; başabaş geçildikten sonra her ek satış birimi katkı payı kadar faaliyet kârına destek verir.

Başabaş analizi, maliyet-hacim-kâr ilişkisinin en temel uygulamasıdır. İşletmenin toplam gelirinin toplam maliyetine eşit olduğu noktada faaliyet kârı sıfırdır. Bu seviyenin altında zarar, üstünde kâr oluşur. Analizde maliyetler davranışlarına göre ayrılır. Değişken maliyet üretim veya satış hacmiyle birlikte değişir; sabit maliyet ilgili faaliyet aralığında toplam olarak aynı kalır. Satış fiyatından birim değişken maliyet çıkarıldığında birim katkı payı bulunur. Bu tutar önce sabit maliyetleri karşılar, sonra kâr yaratır.

Başabaş miktarı, toplam sabit maliyetin birim katkı payına bölünmesiyle hesaplanır. Satış tutarı cinsinden başabaş noktası ise toplam sabit maliyetin katkı payı oranına bölünmesiyle bulunur. Katkı payı oranı, satışların hangi bölümünün sabit maliyet ve kâra kaldığını gösterir. Değişken maliyet oranı yükseldikçe katkı payı oranı düşer ve başabaş satış tutarı artar. Hedef kâr isteniyorsa sabit maliyete hedef kâr eklenir; böylece işletmenin belirli bir kâr düzeyine ulaşmak için yapması gereken satış hacmi hesaplanır.

YMM düzeyinde ürün karması önemlidir. Birden çok ürün satan işletmede başabaş noktası, ürünlerin toplam satış içindeki ağırlığı ve her ürünün katkı payı birlikte dikkate alınarak hesaplanır. Güvenlik payı, gerçekleşen veya beklenen satışların başabaş satışlarını ne kadar aştığını gösterir. Güvenlik payı yüksekse satışlardaki düşüşe karşı dayanıklılık artar; düşükse küçük bir satış gerilemesi işletmeyi zarara yaklaştırır. Bu nedenle başabaş analizi, fiyatlama, kapasite kullanımı ve maliyet kontrolü kararlarında pratik bir yönetim aracıdır.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.4.2 · Faaliyet, Finansal ve Birleşik Kaldıraç

Kaldıraç Etkisiyle Satış Değişiminin Kâra Yansıması

KISACA

Kaldıraç analizi, satışlardaki değişimin faaliyet kârına ve net kâra ne ölçüde yansıdığını gösterir. Faaliyet kaldıraç, sabit faaliyet giderleri nedeniyle satış değişiminin faaliyet kârı üzerindeki büyütücü etkisini ölçer. Finansal kaldıraç, sabit finansman giderleri nedeniyle faaliyet kârındaki değişimin hisse başına kâr veya net kâr üzerindeki etkisini açıklar. Birleşik kaldıraç ise iki etkiyi birlikte ele alır. YMM düzeyinde konu, formülü bilmenin ötesinde risk yorumudur. Sabit gider ve borç yükü yükseldikçe küçük satış düşüşleri kârı sert biçimde azaltabilir; satış artışlarında ise aynı yapı kâr artışını hızlandırabilir.

Faaliyet kaldıraç, işletmenin maliyet yapısında sabit faaliyet giderlerinin ağırlığını gösterir. Sabit giderler satış hacminden bağımsız olarak katlanıldığı için satış hacmindeki değişimler faaliyet kârını oransal olarak daha fazla etkileyebilir. Katkı payının faaliyet kârına oranı faaliyet kaldıraç derecesini verir. Bu derece yüksekse satışlardaki küçük bir artış faaliyet kârını daha büyük oranda artırır; ancak satışlardaki küçük bir düşüş de faaliyet kârını hızla azaltır. Bu nedenle faaliyet kaldıraç, üretim kapasitesi ve sabit maliyet yatırımlarıyla yakından ilgilidir.

Finansal kaldıraç, işletmenin borç kullanımı ve sabit finansman giderleri nedeniyle ortaya çıkar. Faiz giderleri faaliyet kârından önce ödenmesi gereken yükümlülüklerdir. Borç kullanımı, işletme sermaye maliyetini düşürebilir ve özkaynak kârlılığını artırabilir; fakat faaliyet kârı faiz yükünü karşılamaya yetmezse ortaklara kalan kazanç hızla daralır. Finansal kaldıraç derecesi, faaliyet kârındaki değişimin net kâr veya hisse başına kâr üzerindeki etkisini ölçer.

Birleşik kaldıraç, faaliyet ve finansal kaldıraçın toplam risk etkisini bir arada gösterir. Satışlardaki değişimin ortaklara kalan kâra ne kadar yansıtılacağını ortaya koyar. Sabit üretim giderleri yüksek, aynı zamanda borçla finansmanı yoğun bir işletmede birleşik kaldıraç yüksek olur. Bu yapı büyüme dönemlerinde kârlılığı hızlandırabilir; durgunlukta ise işletmenin zarar riskini artırır. YMM sorularında doğru yorum, kaldıraç derecelerini yalnızca sayısal sonuç olarak değil, işletmenin faaliyet riski, finansal riski ve toplam risk profili olarak değerlendirmektir.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.5.1 • Nakit ve Menkul Kıymet Yönetimi

Nakit Yönetiminde Likidite, Maliyet ve Kontrol Dengesi

KISACA

Nakit yönetimi, işletmenin vadesi gelen ödemelerini aksatmadan karşılayacak likiditeyi korurken atıl nakdin fırsat maliyetini azaltmayı amaçlar. Fazla nakit güvenlik sağlar fakat getiriden vazgeçirir; yetersiz nakit ise ödeme güçlüğü ve itibar kaybı doğurur. YMM düzeyinde konu, nakit bulundurma nedenleri, nakit bütçesi, tahsilat ve ödeme hızının yönetimi, geçici fon fazlalarının menkul kıymetlere yönlendirilmesi ve Baumol ile Miller-Orr gibi modellerin mantığı üzerinden ölçülür. Finans yöneticisi nakit giriş ve çıkışlarını izler, alt ve üst limitler belirler, gereksiz bekleyen fonları kısa vadeli ve düşük riskli araçlarla değerlendirir.

Nakit, işletmenin en likit varlığıdır; bu nedenle ödeme gücünün merkezinde yer alır. Ancak nakdin işletmede tutulması bedelsiz değildir. Kasada veya vadesiz hesapta bekleyen para, alternatif yatırım getirilerinden vazgeçildiği için fırsat maliyeti yaratır. Nakit yönetiminin amacı, bu iki uç arasında denge kurmaktır. İşletme ne ödeme güçlüğüne düşecek kadar düşük nakitle çalışmalı ne de kârlılığı azaltacak ölçüde yüksek atıl nakit tutmalıdır.

Nakit bulundurma gereksinimi işlem, ihtiyat ve spekülasyon amaçlarıyla açıklanır. İşlem amacı, günlük faaliyetlerden doğan ödemeleri karşılamayı ifade eder. İhtiyat amacı, beklenmeyen nakit çıkışlarına karşı güvenlik payı oluşturur. Spekülasyon amacı ise uygun yatırım veya alım fırsatlarını değerlendirebilmek için likit kalmayı anlatır. Nakit bütçesi, beklenen tahsilat ve ödemeleri dönemler itibarıyla göstererek açık veya fazla dönemlerinin önceden görülmesini sağlar. Tahsilat süresini kısaltmak, ödeme takvimini kontrollü yönetmek ve banka ilişkilerini etkin kullanmak nakit döngüsünü iyileştirir.

Menkul kıymet yönetimi, geçici nakit fazlalarının likit ve düşük riskli araçlarda değerlendirilmesiyle ilgilidir. Baumol modeli, nakit ihtiyacını stok yönetimine benzer şekilde ele alır ve işlem maliyeti ile fırsat maliyeti arasında ekonomik nakit dönüşüm tutarını arar. Miller-Orr modeli ise nakit akışlarının belirsiz olduğu durumlarda alt sınır, hedef seviye ve üst sınır mantığıyla çalışır. Nakit üst sınıra çıktığında menkul kıymet alınır; alt sınıra indiğinde menkul kıymet satılarak nakit hedef düzeye getirilir. Böylece likidite korunurken atıl fon maliyeti azaltılır.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.5.2 · Alacak (Kredili Satış) Yönetimi

Kredili Satışlarda Büyüme, Tahsilat ve Risk Yönetimi

KISACA

Alacak yönetimi, kredili satışların satış hacmini artırma etkisi ile tahsilat riski ve fon bağlama maliyeti arasındaki dengeyi kurar. İşletme müşterilerine vadeli satış yaptığında gelir potansiyeli yükselir, ancak tahsil süresi uzar, şüpheli alacak riski doğar ve işletme sermayesi ihtiyacı artar. YMM düzeyinde konu kredi standartları, vade politikası, iskonto uygulamaları, tahsilat yöntemleri, alacak devir hızı ve ortalama tahsil süresi üzerinden değerlendirilir. Etkin alacak yönetimi, her müşteriye sınırsız kredi açmak değildir; kârlı satışla tahsil edilebilir satış arasındaki farkı görerek kredi limitini, teminatı ve izleme sürecini yönetmektir.

Kredili satış, işletmeye müşteri kazanma ve satış hacmini artırma imkânı verir. Fakat satışın vadeye bağlanması, nakdin hemen işletmeye girmemesi anlamına gelir. Bu süre boyunca işletme alacaklara fon bağlar; bu fonun finansman maliyeti vardır. Ayrıca müşterinin ödemeyi geciktirmesi veya hiç ödememesi ihtimali şüpheli alacak riskini doğurur. Bu nedenle alacak yönetiminin amacı, satışları desteklerken tahsilat kalitesini ve işletme sermayesi dengesini korumaktır.

Kredi politikası; kredi standartları, kredi süresi, nakit iskonto koşulları ve tahsilat politikasından oluşur. Kredi standartları gevşetildiğinde satışlar artabilir, ancak kötü borç riski ve tahsilat maliyeti yükselir. Kredi süresi uzatıldığında müşteri açısından cazibe artar, fakat ortalama tahsil süresi de uzayabilir. Nakit iskonto, müşteriyi erken ödemeye teşvik eder; işletme iskonto maliyeti ile erken nakit girişinin sağlayacağı faydayı karşılaştırmalıdır. Tahsilat politikası ise geciken alacakların izlenmesi, hatırlatma, yeniden yapılandırma ve hukuki takip gibi süreçleri kapsar.

Alacak devir hızı ve ortalama tahsil süresi, politikanın sonucunu ölçmek için kullanılır. Alacak devir hızının düşmesi veya tahsil süresinin uzaması, satışların nakde dönüşümünde yavaşlama olduğunu gösterebilir. Bu durum likidite oranlarını ve nakit bütçesini doğrudan etkiler. Faktoring gibi yöntemler, alacakların tahsilatını hızlandırmak veya tahsil riskini devretmek için kullanılabilir; ancak bunun da komisyon ve finansman maliyeti vardır. YMM cevaplarında güçlü değerlendirme, vadeli satışın kârlılık katkısı ile alacaklara bağlanan fonun maliyetini birlikte tartmaktır.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.5.3 - Stok Yönetimi

Stok Yönetiminde Süreklilik, Maliyet ve Fon Bağlama Dengesi

KISACA

Stok yönetimi, üretim ve satış sürekliliğini korurken stoklara gereğinden fazla fon bağlamamayı amaçlar. Yetersiz stok satış kaybı, üretim aksaması ve müşteri kaybı yaratabilir; fazla stok ise depolama, sigorta, bozulma, değer düşüklüğü ve sermaye maliyeti doğurur. YMM düzeyinde konu ekonomik sipariş miktarı, sipariş maliyeti, elde bulundurma maliyeti, yeniden sipariş noktası, güvenlik stoku ve stok devir hızı üzerinden ölçülür. İyi stok yönetimi, yalnızca maliyeti en aza indirmek değildir; tedarik süresi belirsizliğini, talep dalgalanmasını ve işletmenin likidite ihtiyacını birlikte dikkate alarak doğru miktarı doğru zamanda elde bulundurmaktır.

Stoklar, çalışma sermayesinin önemli bir bölümünü oluşturur ve işletmenin faaliyet sürekliliği için gereklidir. Üretim işletmesinde hammadde, yarı mamul ve mamul stokları; ticaret işletmesinde ise satılmak üzere elde tutulan mallar nakde dönüşmeden önce stok aşamasında bekler. Bu bekleme işletmeye maliyet yükler. Stok seviyesi çok düşük tutulursa üretim aksayabilir veya satış fırsatı kaçabilir. Çok yüksek tutulursa depolama giderleri, sigorta, fire, eskime ve finansman maliyeti artar.

Ekonomik sipariş miktarı modeli, sipariş verme maliyeti ile elde bulundurma maliyeti arasında denge arar. Sipariş miktarı büyüdükçe yıl içindeki sipariş sayısı azalır ve sipariş maliyeti düşer; ancak ortalama stok seviyesi yükseldiği için elde bulundurma maliyeti artar. Sipariş miktarı küçüldüğünde bunun tersi gerçekleşir. Ekonomik sipariş miktarı, bu iki maliyetin toplamını en düşük yapan sipariş büyüklüğünü ifade eder. Modelin varsayımları basitleştiricidir, fakat maliyet davranışını anlamak için güçlü bir çerçeve sağlar.

Yeniden sipariş noktası, yeni siparişin ne zaman verileceğini gösterir. Bu nokta, tedarik süresindeki beklenen kullanım miktarına ve gerektiğinde güvenlik stokuna göre belirlenir. Talep veya tedarik süresi belirsizse güvenlik stoku işletmeyi stok dışı kalma riskine karşı korur. Stok devir hızı ve stokta bekleme süresi ise stok yönetiminin sonucunu ölçer. Devir hızının düşmesi, stoklara gereğinden fazla fon bağlandığını veya satış hızının yavaşladığını gösterebilir. YMM yorumunda stok yönetimi, likidite, kârlılık ve operasyonel güvence arasında kurulan denge olarak ele alınmalıdır.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.6 · Sermaye Maliyeti ve Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti

Sermaye Maliyetiyle Kaynakların Gerçek Bedelini Ölçmek

KISACA

Sermaye maliyeti, işletmenin kullandığı kaynakların beklenen getiri veya katlanılan finansman bedelidir. Borcun maliyeti faiz ve vergi etkisiyle, özkaynak maliyeti ise ortakların beklediği getiriyle ilişkilidir. Ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti, borç ve özkaynak gibi kaynakların toplam sermaye içindeki paylarıyla maliyetlerinin ağırlıklandırılmasıyla bulunur. YMM düzeyinde bu konu yatırım kararlarının iskonto oranını, sermaye yapısı kararlarının riskini ve değer yaratma ölçütünü belirlediği için merkezîdir. Bir yatırım projesi sermaye maliyetinin üzerinde getiri sağlıyorsa değer yaratır; altında kalıyorsa muhasebe kârı üretebilse bile ortak servetini azaltabilir.

Sermaye maliyeti, işletmenin fon sağlayanlara ödemek veya onlara kazandırmak zorunda olduğu getiriyi ifade eder. Borç verenler faiz ve anapara geri ödemesi bekler; ortaklar ise üstlendikleri risk karşılığında temettü ve değer artışı ister. Bu nedenle sermaye maliyeti, yalnızca muhasebe gideri olarak görülen faizden ibaret değildir. Dağıtılmayan kârlar da işletmede bırakılan özkaynak niteliğindedir ve ortak açısından alternatif getiri maliyeti taşır.

Borç maliyetinde vergi kalkanı önemlidir. Faiz giderleri vergi matrahını azalttığı için borcun vergi sonrası maliyeti nominal faiz oranından düşük olabilir. Özkaynak maliyeti ise daha doğrudan gözlenmez; kâr payı büyüme modeli veya finansal varlıkları fiyatlama modeli gibi yaklaşımlarla tahmin edilir. Risk yükseldikçe ortakların beklediği getiri de yükselir. İmtiyazlı pay, adi pay ve dağıtılmayan kâr gibi kaynakların maliyetleri de finansman yapısında ayrı ayrı dikkate alınabilir.

Ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti, her kaynağın maliyetinin sermaye yapısındaki ağırlığıyla çarpılıp toplanmasıdır. Bu oran, yatırım projelerinin değerlendirilmesinde iskonto oranı olarak kullanılır. İşletmenin mevcut risk düzeyiyle uyumlu bir projede beklenen getiri bu oranın üstündeyse proje değer yaratır. Ancak sermaye yapısı değiştikçe borçlanma riski, finansal esneklik ve kaynak maliyeti de değişir. YMM sorularında adaydan beklenen, formülü uygulamanın yanında borç oranı, vergi etkisi, risk primi ve proje getirisi arasındaki ilişkiyi yorumlamasıdır.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.7.1 • Net Bugünkü Değer, İç Verim Oranı, Geri Ödeme Süresi ve Kârlılık Endeksi

Sermaye Bütçelemesinde Proje Değerleme Yöntemleri

KISACA

Sermaye bütçelemesi, uzun vadeli yatırım projelerinin nakit akışlarını değerlendirerek hangi projenin işletme değerine katkı sağlayacağını belirler. Net bugünkü değer, projenin gelecekteki nakit girişlerinin bugünkü değerinden yatırım tutarını çıkarır ve pozitifse değer yaratıldığını gösterir. İç verim oranı, projeyi sıfır net bugünkü değere getiren iskonto oranıdır. Geri ödeme süresi, yatırımın kaç yılda geri döneceğini; kârlılık endeksi ise bugünkü değerli nakit girişlerinin yatırım tutarına oranını gösterir. YMM düzeyinde en güçlü ölçüt genellikle net bugünkü değerdir, çünkü paranın zaman değerini ve değer yaratma tutarını doğrudan dikkate alır.

Sermaye bütçelemesi, işletmenin uzun süre kaynak sağlayacağı yatırım kararlarını inceler. Makine alımı, kapasite genişletme, yeni ürün hattı veya duran varlık yenileme gibi kararlar yüksek tutarlı ve geri dönüşü uzun işlemlerdir. Bu nedenle karar, muhasebe kârından çok nakit akışlarına dayanır. Başlangıç yatırım tutarı, yıllık faaliyet nakit akışları, hurda değeri, çalışma sermayesi ihtiyacı ve vergi etkileri birlikte değerlendirilir.

Net bugünkü değer yönteminde her dönem beklenen nakit akışı uygun iskonto oranıyla bugüne indirilir ve başlangıç yatırımından düşülür. Sonuç pozitifse proje sermaye maliyetinin üzerinde getiri sağlıyor demektir; negatifse işletme değerini azaltır. İç verim oranı, net bugünkü değeri sıfıra eşitleyen getiri oranıdır. Bu oran sermaye maliyetinden yüksekse proje kabul edilebilir. Ancak olağandışı nakit akışlarında birden fazla iç verim oranı çıkabilir veya projeler farklı büyüklükte olduğunda yanıltıcı sıralama verebilir. Bu nedenle yöntemler çeliştiğinde net bugünkü değer daha güvenilir kabul edilir.

Geri ödeme süresi, başlangıç yatırımının kaç yılda geri kazanılacağını gösterir. Likidite ve risk açısından pratik bilgi verir; fakat geri ödeme sonrasındaki nakit akışlarını ve klasik biçimiyle paranın zaman değerini ihmal eder. İskontolu geri ödeme bu eksikliğin bir kısmını giderse de değer yaratma tutarını tam göstermez. Kârlılık endeksi, nakit girişlerinin bugünkü değerini yatırım tutarına böler. Sermaye kısıtı altında projeleri karşılaştırmada yararlı olabilir. YMM cevaplarında yöntemlerin sadece formülleri değil, karar ölçütleri ve sınırlılıkları birlikte açıklanmalıdır.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.7.2 · Risk ve Belirsizlik Altında Yatırım Kararları

Yatırım Kararlarında Risk, Beklenen Getiri ve Belirsizlik

KISACA

Risk altında yatırım kararında gelecekteki nakit akışları kesin değildir, ancak olası sonuçlara olasılık atanabilir. Belirsizlikte ise olasılıkları güvenilir biçimde belirlemek daha güçtür. YMM düzeyinde konu beklenen getiri, standart sapma, varyasyon katsayısı, senaryo analizi, duyarlılık analizi ve risk ayarlı iskonto oranı gibi araçlarla ölçülür. Yüksek beklenen getiri tek başına yeterli değildir; getirinin dalgalanması ve işletmenin risk taşıma kapasitesi de dikkate alınır. Aynı beklenen getiriyi sunan iki projeden nakit akışları daha oynak olanı daha risklidir. Finansal yönetimin görevi, riskin fiyatlandığı ve karar ölçütüne açıkça yansıtıldığı değerlendirme yapmaktır.

Yatırım projelerinde beklenen nakit akışları çoğu zaman kesin değildir. Talep, satış fiyatı, maliyetler, kur, faiz, vergi ve teknolojik koşullar projenin sonucunu değiştirebilir. Risk durumunda karar verici olası sonuçları ve bu sonuçların olasılıklarını tahmin edebilir. Belirsizlikte ise olasılıklar daha zayıf bilgiye dayanır veya güvenilir biçimde ölçülemez. Bu ayrım, hangi analiz aracının kullanılacağını belirler.

Beklenen getiri, olası getirilerin olasılıklarıyla ağırlıklandırılmasıyla bulunur. Ancak beklenen getiri ortalama sonucu gösterir; sonucun bu ortalamadan ne kadar sapabileceğini tek başına anlatmaz. Standart sapma ve varyans, getirilerin dağılımını ve oynaklığını ölçer. Varyasyon katsayısı, bir birim beklenen getiri başına düşen riski gösterdiği için farklı beklenen getiriye sahip projeleri karşılaştırmada yararlıdır. Beklenen getirisi yüksek olan proje, risk ölçüsü çok daha yüksekse her zaman daha iyi seçenek olmayabilir.

Senaryo analizi, iyimser, normal ve kötümser koşullarda projenin sonucunu hesaplar. Duyarlılık analizi, tek bir değişkendeki değişimin net bugünkü değer gibi ölçütleri ne kadar etkilediğini gösterir. Risk ayarlı iskonto oranı yaklaşımında risk arttıkça iskonto oranı yükseltilir; böylece riskli nakit akışlarının bugünkü değeri daha düşük hesaplanır. Eşdeğer kesinlik yaklaşımı ise riskli nakit akışlarını daha güvenli tutarlara indirger. YMM düzeyinde sağlam karar, beklenen getiriyi, risk ölçüsünü ve işletmenin stratejik toleransını aynı değerlendirme içinde buluşturur.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.8 - Sermaye Yapısı ve Kâr Dağıtım Politikası

Sermaye Yapısı ve Kâr Dağıtımında Değer Etkisi

KISACA

Sermaye yapısı, işletmenin varlıklarını borç ve özkaynak arasında hangi bileşimle finanse ettiğini gösterir. Borç kullanımı vergi kalkını ve kaldıraç etkisi yaratabilir, fakat finansal sıkıntı ve iflas riskini artırır. Kâr dağıtım politikası ise elde edilen kârın ortaklara dağıtılması ile işletmede bırakılıp yeniden yatırıma yönlendirilmesi arasındaki tercihtir. YMM düzeyinde konu geleneksel yaklaşım, dengeleme yaklaşımı, finansal esneklik, borç kapasitesi, temettü teorileri, sinyal etkisi ve müşteri grubu etkisi üzerinden ölçülür. Doğru politika, işletmenin yatırım fırsatları, nakit akışı, borçlanma maliyeti ve ortak beklentileriyle uyumlu olduğunda değer yaratır.

Sermaye yapısı kararı, işletmenin borç ve özkaynak kaynaklarını hangi ağırlıkla kullanacağını belirler. Borç genellikle faiz gideri nedeniyle vergi avantajı sağlayabilir; ayrıca özkaynak yerine daha düşük maliyetli kaynak kullanımı ortakların getirisini artırabilir. Fakat borç sabit ödeme yükümlülüğü doğurur. Faaliyet nakit akışları zayıfladığında faiz ve anapara ödemeleri finansal sıkıntı riskini büyütür. Bu nedenle borcun faydası ile finansal risk maliyeti birlikte değerlendirilir.

Dengeleme yaklaşımı, optimal sermaye yapısının borcun vergi avantajı ile finansal sıkıntı maliyetlerinin dengelendiği noktada oluşacağını kabul eder. Geleneksel yaklaşım belirli bir borç düzeyine kadar sermaye maliyetinin düşebileceğini, aşırı borçlanmada ise risk primlerinin yükselmesiyle maliyetin artacağını vurgular. Sermaye yapısı kararında sektörün nakit akışı istikrarı, varlıkların teminat değeri, büyüme fırsatları, vergi durumu, yönetimin risk tercihleri ve finansal esneklik önemlidir. Her işletme için tek bir borç oranı yoktur; uygun yapı işletmenin risk profiline bağlıdır.

Kâr dağıtım politikası, temettü ödemesi ile kârın işletmede bırakılması arasında karar verir. Dağıtılan kâr ortaklara bugünkü nakit sağlar; işletmede bırakılan kâr ise yeni yatırımların finansmanında kullanılabilir. Modigliani-Miller yaklaşımı belirli varsayımlar altında temettünün değeri değiştirmeyeceğini savunurken kuş elde teorisi yatırımcıların bugünkü temettüyü daha değerli görebileceğini belirtir. Vergi tercihleri, müşteri grubu etkisi ve temettünün piyasaya sinyal göndermesi de politikayı etkiler. YMM yorumunda temettü kararı, yatırım fırsatları ve sermaye maliyetiyle birlikte ele alınmalıdır.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.9.1 • Kısa ve Orta Vadeli Finansman Kaynakları

Kısa ve Orta Vadeli Finansmanda Vade, Maliyet ve Esneklik

KISACA

Kısa ve orta vadeli finansman kaynakları, işletmenin çalışma sermayesi ihtiyacını, mevsimsel nakit açıklarını ve belirli yatırımlarını karşılamak için kullanılır. Ticari borçlar, banka kredileri, finansman bonusu, rotatif kredi, avanslar, vergi ve ücret tahakkukları kısa vadeli kaynaklar arasında yer alır. Orta vadeli krediler ise genellikle ekipman, kapasite yenileme veya daha uzun işletme sermayesi ihtiyacını destekler. YMM düzeyinde konu maliyet, vade uyumu, teminat, geri ödeme planı ve likidite riskiyle birlikte yorumlanır. Kısa vadeli kaynak ucuz ve esnek görünebilir; ancak sürekli yenilenme zorunluluğu faiz ve yeniden finansman riskini artırabilir.

Kısa vadeli finansman, genellikle bir yıl içinde ödenecek kaynakları ifade eder ve çalışma sermayesinin finansmanında kullanılır. Stok alımı, kredili satışların doğurduğu alacak finansmanı, mevsimsel üretim artışı veya geçici nakit açığı bu kaynaklara ihtiyaç yaratabilir. Ticari borçlar en doğal kısa vadeli finansman kaynaklarından biridir. İşletme tedarikçiden vadeli mal aldığındaki ödeme yapana kadar kaynak kullanmış olur. Vergi, ücret ve benzeri tahakkuklar da ödeme tarihine kadar kendiliğinden oluşan finansman etkisi yaratabilir.

Banka kredileri kısa vadeli finansmanda önemli yer tutar. Rotatif kredi, spot kredi, iskonto kredisi ve işletme kredisi gibi araçlar nakit ihtiyacının niteliğine göre kullanılabilir. Finansman bonusu gibi para piyasası araçları daha kurumsal işletmelere kısa vadeli borçlanma imkânı sağlar. Bu kaynakların maliyeti yalnızca faiz oranından ibaret değildir; komisyon, teminat, limit tahsis ücreti ve erken ödeme koşulları da dikkate alınmalıdır. Kısa vadeli kaynakların avantajı esneklik ve hızlı erişimdir; dezavantajı ise vade yenileme riskidir.

Orta vadeli finansman, genellikle bir yıldan uzun fakat uzun vadeli sermaye yatırımlarına göre daha sınırlı süreli ihtiyaçları karşılar. Makine yenileme, araç alımı, kapasite düzenlemesi veya kalıcılaşan çalışma sermayesi ihtiyacı orta vadeli krediyle finanse edilebilir. Finans yöneticisi kaynak seçerken varlıkların nakde dönüşme süresiyle borcun vadesini uyumlu tutmalıdır. Uzun süre gelir yaratacak bir varlığın çok kısa vadeli borçla finanse edilmesi likidite baskısı yaratır. YMM yorumunda kısa ve orta vadeli finansman, maliyet kadar ödeme takvimi ve işletmenin nakit döngüsüyle birlikte değerlendirilmelidir.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.9.2 · Uzun Vadeli Finansman; Tahvil ve Pay Senedi ile Finansman

Uzun Vadeli Finansmanda Borç ve Özkaynak Seçimi

KISACA

Uzun vadeli finansman, işletmenin duran varlık yatırımlarını, büyüme projelerini ve kalıcı sermaye ihtiyacını karşılar. Tahvil ihracı borçlanma yoluyla kaynak sağlar; işletme belirli faiz ve anapara ödeme yükümlülüğü üstlenir. Pay senedi ihracı ise özkaynak finansmandır; işletmeye geri ödeme zorunluluğu olmayan sermaye girer, fakat ortaklık payı ve kâr dağıtım beklentisi doğar. YMM düzeyinde konu tahvil değerlemesi, kupon faizi, vade, piyasa faiz oranı, dönüştürülebilir tahvil, yeni pay ihracı ve dağıtılmayan kârların finansman rolüyle birlikte ölçülür. Karar, maliyet, kontrol, risk ve finansal esneklik etkileriyle değerlendirilmelidir.

Uzun vadeli finansman, işletmenin bir yıldan uzun süre kullanacağı kaynakları ifade eder. Duran varlık yatırımları ve stratejik büyüme projeleri genellikle uzun vadeli fon gerektirir. Bu tür varlıkların kısa vadeli borçla finanse edilmesi vade uyumsuzluğu yaratır; çünkü varlık uzun sürede nakit üretirken borç erken ödenmek zorunda kalır. Bu nedenle finansman kararı, yatırımın nakit yaratma süresiyle uyumlu kaynak yapısı kurmayı gerektirir.

Tahvil, işletmenin yatırımcılardan borçlanmasını sağlayan uzun vadeli menkul kıymettir. Tahvil sahibi ortak değil alacaklıdır; kupon faizi ve vade sonunda anapara ödemesi bekler. Piyasa faiz oranı kupon faizinden yüksekse tahvilin piyasa değeri nominal değer altına, düşükse üstüne çıkabilir. Tahvil finansmanı mevcut ortakların kontrolünü sulandırmaz ve faiz gideri vergi avantajı sağlayabilir. Buna karşılık sabit ödeme yükümlülüğü finansal riski artırır. Dönüştürülebilir tahviller, belirli koşullarda pay senedine dönüşme hakkı tanıyarak borç ve özkaynak özelliklerini birleştirir.

Pay senediyle finansman, işletmeye özkaynak sağlar. Geri ödeme zorunluluğu olmadığı için finansal sıkıntı riskini borca göre azaltır; fakat yeni ortak alınması kontrolün paylaşılması ve hisse başına kazancın sulanması anlamına gelebilir. Dağıtılmayan kârlar da içsel özkaynak finansmanı olarak kullanılabilir ve ihraç maliyeti doğurmaz; ancak ortakların alternatif getiri beklentisi nedeniyle maliyetsiz değildir. YMM cevaplarında uzun vadeli finansman seçimi, kaynak maliyeti, vergi etkisi, ortaklık kontrolü, borç kapasitesi ve piyasa koşullarıyla birlikte açıklanmalıdır.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.9.3 · Finansal Kiralama, Faktoring ve Forfaiting

Alternatif Finansmanda Kiralama, Alacak Devri ve İhracat Finansmanı

KISACA

Finansal kiralama, faktoring ve forfaiting klasik kredi veya sermaye artırımını dışında fon sağlama imkânı veren araçlardır. Finansal kiralamada işletme bir varlığı satın almak yerine uzun süreli kira ödemeleriyle kullanır; ekonomik yarar ve risklerin önemli kısmı kiracıya geçebilir. Faktoring, kısa vadeli ticari alacakların faktoring şirketine devriyle tahsilat, garanti ve finansman hizmeti sağlayabilir. Forfaiting ise çoğunlukla vadeli ihracat alacaklarının rücusuz biçimde iskonto edilerek nakde çevrilmesidir. YMM düzeyinde bu araçlar maliyet, risk devri, bilanço etkisi, tahsilat kolaylığı ve dış ticaret finansmanı bakımından karşılaştırmalı yorumlanmalıdır.

Finansal kiralama, işletmenin ihtiyaç duyduğu varlığı peşin satın almadan kullanmasını sağlar. Kiralayan varlığı temin eder, kiracı ise sözleşme süresince kira ödemeleri yapar. Sözleşmenin ekonomik niteliğine göre varlığın kullanımından doğan yararlar ve riskler büyük ölçüde kiracıya geçebilir. Bu yöntem, özellikle yüksek tutarlı makine, ekipman veya taşıt yatırımlarında başlangıç nakit çıkışını azaltır ve ödeme yükünü zamana yayar. Ancak toplam kira ödemeleri ve sözleşme koşulları, satın alma veya krediyle finansman alternatifleriyle karşılaştırılmalıdır.

Faktoring, işletmenin kısa vadeli ticari alacaklarını faktoring kuruluşuna devretmesiyle işleyen bir finansman ve tahsilat yöntemidir. Faktoring şirketi alacakların tahsilini üstlenebilir, işletmeye erken nakit sağlayabilir ve sözleşme türüne göre borçlunun ödememe riskini garanti edebilir. Rüculu faktoringde tahsil edilememe riski satıcı işletmeye dönebilir; rücusuz faktoringde risk faktoring şirketinde kalır. Bu nedenle faktoringin maliyeti, yalnızca komisyon ve faizden değil, riskin kimde kaldığından da etkilenir.

Forfaiting, özellikle orta ve uzun vadeli ihracat alacaklarının iskonto edilerek nakde çevrilmesinde kullanılır. İhracatçı vadeli satıştan doğan alacağını forfaiter kuruluşa devreder ve çoğunlukla rücusuz olarak nakit elde eder. Böylece tahsilat ve ülke riski azaltılır, bilanço likiditesi güçlenir. Buna karşılık iskonto oranı ve garanti maliyetleri finansman bedelini oluşturur. YMM yorumunda bu üç araç, işletmenin varlık edinme, alacak tahsil etme ve dış ticaret riskini yönetme ihtiyacına göre ayrı ayrı konumlandırılmalıdır.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.10 - Risk Yönetimi ve Türev Araçların Kullanımı

Türev Araçlarla Finansal Riskleri Yönetmek

KISACA

Risk yönetimi, faiz, kur, fiyat ve likidite dalgalanmalarının işletme nakit akışları üzerindeki olumsuz etkisini sınırlamayı amaçlar. Türev araçlar bu amaçla kullanılan sözleşmelerdir; değerleri döviz, faiz, emtia, pay senedi veya endeks gibi dayanak varlıklara bağlıdır. Forward, futures, opsiyon ve swap sözleşmeleri farklı hak ve yükümlülük yapıları taşır. YMM düzeyinde adaydan beklenen, türev aracın spekülasyon için de korunma için de kullanılabileceğini, fakat kurumsal finansman bağlamında esas amacın riskten korunma olduğunu ayırt etmesidir. Doğru hedge, riski yok etmekten çok istenmeyen belirsizliği ölçülebilir ve yönetilebilir hale getirir.

İşletmeler faaliyetleri sırasında faiz oranı, döviz kuru, hammadde fiyatı ve piyasa değeri değişimlerine maruz kalır. İhracat alacağı olan bir işletme kur düşüşünden, döviz borcu olan bir işletme kur artışından etkilenebilir. Değişken faizli borç kullanan işletme faiz artışı riskini taşır. Risk yönetimi, bu belirsizliklerin nakit akışı ve kârlılık üzerindeki etkisini önceden belirlemek, ölçmek ve uygun araçlarla sınırlamak için yapılır.

Forward sözleşme, tarafların gelecekte belirli bir tarihte, belirli bir varlığı bugünden anlaşılan fiyatla alma veya satma taahhüdüdür. Organize piyasada işlem görmeyebilir ve taraf ihtiyacına göre düzenlenebilir. Futures sözleşmeler ise standartlaştırılmıştır, organize borsalarda işlem görür ve teminat sistemiyle günlük değerlemeye tabidir. Opsiyon, alıcıya belirli bir varlığı belirli fiyattan alma veya satma hakkı verir; yükümlülük doğurmaz. Bu hakkın karşılığında prim ödenir. Alım opsiyonu fiyat artışına, satım opsiyonu fiyat düşüşüne karşı koruma sağlayabilir.

Swap sözleşmeleri, tarafların belirli nakit akışlarını değiştirmesi esasına dayanır. Faiz swapında sabit faizli ve değişken faizli ödemeler değiştirilebilir; döviz swapında farklı para birimlerinden nakit akışları takas edilebilir. Türev araçlar korunma amacıyla kullanıldığında işletmenin beklenmeyen fiyat hareketlerine duyarlılığı azalır. Ancak yanlış miktar, yanlış vade veya yanlış dayanak varlık seçimi hedge etkinliğini düşürür. YMM cevaplarında türevlerin sadece isimleri değil, hangi risk karşısında hangi sözleşmenin nasıl koruma sağladığı açıklanmalıdır.

2. FİNANSAL YÖNETİM

İçindekiler

2.11 · İşletme Değerlemesi, Birleşme ve Devralmalar

İşletme Değerlemesinde Nakit Akışı, Piyasa ve Sinerji

KISACA

İşletme değerlemesi, bir işletmenin ekonomik değerini belirlemek için varlıklarını, kazanç gücünü, nakit akışlarını, riskini ve piyasa koşullarını birlikte değerlendirir. İndirgenmiş nakit akımları yöntemi gelecekte beklenen nakit akışlarını bugüne indirir; piyasa çarpanları benzer işletmelerin değerlendirme göstergelerinden yararlanır; varlık temelli yaklaşımlar işletmenin net varlık değerine odaklanır. Birleşme ve devralmalarda değerlendirme yalnızca mevcut işletme değerini değil, sinerji, kontrol primi, değişim oranı ve finansman etkisini de içerir. YMM düzeyinde aday, değerler defter değerinden farklı olabileceğini ve satın alma kararının beklenen ek fayda ile risklere bağlı olduğunu açıklayabilmelidir.

İşletme değeri, bilançodaki defter değerinin basit toplamı değildir. Bir işletmenin gelecekte yaratacağı nakit akışları, bu nakit akışlarının riski, varlıklarının kullanılabilirliği, marka gücü, müşteri yapısı, borçluluğu ve piyasa koşulları değeri etkiler. Defter değeri muhasebe kayıtlarına dayanır; ekonomik değer ise yatırımcının gelecekte elde etmeyi beklediği faydaya bakar. Bu nedenle kârlı, büyüme potansiyeli yüksek ve nakit akışı güçlü bir işletmenin piyasa değeri defter değerinin üzerinde olabilir.

İndirgenmiş nakit akımları yöntemi, değerlemede en temel yaklaşımlardan biridir. İşletmenin gelecekte yaratması beklenen serbest nakit akımları tahmin edilir ve uygun iskonto oranıyla bugüne indirilir. İskonto oranı işletmenin riskini ve sermaye maliyetini yansıtmalıdır. Piyasa yaklaşımı, benzer işletmelerin fiyat-kazanç, firma değeri-faaliyet kârı veya satış çarpanı gibi göstergelerinden yararlanır. Varlık temelli yaklaşım ise işletmenin varlık ve borçlarını düzeltilmiş değerleriyle ele alarak net varlık değerine ulaşmaya çalışır.

Birleşme ve devralmalarda değerlendirme daha da genişler. Alıcı işletme, hedef işletmenin tek başına değerinin yanında birleşmeden doğacak sinerjiyi de dikkate alır. Sinerji maliyet tasarrufu, daha güçlü pazar payı, vergi avantajı, finansman kolaylığı veya tamamlayıcı varlıkların birlikte daha verimli kullanılması şeklinde ortaya çıkabilir. Ancak fazla iyimser sinerji varsayımları satın alma bedelini gereğinden yüksek gösterebilir. Pay değişim oranı, kontrol primi, borçların üstlenilmesi ve entegrasyon maliyetleri kararın önemli parçalarıdır. YMM düzeyinde doğru cevap, değeri tek bir formüle indirgemeden nakit akışı, risk, piyasa karşılaştırması ve stratejik faydayı birlikte açıklar.

3. YÖNETİM MUHASEBESİ

İçindekiler

3.1 • Yönetim Muhasebesinin Temelleri ve Maliyet Kavramları

Yönetim Muhasebesinde Karar Odaklı Maliyet Bilgisi

KISACA

Yönetim muhasebesi, finansal muhasebeden farklı olarak işletme dışındaki raporlama kullanıcılarından çok işletme içindeki karar vericilere hizmet eder. Bu nedenle konu yalnızca maliyetleri kaydetmekten ibaret değildir; maliyet bilgisinin hangi kararda işe yarayacağını, hangi maliyetin değişeceğini ve hangi maliyetin kararı etkilemeyeceğini ayırmayı öğretir. YMM düzeyindeki sorular bu ayrımı çoğu zaman üretim, hizmet, departman kapatma, özel sipariş veya kapasite kısıtı gibi somut işletme senaryoları içinde ölçer. Adaydan beklenen, verilen tutarları ezberlenmiş bir tabloya yerleştirmek değil, gelir, değişken maliyet, sabit maliyet, katkı payı, kaçınılabılır gider ve batmış maliyet ilişkisini okuyabilmesidir. Bu bakış açısıyla yönetim muhasebesi, muhasebe bilgisini geçmiş raporlayan bir kayıt düzeninden çıkarıp geleceğe dönük planlama, kontrol ve karar alma aracına dönüştürür.

Yönetim muhasebesinin merkezinde şu düşünce vardır: aynı maliyet bilgisi her karar için aynı anlamı taşımaz. Finansal muhasebede maliyetlerin kayda alınması ve dönem sonu raporlamasına uygun biçimde sınıflandırılması önemlidir; yönetim muhasebesinde ise kararın sonucu değişecek mi sorusu öne çıkar. Bu yüzden YMM sorularında aday, çoğu zaman tam bir gelir tablosu görüntüsüyle karşılaşsa bile önce hangi kalemlerin karar bakımından ilgili olduğunu ayırmalıdır. Bir atölyeyi kapatma, bir parçayı dışarıdan satın alma, özel siparişi kabul etme veya kısıtlı kapasiteyi ürünler arasında paylaşırma gibi durumlarda bütün giderler aynı ağırlıkta ele alınmaz.

Maliyet kavramları bu ayrımın dilini kurar. Değişken maliyet faaliyet hacmiyle birlikte değişen, sabit maliyet ise ilgili faaliyet aralığında toplam olarak değişmeden kalan maliyettir. Katkı payı, satış gelirinden değişken maliyetler çıktıktan sonra geriye kalan ve önce sabit giderleri, sonra kârı karşılayan tutardır. Bu nedenle başabaş, güvenlik payı ve faaliyet kaldırıcı gibi konular katkı payı mantığı üzerine kurulur. Geçerli maliyet, gelecekte ortaya çıkacak ve seçenekler arasında farklılık gösterecek maliyettir; batmış maliyet ise geçmişte katlanılmış veya karar ne olursa olsun değişmeyecek maliyet olduğu için karar hesabına alınmaz.

Yönetim muhasebesi ayrıca kontrol işlevi de görür. Standart maliyet ve sapma analizinde gerçekleşen sonuçlar önceden belirlenen standartlarla karşılaştırılır; farkların fiyat, miktar, ücret, zaman, bütçe, verim veya kapasite kaynaklı olup olmadığı incelenir. Bütçeleme başlıklarında ise satış, üretim, satın alma ve nakit hareketleri geleceğe dönük olarak kurgulanır. Böylece yönetim, sadece sonuçları görmez; hangi faaliyetin kârı sürüklediğini, hangi giderin kontrol edilebilir olduğunu ve hangi kararın işletmenin toplam performansını iyileştireceğini de değerlendirir.

3. YÖNETİM MUHASEBESİ

İçindekiler

3.2 · Maliyetlerin Sınıflandırılması ve Maliyet Davranışı

Maliyetlerin Davranışı ve Karar Değerinin Okunması

KISACA

Maliyetlerin sınıflandırılması, yönetim muhasebesinde hesaplamanın mekanik bir adımı değil, kararın yönünü belirleyen temel ayrımdır. Bir maliyet değişken, sabit, yarı değişken, direkt, endirekt, kaçınılabilir, kaçınılamaz, geçerli veya batmış olabilir; aynı tutar farklı karar bağlamlarında farklı anlam kazanabilir. YMM sorularında bu ayrım özellikle departman kapatma, dışarıdan satın alma ve özel sipariş analizlerinde görünür. Gelir tablosunda zarar görünen bir bölüm, eğer katkı payı yaratıyor ve yalnızca dağıtılmış sabit giderler nedeniyle zarar yazıyorsa kapatıldığında işletmenin toplam sonucu kötüleşebilir. Bu nedenle aday, toplam tutardan önce maliyet davranışını okumalıdır. Satış hacmine bağlı değişken kalemler katkı payı hesabına girer; karar ne olursa olsun sürececek ortak giderler karar hesabından ayrılır. Doğru sınıflandırma, yanlış görünen bir zararı yönetim açısından faydalı bilgiye dönüştürür.

Maliyet davranışı, faaliyet hacmi değiştiğinde maliyetin nasıl tepki verdiğini gösterir. Değişken maliyetler faaliyet arttıkça toplamda artar, faaliyet azaldıkça toplamda azalır; birim başına tutarı ise çoğu analizde sabit kabul edilir. Sabit maliyetler belirli bir faaliyet aralığında toplam olarak değişmez, fakat birim başına düşen tutarı hacme göre azalır ya da artar. Bu ayrım özellikle katkı payı gelir tablosunda belirginleşir: satışlardan değişken maliyetler çıkarıldığında kalan katkı payı, sabit maliyetleri karşılayıp kâra geçmenin ölçüsüdür.

YMM düzeyinde kritik nokta, sabit maliyetlerin de tek tip olmadığını görmektir. Bir departmana özgü sabit gider, departman kapatılırsa ortadan kalkabiliyorsa karar açısından kaçınılabilir niteliktedir. Buna karşılık kira, genel yönetim gideri veya ortak temizlik gideri gibi dağıtımla gelen tutarlar departman kapansa bile işletmede kalıyorsa karar hesabında tasarruf gibi görülmemelidir. Kaynak dosyalarındaki bölüm kapatma örnekleri bu ayrımı açık biçimde sınar: zarar görünen bölümün katkı payı kaybedilir, yalnızca gerçekten önlenebilir sabit giderler tasarruf sayılır. Dağıtılmış giderleri tasarruf sanmak, kârlı bir faaliyeti kapatma hatasına yol açar.

Maliyetler direkt ve endirekt olarak da sınıflandırılır. Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik belirli bir ürün veya siparişe izlenebilir; genel üretim giderleri ise çoğu zaman bir dağıtım anahtarıyla yüklenir. Bu sınıflandırma maliyet sistemi seçimini etkiler. Sipariş maliyeti özel üretimlerde, safha maliyeti ardışık ve sürekli üretimlerde, faaliyet tabanlı maliyetleme ise genel giderlerin tek hacim ölçüsüyle açıklanamadığı karmaşık yapılarda öne çıkar. Son olarak geçerli maliyet ve batmış maliyet ayrımı karar kalitesini korur: gelecekte değişecek ve seçenekler arasında farklılaşacak tutar hesaba katılır, geçmişte kalmış veya her durumda sürececek tutar kararı gölgelemez.

3. YÖNETİM MUHASEBESİ

İçindekiler

3.3 · Maliyet Unsurları ve Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım

Üretim Maliyeti Unsurları ve GÜĞ Yükleme Mantığı

KISACA

Üretim maliyeti üç ana unsurla kurulur: direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri. İlk iki unsur çoğu zaman mamule veya siparişe doğrudan izlenebilir; genel üretim giderleri ise fabrika kirası, enerji, bakım, destek personeli, amortisman ve benzeri endirekt kalemleri kapsadığı için bir yükleme oranı üzerinden ürünlere aktarılır. YMM sorularında adaydan beklenen, hangi giderin üretim maliyetine, hangisinin dönem giderine ait olduğunu ayırması ve genel üretim giderini doğru dağıtım anahtarıyla yüklemesidir. Tek bir anahtar kullanılacaksa doğrudan işçilik saati veya tutarı gibi hacim ölçüleri görülebilir; faaliyet tabanlı yaklaşımda ise kurulum, makine saati, test sayısı veya elleçleme gibi farklı faaliyet sürücüler devreye girer. Doğru dağıtım, ürün maliyetini ve karar sonucunu doğrudan etkiler.

Maliyet unsurlarının doğru ayrılması, yönetim muhasebesinde hem stok değerlemesini hem de karar analizini belirler. Direkt ilk madde ve malzeme, mamulün bünyesine giren ve mamulle ilişkilendirilebilen girdidir. Direkt işçilik, üretim sürecinde mamule doğrudan yüklenebilen işçilik maliyetidir. Genel üretim giderleri ise üretimin gerçekleşmesi için zorunlu olmakla birlikte tek bir mamule doğrudan izlenmesi güç olan giderlerden oluşur. Fabrika kirası, fabrika elektriği, temizlik, bakım, destek personeli, makine amortismanı ve endirekt işçilik bu alanda karşılaşılan tipik kalemlerdir.

YMM sorularında ilk sınama, üretim maliyetiyle dönem giderinin karıştırılmamasıdır. Üretim ortamıyla ilgili giderler mamul maliyetine giderken, satış plasiyeri maaşı, dağıtım ve müşteri şikâyet hattı gibi satış veya yönetim işlevli giderler doğrudan dönem gideri olarak değerlendirilir. Üretilen mamul maliyeti hesabında dönem başı yarı mamul, dönem içi üretim maliyetleri ve dönem sonu yarı mamul birlikte okunur; satılan mamul maliyetinde ise dönem başı mamul, üretilen mamul maliyeti ve dönem sonu mamul stoku dikkate alınır.

Genel üretim giderlerinin dağıtımını iki yaklaşımla görülebilir. Geleneksel yaklaşımda bütün endirekt giderler tek bir havuzda toplanır ve doğrudan işçilik saati, makine saati veya işçilik maliyeti gibi tek bir anahtarla ürünlere yüklenir. Bu yöntem basit ve homojen üretimlerde kullanılabilir; fakat farklı ürünlerin farklı faaliyetleri tükettiği yapılarda maliyetleri çarpıtabilir. Faaliyet tabanlı yaklaşımda ise giderler önce faaliyet havuzlarına ayrılır, sonra her havuz kendi maliyet sürücüsüne göre dağıtılır. Kurulum gideri kurulum sayısı, makine bakım gideri makine saatiyle, test gideri test edilen birim sayısı ile ilişkilendirildiğinde ürün maliyetleri daha temsil edici hale gelir. Bu yüzden genel üretim gideri dağıtımını yalnızca aritmetik değil, işletmenin faaliyet yapısını okuma meselesidir.

3. YÖNETİM MUHASEBESİ

İçindekiler

3.4.1 • Sipariş Maliyeti Sistemi

Sipariş Maliyetinde İş Bazlı Maliyet İzleme

KISACA

Sipariş maliyeti sistemi, birbirinden farklı müşteri işleri, özel üretimler veya proje bazlı hizmetler için kullanılır. Bu sistemde maliyetin odağı dönem toplamı değil, her bir sipariş veya müşteri dosyasıdır. Direkt malzeme, direkt işçilik, lisans, seyahat veya siparişe özel diğer tutarlar doğrudan ilgili işe yüklenir; genel üretim giderleri ise önceden belirlenmiş bir yükleme oranı ile siparişlere dağıtılır. YMM sorularında bu konu çoğu zaman hizmet işletmesi veya özel üretim örneğiyle gelir. Adaydan önce yıllık tahmini genel gideri ve dağıtım tabanını okuyup oranı bulması, sonra her siparişe direkt giderleri ve yüklenen genel gideri eklemesi beklenir. Tamamlanan siparişler mamul veya satılan hizmet maliyetine, tamamlanmamış siparişler ise yarı mamul niteliğindeki hesaba gider. Sistem, müşteriye kesilecek fiyatın ve iş kârlılığının doğru hesaplanmasını sağlar.

Sipariş maliyeti sisteminde üretim veya hizmet süreci standart ve tekdüze değildir. Her müşteri işi farklı zaman, malzeme, lisans, seyahat veya destek kaynağı tüketebilir. Bu nedenle maliyetler bir ürün hattının ortalamasına değil, sipariş kartı gibi düşünülebilecek iş bazlı bir izleme alanına aktarılır. Direkt maliyetler doğrudan ilgili siparişe yazılır. Endirekt maliyetler ise tek tek siparişe izlenemediği için dönem başında belirlenen bir genel üretim gideri yükleme oranıyla dağıtılır.

Yükleme oranı genellikle tahmini genel üretim giderinin tahmini dağıtım tabanına bölünmesiyle bulunur. Dağıtım tabanı doğrudan işçilik saati, doğrudan işçilik maliyeti veya işin niteliğine uygun başka bir ölçü olabilir. Hizmet ağırlıklı bir örnekte destek personeli, bilgisayar kiralaması, ofis sarf malzemesi ve ofis kirası gibi endirekt kalemler bir havuzda toplanıp doğrudan işçilik maliyetinin yüzdesi olarak müşterilere yüklenebilir. Böylece her müşterinin toplam maliyeti, kendisine izlenen direkt giderlerle kendisine düşen endirekt gider payının toplamından oluşur.

Bu sistemin sınavdaki önemli tarafı, tamamlanmış ve tamamlanmamış sipariş ayrımıdır. Dönem içinde tamamlanan siparişlerin maliyeti tamamlanan mamul veya hizmet maliyetine aktarılır; dönem sonunda üzerinde çalışılmaya devam eden siparişlerin maliyeti yarı mamul benzeri bir stok kalemi olarak kalır. Ayrıca fiyatlama sorularında maliyet üzerinden hedef kâr istenebilir. Örneğin müşteri faturasının belli bir oranının kâr olarak kalması isteniyorsa, fatura bedeli yalnızca maliyetin üzerine aynı oranı eklemekle değil, hedeflenen kârın satış tutarı içindeki payına göre çözülür. Sipariş maliyeti sistemi bu yüzden hem maliyet izleme hem de müşteri bazlı kârlılık kararının temel aracıdır.

3. YÖNETİM MUHASEBESİ

İçindekiler

3.4.2 · Safha (Evre) Maliyeti Sistemi

Safha Maliyetinde Ardışık Üretim ve Birim Maliyet

KISACA

Safha maliyeti sistemi, üretimin birbirini izleyen evrelerden geçtiği ve mamullerin büyük ölçüde homojen olduğu süreçlerde kullanılır. Sipariş maliyetinden farkı, maliyetin müşteri işi bazında değil safha veya üretim bölümü bazında toplanmasıdır. Her safhada o evreye ait direkt malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri belirlenir; tamamlanan birimler sonraki safhaya devredilirken önceki safhanın maliyeti de taşınır. YMM sorularında bu konu, çoğu zaman birinci ve ikinci safha maliyetlerinin ayrı hesaplandığı, sağlam birim maliyetinin fire veya kayıp etkisiyle yeniden değerlendirildiği örneklerle gelir. Adayın dikkat etmesi gereken nokta, her safhada toplam maliyeti doğru birim sayısına bölmek ve önceki safhadan gelen maliyetin sonraki safhada kaybolmadığını görmektir. Safha sistemi, sürekli üretimde birim maliyeti izlenebilir hale getirir.

Safha maliyeti sistemi, üretimin aynı nitelikte çok sayıda birim üzerinden yürüdüğü işletmelerde anlam kazanır. Burada her siparişin ayrı maliyet kartı yoktur; maliyetler üretim sürecindeki evrelerde toplanır. Birinci safha tamamlandığında ortaya çıkan birimler ikinci safhaya devredilir ve birinci safhanın maliyeti de bu birimlerle birlikte taşınır. İkinci safhada yeni maliyetler eklenir; sonunda sağlam birimlerin toplam maliyeti, devralınan maliyet ile o safhada katlanılan maliyetlerin birlikte değerlendirilmesiyle bulunur.

Bu sistemin sınavdaki kritik kısmı, birim maliyetin hangi birim sayısına bölüneceğidir. Eğer safhada kayıp, fire veya sağlam olmayan birimler varsa, maliyetin yalnızca fiilen sağlam çıkan birimlere yüklenmesi gerekebilir. Bu durumda önceki safhadan devralınan maliyet de aynı mantıkla düzeltilir; çünkü sonraki aşamada satılabilir veya kullanılabilir hale gelen sağlam birimler maliyeti taşır. Kaynak dosyalarındaki safha örneği, birinci safha maliyetinin ikinci safhada yeniden dikkate alınmasını ve ikinci safha sonunda sağlam birim maliyetinin ayrıca hesaplanmasını bu yüzden vurgular.

Safha maliyeti ile sipariş maliyeti arasındaki fark, maliyet objesinin farklı olmasından doğar. Sipariş sisteminde her iş veya müşteri ayrı izlenir; safha sisteminde ise üretim akışı ön plandadır. Adayın cevabı hazırlarken ilk yapacağı şey, her safhada dönem başı yarı mamul, dönem içinde eklenen maliyet, devralınan maliyet, tamamlanan birim ve dönem sonu yarı mamul bilgisini ayırmaktır. Bu ayırım doğru yapılmadığında birim maliyet hatalı çıkar, sonraki safhaya taşınan maliyet de bozulur. Safha maliyeti bu yüzden ardışık üretimde maliyet akışını ve sağlam birim başına yükü izleme tekniğidir.

3. YÖNETİM MUHASEBESİ

İçindekiler

3.4.3 · Tam Maliyet ve Değişken (Direkt) Maliyet Yöntemi

Tam, Değişken ve Normal Maliyet Yaklaşımlarının Kâr Etkisi

KISACA

Tam maliyet yönteminde üretimle ilgili değişken ve sabit genel üretim giderleri mamul maliyetine yüklenir. Değişken maliyet yönteminde ise mamul maliyeti yalnızca değişken üretim maliyetlerinden oluşur; sabit genel üretim giderleri dönem gideri olarak ele alınır. Normal maliyet yaklaşımı sabit genel üretim giderlerini normal kapasiteye göre yüklediği için kapasite sapmasını ayrıca görünür kılar. YMM sorularında aynı veri setiyle bu yöntemlere göre gelir tabloları düzenlenilerek stokta kalan üretimin kâr üzerindeki etkisi ölçülür. Üretim satıştan fazlaysa tam maliyet daha yüksek kâr gösterebilir; çünkü sabit üretim giderinin bir kısmı stokta taşınır. Değişken maliyet ise katkı payını açık gösterdiği için kısa vadeli karar analizlerinde daha kullanışlıdır. Aday, hangi giderin stok maliyetine girdiğini ve hangisinin doğrudan döneme yazıldığını net ayırmalıdır.

Tam maliyet, değişken maliyet ve normal maliyet yöntemleri aynı işletme verisini farklı bakışlarla raporlar. Tam maliyet yönteminde direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, değişken genel üretim gideri ve sabit genel üretim gideri mamul maliyetinin parçasıdır. Bu nedenle üretilip satılmayan birimler varsa, sabit genel üretim giderinin bir kısmı stokta taşınır. Değişken maliyet yönteminde ise sabit genel üretim gideri stok maliyetine değil dönemin giderine alınır; mamul maliyeti değişken üretim maliyetlerinden oluşur. Bu yaklaşım gelir tablosunu katkı payı mantığına yaklaştırır.

Normal maliyet yöntemi iki yaklaşım arasında özel bir yere sahiptir. Sabit genel üretim giderleri fiili üretime göre değil normal kapasiteye göre birimlere yüklenir. Böylece kapasitenin altında üretim yapıldığında yüklenmeyen sabit gider veya kapasite farkı ayrıca görünür hale gelir. YMM sorularında normal üretim kapasitesi, fiili üretim, satış adedi, dönem başı stok bilgisi ve üretim giderleri birlikte verilerek üç yönteme göre gelir tablolarının kurulması istenir. Burada adayın ilk yapacağı şey, birim üretim maliyetini her yönteme göre ayrı hesaplamaktır.

Kâr farkı çoğu zaman stok hareketinden doğar. Üretim satıştan fazlaysa tam maliyet yönteminde sabit üretim giderinin bir bölümü dönem sonu stokunda kalır ve dönem kârı değişken maliyete göre daha yüksek görünebilir. Satış üretimden fazlaysa geçmiş dönem stokunda taşınan sabit giderler bu kez satılan mamul maliyetine gelir ve sonuç tersine dönebilir. Bu nedenle değişken maliyet yöntemi kısa vadeli kararlar, başabaş ve katkı payı analizleri için güçlüdür; tam maliyet ise finansal raporlama ve stok maliyeti perspektifini temsil eder. Sınavda başarı, tablo biçimini ezberlemekten çok sabit üretim giderinin hangi yöntemde nereye gittiğini izlemeye bağlıdır.

3. YÖNETİM MUHASEBESİ

İçindekiler

3.4.4 - Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Gider Tüketimini İzlemek

KISACA

Faaliyet tabanlı maliyetleme, genel üretim giderlerini tek bir hacim anahtarıyla dağıtmanın ürün maliyetlerini çarpıtabileceği durumlarda kullanılır. Bu yöntemde önce giderler faaliyet havuzlarına ayrılır; sonra her faaliyet kendi maliyet sürücüsüne göre ürünlere yüklenir. Kurulum sayısı, makine saati, test edilen birim sayısı, madde elleçleme miktarı veya sipariş sayısı gibi sürücüler, ürünlerin gerçekten hangi faaliyeti ne kadar tükettiğini gösterir. YMM sorularında geleneksel yöntem ile faaliyet tabanlı yöntem aynı veri üzerinde karşılaştırılır ve adaydan neden farklı sonuç çıktığını açıklaması beklenir. Farkın nedeni, yüksek hacimli ürünlerin her zaman daha çok genel gider tüketmemesidir. Daha az üretilen fakat daha çok kurulum, test veya işlem gerektiren ürünler faaliyet tabanlı yöntemde daha yüksek maliyet taşıyabilir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, genel üretim giderlerinin işletme faaliyetlerinden doğduğu kabulüne dayanır. Geleneksel yöntemde bütün endirekt giderler tek bir havuzda toplanıp doğrudan işçilik saati gibi hacim temelli bir anahtarla dağıtılabilir. Bu pratik bir çözümdür; fakat ürünler farklı karmaşıklık düzeylerine sahipse yanlış sonuç verebilir. Az sayıda üretilen ama sık kurulum isteyen, daha çok test edilen veya daha fazla madde elleçleme gerektiren bir ürün, tek hacim anahtarı altında gerçekte tükettiğinden daha az maliyet taşıyabilir.

Faaliyet tabanlı yöntemde ilk adım faaliyetleri tanımlamaktır. Kurulum, makine bakımı, mamul testi, madde elleçleme, üretim planlama veya sipariş işleme ayrı faaliyet havuzları olarak ele alınabilir. İkinci adım her havuzun toplam maliyetini uygun sürücü toplamına bölerek faaliyet oranını bulmaktır. Üçüncü adımda ürünün tükettiği sürücü miktarı bu oranla çarpılır ve ürüne yüklenir. Böylece makine bakım gideri makine saatıyla, kurulum gideri kurulum sayısı, test gideri test edilen birim sayısı ile ilişkilendirilir.

YMM kaynaklarında faaliyet tabanlı maliyetleme hem ürün başına endirekt maliyet hesabı hem de geleneksel yöntemle karşılaştırma şeklinde ölçülür. Adayın açıklaması yalnızca rakam üretmekle bitmez; hangi yöntemin baz alınması gerektiğini gerekçelendirmesi gerekir. Faaliyet çeşitliliği yüksekse ve ürünler aynı faaliyetleri aynı yoğunlukta tüketmiyorsa faaliyet tabanlı maliyetleme daha güvenilir maliyet bilgisi verir. Ancak üretim homojen, genel giderler düşük ve gider tüketimi büyük ölçüde hacimle açıklanabiliyorsa geleneksel yöntem yeterli olabilir. Bu ayrım, yöntemin mekanik bir dağıtım aracı değil, karar kalitesini artıran bir maliyet okuma tekniği olduğunu gösterir.

3. YÖNETİM MUHASEBESİ

İçindekiler

3.5 · Standart Maliyet ve Sapma (Varyans) Analizi

Standart Maliyetlerde Fiyat, Miktar, Ücret, Zaman ve GÜG Sapmaları

KISACA

Standart maliyet sistemi, üretim gerçekleşmeden önce beklenen fiyat, miktar, ücret, zaman ve gider düzeylerini belirler; dönem sonunda fiili sonuçlarla standartlar arasındaki fark sapma olarak analiz edilir. Direkt ilk madde ve malzemede fiyat sapması, gerçekleşen fiyat ile standart fiyat farkının gerçekleşen miktarla ilişkilendirilmesidir; miktar sapması ise gerçekleşen kullanım ile standart kullanım farkını standart fiyatla ölçer. Direkt işçilikte ücret sapması gerçekleşen ücret ile standart ücret farkından, zaman sapması ise gerçekleşen çalışma süresi ile standart süre farkından doğar. Genel üretim giderlerinde bütçe, verim ve kapasite sapmaları görülebilir. YMM sorularında mutlaka olumlu veya olumsuz nitelendirme istenir. Olumlu sapma, maliyetin standart beklentiye göre daha düşük veya verimin daha iyi olduğunu; olumsuz sapma ise maliyet baskısı veya verimsizlik bulunduğunu gösterir.

