

# **XVIII. TÜRKİYE MUHASEBE KONGRESİ**

## **GÜÇLÜ VE ÖZGÜR BİR ÜLKE İÇİN MUHASEBE KÜLTÜRÜNDE DEVRİM**

Editör  
Dr. İpek TÜRKER

23 - 24 EYLÜL 2010  
ANKARA

TÜRMOB YAYINLARI - 399  
2011

**Dizgi - Düzenleme**

Tuncay TEKYILDIZ

**Baskı**

**Pelin Ofset Matbaacılık San.Tic.Ltd.Şti.**

İvedik OSB Matbaacılar Sitesi 1514 Sk. No: 28 Yenimahalle/ANKARA

Tel: (0.312) 395 25 80

# İÇİNDEKİLER

## AÇILIŞ KONUŞMALARI

Masum TÜRKER .....	3
<i>TÜRMOB Genel Başkanı</i>	
Russell GUTHRIE .....	11
<i>Executive Director, Quality and Member Relations, IFAC</i>	
Russell GUTHRIE .....	15
<i>IFAC Kalite ve Üye İlişkileri Direktörü</i>	
Marin TOMA .....	19
<i>CECCAR Başkanı Romanya</i>	

## PROTOKOL KONUŞMALARI

Prof. Dr. A. Vedat AKGİRAY .....	23
<i>SPK Başkanı</i>	
Bülent ÜSTÜNEL .....	27
<i>TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) Başkanı</i>	
Mustafa ÖZYÜREK .....	30
<i>TÜRMOB Onursal Başkanı, İstanbul Milletvekili</i>	
Prof. Dr. Ömer LALİK .....	33
<i>TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu) Başkanı</i>	

## I. OTURUM

### ULUSLARARASI MUHASEBE MESLEĞİNİN STANDARTLARI VE ULUSAL YAKINSAMASI

- Prof. Dr. Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU .....39  
*TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi*
- Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ..... 41  
**Doç. Dr. Orhan ÇELİK** / *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Üyesi*
- Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler ..... 50  
**Prof. Dr. Recep PEKDEMİR** / *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi*
- Ulusal Muhasebe ve Finansal Raporlama İle  
Denetim ve Güvence Standartlarında Yakınsama ..... 59  
**Prof. Dr. Cemal İBİŞ** / *Marmara Üniversitesi*

## II. OTURUM

### ETKİN KURUMSAL YÖNETİM VE İFLASIN ERTELENMESİ

- Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU ..... 65  
*Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyesi*
- Yönetim Kontrol Aracı Olarak Muhasebe ..... 66  
**Hüseyin GÜRER** / *Türkiye Deloitte Yönetici Ortağı*
- Kurumsal Yönetimde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik  
Hukuksal Düzenlemeler - Piyasa Dinamikleri ..... 71  
**Dr. Güler MANİSALI DARMAN** / *Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik  
Yönetim Merkezi Kurucu Başkanı*
- İşletme Başarısızlıkları, İflas ve Borca Batıklık Bilançosu ..... 107  
**Prof. Dr. Osman ALTUĞ** / *Marmara Üniversitesi İİBF*

İflasın Ertelenmesinde İyileştirme .....	112
<b>Dr. Mustafa CAN TOPLU</b> / <i>Kapital Karden Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.</i>	

### III. OTURUM

#### VERGİ MÜKELLEFLERİNİN HAKLARI

Yahya ARIKAN .....	133
<i>İstanbul SMMM Oda Başkanı</i>	

Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları .....	135
<b>Doç. Dr. Ahmet EROL</b> / <i>T.C. Kadir Has Ü. Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi</i>	

Vergi Mükelleflerinin Hakları, Maliye Yaklaşımı .....	157
<b>Faruk GÖZÜBÜYÜK</b> / <i>Gelir İdaresi Grup Başkanı</i>	

Türkiye’de Mükellef Hakları .....	165
<b>Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞ</b> / <i>Gazi Üniversitesi İİBF, Maliye Bölüm Başkanı</i>	

Vergi Mükelleflerinin Hakları İş Dünyası Açısından .....	189
<b>Halim METE</b> / <i>TOBB Başkan Yardımcısı</i>	

Vergi Mükellefinin Hakları .....	195
<b>Sinan AYDIN</b> / <i>TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi, YMM</i>	

### IV. OTURUM

#### KAMU FAALİYETLERİNDE YETKİ DEVRİ, MESLEK MENSUPLARININ KAMU YÖNETİM VE DENETİMİNDEKİ ROLÜ

Sami KAZICI .....	213
<i>Ankara YMM Odası Başkanı</i>	

Kamu Yönetiminde Finansal Raporlama Hizmetleri .....	216
<b>Prof. Serdar ÖZKAN</b> / <i>İzmir Ekonomi Üniversitesi</i>	

Kamu Faaliyetlerinde Yetki Devri : Meslek Mensuplarının  
Kamu Yönetim ve Denetiminde Rolü Kamunun Denetlenmesi . . . . .226  
**Gökhan YÜKSEL** / *Başaran NAS Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.*

Kıt Kaynakların Etkin Kullanımında Yönetim Muhasebesi . . . . .234  
**Prof. Dr. Münir ŞAKRAK** / *Marmara Üniversitesi Öğretim Üyesi*

Kamu Denetiminde Meslek Mensubunun Rolü ve Kamu Yararı . . . . .248  
**Vehbi KARABIYIK** / *İstanbul YMM Odası Başkan Yardımcısı*

## V. OTURUM

### KOBİ'LERDE KREDİBİLİTENİN SERTİFİKASYONU

Feyzullah TOPÇU . . . . .265  
*İzmir SMMM Oda Başkanı*

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Kredibiliteleri  
Açısından Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları . . . . .267  
**Dr. Zafer SAYAR** / *TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Koordinatörü*

KOBİ'lerin Denetim Standartları . . . . .285  
**Ertan İskender AYHAN** / *Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.*  
**Ali Altuğ BİÇER** / *İstanbul Ticaret Üniversitesi Araştırma Görevlisi*

KOBİ'ler ve Kredi Derecelendirme . . . . .311  
**Rahime Özlem ÖZSOY** / *Şekerbank Mali Tahlil ve İstihbarat Müdürü*

## VI. OTURUM

### YENİ MUHASEBE KÜLTÜRÜ

Mehmet KOÇ . . . . .327  
*Ankara SMMM Oda Başkanı*

Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlama .....	329
<b>Prof. Dr. Nejdett SAĞLAM</b> / <i>Anadolu Üniversitesi İİBF Öğretim Üyesi</i>	
Mesleki Ortaklıklar .....	352
<b>Yücel AKDEMİR</b> / <i>TÜRMOB Genel Sekreteri</i>	
Standartlaşma ve Küresel Ekonomi .....	357
<b>Doç. Dr. Volkan DEMİR</b> / <i>Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyesi</i>	
Muhasebe Meslek Mensuplarının Entegrasyonlarının Geleceği: Meslekte Kalite Arayışı .....	369
<b>Doç. Dr. Şaban UZAY</b> / <i>Erciyes Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü</i>	
Muhasebe Meslek Etiği .....	390
<b>Dr. Murad KAYACAN</b> / <i>TÜRMOB Etik Komitesi Üyesi</i>	

### **KAPANIŞ VE DEĞERLENDİRME**

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI .....	401
<i>Ankara Üniversitesi Öğretim Üyesi</i>	





# XVIII. TÜRKİYE MUHASEBE KONGRESİ

## KONGRE YÜRÜTME KURULU

---

<b>KONGRE BAŞKANI</b>	Dr. Ymm. Masum TÜRKER
<b>KONGRE SEKRETERİ</b>	Nail SANLI
<b>YÜRÜTME KURULU ÜYELERİ</b>	Yücel AKDEMİR
	Rıfat T. NALBANTOĞLU
	Burhan GEZGİN
	Ali Ekber KARTUM
	Vedat HEYFEGİL

## KONGRE BİLİM KURULU

---

Dr. Ymm. Masum TÜRKER	<i>İstanbul Ticaret Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Ömer LALİK	<i>Yeni Yüzyıl Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA	<i>Gazi Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMUŞ	<i>İstanbul Ticaret Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU	<i>Anadolu Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN	<i>Başkent Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU	<i>Galatasaray Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Refep PEKDEMİR	<i>İstanbul Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Nejat BOZKURT	<i>Marmara Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI	<i>Ankara Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Cemal İBİŞ	<i>Marmara Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN	<i>Gazi Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Serdar ÖZKAN	<i>İzmir Ekonomi Üniversitesi</i>



## ÖNSÖZ

Türkiye Muhasebe Kongreleri, muhasebe mesleğinin sorunlarının, geleceğ e dönük gelişmelerinin, Türkiye'deki ve dünyadaki gelişmelerle birlikte tartışıldığı bir platformdur. Türkiye Muhasebe Kongreleri 1957 yılından bu yana Üniversiteler, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ve ilgili kurum ve kuruluşların katkılarıyla gerçekleştirilmiştir. Muhasebe mesleği yasal statüsüne kavuştuktan sonra, 1992 yılından bu yana kongreler TÜRMOB'un organizasyonu ile gerçekleştirilmektedir. Kongrelerin konularına baktığımızda ise mesleğin günlük, dönemsel sorunları ile uluslararası gelişmelerin yoğunluklu olarak ele alındığını görüyoruz.

1. Türkiye Muhasebe Kongresi 02-04 Eylül 1957
2. Türkiye Muhasebe Kongresi 10-13 Eylül 1958
3. Türkiye Muhasebe Kongresi 09-12 Eylül 1959
4. Türkiye Muhasebe Kongresi 12-15 Eylül 1960
5. Türkiye Muhasebe Kongresi 04-07 Eylül 1961
6. Türkiye Muhasebe Kongresi 05-08 Eylül 1962
7. Türkiye Muhasebe Kongresi 11-13 Eylül 1963
8. Türkiye Muhasebe Kongresi 21-24 Eylül 1964
9. Türkiye Muhasebe Kongresi 06-08 Eylül 1965
10. Türkiye Muhasebe Kongresi 12-14 Eylül 1966
11. Türkiye Muhasebe Kongresi 08-10 Eylül 1969
12. Türkiye Muhasebe Kongresi 22-22 Ekim 1976
13. Türkiye Muhasebe Kongresi 08-10 Ekim 1980
14. Türkiye Muhasebe Kongresi 30 Eylül-02 Ekim 1987
15. Türkiye Muhasebe Kongresi 28 Şubat-01 Mart 1992
16. Türkiye Muhasebe Kongresi 11-13 Eylül 1997
17. Türkiye Muhasebe Kongresi 10-12 Ekim 2002

2006 yılında ise Türkiye Muhasebe Kongresi, ülkemizde yapılan 17. Dünya Muhasebe Kongresi Programı dahilinde “Türkiye Forumları” olarak gerçekleştirilmiştir.

18. Türkiye Muhasebe Kongresini, 8-11 Kasım 2010 tarihlerinde Malezya’da gerçekleştirilecek 18. Dünya Muhasebe Kongresinin konularına paralel olarak düzenlemiş bulunuyoruz. Burada tartıştığımız konuları, Dünya Kongresinin sonuçları ile birlikte değerlendirmeyi amaçlıyoruz. Kongremizin gerçekleşmesini sağlayan Bilim Kurulu Üyelerine, Yürütme Kurulu Üyelerine, tebliğ sahiplerine, katılımcılara ve organizasyonun gerçekleşmesinde emeği geçenlere şimdiden teşekkür ederim.

Başarılı bir Kongreyi yine elbirliğiyle gerçekleştireceğimize olan inancımınla saygılarımı sunarım.

**Nail SANLI**  
**TÜRMOB Genel Başkanı**

# **AÇILIŞ KONUŞMALARI**



**Dr. Ymm. Masum TÜRKER**  
**TÜRMOB Genel Başkanı**

- Sayın Millet Vekilim, Sayın Sermaye Piyasası Kurulu Başkanı, Sayın Müsteşarım, Maliye Bakanlığı'nın, Sermaye Piyasası Kurulu'nun, BDDK'nın değerli mensupları, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin değerli Başkan Yardımcısı, Yurt dışından aramıza katılmış olan Arnavutluk, Kosova ve Romanya'nın değerli başkanları ve delegasyonu, IFAC'ın kıdemli direktörlerinden aramıza katılan ve birazdan konuşma yapacak olan Sayın Russell Guthrie,

Değerli konuklar, basınımızın değerli temsilcileri, değerli meslektaşlarım, sözlerime başlamadan önce hepinizi şahsım ve bugün artık sayısı 83.000'i aşan, stajyer sayısı 10.000'i aşan meslek mensuplarımız adına içten sevgi ve saygılarımla selamlıyorum.

Yıllar önce 1957 yılında Türkiye'de muhasebe ile ilgili olanlar büyük bir heyecanla Türk Ticaret Kanunu'nun parlamentoda kabul edilmesini bekliyorlar. O zamanki Yasa Tasarısı'na göre bundan böyle şirketleri muhasebe mesleği mensupları denetleyecek. Madde Meclise o şekilde geliyor. Tam oylanacağı sırada verilen bir önerge ile denetçinin kimliğinin geri plana itildiği, herkesin denetçi olabileceği bir şekle yani hala uygulanmakta olan murakıplar heyetinin oluşum şekline dönüşüyor. O gün büyük bir hüsrana uğrayan meslektaşlarımız kendi şehirlerine döneceğine, hızlı bir şekilde o zamanki adı Mülkiye bugünkü adı Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi'nde "1. Türkiye Muhasebe Kongresi"ni topluyorlar ve kongrede bundan böyle Türkiye'de denetim düzeyi kuruluncaya kadar bu kongrenin toplanması kararını veriyorlar.

Kongre sonunda "Bundan sonrası ne olacak?" sorusu ortaya atılıyor ve o gün faaliyette bulunan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'ne bu kongreyi belirli kurumlarla birlikte yürütme görevi veriyorlar. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, 12 Eylül'ün hemen ardında dâhil olmak üzere hiç kesintiye uğratmaksızın bu kongreleri her dönem bir kurumla veya bir üniversite ile işbirliği yaparak düzenliyor ve böylece 1989 yılında yasalaşan meslek kanunumuzun alt yapısının oluşmasında önemli katkılarda bulunuyor. 1991 yılından sonra Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği kongreyi örgütleme ve bu konuda liderlik yapma görevini TÜRMOB'a devrediyor. TÜRMOB o günden bu güne 15, 16 ve 17. Kongreleri topladı. Bugün 18.sini topluyoruz ve bu kongrelerin en önemli özelliklerinden birisi Dünya Muhasebe Kongresi'nin teması ile paralel olmak üzere dünya ve ülkemizdeki mevcut durumu, beklenen durumu hep ele alıyorlar.

1971 yılından bu yana toplanmış bütün kongrelerde bulunmuş, bazılarında kongre sekreterliğinde görev almış bir arkadaşınız olarak, bu kongrenin bir gün denetim düzenini uluslararası arenada meslek mensubunun değerini ortaya koyacak gelişmelere öncülük ettiğine şahit olmuşumdur. Bugün mesleğimiz, gerek Türkiye’de gerek uluslararası camiada kabul görmüş, meslek mensupları itibar kazanmış ve ülke ekonomisinin gelişmesinde önemli bir adım atmaktadır.

Değerli konuklar her şeyden evvel şunu açıklığa kavuşturmamız gerekiyor; kongrenin teması “Özgür ve Güçlü Bir Ülke İçin Muhasebe Kültüründeki Devrim”dir. Özgürlük, uğruna herkesin kendisini feda etmeyi, ölmeyi bile göze aldığı bir eylem bir duygu bir yaşam biçimidir. Özgürlük, beraberinde serbest olmayı, beraberinde kendi haklarını kullanabilme erkini elde edebildiği ve kendisini mutlu hissedebildiği bir olgudur. Özgür olmak, kuşkusuz başkasına karşı öne sürülebilecek haklara sahip olmaktır. Bu neden ile özgür kavramını burada hem ülke için hem de o ülkede yaşayan bireylerin geleceği için değerlendirmek gerekir. Güçlü olmak ise bir konuda en azından kendi hakkını savunabilecek, hak ettiği değeri adil bir şekildeki bir paylaşımında alabilecek duruşa sahip olmaktır. Devrim ise değişimi sağlamaktır. Değişimi sağlamak için de yalnız bugün ihtiyaç duyulan konuları değil, gelecekte olası beklentileri tahmin edip, bugünden onun tedbirini almaktır. Kültür, birlikte yaşama kurallarının toplamıdır.

İşte biz burada bugünkü kongrede ülkemizin dünya düzeyinde haklarını kullanabilmesi için özgür olması ve bu özgürlüğün içinde de bireylerin özgürlüklerini kullanarak sahip oldukları hakları, başkasının hakkına tecavüz etmeden ama serbestçe kullanabilmeleri için muhasebe mesleği kültüründe yapılan devrimi ele almaktır. Bu devrim iki noktada odaklanacaktır. Birincisi; bugün sağlanan değişim hangi noktadadır? İkincisi; beklenen yapıya göre neler yapılmalıdır? Türkiye ekonomisi ciddi bir sınav verdi. Bu sınavın bedelini ülkemiz dünyadaki diğer ülkelere önce, 2000 ve 2001 yılında ardı ardına yaşanan ve belirli odaklar tarafından da olumsuz hale getirilmek istenmesine rağmen o yıllarda başarıyla ve bedeli ödenerek atlanan bir süreç sonrası yapılan düzenlemeler ve alınan önlemler sonucunda bugün ülkemiz ekonomisi Dünya düzeyinde özgür olabildiği gibi bu durumu başka ülkelere de örnek olmaktadır.

1981 yılında yine yaşanan bankalar krizinden sonra, uzun süre bu muhasebe kongrelerinde tartışılmış, alt yapısı oluşmuş olan Sermaye Piyasası düzenlen-



miş. 1999 yılında ise BASEL I kurallarına tamamen geçilme kararları alınarak bankacılık sistemi yeniden düzenlenmiş, 2001 yılında da bu düzenlemelere paralel bizim meslek örgütümüz dünyadaki bütün gelişmeleri izlemiş ve Türkiye’de muhasebe kültüründe ciddi adımlar atılmasını ve devrim niteliğinde değişiklikler yapılmasını sağlamıştır.

Bugün ülkemizde muhasebe meslek mensupları uluslararası düzeyde istenen en üst niteliklere ve koşullara uyumlu olarak, uygun olarak düzenlenmektedir. En son kabul edilen IFAC’ın yönetimindeki uluslararası eğitim standartlarına göre, staj süresi 3 yıla çıkarılmış, aynı tarihlerde Avrupa Birliği tarafından 3 yıla çıkarılan staj süresine herhangi bir uyum görüşmesi yapmaksızın Türkiye şu anda birçok Avrupa ülkesinden bir yıl, iki yıl önce bu koşula uymuştur. Sınav konuları, uluslararası sınav konularına paralel hale gelmiştir.

Türkiye’de, dünyada yapılan gelişmelere paralel olarak özellikle meslek deontolojisinin düzenleyen ve etik olarak konuştuğumuz kuralları 1998 yılında IFAC’ın kurallarına paralel olarak bir meslek kararı şeklinde kabul etmiş, 2007 yılında ise IFAC’ın 2005 yılında devreye koyduğu ve daha birçok ülkenin uygulamaya geçiremediği etik standartlarını yönetmelikle düzenlemiştir.

Şu anda ülkemizdeki devrimi ve geleceği yakalamak açısından özellikle bilgilerinize sunmak istiyorum; 2011 yılında başlayacak olan, kabul edilmiş uluslararası etik standartlarındaki değişiklik, önümüzdeki ay gerçekleşecek seçimli kongremizde yeniden huzura getirilecek ve kongremizin oylarıyla 2011 yılına gelmeden uluslararası etik kurallara uyumlu halde biz yolumuza devam edeceğiz.

Değerli arkadaşlar, dünya ekonomisi can çekişiyor ama Türkiye ekonomisi bu can çekişmeye karşı gerçekten önemli önlemler aldığı için ve çabuk uyumlu olduğu için çok fazla sıkıntıya düşülmeden kriz atlatıldı. Bunda uluslararası kuralları aynı anda uygulayan Sermaye Piyasası Kurulu’nun, BDDK’nın ve bu iki kurumun ihtiyacı olan muhasebe standartlarındaki krize karşı yapılması gereken değişiklikleri anında sağlayan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ile bu alınan kararların tamamına kısa sürede nüfuz edip uygulayan değerli muhasebe meslek mensuplarının olmuştur.

Bugün dünyada G20lerin danışmanlığını IFAC yapmaktadır ve IFAC bu danışmanlığı sürdürürken G20 üyesi ülkelerinin de muhasebe örgütü üyesi temsilcilerini bu çalışmalara katmaktadır. Daha Başbakan, ekonomiden sorumlu bakan ya da diğer bakanlar toplantıya gitmeden önce IFAC aracılığıyla ekono-

mik anlamda denetim düzeninde yapılacak değişikliklerden TÜRMOB önceden haberdar olmakta ve bunlar gereği yapılması için Başbakan'a ve ilgili bakanlara daha masa başında otururken iletilmektedir. Bu ilişkiler, bu yaklaşım kuşkusuz Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişiminin önemli bir örneğidir.

Değerli konuklar, değerli meslektaşlarım; dünyada muhasebe mesleği için yeni bir rejim ortaya atılmıştır. Buna IFAC rejimi diyoruz ve üyelerin yükümlülükleri de 7 temel noktada oluşmuştur. Bu 7 temel noktada biraz evvel sıraladığım etik kuralların kabulü, sürekli meslek eğitimi, disiplinin işleyişi, denetim standartlarına uyum, muhasebe standartlarına uyum ve kamuda kullanılacak standartlara uyum ile kalite güvencesinin sağlanmasıdır.

TÜRMOB Yönetim Kurulu burada özellikle Sayın Sermaye Piyasası Başkanı'nın da bilgilerine sunuyorum; kendi bünyesinde bağımsız denetim merkezi kurmuş ve bu bağımsız denetim merkezi kalite güvence sisteminden sorumlu ayrı bir bölümü alt olarak seçmiştir. Önümüzdeki günlerde denetim sınavı öncesi yine IFAC'ın öngördüğü derslerde ve öngördüğü asgari saatlerde eğitim yapılacak ve ardından denetim sınavlarının ilkinin gerçekleştirilecektir. Bu da ülkemizde denetimin uluslararası kurallara uyumlu olarak sertifika sonrası, ruhsat sonrası yapılan ikincil sınavı böylelikle yürürlüğe girmiş olacaktır.

Bu yaklaşımımız devrimdir, çünkü sorun Türkiye genelinde Türk Ticaret Kanunu parlamentoda kabul edildiği zaman ihtiyaç duyulacak ve kalitesi, standartları belirlenmiş olan denetim ruhsatına sahip meslektaşlarımızın ortaya çıkmasını ve bunu da Uluslararası 8. Eğitim Standart'ına uyumlu olarak bağdaştırmak bakımından önemli buluyoruz.

Bizim yaşadığımız bölgede, Güneydoğu Avrupa ve Balkanlarda yeni ekonomik düzen kuruluyor diye, Dünya Bankası'nın öncülüğünde hazırlanan Rosc Raporu ile bir çok meslek kuruluşu ve muhasebe kuruluşu denetim faaliyetlerinin başka yerde örgütlenmesine maalesef engel olamamıştır. Ama biz o tarihte TÜRMOB olarak koymuş olduğumuz tavırla ve ortaya getirdiğimiz gerekçelerle, bu bölgede bunu engelleyen, tıpkı Amerika'da olduğu gibi, tıpkı Fransa'da olduğu gibi, Almanya'da olduğu gibi, İngiltere'de olduğu gibi, meslek örgütünü bünyesinde tutmaya çalışan ve bu gereklilikleri de IFAC'ın gerekliliklerine uyumlu olarak sağlayan bir örgütüz.

Bugün bizim mesleğimiz ile ilgili bir konu tartışılmaktadır; denetimde rotasyon. Ve bu konuda da iki farklı görüş getirilmektedir; firma rotasyonu mu, meslek mensubunun rotasyonu mu? Türkiye bu deneyimi 1989 yılında yaşa-

dı. 1988 yılında ilk Sermaye Piyasası Denetim Düzenlemeleri'nde 4 yılda bir rotasyon vardı. Biz eskiden beri denetim yapanlar buna uyduk, müşterilerimizi dördüncü yılında reddettik, rotasyona girdik. Ama maalesef ardından yapılan değişikliklerle o rotasyondan yeni kurulan Türkiye'deki uluslararası network şirketlerinin rotasyonundan hiç yararlanamadık. Biz verdik ama hiçbir şey alamadık. Bu nedenle daha sonra yapılan düzenlemede, özellikle bu konuyu yakından takip ettiğimiz için ve Enron Muhasebe Skandalından sonra rotasyonun önemi gündeme gelince, o tarihte Sermaye Piyasası'nın yayınladığı rotasyonu, 7 yılda bir rotasyonu destekledik. Bugün bu desteğimizi o rotasyona göre sürdürüyoruz, o desteği veriyoruz, çünkü vermediğimiz takdirde bireysel çalışan muhasebe meslek mensubu arkadaşlarımızın ileride kısa zamanda işlerini kaybetmelerine neden olmaktadır. Çok fazla sayıda bir araya gelemeyince işleri başka yere vereceklerdir ve bir daha dönüş olmayacaktır.

Bu konu dünyada da tartışılıyor ve özellikle önceliğini bizlerin yaptığı, Türkiye'nin yaptığı bir konuyu tartışmaya açmış bulunuyoruz. O da şudur; herkes her işi almamalı. Kendi çalışma saatine ve kapasitesine göre yardımcıları ile birlikte alabileceği iş düzeyinde alabilmeli. Bu hem haksız rekabeti önler, hem meslekteki kalitenin artmasını sağlar.

Değerli konuklar, değerli meslektaşlarım, muhasebe kültüründeki önemli değişiklikleri çeşitli tebliğlerde göreceğiz. Muhasebe standartlarında, dün bir toplantıda sizlerin adına rahatlıkla anlattığım gibi, Türkiye 1978 yılından bu yana, o zaman Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği aldığı yetki ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının tercümesini yaptırmış, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisinde yayınlanmış ve birçok arkadaşımız uluslararası muhasebe standartlarını o günden bugüne kullanılagelmektedir. Bu standartların KOBİ'lere uyma açısından 1999 yılında çıkarılan kanun 2002 yılında da faaliyete geçen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından da benimsenerek yakın zamanda dünya ölçeğine paralel olarak bunu ortaya koymuş olmasını görmekten de memnunluk duyuyoruz.

Değerli arkadaşlar, muhasebe mesleğinin kamu denetimi yani "oversight" denen olgunun da oluşturulması gerekmektedir. Bugüne kadar parlamentoya getirilen ve dayatılmak istenen yöntem dünya gerçeklerine aykırıdır. Özellikle dünyadaki bütün kamu gözetimi faaliyetlerini inceleyen, bilen bir arkadaşınız olarak Türkiye'de muhasebe meslek mensuplarının özgürlüklerini kısıtlayacak denetim ve kurallara uyum yerine, ilerde egemenlerin, lobi yapabilenlerin daha etkin olabilecekleri duruma gelmesine müsaade etmeyeceğiz. En azından

ben kendi adıma biliyorum, bu ülkede var oldukça ve yaşadıkça böyle bir şeye asla müsaade edilmemesinin öncülüğünü, mücadelesini yürüteceğiz. Çünkü biz 1926 ile 1934 yılları arasında kullandığımız denetim yetkisini, Kazanç Vergisi Kanunu çıktığı gün ortadan kaldırılmasını yaşamış, daha sonra bu hakkı geri alabilmek için 1989 yılına kadar çile çekerek mücadele etmeyi bilen bir meslek grubuyuz.

Bu anlayışla, Türkiye’de ekonominin daha iyi işlemesi için işletmelerin elde ettikleri gelirlerden kar bekleyen grupların gerek ihtiyaç duydukları gerekli açıklamaları veren, saydam ve açıklama kurallarına uygun denetlenmiş finansal tabloların artık karar almada araç olduğu bir düzenin kurulabilmesi için biz TÜRMOB’un mensupları bugüne kadar adımıza düşeni yaptık. Bundan sonra da yapacağız ve en önemlisi sanıyorum bunu da ileride meslek örgütümüz ve Türkiye Muhasebe Standartları’nın işbirliği ile sağlayacağız.

Bazı kesimlere, örneğin Vergi İdaresine verilen finansal raporlarda aranan vergiye esas kar matrahının, vergi matrahına esas karın belirlenmesi için muhasebe standartlarına geçişi sağlayacak temel rehberi de oluşturabilirsek, Türkiye’de sanıyorum ki hem açıklık sağlanır hem yolsuzluk önlenir hem de kayıt dışı ekonomi kontrol altına alınır.

Değerli konuklar, değerli meslektaşlarım; bu konuda Türkiye’de azimli, Türkiye’nin her yerinde örgütlülüğünü, fiziki yapısını, dayanışmayı sağlamış bir meslek örgütüyüz. Meslek örgütüne bana nasip oldu, aktif örgütçülüğümün son döneminde öğrenciliğimden beri hasretle baktığım Türkiye Muhasebe Kongresinin de başkanlığını yapmak. Bugün 44. yılımda meslekteyim ve denetimde de 34 yılım. Muhasebe mesleğinin en tabanından defter tutarak başladım. Ortaklık düzeyinde çalıştım. Uluslararası Networklarda bulundum ama bir şeyi biliyorum; bu ülkede çalışan tüm muhasebeciler iki önemli özelliğe sahiptir; yaşama hep ölçülü yaklaşırlar ve her zaman denge kurmuşlardır.

Bir kısım arkadaşlarım, meslektaşlarım gelecek ay yapılacak olan kongrede delege olmadığımız için katılamayacaksınız. Ben o kongrede de TÜRMOB genel başkanlığından ayrılacağım ama hiç kimse beni muhasebe mesleğine hizmet etmekten, uluslararası arenada sizi savunmaktan, Türkiye’de yapılan haksızlıklar için karşı durmaktan alıkoymayacaktır. Bugün varlığımı, başarılarımı muhasebeci olmaya borçluyum. Muhasebeci olmanın ne demek olduğunu en iyi bilenlerdenim. Bir gün gelecek bütün muhasebecilerin kıymetini bu toplumun her kesimi anlayacak, karşı durmak yerine onun fikirlerinden, onun yol göstermesinde yararlanacaktır.

Her zaman söylüyorum, bana eski bakan diyorlar, önümüzdeki aydan itibaren eski TÜRMOB genel başkanı diyecekler. Biliyorsunuz siyaset yapıyorum. Bir gün gelecek o da bitecek, parti eski genel başkanı diyecekler. Ama unutmayın size de bana da hiç kimse eski muhasebeci diyemeyecek. Muhasebe mesleğindeki, aslında kuruluşundan bugüne gelen en önemli devrimi hiç eskimesidir. Çünkü her gün güncel olmak zorundayız. Sabahleyin ilk işimiz resmi gazeteye bakıyoruz ne oldu? Yeni düzenleme var mı?

Muhasebe mesleğinin gelişmesinde bugüne kadar Türkiye’de katkısı olan meslektaşlarıma, mesleğin ihtiyaç olarak talep edilmesini sağlayan Vergi İdaresindeki uygulamalara, daha sonra uluslararası düzeye çıkmasını sağlayan mesleğe talebiyle Sermaye Piyasası’na, BDDK’ya, özellikle önce bankacılık ve sigortacılık, halen sigortacılık için muhasebe mesleğine talep sağlayan Hazine Müsteşarlığına, orada çalışan emeği geçen herkese şahsım ve meslektaşlarım adına çok teşekkür ediyorum.

Biliyorum bazen hoşumuza gitmeyen şeyler oluyor. Biraz önce sözlerimin bir yerinde çile çekmeğe alıştık dedim. Onun da çilesini çekeceğiz. Bir gün buraları yönetenler bizden olacak. Ve işte o zaman o yönetenler bu mesleğin içinden çıktıkları için bu çile o zaman sevince, coşkuya ve güçlü bir dayanışmaya dönüşecektir.

Geleceği beklemeyeceğiz, muhasebeci olarak geleceği bugünden şekillendireceğiz. Eskiden gelecek hakkında yargıda bulunmak, denetim yapmak yasaktı. Şimdi ise hem yeni gelişen dünya standartlarında artık geleceği de denetlememizi istiyorlar. Bu konuda Türkiye’de de Türk Ceza Kanunu’na konan bir hükümlerle işletme sahipleri ortaklarına gelecekle ilgili verdikleri taahhütlerde, sözlerde durmazlarsa, 1 yıl ila 3 yıl arasında hapis cezasından kurtulmak için size gelecekler. Onun için sizin de geleceği nasıl denetleyeceğiniz konusu önümüzdeki dönemin bence gündem maddesidir.

Bir zamanlar uzay muhasebesi nasıl tutacağız demiştim, hala akademisyenler bunu başlamadılar ama bazı meslektaşlarım her karşılaşmamızda uzay muhasebesi için çalıştıklarını söylüyorlar. Bugünden “geleceğin denetimini nasıl yaparız” ı düşünmeye tartışmaya başlamamız lazım. bir ülkede muhasebe mesleği güçlü ise sermaye piyasası güçlüdür. Eğer bir ülkede muhasebe mesleği güçlü ise bankaları kimse hortumlayamaz. Eğer bir ülkede muhasebe güçlü ise ticaret erbabının önüne hiç kimse baskıda bulunamaz, onlara baskıda bulunamaz. Çünkü şeffaftır, açıktır, her şeyi kamuoyu ile paylaşacaktır.

Bu anlattıklarımın tümü gerek özgür olmamız gerek güçlü olmamız gerek devrim niteliğinde bir kültüre sahip olmamızın anahtar kelimesi kamu yararadır. Biz neyi yaparsak yapalım kamunun yararını kamunun çıkarını hep göz önünde tutuyoruz. Ben kamuyu kendisinden önce düşünen, ücretini bile müşterisi krizdeyken alamayan, feragat eden, hatta müşterisini bazen finanse etmek zorunda kalan muhasebeciler için herkes belki söylemez ama ben de onlardan biri için ölümü bile göze alırım. Çünkü bu insanların neler yaptığını öğrenmek için herkese en büyük ceza bir gün, yalnız bir gün için muhasebecilik yapmalarını sağlamaktır. Eğer bizim yaptığımızı bir gün yaparlarsa, alınan kararlarda yapılan olaylarda ne olduğunu anlarlar.

Kongremizin ülkemize hayırlı olmasını diliyorum. Buradan çıkacak sonuçların Kasım ayında Malezya’da yapılacak kongreye değerli arkadaşlarımız götüreceklerdir, tartışacaklardır. Birlikte çalıştığımız IFAC, birlikte üyesi olduğumuz Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Birliği, mensubu olduğumuz yönetiminde bulunduğumuz Güneydoğu Avrupa ve Balkan Ülkeleri örgütlenmelerimizin ve gözlemci üye olarak katıldığımız Avrupa Muhasebeciler Birliği’ndeki çalışan arkadaşlarımız görüyorlar ve size onlar adına da belirtiyorum; hiç eksik değilsiniz, bazen ilerisiniz, tek eksiğiniz yaptığımız faaliyetlerin pazarlanmasıdır. Bunların pazarlanmasında tek başımıza yalnız kalıyoruz. İnşallah bize de yardımcı olurlar. Bizim bu ülke için yapmayacağımız şey yoktur. Bunu herkes tarafından bilinmesi gerekir ve devrim muhasebe kültüründe ebediyete kadar devam edecektir ve bu da varlığımızın kanıtı olacaktır.

Sözlerime son verirken hepimize şahsım adına, meslek örgütümüz adına sevgi ve saygılarımı sunarken bu süre içinde, bugün 23. ayı bitirdim önümüzdeki ay 24 ay boyunca başta çalıştığım arkadaşlarım, TÜRMOB’da, TESMER’deki çalışma arkadaşlarım, personelim ve en önemlisi siz meslek mensuplarının katkısı olmasaydı burada dimdik sizin karşınızda konuşamazdım. Sizin varlığınız oldukça bu duruş devam edecektir.

Ömrünüz uzun, kazancınız bereketli ama kamuya katkınız sürekli ve başarılı olmasını diliyorum. Hepinize içten sevgiler saygılar sunuyorum. Kongremizin hayırlı olmasını diliyorum.

**Russell GUTHRIE**

**Executive Director, Quality and Member Relations, IFAC**

- Esteem guests from the Turkish Government, And Regulatory Authorities from representatives of other IFAC member bodies, Dr. Masum Türker, Ladies and gentlemen, Good morning.

Before I begin I would like to express my deep appreciation to the Turkish Accountancy Profession and everyone at The Union of Chambers of Certified Public Accountants of Turkey for inviting me to speak here today at the 18<sup>th</sup> Congress of the Turkish Accountancy Profession.

I would especially like to thank TURMOB's president Dr. Mr. Türker who also serves IFAC as a member of IFAC's small and medium practices committee for his gracious hospitality.

And finally let me offer my heartfelt congratulations to everyone in TURMOB for sponsoring the congress and also the Expert Accountants' Association Turkey for helping to organize this important event.

Forums like this are critically important to the global accountancy profession and the health of the global economy. Through forums like this we share best practices; we stay up to date on the latest technical information and through forums like this we can and will speak more powerfully with one global voice.

I would like to begin today by discussing IFAC's statements of membership obligations and the compliance program and the critical importance to IFAC, to TURMOB, to EAAT and the Broader Global Profession.

As some of you know our compliance program was began about six years ago. And it requires IFAC members for what we call Professional Accountancy Organizations as a condition of the membership to meet seven statements of membership obligations or SMOs.

So, every year professional accountancy organizations around the world draft or update action plans, outlining their efforts to meet these requirements which relate to quality assurance, international standards for education, accounting, auditing, public sector accounting, the IFAC Code of Ethics, International Finance Reporting Standards, and investigation, and discipline.

These set the benchmarks for all accountancy organizations around the world. These action plans and the SMOs help professional accountancy organizations strengthen their education, their training and ethical behavior of their members. And they provide for overall improvement of financial information at the national level and off course at the global level because our world today is truly interconnected.

They also significantly reinforce and enhance confidence in the accountancy profession and today many professional accountancy organizations are recognizing the significant utility of their action plans which can be used as very powerful communication tools when communicating to regulators to stakeholders and even donor agencies about the important steps that they are taking to strengthen the accountancy profession in their country.

Of course as the IFAC's executive director for membership I understand that is not always easy for professional accountancy organizations to comply with all of these international rules and to complete their action plans and although the profession is structured differently in each country professional accountancy organizations together need to have participation from all parts of the profession. This means small firms, large firms, academics, public accountants working in the public sector and accounts working in business. And only through the contributions of all of these accountants can really truly execute what is meaning in the whole SMOs.

Professional Accountancy Organizations as Dr. Turker mention can also work with regional organizations and other relevant stakeholders at the international level to ensure that their action plans are being properly developed and implemented.

I am also here to let you know that IFAC's compliance staff here to help Professional Accountancy Organizations define, develop and implement their action plans we want you to achieve compliance with the SMOs and so we are here to answer any questions you may have. And sure we are here to help and I am proud to say the work is paying off today we have over one hundred action plans from our members published on our website including plans from both TURMOB and EAAT so I invite you to go to the IFAC website and see not only the plans of your organizations but also over one hundred other IFAC member organizations around the world.

Through your participation in this compliance program there have been significant progress may with respect to these SMO requirements in Turkey.



Both the Turkish bodies' plans were published in November 2009 and will need to be updated shortly and *as* coming up on your time frame and both organizations are actively implementing the activities that are outlined in these documents. For example TURMOB is currently working to develop quality assurance review mechanism and adopts international standards on quality control number one for firms as the quality control standard in Turkey. This will allowed TURMOB members to produce work of even higher quality. EAAT has extended its continuing professional development requirements to forty hours a year ensuring that its members develop more advanced technical skills over the course of their carriers. The Turkish Auditing Standards Board which is part of TURMOB and responsible for setting Turkish Auditing Standards has plans to update its auditing standards in accordance with the new clarity ISA's -International Standards on Auditing-.

This should further increase the international integration of Turkey's economy, increase the quality and reliability of financial information and facilitate its comparability at the international level. TURMOB is also involve in the Accounting Standards Setting Process through its participation in the Turkish Accounting Standards Board's ongoing adoption IFRS. That is facilitating the translation IFRS into Turkish and helping its members implement the standards through continuing professional development programs.

As Dr. Turker mentioned TURMOB is planning to adopt the revised IFAC Code of Ethics and both the organizations are working to help for members understand and properly apply these ethical standards. The new code which we have hoped to become effective in countries all around the world on January 1<sup>st</sup> 2011 clarifies requirements for professional accountants and significantly strengthens independent requirements of auditors in order to increase investors' trusts in the wake of the financial crisis.

Of course, IFAC understands the difficulty of maintaining independence when families and the businesses are so inter connected like they are here in Turkey. That's why if you do encounter implementation issues I would encourage you to let IFAC know, and our standards setting boards know and so that we can help advice you to make this transition that also to provide valuable feedback to the standards setters about practical issues of implementing international rules and your local environment but in order to do that we need your feedback. The more specific you can be about the issue the better. That way we can better assess what is going on in everyday life and how best to help you remedying the situation.

All of these are significant undertakings and required not only the efforts of the accountancy profession but all stakeholders in the country Ministry of Finance, Regulatory Authority Standards Setting Boards.

And it really happens in two phases, the adoption of the standards themselves – as I understand that this would be greatly facilitated and more close linked with the international standards if the commercial law that’s in draft is published- and implementation. And it is also important to encourage authorities not to introduce differences. Not at the standards setting level and not to regulatory level as this tends to compromise the appearance of transparency and comparability from outside of the country. And so I would encourage you to go to this process to work to try to adopt all the standards as they are.

But my friends adoption is the easy part. Implementation is much more difficult and requires the efforts of all of these authorities but also each individual accountant and auditor to make sure that they are trained and understand and have access to the resources they need so that the standards are applied with quality and consistency.

I would like to conclude today by reiterating the fact that the IFAC and all IFAC boards is fully committed helping its member bodies and associates complied with the SMO requirements. We are working hard to support you and all our members and associates because we understand your critical importance to the continuing growth and strength of the global accountancy profession.

And I also like to thank and congratulate the Turkish Accountancy Profession for its truly impressive work to date to comply with the IFAC SMOs and by enhancing the training and standards of professional accountancy in Turkey, your efforts ensure that accountants respect high quality auditing, accounting and ethical standards. This in turn will allow you to deliver high quality financial information.

Overall, we extremely proud of the relationship between IFAC and The Turkish Accountancy Profession. With your help IFAC is contributing to the adoption and the implementation of international standards all around the world. With your help we are speaking with one global voice to accomplish our mutual objectives and with your help we are strengthening the quality and image of the accountancy profession.

Once again on behalf of the International Federation of Accountants and I wo-

uld like to sincerely thank to the TURMOB and Turkish Accountancy Profession for inviting me to speak with you here today. It has been a pleasure to speak with you. I look forward to our continuing partnership in the years ahead and seeing many of you in November 8<sup>th</sup> at the Congress of Accountants in Kuala Lumpur.

Thank you.

**Russell GUTHRIE**  
**IFAC Kalite ve Üye İlişkileri Direktörü**

- Türk Hükümetinin ve düzenleyici kurulların saygıdeğer konukları, diğer IFAC üye kurumlarının temsilcileri, Dr. Masum Türker, bayanlar ve baylar günaydın.