Standart maliyet ve sapma analizi, kontrol işlevinin en görünür araçlarından biridir. İşletme önce belirli bir üretim düzeyi için standart fiyatları, standart miktarları, standart işçilik sürelerini ve standart gider oranlarını belirler. Dönem sonunda fiili maliyetler bu standartlarla karşılaştırılır. Amaç yalnızca toplam farkı bulmak değildir; farkın fiyat mı, miktar mı, ücret mi, zaman mı, bütçe mi, verim mi yoksa kapasite mi kaynaklı olduğunu ayırmaktır.

Direkt ilk madde ve malzeme sapmalarında iki temel parça vardır. Fiyat sapması, malzemenin beklenenden pahalı veya ucuz alınmasından doğar ve gerçekleşen miktar üzerinden ölçülür. Miktar sapması, fiili kullanımın standart kullanımın üzerinde veya altında kalmasını gösterir ve standart fiyatla değerlendirilir. Direkt işçilikte aynı mantık ücret ve zaman üzerinden işler. Gerçekleşen saat ücreti standart saat ücretinden farklıysa ücret sapması; fiili çalışma süresi standart süreye göre farklıysa zaman sapması oluşur. Bu hesaplarda üretim miktarına göre olması gereken standart miktar veya standart süre mutlaka yeniden hesaplanmalıdır.

Genel üretim giderleri daha karmaşıktır. Değişken ve sabit genel üretim giderlerinin bütçelenmiş düzeyleri, fiili iş hacmi ve standart iş hacmi dikkate alınarak bütçe, verim ve kapasite sapmaları ayrıştırılabilir. Bütçe sapması fiili giderin bütçelenen gidere göre farkını, verim sapması faaliyetin standart süreden sapmasını, kapasite sapması ise sabit giderlerin kapasite kullanımına bağlı yüklenme farkını gösterir. YMM cevaplarında olumlu ve olumsuz işaretinin yazılması önemlidir; çünkü aynı tutar yönetsel yorum olmadan eksik kalır. Sapma analizi böylece hesaplama kadar sorumluluk ve kontrol dilidir.

3. YÖNETİM MUHASEBESİ

İçindekiler

3.6 · Maliyet-Hacim-Kâr Analizi ve Başabaş Noktası

Katkı Payı, Başabaş Noktası ve Faaliyet Kaldırıcı

KISACA

Maliyet-hacim-kâr analizi, satış hacmi, satış fiyatı, değişken maliyet, sabit maliyet ve kâr arasındaki ilişkiyi açıklar. Temel kavram katkı payıdır; birim satış fiyatından birim değişken maliyet çıkarıldığında her satış biriminin sabit giderleri ve kârı karşılamak için bıraktığı pay bulunur. Başabaş noktası, toplam katkı payının sabit giderleri tam karşıladığı satış düzeyidir. Birden fazla ürün varsa satış karması dikkate alınır ve ağırlıklı ortalama katkı payı hesaplanır. YMM sorularında güvenlik payı, hedef kâr için gerekli satış miktarı ve faaliyet kaldırıcı da aynı mantıkla ölçülür. Faaliyet kaldırıcı, satış hacmindeki değişimin kâr üzerindeki oransal etkisini gösterir; sabit gider yükü yüksek işletmelerde satış değişimi kârı daha güçlü etkiler. Analizin gücü, kısa vadeli kararları sade bir katkı payı çerçevesine indirmesidir.

Maliyet-hacim-kâr analizinin çıkış noktası basittir: işletme her satıştan ne kadar katkı payı elde ediyor ve bu katkı payı sabit giderleri ne zaman karşılıyor? Birim katkı payı satış fiyatı ile birim değişken maliyet arasındaki farktır. Toplam katkı payı satış hacmiyle birlikte artar; sabit giderler karşılandıktan sonra ilave katkı payı kâra dönüşür. Bu nedenle başabaş noktası, sabit giderlerin birim katkı payına bölünmesiyle miktar olarak, katkı payı oranı kullanılarak tutar olarak hesaplanabilir.

YMM soruları çoğu zaman tek ürünle sınırlı kalmaz. Birden fazla ürün varsa ve satış karması sabitse, önce satış karması içindeki her ürünün katkı payı belirlenir; sonra bu karışımın toplam veya ağırlıklı ortalama katkı payı bulunur. Sabit giderler bu ortalama katkı payına bölündüğünde başabaş noktasındaki toplam birim sayısı, ardından karışıma göre ürün bazında miktarlar hesaplanır. Satış karması değişirse başabaş sonucu da değişeceği için varsayımın korunması önemlidir.

Hedef kâr analizi, başabaş hesabının genişletilmiş halidir. Sabit giderlere hedeflenen kâr eklenir ve bulunması gereken satış hacmi hesaplanır. Güvenlik payı, fiili satışlar ile başabaş satışları arasındaki farktır; işletmenin zarara ne kadar uzak olduğunu gösterir. Faaliyet kaldırıcı ise belirli bir satış düzeyinde toplam katkı payının faaliyet kârına oranlanmasıyla okunabilir. Bu oran, satış hacmindeki yüzdesel değişimin kârı yaklaşık hangi şiddette etkileyeceğini gösterir. Sabit giderler yüksekse kâr satış değişimine daha duyarlı hale gelir. Bu yüzden maliyet-hacim-kâr analizi yalnızca formül konusu değil, işletmenin risk profilini ve satış hedefinin gerçekçiliğini değerlendirme aracıdır.

3. YÖNETİM MUHASEBESİ

İçindekiler

3.7.1 - Faaliyet Bütçeleri ve Nakit Bütçesi

Satıştan Nakde Uzanan Bütçe Zinciri

KISACA

Faaliyet bütçeleri, işletmenin gelecek dönem satış, üretim, satın alma, stok, gider ve nakit hareketlerini birbirine bağlar. Satış bütçesi çoğu zaman başlangıç noktasıdır; istenen dönem sonu stok politikası üretim veya alım bütçesini belirler. Nakit bütçesinde ise satışın tahsilata, alımların ödemeye dönüşme zamanı dikkate alınır. YMM sorularında adaydan vadeli satış tahsilat yüzdelerini, stok politikasını, tedarikçi ödeme zamanını, amortisman gibi nakit çıkışı yaratmayan giderleri ve asgari kasa hedefini birlikte okuması beklenir. Bütçe hesabı dönemler arası bağlantı kurar: bir ayın dönem sonu stoku sonraki ayın dönem başı stokudur; önceki satışların tahsilatı sonraki aylara taşabilir. Nakit bütçesi, kârlı görünen bir dönemde bile finansman ihtiyacı doğabileceğini gösteren temel yönetim aracıdır.

Faaliyet bütçelemesi tek bir tablo hazırlama işi değildir; işletmenin satıştan üretime, üretimden alıma, alımdan nakit çıkışına uzanan faaliyet zincirini planlamaktır. Satış bütçesi beklenen satış miktarını veya tutarını verir. Üretim bütçesi bu satışa, dönem başı stoka ve istenen dönem sonu stoka göre kurulur. Ticari mal veya hammadde alım bütçesi de aynı mantığı izler: bütçelenen satış veya satılan mal maliyeti, istenen dönem sonu stokla artırılır, dönem başı stok düşülür ve alınması gereken tutar bulunur.

Nakit bütçesi bu faaliyet bütçelerinden farklı olarak tahakkuku değil para hareketini izler. Satışların bir kısmı nakit, bir kısmı vadeli olabilir; vadeli satışların hangi ayda hangi oranda tahsil edileceği belirtilmişse, her ayın nakit girişi geçmiş ay satışlarının tahsilatlarıyla birlikte hesaplanır. Alımlarda da benzer biçimde ödemelerin bir bölümü alım ayında, kalan kısmı sonraki ay yapılabilir. Bu nedenle bütçe sorularında dönemler birbirinden kopuk değildir. Şubat ve mart satış bilgisi nisan tahsilatını, mart satıcı bakiyesi nisan ödemesini etkileyebilir.

YMM düzeyindeki nakit bütçesi sorularında amortisman gibi nakit çıkışı yaratmayan giderlerin ayrılması da önemlidir. Gelir tablosunda gider görünen bir amortisman, nakit bütçesinde ödeme olarak dikkate alınmaz. Kar payı dağıtımı, arsa alımı, kredi kullanımı, anapara geri ödemesi ve faiz gibi unsurlar ise nakit bütçesinin finansman bölümünü etkiler. İşletmenin ay sonunda asgari nakit bulundurma politikası varsa, açık kalan tutar borçlanma ihtiyacı doğurur; fazla nakit varsa kredi kapatılabilir. Bu yüzden bütçeleme, yalnızca kâr tahmini değil likidite ve finansman planlamasıdır.

3. YÖNETİM MUHASEBESİ

İçindekiler

3.7.2 · Esnek Bütçeler ve Sıfır Tabanlı Bütçeleme

Esnek Bütçe ile Faaliyet Hacmine Göre Kontrol

KISACA

Esnek bütçe, bütçeyi tek bir faaliyet hacmine kilitlemek yerine gerçekleşen veya beklenen farklı hacim düzeylerine uyarlayan kontrol aracıdır. Sabit bütçe, fiili üretim veya satış farklılaştığında yanıltıcı olabilir; çünkü değişken maliyetler hacimle birlikte değişirken sabit maliyetler aynı davranışı göstermez. Esnek bütçede maliyetler değişken, sabit ve yarı değişken niteliklerine göre ayrılır ve fiili faaliyet düzeyi için olması gereken bütçe yeniden hesaplanır. Böylece sapma analizi daha anlamlı hale gelir. Sıfır tabanlı bütçeleme ise geçmiş yıl tutarlarını başlangıç kabul etmek yerine her faaliyetin baştan gerekçelendirilmesini ister. Bu yaklaşım özellikle alışkanlıkla sürdürülen giderleri sorgular. YMM bakımından konu, bütçenin yalnızca tahmin değil, maliyet davranışını dikkate alan bir kontrol ve kaynak tahsis mekanizması olduğunu kavratır.

Esnek bütçe, faaliyet hacmi değiştikçe bütçenin de o hacme uyarlanması gerektiği düşüncesinden doğar. Sabit bütçe belirli bir üretim veya satış düzeyi için hazırlanır; fakat fiili faaliyet düzeyi farklı gerçekleşirse, bütçe ile fiili sonuçların doğrudan karşılaştırılması adil bir performans ölçümü sağlamaz. Çünkü değişken maliyetlerin faaliyetle birlikte artması veya azalması normaldir. Bu artışın tamamını olumsuz sapma gibi görmek yöneticiyi yanlış sonuca götürebilir. Esnek bütçe, fiili faaliyet düzeyi için olması gereken değişken maliyetleri yeniden hesaplayarak kontrolü daha sağlıklı kurar.

Bu yöntemde maliyet davranışının doğru sınıflandırılması şarttır. Değişken maliyetler faaliyet hacmiyle ilişkilendirilir, sabit maliyetler ilgili aralıkta toplam olarak korunur, yarı değişken maliyetler ise mümkünse sabit ve değişken bileşenlerine ayrılır. Standart maliyet ve genel üretim gideri sapması sorularında esnek bütçe mantığı özellikle önemlidir; bütçe sapması, verim sapması ve kapasite sapması ancak fiili faaliyet düzeyi için bütçelenen gider ile standart düzeyde bütçelenen gider ayrıldığında doğru yorumlanabilir.

Sıfır tabanlı bütçeleme farklı bir denetim disiplini getirir. Geleneksel bütçelemede geçmiş yıl tutarları çoğu zaman başlangıç noktasıdır ve üzerine artış veya azalış uygulanır. Sıfır tabanlı yaklaşımda ise her faaliyet ve gider kalemi sanki ilk kez talep ediliyormuş gibi gerekçelendirilir. Bu yöntem, rutinleşmiş ama değer üretmeyen harcamaları görünür kılar. Uygulaması daha fazla analiz ve yönetim zamanı ister; buna karşılık kaynakların gerçekten gerekli faaliyetlere yönlendirilmesine yardımcı olur. Yönetim muhasebesinde bu iki bütçe yaklaşımı, planlamayı mekanik tahminden çıkarıp faaliyet düzeyi, maliyet davranışı ve kaynak önceliğiyle ilişkilendirir.

3. YÖNETİM MUHASEBESİ

İçindekiler

3.8 · Yönetimsel Kararlarda İlgili Maliyetler ve Fiyatlandırma Kararları

İlgili Maliyetle Özel Sipariş, Dışarıdan Satın Alma ve Fiyatlandırma

KISACA

Yönetimsel kararlarda ilgili maliyet, gelecekte ortaya çıkacak ve seçenekler arasında farklılık gösterecek maliyettir. Bu tanım, karar analizini geçmişte katlanılmış veya hangi seçenek seçilirse seçilsin değişmeyecek tutarlardan arındırır. YMM sorularında özel sipariş kabulü, bir parçayı üretmek veya satın almak, zararlı görünen bir faaliyeti kapatmak ve kısıtlı kapasite altında ürün karması belirlemek bu mantıkla çözülür. Özel siparişte mevcut kapasite yeterliyse sabit giderlerin tamamı karara yüklenmeyebilir; dışarıdan satın alma kararında yalnızca üretimden vazgeçilirse ortadan kalkacak maliyetler tasarruf sayılır. Fiyatlandırma kararlarında maliyetin yanında hedef kâr, katkı payı ve pazar sınırı da dikkate alınır. Doğru analiz, muhasebe kayıtlarında görünen toplam maliyeti değil, kararın işletmenin toplam nakit ve kâr sonucunu nasıl değiştireceğini okur.

İlgili maliyet yaklaşımı, yönetim muhasebesinin karar alma tarafını özetler. Bir maliyetin karar açısından önemli olabilmesi için iki şart aranır: gelecekte doğacak olması ve seçenekler arasında farklılaşması. Bu nedenle batmış maliyetler hesaba alınmaz; kaçınılamayan ortak sabit giderler de tasarruf gibi kabul edilmez. Örneğin bir departmanı kapatma kararında kaybedilecek katkı payı ile ortadan kalkacak departmana özgü sabit giderler karşılaştırılır. Dağıtılmış kira veya genel yönetim gideri işletmede kalacaksa kapatma kararına fayda olarak yazılamaz.

Özel sipariş kararlarında da aynı mantık işler. İşletmenin atıl kapasitesi varsa ve sipariş mevcut satışları etkilemiyorsa, karar çoğu zaman siparişin getireceği ek gelir ile siparişe bağlı değişken maliyetler ve özel giderlerin karşılaştırılmasına dayanır. Sabit giderler zaten katlanılacaksa siparişe tamamen yüklenmesi doğru olmayabilir. Ancak kapasite doluysa, mevcut satıştan vazgeçmenin fırsat maliyeti doğar. Bu yüzden karar hesabı yalnızca görünen maliyetleri değil, alternatif kullanımdan vazgeçmenin etkisini de içermelidir.

Üretmek veya dışarıdan satın almak kararında da kaçınılabilirlik esastır. Üretim bırakılırsa direkt malzeme, direkt işçilik, değişken genel gider ve ortadan kalkacak endirekt işçilik gibi tutarlar tasarruf olabilir; fakat kira veya amortisman gibi değişmeyecek kalemler karar hesabında tasarruf değildir. Fiyatlandırma kararlarında ise hedef kârın satış üzerinden mi maliyet üzerinden mi istendiği önemlidir. Maliyet üzerinden kâr hedefi ile satış tutarının belli yüzdesinin kâr olarak kalması aynı denklem değildir. YMM soruları bu ayrımı işletme senaryoları içinde ölçer ve adaydan sonuç kadar gerekçe de ister.

3. YÖNETİM MUHASEBESİ

İçindekiler

3.9 · Sorumluluk Muhasebesi ve Performans Değerleme

Sorumluluk Merkezlerinde Kontrol Edilebilir Performans

KISACA

Sorumluluk muhasebesi, işletmeyi yöneticilerin kontrol alanlarına göre izler ve performansı bu alanlarda değerlendirir. Amaç, bir yöneticiyi kontrol edemediği giderlerden sorumlu tutmak değil, karar ve yetki sınırı içindeki sonuçları görünür kılmaktır. Maliyet merkezi giderlerden, gelir merkezi hasılatlardan, kâr merkezi gelir ve giderlerin birlikte sonucundan, yatırım merkezi ise kârla birlikte kullanılan varlıklardan sorumludur. YMM sorularında departman veya kâr merkezi raporları, katkı payı, kontrol edilebilir giderler, departmana ait sabit giderler ve dağıtılmış ortak giderler üzerinden kurulur. Özellikle zarar görünen bir bölümün kapatılması tartışılırken, dağıtımla gelen giderlerin yönetici performansını ve karar sonucunu yanıltabileceği unutulmamalıdır. Sorumluluk muhasebesi, doğru performans ölçüsünün doğru sorumluluk alanıyla eşleştirilmesidir.

Sorumluluk muhasebesi, işletmenin tamamını tek bir sonuç olarak görmek yerine faaliyet alanlarını yönetim sorumluluğuna göre böler. Her bölümün yöneticisi, kendisine verilen yetki ve kaynaklar ölçüsünde değerlendirilir. Bir maliyet merkezinde temel ölçü giderlerin bütçeye ve standartlara göre kontrolüdür. Gelir merkezinde satış veya hasılat performansı öne çıkar. Kâr merkezinde gelir ve gider birlikte izlenir; yatırım merkezinde ise kârın yanı sıra kullanılan varlıklar veya sermaye getirisi de değerlendirmeye katılır.

Bu yaklaşımın sınavdaki en önemli sonucu kontrol edilebilirliktir. Bir departmanın raporunda bütün giderlerin görünmesi, o departman yöneticisinin hepsini kontrol ettiği anlamına gelmez. Departmana ait ve bölüm kapatılırsa ortadan kalkacak sabit giderler ile merkezden dağıtılan ortak giderler farklı yorumlanır. Dağıtılmış giderler performans raporunda bilgi amacıyla yer alabilir; fakat yöneticinin karar gücü dışında kalan bu tutarlar hem performans değerlendirmesinde hem kapatma kararında dikkatle ayrılmalıdır.

Kâr merkezi sorumluluk raporlarında satışlar, değişken giderler, katkı payı ve kontrol edilebilir sabit giderler sıralı biçimde okunur. Burada önemli olan, raporun işletmenin toplam amacına hizmet edip etmediğidir. Bir bölüm görünürde zarar yazıyor olabilir; ancak katkı payı sağlıyor ve yalnızca ortak gider dağıtımı nedeniyle negatif görünüyorsa, kapatılması işletmenin toplam kârını azaltabilir. Sorumluluk muhasebesi bu nedenle yalnızca rapor düzeni değil, adil performans ölçümü ve rasyonel bölüm kararı için bir çerçevedir. YMM soruları, adayın bu çerçeveyi rakamların arkasındaki kontrol alanına uygulamasını bekler.

3. YÖNETİM MUHASEBESİ

İçindekiler

3.10 · Stratejik Yönetim Muhasebesi (Hedef Maliyetleme, Tam Zamanında Üretim, Kalite Maliyetleri)

Stratejik Maliyet Yönetiminde Hedef Maliyet ve Kalite Kararı

KISACA

Stratejik yönetim muhasebesi, maliyeti yalnızca üretim tamamlandıktan sonra ölçmez; ürün tasarımı, süreç seçimi, kalite yatırımı ve rekabetçi fiyatlandırma kararlarının içine yerleştirir. Hedef maliyetleme bunun en tipik örneğidir: piyasanın kabul ettiği satış fiyatından hedeflenen kâr çıkarılır ve ürünün ulaşması gereken maliyet sınırı bulunur. Üretim alternatifleri bu sınırla karşılaştırılır. Kalite maliyetleri ise önleme, değerlendirme, içsel başarısızlık ve dışsal başarısızlık olarak düşünülür; kalite programı önerildiğinde katlanılacak maliyetlerle önlenecek maliyet ve kâr kayıpları karşılaştırılır. YMM sorularında kalite eğitimi, test, tedarikçi geliştirme, garanti onarımı, yeniden işleme ve müşteri memnuniyetsizliği gibi kalemler bu sınıflara ayrılır. Stratejik bakış, kısa vadeli gider artışının uzun vadeli maliyet ve kâr etkisini birlikte değerlendirmektir.

Stratejik yönetim muhasebesi, maliyet bilgisini işletmenin rekabet stratejisine bağlar. Klasik maliyetleme çoğu zaman gerçekleşmiş üretim maliyetini ölçerken, stratejik yaklaşım maliyeti ürün tasarımı, üretim teknolojisi, tedarikçi ilişkisi, kalite yönetimi ve fiyatlandırma kararıyla birlikte ele alır. Hedef maliyetleme bu düşüncenin güçlü bir örneğidir. Önce piyasada kabul edilebilir satış fiyatı belirlenir; sonra hedeflenen kâr düşülerek ulaşılması gereken hedef maliyet bulunur. Üretim alternatifleri bu hedef maliyetle karşılaştırılır ve maliyeti hedefin altında veya en azından hedefe eşit olan seçenekler değerlendirilir.

Kalite maliyetleri de stratejik düşünmenin parçasıdır. Önleme maliyetleri hatayı doğmadan azaltmaya yönelir; çalışan ve tedarikçi eğitimi, kaliteli teslimat yapan tedarikçilerin seçilmesi veya ürün tasarımının iyileştirilmesi bu alana girer. Değerlendirme maliyetleri test ve kontrol faaliyetlerini kapsar. İçsel başarısızlık maliyetleri ürün müşteriye ulaşmadan önce ortaya çıkan yeniden işleme gibi kayıplardır. Dışsal başarısızlık maliyetleri ise garanti onarımı ve müşteri memnuniyetsizliği nedeniyle doğan kayıplar gibi ürün müşteriye ulaştıktan sonra ortaya çıkar.

YMM sorularında kalite programının kabul edilip edilmeyeceği rakamsal olarak sorgulanır. Program uygulanırsa katlanılacak önleme ve değerlendirme maliyetleri bir tarafta, program sayesinde azalacak başarısızlık maliyetleri ve önlenecek kâr kayıpları diğer tarafta değerlendirilir. Tasarruf program maliyetini aşıyorsa uygulama ekonomik olarak anlamlıdır. Tam zamanında üretim gibi yaklaşımlar da aynı stratejik mantığa dayanır: stokları ve bekleme süresini azaltmak, süreçleri sadeleştirmek ve kaliteyi kaynağında güvenceye almak amaçlanır. Bu başlıkta asıl beceri, maliyeti yalnızca muhasebe sonucu değil, rekabet ve süreç tasarımı kararı olarak okumaktır.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.1 - Denetime İlişkin Temel Kavramlar ve Denetim Türleri

Denetimin Mantığı: Güvence, Risk ve Denetçi Sorumluluğu

KISACA

Denetim, finansal tabloların veya belirli bir bilginin güvenilirliğini artırmak için yürütülen sistemli bir inceleme sürecidir. Yeminli mali müşavirlik düzeyinde bu başlık yalnızca tanım ezberi değildir; denetçinin makul güvence sağlama amacı, mesleki şüphecilik koruması, kanıt toplaması ve ulaştığı sonucu rapora bağlaması birlikte düşünülür. Bağımsız denetimde denetçi, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin görüş oluşturur. Güvence denetimleri, sınırlı denetimler, uygunluk denetimleri ve özel amaçlı incelemeler ise kapsam, güvence düzeyi ve rapor dili bakımından ayrılır. Temel ayrım şudur: denetçi yönetimin yerine geçmez, finansal tabloyu hazırlamaz ve mutlak doğruluk vaadinde bulunmaz; yeterli ve uygun kanıta dayanarak kullanıcıların güven derecesini yükseltir.

Denetimin merkezinde güven ihtiyacı bulunur. İşletme yönetimi finansal bilgiyi hazırlar, kullanıcılar ise bu bilgiye dayanarak karar verir. Aradaki bilgi asimetrisi, hata veya hile ihtimali ve işlemlerin karmaşıklığı bağımsız bir incelemeyi gerekli kılar. Bu nedenle denetim, yalnızca belgelerin kontrol edilmesi değil, yönetim beyanlarının geçerli finansal raporlama çerçevesiyle uyumlu olup olmadığının kanıtlarla değerlendirilmesidir. Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun sunulup sunulmadığına ilişkin bir sonuç üretir; bunu yaparken mutlak güvence değil makul güvence hedefler. Makul güvence yüksek bir güvence düzeyidir, fakat denetimin örneklem kullanması, iç kontrol sınırlamaları, muhakeme gerektiren tahminler ve hilenin gizlenebilmesi nedeniyle sıfır risk anlamına gelmez. Denetim türleri bu güvence amacına göre ayrılır. Bağımsız denetim, finansal tabloların tamamı üzerinde görüş oluşturur. Sınırlı bağımsız denetim daha dar kapsamlı prosedürlerle sınırlı güvence verir. Uygunluk denetimi belirli mevzuata, sözleşmeye veya iç düzenlemeye uyumu inceler. Faaliyet veya performans denetiminde ise etkinlik, verimlilik ve süreçlerin işleyişi öne çıkar. YMM sınavında bu ayrımlar çoğu kez denetçinin rolüyle birlikte sorulur: denetçi yönetimin sorumluluğunu devralmaz, işletmeyi yönetmez, kayıt düzenini kurmakla yükümlü olmaz; kendi sorumluluğu denetimi standartlara uygun planlamak, yürütmek, kanıtları değerlendirmek ve ulaştığı sonucu açık biçimde raporlamaktır. Bu çerçevede mesleki şüphecilik denetçinin doğal refleksidir. Denetçi, elde ettiği bilginin tutarlılığını sorgular, çelişkileri izler ve yönetim açıklamalarını tek başına yeterli kabul etmez. Denetim riski de bu yapının teknik adıdır: finansal tablolar önemli yanlışlık içerdiği hâlde denetçinin uygun olmayan görüş verme ihtimali. Risk, önemli yanlışlık riski ve tespit riski üzerinden düşünülür; denetçinin çalışması özellikle tespit riskini kabul edilebilir düzeye indirmeye yönelir. Böyle bakıldığında denetim, bir sonuç yazısından önce bir muhakeme zinciridir: riskleri tanı, kanıt tasarla, kanıtı değerlendir, görüşe ulaş.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.2 · Mesleki Etik Kuralları ve Bağımsızlık

Etik ve Bağımsızlık: Denetçinin Güvenilirliğini Taşıyan Çerçeve

KISACA

Denetimde etik, raporun biçiminden önce denetçinin karakterini ve ilişki yönetimini belirler. Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış temel ilkeler olarak birlikte çalışır. Bağımsızlık ise yalnızca fiilen tarafsız olmakla sınırlı değildir; makul ve bilgili bir üçüncü kişinin gözünde tarafsızlığı zedeleyecek görünümünden de kaçınmayı gerektirir. Bu nedenle çıkar çatışması, ücret bağımlılığı, yakın aile veya iş ilişkisi, denetim müşterisine güvence dışı hizmet verilmesi ve hediye ya da teşvik kabulü ayrı ayrı değerlendirilir. Kavramsal çerçeve yaklaşımı, tehdidi tanımayı, önemini değerlendirmeyi ve gerekirse güvence önlemi almayı ister. Tehdit kabul edilebilir düzeye indirilemiyorsa denetim ilişkisinden çekilmek mesleki zorunluluğa dönüşür.

Mesleki etik kuralları denetimin görünmeyen omurgasıdır. Denetçi teknik olarak güçlü olabilir; ancak dürüstlükten, tarafsızlıktan veya sır saklama yükümlülüğünden saparsa raporun kullanıcıya verdiği güven çöker. Etik kurallar bu yüzden soyut ahlak cümleleri değil, denetim sürecinin her aşamasında karar standardıdır. Dürüstlük, denetçinin gerçeği saklamamasını ve yanıltıcı bilgiye ortak olmamasını gerektirir. Tarafsızlık, önyargı, çıkar çatışması veya başkalarının uygunsuz etkisi altında kalmadan muhakeme kurmayı anlatır. Mesleki yeterlik ve özen, denetçinin işi gerekli bilgi ve dikkatle yürütmesini, güncel standartları izlemesini ve ekip çalışmasını uygun biçimde yönlendirmesini gerektirir. Sır saklama ilkesi, müşteri bilgilerini yetkisiz biçimde kullanmayı veya açıklamayı yasaklar; mesleğe uygun davranış ise denetim mesleğinin itibarını zedeleyen tutumlardan kaçınmayı kapsar. Bağımsızlık bu ilkelerin denetim müşterisi karşısındaki özel görünümüdür. Denetçi zihnen bağımsız olmalı, ayrıca dışarıdan bakıldığında da bağımsızlığını makul biçimde sorgulatacak ilişkilerden uzak durmalıdır. Bu nedenle etik değerlendirme bir niyet beyanı ile bitmez. Denetçi, kişisel çıkar tehdidi, kendi kendini denetleme tehdidi, taraf tutma tehdidi, yakınlık tehdidi ve yıldırma tehdidi gibi durumları tanımlar. Örneğin müşteriden gelen ücretin aşırı ağırlık kazanması kişisel çıkar tehdidi yaratabilir; denetçinin daha önce hazırladığı bir çalışmayı denetlemesi kendi kendini denetleme riskini doğurabilir; uzun süreli yakın ilişki tarafsız muhakemeyi zayıflatabilir. Kavramsal çerçeve yaklaşımı, bu tehditlerin varlığını saptamakla yetinmez; tehdidin kabul edilebilir düzeye inip inmediğini de sorgular. Bazen ekip rotasyonu, bağımsız kalite gözden geçirmesi, belirli hizmetlerden kaçınma veya ilişkiyi sonlandırma gibi önlemler yeterli olabilir. Fakat tehdit yapısal ve giderilemez nitelikteyse denetçi görevi üstlenmemeli veya sürdürmemelidir. YMM açısından kritik nokta, etik kuralların hem bağımsız denetim standardı hem de meslek hukuku mantığıyla kesişmesidir: kamu güveni, sadece doğru rapor yazmakla değil, o raporu yazan kişinin bağımsızlığının korunmasıyla sağlanır.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.3 · Bağımsız Denetim Sözleşmesi, Kalite Yönetimi ve Genel İlkeler (BDS 200, 210, 220)

Denetim Görevinin Kabulü, Sözleşme Şartları ve Kalite Yönetimi

KISACA

Bağımsız denetim görevi, denetçi sahaya girmeden önce doğru kurulmalıdır. BDS 210, denetimin ön şartlarını ve sözleşme şartları üzerinde anlaşmayı ele alır; yönetimin finansal tabloları uygun çerçeveye göre hazırlama, iç kontrolü sağlama ve denetçiye bilgiye erişim verme sorumluluğu açık olmalıdır. BDS 200 genel amaçları, makul güvenceyi, mesleki şüphecililiği ve mesleki muhakemeyi çerçeveye oturtur. BDS 220 ise denetimin kalite yönetimini dosya düzeyine indirir: sorumlu denetçi işin yönetiminden, ekibin yeterliğinden, etik hükümlere uyumdan, yönlendirme ve gözden geçirmeden sorumludur. Böylece sözleşme, genel ilkeler ve kalite yönetimi ayrı başlıklar gibi görünse de tek bir güven zinciri oluşturur.

Denetim sözleşmesi, denetimin hukuki ve mesleki zeminidir. Denetçi, görevi kabul etmeden önce finansal raporlama çerçevesinin uygun olup olmadığını, yönetimin kendi sorumluluklarını kabul edip etmediğini ve denetim kanıtı elde etmek için gerekli erişimin sağlanıp sağlanmayacağını değerlendirir. Bu ön şartlar net değilse denetim daha baştan sakatlanır; çünkü denetçi yönetimin yerine finansal tablo hazırlayamaz, kayıtları oluşturamaz veya sınırlı erişimle makul güvence sağlayamaz. Sözleşme şartlarının yazılı hâle getirilmesi de bu nedenle önemlidir. Denetimin amacı ve kapsamı, denetçinin sorumlulukları, yönetimin sorumlulukları, geçerli finansal raporlama çerçevesi ve raporun beklenen şekli belirginleştğinde tarafların beklentisi aynı zemine oturur. Genel ilkeler bu zeminin mesleki tarafını kurar. Denetçi, denetimi standartlara uygun yürütürken mesleki şüphecilik ve mesleki muhakemeyi kullanır. Mesleki şüphecilik, çelişkili kanıta karşı uyanık olmayı, yönetim açıklamalarını tek başına yeterli görmemeyi ve hile riskini hafife almamayı gerektirir. Mesleki muhakeme ise önemlilik, risk değerlendirmesi, prosedür seçimi ve kanıtların yeterliliği gibi alanlarda deneyime dayalı fakat keyfi olmayan karar vermeyi ifade eder. Kalite yönetimi bu ilkeleri dosya düzeyinde uygulanabilir kılar. BDS 220 yaklaşımında sorumlu denetçi, denetim ekibinin yönlendirilmesi, gözetimi, gözden geçirilmesi, zor konularda istişare edilmesi ve etik hükümlere uyulması bakımından aktif rol üstlenir. Kalite yalnızca iş bitince yapılan kontrol değildir; müşteri kabulünden rapor tarihine kadar süren bir yönetim davranışıdır. Ekip üyelerinin yeterliliği, zaman baskısının etkisi, önemli muhakemelerin belgelendirilmesi ve kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlığı bu davranışın parçasıdır. YMM sınavı bu üç standardı birlikte düşündürür: önce görevin kabul edilebilirliğini kur, sonra denetimin genel amaçlarını unutma, en sonunda da her önemli kararın kalite sorumluluğunu dosyada görünür kıl.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.4.1 - İşletmenin Tanınması Yoluyla Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi (BDS 315)

BDS 315: İşletmeyi Tanıyarak Önemli Yanlışlık Risklerini Görmek

KISACA

BDS 315, denetçinin işletmeyi ve çevresini tanıyarak önemli yanlışlık risklerini belirlemesini ister. Bu çalışma yalnızca genel sektör bilgisi toplamak değildir; işletmenin iş modeli, finansal raporlama çerçevesi, iç kontrol sistemi, bilgi sistemi, yönetimin risklere yaklaşımı ve işlemlerin nasıl kayda alındığı birlikte değerlendirilir. Denetçi risk değerlendirme prosedürleriyle finansal tablo düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde riskleri ayırır. İç kontrolün tasarımını anlamak, kontrollerin uygulanıp uygulanmadığını görmek ve önemli riskleri belirlemek sonraki denetim prosedürlerinin temelini oluşturur. Risk doğru tanımlanmazsa denetim kanıtı da yanlış yere yönelir. Bu nedenle BDS 315, denetim planının haritasını çizen standarttır.

BDS 315'in mantığı basittir: denetçi neyi riske açık gördüğünü bilmeden etkili denetim prosedürü tasarlayamaz. İşletmenin tanınması bu yüzden tanıtım bilgisi toplamakla sınırlı değildir. Denetçi işletmenin faaliyetlerini, sahiplik ve yönetim yapısını, sektör koşullarını, düzenleyici çevresini, kullanılan finansal raporlama çerçevesini ve performansın nasıl ölçüldüğünü anlamaya çalışır. Bu bilgi, finansal tablolarda hangi alanların önemli yanlışlığa daha açık olduğunu gösterir. Örneğin karmaşık hasılat sözleşmeleri, yoğun tahmin içeren değerlemeler, ilişkili taraf işlemleri veya hızlı büyüyen stok hareketleri farklı risk kaynakları doğurabilir. Standardın önemli tarafı iç kontrol sistemine yaklaşımıdır. Denetçi kontrol ortamını, işletmenin risk değerlendirme sürecini, bilgi sistemini, kontrol faaliyetlerini ve izleme faaliyetlerini anlamaya yönelir. Bu anlayış, denetçinin kontrollerin tasarımını değerlendirmesine ve belirli kontrollerin uygulanıp uygulanmadığını görmesine yardım eder; ancak her kontrolün etkinliğini test etmek anlamına gelmez. Kontrol testinin gerekli olup olmadığı daha sonra denetim yaklaşımına göre belirlenir. Riskler iki düzeyde düşünülür. Finansal tablo düzeyindeki riskler tabloların bütününe etkileyen, yaygın nitelikteki risklerdir; yönetimin dürüstlüğüne ilişkin ciddi şüphe veya zayıf kontrol ortamı buna örnek olabilir. Yönetim beyanı düzeyindeki riskler ise belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalarla ilişkilidir; var olma, tamlik, doğruluk, değerlendirme, hak ve yükümlülük gibi beyanlar üzerinden analiz edilir. Denetçi ayrıca önemli riskleri ve doğal risk faktörlerini ayırt eder. Karmaşıklık, sübjektiflik, değişim, belirsizlik veya yönetim yanlılığı riski artırabilir. BDS 315'in sınav açısından kilit sonucu, risk değerlendirmesinin bir defalık form doldurma işi olmamasıdır. Denetçi yeni kanıt elde ettikçe risk değerlendirmesini günceller; başlangıçta düşük gördüğü bir alan, çelişkili kanıtlarla yüksek riskli hâle gelebilir. Böylece işletmeyi tanıma çalışması, denetimin başında yapılan bir hazırlık değil, bütün denetimi yöneten canlı bir muhakeme sürecidir.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.4.2 - Belirlenmiş Risklere Karşı Yapılacak İşler (BDS 330)

BDS 330: Risk Değerlendirmesini Denetim İşine Dönüştürmek

KISACA

BDS 330, BDS 315 ile belirlenen risklere denetçinin nasıl karşılık vereceğini açıklar. Denetçi önce finansal tablo düzeyindeki risklere genel karşılıklar geliştirir; daha deneyimli ekip kullanmak, mesleki şüpheciliği artırmak veya prosedürlerin zamanlamasını değiştirmek buna örnektir. Ardından yönetim beyanı düzeyindeki riskler için niteliği, zamanlaması ve kapsamı belirlenmiş denetim prosedürleri tasarlanır. Kontrollerin etkinliğine güvenilecekse kontrol testleri yapılır; aksi hâlde maddi doğrulama prosedürleri ağırlık kazanır. Önemli risklerde yalnızca genel güven yeterli değildir, doğrudan ve güçlü kanıt gerekir. BDS 330'un özü, risk ile kanıt arasında izlenebilir bir bağ kurmaktır.

Risk değerlendirmesi denetimi tek başına tamamlamaz; asıl mesele belirlenen risklere uygun ve yeterli karşılık vermektir. BDS 330 bu bağlantıyı kurar. Denetçi, finansal tablo düzeyinde yaygın etkisi olan risklere genel karşılıklar planlar. Zayıf kontrol ortamı, yönetim baskısı veya hile göstergeleri varsa ekip ataması, gözetim düzeyi, prosedürlerin kapsamı ve beklenmedik denetim çalışmaları değişebilir. Bu genel karşılıklar dosyanın bütün tonunu etkiler. Daha sonra yönetim beyanı düzeyinde belirlenen riskler için ayrıntılı prosedürler tasarlanır. Bir alandaki risk yüksekse denetim prosedürünün niteliği daha güvenilir kanıt üretmeli, zamanlaması raporlama tarihine daha yakın olabilir ve kapsamı genişleyebilir. Denetçi kontrollerin işleyiş etkinliğine güvenmeyi planlıyorsa kontrol testleri yapar. Kontrol testi, kontrolün tasarlanmış olmasının ötesine geçerek dönem içinde nasıl işlediğini araştırır. Kontrol beklendiği gibi işlemiyorsa denetçi maddi doğrulama yaklaşımını güçlendirmek zorunda kalır. Maddi doğrulama prosedürleri ise ayrıntı testleri ve analitik maddi doğrulama prosedürleri biçiminde uygulanır. Denetçi her önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için risk değerlendirmesi ne olursa olsun uygun maddi doğrulama prosedürleri tasarlamalıdır; çünkü denetim görüşü sonuçta finansal tablo bilgilerinin kendisine dayanır. Önemli risklerde standart daha dikkatli bir yaklaşım ister. Yüksek muhakeme, olağan dışı işlem, yönetim yanlılığı veya hile ihtimali taşıyan alanlarda denetçi daha hedefli kanıt toplar ve yalnızca geçmiş deneyime dayanmaz. Denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu da süreç sonunda yeniden değerlendirilir. Elde edilen kanıt risk değerlendirmesini desteklemiyorsa veya yeni risk işaretleri doğuruyorsa denetçi prosedürleri genişletir. BDS 330 sınav sorularında çoğu kez kontrol testi, maddi doğrulama, genel karşılık ve önemli risk ayrımları üzerinden gelir. Sağlam cevap, bu kavramları ezberlemekten çok, şu akışı kurar: risk nerede, hangi beyanı etkiliyor, denetçi bu riske hangi kanıtla cevap veriyor ve o kanıt görüş için yeterli mi.

4.4.3 · Bağımsız Denetimde Önemlilik (BDS 320)**BDS 320: Önemlilik, Performans Önemliliği ve Denetim Muhakemesi****KISACA**

Önemlilik, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek yanlışlıkların denetimde nasıl ele alınacağını belirleyen muhakeme eşiğidir. BDS 320, denetçinin planlama aşamasında finansal tablolar bütünü için önemlilik ve gerektiğinde belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için daha düşük önemlilik düzeyleri belirlemesini ister. Performans önemliliği ise düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının genel önemliliği aşma ihtimalini uygun düşük düzeye indirmek için kullanılır. Önemlilik sabit bir sayı değildir; denetim boyunca yeni bilgiye göre değişebilir. Bu nedenle önemlilik, hem risk değerlendirmesini hem örneklem büyüklüğünü hem de bulunan yanlışlıkların rapor etkisini belirleyen canlı bir ölçüttür.

Denetimde önemlilik, her hatanın aynı ağırlıkta olmadığını kabul eden profesyonel bir filtredir. Finansal tablolar çok sayıda işlem ve tahmin içerir; denetimin amacı tüm küçük sapmaları bulmak değil, kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek önemli yanlışlıklar hakkında makul güvence sağlamaktır. Bu nedenle denetçi planlama aşamasında finansal tabloların bütünü için bir önemlilik düzeyi belirler. Bu düzey çoğu zaman uygun bir kıyas ölçütü üzerinden düşünülür, fakat yalnızca matematiksel hesap değildir. İşletmenin niteliği, kullanıcıların hangi göstergelere odaklandığı, kârlılık yapısı, borçluluk durumu ve belirli açıklamaların hassasiyeti denetçinin muhakemesine girer. Bazı durumlarda finansal tablolar bütünü için belirlenen önemlilik yeterli olmaz. Belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar kullanıcılar açısından özel önem taşıyorsa daha düşük önemlilik düzeyi belirlenebilir. Örneğin mevzuata uyumla ilgili bir açıklama, yönetici ücretleri ya da borç sözleşmesi kısıtları sayısal olarak küçük olsa bile niteliksel açıdan önemli olabilir. Performans önemliliği ise denetim prosedürlerinin tasarımında kullanılan güvenlik payıdır. Denetçi, tek tek tespit edilmeyen veya düzeltilmeyen yanlışlıkların toplamda genel önemliliği aşmasını önlemek için performans önemliliğini daha düşük belirler. Bu tutar, test kapsamını ve örneklem büyüklüğünü etkiler; risk yükseldikçe daha ihtiyatlı bir performans önemliliği gerekebilir. Önemlilik denetimin sonunda da yeniden değerlendirilir. Planlama sırasında kullanılan kıyas ölçütü değişmişse veya beklenen finansal sonuçlar gerçekleşmemişse denetçi önemliliği revize eder. Bulunan yanlışlıklar yalnızca tutar olarak değil, niteliği ve bağlamıyla da değerlendirilir. Yönetimin yanlılığına işaret eden küçük yanlışlıklar, kârlılık eşiğini değiştiren sınıflamalar veya mevzuata uyumu etkileyen açıklama eksiklikleri niteliksel olarak ağırlaştırılabilir. YMM düzeyinde önemlilik sorusu genellikle rakam ezberinden çok bu muhakemeyi ölçer. Sağlam cevap, önemliliğin planlama, risk, prosedür kapsamı, yanlışlıkların biriktirilmesi ve denetçi görüşü arasındaki bağı kurmasıdır.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.5.1 - Bağımsız Denetim Kanıtları (BDS 500)

BDS 500: Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı**KISACA**

BDS 500, denetim görüşünün dayanağı olan kanıtın niteliğini açıklar. Kanıtın yeterliliği miktarla, uygunluğu ise kalitesiyle ilgilidir; uygunluk da ihtiyaca uygunluk ve güvenilirlik üzerinden değerlendirilir. Denetçi kayıtları, belgeleri, dış kaynaklardan gelen bilgileri, yönetim açıklamalarını, gözlem ve yeniden hesaplama sonuçlarını birlikte değerlendirir. Kanıtın güvenilirliği kaynağına, elde ediliş biçimine ve kontrol ortamına bağlıdır. Dış bağımsız kaynaklardan doğrudan elde edilen kanıt çoğu kez daha güçlüdür; fakat hiçbir kanıt türü tek başına otomatik yeterlilik sağlamaz. Denetçi çelişkili kanıtlarla karşılaşır veya bilginin güvenilirliğinden şüphe duyarsa ek çalışma yapmalı ve görüşünü sağlam bir kanıt tabanına oturtmalıdır.

Denetim raporu bir kanaat metnidir, fakat bu kanaat ancak denetim kanıtıyla taşınabilir. BDS 500 bu nedenle denetim çalışmasının kalbini oluşturur. Denetçi, finansal tablolarla ilgili yönetim beyanlarını desteklemek veya çürütmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. Yeterlilik kanıtın miktarını anlatır; risk yükseldikçe veya mevcut kanıt daha zayıf oldukça daha fazla kanıt gerekebilir. Uygunluk ise kanıtın kalitesidir. Kanıt, denetlenen beyanla ilgili olmalı ve güvenilir olmalıdır. Stokların varlığı için fiziki sayım gözlemi güçlü olabilir, fakat değerlendirme için tek başına yeterli olmayabilir. Alacak bakiyesinin dış teyidi varlık beyanını destekler, ancak tahsil edilebilirlik için sonraki tahsilat veya karşılık değerlendirmesi de gerekebilir. Kanıt kaynaklarının güvenilirliği de önemlidir. Denetçinin doğrudan elde ettiği kanıt, işletmeden dolaylı gelen kanıta göre genellikle daha güçlüdür. Bağımsız dış kaynaktan gelen bilgi, işletme içinde üretilen bilgiye göre çoğu durumda daha güvenilir kabul edilir. Yazılı belge sözlü açıklamadan, orijinal belge kopyadan daha güçlü olabilir. Ancak bu ilkeler mekanik değildir; denetçi her kanıtı bağlamı içinde değerlendirir. İşletmenin bilgi sistemi zayıfsa iç raporların güvenilirliği ayrıca test edilmelidir. Yönetim açıklamaları yararlıdır, fakat tek başına yeterli ve uygun kanıt yerine geçmez. BDS 500 ayrıca denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin doğruluğu ve tamlığına dikkat çeker. Denetçi bir raporu, listeyi veya uzman bilgisini kullanıyorsa bu bilginin denetim amacı için uygun olup olmadığını sorgular. Kanıt elde etmek için test edilecek kalemlerin seçimi de denetçinin muhakemesine bağlıdır; tüm kalemlerin incelenmesi, belirli kalemlerin seçilmesi veya örnekleme uygulanması mümkündür. Kanıtlar arasında tutarsızlık varsa denetçi bunu görmezden gelemmez. Bir teyit cevabı, muhasebe kaydı ve yönetim açıklaması birbirini desteklemiyorsa ek prosedür gerekir. YMM açısından bu başlıkta ana cümle şudur: denetçi çok belge topladığı için değil, doğru beyana yönelik güvenilir kanıtı yeterli düzeyde elde ettiği için görüş verebilir.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.5.2 · Dış Teyitler, Analitik Prosedürler ve Örneklem (BDS 505, 520, 530)

Teyit, Analitik Prosedür ve Örneklem: Kanıt Toplamanın Üç Aracı

KISACA

Dış teyit, analitik prosedür ve örneklem denetçinin kanıt toplama araçlarıdır, fakat aynı amaca farklı yollardan hizmet eder. Dış teyitte denetçi, üçüncü taraftan doğrudan cevap alarak belirli bir bakiyeyi veya koşulu doğrular. Analitik prosedürlerde finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki makul ilişkiler incelenir; beklenmeyen dalgalanmalar araştırılır. Örneklem ise popülasyonun tamamı yerine seçilen kalemler üzerinden sonuç çıkarmayı sağlar. Bu araçların her biri denetim riskine, yönetim beyanına ve beklenen kanıt gücüne göre tasarlanır. Olumsuz teyit, pozitif teyit, ayrıntı testi, analitik maddi doğrulama ve istatistiksel örneklem kavramları ancak bu risk-kanıt bağı içinde anlam kazanır.

Denetim kanıtı tek bir teknikle toplanmaz. Dış teyitler, analitik prosedürler ve örneklem, denetçinin aynı dosyada birlikte kullanabileceği üç farklı araçtır. Dış teyitlerde denetçi bilgiyi doğrudan üçüncü taraftan ister. Banka bakiyeleri, alacaklar, borçlar, teminatlar veya sözleşme koşulları bu yolla desteklenebilir. Pozitif teyitte muhataptan cevap vermesi beklenir; olumsuz teyitte yalnızca bilgi yanlışsa cevap istenir. Pozitif teyit genellikle daha güçlü kanıt sağlar, çünkü cevap alınmaması ayrıca takip gerektirir. Yönetim teyit talebine izin vermezse denetçi bu sınırlamanın gerekçesini sorgular, alternatif prosedür uygular ve durumun rapora etkisini değerlendirir. Analitik prosedürler farklı bir mantıkla çalışır. Denetçi finansal veriler arasındaki veya finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki beklenen ilişkileri kullanır. Brüt kâr marjındaki olağan dışı düşüş, satış miktarı ile hasılat arasındaki uyumsuzluk veya faiz giderinin borç düzeyiyle tutarsızlığı araştırma alanı doğurur. Analitik prosedürler planlama aşamasında riskleri görmek için, maddi doğrulama prosedürü olarak ve denetimin sonunda genel sonuç oluştururken kullanılabilir. Ancak analitik prosedürün kanıt gücü, beklentinin ne kadar hassas kurulduğuna, verinin güvenilirliğine ve kabul edilebilir farkın uygun belirlenmesine bağlıdır. Örneklem ise denetçinin popülasyonun tamamını test etmediği durumlarda devreye girer. Örneklem tasarımı, popülasyonun amacıyla uyumlu tanımlanmasını, örneklem büyüklüğünün risklere göre belirlenmesini ve kalemlerin uygun yöntemle seçilmesini gerektirir. Denetçi tespit edilen sapmaları veya yanlışlıkları yalnızca seçilen kalemlerle sınırlı görmez; popülasyona etkisini değerlendirir. İstatistiksel yöntem kullanılsa da kullanılsa da amaç, örneklem sonucundan makul bir denetim sonucu çıkarabilmektir. Bu üç araç sınavda çoğu zaman karıştırılır. Sağlam yaklaşım, önce hangi yönetim beyanının test edildiğini sormaktır. Varlık için dış teyit güçlü olabilir, makullük için analitik prosedür anlamlı olabilir, geniş bir belge kitlesi için örneklem zorunlu olabilir. Araç seçimi, denetçinin alışkanlığına değil, riskin türüne ve beklenen kanıtın gücüne bağlıdır.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.6 · Denetimin Planlanması, Yürütülmesi ve Belgelendirilmesi (BDS 230, 300)

Planlama ve Belgelendirme: Denetim Dosyasının İskeleti

KISACA

Denetim planlaması, denetimin etkili ve zamanında yürütülmesi için genel stratejinin ve ayrıntılı denetim planının kurulmasıdır. BDS 300, işin kapsamı, zamanlaması, ekip yönlendirmesi, risklere verilecek karşılıklar ve kaynak kullanımı üzerinde durur. Planlama denetimin yalnızca başlangıç evresi değildir; yeni bilgiler geldikçe güncellenir. BDS 230 ise denetim çalışmasının belgelendirilmesini düzenler. Denetim dosyası, yapılan prosedürleri, elde edilen kanıtları, önemli muhakemeleri ve ulaşılan sonuçları deneyimli bir denetçinin anlayabileceği açıklıkta göstermelidir. Belgelendirme, sonradan oluşturulan bir arşiv değil, denetim kalitesinin ve hesap verebilirliğin kanıtıdır.

Denetimin planlanması, işin takvimini çıkarmaktan daha geniştir. Denetçi önce denetimin genel stratejisini belirler: kapsam nedir, raporlama yükümlülükleri nelerdir, hangi alanlar daha fazla dikkat ister, ekipte hangi uzmanlıklar gerekir ve çalışmanın zamanlaması nasıl kurulacaktır. Ardından ayrıntılı denetim planı oluşturulur. Bu plan, risk değerlendirme prosedürlerini, kontrollerin test edilip edilmeyeceğini, maddi doğrulama prosedürlerini ve ekip üyelerinin çalışmalarını kapsar. İyi planlama denetimin verimsiz genişlemesini önler, önemli alanlara odaklanmayı sağlar ve ekip içinde yönlendirme ile gözetimi güçlendirir. Fakat planlama katı bir belge değildir. Denetçi yeni bilgi elde ettikçe, risk değerlendirmesi değiştikçe veya beklenmeyen bulgularla karşılaştıkça planı günceller. Planlamanın yürütmeyle birleştiği yer burasıdır. Denetçi sahada kanıt toplarken, başlangıç varsayımlarının hâlâ geçerli olup olmadığını sürekli sınar. Belgelendirme ise bu muhakeme zincirinin görünür hâle gelmesini sağlar. BDS 230'un mantığı, denetim dosyasına bakan deneyimli bir denetçinin işin niteliğini, zamanlamasını, kapsamını, elde edilen sonuçları ve önemli mesleki muhakemeleri anlayabilmesidir. Dosyada yalnızca kontrol listeleri bulunması yeterli değildir; önemli konuların nasıl çözüldüğü, hangi kanıtın neden yeterli görüldüğü, çelişkili bilgilerin nasıl değerlendirildiği ve rapor sonucuna nasıl ulaşıldığı açık olmalıdır. Belgelendirme aynı zamanda sorumluluk izidir. Kim hangi çalışmayı yaptı, ne zaman tamamladı, kim gözden geçirdi ve hangi önemli karar alındı soruları dosyada cevap bulmalıdır. Denetim kanıtı dosyaya hiç yansımamışsa sonradan sözlü açıklamayla tamamlanamaz; çünkü denetim kalitesi rapor tarihinden sonra hatırlanan bilgilerle değil, zamanında hazırlanmış çalışma kâğıtlarıyla ispatlanır. YMM sınavında bu konu genellikle planlama ile belgelendirmenin bağıını ölçer. Doğru yaklaşım, planı risklere göre kurmak, yürütme sırasında planı canlı tutmak ve bütün önemli muhakemeleri denetim dosyasında izlenebilir bırakmaktır.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.7.1 - Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS 700)

BDS 700: Görüşe Ulaşma ve Denetçi Raporunun Yapısı**KISACA**

BDS 700, denetçinin finansal tablolar hakkında görüş oluşturmalarını ve bu görüşü rapora bağlamalarını düzenler. Denetçi önce yeterli ve uygun kanıt elde edip etmediğini, finansal tabloların geçerli raporlama çerçevesine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını ve açıklamaların yeterli olup olmadığını değerlendirir. Olumlu görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle uygun çerçeveye göre hazırlandığı sonucuna dayanır. Denetçi raporu ise görüş, görüşün dayanağı, yönetimin sorumlulukları, denetçinin sorumlulukları ve diğer gerekli bölümlerle kullanıcıya açık bir denetim sonucu sunar. Rapor dili, denetimin ne yaptığı kadar ne yapmadığını da gösterir; yönetim sorumluluğu ile denetçi sorumluluğu ayrımı bu yüzden vazgeçilmezdir.

Denetçi raporu, bütün denetim sürecinin kullanıcıya görünen sonucudur. BDS 700 bu sonucun nasıl oluşturulacağını açıklar. Denetçi rapor yazmadan önce finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine göre tüm önemli yönleriyle hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir. Bu değerlendirme yalnızca kalemlerin matematiksel doğruluğu değildir. Denetçi muhasebe politikalarının uygunluğunu, tahminlerin makullüğünü, bilgilerin sınıflandırılmasını, sunumunu, açıklamaların yeterliliğini ve finansal tabloların genel anlatımının yanıltıcı olup olmadığını birlikte düşünür. Ayrıca yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediği sorusu görüşün ön şartıdır. Kanıt eksikse olumlu görüşe güvenli biçimde ulaşılamaz. Olumlu görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle uygun çerçeveye göre hazırlandığı sonucudur. Bu görüş, mutlak doğruluk ifadesi değildir; denetçinin makul güvenceye dayalı profesyonel sonucudur. Raporun yapısı bu ayrımı korur. Görüş bölümü kullanıcıya doğrudan sonucu verir. Görüşün dayanağı bölümü denetimin standartlara uygun yürütüldüğünü, denetçinin bağımsızlığını ve etik yükümlülüklerini açıklar. Yönetimin sorumlulukları bölümünde finansal tabloların hazırlanması, iç kontrolün kurulması ve işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirme yönetim tarafında konumlanır. Denetçinin sorumlulukları bölümünde ise önemli yanlışlık içermeyen finansal tablolar hakkında makul güvence elde etme ve rapor düzenleme amacı açıklanır. Bazı raporlarda kilit denetim konuları, diğer bilgiler veya mevzuattan kaynaklanan ek raporlama sorumlulukları da yer alabilir. YMM açısından BDS 700'ün önemi rapor ezberinden ibaret değildir. Denetçi görüşe ulaşırken denetim boyunca elde ettiği kanıtları toplu değerlendirir; düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisini, açıklama eksiklerini, süreklilik varsayımını ve finansal tabloların genel sunumunu dikkate alır. Raporun biçimi standartlaşmış olsa da arkasındaki muhakeme somuttur: Kullanıcıya verilecek güven hangi kanıta dayanıyor, bu güven hangi sınırlar içinde veriliyor ve sorumluluk kime ait?

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.7.2 · Olumlu Görüş Dışındaki Görüşler ve Dikkat Çekilen Hususlar (BDS 705, 706)

BDS 705 ve 706: Değiştirilmiş Görüşler ile Vurgu Paragrafları

KISACA

Olumlu görüş dışındaki görüşler, finansal tablolarda önemli yanlışlık bulunduğu veya denetçi yeterli ve uygun kanıt elde edemediğinde gündeme gelir. BDS 705; sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınma ayrımını yanlışlığın veya kapsam sınırlamasının önemli ve yaygın olup olmasına göre kurar. BDS 706 ise görüşü değiştirmeyen, fakat kullanıcıların dikkatini finansal tablolarda uygun biçimde açıklanan önemli bir hususa veya denetim raporunu anlamak için gerekli başka bir konuya çeken paragrafları düzenler. Bu nedenle değiştirilmiş görüş ile dikkat çekilen husus aynı şey değildir. Birincisi görüşün niteliğini değiştirir, ikincisi uygun koşullarda görüşü değiştirmeden vurgu yapar.

Denetçi her zaman olumlu görüş vermez. BDS 705, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi gereken durumları iki ana eksenle ele alır. Birincisi finansal tabloların önemli yanlışlık içermesidir. Denetçi yeterli ve uygun kanıt elde etmiş, fakat finansal tabloda önemli bir yanlışlık bulunduğu sonucuna varmıştır. İkincisi kapsam sınırlamasıdır. Denetçi yeterli ve uygun kanıt elde edememiştir; bu durumda tespit edilememiş yanlışlıkların finansal tablolara olası etkisini değerlendirir. Görüş türü, etkinin hem önemliliğine hem yaygınlığına göre belirlenir. Yanlışlık önemli fakat yaygın değilse sınırlı olumlu görüş verilir. Yanlışlık önemli ve yaygınsa olumsuz görüş gerekir. Kanıt elde edilememe durumu önemli fakat yaygın değilse yine sınırlı olumlu görüş söz konusu olabilir; olası etki önemli ve yaygınsa denetçi görüş vermekten kaçınır. Buradaki yaygınlık, yanlışlığın finansal tabloların belirli unsuruyla sınırlı kalmaması, finansal tabloların büyük kısmını etkilemesi veya kullanıcıların tabloyu anlamasını temel düzeyde bozması anlamına gelir. BDS 706 farklı bir alanı düzenler. Dikkat çekilen hususlar paragrafı, finansal tablolarda uygun biçimde sunulmuş veya açıklanmış, fakat kullanıcıların finansal tabloları anlaması için temel önemde olan bir konuya vurgu yapar. Diğer hususlar paragrafı ise finansal tablolarda sunulmayan, ancak denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya raporu anlamak için ilgili olan bir konuya işaret eder. Bu paragraflar görüşü değiştirmez; çünkü denetçi finansal tabloların ilgili konuda yanlış veya eksik olduğu sonucuna varmış değildir. Bu ayrım sınavda hayati önemdedir. Bir açıklama eksik veya yanlışsa dikkat çekilen hususla çözülemez; görüş değiştirme değerlendirilir. Buna karşılık uygun açıklanmış önemli bir belirsizlik varsa, koşulları sağlandığında vurgu paragrafı raporun anlaşılabilirliğini artırabilir. Denetçi raporunda kullanılan başlıklar ve yerleşim de önemlidir; kullanıcı, görüşün değişip değişmediğini, değiştiyse nedenini, değişmediyse hangi hususa vurgu yapıldığını açıkça görmelidir. Sağlam cevap, BDS 705'in görüş niteliğini, BDS 706'nın ise rapor içi dikkat yönlendirmesini düzenlediğini net biçimde ayırır.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.8 · Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlama (TMS/TFRS, BOBİ FRS)

TMS/TFRS ve BOBİ FRS Çerçevesinde Finansal Raporlama

KISACA

Türkiye’de finansal raporlama, işletmenin niteliğine ve tabi olduğu düzenlemeye göre TMS/TFRS, BOBİ FRS veya başka yerel çerçeveler üzerinden şekillenir. TMS/TFRS, genel amaçlı finansal tabloların ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bilgi sunmasını hedefler; sunum, açıklama, ölçüm ve muhasebeleştirme hükümleri standartlar seti içinde birlikte çalışır. BOBİ FRS ise bağımsız denetime tabi olup tam TFRS uygulamayan işletmeler için yerel bir raporlama çerçevesi işlevi görür. YMM açısından mesele, standart adlarını saymaktan çok hangi çerçevenin finansal tablolara nasıl yansıdığını anlamaktır. Raporlama dili, kalemlerin sınıflandırılması, dipnot açıklamaları ve denetçi görüşü bu çerçeveye göre değerlendirilir.

Finansal raporlama standartları, işletmenin ekonomik olaylarını hangi ilkelerle finansal tablolara taşıyacağını belirler. Türkiye’de bu alanın merkezinde KGK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları bulunur. TMS/TFRS seti, finansal tabloların kullanıcılarına ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bilgi sağlamasını amaçlar. Bu amaç yalnızca ölçüm hükümlerinden ibaret değildir; finansal tabloların sunumu, dipnot açıklamaları, sınıflandırma, karşılaştırmalı bilgi ve önemli muhasebe politikalarının açıklanması da raporlamanın ayrılmaz parçalarıdır. TFRS 18 gibi sunum ve açıklama standartları, finansal performans tablosundaki bölümler, ara toplamalar ve dipnot ilişkisi gibi konularla finansal bilgiyi daha anlaşılır kılmaya yönelir. Diğer standartlar ise stok, hasılat, finansal araçlar, kiralamalar, değer düşüklüğü, konsolidasyon veya ertelenmiş vergi gibi belirli işlemlerin muhasebeleştirme ve ölçümünü düzenler. BOBİ FRS, tam TMS/TFRS uygulamayan fakat bağımsız denetime tabi olan belirli işletmeler için daha sadeleştirilmiş yerel bir finansal raporlama çerçevesi sağlar. Bu çerçevede de amaç finansal tabloların güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi sunmasıdır; ancak bazı ölçüm ve açıklama hükümleri TMS/TFRS’ye göre farklılaşabilir. Denetçi açısından kritik soru, işletmenin hangi geçerli finansal raporlama çerçevesine tabi olduğudur. Çünkü denetçi görüşü finansal tabloların bu çerçeveye göre tüm önemli yönleriyle hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkindir. Yanlış çerçeve seçimi, eksik açıklama veya standartların hatalı uygulanması denetim görüşünü etkileyebilir. YMM düzeyinde bu başlık, raporlama standartlarıyla denetim raporu arasındaki köprüyü kurar. Yeminli mali müşavir veya denetçi, finansal tablo kalemini yalnızca vergi veya kayıt düzeni açısından değil, geçerli finansal raporlama çerçevesinin tanıma, ölçme, sunum ve açıklama ilkeleri açısından da okur. Böylece TMS/TFRS ve BOBİ FRS bilgisi, muhasebe standardı ezberinden çıkar; denetçinin finansal tablo hakkında güvenilir sonuç üretmesini sağlayan değerlendirme ölçütüne dönüşür.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.9.1 • Meslek Mensubu Olmanın Şartları, Ruhsat ve Unvanlar

3568 Sayılı Kanunda Mesleğe Giriş, Ruhsat ve Unvan Mantiğı

KISACA

3568 sayılı Kanun, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleklerinin kimler tarafından ve hangi şartlarla icra edileceğini düzenler. Meslek mensubu olabilmek için genel şartlar, eğitim ve sınav şartları, ruhsat alma ve ilgili odaya kayıt düzeni birlikte değerlendirilir. Yeminli mali müşavirlik bakımından sınav, deneyim ve ruhsatlandırma süreci mesleğin yüksek güven fonksiyonuyla bağlantılıdır. Unvanlar yalnızca tabelada kullanılan isimler değildir; hangi hizmetlerin yapılabileceğini, hangi yasakların uygulanacağını ve hangi sorumlulukların doğacağını belirler. Bu nedenle mesleğe giriş başlığı, kişisel ehliyet şartları ile kamu güvenini koruyan kurumsal izin sisteminin birleştiği alandır.

Meslek mensubu olmanın şartları, 3568 sayılı Kanunun kamu güvenini koruyan ilk eşiğidir. Kanun, muhasebe ve mali müşavirlik hizmetlerinin herkes tarafından serbestçe yapılabilecek ticari bir faaliyet gibi görülmesini istemez; belirli eğitim, sınav, ruhsat ve kayıt şartlarıyla mesleki yetkinliği güvenceye alır. Genel şartlar, kişinin medeni hakları kullanma ehliyeti, kamu haklarından yoksun olmaması, belirli suçlardan mahkûmiyetinin bulunmaması, memuriyetten çıkarılmamış olması ve meslek şerefine aykırı durum taşımaması gibi güvenilirlik ölçütlerini içerir. Bu şartlar, teknik bilgi kadar mesleğin itibarıyla ilgilidir. Yeminli mali müşavirlik ise daha yüksek bir güven fonksiyonuna sahiptir. YMM, yalnızca danışmanlık veya muhasebe sistemi kurma alanında değil, tasdik yetkisi ve vergi idaresi karşısında sonuç doğuran raporları nedeniyle özel sorumluluk taşır. Bu nedenle YMM sınavı, mesleğe geçişte belirleyici bir aşamadır. Ruhsat ve unvan sistemi de bu yapıyı tamamlar. Kişi gerekli şartları taşıyıp sınav sürecini tamamladığında ruhsat alır ve ilgili odaya kayıtla mesleği icra edebilir. Unvanın kullanılması, yalnızca hak değil aynı zamanda sınır demektir. Serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavir aynı meslek ailesinin üyeleri olmakla birlikte görev ve yasakları farklılaşır. YMM'ler muhasebe ile ilgili defter tutamaz, muhasebe bürosu açamaz ve muhasebe bürolarına ortak olamaz; bu yasak tasdik fonksiyonunun bağımsızlığını korumaya yönelir. Meslek unvanının izinsiz kullanılması veya ruhsatın başkasına kullandırılması ise meslek düzenini bozan ağır fiillerdendir. YMM adayının bu başlıkta görmesi gereken ana yapı şudur: Kanun, mesleğe girişi yalnızca bireysel başarıya bağlamaz; sınav komisyonu, ruhsat, oda kaydı ve unvan korumasıyla kamusal nitelikli bir mesleki statü kurar. Bu statü kazanıldığında kişi sadece hizmet sunma hakkı elde etmez, aynı zamanda disiplin, sorumluluk ve meslek kurallarına bağlı bir güven görevi üstlenir.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.9.2 · Mesleğin Konusu, Tasdik İşlemleri ve Tasdik Sorumluluğu

YMM Mesleğinin Konusu ve Tasdik Fonksiyonunun Sınırları

KISACA

3568 sayılı Kanunda yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu, muhasebe ve mali mevzuatla ilgili danışmanlık, inceleme, tahlil, denetim, rapor düzenleme ve kanuna göre çıkarılan düzenlemeler çerçevesinde tasdik işlerini kapsar. Tasdik, YMM'nin kamu güvenine en yakın fonksiyonudur; defter, kayıt, belge ve beyanların mevzuata uygunluğuna ilişkin mesleki kanaatin raporla ortaya konulmasını ifade eder. Bu yetki geniş olmakla birlikte sınırsız değildir. YMM, muhasebe defteri tutamaz ve muhasebe bürosu faaliyetleriyle tasdik görevini karıştıramaz. Tasdik sorumluluğu, yapılan incelemenin kapsamına, kullanılan kanıtlara, karşıt incelemelere ve raporda verilen güvene bağlıdır. Bu nedenle tasdik işlemi sıradan bir imza değil, sonuç doğuran mesleki denetim faaliyetidir.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu, 3568 sayılı Kanunun mesleğe verdiği fonksiyonu anlamadan kavranamaz. Kanun, meslek mensuplarına muhasebe sistemlerini kurma ve geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans ve mali mevzuat uygulamaları hakkında müşavirlik yapma, belgelerine dayanarak inceleme, tahlil ve denetim yapma, mali tablolar ve beyannameler hakkında yazılı görüş verme, rapor düzenleme ve benzeri işleri yapma alanı tanır. YMM bakımından bu genel çerçevenin ayırt edici noktası tasdik yetkisidir. Tasdik, mükellefin beyanı veya finansal bilgisi üzerinde mesleki inceleme yapılarak belirli bir uygunluk kanaatinin raporla açıklanmasıdır. Vergi idaresi ve üçüncü kişiler bu rapora güvenebildiği için tasdik, kamu yararı boyutu taşıyan bir mesleki faaliyettir. Tasdik işlemlerinde YMM'nin görevi yalnızca mükellefin sunduğu bilgiyi imzalamak değildir. Defter ve belgelerin incelenmesi, kayıtların mevzuatla ilişkilendirilmesi, gerektiğinde karşıt inceleme yapılması, teyit ve bilgi isteme süreçlerinin yürütülmesi, ulaşılan sonucun raporda açıkça gösterilmesi gerekir. İnceleme işletmede yapılabileceği gibi tasdik konusunun özelliğine göre gerekli belge ve bilgi teminiyle desteklenir. Bu süreçte YMM'nin muhakemesi, denetim kanıtı mantığına benzer şekilde yeterli dayanak arar. Fakat tasdik yetkisi, YMM'ye işletmenin muhasebe işlerini üstlenme serbestliği vermez. Tam tersine kanun, YMM'nin muhasebe defteri tutmasını, muhasebe bürosu açmasını ve muhasebe bürosuna ortak olmasını yasaklayarak tasdik görevinin bağımsızlığını korur. Tasdik sorumluluğu da bu sınır içinde doğar. YMM, tasdik raporunda yer alan tespitlerin doğruluğundan ve yaptığı incelemenin mesleki gereklere uygunluğundan sorumludur. Eksik inceleme, yanıltıcı rapor veya belgelerle desteklenmeyen kanaat yalnızca müşteri ilişkisi sorunu değil, disiplin ve mali sorumluluk doğurabilecek bir meslek hukuku meselesidir. YMM sınavında bu başlıkta güçlü cevap, mesleğin konusunu maddeler hâlinde saymanın ötesine geçer; danışmanlık, denetim ve tasdik fonksiyonlarını ayırır, tasdikin kamu güveni üreten yönünü ve bu nedenle getirilen yasakları birlikte açıklar.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.9.3 · Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütteselsil Sorumluluğu

YMM'de Müşterek ve Mütteselsil Sorumluluk**KISACA**

YMM'nin tasdik raporu, vergi idaresi ve ilgililer nezdinde güven etkisi doğurduğu için sorumluluk rejimi de ağırdır. Müşterek ve mütteselsil sorumluluk, tasdik edilen belgeler ve rapor kapsamındaki işlemler nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyai ve buna bağlı sonuçlarda YMM'nin mükellefle birlikte sorumlu tutulabilmesini ifade eder. Bu sorumluluk otomatik ve sınırsız bir kefalet gibi düşünülmemelidir; raporun kapsamı, YMM'nin yaptığı inceleme, mesleki özen yükümlülüğü ve hatalı ya da yanıltıcı tasdik vergi kaybıyla bağlantısı değerlendirilir. YMM açısından asıl ders, tasdik yalnızca ücret karşılığı verilen bir hizmet olmadığıdır. Tasdik raporu kamu güveni taşıdığı ölçüde, eksik veya gerçeğe aykırı tasdik de ortak sorumluluk doğurabilir.

Yeminli mali müşavirlerin müşterek ve mütteselsil sorumluluğu, tasdik kurumunun güven etkisinin doğal sonucudur. YMM tasdik raporu, mükellefin defter, belge, beyan veya mali tablosu hakkında mesleki bir güven açıklaması üretir. Vergi idaresi bu güven açıklamasından yararlanabildiği için kanun koyucu, hatalı veya gerçeğe aykırı tasdik karşısında sorumluluğu yalnızca mükellefle sınırlamaz. Müşterek ve mütteselsil sorumluluk, belirli koşullarda YMM'nin mükellefle birlikte sorumlu tutulabilmesini anlatır. Burada önemli nokta, sorumluluğun tasdik kapsamıyla ilişkilendirilmesidir. YMM hangi konuda tasdik yapmışsa, yaptığı incelemenin kapsamı ve raporda ulaştığı sonuç o alanla bağlantılı olarak değerlendirilir. Tasdik dışı bir konuda sınırsız sorumluluk yüklenmesi mantıklı değildir; fakat tasdik edilen konuda yeterli inceleme yapılmamış, belge ve kayıtlar mesleki özenle araştırılmamış veya gerçeğe aykırı bir sonuca varılmışsa sorumluluk riski doğar. Vergi ziyasına sebebiyet veren fiillerde meslek mensubunun rolü ayrıca disiplin hukuku bakımından da ağırlaşabilir. Mahkeme kararıyla kesinleşen kasıtlı vergi ziyasına katılım, meslekten çıkarma gibi ağır sonuçlara bağlanabilmektedir. Bu yapı YMM'ye şunu söyler: tasdik raporu, müşterinin talebini onaylayan özel hukuk belgesi değil, kamusal güven taşıyan mesleki denetim ürünüdür. Bu nedenle YMM'nin dosyasında yaptığı incelemeyi, aldığı karışit inceleme veya teyitleri, belge bağlantılarını ve kanaatinin dayanaklarını gösterebilmesi gerekir. Sorumluluk tartışması çıktığında yalnızca iyi niyet iddiası yeterli olmaz; mesleki özenin somut kanıtı aranır. YMM sınavı bu konuyu çoğu zaman vergi ziyai, tasdik raporu, disiplin ve meslekten çıkarma bağlantısıyla sorgular. Doğru yaklaşım, sorumluluğu ne otomatik sınırsız borç gibi abartmak ne de imzanın sonuçlarını hafife almaktır. Esas olan, tasdik kapsamındaki gerçeğe aykırılıkla YMM'nin mesleki kusuru veya katılımı arasındaki bağı doğru kurmaktır.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.9.4 · Meslek Odaları, TÜRMOB ve Çalışma Usul ve Esasları

Odalar, TÜRMOB ve Mesleğin Kurumsal İşleyişi

KISACA

3568 sayılı Kanun, meslek mensuplarını yalnız bireysel ruhsat sahipleri olarak değil, odalar ve TÜRMOB çatısı altında örgütlenen bir kamu kurumu niteliğindeki meslek düzeni içinde görür. Odaların organları genel kurul, yönetim kurulu, disiplin kurulu ve denetleme kuruludur. TÜRMOB ise odalar arasında koordinasyon, mesleğin geliştirilmesi, meslek kurallarının belirlenmesi, yönetmelik hazırlanması ve yetkili mercilere görüş bildirilmesi gibi görevler üstlenir. Çalışma usul ve esasları; çalışanlar listesi, ortaklık bürosu veya şirket, unvan kullanımı, ücret tarifi, yasak faaliyetler ve meslek mensubunun oda ile ilişkisini düzenler. Bu yapı mesleğin serbest icrasını kuralı bırakmaz; mesleki özerklik ile kamu gözetimini birlikte yürütür.

Meslek odaları ve TÜRMOB, 3568 sayılı Kanunun kurduğu mesleki sistemin kurumsal tarafıdır. Meslek mensubu ruhsat aldığı anda yalnızca müşteriyle sözleşme yapan bağımsız bir kişi hâline gelmez; oda kaydı, çalışanlar listesi, meslek kuralları, disiplin rejimi ve birlik kararlarıyla çevrili bir statüye girer. Odalar, bulundukları bölgede meslek mensuplarını örgütler. Genel kurul, yönetim kurulu, disiplin kurulu ve denetleme kurulu gibi organlar aracılığıyla mesleki düzeni işletir. Yönetim kurulu bütçe teklifinden genel kurul kararlarının uygulanmasına, oda adına mal edinme gibi işlemlere ve kanunlarla verilen diğer görevlere kadar idari sorumluluk taşır. Disiplin kurulu meslek düzenini koruyan yaptırım mekanizmasının oda düzeyindeki ayağıdır. TÜRMOB ise odaların üst kuruluşudur. Birliğin görevleri mesleğin geliştirilmesi, meslek mensuplarının menfaatlerinin ve mesleki ahlakın korunması, odaları ilgilendiren konularda görüş bildirilmesi, odalar arasındaki anlaşmazlıkların çözülmesi, uyulması zorunlu meslek kurallarının belirlenmesi, yönetmeliklerin hazırlanması ve ulusal ya da uluslararası mesleki ilişkilerin yürütülmesi gibi başlıklarda yoğunlaşır. Birliğin organları ve gelirleri de kanun ve yönetmeliklerde ayrıca düzenlenir. Çalışma usul ve esasları bu kurumsal yapıyı günlük meslek pratiğine indirir. Meslek mensubunun çalışanlar listesine kaydı, listeden silinme sebepleri, itiraz yolları, ortaklık bürosu veya şirket kurma şartları, aynı unvana sahip kişilerle faaliyet yürütme, unvanda meslek unvanının açık kullanılması, yabancı isim yasağı, şube açma yasağı ve meslek dışı işle uğraşmama gibi kurallar mesleğin görünür düzenini oluşturur. Ücret tarifi de bu yapının parçasıdır; asgari ücretin altında iş kabulü meslek düzeni açısından sakıncalı görülür. YMM açısından bu konu, odaların ve TÜRMOB'un yalnız idari organ listesi olarak ezberlenmesiyle bitmez. Kurumların amacı, meslek mensubunun bağımsız ve güvenilir çalışmasını sağlamak, kamu yararını korumak ve mesleki özerkliği belirli kurallarla dengede tutmaktır. Bu nedenle oda ve birlik düzeni, ruhsatın kazanılmasından disiplin denetimine kadar mesleğin bütün yaşam döngüsünü etkiler.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.9.5 · Disiplin Hükümleri ve Cezaları

Meslek Disiplini: Uyarıdan Meslekten Çıkarmaya Uzanan Rejim

KISACA

Meslek disiplini, muhasebe ve denetim mesleğinin güvenilirliğini koruyan yaptırım sistemidir. 3568 sayılı Kanunda disiplin cezaları uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma gibi sonuçlar doğurabilir. Cezanın ağırlığı fiilin niteliğine, meslek düzenine etkisine, tekrara ve kastın varlığına göre değerlendirilir. Meslekten çıkarma özellikle vergi ziyanına kasıtlı katılım, ruhsatı başkasına kullandırma veya başkasının unvanıyla beyanname düzenleme gibi ağır ihlallerde gündeme gelir. Disiplin hükümleri yalnız cezalandırma amacı taşımaz; müşteriler, kamu idaresi ve meslek camiası nezdinde güveni koruyan önleyici bir işlev görür.

Disiplin hükümleri, mesleğin kendi kendini koruma mekanizmasıdır. Muhasebe, mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik hizmetleri kamu güveniyle temas ettiği için meslek mensubunun hatası yalnızca müşteriyle arasındaki sözleşmesel ilişkiyi etkilemez. Yanıltıcı beyan, gerçeğe aykırı tasdik, ruhsatın kötüye kullanılması, ücret ve reklam kurallarına aykırılık veya meslek şerefini zedeleyen davranışlar bütün meslek düzeninin güvenilirliğini sarsabilir. Bu nedenle disiplin rejimi fiilin ağırlığına göre kademeli yaptırımlar öngörür. Uyarma ve kınama daha hafif nitelikli aykırılıklarda meslek mensubuna davranışını düzeltme yönünde resmi bir tepki verir. Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslek mensubunun belirli süreyle mesleği icra edememesi sonucunu doğurarak daha ağır bir müdahaledir. Yeminli sıfatının kaldırılması YMM statüsünün güven fonksiyonuyla doğrudan ilgilidir. Meslekten çıkarma ise mesleki statünün sona ermesi anlamına gelen en ağır yaptırımdır. Kanunda meslekten çıkarma sonucuna bağlanan bazı fiiller özellikle dikkat çekicidir. Mükellefle birlikte kasten vergi ziyanına sebebiyet verildiğinin mahkeme kararıyla kesinleşmesi, meslek ruhsatnamesinin başkasına kullandırılması, başka meslek mensuplarının ad ve unvanları kullanılarak beyanname düzenlenmesi, imzalanması veya gönderilmesi gibi davranışlar mesleğin güven temelini hedef alır. Ayrıca belirli süre içinde ağır cezayı gerektiren fiilin tekrar edilmesi yaptırımı ağırlaştırabilir. Disiplin cezasının bir derece ağır veya hafif uygulanması ise yetkili disiplin organının somut olayın özelliklerini değerlendirmesiyle ilişkilidir. Bu rejimde usul de önemlidir. Oda disiplin kurulları, birlik ve ilgili itiraz yolları meslek mensubunun savunma hakkı ile meslek düzeninin korunması arasında denge kurar. YMM açısından disiplin konusu, yalnız ceza adlarını saymakla öğrenilemez. Her cezanın arkasında hangi güven ihlalinin bulunduğu görmek gerekir. Hafif ihlaller mesleki düzeni uyarıyla onarabilirken, tasdik güvenini, vergi güvenliğini veya ruhsatın kişiselliğini bozan fiiller meslekte kalma ehliyetini tartışmalı hâle getirir. Bu nedenle disiplin hükümleri, meslek hukukunun yaptırım dili olduğu kadar etik ve sorumluluk kurallarının uygulanabilir hâlidir.

4. DENETİM, RAPORLAMA VE MESLEK HUKUKU

İçindekiler

4.10 · Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Düzenlemeleri

KGK Düzenlemeleri: Standart, Yetkilendirme ve Gözetim Eksenleri

KISACA

KGK, Türkiye’de muhasebe, finansal raporlama ve bağımsız denetim standartlarının yayımlanması, bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi ve denetim alanının gözetimi bakımından merkezi kurumdur. Kurumun düzenlemeleri TMS/TFRS, Türkiye Denetim Standartları, etik kurallar, kalite yönetimi ve bağımsız denetim uygulamalarının çerçevesini oluşturur. YMM düzeyinde KGK konusu, yalnız kurum adını bilmekten ibaret değildir; hangi işletmelerin hangi raporlama çerçevesine tabi olacağı, denetçinin hangi standartlara göre çalışacağı, kalite ve etik yükümlülüklerin nasıl şekillendiği bu düzenleyici zemine bağlıdır. KGK, meslek örgütlerinden farklı olarak kamu gözetimi işleviyle finansal raporlamada güven ve karşılaştırılabilirliği destekler.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu finansal raporlama ve bağımsız denetim düzeninin kamu otoritesi tarafını temsil eder. Türkiye’de TMS/TFRS ve Türkiye Denetim Standartları gibi standart setlerinin yayımlanması, güncellenmesi ve uygulama alanlarının belirlenmesi KGK düzenlemeleriyle yakından ilişkilidir. Bu rol, finansal tabloların yalnız işletme içi kayıt mantığıyla değil, genel amaçlı raporlama ve kullanıcı güveni açısından hazırlanmasını sağlar. Bağımsız denetim tarafında KGK’nın etkisi daha da belirgindir. Denetçinin hangi standartlara göre çalışacağı, etik kurallar ve bağımsızlık hükümleri, kalite yönetimi yaklaşımı, denetim raporunun standardize dili ve denetim kuruluşlarının gözetimi bu düzenleyici ekosistemin parçalarıdır. KGK’nın yayımladığı Türkiye Denetim Standartları, BDS’ler yanında sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetler gibi farklı hizmet türleri için de çerçeve sunar. Böylece denetim uygulaması kişisel alışkanlıklara veya yalnız meslek içi teamüllere bırakılmaz; standartlara bağlı, izlenebilir ve denetlenebilir hâle gelir. KGK düzenlemeleri ile TÜRMOB ve odaların meslek hukuku işlevi birbirine karıştırılmamalıdır. Odalar ve TÜRMOB meslek mensuplarının örgütlenmesi, meslek kuralları, disiplin ve mesleki temsil alanında önemlidir. KGK ise finansal raporlama ve bağımsız denetimde kamu gözetimini sağlayan düzenleyici kurumdur. Bu ayırım, sınav cevaplarında kurum görevlerini doğru yerleştirmek için gereklidir. KGK ayrıca kalite ve güven kavramlarını yalnız denetim raporu anında değil, denetim kuruluşlarının sistemleri ve standartların güncelliği üzerinden ele alır. Yeni veya revize standartların yürürlük tarihleri, uygulama kapsamı ve açıklayıcı materyaller denetçilerin mesleki yeterliğini sürekli güncel tutmasını gerektirir. YMM açısından KGK bilgisi, raporlama standartlarıyla denetim standartları arasında köprü kurar. Bir finansal tablo hangi çerçeveye göre hazırlanacak, denetçi bu tabloyu hangi güvence standartlarıyla inceleyecek ve kamu gözetimi bu sürecin hangi noktasında devreye girecek soruları KGK düzenlemeleriyle cevaplanır.

5. REVİZYON

İçindekiler

5.1 • Revizyon Kavramı, Amaçları ve Türleri

Revizyonun Mantığı: Tespit, Düzeltme ve Doğru Beyan

KISACA

Revizyon, bir işletmenin dönem sonu işlemlerini yalnızca rakamların doğruluğu açısından değil, bu rakamların vergi kanunlarıyla uyumu açısından da yeniden okumaktır. YMM revizyon sorularında yaklaşım, geçmişte kesinleşmiş bir tarhiyatı yeniden yargılamak değil, verilen hesap dönemi kapanmadan veya beyanname verilmeden önce hatalı, eksik ya da yanlış sınıflandırılmış işlemleri doğru yere taşımaktır. Bu yüzden revizyonun amacı, ticari bilanço kârını, kanunen kabul edilmeyen giderleri, istisna ve indirimleri, stopaj ve KDV sorumluluğunu aynı dosya içinde tutarlı hale getirmektir.

Revizyon çalışması, muhasebe kayıtlarının vergi kanunları açısından ikinci kez okunmasıdır. Kaynak sınav metninde adaydan istenen şey, dönem sonu itibarıyla tespit edilen her husus için yapılması gereken işlemi yasal dayanağıyla açıklamak, geçici mizandaki gelir ve gider hesaplarını etkileyecek işlemler için gerekli düzeltme kaydını kurmak ve sonunda doğru kurumlar vergisi beyanına ulaşmaktır. Bu çerçevede, revizyonun yalnızca muhasebe hatası arama faaliyeti olmadığını gösterir; aynı işlem hem kayıt düzeltmesi, hem matrah düzeltmesi, hem de stopaj veya KDV sorumluluğu doğurabilir. Örneğin ortaklardan alınan borç, sadece finansman giderinin doğru hesaba yazılıp yazılmadığıyla sınırlı değildir; örtülü sermaye şartları oluşmuşsa giderin indirimi reddedilir, faiz kâr payı sayılır ve stopaj boyutu ayrıca değerlendirilir. Aynı şekilde bir bağış, stok maliyetinden çıkarılıp olağandışı gider hesabına alınabilir, kurum kazancında önce KKEG olarak eklenip sonra şartları varsa beyanname üzerinde indirilebilir ve KDV açısından indirilemeyecek vergi doğurabilir. Revizyonun ayırt edici yönü, bütün bu sonuçların aynı döneme ve aynı mükellef kurum nezdindeki yükümlülüklerle bağlanmasıdır. Bu nedenle doğru revizyon cevabı, eleştirilecek husus yoksa bunu da gerekçelendiren, eleştirilecek husus varsa rakamın nereden geldiğini gösteren ve nihai beyan tablosunda çift sayım yaratmayan cevaptır.

5. REVİZYON

İçindekiler

5.2 · Revizyon Teknikleri ve Çalışma Kâğıtları

Revizyon Tekniğinde İz Sürme ve Çalışma Kâğıdı Disiplini

KISACA

Revizyon tekniği, verilen tespiti doğrudan sonuca bağlamak yerine önce hangi vergi türünü, hangi dönemi ve hangi hesap kalemini etkilediğini ayırmayı gerektirir. Çalışma kâğıdı mantığı da burada ortaya çıkar: her bulgu için hukuki dayanak, hesaplama, muhasebe etkisi ve beyanname etkisi ayrı ayrı izlenir. Sınav metinleri, cevaplarda eksik sayfa veya biçim uyarısından çok daha fazlasını söyler; adayın her işlem için hesaplama hatasını, matrah veya vergi farkını, eleştiri konusu olan ve olmayan yönleri vergi türleri itibarıyla göstermesini ister.

Bir revizyon dosyasında çalışma kâğıdı, sadece yardımcı not değildir; sonucun denetlenebilir hale geldiği iskelettir. Kaynak sınav metninde her işlem için mükellef kurum açısından varsa hesaplama hatalarının, matrah farklarının, vergi farklarının ve eleştiri konusu olan ya da olmayan hususların ayrı ayrı ortaya konulması istenir. Bu istek, revizyon tekniğinin sırasını belirler. Önce işlem tanınır: gider mi, gelir mi, değerlendirme mi, istisna mı, indirim mi, sorumlu sıfatıyla beyan mı? Sonra dayanak seçilir: Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu veya ilgili tebliğ. Ardından rakamın kaynağı açıkça gösterilir; çünkü Revizyon sınavlarında son tutar kadar, o tutarın hangi varsayımla bulunduğu da değerlendirilir. Son aşamada muhasebe kaydı ile beyanname etkisi ayrılır. Bir tutar gider hesabından çıkarılabilir fakat aynı anda KKEG olarak eklenip beyanname üzerinde indirim konusu edilebilir; bir KDV tutarı indirilecek KDV olmaktan çıkarılıp ilave edilecek KDV'ye dönüşebilir; bir yabancı hizmet ödemesi hem stopaj hem sorumlu sıfatıyla KDV doğurabilir. Çalışma kâğıdının görevi, bu etkileri birbirine karıştırmadan aynı bulgu altında toplamaktır. İyi bir revizyon cevabı, bu nedenle uzun ama dağınık değil, kısa ama izlenebilir olmalıdır.

5. REVİZYON

İçindekiler

5.3 · Muhasebe Hataları ve Hileleri

Hata ve Hile Ayrımı: Yanlış Kayıttan Kasıtlı Yanıltmaya

KISACA

Muhasebe hatası ile hile arasındaki temel ayrım niyettir. Hata, bir tutarın yanlış hesaba alınması, hesaplama yanlış yapılması veya mevzuatın yanlış uygulanması gibi kasıtsız yanlışlıklara dayanır. Hile ise finansal bilgiyi kullananları yanıltmak amacıyla kasıtlı yanlışlık yapılması veya bilginin gizlenmesidir. Revizyon çalışmasında bu ayrım önemlidir; çünkü hatalı makine kaydı gibi işlemler düzeltme kaydı, ilave amortisman ve KDV düzeltmesiyle giderilebilirken, hile riski denetçinin mesleki şüpheciliğini ve kanıt toplama biçimini değiştirir.

Muhasebe hataları çoğu zaman kayıt tekniğinin veya mevzuat yorumunun yanlış kurulmasından doğar. Revizyon kaynağındaki makine alışı örneği bunu yalın biçimde gösterir: makinenin bedeli ile indirilecek KDV tutarı ters hesaplara yazılmış, böylece hem maddi duran varlık eksik aktifleştirilmiş hem de indirilecek KDV fazla beyan edilmiştir. Bu durumda çözüm, yanlış kaydı düzeltmek, makine maliyetine eklenen tutar üzerinden ayrılması gereken amortismanı hesaplamak ve üretimle bağlantılı amortisman payını satılan mamul maliyeti ile dönem sonu stok arasında ayırmaktır. Hilede ise sorun yalnızca yanlış hesabı düzeltmek değildir. BDS 240, finansal tablolardaki yanlışlığın hileden veya hatadan kaynaklanabileceğini, iki türü ayıran unsurun kasıt olduğunu vurgular. Hileli finansal raporlama, kayıtların manipüle edilmesi, işlemlerin yanlış sunulması veya muhasebe ilkelerinin kasıtlı yanlış uygulanmasıyla ortaya çıkabilir; varlıkların kötüye kullanılması ise işletme varlıklarının zimmete geçirilmesi, uygunsuz ödemeler veya sahte belgeler gibi yollarla gerçekleşebilir. Revizyon çalışması bu nedenle iki katmanlı düşünülür: görünen kayıt hatası için düzeltme yapılır, fakat bulgunun kasıtlı bir yanıltma ihtimali taşıyıp taşımadığı ayrıca sorgulanır. Hata düzeltmesinde hedef doğru beyanı kurmaktır; hile değerlendirmesinde hedef, yanlışlığın kaynağını ve etkisini güvenilir kanıtlarla ortaya koymaktır.

5. REVİZYON

İçindekiler

5.4 - Kaydi ve Fiili Envanter Çalışmaları

Kaydi ve Fiili Envanterin Revizyondaki Yeri

KISACA

Kaydi envanter, defter kayıtlarının gösterdiği mevcutları, alacakları ve borçları izler; fiili envanter ise bunların sayım, ölçüm ve tartım yoluyla gerçekten var olup olmadığını ortaya koyar. Revizyon açısından iki sonuç birlikte okunur. Kaynak sınavda dönem başı ve dönem sonu stoklarının Vergi Usul Kanunu'nun 186'ncı maddesine uygun olarak kesin ve müfredatlı tespit edildiği kabul edildiği için, kayıtlı satış ve üretim miktarları bu fiili sonuçlarla karşılaştırılabilmiştir.

Kaydi ve fiili envanter ayrımı, revizyonun en temel kontrol noktalarından biridir. Kaydi envanter, muhasebe kayıtlarında görünen miktar ve tutarları verir; fiili envanter ise işletmede gerçekten bulunan hammadde, mamul, alacak veya borçların sayım, ölçüm, tartım ve mutabakat yoluyla tespit edilmesidir. Revizyon sınavlarında bu ayrım özellikle stok ve randıman sorularında belirleyici olur. 2016 ve 2017 Revizyon kaynaklarında dönem başı ve dönem sonu stoklarının Vergi Usul Kanunu'nun 186'ncı maddesine uygun olarak kesin ve müfredatlı şekilde belirlendiği belirtilir. Bu kabul, revizyonu sağlam bir zemine oturtur; çünkü üretime sevk edilen hammadde miktarı, dönem başı stok ile dönem içi net alışların toplamından dönem sonu stokun çıkarılmasıyla bulunur. Eğer fiili envanter güvenilir değilse, randıman farkı da tartışmalı hale gelir. Fiili envanter güvenilir olduğunda ise kayıtlarla fiziksel gerçeklik arasındaki fark, kayıtdışı satış, hatalı maliyet dağıtımı veya yanlış stok değerlemesi gibi sonuçlara götürebilir. Revizyon çalışmasında adayın dikkat etmesi gereken nokta, envanteri yalnızca bilanço kalemi olarak değil, gelir tablosunu da etkileyen bir köprü olarak görmektir. Dönem sonu stok eksik değerlenirse satılan mal maliyeti fazla, dönem kârı eksik olur; stoktan çıkan bağış kayda alınmazsa maliyet hesabı hatalı kalır; üretim miktarı kayıtlı satışla uyuşmazsa hasılat ve KDV yönünden ek değerlendirme gerekir.

5. REVİZYON

İçindekiler

5.5 - Randıman İncelemesi ve Fire

Randıman İncelemesinde Fireden Kayıt Dışı Hasılat

KISACA

Randıman incelemesi, üretime sevk edilen girdilerden normal fireler düşüldükten sonra üretilmesi gereken mamul miktarını bulur ve bu miktarı kayıtlı üretim veya satışla karşılaştırır. Kaynak sınavdaki hazır beton örneğinde agrega ve çimento için taşıma ve üretim fireleri ayrı hesaplanmış, net hammadde miktarından üretilebilecek hazır beton belirlenmiş ve kayıtlı satışla fark kayıtdışı satış hasılatına bağlanmıştır. Fire bu çalışmada keyfi bir indirim değil, kapasite raporu, meslek komitesi ve üretim reçetesiyle desteklenen teknik varsayımdır.

Randıman incelemesinin mantığı, işletmenin kullandığı girdiler ile bildirdiği üretim arasında teknik olarak beklenen ilişkiyi kurmaktır. 2017 Revizyon kaynağındaki hazır beton örneği bu yöntemi ayrıntılı biçimde gösterir. Önce üretime sevk edilen hammadde miktarı hesaplanır: dönem başı hammadde stoku ile dönem içi alışların, dönem sonu stok ve varsa satışlardan arındırılmış net sonucu alınır. Ancak alış miktarı doğrudan üretime sevk edilmiş sayılmaz; çimento ve agreganın tesise taşınması sırasında normal fireler düşülür. Sonra üretim aşamasındaki fireler ayrıca dikkate alınır. Kaynakta çimento için taşıma ve aktarma firesi, agrega için yola dökülme firesi, üretim sırasında ise filtrelerden sızma, temizleme veya aktarma kaynaklı fireler kullanılmıştır. Bu net hammadde miktarı üretim reçetesindeki oranlarla birleştirildiğinde üretilmesi gereken mamul miktarı bulunur. Hazır betonda dönem başı ve dönem sonu mamul stoku olmadığı için kayıtlara göre üretim, kayıtlı satış miktarıyla aynıdır. Kaynak çözümde üretilmesi gereken miktar ile kayıtlı miktar arasındaki fark kayıtdışı hazır beton satışı olarak değerlendirilmiş, ayrıca bu satışların taşınması nedeniyle nakliye geliri ve KDV etkisi de hesaplanmıştır. Buradan çıkan ders şudur: randıman farkı yalnızca stok farkı değildir; hasılat, KDV, kâr dağıtımı ve beyanname matrahı üzerinde zincirleme etki doğurabilir.

5. REVİZYON

İçindekiler

5.6.1 · Hazır Değerler ve Menkul Kıymetlerin Revizyonu

Hazır Değer ve Menkul Kıymet Revizyonunda Değerleme Ölçüsü

KISACA

Hazır değerler ve menkul kıymetler revizyonunda ilk soru, ilgili kıymetin hangi değerleme ölçüsüne tabi olduğudur. Kaynak cevapta hisse senetlerinin alış bedeliyle değerlendirileceği, sermaye yedeklerinin sermayeye eklenmesiyle alınan bedelsiz hisselerin ise iştirak eden kurumun aktif ve pasifinde değer artışı yaratmayacağı açıklanır. Bu nedenle borsa değerindeki düşüş gerekçesiyle hisse senedi için ayrılan karşılık gideri kurum kazancından indirilemez ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır.

Menkul kıymet revizyonu, hesap adının doğru seçilmesinden önce değerlendirme ölçüsünün doğru belirlenmesini gerektirir. 2025 Revizyon kaynağında şirketin alış bedeliyle edindiği hisse senetleri için daha sonra bedelsiz hisse aldığı ve yıl sonunda borsa değerindeki düşüş nedeniyle karşılık ayırdığı görülür. Cevap, Vergi Usul Kanunu'nun menkul kıymetlere ilişkin değerlendirme hükmünü esas alır: hisse senetleri alış bedeliyle değerlendirilir. Bu kural, borsa değerindeki geçici düşüşün doğrudan vergi matrahını azaltacak karşılık giderine dönüştürülmesini engeller. Ayrıca Kurumlar Vergisi Genel Tebliği açıklaması gereği, sermaye yedeklerinin sermayeye eklenmesiyle verilen bedelsiz hisse senetleri, iştirak eden kurumun aktif ve pasifinde artış doğurmaz; sadece elde tutulan hisse adedi değişir, toplam bedel değişmez. Revizyon açısından sonuç açıktır: hisse senedi hesabında takip edilen kıymetin alış bedeli korunur, karşılık gideri vergi matrahından indirilemez ve bu gider KKEG olarak kurum kazancına eklenir. Hazır değerler bakımından da aynı disiplin geçerlidir. Kasa, banka, çek, senet veya menkul kıymet niteliği doğru ayrılmadan yapılan bir düzeltme eksik kalır; çünkü her kıymetin değerlendirme ölçüsü ve beyan etkisi farklıdır. Revizyon cevabı bu nedenle değerlendirme ölçüsünü, kayıt etkisini ve KKEG sonucunu aynı hatta bağlamalıdır.

5. REVİZYON

İçindekiler

5.6.2 · Ticari Alacaklar ve Şüpheli Alacakların Revizyonu

Şüpheli Alacak Revizyonunda Karşılık ve Tahsilat

KISACA

Ticari alacakların revizyonunda şüpheli alacak karşılığı, alacağın ticari veya zirai kazancın elde edilmesiyle ilgili olmasına ve dava ya da icra safhasında bulunması gibi kanuni şartlara bağlıdır. Kaynak cevapta geçmiş yılda kanuna uygun ayrılmış karşılığın sonraki yılda tahsil edilmesi halinde, karşılık konusu tutarın tahsil edildiği yılda gelir yazılacağı; tahsil edilen fazla kısmın ise alacak faizi niteliği taşıdığı belirtilir. Bu nedenle revizyon, alacak hesabını kapatmakla yetinmez, gelir ve KDV etkisini de arar.

Şüpheli ticari alacak revizyonu, alacağın değerlendirme günündeki tahsil kabiliyetini ve daha önce ayrılan karşılığın sonraki akıbetini birlikte izler. 2025 Revizyon kaynağında kurum, 2023 yılında kanuna uygun olarak şüpheli hale gelen bir alacak için karşılık ayırmış, dava süreci devam ederken borçluyula anlaşmış ve 2024 yılında daha yüksek tutarlı bir senet almıştır. Cevap, Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesindeki çerçeveyi kullanır. Ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idamesiyle ilgili olmak şartıyla dava veya icra safhasındaki alacaklar için karşılık ayrılabilir; teminatlı alacaklarda karşılık teminattan geri kalan kısma inhisar eder; şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen tutarları tahsil edildikleri dönemde kâr zarar hesabına aktarılır. Bu nedenle önceki yılda gider yazılmış karşılık, tahsilat gerçekleştiğinde gelir etkisi doğurur. Kaynak çözümde 600.000 TL'lik karşılık konusu alacağın tahsil edilen kısmı konusu kalmayan karşılık olarak gelir yazılır; 800.000 TL'lik tahsilatın fazlası olan 200.000 TL ise alacak faizi niteliğinde değerlendirilir ve ayrıca KDV hesaplanması gerektiği belirtilir. Revizyon çalışmasında önemli olan, alacağın sadece bilanço hesabı olarak kapanmasını değil, geçmişte giderleşmiş karşılığın geri dönüşünü ve yeni doğan faiz gelirini de görmektir.

5. REVİZYON

İçindekiler

5.6.3 · Stokların Revizyonu

Stok Revizyonunda Maliyet, Fire ve Zayi Olma

KISACA

Stok revizyonu, dönem sonu miktarının doğru sayılmasından daha geniştir; stokun maliyet bedeli, normal fire payı, zayi olma hali ve KDV etkisi birlikte incelenir. Kaynaklarda hammadde taşıma firelerinin maliyet dağıtımını etkilediği, stok değeri eksik hesaplanırsa satılan mal maliyetinin fazla görüneceği ve yangında zayi olan mallarda takdir komisyonu değerinin esas alınacağı açıklanır. Bu yüzden stok revizyonu hem bilanço hem gelir tablosu düzeltmesidir.

Stokların revizyonunda ilk adım, fiziksel miktarın güvenilir biçimde tespit edilmesidir; ancak çalışma burada bitmez. 2017 Revizyon kaynağındaki hazır beton örneğinde dönem başı ve dönem sonu hammadde stokları ölçüm ve tartımla belirlenmiş, dönem içi alışlar ve normal fireler dikkate alınarak üretime sevk edilen net miktar hesaplanmıştır. Mükellefin yaptığı stok değerlemesi, alış firelerini mal mevcudundan doğru biçimde tenzil etmediği için dönem sonu stok değerini eksik, satılan mal maliyetini fazla göstermiştir. Bu durumda revizyon kaydı, fazla giderleşen maliyeti satılan mal maliyetinden çıkarıp dönem sonu stok değerine eklemeyi gerektirir. 2025 Revizyon kaynağında ise yangın nedeniyle zayi olan stoklar ele alınır. Vergi Usul Kanunu'nun kıymeti düşen mallara ilişkin hükmü uyarınca, yangın gibi afetler veya bozulma, kırılma, çatlama gibi haller nedeniyle iktisadi kıymetinde önemli azalış olan emtia emsal bedeliyle değerlendirilir; takdir komisyonu değeri sıfır belirlemişse maliyet bedelinin zarar yazılmasında eleştiri konusu olmayabilir. Fakat KDV bakımından ayrıca bakılır: zayi olan mallara ait daha önce indirilen KDV, kanundaki istisnai haller dışında indirim konusu yapılamaz ve ilave edilecek KDV olarak düzeltilir. Bu nedenle stok revizyonu, miktar farkı, maliyet farkı, zarar kaydı ve indirilecek KDV etkisini aynı bütün içinde ele alır.

5. REVİZYON

İçindekiler

5.6.4 · Maddi Duran Varlıklar ve Amortismanların Revizyonu

Maddi Duran Varlık Revizyonunda Maliyet ve Amortisman

KISACA

Maddi duran varlık revizyonunda varlığın aktife hangi bedelle alındığı, amortismanına tabi olup olmadığı ve ayrılan amortismanın doğru hesaba yansıyıp yansımadığı incelenir. Kaynak cevapta makine alışında KDV ve makine bedelinin ters kaydedilmesi, makine maliyetini ve indirilecek KDV'yi birlikte bozmuştur. Başka bir tespit ise boş arazi için amortisman ayırlamayacağı belirtilir. Bu iki örnek, amortismanın ancak doğru maliyet ve amortismanına tabi kıymet üzerinden hesaplanabileceğini gösterir.

Maddi duran varlık ve amortisman revizyonunun merkezi, varlığın niteliği ile değerlendirme ölçüsünü doğru eşleştirmektir. 2016 Revizyon kaynağında makine alışında bedel ile KDV'nin ters hesaplara yazıldığı görülür. Bu hata, bir taraftan tesis, makine ve cihazlar hesabını eksik gösterir, diğer taraftan indirilecek KDV'yi fazla beyan ettirir. Düzeltme yalnızca hesap adlarını değiştirmekten ibaret değildir; makine maliyeti artırıldığında, bu artış üzerinden ayrılması gereken ilave amortisman da hesaplanır. Kaynak cevapta ilave amortisman genel üretim gideri niteliğinde ele alınmış, üretilen mamullerin bir kısmı dönem sonu stokta kaldığı için amortisman payı satılan mamul maliyeti ile stok maliyeti arasında dağıtılmıştır. Aynı kaynakta boş arazi ve arsalarla ilişkin örnek, amortisman revizyonunun ikinci sınırını gösterir. Vergi Usul Kanunu'nun 314'üncü maddesi uyarınca boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir; bu nedenle boş arsaya ayrılmış amortisman, satış kazancı hesabında maliyeti düşüren meşru bir unsur gibi kullanılamaz. Revizyon çalışması bu iki dersi birlikte taşır: önce varlığın maliyeti doğru kurulmalı, sonra amortisman hakkının varlığı ve tutarı kontrol edilmeli, son olarak ayrılan amortismanın gelir tablosu ve stok maliyeti üzerindeki etkisi düzeltilmelidir.

5. REVİZYON

İçindekiler

5.6.5 · Mali ve Ticari Borçların Revizyonu

Borç Revizyonunda Örtülü Sermaye ve Finansman Gideri

KISACA

Mali ve ticari borçların revizyonunda borcun kime ait olduğu, hangi tarihte kullanıldığı, teminat yapısı ve dönem başı öz sermaye ile ilişkisi belirleyicidir. Kaynak cevapta ortaklardan veya ortakla ilişkili kişilerden alınan borçların, hesap dönemi başı öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılmıştır. Bu kısma isabet eden faiz ve kur farkı giderleri KKEG olur; faiz niteliğindeki ödemeler de kâr payı sayılarak stopaj sonucuna bağlanır.

Borç revizyonu, finansman giderinin deftere kaydedilmiş olmasını yeterli görmez; borcun kaynağını ve vergi hukukundaki niteliğini araştırır. 2016 Revizyon kaynağında mükellef kurum ortaklarından, ortakla ilişkili yurtdışı şirketlerden ve ortak teminatıyla bankalardan borçlanmış. Cevap, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun örtülü sermaye hükümlerini kullanarak borçların dönem başı öz sermayenin üç katıyla karşılaştırılmasını ister. Doğrudan ortaklardan alınan borçlar, belirli ortaklık oranı aranmadan hesaba girer. Ortağın sağladığı nakdi teminatla kullanılan banka kredisi de ortak tarafından işletmeye verilmiş borç gibi dikkate alınır; buna karşılık gayrinakdi teminatın niteliği ayrıca değerlendirilir. Yabancı para borçlarında borç öz sermaye hesabında borcun alındığı tarihteki kur esas alınır. Üç kat sınırının aşıldığı tarihten itibaren bu sınırı aşan borç tutarı örtülü sermaye niteliği kazanır ve bu kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderler kurum kazancından indirilemez. Kaynak çözümde ayrıca faiz ödemelerinin, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacağı ve tam mükellef gerçek kişi veya dar mükellef kurum ortağa göre stopaj matrahı hesaplanacağı açıklanır. Bu nedenle borç revizyonu, bilanço borcunu, finansman giderini, KKEG'yi ve stopajı aynı anda etkileyen bir çalışmadır.

5. REVİZYON

İçindekiler

5.6.6 · Öz Kaynakların Revizyonu

Öz Kaynak Revizyonunda Sermaye Yedekleri ve Fon Hesapları

KISACA

Öz kaynakların revizyonunda sermaye, yedekler ve özel fon hesaplarının hukuken ne zaman doğduğu ve hangi amaçla kullanılabileceği araştırılır. Kaynak cevaplarında, mahkemece tespit edilen arsa değer artışının Vergi Usul Kanunu açısından maliyet bedelini artırmayacağı, bu nedenle sermaye yedeği gibi vergisel sonuç doğuramayacağı açıklanır. Girişim sermayesi fonu veya taşınmaz satış kazancı fonu gibi hesaplarda ise ayrılma zamanı, beyanname ilişkisi ve sınırlar ayrıca izlenir.

Öz kaynak revizyonu, pasifte görünen her tutarın vergi hukuku bakımından kabul edilebilir bir öz kaynak unsuru olup olmadığını sorgular. 2017 Revizyon kaynağında mükellef, maliyet bedeli 500.000 TL olan arsasının piyasa değerini mahkeme kararıyla tespit ettirmiş ve 4.500.000 TL farkı hem arsa hesabına hem maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları hesabına almıştır. Cevap, gayrimenkullerin Vergi Usul Kanunu bakımından maliyet bedeliyle değerlendirileceğini, bu tür piyasa değeri tespitlerinin kayıtlara alınarak vergisel sonuç doğuramayacağını belirtir. Bu nedenle söz konusu sermaye yedeği, satış kazancı hesabında maliyet unsuru gibi kullanılamaz ve öz sermaye hesabını da vergi hukuku açısından yapay biçimde güçlendiremez. 2025 Revizyon kaynağı ise özel fon mantığını başka yönden gösterir. Taşınmaz satış kazancı istisnasında fon hesabına alma zamanı satıştan önce olamaz; girişim sermayesi fonunda ise pasifte geçici hesap açılması, beyan edilen gelir ve öz sermaye sınırları ile yıl sonuna kadar yatırım yapma şartı birlikte değerlendirilir. Revizyon açısından sonuç şudur: öz kaynak hesapları sadece muhasebe sınıflandırması değildir. Hangi tutarın sermaye yedeği, özel fon, geçmiş yıl kârı veya beyanname indirimi olarak kabul edileceği; kanuni dayanak, zamanlama ve kullanım amacıyla birlikte denetlenir.

5. REVİZYON

İçindekiler

5.7 · Gelir Tablosu Hesaplarının Revizyonu

Gelir Tablosu Revizyonunda Düzeltme Zinciri

KISACA

Gelir tablosu hesaplarının revizyonu, geçici mizandaki gelir ve giderleri tek tek değiştirip sonunda düzeltilmiş ticari bilanço kârına ulaşma işidir. Kaynak cevapta satılan mamul maliyeti, genel yönetim giderleri, diğer olağandışı gelir ve giderler, serbest bölge kazancı ve KKEG ayrı ayrı düzeltilmiştir. Aynı bulgu bazen bir gider hesabından çıkıp stok maliyetine gider, bazen KKEG'ye eklenir, bazen de istisna veya indirim satırında tekrar dikkate alınır.

Gelir tablosu revizyonunda amaç, her bulgunun nihai kâr üzerindeki etkisini doğru yönde ve yalnız bir kez göstermektir. 2016 Revizyon kaynağında geçici mizan öncesi gelir tablosu hesapları verilmiş, ardından borçlanma, temettü ikramiyesi, sponsorluk, iştirak alımı, kullanım hakkı bedeli, makine kaydı, bağış, serbest bölge ve kişisel harcama tespitleri değerlendirilmiştir. Cevap bu tespitleri gelir tablosu kalemlerine bağlar. Üretim işçiliği niteliğindeki temettü ikramiyesi genel yönetim giderinden çıkarılıp satılan mamul maliyeti ve stok maliyeti arasında paylaştırılır. Yönetim kurulu üyelerine ödenen kâr payı niteliğindeki tutar giderden çıkarılır. Hatalı şerefiye amortismanı genel yönetim giderini azaltır. Bağışlanan malların maliyeti satılan mamul maliyetinden çıkarılıp olağandışı gider hesabına alınır; bu tutar beyanname aşamasında KKEG olarak eklenip şartları varsa indirim konusu yapılır. Müşterek genel giderler serbest bölge ile merkez faaliyet arasında dağıtılır; boş arsa takasından doğan kazanç serbest bölge istisnası dışında bırakılır. Bu zincir, gelir tablosu revizyonunun en önemli ilkesini gösterir: muhasebe hesabı düzeltmesi ile beyanname düzeltmesi ayrı düşünülür, fakat aynı sonuca iki kez etki ettirilmez. Doğru cevap, düzeltilmiş gelir tablosunu, KKEG listesini, istisna ve indirimleri uyumlu biçimde bir araya getirir.

5. REVİZYON

İçindekiler

5.8 · Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Vergi Matrahının Tespiti

KKEG'den Vergi Matrahına Revizyon Mantığı**KISACA**

Kanunen kabul edilmeyen gider, ticari kârın içinde gider olarak yer almış olsa da vergi matrahında indirimi kabul edilmeyen tutardır. Kaynak cevaplarda örtülü sermayeye isabet eden faiz ve kur farkı, sponsorluk ve bağışların önce gider yazılıp sonra KKEG eklenmesi, gider fazlası sigorta primi, hisse senedi karşılığı ve istisna kazanca isabet eden giderler bu mantıkla ele alınır. Matrah, ticari bilanço kârına KKEG eklenip istisna ve indirimlerin doğru sırayla düşülmesiyle bulunur.

KKEG revizyonu, ticari muhasebe kârı ile vergiye tabi kurum kazancı arasındaki en görünür köprüdür. 2016 Revizyon kaynağında örtülü sermayeye isabet eden faiz ve kur farkı giderleri, sponsorluk harcamaları ve bağışlar kanunen kabul edilmeyen gider listesine alınır; ardından sponsorluk ve bağış tutarları, şartları sağlandığı ölçüde beyanname üzerinde indirim olarak tekrar dikkate alınır. Bu ilk bakışta çelişkili görünmez; çünkü bir harcamanın defterde gider yazılması ile kurumlar vergisi matrahından kanundaki özel satır üzerinden indirilmesi farklı işlemlerdir. 2025 Revizyon kaynağı aynı mantığı güncel örneklerle pekiştirir. Hisse senedi alış bedeliyle değerlendirildiği için ayrılan değer düşüklüğü karşılığı gideri KKEG olur. On iki aylık sigorta poliçesinin yalnızca ilgili döneme isabet eden kısmı gider yazılabilir; sonraki döneme ait kısım cari yıl kazancında KKEG olarak eklenir. Taşınmaz satış kazancı istisnasında satış giderinin istisna kazanca isabet eden kısmı indirilemez. Yıldız YMM Kurumlar Vergisi notları da KVK 11 kapsamında öz sermaye üzerinden ödenen faiz, örtülü sermaye giderleri, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve kurumun kendisiyle ilişkili tazminat giderleri gibi kabul edilmeyen indirimleri sistematik biçimde toplar. Vergi matrahı bu nedenle mekanik bir toplama işlemi değildir; önce ticari kâr revize edilir, sonra KKEG eklenir, zarar olsa dahi indirilecek istisnalar ve kazanç bulunması halinde indirilecek kalemler doğru sırayla düşülür.

5. REVİZYON

İçindekiler

5.9 · Özellikli Konuların Revizyonu (Finansal Kiralama, Kıdem Tazminatı, Geçici Vergi, Dönem Sonu İşlemleri)**Özellikli Revizyon Başlıklarında Dönem ve Şart Kontrolü****KISACA**

Özellikli revizyon başlıklarında ortak sorun, işlemin ekonomik anlamı ile vergi hukuku şartlarının aynı anda kontrol edilmesidir. Kaynak cevapta kıdem tazminatının gider yazılabilmesi için çalışanın hak kazanması ve ödemenin yapılması gerektiği, tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş tutarın indirilemeyeceği açıklanır. Dönem sonu işlemlerinde de geçici vergi, fon hesabı, sigorta gideri veya yabancı hizmet ödemesi gibi kalemler kendi dönemine ve özel şartlarına bağlanmadan doğru matrah kurulamaz.

Özellikli konuların revizyonu, ezberlenmiş tek bir düzeltme kalıbıyla çözülemez; her işlemde dönemsellik, ödeme şartı, fon hesabı, geçici vergi veya özel vergi sorumluluğu ayrı ayrı aranır. 2021 Revizyon kaynağındaki kıdem tazminatı bölümü bu yaklaşımı açık gösterir. Cevapta, kıdem tazminatının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için işçinin ilgili kanuna göre kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen tazminatın işçiye ödenmiş olması gerektiği belirtilir; tahakkuk etmiş olsa bile ödenmemiş kıdem tazminatı gider yazılamaz. Aynı kaynak, mahkeme kararı veya anlaşma sonucu ödenen tazminatlarda ödeme tarihi ve tazminatın niteliğinin önemini de ortaya koyar. 2025 Revizyon kaynağında dönem sonu işlemleri başka örneklerle görünür: bir yıllık sigorta poliçesinde sadece cari yıla düşen tutar giderdir, kalan kısmın sonraki döneme aktarılması gerekir; yurt dışı hizmet ödemesinde brütleştirme, dar mükellef stopajı ve sorumlu sıfatıyla KDV birlikte değerlendirilir; geçici vergi mahsubunda ise beyan edilen değil ödenen tutar dikkate alınır. Finansal kiralama gibi özellikli başlıklarda da aynı mantık geçerlidir: ödeme planı, faiz ayrımı, aktifleştirme ve dönem ayrımı kurulmadan salt nakit çıkışına bakılarak gider yazılamaz. Bu yüzden özellikli revizyon soruları, kanuni şartların gerçekleşip gerçekleşmediğini ve işlem döneminin doğru belirlenip belirlenmediğini ölçer.

5. REVİZYON

İçindekiler

5.10 - Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Uluslararası İşlemlerin Revizyonu

Uluslararası İşlemlerde ÇVÖA, Stopaj ve Mahsup Revizyonu

KISACA

Uluslararası işlemlerin revizyonunda önce gelir unsurunun niteliği belirlenir, sonra iç hukuk ve varsa çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması birlikte okunur. Kaynak cevaplarda yurt dışı şube kazancı, yabancı hizmet ödemesi, iştirak kazancı ve faiz ödemeleri için vergi yükü, Türkiye'ye transfer, stopaj, KDV sorumluluğu ve yurt dışında ödenen verginin mahsubu ayrı ayrı incelenir. Anlaşma varsa oran veya vergileme hakkı değişebilir; anlaşma yoksa iç hukuk hükümleri doğrudan uygulanır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve uluslararası işlem revizyonu, işlemin yabancı unsurlu olmasından daha fazlasını gerektirir. Önce gelir türü belirlenir: yurt dışı şube kazancı mı, yabancı kurumdan alınan serbest meslek hizmeti mi, kullanım hakkı bedeli mi, yurt dışı iştirak kazancı mı, yoksa faiz veya kâr payı mı? 2025 Revizyon kaynağında yurt dışı şube kazancı için kurumlar vergisi istisnası, kazancın en az belirli vergi yükünü taşıması ve beyanname süresine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartlarıyla değerlendirilir; istisnadan yararlanılırsa aynı kazanca isabet eden yabancı verginin Türkiye'de ayrıca mahsubu yapılamaz. Aynı kaynakta anlaşma bulunmayan yabancı mimari danışmanlık hizmetinde, hizmet Türkiye'de icra edildiği veya Türkiye'de faydalandığı için dar mükellef kurum stopajı ve sorumlu sıfatıyla KDV doğduğu kabul edilir. 2023 Revizyon kaynağı ise anlaşmalı işlemlerin daha ayrıntılı yüzünü gösterir: serbest meslek, ticari kazanç, faiz, gayrimaddi hak veya diğer gelir nitelendirmesi; sabit yer veya işyeri şartı; anlaşmanın mahsup yöntemi ve iç hukuk stopajı birlikte değerlendirilir. Revizyon cevabı bu nedenle yalnızca yabancı vergi ödendi mi sorusuna bakmaz. Gelirin Türkiye'de elde edilip edilmediğini, anlaşmanın vergileme hakkını kime verdiğini, kesinti oranını değiştirip değiştirmediğini, brütleştirme gerekip gerekmediğini, KDV sorumluluğunu ve mahsup sınırını aynı sırayla ele alır.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.1 • Vergi Hukukunun Temel Kavramları ve Kaynakları

Vergi Hukukunun Temel Kavramları: Kapsam, Yorum İlkeleri ve Bağlayıcı Kaynaklar

KISACA

Vergi Usul Kanunu, gümrük ve tekel idarelerince alınan vergi ve resimler hariç olmak üzere genel bütçeye, il özel idarelerine ve belediyelere ait bütün vergi, resim ve harçları kapsayan ortak bir usul kanunudur; uygulama alanı verginin tahakkuku ve kesinleşmesiyle sona erer, tahsil aşaması ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna bırakılmıştır, bu yüzden gecikme faizi ile tarh zamanaşımı Vergi Usul Kanununda, gecikme zammı ile tahsil zamanaşımı ise 6183 sayılı Kanunda düzenlenmiştir. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile yorumlanır, lafız açık değilse hükmün konuluş amacı esas alınır; vergilendirmede ise işlemin görünürdeki şekli değil gerçek mahiyeti belirleyicidir ve olağan dışı bir durum ileri sürüldüğünde ispat külfeti iddia sahibine aittir. Mükellef, kanunlara göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir. Kanunun yanında kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirküler gibi idari düzenlemeler de bağlayıcı birer kaynaktır; ancak bunlarda sonradan yapılan bir görüş değişikliği yalnızca yayım tarihinden itibaren geçerli olur, geçmişe uygulanamaz ve yargı kararıyla iptal edilen düzenlemeler için bu koruma zaten işlemez.

Vergi Usul Kanunu, adından da anlaşılacağı gibi tek bir verginin değil, verginin nasıl tarh edileceğine, tebliğ olunacağına, tahakkuk ettirileceğine ve tahsil edileceğine ilişkin ortak usul kurallarını düzenleyen bir çerçeve kanundur. Kapsamı açıkça çizilmiştir: gümrük ve tekel idarelerince alınan vergi ve resimler hariç tutulmak üzere, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlarla il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçların tamamı, bunlara bağlı zam ve cezalarla birlikte bu kanunun uygulama alanına girer. Kanunun uygulama alanı verginin tahakkuku ve kesinleşmesiyle, dolayısıyla tahsil edilebilir hale gelmesiyle sona erer; bu noktadan sonrasını, yani kamu alacağının fiilen tahsiline ilişkin süreci 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun düzenler. Bu ayrımın pratik sonucu, aynı isimli iki müessesenin iki farklı kanunda yer almasıdır: gecikme faizi tahakkuk aşamasına ait olduğu için Vergi Usul Kanununda, gecikme zammı ise tahsil aşamasına ait olduğu için 6183 sayılı Kanunda düzenlenmiştir; aynı mantıkla tarh zamanaşımı Vergi Usul Kanununda, tahsil zamanaşımı ise 6183 sayılı Kanunda yer alır.

Vergi kanunlarının nasıl yorumlanacağı ve vergilendirmede neyin esas alınacağı da bu temel çerçevenin bir parçasıdır. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder; lafız açık değilse, hükmün konuluş amacı, kanunun yapısındaki yeri ve diğer hükümlerle bağlantısı gözetilerek yorum yapılır. Vergilendirmede esas olan ise vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin işlemlerin görünürdeki şekli değil gerçek mahiyetidir; bu gerçek mahiyet yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir, ancak iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ya da olağan olmayan bir durum ileri sürülüyorsa ispat külfeti bunu iddia edene aittir. Bu ilke, sonradan ele alınacak vergiyi doğuran olay ve mükellefiyet kavramlarının da temelini oluşturur: mükellef, kanunlara göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi olarak

tanımlanır ve bu genel tanım, her maddi vergi kanununda ilgili verginin mükellefi ayrıca belirlenerek somutlaştırılır.

Vergi hukukunun kaynakları denildiğinde akla ilk gelen kanunun kendisidir, ama uygulamanın günlük işleyişini asıl şekillendiren, kanunun idareye tanıdığı yetkiye dayanan alt düzenlemelerdir. Vergi inceleme elemanları, incelemelerini kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı biçimde yürütemez; bu, söz konusu düzenleyici işlemlerin idare ve mükellef için bağlayıcı bir kaynak olduğunun açık bir göstergesidir. Bununla birlikte bu kaynakların bağlayıcılığı geriye doğru sınırsız değildir: yetkili makamların bir hükmün uygulanma tarzı konusundaki görüşünü genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yaparak güncellemesi halinde, yeni görüş ancak yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olur ve geçmişe uygulanamaz; üstelik bu geriye yürümezlik koruması, yargı organlarınca iptal edilmiş bir genel tebliğ veya sirküler için işlemez. Aynı çerçevede, yetkili makamların mükellefe yazılı olarak verdiği yanlış bir izahat ya da yerleşik bir içtihadın sonradan değişmesi de mükellef aleyhine sonuç doğurmaz; böyle bir durumda mükellefin önceki görüşe güvenerek yaptığı işlemler için vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bu düzenleme, idari görüş ile yargı içtihadının da vergi hukukunun canlı, değişebilir ama öngörülebilirliği korunması gereken kaynakları olduğunu gösterir.

Bu temel kavramlar bütünü içinde vergi, resim ve harç arasındaki fark da önemlidir; Vergi Usul Kanunu bu üç yükümlülük türünü ayrı ayrı tanımlamaz ama kapsam maddesinde üçünü birlikte anar ve aynı usul rejimine tabi tutar. Uygulamada bir yükümlülüğün vergi mi resim mi harç mı olduğu, doğrudan hangi maddi kanunla ihdas edildiğine bakılarak anlaşılır; ancak hangi isimle anılırsa anılsın, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsiline ilişkin usul bakımından hepsi aynı çerçeve kanunun süjesidir. Bu nedenle bir YMM adayının vergi tekniğine ilişkin her başlığı, önce bu kapsam ve kaynak çerçevesi içinde konumlandırması, sonra ayrıntıya inmesi gerekir.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.2 · Mükellefiyet, Vergi Sorumluluğu ve Vergiyi Doğuran Olay (VUK)

Mükellef, Vergi Sorumlusu ve Vergiyi Doğuran Olay: Vergi İlişkisinin Süjeleri

KISACA

Mükellef, Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinde, kanunlara göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanır; bu genel tanım her maddi vergi kanununda ayrıca somutlaştırılır, örneğin gelir vergisinde gerçek kişiler, kurumlar vergisinde sermaye şirketleri ve benzeri tüzel kişilikler, katma değer vergisinde ise mal teslim eden veya hizmet ifa edenler mükellef sayılır. Vergi sorumlusu ise vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmediği ve malvarlığında bir azalma olmadığı halde, verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap tutulan kişidir; kanuni temsilciler, vergi kesenler, mirasçılar, tasfiye memurları ve meslek mensupları bu sorumluluğun farklı görünümleridir. Vergi ehliyeti için medeni hakları kullanma ehliyeti aranmaz, bu nedenle küçükler ve kısıtlılar da mükellef veya sorumlu olabilir, ödevlerini ise kanuni temsilcileri yerine getirir. Vergiyi doğuran olay, vergi alacağının kanunların bağladığı olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tamamlanmasıyla doğmasıdır ve vergilendirme sürecinin başlangıç noktasını oluşturur.

Vergi hukukunda bir vergi ilişkisinin kurulabilmesi için önce bu ilişkinin taraflarının, yani kimin borçlu kimin alacaklı olduğunun belirlenmesi gerekir. Vergi Usul Kanunu bu süjelerden mükellefi, kendisine vergi kanunlarına göre vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlar. Bu tanım kasıtlı olarak geneldir; hangi kişinin hangi vergi bakımından mükellef sayılacağı, her maddi vergi kanununda ayrıca hükme bağlanmıştır. Gelir vergisinin mükellefi gerçek kişiler, kurumlar vergisinin mükellefi ise sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır; katma değer vergisinde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunanlar, damga vergisinde kağıdı imzalayanlar, veraset ve intikal vergisinde ivazsız iktisapta bulunanlar, emlak vergisinde ise taşınmaz sahipleri mükellef kabul edilir. Bu örnekler, genel tanımın somut vergi türlerinde nasıl hayata geçtiğini gösterir.