Başlamadan önce, Türkiye Muhasebecilik Mesleğine ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden herkese beni burada 18. Muhasebe Kongresinde konuşmak üzere davet ettikleri için minnetimi ifade etmek istiyorum.

Özellikle, IFAC küçük ve orta ölçekli muhasebe büroları komitesinin bir üyesi olarak da hizmet veren TÜRMOB Başkanı Dr. Masum Türker'e gösterdiği misafirperverlikten dolayı çok teşekkür etmek istiyorum.

Ve son olarak TÜTMOB'daki herkese bu kongreyi destekledikleri için ve ayrıca Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğindeki (TMUD) herkese bu önemli olayın organizasyonuna yardım ettikleri için en içten tebriklerimi sunmama lütfen izin verin.

Bu tür forumlar küresel muhasebecilik mesleği ve küresel ekonominin sağlığı için çok önemlidir. Bu forumlar aracılığıyla iyi uygulamaları paylaşırız, en son teknik bilgiler konusunda güncel kalırız ve bu tür forumlar aracılığıyla tek bir küresel ses olarak güçlü bir şekilde konuşabiliriz ve konuşacağız.

Bugün IFAC Üyelik Yükümlülükleri Beyanını (SMO) ve uyum programını ve IFAC, TÜRMOB, TMUD ve Geniş Küresel Meslek açısından önemini tartışarak başlamak istiyorum.

Bazılarınızın bildiği gibi uyum programımız yaklaşık altı yıl önce başlamıştır. Ve IFAC üyelerinin, Profesyonel Muhasebe Örgütlerinin, üyeliğin bir şartı

olarak yedi tane üyelik yükümlülüğünü (SMO) yerine getirmelerini gerektirmektedir.

Böylece, her yıl dünyadaki profesyonel muhasebe örgütleri, kalite güvencesi, uluslararası eğitim, muhasebe, denetim, kamu muhasebesi standartları, IFAC Etik Şartları, Uluslararası Finans Raporlama Standartları ve teftiş ve disiplinle ilgili bu şartları karşılama çabalarını ana hatları ile gösteren eylem planlarını taslak olarak hazırlarlar veya güncellerler.

Bunlar, dünyadaki tüm muhasebe örgütleri için bir ölçüt oluşturmaktadır. Bu eylem planları ve üyelik yükümlülükleri profesyonel muhasebe örgütlerinin eğitim ve öğretimlerini ve üyelerinin etik davranışlarını güçlendirmelerine yardım ederler. Ve ulusal ve tabii ki küresel düzeyde finansal bilginin genel gelişimini sağlarlar, çünkü günümüz dünyasında her şey birbiriyle bağlantılıdır.

Ayrıca, muhasebecilik mesleğindeki güveni önemli oranda geliştirmektedirler ve bugün pek çok profesyonel muhasebecilik örgütü, düzenleyiciler, pay sahipleri ve hatta donör kurumlar ile ülkelerindeki muhasebecilik mesleğini güçlendirmeleri konusundaki aldıkları önlemler hakkında iletişim kurarken çok güçlü bir iletişim aracı olarak kullandıkları eylem planlarının önemli faydaları olduğunu fark etmektedir.

IFAC üyelik yetkili müdürü olarak, tabii ki profesyonel muhasebecilik örgütleri için tüm bu uluslararası kurallara uymanın ve eylem planlarını tamamlamanın her zaman çok kolay olmadığını anlıyorum. Meslek her ülkede farklı şekilde yapılandığı için profesyonel muhasebecilik örgütleri birlikte tüm meslek gruplarının katılımına ihtiyaç duymaktadırlar. Bunun anlamı, küçük firmalar, büyük firmalar, akademisyenler, kamudaki muhasebeciler ve iş dünyasındaki muhasebecilerdir. Ve sadece tüm bu muhasebecilerin katılımı ile üye yükümlülüklerinin ne anlama geldiği anlaşılabilir.

Dr. Masum Türker'in de belirttiği gibi profesyonel muhasebecilik örgütleri, eylem planlarının uygun bir şekilde geliştirilmesini sağlamak için bölgesel örgütler ve uluslararası düzeyde diğer ilgili pay sahipleri ile birlikte de çalışabilirler.

Burada olmamın sebeplerinden biri de IFAC uyum personelinin Profesyonel Muhasebe Örgütlerinin eylem planlarını tanımlama, geliştirme ve uygulamalarına yardımcı olmak için burada olduklarını size bildirmektir. Üyelik yükümlülüklerine uyumu başarmanızı istiyoruz ve bu anlamda bu konuda olabilecek

sorularına cevap vermek için burada bulunuyoruz. Ve ayrıca yardımcı olmak için buradayız. Söylemekten gurur duyuyorum ki çalışma sonuç veriyor, bugün web sitemizde yayınlanan üyelerimizden gelmiş olan yüzün üzerinde eylem planımız var bunlara TÜRMOB ve TMUD'dan gelenler de dahil. Bu nedenle sadece sizin örgütlerinizin eylem planlarını değil aynı zamanda dünyadaki diğer IFAC üyelerinden gelen eylem planlarını da görmek için sizi web sitemize davet ediyorum.

Bu uyum programına katılımınızla, Türkiye'de üyelik yükümlülükleri anlamında önemli gelişmeler olmaktadır. Her iki Türk örgütünün planları da Kasım 2009'da yayınlanmıştır ve kısa süre içinde güncellenmesi gerekmektedir. Ve her iki örgüt de bu belgelerde ana hatlarını belirttikleri eylemleri uygulamaktadırlar. Örneğin TÜRMOB şu anda kalite güvencesi inceleme mekanizması geliştirmek için çalışmaktadır ve bir numaralı uluslararası kalite kontrol standardını, Türkiye'deki firmalar için kalite güvence standardı olarak kabul etmektedir. Bu TÜRMOB üyelerinin daha yüksek kalitede işler yapmasını sağlayacaktır. TMUD sürekli mesleki gelişim şartlarını yılda kırk saate çıkarmıştır ve bu sayede üyeleri kariyerleri boyunca daha geliştirilmiş teknik yeteneğe sahip olacaklardır. TÜRMOB'un bir parçası olan ve Türkiye Denetim Standartlarının oluşturulmasından sorumlu olan Türkiye Denetim Standartları Kurulu, yeni ISA'lara -Uluslararası Denetim Standartlarına- uygun olarak kendi denetim standartlarını güncelleme planına sahiptir.

Bu daha sonra Türkiye ekonomisinin uluslararası entegrasyonunu artıracak, finansal bilginin kalite ve güvenilirliğini artıracak ve uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğini artıracaktır. TÜRMOB ayrıca, Türk Muhasebe Standartları Kurulunun süre giden IFRS kabul etme sürecine katılarak Muhasebe Standartları Oluşturma Sürecine de dahil olmaktadır. Bu, IFRS'lerin Türkçeye tercümesini hızlandırmaktadır ve üyelerinin sürekli mesleki gelişim programları aracılığıyla standartlarını uygulamasına yardımcı olmaktadır.

Dr. Masum Türker'in bahsettiği gibi TÜRMOB revize edilmiş IFAC Etik Kurallarını kabul etmeyi planlamaktadır ve her iki örgüt de bu etik standartları anlamaları ve uygulamaları için üyelerine yardım etmeye çalışmaktadırlar. Dünya genelinde tüm ülkelerde 1 Ocak 2011'de yürürlüğe girmesi umulan yeni Etik Kurallar profesyonel muhasebeciler için şartları netleştirmekte ve finansal krizin ardından yatırımcıların güvenini artırmak için denetçilerin bağımsızlık şartlarını önemli oranda güçlendirmektedir.

Tabii ki IFAC, Türkiye de olduğu gibi aile ve iş bağlarını bu kadar içe geçtiği

durumlarda bağımsızlığı sağlamanın ne kadar zor olduğunu farkındadır. Bu nedenle uygulama konuları ile karşılaştığımızda sizi IFAC'a ve standart oluşturma kuruluna bildirme konusunda cesaretlendirmek istiyorum, böylece bu geçiş sürecinde size yardımcı olabiliriz, tavsiyelerde bulunabiliriz ve ayrıca uluslararası kurların uygulanması ile ilgili pratik konular ve yerel çevreniz hakkında standart koyuculara değerli geri bildirim de sağlanabilir. Ayrıca biz de sizin geri bildiriminize ihtiyaç duyuyoruz. Konu hakkında siz daha spesifik olursanız daha iyi olur. Bu şekilde günlük hayatta neler olduğunu daha iyi değerlendirebiliriz ve duruma çare bulma konusunda elimizden gelenin en iyisini yaparız.

Tüm bunlar önemli girişimler ve sadece muhasebecilik mesleğinin değil ülkedeki tüm pay sahiplerinin ki bunlar Maliye Bakanlığı, Standart Oluşturma Kurulu Düzenleyici Yetkilisidir, çabalarını gerektirmektedir.

Bu iki aşamada gerçekleşir, standartların kendilerinin kabul edilmesi - anladığım kadarıyla taslak ticaret kanunu yayınlanırsa bunun büyük oranda kolaylaşacağını ve uluslararası standartlarla daha yakından ilişkili olacak- ve uygulamaya koyma. Ayrıca yetkililerin farklılıkları başlatmamaları konusunda cesaretlendirilmesi de önemlidir. Sadece standart oluşturma düzeyinde değil, aynı zamanda düzenleme düzeyinde, çünkü bu şeffaflığı ve ülke dışından karşılaştırılabilirliği tehlikeye atma eğilimindedir. Tüm standartları olduğu gibi kabul etmeye çalışmanız konusunda sizi cesaretlendirmek istiyorum.

Arkadaşlarım kabul etme işin kolay kısmı. Uygulamaya koyma daha zordur ve sadece tüm otoritelerin çabalarını değil aynı zamanda her bir muhasebecinin ve denetçinin eğitim aldıklarını ve ihtiyaç duydukları kaynakları anladıklarını ve eriştiklerini temin etmelerini gerektirmektedir, bu şekilde standartlar kaliteli ve uyumlu bir şekilde uygulanacaktır.

IFAC'ın ve tüm IFAC kurullarının, üye örgütlere üyelik şartlarını sağlamaları konusunda yardımcı olma taahhüdünde bulunduğunu belirterek konuşmamı bitirmek istiyorum. Sizi ve tüm üyelerinizi desteklemek için çok çalışıyoruz çünkü devam eden küresel muhasebe mesleğinin büyümesi ve gücü için önemini anlıyoruz.

Ayrıca, Türk Muhasebecilik Mesleğine, Türkiye'de eğitim ve profesyonel muhasebe standartlarını geliştirerek, IFAC üyelik yükümlülükleriyle uyum konusunda bugüne kadarki etkili çalışması için teşekkür ediyorum ve tebrik

ediyorum. Sizin çabalarınız yüksek kalitede denetim, muhasebe ve etik standartlar sağlayacaktır. Bu beraberinde yüksek kalitede finansal bilgi sağlayacaktır.

Genel olarak IFAC ve Türk Muhasebecilik Mesleği arasındaki ilişkiyle gurur duyuyoruz. Yardımla IFAC uluslararası standartların tüm dünyada kabul edilmesine ve uygulanmasına katkıda bulunmaktadır. Yardımla, ortak amaçlarımızı gerçekleştirmek için tek bir küresel sesle konuşuyoruz ve yardımla muhasebecilik mesleğinin kalite ve imajını güçlendiriyoruz.

Tekrardan, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu adına TÜRMÖB ve Türk Muhasebecilik Mesleğine beni bugün buraya davet ettikleri için çok teşekkür etmek istiyorum. Sizinle konuşmak benim için bir zevkti. Ortaklığımızın uzun yıllar devam edeceğini düşünüyorum ve pek çoğunuzu 8 Kasım'da Kuala Lumpur'daki Muhasebeciler Kongresinde görmeyi umuyorum.

Teşekkür ederim.

**Marin TOMA**  
**CECCAR Başkanı Romanya**

- Sayın Başkanım, sevgili arkadaşlar, hepiniz hoş geldiniz.

Öncelikle Masum Türker'e teşekkürlerimizi sunmak üzere konuşmaya başlayacaktım. Bizleri 18. Kongreye davet ettikleri için burada durmaktan gurur duyuyoruz. Benim için büyük bir onurdur altmış bini aşkın üyelerin selamlarını size ilememiz, sunmak için başarının devamını sunmak üzere sizlerle birlikte olmaktan gurur duyarız. Birkaç gün önce de Romanya'da ekonomi kongremiz düzenlenmiştir ve bu yüzden bazı benzerliklerle karşılaştırırız. Aynı şekilde bizler de 18. Kongremizi düzenledik ve bizim de konumuz aynı şekilde burada Türkiye'nin bulunduğu gibi muhasebenin devrimidir ve bu benzerlikler bizler, meslektaşlarımızın daha güçlü olmamızı sağlamaktadır.

Bölgesel ve uluslararası 15 senedir olan bu ilişkimizin, işbirliğimizin Türkiye ile Romanya arasındaki işbirliğinin, muhasebedeki işbirliğinin devamını sürdürmek için hep birlikte olacağız. Burada zevkle, gururla sizlere şunları belirtmek istiyorum; Masum Bey ile kendim aynı fikirlerde, muhasebe kültüründeki fikirlerimizin aynı olmasının dileğinde ve sizlerle paylaşmaktan gurur duyuyorum. Ve buna inanarak söylüyorum ki ekonomik krizin bizler, muha-

sebeciler tarafından katlanmamış olmasıdır. Ama belki de bizler, muhasebeciler bu krizden çıkabiliriz birlikte olmakla birlikte. Ama şöyle bir şartımız var; hepimiz birlik olarak ekonomik bakımdan bizler ekonomistler aldığımız dersler ile birlikte daha güçlü olmamızı sağlamaktır. Önemli olan bizler suçlu olanları aramak değildir. Bir düşünürün söylediği gibi bizler güçlü olanlar suçlu aramıyoruz, bizler çözüm arıyoruz.

Muhasebe mesleğimiz her defasında güçlüdür ama arkasında güçlü yapan bu reformların değişilmez olmasıdır ve bu reformların daha fazla geliştirmek amacıyla ve size bazı konularda bilgiler vermek istiyorum. Farklı muhasebe mesleğine ilişkin konularda sizlerle birlikte bunları geliştirmemiz, finansal piyasalardaki öngördüğümüz açılımdır, standartların daha iyi olmasıdır. Reel bir reformun olmasıdır. Önemli olan bizim yerimizin Dünya Bankası ile birlikteliğimiz her defasında güçlü olmamızdır. Güvenliğimiz devlet tarafından sağlanması, küçük ve büyük ayrımının yapılmamasıdır. Muhasebeci tekniğinin öne sürülmesidir. Muhasebe kültürünün devamlılığının sürdürülmesi için önemli olan geliştirilmesidir, gözlemlerime dayanarak ve bu çözümler eminim ki bu kongrede çözümlenmeler bulunacaktır.

Sonuçta sizler bizim arkadaşlarımızızsınız, meslektaşlarımızızsınız, bol şans diliyorum. Sizlere sağlık diliyorum, mutluluk diliyorum. Sabrınız için teşekkür ederim. Teşekkürler.



# **PROTOKOL KONUŞMALARI**



**Prof. Dr. Vedat AKGİRAY**  
**SPK Başkanı**

- Efendim herkesi saygıyla selamlıyorum. Sayın Başkanları Dr. Masum Türker nezdinde TÜRMOB'a teşekkür ediyorum bu davet için. İkinci oluyor geçen seneden sonra. Özellikle teşekkür ederim. Masum Bey'in konuşmasını dinlerken ki muhasebeci olmamama rağmen ben de duygulandım. Öyle kolay değil o iş, biz her zaman buradayız, sizin dostunuz, kardeşiniz olarak. Bir yere kaçmak yok diye mesaj vermek istiyorum yani TÜRMOB olsun veya olmasın.

Biz TÜRMOB ile birçok konuda anlaşamıyoruz galiba. Aslında anlaşılıyor da anlaşışığımızı yeteri kadar herhalde vurgulayamıyoruz. İzin verirseniz birkaç konuya değinmek istiyorum. Bir buçuk yıldır Sermaye Piyasası Kurulu Başkanlığını yürütmeye çalışıyoruz. Öğrenmekle geçen bir buçuk yıl. Uluslararası teşkilatlarda çok bulunmaya gayret ediyoruz, hem öğrenmek için, ülkemize yararlı bir takım deneyimler, fikirler taşıyabiliriz belki diye, bir de gerekirse katkıda bulunabilmek için.

Dolayısıyla bu geçen dönemde en çok konuşulan kriz, halen devam etmekte olan konu, halen devam etmekte olan bu kriz adı verilen olay. Finansal kriz diyorlar, ekonomik durgunluk diyorlar, çeşitli isimler altında birçok konu konuşuluyor fakat üç tanesi sanki biraz dominant oldu gibi. Bu kriz niye oldu, ne yapılacak bundan sonra sorusuna cevap ararken, bir tanesi aşırı para kazanma hırsı hep bu söyleniyor ve bu hırsı uygulamaya geçirmeyi mümkün kılan finans mesleğindeki gelişme. Yani çok kompleks enstrümanlarla çok şeyi yapabilme imkanı, düzenleyici ve denetleyici otoritenin anlayamayacağı formatlarda.

Bu arada bir şey daha öğrendim; bizim gibi görevde olan dünya dev ülkelerdeki meslektaşlarımız konuşmaya başlarken söyleyeceğim her şey benim şahsi görüşümdür, Sermaye Piyasası Kurulu'nu, üyelerini ve çalışanlarının fikirleri değildir diye başlıyorlar. Ben de öyle bir peşin inkârla başlamak istiyorum aslında. Dolayısıyla yanlış bir şey söylersem suçu bana aittir. Kalp kırarsam günahı bana aittir. SPK tamamen yanlıştan uzak, sapasağlam bir kurumdur. Bunu peşin söyleyeyim. Birinci konu bu; bu tabii şu anda bizim gündemimiz değil.

İkinci konuşulan konu bazı yanlış sonuçlar işte on yıl önce Enron'lara işte hepsine bakarsak sorunlara neden olan derecelendirme ve denetim kurumları-

nın zaafı neydi? Niye atlandı bazı şeyler? Niye kamuoyu zamanında yeterli bilgiyi alamadı? Bazen de etik dışı sonuçlar nasıl orta yere çıktı? Bu çok konuşuluyor. Dolayısıyla derecelendirme ve denetim işi yapan kurumlar biraz günah keçisi oldular, çok üstlerine geliniyor ve devam ediyor bu. Bir oranda doğru olabilir ama işin kolayına kaçmamak lazım. Çünkü muhasebenin ana işlevini, toplumsal önemini herkesin anlaması lazım belkide.

Üçüncü, fakat yeni yeni konuşulmaya başlanan fakat önümüzdeki yıllarda bu şekilde bir çare bulunamadığı anlaşılınca daha çok konuşulacak olan konu da finans ile siyasetin, meslek ile siyasetin çok iç içe olması. Özellikle Amerika özelinde olaya bakınca yeni yeni birtakım raporlar, kitaplar çıkmaya başladı. Büyük finans kurumları ile siyasi güç bir araya gelirse ne tür sonuçlar doğurur? Bu herhalde vurgulanacak. Bu zor bir konu, zor bir konu fakat bir soru cevap arıyor; Amerika'da ki 1,5 trilyon dolarlık kabaca, o kötü konut kredisi zararı nasıl oluyor da 15 trilyon dolarla finanse ediliyor? Yani 1,5 trilyon dolara yapılabilecek iş niye 14-15 trilyon dolara vardı sorusunun cevabını herhalde Amerikalı dostlarımız ve dünya yakında aramaya başlayacak, bu da bir konu.

Dolayısıyla muhasebe ve denetim çok konuşuluyor. Sayın Başkan bahsetti IFAC'ten, biz de IOSCO marifetiyle bir takım komitelere girdik. O komitenin başkanlığı sayesinde Finansal İstikrar Kurulu'nda ülkemizin ikinci sandalyesi oldu. Ve IAS'ın International Accounting Standards' da dört tane üyelik boşalıyor galiba seneye. Oraya bizim iki önerimiz oldu. Umarım ki en azından bir tanesi Türkiye'den bir arkadaşımızı oraya sokmayı becerebiliriz. Dolayısıyla gözümüzün kulağımızın orada olması gerekiyor. TÜRMOB'un da IFAC'deki faal durumu hepimizi sevindiriyor.

Fakat bu çok konuşulan şeyin önemi var demektir. Dolayısıyla muhasebe ve arkasından gelen denetimin önemini çok aşikâr tekrar söylemeğe gerek yok, haddime değil benim de, hepimizin yaptığı iş zaten. Muhasebenin denetlenmesi, denetimin denetlenmesi; belli bir kalite ve etik düzeyi yakalamak için bu bir konu. Yani nasıl yapılacak? Kim kimi gözetecek? Bu çok üstünde duruluyor. Bir kere iyi finansal rapor olmazsa olmaz.

Bakın üç gündür İstanbul'da Amerikan SPK'sı ECC ile beraber ortak bir eğitim programı yapıyoruz. Aşağı yukarı 60 küsur yabancı katılımcı var 27-28 farklı ülkeden. Bu seneki eğitimin konusu, Disclosure, yani kamuyu aydınlatma, bilgi, şeffaflık. İnanın 30 tane makale var sunulan, inanın ki 20 tanesi ya muhasebe, finansal raporla ilgili ya da denetimle ilgili çünkü sermaye piyasa-

larını, finans piyasalarını düzenlemek kolay. Denetlemek işi var ve bunu yaparken herkesin bilgiye ulaşması lazım. Bilginin de bir kaynağı var finansal anlamda o da muhasebecinin yazdığı rapor ve denetçinin onu tamamlaması. Başka kaynağı yok. Dolayısıyla muhasebe ve denetim görevi arzu ettiğimiz şekilde yapılırsa denetlenecek fazla bir şey kalmaz, bu kadar önemli.