Vergi sorumlusu, mükelleften farklı bir konumdadır. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir, ama vergiyi doğuran olay onun kişiliğinde gerçekleşmez ve verginin ödenmesi sonucunda kendi malvarlığında bir azalma da meydana gelmez. Sorumluyu mükelleften ayıran bu iki ölçüt, ikisinin birbirine karıştırılmaması için belirleyicidir. Mükellefiyetin ya da sorumluluğun özel bir sözleşmeyle bir başkasına devredilmesi, kanunun tanıdığı haller dışında vergi dairesi bakımından hüküm ifade etmez; benzer şekilde vergiyi doğuran olayın kanunen yasak bir faaliyetten kaynaklanması da mükellefiyeti ortadan kaldırmaz, kanunen yasak bir işten elde edilen kazanç dahi tespiti halinde vergiye tabi tutulur.

Vergi sorumluluğunun kanunda birkaç farklı görünümü vardır. Kanuni temsilciler sorumluluğu, tüzel kişilerle küçüklerin, kısıtlıların ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin ödevlerinin bunları idare edenler tarafından yerine getirilmesini; bu ödevlerin yerine getirilmemesi yüzünden tahsil edilemeyen vergilerin kanuni temsilcinin kendi malvarlığından alınabilmesini, temsilcinin de ödediği vergi için asıl

mükellefe rücu edebilmesini ifade eder, ve tüzel kişinin tasfiyeye girmiş ya da tasfiye edilmiş olması, temsilcinin tasfiye öncesi döneme ait sorumluluğunu kaldırmaz. Vergi kesenlerin sorumluluğu ise, yaptıkları ödemelerden vergi kesmekle yükümlü olanların, kestikleri vergiyi tam olarak vergi dairesine yatırmaktan sorumlu tutulmasıdır; işçisine ücret ödeyen işveren, müşterisine faiz ödeyen banka ya da serbest meslek erbabına ödeme yapan bir şirket bu sorumluluğun tipik örnekleridir ve bu sorumluluk, kesilen vergi dolayısıyla asıl mükellefe rücu hakkını da ortadan kaldırmaz. Bunların yanında mirasçılardan sorumlu olduğu, ölen mükellefin vergi borcundan miras hisseleri oranında sorumlu olunmasını; tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sürecinde önce vergi borçlarının ödenmesi gerektiğini, aksi halde alınamayan kamu alacağının tasfiye memurundan istenebileceğini; serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu ise imzaladıkları beyanname veya düzenledikleri tasdik raporundaki bilgilerin defter kayıtlarına uygun olmamasından doğan vergi ziyanına bağlı vergi, ceza ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müştereken sorumlu tutulmalarını ifade eder.

Vergi ehliyeti kavramı, mükellef ya da sorumlu olabilmek için medeni hakları kullanma ehliyetinin aranmadığını gösterir; bu nedenle küçük bir çocuk, kısıtlı bir kişi ya da tutuklu biri dahi mükellef veya vergi sorumlusu olabilir, bunlara düşen ödevler ise veli, vasi veya kayyım gibi kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Bütün bu sükelerin borcunun ne zaman doğduğu sorusunun cevabı vergiyi doğuran olay kavramında bulunur. Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladığı olayın gerçekleşmesi veya ilgili hukuki durumun tamamlanmasıyla doğar. Bu da genel bir tanımdır ve her maddi vergi kanununda somutlaştırılır: gelir vergisinde gerçek kişilerce gelirin elde edilmesi, kurumlar vergisinde kurum kazancının doğması, katma değer vergisinde malın teslimi veya hizmetin ifası, damga vergisinde kağıdın imzalanması, veraset ve intikal vergisinde ivazsız mal iktisabı, emlak vergisinde ise taşınmazın iktisap edilmesi vergiyi doğuran olay olarak kabul edilir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte, verginin tarhi ile başlayıp tahsiliyle sona eren vergilendirme süreci işlemeye başlar; bu bakımdan vergiyi doğuran olay, mükellefiyet ve sorumluluk kavramlarıyla birlikte, vergi tekniğinin bütün sonraki aşamalarının önkoşulunu oluşturan bir temel yapı taşıdır.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.3 · Vergilendirme Süreci: Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil

Vergilendirme Süreci: Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil (4T Kuralı)

KISACA

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra işleyen vergilendirme süreci dört aşamadan oluşur ve uygulamada 4T kuralı olarak anılır: tarh, verginin kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesince miktar olarak hesaplanmasıdır ve bu yetki kural olarak mükellefe değil idareye aittir; tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren hususların yetkili makamlarca mükellefe veya sorumluya yazıyla bildirilmesidir, beyana dayalı tarhta tahakkuk fişinin düzenlenmesi tebliğ yerine geçtiği için ayrıca tebliğ aranmaz; tahakkuk, tarh ve tebliğ edilmiş bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir ve genelde kesinleşmeyle aynı anda gerçekleşir, ancak ihtirazi kayıtla beyan ile idarece re'sen veya ikmalen yapılan tarhiyatlarda tahakkuk ile kesinleşme farklı anlarda gerçekleşebilir; tahsil ise verginin kanuna uygun şekilde fiilen ödenmesidir. Vergi idaresi beyan dışında ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat da yapabilir; bu türler, matrahın defter ve belgelere mi yoksa idari takdire mi dayandığına göre birbirinden ayrılır.

Bir verginin doğumundan tahsiline kadar geçirdiği süreç, uygulamada 4T kuralı olarak adlandırılan dört aşamalı bir sıra izler: tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil. Bu dört aşama, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin hemen ardından başlar ve her biri kendinden öncekine bağlı, hukuki sonuçları farklı ayrı birer işlemdir.

Tarh, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak miktar itibarıyla tespit edilmesidir. Bu, idari bir muameledir ve tarh yetkisi kural olarak vergi idaresine aittir; mükellefin kanundaki matrah ve nispete göre kendi vergi borcunu hesaplama görev ve yetkisi yoktur, bunun tek istisnası beyannamenin posta ile gönderildiği hallerde ödenmesi gereken verginin mükellefçe de hesaplanmasıdır. Türk vergi sisteminde vergiler kural olarak mükellefin ya da vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilir ve bu beyan üzerine düzenlenen tahakkuk fişi hem tarhı hem tahakkuku gerçekleştirir; beyannamenin elektronik ortamda verilmesi halinde de tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenip mükellefe iletilir ve bu iletim tebliğ yerine geçer. Beyana dayanan tarhın önemli bir sonucu, mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrah ve bu matrah üzerinden tarh edilen vergiye karşı dava açamamalarıdır; ancak ihtirazi kayıtla verilen beyannameler ve vergi hatalarına ilişkin hükümler bu kuralın dışındadır. Beyan dışında idare üç farklı yöntemle de tarhiyat yapabilir. İkmalen vergi tarhı, daha önce tarh edilmiş bir vergiyle ilgili olarak sonradan ortaya çıkan ve defter, kayıt, belge veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı belirlenebilen bir matrah farkı üzerinden yapılan tarhtır; burada defter ve belgeler usulüne uygun tutulmuştur, ama beyanda gerçek durum tam yansıtılmamıştır. Re'sen vergi tarhı ise matrahın tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı hallerde, takdir komisyonlarınca takdir edilen veya vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporda belirtilen matrah üzerinden yapılır; beyannamenin hiç verilmemesi, matrah bilgisi içermeyen verilmesi, defterlerin tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması ya da

incelemeye ibraz edilmemesi, kayıtların matrahın doğru tespitine imkan vermeyecek kadar noksan ve usulsüz olması bu duruma yol açan başlıca hallerdir. İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler ihbarname ile ilgiliye tebliğ olunur. Verginin idarece tarhı ise, mükellefin kanunlarda öngörülen sürede tarh için müracaat etmemesi veya kendisine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemesi yüzünden zamanında tarh edilemeyen verginin, kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlarca mükellefe, sorumluya, kanuni temsilcisine, umumi vekiline veya ceza kesilene yazı ile bildirilmesidir. Beyana dayalı tarhta tahakkuk fişinin mükellefe verilmesi tebliğ yerine geçtiğinden ayrıca bir tebliğ işlemine gerek yoktur; diğer hallerde, yani ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, verginin ilgiliye mutlaka yazı ile tebliğ edilmesi gerekir.

Tahakkuk, tarh ve tebliğ edilmiş bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir; beyana dayanan vergilerde tahakkuk, beyannamenin verilmesini takiben gerçekleşir. Genel kural, tahakkuk ile kesinleşmenin aynı anda meydana gelmesidir: beyana dayanan vergilerde ve diğer tarhiyat türlerinde dava açma süresi içinde dava açılmazsa tahakkuk eden vergi aynı zamanda kesinleşir. Bunun iki istisnası vardır. Beyana dayanan vergilerde mükellef kendi beyanına karşı kural olarak dava açamayacağından tahakkuk fişinin verilmesiyle tahakkuk ve kesinleşme birlikte gerçekleşir; ancak beyanname ihtirazi kayıtla verilmişse tahakkuk hemen gerçekleşse de kesinleşme için dava açma süresinin sonu ya da dava sonucu beklenir. İkmalen, re'sen ve idarece tarhiyatta ise mükellefin vergi mahkemesine başvurması ve karar mükellef aleyhine çıkması halinde tahakkuk gerçekleşir, ama kesinleşme için üst mahkemenin, yani bölge idare mahkemesi veya Danıştayın vereceği kararın kesinleşmesi beklenir.

Sürecin son ve sona erdirici aşaması tahsildir. Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir ve bu aşamadan itibaren uygulama alanı Vergi Usul Kanunundan çıkıp 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna geçer; bu kanunda öngörülen başlıca ödeme usulleri banka yoluyla ödeme, çek kullanarak ödeme ve vergi dairesi veznesine ödeme olarak sayılabilir. Bu dört aşamanın her biri farklı bir hukuki işlemi ve farklı bir dava açma imkanını ifade ettiği için, bir YMM adayının vergi tekniğine dair sorularda hangi aşamanın söz konusu olduğunu doğru teşhis etmesi, doğru cevaba ulaşmanın ilk adımıdır.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.4 · Süreler, Mücbir Sebepler ve Vergi Mahremiyeti

Vergi Hukukunda Süreler, Mücbir Sebepler ve Vergi Mahremiyeti

KISACA

Vergi hukukunda süreler kanuni, idari ve yargısal olmak üzere üçe ayrılır; kanuni süreler ağırlıklı olarak Vergi Usul Kanununda mükelleflerin şekli ödevlerine, 6183 sayılı Kanunda ödemeye, İdari Yargılama Usulü Kanununda ise dava açma ve temyiz gibi yargısal işlemlere ilişkindir. Süre gün olarak belirlenmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter, ay olarak belirlenmişse son ayda başladığı güne tekabül eden günün tatil saatinde sona erer ve resmi tatil süreye dahil olmakla birlikte son gün tatile denk gelirse süre izleyen ilk iş gününe uzar. Kanun koyucu mücbir sebep, ölüm ve zor durum gibi hallerde süreleri esnetir: mücbir sebep hem kanuni hem idari süreleri durdurur ve tarh zamanaşımını da aynı süre kadar uzatır, ölüm halinde bildirim ve beyan sürelerine üç ay eklenir, zor durumda ise Maliye Bakanlığı kanuni süreyi aşmayacak şekilde ek mühlet verebilir; ayrıca temmuz ayının belirli bir bölümünü kapsayan mali tatil de beyan ve ödeme sürelerini uzatan ayrı bir kurumdur. Vergi mahremiyeti ise vergi işlemleriyle uğraşan memurların, yargı mensuplarının, komisyon üyelerinin ve bilirkişilerin görevleri dolayısıyla öğrendikleri sırları ifşa edememesini ve kendi ya da üçüncü kişi lehine kullanamamasını ifade eder; bu yasak görevden ayrılmakla da sona ermez.

Vergi hukukunda süre, bir işlemin yapılması için tanınmış zaman dilimidir ve kaynağına göre üç grupta toplanır. Kanuni süreler, doğrudan kanun metninde yer alır; Vergi Usul Kanunu bunların büyük kısmını mükelleflerin şekli ödevlerine, yani bildirim ödevlerine, defter tutma ve tasdik ödevlerine, belge düzenine ilişkin ödevlere ayırmışken, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ödeme ile ilgili süreleri, İdari Yargılama Usulü Kanunu ise dava açma, itiraz ve temyiz gibi yargısal süreleri düzenler; ayrıca her maddi vergi kanunu, kendi mükellefiyetinin başlaması, sona ermesi, beyanname verilmesi ve ödeme gibi konularda ayrıca süre belirler. İdari süreler, kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde idarenin, belirli bir asgari süreden az olmamak ve ilgiliye tebliğ edilmek şartıyla kendisinin belirlediği sürelerdir ve genellikle bilgi isteme veya defter belge ibrazı gibi durumlarda ortaya çıkar. Yargısal süreler ise İdari Yargılama Usulü Kanunu ya da diğer kanunların yargı organlarına tanıdığı yetkiye göre mahkemelerce belirlenen, haklı nedenle uzatılabilen sürelerdir.

Sürelerin hesaplanmasında birkaç temel kural uygulanır. Süre gün olarak belirlenmişse süre başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde sona erer. Süre hafta veya ay olarak belirlenmişse, başladığı güne son haftada veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter; sürenin bittiği ayda başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde sona erer. Sonu belirli bir günle tayin edilen sürelerde süre o günün tatil saatinde biter. Resmi tatil günleri süreye dahildir, ancak sürenin son günü resmi tatile denk gelirse süre, tatili izleyen ilk iş gününün tatil saatine kadar kendiliğinden uzar.

Kanunla veya kanunun verdiği yetkiyle idarece belirlenen süreler kural olarak değiştirilemez, ama kanun koyucu bazı hallerde bu katılığı yumuşatmıştır. Bunların en önemlisi mücbir sebeplerdir: vergi

ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk; yangın, deprem ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışındaki zorunlu gaybubetler; defter ve belgelerin sahibinin elinden iradesi dışında çıkması gibi haller mücbir sebep sayılır ve bu sayma sınırlayıcı değildir, benzer haller de aynı sonucu doğurur. Mücbir sebebin varlığı, malum olması ya da ilgili tarafından kanıtlanması veya belgelendirilmesi şartıyla hüküm ifade eder; Maliye Bakanlığı ayrıca bölge, il, ilçe veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilan etmeye de yetkilidir. Mücbir sebebin sonucu, o neden ortadan kalkıncaya kadar hem kanuni hem idari sürelerin işlememesi ve tarh zamanaşımının da işlemeyen süre kadar uzamasıdır. Ölüm hali ayrı bir uzama nedenidir: vergi kanunlarında aksine hüküm bulunmayan hallerde, ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir; bu ek süre, Türk Medeni Kanunundaki miras reddetme süresiyle örtüşür. Zor durum ise, vergi ödevlerini süresinde yerine getiremeyecek durumda olanlara, yazılı ve süre bitmeden yapılan bir talep üzerine, mazeretin kabule değer bulunması ve verginin alınmasının tehlikeye girmemesi şartıyla, kanuni sürenin bir katını aşmayacak şekilde Maliye Bakanlığınca ek mühlet tanınmasıdır. Bunlara ek olarak, temmuz ayının belirli bir kısmını kapsayan mali tatil de, son günü bu döneme rastlayan beyanname verme ve buna bağlı bazı kanuni ve idari süreleri belirli bir süre uzatan, ayrı ve kendine özgü bir kurumdur.

Bu süre rejiminin yanında, vergi idaresiyle mükellef arasındaki ilişkinin güven temelini koruyan ayrı bir kurum daha vardır: vergi mahremiyeti. Vergi muameleleri ve incelemeleriyle uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemesi ve Danıştayda görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar ve vergi işlerinde görevlendirilen bilirkişiler, görevleri dolayısıyla mükellefin ve onunla ilgili kişilerin şahıslarına, işlemlerine, hesap durumlarına, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken diğer hususları açıklayamaz, kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar; bu yasak, ilgili kişiler görevlerinden ayrılrsa dahi devam eder. Kanun, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla bazı bilgilerin ilan edilmesine ya da kamu kurumlarıyla, adli ve idari soruşturmalarla ilgili belirli bilgi paylaşımlarına istisna tanımış, ama açıklanan bilgilerin mükellefin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz amacıyla kullanılamayacağını da açıkça vurgulamıştır. Süreler ile mahremiyet, görünüşte farklı iki başlık olsa da, ikisi de vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkinin öngörülebilir ve güvene dayalı kalmasını sağlayan aynı temel amaca hizmet eder.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.5.1 • Tutulması Zorunlu Defterler ve Tasdik

Tutulması Zorunlu Ticari Defterler ve Bunların Tasdiki**KISACA**

Vergi Usul Kanununa göre ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmakla yükümlüdür; buna karşılık gelir vergisinden muaf esnaf, kazancı basit usulde tespit edilenler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile kurumlar vergisinden muaf iktisadi kamu müesseseleri ve iktisadi işletmeler defter tutma zorunluluğu dışında bırakılmıştır. Bilanço esasına tabi birinci sınıf tüccarlar yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri; işletme hesabı esasındaki ikinci sınıf tüccarlar yalnızca işletme hesabı defteri; serbest meslek erbabı ise serbest meslek kazanç defteri tutar. Yevmiye ve envanter defterleri, işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri gibi sayılan defterlerin tasdik ettirilmesi zorunludur, defteri kebirin tasdiki ise ihtiyaridir; tasdik, işe yeni başlayanlarda işe başlamadan önce, devam edenlerde ise kullanılacak yıldan önceki son ayda yaptırılır ve kanuni sürenin bitiminden bir ay sonra yaptırılan tasdik hiç yapılmamış sayılır. Kayıtlar Türkçe ve Türk parasıyla tutulur, mürekkeple veya makineyle yazılır, yanlışlar ancak muhasebe kurallarına uygun biçimde düzeltilebilir ve muameleler makul bir süre içinde deftere geçirilmelidir.

Vergi Usul Kanunu, mükelleflerin en temel ödevlerinden birini defter tutma mecburiyeti olarak düzenler. Bu mecburiyet ticaret ve sanat erbabını, ticaret şirketlerini, iktisadi kamu müesseselerini, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeleri, serbest meslek erbabını ve çiftçileri kapsar; iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler bu bakımdan tüccarların tabi olduğu hükümlere tabidir. Buna karşılık kanun, belirli grupları defter tutma yükünden muaf tutmuştur: gelir vergisinden muaf esnaf, kazancı basit usulde tespit edilenler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutmak zorunda değildir.

Hangi defterin tutulacağı, mükellefin tabi olduğu vergileme usulüne göre değişir. Bilanço esasına göre defter tutan birinci sınıf tüccarlar yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutmakla yükümlüdür. İşletme hesabı esasına tabi ikinci sınıf tüccarlar ise sadece işletme hesabı defteri tutar. Serbest meslek erbabı için ayrı bir defter öngörülmüştür: serbest meslek kazanç defteri, bir tarafına giderlerin, diğer tarafına hasılatın kaydedildiği, giderlerin türü ve tarihiyle, hasılatın alındığı tarih, miktar ve kimden alındığının yazıldığı bir defterdir; bugün hâlâ günü gününe tutulması zorunlu tutulan tek kanuni defter budur.

Defterlerin nasıl tutulacağına dair kayıt nizamı da kanunda ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. Defterler Türkçe tutulur; Türkçe kayıt bulunmak kaydıyla başka dilde kayıt da yapılabilir ve kayıt ile belgelerde Türk parası kullanılır. Defterler mürekkeple veya makineyle yazılır, kopya kağıdı ya da damga aletiyle kopya konulması da mümkündür; hesaplar kapanana kadar toplamalar geçici olarak kurşun kalemle yapılabilir. Yevmiye defterindeki yanlışlar ancak muhasebe kurallarına göre, yani ters kayıtlı hatalı kaydın kapatılıp yerine doğru kaydın yapılması suretiyle düzeltilebilir; diğer defterlerdeki yanlış rakam

ve yazılar ise okunacak şekilde çizilip üstüne veya yanına doğrusu yazılarak düzeltilir, bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz hale getirmek yasaktır. Defterlerde kayıt için ayrılmış satırlar boş bırakılıp atlanamaz, ciltli defterlerin sayfaları ciltten koparılamaz, tasdikli müteharrik yapraklı defterlerde yaprakların sırası bozulamaz ve yırtılamaz. Muamelelerin deftere kaydında da bir zaman sınırı vardır: kayıtlar, işin hacmine ve icabına uygun, muhasebenin düzenini bozmayacak bir süre içinde yapılır ve bu gecikme belirli bir günü aşamaz; muhasebe fişi, primanota ve bordro gibi yetkili imza taşıyan belgelere dayanarak yürütülen kayıtlarda bu belgelere işleme deftere işleme hükmündedir, ama esas defterlere aktarım için ayrıca öngörülen üst sınırı geçemez; serbest meslek kazanç defterine ise muameleler günü gününe kaydedilir.

Defter tutma ödevinin bir uzantısı da tasdik ödevidir. Yevmiye ve envanter defterleri, işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, imalat ve üretim defteri, çiftçi işletme defteri ile yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri tasdike tabidir; defteri kebirin tasdiki ise zorunlu değildir, istenirse tasdik ettirilebilir. Tasdik zamanı mükellefin durumuna göre değişir: öteden beri işe devam edenler defterin kullanılacağı yıldan önceki son ayda, hesap dönemi Maliye Bakanlığınca belirlenenler kendi hesap döneminden önceki son ayda tasdik yaptırır; yeni işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni mükellefiyete girenler bu durumların gerçekleştiği tarihten önce, muafiyetten çıkanlar ise çıkış tarihinden itibaren belirli bir süre içinde tasdik ettirmek zorundadır. Yıl içinde tasdike tabi bir defter dolarsa yeni deftere geçmeden önce, defterini ertesi yılda da kullanmak isteyenler ise ocak ayında ara tasdik yaptırmalıdır. Kanuni sürenin bitiminden itibaren bir ay geçtikten sonra yaptırılan tasdik, hiç yaptırılmamış sayılır; bu, tasdik salt biçimsel değil süreye bağlı bir geçerlilik şartı olduğunu gösterir. Tasdik işlemi, iş yerinin ya da iş yeri yoksa ikametgahın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini yürüten yetkili tarafından yapılır; anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında ise defterler, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir. Defter tutma ve tasdik ödevlerinin usulüne uygun yerine getirilmemesi, ileride re'sen tarhiyata ve usulsüzlük cezalarına kadar uzanan sonuçlar doğurabildiği için, bu iki ödev pratikte birbirinden ayrılmaz bir bütün oluşturur.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.5.2 · Düzenlenmesi Zorunlu Belgeler (Fatura, Sevk İrsaliyesi vb.)

Düzenlenmesi Zorunlu Belgeler: Fatura, Sevk İrsaliyesi ve Diğer Ticari Vesikalar

KISACA

Vergi Usul Kanununa göre üçüncü kişilerle olan işlem ve ilişkilere ait kayıtların bir belgeyle tevsik edilmesi esastır; fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı gösteren ve satıcı tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır, düzenlenme tarihi, taraflara ve mala ilişkin bilgileri, malın teslim tarihini ve gerektiğinde sevk irsaliyesi numarasını içerir ve malın teslim veya hizmetin ifasından itibaren belirli bir süre içinde düzenlenmezse hiç düzenlenmemiş sayılır. Malın satıcı ya da alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde, nihai tüketicinin perakende aldığı malı kendisi taşıması hariç, sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması zorunludur. Birinci ve ikinci sınıf tüccarların fatura vermek zorunda olmadığı satışlar perakende satış fişi, makineli kasa ruloları veya yolcu taşıma biletiyle; belge düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan yapılan alımlar gider pusulasıyla; vergiden muaf çiftçiden yapılan alımlar müstahsil makbuzuyla tevsik edilir. Serbest meslek erbabı her tahsilatı için serbest meslek makbuzu, işverenler ödedikleri ücretler için ücret bordrosu düzenler; taşıma işletmeleri taşıma irsaliyesi ve yolcu listesi, konaklama işletmeleri ise günlük müşteri listesi tutmakla yükümlüdür.

Vergi Usul Kanunu, üçüncü kişilerle olan işlem ve münasebetlere ilişkin kayıtların bir vesikayla tevsik edilmesini genel bir kural olarak benimser; defter tutma mecburiyeti bulunmayan mükellefler dahi, vergi matrahlarının tespitiyle ilgili giderlerini belgelendirmek zorundadır. Bu kuralın istisnaları sınırlıdır: örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması alışılmadık olan müteferrik giderler, belgesinin temini mümkün olmayan giderler ve kanunlarca götürü olarak belirlenen giderler için ayrıca ispat edici kağıt aranmaz, ancak bu giderlerin gerçek miktarları üzerinden ve işin genişliğine uygun biçimde kayıtlara geçirilmesi şarttır. Kullanılması zorunlu tutulan bir belge öngörülen bilgileri taşımıyorsa, bu belge vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır; bu kural elektronik ortamda düzenlenmesi gereken belgeler için de aynen geçerlidir.

Bu belgeler arasında en merkezi olanı faturadır. Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere, satan veya işi yapan tarafından müşteriye verilen ticari bir vesikadır. Faturada en az düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası; düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası; müşterinin aynı nitelikteki bilgileri; malın veya işin cinsi, miktarı, fiyatı ve tutarı; satılan malın teslim tarihi ve irsaliye numarası bulunmalıdır. Faturalar sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir, mürekkeple, makineyle veya kopya kurşun kalemle doldurulur, en az bir asıl bir örnek olarak düzenlenir ve baş tarafında iş sahibinin veya yetkilisinin imzası bulunur; fatura, malın tesliminden veya hizmetin ifasından itibaren belirli bir süre içinde düzenlenmelidir ve bu süre geçtikten sonra düzenlenen fatura hiç düzenlenmemiş sayılır. Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde satıcının, alıcı tarafından taşınması halinde ise alıcının sevk irsaliyesi düzenlemesi ve bunu taşıtta bulundurması zorunludur; aynı kural, malın bir

mükellefin şubeleri arasında veya satılmak üzere bir aracıya gönderilmesi hallerinde de geçerlidir. Nihai tüketicinin perakende satın aldığı malı kendisinin taşıması veya taşıttırması halinde, fatura veya perakende satış fişi bulunması şartıyla ayrıca sevk irsaliyesi aranmaz.

Fatura vermek zorunda olmadıkları satışlar için birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutan çiftçiler perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları veya giriş ve yolcu taşıma biletleri gibi vesikalardan birini düzenler; bu belgelerde işletmenin adı, düzenlenme tarihi ve alınan para gösterilir ve bunlar da seri ve sıra numarasıyla teselsül ettirilir. Fatura düzenleme zorunluluğu bulunmayan kişilerden yaptırılan işler veya satın alınan mallar için ise gider pusulası düzenlenir; bu vesika işin mahiyetini, malın cins ve miktarını, bedelini, tarafların kimlik bilgilerini ve tarihi içerir, iki nüsha düzenlenir ve bir nüshası işi yapana ya da malı satana verilir; vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası bu kişiler bakımından fatura hükmündedir. Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden yapılan alımlarda ise müstahsil makbuzu düzenlenir; bu makbuzun alıcı nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer ve resim ile harca tabi değildir.

Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetine ilişkin her tahsilat için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bir nüshasını müşteriye vermek zorundadır; makbuzda makbuzu verenin ve müşterinin kimlik bilgileri, alınan paranın miktarı ve tarihi yer alır. İşverenler ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutar; bordroda hizmet erbabının kimliği, varsa vergi karnesi bilgisi, birim ücreti, çalışma süresi ve ücret üzerinden hesaplanan vergi tutarı gösterilir ve bordro izleyen ayın belirli bir gününe kadar hazırlanıp imzalanır. Taşıma işletmeleri, naklettikleri eşya için taşıma irsaliyesi düzenlemek, şehirler arası yolcu taşıyan işletmeler ise her sefer için yolcu listesi tutmak zorundadır; otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri de oda ve yatak planına uygun günlük müşteri listesi düzenler. Tüccarların ticari muameleleri dolayısıyla yazdığı ve aldığı mektup, telgraf ve hesap özetleri gibi muhabere evrakının saklanması da ayrı bir ödev olarak öngörülmüştür; bunun yanında mukavelename, taahhütname, kefaletname ve mahkeme ilamı gibi bir hakkın ispatına delil olabilecek diğer hukuki vesikaların da dosyada muhafaza edilmesi gerekir. Bu belge düzeninin bütünlüğü, hem işlemlerin gerçek mahiyetinin sonradan denetlenebilmesini hem de katma değer vergisi indirimi gibi mükellef haklarının kullanılabilmesini mümkün kılar; bir belgenin öngörülen sürede veya öngörülen şekilde düzenlenmemesi, vergi kanunları bakımından o belgenin hiç düzenlenmemiş sayılması gibi ağır bir sonuç doğurabilir.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.5.3 · Elektronik Belge ve Defter Uygulamaları

Elektronik Belge ve Elektronik Defter Uygulamaları

KISACA

Vergi Usul Kanunu, kağıt ortamındaki belge ve defterlere ilişkin hükümlerin elektronik ortamda tutulan defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğunu benimser. Elektronik defter, şekil şartlarından bağımsız olarak kanunen tutulması zorunlu defterlerde bulunması gereken bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür; elektronik belge, düzenlenmesi zorunlu belgelerdeki bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü, elektronik kayıt ise elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yollarla erişilip işlenebilen en küçük bilgi birimidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, bu işlemleri kendi gözetim ve denetimindeki özel bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye ve elektronik imza kullanımını düzenlemeye yetkilidir; vergi mahremiyetine ilişkin hükümler bu şirketin ortak, yönetici ve çalışanları için de geçerlidir. Elektronik fatura uygulamasına dahil olan mükellefler, yine bu uygulamaya kayıtlı diğer mükelleflere kağıt fatura değil elektronik fatura düzenlemek zorundadır; bu zorunluluğa uyulmaması ceza hükümlerinin uygulanmasını gerektirse de, gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanan işlemin kağıt fatura ile belgelenmiş olması, giderin ve katma değer vergisinin indirimine engel değildir.

Vergi Usul Kanunu, teknolojik gelişmeye paralel olarak defter ve belge düzenini kağıttan elektronik ortama taşıyan bir hukuki çerçeveyi de içerir. Kanun, bu ortamdaki uygulamalar için üç temel kavram tanımlar. Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak, kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik belge, yine şekil şartlarından bağımsız olarak, kanuna göre düzenlenmesi zorunlu belgelerde bulunması gereken bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik kayıt ise, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ile belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişilip işlenebilen en küçük bilgi ögesidir. Kanun, defter, kayıt ve belgelere ilişkin bütün hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de aynen geçerli olduğunu, ancak Maliye Bakanlığının elektronik ortam için farklı usul ve esaslar belirleyebileceğini de öngörür. Bu tanımların yanına kanun iki teknik kavram daha ekler: elektronik defter beratı, elektronik ortamda tutulan defterlere ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Gelir İdaresi Başkanlığınca onaylanmış elektronik dosyayı; elektronik muhasebe fişi ise, şekil hükümlerinden bağımsız olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen standart ve içeriğe uygun biçimde elektronik ortamda düzenlenen, imzalanan, muhafaza ve ibraz edilebilen muhasebe fişine ait elektronik kayıtlar bütünü ifade eder; bu iki kavram, elektronik defterin idarece onaylanmasını ve defter kayıtlarının dayanağını oluşturan fişlerin de elektronik ortamda aynı güvenilirlikle üretilmesini birlikte güvence altına alır.

Bu çerçevede Maliye Bakanlığı geniş bir düzenleme yetkisiyle donatılmıştır. Bakanlık, elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esasları belirlemeye; bu defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulmasına, düzenlenmesine ve ibraz edilmesine izin vermeye; gerektiğinde bu işlemleri, kuruluşu ve denetimi Cumhurbaşkanınca

çıkartılacak bir yönetmelikle belirlenen özel hukuk tüzel kişiliğine sahip bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Uygulamada bu yetki, elektronik defter ve belge süreçlerinde aracılık eden özel entegratör kuruluşlarının hukuki temelini oluşturur. Kanun, bu yapının güven boyutunu da gözetmiştir: vergi mahremiyetine ilişkin hükümler, bu amaçla kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları ile elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, imzalanması, iletilmesi veya saklanması için yetkilendirilenlerin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da aynen uygulanır; yani elektronik ortamda mükellef bilgisine erişen özel şirketler de aynı sır saklama yükümlülüğüne tabidir.

Ayrıca kanun, mükelleflere niteliklerini Maliye Bakanlığının belirlediği elektronik cihazları kullanırmak suretiyle belge düzenlettirme yetkisini de idareye tanımıştır; bu cihazlarla düzenlenen belgeler kanuna uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir ve cihazların uygunluğu ilgili komisyonun görüşü alınarak Bakanlıkça onaylanır. Bakanlık bu yetkiyi iş grupları, sektörler, bölgeler, yerleşim birimleri veya hasılat tutarlarına göre ayrı ayrı ya da topluca kullanabilir. Yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerinin elektronik ortamda yürütülmesi de aynı düzenleme çizgisinin bir parçasıdır; Maliye Bakanlığı bu tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları ile faaliyet ve tasdik konularına göre ayrı ayrı belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Uygulamada en somut yansılardan biri elektronik fatura zorunluluğudur. Elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler, yine bu uygulamaya kayıtlı diğer mükelleflere düzenleyecekleri faturaları kağıt ortamında değil elektronik fatura olarak düzenlemek zorundadır; bu zorunluluğa uyulmaması halinde kanunda öngörülen cezai hükümler uygulanır. Bununla birlikte, elektronik ortamda düzenlenmesi gerekirken kağıt ortamında düzenlenen bir faturanın varlığı, mal teslimi veya hizmet ifasının gerçekleşmediği anlamına gelmez; vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ilkesi burada da geçerlidir. Bu nedenle, gerçek bir işleme dayanan ve kağıt fatura ile belgelenen bir harcama, kanunda öngörülen cezai müeyyideler saklı kalmak kaydıyla, kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir ve faturada gösterilen katma değer vergisi, ilgili mevzuatta aranan şartları taşıması halinde indirim konusu yapılabilir; ancak zorunluluk kapsamındaki mükellefin, düzenlemesi gereken asıl belge olan elektronik faturayı öngörülen süre içinde hiç düzenlememesi ayrıca özel usulsüzlük cezasını gerektirir. Bu düzenleme, elektronik belge zorunluluğunun bir şekil şartı olduğunu, ama vergilendirmenin özünü oluşturan gerçek mahiyet ilkesinin bu şekil şartının önüne geçmediğini açıkça gösterir; bir YMM adayı için bu ayrımı, yani şekli cezai sonuç ile maddi vergilendirme sonucunu birbirinden ayırt edebilmek, elektronik belge ve defter uygulamalarının doğru yorumlanması bakımından belirleyicidir.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.6.1 - Değerleme Ölçüleri

Değerleme Esasları ve Vergi Usul Kanununda Sayılan Değerleme Ölçüleri

KISACA

Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanır ve bu tespit ya kayıt ve belgeler üzerinden yapılan bir çalışmayla ya da bilanço günündeki mevcut, alacak ve borçların fiilen sayılıp tartılmasıyla, yani envanterle gerçekleştirilir. Değerlemede iktisadi kıymetler, kanunda gösterilen gün ve zamanlardaki değerleriyle ve kural olarak her biri tek başına dikkate alınarak ölçülür. Vergi Usul Kanunu, iktisadi kıymetin türüne ve mahiyetine göre uygulanacak dokuz değerleme ölçüsü sayar: maliyet bedeli, bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara bağlı giderlerin toplamıdır; borsa rayici, ilgili borsadaki son işlem gününün ortalama değeridir; tasarruf değeri, kıymetin değerlendirme günündeki sahibi için taşıdığı gerçek değerdir; mukayyet değer, muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir; itibari değer, senet, hisse ve tahvillerin üzerinde yazılı değeridir; vergi değeri, bina ve arazinin emlak vergisi mevzuatına göre tespit edilen değeridir; rayiç bedel, kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir; emsal bedeli ve emsal ücreti, gerçek bedeli bilinmeyen bir malın veya işin emsaline göre taşıyacağı değerdir ve alış bedeli, kıymetin satın alma bedelidir.

Bir işletmenin vergiye tabi kazancının doğru hesaplanabilmesi, her şeyden önce aktif ve pasifindeki iktisadi kıymetlerin doğru bir parasal değere bağlanmasına bağlıdır; bu işleme Vergi Usul Kanunu değerlendirme adını verir ve değerlemeyi, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlar. Değerleme iki farklı yöntemle yapılabilecek bir tespit sürecinin sonucudur: iktisadi kıymetin varlığı kayıtlar ve belgeler üzerinde yapılan bir incelemeyle tespit edilebileceği gibi, elle sayılarak da tespit edilebilir; ikinci yöntem fiili envanter denir ve kanundaki envanter tanımı da bu ikili yapıyı yansıtır, envanter, bilanço günündeki mevcutların, alacakların ve borçların saptanıp değerlendirilmesidir. Uygulamada bu süreç genel olarak birkaç adımdan oluşur: önce dönem sonunda muhasebe kayıtlarına göre bir genel geçici mizan çıkarılır, sonra muhasebe dışı envanter işlemleriyle iktisadi kıymetler fiilen tespit edilir, iki sonuç karşılaştırılır, ortaya çıkan farklar için gerekli düzeltme kayıtları yapılır ve nihayet mali tablolar bu düzeltilmiş verilerle düzenlenir.

Değerlemenin uygulanacağı zaman ve kapsam da kanunda ayrıca belirtilmiştir. İktisadi kıymetler, vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları değerle dikkate alınır; bu da genellikle bilanço günü, yani hesap döneminin sonudur. Değerlemede esas kural, her iktisadi kıymetin tek başına ele alınmasıdır; ancak teamülen aynı cinsten sayılan mallar ile düşük kıymetli müteferrik eşyanın toplu olarak değerlendirilmesi de mümkündür.

Kanun, hangi ölçünün hangi kıymete uygulanacağını iktisadi kıymetin türüne ve mahiyetine bırakmakla birlikte, kullanılabilecek ölçüleri sınırlı sayıda ve tek tek tanımlayarak belirlemiştir. Maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin edinilmesi ya da değerinin artırılması dolayısıyla yapılan ödemelerle bunlara bağlı bütün giderlerin toplamını ifade eder; gayrimenkuller, demirbaş eşya ve özel maliyetler gibi kıymetlerin

değerlemesinde esas alınan temel ölçü budur. Borsa rayici, menkul kıymet ve kambiyo borsası ile ticaret ve kıymetli maden borsalarına kayıtlı kıymetlerin, değerlemeden önceki son işlem gününde borsada oluşan ortalama değeridir; fiyatlarda bariz kararsızlık görülen hallerde Maliye Bakanlığı, son işlem günü yerine değerlemeye takaddüm eden belirli bir günlük dönemin ortalamasını esas alabilir. Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için taşıdığı gerçek değer olup özellikle alacak ve borç senetlerinin reeskontunda kullanılır. Mukayyet değer, iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir ve senetsiz alacak ve borçlar başta olmak üzere birçok kalemin değerlendirilmesinde esas ölçüdür. İtibari değer, her türlü senet, hisse ve tahvilin üzerinde yazılı olan değeri ifade eder ve kasa mevcudunun değerlendirilmesinde kullanılır. Vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu çerçevesinde tespit edilen değeridir. Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri olup sonradan kanuna eklenmiş bir ölçüdür ve özellikle veraset ve intikal vergisi uygulamasında önem taşır. Emsal bedeli ve emsal ücreti, gerçek bedeli bulunmayan, bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın ya da hizmetin, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre taşıyacağı değerdir; bu ölçü sırasıyla ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve son çare olarak takdir esasıyla belirlenir. Kanuna sonradan eklenen alış bedeli ise, bir iktisadi kıymetin salt satın alma bedelini ifade eder ve edinimle ilgili diğer giderleri kapsamaz; bu yönüyle bütün masrafları içine alan maliyet bedelinden ayrılır.

Bu dokuz ölçü, kanunun izleyen bölümlerinde tek tek iktisadi kıymet kategorilerine, örneğin gayrimenkullere, emtiaya, alacak ve borçlara, kasa ve banka mevcutlarına, menkul kıymetlere uygulanır; hangi kıymete hangi ölçünün uygulanacağı kanunda ayrı ayrı gösterilmiştir ve bu eşleştirme kuralı, iktisadi kıymetlerin bireysel değerlemesi başlığının konusunu oluşturur. Bir YMM adayı için bu ölçülerin tanımlarını birbirinden net biçimde ayırt edebilmek, hangi kıymete hangi ölçünün uygulanacağı sorusunun doğru cevaplanabilmesinin ön koşuludur; zira sınav sorularının çoğu, bir iktisadi kıymeti verip hangi ölçüyle değerlendirileceğini veya bir ölçünün tanımını verip hangi kıymete karşılık geldiğini sormaktadır.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.6.2 · İktisadi Kıymetlerin Değerlemesi

İktisadi Kıymetlerin Değerlemesi: Gayrimenkulden Alacak ve Borçlara Uygulama

KISACA

Değerleme ölçüleri, Vergi Usul Kanununda her iktisadi kıymet kategorisi için ayrı ayrı eşleştirilmiştir. İşletmeye dahil gayrimenkuller, bunların mütemmim cüzü ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemi ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi haklar maliyet bedeliyle değerlendirir; genişletme veya değer artırma amacıyla yapılan giderler bu maliyete eklenir, kiracının yaptığı benzer giderler ise özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirir. Demirbaş eşya da maliyet bedeliyle değerlendirirken, emtia maliyet bedeliyle değerlendirir ve satış bedeli maliyetin belirli bir oranın üzerinde düştüğünde emsal bedeli ölçüsü uygulanabilir; hayvanlar maliyet bedeli tespit edilemediğinde emsal bedeliyle, afet veya bozulma nedeniyle kıymeti düşen mallar da emsal bedeliyle değerlendirir. Kasa mevcudu itibari değerle, yabancı para borsa rayiciyle, hisse senetleri alış bedeliyle, borsa rayici bulunan diğer menkul kıymetler ise borsa rayiciyle değerlendirir. Alacaklar ve borçlar mukayyet değerle değerlendirir, mevduat ve kredi sözleşmesine dayananlar işlemiş faiziyle birlikte dikkate alınır, vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar ise değerlendirme günü kıymetine indirgenebilir; bu bölümde ayrıca yer almayan veya kendi ölçüsüyle değerlendirilemeyen kıymetler için kanun, bina ve arazi dışında sırasıyla borsa rayici, mukayyet değer ve emsal bedeline başvurulacağını öngören tamamlayıcı bir kural koymuştur.

Değerleme ölçüleri soyut tanımlar olarak kaldığı sürece işlevsizdir; asıl önemli olan, işletmenin aktif ve pasifindeki her bir iktisadi kıymet kategorisine hangi ölçünün uygulanacağını doğru tespit edilmesidir. Vergi Usul Kanunu bu eşleştirmeyi kıymet kategorisi bazında tek tek yapar. İşletmeye dahil bütün gayrimenkuller maliyet bedeliyle değerlendirir; kanun, gayrimenkullerin mütemmim cüzü ve teferruatını, tesisat ve makineleri, gemi ve diğer taşıtları ile gayrimaddi hakları da gayrimenkul gibi değerlemeye tabi tutar. Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, bir gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini kalıcı biçimde artırmak amacıyla yapılan giderler bu maliyet bedeline eklenir; gayrimenkul kiracı tarafından kullanılıyorsa, kiracının yaptığı benzer nitelikteki giderler gayrimenkulün kendi maliyetine değil, kiracı adına ayrıca izlenen özel maliyet bedeline dahil edilir. Bir gayrimenkul için yapılan harcama hem tamir hem değer artırma niteliği taşıyorsa, mükellef bu harcamanın maliyete eklenecek kısmını ayrıca göstermek zorundadır. Demirbaş eşya, yani alet, edevat ve mefruşat da aynı şekilde maliyet bedeliyle değerlendirir; imal edilen demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedelinin yerine geçer.

Emtia da esas olarak maliyet bedeliyle değerlendirir, ama kanun burada bir esneklik tanımıştır: emtianın maliyet bedeline göre değerlendirme günündeki satış bedeli belirli bir oranın üzerinde düşüklük gösteriyorsa, mükellef maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsünü uygulayabilir; bu imkan imal edilen mamuller için de geçerlidir. İmal edilen emtianın maliyet bedeli ise, hammadde bedelini, mamule düşen işçiliği, genel imal giderlerinden düşen payı, isteğe bağlı olarak genel idare giderlerinden düşen payı ve zorunlu ambalaj giderlerini kapsayan bir bütün olarak hesaplanır. Zirai işletmelere dahil

hayvanlar da maliyet bedeliyle değerlendirilir, ancak maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hallerde bunun yerine emsal bedeli, yani işletmenin bulunduğu yer için zirai kazanç komisyonlarınca belirlenmiş ortalama maliyet bedeli esas alınır. Yangın, deprem ve su basması gibi afetler ya da bozulma, çürüme, kırılma, paslanma gibi nedenlerle kıymetinde önemli azalma olan emtia ile maliyeti hesaplanamayan hurda ve döküntüler de emsal bedeliyle değerlendirilir.

Parasal kıymetlerin değerlemesinde farklı ölçüler devreye girer. Kasa mevcudu itibari kıymetiyle değerlendirilir; kasadaki yabancı para için ise yabancı paraların değerlemesine ilişkin hüküm uygulanır. Yabancı paralar kural olarak borsa rayiciyle değerlendirilir, borsa rayicinde muvazaa varsa bunun yerine alış bedeli esas alınır ve borsada rayici bulunmayan yabancı paralar için uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca belirlenir; bu hüküm yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz alacak ve borçlar için de geçerlidir. Menkul kıymetlerde ise hisse senetleri ile portföyünün önemli bir kısmı Türkiye'de kurulu şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışındaki menkul kıymetler borsa rayiciyle değerlendirilir; borsa rayici yoksa veya muvazaalıysa, değerlemeye esas bedel alış bedeline vadeye kadar tahakkuk eden getirinin eklenmesiyle hesaplanır.

Alacaklar ve borçlar, hem ticari ilişkilerin hem de finansal işlemlerin en sık karşılaşılan kalemleridir ve ikisi de aynı ölçüyle, mukayyet değerle değerlendirilir; mevduat veya kredi sözleşmesine dayanan alacak ve borçlar, değerlendirme gününe kadar işlemiş faiziyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş senede bağlı alacaklar ve borçlar isteğe bağlı olarak değerlendirme günü kıymetine indirgenebilir; bu indirgemedede senette faiz oranı yazılıysa bu oran, yazılı değilse Merkez Bankasının resmi iskonto haddi esas alınır, bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri ise kendi işlemlerinde uyguladıkları faiz haddini de kullanabilir. Alacak senetlerini bu şekilde işleme tabi tutan bir mükellef, borç senetlerini de aynı yöntemle tabi tutmak zorundadır; bu, tek taraflı bir seçim yapılamayacağını gösteren simetrik bir kural olarak öne çıkar.

Kanun, tek tek saymadığı ya da kendi özel ölçüsüyle değerlendirilmesi mümkün olmayan iktisadi kıymetler için de tamamlayıcı bir kural koyar: bunlardan bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri ise varsa borsa rayiciyle, o da yoksa mukayyet değeriyle, o da bulunamıyorsa emsal bedeliyle değerlendirilir. Bu tamamlayıcı hüküm, kanunun her olası kıymeti tek tek saymak yerine, boşluk bırakmayan bir sıralama mantığı kurduğunu gösterir; bir YMM adayının bu sıralamayı ve her kıymet kategorisi için hangi ölçünün asıl, hangisinin istisnai olarak devreye girdiğini bilmesi, uygulamalı sorularda doğru sonuca ulaşmanın anahtarıdır.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.6.3 - Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme

Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Müesseseleri

KISACA

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi, mali tablolardaki parasal olmayan kıymetlerin enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçek değerleriyle gösterilmesini sağlayan enflasyon düzeltmesi kurumunu düzenler. Bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde fiyat endeksindeki artışın belirli bir eşiği, içinde bulunulan hesap döneminde ise ayrı bir eşiği aşması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutar; her iki şart birlikte gerçekleşmezse uygulama kendiliğinden sona erer. Düzeltme, parasal olmayan kıymetlerin ilgili tutarlarının bir düzeltme katsayısıyla çarpılarak mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücüne getirilmesi esasına dayanır ve amortismanlar da bu düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır. Enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşmadığı dönemlerde ise, tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bilançolarındaki amortismanlara tabi iktisadi kıymetlerini ve bunlara ait amortismanları, her yıl ilan edilen bir katsayıyla çarparak isteğe bağlı olarak yeniden değerleyebilir; bu değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında izlenir ve sermayeye eklenmesi dışında bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergiye tabi tutulur.

Enflasyonist dönemlerde bir işletmenin mali tablolarında yer alan tarihi maliyetler, gerçek ekonomik değeri giderek daha az yansıtır hale gelir; Vergi Usul Kanunu bu sorunu enflasyon düzeltmesi adı verilen bir mekanizmayla çözer. Bu düzenlemeye göre, mali tablolardaki parasal olmayan kıymetler belirli koşullar altında enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Kazancını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde belirli bir eşiği ve içinde bulunulan hesap döneminde ayrı bir eşiği birlikte aşması halinde mali tablolarını düzeltmek zorundadır; bu iki şarttan biri gerçekleşmezse uygulama kendiliğinden sona erer. Kapsama giren mükellefler geçici vergi dönemlerinin sonunda da mali tablolarını düzenlemek ve düzeltme yapmak zorundadır; bir hesap dönemi içindeki herhangi bir geçici vergi döneminde düzeltme yapılması, izleyen dönemlerde ve hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılmasını gerektirir.

Düzeltmenin işleyişi, kıymetlerin parasal olup olmamasına bağlıdır. Parasal olmayan kıymetler, parasal kıymetler dışında kalan bütün kıymetleri; parasal kıymetler ise nominal değeri sabit kaldığı halde satın alma gücü fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri, örneğin yabancı paraları da içerir. Enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kıymetlerin ilgili tutarlarının bir düzeltme katsayısıyla, yani mali tablonun ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin düzeltmeye esas alınan tarihteki endekse bölünmesiyle bulunan katsayıyla çarpılarak, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden yeniden hesaplanmasıdır. Bu işlem sonucunda ortaya çıkan farklar enflasyon fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir; düzeltme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemde tekrar düzeltme

yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın o dönemin başlangıç değeri olarak kabul edilir. Amortismanlar ve itfa payları da düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır; işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ve serbest meslek erbabı da amortismanına tabi kıymetlerini aynı esaslara göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanına tabi tutabilir. Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, bu tutarlar ilgili dönemin kazancıyla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulur; buna karşılık öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye eklenebilir ve bu işlemler kar dağıtımı sayılmaz.

Enflasyon düzeltmesinin bu hali, 2000'li yılların başında yapılan köklü bir reformla bugünkü şeklini almıştır; bu reformdan önce kanunda yer alan ve her yıl ilan edilen bir oranla sınırlı bir yeniden değerlendirme müessesesi uygulanmaktaydı, ama enflasyon düzeltmesi düzenlemesiyle bu eski mekanizma büyük ölçüde kaldırılmış ve belirlenen şartları taşıyan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi dışında başka bir değerlendirme işlemi yapamayacağı benimsenmiştir; bu nedenle bir işletmenin bilançosundaki bir gayrimenkulün değerini bilirkışı veya değerlendirme şirketi eliyle yeniden tespit ettirmesi, bu tutarın dipnotlarda bilgi amaçlı gösterilmesinin ötesinde vergisel bir sonuç doğurmaz. Ancak kanun koyucu, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşmadığı, yani fiyat artışının düşük seyrettiği dönemler için ayrı ve isteğe bağlı bir yeniden değerlendirme imkanı da tanımıştır. Buna göre, tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonunda, bilançolarında yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini ve bunlara ait amortismanları, o yıl için ilan edilen yeniden değerlendirme oranıyla çarparak yeniden değerleyebilir; kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş kur farkı ve kredi faizleri bu kapsamın dışında tutulur. Bu işlem sonucunda ortaya çıkan değer artışı, her bir kıymete isabet eden tutar ayrıntılı olarak görülecek şekilde bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir ve mükellefler kıymetlerini bu yeni değer üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam eder. Bu fon hesabındaki tutarın sermayeye eklenmesi dışında başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, bu tutar ilgili dönemin kazancıyla ilişkilendirilmeksizin gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur; kıymetin elden çıkarılması halinde de bu fon aynen amortismanlar gibi işleme tabi olur. Enflasyon düzeltmesi ile yeniden değerlendirme böylece aynı amacı, yani mali tablolardaki değerlerin ekonomik gerçekliğe yaklaştırılmasını, farklı koşullarda ve farklı yöntemlerle gerçekleştiren birbirini tamamlayan iki müessese olarak işler.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.7 · Amortismanlar

Amortisman Rejimi: Konu, Usuller, Süre ve Yenileme Fonu

KISACA

Amortisman, işletmenin bir yıldan uzun süre kullandığı ve zamanla yıpranan, aşınan ya da değer kaybeden gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetlerin, alet edevatın, mefruşatın, demirbaşların ve sinema filmlerinin değerinin kanunda öngörülen usullerle sistematik biçimde yok edilmesidir. Bir kıymetin amortismanına konu olabilmesi için değerlendirme gününde işletme envanterine dahil ve kullanıma hazır bulunması, yıpranmaya veya kıymetten düşmeye maruz olması ve değerinin idarece belirlenen ve zaman içinde yeniden tespit edilen bir asgari haddi aşması gerekir; bu haddin altında kalan kıymetler doğrudan gider yazılabilir. Boş arazi ve arsalar kural olarak amortismanına tabi değildir, buna karşılık tarımsal tesisler ile işletme bünyesinde inşa edilen yol ve harklar amortismanına konu olabilir. Mükellefler kıymetlerini, idarece ilan edilen oranlar üzerinden normal usulde ya da yalnızca bilanço esasına göre defter tutanların seçebileceği ve normal oranın iki katını, yüzde elliyi aşmayacak biçimde uygulayan azalan bakiyeler usulünde itfa edebilir. Afet, teknolojik eskime veya cebri çalışma nedeniyle aşırı yıpranma hallerinde fevkalade amortisman talep edilebilirken, madenlerde ayrı bir oran rejimi geçerlidir; amortisman süresi kıymetin aktife girdiği yıldan başlar ve bir yıl hiç veya eksik ayrılmış olsa bile uzamaz.

Vergi Usul Kanunu amortismanı, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin tespit edilen değerinin kanun hükümlerine göre yok edilmesi olarak tanımlar. Bir kıymetin amortisman konusu sayılabilmesi için işletmede bir yıldan fazla kullanılabilir nitelikte olması, değer kaybına uğraması, değerlendirme gününde envantere dahil ve fiilen kullanılmaya hazır olması ve değerinin idarece her yıl yeniden belirlenen bir tutarı aşması aranır; bu tutarın altında kalan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar ile düşük değerli peştemallıklar doğrudan gider yazılabilir ve iktisadi-teknik bütünlük gösteren kıymetlerde bu had topluca değerlendirilir. Boş arazi ve arsalar amortismanına tabi tutulmaz; ancak tarım işletmelerinde meydana getirilen meyvalık, fındıklık, zeytinlik, bağ gibi tarım tesisleri ile işletme bünyesinde inşa edilmiş yol ve harklar bu istisnanın dışında kalarak amortismanına konu olur.

Normal amortisman usulünde mükellefler kıymetlerini, idarenin iktisadi kıymetlerin faydalı ömrünü esas alarak tespit edip ilan ettiği oranlar üzerinden itfa eder; ilan edilen oranlar, ilanın yapıldığı hesap döneminden itibaren geçerlidir ve gerek duyulduğunda idarece değiştirilebilir. Yalnızca bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, dilerlerse azalan bakiyeler usulünü seçebilir; bu usulde her yıl amortismanına esas değer, kıymetin kayıtlı değerinden önceki yıllarda ayrılmış amortismanların toplamı düşülerek bulunur ve uygulanan oran, yüzde elliyi geçmemek şartıyla normal amortisman oranının iki katıdır; amortisman süresi normal usuldeki nispete göre hesaplanır ve sürenin son yılına kalan bakiye değer o yıl tamamen yok edilir. Bir iktisadi kıymet için normal usulden azalan bakiyeler usulüne

geçilmesi mümkün değildir, fakat azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırmaya başladıktan sonra normal usule geçilebilir; bu durumda usul değişikliği beyannamede veya eki bilançoda belirtilir ve henüz yok edilmemiş bakiye değer, kalan amortisman süresine bölünerek eşit miktarlarla itfa edilmeye devam olunur.

İşletme faaliyeti nedeniyle içindeki cevherin azalmasından ötürü maddi değer kaybeden madenler ve taş ocakları için, ilgililerin başvurusu üzerine büyüklük ve mahiyetleri gözetilerek her maden veya ocak için ayrı belirlenen özel nispetler uygulanır. Yangın, deprem, su basması gibi afetler nedeniyle değerini tamamen veya kısmen kaybeden, yeni icatlar yüzünden teknik verimi düşerek kullanılamaz hale gelen ya da cebri çalışmaya tabi tutulduğu için normalden fazla aşınmaya maruz kalan kıymetlere, mükellefin başvurusu ve ilgili bakanlıkların görüşü alınarak idarece işletmeye özgü belirlenen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranı uygulanır.

Amortisman süresi, kıymetin aktife girdiği yıldan başlar ve bu sürenin yıl olarak hesabı için bir rakamının uygulanan orana bölünmesiyle bulunur; amortismanın herhangi bir yıl hiç ayrılmamış veya ilk uygulanan orandan düşük ayrılmış olması, amortisman süresinin uzamasına yol açmaz. Faaliyeti binek otomobil kiralamak veya işletmek olanların bu amaçla kullandıkları araçlar dışında, işletmelere ait binek otomobillerde amortisman, aracın aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılarak kalan ay sayısı kadar kıst esasla ayrılır ve ayrılamayan döneme isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında toptan yok edilir; mükellefler dilerlerse amortisman işlemine, aktife yeni kaydedilen kıymetler için kullanıma hazır olduğu tarihten başlayarak gün esasına göre de devam edebilir ve idarenin belirlediği faydalı ömürden kısa olmamak, bu sürenin iki katını ve elli yılı aşmamak kaydıyla kendi amortisman süresini seçebilir; ancak seçilen süre ve oran, izleyen dönemlerde değiştirilemez.

Amortisman tabi bir iktisadi kıymetin (ATİK) satışından doğan kâr, yenilenmesi zorunlu olan veya yenilenmesine karar verilen aynı nitelikte bir kıymetin alınması şartıyla, yenileme fonu adı altında bilançonun pasifinde satışın yapıldığı yıl dahil olmak üzere azami üç yıl süreyle bekletilebilir; bu süre içinde yeni kıymet alınırsa fonda tutulan tutar, yeni kıymetin faydalı ömrü boyunca ayrılacak amortismanlara mahsup edilir, alınmazsa fon üç yılın sonunda ilgili dönemin matrahına eklenir. Başkasına ait ve kiralanmış bir gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini kalıcı biçimde artırmak amacıyla kiracı tarafından yapılan ve normal bakım, tamir ve temizleme giderlerini aşan harcamalar özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilir ve kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir; kira süresi dolmadan kiralanın yerin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş kısım, boşaltma yılında bir defada gider yazılır.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.8.1 - Vergi Ziyai Cezası

Vergi Ziyai: Tanımı, Cezası, Tekerrürü ve Fiil Birleşmesi Kuralları

KISACA

Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirmeye ilgili ödevlerini zamanında ya da eksiksiz yerine getirmemesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuku, ayrıca gerçeğe aykırı beyanlarla verginin noksan tahakkukuna veya haksız iadeye yol açılmasıdır; verginin sonradan tamamlanması cezanın uygulanmasına engel değildir. Bu fiille sebebiyet veren mükellef veya sorumluya, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir; ziyaa kaçakçılık niteliğindeki fiillerle gerçekleşmişse ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenler için bir kat olarak uygulanır, buna karşılık kanuni süresi geçtikten sonra fakat inceleme veya takdire sevkten önce kendiliğinden verilen beyannameler için ceza belirgin biçimde düşük bir oranda kesilir. Tek bir fiille birden çok vergi türü ziyaa uğratılmışsa her vergi için ayrı ceza kesilirken, aynı fiille hem ziya hem usulsüzlük oluşmuşsa yalnızca en ağır ceza uygulanır. Cezası kesinleşenlere, kesinleşmeyi izleyen yıl başından belirli bir süre içinde aynı türden ceza yeniden kesilirse ceza tekerrür nedeniyle artırılır; bu artırımın uygulanabilmesi için ikinci fiilin, ilk cezanın kesinleşmesinden sonra işlenmiş olması şarttır.

Vergi Usul Kanunu vergi ziyainı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirmeye ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlar. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlarla ya da diğer yollarla verginin noksan tahakkukuna veya haksız yere iadesine sebep olmak da vergi ziyai sayılır. Bu fiillerde verginin daha sonra tahakkuk ettirilmesi, tamamlanması veya haksız iadenin geri alınması, cezanın uygulanmasına engel teşkil etmez; kanun yalnızca veraset ve intikal vergisinde, beyanname verme süresinin sonundan itibaren tanınan ek onbeşer günlük süreler içinde beyanda bulunulması halinde vergi ziyainın gerçekleşmemiş sayılacağını öngörür.

Vergi ziyaina sebebiyet verildiğinde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Ziya, kaçakçılık suçu sayılan fiillerle gerçekleştirilmişse bu ceza üç kat olarak, bu fiillerin işlenişine iştirak edenler için ise bir kat olarak uygulanır. Buna karşılık, vergi incelemesine başlanılmasından veya olayın takdir komisyonuna sevkinden önce olmak kaydıyla, kanuni süresi geçtikten sonra mükellefin kendiliğinden verdiği beyannameler için kesilecek ceza, belirgin biçimde indirimli bir oranda uygulanır. Vergi cezaları, cezaya karşı dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten, dava açılmışsa mahkeme kararı üzerine düzenlenen ihbarnamenin tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.

Ceza muhatabiyeti bakımından, velayet veya vesayet altında olanlar ile işleri bir kayyıma bırakılanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı davranışlarından dolayı ceza muhatabı olmaz; bu hallerde cezanın muhatabı veli, vasi veya kayyımın kendisidir. Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesindeki aykırı hareketlerden doğan cezalar tüzel kişi adına kesilir; kanuni temsilcilerin vergi

sorumluluğuna ilişkin genel hüküm, vergi cezaları için de geçerlidir. Kaçakçılık suçu sayılan fiillerin işlenmesi halinde öngörülen hapis cezaları da doğrudan fiili işleyenler hakkında hükmolunur.

Tek bir fiille birden fazla ve farklı türden vergi ziyaa uğramışsa, her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir. Buna karşılık, cezayı gerektiren tek bir fiille hem vergi ziyai hem usulsüzlük birlikte işlenmişse, bunlara ait cezalardan yalnızca miktar itibarıyla en ağır kesilir; ancak bu birleştirme kuralı yalnızca genel usulsüzlük cezası için geçerlidir, kanunun ayrıca düzenlediği özel usulsüzlük cezaları bu kuralın dışında tutulmuş ve vergi ziyai ile birlikte ayrı ayrı kesilecekleri açıkça hükme bağlanmıştır. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiille sonradan vergi ziyasına da sebebiyet verildiği anlaşılırsa, önceden kesilmiş usulsüzlük cezası, buna karşılık gelen vergi ziyai cezasıyla mukayese edilerek eksik kesilen kısmın tamamlanmasına engel olmaz. Ayrı ayrı işlenen fiiller için ayrı ayrı ceza kesilir; aynı takvim yılı içinde aynı türden birden fazla usulsüzlük yapılmışsa, ilkinden sonraki her biri için ilk fiile ait cezanın küçük bir kesri kadar ceza uygulanır.

Vergi ziyasına veya usulsüzlüğe sebebiyet vererek cezası kesinleşenlere, kesinleşme tarihini izleyen yılın başından itibaren ziyada beş, usulsüzlükte iki yıl içinde aynı türden ceza yeniden kesilirse, ziya cezası ve usulsüzlük cezası belirli oranlarda artırılarak uygulanır. Yargı içtihadı ve Anayasa Mahkemesi kararları, bu artırımın uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin, ilk fiil nedeniyle kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonra işlenmiş olması gerektiğini istikrarlı biçimde vurgular; kesinleşmeden önce işlenmiş fiiller birbirini takip etse de tekerrür artırımına konu edilemez, ilgili maddedeki sürenin başlangıcı ise yalnızca artırımın uygulanacağı iki veya beş yıllık dönemin sonunu belirlemeye yarar.