İyi finansal raporlar üretmek, iyi muhasebe uygulamaları tabii ki olmazsa olmaz. Bu çok tartışılıyor, yani bir yere vardık gibi; herhalde bütün dünya bir uluslararası finansal standardında IFRS'de herhalde birleşecek. Amerika buradan farklılık gösteriyordu, uymayan ülkeler vardı, Amerika da sanki o yönde adım atıyor gibi ama bu 2011 gibi öngörülüyordu ama 2013leri falan bulur tam bir yerde buluşma. Yani dünya artık bir tane muhasebe standardı olması gerektiği fikrinde hemfikir, uygulaması kaldı, yaklaşma var. Şimdi, çok süper, çok güzel muhasebe raporları çıktı ama bunları hazırlayanlar firmanın çalışanlarının yöneticilerinin denetlenmesi şart. İllaki bir kötü niyet aramak için değil, yanlışlık, fazlalık, eksiklik var mı diye, bu da denetimin önemini getiriyor, bağımsız denetimin. Zaten bunlar bildiğimiz şeyler.

Denetim hem bilginin dozunu optimize edecek hem bilginin güvenilirliğini arttıracak hem de kaliteyi yükseltecek ve alışlagelmiş artık kanıksanmış ama artık geçerli olmayan bir takım varsayımların ve yöntemlerin sorgulanması ancak ve ancak doğru yapılan denetim sorgulanmasıyla ortaya çıkar. Çünkü her meslek bu hale geliyor. Uzun yıllar araştırmacılık yaptım, yani dataya bakıp bir takım modeller geliştirip bir takım sonuçlar bulma uğraşında finans konusunda. İnsan bilimsel araştırma yaparken bir takım varsayımlarda bulunur. O varsayımlara bağlı olarak sonuçlar çıkar. Ama aynı varsayımları insan uzun yıllar tekrarlaya tekrarlaya o sonuçlara hakikaten inanmaya başlar, varsayımdan bağımsız. İşte o zaman günün sonu geldi demektir, tehlike boyutu. Aynı şekilde pratik dünyada muhasebe mesleği olsun diğer meslekler olsun, bir şeyi belli bir tarzda yapmaya alışırız, hep öyle yıllarca yaparız, ondan sonra artık onun sorgulanması bile bizi rahatsız eder. Ama son kriz gösterdi ki bu sorgulanmaların frekansları artacak ve kendi kendimizi sorgulamak durumundayız. Alışkanlıklarımızı bazen kırmak gerekecek herhalde.

Muhasebe ve denetim görevleri düzgün yapılırsa sermaye piyasalarına güven artar, aksi durumda düşer. Bakın Amerika'da Enron falan yıllarında 2000-2002 yılları arası borsadaki firmaların toplam değeri, bu rakamı dün birisi hatırlattı, 14 trilyon dolardan iki yılda düştü 7 trilyon dolara. Birkaç skandal, yüzlerce değil, birkaç skandal böyle bir güven erozyonuna ve böyle bir servet

kaybına yol açıyor. O 7 trilyon dolar da bir sürü insanın emeklilik için, çoluk çocuğunun okul parası için biriktirdiği para, tasarruflarıydı, iki yılda gitti. Geldi bir daha gitti. Dolayısıyla, birkaç firma ayıp yapmış ne olur gibi bir lüksümüz herhalde yok. Bundan sonra özellikle dünyanın bu kadar entegre olduğu sisteminden bahsettiğimiz bir sektörde buna sizlerin izin vermemesi çok önemli herhalde.

Şimdi birkaç detay çıkıyor ortaya, zaten 2000'den sonra bir takım düzeltmeler yapıldı. Amerika'daki "Sarbenes-Oxley Kararları", Avrupa Birliği'nin 8.direktifinde yapılan değişiklikler. Bir kere finansal piyasalara kaybolan güveni tekrar yerine koymak gerekiyor, ondan bahsettik. Denetçilerin doğru denetlenmesi gerekiyor. Fakat bu denetim işini meslekten bağımsız bir otoritenin yapması fikrinde herhalde dünya bir konsensüse geldi gibi. Biliyorsunuz Avrupa'da bu "European Group of Auditors' Oversight Board" var, Amerika'da ki "PICK OFF" var aynı şekilde. Bu kurullarda hem meslekten gelen uzmanlar var hem de bağımsız, meslekle ilgisi olmayan uzmanlar var. Meslek dışından gelenler nitelikli çoğunluk sağlıyor önemli kararlarda. Çünkü bilmeyen gözün, yabancı gözün görmesi, mesleğe aslında büyük bir hizmet gibi algılanıyor. Bunu tavsiye ederiz, benim ihtisas saham değil fakat böyle bir kanı var gibi dünyada. Denetçilerin bağımsızlığı önemli, rotasyon benimseniyor; rotasyon deyince denetçinin rotasyonu. Bu firma rotasyonu mu? Ortak rotasyonu mu? İkisinin bir karması mı? Bu tartışılan bir şey, orada galiba SPK olarak ya biz yanlış yaptık veya TÜRMOB'un yaklaşımı yanlış. Ufak bir anlaşmazlığımız var herhalde Masum Başkan, bir ay dolmadan halletmemiz lazım ki mirasımız iyi olsun. Denetçinin yasal sorumluluğu uygulanıyor ve denetim komitelerinin etkinliği kalite artışı için.

Değerli dinleyiciler, haddim olmayarak yine şahsen bir takım kanaatlerimi söylemek istiyorum. Yanılma ihtimalim var, lütfen yanılıyorsam bir şekilde affınızı rica edeceğim. Şimdi Türkiye'de SMMM lisansı var bir de YMM var, yıllardır var. Belli işleri belli şekilde yapmayı artık kanıksadık. Her ne kadar TÜRMOB gibi kuruluşlar yurtdışındaki değişiklikleri getirmeye üstün gayret gösterse bile bir takım alışkanlıklar kolay değiştirilmiyor. Hele muhasebe gibi dikkat isteyen, titizlik isteyen şeylerde değişiklik ürkütücü geliyor insana. Yani bir bu iş böyle doğru yapılıyor, toplam böyle alınıyor, şimdi ben başka yere gidersem bütün kafa yapım bir daha değişecek. Ama artık bu kadar rahat olma lüksümüz herhalde kalmadı. Önümüzdeki yıllarda daha da rahatsız olacağız. O yüzden değişime açık olmak, bazı alışkanlıklardan kurtulmakta herhalde fayda var. Ne olduğunu sizlere söylemek haddim değil ama bir büyük

dalga sanki var gibi. Bu da eğitimin önemini getiriyor. Eğitimin önemi yani sürekli eğitim. Bir insan muhasebeci ise, denetçi ise veya her ne ise bu konu içinde, devamlı kendini yenilemeye mecbur. Çünkü kendini yenilemeyen kişi ve kurumlar toplam sektör için, ülke için, dünya için risk oluşturuyor.

Bakın skandallar denen olayların önemli kısmının kökünde herhangi bir etik dışı niyet yoktu. Bazen çok masum hatalar büyük zararlara yol açabiliyor. Dolayısıyla eğitim, eğitim, eğitim, bu çok önemli, yenileme eğitimi. Biz Sermaye Piyasası Mevzuatına düşen konularda, denetim lisansı konusunda mesela, böyle bir eğitim yenileme faaliyetleri yakında başlayacak. TÜRMOB zaten bu konuda bayağı bir gayret gösteriyor. Tabii burada TÜRMOB'a çok büyük bir sorumluluk düşüyor diye tahmin ediyorum.

Kalite kontrol, bir şey daha söyleyeceğim, burada çok büyük bir gaflet yapabilirim ve bir zor bir cümle bu, Yeminli Mali Müşavirlik derecesi; Türkiye'de ki YMM'ler hepsi çok deneyimli, çok bilgili ve değerli insanlar ki YMM olmuş baştan ve YMM olmaya devam etmiş. Bu işin zorluğu aslında, fakat dünyada herhalde muhasebecilik var, denetçilik var, YMM diye bir görev, fonksiyon artık yok gibi ve bundan sonra olmayacak gibi. Bu kötü haber gibi geliyor, doğru ise şayet. İşte iyi haber şu bizim ülkemiz için; ülkemizdeki Yeminli Mali Müşavir ağabeylerimiz kardeşlerimiz dostlarımız işi iyi bilen insanlar. Dolayısıyla belki de bir kademe daha yukarı çıkıp YMM mesleğini bir daha tanımlama zamanı gelecek ve önümüzdeki dönemde bir değişiklik herhalde gerekecek dünyaya ayak uydurmak için. Ama dünyaya ayak uydurmadan başka çaremiz de yok gibi.

Ben daha fazla yanlış yapmadan izninizi rica ediyorum, teşekkür ediyorum, kongrenin başarılı geçmesini temenni ediyorum. Sağ olun.

## **Bülent ÜSTÜNEL**

### **TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) Başkanı**

- Saygıdeğer Bilim Adamları, Sayın Bakanım, Milletvekilim, Bürokrasimizin Değerli Temsilcileri, Saygıdeğer Başkanlar, Değerli Konuklar ve Sevgili Meslektaşlarım.

18.Türkiye Muhasebe Kongresi'ni organize eden TÜRMOB Yönetimini içtenlikle kutluyorum ve bize söz hakkı verdiği için de teşekkür ediyorum. Bu anlamlı kongrede sizlere çok geniş bir yelpazeyi oluşturan muhasebe konula-

rı içinde önemli bir yer işgal eden muhasebe standartlarının bugün Türkiye’de bulunduğu nokta hakkında kısaca bilgi vermek istiyorum.

Türkiye’de işletmelerce düzenlenen finansal tabloların şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir olabilmeleri için gerekli olan muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayınlamak üzere kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu başlangıçta stratejisini belirlemiştir. Bu stratejide uzun yıllar değerli akademisyenlerimizin, uzmanlarımızın ve başta TÜRMOB olmak üzere muhasebe meslek kuruluşlarımızın ısrarla hedeflediği uluslararası finansal raporlama standartlarını referans olarak almıştır. Bu anlayış, yeni Türk Ticaret Yasası Taslağı’na da aynen yansımıştır. Kurulumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile yaptığı lisans anlaşmaları çerçevesinde IFRS’ler Türkçeye çevrilmiş ve 2005 yılından beri resmi gazetede yayınlanmak suretiyle mevzuat haline getirilmiştir. Yapılan lisans anlaşmaları gereği Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapılan değişikliklerin 14 gün içinde mevzuatımıza yansıtılması yükümlülüğü bulunmaktadır.

Faaliyette bulunduğumuz süre içerisinde bugüne kadar gerek standartlar ve gerekse bunlar üzerinde yapılan değişiklikler nedeniyle Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nca 207 adet tebliğ yayınlanmış bulunmaktadır. Kurulumuzun güncelleme konusundaki özenli çalışmaları nedeniyledir ki Türkiye Muhasebe Standartları 2006 yılından itibaren ülkemizde kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan bankalar, sigorta şirketleri ve halka açık şirketler tarafından fiilen uygulanmaktadır. 2006 yılından bu yana her yıl Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan IFRS’lerin Türkçe çevirileri ciltler halinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları olarak yayınlanmıştır. Şu anda 130 ülke IFRS’leri uygulamaktadır ve Türkiye 4 yıldır bu dünya haritası içerisinde yer almaktadır.

Muhasebe artık kesinlikle ülkelerin sınırlarını aşmış durumdadır. Muhasebeye şekil verenler, prensipleri koyanlar gelişmiş ekonomiler olduğundan ve bunun başını da Amerika çektiğinden uluslararası metinler haliyle İngilizce olmaktadır. Ülkemizde de eğitimde her ne kadar İngilizce’ye veya diğer yabancı dillere ağırlık verilmekteyse de kendi meslektaşlarımız açısından değerlendirildiğimizde maalesef yeterli düzeyde olmadığımız aşikârdır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu bu yıl tam set IFRS 2010 kitabını Türkçeye çevirerek yayınlamış bulunmaktadır. Bu kitapta standartlar ve yorumların yanı sıra resmi gazetede yayınlanmamış olan uygulama rehberi, açıklayıcı örnekler, karar gerekçeleri ve karşı görüş bölümleri yer almaktadır. Bu Türk-



çe kitap muhasebe konusunda çok önemli bir kaynaktır. Satışa sunulmuş olan bu kitap Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun internet sitesinde de yer almaktadır.

Şimdi gündemimizde KOBİ Muhasebe Standartları bulunmaktadır, yakında yayınlanmak üzeredir. Bu da uluslararası standartlardan alınmadır. Bu standartlar herhangi bir yabancı ülkenin yasaları değildir. Bilakis ülkelerin üzerinde mutabık oldukları müşterek metinlerdir. Bunlarda herhangi bir değişiklik yapılamaz. Eğer yapılması gerekiyorsa sesimizi duyurarak o platformlarda bu değişiklikler için gayret sarf etmek durumundayız. Aksi takdirde değişiklik içeren veya güncellenmemiş bir standarda göre denetlenen finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygunluğundan söz edilemez.

IFRS'in Türk muhasebe literatüründeki adı Türkiye Finansal Raporlama Standartlarıdır ve IFRS'e tam uyumludur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun sorumluluğu da bu standartların güncelliğini sağlamaktır. Bu standartlar, sayıları 47'ye ulaşmış bulunan muhasebe kürsüsü deneyimli akademisyenleri, büyük denetim şirketlerinin kıdemli denetçileri, banka ve büyük ölçekli sanayi şirketlerinin finansal tablo düzenleyen uzmanlarından oluşan bir çalışma komisyonu tarafından Türkçe'ye çevrilmekte ve çapraz kontrolleri yapıldıktan sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na sunulmaktadır. Bu yöntem sadece Türkiye'de uygulanmaktadır ve hizmetler gönüllü olarak verilmektedir.

Türk muhasebecisinin ve üniversite öğrencisinin önüne artık bu evrensel muhasebe standartlarının Türkçe'si konmuştur. Bundan böyle evrensel prensiplerin okunup anlaşılması ve uygulanması sadece İngilizce bilenlerin insafında olmayacak ve buna karşın meslek mensupları da lisan bilmediklerini mazeret olarak ileri süremeyeceklerdir.

Bu arada KOBİ Finansal Raporlama çalışmaları hakkında da kısaca bilgi vermek istiyorum. Bu standart kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan ve işletme dışındaki kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayınlayan işletmeleri kapsamaktadır. Daha basit bir ifade ile bankalar, sigorta şirketleri ve halka açık şirketler dışında kalan küçük, orta ve büyük ölçekli tüm işletmeleri kapsamaktadır. Yani sadece küçük işletmeler için değildir. Hele KOBİ'lere mahsus basit bir düzenlemede hiç değildir.

Çoğu ülke, çalışanı on kişiden az, cirosu bir milyon liradan az olan mikro ölçekli işletmeler için bir çözüm arayışı içerisinde. Bazıları, mikro işletmelerin kısmen ya da tamamen KOBİ finansal raporlama standartlarının kapsamı dışında bırakılmasını tartışmaktadırlar. Bu standart aslında Uluslararası Raporlama Standartları'nın özetlenmiş ve sadeleştirilmiş bir versiyonudur. Tek bir standart olarak 35 konu başlığından oluşmaktadır. Bir KOBİ bu standartlardan hangisi ile ilgili bir işlemi ile ilgili işi olursa, standardın o bölümle ilgili hükümlerine göre muhasebeleştirme yapacaktır. Keza bir mikro işletmenin de kendi dar faaliyeti, standardın hangi hükümlerinin uygulanmasını gerekli kılıyorsa hep onları uygulayacaktır. Böyle düşünmekle beraber mikro işletmelerle ilgili tartışmaların uygulamaya nasıl yön vereceğini hep birlikte göreceğiz.

Türkiye Muhasebe Standartları kurulunun diğer faaliyetlerini görmek ve dokümanlarına ulaşmak için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu web sitesini ziyaret etmenizi isteriz.

Kıymetli vaktinizi burada almadan sözlerimi burada bitirmek istiyorum. Hepinizi saygı ile selamlıyorum.

## **Mustafa ÖZYÜREK** **TÜRMOB Onursal Başkanı, İstanbul Milletvekili**

- TÜRMOB'un Sayın Başkanı, saygıdeğer konuklar, sevgili meslektaşlarım, hepinizi saygıyla sevgiyle selamlarım.

Değerli arkadaşlarım, TÜRMOB'un her toplantısında çok önemli gelişmelere imza atıldığını görmekten büyük mutluluk duyuyorum. Sayın Masum Türker belki kongrede yapması gereken veda konuşmasının bir bölümünü burada yaptı. Kendisi ile uzun süre TÜRMOB'da birlikte çalışmaktan onur duydum ve daha sonraki dönemde de TÜRMOB'un özellikle de uluslararası ilişkilerinin geliştirilmesinde, IFAC'ta daha aktif bir konuma gelmesinde gerçekten büyük katkıları oldu. Kendisine şahsım ve hepiniz adına teşekkür ediyorum ama kendisinin de ifade ettiği gibi bizlerin, bu mesleğe gönül veren insanların pozisyonumuz ne olursa olsun, mesleğin gelişmesinde, camianın sorunlarının çözülmesinde her zaman elimizden geleni yapacağız. Bundan kuşku duymuyorum.

Değerli arkadaşlarım, artık bu mesleğin kalitesinin daha da yükseltilmesi gerekir. Bu noktada Sayın Akgiray'ın, Sayın Türker'in önemli açıklamaları oldu.

Tabii denetçilerin de denetlenmesi noktasına gelindi. Elbette mesleğin özü muhasebe ve denetimdir. Muhasebecinin hazırladığı raporlar eğer yeterli değilse siz ne kadar sistem getirirseniz getirin, ne kadar kademe koyarsanız koyun amaca ulaşamazsınız. O bakımdan, kayıt düzeni ve bu düzen içinde ortaya çıkan mali tabloların denetimi son derece önemlidir. Elbette son aşamada denetçileri denetleyecek bir mekanizmayı kurmaktır. Şimdi tartışmakta olduğumuz, gündemde olan konu budur.

Ben muhasebe camiasının uluslararası standartları benimsemekte, özümsemekte ve uygulamakta olağanüstü bir çaba gösterdiğini ve başarılı olduğunu düşünüyorum. Bugün buradaki konuşmalar ve çeşitli seminerlerde, panellerde yapılan değerlendirmeler onu gösteriyor ki biz artık Avrupa Birliği'nde de diğer ülkelerde de uluslararası standartları uygulayan bir ülke konumundayız. Tabii Türkiye'nin bazı yapısal sorunları mesleğimizin daha da gelişmesine, daha da kaliteli bir şekilde icrasına engel olmaktadır. Bunların başında gelen sorun kayıt dışılıktır. Tabii kayıt dışılıkla mücadele elbette muhasebecilerin de görevidir ama daha çok otoritenin, kamunun ve ticaret hayatının sorunudur. Eğer bir ekonominin %30-40'ı kayıt dışıysa o ülkede konuştuğumuz konular tali kalır. O nedenle son zamanlarda unutulmuş gibi görünen, çok fazla konuşulmayan kayıt dışılığın tekrar ciddi şekilde gündeme getirilmesi ve etkin bir mücadelenin yürütülmesi gerektiğini düşünüyorum.

Burada Ticaret Kanunu ile ilgili konulara da değinildi. Sayın Türker'in 1957 yılında Türk Ticaret Kanunu çıktıktan sonra da bu camianın, muhasebecilerin ve denetçilerin isteklerinin yerine getirilmemesi üzerine başlayan muhasebe kongrelerinin geçmişine değindi. Gerçekten, ne yazık ki Ticaret Kanunu'nda meslek camiası hak ettiği yeri alamamıştır. Yeni tasarıda da önemli tartışmalar vardır ama tasarının temel sorunu bir türlü yasalasamamasıdır.

Her dönemde gerek TÜRMÖB gerek TOBB, TÜSİAD partileri ziyaret ederler. Bir futbol topu gibi iktidar der ki; muhalefet tamam derse biz çıkarız. Arkadaşlarımız bize gelirler ve biz de deriz ki 2/3 çoğunluğu elinde bulunduran iktidar istemezse bizim yapacak bir şeyimiz yok. Anayasa değişiklikleri yapıldı, akla gelmeyen pek çok kanun çıkarıldı fakat Türk Ticaret Kanunu'na gelince ne hikmetse vakit bulunamadı.

Gerçekçi olarak, parlamentodaki çalışmalarını yakından izleyen bir arkadaşınız olarak gözlemimi ifade ediyorum ki bu yasama yılında da Türk Ticaret Kanunu'na sıra gelmez. Anayasa değişikliklerinin zorunlu kıldığı bazı yasalar var onlar hemen meclis açılır açılmaz gündeme gelecek, arkasından bütçe gelecek,

arkasından hükümetin çok önem verdiği bazı düzenlemeler var onlar gelecek. Ve zaten Türkiye bir seçim sattı hümayuna girmiştir. Bütün meclis çalışmaları da hükümet çalışmaları da seçim esasına göre seçim hedefine göre yönlendirilmektedir. Her ne kadar Sayın Babacan, Başbakan bize talimat verdi, seçim ekonomisini uygulamayacağız, kaynakları seçim amaçlı harcamayacağız dedi ise de ama insaf ile herkes teslim eder ki referandumda nasıl bir seçim harcaması yapıldığını gördük. Bunun genel seçimde kat kat fazlasının yapılacağını herkes, Türkiye’de yaşayan herkes tahmin eder, teslim eder. O nedenle gerçekçi olmak gerektiğini düşünüyorum.

Değerli arkadaşlarım, tabii öncelikle bizim camia olarak, TÜRMOB olarak, Odalar olarak, meslek mensupları olarak kendi sorunlarımızı en iyi şekilde ortaya koyan, bunlara çözümler üreten ve eğitim çalışmalarıyla mesleğin standardını arttıran konumda olmamız lazım. Eğer biz neyin nasıl yapılacağını, neyin nasıl çözüleceğini bilirsek er geç kamu otoriteleri de bizim çözümlerimizi kabul etmek zorundadırlar. Bunun gibi bu konuda pek çok örnek var. Bunlardan birisi de serbest muhasebeciliğin kaldırılarak, SM olan arkadaşlarımızın Serbest Muhasebeci Mali Müşavir yapılması konusunu 1992 yılında çağdaş demokratların taahhüdü olarak sizlere sunmuştuk. Bugün bunun geniş ölçüde gerçekleşmekte olduğunu görüyoruz.

Sayın Akgiray ilginç bir konuya değindi; dediler ki yeminli mali müşavirlerin konumunu da bir değerlendirmek gerekir. Tabii biz hiçbir konunun tartışılmasından kaçınan bir camia değiliz. Hasbel kader Yeminli Mali Müşavir sıfatını taşıyan birisi olmama rağmen doğrusu neyse, uluslararası standart neyse onu hep beraber görmemiz lazım. Bu konuda bizim camia olarak çözüm üretmemiz, çözümü kendimiz ortaya koymamız lazım. Başkalarının ortaya koyduğu çözüm camiada büyük sıkıntı yaratır ve buna ulaşamaz.

Sayın Akgiray’ın gündeme getirdiği, camiamızda çok tartışılacak bu konuya benzer bir konuyu İsmet Atilla eski maliye bakanımız demişti ki “ya bu hesap uzmanları ile maliye müfettişlerini birleştirirsek ne olur?” diye bir teklif ortaya atmıştı. Ben de demiştim ki Sayın Bakan bunu ortaya atmak kolay da gerçekleştirmek o kadar kolay değil. Nitekim hala tartışılır, tasarı üstüne tasarı gelir fakat bu bir türlü gerçekleşemez.

Her şeyin oluşumuna bakmak lazım, geçmişine bakmak lazım, tarihçesine bakmak lazım ve ülkede hangi ihtiyaçlara cevap verdiğine bakmak lazım, bunlar değerlendirilerek bulunacak çağdaş çözümler, uluslararası standartlara uygun çözümler her zaman benimsenmiştir ve benimsenecektir.

Değerli arkadaşlarım, Sayın Türker tabii bir özgür ülkede bunların tartışılması konuşulması gerektiğini ve özgürlük olmadan da bunların yapılamayacağını ifade etti, gerçekten muhasebe mesleği önemli, mesleğimizin bağımsızlığı önemli, mesleğimizin sorunlarının çözümleri önemli ama özgür bir ülkede yaşamak çok daha önemli. Özgür ve bağımsız bir ülkede yaşamak, her şeyden önemli.

Biz istiyoruz ki Türkiye huzur içinde olsun, barış içinde olsun, kimse kimsenin özgürlüğüne müdahale etmesin, kimse kimsenin yediği ile içtiği ile meşgul olmasın, kimse kimseye farklı yaşam tarzlarını dayatmasın. Herkes dilediği gibi yaşasın, herkes özgür olsun diyor, bu duygu ve düşüncelerle kongrenin hayırlı olmasını diliyor, hepimize sargılar sunuyorum.

**Prof. Dr. Ömer LALİK**  
**TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu) Başkanı**

- 18. Kongrenin değerli katılımcıları, “Güçlü ve Özgür Bir Ülke İçin Muhasebe Kültüründe Devrim” temalı kongrenin açılışında Türkiye Denetim Standartları Kurulu Başkanı olarak bana da söz hakkı verenlere teşekkür ediyorum. Konuşmamı kongrenin özgün ve kapsamlı temasına sadık kalarak, bağlı kalarak sürdürmeyi umarak yapacağım.

Bir ülkenin gücünü ve varlığını kültüre veya uygarlığa dayama arzusu, o ülke yerkürenin hangi coğrafyasında olursa olsun değişmemekte ve kültür veya uygarlığı önemseyen bu görüş yaşadığımız çağın bir paradigması olarak kabul görmektedir. İslam dünyası kültürel birlikteliği ve kurtuluşu dinde, inançta aradı. Batı dünyası kültürel birliği ve kurtuluşu akıl ve bilimde buldu. Güçlü ve özgür bir ülke yaratma idealine erişmede pusulamız yüzyıllardır hep batıyı göstermiştir. Batının, bilimin ve aklın önderliğinde yarattığı, teknolojiyi kullanabilmek için batı kültürünü yakalamak, bilimini almak ve uyarlamak zorunluluğu vardır.

Teknolojiden yararlanmak sadece o teknolojiyi alıp kullanmaktan öte bir şeydir. Teknolojiden yararlanmak ancak onu alıp üretecek düzeye gelmekle mümkündür. Teknolojiyi üretebilmek için o teknolojinin dayandığı temel birimleri, sosyal bilimlerini de göz ardı etmeden almak, bilimi geliştirmek, bilimsel bilgiyi yaratan akılcı dünya görüşünü egemen kılmak zorunluluğu vardır. Kültürsüz teknoloji taklitçilikten öte bir anlam taşımaz ve taklit eden ülkeye

üretenler tarafından olsa olsa sömürgeciliğin yeni modelleri içinde bir yaşam sahası verilir.

Güçlü ve özgür bir ülke için toplum gerekli akılcı bilgi ve teknolojiyi üretilmezse insanların kullanacağı teknoloji insanları kullanmaya başlayan ve önü alınamayan bir dev olur. Bu dev o ülkede kültürel geri kalma ya da kültür boşluğu adı verilen yaygın bir olgunun yaratıcısı olarak karşımıza çıkar.

Yüksek teknolojinin bir ürünü olan iletişim devrimi 20.yüzyıl tamamlanmadan doğu-batı çelişkisini, buna sosyalist-kapitalist çelişkisi de diyebilirsiniz, ortadan kaldırdı. Bu olgu kimi yerde hızla kimi yerde aksak adımla da olsa toplumları küresel köyün birer parçası olma yolunda kendilerine sunulan acılı ekşili çorbayı içmeye mecbur etti.

Biz de payımıza düşenle yaşıyoruz. Sizi bilmem ama ben kendi adıma söylüyorum Sayın Akgiray gibi, kendini zavallı gibi hisseden bir ülke bireyi olmandan bıktım. Bilinçsizce kullanılan, aşırı zorlanılan, sürekli aşınmadan yorgun düşmüş bir ülkenin bireyi. Var olanla yetinen, aşırı tüketmeden üreten, var olanı koruyan ve gelecek kuşaklara borçlarını ödeyebilecek ve yaşanabilecek çağdaş bir ülke bırakmayı diliyor ve hayal ediyorum.

Biz muhasebeciler, çağdaşlaşmayı dünyadaki yaygın akımlara bakarak yalnızca bir ekonomik kalkınma sorunu olarak görmeyiz. Çağdaşlaşmanın bir kültür birikimini ve gerekiyorsa kültürel değişimin kabulünü de içerdiğini de biliriz. Yiyecek-içecek, giyim-kuşam, konut-konak, eğitim-öğretim, iletişim-ulaşım, dinlence-eğlence pazarlarımızı olabildiğince serbestleştirirken, kamu mallarını özelleştirirken, ulusallığın göz ardı edilmemesini yıllardan beri bu kongrelerde hep talep ediyoruz ve öneriyoruz.

Pazarlarımızın güvenliği, güvenilirliği ve sağlıklı gelişme gücünün mutfağında hep yıllardır onlu yüzlü yıllardır biz varız. Toplumun çağa taşıma görevi bir anlamda ekonomik kalkınmanın muhafızı olan muhasebecilerin omuzlarındadır. Bu ruhu bize aşıl原因an sevgili hocamız Prof. Dr. Mustafa Aysarı başta olmak üzere tüm hocalarımı burada saygı ve sevgi ile anmak isterim.

Biz muhasebeciler kimliğimizi her zaman çağdaşlıkta bulduk. Varlığımızı çağdaşlaşarak koruduk. Kimselere benzemeye kalkışmadık. Kendimiz olarak yaşadık, görev yaptık. Kimlik bunalımı çekmedik. Kimlik boşluğuna düşmedik. Kimlik bunalımının sebebi değişerek kimlik yitirmek değildir. Kimlik bunalımı özünde değişmemek, yaşanan değişimlere ayak uyduramamak zorunludur.

Saygıdeğer katılımcılar, iyi işleyen bir ekonomide finansal bilgi, finansal raporlamanın güvenilirliğini arttırmakta, ekonomik gelişmeyi teşvik etmekte, ülkenin finansal sisteminde olabilir istikrarsızlık riskini azaltmaktadır. Bunlar bilgi ekonomisi üzerine yapılmış uluslararası araştırmaların bize ilettiği sonuçlardır. Finansal bilgiye verilen değer, Türkiye’de de yerini bulmuş ve geride bırakılan son 20 yılda finansal raporlama ortamının ve çerçevesinin iyileştirilmesi yolunda önemli adımlar atılmıştır.

Bu noktada üniversitelerimizi, meslek örgütümüz TÜRMOB’u, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nu yaptıkları çalışmalar ve para piyasalarını ve sermaye piyasalarını düzenleyen ve denetleyen kurulları verdikleri katkılar nedeniyle alkışlamalıyız. Ancak engelibeli yolun önünü açacak en önemli yasal viraaj maalesef halen önümüzdedir.

Benden önceki değerli konuşmacıların da ifade ettikleri gibi yeni Ticaret Kanunu’nun yasalaşması, önündeki barajların yıkılması durumunda finansal bilgi üretimine ve finansal raporlamaya ilişkin olarak bugüne kadar yapılmış çalışmalar güçlü bir temele kavuşacaktır. Bilindiği gibi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları temelli Türkiye Muhasebe Standartları’nın KOBİ’ler de dâhil ekonominin tüm kesimlerinde uygulanması ve Uluslararası Denetim Standartları temelli denetim zorunluluğunun getirilmesiyle ülkemizde hem muhasebecilik mesleğinin ve hem de denetçilik mesleğinin önünde zorlu ama yeni fırsatlar içeren farklı, güçlü bağımsız ve özgür bir ortam oluşacaktır.

“Güçlü ve özgür bir ülke için muhasebe kültüründe devrim” yeni bir motto olarak ruhlarımıza hitap etmektedir. Bu motto, mesleğimizi tümüyle değiştirecek bir vizyon değişikliği değildir. Amacı her birimize hayal ettiğimiz Türkiye’yi düşünerek meslek örgütümüzün vizyonuna bağlı kalarak yüklediğimiz misyonu ve kendimizi gözden geçirme fırsatını vermektir. Bu bağlamda ben başında taşıdığım muhasebecilik mesleğinin farklı şapkaları altında üstlendiğim, birbirinden farklı gözükten ancak aynı amaca hizmet eden misyonları ayrı ayrı gözden geçirecek ve muhasebecilerin eğitim, öğretim ve uygulamada evirilerek onları mesleğimizin içinde saklayarak pek çok özgün boyuta ve özellikle denetçilik boyutuna yöneltecek plan ve programları yapacağım.

Ve bir son söz olarak size kültür devriminin eğitimle başarılı olabileceğini hatırlatmalıyım. Ve meslektaşların hizmet içi eğitimlerin yanında geleceğin muhasebecilerini yaratacak eğitim kurumlarını inşa etmeyi bilmenin önemini vurgulayacağım. Ekonomik kalkınmanın muhafızlarını yetiştirecek bir yüksek okulun, bir araştırma enstitüsünün, bir üniversitenin, örgütümüz TÜRMOB

ile muhasebe ğretim yeleri tarafında kurulmuş ve muhasebe biliminin gelişmesini hedef almış bir vakıf olan MÖDAV'ın işbirliği ile kurulabileceğini ve kurulacak bu Vakıf Yüksek Öğretim Kurumuyla muhasebe kültüründe sürekli bir devrime öncülük edilebileceğini hayallerim arasında saydığımı ifade etmeliyim.

Değerli konuklar, 18. Kongrenin başarılı geçeceğini diliyor ve emek verenleri kutluyor, size saygı ve sevgilerimi sunuyorum.



## **I. OTURUM**

# **ULUSLARARASI MUHASEBE MESLEĞİNİN STANDARTLARI VE ULUSAL YAKINSAMASI**



**Prof. Dr. Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU**  
**TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi**  
**Oturum Başkanı**

- Çok değerli konuklarımız ve meslektaşlarım, kongremize hoş geldiniz. İlk defa bir kongrenin açılış sunuşu yapılmadan kapanış sunuşunu yapmak durumunda hissediyorum kendimi. Çünkü bize tanınan süre şu anda dolmuş bulunuyor. Ancak, hoşgörünüze, fedakârlığınıza sığınarak bu oturumu gerçekleştireceğiz.

Çok değerli arkadaşlarımız Sayın Orhan Çelik, Sayın Recep Pekdemir ve Sayın Cemal Eriş bu konuda bu oturumda tebliğ sunacak arkadaşlarımız ve hepsi konularının çok değerli uzmanları, ömürlerini bu konulara verdiler. Uygulamacı meslektaşlarımız da hep bilgilerini paylaşmaktan onur duyduklarını biraz önce paylaştık. Kendilerine teşekkür ediyorum bu oturumu zenginleştirdikleri için.

Esasında muhasebenin bir felsefesinin varlığını kabul etmeliyiz. Bunu yaşıyoruz ve bu felsefenin gelişmesi, zenginleşmesi, güçlenmesi gerekiyor. Ondan sonra özgürlük ve kültür söz konusu olacak. Özgürlük belli açılardan sınırlı bir kavram, istediğimiz kadar özgür olamayız. Bundan önceki oturumda özgürce zamanı kullandık ve sonucunda ulaştığımız sonucu beraber paylaşacağız. Onun için özgürlüğün de belli bir ölçüsü olmak gerektiğini düşünüyorum.

Devrim mutlaka gerçekleşecektir. Biraz önceki konuşmacılar muhasebe mesleğinin ne şekilde ortaya çıktığını, ne şekilde değerlendirildiğini açıklıkla ortaya koydular. Özellikle mesleğimizi paylaştığımız kurumların başkan ve yetkilileri bu konuda ilgi çekici görüşlerini ortaya koydular.

Muhasebe mesleğinin günümüzde çok önemli bir meslek olduğunu ancak ihtisaslaşarak bunun güçleneceğini ve zenginleşeceğini düşünüyorum. Bunun için bu mesleğin uygulayıcıları olarak sizin için önemli bir gelecek, engin, zengin bir gelecek olduğunu da bu arada ifade edeyim ama mesleğin çeşitlendirilmesi ve ihtisaslaşma, uzmanlaşma gerekiyor.

Şimdi değerli arkadaşlarımı ben kürsüdeki yerlerine davet ediyorum ve oturuma başlıyoruz. Konuşma sürelerini 10'ar dakika olarak belirledik. Hoşgörü ile karşılanacağını düşünüyorum ve bu 10'ar dakikalık sunuşlardan sonra tabii ki yeterli olmayacaktır. Eğer sorularınız olursa o şekilde oturumu tamamlayacağız. Teşekkür ederim.

Sizdeki programda gördüğünüz gibi değerli meslektaşım Orhan Çelik konuya daha çok teorik esastan yaklaşacak. Diğer arkadaşlarımız uygulamada ve gelişmede ortaya çıkan durumlarla konularını size sunacaklar ve paylaşacaklar. Sayın Orhan Çelik'i konuşması için davet ediyorum. Kürsüden konuşmanın daha özgür olduğunu düşündüler, daha etkileyici olacağını düşünüyoruz. Buyurun. İşte değerli kardeşim dedi ki; slaytlarım orada daha çok. Görüyorsunuz teknolojinin hâkimiyeti, özgürlüğümüz demek ki bir miktar kısıtlanıyor. Buyurun.

# MUHASEBE ve FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

**Doç. Dr. Orhan ÇELİK**

**Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Üyesi**

## *Giriş*

Muhasebe uygulamalarında gelinen son nokta finansal raporlama standartlarıdır. Finansal raporlama standartları ile şirketler ile şirketlerin paydaşları arasında iletişim daha sağlam kurulabilmekte, paydaşların alacakları kararların daha doğru olabilmesi sağlanabilmektedir. Finansal raporlama standartları bu anlamda sadece finansal bilgilerin uluslar arası ölçekte karşılaştırılabilir olmasını sağlayan bir mekanizma değil, aynı zamanda üretilen muhasebe bilgilerinin daha kaliteli ve anlamlı olmasını sağlayan bir sistem olarak anlaşılmaktadır.

## *Şirket içindeki çıkar grupları ve muhasebe bilgisi*

Dünyada yeni arayışların hızlanmasından bu yana en önemli değişimlerden birisi şirketlerin sorumlulukları alanında yaşanmıştır. Bir başka ifadeyle şirketlerin paydaşları ile ilişkilerinde ortaya çıkmıştır. Bugün işletmelerin tüm çıkar gruplarına karşı sorumlu oldukları ve çıkar gruplarının çıkarlarının dengelemek durumunda olduğu görüşü giderek kabul görmektedir. İşletmeler artık yalnızca hissedarlarına karşı değil, diğer çıkar grupların karşı da sorumludur. Diğer çıkar grupları; işletmenin faaliyetleri ile ilgili ve ondan etkilenen tüm çevredir. Bunlar temelde hissedarlar, müşteriler, çalışanlar, tedarikçiler ve devlet olarak kabul edilebilir. Ama bu konuda gelişen teori ve uygulamada sigorta edenler, düzenleme kurulları, komşu çevre, hisse senedi aracı kurumları da diğer çıkar grupları arasına katılmaktadır.

Çıkar grubu kavramının genişlemesine paralel olarak bu gruba dahil olan tarafların ihtiyaç duydukları bilgiler de değişmiştir. Kullanıcıların bilgi gereksinimi değiştikçe klasik finansal tablolar olan bilanço ve gelir tablosu bu gereksinimlere cevap verememekte başka bilgilerin de kaliteli olarak ilgili taraflara sunulması gerekir. Bu durum özellikle sermaye piyasalarında faaliyet gösteren şirketler için bir kat daha önemli hale gelmiştir. Hesap verme mekanizması da bu sürecin bir başka boyutudur.

Her alandaki yönetim faaliyetinde şeffaflığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin iyi işlemesi için de şeffaf finansal politikalara ve yapıya ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme yükümlülüğü saydamlığı sağlamanın vazgeçilemez bir aracı; saydamlıkta da hesap verme yükümlülüğünü yerine getirebilmenin ön koşuludur. Şeffaflıkta muhasebenin rolü göz önünde bulundurularak hesap verilebilirliğin gerçekleşmesinde muhasebe bilgilerinin çok önemli bir rolü bulunmaktadır. Muhasebe bilgilerinin istenilen ve uygun olan etkinlik ve verimlilikle sunulması durumunda şeffaflık sağlanmaktadır.

Sağlam ve iyi düzenlenmiş bir muhasebe sisteminden elde edilen raporlar hesap verme, saydamlık ve performans ölçümünün esasını oluşturur. Hesap verme sorumluluğu şirketlerin kamuya açıkladıkları bilgiler aracılığı ile gerçekleştirilebilmektedir. Malvarlığının gerçek sahibi ortaklardır. Ancak bu yaklaşım tarzı pozitif hukuk gerçeğini değiştirmez. Hukuki anlamda şirket malvarlığının sahibi tüzel kişiliktir. Şirket örgütü içinde sözkonusu mal varlığı şirket organları aracılığı ile yönetilir ve temsil edilir. Şirket ortağı bu yapı içinde belirli sayıda pay sahipliğini işgal eder ve paya bağlı olarak da çeşitli hakların sahibi ve kural olarak tek bir borcun yükümlüsü durumundadır. Ekonomik anlamda malvarlığının sahiplerinden biri ve fakat anonim şirketin yapısı içinde hukuken sadece muhtelif hakların ve borçların sahibi olarak görülen pay sahiplerinin söz konusu mal varlığının nasıl yönetildiğini, ortaklığın içinde bulunduğu ekonomik durumu, yatırımların geleceğini bilmek istemeleri doğaldır.

Hesap verme sisteminin etkin bir şekilde çalışabilmesi için şirketlerin faaliyetleri hakkında bilgileri doğru ve güvenilir olarak sunmaları gerekir. Bunun hukuksal anlamda sağlayıcısı ise bilgi alma hakkıdır. Kamuyu aydınlatma bilgi alma hakkının formel bir yansımasıdır. Bu hak finansal raporlama standartlarının uygulanması ile anlamlı hale gelebilecektir.

Kamuyu aydınlatma sürecinde en önemli araç muhasebe bilgileridir. Muhasebe bilgi sistemi şirketin paydaşları için en uygun bilgilerin üretilmesi ve raporlanmasını sağlamaktadır.