Bu ayrımın pratikteki önemi somut bir örnekle daha iyi görülür. Beyannamesini kanuni süresinde vermeyen ve bu yüzden vergi ziyasına sebep olduğu takdir komisyonu sevki sonrasında tespit edilen bir mükellefe kesilen ilk vergi ziyai cezası, kanuni yollar kullanılmadan kesinleştikten sonra, mükellef başka bir vergi türünde yine beyannamesini geç verip yeniden vergi ziyasına sebep olursa, ikinci fiil ilk cezanın kesinleşmesinden sonra işlendiği için tekerrür hükmü işler ve ikinci ceza artırımlı olarak kesilir. Buna karşılık, ikinci fiil aslında ilk cezanın kesinleşmesinden önceki bir döneme ilişkinse ve yalnızca tespiti sonradan yapılmışsa, önceden kesinleşmiş bir ceza bulunsada dahi bu ikinci ceza tekerrüre esas alınmadan, yani artırımsız olarak uygulanır; çünkü tekerrürün temel mantığı, kişinin daha önce cezalandırıldığını bilmesine rağmen aynı türden fiili tekrarlamış olmasına dayanır.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.8.2 · Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezaları

Usulsüzlük Dereceleri ve Özel Usulsüzlük Fiillerinin Cezalandırılması

KISACA

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır ve kanuna bağlı cetvelde birinci ve ikinci derece olarak ikiye ayrılır; beyannamenin süresinde verilmemesi, zorunlu defterlerin hiç tutulmaması veya tasdik ettirilmemesi, kayıt düzenine uyulmaması gibi ağır aksaklıklar birinci derecede, bildirimlerin geç yapılması veya belgelerde şekle ilişkin eksiklikler gibi daha hafif aksaklıklar ikinci derecede sayılır; mükellefin türüne göre değişen ve düzenli olarak yeniden belirlenen tutarlarda maktu ceza uygulanır, fiil aynı zamanda re'sen takdiri gerektiriyorsa ceza iki kat kesilir. Özel usulsüzlük ise fatura, gider pusulası, serbest meslek makbuzu gibi belgelerin hiç düzenlenmemesi veya alınmaması, farklı meblağla düzenlenmesi ya da sevk irsaliyesi, ödeme kaydedici cihaz fişi gibi diğer belge ve bildirim yükümlülüklerine uyulmaması hallerinde, belge veya işlem başına hesaplanan ve yıllık bir üst sınırla sınırlandırılmış ayrı bir ceza rejimidir. Aynı fiille özel usulsüzlük yanında vergi ziyai da doğmuşsa iki ceza birlikte kesilir; bu, yalnızca genel usulsüzlük cezası için geçerli olan "en ağır cezanın kesilmesi" kuralının istisnasıdır.

Vergi Usul Kanunu usulsüzlüğü, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi olarak tanımlar ve usulsüzlükleri kanuna bağlı cetvele göre derecelendirir; fiil aynı zamanda re'sen takdiri gerektiriyorsa cetveldeki ceza iki kat olarak kesilir. Birinci derece usulsüzlükler arasında vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması, tutulması zorunlu defterlerden herhangi birinin hiç tutulmamış olması, defter kayıtlarının ve ilgili belgelerin doğru bir inceleme yapılmasına imkan vermeyecek kadar eksik veya karışık olması, kayıt nizamına ilişkin hükümlere uyulmaması, işe başlamanın zamanında bildirilmemesi ve tasdiki zorunlu defterlerin süresinin bitiminden bir ay geçtikten sonra hâlâ tasdik ettirilmemiş olması sayılır. İkinci derece usulsüzlükler ise veraset ve intikal vergisi beyannamesinin ek süre içinde verilmesi, ekim-sayım beyanlarının eksik yapılması, kanunda öngörülen bildirimlerin zamanında yapılmaması, vergi karnesinin süresinde alınmaması, tasdiki zorunlu defterlerin bir aylık gecikmeyle tasdik ettirilmesi ve beyanname, bildirim ile belgelerin şekil ve muhteviyat kurallarına aykırılığı gibi daha hafif aksaklıkları kapsar. Her iki derece için de mükellefin sermaye şirketi, sermaye şirketi dışındaki birinci sınıf tüccar, ikinci sınıf tüccar, basit usulde vergilendirilen mükellef veya vergiden muaf esnaf olmasına göre kademelenen ve idarece düzenli aralıklarla yeniden belirlenen maktu tutarlar uygulanır.

Özel usulsüzlük cezaları, genel usulsüzlükten farklı olarak belge düzenine ve bildirim yükümlülüklerine yönelik daha ağır ve belge veya işlem başına hesaplanan bir ceza rejimidir. Verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzunun hiç düzenlenmemesi veya alınmaması, ya da bu belgelerde gerçek tutardan farklı bir meblağa yer verilmesi halinde, düzenlemek ve almak zorunda olan taraflardan her birine, her bir belge için hem asgari bir tutardan az olmayacak hem de belgeye yazılması gereken meblağın belirli bir yüzdesini esas

alan bir özel usulsüzlük cezası kesilir; bir takvim yılı içinde aynı belge türüne ilişkin bu şekilde kesilecek cezaların toplamı kanunda öngörülen bir üst sınırı aşamaz. Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi ve benzeri belgelerin düzenlenmemesi veya bulundurulmaması, levha asma yükümlülüğüne uyulmaması, bilgi verme veya defter-belge ibraz yükümlülüğüne uyulmaması gibi fiiller için de ayrı maktu özel usulsüzlük cezaları öngörülmüş ve bunların da yıllık toplamı bir üst sınırla sınırlandırılmıştır; süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formlar belirlenen kısa bir süre içinde tamamlanırsa ceza hiç kesilmez veya indirimli kesilir.

Aynı fiille hem özel usulsüzlük hem vergi ziyaı meydana gelmişse, kanun bu durumu açıkça öngörerek ziyan gerektirdiği vergi cezasının ayrıca kesileceğini ve genel usulsüzlük ile vergi ziyanının birleşmesinde uygulanan "yalnızca en ağır cezanın kesilmesi" kuralının burada uygulanmayacağını belirtir; böylece özel usulsüzlük cezası ile vergi ziyaı cezası ayrı ayrı kesilir. Elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğuna uyulmaması gibi bazı özel usulsüzlük fiillerinde de aynı çifte ceza uygulaması söz konusu olabilir; idarenin iç genelgeleri bu ayrımı, birleştirme kuralının yalnızca kanunun genel usulsüzlüğü düzenleyen maddesindeki ceza için geçerli olduğunu netleştirerek uygulamaya yön verir.

Usulsüzlükte de tekerrür hükmü işler: cezası kesinleşen mükellefe, kesinleşme tarihini izleyen yılın başından itibaren iki yıl içinde yeniden usulsüzlük cezası kesilirse, ceza belirli bir oranda artırılarak uygulanır; ziya ile usulsüzlüğün 336. madde anlamında birleşmesi halinde ise kesilecek ceza, vergi ziyaı cezası için öngörülen zamanaşımı süresi içinde kesilir. Ceza kesmede zamanaşımı bakımından, usulsüzlük cezaları usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın başından itibaren belirli bir süre içinde kesilmek zorundadır; bu süre içinde ceza ihbarnamesinin tebliği zamanaşımını keser.

Genel usulsüzlük ile özel usulsüzlük arasındaki en belirgin fark, cezanın hesaplanma mantığında ortaya çıkar. Birinci ve ikinci derece usulsüzlük cezaları, mükellefin defter tutma sınıfına göre kademelenen ve maktu biçimde belirlenen tutarlar üzerinden, fiil başına değil, tespit edilen usulsüzlük başına kesilir; aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla usulsüzlük tespit edilirse, birincisinden sonrakiler için daha düşük bir oranda ceza uygulanarak tekrarın ağırlığı hafifletilir. Özel usulsüzlük cezaları ise belge düzenine dair somut bir ihlalin, örneğin bir faturanın hiç düzenlenmemesinin veya sevk irsaliyesinin bulundurulmamasının doğrudan sonucudur ve bu nedenle genel usulsüzlükten bağımsız, kendi başına daha caydırıcı bir tarife üzerinden hesaplanır; kanun koyucu bu belge düzeni ihlallerini, mükellefin şekli ödevlerindeki daha hafif aksaklıklardan ayırarak ayrı ve daha ağır bir yaptırım rejimine tabi tutmuştur.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.8.3 · Kaçakçılık Suçları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar

Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Rejimi

KISACA

Vergi Usul Kanunu, vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarının yanında, ağırlığı nedeniyle hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren ayrı bir kaçakçılık suçları rejimi kurar. Defter ve kayıtlarda hesap hilesi yapmak, gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak, matrahı azaltacak biçimde işlemleri başka kayıt ortamına aktarmak, defter ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ya da kullanmak belirli bir aralıkta hapis cezasını gerektirirken; defter, kayıt ve belgeleri tamamen yok etmek veya sayfa değiştirmek, gerçekte var olmayan bir işlemi varmış gibi gösteren sahte belge düzenlemek veya kullanmak daha ağır bir hapis cezası aralığını gerektirir. Kaçakçılık suçu oluşturan bir fiil nedeniyle hapis cezası uygulanması, aynı fiil için ayrıca üç kat vergi ziyai cezası kesilmesine engel değildir, çünkü kanun bu iki yaptırımı içtima ve tekerrür bakımından birleştirmez. Pişmanlık şartlarına uygun biçimde durumunu kendiliğinden bildiren mükellefler hakkında kaçakçılık hükümleri uygulanmazken, suça iştirak eden ama fiilden menfaati bulunmayan ortakların cezası belirli bir oranda indirilir.

Vergi Usul Kanunu, vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarının ötesinde, mükellefin veya üçüncü kişilerin belge ve kayıt düzenini kasten bozan fiillerini ayrı ve hürriyeti bağlayıcı bir ceza rejimine tabi tutar. Kanunun ilk fıkrası kapsamında, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama-ibraz yükümlülüğü bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar, defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemleri matrahı azaltacak biçimde tamamen veya kısmen başka defter, belge ya da kayıt ortamlarına aktaranlar hakkında belirli bir aralıkta hapis cezası öngörülür; aynı ağırlıktaki ceza, defter, kayıt ve belgeleri tahrif eden veya gizleyen ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen veya bu belgeleri kullananlar için de geçerlidir. Varlığı noter tasdik kayıtları veya başka biçimde sabit olduğu halde inceleme sırasında yetkili kişilere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkranın uygulanmasında gizleme sayılır; gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte bunu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı yansıtan belge ise muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak nitelendirilir.

Kanunun bir sonraki fıkrası, daha ağır bir kaçakçılık kategorisini düzenler: saklama ve ibraz yükümlülüğü bulunan defter, kayıt ve belgeleri tamamen yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar ya da hiç yaprak koymayanlar, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler ya da bu belgeleri kullananlar, ilk fıkradakinden daha uzun bir hapis cezası aralığıyla cezalandırılır; gerçek bir işlem veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belge, sahte belge olarak tanımlanır. Ayrıca, kanunun yalnızca Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar için de ayrı bir hapis cezası aralığı öngörülmüştür.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerine uygun biçimde durumunu ilgili makamlara kendiliğinden bildiren mükellefler hakkında bu kaçakçılık hükümleri uygulanmaz; bu bakımdan pişmanlık müessesesi yalnızca vergi ziyai cezasını değil, kaçakçılık suçunun takibini de kapsam dışında bırakır. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında öngörülen cezaların uygulanması, aynı fiil nedeniyle vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez; kanun, vergi ziyai ve usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suçuna ilişkin cezaların içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceğini açıkça belirtir, bu nedenle bir fiil hem vergi cezası kesilmesini hem kaçakçılık suçu takibini birlikte gerektirebilir ve vergi dairesi ile ceza yargılaması ayrı ayrı yürür. Kaçakçılık suçlarının işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde herhangi bir menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirake ilişkin hükümlerine göre kendilerine verilecek cezanın yarısı indirilir.

Kaçakçılık fiiline dayanılarak kesilen ve ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarındaki vergi ziyai cezasının dava konusu edilmesi ve yargı organının, kesilen bu cezanın aslında kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin kapsamına girmediğine hükmetmesi ihtimalinde, mükellefe sonradan uzlaşma hakkı tanınıp tanınmayacağı tartışmalı bir konudur; kanunda bu ihtimale ilişkin açık bir düzenleme bulunmadığından, uzlaşma hakkı ancak tarhiyat aşamasında tanınmış olup, uyuşmazlık dava, itiraz veya temyiz sonucuna göre kesinleşir. Yargı kararıyla idarenin işlem ve değerlendirmesinin mükellef lehine değişmesi halinde, başlangıçta tanınmamış olan bir hakkın sonradan tanınabilmesi ancak kanunda ayrıca bir düzenleme yapılmasıyla mümkün olabilir.

Kaçakçılık suçu sayılan bir fiilin varlığı, yalnızca ceza yargılamasını ve üç kat vergi ziyai cezasını değil, amme alacağının tahsilini güvence altına almaya yönelik önlemleri de tetikler; nitekim vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren fiilin yanı sıra kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren bir fiilin bulunması da idarenin borçludan teminat istemesini ve gerektiğinde ihtiyati haciz ile ihtiyati tahakkuk uygulamasını haklı kılan sebepler arasında sayılır. Böylece kaçakçılık suçu, hem ceza hukuku hem vergi cezası hem de tahsili güvenceye alan idari koruma tedbirleri bakımından iç içe geçmiş, çok katmanlı bir yaptırım zincirinin başlangıç noktasını oluşturur.

Kaçakçılık suçlarına bağlanan hürriyeti bağlayıcı cezalar, fiilin ağırlığına göre kademelenmiş bir yapı izler: hesap hilesi, gizleme veya yanıltıcı belge kullanımı gibi nispeten daha hafif sayılan fiiller daha kısa süreli, buna karşılık defter ve belgeleri tamamen yok etme veya sahte belge düzenleme gibi daha ağır sayılan fiiller daha uzun süreli hapis cezası aralığına tabi tutulmuştur. Bu ceza rejimi, vergi tarhiyatına ilişkin idari süreçten bağımsız biçimde ceza mahkemesinde yürütülür ve vergi ziyai cezasının hesaplanmasında kaçakçılık fiilinin varlığı, kesilecek verginin ziyaa uğratılan vergi üzerinden üç kat olarak uygulanmasının da gerekçesini oluşturur.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.9 · Vergi Cezalarında Sona Erme: Pişmanlık, İndirim, Uzlaşma ve Zamanaşımı

Vergi Cezasının Ortadan Kalkma Yolları: Pişmanlık, Ceza İndirimi, Uzlaşma ve Zamanaşımı

KISACA

Vergi Usul Kanunu, kesilmiş veya kesilecek vergi cezasının ortadan kalkmasını ya da hafiflemesini sağlayan birbirinden farklı dört yol tanıır. Pişmanlık ve ıslah, vergi ziyaına yol açan bir fiili henüz ortaya çıkmadan kendiliğinden haber veren ve beyanını tamamlayıp vergisini gecikme zammıyla birlikte kısa bir süre içinde ödeyen mükellefin vergi ziyai cezasından, hatta kaçakçılık takibinden muaf tutulmasını sağlar. Cezada indirim, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve cezayı süresinde kabul edip ödemeyi taahhüt eden mükellefe, vergi ziyai cezasında ve usulsüzlük cezalarında belirli oranlarda indirim tanıır. Uzlaşma, tarh edilecek veya edilmiş vergi ve kesilecek veya kesilmiş cezalar üzerinde, tarhiyat öncesinde ya da sonrasında olmak üzere idareyle mükellef arasında yargıya gitmeden anlaşmayı sağlayan idari bir çözüm yoludur ve mükellef aynı ceza için hem uzlaşma hem indirimden birlikte yararlanamaz. Zamanaşımı ise hem tarh edilecek vergi hem kesilecek ceza bakımından, belirli sürelerin geçmesiyle idarenin bu yetkilerini kullanamaz hale gelmesidir; ceza kesmede zamanaşımı vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıldır ve ceza ihbarnamesinin süresinde tebliği bu süreyi keser.

Pişmanlık ve ıslah, meydana gelmiş bir vergi ziyasının, henüz idarenin bilgisine girmeden ve ortaya çıkma ihtimali belirmeden mükellef tarafından kendiliğinden ilgili vergi dairesine haber verilmesi üzerine cezanın uygulanmamasına dayanan bir müessesedir; pişmanlık fiilin kendisini ortadan kaldırmaz, yalnızca vergi ziyai unsurunu bertaraf ederek buna bağlı cezanın kesilmesini önler. Bu haktan yararlanabilmek için beş şart birlikte aranır: haber verme tarihinden önce konuyla ilgili resmi bir makama muhbir tarafından ihbar yapılmamış olması, haber verme dilekçesinin mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanmadan veya olayın takdir komisyonuna sevkinden önce verilmiş ve kayıtlara geçirilmiş olması, hiç verilmemiş beyannamelerin haber verme tarihinden başlayarak kısa bir süre içinde verilmesi, eksik veya yanlış beyanın aynı süre içinde tamamlanması ya da düzeltilmesi ve haber verilen, ödeme süresi geçmiş vergilerin gecikme zammı oranında bir zamlı birlikte yine bu süre içinde ödenmesi. Kaçakçılık suçlarını düzenleyen hüküm, pişmanlık şartlarına uygun biçimde durumunu bildirenler hakkında kaçakçılık hükmünün de uygulanmayacağını öngörerek pişmanlığın kapsamını yalnızca vergi ziyayla sınırlı tutmaz.

Cezada indirim müessesesi, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkı ile buna bağlı vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kabul eden mükellefe tanınan ayrı bir imkândır. Mükellef veya vergi sorumlusu, ihbarnamenin tebliğinden itibaren belirli bir süre içinde ilgili vergi dairesine başvurup vadesinde veya teminat göstererek vade bitiminden sonra kısa bir süre içinde ödeyeceğini bildirirse, vergi ziyai cezasının ilk defasında yarısı, müteakip kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının ise üçte biri indirilir; süresinde ödenmez veya tutar dava konusu yapılırsa bu haktan yararlanılamaz.

Uzlaşma, vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasındaki uyuşmazlığın yargıya gitmeden karşılıklı görüşmeyle çözülmesini sağlayan idari bir kurumdur ve Türk vergi sisteminde iki ayrı biçimde düzenlenmiştir: henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden, inceleme sürerken başvurulabilen tarhiyat öncesi uzlaşma ile ihbarnamenin tebliğinden sonra başvurulmuş tarhiyat sonrası uzlaşma; mükellef bu iki yoldan yalnızca birini kullanabilir. Kaçakçılık fiiline dayanan tarhiyatlara ilişkin vergi ziyai cezaları uzlaşma kapsamı dışında kalırken, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere kesilen vergi ziyai cezası tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girer; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise kural olarak tarhiyat sonrası uzlaşmanın dışında tutulur. Uzlaşma komisyonlarının düzenlediği tutanaklar kesindir; üzerinde uzlaşılan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyet edilemez, ancak uzlaşılan vergi veya cezada bir vergi hatası bulunması halinde düzeltme talebinde bulunulabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda, kısmi uzlaşma da mümkündür; ancak bu imkân yalnızca tarhiyat öncesi uzlaşmada tanınmıştır, tarhiyat sonrası uzlaşmada talep ihbarnamede yazılı vergi ve ceza tutarının tamamı için yapılmak zorundadır ve kısmi uzlaşma istenemez. Uzlaşmanın bir başka önemli sonucu, üzerinde uzlaşılan verginin ait olduğu hesap dönemi için, sonradan yapılan bir inceleme, ihbar veya takdir komisyonu kararıyla matrahın artırılmasını gerektiren yeni bir sebep ortaya çıksa bile aynı dönem için tekrar ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat yapılamamasıdır; böylece uzlaşma, mükellef için yalnızca cezada bir hafifleme değil, o hesap dönemi bakımından kalıcı bir hukuki güvence de sağlar. Uzlaşma ile cezada indirim aynı ceza için birlikte istenemez; ceza muhatabı, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçip indirim hükmünden yararlanmayı tercih edebilir. Uzlaşmanın sağlanamaması veya temin edilememesi halinde mükellef veya ceza muhatabına, uzlaşma gününden dava açma süresinin son gününe kadar düşünme ve karar verme süresi tanınır; bu süre içinde komisyonun nihai teklifi kabul edildiği bildirilirse, uzlaşma başvuru tarihi itibarıyla sağlanmış sayılır, aksi halde dava açma süresi, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın tebliğinden itibaren yeniden işlemeye başlar.

Ceza kesmede zamanaşımı, yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilemeyeceğini öngörür: vergi ziyai cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından, usulsüzlük cezalarında usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın başından başlayarak vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl geçmesiyle ceza kesme yetkisi ortadan kalkar; vergi ziyai ile usulsüzlüğün birleştiği hallerde kesilecek ceza, ziya için öngörülen zamanaşımı süresi içinde kesilir. Bu süreler içinde ceza ihbarnamesinin muhataba tebliğ edilmesi zamanaşımını keser. Tarh zamanaşımı da benzer biçimde, vergi alacağının doğduğu yılı izleyen yıl başından belirli bir süre içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğramasını sağlar; idarenin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurması bu süreyi durdurur, duran süre komisyon kararının vergi dairesine ulaşmasını izleyen günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.10 - Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları

Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü: Dava Açma Yetkisi ve Süreç

KISACA

Vergilendirme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşur; kural olarak tahakkuk ile kesinleşme aynı anda gerçekleşir, ancak ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerde ve re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlara karşı dava açılmasında kesinleşme, dava açma süresinin sonuna veya yargı kararına kadar ertelenir. Vergi uyuşmazlıklarının asıl çözüm mercii, idari yargı içinde örgütlenmiş vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dır; bu yolun zaman alıcı ve formaliteli olması, idari aşamada uzlaşma gibi alternatif çözüm yollarının gelişmesine zemin hazırlamıştır. Tarh edilen vergiye ve kesilen cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açma yetkisi asıl olarak mükellefe ve kendisine ceza kesilen kişiye aittir; vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahlarla karşı da dava açılabilir. Uzlaşmanın sağlanamaması veya temin edilememesi halinde dava açma hakkı doğar ve süresi bitmiş veya kısa kalmışsa uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın tebliğinden itibaren belirli bir süreye uzar; idari süreler ile dava açma, itiraz ve temyiz gibi yargısal süreler ayrı kategoriler olarak düzenlenmiştir.

Vergilendirme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olmak üzere dört aşamadan oluşur; verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilmiş bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir ve beyana dayanan vergilerde beyanname verilmesini izleyerek kendiliğinden gerçekleşir. Genel kural olarak verginin tahakkuku ile kesinleşmesi aynı anlama gelir; beyana dayanan vergilerde dava açma süresi içinde dava açılmamışsa tahakkuk eden vergi aynı zamanda kesinleşir. Bu kuralın iki önemli istisnası vardır: mükellef ihtirazi kayıtla beyanname verirse tahakkuk gerçekleşir ama kesinleşme, dava açma süresinin sonuna veya dava sonucuna kadar ertelenir; re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlarda ise mükellefin vergi mahkemesine başvurması ve mahkeme kararının aleyhine çıkması halinde tahakkuk gerçekleşse de kesinleşme için üst yargı merciinin, yani bölge idare mahkemesinin veya Danıştayın vereceği nihai karar beklenir.

Vergi uyuşmazlıklarının normal çözüm yeri, vergilendirme işlemlerinin idari niteliği nedeniyle idari yargı içinde örgütlenmiş vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştaydır. Ne var ki uyuşmazlıkların yargı organlarında çözülmesi genellikle uzun sürer ve belirli formaliteleri beraberinde getirir; bu durum hem devletin vergi alacağının tahsilinin gecikmesine hem de mükellef açısından yıpratıcı bir sürece yol açar. Bu nedenle vergi uyuşmazlıklarını ve vergileme işlemlerindeki ihtilafları daha idari aşamada, yargıya gitmeden çözmeyi amaçlayan uzlaşma kurumu geliştirilmiştir; uzlaşmanın işleyişi, kapsamı ve sonuçları kendi başına ayrı bir konu bütünlüğü oluşturur, burada asıl vurgu yargısal yol üzerinedir.

Yargı yoluna gitmeden önce başvurulabilecek bir başka idari çözüm imkânı, vergi hatasının düzeltilmesidir. Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan yanlışlıklar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ya da alınmasıdır ve hesap hataları ile

vergilendirme hataları olmak üzere ikiye ayrılır. Hesap hataları; matraha ait rakam veya indirimlerin eksik ya da fazla gösterilmesini, vergi oranı ve tarifelerinin yanlış uygulanmasını veya mahsupların hiç ya da hatalı yapılmasını ve aynı vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden verginin birden fazla istenmesini kapsar. Vergilendirme hataları ise verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesini, açıkça vergiye tabi olmayan veya muaf kişilerden vergi alınmasını, vergi konusuna girmeyen veya istisna kapsamındaki unsurlar üzerinden vergi istenmesini ve verginin ilgili bulunduğu dönemin yanlış gösterilmesini ifade eder. Bu hataların düzeltilmesi, dava açma yoluna göre daha hızlı ve formalitesiz bir çözüm sunar; ancak düzeltme, uyuşmazlığın esasına ilişkin bir hukuki yorum farkını değil, açık ve maddi bir yanlışlığı konu edinebilir, bu sınırın aşıldığı durumlarda uyuşmazlık yine yargı yoluyla çözülür.

Vergi mahkemesinde dava açma yetkisi esas itibarıyla mükelleflere ve kendilerine vergi cezası kesilenlere aittir; bu kişiler tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı dava açabilir. Vergi dairesinin tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin veya takdir olunan matrahlara karşı da vergi mahkemesinde dava açılabilir. Belediyelerde dava açma yetkisi belediye adına varidat müdürü, böyle bir görev yoksa hesap işleri müdürü veya bu görevi yürüten kişi tarafından kullanılır. Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, idarenin belirlediği tutarları aşan davalarda üst makamın onayı olmadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemez; idare bu onay yetkisini belirlediği sınırlar içinde alt birimlerine devredebilir.

Vergi hukukunda süreler kanuni, idari ve yargısal olmak üzere üç grupta toplanır. Kanuni süreler, mükelleflerin bildirim, defter tutma ve belge düzenine ilişkin ödevlerinin yanı sıra tahsile ve dava açma, itiraz, temyiz gibi yargısal işlemlere ilişkin süreleri de kapsar; idari süreler, kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde idarenin belirli bir asgari süreden az olmamak ve ilgiliye tebliğ edilmek kaydıyla belirlediği sürelerdir; yargısal süreler ise mahkemelerce belirlenen ve haklı nedenle uzatılabilen sürelerdir. Uzlaşmanın sağlanamaması veya temin edilememesi halinde mükellef veya ceza muhatabı, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya karşı, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir; uzlaşma günü itibarıyla dava açma süresi bitmiş veya kısa bir süreden az kalmışsa, süre tutanağın tebliğinden itibaren belirli bir süreye kadar uzar. Kaçakçılık suçu oluşturan fiiller nedeniyle üç kat kesilen vergi ziyai cezasının dava konusu edilmesi halinde, yargı organının bu fiillerin kaçakçılık kapsamına girmediğine karar vermesi, kesinleşme sürecini dava, itiraz veya temyiz sonucuna bağlar ve idarenin işlem ve eyleminin yargı kararıyla şekil değiştirmesi durumunda mükellef lehine sonuçlar doğurabilir.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.11.1 · Amme Alacağının Korunması (Teminat, İhtiyati Haciz, İhtiyati Tahakkuk)

Amme Alacağının Korunması: Teminat İsteme, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk

KISACA

6183 sayılı Kanun, henüz kesinleşmemiş ya da vadesi gelmemiş amme alacaklarının tahsilini güvence altına almak için idareye üç temel koruma aracı tanır. Teminat isteme, korumanın ilk ve en hafif aşamasıdır; vergi ziyai veya kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren bir fiilin bulunması ya da borçlunun Türkiye'de ikametgahının olmayıp tahsilin tehlikeye girmesi hallerinde devreye girer ve para, banka teminat mektubu, devlet iç borçlanma senedi, haczedilen menkul veya gayrimenkul mal ya da şahsi kefalet biçiminde karşılanabilir. İhtiyati haciz, borçlunun malvarlığı üzerinde idari bir kararla re'sen uygulanan ve tahakkuk etmiş ama henüz vadesi geçmemiş veya vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş alacakları güvenceye alan bir önlemdir; borçlunun ikametgahsız olması, kaçma veya mal kaçırmaya ihtimali, teminat ya da kefil gösterilmemesi, mal bildiriminde bulunulmaması gibi nedenlere dayanır ve borçlu bu işleme karşı yalnızca usul veya ihtiyati haciz nedeninin esasına ilişkin itirazla dava açabilir. İhtiyati tahakkuk ise henüz tahakkuk etmemiş bir alacağın önceden tahakkuk ettirilerek ihtiyati hacze konu edilmesidir ve mükellefin kesin beyanıyla sonradan karşılaştırılarak düzeltilir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, henüz tahsil edilebilir hale gelmemiş veya kesinleşmemiş amme alacaklarının güvence altına alınması için birbirini tamamlayan üç koruma aracı öngörür: teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk. Teminat isteme, amme alacağının korunması bakımından ilk ve en hafif önlemdir; amme borçlusunun malvarlığına dahil kıymetleri, kendi seçimiyle borcuna karşılık göstermek suretiyle alacağın güvence altına alınmasını amaçlar. Teminat istenmesini gerektiren başlıca haller, vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren bir fiilin veya kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren bir fiilin bulunması ile amme borçlusunun Türkiye'de ikametgahının bulunmaması ve bu durumun alacağın tahsilini tehlikeye düşürmesidir; bu haller aynı zamanda ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz nedeni de sayılır. Teminat olarak para, bankalar ve katılım bankalarınca verilen süresiz teminat mektupları, ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bunlar yerine geçen belgeler, idarece belirlenip duyurulan esham ve tahvilat ile haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar kabul edilir; teminat sağlayamayan mükellefler ise muteber bir şahsı noterden tasdikli sözleşmeyle müteselsil kefil ve müşterek borçlu gösterebilir, alacaklı tahsil dairesi kefil kabul edip etmemekte serbesttir. Bar, otel ve benzeri işletmelerdeki bazı eşya ve malzemeler de, bu tür işletmelerin muvazaalı sözleşmelerle amme borcunu ödemekten kaçınmasını önlemek amacıyla teminat hükmünde sayılır.

İhtiyati haciz, ileride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş fakat henüz vadesi geçmemiş ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere uygulanan haciz türüdür ve idari bir tasarruf niteliğinde, icra iflas hukukundaki yargı kararına dayalı ihtiyati hacizden farklı olarak re'sen uygulanır; kesin haciz hükümlerine tabidir. İhtiyati haczi gerektiren başlıca sebepler arasında teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı, borçlunun belli bir

ikametgahının bulunmaması, kaçma veya mallarını kaçırmaya ve hileli yollara başvurma ihtimali, kendisinden teminat veya kefil istenmesine rağmen belirlenen sürede bunları göstermemesi, mal bildirimine çağrılan borçlunun bildirimde bulunmaması ya da noksan bildirimde bulunması ve para cezasını gerektiren bir fiil nedeniyle amme davası açılmış olması sayılır. İhtiyati haciz kararı, tahakkuk etmiş alacaklarda alacaklı amme idaresinin en büyük memurundan, henüz tahakkuk etmemiş alacaklarda ise önce alınacak ihtiyati tahakkuk kararına dayanılarak alınır. Haklarında ihtiyati haciz uygulanan kişiler, haczin tatbik veya tebliğ tarihinden itibaren kısa bir süre içinde vergi mahkemesinde dava açabilir; ancak bu davada yalnızca ihtiyati haczin usulüne uygun yapıp yapılmadığı veya ihtiyati haciz nedeninin gerçekte var olup olmadığı ileri sürülebilir, borcun esasına, tarhiyatın hatalı olduğuna veya zamanaşımına uğradığına ilişkin iddialar bu davanın konusu olamaz; vergi mahkemesi borçlu lehine karar verse dahi ihtiyati haciz, Danıştayın nihai kararına kadar devam eder. İhtiyati haciz, borçlu teminat gösterirse, kesin haciz uygulanırsa, yargı mercilerince kaldırılması yönünde nihai karar verilirse veya tahakkuku kesinleşen borç ödenirse kaldırılır.

İhtiyati tahakkuk, ileride tahakkuk edecek olan amme alacağının önceden tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla erken tahakkuk ettirilmesidir ve yalnızca Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve resim niteliğindeki amme alacakları için uygulanır. İhtiyati tahakkuk nedenleri, teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı, borçlunun ikametgahsız olması, kaçma veya mal kaçırmaya ihtimali, mal bildiriminde bulunmama veya noksan bildirim, mükellef hakkında kovuşturmaya geçilmiş olması ve teşebbüsün muvazaalı olduğuna dair delillerin bulunmasıdır; karar, ilgili vergi dairesi müdürünün yazılı talebi üzerine defterdar veya vergi dairesi başkanınca verilir ve derhal uygulanır, ardından ihtiyati tahakkuk üzerine derhal ihtiyati haciz uygulanır. İhtiyati tahakkuk, mükellefin kanuni süresinde vereceği beyannameye göre yapılacak kesin tahakkukla karşılaştırılarak düzeltilir; beyanname iki ay içinde incelenmezse mükellefin beyanına göre düzeltme yapılır, inceleme sonucunda ihtiyati tahakkuk tutarını aşan bir fark bulunursa aradaki fark için ilave ihtiyati haciz uygulanır. İhtiyati tahakkuk üzerine uygulanan ihtiyati hacze karşı da dava açılabilir; bu davada da yalnızca ihtiyati tahakkukun sebebine ve miktarına ilişkin itirazlar ileri sürülebilir ve borçlu lehine karar verilse dahi ihtiyati tahakkuk, Danıştayın nihai kararına kadar kaldırılmaz.

Kanun, bu üç aracın yanında amme alacağına genel bir öncelik hakkı da tanır: üçüncü şahıslarca haczedilmiş bir mal paraya çevrilmeden önce aynı mal üzerine amme alacağı için de haciz konursa, satış bedeli alacaklılar arasında garameten paylaşılır; amme alacağından önce tesis edilmiş rehinli alacakların hakları saklı kalmakla birlikte, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacaklarına rehinli alacaklardan önce tahsil edilme önceliği tanınmıştır.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.11.2 - Cebren Tahsil ve Haciz Yolu ile Takip

Cebren Tahsil Süreci: Ödeme Emri, Mal Bildirimi, Haciz ve Satış

KISACA

Ödeme süresi içinde ödenmeyen amme alacağı, tahsil dairesince cebren tahsil olunur; bu, teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi, borçlu mallarının haczedilip paraya çevrilmesi ya da gerekli şartlar varsa iflasın istenmesi yollarından biriyle gerçekleşir. Süreç, borçluya borcun mahiyetini, tutarını, ödenmediği takdirde cebren tahsil edileceğini ve mal bildiriminde bulunulmadığında hapsen tazyik uygulanacağını bildiren ödeme emriyle başlar; borçlu kısa bir süre içinde ya borcunu öder ya da haczedilebilecek malı olmadığını da kapsayacak biçimde mal bildiriminde bulunmak zorundadır, aksi halde hapsen tazyik edilir. Ödeme emrine karşı borcun bulunmadığı, kısmen veya tamamen ödendiği ya da zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle kısa bir süre içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir; dava kaybedilirse haksız çıkma zammı alınır ve yürütmenin durdurulması kararı verilmedikçe takip devam eder. Haciz, mal bildiriminde gösterilen ya da tahsil dairesince tespit edilen menkul, gayrimenkul, alacak ve haklardan borcu karşılayacak miktarın idarece haczedilmesidir; belirli asgari geçim araçları haczedilemez, aylık ve ücret gibi gelirler ise ancak belirli bir oranla sınırlı olarak kısmen haczedilebilir. Haczedilen mallar açık artırmayla satılır ve elde edilen bedelden önce takip giderleri ve öncelikli alacaklar düşülür.

6183 sayılı Kanun, ödeme süresi içinde ödenmeyen amme alacağının tahsil dairesince cebren tahsil olunacağını ve bu tahsilin üç şekilden biriyle yapılacağını öngörür: amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi, borçlunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi ya da gerekli şartların bulunması halinde borçlunun iflasının istenmesi. Cebri tahsilat süreci, borçluya borcunun ödenmesini bildiren ödeme emriyle başlar; ödeme emri, borcun asıl ve fer'ilerinin mahiyet ve miktarını, borcun nereye ödeneceğini, süresinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde cebren tahsil edileceğini, mal bildiriminde bulunulmazsa belirli bir süreye kadar hapsen tazyik uygulanacağını ve gerçeğe aykırı bildirimde hapis cezası uygulanacağını içerir. Teminatlı alacaklarda ödeme emri yerine, borcun kısa bir süre içinde ödenmesi aksi halde teminatın paraya çevrileceğini bildiren bir ödeme bildirisi gönderilir; bu bildiri de ödeme emri hükmünde olduğundan dava konusu yapılabilir. Kefiller ve yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki temsilcileri de aynı usullerle cebri takibe tabi tutulur.

Ödeme emrine karşı borçlu, tebliğinden itibaren kısa bir süre içinde yetkili idari yargı merciinde dava açabilir; dava nedenleri böyle bir borcun bulunmaması, borcun kısmen veya tamamen ödenmiş olması ve borcun zamanaşımına uğramış olmasıdır, borcun esasına veya tarhiyata ilişkin itirazlar bu davada ileri sürülemez. Dava kısmi olarak da açılabilir, ancak dava konusu borcun mahiyeti ve tutarının açıkça belirtilmesi gerekir; yetkili mahkeme, tahsil dairesinin bulunduğu yer mahkemesidir. Yürütmenin durdurulması kararı verilmediği sürece takip işlemleri devam eder ve dava kaybedilirse dava konusu

tutarın belirli bir oranında haksız çıkma zammı alınır; bu zammın tahsili için üst derece mahkemesine de başvurulmuşsa oradan da karar çıkmış olması gerekir.

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, kısa bir süre içinde borcunu ödemek veya mal bildiriminde bulunmak zorundadır; mal bildirimini mutlaka bir malın bildirilmesi anlamına gelmez, haczedilebilecek malı olmadığını bildirmek de mal bildirimini sayılır ve borcuna yetecek miktarda bildirimde bulunmak yeterlidir, servet beyanı aranmaz. Mal bildiriminde bulunmayan borçlu hapsen tazyik edilebilir; ancak bu, tahsil dairesinin borçluya veya üçüncü şahıslara ait malları tespit edip haczetmesine engel değildir. Başkasının malını kendi malı gibi göstermek, malı olduğu halde olmadığını bildirmek veya üçüncü şahısların hakları saklı tutulmadan bildirimde bulunmak gerçeğe aykırı mal bildirimini sayılır; mal bildiriminde malı olmadığını beyan eden veya yetersiz bildirimde bulunan borçlu, sonradan edindiği malları ve gelir artışlarını kısa bir süre içinde tahsil dairesine bildirmek zorundadır.

Haciz, borçlunun mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen, borçlu ya da üçüncü şahıslar elindeki menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarın tahsil dairesince haczedilmesidir; haciz için mal bildiriminde bulunulmuş olması şart değildir, borçlu bildirimde bulunmasa da tahsil dairesi tespit ettiği malları doğrudan haczedebilir. Devlet malları, borçlunun mesleği için zorunlu alet ve kitapları, ailenin geçimi için gerekli temel eşya ve hayvanlar, malul aylıkları gibi belirli mal ve haklar haczedilemez; aylık, ücret, emekli maaşı gibi düzenli gelirler ise ancak belirli bir alt ve üst sınır arasında kalan oranla sınırlı olarak kısmen haczedilebilir. Her amme idaresi, alacağı diğer idarenin haczinden önce tahakkuk etmiş olmak kaydıyla, başka bir idarenin yaptığı hacze, hacizli mal paraya çevrilinceye kadar iştirak edebilir.

Haczedilen menkul mallar, haczi yapan memurun biçtiği veya gerektiğinde bilirkişice belirlenen değer üzerinden açık artırmayla ve peşin para karşılığında satılır; verilen bedel öngörülen değer belirlenen bir oranının altında kalır veya hiç alıcı çıkmazsa kısa bir süre içinde ikinci bir artırmaya çıkarılır ve bu ikinci artırmada teklif edilen bedel ne olursa olsun mal satılır, satılamazsa pazarlıkla satışa geçilir. Gayrimenkuller ve gemiler ise ilgili sicillere işlenmek üzere düzenlenen bir haciz bildirisiyle haczedilir ve ayrı bir satış süreciyle paraya çevrilir; satış bedelinden önce takip giderleri ve amme alacağı düşülerek kalan tutar, varsa hacze iştirak eden diğer daireler arasında paylaştırıldıktan sonra artan kısım borçluya iade edilir. Yapılan takip sonucunda borçlunun haczi kabil malı bulunmadığı veya bulunan malların bedeli borcu karşılamadığı anlaşılırsa borçlu aciz halinde sayılır; alacaklı tahsil dairesi bu durumdaki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresi boyunca izler ve yeni mal edindiği tespit edilirse takip işlemlerine yeniden başlar.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.11.3 · Tecil, Tehir ve Tahsilinden Vazgeçme (Terkin)

Amme Alacağının Ertelenmesi ve Silinmesi: Tecil, İcranın Tehiri ve Terkin

KISACA

Tecil, tahsil edilecek duruma gelmiş bir amme alacağının ödenmesinin belirli bir süre için geri bırakılmasıdır; mükellefin yazılı başvurusu, borcun vadesinde ödenmesi veya haczin uygulanması halinde ticari, sınai ya da zirai faaliyetinin sürdürülemeyecek ölçüde zora gireceğinin ortaya konması, teminat gösterilmesi, tecil faizi ödenmesi ve taksitlerin aylık olarak ödenmesi şartlarına bağlıdır; tecil vergi bazında yapıldığından birden fazla vergi dairesine borcu olan mükellef her birine ayrı başvurmak zorundadır ve talep vadeden önce, vadesinde veya vadeden sonra, malların satışından önceye kadar ileri sürülebilir. Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve bazı diğer kalemler tecil kapsamı dışındadır. Yargı mercilerinin icranın tehirine, yani yürütmenin durdurulmasına karar vermesi de takibi durduran ve tecile yakın fakat yargı kararına dayanan ayrı bir erteleme halidir. Terkin ise amme alacağının tamamen silinmesidir: tabii afetler nedeniyle varlığının önemli bir kısmını kaybedenlerin afetle bağlantılı alacakları belirli bir süre içinde başvurulması şartıyla kısmen veya tamamen terkin edilebilirken, yapılan takip sonunda tahsili imkânsız olduğu ya da tahsil giderinin alacaktan fazla olduğu anlaşılan küçük tutarlı alacaklar zamanaşımı beklenmeden terkin yetkisi olanlarca silinebilir.

Tecil, tahsil edilecek duruma gelmiş amme alacaklarının ödenmesinin veya cebri icra yoluyla takip ve tahsilinin, yetkili makamın kararına, yargı mercilerinin yürütmenin durdurulması kararına ya da ilgili kanun hükümlerine dayanılarak belirli bir süre için geri bırakılmasıdır. Tecil kapsamına giren asli ve fer'i amme alacaklarının tümü istenebilir, ancak yalnızca tahakkuku itibarıyla kesinleşip ödenecek safhaya gelmiş borç tecile konu edilebilir. Kanun, üç ayrı tecil türü tanıır: vergi kanunlarında yer alan tecil hükümlerine dayanan tecil, yargı organlarının kararına göre yapılan tecil ve terkin işlemine hazırlık niteliğinde idari nedenlerle yapılan tecil. Katma değer vergisi, geçici vergi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ile bazı harç, fon, pay ve hak niteliğindeki alacaklar tecil kapsamı dışında tutulmuştur; buna karşılık vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı tecil edilebilir.

Tecilin şartları, mükellefin yazılı bir dilekçeyle başvurusu, borcun vadesinde ödenmesi veya haczin ya da haczedilmiş malların paraya çevrilmesi halinde vergiyi doğuran ticari, sınai veya zirai faaliyetinin devamının imkânsız hale geleceği ya da ağır sekteye uğrayacağı anlamına gelen çok zor durumun bulunması, talep kabul edilirse teminat gösterilmesi, erteleme süresince tecil faizi ödenmesi, taksitlerin aylık olarak ödenmesi ve borçlunun ödeme konusunda iyi niyetli olmasıdır. Tecil ve taksitlendirme vergi bazında yapıldığından, birden fazla vergi dairesine borcu olan mükellefler her bir vergi dairesine ayrı ayrı başvurmak zorundadır; başvuru borcun bulunduğu vergi dairesi müdürlüğüne, vergi dairesi başkanlığına ya da idarenin merkez teşkilatına yapılabilir. Talep, tahakkuku kesinleşmiş borcun ödenmesinden önceki her aşamada, yani vadesinden önce, vadesinde veya vadesinden sonra, haczedilen malların satışından önceye kadar ileri sürülebilir; tecil süresi belirli bir azami aya kadar

uzayabilir ve mükellefin tecil edilen borç toplamı belirli bir tutarı aşmadığı sürece teminat şartı aranmaz, bu tutarın üzerindeki borçlar için gösterilmesi gereken teminat, aşan kısmın belirli bir oranıdır.

Tecil faizi, gecikme zammından daha düşük bir oranda uygulanır ve amme alacağının tecilli sayıldığı tarihten itibaren ödenecek taksit tutarına günlük olarak hesaplanır; borçlu vade tarihinden önce tecil talebinde bulunmuşsa faiz vade tarihinden itibaren işlemeye başlar. Tecil talebi reddedilen mükellef, reddin tebliğinden itibaren idarece tanınan bir süre içinde öderse borcu yine faizle birlikte tecil edilmiş sayılır; bu süreli red uygulaması yalnızca ödeme vadesi dolmadan yapılan taleplerde geçerlidir ve ödeme bu sürede yapılmazsa başından itibaren tecil faizi değil gecikme zammı uygulanır. Aciz halindeki borçlu için teminat ve faiz aranmaksızın da tecil hükmü uygulanabilir. Ayrıca, kaza mercilerinin icranın tehirine, yani yürütmenin durdurulmasına karar vermesi, takip ve tahsil işlemlerini durduran ve aynı zamanda tahsil zamanaşımını kesen hallerden biri olarak düzenlenmiştir; bu bakımdan tehir, mükellefin kendi talebine dayanan tecilden farklı olarak yargı kararına bağlı bir erteleme halidir.

Terkin, amme alacağının belirli hallerde kısmen veya tamamen silinmesidir ve kanunda iki ayrı gerekçeye bağlanmıştır. Tabii afetler sebebiyle terkinde, yangın, deprem, toprak kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası gibi afetler yüzünden varlıklarının ve mahsullerinin önemli bir bölümünü kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetin zarar verdiği gelir kaynaklarıyla ilgili amme alacakları, afetin meydana geldiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde ilgili idareye yazılı başvuru şartıyla kısmen veya tamamen terkin olunabilir; zararın varlığı ve derecesi mahalli idare kurullarınca tespit edilir. Tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkinde ise, yapılan takip sonucunda tahsili imkânsız olduğu veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan ve kanunda belirlenen küçük tutarları aşmayan amme alacakları, terkin yetkisini haiz olanlarca tahsil zamanaşımı süresinin dolması beklenmeden silinebilir; bu yetki idarece belirlenen sınırlar içinde mahalli makamlara da devredilebilir.

Tecil ile terkin arasındaki ilişki, kanunun tecil türlerinden biri olarak andığı idari nedenlerle yapılan tecilde açıkça görülür: bir amme alacağının doğrudan terkin edilebilmesi için gereken şartların henüz tam olarak oluşmadığı ya da idari sürecin tamamlanmadığı durumlarda, alacak önce tecil edilerek terkin işlemine bir nevi hazırlık yapılır. Terkin yetkisini kullanacak makamlar ve terkine konu olabilecek tutarların üst sınırları kanunda belirlenmiş olup, bu sınırları toplu veya ayrı ayrı belirli bir katına kadar artırma yetkisi merkezi idareye tanınmıştır; böylece tahsil giderinin alacağın kendisinden fazla olduğu küçük tutarlı alacaklar için idarenin gereksiz takip masrafına girmesi önlenir. Sonuç olarak tecil, tehir ve terkin, aynı amacın -amme alacağının tahsilinde gerçekçi ve ölçülü davranmanın- üç farklı aşamasını oluşturur: tecil borcun varlığını koruyarak ödemeyi zamana yayar, tehir yargı kararına bağlı olarak takibi geçici biçimde durdurur, terkin ise belirli ve sınırlı hallerde borcu kalıcı olarak ortadan kaldırır.

6. VERGİ TEKNİĞİ

İçindekiler

6.11.4 - Gecikme Zammı, Gecikme Faizi ve Zamanaşımı

Gecikme Faizi, Gecikme Zammı ve Amme Alacağında Tahsil Zamanaşımı

KISACA

Gecikme faizi, Vergi Usul Kanununa göre ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu yapılmadan kesinleşen vergilerde normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar, dava konusu yapılan vergilerin ödenmeyen kısmında ise normal vade tarihinden yargı kararının tebliğine kadar geçen süre için, 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen gecikme zammı oranında hesaplanır ve uzlaşılan vergilerde uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar uygulanır. Gecikme zammı ise vadesinde ödenmeyen amme alacağına, vade bitiminden itibaren dönemsel olarak yeniden belirlenen bir oranda, tam aylar için aylık esasa ay kesirleri için günlük esasa göre uygulanır; vade tarihi süreye dahil edilmez, ödeme tarihi dahil edilir ve alacağın tecil edilmesi, borçlunun iflası veya aciz halinin tespiti gecikme zammının işlemlerini durdurur. Tahsil zamanaşımı, amme alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen yıl başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmemesi halinde alacağın ortadan kalkmasıdır; ödeme, haciz, cebren tahsil işlemleri, ödeme emri tebliği ve mal bildirimi gibi haller bu süreyi keserek yeniden başlatır, borçlunun yurt dışında bulunması veya hileli iflası gibi durumlarda ise süre işlemez. Bu kurum, verginin tahakkuk ve kesinleşmesine kadarki süreci düzenleyen Vergi Usul Kanunundaki tarh zamanaşımından ayrı olarak, tahsil edilebilir hale gelmiş alacağın akıbetini düzenler.

Vergi Usul Kanunu, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda gecikme faizi uygulanacağını öngörür: dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilerde, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ait normal vade tarihinden son tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergilerin ödenmemiş kısmında ise aynı normal vade tarihinden yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için, 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi hesaplanır ve bu faiz de aynı süre içinde ödenir; hesaplamada ay kesirleri dikkate alınmaz. Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi, uzlaşılan vergi miktarına, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır; dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar, mükellef isterse davanın devamı sırasında kısmen veya tamamen ödenebilir. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde de, tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihinden, diğer hallerde tahsil tarihinden düzeltme fişinin tebliğine kadar geçen süre için, devletin kendi alacaklarına uyguladığı gecikme zammı oranında faiz hesaplanarak mükellefe ödenir. Bu uygulama, Anayasa Mahkemesinin fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde mükellef lehine faiz öngörmeyen eski düzenlemeyi iptal etmesinin ardından yapılan kanun değişikliğiyle bugünkü biçimini almıştır; değişiklik öncesinde iade yalnızca belirli bir başvuru süresinin geçmesinden sonra ve sınırlı bir faizle yapılırken, yeni düzenlemeyle tahsil tarihinden iade tarihine kadar geçen sürenin tamamı için, herhangi bir bekleme süresi aranmaksızın faiz hesaplanması ve tahsilatın mükelleften kaynaklanıp kaynaklanmadığına göre faizin başlangıç tarihinin belirlenmesi esası benimsenmiştir.

Gecikme zammı, amme alacağının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına, vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı ve dönemsel olarak yeniden belirlenen bir oranda uygulanır; ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük esasa göre hesaplanır. Gecikme zammı, Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyai cezalarına aynı oranda, mahkemelerce verilen ceza mahiyetindeki amme alacaklarına ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır; bunların dışındaki ceza mahiyetindeki amme alacaklarına gecikme zammı hiç uygulanmaz. Sürenin hesaplanmasında amme alacağının vade tarihi süreye dahil edilmez, ödeme veya tahsil tarihi ise süreye dahil edilir; tam aylar için aylık esasa, ay kesirleri için günlük esasa göre hesaplama yapılır ve oran değişikliği bir aylık sürenin ortasına rastlarsa, aylık hesaplama o ayın tamamına eski oran, günlük hesaplama ise değişiklik tarihinden itibaren yeni oran uygulanır. Amme alacağının tecil edilmesi halinde tecilin yapıldığı tarihe, borçlunun iflası halinde iflasın açıldığı tarihe, aciz halinde bu durumun tespit edildiği tarihe kadar gecikme zammı hesaplanır ve bu tarihten sonra işlemeyi durdurur.

Tahsil zamanaşımı, amme alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmemesi halinde zamanaşımına uğramasıdır; para cezalarına ilişkin özel kanunlardaki zamanaşımı hükümleri saklıdır ve zamanaşımından sonra mükellefin kendi isteğiyle yapacağı ödemeler yine de kabul edilir. Zamanaşımını kesen başlıca haller arasında ödeme, haciz tatbiki, cebren tahsil ve takip işlemleri sonucunda yapılan her türlü tahsilat, ödeme emri tebliği, mal bildirimi ile mal edinme ve artmalarının bildirilmesi, bu işlemlerin kefile veya yabancı şahıs ve kurum temsilcilerine uygulanması, ihtilaflı alacaklarda yargı mercilerince bozma kararı verilmesi, alacağın teminata bağlanması, yargı mercilerince icranın tehirine karar verilmesi ve iki amme idaresi arasında borcun ödenmesi için yazılı başvuruda bulunulması sayılır; kesilme halinde zamanaşımı, kesilmenin rastladığı takvim yılını izleyen yıl başından itibaren yeniden işlemeye başlar. Borçlunun yabancı bir ülkede bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi nedeniyle hakkında takip yapılmasına imkân bulunmadığı hallerde ise, bu durumun sürdüğü müddetçe zamanaşımı işlemeyi ve engelin kalktığı günün bitiminden itibaren yeniden işlemeye veya durmadan önceki seyrine devam eder.

Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Kanun arasındaki uygulama alanı ayrımı tam bu noktada belirginleşir: Vergi Usul Kanununun uygulama alanı verginin tahakkuku ve kesinleşmesine, dolayısıyla tahsil edilebilir hale gelmesine kadar sürerken, 6183 sayılı Kanunun uygulama alanı kamu alacaklarının tahsil edilebilir hale gelmesinden itibaren başlar; bu nedenle gecikme faizi Vergi Usul Kanununda, gecikme zammı 6183 sayılı Kanunda düzenlenmiş, aynı şekilde tarh zamanaşımı Vergi Usul Kanununda, tahsil zamanaşımı ise 6183 sayılı Kanunda yer almıştır.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.1 • Gelir Vergisinde Mükellefiyet (Tam ve Dar Mükellefiyet)

Gelir Vergisinde Mükellefiyetin Kapsamı ve Yerleşme Ölçütü

KISACA

Gelir vergisinde mükellefiyet, gerçek kişinin Türkiye ile kurduğu bağa göre iki ayrı çerçevede düşünülür. Tam mükellefiyet, Türkiye'de yerleşmiş olanları ve merkezi Türkiye'de bulunan resmi daire, müessese, teşekkül veya teşebbüslerin işleri nedeniyle yurt dışında oturan Türk vatandaşlarını kapsar. Bu kişiler kural olarak hem Türkiye'de hem de Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilir. Dar mükellefiyet ise Türkiye'de yerleşmiş sayılmayan gerçek kişilerin yalnızca Türkiye'de elde ettikleri gelir unsurlarıyla sınırlıdır. Yerleşme ölçütünde ikametgah ve bir takvim yılı içinde altı aydan fazla oturma önem taşır; fakat geçici görev, tahsil, tedavi, seyahat, tutukluluk veya hastalık gibi hallerde Türkiye'de kalış süresi tek başına yerleşme sonucunu doğurmaz.

Gelir vergisinin konusu gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu için, ilk soru her zaman bu gerçek kişinin hangi mükellefiyet statüsünde olduğudur. Tam mükellefiyetin ana eksenini Türkiye'de yerleşmiş olmaktadır. İkametgahı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de sürekli olarak altı aydan fazla oturanlar yerleşmiş kabul edilir. Bu statüye giren kişilerin gelir vergisi bağı yalnızca Türkiye kaynaklı gelirle sınırlanmaz; yurt dışından sağlanan kazanç ve iratlar da kural olarak bu kapsamın içine girer. Ayrıca Türkiye merkezli kamu kurumları veya teşebbüslerin işleri nedeniyle yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları da tam mükellefiyet düzeni içinde ele alınır; ancak bulundukları ülkede aynı kazançlar nedeniyle gelir vergisi veya benzeri vergi ödemiş olmaları halinde mükerrer vergilemeyi önleyen özel değerlendirme yapılır. Dar mükellefiyette ise kişinin Türkiye'de yerleşmiş sayılmaması belirleyicidir ve vergileme yalnız Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlarla sınırlıdır. Altı aydan fazla kalma ölçütü otomatik değildir; belli ve geçici görevle gelen uzmanlar, iş ve bilim insanları, basın mensupları, tahsil, tedavi, istirahat veya seyahat amacıyla gelenler ile elde olmayan sebeplerle Türkiye'de kalanlar yerleşmiş sayılmaz. Tarhiyatın muhatabı da statüye göre değişebilir: küçük ve kısıtlılarda kanuni temsilci, dar mükelleflerde Türkiye'deki daimi temsilci, kaynakta kesintide ise tevkifat yapmak zorunda olan kişi öne çıkar. Bu nedenle mükellefiyet konusu, yalnızca kimin vergi ödeyeceğini değil, gelirin hangi coğrafi kapsamla ve kimin muhatap alınarak vergilendirileceğini de belirleyen başlangıç halkasıdır.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.2.1 - Gerçek Usulde Vergilendirme (Bilanço ve İşletme Hesabı Esası)

Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespiti

KISACA

Ticari kazanç, ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançtır; gerçek usulde vergilendirmede kazancın tespiti bilanço esaslı veya işletme hesabı esasıyla yapılır. Bilanço esasında temel ölçü, işletmenin dönem sonu ve dönem başı öz sermayeleri arasındaki olumlu farktır. Bu fark hesaplanırken işletmeye sonradan eklenen değerler düşülür, işletmeden çekilen değerler ise eklenir. İşletme hesabı esasında ise kazanç, hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki olumlu fark olarak görülür. Her iki yöntemde de amaç, faaliyetin gerçek ekonomik sonucunu safi kazanç olarak yakalamaktır. Vergi Usul Kanunu değerlendirme hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun indirilecek ve indirilemeyecek gider düzeni bu tespitin sınırlarını çizer.

Gerçek usulde ticari kazanç, ticari faaliyetin sonuçlarını belgeler ve defter düzeni üzerinden ölçen ana vergileme rejimidir. Ticari faaliyetin varlığında sermaye ve emek unsuru, devamlılık, gelir getirici organizasyon ve ticari veya sınai müessese niteliği birlikte değerlendirilir. Bu faaliyetlerden doğan kazançlar için gerçek usulde iki ana tespit biçimi vardır. Bilanço esasında dönem sonundaki öz sermaye ile dönem başındaki öz sermaye karşılaştırılır; ortaya çıkan olumlu fark, ticari kazancın çekirdeğini oluşturur. Ancak bu fark çıplak haliyle bırakılmaz. İşletme sahiplerinin dönem içinde işletmeye koyduğu değerler kazanç yaratmadığı için farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise işletme içinde kalmış gibi dikkate alınarak farka eklenir. Böylece sermaye hareketleri ile faaliyet sonucu birbirinden ayrılır. İşletme hesabı esasında hesap daha doğrudandır: hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler karşılaştırılır ve olumlu fark ticari kazanç kabul edilir. Bu yöntemde de belgelere dayalı hasılat ve gider akışı belirleyicidir. Gerçek usuldeki iki yaklaşımın ortak noktası, kazancı gayrisafi girişlerden değil, safi faaliyet sonucundan hareketle belirlemesidir. Ayrıca ticari kazancın tespitinde Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun gider kabul ve gider reddi hükümleri birlikte çalışır. Bu yüzden gerçek usul, sadece defter çeşidi farkı değildir; işletmenin ekonomik varlığını, çekişlerini, hasılatını, giderlerini ve değerlendirme sonuçlarını tek vergisel sonuca bağlayan hesaplama disiplindir.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.2.2 · Basit Usulde Vergilendirme

Basit Usulde Ticari Kazancın Belirlenmesi

KISACA

Basit usul, ticari kazancın daha sınırlı ölçekli faaliyetlerde belgeye dayalı fakat sadeleştirilmiş biçimde tespit edilmesidir. Bu usulde kazanç, bir hesap döneminde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki olumlu farktır. Mükellefin kendi işinde fiilen çalışması veya bulunması, işyeri kira ölçülerini aşmaması ve başka ticari, zirai ya da mesleki faaliyeti nedeniyle gerçek usulde gelir vergisine tabi olmaması genel şartlar arasında yer alır. Bunlara ek olarak alım, satış veya gayrisafi iş hasılatı bakımından özel hadlerin aşılmaması gerekir. Kanunun kapsam dışında bıraktığı faaliyetlerde bulunanlar ise diğer şartları taşıyabilirler bile basit usulden yararlanamaz.

Basit usul, ticari kazancın gerçek usulde belirlenmesinin bir alt rejimi gibi görünse de kendi içinde sıkı şartlara bağlıdır. Hesaplama mantığı işletme hesabına yakındır: dönem hasılatından, giderler ve satılan malların alış bedelleri çıkarılır; kalan olumlu fark basit usulde ticari kazancı verir. Bu fark, faaliyetle ilgili olarak alınması ve verilmesi zorunlu belgelerde yazılı tutarlara dayanır. Ancak basit usule tabi olabilmek yalnızca hesabın küçük çıkmasına bağlı değildir. Mükellefin kendi işinde bilfiil çalışması veya bulunması gerekir; yardımcı işçi ya da çırak kullanılması, hastalık, askerlik, tutukluluk gibi zorunlu ve geçici ayrılmalar bu şartı bozmaz. İşyeri mülkiyetinin mükellefe ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli kanunda belirlenen sınırlar içinde kalmalıdır. Ayrıca kişi ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamalıdır. Genel şartlara ek olarak faaliyet türüne göre yıllık alım, satış veya gayrisafi iş hasılatı özel hadleri aranır. Ortaklıklarda ortakların tamamının şartları taşıması önemlidir; bir ortağın gerçek usule girmesi, ortaklık düzeyindeki basit usul imkanını da etkiler. Basit usulün dışına çıkaran yasaklı faaliyetler de ayrı bir süzgeç oluşturur. Bu nedenle basit usul, kolaylık sağladığı için değil, ölçüğü, örgütlenmesi ve kanuni şartları bakımından sınırlı kalan ticari faaliyetlerde uygulanır.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.2.3 • Esnaf Muafılığı, İstisnalar ve İndirimler

Ticari Kazançta Muafiyet ve İstisna Mantığı

KISACA

Ticari kazanç alanında her gelir otomatik olarak vergilendirilmez; kanun bazı kişi ve faaliyetleri muafiyet veya istisna yoluyla vergileme dışında bırakır. Vergiden muaf esnaf, PTT acenteliği kazanç istisnası, sergi ve panayır istisnası, eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan süreli istisna, serbest bölge ve teknoloji geliştirme bölgesi kazançları bu çerçevenin örnekleridir. Bu düzenlemelerde ortak mantık, ya faaliyetin ölçeği ve sosyal niteliği nedeniyle mükellefiyetin hafifletilmesi ya da belirli ekonomik alanların teşvik edilmesidir. İstisna kazancın kapsamı da dikkatle belirlenir; örneğin okul işletmesi istisnası kantin veya büfe gelirlerini kendiliğinden kapsamaz.

Ticari kazançta muafiyet ve istisna hükümleri, kazancın ticari nitelikte olmasına rağmen gelir vergisi matrahına alınmamasını sağlayan özel düzenlemelerdir. Esnaf muafılığı, küçük ölçekli ve belirli şartlarla yürütülen faaliyeti mükellefiyet düzeninin dışında tutan klasik örnektir. Bunun yanında PTT acenteliği, hükümet izniyle açılan sergi ve panayırlarda dar mükelleflerin Türkiye'de başka işyeri veya daimi temsilci bulundurmadan yaptıkları faaliyetler, eğitim ve öğretim işletmeleri, serbest bölgelerde belirli ruhsat ve faaliyet şartlarını taşıyan kazançlar, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve araştırma geliştirme faaliyetlerinden doğan kazançlar gibi özel istisnalar yer alır. Her istisna kendi şartlarıyla sınırlıdır. Eğitim ve öğretim işletmelerinde istisna, okul öncesi, ilköğretim, özel eğitim ve ortaöğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançla yönelir; öğrencinin ders yetiştirme ihtiyacına yönelik kurslar veya okul içindeki kantin, büfe, kiralama gelirleri aynı kapsamda görülmez. Serbest bölgelerde ruhsat tarihi, faaliyet konusu ve imalatın satışından doğan kazanç ayrımı önemlidir. Teknoloji geliştirme bölgelerinde ise kazancın bölgedeki yazılım veya araştırma geliştirme faaliyetiyle bağlantılı olması gerekir. Bu yapı, ticari kazanç konusunu sadece kazanç tanımı üzerinden okumamayı öğretir. Önce faaliyet ticari kazanç mıdır sorusu cevaplanır; sonra muafiyet veya istisna, o kazancı tamamen ya da kısmen matrah dışına çıkarıyor mu diye ayrı bir hukuki filtre uygulanır.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.3 - Zirai Kazançlar

Zirai Kazançta Tevkifat, Gerçek Usul ve İşletme Büyüklüğü

KISACA

Zirai kazanç, zirai faaliyetten doğan kazançtır ve zirai faaliyet; arazi, deniz, göl veya nehirlerde üretme, yetiştirme, avlanma, muhafaza, taşıma, satma ve mahsullerden yararlanma süreçlerini kapsar. Temel vergileme yaklaşımı, çiftçilerin hasılatları üzerinden tevkifat yapılmasıdır. Ancak işletme büyüklüğü ölçülerini aşanlar, biçerdöver veya belirli motorlu araçlara sahip olanlar, on yaşına kadar ikiden fazla traktörü bulunanlar ya da kendi isteğiyle gerçek usule geçmek isteyenler gerçek usulde vergilendirilir. Gerçek usulde çiftçi, zirai işletme hesabı veya bilanço esaslı arasında seçim yapabilir. Böylece zirai kazançta rejim, faaliyetin niteliği kadar işletmenin ölçeğine göre de şekillenir.