Muhasebe bilgi sistemi; finansal nitelik taşıyan değişim işlemleri ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları, para cinsinden sistemli bir şekilde tanımlama, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetleme işlemleriyle; varılan sonuçları yorumlayarak işletme sahiplerine, yöneticilerine ve işletme ile ilişkisi bulunan diğer taraflara, amaçlarına uygun ve faydalı bilgileri sağlar. Muhasebe bilgi sisteminde üretilen ve ilgili taraflara sunulan bilgi-

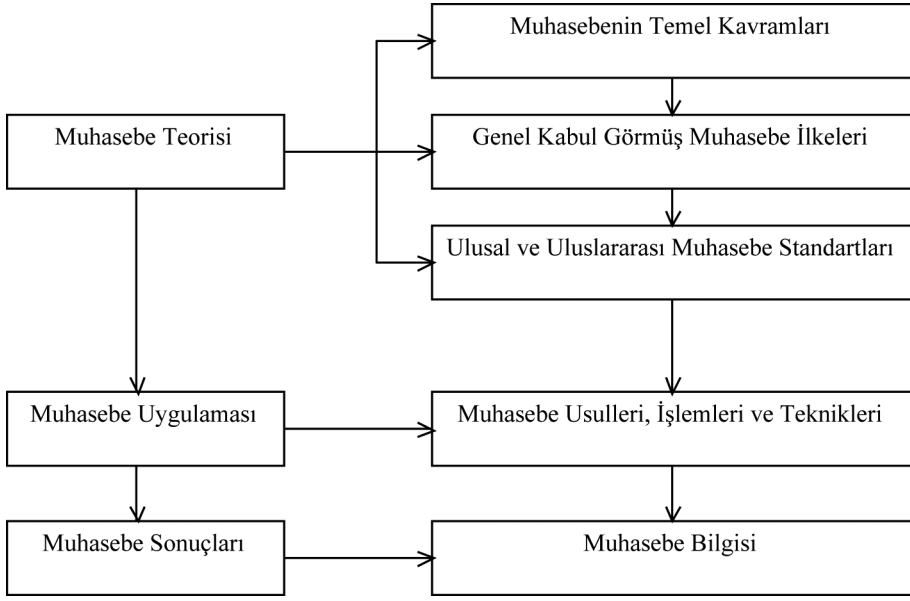
ler kendine özgü özellikler taşır. Bunun yanı sıra, muhasebe bilgileri, muhasebe kuramından kaynaklanan bir takım sınırlılıklara da sahiptir. Muhasebe bilgilerinin kendine özgü nitelikleri ve sınırlılıkları muhasebe tanımından kaynaklanmaktadır.

Muhasebe bilgi sisteminde üretilen muhasebe bilgilerinin kullanıcılara tam olarak fayda sağlayabilmesi için bir takım özelliklere de sahip olması gerekir. Muhasebe bilgilerinin işletme ile ilgili taraflara fayda sağlayabilmesi için şu nitelikleri taşıması zorunludur:

- doğru ve güvenilir olmaları,
- anlamlı olmaları,
- karşılaştırmaya elverişli olmaları, ve
- zamanında düzenlenmeleri.

Muhasebe bilgilerinin birinci özelliği doğru ve güvenilir olmalarıdır. İşletme faaliyetleri açısından doğru ve güvenilir olmayan muhasebe bilgilerine dayalı olarak alınacak kararların ve ulaşılabilecek sonuçların sağlıklı olması beklenemez. Bu bilgilerinin doğru ve güvenilir olması tek başına yeterli değildir. Doğru ve güvenilir olmalarının yanı sıra, muhasebe bilgilerinin; niteliklerine, karakterlerine ve yönetim planlaması ile kontrolüne olanak sağlayacak anlamlı hesap ve hesap grupları biçiminde sınıflandırılmış olması gerekir. Bunlara ek olarak, muhasebe bilgilerinin gereksinim duyulan zamanda ve karşılaştırma yapılabilecek nitelikte ilgili taraflara sunulması kararların etkinliğini artıracaktır.

Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgiler muhasebe kuramından temel almaktadır. Bu anlamda, muhasebe bilgi sistemi yapı bakımından, muhasebe kuramı ve muhasebe uygulaması olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.



**Şekil 1: Muhasebe Kuramı ve Muhasebe Bilgileri**

Muhasebe kuramı, üç temel kısımdan oluşmaktadır. Bu kısımlar; muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ulusal ve uluslararası muhasebe standartları olarak ifade edilebilir. Muhasebe uygulaması ise muhasebe kuramına uygun olarak geliştirilen muhasebe usullerini, işlemlerini ve tekniklerini kapsamaktadır.

Muhasebe kuramı ile muhasebe uygulamaları arasında etkileşim bulunmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminin ilk ortaya çıkışından günümüze kadar muhasebe kuramı ile uygulamaları arasındaki etkileşim giderek artmaktadır. Dünya ekonomik sisteminde yaşanan tüm gelişmeler bir anlamda muhasebe kuramı ile muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkinin ve etkileşimin gelişmesini sağlamıştır. Ticari işlemlerin niteliği ve bunları doğuran unsurlar değiştikçe, muhasebe kuramında da bazı değişiklikler yapmak ve eklemeler yapmak zorunlu olmuştur. Muhasebe bilgi sisteminin bu özelliği yaygın inanın tersine muhasebenin dinamik bir disiplin olmasını sağlamaktadır. Muhasebe kuramının değişmelere uyum gösterebilme yeteneği muhasebenin dinamik olmasını



sağlamaktadır. Ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarının ortaya çıkan yeni gelişmelere göre revize edilmesi muhasebenin dinamik olmasının en önemli sonuçlarından biri olarak kabul edilmektedir.

Muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinin uygulanması esas olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları esas alınarak yürütülmektedir. Ancak, bu ilkeler sabit ve değişmez nitelikte değildir. Diğer bir ifade ile muhasebe ve finansal raporlama sistemi, ayrı ayrı olaylar karşısında değişmeyen ilkeler yerine genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine sahip bulunmaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri de yaşanan gelişmelere ve işletme gereksinmelerine göre gelişmektedir.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin kabulü ve geliştirilmesindeki amaç; muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları azaltmak, muhasebe yöntem ve usullerinde uyumlu ve tutarlı bir uygulama geliştirmek, işletme içi ve işletmeler arası karşılaştırmaya elverişli bilgilerin, verilerin, tabloların ve raporların üretimine olanak sağlamaktır. Muhasebe standartları yoluyla uygulamaya konulan muhasebe ilkelerinin sürekli olarak gelişmesinde ve değişmesinde işletme faaliyetlerinin, mali tablo ve finansal rapor kullanıcılarının rolleri vardır. Bunun dışında muhasebe, işletmelerin gereksinmelerini karşılamak zorunda olduğundan, ekonomideki değişiklikleri de dikkate almaktadır.

Muhasebe kuramında diğer aşama ise genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin daha sistematik kısmını ifade eden muhasebe standartlarıdır. Muhasebe standartları, ulusal ve uluslararası boyutlarda geliştirilmektedir. Muhasebe standartları ile ekonomide karşı karşıya kalınan özel durumlara ilişkin muhasebeleştirme ve finansal tablo ve raporlarda raporlama ilkelerini içermektedir. Her bir ülke ekonomisinin farklı özellik taşıyor olması bir başka deyişle, ekonomilerin gereksinmelerinin birbirinden farklı olması, ulusal muhasebe standartlarının da birbirinden farklı olmasını doğurmaktadır. Ulusal muhasebe standartları bakımından temel ilişki bu şekilde olmasına karşın, ulusal muhasebe uygulamalarının tüm dünyada birbiri ile uyumlaştırılabilmesi için ulusal muhasebe standartlarının da birbiri ile uyumlu olması kaçınılmazdır. Bu amaçla günümüzde “global finansal raporlama projesi” nin bir gereği olarak hızla uluslararası muhasebe standartları geliştirilmektedir.

Günümüz sermaye piyasalarında finansal muhasebe ve raporlama ilkelerinin standardizasyonu bir zorunluluk haline gelmiştir. Dünya ekonomileri giderek artan boyutta sınır ötesi fon akımlarıyla karşı karşıya bulunmaktadır. Muhasebe ve finansal raporlama sistemleri de, bu gelişen piyasaların etkinliğini

destekleyebilecek veya bu etkinliğin azalmasına sebep olabilecek önemli bir unsur haline gelmiştir. Finansal piyasaların küreselleşmesi ve özellikle internet olmak üzere iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, mali tabloların karşılaştırılabilirliğine ve şeffaflığına yönelik ihtiyaçların önemini gündeme taşımış ve işletmelerce açıklanması gereken finansal bilgiler hakkında düzenleyici kuruluşlar, işletmeler, yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar ile bağımsız denetçilerde yeni bir vizyonun oluşmasını sağlamıştır. Dünya çapında genel kabul görmüş muhasebe ve finansal raporlama standartlarının olmayışı, yatırım alternatifleri ile ilgili yatırımcıların doğru karar alma yeteneklerini sınırlandırmak suretiyle, sermaye piyasalarının tam olarak küreselleşmesine engel olmaktadır. Bu nedenle, yatırımcılar ve diğer mali tablo kullanıcıları tarafından yatırım fırsatlarının karşılaştırılabilmesi, hatta işletme yönetimlerinde işletmenin kuvvetli ve zayıf yönleri ile işletmenin karşı karşıya bulunduğu fırsat ve tehditler hakkında daha iyi bilgi sahibi olunması ve böylece rakiplerle daha avantajlı koşullarda rekabet edilebilmesi için, uluslararası düzeyde tek bir muhasebe ve finansal raporlama sisteminin bulunması gereklidir.

Mevcut durumda, küresel finansal piyasalarda, Amerika Birleşik Devletlerinde geçerli olan ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (US GAAP) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) olmak üzere, muhasebe ve finansal raporlama sistemleri ile ilgili iki temel düzenleme bulunmaktadır. Uluslararası muhasebe standartları, gerçek anlamda bir finansal raporlama setidir ve amacı bir işletmenin herhangi bir bilanço tarihi itibarıyla şeffaf bir şekilde en gerçekçi haliyle sunumunu sağlamaktır. Uluslararası Muhasebe Standartları 1970'li yıllarda başlayan bir süreçten günümüze kadar gelmiş ve bu süreç içerisinde çok büyük değişiklikler geçirmiştir.

İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin bilgileri kamuya açıklamaları gerek genel ekonomi gerekse işletmeler açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. İşletmelerin finansal raporları, işletme faaliyetlerine ilişkin bilgileri yeterli ve tatmin edici düzeyde kamuya açıklanmalıdır. İşletmenin finansal raporları, bu bilgilere ihtiyaç duyanlar için temel kaynak niteliğindedir. İşletmeler faaliyetlerine ilişkin bilgileri gönüllü olarak veya yasal bir zorunluluk sonucunda kamuya açıklamaktadırlar. İş dünyasının küreselleşmesine paralel olarak tüm dünyada muhasebe standartlarının tutarlı bir şekilde uygulanmasına yönelik çalışmalar son yıllarda hız kazanmıştır. Bu çalışmalar yukarıda bahsedilen ortak dil yaratmak amacını gütmektedir. Bu çalışmalarla şirketlerin finansal ra-

porlarında bir şeffaflık sağlanıp, şirketlerin performans ölçüm yöntemleri ve uluslararası piyasalarla iletişimleri değişmekte ve daha etkin bir hal almaktadır. Bu bağlamda 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği'nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) geçiş yapılmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), hisseleri Avrupa Birliğindeki borsalarda işlem gören firmalar için 2005 yılında zorunlu hale gelmiştir.

### **Sonuç**

Bu değişim sürecinde şirketlerin finansal raporlama süreçleri, insan kaynakları ve mali tablo kullanıcıları ile iletişimleri yeni bir şekil alacaktır. Finansal raporlama standartlarındaki bu değişim yalnızca farklı muhasebe politikalarına geçiş olarak düşünülmemeli, tüm şirket birimleri ve yönetimi tarafından bundan böyle iş yapış şekillerinden performans kriterlerine, kamuoyundaki şeffaflığa kadar uzanan her konuda etkili olabilecek toplam bir değişim olarak ele alınmalıdır.

### **Yaralanılan Kaynaklar**

Çelik, O. "Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği", *Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın'a Armağan*, TÜRMÖB ve SBF Yayınları, Ankara, 2003.

Kaya, A. (2001). *Anonim Ortaklıkta Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı*, Banka ve Ticaret hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2001.

Kırca, Ç., *Bilgi Vermeden Dolayı üçüncü Kişiye Karşı Sorumluluk*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2004.

Ertuna, Ö., "21. Yüzyılın Başında Muhasebenin Gündemi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:17, Ocak 2003.

Karayalçın, Y., *Muhasebe Hukuku*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1988.

Philips D, Daubeney H, Smith K, "Kurumsal Raporlamanın Geleceği" *Bankacılar Dergisi*, Sayı:44, 2003.

Tekinalp, Ü., *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Yönetime Katılma Sorunu*, İstanbul, 1978.

Tekinalp, Ü., *Anonim ortaklıklar bilançosu ve yedek akçeler- kamuyu aydınlatma ilkesi ile*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979.

Türker, M., “Uluslararası Denetim Standartları’na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl: 6, Sayı: 19, 2006.

Yanlı, V.,(2005). *Sermaye Piyasası Hukuku Çerçevesinde Halka Açık Anonim Şirketler ve Kamunun Aydınlatılması*, Beta Yayınları, İstanbul, 2005.

**Prof. Dr. Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU**  
**TÜRMOB Yönetim Kurulu üyesi**  
**Oturum Başkanı**

- Değerli meslektaşım Orhan Çelik’e bu keyifli sunuşu için teşekkür ediyorum ama aynı keyfi kendisinin alamadığını düşünüyorum çünkü kısıtlanmış, özgürlüğü engellenmiş bir ortamda konuştu, sınırlandırıcı bir süre içinde ama buna rağmen sunuşu için teşekkür ediyorum.

Yalnız şunu ifade etmekte yarar var; bu konuyu sunanlar, tabii büyük ölçüde öğretim üyelerini de bu sunanlar kapsamı içinde düşünüyorum, herhalde bir yakınsama hatası yaptık. Bir ölçü gibi sunduk Uluslararası Muhasebe Standartları’nı ve toplumda dehşet yaratıldı. Esasında bugünkü standartları, uyguladığımız standartları muhasebe defterlerini, kayıtları tutarken ve bunları denetlerken ve beyannameye dökerken Maliye Bakanlığı’nın koyduğu standartları uyguluyoruz. Bunlar da bir standarttır, uygulamak zorunda olduğumuz, kamu otoritesinin de yaptırımı olan standartlar. Ancak artık uluslar arası standartlara geçmemiz gerekiyor çünkü global bir dünyada yaşıyoruz. Global dünya ne demek? Dünyanın bütünü, herkesi, fertleri ilgilendiriyor, fertlerin durumu dünyanın bütününe ilgilendiriyor. Bu açıdan bu kuralları, belki standart dışında kural desek daha sempatik olacaktı, uygulamak zorundayız.

Tabii, arkadaşımın sunuşunda küçük bir kare vardı, boğalar diyeyim, boğalar ve ayılar, daha şey bir tabir yok, bunlar güç simgesi, finansal piyasalardaki gücün simgeleri. Finansal piyasaları bunlar yönettiğine göre, güç yönettiğine göre, sermaye yönettiğine göre, sermayenin ortaya koyduğu ihtiyacı da karşılamak zorundayız. Çünkü Türkiye de artık uluslararası sermayenin çok etkin bir alanı içinde.

Kendi kendime düşünüyordum işte hep açıklamalar yapılıyor, işte Türkiye şu dönemde %10 büyüdü, %8 büyüdü. Yani bunun gerçek olmadığını düşündüm, lütfen bağışlayın, kişisel özgürlüğümün sonucunda bu düşüncem ya da biriki-

mimin sonucunda. Çünkü deşet bir kayıt dışı ekonomi var. Kayıt dışı ekonominin içinde belki kayıt içine girenler bu büyüme rakamlarını etkiliyor çünkü kayıtlı rakamlardan yararlanıyoruz bu verileri açıklarken. Kayıt dışı sürdüğü sürece Türkiye'nin gerçek ekonomik yapısını değerlendirmemiz mümkün değil. Sadece avunduğumuzu düşünüyorum. Bir de Şu söz konusu; acaba değer yaratıyor muyuz Türkiye'de. Hiçbirimizin zenginleőtięini düşünmüyorum son zamanlarda çünkü tahsilât sorunu olduğunu birçok arkadaşımız ifade temekte her ortamda. Ne için acaba tahsilât sorunu var? Çünkü insanların harçayacağı parası yok, mükelleflerin harçayacağı parası yok. Bu bakımdan bu yaratılan değerler topluma yansımıyor. Ne için peki topluma yansımıyor? Türkiye'de değer yaratılmıyor mu? Bu yapılıyor, işte petrol boru hatları, telekomünikasyon, teknoloji şirketleri, otomotiv şirketleri, e bunların peki nemaları nereye gidiyor? Sermaye sahibine gidiyor. Ve bu ölçek ekonomisi gittikçe etkinliğini sürdürüyor. Sadece dünya ölçeğindeki ekonomik kuruluşlarımız değil, gittikçe daha küçük boyutta işletmelere doğru gidiliyor. Bilmediğimiz kadar yabancı sermayeye geçmiş ara sanayi işletmelerimiz var, küçük sanayi işletmelerimiz var, üreten işletmeler, kar getiren işletmeler. Eğer bir ülkenin yarattığı değer o ülkede kalmıyorsa o zaman zenginleşmenin topluma yansması mümkün değildir. Zenginleşilen tutar başkalarına gider çünkü sermaye sahibi, zenginleşmenin kaynağı oradan gelmektedir. Eğer kendi sermayemizi yaratamazsak bundan da alınganlık duymamamız gerekiyor.

Şimdi Sayın Recep Pekdemir, Sayın Cemal İbiş daha uygulamaya dönük görüşlerini ortaya koyacaklardır. "Denetim ve Güvence Standartları"nı Recep Pekdemir size sunacak. Sunumu gene teorik olarak düşünmeyin, zaten bunların büyük bir kısmını biz uyguluyoruz ancak meslek mensubu olarak bunlara daha özen göstermemiz, daha kişilikli bir süreç sağlamamız ve sonuç sağlamamız gerekiyor. Sayın Recep Hocam, buyurun efendim, kürsü sizin.

Şu açıdan çok mutlu olduğumu belirteyim; konuşmacı arkadaşlarım özenle takip ettiğim, gıpta ile izlediğim genç arkadaşlar ve bu konuları onların önderliğinde çok daha iyi bir şekilde, çok daha verimli bir şekilde uygulayacağımızı düşünüyorum ve bu birikimlerini de bizle paylaştıkları için kendilerini her zaman kutlamaktan onur duyuyorum. Buyurunuz.

# DENETİM VE GÜVENCE STANDARTLARI; GERÇEKLER VE BEKLENTİLER

**Prof. Dr. Recep PEKDEMİR**  
İstanbul Üniversitesi

## BAŞLANGIÇ

Bu çalışmanın amacı, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları hakkında gelişimi ve günümüzdeki son durumun bir özetini yapmak, konuyla ilgili olarak karşılaşılan ihtiyaçları ve güçlükleri ortaya koymak, konunun taraflarını tanımlamak ve konuyu bir panel ortamında dinleyicilerle birlikte tartışmaktır.

Bu çalışmada izlenen yol, öncelikle konuyla ilgili literatürü incelenmesi ve bu konuda edinilen bilgi ve deneyimleri süzgeçten geçirilmesi şeklindedir.

Bu çalışma, XVIII. Türkiye Muhasebe Kongresinde yer alan bir panelde yer alan bir bildirinin gövdesini oluşturmaktadır. Dolayısıyla, bu çalışma söz konusu panelde verilen sürede ele alınabilecek nitelikteki konuları kapsamaktadır.

## PROFESYONEL MUHASEBE MESLEĞİNDE TARAFLAR

Profesyonel muhasebe mesleği karmaşık ve çok boyutlu bir çevre içinde icra edilen bir meslektir. Profesyonel muhasebe mesleğinin icra edilmesi serbest veya bağlı gibi çeşitli şekil ve ortamda icra edilir. Profesyonel muhasebe mesleğinin icra edilmesinde imza sorumluluğu gerektiren ve gerektirmeyen durumlar söz konusu olabilir.

Profesyonel muhasebe mesleği daha ziyade ihtiyacı olanlara ürettiği bilgileri sunar. Bu bilgiler finansal bilgiler olabileceği gibi bazen finansal olmayan bilgilere gereksinim duyulabilir. Devlet ve devletin kurum ve kuruluşları, müşteriler, satıcılar, firma içinde çalışanlar ve yöneticiler, mevcut ve potansiyel yatırımcılar ve kredi verenler, genel anlamda kamu genellikle firma ile ilgili karar alma durumunda kaldıklarında bilgiye gereksinim duyarlar. Dolayısıyla söz konusu kişi, kurum ve kuruluşlar, profesyonel muhasebe mesleğinin müşterisi durumundadırlar. Geniş açıdan bakıldığında profesyonel muhasebe mesleği, firma ile ilgili bilgi gereksinimlerinin karşılanmasıyla toplumda değer yaratan bir meslek konumundadır. Bu nedenle de profesyonel muhasebe mesleğini etkileyen taraf sayısı birden fazladır.

Firma sahipleri, yaptıkları yatırımın uzun süreli olmasını ve sürekli bir şekilde kendilerine dönüş olmasını beklerler. Firmaya mali kaynak sağlayanlar, sağladıkları kaynakların getirileri ile birlikte kendilerine dönmesini beklerler. Firmaya mal veya hizmet sunanlar, emek verenler, verdiklerinin karşılığını zamanında ve eksiksiz olarak almak isterler. Devlet kendi payının doğru hesaplanmasını ve zamanında kendine ödenmesini bekler.

Profesyonel muhasebe mesleğini etkileyen, profesyonel muhasebe mesleğinden beklentileri olan bunların dışında da kurum ve kuruluşlar vardır. Bunlar daha ziyade başkalarının haklarını korumak ve denetlemek amacıyla faaliyet gösteren düzenleyici durumundadırlar. Sermaye Piyasası Kurulları, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulları bu gruba giren önemli örneklerdendir.

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu, 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanan, idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumu olarak kurulmuştur. Temel görevi ve amaçları ise şunlardır:

- Sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını sağlamak,
- Tasarruf sahiplerinin, yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamak,
- Ülkemiz sermaye piyasasının işleyiş kurallarını belirlemek,
- Piyasadan fon kullanan şirketlerin belli kurallara uygun olarak en iyi şekilde yararlanmalarını sağlamak,
- Sermaye piyasasına yatırım yapan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumak,
- Piyasaların adil ve etkin çalışmasını sağlamak.