Zirai kazançta vergilemenin merkezi, çiftçilik faaliyetinin ticari faaliyetten ayrılmasıdır. Kanun zirai faaliyeti yalnızca tarlada ekim yapmakla sınırlamaz; deniz, göl ve nehirlerde üretim ve avlanma, hayvan ve bitki mahsullerinin üretilmesi, muhafazası, taşınması, satılması ve mahsullerden farklı biçimlerde yararlanılması da bu daireye girer. Bu faaliyetlerin yapıldığı işletme zirai işletme, işleten gerçek kişi veya adi ortaklık ortağı ise çiftçi olarak görülür. Kollektif şirketler ve komandit şirketlerde komandite ortaklar ise zirai faaliyetle uğraşılsa bile şirket karından aldıkları pay bakımından şahsi ticari kazanç rejimine yaklaşır. Vergilemede başlangıç noktası hasılat üzerinden tevkifattır; işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan ve gerçek usule geçmeyi gerektiren şartları taşımayan çiftçiler yıllık beyanname vermez, yapılan tevkifat nihai vergileme olur. Buna karşılık işletme büyüklüğü ölçülerini aşanlar, biçerdöver veya benzeri motorlu araca sahip olanlar, on yaşına kadar ikiden fazla traktörü bulunanlar, birden fazla zirai faaliyet grubunda hadleri aşanlar ve kendi isteğiyle gerçek usule geçenler kazançlarını gerçek usulde tespit eder. Gerçek usulde zirai işletme hesabı esasında hasılat; ürün satış bedelleri, makine çalıştırma bedelleri, sigorta tazminatları ve amortismanına tabi bazı kıymet satış sonuçlarını kapsar. Gider tarafında tohum, gübre, yem, işçi giderleri, bakım giderleri, amortismanlar, kira ve genel giderler dikkate alınır. Bu yüzden zirai kazanç, basit bir ürün satışı vergisi değil, tevkifatla gerçek usul arasında ölçek ve organizasyon ölçütlerine göre kurulan ayrı bir gelir unsurudur.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.4 · Ücretler

Ücretin Unsurları ve Vergisel Niteliği

KISACA

Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para, ayın veya para ile temsil edilebilen menfaattir. Ödemenin ödenek, tazminat, prim, ikramiye, zam, avans, aidat, huzur hakkı ya da başka bir adla yapılması onun ücret niteliğini değiştirmez. Ücrette belirleyici olan hizmet ilişkisi, işverene tabi olma ve karşılığın emek edimine bağlanmasıdır. Gelirin elde edilmesinde hukuki ve ekonomik tasarruf imkanı önemlidir; ücret çalışanın emrine hazır tutulduğunda tahsil edilmemiş olsa bile elde edilmiş sayılabilir. Bu nedenle ücret, yalnız bordrodaki nakit ödemeyi değil, çalışana sağlanan vergisel değeri olan menfaatleri de kapsayan geniş bir gelir unsurudur.

Ücret gelirini anlamak için ödeme adından önce ilişkinin niteliğine bakmak gerekir. Gelir Vergisi Kanunu ücret kavramını, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı çalışanlara hizmet karşılığı sağlanan para, ayın ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak kurar. Bu tanım iki önemli sonuç doğurur. İlk olarak, bir ödemenin prim, ikramiye, tazminat, zam, avans, huzur hakkı veya gider karşılığı adıyla yapılması tek başına ücret niteliğini ortadan kaldırmaz. Hizmet karşılığı ve işverene bağlılık ilişkisi devam ediyorsa ödeme ücret alanına girer. İkinci olarak ücret sadece fiilen ele geçen para değildir; çalışanın yararına sunulan ve parayla ölçülebilen menfaatler de vergilemede dikkate alınabilir. Elde etme bakımından ücret, çalışanın hukuki tasarruf imkanına kavuştuğu anda doğmuş sayılır; işveren geliri çalışanın emrine hazır tuttuğunda ekonomik tasarruf da gerçekleşmiş kabul edilir. Çalışan, hukuki tasarrufa rağmen paranın emrine hazır bulundurulmadığını ispat edebilirse farklı değerlendirme yapılabilir, fakat olağan durumda ücret tahsil anından daha geniş bir elde etme anlayışına tabidir. Bu çerçevede, banka promosyonu veya personel adına ödenen eğitim gideri gibi sınır olaylarda da önem taşır. Ödeme doğrudan çalışana sağlanan bir menfaate dönüşmüşse ücret hükümleri gündeme gelebilir; kamu kurumlarına özgü aktarımlar veya işveren dışındaki ilişkilerde ise olayın gerçek mahiyeti ayrıca incelenir. Böylece ücret vergilemesi, adlandırmaya değil, hizmet bağına, menfaatin kime sağlandığına ve tasarruf imkanının ne zaman doğduğuna dayanır.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.5 · Serbest Meslek Kazançları

Serbest Meslek Kazancında Şahsi Emek ve Tahsil Esası

KISACA

Serbest meslek kazancı, sermayeden çok şahsi mesaiye, mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve işverene bağlı olmaksızın kendi nam ve hesabına yapılan faaliyetlerden doğar. Bu gelir unsurunda ticari organizasyon değil, bağımsız mesleki emek ve kişisel sorumluluk öne çıkar. Kazancın elde edilmesinde tahsil esası geçerlidir; serbest meslek faaliyeti karşılığı tahsil edilen para, ayın ve para ile temsil edilebilen menfaat hasılatı oluşturur. Serbest meslek erbabı kazanç elde etmese dahi yıllık beyanname verme yükümlülüğüyle karşılaşabilir. Mesleki kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi için ödenen giderler indirilebilir; para cezaları ve şahsi kusurdan doğan tazminatlar ise gider kabul edilmez.

Serbest meslek kazancının ayırt edici niteliği, faaliyetin sermaye ağırlıklı bir işletme organizasyonundan çok kişisel mesaiye, bilimsel veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanmasıdır. Faaliyet işverene tabi olmadan, şahsi sorumluluk altında ve kendi nam ve hesabına yürütülür. Bu yüzden müşavirlik, avukatlık, noterlik, dava vekilliği, gümrük komisyonculuğu, borsa aracılığı, konser icrası veya kanunda ayrıca sayılan bazı mesleki faaliyetler serbest meslek alanına girebilir. Süreklilik de önemlidir; aynı nitelikteki faaliyetin arzi yapılması kişiyi serbest meslek erbabı haline getirmez. Vergilemede en kritik nokta tahsil esasıdır. Serbest meslek faaliyeti karşılığı para, ayın veya para ile temsil edilebilen menfaat tahsil edildiğinde hasılat doğar. Kamu kurumuna, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya yatırılan paranın serbest meslek erbabınca öğrenilmesi, alacağın temliki ya da borçla takası da tahsil sayılabilir. Gider tarafında mesleki faaliyetin elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler, çalışanların giderleri, seyahat ve ikamet giderleri, mesleki yayınlar, mesleki aidatlar, işte kullanılan taşıt giderleri ve kanun, ilam veya sözleşmeye dayalı tazminatlar dikkate alınır. Buna karşılık para cezaları, vergi cezaları ve serbest meslek erbabının suçundan doğan tazminatlar gider yazılamaz. Bu yapı serbest meslek kazancını iki ilkeye bağlar: gelir tahsil edilmeden vergisel hasılat olmaz, fakat tahsil edildiğinde de mesleki faaliyete geçmek ve doğrudan bağlı giderler dışında matrahı azaltmak mümkün değildir.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.6 · Gayrimenkul Sermaye İratları

Gayrimenkul Sermaye İradında Kira, Emsal Bedel ve Gider Seçimi

KISACA

Gayrimenkul sermaye iradı, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan mal ve hakların kiralanmasından doğan irattır. Arazi, bina, maden suları, haklar, gemi ve motorlu tahmil tahliye araçları gibi varlıkların kiraya verilmesi bu kapsamda değerlendirilebilir. Kira bedeli çoğu durumda tahsil esasına bağlanır; ancak peşin tahsil edilen kiralarda ilgili dönemlere yayılma ve emsal kira bedeli gibi özel kurallar devreye girer. Emsal kira bedeli, özellikle bedelsiz veya düşük bedelli kullandırmalarda matrahın aşınmasını önleyen bir güvenlik ölçüsüdür. Mükellef, şartlarına göre gerçek gider veya götürü gider yöntemlerinden birini seçerek safi iradı belirler; gider fazlasının başka gelir unsurlarına aktarımı ise sınırlıdır.

Gayrimenkul sermaye iradı, malvarlığı unsurlarının kiraya verilmesiyle ortaya çıkan gelir unsurudur. Kanun yalnız klasik konut veya işyeri kiralalarını değil, arazi ve bina yanında maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, voli mahalleri, dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, gemi ve gemi payları, motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları gibi mal ve hakları da bu dairede sayar. Bu nedenle doğru sınıflandırma, kiralanan varlığın kanundaki mal ve hak kategorilerinden birine girip girmediğine bakılarak yapılır. Kira gelirinde elde etme genellikle tahsilata bağlanır; geçmiş dönem kiralalarının sonradan tahsil edilmesi tahsil edildiği dönemde dikkate alınırken, gelecek yıllara ait peşin tahsilatlar ilgili oldukları yılların geliri olarak düşünülür. Emsal kira bedeli, gayrimenkulün bedelsiz ya da düşük bedelle kullandırılması halinde devreye giren koruyucu bir ölçüdür. Bina ve arazide vergi değerinin belirli oranı üzerinden hesaplanan bu bedel, gerçek kira bedeli yoksa veya olağan dışı düşükse matrahın tamamen boşalmasını engeller. Safi iradın tespitinde mükellef gerçek gider yöntemini veya şartları varsa götürü gider yöntemini seçebilir. Gerçek giderde kiraya verilen mal ve hakla bağlantılı giderler, amortisman, onarım, sigorta ve benzeri unsurlar önem kazanır. Ancak gayrimenkul sermaye iradında gider fazlası sınırsız biçimde diğer gelir unsurlarına taşınmaz; özellikle iradın kendi sınırları içinde kalması gereken giderler dikkatle ayrılır. Bu yüzden gayrimenkul sermaye iradı dersi, kira tahsilatını, emsal bedel güvenlik mekanizmasını ve gider yöntemini birlikte okumayı gerektirir.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.7 · Menkul Sermaye İratları

Menkul Sermaye İradında Hukuki Tasarruf ve Beyan Rejimi

KISACA

Menkul sermaye iradı, nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden sağlanan kar payı, faiz, repo geliri, mevduat faizi, tahvil faizi ve benzeri iratları ifade eder. Bu gelirlerde elde etme, hukuki ve ekonomik tasarruf imkanının doğduğu anda gerçekleşir; kar payında dağıtımın başlaması, tahvilde vade, mevduatta faizin tahakkuku gibi olaylar bu açıdan önemlidir. Vergilemede bazı gelirler tevkifatla nihai olarak sonuçlanırken, bazıları beyan sınırı, istisna veya geçici düzenlemelere göre yıllık beyana girebilir. Geçici 67 kapsamındaki birçok finansal gelirden beyanname verilmez; fakat off-shore faiz, bazı eski ihraçlı kıymetler veya kar payı gibi gelirlerde ayrı değerlendirme gerekir.

Menkul sermaye iradı, sermayenin işletilmesiyle değil, sermayenin kullanılması veya finansal varlıkların getiri üretmesiyle doğan gelir unsurudur. Kar payları, iştirak kazançları, tahvil ve Hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, repo gelirleri, yatırım fonu kazançları, bazı sigorta ve emeklilik ödemeleri bu alanın tipik örnekleridir. Elde etme bakımından ticari kazançtaki tahakkuk veya serbest meslekteki tahsil esasıyla aynı kalıp uygulanmaz; hukuki ve ekonomik tasarrufun birlikte doğduğu an aranır. Kar payında şirketin ödeme sürecini başlatması, tahvilde vade tarihi, mevduat fazinde finansal kurumun faizi tahakkuk ettirmesi, adi komandit şirket kar payında bilanço tarihi gibi olaylar bu nedenle önemlidir. Beyan rejimi ise gelir türüne göre değişir. Geçici 67 kapsamında bankalar ve aracı kurumlarca tevkifata tabi tutulan mevduat faizi, repo geliri, birçok tahvil ve bono getirisi ile sermaye piyasası aracı kazancı çoğu durumda yıllık beyana taşınmaz. Buna karşılık tevkifata tabi tutulmamış off-shore faizleri, 2006 öncesi ihraçlı kıymetlerin belirli gelirleri, eurobond faizleri veya kar payları beyan sınırı, istisna ve mahsup kurallarıyla ayrıca ele alınır. Kar paylarında istisna sonrası kalan tutarın beyan sınırını aşması halinde beyanname gündeme gelir; beyan edilirse dağıtımda yapılan kesintinin tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilebilir. Bu nedenle menkul sermaye iradı konusu, sadece gelir türlerini ezberlemek değil, her bir finansal getirinin elde etme anını, tevkifat statüsünü, istisnasını ve beyan sınırını birlikte kurmaktır.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.8 - Diğer Kazanç ve İratlar (Değer Artışı Kazançları ve Arızı Kazançlar)

Diğer Kazanç ve İratlarda Değer Artışı ve Arızılık

KISACA

Diğer kazanç ve iratlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun süreklilik taşıyan gelir unsurlarının dışında kalan değer artışı kazançları ile arızı kazançları kapsar. Değer artışı kazancında temel olay, kanunda sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasıdır; satış, devir, temlik, trampa, takas, kamulaştırma, devletleştirme veya sermaye olarak koyma elden çıkarma sayılabilir. İvazsız iktisap edilen bazı varlıklar veya belirli elde tutma sürelerini aşan kıymetler vergileme dışında kalabilir. Gayrimenkulde iktisap tarihinden itibaren beş yıllık süre, hisse ve ortaklık haklarında kıymetin hukuki niteliği, maliyet bedelinin endekslenmesi ve istisna tutarı sonucun belirlenmesinde önemlidir.

Diğer kazanç ve iratlar, gelir vergisi sisteminde tamamlayıcı bir alandır. Ticari, zirai, ücret, serbest meslek, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı gibi sürekli veya düzenli gelir unsurlarına sığmayan bazı kazançlar burada vergilendirilir. Değer artışı kazançlarında esas mesele, kanunda sayılan mal ve hakların elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkan artıştır. Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları, ortaklık hakları ve hisseleri, telif ve ihtira beratları gibi haklar, faaliyeti durdurulan işletmenin elden çıkarılması, belirli gayrimenkul ve hakların beş yıl içinde devri bu kapsama girebilir. Elden çıkarma yalnız satış değildir; ivaz karşılığı devir, temlik, trampa, takas, kamulaştırma, devletleştirme ve ticaret şirketine sermaye koyma da aynı kavramın içindedir. Gayrimenkuller bakımından ivazsız iktisap edilenlerin elden çıkarılması veya iktisap tarihinden başlayarak beş yıldan fazla elde tutulduktan sonra satılması değer artışı kazancı doğurmaz. Beş yıl içinde satış varsa maliyet bedeli, şartları oluştuğunda endekslenir ve istisna tutarı düşüldükten sonra kalan safi kazanç vergilenir. Ancak aynı gayrimenkullerin farklı kişilere veya birbirini izleyen yıllarda devamlılık gösterecek biçimde satılması, artık değer artışı kazancı değil ticari kazanç tartışması doğurabilir. Arızı kazançlarda ise süreklilik taşımayan ve kanunda ayrıca sayılan geçici işlem veya faaliyetlerden doğan gelirler öne çıkar. Böylece bu başlık, süreklilik ile tekil elden çıkarma arasındaki çizgiyi, iktisap biçimini, elde tutma süresini ve safi kazanç hesabını birlikte değerlendirmeyi gerektirir.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.9.1 • Yıllık Beyanname ve Beyan Edilecek Gelirler

Yıllık Beyanname Gelirin Toplanması

KISACA

Yıllık beyanname, bir takvim yılında elde edilen ve beyana tabi olan kazanç ve iratların toplandığı vergileme aracıdır. Gelir vergisi sisteminde bazı gelirler tutarı ne olursa olsun beyan edilirken, bazıları tevkifat, istisna veya beyan sınırı nedeniyle beyan dışı kalabilir. Ticari kazanç sahipleri, gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ve serbest meslek erbabı kazanç elde etmeseler dahi beyanname vermek zorunda olan gruplar arasında yer alır. Gelirin toplanmasında beyana girecek unsurlar birlikte değerlendirilir; tevkifat yapılmış olması her zaman beyanı ortadan kaldırmaz. Beyanname, yalnız gelir toplamını değil, indirimleri, mahsupları ve ödenecek nihai vergiyi de belirler.

Yıllık beyanname, gelir vergisinde farklı gelir unsurlarını tek vergisel sonuca bağlayan ana belgedir. Gelir unsurları ayrı ayrı doğar; ticari kazanç tahakkuk esasına, serbest meslek kazancı tahsil esasına, kira geliri tahsil ve emsal kira kurallarına, menkul sermaye iradı ise tevkifat ve beyan sınırı düzenine tabi olabilir. Fakat beyana tabi olanlar yıl sonunda aynı beyannameye toplanır. Bu toplama işlemi mekanik değildir; önce hangi gelirlerin beyana gireceği belirlenir. Ticari kazanç sahipleri, gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahipleri ve serbest meslek erbabı kazanç elde etmeseler bile yıllık beyanname verir. Buna karşılık tevkifat yoluyla nihai vergilenen bazı menkul sermaye iratları veya zirai kazançlar beyan dışı kalabilir. Tek işverenden alınmış ve kesinti yoluyla vergilenmiş ücretler, belirli sınırlar altında kalan işyeri kira veya menkul sermaye iratları, istisna kapsamındaki kazançlar gibi kalemlerde özel kurallar uygulanır. Beyannameye giren gelirler toplandıktan sonra safi gelir üzerinden kanunun izin verdiği indirimler uygulanır; bağış ve yardımlar, eğitim ve sağlık harcamaları, sigorta primleri veya kanunda sayılan diğer indirimler bu aşamada önem taşır. Daha önce kesinti yoluyla ödenen vergiler ve geçici vergiler hesaplanan vergiden mahsup edilir. Sonuçta yıllık beyanname, bir gelir listesi değil, gelirlerin beyan statüsünü, matrah indirimlerini, mahsupları ve iade ya da ödeme sonucunu birlikte kuran nihai hesaplama alanıdır.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.9.2 • Diğer İndirimler ve Mahsuplar

Beyannamede Matrah İndirimleri ve Vergi Mahsupları

KISACA

Gelir vergisi beyannamesinde matrah, yalnız gelirlerin toplanmasıyla oluşmaz; kanunun izin verdiği indirimler beyan edilen gelirden düşülür, önceden ödenmiş vergiler ise hesaplanan vergiden mahsup edilir. Eğitim ve sağlık harcamaları, belirli bağış ve yardımlar, sigorta primleri, bireysel emeklilik katkıları veya kanunda ayrıca düzenlenen indirimler kendi şartları içinde dikkate alınır. İndirimlerde belge, Türkiye'de yapılma, gelirle sınırlı olma ve oran sınırı gibi koşullar önemlidir. Mahsuplarda ise tevkif yoluyla ödenen vergiler ve geçici vergiler öne çıkar. İndirim matrahı azaltır; mahsup ise hesaplanan vergiden düşülür, bu ayırım beyan sonucunu doğrudan değiştirir.

Diğer indirimler ve mahsuplar, beyannamenin gelir toplamından ödenecek vergiye dönüşmesini sağlayan iki ayrı aşamadır. İndirimler, beyan edilen gelirden düşülerek vergi matrahını azaltır. Eğitim ve sağlık harcamalarında harcamanın Türkiye'de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kişilerden alınan belgelerle tevsik edilmesi, mükellefin kendisi, eşi veya küçük çocuklarıyla ilgili olması ve beyan edilen gelirin belirli oranını aşmaması gibi şartlar birlikte aranır. Bağış ve yardımlarda ise bazıları beyan edilen gelirin belirli bir yüzdesiyle sınırlı iken, okul, sağlık tesisi, ibadethane, afet yardımı veya gıda bankacılığı gibi kanunda özel düzenlenen bazı bağışlarda sınırsız indirim imkanı doğabilir. Şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkıları da kendi oran ve tutar sınırları içinde değerlendirilir. Mahsuplar ise farklıdır; burada artık matrah değil, hesaplanan gelir vergisi azaltılır. Yıl içinde tevkifat yoluyla kesilen vergiler ve geçici vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden düşülür. Mahsup edilecek tutarın hesaplanan vergiyi aşması halinde red ve iade süreci gündeme gelebilir. Bu nedenle indirim ile mahsup karıştırılmamalıdır. Aynı harcama veya ödeme, kanuni niteliğine göre ya matrahı azaltır ya da doğrudan vergi borcundan düşülür. Beyanname pratiğinde doğru sonuç, önce gelirin beyana girip girmediğini, sonra hangi indirimlerin matrahı azalttığını, son olarak da hangi vergilerin hesaplanan vergiden mahsup edileceğini sırayla kurmakla elde edilir.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.9.3 · Vergi Tevkifatı ve Geçici Vergi

Tevkifat ve Geçici Verginin Nihai Vergiye Bağlanması

KISACA

Tevkifat, verginin geliri sağlayan veya ödeme yapan tarafından kaynakta kesilmesidir; geçici vergi ise yıl içindeki kazançlar üzerinden nihai vergiye mahsuben alınan dönemsel vergidir. Gelir vergisinde ücret, serbest meslek ödemeleri, kira, yıllara yaygın inşaat hakedişleri ve bazı menkul sermaye iratları gibi ödemelerde kesinti rejimi uygulanabilir. Tevkifat bazen nihai vergileme niteliği taşır, bazen yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilir. Geçici vergi de aynı mantıkla yıllık verginin ön ödemesidir. Beyannamede mahsup edilemeyen tutarlar, koşulları varsa iade konusu olabilir. Bu sistem, tahsilatı yıla yayarak nihai vergiyi yıl sonundaki beyanla dengeler.

Vergi tevkifatı ve geçici vergi, gelir vergisi sisteminde tahsil zamanlamasını düzenleyen iki tamamlayıcı araçtır. Tevkifatta vergi, geliri elde edenin beyanını beklemeden, ödemeyi yapan tarafından kaynakta kesilir. Ücret ödemeleri, serbest meslek ödemeleri, işyeri kira ödemeleri, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri hakedişleri, bazı menkul sermaye iratları ve zirai ürün alımları bu mekanizmanın tipik alanlarıdır. Kesintinin niteliği gelir unsuruna göre değişir. Bazı menkul sermaye iratlarında veya gerçek usule tabi olmayan çiftçilerde tevkifat nihai vergileme olabilir; bu durumda gelir ayrıca beyannameye girmez. Buna karşılık serbest meslek kazancı, ticari kazançla bağlantılı hakedişler veya beyana tabi kar payları gibi alanlarda tevkifat, yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilecek bir ön ödeme niteliği taşır. Geçici vergi ise özellikle ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve kurum kazancı gibi yıllık beyana tabi kazançlarda dönemsel olarak hesaplanır. Amaç, yıllık verginin tamamının beyan dönemine bırakılmaması ve verginin kazanç doğdukça tahsil edilmesidir. Yıllık beyanname verildiğinde yıl içinde ödenen geçici vergiler nihai gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup sonrasında fazla ödeme kalırsa red ve iade hükümleri gündeme gelir. Bu nedenle tevkifat ve geçici vergi, ayrı bir vergi türünden çok nihai gelir vergisine bağlanan tahsil teknikleridir. Doğru uygulama için kesintinin nihai mi mahsup edilebilir mi olduğu, hangi gelirle ilişkilendirildiği ve beyannamede hangi sırayla düşüleceği açık biçimde kurulmalıdır.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.10 · Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet, Muafiyet ve İstisnalar

Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet ve Vergi Dışı Alanlar

KISACA

Kurumlar vergisinin mükellefleri sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarıdır. Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar tam mükelleftir ve hem yurt içi hem yurt dışı kazançları üzerinden vergilenir; ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar ise yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançlar bakımından dar mükellef olur. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur ve safi kurum kazancı ticari kazanç hükümlerine göre belirlenir. Muafiyetler bazı kurumları baştan vergi dışı bırakırken, istisnalar belirli kazançları matrah dışında tutar. Bu ayırım, kurumlar vergisi sisteminin temel filtresidir.

Kurumlar vergisinde ilk halka, hangi kurumların mükellef olduğunu saptamaktır. Kanun sermaye şirketlerini, kooperatifleri, iktisadi kamu kuruluşlarını, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını mükellef sayar. Kurum kazancı, gelir vergisindeki yedi gelir unsurunun kurum bünyesinde bütün halinde kurum kazancına dönüşmesiyle oluşur; safi kazanç belirlenirken ticari kazanç hükümleri esas alınır, buna Kurumlar Vergisi Kanunu'nun indirilecek ve indirilemeyecek gider hükümleri eklenir. Mükellefiyet türü kanuni merkez ve iş merkezi ölçütleriyle belirlenir. Kanuni merkez, kuruluş belgelerinde veya teşkilat kanununda gösterilen yerdir; iş merkezi ise işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir. Bu iki merkezden biri Türkiye'deyse kurum tam mükellef sayılır ve dünya çapındaki kazançları vergileme kapsamına girer. İkisi de Türkiye'de değilse dar mükellefiyet gündeme gelir ve vergileme Türkiye'de elde edilen kazançlarla sınırlanır. Muafiyetler, belirli kurumları mükellef olsalar bile kurumlar vergisi dışında tutar; kamu idarelerinin eğitim, sağlık, sosyal amaçlı işletmeleri, bazı yerel hizmet işletmeleri, belirli şartları taşıyan kooperatifler ve benzeri kurumlar bu kapsamda yer alabilir. İstisnalar ise kurumun mükellefiyetini kaldırmaz, belirli kazançları matrah dışında bırakır. İştirak kazancı, emisyon primi, taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı, yurt dışı inşaat kazancı, eğitim ve rehabilitasyon kazancı gibi istisnalar bu nedenle mükellefiyet sonrası ikinci aşamada incelenir. Böylece kurumlar vergisinde doğru analiz, önce kişi veya kurumun mükellef olup olmadığını, sonra tam ya da dar mükellefiyet kapsamını, ardından muafiyet ve istisna filtrelerini sırayla uygulamaktır.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.11.1 • İndirilecek Giderler ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

Kurum Kazancında Gider Kabulü ve KKEG Sınırı**KISACA**

Kurum kazancının tespitinde safi kazanç, gelir vergisinin ticari kazanç hükümleriyle birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu'nun özel gider düzenlemeleri dikkate alınarak belirlenir. Kurumlar, genel ticari giderlerin yanında menkul kıymet ihraç giderleri, kuruluş ve örgütlenme giderleri, genel kurul ve birleşme giderleri, sigorta ve reasürans şirketlerine özgü teknik karşılıklar gibi özel giderleri de kanuni şartları içinde indirebilir. Buna karşılık öz sermaye üzerinden yürütülen faizler, örtülü sermaye üzerinden faiz ve benzeri ödemeler, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımları, bazı para cezaları ve vergi cezaları gibi kalemler kanunen kabul edilmeyen giderdir. Giderin ticari açıdan yapılmış olması, vergi matrahında indirimi için tek başına yeterli değildir.

Kurumlar vergisinde gider rejimi, ticari bilanço karı ile mali kar arasındaki farkı kuran temel alandır. Safi kurum kazancı tespit edilirken Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümleri uygulanır; fakat kurumlara özgü olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun indirilecek giderleri ve kanunen kabul edilmeyen giderleri ayrıca dikkate alınır. İndirilebilecek giderlerde genel ilke, kazancın elde edilmesi ve idamesiyle bağlantı kurulabilmesidir. Bunun yanında kurumlara özgü bazı giderler açıkça sayılır: menkul kıymet ihraç giderleri, ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri, genel kurul toplantıları ve birleşme, devir, bölünme veya tasfiye giderleri, sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait teknik karşılıklar gibi kalemler kanuni çerçevede indirilebilir. Buna karşılık kanunen kabul edilmeyen giderler, ticari muhasebede gider yazılmış olsa bile vergi matrahında indirim konusu yapılamaz. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler, örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden kur farkı hariç faiz ve benzeri giderler, transfer fiyatlandırması yoluyla emsallere aykırı şekilde ilişkili kişilere aktarılan kazançlar, her türlü para ve vergi cezaları, gecikme zamları, kanuna aykırı fiillerden doğan tazminatlar, belgelendirme veya kanuni sınırları aşan bazı ödemeler bu alanda önemlidir. Bu ayırım, muhasebe karının doğrudan vergi matrahı olmadığını gösterir. Kurum önce ticari bilanço karını bulur, sonra vergi kanunlarının izin verdiği indirimleri düşer ve kabul etmediği giderleri ilave eder. Böylece giderin gerçekliği, faaliyete bağlılığı ve kanuni kabul edilebilirliği ayrı ayrı sınanır.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.11.2 · Örtülü Sermaye

Örtülü Sermayede Borç, Öz Sermaye ve Kar Payı Sonucu

KISACA

Örtülü sermaye, kurumun ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden aldığı borçların hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte öz sermayenin üç katını aşan kısmını ifade eder. Bu düzenleme, sermaye yerine borç kullanılarak kurum kazancının faiz gideri yoluyla aşındırılmasını önlemeyi amaçlar. Ortak veya ilişkili kişi, borcun doğrudan ya da dolaylı temini, öz sermaye ölçüsü ve borcun süre içindeki en yüksek düzeyi birlikte değerlendirilir. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri tutarlar kurum açısından kanunen kabul edilmeyen giderdir. Kur farkları gider reddi bakımından dikkate alınabilir; fakat kar payı sayılacak tutarın belirlenmesinde özel ayırım yapılır.

Örtülü sermaye düzenlemesi, kurum finansmanında borç ile sermaye arasındaki vergisel sınırı korur. Bir kurumun ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan ya da dolaylı olarak temin edip işletmede kullandığı borçlar, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun dönem başı öz sermayesinin üç katını aşarsa, aşan kısım örtülü sermaye sayılır. Buradaki amaç, ortakların işletmeye sermaye koymak yerine borç vermesi ve bu borç üzerinden faiz gideri yaratılması yoluyla kurum kazancının azaltılmasını engellemektir. Ölçü, borcun tamamını değil, öz sermayenin üç katını aşan kısmı hedefler. Ortakla ilişkili kişi kavramı da geniştir; doğrudan ortak yanında ortağın ilişkili olduğu kişi ve kurumlar aracılığıyla sağlanan finansmanlar da değerlendirmeye alınabilir. Örtülü sermaye sayılan borç üzerinden hesaplanan faiz, komisyon, vade farkı ve benzeri ödemeler borcu kullanan kurum açısından kanunen kabul edilmeyen giderdir. Kur farkları bakımından özel bir ikili sonuç vardır: örtülü sermaye üzerinden doğan kur farkı giderleri kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyebilir, ancak dağıtılmış kar payı sayılacak tutarın hesabında kur farkları dikkate alınmaz. Örtülü sermayenin şartları gerçekleştiğinde faiz ve benzeri ödemeler, hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Karşı taraf düzeltmesi yapılabilmesi için borcu kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması aranır. Bu nedenle örtülü sermaye yalnız gider reddi kuralı değildir; borç verenin niteliğine göre kar payı, stopaj, iştirak kazancı istisnası ve düzeltme sonuçları da doğuran bütünlüklü bir vergisel yeniden nitelendirmedir.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.11.3 · Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi

KISACA

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kurumların ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım satımı, kiralama, borç verme, ücret, ikramiye ve benzeri işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyat veya bedel kullanmasıyla ortaya çıkar. Emsallere uygunluk, ilişkili olmayan kişilerin karşılaştırılabilir koşullarda uygulayacağı fiyatı esas alır. Karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı, yeniden satış fiyatı, kar bölüşümü ve işleme dayalı net kar marjı yöntemleri bu amaca hizmet eder. Emsale aykırı aktarılan tutar kurum kazancından indirilemez ve şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılır. Belgelendirme yükümlülüğü, yöntemin neden seçildiğini ve nasıl uygulandığını ispat için merkezi önemdedir.

Transfer fiyatlandırması kuralları, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin vergi matrahını aşındıracak biçimde fiyatlandırılmasını önlemek için kurulmuştur. Bir kurum, ilişkili kişilere emsallere uygun olmayan bedelle mal veya hizmet satarsa, onlardan yüksek bedelle mal veya hizmet alırsa, düşük faizle borç verir ya da yüksek faizle borçlanırsa ekonomik kazancın bir kısmı örtülü olarak aktarılmış olabilir. İlişkili kişi kavramı ortaklık, yönetim, denetim, sermaye, akrabalık ve ekonomik bağlar üzerinden geniş değerlendirilir. Emsallere uygunluk ilkesi, aynı veya benzer işlemlerde bağımsız tarafların karşılaştırılabilir koşullarda uygulayacağı fiyat veya bedelin bulunmasını amaçlar. Bunun için karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, ilişkisiz kişiler arasındaki piyasa fiyatını doğrudan ölçer. Maliyet artı yöntemi, maliyetin makul bir brüt kar oranıyla artırılmasına dayanır. Yeniden satış fiyatı yöntemi, malın ilişkisiz kişiye satış fiyatından uygun brüt satış karını düşerek emsal alış bedeline ulaşır. Kar bölüşümü yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemi ise daha karmaşık veya doğrudan emsal bulunamayan işlemlerde ekonomik işlev, risk ve varlık analizine dayanır. Emsale aykırı aktarılan kazanç, kurum açısından kanunen kabul edilmeyen gider veya eksik gelir olarak düzeltilir ve hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılır. Karşı taraf düzeltilmesi yapılabilmesi için tarh edilen vergilerin kesinleşip ödenmesi gerekir. Kurumların yıllık transfer fiyatlandırması formu ve raporu gibi belgelendirme yükümlülükleri, sadece şekli bir ek değil, seçilen yöntemin ve hesaplamanın ispat aracıdır. Bu nedenle transfer fiyatlandırması, fiyat belirleme meselesi kadar kanıt, karşılaştırılabilirlik ve düzeltme disiplindir.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.11.4 · Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Türkiye’de Vergilenmesi

KISACA

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı düzenlemesi, yurt dışında düşük vergi yükü altında bırakılan pasif nitelikli kazançların Türkiye’de vergileme dışı kalmasını önler. Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak kontrol ettiği yabancı kurumlarda, kar dağıtılmasa bile belirli şartlar gerçekleşirse kazanç Türkiye’de kurum veya gelir vergisi matrahına dahil edilir. Kontrol ölçüsü sermaye, kar payı veya oy kullanma gücü üzerinden kurulabilir. Yabancı kurumun pasif gelir ağırlığı, düşük vergi yükü ve gayrisafi hasılat eşiği birlikte değerlendirilir. Bu yapı, sadece kar payı dağıtıldığında vergileme yapılması anlayışını aşar ve ertelenmiş yabancı kazancı hedef alır.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı, uluslararası vergi planlamasında kazancın düşük vergili yabancı yapılarda tutulması sorununa cevap veren özel bir kurumlar vergisi düzenlemesidir. Normal durumda yabancı iştirakten elde edilen kar payı, dağıtım yapıldığında Türkiye’de vergisel sonuç doğurur. Ancak kontrol edilen yabancı kurum rejimi, belirli şartlar gerçekleşirse dağıtım yapılmamış olsa bile yabancı kurum kazancını Türkiye’deki ortakların matrahına bağlar. Kontrol, sermaye payı, oy hakkı veya kar payı hakkı üzerinden doğrudan ya da dolaylı olarak kurulabilir. Düzenlemenin hedefi aktif ticari faaliyetten çok pasif nitelikli gelirlerin düşük vergi yüküyle yabancı kurumda bekletilmesidir. Bu nedenle yabancı kurumun toplam gayrisafi hasılatı içinde faiz, kar payı, lisans ücreti, menkul kıymet geliri gibi pasif gelirlerin ağırlığı; yabancı ülkede maruz kalınan toplam vergi yükünün düşüklüğü; kurumun belli bir hasılat büyüklüğünü aşması ve Türkiye’deki kontrol oranı birlikte aranır. Şartlar oluştuğunda, yabancı kurumun dağıtılmamış karı Türkiye’deki tam mükelleflerin payları oranında vergilemeye konu edilir. Sonradan fiili kar dağıtımını yapılırsa daha önce vergilendirilen kısım mükerrer vergilemeyi önleyecek biçimde dikkate alınır. Kontrol edilen yabancı kurum düzenlemesi bu nedenle bir beyan tekniğinden ibaret değildir; Türkiye mukimi ortakların ekonomik kontrolü altında bulunan, düşük vergili ve pasif gelir ağırlıklı yabancı kurum kazançlarının, dağıtım beklenmeden vergisel kapsama alınmasını sağlar. YMM düzeyinde önemli olan, kontrol oranını, gelir kompozisyonunu, vergi yükünü ve kazancın hangi ortak payına isabet ettiğini birlikte hesaplayabilmektir.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.12.1 · Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri

Kurumlarda Tasfiye, Devir ve Bölünmenin Vergisel Çerçevesi

KISACA

Kurumlarda tasfiye, birleşme, devir ve bölünme işlemleri kurum kazancının dönemsel tespitiyle birlikte özel vergisiz yeniden yapılanma hükümlerini de gündeme getirir. Devirde bir kurumun tüm aktif ve pasifiyle başka kuruma katılması, belirli şartlarla vergisiz gerçekleşebilir; bölünmede ise tam bölünme ve kısmi bölünme ayrımı yapılır. Tam bölünmede şirket tasfiyesiz infisah eder ve tüm malvarlığı kayıtlı değerleriyle birden fazla tam mükellef sermaye şirketine devredilir. Kısmi bölünmede taşınmazlar, en az iki yıl elde tutulan iştirak hisseleri veya üretim ve hizmet işletmeleri kayıtlı değerle aynı sermaye olarak devredilebilir. Bu işlemler vergi erteleme mantığıyla çalışır; şartlar bozulursa vergisel sonuç değişir.

Kurumların tasfiye, birleşme, devir ve bölünme işlemleri, kurumlar vergisinde hem kapanış hem yeniden yapılanma mantığını birlikte taşır. Tasfiye, kurumun faaliyetini sona erdirip varlıklarını paraya çevirerek borçlarını ödemesi ve kalan değeri ortaklara dağıtması sürecidir; bu süreçte tasfiye dönemi kazancı ayrıca hesaplanır. Birleşme ve devirde ise kurum varlığının başka bir kuruma geçmesi söz konusudur. Özellikle devir hükümleri, tam mükellef kurumların tüm aktif ve pasiflerini kayıtlı değerleri üzerinden devralan kuruma geçirmeleri ve belirli beyan, taahhüt ve sorumluluk şartlarını yerine getirmeleri halinde doğan karın vergilenmemesini sağlar. Bu aslında kalıcı bir muafiyet değil, vergi ertelemesidir; devralan kurum ileride devraldığı varlıkları elden çıkarırsa kayıtlı değer ile satış bedeli arasındaki fark vergilendirilebilir. Bölünmede iki ayrı yapı vardır. Tam bölünmede tam mükellef sermaye şirketi tasfiyesiz infisah eder; bütün malvarlığı, alacakları ve borçları kayıtlı değerleriyle mevcut veya yeni kurulacak iki ya da daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devredilir ve ortaklara devralan şirketlerin iştirak hisseleri verilir. İştirak hisselerinin itibari değerinin küçük bir bölümünün nakit ödenmesi işlemin bölünme niteliğini bozmaz. Kısmi bölünmede ise şirketin taşınmazları, en az iki tam yıl elde tuttuğu iştirak hisseleri veya üretim ve hizmet işletmeleri kayıtlı değerle tam mükellef sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulur. Üretim ve hizmet işletmelerinde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasiflerin birlikte devredilmesi gerekir. Devir ve bölünmelerde KDV, damga vergisi, tapu harcı, geçmiş yıl zararları, devreden KDV ve taşınmaz satış istisnasındaki sürelerin korunması gibi yan sonuçlar ayrıca incelenir. Bu nedenle konu, şirket hukuku işlemini vergisel şartlarla birlikte okumayı gerektirir.

7. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

7.12.2 · Kurumlar Vergisi Beyanı, Tevkifat ve Dar Mükellefiyette Vergileme

Kurumlar Vergisinde Beyan, Kesinti ve Dar Mükellef Kurumlar

KISACA

Kurumlar vergisinde beyan, kurumun bir hesap dönemi içinde elde ettiği safi kurum kazancının yıllık kurumlar vergisi beyannamesiyle bildirilmesine dayanır. Tam mükellef kurumlarda dünya çapındaki kazanç, dar mükellef kurumlarda ise Türkiye'de elde edilen kazançlar vergileme kapsamındadır. Tevkifat rejimi, tam mükellef kurumlara yapılan bazı hakediş, kira, faiz, repo ve kar payı ödemelerinde; dar mükellef kurumlarda ise Türkiye kaynaklı kazanç ve iratların güvence altına alınmasında önem taşır. Bazı kesintiler nihai vergileme işlevi görür, bazıları beyan edilen kurumlar vergisinden mahsup edilir. Dar mükellefiyette işyeri, daimi temsilci ve kazancın Türkiye'de elde edilmesi ölçütleri belirleyicidir.

Kurumlar vergisi beyan sistemi, hesap döneminde elde edilen safi kurum kazancının yıllık beyannameyle vergiye bağlanmasına dayanır. Tam mükellef kurumlar için kanuni veya iş merkezinden birinin Türkiye'de bulunması yeterlidir; bu durumda kurum hem Türkiye'de hem de yurt dışında elde ettiği kazançların tamamı üzerinden vergilenir. Dar mükellef kurumlarda ise kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunduğu için vergileme yalnız Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlarla sınırlıdır. Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen ticari kazançlar, Türkiye'de bulunan zirai işletmelerden doğan kazançlar, Türkiye'de icra edilen serbest meslek işleri, taşınır veya taşınmaz sermaye iratları ve diğer kazançlar dar mükellefiyet analizinde ayrı ayrı değerlendirilir. Beyanname verilmesi, kurum kazancının ticari bilanço karından mali kara dönüştürülmesiyle başlar; indirilecek giderler, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar, geçmiş yıl zararları ve mahsuplar bu hesaplama girer. Tevkifat ise kurumlar vergisinin tahsilini güvence altına alan kaynakta kesinti mekanizmasıdır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan kurumlara ödenen hakedişler, kooperatif taşınmaz kira ödemeleri, bazı tahvil ve Hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, katılım bankası kar payları, repo gelirleri ve vergiden muaf kurumlara dağıtılan kar payları kesinti rejiminde görülebilir. Dar mükellef kurumlara yapılan serbest meslek, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve kar payı ödemelerinde de kesinti çoğu kez nihai veya güvenceleyici rol oynar. Tevkifatın beyannameye etkisi gelirin niteliğine göre değişir; bazı kesintiler nihai kabul edilirken, bazıları hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir. Bu yüzden kurumlar vergisi beyanı, kesinti ve dar mükellefiyet birlikte okunduğunda, kazancın kime ait olduğu, nerede elde edildiği, hangi yolla tahsil edildiği ve nihai vergiye nasıl bağlandığı netleşir.

8. HARCAMA VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

8.1 • Katma Değer Vergisinde Konu, Mükellefiyet ve Vergiyi Doğuran Olay

KDV'de İşlemin Kapsama Girmesi, Mükellef ve Vergiyi Doğuran Olay

KISACA

Katma değer vergisi, üretim ve dağıtım zincirinin her aşamasında doğan fakat indirim mekanizması sayesinde nihai yükü tüketiciye aktarılan yayılı bir muamele vergisidir. Bir işlemin KDV'nin konusuna girmesi için mal teslimi veya hizmet ifası niteliğinde bir işlem bulunmalı, işlem Türkiye'de yapılmış sayılmalı ve işlem ticari, sınai, zirai faaliyet ya da serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleşmelidir. Mal tesliminde malın teslim anında Türkiye'de bulunması, hizmetlerde ise hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması belirleyicidir. Vergiyi doğuran olayın ana kuralı teslim veya hizmetin yapılmasıdır; ancak teslimden önce fatura düzenlenmesi, kısım kısım teslim, konsinyasyon satış, enerji bedelinin tahakkuku ve ithalat gibi hallerde olayın zamanı özel kurallarla belirlenir.

KDV analizinde ilk halka, işlemin gerçekten verginin konusuna girip girmediğini ayırmaktır. Kaynak notu bu konuda üç koşulu birlikte kurar: ortada mal teslimi veya hizmet ifası biçiminde bir muamele bulunmalı, bu muamele Türkiye'de yapılmış sayılmalı ve ticari, sınai, zirai faaliyet ya da serbest meslek faaliyeti kapsamında ortaya çıkmalıdır. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının alıcıya veya onun adına hareket edenlere devridir; malın nakliyeciyeye verilmesi ya da alıcının gösterdiği yere tevdi edilmesi de teslim sonucunu doğurabilir. Hizmetlerde yer ölçütü, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasıdır. Bu yüzden yurt dışında yapıp yurt dışında faydalanılan hizmet KDV alanına girmezken, yurt dışında çizilen bir projenin Türkiye'deki inşaatla kullanılması Türkiye'de faydalanma nedeniyle kapsama girebilir. Mükellefiyet tarafında kanuni mükellef çoğu zaman teslim veya hizmeti yapan kişidir; fakat KDV'nin ekonomik yükü indirim ve yansıtma mekanizması nedeniyle nihai tüketici üzerinde kalır. Vergiyi doğuran olayda ana kural, malın teslimi veya hizmetin ifası anıdır. Sözleşme yapılması ya da avans alınması tek başına KDV doğurmaz; buna karşılık teslimden veya hizmetten önce fatura düzenlenirse belgede gösterilen miktarla sınırlı olarak vergi doğar. Kısım kısım teslimlerde her kısmın teslimi, konsinyasyonda malın alıcıya teslimi, enerji dağıtımında bedelin tahakkuku, ithalatta ise gümrük yükümlülüğü veya beyanname tescili olayın zamanını belirler.

8. HARCAMA VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

8.2 - Katma Değer Vergisi İstisnaları (Tam ve Kısmi İstisnalar)

KDV İstisnalarında Tam ve Kısmi İstisna Ayrımı

KISACA

KDV istisnaları, işlemi vergi dışı bırakırken yüklenilen vergilerin akıbeti bakımından iki ayrı sonuç üretir. Tam istisnada işlem üzerinden KDV hesaplanmaz; ayrıca bu işlemle ilgili yüklenilen vergiler indirilebilir, indirimle giderilemeyen kısım ise iade edilebilir. İhracat teslimleri, hizmet ihracı, araçlar ve belirli yatırımlar, taşımacılık ve diplomatik istisnalar bu mantık içinde değerlendirilir. Kısmi istisnada ise işlem KDV'den istisna olsa bile bu işlem nedeniyle yüklenilen vergilerin indirimi ve iadesi kural olarak mümkün değildir; yüklenilen vergi gider veya maliyet unsuru olur. Bu nedenle istisna başlığında sadece işlemin vergisiz olup olmadığına değil, yüklenilen KDV'nin indirim ve iade hakkı doğurup doğurmadığına da bakmak gerekir.

KDV istisnaları, yüzeyde aynı sonucu doğurur gibi görünür: istisna kapsamındaki teslim veya hizmette hesaplanan KDV yoktur. Fakat YMM düzeyinde belirleyici ayrım, bu işlemin bünyesine giren yüklenilmiş vergilerin ne olacağıdır. Tam istisna, vergi dışı bırakılan işlemin zincirde vergi yükü taşımamasını sağlar. İhracat teslimlerinde, yurt dışındaki müşteriler için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetlerde, belirli deniz, hava ve demiryolu araçlarına ilişkin teslim ve hizmetlerde, petrol arama, kıymetli maden faaliyetleri, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri, liman ve hava meydanı yatırımları, ulusal güvenlik teslimleri, uluslararası taşımacılık ve diplomatik işlemler gibi alanlarda kaynak notu bu mantığı açıklar. Bu işlemler için yüklenilen KDV önce indirim konusu olur; indirilemeyen kısım, kanunun iade mekanizması içinde geri alınabilir. Kısmi istisna ise farklıdır. Kültür ve eğitim amacı taşıyan bazı kamu ve yarar kuruluşu işlemleri, sosyal amaçlı teslim ve hizmetler, askeri fabrika ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun işlemleri ve kanunda sayılan diğer bazı işlemler KDV'den istisna edilse de, bu işlemlere ait yüklenilen vergiler indirim yoluyla giderilemez ve iade konusu yapılamaz. Bu vergiler işin niteliğine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır. Böylece istisna analizinde doğru soru iki aşamalıdır: işlem üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı ve işlem için yüklenilen verginin mükellefte kalıp kalmayacağı.

8. HARCAMA VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

8.3 · Katma Değer Vergisinde Matrah, Oran ve İndirim Mekanizması

KDV Matrahı, Oran Uygulaması ve İndirilecek Vergi

KISACA

KDV sisteminde matrah, teslim veya hizmet karşılığını oluşturan bedel üzerinden kurulur; bedel yalnız çıplak satış tutarından ibaret değildir, para ile temsil edilebilen menfaatleri, vade farkı, fiyat farkı, faiz, kur farkı ve benzeri unsurları da kapsayabilir. Oran uygulaması, teslim veya hizmetin niteliğine göre belirlenir ve indirimli oranlı işlemler ayrı iade sonuçları doğurabilir. İndirim mekanizması ise KDV'nin temel ayırıcı özelliğidir: mükellef, vergiye tabi işlemleri nedeniyle hesapladığı KDV'den faaliyetlerine ilişkin alışlarında yüklendiği ve belgelerinde gösterilen KDV'yi indirir. Hesaplanan vergi indirilecek vergiden fazlaysa ödenecek KDV doğar; indirilecek vergi fazlaysa fark sonraki döneme devreder, kanunda özel iade hakkı yoksa doğrudan iade edilmez.

KDV'nin ekonomik işleyişi matrah, oran ve indirim üçlüsüyle anlaşılır. Matrahın çıkış noktası teslim veya hizmetin karşılığını teşkil eden bedeldir. Kaynak notu, bedel kavramının alıcının ödediği veya borçlandığı para yanında mal, menfaat, hizmet ve para ile temsil edilebilen değerleri de kapsadığını; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim, kur farkı, vergi, resim, harç, pay ve fon karşılığı gibi unsurların matraha dahil olabileceğini anlatır. Bedelin dövizle belirlenmesi halinde vergiyi doğuran olay anındaki cari kur esas alınır; sonradan matrahı değiştiren olaylarda düzeltme, değişikliğin gerçekleştiği dönemde yapılır. Oran tarafında genel oranla birlikte indirimli oran uygulamaları vardır. İndirimli orana tabi bir işlem, hesaplanan KDV'nin düşük kalması nedeniyle yüklenilen verginin indirimle giderilememesine yol açabilir; bu durumda kanunun izin verdiği çerçevede mahsup veya iade gündeme gelir. İndirim mekanizması, mükellefin alışlarında yüklendiği KDV'yi satışlarında hesapladığı KDV'den düşmesini sağlar. Fatura veya benzeri belgede gösterilen ve faaliyete ilişkin olan vergi, kanuni defterlere kaydedildiği dönemde, takvim yılı sınırı gözetilerek indirilebilir. Hesaplanan KDV indirilecek KDV'den büyükse fark ödenecek vergidir. İndirilecek KDV daha büyükse fark devreden KDV olarak sonraki döneme taşınır; tam istisna veya indirimli oran gibi özel iade hakkı doğuran bir sebep yoksa tek başına devreden vergi iade alacağına dönüşmez.

8. HARCAMA VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

8.4 - Katma Değer Vergisi İadesi ve Tevkifat Uygulaması

KDV İadesi, Mahsup Mantiğı ve Tevkifatın İşleyişi

KISACA

KDV iadesi, her devreden verginin geri alınması değil, kanunun iade hakkı tanıdığı işlemlerde indirimle giderilemeyen verginin belirli usullerle mükellefe döndürülmesidir. Tam istisna kapsamındaki işlemler ve indirimli orana tabi işlemler bu yapının ana alanlarıdır. İndirimli oranda iade hesabı, işlem nedeniyle yüklenilen vergi ile hesaplanan vergi arasındaki farkın devreden vergiyle karşılaştırılması ve dönemler itibarıyla kümülatif izlenmesi üzerine kurulur. Tevkifat uygulamasında ise KDV'nin bir kısmı veya tamamı alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilir. Kısmi tevkifatla iade talebi, işlemin bünyesine giren vergiye değil, tevkif edilen KDV tutarına bağlı olarak sınırlandırılır.

KDV iadesinde temel ayırım, devreden vergi ile iade hakkı doğuran vergi arasındadır. Normal sistemde indirilecek KDV hesaplanan KDV'yi aşarsa fark sonraki döneme devreder; bu fark kendiliğinden iade edilmez. İade, ancak kanunun açıkça öngördüğü tam istisna, indirimli oran veya fazla ve yersiz ödeme gibi durumlarda doğar. Tam istisnada, örneğin ihracat veya kanunda sayılan diğer tam istisna işlemlerinde yüklenilen vergi önce indirim konusu yapılır; indirimle giderilemeyen kısım iade edilir. İndirimli orana tabi işlemlerde hesap daha teknik ilerler. İşlemin bünyesine giren yüklenilen KDV'den o işlem üzerinden hesaplanan KDV düşülür, bulunan fark devreden KDV ile karşılaştırılır ve aylar itibarıyla kümülatif izlenir. Yılı içinde mahsup talebi önceliklidir; yıl içinde mahsup edilemeyen tutar izleyen yılın belirli dönemlerinde nakden veya mahsuben istenebilir. Tevkifat ise vergi güvenliği amacıyla ödeme sorumluluğunun alıcıya kaydırılmasıdır. Tam tevkifatla verginin tamamı, kısmi tevkifatla belirli oranı alıcı tarafından 2 No.lu beyannameyle beyan edilir. Kaynak notu, kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlerde iade tutarının işlemin bünyesine giren KDV'ye göre değil, alıcının sorumlu sıfatıyla beyan etmek üzere tevkif ettiği KDV'ye göre belirleneceğini vurgular. Bu nedenle tevkifatlı işlemde iade, satıcının tüm yüklenimini otomatik karşılamaz; tevkif edilen tutar üst sınır gibi çalışır.

8. HARCAMA VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

8.5 - Özel Tüketim Vergisi (I, II, III ve IV Sayılı Listeler)

ÖTV'de Tek Aşamalı Vergileme ve Liste Sistemi**KISACA**

Özel tüketim vergisi, KDV gibi çok aşamalı değil, belirli mallar üzerinde tek aşamada uygulanan dar kapsamlı bir harcama vergisidir. Kanunun ekindeki dört liste, vergilemenin konusunu ve doğduğu aşamayı belirler. I sayılı listede petrol ürünleri, doğal gaz ve benzeri malların ithalatçı veya imalatçı teslimleri; II sayılı listede taşıtların kayıt ve tescile tabi olanlarında ilk iktisap; III ve IV sayılı listelerde ise alkollü veya alkolsüz içecekler, tütün mamulleri ve çeşitli tüketim malları gibi malların ithalatı veya imal edenlerce teslimi öne çıkar. Vergiyi doğuran olay genellikle teslim, ilk iktisap veya ithalattır. ÖTV'nin tek aşamalı niteliği, aynı mal üzerinden sonraki el değiştirmelerde yeniden ÖTV doğmaması fikrine dayanır.

ÖTV'nin temel mantığı, dağınık haldeki bazı tek aşamalı harcama vergilerini tek kanun çatısı altında toplamak ve seçilmiş malları KDV'ye ek olarak vergilemektir. KDV bütün mal ve hizmet akışına yayılı bir vergi iken, ÖTV yalnız kanuna ekli listelerde sayılan malları kavrar. Bu yüzden ÖTV analizinde ilk soru malın hangi listede bulunduğuudur. I sayılı listede akaryakıt, doğal gaz, LPG ve benzeri petrol türevleri yer alır; bu mallarda ithalatçılar veya rafineriler dahil imal edenler tarafından yapılan teslimler vergiyi doğurur. II sayılı liste taşıtlara ilişkindir. Kayıt ve tescile tabi araçlarda vergileme ilk iktisap aşamasında, yani aracın kullanılmak üzere ithal edilmesi, motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabı, müzayededen alınması, satıcı tarafından kullanılmaya başlanması veya aktife alınması gibi hallerde ortaya çıkar. III ve IV sayılı listelerdeki mallarda ithalat veya imal edenlerce teslim belirleyicidir; kayıt ve tescile tabi olmayan II sayılı liste mallarında da benzer teslim-ithalat mantığı uygulanır. Vergiyi doğuran olay teslim, ilk iktisap, teslimden önce fatura düzenlenmesi, kısım kısım teslim, konsinyasyonda alıcıya teslim veya ithalatta gümrük yükümlülüğüdür. Mükellef, listenin niteliğine göre imalatçı, ithalatçı, motorlu araç ticareti yapan veya müzayede satışını gerçekleştiren kişi olabilir. ÖTV'de indirim ve tecil-terkin kurumları da vardır; ancak bunlar KDV'deki genel indirim sisteminden farklı olarak listedeki başka malın imalinde kullanım veya ihraç kayıtlı teslim gibi özel durumlarda çalışır.

8. HARCAMA VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

8.6 - Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

BSMV'de Lehe Alınan Para ve İşlem Bazlı Matrah**KISACA**

Banka ve sigorta muameleleri vergisi, banka ve sigorta şirketleri ile kanunda banker sayılanların yaptıkları belirli muameleler dolayısıyla lehlerine aldıkları paraları vergiler. Konu bakımından esas ölçüt, bir banka veya sigorta işlemi yapılması ve bu işlem sonucunda mükellef lehine nakden ya da hesaben para kalmasıdır. Finansal kiralama işlemleri kaynak notunda bu kapsamın dışında tutulur. Banker sayılanlarda, ödünç para verme işleriyle uğraşma veya kanunda sayılan banka muamelelerini esas faaliyet konusu olarak yürütme önem taşır. Matrah kural olarak lehe alınan paradır; her işlem bağımsız değerlendirilir, bir işlemdeki zarar başka işlemdeki geliri azaltmaz. Bu nedenle BSMV, kurumun genel karına değil, işlem sonucu oluşan pozitif menfaate bağlanan özel bir gider vergisidir.

BSMV'nin merkezinde iki unsur vardır: vergiyi doğuran bir muamele yapılmalı ve bu muamele sonucunda mükellef lehine para kalmalıdır. Kaynak notu, banka ve sigorta şirketlerinin finansal kiralama işlemleri hariç olmak üzere yaptıkları bütün muameleler nedeniyle kendi lehlerine aldıkları paraların BSMV'ye tabi olduğunu açıklar. Bankerler için de benzer mantık geçerlidir; banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla lehlerine aldıkları paralar vergilenir. Banker sayılmada yalnızca fiilen para hareketi yapmak yetmez, ödünç para verme işini meslek edinme veya 6802 sayılı Kanun'un ilgili muamele ve hizmetlerini esas faaliyet konusu olarak yürütme gibi nitelikler aranır. İnşaat veya otelcilik gibi başka ana faaliyetleri bulunan bir şirketin tali ve arızı biçimde faiz karşılığı fon kullandırması, kaynak notundaki yaklaşıma göre tek başına banker sayılma sonucunu doğurmaz. Matrah, işlem sonucu lehe alınan para tutarıdır. Bu özellik BSMV'yi kurum kazancı vergilemesinden ayırır: her muamele kendi içinde ele alınır, gelir doğuran bir işlemde başka bir işlemdeki zarar düşülmez. Kambiyo, arbitraj, vadeli işlem, opsiyon, swap, varant ve foreks gibi işlemlerde de soru, işlemin niteliği ve lehe kalan paranın nasıl oluştuğudur. Bazı işlemler istisna veya farklı oranla ele alınabilir; fakat temel analiz değişmez. Önce mükellef sıfatı, sonra muamele, ardından lehe para ve matrah saptanır.

8. HARCAMA VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

8.7 · Özel İletişim Vergisi ve Şans Oyunları Vergisi

ÖİV ve Şans Oyunları Vergisinde Gider Vergileri Bağlantısı

KISACA

Özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisi, harcama ve işlem üzerinden alınan vergiler içinde 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu bağlantısıyla ele alınır. ÖİV, elektronik haberleşme hizmetleri gibi kanunda sayılan iletişim işlemlerinde hizmeti sunan mükellef üzerinden yürür; verginin faturada yer alması, onu gelir veya kurumlar vergisi bakımından her durumda indirilebilir gider haline getirmez. Şans oyunları tarafında ise kaynaklarda özellikle ikramiye kesintileri ve beyan süresi bağlantısı görünür: yarışma, çekiliş ve 5602 sayılı Kanun kapsamındaki şans oyunlarında dağıtılan ikramiyeler, veraset ve intikal vergisi sisteminde de özel süre ve ödeme rejimiyle ilişkilidir. Bu başlıkta güvenli yaklaşım, iki verginin de genel KDV zincirinden ayrı, özel kanun mantığıyla çalışan harcama vergileri olduğunu görmektir.

Özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisi, YMM harcama-servet alanında ana KDV veya ÖTV başlıkları kadar geniş anlatılmasa da, ayrı kanuni rejimleri nedeniyle özel dikkat ister. ÖİV, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun özel hükmü içinde elektronik haberleşme ve iletişim hizmetleri üzerinden kurulan bir vergidir. Yerel YMM cevap kaynakları, bu vergide hizmeti sunan mükellef ile hizmetten yararlanan kişinin gider yazma durumunu ayırır. ÖİV mükelleflerinin beyan edip ödediği vergi ile kendi adlarına düzenlenen faturalarda yer alan ÖİV, kanuni yasak nedeniyle gelir veya kurumlar vergisi matrahında gider olarak indirilemez; mükellef olmayanların kendi adlarına düzenlenen faturalardaki ÖİV'yi gider olarak ele alıp alamayacağı ise kanun hükmünün kapsamı üzerinden tartışılır. Şans oyunları vergisi ise kaynaklarda çoğunlukla ikramiye rejimiyle birlikte görünür. Gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanun'da tanımlanan şans oyunlarında dağıtılan ikramiyeler, veraset ve intikal vergisi bakımından beyan ve ödeme süresi özel olarak belirlenen bir alan yaratır; dağıtılan ikramiyeler üzerinden yapılan kesintiler beyanname verme süresi içinde ödenir. Bu nedenle bu yapılar, KDV'deki indirim zinciri gibi değil, belirli işlem veya ikramiye sonucuna bağlanan özel yükümlülükler gibi okunmalıdır. İnceleme sırası da buna göre kurulmalıdır: önce kanunun hangi hizmet veya ikramiye türünü kavradığı, sonra mükellef veya sorumlu, en sonda beyan ve gider etkisi.

8. HARCAMA VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

8.8 - Damga Vergisi

Damga Vergisinde Kağıt, İmza, Belli Para ve Sorumluluk

KISACA

Damga vergisi, kanuna ekli tabloda yazılı kağıtlar üzerinden alınır. Kağıt kavramı, yazılıp imzalanan veya imza yerine geçen işaret taşıyan, bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilen belgeleri; elektronik imzayla oluşturulan elektronik belgeleri de kapsar. Verginin mükellefi kural olarak kağıdı imza edenlerdir; resmi dairelerle kişiler arasındaki kağıtlarda vergiyi kişiler öder. Kağıdın mahiyeti, üzerindeki adından çok içerdiği hüküm ve anlama belirlenir. Birden fazla nüsha ayrı ayrı vergiye tabi olabilir; suret ise nüsha gibi değerlendirilmez. Nispi vergide belli para, maktu vergide kağıdın mahiyeti esas alınır. İmzalanmış ve hukuken tamamlanmış bir kağıttan sonradan faydalanılmaması, kural olarak doğmuş vergiyi ortadan kaldırmaz.

Damga vergisinde verginin konusu mal veya hizmet değil, hukuki sonuç doğurmaya elverişli kağıttır. Kaynak notu, Damga Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı tabloda yazılı kağıtların vergiye tabi olduğunu ve kağıt teriminin yazılıp imzalanan, imza yerine geçen işaret konulan ya da elektronik imzayla manyetik ortamda oluşturulan belgeleri kapsadığını belirtir. Yurt dışında veya yabancı temsilciliklerde düzenlenen kağıtlar da Türkiye'de resmi daireye ibraz edilir, üzerlerinde devir veya ciro yapılır ya da hükümlerinden Türkiye'de faydalanılırsa vergi alanına girer. Mükellef kural olarak kağıdı imza eden kişidir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlerde vergiyi kişiler öder; yabancı ülkede düzenlenen kağıtlarda ise Türkiye'de ibraz eden, devir veya ciro yapan ya da hükümlerinden faydalanan kişi öne çıkar. Kağıdın tabi olacağı vergi, adından çok mahiyetine göre belirlenir. Şekli kanunlarda adı belirlenmişse o ad, aksi halde kağıdın içerdiği hüküm ve anlam esas alınır. Bir kağıtta birbirinden bağımsız birden fazla işlem varsa her biri ayrıca vergilenir; işlemler birbirine bağlıysa en yüksek vergi gerektiren işlem esas alınır. Birden fazla nüshada her nüsha ayrı vergi konusu olabilir; fakat aslına uygun örnek niteliğindeki suret, imzalı nüsha gibi değildir. Nispi vergide belli para, maktu vergide kağıdın mahiyeti dikkate alınır. İhale kararında olduğu gibi kağıt imzalanıp hukuken tekemmül ettiğinde vergi doğabilir; sonradan hükmünden yararlanılmaması, kanunda özel iade hükmü yoksa ödenen vergiyi geri aldırılmaz.