Sermaye Piyasası Kurulu, bu amaç ve görevleri doğrultusunda zaman zaman profesyonel muhasebe mesleği ve mensuplarından çok önemli katkılar beklemektedir. Çünkü sermaye piyasalarındaki toplumun tam olarak güvenilir biçimde bilgilendirilmesi profesyonel muhasebe mesleğinin finansal raporlama ve denetim hizmeti ile mümkün olabilecektir.

Benzer şekilde ülkemiz bankacılık sektörünün düzenlenmesi ve denetlenmesi doğrultusunda, idari ve mali özerkliğe sahip bir şekilde oluşturulan Bankacı-

lık Düzenleme ve Denetleme Kurulu da profesyonel muhasebe mesleğini zaman zaman etki altında bırakmaktadır. Bankalarda mevduat şeklinde toplanan kamusal nitelik arz eden fonların ihtiyaç sahiplerine kullandırılmasında profesyonel muhasebe mesleğinin finansal raporlama ve denetim hizmeti önem arz etmektedir. Bu nedenle Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu profesyonel muhasebe mesleği ve meslek mensuplarından bu konuda önemli destek beklemektedir.

Kuşkusuz en önemli etkileyen birim ülkemiz Maliye Bakanlığı, onun kurum ve kuruluşlarıdır.

Ülkemiz profesyonel muhasebe mesleği kendi kendini düzenleyen (common law) bir yapıda değil, yasal olarak düzenlenen (legal law – code law) şeklinde oluşmuştur. Bu nedenle bir yasası vardır. Bu yasanın yürütücü makamı her ne kadar Bakanlar Kurulu olsa dahi, yasanın işleyişindeki yetkilerin büyük bir bölümü Maliye Bakanlığı'na bırakılmıştır. Dolayısıyla ülkemiz profesyonel muhasebe mesleği çoğu zaman Maliye Bakanlığının adeta vesayeti altında gibidir.

## **MUHASEBE MESLEĞİ HİZMETLERİNDE ALGILANAN KALİTE VE GERÇEKLEŞEN KALİTE**

Kalite nedir? Kalite dendiğinde karşımıza pek çok tanım çıkmaktadır. En yaygın olanları, kusursuz veya eksiksiz olma veya kabul edilebilir sınırlar içinde eksiklik ve kusur taşıma mükemmel olma veya amaca uygun olma şeklindeki tanımlardır.

Amaca uygunluk veya ihtiyaçları karşılama açısından yaklaşıldığında, kalite tatmin yaratabilecek özelliklerin veya karakteristiklerin bir bütünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin ezik durumdaki bir kasa domates, salataya koymak için uygun olamayabilir, salça yapmak veya yemeğe koymak açısından mükemmel olabilir.

Kalite ile ilgili hem objektif hem de sübjektif unsurlar ortaya koymak mümkündür. Ölçülemeyen veya belli bir yüzde ile yaklaşılabilir his, tat, koku, güzellik gibi gözlemlenebilen veya yorumlanabilen; huy, tutum, karakter gibi insanlar tarafından sahip olunan unsurlar sübjektif unsurlardır. Ağır, hafif, ince, kalın, sert, yumuşak gibi ölçülebilen veya sayılarla ifade edilebilen unsurlar ise objektif unsurlar olarak karşımıza çıkabilmektedir.



Kalite ile ilgili bir diğerk boyut ise kişilerin algılaması ile ilgilidir. Bunu gerçekleşen kalite ile algılanan kalite şeklinde sınıflandırmak ve ikisi arasında her zaman bir fark olabileceğini unutmamak gerekir. Bu durum özellikle soyut bir nitelik arz eden müşterilere sunulan hizmetlerde daha yaygın bir şekilde karşımıza çıkmaktadır.

Profesyonel muhasebe mesleğinin ürünü, müşterilerin isteği doğrultusunda hizmeti üretmek ve onlara sunmaktır. Muhasebe hizmeti, denetim hizmeti, analiz hizmeti vb hizmetler hep soyut özellikler içermektedir. Dolayısıyla, gerçekleşen kalite ne kadar amaca uygun olursa olsun, söz konusu gerçekleşen kalitenin müşteriler tarafından algılanması önemli olmaktadır. Bunun için profesyonel muhasebe meslek mensubu müşteri beklentilerini doğru zamanda ve doğru bir biçimde algılayabilmeli ve ürünlerine buna göre sunabilmelidir.

Profesyonel muhasebe mesleği tarafından sunulan hizmetlerin kalitesini belirleyebilecek olan unsurları kısaca aşağıdaki sınıflandırmak mümkündür.

- Güvenilirlik (reliability); gerçekleştirilen performansta tutarlılık ve müşteriye bağlı kılma.
- Cevap verilebilirlik (responsiveness); hizmeti sunmak için istekli ve hazır durumda olma.
- Yetkinlik (competence); hizmeti ortaya koyabilmek için gerekli bilgi, beceri ve deneyime sahip olma.
- Erişilebilirlik (accessibility); müşterilerin kolay bir şekilde erişimine açık olma veya yaklaşılabilmek.
- Naziklik (courtesy); nazik, kibar, saygılı, düşünceli ve dost olma.
- İletişim (communication); sürekli bir şekilde müşterileri onların anlayacağı dilde bilgilendirme.
- İnanılrlık (credibility), dürüst, inanılır ve güvenilir olma.
- Sağlamcılık/tutuculuk (security); şüphe, risk veya tehliken uzak olma.
- Anlama/bilme (understanding/knowing); müşteri ihtiyaçlarını tanıma, anlama ve bilme.

- Somutlaştırma (tangibility); sunulan hizmeti somutlaştırma ve hissedilebilir kılma.

Yukarıda kısaca özetlenmeye çalışılan unsurlardan herhangi birinde meydana gelebilecek zafiyet, çok kaliteli bir şekilde sunulmuş muhasebe meslek mensubunun bir hizmetinin kalitesiz bir şekilde algılanmasına neden olması mümkün olabilir. Dolayısıyla, muhasebe meslek mensubu tarafından sunulan hizmetin kalitesini güvence altına almak veya söz konusu hizmetin kalitesinin algılanmasını sağlamak, yukarıdaki unsurların tümünün sağlanmasına bağlı olabilir.

Profesyonel muhasebe meslek mensubu sürekli bir şekilde çok önemli değişikliklere maruz kalan bir çevrede faaliyetlerini sürdürmektedir. Bununla birlikte, profesyonel muhasebe mesleği günümüzde çok iyi bir iletişim becerisi ve üstün düzeyde teknik uzmanlık gerektirmektedir. Algılanan kalite düzeyi yüksek olan bir hizmeti sunabilmenin temel koşulları arasında profesyonel muhasebe mesleği için dürüstlük, bağımsızlık, isteklilik, mesleki değerler ön planda olması gerekmektedir.

## **KÜRESELLEŞME ve ULUSLARARASI STANDARTLAŞMA**

Küreselleşme son yılların önemli moda kavramlarından biridir. Küreselleşme dendiğinde karşımıza pek çok tanım, pek çok görüş çıkmaktadır. Küresel ilişkilerin yaygınlaşması, küresel ölçekte sosyal yaşamın organize edilmesi, küresel bilinçlenmenin yaygınlaşması, küresel toplum bilincinin oluşması, ulusların, devletlerin, teknolojilerin ve piyasaların küresel boyutta bütünleşmesi, birbirine bağlı kalmanın yaygınlaşması akla gelen tanım ve görüşler arasındadır.

Küreselleşme ile kişiler, kurum ve kuruluşlar, uluslar ve devletler, daha hızlı, daha detaylı, daha ucuz bir şekilde dünya çapında erişim sağlayabilmektedir. Küreselleşme dünya üzerinde önemli bir dönüşüme neden olmakta ve bu konuda adeta tarihsel izler bırakmaktadır. Küreselleşme ile yaratılmaya çalışılan liberalleşme stratejisi gelişmemiş toplumlar ve fakir insanlar üzerinde ekonomik bir kâbus gibi etki yapmaktadır. Küreselleşmeye kapitalizmin yeni bir şekli olarak da görmek mümkündür. Finansal piyasaların küresel boyutta büyümeleri ve küresel boyutta işlem yapılmasına olanak vermeleri küreselleşmenin etkilerindedir. Sermaye piyasaları uluslar bir nitelik kazanmış ve aynı zamanda büyümüştür. Bu oluşum, pervasızca gerçekleşmekte olan bir oluşumdur ve herkes tarafından görülebilir veya hissedilebilir niteliktedir.

Özetle, küreselleşme emperyalizmin günümüzdeki şeklidir. Küresel sermaye, küresel standartlarını da beraberinde taşımaktadır. Diğer bir ifade ile uluslar arası hareket eden sermaye, hareket ettiği yerde kendi standardını ya da uluslar arası standardı görmek istiyor. Aksi halde haklı bir şekilde hareket etmekten çekiniyor.

Küreselleşmenin bir sonucu olarak günümüzde pek çok meslek, mal, hizmet, vb unsurlara uluslar arası standart getiriliyor. Örneğin, ISO 9001–16949 standardı ile ilgili sertifikası olmayan yan sanayici niteliğindeki küçük ve orta ölçekli firmalarımız, otomotiv sektörüne mal satamıyor. CE sertifikasına sahip olmayan mallar, Avrupa Birliği ülkelerine ihraç edilemiyor. Bunlar sadece birkaçı. Bu örnekleri genişletmek mümkündür.

Profesyonel muhasebe mesleği uluslar arası standartlaşmadan en çok nasibini alan mesleklerdendir. Verdiği hizmetlerden biri olan muhasebe ve finansal raporlama standartlaşmada en önde giden oluşumlardan biridir. Bu standartlaşma, ürüne yönelik bir oluşumdur. Profesyonel muhasebe mesleğinin icra edilmesi sonucu oluşacak ürünlerden biridir ve otuz yıldan fazla bir süredir uluslar arası standarda bağlanmıştır ve günün koşullarına bağlı olarak sürekli güncellenmektedir. Bu standartlaşma hem özel sektör işletmeleri için hem de kamu kesimi işletmeleri için ayrı ayrı ortaya çıkmaktadır.

Profesyonel muhasebe mesleğinin kendisi de oldukça ağır standartlaşma altındadır. Mesleğe giriş, meslekte ilerleme, mesleğin unvan ve yetkisini alma, mesleği icra ederken sahip olunacak nitelik, tutum ve davranışlar, meslekte sürekli gelişim, mesleğin çeşitli alanlarında uzmanlaşma uluslar arası standartlaşmanın etkisi altında kalmıştır ve kalmaya devam etmektedir.

Kuşkusuz bu tür standartlaşmalar, profesyonel muhasebe mesleğinin oluşumundaki ve işleyişindeki ihtiyaçlarda ve gereklerdeki uluslar arası farklılıkların azaltılmasına katkıda bulunacaktır. Henüz ülkemiz profesyonel muhasebe meslek mensupları için geçerli olmasa da profesyonel muhasebe meslek mensuplarının kendi ülkeleri dışında da hizmet vermesinin yolunu açabilecektir.

## **IFAC – IAASB INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD**

IFAC Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu 1977 yılında kurulmuştur. Kurulduğu günden bu yana IFAC profesyonel muhasebe mesleğini güçlü kılarak ve güçlü uluslar arası ekonomilerin gelişimine katkı sunarak toplum çıkarları doğrultusunda faaliyet göstermektedir. IFAC bu faaliyetlerini bünyesinde

oluşturduğu, kurullar, komiteler ve çalışma grupları tarafından hazırlanan ve yayımlanan bildiri, yönerge ve standartlar ile gerçekleştirilmektedir.

**IAASB Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu** başlangıçta yani Mart 1978’de Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi IAPC olarak kurulmuştur. Başlangıçtaki çalışmaları daha ziyade finansal tabloların denetimi üzerinde olmuş ve bu çalışmalar Kanada, Almanya ve Avustralya gibi ülkelerden kabul görmüştür. Nitekim diğer gelişmiş ülkelerin bu tür çalışmaları zaten mevcuttur. Gerek Amerika Birleşik Devletleri’nde gerekse Birleşik Krallık topluluğunda geçerli yönerge ve standartlar söz konusudur.

IAPC’nin yayımlanan ve uygulamaya konan çalışmaları 1991 yılına kadar bildiri (paper) ve yönerge (guideline) düzeyinde kalmıştır. IAPC ilk standardını 1991 yılında yayınlamıştır. Böylece günümüze kadar gelen ve ISAs şeklinde kısaltılan International Standards on Auditing yaşama geçirilmeye başlanmıştır.

IAPC’in adı değiştirilerek 2002 yılında IAASB’e dönüştürülmüştür. IAASB’nin günümüz itibarıyla vizyonu uluslar arası toplum çıkarları doğrultusunda adapte edilebilecek veya uygulamaya konulabilecek denetim ve güvence hizmetleri ve diğer hizmetler ile ilgili uluslar arası denetim standartlarını geliştirmek ve yayınlamaktır. Kuşkusuz bu standartlar, yukarıda değinildiği gibi küreselleşmenin bir ürünüdürler. Bu standartların temel hedefi, yatırımcıları diğer bir ifade ile kaynak sahiplerini korumak, bu konuda ulusal veya yerel standart yayınlayıcı veya düzenleyici kurumlara rehberlik etmektir.

IAASB tarafından gerçekleştirilen önemli çalışmalardan biri son yıllarda tamamlanan “basitleştirme” veya “sadeleştirme” (clarity) projesi olmuştur. Günümüze kadar yayımlanan bildiri, yönerge ve standartlar tekrar gözden geçirilmiş, anlaşılabilirliğinin artırılması ve diğer dillere çevirinin kolaylaştırılması açısından basitleştirilmiştir.

IAASB tarafından günümüze kadar 1 adet kalite kontrol üzerinde standart yayımlanmıştır. (Quality Controls for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements.) Bu standart muhasebe ve denetim firmalarının yaptıkları denetim faaliyetleri, finansal raporlama hizmetleri ve bunların dışındaki diğer hizmetleri gerçekleştirilmesinde kalite kontrol sisteminin oluşturulması ve işletilmesi ile ilgili sorumluluklarını içermektedir.

IAASB tarafından geliştirilerek yayınlanan diğer standartları ise aşağıdaki gibi gruplandırmak mümkündür:

- Tarihi finansal bilgilerin (finansal tablo ve dipnotlarının) denetlenmesi ile ilgili Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing – IASs)
- Tarihi finansal bilgilerin gözden geçirilmesi ve yorumlanması ile ilgili Gözden Geçirme Sözleşmeleri Üzerine Uluslararası Standartlar (International Standards on Review Engagements – ISREs)
- Tarihi finansal bilgilerden ziyade herhangi bir konudaki bilgilenmeyi güvence altına alacak hizmetler ile ilgili Güvence Altına Alma Sözleşmeleri Üzerine Uluslararası Standartlar (International Standards on Assurance Engagements – ISAEs)
- Profesyonel muhasebe meslek mensupları tarafından sunulan diğer ilgili hizmet sözleşmelerine uyulacak esasları içeren Diğer İlgili Hizmetler Üzerine Uluslararası Standartlar (International Standards on Related Services – ISRSs)

Ayrıca IAASB tarafından yukarıda belirtilen standartların uygulamaya konması doğrultusunda geliştirilmiş ayrıca uygulama yönergeleri ve tebliğler de söz konusudur.

## **OYUN TEORİSİ VE SON SÖZ**

Pek çok bilim insanı bin dokuz yüz kırklı ve elli yıllarda oyun teorileri ile ilgilenmişlerdir. Bu konuda ekonomi alanında sekiz oyun teorisini Nobel Ödülü'ne layık görülmüştür. Oyun teorisi uygulamalı matematik biliminin bir dalı olarak ortaya çıkmıştır ve sonraları sosyal bilimlere, özellikle ekonomi alanına uygulanmıştır. Eşit koşullara sahip olan oyuncuların geliştirdikleri stratejilerle oyun oynanır ve sonuca gidilir. Genellikle bir taraf kaybeder, diğer taraf kazanır. Aynı anda iki tarafın kazanması söz konusu değildir. Bazen berabere biten oyunlar da olabilir.

Yaşayan her organizmanın en temel amacı yaşamdaki olumlu unsurları en çoklamak, olumsuz unsurları en aza indirmektir. Uzun ve mutlu ömür, bol kazanç, iyi bir servet, yaşayan her kişinin amaçları arasındadır. Güne başlayan her bir birey, o günü ve sonrasını hep kazançlı geçirmek ister. Hiç kimse bugün ben kaybedeyim diye güne başlamaz. Dolayısıyla birer birey olarak hepi-

miz, bir tiyatro oyunu olarak görebileceğimiz bu yaşam sahnelerinde birer oyuncu olarak rol yapıyoruz. Sonuçta bazen kaybediyor, bazen kazanıyorum.

Küreselleşme oynanan oyunu, küresel hale getiriyor. Küreselleşmenin bir sonucu olarak karşımıza çıkan uluslar arası standartlaşma bir amaç mıdır, yoksa bir araç mıdır, iyi düşünmek gerekir. Amaç ise niçin? Araç ise ne için?

**Prof. Dr. Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU**  
**TÜRMOB Yönetim Kurulu üyesi**  
**Oturum Başkanı**

- Sayın Recep Pekdemir Hocama teşekkür ediyorum bu aydınlatıcı konuşması için. Geçtiğimiz denetim sezonunda hesap uzmanları bir denetim merkezinde denetime geldiler ve yaptıkları iş; beyannamelerde biliyorsunuz hesapların ayrıntılarına da yer veriliyor, kasa kalanı ve cari hesap, ortaklar cari hesabı kalanı büyük olan kuruluşları incelemeye almak oldu. Ve gördüler ki bazı işletmelerde kasada beş milyona kadar para, nakit para görüyor. Bazı işletmelerde ortaklar yirmi milyon cari borçları var çekmişler imkân dahilinde. Ve bunlar ceza yediler. Cari faiz fiyatı nedir geçerli olan? %15, 15'in üzerinden ceza yediler çünkü Maliye Bakanlığı standartlarına uymamışlardı. Bu şirketler şahıslara ait yani halka açık olmayan şirketler olduğu zaman bu cezalar şirket sahipleri tarafından tabii karşılanmış oluyor ve olay orada bitiyor ama halka açık olduğu zaman veyahut uluslararası sermayenin iştiraki olan bir yapı söz konusu olduğu zaman, o zaman işte uluslararası standartlar devreye giriyor. Hem ortakların çıkarlarının korunması, acaba bu cari hesap alacakları hangi ortaklarda? Acaba kasada gözüken ama olmayan para kim tarafından kullanılıyor? O zaman sermayenin de çıkarı ortaya çıkıyor. Bu açıdan uluslararası standartlar dediğimiz standartların kullanılması zorunlu oluyor. Bu şekilde bütün işletmelerin aynı kapsamda değerlendirilmesi gündemde ve muhasebe mesleğinin sahipleri tabii ki bunları rahatlıkla yerine getirebilecek düşünce yapısında, mesleki birikime sahip kişiler.

Şimdi Cemal İbiş Hocam Uluslararası ve Ulusal Uygulama Sonuçlarını bize, bu konudaki yaklaşımları uyumu anlatacak. Buyurun sayın hocam.

# ULUSAL MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA İLE DENETİM VE GÜVENCE STANDARTLARINDA YAKINSAMA

**Prof. Dr. Cemal İBİŞ**  
**Marmara Üniversitesi**

- Teşekkür ediyorum Sayın Başkanım.

18. Türkiye Muhasebe Kongresini düzenleyen TÜRMOB'a, Sayın Genel Başkan Dr. Masum Türker şahsında emeği geçen herkese çok teşekkür etmek istiyorum. Bu arada bu kongreleri ilk defa düzenlemeye başlayan 1957 yılından 1987 yılına kadar 14 Türkiye Muhasebe Kongresini düzenleyen Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'ni de izninizle burada anmak istiyorum.

Kongrenin ana teması “Güçlü ve Özgür Bir Türkiye İçin Muhasebe Kültüründe Devrim”. Bizim oturumumuzun teması “Uluslararası Muhasebe Mesleğinin Standartlara Ulusal Yakınsaması”. Benim konum; Ulusal Muhasebe Finansal Raporlama ile Denetim ve Güvence Standartlarında Yakınsama.

Konuyu ele aldığımda şunu görüyorum; son altmış yıldır dünya ekonomisinde iki etkileyici teori ortaya çıkmıştır. Bunun bir tanesi “pazar ekonomisi”, ikincisi de “küreselleşmedir”. Burada benden önceki konuşmacılar bunun altını çizdi. Bu iki teori yani pazar ekonomisi ve küreselleşme bilgiye dayalı ekonominin gelişmesini hızlandırmış, bilgiyi ve bilgiye dayalı meslekleri de ön plana çıkartmıştır.

Bizim mesleğimiz, muhasebe ve denetim mesleği bilgiye dayalı bir meslek olması nedeni ile bu değişimden, yaşadığımız değişimden olumlu ölçüde etkilenmiş ve tabii ki günümüzde önemli bir meslek haline gelmiştir.

Bu değişime örnek olarak IFAC'ın bir önceki Başkanı Fermin del Valle diyor ki; “Muhasebe ve denetim mesleğinin geleceğini muhasebe ve denetim mesleğinin geleceğini iki önemli konu şekillendirmektedir. Bunun bir tanesi mesleki standartlarda yakınsamanın başarılması, ikincisi de mesleki standartların kullanımı ve gelişimi için ilke temelli bir yaklaşıma dönülmesi”. Yakınsama ve ülke bazlı bir yaklaşım.

Muhasebe standartlarında küresel yakınsamanın anlamında kasıt tek bir küresel ilke temelli denetim ve muhasebe standartlarına doğru gitme fikrinin dünya genelinde kabul görmesidir. Yakınsamanın günümüzde önemli bir rol oynadığı ve dünya çapında genel kabul görmüş uluslar arası standartların bir ihtiyaç olarak sermaye piyasalarının ve finansal piyasaların düzgün işlemesine önemli katkılar yaptığı artık herkesçe tüm kesimlerce kabul edilmektedir. Ve sonuçta ülke ekonomileri ve dünya ekonomilerinin gelişme ve istikrarında bu yakınsamanın önemi vurgulanmaktadır.