8. HARCAMA VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

8.9 - Harçlar

Harçlarda İşlem, Tarife ve Ödeme Mantığı

KISACA

Harçlar, belirli kamu hizmetlerinden veya kanunda sayılan işlemlerden yararlanma karşılığında alınan mali yükümlülüklerdir. Yerel YMM cevap kaynakları, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda harçların tarife sistemiyle izlendiğini gösterir: yargı, noter, vergi yargısı, tapu ve kadastro, konsolosluk, pasaport ve vize, gemi ve liman, imtiyazname-ruhsatname-diploma ve trafik harçları ayrı tarifelerle düzenlenir. Harca konu işlem yapılmadan gerekli harcın alınması esastır; bazı harçlar maktu, bazıları nispi olabilir. Tapu harcında gerçek devir ve iktisap bedeli, emlak vergisi değerinden düşük olmamak üzere önem taşır. Finansal kiralama ve döviz kazandırıcı faaliyetler gibi özel alanlarda ise kanun ve tebliğler damga vergisiyle birlikte harç istisnası öngörebilir.

Harçlar Kanunu'nda mantık, verginin genel servet veya kazanç üzerinden değil, belirli bir işlem ve kamu hizmeti bağlantısıyla doğmasıdır. Bu yüzden harç analizinde önce işlemin hangi tarifeye girdiği, sonra harç alma ölçüsünün maktu mu nispi mi olduğu, en sonunda da ödeme zamanı ve istisna bulunup bulunmadığı incelenir. Yerel YMM cevap dosyaları, kanunda harçların dokuz tür halinde tarifelere bağlandığını açıklar: yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro işlemlerinden alınacak harçlar, konsolosluk harçları, pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve dışişleri tasdik harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ile trafik harçları. Vergi yargısı harçlarında başvurma, nispi ve maktu karar harçları gibi alt ayrımlar; trafik harçlarında sürücü belgesi, ruhsat, geçici trafik belgesi gibi başlıklar; ruhsatname ve diploma harçlarında ise belge türü ve mahiyeti önem kazanır. Tapu ve kadastro harcında özel bir matrah hassasiyeti vardır: gayrimenkul devir ve iktisaplarında harç, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere gerçek devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır. Eksik beyan tespit edilirse aradaki farka isabet eden harç cezalı olarak aranabilir. Harçlarda istisnalar da uygulamanın ayrılmaz parçasıdır. Finansal kiralama sözleşmesini işler hale getiren noter ve tapu işlemleriyle bazı döviz kazandırıcı faaliyet işlemleri, kaynaklarda damga vergisiyle birlikte harçtan istisna edilen alanlar olarak ele alınır.

8. HARCAMA VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

8.10 · Motorlu Taşıtlar Vergisi

MTV'de Kayıt, Tarife, Mükellefiyet ve Gider Yazma**KISACA**

Motorlu taşıtlar vergisinde konu, kanundaki tarifelerde yer alan ve ilgili sicillere kayıt ve tescil edilen taşıtlardır. Karayolları trafik siciline kayıtlı motorlu kara taşıtları ile sivil hava vasıtaları siciline kayıtlı uçak ve helikopterler verginin alanına girer. Mükellef, adına taşıt kayıt ve tescil edilmiş gerçek veya tüzel kişidir. Vergileme ölçüleri taşıt türüne göre değişir: otomobil ve benzeri taşıtlarda yaş ve motor silindir hacmi; kamyon, otobüs, panelvan, minibüs gibi araçlarda yaş, ağırlık, oturma yeri veya motor hacmi; uçak ve helikopterlerde kilogram ve yaş esas alınır. Mükellefiyet kayıt ve tescille başlar, kaydın silinmesiyle dönem kurallarına göre sona erer. Vergi yıllık tahakkuk eder ve Ocak ile Temmuz aylarında iki taksitte ödenir.

MTV, taşıtın fiilen kullanılıp kullanılmadığından çok, kanunda gösterilen sicillere kayıt ve tescil edilmiş olmasına bağlanan bir servet vergisi niteliği taşır. Kaynak notu, karayolları trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü siciline kayıtlı uçak ve helikopterlerin verginin konusuna girdiğini açıklar. Mükellef de bu sicillerde adına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş gerçek veya tüzel kişidir. İstisnalar sınırlı sayılır: genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ve Kızılay adına kayıtlı taşıtlar; karşılıklılık şartıyla diplomatik taşıtlar; belirli engellilik durumlarına uygun taşıtlar ve TMSF bağlantılı bazı banka taşıtları gibi örnekler kaynakta yer alır. Vergileme ölçüsü, aracın bulunduğu tarifeye göre belirlenir. I sayılı tarifiede otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtı ve motosikletlerde yaş ve motor silindir hacmi; II sayılı tarifiede kamyon, kamyonet, çekici, otobüs, panelvan, motorlu karavan ve minibüslerde yaşla birlikte ağırlık, oturma yeri veya motor hacmi; IV sayılı tarifiede uçak ve helikopterlerde kilogram ve yaş önemlidir. Mükellefiyet yeni kayıt ve tescilde yılın ilk veya ikinci yarısına göre başlar; devir ve temlikte değişikliğin hangi yarıyıldaki yapıldığı sonraki mükellefiyeti belirler. Kayıt silinmesinde de aynı dönem mantığıyla sona erme uygulanır. MTV her yıl Ocak başında tahakkuk etmiş ve tebliğ edilmiş sayılır, iki eşit taksitte ödenir. Gider yazmada ise I ve IV sayılı tarifiedeki taşıtlar için sınırlamalar, ticari uçak-helikopter ve kiralama faaliyeti istisnalarıyla birlikte değerlendirilir.

8. HARCAMA VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

8.11 - Emlak Vergisi ve Değerli Konut Vergisi

Emlak Vergisi ve Değerli Konut Vergisinde Taşınmazın Vergi Değeri

KISACA

Emlak vergisi, Türkiye sınırları içindeki bina, arsa ve araziler üzerinden taşınmazın vergi değerine dayalı olarak yürür. Bina vergisinde mükellef malik, varsa intifa hakkı sahibi, ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edendir; paylı mülkiyette herkes hissesi oranında, elbirliği mülkiyetinde maliklerin müteselsil sorumluluğu gündeme gelir. Matrah, Emlak Vergisi Kanunu'ndaki vergi değeridir ve bu değer başka vergilerde de önem kazanabilir. Değerli konut vergisi, aynı kanundaki ayrı bölümde, belirli tutarı aşan mesken nitelikli taşınmazları konu alır. Burada da malik, intifa hakkı sahibi veya malik gibi tasarruf eden kişi mükelleftir. Bu başlıkta ana bağ, taşınmazın hukuki niteliği, vergi değeri ve mükellefiyetin başlamasıdır.

Emlak vergisi taşınmaz servetini esas alan bir vergidir. YMM cevap kaynaklarında bina vergisinin konusu, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar olarak açıklanır; bina kavramı yalnız yapı tekniğini değil, verginin bağlı olduğu taşınmaz niteliğini de ifade eder. Mükellef, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf eden kişidir. Paylı mülkiyette her paydaş kendi hissesi oranında sorumlu olur; elbirliği mülkiyetinde ise maliklerin müteselsil sorumluluğu önem kazanır. Matrah, Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre belirlenen vergi değeridir. Bu değer, yalnız emlak vergisinin hesaplanmasında değil, veraset ve intikal vergisinde taşınmaz değerlemesi ve harç uygulamalarında da eşik veya asgari değer olarak karşımıza çıkar. Bina vergisi mükellefiyetinin başlaması ve bitmesi, vergi değerini tadil eden sebeplerin gerçekleştiği yılı izleyen yıl başı gibi dönem kurallarıyla değerlendirilir; yıkılan binanın arsaya dönüşmesi gibi olaylarda arazi vergisi yönünden yeni durum ayrıca ele alınır. Değerli konut vergisi, Emlak Vergisi Kanunu içinde mesken nitelikli taşınmazlara ilişkin özel bir servet vergisi alanıdır. Konu, kanunda belirlenen tutarı aşan mesken nitelikli taşınmazlardır. Mükellef yine malik, varsa intifa hakkı sahibi, bunlar yoksa malik gibi tasarruf edendir; paylı ve elbirliği mülkiyette sorumluluk biçimi taşınmaz hukukundaki mülkiyet yapısına göre şekillenir. Muafiyet hükümleri, özellikle tek mesken veya kamu yararı bağlantılı durumlarda ayrıca kontrol edilmelidir. Bu nedenle bu başlık, taşınmazın türü, vergi değeri, mülkiyet ilişkisi ve dönem başlangıcı birlikte okunmadan tamamlanmaz.

8. HARCAMA VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İçindekiler

8.12 · Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve İntikal Vergisinde İvazsız İntikal, Matrah ve Beyan

KISACA

Veraset ve intikal vergisi, servetin miras yoluyla veya ivazsız biçimde el değiştirmesini vergiler. Konu, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki kişilere ait malların nerede olursa olsun, Türkiye'de bulunan malların ise malikinin tabiiyetine bakılmaksızın veraset veya ivazsız intikalidir. Mükellef, veraset yoluyla veya ivazsız tarzda mal iktisap eden kişidir. Matrah, intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunan değerlerinden kanunda indirimi kabul edilen borç ve masraflar düşüldükten sonra kalan tutardır. İlk tarhiyatta mükellefin beyanı, son tarhiyatta idarenin değerlemesi rol oynar. Beyan süresi ölümün veya intikalin yerine ve tarafların bulunduğu ülkeye göre değişir; vergi tahakkuktan sonra taksitler halinde ödenir.

Veraset ve intikal vergisinin ayırıcı özelliği, servet transferini konu almasıdır. Kaynak notu bu vergiyi yalnız ölümle gelen mirasla sınırlamaz; yaşayan kişiler arasında karşılıksız yapılan intikaller de sistemin içindedir. Konu bakımından üç ana bağ kurulur: Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki kişilere ait mallar nerede bulunursa bulunsun, Türkiye'de bulunan mallar malikinin vatandaşlığına bakılmaksızın ve Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindekilerin yabancı ülkelerde elde ettikleri mallar, veraset veya ivazsız intikal yoluyla el değiştirdiğinde vergi alanına girer. Maddi veya manevi zarar karşılığı verilen tazminatlar ivazsız sayılmaz; banka promosyonu gibi karşılıklı ekonomik ilişki içinde yapılan ödemeler de kaynakta ivazsız intikal olarak değerlendirilmez. Mükellef, malı veraset veya ivazsız yolla iktisap eden kişidir. Matrah belirlenirken önce intikal eden malların değeri saptanır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, ilk tarhiyatta mükellefe bazı kolaylaştırıcı değerlendirme ölçüleri tanır; idare son tarhiyatta Vergi Usul Kanunu'nun servet değerlendirme ölçüleriyle beyanı tamamlar veya düzeltir. Bu nedenle özellikle bilanço kalemleri, menkul kıymetler, taşınmazlar, alacak ve borçlar farklı ölçülerle karşılaşılabılır. Murisin belgeye dayalı borçları, vergi borçları, ivazsız intikal edilen mala ait borçlar ve cenaze giderleri gibi kalemler koşulları varsa tenzil edilir. Beyanname, her mükellefçe ayrı ayrı veya mirasçılarca müştereken verilebilir. Veraset intikallerinde ölümün Türkiye'de veya yurt dışında gerçekleşmesi ve mükellefin bulunduğu yer süreyi etkiler; diğer ivazsız intikallerde hukuki iktisap tarihini izleyen süre esas alınır. Vergi, tahakkuktan sonra belirli yıllara yayılan taksitlerle ödenir.

9. DIŞ TİCARET VE KAMBIYO MEVZUATI

İçindekiler

9.1 · Dış Ticarete Temel Kavramlar ve Teslim Şekilleri (Incoterms)

Dış Ticaretin Temel Mantiğı, Teslim ve Gümrük Bağlantısı

KISACA

Dış ticaret mevzuatı, eşyanın bir ülkeden diğerine hareketini yalnızca ticari bir satış ilişkisi olarak değil, gümrük, vergi, menşe, ödeme ve kambiyo sonuçları olan bütünlük bir işlem olarak ele alır. Yerel kaynaklarda teslim kavramı çoğunlukla gümrük kıymeti, CIF ve FOB ayrımı, ithalat ve ihracat vergileri, serbest dolaşıma giriş, transit, antrepo ve ihracat bedelleriyle birlikte görünür. Bu nedenle temel kavramları öğrenirken alıcı ile satıcı arasındaki sözleşmenin nerede bittiğini, gümrük beyanının hangi tarihte hüküm doğurduğunu ve hangi masrafların vergi matrahına bağlandığını birlikte düşünmek gerekir. Teslim şekilleri, risk ve masrafların taraflar arasında nasıl paylaşıldığını anlatır; fakat gümrük idaresi açısından asıl sonuç, beyan edilen eşyanın kıymeti, menşei, tarife sınıflandırması ve rejimidir.

Dış ticarete temel kavramlar, sınır ötesi satışın ticari ve kamusal yönlerini birbirine bağlayan bir çerçeve kurar. Bir satış sözleşmesi alıcı ile satıcı arasında mal bedelini, taşıma sorumluluğunu, sigortayı ve teslim yerini belirlerken, gümrük mevzuatı aynı hareketi eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişi, beyanı, rejime tabi tutulması ve vergilendirilmesi bakımından okur. Bu yüzden teslim şekilleri sadece özel hukuk bakımından kimin hangi masrafa katlanacağını göstermez; gümrük kıymetinin hangi unsurlarla oluşacağına ve ithalat veya ihracat işleminin hangi belge düzeniyle ilerleyeceğine de temas eder.

Kaynak dosyalarda teslim mantığı özellikle CIF ve FOB kavramları üzerinden görünür. İthal eşyası için gümrüklenmiş değer anlatılırken CIF kıymeti, yani eşya bedeli ile sigorta ve navlunun birlikte dikkate alınması öne çıkar. İhraç eşyasında ise FOB kıymeti gümrüklenmiş değer hareket noktasıdır. Bu ayrım, teslim şekillerinin pratik önemini açıklar: Eşya Türkiye'deki giriş limanına gelene kadar yapılan taşıma, sigorta, yükleme ve elleçleme giderleri çoğu durumda ithal eşyasının kıymetiyle ilişkilidir; girişten sonra yapılan iç taşıma, antrepo veya benzeri giderler ise ayrı gösterilmek şartıyla aynı etkiyi doğurmayabilir. Böylece teslim yeri ve masrafların kime ait olduğu, beyan edilen kıymetin doğruluğunu etkileyen somut bir unsur haline gelir.

Temel dış ticaret okumasında ikinci eksen rejimdir. Serbest dolaşıma giriş, ithalat vergilerine tabi eşyanın Türkiye'de serbestçe kullanılabilir hale gelmesini sağlar. Transit rejimi, serbest dolaşımda olmayan eşyanın gümrük gözetimi altında bir noktadan başka bir noktaya taşınmasını konu alır. Antrepo rejimi, eşyanın gümrük gözetimi altında depolanmasına izin verir. Geçici ithalat, dahilde işleme, hariçte işleme ve gümrük kontrolü altında işleme ise eşyanın kullanım amacına göre vergi ve gözetim sonuçlarını farklılaştırır. Teslim şekli bu rejimlerin yerine geçmez; fakat teslimden doğan belge, taşıma ve masraf akışı rejimin doğru uygulanabilmesi için veri sağlar.

Üçüncü eksen menşe ve tarifiedir. Eşyanın hangi ülke menşeli olduğu, hangi tarife pozisyonunda sınıflandırıldığı ve ticaret politikası önlemlerine tabi olup olmadığı, dış ticaret işleminin mali sonucunu belirler. Tercihli tarife, ATA Karnesi, menşe şahadetnamesi, bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe

bilgisi gibi kavramlar bu nedenle temel düzeyde bilinmelidir. Kambiyo tarafında ise mal hareketinin ödeme sonucu önem kazanır; ihracat bedellerinin yurda getirilmesi, ithalat ödeme şekilleri, kişisel sermaye transferleri veya yetkili müessese faaliyetleri dış ticaret işleminin finansal izini tamamlar.

9.2 · Gümrük Kanunu — Temel Kavramlar ve Gümrük Yükümlülüğü**Gümrük Yükümlülüğü: Doğum, Sorumlular ve Sona Erme****KISACA**

Gümrük Kanununda gümrük yükümlülüğü, eşyanın tabi olduğu rejim ve fiili durum üzerinden doğar. Serbest dolaşıma giriş veya kısmi muafiyetli geçici ithalat için beyanname tescil edildiğinde ithalat yükümlülüğü başlar; gümrük gözetimi altındaki eşyanın kanuna aykırı biçimde gözetim dışına çıkarılması halinde ise yükümlülük bu çıkarma tarihinde doğar. Yükümlü çoğu zaman beyan sahibidir; dolaylı temsil, yanlış veri verme, gözetimden çıkarma veya rejim yükümlülüklerini yerine getirme gibi durumlarda sorumlular genişleyebilir. Kaynak cevaplar gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği, ödenmesi, zamanaşımı, geri verme, kaldırma ve yükümlülüğün sona ermesi hükümlerini birlikte işler. Bu yapı, gümrük hukukunda beyanın yalnızca bilgi vermek değil, vergisel ve cezai sonuç doğuran bir işlem olduğunu gösterir.

Gümrük yükümlülüğü, dış ticaret işleminde devletin vergi alacağını ve buna bağlı sorumluluğu doğuran hukuki bağı ifade eder. Kaynak metinlerde bu bağı doğumu iki ana örnek üzerinden anlatılır. İlki, ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali için gümrük beyannamesinin tescilidir. Bu halde yükümlülük tescil tarihinde başlar ve yükümlü beyan sahibidir. Dolaylı temsil varsa, hesabına beyan yapılan kişi de yükümlüdür; temsilcinin sorumluluğu ise beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği gereği bilmesi gerektiği hallerle bağlantılıdır. Beyana esas verileri sağlayan kişiler de, bu veriler yüzünden vergilerin tamamen veya kısmen alınamamasına yol açmış ve yanlışlığı bilen ya da bilmesi gereken kişilerse sorumluluk alanına girer.

İkinci örnek, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın kanuna aykırı şekilde gözetim dışına çıkarılmasıdır. Antrepo rejimi altında bulunan eşyanın izin alınmadan çıkarılması gibi bir durumda yükümlülük, eşyanın gümrük gözetiminden çıktığı tarihte doğar. Bu olayda eşyayı çıkaran, çıkarma fiiline katılan, eşyanın bu şekilde çıkarıldığını bilerek elde eden veya elinde bulunduran kişiler ile rejimin kullanılmasından doğan yükümlülükleri yerine getirmesi gereken kişiler gümrük vergilerinden sorumlu olabilir. Böylece Kanun, yalnız beyanname sahibini değil, gözetim zincirini bozan veya bozulduğunu bilerek işlem yapan kişileri de kapsar.

Yükümlülük doğduktan sonra vergilerin tahakkuku, tebliği ve ödenmesi ayrı bir süreçtir. Kaynak cevaplarda eksik veya hiç alınmamış vergilerde tebliğ süresi, cezaya bağlı hallerde daha uzun ceza zamanaşımıyla ilişki ve vergi alacağına bağlı idari para cezalarının aynı zamanaşımı rejimine tabi olması özellikle vurgulanır. Buna karşılık kanunen ödenmemesi gereken vergilerin geri verilmesi veya henüz ödenmemiş vergilerin kaldırılması mümkündür; bu talepler de belirli süreler ve koşullar içinde değerlendirilir.

Gümrük yükümlülüğü sonsuz bir borç ilişkisi değildir. Vergilerin ödenmesi, kaldırılmasına karar verilmesi, beyannamenin iptali, eşyanın rejim kapsamında tesliminden önce zapt ve müsadere edilmesi, imha edilmesi, gümrüğe terk edilmesi, doğal özellikler veya mücbir sebep nedeniyle telef ya da kayıp olması gibi haller yükümlülüğü sona erdirebilir. Ayrıca bazı tercihi tarife ve dahilde işleme bağlantılı durumlarda işlemin iptali yükümlülüğü ortadan kaldırır. Bu nedenle konu, doğum sebebi, sorumlu kişi, ödeme süreci ve sona erme nedenleri birlikte okununca anlam kazanır.

9. DIŞ TİCARET VE KAMBİYO MEVZUATI

İçindekiler

9.3.1 - Eşyanın Gümrük Kıymeti

Gümrük Kıymeti ve Satış Bedeli Yönteminin Çalışması

KISACA

Eşyanın gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin ve tarife dışı düzenlemelerin uygulanmasında esas alınan değerdir. İthal eşyasında ana yöntem satış bedelidir; bu bedel, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta fiilen ödenen veya ödenecek fiyatın, Kanunda öngörülen ilave ve indirimlerle düzeltilmiş halidir. Kaynak cevaplar satın alma komisyonu, ambalaj, üretimde bedelsiz sağlanan hammadde, giriş yerine kadar taşıma ve sigorta, girişten sonraki masraflar, satıcı kredisi faizi ve antrepo giderleri gibi unsurlar üzerinden ayrımı gösterir. Esas mantık şudur: Kanunda sayılan ilaveler nesnel ve ölçülebilir veriye dayanıyorsa kıymete eklenir; Kanunda sayılmayan veya ayrı gösterilen belirli giderler kıymete dahil edilmez.

Gümrük kıymeti, ithalat vergilerinin hesaplanmasında başlangıç noktasıdır. Kaynak metinde 4458 sayılı Kanunun 23 ve 24 üncü maddeleri üzerinden anlatıldığı gibi, eşyanın gümrük kıymeti gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin bazı tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla belirlenen kıymettir. İthal eşyasının kıymeti ise kural olarak satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta alıcının satıcıya veya satıcı yararına yaptığı ya da yapması gereken ödemelerin toplamı olarak başlar; sonra Kanunun izin verdiği düzeltmelerle gerçek gümrük matrahına dönüştürülür.

Bu yöntemde ilk dikkat edilmesi gereken nokta, her ödemenin otomatik olarak gümrük kıymetine girmemesidir. Kaynak örnekte satın alma komisyonu, ithalatçının temsilcisine eşyanın bulunması, fiyat pazarlığı ve satın alma hizmeti karşılığında yapılan ödeme niteliğinde olduğu için fiilen ödenen veya ödenecek fiyata eklenmez. Buna karşılık ithal eşyasıyla tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti, üretimde kullanılan ve alıcı tarafından bedelsiz sağlanan hammadde veya malzeme payı, Türkiye'deki giriş limanına kadar taşıma, sigorta, yükleme ve elleçleme giderleri kıymetin içine alınır. Çünkü bunlar ya eşyanın varışına kadar oluşan maliyetlerdir ya da Kanunda açıkça ilave edilecek unsur olarak düzenlenmiştir.

Giriş yerinden sonraki masraflar farklı değerlendirilir. Eşya Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine veya anlaşmalarla dahil olunan gümrük birliği bölgesine girdikten sonra yapılan iç taşıma ve sigorta giderleri, ayrı gösterildikleri ölçüde satış bedeline eklenmez. Antrepo masrafları ve antrepoda kaldığı sürede yapılan muhafaza giderleri de ayrı gösterilirse gümrük kıymetine dahil edilmez. Satıcı kredisi için piyasa koşullarına uygun faiz ödemeleri de ayrı bir finansman unsuru olarak kıymetin dışında kalabilir. Ancak alıcının satıcı adına üçüncü kişiye yaptığı ve mal bedelinin üzerinde kalan ödeme gibi satıcı yararına yapılan gerçek bedel unsurları kıymete girer.

Kıymet hesabı yalnız teorik bir sınıflama değildir; vergi tutarını doğrudan belirler. Kaynak örnekte tek bir ticari işlemde alınan daha büyük miktardaki eşyanın yalnız bir kısmı serbest dolaşıma sokulduğunda, toplam düzeltilmiş bedelin ilgili miktara isabet eden oranı alınır. Dövizli bedellerde uygulanacak kur, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihindeki kur üzerinden değerlendirilir. Sonuçta gümrük

kıymeti, alım bedelinin çıplak tutarı değil, Kanunun izin verdiği ekleme ve dışlamalarla oluşturulan vergisel değerdir.

9. DIŞ TİCARET VE KAMBİYO MEVZUATI

İçindekiler

9.3.2 · Gümrük Tarife Cetveli ve GTİP

GTİP, Tarife Bilgisi ve Vergi Sonucunun Belirlenmesi

KISACA

Gümrük Tarife Cetveli ve GTİP, eşyanın hangi vergi oranına, ticaret politikası önlemine veya mali yükümlülüğe tabi olacağını belirleyen sınıflandırma aracıdır. Kaynak cevaplarda GTİP yanlışlığının doğrudan vergi farkı, beyan düzeltmesi, iptal tartışması ve ceza sonucuna bağlandığı görülür. Bağlayıcı tarife bilgisi ise belirli eşya için tarife pozisyonu konusunda gümrük idaresini hak sahibine karşı bağlayan yazılı bilgidir; verilen eşya ile beyan edilen eşya arasında her bakımdan uygunluk bulunması gerekir. Tarife sınıflandırması bu nedenle sadece teknik bir kod seçimi değildir. Yanlış kod, gümrük kıymetiyle birlikte hesaplanan vergiyi değiştirir, menşe ve ticaret politikası önlemleriyle birleştiğinde işlemin bütün hukuki sonucunu etkiler.

GTİP, dış ticaret işleminde eşyanın adıdır denebilir; fakat bu ad ticari unvandan değil, tarife cetvelindeki sınıflandırmadan gelir. Eşyanın ana pozisyonu ve alt açılımları, hangi gümrük vergisinin uygulanacağını, ilave gümrük vergisi veya ek mali yükümlülük gibi unsurların doğup doğmayacağını, ticaret politikası önlemlerinin devreye girip girmeyeceğini belirler. Kaynaklarda potasyum nitrat olarak beyan edilen bir eşyanın gerçekte farklı bir ana GTİP kapsamında daha yüksek oranda vergiye tabi fosfatlı mineral veya kimyasal gübre olması örneği, tarife sınıflandırmasının vergisel sonucunu açık biçimde gösterir.

Tarife sınıflandırmasında hatanın etkisi, beyannamenin düzeltilebilir olup olmamasıyla da ilgilidir. Beyannamede düzeltme kuralı olarak başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmamalıdır. Kaynak cevapta GTİP kodunun ve vergi oranının değişmesi, hatalı hesaplama ile birleştiğinde başka eşya beyanı sonucunu doğurabilecek nitelikte değerlendirilmiştir. Böyle bir durumda beyan sahibinin basit düzeltme talebiyle sorunu gidermesi mümkün olmayabilir; idarenin teslimden sonra kontrol yetkisi, gerekli düzeltme işlemleri, vergi farkı ve ceza hükümleri gündeme gelir. Bu örnek, GTİP seçimiindeki hatanın yalnız bir kodlama yanlışlığı sayılmadığını anlatır.

Bağlayıcı tarife bilgisi bu riskin yönetilmesinde önemli bir araçtır. Kaynak metin, yazılı talep üzerine gümrük idaresince bağlayıcı tarife veya bağlayıcı menşe bilgisi verilebildiğini, bağlayıcı tarife bilgisinin gümrük idarelerini hak sahibine karşı sadece eşyanın tarife pozisyonu konusunda ve bilginin verilmesinden sonra tamamlanacak işlemler için bağladığını belirtir. Bilgiyi kullanan kişinin, beyan edilen eşya ile verilen bilgide tanımlanan eşya arasında her bakımdan uygunluk bulunduğunu kanıtlaması gerekir. Bu nedenle bağlayıcı bilgi genel bir güvence değil, tanımı doğru eşya için kullanılan sınırlı bir hukuki dayanaktır.

Tarife bilgisi zaman içinde de değişebilir. Türk Gümrük Tarife Cetvelinde değişiklik yapılması, Dünya Gümrük Örgütü kararları veya bilginin iptal ya da değişiklik tebliği, bağlayıcı tarife bilgisinin geçerliliğini etkileyebilir. Bununla birlikte kaynak metin, belirli koşullarda daha önce yapılmış bağlayıcı sözleşmelere dayanarak geçerliliğini kaybeden bilginin sınırlı süre kullanılabileceğini de gösterir.

Böylece GTİP konusu, sınıflandırma, idari bilgi, beyan tarihi ve ticari sözleşme bağlantılarıyla birlikte çalışır.

9.3.3 - Eşyanın Menşei ve Menşe İspat Belgeleri**Menşe, Menşe Şahadetnamesi ve Tercihli Olmayan Menşe Kuralları****KISACA**

Menşe, eşyanın hangi ülkeye ait sayılacağını ve bu nedenle hangi tarife, önlem veya mali yükümlülük rejimine gireceğini belirler. Kaynak cevaplar iki düzeyi birlikte işler: tercihli tarife uygulamaları ve tercihli olmayan menşe kuralları. Tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşya o ülke menşelidir; üretimi birden fazla ülkede gerçekleşen eşya için yeni ürün imalatı veya ekonomik bakımdan gerekli son esaslı işçilik ve işlem aranır. Menşe şahadetnamesi ise özellikle ticaret politikası önlemleri, ilave gümrük vergisi ve ek mali yükümlülüklerde eşyanın menşeiini ispatlayan belgedir. Belgenin aranmadığı istisnalar bulunsun da, birden fazla önlem veya ülkeye göre farklı oran varsa belgesizlik en yüksek tutarın uygulanmasına yol açabilir.

Eşyanın menşei, dış ticarete vergi oranından daha fazlasını belirleyen temel bir niteliktir. Bir eşyanın hangi ülke menşeli kabul edildiği, tercihli tarife uygulamalarından yararlanıp yararlanamayacağını, ticaret politikası önlemlerine tabi olup olmayacağını ve menşe esaslı mali yükümlülüklerden kaçınılıp kaçınılamayacağını etkiler. Kaynak metinlerde tercihli tarife, iki veya daha çok ülkenin ticaret anlaşmasıyla ya da bir ülkenin tek taraflı uygulamasıyla belirli ülke veya toprak parçaları menşeli eşyaya daha düşük tarife uygulanması olarak ele alınır. Bu bağlamda menşe, yalnız coğrafi bir bilgi değil, hukuki sonuç üreten bir ispat alanıdır.

Tercihli olmayan menşe kurallarında ilk ilke, tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşyanın o ülke menşeli sayılmasıdır. Maden ürünleri, bitkisel ürünler, doğan ve yetiştirilen canlı hayvanlar, bu hayvanlardan elde edilen ürünler, avcılık ve balıkçılık ürünleri, ülke bandıralı araçlarla çıkarılan deniz ürünleri, atık ve artıklar gibi örnekler bu yaklaşımı somutlaştırır. Üretim birden fazla ülkede gerçekleştiğinde ise eşyanın bir ülke menşeli sayılabilmesi için o ülkede yeni bir ürün imal edilmesi veya imalatın önemli bir aşamasını oluşturan ekonomik bakımdan gerekli son esaslı işçilik ve işlemin yapılması gerekir. Esas amacı menşe hükümlerini aşmak olan işlemler menşe kazandırmaz.

Menşe şahadetnamesi, serbest dolaşıma girişte ticaret politikası önlemleri, ilave gümrük vergisi veya ek mali yükümlülük gibi uygulamaların doğru çalışmasını sağlar. Kaynak cevapta, bu tür önlemlere tabi eşyanın menşeiinin beyanname ekinde ibraz edilen menşe şahadetnamesiyle ispat olunacağı belirtilir. Ancak bazı hallerde ayrıca menşe şahadetnamesi aranmayabilir. Tercihli menşe belgesinin ibrazı, tercihli tarife uygulamasının sona ermesinden önce gümrük gözetimi altında bulunan eşya için ilgili belgelerin sunulması, doğrudan önleme tabi ülkeden ithalat veya uygulanan ülke menşeli beyanı ve A.TR belgesiyle AB'den gelen eşya bakımından belirli istisnalar kaynakta yer alır.

Bu istisnalar sınırsız değildir. Eşyanın aynı anda birden fazla ticaret politikası önlemine, ilave vergiye veya mali yükümlülüğe tabi olması ya da aynı düzenleme içinde ülkeye göre farklı oranlar belirlenmiş olması halinde menşe şahadetnamesi aranır. Belge ibraz edilmezse tahsil edilmesi gerekenlerden en

yüksek tutarlar esas alınır. Ayrıca ticari mahiyette olmayan ve CIF kıymeti belirli sınırı aşmayan eşya için menşe şahadetnamesi aranmayacağı gibi, aynı göndericiden aynı alıcıya gelen kap ve koliler bir bütün olarak değerlendirilir. Menşe konusu bu yüzden belge, eşya niteliği, ülke bağlantısı ve önlem rejimi birlikte okunarak çözömlenir.

9. DIŞ TİCARET VE KAMBİYO MEVZUATI

İçindekiler

9.4.1 • Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi

Serbest Dolaşıma Girişte Beyan, Vergi ve Kontrol

KISACA

Serbest dolaşıma giriş rejimi, ithalat vergilerine tabi eşyanın gümrük beyanı, vergi tahakkuku ve ilgili şartların yerine getirilmesiyle Türkiye'de serbestçe kullanılabilir hale gelmesini ifade eder. Kaynak cevaplar bu rejimi beyanname tescili, eşyanın teslimi, ticaret politikası önlemleri, menşe ispatı, gümrük kıymeti ve vergi hesaplamasıyla birlikte işler. Beyannamenin tescili çoğu durumda gümrük yükümlülüğünün doğduğu andır; vergi ödenmeden veya teminata bağlanmadan eşyanın teslim edilmesi kural olarak mümkün değildir. Teslimden sonra da idarenin kontrol yetkisi devam eder. Yanlış GTİP, yanlış kıymet veya hatalı vergi hesaplaması, düzeltme, geri verme, kaldırma, ceza ve zamanaşımı sonuçlarını birlikte doğurabilir.

Serbest dolaşıma giriş rejimi, ithalat işleminin merkezindeki rejimdir. Eşya bu rejime tabi tutulduğunda, gümrük idaresine verilen beyanın doğruluğu, eşyanın yasaklayıcı veya kısıtlayıcı önlemlere tabi olup olmadığı, vergilerin ödenip ödenmediği ve gerekli belgelerin sunulup sunulmadığı birlikte değerlendirilir. Kaynaklarda beyannamenin tescili, muayene, teslim, teslimden sonra kontrol ve beyan düzeltmesi hükümleri geniş biçimde ele alınır. Bu anlatım, serbest dolaşıma girişin yalnız bir kapıdan geçiş işlemi değil, hukuki sonuç doğuran ayrıntılı bir beyan sistemi olduğunu gösterir.

Beyanname tescil edildiğinde, ithalat vergilerine tabi eşya bakımından gümrük yükümlülüğü doğar. Yükümlü kural olarak beyan sahibidir; dolaylı temsilde hesabına beyan yapılan kişi de sorumluluk alanına girer. Beyannamenin tescilinden sonra gümrük idaresi belgeleri kontrol edebilir, eşyanın muayenesini yapabilir veya belirli hallerde kontrol tamamlanmadan eşyayı teslim edebilir. Ancak rejime tabi tutulma şartları yerine gelmeli, yasaklayıcı ve kısıtlayıcı önlemler bulunmamalı, tescilin vergi doğurduğu hallerde vergiler ödenmeli ya da teminata bağlanmalıdır.

Serbest dolaşıma girişte kıymet, tarife ve menşe birbirinden ayrılmaz. Gümrük kıymeti vergilerin hesaplanacağı matrahı verir. GTİP hangi oran ve önlemlerin uygulanacağını gösterir. Menşe şahadetnamesi ise özellikle ticaret politikası önlemleri, ilave gümrük vergisi ve ek mali yükümlülüklerin doğru uygulanması için gerekir. Kaynaklarda serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinin önlemlerin ve belgelerin geçerliliği bakımından esas alındığı vurgulanır. Böylece işlem günü, belge durumu ve eşyanın gerçek niteliği aynı anda önem kazanır.

Rejim tamamlandıktan sonra da kontrol büsbütün bitmez. Gümrük idareleri teslimden sonra beyanname bilgilerini, ithal işlemini ve sonraki ticari belgeleri kontrol edebilir. Yanlış veya eksik bilgilere dayanılarak rejim hükümlerinin uygulandığı tespit edilirse, ceza hükümleri saklı kalmak üzere beyanın yeni bulgulara göre düzeltilmesi için işlem yapılır. Beyan sahibinin düzeltme talebi ise başka eşyanın beyanı sonucunu doğurmamalıdır; GTİP ve vergi oranını değiştiren ağır hatalarda basit düzeltme sınırı aşılabılır. Bu nedenle serbest dolaşıma giriş rejimi, doğru beyan, doğru belge ve sonradan kontrol disiplininin birlikte çalıştığı bir alandır.

9. DIŞ TİCARET VE KAMBİYO MEVZUATI

İçindekiler

9.4.2 · Transit ve Antrepo Rejimleri

Transit ve Antrepo Rejimlerinde Gözetim, Süre ve Sorumluluk

KISACA

Transit ve antrepo rejimleri, serbest dolaşımda olmayan eşyanın gümrük gözetimi altında tutulduğu iki önemli alandır. Transit rejiminde eşya hareket gümrüğünden varış gümrüğüne taşınır; asıl sorumlu eşyanın süresinde, ayniyeti korunarak ve noksansız sunulmasından sorumludur. Eksiklik halinde uyuşmazlık bildirimi, ispat süresi, vergi ve ceza sonuçları gündeme gelir; mücbir sebep veya beklenmeyen hallerle telef ya da kayıp kanıtlanırsa vergiler aranmayabilir. Antrepo rejiminde ise eşya gümrük gözetimi altında depolanır ve kural olarak kalış süresi sınırsızdır. Ancak eşyanın izinsiz çıkarılması, değiştirilmesi veya noksan çıkması gümrük yükümlülüğü ve ağır idari para cezası doğurabilir.

Transit ve antrepo rejimleri, gümrük hukukunda eşyanın henüz serbest dolaşıma girmediği fakat idarenin gözetimi altında bulunduğu alanları düzenler. Transit rejimi, serbest dolaşımda olmayan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi içinde veya bu bölgeden geçerek hareket etmesini sağlar. Bu hareketin özü, eşyanın varış gümrük idaresine sağlam, ayniyeti korunmuş ve beyana uygun şekilde sunulmasıdır. Kaynak cevaplarda asıl sorumlunun ve rejim hak sahibinin yükümlülükleri, transit beyannamesindeki bilgi ve belgelerin doğruluğu, eşyanın öngörülen süre içinde varış idaresine sunulması ve gümrük yükümlülüğü doğarsa vergilerden sorumluluk açık biçimde işlenir.

Transit rejiminde eksiklik çıkması özel bir disipline bağlanmıştır. Varış gümrük idaresi, beyana göre eksik çıkan miktar üzerinden hareket gümrüğüne uyuşmazlık bildirir. Eksikliğin mahrecindeki eksik yüklemekten veya yanlış beyandan kaynaklandığı belirli süre içinde ispat edilirse rejim ibra edilir. Bu ispat sağlanamazsa eksik miktara ilişkin gümrük vergileri ve diğer yükler tahsil edilir; ayrıca ilgili idari para cezası uygulanır. Eksiklik eşyanın tabiatından kaynaklanan yasal fire sınırında ise takip yapılmayabilir; sınırı aşan kısım için takibat yürür. Eğer durum kaçakçılık mevzuatını da ihlal ediyorsa, idari süreç ceza hukuku boyutuyla birlikte değerlendirilir.

Mücbir sebep ve beklenmeyen haller transit rejiminde önemlidir. Seyir halindeki taşıtın kaza yapması veya eşyanın hırsızlık gibi olaylarla kaybı halinde durum gecikmeden en yakın gümrük idaresine bildirilmelidir. Trafik kazası, herkesçe bilinen olay veya suçüstü hırsızlık gibi durumların ilgili resmi belgelerle kanıtlanması gerekir. Kanıt kabul edildiğinde telef veya kayıp olan eşya için gümrük vergileri aranmaz; kalan eşyanın aktarımı ise gümrük gözetimi altında tutanakla yapılır.

Antrepo rejimi ise serbest dolaşımda olmayan eşyanın depolanmasına yöneliktir. Kaynak metin, eşyanın antrepo rejimi altında kalış süresinin sınırsız olduğunu, ancak gümrük idarelerinin gerek görürse eşyaya gümrükçe onaylanmış yeni bir işlem veya kullanım tayini için süre belirleyebileceğini aktarır. Antrepoya alınan eşyanın izin alınmadan çıkarılması halinde yükümlülük gözetim dışına çıkarma tarihinde doğar. Eşyayı çıkaranlar, buna katılanlar, eşyanın durumunu bilerek elde edenler ve rejim

yükümlülüklerini yerine getirmesi gerekenler vergilerden sorumlu olabilir. Ayrıca gümrük işlemleri başlamadan veya idarenin izni alınmadan antrepodan eşya çıkarılması, eşyanın değiştirilmesi veya sayımda noksanlık çıkması halinde gümrük vergilerine ek olarak gümrüklenmiş değerin iki katı idari para cezası gündeme gelir.

9.4.3 · Dahilde İşleme Rejimi

Dahilde İşleme Rejiminde İthal Girdi, İşlem Görmüş Ürün ve Vergi Bağı

KISACA

Dahilde işleme rejimi, serbest dolaşımda olmayan girdilerin Türkiye'de işlenerek işlem görmüş ürün haline getirilmesi ve çoğunlukla ihracatla sonuçlanması üzerine kurulur. Yerel kaynaklar bu başlığı doğrudan uzun bir ders notu gibi değil, tercihli tarife ve gümrük yükümlülüğü bağlantıları üzerinden işler. Özellikle tercihli tarife uygulamasından yararlanacak Türk menşeli eşyanın bünyesine giren serbest dolaşımda olmayan eşya için ithalat vergilerinin ödenmesi gerekebileceği, geri ödeme sisteminden yararlanan eşya için farklı sonuç doğabileceği belirtilir. Bu nedenle dahilde işleme, sadece üretim kolaylığı değil, menşe, tercihli ticaret, belge onayı ve ithalat vergisi sorumluluğu ile birlikte öğrenilmelidir.

Dahilde işleme rejimi, dış ticaret ve gümrük mevzuatında üretim ile vergi erteleme birbine bağlayan özel bir rejim mantığı taşır. Rejimin tipik düşüncesi, serbest dolaşımda olmayan ithal girdinin Türkiye'de işlenmesi, işlem görmüş ürün elde edilmesi ve bu ürünün dış ticaret akışında değerlendirilmesidir. Bu konuya ilişkin yerel YMM kaynakları, ayrıntılı bir dahilde işleme ders metni sunmaktan çok, rejimin diğer gümrük hükümleriyle temas ettiği sınav noktalarını öne çıkarır. Bu yüzden güvenli okuma, rejimi genel bilgiyle genişletmek yerine kaynakta görünen bağlantılar üzerinden kurmaktır.

Kaynak cevaplarda dahilde işleme en açık biçimde gümrük yükümlülüğünün sona ermesi ve tercihli tarife bağlantısı içinde görünür. Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmaya taraf ülkelere ithalinde tercihli tarifeden yararlanılması, bu eşyanın bünyesine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesine ve buna ilişkin belgelerin onaylanmasına bağlı olabilir. Bu durumda ithalata ilişkin bir gümrük yükümlülüğü doğar. Ancak kaynak metin, geri ödeme sisteminden yararlanan eşya için bu hüküm uyarınca yükümlülük doğmayacağını ve bu halde ödenmiş ithalat vergilerinin geri verilmeyeceğini de aktarır.

Bu düzenleme, dahilde işlemenin menşe ve tercihli ticaretle neden birlikte düşünülmesi gerektiğini gösterir. İşlem görmüş ürün Türkiye'de üretilmiş olsa bile, bünyesine giren ithal girdinin statüsü tercihli tarife hakkını etkileyebilir. Sınav dili bu noktada çoğu zaman yalnız rejimin tanımını değil, işlem görmüş ürünün menşe sonucunu, ithalat vergilerinin ödenip ödenmeyeceğini ve belgelendirme şartını birlikte sorar. Dolayısıyla adayın rejimi öğrenirken girdinin serbest dolaşım statüsünü, ürünün hangi anlaşma kapsamında tercihli tarife isteyeceğini ve sistemin şartlarını ayrı ayrı izlemesi gerekir.

Dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme veya antrepo rejimiyle karıştırılmamalıdır. Antrepoda esas olan depolamadır; gümrük kontrolü altında işlemede serbest dolaşıma girmemiş eşya Türkiye'de niteliğini değiştiren işleme tabi tutulur ve elde edilen ürünlerin vergileri üzerinden serbest dolaşıma

giriş hükümleri uygulanır. Dahilde işlemede ise kaynakların vurguladığı sınav noktası, işlem görmüş ürünün ihracat ve tercihli menşe bağlantısıdır. Rejimin pratik değeri, ithal girdinin üretim sürecine alınmasıyla doğan vergi, belge ve menşe sonuçlarını doğru okumaktır.

9.4.4 · Hariçte İşleme ve Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

İşleme Rejimlerinde Yurt Dışı İşlem ve Gümrük Kontrolü Altında Üretim

KISACA

Hariçte işleme ve gümrük kontrolü altında işleme, eşyanın işlenmesiyle bağlantılı iki farklı gümrük yaklaşımıdır. Yerel kaynaklarda gümrük kontrolü altında işleme daha ayrıntılı görünür: serbest dolaşıma girmemiş eşya Türkiye Gümrük Bölgesinde ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan işlenir; elde edilen işlenmiş ürünlerin vergileri üzerinden serbest dolaşıma giriş hükümleri uygulanır. İzin, işleme işini yapan veya yaptıran kişinin talebiyle ve belirli şartlarla verilir. Hariçte işleme tarafında kaynak daha sınırlıdır; konu, Türkiye'den çıkan eşyanın dışarıda işlem görmesi ve geri dönüşte kıymet, vergi ve rejim sonucunun doğru okunması mantığıyla ele alınmalıdır.

İşleme rejimleri, dış ticarete eşyanın yalnız alınıp satılmadığı, aynı zamanda üretim ve dönüşüm sürecine girdiği durumları düzenler. Hariçte işleme, Türkiye'deki eşyanın yurt dışında işlem görmesi ve işleminden sonra geri gelmesi mantığına dayanır. Bu başlık için yerel YMM kaynaklarında ayrıntılı bir bağımsız açıklama bulunmadığından, konu güvenli biçimde genel rejim mantığı ve geri gelen eşya bağlantılarıyla sınırlı tutulmalıdır. Esas fikir, eşyanın Türkiye'den çıkışı, dışarıdaki işleme faaliyeti, geri dönüşte ayniyet ve kıymet bağlantısı, alınacak vergilerin hangi kıymet üzerinden belirleneceği ve serbest dolaşıma yeniden giriş şartlarının birlikte değerlendirilmesidir.

Gümrük kontrolü altında işleme ise kaynaklarda daha somut biçimde yer alır. Kanuni tanıma göre serbest dolaşıma girmemiş eşya Türkiye Gümrük Bölgesinde, ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulur. Bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmesine ilişkin hükümler uygulanır ve elde edilen ürünler işlenmiş ürün olarak adlandırılır. Yönetmelik düzeyinde ise rejimin, işlenmiş ürünün ithalat vergisinin bünyesindeki ithal ürünün vergisinden daha düşük olduğu işlemler için uygulanabileceği ve serbest dolaşıma girişte teknik düzenlemelere uygunluğun sağlanması için işleme gereken eşyada da kullanılabileceği anlatılır.

İzin şartları rejimin güvenlik alanını oluşturur. Gümrük kontrolü altında işleme izni, işleme işini yapan veya yaptıran kişinin talebi üzerine gümrük idarelerince verilir ve yalnız Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilere tanınır. İşlenmiş ürün içinde ithal eşyasının teşhisinin mümkün olması, eşyanın işlendikten sonra eski niteliğine veya durumuna ekonomik olarak döndürülememesi, rejimin menşe ve miktar kısıtlaması kurallarının etkilerini saptırmaması ve Türkiye'deki benzer eşya üreticilerinin temel ekonomik çıkarlarını olumsuz etkilemeyen bir işleme faaliyeti yaratması ya da sürdürmesi gerekir. Bu şartlar, rejimin yalnız vergi avantajı amacıyla değil, gerçek ve izlenebilir bir işleme faaliyeti için kullanılmasını sağlar.

Vergilendirmede işlenmiş ürünün kıymeti önemlidir. Kaynak cevapta, ithal eşyanın kıymeti ile işleme maliyetinin toplamı yönteminde işleme maliyetlerinin genel giderler ve serbest dolaşımdan temin edilen eşya dahil tüm üretim maliyetlerinden oluştuğu belirtilir. Katma değer vergisi bakımından ise

daha önce vergilendirilmiş bedellerle vergilendirilmemiş unsurlar ayrılır ve YGM ile YMM raporları üzerinden süreç izlenir. Bu yönüyle gümrük kontrolü altında işleme, üretim muhasebesi, gümrük kıymeti ve ithalat KDV matrahını aynı işlemde buluşturan bir rejimdir.

9. DIŞ TİCARET VE KAMBIYO MEVZUATI

İçindekiler

9.4.5 · Geçici İthalat ve İhracat Rejimleri

Geçici İthalat, Geçici İhraç ve Rejim Sürelerinin Sonuçları

KISACA

Geçici ithalat ve geçici ihracat, eşyanın kalıcı bir ithalat veya ihracat amacı taşımadan sınır ötesi hareket ettiği durumları düzenler. Kaynaklarda geçici ithalat, ATA Karnesi ve kısmi muafiyetli geçici ithalat bağlantısıyla; geçici ihracat ise ihracat bedellerinin yurda getirilmesi ve verilen süre içinde geri dönmeyen eşyanın satılması halinde doğan bedel takibiyle görünür. Geçici ithal edilen eşya izin koşullarına uygun kullanılmalı ve gümrük idarelerinin istediği anda arz edilebilir durumda bulunmalıdır. Geçici ihraç edilen mallar süresinde geri gelmez veya bu süre içinde satılırsa, satış bedeli süre bitiminden veya kesin satış tarihinden itibaren belirli sürede yurda getirilmelidir.

Geçici ithalat ve geçici ihracat rejimleri, eşyanın sınır ötesi hareketinin her zaman kalıcı bir mülkiyet veya tüketim sonucuna yönelmediğini kabul eder. Geçici ithalatta eşya Türkiye'ye belli bir amaç ve süre için gelir; geçici ihracatta ise Türkiye'den çıkan eşyanın geri gelmesi veya işlem sonunda özel bir sonuca bağlanması beklenir. Yerel kaynaklarda bu başlık dağınık fakat tutarlı biçimde yer alır. ATA Karnesi, kısmi muafiyetli geçici ithalat, geçici depolama ve rejim ihlallerinin gümrük yükümlülüğüne etkisi, geçici ihraç edilen malların ihracat bedeli takibi bu parçaların ana eksenidir.

ATA Karnesi, geçici ithalatın belge tarafını gösteren önemli bir kavramdır. Kaynak cevapta ATA Karnesi, ATA Karneleri Hakkındaki Gümrük Sözleşmesi ve Geçici İthalat Sözleşmesi çerçevesinde düzenlenen belge olarak aktarılır. Sistem, taraf ülkeler arasında eşyanın geçici olarak ithalat ve ihracatını kolaylaştırır ve kefil kuruluşlar üzerinden yürütülür. Bu belge mantığı, geçici ithalatın sıradan ithalattan farkını açıklar: amaç, eşyanın kalıcı biçimde serbest dolaşıma girmesi değil, belirli koşullar altında geçici kullanımının güvenceye alınmasıdır.

Geçici ithalatta izin koşullarına aykırılık her zaman otomatik olarak ağır bir sonuç doğurmaz; fakat koşullar dikkatle izlenir. Kaynaklarda gümrük yükümlülüğünü etkilemeyecek haller arasında, eşyanın geçici ithalat rejimine tabi tutulması durumunda önceden bu kullanıma izin verilmesi için gerekli şartların bulunması kaydıyla izin belgesinde gösterilenden farklı şekilde kullanılması sayılır. Eşyanın geçici depolama veya rejim altında farklı yerde bulunması da, gümrük idarelerinin isteği üzerine arz edilebilecek durumda olması şartıyla rejimin doğru işleyişini etkilemeyen bir ihmal olarak değerlendirilebilir. Bu yaklaşım, kast, kaçırma teşebbüsü ve rejimin doğru işleyişine zarar verip vermeme ölçütlerini birlikte kullanır.

Geçici ihracat tarafında kaynaklar özellikle kambiyo sonucunu vurgular. Özelliği olan ihracat hükümlerinde, ilgili mevzuata göre yurt dışına geçici ihraç edilen malların verilen süre veya ek süre içinde yurda getirilmemesi ya da bu süreler içinde satılması halinde satış bedelinin süre bitiminden veya kesin satış tarihinden itibaren belirli sürede yurda getirilmesi gerektiği belirtilir. Bu kural, geçici

ihracatın ticari sonuca dönüşmesi halinde kambiyo takibinin başladığını gösterir. Dolayısıyla geçici rejimler, eşyanın ayniyeti, izin şartları, süre ve bedel akışının birlikte yönetildiği rejimlerdir.

9. DIŞ TİCARET VE KAMBİYO MEVZUATI

İçindekiler

9.5 · İthalat Rejimi ve İthalatta Alınan Vergiler

İthalatta Vergiler, Matrah ve Beyan Sonuçları

KISACA

İthalat rejimi, serbest dolaşıma giriş beyanı etrafında gümrük vergileri, diğer eş etkili vergiler, mali yükler, KDV ve ticaret politikası önlemlerini bir araya getirir. Kaynak cevaplarda gümrük vergileri kavramı ithalat ve ihracat vergilerinin tümünü kapsayacak şekilde açıklanır; ithalat vergileri, eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile eş etkili vergiler ve mali yükleri içerir. Uygulamada ilave gümrük vergisi, tek ve maktu vergi, dampinge karşı vergi, sübvansiyona karşı telafi edici vergi, KDV, ÖTV, ek mali yükümlülük, fonlar ve benzeri yükler birlikte gündeme gelebilir. Doğru GTİP, doğru kıymet ve doğru menşe belgesi olmadan ithalatta alınacak vergiler de doğru belirlenemez.

İthalat rejimi, eşyanın Türkiye'de serbestçe kullanılabilir hale gelmesi için gerekli gümrük ve vergi işlemlerini ifade eder. Bu rejimde temel mesele yalnız eşyanın ülkeye girmesi değildir; eşyanın hangi tarife pozisyonuna girdiği, hangi menşeli olduğu, gümrük kıymetinin nasıl belirlendiği, ticaret politikası önlemlerinin uygulanıp uygulanmayacağı ve hangi vergi veya mali yüklerin tahsil edileceği birlikte değerlendirilir. Kaynak cevaplarda gümrük vergileri kavramı, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat veya ihracat vergilerinin tümü olarak açıklanır. İthalat vergileri ise eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler yanında, tarım politikası veya belirli ürünlere ilişkin özel düzenlemeler çerçevesindeki yükleri de kapsar.

Bu geniş kavram, uygulamada çok sayıda mali unsurun aynı ithalat işleminde gündeme gelebileceği anlamına gelir. Kaynak cevapta Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği bağlamında ilave gümrük vergisi, tek ve maktu vergi, dampinge karşı vergi, sübvansiyona karşı telafi edici vergi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, ek mali yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu, Ek Fon, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, çevre katkı payı, telafi edici vergi ve ticari olmayan eşya için TRT bandrol ücreti gibi kalemler sayılır. Bunların hepsi her işlemde uygulanmaz; fakat ithalat rejimi, beyan edilen eşyanın niteliğine göre bu kalemlerden hangilerinin doğacağını belirler.

Vergilerin doğru hesaplanması gümrük kıymetiyle başlar. Satış bedeli yönteminde eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatı, Kanunda belirtilen ekleme ve dışlamalarla düzeltilir. Türkiye'deki giriş yerine kadar taşıma ve sigorta giderleri, ambalaj veya alıcı tarafından bedelsiz sağlanan üretim girdileri gibi unsurlar kıymete girebilir; girişten sonraki ayrı gösterilen masraflar veya belirli finansman giderleri dışarıda kalabilir. Dövizli bedellerde beyanname tescil tarihindeki kurun kullanılması, vergi tutarını zaman bakımından da beyana bağlar.

İthalatta vergiler yalnız matrah hesabından ibaret değildir. GTİP yanlışlığı, vergi oranının düşük uygulanmasına veya gereksiz KDV hesaplanmasına yol açabilir. Menşe şahadetnamesi ibrazı, ticaret politikası önlemleri ve ilave yükümlülükler bakımından belirleyici olabilir. Hatalı veya eksik beyanın teslimden sonra tespit edilmesi halinde idare beyanı yeni bulgulara göre düzeltebilir; eksik alınan

vergiler ve buna bağlı cezalar ayrıca değerlendirilir. Bu nedenle ithalat rejimini çalışırken gümrük kıymeti, tarife, menşe, belge ve ceza sonuçları tek bir işlem akışı olarak düşünülmelidir.

9. DIŞ TİCARET VE KAMBIYO MEVZUATI

İçindekiler

9.6 · İhracat Rejimi ve İhracata Yönelik Devlet Destekleri

İhracat Rejimi, Özelliği Olan İhracat ve Bedel Takibi

KISACA

İhracat rejimi, Türkiye'den çıkan eşyanın gümrük beyanı, kambiyo takibi ve bazı işlemlerde destek veya istisna sonuçlarıyla birlikte değerlendirilir. Yerel kaynaklarda ihracat desteklerinden çok, özelliği olan ihracat ve ihracat bedellerinin yurda getirilmesi kuralları somut biçimde yer alır. Yurt dışına müteahhit firmalarca yapılan ihracatta, konsinye satışta, fuar veya sergi için gönderilen mallarda, geçici ihraç edilen malların geri gelmemesi veya satılması halinde ve kredili ya da kiralama yoluyla yapılan ihracatta farklı süreler öngörülür. Bu kurallar, ihracatın yalnız gümrük çıkışından ibaret olmadığını, mal hareketinden sonra bedel tahsilinin ve belge düzeninin de izlenmesi gerektiğini gösterir.

İhracat rejimi, eşyanın Türkiye'den çıkışıyla başlayan fakat çıkış anında bitmeyen bir dış ticaret alanıdır. Gümrük yönüyle ihraç eşyasının beyanı, varsa ihracat vergileri, FOB kıymet ve ilgili belge düzeni önem taşır. Kambiyo yönüyle ise ihracat bedelinin yurda getirilmesi ve tahsil süresinin izlenmesi gerekir. Yerel YMM kaynakları bu başlıkta özellikle özelliği olan ihracat hükümlerini ayrıntılandırır. Bu nedenle konuyu devlet desteklerini geniş mevzuat katalogları halinde ezberlemek yerine, kaynakta görünen ihracat türlerinin bedel takibi ve süre sonuçları üzerinden okumak daha sağlamdır.

Özelliği olan ihracatta ilk örnek, yurt dışına müteahhit firmalarca yapılacak ihracattır. Kaynak cevap, bu ihracatın bedelinin belirli süre içinde yurda getirilmesi gerektiğini aktarır. Konsinye ihracatta bedelin kesin satışı izleyen sürede; uluslararası fuar, sergi ve haftalara bedelli satılmak üzere gönderilen mallarda ise etkinliğin bitimini izleyen sürede yurda getirilmesi gerekir. Bu ayırım, malın yurt dışına çıkış anı ile satışın kesinleştiği anın her zaman aynı olmadığını gösterir. İhracat rejimi bu nedenle teslim, satışın gerçekleşmesi ve tahsilat zamanını birlikte izler.

Geçici ihracat, ihracat rejimiyle geçici rejim mantığının birleştiği alandır. İlgili mevzuata göre yurt dışına geçici ihraç edilen mallar verilen süre veya ek süre içinde yurda getirilmezse veya bu süre içinde satılırsa, satış bedeli süre bitiminden veya kesin satış tarihinden itibaren izlenir. Kredili veya finansal kiralama yoluyla yapılan ihracatta ise ihracat bedelinin sözleşmede belirlenen vade tarihlerini izleyen süre içinde yurda getirilmesi gerekir. Ayrıca sözleşmelerde tahsil için fiili ihraç tarihinden daha uzun vadeler öngörülmüşse, bedelin vade bitiminden sonraki süre içinde getirilmesi esastır.

Devlet desteği ve istisna boyutu kaynaklarda dolaylı biçimde görünür. Kıymetli madenler ve taşlar bakımından ihracat rejimi, dış ticaret rejimi esasları, kıymetli maden piyasası kuralları ve bazı vergi, resim, harç istisnası düzenlemeleriyle birlikte tartışılır. Burada sınav tekniği, her ihracatın aynı destek veya kolaylıktan otomatik yararlanacağı varsayımından kaçınmayı gerektirir. Eşyanın türü, işlem amacı, belge rejimi, ödeme süresi ve özel mevzuattaki sınırlamalar birlikte değerlendirilir. Böylece ihracat rejimi hem gümrük çıkışını hem de çıkıştan sonra doğan kambiyo ve teşvik koşullarını kapsayan bir süreç olarak anlaşılır.

9. DIŞ TİCARET VE KAMBIYO MEVZUATI

İçindekiler

9.7 · Serbest Bölgeler Mevzuatı

Serbest Bölgelerde Mal Hareketi, Kambiyo ve Hizmetler

KISACA

Serbest bölgeler, Türkiye'nin diğer yerleriyle ve yabancı ülkelerle kurdukları ticaret ilişkileri bakımından özel kurallara tabidir. Kaynak cevapta 3218 sayılı Kanunun bölgedeki mallar ile kambiyo ve hizmetlere ilişkin hükümleri öne çıkar. Serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasındaki ticaret dış ticaret rejimine tabidir; serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasındaki ticarete ise dış ticaret rejimi uygulanmaz. Bölgedeki faaliyetlerle ilgili ödemeler kural olarak dövizle yapılır; Cumhurbaşkanı Türk Lirası ile ödeme imkanı tanıyabilir. Ayrıca bölgede gemi, liman, doğal gaz altyapısı ve belirli bakım, onarım, atık, hurda veya geçici çıkış işlemleri için özel kolaylaştırma hükümleri bulunur.

Serbest bölgeler mevzuatı, dış ticaret hukukunun genel ithalat ve ihracat ayrımını özel bir bölge rejimiyle birleştirir. Serbest bölge, Türkiye'nin diğer yerlerinden farklı işlem gören, fakat bütünüyle hukuktan bağımsız olmayan bir alandır. Kaynak cevapta 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun bölgedeki mallar ve kambiyo ile hizmetler hükümleri üzerinden bu yapı açıklanır. En temel ayırım, serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasındaki ticaretin dış ticaret rejimine tabi olması, buna karşılık serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasındaki ticarete dış ticaret rejiminin uygulanmamasıdır. Bu ayırım, bölgenin dış ticaret bakımından ara konumunu gösterir.

Bölgedeki mallar açısından kural, Türkiye içiyle ilişki kurulduğunda dış ticaret rejiminin devreye girmesidir. Serbest bölgeden Türkiye'nin diğer yerlerine mal çıkışı veya Türkiye'den serbest bölgeye mal girişi, sıradan iç teslim gibi görülmez; ilgili dış ticaret ve vergi hükümleriyle bağlantılıdır. Buna karşılık bölgenin yabancı ülkelerle veya başka serbest bölgelerle ilişkisi daha farklı değerlendirilir. Kaynak metin, bedeli belirli sınırı aşmayan Türkiye mahreçli malların isteğe bağlı olarak ihracat işlemine tabi tutulmayabileceğini de belirtir. Bu kural, her küçük çıkışın aynı formalite yoğunluğuna bağlanmadığını gösterir.

Serbest bölgelerde bazı işlemler için kolaylaştırıcı hükümler vardır. Bölgede faaliyet gösteren işletmelerde yatırım amaçlı kullanılan makine ve ekipmanın bakım ve onarım ihtiyacının Türkiye'nin diğer yerlerinde karşılanması, bölge faaliyetleri sonucu ortaya çıkan atık ve hurdaların Türkiye'ye çıkarılması, Türkiye'nin diğer yerlerinde yapılacak film çekimlerinde kullanılacak araç gerecin bölgeden geçici çıkışı gibi özellik arz eden durumlarda usul ve esasların basitleştirilmesine ilişkin düzenleme yapılabilir. Kaynak, bu alanlarda vergi mükellefiyetine ilişkin hükümlerin saklı olduğunu da gösterir; yani kolaylaştırma, vergisel sonucu otomatik olarak ortadan kaldırmaz.

Kambiyo ve hizmetler serbest bölge rejiminin ikinci boyutudur. Serbest bölgelerdeki faaliyetlerle ilgili her türlü ödemenin dövizle yapılması kuraldır; Cumhurbaşkanı ödemelerin Türk Lirası olarak yapılmasına karar verebilir. Serbest bölgede gemi ve liman hizmetleri işletici tarafından yapılabilir veya kamu kurumlarına, gerçek ya da tüzel kişilere yaptırılabilir. Doğal gaz altyapısında işleticiye kurma,

işletme, dağıtım ve satış yönünden özel görevler verilebilir; bazı hallerde doğal gaz dağıtım şirketleri de bölge içinde faaliyette bulunabilir. Bu çerçevede, serbest bölgenin sadece gümrük değil, ödeme ve altyapı düzeniyle birlikte işlediğini anlatır.

9.8 · İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi ve Korunma Önlemleri**Damping, Normal Değer ve İthalatta Zarar Analizi****KISACA**

İthalatta haksız rekabetin önlenmesi, dampinge veya sübvansiyona konu ithalatın yerli üretim dalı üzerinde yarattığı zarar veya zarar tehdidiyle ilgilendir. Kaynak cevaplarında zarar kavramı, maddi zarar, maddi zarar tehdidi ve bir üretim dalının kurulmasının fiziki olarak gecikmesi şeklinde ele alınır. Normal değer, damping analizinde ihraç fiyatıyla karşılaştırılacak değeri kurar; piyasa ekonomisi uygulamayan ülkelerde üçüncü ülke fiyatı, üçüncü ülkeye ihraç fiyatı, benzer malın maliyeti üzerine gider ve makul kar eklenmesi veya Türkiye'deki benzer mal fiyatı gibi yöntemler kullanılabilir. Önlem uygulanabilmesi için yalnız düşük fiyat değil, mevzuatın aradığı zarar ve nedensellik mantığı da kurulmalıdır.

İthalatta haksız rekabetin önlenmesi, dış ticarette rekabetin yalnız gümrük vergisiyle değil, damping ve sübvansiyon gibi piyasa bozucu işlemlerle de bozulabileceği kabulüne dayanır. Kaynak metinlerde bu başlık iki ana eksenle görünür. Birincisi zarar kavramıdır. İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Yönetmelik bağlamında zarar, bir üretim dalında maddi zarar, maddi zarar tehdidi veya bir üretim dalının kurulmasının fiziki olarak gecikmesi şeklinde kabul edilir. Bu tanım, önlemin yalnız fiilen gerçekleşmiş zarar için değil, kanıtlanabilir tehdit veya kuruluşun engellenmesi gibi durumlar için de düşünülebileceğini gösterir.

İkinci eksen normal değerdir. Damping incelemesinde ihraç fiyatı tek başına anlamlı değildir; bu fiyatın normal değerle karşılaştırılması gerekir. Kaynak cevapta piyasa ekonomisi uygulamayan ülkelere yapılan ithalatta normal değer hangi esaslarla hesaplanabileceği anlatılır. Piyasa ekonomisinin uygulandığı üçüncü bir ülkenin iç piyasasında benzer mal için fiilen ödenmiş veya ödenmesi gereken fiyat, böyle bir ülkeden Türkiye dahil diğer ülkelere ihraç fiyatı, benzer malın birim imalat maliyetine genel, idari ve satış giderleri ile makul kar eklenmesiyle oluşturulan değer ya da Türkiye'deki benzer mal fiyatı veya maliyet esaslı makul yöntem kullanılabilir. Bu yöntemler, fiyat karşılaştırmasının keyfi değil, ikame edilebilir ekonomik verilere dayanması gerektiğini gösterir.

Kaynaklarda aracı ülke üzerinden ithalat gibi özel durumlar da yer alır. Mal menşe ülkeden doğrudan ithal edilmeyip aracı ülkeden ithal ediliyorsa normal değer, ihracatçı ülkenin iç piyasasındaki benzer mal fiyatı üzerinden kurulabilir. Ancak mal yalnız transit olarak yüklenmişse, ihracatçı ülkede üretilmemişse veya karşılaştırılabilir fiyat bulunmuyorsa menşe ülkedeki fiyat esas alınır. Bu ayırım, menşe, ihracatçı ülke ve transit ülke kavramlarının damping hesabında karıştırılmaması gerektiğini anlatır.

Damping veya sübvansiyon nedeniyle önlem alınması, yalnız matematiksel bir fark bulmaya indirgenemez. Kaynak cevaplarında önlem alınmasını gerektiren haller, normal değer, ihraç fiyatı, damping marjı, zarar ve üretim dalı bağlantısıyla birlikte değerlendirilir. Bir soru örneğinde binek otomobil ithalatı üzerinden maliyet, satış, Türkiye'ye ihraç fiyatı ve dönemsel verilerle ağırlıklı ortalama karşılaştırma yapılması istenir. Bu tür sorularda adayın önce normal değeri güvenilir biçimde kurması,

sonra ihraç fiyatıyla karşılaştırması, damping marjını hesaplaması ve nihayet uygulanabilecek önlemin üst sınırını belirlemesi gerekir. Haksız rekabet başlığı bu yüzden hem kavram hem hesap mantığı gerektirir.

9. DIŞ TİCARET VE KAMBİYO MEVZUATI

İçindekiler

9.9 · Kaçakçılıkla Mücadele (5607 Sayılı Kanun)

Kaçakçılıkla Mücadelede Transit İhlali, Akaryakıt ve Tasfiye

KISACA

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, gümrük rejimlerinin ihlali ceza hukuku boyutu kazandığında devreye girer. Kaynak cevaplarda transit rejimi kapsamında serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın rejim hükümlerine aykırı biçimde gümrük bölgesinde bırakılması, hapis ve adli para cezası sonucuyla anlatılır. Eşyanın değerinin fahiş veya hafif olması cezanın artırılması ya da indirilmesi bakımından önem taşır; nitelikli haller ve etkin pişmanlık hükümleri de ayrıca dikkate alınır. Kaçak akaryakıtın tasfiyesi ise teknik düzenlemelere uygunluk, tahsis, satış, rafineriye satış, bertaraf, lehe yargılama sonucu ödeme ve özel alım-satım usulleri gibi ayrıntılı bir tasfiye rejimine bağlanmıştır.

Kaçakçılıkla mücadele, gümrük hukukunun idari vergi ve ceza alanını aşarak suç boyutuna ulaştığı noktaları düzenler. Dış ticaret işlemlerinde yanlış beyan, eksik sunum veya rejim ihlali her zaman kaçakçılık suçu oluşturmaz; fakat kaynak cevaplar bazı durumlarda 5607 sayılı Kanunun ayrıca değerlendirilmesi gerektiğini gösterir. Transit rejiminde serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın beyana aykırı biçimde eksik çıkması, önce gümrük yönetmeliği çerçevesinde uyuşmazlık, ispat, vergi ve idari para cezası sürecine konu olur. Ancak aykırılık kaçakçılık mevzuatını da ihlal ediyorsa, adli boyut ayrı şekilde devreye girer.

Transit rejimi örneği bu ayrımı somutlaştırır. Kaynak metne göre transit rejimi çerçevesinde taşınan serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın rejim hükümlerine aykırı olarak gümrük bölgesinde bırakılması, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile yaptırıma bağlanmıştır. Eyleme yalnız taşıyan kişinin değil, şartlara göre şirket yetkililerinin veya fiile katılan diğer kişilerin dahil olup olmadığı da değerlendirilir. Eşyanın değerinin fahiş olması halinde ceza artırılabilir; değer hafif veya pek hafif olması halinde indirim gündeme gelebilir. Nitelikli haller ve etkin pişmanlık hükümleri de sonuca etki eden ayrı basamaklardır.

Kaçak akaryakıtın tasfiyesi, 5607 sayılı Kanunun kaynaklarda ayrıntılı işlenen başka bir alanıdır. El konulan kaçak akaryakıttan teknik düzenlemelere uygun olanlar, ilgili idareler tarafından numune alınarak kamu kurum ve kuruluşları ile mahalli idarelerin kullanımına tahsis edilebilir veya satılarak tasfiye edilebilir. Hudut kapılarında el konulan veya gümrüğe terk edilen akaryakıtta özel numune ve tahsis usulleri söz konusu olabilir. Sahipsiz olarak yakalanan kaçak akaryakıtın ulusal marker ölçümü belirlenen şartları sağlamıyorsa, ayrıca analiz yapılmadan teknik düzenlemelere aykırı kabul edilerek tasfiye edilebilir.

Teknik düzenlemelere uygun olmayan kaçak akaryakıtın tasfiyesi daha farklı ilerler. Kaynak cevapta numune analiz sonuçları uygun olmayan akaryakıtın belirli idareler tarafından en yakın rafinericiye satılması, rafinerilerin üretim süreçlerine zarar vermeyecek evsftaki ürünü teslim almakla yükümlü olması ve işlem süreçlerine zarar verecek ürünlerin bertaraf ya da enerji geri kazanımı amacıyla lisanslı

tesislere gönderilmesi anlatılır. Yargılama sonucunun hak sahibi lehine kesinleşmesi halinde, satılan veya tahsis edilen akaryakıt için ilgili tutarın faizle ödenmesi de düzenlenir. Bu yapı, kaçakçılıkla mücadelede amacın yalnız cezalandırma olmadığını, el konulan eşyanın güvenli ve hukuka uygun tasfiyesinin de zorunlu olduğunu gösterir.

9. DIŞ TİCARET VE KAMBIYO MEVZUATI

İçindekiler

9.10.1 · İhracat ve İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi

İhracat Bedelinin Yurda Getirilmesinde Süre ve İşlem Türü

KISACA

İhracat bedellerinin yurda getirilmesi, malın gümrükten çıkmasından sonra kambiyo mevzuatının izlediği ana konudur. Kaynak cevapta Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar ve 2018–32/48 sayılı Tebliğ çerçevesinde özelliği olan ihracat halleri anlatılır. Müteahhit firmalarca yapılan ihracat, konsinye ihracat, fuar ve sergilere bedelli satış amacıyla gönderilen mallar, geçici ihracı yapılan malların geri gelmemesi veya satılması, kredili ve finansal kiralama yoluyla yapılan ihracat ve sözleşmede uzun vade öngörülen işlemler farklı süre mantığına bağlanır. Temel yaklaşım, bedelin hangi olaydan sonra doğduğu ve hangi tarihten itibaren izleneceğinin doğru belirlenmesidir.

İhracat bedellerinin yurda getirilmesi, ihracat işleminin finansal tamamlanma aşamasıdır. Gümrük beyanı ve fiili çıkış, mal hareketini gösterir; fakat kambiyo mevzuatı açısından ihracatın ekonomik sonucu, bedelin yurda getirilmesiyle izlenir. Kaynak cevapta Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar ve buna ilişkin tebliğ ile ihracat genelgesi üzerinden özelliği olan ihracat halleri ayrıntılandırılır. Bu anlatımda tek bir genel süre mantığı yerine, işlem türüne göre başlangıç anı ve tahsil süresi belirlenir.

Yurt dışına müteahhit firmalarca yapılacak ihracatta bedelin yurda getirilmesi için özel süre öngörülür. Konsinye yoluyla yapılan ihracatta ise mal gönderildiği anda satış tamamlanmış sayılmaz; bedelin kesin satıştan sonra izlenmesi gerekir. Uluslararası fuar, sergi ve haftalara bedelli olarak satılmak üzere gönderilen mallarda da süre, malın çıkış anından değil, gönderildiği organizasyonun bitiminden sonra işler. Bu kurallar, ihracat bedelinin hangi işlem sonucunda doğduğunu doğru belirleme ihtiyacını gösterir.

Geçici ihracat halinde kambiyo takibi daha dikkatli yapılır. İlgili mevzuata göre yurt dışına geçici ihraç edilen mallar verilen süre veya ek süre içinde yurda getirilmezse veya bu süre içinde satılırsa, satış bedeli süre bitiminden veya kesin satış tarihinden itibaren yurda getirilmelidir. Burada geçici rejimin beklenen sonucu geri geliştir; satış gerçekleştiğinde veya geri dönüş süresi bozulduğunda işlem artık bedel takibi doğuran bir ihracat sonucuna dönüşür. Kredili veya finansal kiralama yoluyla yapılan ihracatta ise sözleşmedeki vade tarihleri önemlidir; bedel, vade tarihlerini izleyen süre içinde yurda getirilir.

Sözleşmelerde tahsil için fiili ihraç tarihinden itibaren uzun vade öngörülmesi de özel olarak ele alınır. Kaynakta, fiili ihraç tarihinden daha uzun vade içeren sözleşmelerde bedelin vade bitiminden itibaren getirilmesi gerektiği belirtilir. Bu yaklaşım, kambiyo mevzuatının ticari vade gerçeğini tümüyle dışlamadığını, fakat vade bittiğinde bedel takibini başlattığını gösterir. Uygulamada adayın yapması gereken, önce ihracat türünü tanımak, sonra sürenin fiili ihraç, kesin satış, organizasyon bitimi, geçici ihracat süresinin sonu veya sözleşme vadesi gibi hangi olaya bağlandığını belirlemektir.

9. DIŞ TİCARET VE KAMBIYO MEVZUATI

İçindekiler

9.10.2 · İthalat ve Görünmeyen İşlemler

İthalatta Ödeme Şekilleri ve Görünmeyen İşlem Transferleri

KISACA

İthalat ve görünmeyen işlemler kambiyo mevzuatında mal bedeli ödemeleri ile mal ticareti dışındaki transferlerin ayrıldığı alandır. Kaynak cevapta İthalat Genelgesi kapsamında ithalat işlemlerinin akreditifli ödeme, vadeli akreditifli ödeme, vesaik mukabili ödeme, mal mukabili ödeme, kabul kredili ödeme türleri, bedelsiz ve peşin ödeme şekilleriyle yapılabileceği belirtilir. İşlenmemiş kıymetli maden ithalatında ise yalnız peşin, mal mukabili ve bedelsiz ödeme şekilleri mümkündür. Görünmeyen işlemler tarafında kaynaklar, ithalat, ihracat ve görünmeyen işlemler dışındaki belirli transferlerin bildirim yükümlülüğüne bağlandığını gösterir; bu ayrım hangi transferin serbest olduğu ve hangisinin raporlanacağı bakımından önemlidir.

İthalat ve görünmeyen işlemler, kambiyo mevzuatının mal hareketi ile para hareketini birlikte izlediği alanlardır. İthalatta ödeme, eşyanın yurda girişi için yapılan bedel transferinin hangi bankacılık ve ticari usulle gerçekleştiğini gösterir. Görünmeyen işlemler ise mal ithalatı veya ihracatı dışındaki hizmet, finansal veya benzeri transferleri ifade eden daha geniş bir kategoridir. Yerel kaynaklarda bu konu iki ana hat üzerinden görünür: İthalat Genelgesindeki ödeme şekilleri ve 32 sayılı Karardaki transfer bildirimleri.

İthalat ödeme şekilleri kaynak cevapta açıkça sayılır. Kaynakta ithalat ödemeleri, bankacılık uygulamasına dayanan belge ve vade yapısına göre ayrılır: akreditifli işlemler, vesaik veya mal mukabili ödemeler, kabul kredisi içeren vadeli modeller, bedelsiz ithalat ve peşin ödeme aynı çerçevede değerlendirilir. Bu ödeme şekilleri, alıcı ile satıcı arasındaki riskin, belgenin ve vadeli ödeme ilişkisinin nasıl kurulduğunu gösterir. Gümrük işlemi açısından ödeme şekli tek başına vergi oranını belirlemez; ancak bedelin gerçekliği, ödeme belgeleri ve kıymet tespiti bakımından önem taşır.

Kaynak cevap işlenmemiş kıymetli madenler için özel sınırlama getirir. İşlenmemiş kıymetli madenlerin yalnız peşin, mal mukabili ve bedelsiz ödeme şekilleriyle ithalatı mümkündür. Bu örnek, kambiyo düzeninde mal türüne göre ödeme şekli serbestisinin daralabileceğini gösterir. Kıymetli madenler ve taşlar ayrıca dış ticaret rejimi, kıymetli madenler piyasası ve yetkili müessese kurallarıyla bağlantılı olduğundan, ödeme biçimi yalnız bankacılık tekniği olarak değil, özel mevzuatın parçası olarak okunmalıdır.

Görünmeyen işlemler tarafında kaynaklar, transferlerin hangi kategoriye girdiğinin bildirim yükümlülüğünü etkilediğini gösterir. 32 sayılı Karar bağlamında bankaların ithalat, ihracat ve görünmeyen işlemler dışındaki yurt dışına yapılan belirli tutarı aşan transferlere ilişkin bilgileri belirlenen mercilere bildirmesi gerektiği aktarılır. Bu ifade, ithalat, ihracat ve görünmeyen işlemlerin kambiyo sisteminde ayrı tanınan ana transfer başlıkları olduğunu anlatır. Dolayısıyla ithalat ve görünmeyen

işlemler konusu, ödeme şeklinin adını ezberlemekten çok, mal bedeli transferi, özel mal grupları, banka aracılığı ve bildirim rejimi arasındaki ayrımı doğru kurmayı gerektirir.

9. DIŞ TİCARET VE KAMBİYO MEVZUATI

İçindekiler

9.10.3 · Sermaye Hareketleri ve Döviz Pozisyonu

Sermaye Hareketleri, Döviz Transferleri ve Yetkili Müesseseler

KISACA

Sermaye hareketleri ve döviz pozisyonu, mal ticaretinden bağımsız para ve kıymet hareketlerini düzenleyen kambiyo alanıdır. Kaynak cevaplarda kişisel sermaye hareketleri, gayrinakdi krediler, garanti ve kefaletler, menkul kıymet işlemleri, kıymetli madenler ve yetkili müesseseler öne çıkar. Türkiye'de ve dışarıda yerleşik gerçek kişilerin bankalar aracılığıyla kişisel sermaye hareketlerine ilişkin transferleri serbesttir; bazı transferlerde bankaların bildirim yükümlülüğü bulunur. Gayrinakdi kredi, garanti, kefalet ve teminat mektubu işlemlerinde yerleşiklik, muhatap ve kredi türü önemlidir. Yetkili müesseselerde ise A ve B grubu faaliyet alanları, kuruluş şartları ve yapılamayacak işlemler döviz piyasasının kurumsal sınırlarını belirler.

Sermaye hareketleri ve döviz pozisyonu, kambiyo mevzuatının mal ithalatı ve ihracatı dışındaki finansal hareketleri izlediği alandır. Kaynak metinler bu başlığı 32 sayılı Karar, ilgili tebliğler, yetkili müesseseler ve kıymetli maden işlemleri üzerinden ele alır. Temel mantık, Türkiye'de yerleşik kişiler ile dışarıda yerleşik kişiler arasındaki para, menkul kıymet, garanti, kefalet ve kıymetli maden hareketlerinin hangi ölçüde serbest olduğunu, hangi işlemlerde banka aracılığı veya bildirim gerektiğini ve hangi kurumların bu işlemleri yapabileceğini belirlemektir.

Kişisel sermaye hareketleri kaynaklarda serbestlik ilkesiyle anlatılır. Türkiye'de ve dışarıda yerleşik gerçek kişilerin bankalar aracılığıyla kişisel sermaye hareketlerine ilişkin yurt dışından yurt içine ve yurt içinden yurt dışına transferleri serbesttir. Ancak serbestlik, işlemin bütünüyle izlenmez olduğu anlamına gelmez. Bankalar, ithalat, ihracat ve görünmeyen işlemler dışındaki belirli tutarı aşan yurt dışı transferlerine ilişkin bilgileri belirlenen mercilere bildirmekle yükümlüdür. Göçmen ve mültecilerin gümrük mevzuatı dışındaki ithal taleplerinin Bakanlıkça sonuçlandırılması da kaynakta yer alan özel bir noktadır.

Gayrinakdi krediler, garanti ve kefaletler sermaye hareketlerinin başka bir boyutudur. Kaynak cevapta Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından gayrinakdi kredi, garanti ve kefalet sağlamaları ile dışarıda yerleşik kişileri muhatap teminat mektubu düzenlemeleri belirli çerçevede serbest kabul edilir. Bankaların dışarıda yerleşik kişiler lehine veya uluslararası ihalelerle bağlantılı döviz üzerinden teminat mektubu, garanti ve kefalet vermesi de özel hükümlerle düzenlenir. Yabancı para veya kıymetli maden cinsinden kredilerin teminatı olarak verilen garanti ve kefaletlerde ise grup şirketleri, ortaklık ilişkileri ve muhatap finansal kurumlar önem kazanır. Bildirim süreleri bu işlemlerin izlenebilirliğini sağlar.

Yetkili müesseseler ve kıymetli maden işlemleri, döviz pozisyonu yönetiminin kurumsal yüzünü gösterir. B grubu yetkili müesseseler yabancı para almak, satmak, döviz çeklerini almak ve belirli basılı altınları veya standart işlenmemiş altınları alıp satmak gibi faaliyetlerde bulunabilir. A grubu yetkili müesseseler bunlara ek olarak kıymetli madenler aracı kuruluşu olma, belirli külçe ve bar işlemleri, transfer

gerçekleştirebilen kuruluşlarla aynı gün teslim veya transfer şartıyla yabancı para işlemleri, elektronik para ve ödeme kuruluşu temsilciliği gibi faaliyetlere sahip olabilir. Buna karşılık yetkili müesseseler faaliyet alanları dışında işlem yapamaz, müşterileri adına vadeli işlem gerçekleştiremez, kredi kartı ile işlem yapamaz, işlemleri taksitlendiremez ve emanet kabul edemez. Bu sınırlar, kambiyo piyasasında serbestliğin lisanslı faaliyet ve denetimle dengelendiğini gösterir.

10. SERMAYE PİYASASI MEVZUATI

İçindekiler

10.1 · Sermaye Piyasası Kanunu — Amaç, Kapsam ve Temel Kavramlar

Sermaye Piyasası Kanunu: Fon Akışı, Piyasa Unsurları ve Düzenleme Mantığı

KISACA

Sermaye piyasası mevzuatının merkezinde, tasarrufların orta ve uzun vadeli fon ihtiyacı olan ihraççılara sermaye piyasası araçları üzerinden aktarılması yer alır. 6362 sayılı Kanun bu alanı yalnızca bir finansman tekniği olarak değil, yatırımcının korunması, kamunun aydınlatılması, piyasanın güvenilir ve etkin çalışması ve düzen bozucu fiillere yaptırım uygulanması gereken bir piyasa düzeni olarak kurar. Bu nedenle temel kavramlar birbirine bağlıdır: ihraççı fon talep eden taraftır, yatırımcı fon arz eden taraftır, sermaye piyasası araçları bu iki taraf arasında hukuki ilişki kurar, aracı ve yardımcı kurumlar işlemlerin profesyonel ve denetlenebilir şekilde yapılmasını sağlar, borsalar ve teşkilatlanmış piyasalar ise ikincil piyasa likiditesini ve fiyat oluşumunu destekler.

Sermaye piyasası, finansal tasarruf fazlası olan kişilerle yatırım, üretim veya ticari faaliyet için kaynağa ihtiyaç duyan kişiler arasında doğrudan finansman bağlantısı kuran alandır. Kaynak metin bu piyasayı para piyasasının yanında finans piyasasının bir alt türü olarak ele alır ve özellikle orta ve uzun vadeli fonların sermaye piyasası araçlarıyla aktarılmasına dikkat çeker. Bu bakış, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun neden yalnızca teknik bir ihraç kanunu olmadığını gösterir. Kanun, tasarrufların yatırımlara yönelmesini, riskin dağıtılmasını, likiditenin sağlanmasını, sermaye birikiminin oluşmasını ve mülkiyetin daha geniş bir tabana yayılmasını hedefleyen bir düzenleme çerçevesi kurar.

Bu çerçevenin ilk unsuru fon talep eden ihraççıdır. İhraççı, sermaye piyasası aracını çıkaran, çıkarmak üzere Kurula başvuran veya aracı halka arz edilen tüzel kişiyi ifade eder; yatırım fonları ise bu tanım içinde özel olarak yer alır. İkinci unsur fon arz eden yatırımcıdır. Yatırımcı, tasarrufunu getiri beklentisiyle sermaye piyasası araçlarına yönelten kişidir ve bireysel, kurumsal veya nitelikli yatırımcı gibi farklı koruma düzeyleriyle ele alınabilir. Üçüncü unsur sermaye piyasası aracıdır. Bu araç, taraflar arasında ortaklık ya da alacaklılık gibi doğrudan bir hukuki ilişki doğurur ve piyasanın asıl taşıyıcısıdır.

Kanunun düzenleme mantığı, piyasanın bu unsurlarının kendi başına yeterli olmayacağı kabulüne dayanır. İhraç, satış, takas, saklama, yatırım hizmeti, portföy yönetimi, bağımsız denetim, değerlendirme ve derecelendirme gibi hizmetler uzmanlaşmış kurumlar olmadan güvenli işlemez. Bu nedenle Kanun sermaye piyasası kurumlarını sayar ve Kurula ikincil düzenleme yapma, başvuruları sonuçlandırma, aykırılıklara tedbir uygulama ve gerektiğinde yaptırım tesis etme yetkisi verir. Borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalar da ikincil piyasa işlemlerini düzenli, şeffaf ve fiyat oluşturan bir zemine taşır. Böylece 6362 sayılı Kanun, ihraççı, yatırımcı, araç, kurum ve piyasa düzeni arasındaki bağlantıyı tek bir denetimli sistem olarak kavrar.

10. SERMAYE PİYASASI MEVZUATI

İçindekiler

10.2.1 - Sermaye Piyasası Araçlarının İhracı ve İzahname

İhraç ve İzahname: Sermaye Piyasası Aracının Yatırımcıya Sunulması

KISACA

Sermaye piyasası aracının ihracı, ihraççının fon toplamak amacıyla aracı piyasaya çıkarmasıdır; izahname ise yatırımcının kararını etkileyebilecek bilgilerin düzenli ve sorumluluğu üstlenilmiş biçimde sunulduğu temel kamuyu aydınlatma belgesidir. Kaynak metin, sermaye piyasası araçlarını menkul kıymetler, türev araçlar ve diğer araçlar şeklinde açıklar; ihraç sürecini de Kurul düzenlemesi, kayden izleme, yatırımcı koruması ve açıklama sorumluluğu ile birlikte ele alır. İzahnamenin önemi, yatırımcıya yalnızca tanıtım yapılmasından değil, aracın niteliği, ihraççı, riskler ve haklar hakkında karar vermeye elverişli bilgi sağlanmasından doğar.

Sermaye piyasası aracının ihracı, tasarruf sahiplerinden fon sağlama ihtiyacının hukuki ve kurumsal bir işleme dönüşmesidir. Kaynak metin sermaye piyasası araçlarını, menkul kıymetler, türev araçlar ve Kurulca bu kapsama alınan diğer araçlar şeklinde ele alır. Menkul kıymetlerde pay ve pay benzeri kıymetler, borçlanma araçları ve menkul kıymetleştirilmiş varlık veya gelirlere dayalı borçlanma araçları öne çıkar. Bir aracın sağladığı hak ortaklık veya alacaklılık niteliği taşıyorsa, yatırımcı açısından yalnızca ekonomik getiri değil, hukuki statü de oluşur. Bu yüzden ihraç, basit bir satış değil, yatırımcının hangi hakka ve hangi riske girdiğini belirleyen düzenlenmiş bir süreçtir.

İzahname bu sürecin bilgi merkezidir. Sermaye piyasasında yatırım kararı, ihraççının finansal durumu, aracın niteliği, sağladığı haklar, riskler, kullanım amacı ve satış şartları bilinmeden sağlıklı biçimde verilemez. Bu nedenle izahname, kamuyu aydınlatmanın ihraç aşamasındaki ana aracıdır. Kurulun onay sistemi, belgedeki bilgilerin yatırımcıya sunulmadan önce düzenleme çerçevesine bağlanmasını sağlar. Onay, yatırımın kârlı veya risksiz olduğu anlamına gelmez; izahnamenin mevzuatın aradığı bilgi setini taşıdığı ve yatırımcının değerlendirme yapabileceği bir belge haline getirildiği anlamına gelir.

Kayden izleme de ihraç düzeninin tamamlayıcı parçasıdır. Sermaye piyasası araçlarının önemli bir bölümü Merkezi Kayıt Kuruluşu nezdinde hak sahipleri itibarıyla izlenir. Bu yapı, basılı senet üzerinden zilyetlik tartışması yerine elektronik kayıt, hak sahipliği ve saklama düzeni üzerinden çalışan bir sistem kurar. İhraççının fon toplaması, yatırımcının hak edinmesi ve piyasa işlemlerinin güvenilir şekilde izlenmesi böylece birbirine bağlanır. YMM açısından konu, ihraççının finansman işlemini, yatırımcının bilgiye dayalı karar hakkını ve Kurulun piyasa düzenleyici rolünü aynı anda okumayı gerektirir.

10. SERMAYE PİYASASI MEVZUATI

İçindekiler

10.2.2 · Halka Arz ve Satış Yöntemleri

Halka Arz ve Satış Yöntemleri: Fon Toplama ile Yatırımcı Koruması Arasındaki Denge

KISACA

Halka arz, sermaye piyasası aracının geniş yatırımcı kitlesine çağrı ve satış yoluyla sunulmasıdır. Kaynak metnin piyasa mantığına göre bu işlem birincil piyasada ihraççıya fon sağlar; ikincil piyasa ise aracın daha sonra el değiştirmesine, likiditeye ve fiyat oluşumuna hizmet eder. Satış yöntemleri bu iki hedefi dengeler: ihraççı uygun maliyetle kaynak bulmak isterken, yatırımcıların eşit, doğru ve zamanında bilgiye ulaşması gerekir. Bu nedenle halka arzda izahname, satış duyuruları, yatırımcı sınıflandırması, dağıtım esasları ve Kurul gözetimi birlikte düşünülür.

Halka arz, sermaye piyasasında tasarrufların ihraççıya aktarılmasının en görünür biçimidir. Birincil piyasada ihraççı, sermaye piyasası aracını ilk kez yatırımcılara sunar ve bu yolla finansman sağlar. Kaynak metin birincil piyasanın reel piyasaya kaynak sağlama, riskleri dağıtma, mülkiyeti tabana yayma ve sermaye birikimine katkı sağlama fonksiyonlarını vurgular. Halka arz bu fonksiyonların somutlaştığı yerdur; çünkü ihraççı yalnızca belirli bir kişi grubuna değil, kamusal çağrı niteliği taşıyan bir satış süreciyle geniş yatırımcı çevresine yönelir.

Satış yöntemlerinin önemi, halka arzın yalnızca neyin satıldığıyla değil, nasıl satıldığıyla da yatırımcı koruması doğurmasından gelir. Talep toplama, borsa üzerinden satış, tahsisli satış veya nitelikli yatırımcıya satış gibi yöntemler farklı yatırımcı grupları ve farklı bilgi ihtiyaçları üretir. Kaynakta nitelikli yatırımcı, profesyonel müşteri çizgisi üzerinden özel bir kategori olarak ele alınır; bu ayırım, yatırımcıların aynı koruma düzeyine ihtiyaç duymadığı kabulüne dayanır. Buna rağmen temel ilke değişmez: satış sürecinde bilginin doğru, tam, anlaşılabilir ve eşit erişilebilir olması gerekir.

Halka arzdır sonra ikincil piyasa devreye girer. İkincil piyasa ihraççıya doğrudan yeni fon akışı sağlamaz; fakat yatırımcının elindeki aracı nakde çevirebilmesine, fiyatın piyasa içinde oluşmasına ve sonraki ihraçlarda fiyatlandırma için referans doğmasına hizmet eder. Bu yüzden halka arzın başarısı yalnızca satış anındaki talebe göre değil, aracın işlem göreceği düzenli piyasa, saklama ve takas altyapısı, kamuyu aydınlatma yükümlölükleri ve yatırımcı güveniyle birlikte değerlendirilir. YMM bakımından halka arz, finansman işlemi ile hukuki şeffaflık yükümlölüğünün birleştiği bir konu olarak okunmalıdır.

10. SERMAYE PİYASASI MEVZUATI

İçindekiler

10.3.1 - Özel Durumların Kamuya Açıklanması

Özel Durum Açıklamaları: İçsel Bilgi, Süreklilik ve Eşit Bilgilendirme

KISACA

Özel durum açıklamaları, sermaye piyasasında fiyatı, değeri veya yatırım kararını etkileyebilecek bilgilerin yatırımcılar arasında eşitsizlik yaratmadan kamuya duyurulmasını sağlar. Kaynak metin bu alanı Özel Durumlar Tebliği çerçevesinde ele alır ve açıklama yükümlülüğünün hızlı erişim, tamlik, doğruluk ve eşit işlem ilkesiyle yerine getirilmesini vurgular. Açıklama yalnızca ilk bildirimden ibaret değildir; önceki açıklamalarda gelişme veya değişiklik olduğunda güncelleme yapılması gerekir. Böylece piyasa, bazı kişilerin bilgi üstünlüğüyle değil, kamunun aynı anda erişebildiği bilgiyle fiyat oluşturur.

Özel durum açıklaması, kamuyu aydınlatma sisteminin en hassas parçasıdır. Sermaye piyasasında bazı bilgiler finansal rapor dönemleri beklenmeden yatırım kararlarını etkileyebilir. Ortaklık yapısındaki değişiklikler, yönetim kontrolüne ilişkin gelişmeler, önemli işlemler, içsel bilgi niteliği taşıyan olaylar veya daha önce açıklanmış bir bilginin değişmesi buna örnektir. Kaynak metin, Özel Durumlar Tebliği kapsamında açıklama yükümlülüğünün bilgiye hızlı erişimi sağlayacak ve yatırımcılar arasında eşit işlem ilkesine aykırılık oluşturmayacak biçimde yerine getirilmesi gerektiğini belirtir. Bu ifade, özel durum rejiminin amacını açıklar: piyasa fiyatı, dar bir çevrenin önceden bildiği bilgiyle değil, kamuya açıklanmış bilgiyle oluşmalıdır.

Açıklamanın niteliği kadar zamanı da önemlidir. Tebliğde aksi belirtilmedikçe açıklamaların derhal yapılması esastır. Bazı sürekli bilgi değişiklikleri için özel süreler öngörülür; örneğin sermaye yapısı ve yönetim kontrolüne ilişkin belirli açıklamalar işlemin gerçekleşmesini izleyen üçüncü iş günü sabahına kadar yapılır. Açıklama yapılırken bilginin ihraççıya ulaşan bilgileri tam yansıttığı, kayıt ve belgelere uygun olduğu ve gerekli çabanın gösterildiği sorumluluk beyanıyla birlikte düşünülür. Bu nedenle açıklama, rastgele bir duyuru değil, hukuki sorumluluğu olan bir kamuyu aydınlatma işlemidir.

Özel durum rejimi güncelleme yükümlülüğüyle tamamlanır. Daha önce kamuya açıklanmış bir konuda yeni gelişme olursa veya bilgi değişirse, bu değişiklik sürekli biçimde kamuya duyurulmalıdır. Açıklama yapılmadan önce aracın işlemlerinin geçici durdurulmasının borsadan talep edilebilmesi de piyasa bütünlüğünü koruyan bir ara tedbirdir. YMM açısından konu, yatırımcı bilgisi, içeriden öğrenenlerin avantajı, ihraççının sorumluluğu ve piyasa fiyatının güvenilirliği arasındaki bağlantıyı kavramayı gerektirir.

10.3.2 · Sermaye Piyasasında Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetim

Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetim: Kamuyu Aydınlatmanın Sayısal Omurgası

KISACA

Sermaye piyasasında finansal raporlama, yatırımcıların ihraççının mali durumunu, performansını ve risklerini karşılaştırılabilir biçimde görmesini sağlar. Bağımsız denetim ise bu raporların belirlenen finansal raporlama standartlarına uygun hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin güvence üretir. Kaynak metin, bağımsız denetim kuruluşlarını sermaye piyasasının yardımcı kurumları arasında sayar ve kamuyu aydınlatma belgeleri içinde finansal raporların önemini vurgular. Halka açık ortaklık bakımından finansal raporlar yalnızca muhasebe çıktısı değildir; özel durum açıklamaları, faaliyet raporu, kurumsal internet sitesi ve yatırımcı ilişkileriyle birlikte piyasa güveninin temel bilgi setini oluşturur.

Finansal raporlama, sermaye piyasasında yatırımcı kararının sayısal dayanağıdır. Bir yatırımcı, ihraççının kârlılığını, borçluluğunu, nakit üretme gücünü ve özkaynak yapısını güvenilir raporlar olmadan değerlendiremez. Kaynak metinde kamuyu aydınlatma belgeleri arasında finansal raporların, faaliyet raporlarının, izahnamelerin ve özel durum açıklamalarının birlikte anılması bu yüzden anlamlıdır. Sermaye piyasası yatırımcısı, yalnızca geçmiş yıl kârını değil, işletmenin sürekliliğini, risklerini, yönetim kararlarını ve önemli olaylarını bir bütün olarak okumak ister. Finansal raporlar bu bütünün ölçülebilir kısmını verir.

Bağımsız denetim, finansal raporlama düzeninin güvence tarafıdır. Kaynak metin, finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığını denetleyecek kurumlara ihtiyaç bulunduğunu ve bağımsız denetim kuruluşlarının sermaye piyasası kurumları arasında yer aldığını belirtir. Bu çerçevede denetim, ihraççının yönetimi yerine geçmez ve yatırımın değerini garanti etmez; finansal tabloların belirlenen çerçeveye göre hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında makul güvence sağlar. Yatırımcı açısından bu güvence, açıklanan rakamların keyfi veya yalnızca yönetimin beyanına dayalı olmadığına ilişkin kurumsal bir kontrol anlamına gelir.

Halka açık ortaklıklarda raporlama yükümlülüğü, internet sitesinde ve kamuyu aydınlatma platformunda erişilebilirlik ilkesiyle birleşir. Kaynakta kurumsal internet sitesinde finansal raporlar, faaliyet raporları, izahnameler, özel durum açıklamaları ve genel kurul belgelerinin yer alması gerektiği anlatılır. Bu düzen, mali bilgiye yalnızca belirli kişilerin ulaşmasını değil, yatırımcıların aynı bilgi setini kullanmasını hedefler. YMM bakımından bu konu, muhasebe bilgisi ile sermaye piyasası hukukunun kesiştiği yerdir: finansal raporun tekniği kadar, raporun kim için, hangi sorumlulukla ve hangi açıklama düzeni içinde yayımlandığı da önemlidir.

10. SERMAYE PİYASASI MEVZUATI

İçindekiler

10.4.1 • Pay Alım Teklifi ve Önemli Nitelikteki İşlemler

Pay Alım Teklifi ve Önemli İşlemler: Kontrol Değişimi, Ayrılma Hakkı ve Kurul Koruması

KISACA

Pay alım teklifi ve önemli nitelikteki işlemler, halka açık ortaklıkta kontrol, malvarlığı ve ortaklık yapısına ilişkin kararların azınlık yatırımcıyı doğrudan etkilediği alanlardır. Kaynak metin, halka açık ortaklıklarda önemli işlemler için oran eşikleri, bağımsız yönetim kurulu üyelerinin onayı, KAP açıklaması ve genel kurul onayı gibi koruyucu mekanizmalara yer verir. Pay alım teklifi ise kontrol değişiminin diğer pay sahipleri bakımından sonuç doğurduğu durumlarda gündeme gelir. Bu başlıkta asıl mesele, şirket yönetiminin stratejik karar alma alanı ile yatırımcının eşit bilgi ve çıkış hakkı ihtiyacının dengelenmesidir.

Halka açık ortaklıkta bazı işlemler, olağan yönetim kararı olmaktan çıkar ve pay sahiplerinin ekonomik konumunu doğrudan etkileyen önemli işlem niteliği kazanır. Kaynak metin, varlık veya hizmet alımı ve satımı benzeri işlemlerde işlem tutarının varlık toplamı, hasılat veya şirket değeri gibi ölçütlere oranlanmasını; belirli eşiğin aşılması ya da bir faaliyetin durdurulması halinde yönetim kurulu kararının uygulanabilmesi için bağımsız üyelerin çoğunluğunun onayını arar. Karar oybirliğiyle alınmazsa karar ve muhalefet şerhi KAP'ta açıklanır. Bu mekanizma, işlemin şirket içinde kapalı kalmasını engeller ve yatırımcıların kararı gerekçesiyle birlikte görmesini sağlar.

Bağımsız üyelerin işlemi onaylamaması halinde konunun genel kurula taşınması, önemli işlemlerin pay sahipliği demokrasisiyle bağlantısını gösterir. Kaynak metin, genel kurulda ilgili esasların uygulanacağını ve işlemin yeterli bilgiyi içerecek şekilde duyurulacağını anlatır. Bu yapı, yönetim kurulunun ticari takdir alanını tamamen ortadan kaldırmaz; fakat şirket varlığını, faaliyetini veya değerini belirgin şekilde etkileyen işlemlerde yatırımcının bilgisiz bırakılmasını önler. Ayrılma hakkı ve pay alım teklifi rejimi de aynı koruma mantığına dayanır: pay sahibi, kontrol veya esaslı yapı değişikliği altında istemediği yeni risk profiline zorla bağlı kalmamalıdır.

Pay alım teklifi özellikle yönetim kontrolünün el değiştirdiği durumlarda önem kazanır. Kontrolü elde eden kişi veya grup, diğer pay sahiplerinin de aynı değişimin sonuçlarını değerlendirebilmesini sağlayacak bir teklif yükümlülüğüyle karşılaşabilir. Böylece kontrol primi yalnızca dar bir satış tarafının menfaati olarak kalmaz; ortaklıkta kalan veya çıkmak isteyen yatırımcılar için de düzenlenmiş bir süreç doğar. YMM açısından bu konu, halka açık ortaklık işlemlerinde şekli prosedürlerin neden maddi koruma aracı olduğunu kavramayı gerektirir.

10. SERMAYE PİYASASI MEVZUATI

İçindekiler

10.4.2 · Örtülü Kazanç Aktarımı Yasağı

Örtülü Kazanç Aktarımı Yasağı: Halka Açık Ortaklık Malvarlığının Korunması

KISACA

Örtülü kazanç aktarımı yasağı, halka açık ortaklığın kaynaklarının ilişkili taraflara piyasa koşullarına aykırı biçimde aktarılmasını önlemeye yönelir. Bu yasağın, pay sahiplerinin ortaklık malvarlığı üzerindeki dolaylı menfaatini korur; çünkü şirket değerinin ilişkili kişi veya kuruluşlara haksız biçimde kaydırılması, özellikle azınlık ve halka açık pay sahipleri aleyhine sonuç doğurur. Kaynak metin bu başlığı halka açık ortaklıklar, ilişkili taraf işlemleri, önemli işlemler, KAP açıklaması ve bağımsız üye onayıyla aynı koruma çizgisinde işler. YMM açısından konu, vergi hukukundaki örtülü kazanç mantığına benzese de sermaye piyasasında kamuyu aydınlatma ve yatırımcı zararı boyutuyla okunmalıdır.

Örtülü kazanç aktarımı yasağı, halka açık ortaklığın malvarlığını ve yatırımcıların bu malvarlığı üzerindeki ekonomik beklentisini koruyan temel sermaye piyasası kurallarından biridir. Halka açık ortaklıkta pay sahibi olan yatırımcı, şirketin kararlarını doğrudan yönetmeyebilir; fakat şirket kaynaklarının dürüst, piyasa koşullarına uygun ve ortaklık menfaatine kullanılmasını bekler. İlişkili tarafla yapılan bir işlem, görünürde ticari bir sözleşme gibi kurulsun bile fiyat, vade, teminat, hizmetin niteliği veya karşı edim bakımından ortaklık aleyhine ise şirketten ilişkili tarafa değer aktarımı doğabilir. Yasak bu nedenle yalnızca açık para transferlerini değil, ekonomik sonucu itibarıyla örtülü aktarım doğuran işlemleri hedefler.

Kaynak metinde halka açık ortaklıklara ilişkin önemli işlemler, çıkar çatışması durumları, bağımsız yönetim kurulu üyelerinin onayı ve KAP açıklaması birlikte ele alınır. Bu bütünlük, örtülü kazanç aktarımı yasağının nasıl çalıştığını anlamaya yardım eder. İşlem büyük, ilişkili veya şirket değeri üzerinde belirgin etkili olduğunda yalnızca yönetim kurulunun iç kararı yeterli görülmez; açıklama, bağımsız değerlendirme ve gerektiğinde genel kurul mekanizması devreye girer. Amaç, şirket içindeki hakim pay sahibinin veya yöneticinin, halka açık pay sahiplerinin aleyhine işlem kurmasını zorlaştırmaktır.

YMM açısından bu yasağın iki düzeyde önemi vardır. İlk düzey muhasebe ve vergi bilgisidir: ilişkili taraf işlemlerinde emsallere uygunluk, değerlendirme ve ekonomik içerik sorgulanır. İkinci düzey sermaye piyasası hukukudur: halka açık ortaklıkta zarar yalnızca vergi matrahı veya şirket kârı bakımından değil, yatırımcı güveni ve piyasa fiyatı bakımından da sonuç doğurur. Bu nedenle örtülü kazanç aktarımı yasağı, finansal raporlama, özel durum açıklaması, kurumsal yönetim ve yaptırım rejimiyle birlikte düşünülmelidir.

10. SERMAYE PİYASASI MEVZUATI

İçindekiler

10.5 · Kurumsal Yönetim İlkeleri

Kurumsal Yönetim İlkeleri: Pay Sahipleri, Kamuyu Aydınlatma ve Yönetim Kurulu Dengesi

KISACA

Kurumsal yönetim ilkeleri, halka açık ortaklıkta pay sahiplerinin hakları, kamuyu aydınlatma, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu işleyişini düzenli ve güvenilir hale getiren ilkeler bütünüdür. Kaynak metin bu alanı Kurumsal Yönetim Tebliği üzerinden ayrıntılandırır: genel kurul gündeminin açık hazırlanması, pay sahiplerinin bilgilendirilmesi, internet sitesinde zorunlu ve yararlı bilgilerin yayımlanması, faaliyet raporunun ayrıntılı olması, çıkar çatışmalarının açıklanması, azlık ve kâr payı haklarının korunması bu bütünün parçalarıdır. Amaç şirket yönetimini şeffaf, hesap verebilir, adil ve sorumlu kılmaktır.

Kurumsal yönetim ilkeleri, halka açık ortaklığın yalnızca kâr üreten bir işletme değil, çok sayıda yatırımcı ve menfaat sahibiyle ilişki kuran kamusal nitelikli bir piyasa aktörü olduğu kabulünden doğar. Kaynak metin bu ilkeleri pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu başlıkları altında ele alır. Pay sahipleri bölümünde genel kurul gündeminin açık hazırlanması, toplantı yerinin katılımı zorlaştırmayacak şekilde belirlenmesi, soruların cevaplanması, önemli işlemlerin ayrı gündem maddesi yapılması, oy hakkının zorlaştırılmaması ve azlık haklarının korunması öne çıkar. Böylece pay sahipliği, pasif bir menkul kıymet sahipliğinden ibaret kalmaz.

Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkeleri, şirket hakkında düzenli ve erişilebilir bilgi üretilmesini hedefler. Kaynakta kurumsal internet sitesinde ticaret sicili bilgileri, ortaklık ve yönetim yapısı, imtiyazlı paylar, esas sözleşme, özel durum açıklamaları, finansal raporlar, faaliyet raporları, izahnameler, genel kurul belgeleri, kâr dağıtım politikası ve bilgilendirme politikası gibi belgelerin yer alması gerektiği anlatılır. Faaliyet raporu da kamuoyunun şirketin faaliyetleri hakkında tam ve doğru bilgiye ulaşmasını sağlayacak ayrıntıda hazırlanmalıdır. Bu düzen, yatırımcıyı yalnızca dönemsel mali tablolara mahkum etmez; şirketin yönetim ve politika çerçevesini de görünür kılar.

Menfaat sahipleri ve yönetim kurulu ilkeleri, şirketin karar alma biçimini tamamlar. Çalışanlar, alacaklılar, müşteriler ve tedarikçiler gibi menfaat sahiplerinin haklarına saygı gösterilmesi, ihlal halinde etkili tazmin mekanizmalarının kurulması ve etik dışı işlemlerin komitelere iletilebilmesi kurumsal yönetimin sosyal yönüdür. Yönetim kurulunun stratejik hedefleri belirlemesi, risk, büyüme ve getiri dengesini gözetmesi ve şirketin uzun vadeli çıkarlarını esas alması ise yönetsel çekirdektir. YMM bakımından kurumsal yönetim, finansal tabloların arkasındaki yönetim kalitesini, açıklama disiplinini ve pay sahibi haklarını birlikte okuma becerisidir.

10. SERMAYE PİYASASI MEVZUATI

İçindekiler

10.6 · Yatırım Hizmetleri ve Faaliyetleri ile Yatırım Kuruluşları

Yatırım Hizmetleri ve Yatırım Kuruluşları: Yetki, Müşteri Koruması ve Piyasa Aracılığı

KISACA

Yatırım hizmetleri, sermaye piyasası aracının yatırımcıya ulaşması, yatırımcının emir vermesi, aracılık, danışmanlık, portföy hizmeti ve benzeri faaliyetlerin yetkili kurumlar eliyle yürütülmesi alanıdır. Kaynak metin, sermaye piyasasının etkin çalışması için aracı kurumlar ve diğer yetkili yardımcı kuruluşlara ihtiyaç bulunduğunu; yatırımcı sınıflandırmasının da hizmet sırasında sağlanacak korumanın belirlenmesine hizmet ettiğini açıklar. Bu nedenle yatırım kuruluşları yalnızca alım satımı kolaylaştıran ticari işletmeler değildir. Kurul yetkisi, müşteri talimatına sadakat, çıkar çatışmalarının yönetimi, meslek kuralları ve yatırımcı tazmin sistemiyle çevrili düzenlenmiş piyasa kurumlarıdır.

Yatırım hizmetleri ve yatırım kuruluşları, sermaye piyasasında fon arz eden yatırımcı ile fon talep eden ihraççı arasındaki işlemlerin profesyonel zeminde yapılmasını sağlar. Kaynak metin, ihraççının hangi aracı hangi fiyatla ve hangi zamanda ihraç edeceği konusunda, yatırımcının da hangi araçlara ne zaman yatırım yapacağı konusunda uzman hizmete ihtiyaç duyduğunu belirtir. Bu hizmetlerin yetki almamış kişilerce rastgele sunulması, hem yatırımcıyı hem piyasa güvenliğini zedeler. Bu nedenle aracı kurumlar, yatırım danışmanlığı ve portföy yönetimi gibi faaliyetler sermaye piyasası kurumları ve Kurul düzenlemeleri içinde düşünülür.

Yatırım kuruluşlarının işlevi yalnızca emir iletmek veya alım satım yaptırmak değildir. Müşteri tanıma, yatırımcının sınıflandırılması, risk-getiri beklentisinin anlaşılması, talimatların doğru uygulanması, saklama ve takas süreçlerinin güvenli işlemesi bu alanın ayrılmaz parçalarıdır. Kaynakta Kurula, yatırım hizmet ve faaliyetlerinin icrası sırasında yatırımcılara sağlanacak korumayı belirlemek ve farklılaştırmak üzere yatırımcıları sınıflandırma yetkisi tanındığı anlatılır. Profesyonel veya nitelikli yatırımcı ile bireysel yatırımcı arasındaki ayırım, bilgi ve tecrübe düzeyi farklılıklarının hukuki sonuç doğurduğunu gösterir.

Bu başlık aynı zamanda meslek kurallarıyla da ilişkilidir. Kaynak metnin TSPB üyelerinin meslek kuralları ve disiplin hükümlerini ayrı bir bölümde işlemesi, yatırım kuruluşlarının güven ilişkisiyle çalıştığını gösterir. Müşteri talimatlarına kayıtsız kalmak, müşteri sırlarının güvenliğini ihmal etmek, çıkar çatışmalarında adil davranmamak veya piyasa suçlarına ortam hazırlamak yalnızca özel hukuk sorunu değildir; disiplin, idari yaptırım ve ceza boyutuna taşınabilir. YMM açısından yatırım hizmetleri konusu, sermaye piyasasında yetkilendirme, müşteri koruması, kayıt düzeni ve mesleki sorumluluğun birlikte kavranmasını gerektirir.

10. SERMAYE PİYASASI MEVZUATI

İçindekiler

10.7 · Kolektif Yatırım Kuruluşları (Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıkları)

Kolektif Yatırım Kuruluşları: Fonların Birlikte Yönetimi ve Yatırımcı Paylaşımı

KISACA

Kolektif yatırım kuruluşları, çok sayıda yatırımcının birikimlerinin profesyonel yönetim altında sermaye piyasası araçlarına yönlendirildiği kurumlardır. Kaynak metin, kurumsal yatırımcıları diğer tasarruf sahiplerinden topladıkları fonları sermaye piyasası araçlarına yatıran ve getiriye fon sağlayanlara yansıtan kurumlar olarak açıklar; kolektif yatırım kuruluşlarını da bu anlamda tipik kurumsal yatırımcı kabul eder. Yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları bu düzenin iki ana görünümüdür. Fonlarda katılma payı ve portföy yönetimi, ortaklıklarda ise tüzel kişilik, pay sahipliği ve portföy işletme mantığı öne çıkar.

Kolektif yatırım kuruluşlarının temel fikri, bireysel tasarrufların tek tek yatırım kararı halinde kalmak yerine ortak bir portföy mantığı içinde profesyonelce yönetilmesidir. Kaynak metin kurumsal yatırımcıyı, mesleki faaliyet olarak sermaye piyasasında yatırım yapmak amacıyla diğer tasarruf sahiplerinden topladığı fonları sermaye piyasası araçlarına yatıran ve elde edilen getiriye fon topladığı kişilere dağıtan kurum olarak açıklar. Bu tarif, yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarının neden sermaye piyasası kurumları içinde ayrı bir yer tuttuğunu gösterir. Burada yatırımcı, doğrudan her menkul kıymeti kendisi seçmek yerine, belirli kurallarla yönetilen portföye katılır.

Yatırım fonlarında ağırlık fon malvarlığı ve portföy yönetimi düzenindedir. Fon, yatırımcıların katılma payları karşılığında oluşturulan ve belirli yatırım stratejisine göre yönetilen malvarlığıdır. Portföy yönetim şirketi, fonun yatırım kararlarını izahname, içtüzük ve Kurul düzenlemeleri çerçevesinde yürütür. Bu yapı yatırımcıya çeşitlendirme, profesyonel yönetim ve ölçek avantajı sağlar; fakat aynı zamanda değerlendirme, saklama, bilgilendirme ve risk yönetimi kurallarının doğru işlenmesini zorunlu kılar. Kaynak metinde Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği'nin ayrı bölüm olarak işlenmesi bu düzenleme yoğunluğunu yansıtır.

Yatırım ortaklıklarında ise portföy işletme faaliyeti bir ortaklık yapısı içinde yürür. Yatırımcı, ortaklığın pay sahibi olur ve ortaklığın portföyünden doğan ekonomik sonuçlara pay sahipliği ilişkisiyle katılır. Her iki yapıda da yatırımcı korumasının ana eksenini kamuyu aydınlatma, portföy sınırlamaları, saklama güvenliği ve profesyonel yönetim sorumluluğudur. YMM açısından kolektif yatırım kuruluşları, sermaye piyasasında kurumsal yatırımcı mantığını, portföyün hukuki niteliğini ve finansal raporlama-denetim bağlantısını birlikte anlamayı gerektirir.

10. SERMAYE PİYASASI MEVZUATI

İçindekiler

10.8 · Diğer Sermaye Piyasası Kurumları (Portföy Yönetim Şirketleri, İpotek Finansmanı Kuruluşları)**Diğer Sermaye Piyasası Kurumları: Portföy Yönetimi, İpotek Finansmanı ve Yardımcı Altyapı****KISACA**

Diğer sermaye piyasası kurumları, piyasanın yalnızca ihraççı ve yatırımcıdan ibaret olmadığını gösterir. Kaynak metin, aracı kurumlar dışında portföy yönetim şirketleri, bağımsız denetim, değerlendirme ve derecelendirme kuruluşları, ipotek finansmanı kuruluşları, konut ve varlık finansmanı fonları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas ve saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları ve Kurulca belirlenen diğer kurumları sermaye piyasası kurumları arasında sayar. Bu kurumların ortak özelliği, fon akışının güvenilir, ölçülebilir, saklanabilir, denetlenebilir ve profesyonel hizmete dayalı biçimde gerçekleşmesini sağlamalarıdır.

Sermaye piyasası kurumları, piyasanın arka plan altyapısını oluşturur. Kaynak metin, sermaye piyasasının etkin çalışması için yalnızca ihraççı ve yatırımcının bulunmasının yeterli olmadığını açıkça anlatır. İhraççının hangi aracı hangi fiyatla çıkaracağı, yatırımcının hangi araçlara yöneleceği, fon transferinin nasıl gerçekleşeceği, finansal tabloların nasıl denetleneceği, borçlanma aracını çıkaran kişinin ödeme gücünün nasıl değerlendirileceği gibi sorular uzman kurumlara ihtiyaç doğurur. Bu nedenle 6362 sayılı Kanun sermaye piyasası kurumlarını geniş bir liste halinde sayar ve bunların kuruluş ve faaliyet esaslarını Kurul düzenlemelerine bağlar.

Portföy yönetim şirketleri bu yapının yatırım kararına en yakın kurumlarıdır. Yatırım fonlarının ve bireysel portföylerin profesyonelce yönetilmesi, yatırımcı adına risk-getiri dengesinin belirli kurallarla izlenmesi anlamına gelir. Bu faaliyet güvene dayandığından yetki, iç kontrol, saklama ayrımı, çıkar çatışmalarının yönetimi ve yatırımcıya bilgi verilmesi önemlidir. Bağımsız denetim, değerlendirme ve derecelendirme kuruluşları ise piyasa kararlarında kullanılan bilgilerin güvenilirliğini destekler. Denetim finansal raporların standartlara uygunluğunu; değerlendirme varlıkların makul değerini; derecelendirme ise borçlanma kapasitesi ve risk algısını etkileyen değerlendirmeleri üretir.

İpotek finansmanı kuruluşları, konut ve varlık finansmanı fonları ile varlık kiralama şirketleri daha özel finansman yapılarında devreye girer. Bu kurumlar, varlığa veya nakit akışına dayalı finansmanın sermaye piyasası aracı haline gelmesine imkan verir. Merkezi takas, merkezi saklama ve veri depolama kuruluşları ise işlemlerin güvenli sonuçlanmasını ve kayıt düzeninin korunmasını sağlar. YMM açısından bu başlık, sermaye piyasası kurumlarının yalnızca isimlerini bilmekten öte, her kurumun piyasa güveni zincirindeki fonksiyonunu ayırt etmeyi gerektirir.

10. SERMAYE PİYASASI MEVZUATI

İçindekiler

10.9 · Borsalar, Piyasa İşleticileri ve Merkezi Kurumlar (Borsa İstanbul, MKK, Takasbank)

Borsalar ve Merkezi Kurumlar: Fiyat Oluşumu, Kayıt, Takas ve Saklama Düzeni

KISACA

Borsalar ve merkezi kurumlar, sermaye piyasasının işlem sonrası güvenliğini ve ikincil piyasa işleyişini sağlar. Kaynak metin borsaları, kabul edilen menkul kıymetlerin belirli kurallar içinde alınıp satıldığı, oluşan fiyatların ilan edildiği tüzel kişiliğe sahip kurumlar olarak açıklar. Borsanın likidite, fiyat oluşumu, ekonomik gösterge olma, itibar sağlama ve piyasa düzenine katkı fonksiyonları vardır. MKK hak sahipliği kayıtlarının elektronik olarak izlendiği yapıyı, Takasbank ve merkezi takas-saklama kurumları ise işlem yükümlülüklerinin güvenli sonuçlanmasını temsil eder. Bu altyapı olmadan halka arz sonrası piyasa güvenilir şekilde çalışmaz.

Borsalar, sermaye piyasasının ikincil piyasa tarafını görünür kılan kurumlardır. Kaynak metin borsayı, işlem görmesi kabul edilen menkul kıymetlerin kendi belirlediği kurallar içinde düzenli alınıp satılmasını sağlayan ve oluşan fiyatları ilan eden tüzel kişilik olarak tanımlar. Borsanın ilk fonksiyonu likiditedir; yatırımcı elindeki aracı satıp nakde dönebildiği ölçüde birincil piyasada araca ilgi gösterir. İkinci fonksiyon fiyat oluşumudur; ikincil piyasada oluşan fiyatlar yeni ihraçların fiyatlamasında ve yatırımcı kararlarında referans olur. Borsa aynı zamanda ekonomik beklentileri yansıtır, borsada işlem gören şirkete belirli bir itibar kazandırır ve kotasyon ile işlem kuralları üzerinden piyasa düzenine katkı sağlar.

Merkezi Kayıt Kuruluşu, kaydileştirilmiş sermaye piyasası araçlarında hak sahipliği bilgisinin izlenmesi açısından önemlidir. Kaynak metin, MKK kayıtlarının kural olarak açıklayıcı nitelikte olduğunu ve hakların tesisinde basılı senet mantığından farklı bir kayıt düzeni kurulduğunu anlatır. Bu sistemde kayıtların doğru tutulması yatırımcı hakkının görünürlüğü için kritiktir. Hak sahipliği, genel kurul katılımı, temettü, rehin veya devir gibi işlemler elektronik kayıt düzeniyle bağlantılı hale gelir. Bu nedenle MKK yalnızca teknik bir veri tabanı değil, sermaye piyasası haklarının izlenebilirliğini sağlayan merkezi altyapıdır.

Takasbank ve merkezi takas-saklama kurumları ise işlemin sonuçlanma riskini azaltır. Borsada alım satım emrinin eşleşmesi, tarafların para ve menkul kıymet yükümlülüklerini güvenli yerine getirdiği anlamına gelmez; takas sistemi bu sonlandırmayı organize eder. Merkezi takas, merkezi saklama ve gerektiğinde teminat mekanizmaları, piyasa katılımcılarının birbirine güvenmek zorunda kalmadan düzenli işlem yapmasını sağlar. YMM bakımından bu başlık, borsa fiyatının arkasında kayıt, takas, saklama, teminat ve düzenleyici gözetimden oluşan kurumsal bir omurga bulunduğunu kavramaktır.

10. SERMAYE PİYASASI MEVZUATI

İçindekiler

10.10 · Sermaye Piyasası Suçları ve İdari Yaptırımlar (Bilgi Suistimali ve Piyasa Dolandırıcılığı)

Sermaye Piyasası Suçları ve Yaptırımlar: Bilgi Suistimali, Piyasa Dolandırıcılığı ve Kurul Yetkisi

KISACA

Sermaye piyasası suçları ve idari yaptırımlar, piyasa güvenliğini bozan davranışlara karşı kurulan koruma alanıdır. Kaynak metin, Kurulun ikincil düzenleme yapmakla yetinmediğini; aykırılık halinde tedbir uygulama, idari para cezası verme ve suç oluşturan fiiller için Cumhuriyet savcılıklarına bildirimde bulunma görevine sahip olduğunu açıklar. Bilgi suistimali ve piyasa dolandırıcılığı bu rejimin en ağır başlıklarındandır. İlki kamuya açıklanmamış içsel bilginin haksız avantaja dönüştürülmesini, ikincisi işlem veya açıklamalarla piyasa fiyatı ve yatırımcı algısının yanıltılmasını hedef alır.

Sermaye piyasası suçları, piyasanın güven, açıklık ve eşit bilgi ilkelerini ağır biçimde bozan fiillerdir. Kaynak metin 6362 sayılı Kanun'un piyasa düzenleyici bir metin olmasının sonuçlarından birini, Sermaye Piyasası Kuruluna düzeni bozan fiiller karşısında geniş yetkiler tanınması olarak açıklar. Kurul yalnızca tebliğ çıkaran veya başvuru onaylayan bir idare değildir; mevzuata aykırı durum tespit ettiğinde idari yaptırım kararı alabilir, idari para cezası uygulayabilir ve suç teşkil eden eylemler bakımından Cumhuriyet Başsavcılığına bildirimde bulunabilir. Bu yapı, sermaye piyasasında güvenin yalnızca özel hukuk sorumluluğuyla korunamayacağını gösterir.

Bilgi suistimali, kamuya açıklanmamış ve yatırım kararını etkileyebilecek bilginin, bilgiye sahip kişi lehine haksız kullanılmasıdır. Sermaye piyasasında eşit işlem ilkesi, yatırımcıların aynı anda aynı bilgiye sahip olmasını mutlak biçimde garanti edemez; fakat içsel bilginin açıklanmadan kişisel kazanç çevrilmesini piyasa bütünlüğüne aykırı kabul eder. Özel durum açıklamaları rejimiyle bilgi suistimali yasağı bu yüzden birbirini tamamlar. Bilgi zamanında ve doğru biçimde kamuya açıklanırsa, bilgiye erken erişen kişilerin haksız avantaj alanı daralır.

Piyasa dolandırıcılığı ise işlem veya açıklama yoluyla fiyat, arz-talep dengesi ya da yatırımcı algısı üzerinde yanıltıcı etki yaratılmasını konu alır. İşlem bazlı davranışlarda gerçek ekonomik amaçtan çok yapay fiyat veya hacim görüntüsü oluşturma; bilgi bazlı davranışlarda ise yanlış, yanıltıcı veya eksik açıklamayla piyasayı etkileme söz konusu olabilir. İdari yaptırımlar, tedbirler ve ceza soruşturması ihtimali bu fiillerin caydırıcılık yönünü oluşturur. YMM açısından konu, sermaye piyasası mevzuatının yalnızca usul kuralları koymadığını, kamusal güveni korumak için ağır yaptırım mekanizmaları da kurduğunu anlamayı gerektirir.



benzensor



DERS NOTLARI 2026 BASKISI

MALİ MÜŞAVİRLİK YMM İyi çalışmalar

Bu ders notları benzensor tarafından ücretsiz hazırlandı; resmî kurum yayını değildir. Hata bildirimi: destek@benzensor.com

Okudun, sıra pekiştirmede
Şimdi çöz!

Okuduğun konuyu hemen soruyla pekiştir. benzensor uygulamasında konu anlatımı, soru bankası ve gerçek sınav simülasyonu bir arada.