Standartlarda yakınsama ile birlikte ülkelerin yabancı yatırımları ve küresel ekonomik rekabetteki yeteneğinin arttığı sayısal olarak araştırmalarla ortaya konmaktadır. Belki çok tipik bir örnek, 2007 yılında Amerika Birleşik devletlerinde, bizdeki SPK karşılığı, yabancı şirketlerin uluslar arası raporlama standartlarına göre raporlamasını kabul etmiştir, rekabeti aşabilmek için. Bugün mesleki standartlarda küresel yakınsamanın neredeyse herkesin hemfikir olduğu bölgesel, kültürel ve mesleki sınırları aşan bir boyuta geldiğini izlemekteyiz.

IFAC tarafından 2007 yılı sonunda, muhasebe örgütlerinin liderleri üzerine yapılan bir araştırmada, IFAC'ın küresel liderlik araştırması, bu araştırmada neredeyse ankete katılanların tümü yakınsamayı kendi ülkelerinin ekonomik büyüme ve gelişmesi için önemli bulduklarını ortaya çıkartmıştır. Belki küresel yakınmanın önemli olumsuz sonuçları nedir, bununla ilgili de yine finansal raporların kalitesi ve kullanılabilirliği için IFAC tarafından 2008 yılında Finansal Raporlama Tedarik Zinciri konulu bir rapor yayınlanmıştır. Bu raporda, bir araştırmaya dayanan bu raporda görüşü alınanlar yatırımcılar, finansal tablo hazırlayanlar, şirket yöneticileri, denetçiler, düzenleyicileri içeren dünya genelinde 341 kişi ki bunlara finansal raporlara tedarik zincirinin unsurları deniyor, katılımcısı deniyor, bunlar üzerinde yapılan araştırmada, raporda açıklanan sonuç kısaca; finansal raporlamanın güvenilirliği ve kalitesinin son yıllarda iyileştiği. Bunda da kurumsal yönetimin finansal raporların hazırlanması ve denetiminin etkili olduğu sonucuna varılmıştır. Bu olumlu yan.

Aynı raporda dünya genelinde yapılan, IFAC tarafından yapılan Finansal Raporlama Tedarik Zinciri ile ilgili aynı raporda tabii eleştiriler de var. Yatırımcı ve diğer çıkar gruplarının şirket stratejileri ve diğer konularla ilgili yetersiz bilgi açıkladığı şirketler tarafından veya sayısal olmayan bilgiler yüzünden finansal tablolardaki bazı sayı ve bilgileri anlamakta zorluk çekildiğini ortaya koymuştur.



Raporda sonuç olarak değişiklik önerileri, finansal raporlardaki bilgilerin daha anlaşılır hale getirilmesi, Finansal Raporlama Tedarik Zincirindeki herkesin, her kesimin aralarındaki iletişimin artırılması ve daha özel olarak şirketleri esas alan bilgi üretilmesi ile ilgilidir. Genelden özele doğru bir kayma isteniyor.

Dünyada ve ülkemizde ekonomik gelişmeleri takip edebilmek, gelişmelerin mikro düzeyde etkisini kavrayabilmek, gelecekte de var olabilmek için işletmelerimizin kurumsallaşması yani kurumsal yönetim ilkelerine uyması gerekmektedir. Yine Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Raporlama Standartları ile Uluslararası Denetim Standartları, BASEL Kriterleri gibi kurumsal yönetime yardımcı olan standartları işletmelerimizin benimsemesi ve uygulaması gerekmektedir.

Diğer yandan küreselleşmenin ortaya çıkardığı yoğun rekabet ortamında işletme sahipleri, yöneticiler ve muhasebeciler artık eski alışkanlıklarını bir kenara bırakmalı. Muhasebenin sadece vergi idaresi için değil Finansal Raporlama Tedarik Zincirindeki bütün talep ediciler tarafından istenildiğini anlamalı, bu çerçevede doğru, dürüst ve şeffaf bilgiye zamanında ulaşmanın daha önemli olduğunu anlamalıdır.

İşletmede etkin iç kontrol sisteminin oluşturulması, uluslararası standartlara göre gelişen bağımsız denetimin herkesin yararına olduğu, kuralların eskisine göre daha karmaşık ve teknik hale geldiği de unutulmamalıdır.

Gelişmiş ülkelerde sermaye piyasasının yatırımcıları sermaye piyasasının en önemli unsurunu oluşturur ve bunlar Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal raporlama Standartları esaslı, güvenilir ve şeffaf mali tabloları ve bu mali tabloların Uluslararası Denetim Standartlarına göre denetimini talep etmektedirler. Hepimizin görevi yatırımcılara bunu sağlamaktır.

Esasında ülkemizdeki bu yöndeki çalışmalarda önemli mesafeler alınmıştır. Ama önümüzdeki süreçte yapılacak daha önemli işler ve verilecek kararlar var. Yakın gelecekte ülkemizde TTK tasarısının yasallaşması, Avrupa Birliği Önergelerine uygun olarak çıkartılacak bu düzenlemeler, ülkemiz muhasebe ve denetim uygulamalarının uluslararası uygulamalara daha yakın hale gelmesinde ciddi katkılar sağlayacaktır.

Bu süreçte küresel meslek mensubu olarak stratejik amaçlar ve faaliyetler üzerinde hemfikir olmalı ve güçlerimizi birleştirmeliyiz. Etkin bir iletişim, işbirliği ve dayanışmayla ve bunu oluşturacak bir mekanizmayla hepimiz bütün

bu zorluklar altından geleceğimize inancım tamdır. Bu duygu ve düşüncelerle hepinizi saygı ile selamlıyorum, çok teşekkür ediyorum.

**Prof. Dr. Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU**  
**TÜRMOB Yönetim Kurulu üyesi**  
**Oturum Başkanı**

- Sayın Cemal İbiş'e bu ilginç sunuşu için teşekkür ediyorum, kendisini kutluyorum. Gerçekten ilgi ile bu oturumu izlediniz, hepinize şükranlarımı ifade ediyorum. Böylgesi toplantılara değer veren bir toplum mutlaka daha başarılı olacaktır bu bilimsel ortamda. Gerçekten muhasebe mesleğine özen göstereyim ve bununla iftihar edelim.

Yani çok sıkıntı yaşıyorum çünkü sizi de istismar etmek istemiyorum bu sıkışık zamanda. Muhasebecilik mesleğini tek iftiharla sunan hocamız Mehmet Yazıcı'yı burada anmak istiyorum. Çünkü Recep Pekdemir'in de dediği gibi dil farklılığı, nüanslar insanları etkiliyor. Hiç kimse muhasebeci olduğunu ifade etmekten mutlu olmuyor. Bakarsanız tabelalarda dahi SM Mali Müşavir yazılarını görüyorsunuz. Niçin? Çünkü mali müşavir değerlendirmeye göre daha itibarlı, daha prestijli bir meslek unvanıdır. Böyle bir şey yok. İngiltere'ye gittiğiniz zaman adam muhasebeci olmaktan iftihar eder çünkü o onun önemli bir mesleğidir. O açıdan uluslararası standartların bir öcü olmadığını, bunların özellikle Türk Ticaret Kanunu'nun yeni şekli ile uygulamaya girmesi ile mutlaka uymamız gerektiğini ve muhasebe mesleği mensuplarının da bunu rahatlıkla aşabileceğini, zaten yeni nesil muhasebeci adaylarının yeterli eğitimle bu ortama katıldıklarını ifade etmek istiyorum.

Sabır demiyorum, bizi dinlemek için gösterdiğiniz özene, dikkate teşekkür ediyorum.

## **II. OTURUM**

### **ETKİN KURUMSAL YÖNETİM VE İFLASIN ERTELENMESİ**



**Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU**  
**Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyesi**  
**Oturum Başkanı**

- Evet, TÜRMOB'un düzenlediği 18. Türkiye Muhasebe Kongresi II. Oturumunu açıyorum. TÜRMOB Başkanı ve ekibine çok teşekkür ediyorum. Değerli hocalarım, değerli başkanlar, değerli katılımcılar bu oturumda iki ayrı konu var. Biri kurumsal yönetim, etkin kurumsal yönetim, diğeri iflas ertelemesi. Ben de bizden önceki oturumdaki konuşmacı arkadaşlarımızın yaptığı gibi birbirlerine bağlayarak konuları teslim ettiler, ona özen gösterdiler. Son konuşmacımız Sayın Profesör Doktor Cemal İbiş Hocamızın kurumsal yönetimin öneminden bahsetmesi hasebiyle kurumsal yönetimi öncelikle ele alıp, kurumsal yönetime iki değerli arkadaşımızı Sayın Hüseyin Gürer ve Sayın Güler Manisalı'yı kurumsal yönetim konusunda, ikinci etabında da Sayın Profesör Doktor Osman Altuğ Hocamı ve Sayın Mustafa Can Toplu'yu konuşturacağım.

Şimdi sözü Hüseyin Gürer Beyefendiye veriyorum, buyurun efendim.

# YÖNETİM KONTROL ARACI OLARAK MUHASEBE

**Hüseyin GÜRER**

**DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. Yönetim Kurulu Başkanı**

Şirketlerin etkin bir şekilde yönetilebilmesi için en önemli unsurlardan birisi artık kurumsal yönetimidir. Kurumsal Yönetim; ; işletme yönetiminde, iş süreçlerinde ve pay ve menfaat sahipleri ile ilişkilerde; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk yaklaşımıyla işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği, raporlama güvenilirliği, düzenlemelere uygunluk, pay ve menfaat sahiplerinin hak ve çıkarlarının korunması için güvence sağlayan yaklaşım ve ilkeleri ifade eder.

Şirket ve Kurum yönetimlerinde, yönetimde güvence için kontrol ve denetimin önemi çok büyüktür.

Şirketlerin doğru yönetsel kararlar alabilmeleri için etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin güvencesini Yönetim' e ancak periyodik olarak Şirket bünyesinde görev yapan iç denetim fonksiyonları sağlar. İç denetim fonksiyonları düzenli olarak risk bazlı kontrol testleri gerçekleştirerek Yönetim Kuruluna güvence verir. Bu güvence Yönetim' in Şirket içinde yayınladığı prosedürlere uyulmasının, operasyonların etkin ve verimli bir şekilde yürütüldüğünün ve mali tabloları oluşturan verilerin doğruluğu ve bütünlüğünün güvencesidir. Bu vesile ile YK tüm pay ve menfaat sahipleri ile şeffaf bir şekilde doğru bilgiyi paylaşabilmektedirler. Aynı zamanda İç Denetim fonksiyonu yönetim ve organizasyon için bir danışmanlık faaliyetini de sahiplenir ve Yönetimin süreçleri kontrollü bir şekilde tasarlamasına destek olur, danışmanlık yapar. İç denetim fonksiyonu Yönetim kuruluna karşı YK içerisinde atanmış Denetim Komitesi aracılığı ile sorumludur. Şirketlerin menfaat sahipleri için iç denetimin öneminin yanında kurumsal yönetim için önemli olgulardan bir diğeri dışardan bağımsız kuruluşlardan sağlanan dış denetim faaliyetidir. Dış denetimde aynen iç denetim gibi menfaat sahipleri adına bir güvence hizmetidir.

## İç Kontrol Sistemi



Stratejik iş hedeflerine ulaşmayı amaçlayan bir işletmenin hissedarları ve Yönetim Kurulu sürdürülebilir başarıyı sağlamak için belirli yapıtaşlarını oluşturmuş olmalıdır. (*siyah kutular bu altyapıyı ifade etmektedir.*) İşletme, yeterli sayıda ve seviyelerinin gerektirdiği yetkinliğe sahip **insan kaynağına** sahip olmalıdır. Şirket'in iş planı, risk yönetim **politikaları**, iş yapış şekillerini tarifleyen **prosedürleri**, çalışanlardan beklenen görev ve sorumlulukları açık bir şekilde ortaya koyan görev tanımları yazılı olarak bulunmalıdır. Benzer bir şekilde, üst yönetim de dahil olmak üzere tüm çalışanların uymakla yükümlü olduğu **etik kurallar** yazılı hale getirilmeli, tüm çalışanların bu kural ve değerler bütününe anlaması ve benimsemesi sağlanmalıdır. Faaliyetleri istenen şekilde sürdürebilmek için gerekli **teknolojik altyapı** kurulmalı, bilgi sistemlerinin güvenliğini sağlamaya yönelik önemler alınmalı, sistem performansı izlenmeli ve faaliyetlerin sürekliliğini tehdit edebilecek riskler belirlenmeli, etkin bir iş sürekliliği planı oluşturulmalıdır. Bu temel yapıtaşlarından en önemlilerinden biri de **muhasebe ve finansal raporlama** altyapısının oluşturulmasıdır. Yönetim, şirketin başarısı ve devamlılığı için Şirket'in performansını ve hedeflerine ulaşma düzeyini doğru bilgiler ışığında sürekli olarak izleyebilmeli ve gerekli durumlarda müdahale ederek Şirket'e başarıya doğru yeni bir yön tayin edebilmelidir. Pay ve menfaat sahiplerinin, Yönetim Kurulu'nun, üst yönetimin ve hatta çalışanların Şirket performansını izleyebilme-ri için gereken verileri muhasebe ve finansal raporlama sistem ve süreçleri

sağlayacaktır. Muhasebe süreç ve uygulamaları Şirket'in mevcut ve yakın gelecekteki durumunu ortaya koymak bakımından son derece önemlidir ve yönetim, bu kaynaklardan edindiği bilgiyi bir kontrol ve karar alma aracı olarak her adımda kullanacaktır.

Bu temel taşlar, başarılı bir kurumsal yapı için değişmeyen ve olmazsa olmaz denebilecek unsurlardır. Kurumsal yapıya sahip başarılı bir Şirket inşa edebilmek için, bu temel taşların yanı sıra yine olmazsa olmaz diye nitelendirilebileceğimiz ancak içeriği zaman içerisinde değişebilecek diğer unsurları da göz önünde bulundurmak gerekir. (*koyu gri kutular bu altyapıyı ifade etmektedir.*) Kurumsal bir Şirket'in kişilere bağımlı bir yapısının olmaması, profesyonel bir yönetim kadrosuna ve Şirket hedefleri ile uyumlu etkin bir organizasyon yapısına sahip olması beklenir. **Profesyonel yönetim**, etkin bir **organizasyon yapısı** ve iyi tasarlanmış **iş süreçleri** hissedarlar ve menfaat sahipleri için başlı başına birer kontrol aracı olarak nitelendirilebilir. Peki hem pay ve menfaat sahiplerinin hem de üst yönetimin şirket'in performansını izleme ve maruz kaldığı riskleri yönetme noktasında sahip olduğu diğer kontrol araçları nelerdir? Bu noktada, **stratejik hedefler**, Şirket hedeflerinin birim ve kişi bazına indirgenmesini sağlayan ve bir anlamda başarıya bir adım daha yaklaştıran **anahtar performans göstergeleri** ve özellikle finansal hedeflere ulaşmanın detaylı planı olarak da adlandırılabilir **bütçe** yönetimin diğer etkili kontrol araçları olarak karşımıza çıkmaktadır. İşte tüm bu kontrol araçlarının etkin bir şekilde işlenmesini sağlayacak olan temel bilgi kaynağı "muhasebe"dir. Cari satışlarını, alacaklarını, hammadde ya da yarı mamul stoklarını, stok tutma maliyetini, personel giderlerini ya da işletme giderlerini tam olarak bilmeyen bir Şirket'in hedeflerine ulaşması ancak tesadüflerle mümkündür. Günümüz profesyonel yönetim anlayışında tesadüflere yer olmadığı için muhasebe sistemindeki verilen tam, doğru ve güvenilir olması yasal düzenlemelere uyum, vergi yükümlülük veya fırsatları için önemli olduğu kadar Şirket yönetimi ve performansının izlenmesi için de önemlidir. Etkin bir iç kontrol sistemi muhasebe verilerinin ve finansal raporların doğruluğu, bütünlüğü ve güvenilirliği açısından önemli bir role sahiptir. Etkin iç kontrollere sahip bir muhasebe sistemi başarısız bir yöneticiyi başarılı bir yöneticiye çeviremez ancak kötü bir muhasebe sistemine sahip başarılı bir yöneticinin de fazla şansı yoktur, çünkü Şirket'e yön vermek için kullanacağı finansal raporlar ve yönetim raporları ona doğru bilgiyi sunmaktan uzaktır. Muhasebe sistemine yansımamış, tahakkuk yapılmamış faturalar, gider hesaplarına yansımamış harcamalar, bütçe gerçekleştirmelerinin takip edilememesi, finansal raporlama standartlarına ya da lokal mevzuata hakim olmayan çalışanlar, suiistimal olasılıkları, doğal afet gi-



bi istenmeyen nedenlerle faaliyetlerin durma noktasına gelmesi ya da muhasebe sisteminin çökmesi gibi iç faktörler, Şirket'in performansı için en az değişen ekonomik koşullar, rakiplerin yeni ürün ya da fiyatlandırma stratejileri gibi dış faktörler kadar önemlidir. İşte bu nedenle "muhasebe" yönetimin başlıca kontrol aracı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Peki bu kurumsal yapıyı doğrultusunda ilerleyen Şirket'leri farklılaştıran bazı unsurlar nelerdir? (*gri kutular bu unsurları ifade etmektedir.*) Şirket'lerin vizyon, misyon ve değerleri, gerek üst yöneticilerinin, gerekse çalışanlarının yeniliklere açık olup olmadığı, değişimi öngörmek ve değişen koşullara uyum sağlamak için girişimlerde bulunmak ve Yönetim Kurulu ve üst yönetimin gerekli durumlar için yetkilerini devretmiş olması, yetki kullanımını etkin bir şekilde izlemek için bir bilgi akışının bulunması ve kurumsal risk yönetimi uygulamaları benzer altyapıya sahip Şirket'lerin sektördeki konumunu farklılaştıran unsurlar olarak sıralayabiliriz.

İç kontrol sistemi ise tüm bu unsurları kapsayacak şekilde yapılandırılmalı ve iş süreçlerine entegre edilerek etkin bir şekilde işletilmesi sağlanmalıdır. Uluslararası iç denetim standartlarına uygun faaliyette bulunan, bağımsız ve etkili bir iç denetim fonksiyonu ise yönetime risk yönetim sisteminin işleyişi, iç kontrol mekanizmasının etkinliği ve yeterliliği ile ilgili güvence sağlayacak ve iyileştirmeye açık alanları ortaya koyarak sürekli iyileşen ve Şirket hedefleri doğrultusunda gelişen kontrol ve risk yönetim sistemlerine sahip olmak yolunda değer yaratacaktır.

İç kontrol sisteminin en temel unsurlarını tekrar etmek gerekirse; organizasyon yapısının kurgulanmış ve güçlendirmiş olması, yetki devrinin yapılabilmesi ve bu yetkilerin uygulanmasının kurallar ve prosedürler ile takip edilebilir olması, şirket kurallarının yazılı politika ve prosedürlerle destekleniyor olması, yetkin insan kaynağına sahip olarak iyi bir performans yönetim sisteminin kurgulanmış olması, kontrollü muhasebe süreçlerinin yerinde olması ve tüm bu unsurlarında takip edilen bir bütçe ile destekleniyor olmasıdır.

Kurumlar faaliyetlerini etkin ve sistematik bir şekilde sürdürmek ve raporlama için gereken verinin oluşturulması için çeşitli uygulamalar kullanılmaktadır.

Kontroller her seviyede varolmalıdır. Yönetim, işletim sistemine, uygulamalara ve iş süreçlerine ilişkin kontrollerin oluşturulmasını ve etkin bir şekilde işletilmesini sağlamalı ve sonuçları sürekli izlemelidir. Süreç sahipleri kon-

trolleri gerçekleştirir, denetçiler ve yönetimin görev verdiği diğer bağımsız kişiler kontrolleri test eder. Muhasebe sistemi, mali tablolar ve yönetim raporları için de bu durum geçerlidir, ancak muhasebeyi diğerlerinden ayıran bir önemli nokta, mali tablolar ve muhasebe verileri ile oluşturulan yönetim raporlarının üst yönetim tarafından karar alma ve kontrol süreçlerinde bir araç olarak kullanılması ve yönetimin yüksek seviye kontrolleri gerçekleştirmesine yardımcı olmasıdır.

**Prof. Dr. Rüstem HACIRüSTEMOğLU**  
**Galatasaray niversitesi ğretim yesi**  
**Oturum Başkanı**

- Evet, Sayın Gürer çok teşekkür ediyoruz tebliğinizi sundunuz.

şimdi bildiğiniz gibi kurumsal yönetim konusunda dört ilke var. Bunlar bakıldığında işletmelerin şeffaf olması, işletmelerde yönetimin adil olması, hesap verilebilir olması ve sorumluluk şeklinde. İkinci konuşmacımız Sayın Doktor Güler Manisalı bizlere kurumsal yönetimde şeffaflık ve hesap verilebilirlik konusunu sunacaklar. Buyurun efendim.

# KURUMSAL YÖNETİMDE ŞEFFAFLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK HUKUKSAL DÜZENLEMELER PİYASA DİNAMİKLERİ

**Dr. Güler MANİSALI DARMAN**

**Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Yönetim Merkezi  
Kurucu Başkanı**

## ÖZET

2000’li yıllarda ardarda patlak veren şirket skandalları kurumsal yönetimi bütün dünyanın gündemine oturtmuştur. OECD kurumsal yönetim ilkelerinin 1999’da yayınlanıp 2004’de revize edilmesinden sonra da bir çok ülke kendi kurumsal yönetim kodlarını yayınlamıştır. Kurumsal yönetim, şirketlerde yönetim kurulları, şirket üst yönetimi, çalışanlar, hakim ortak(lar), küçük hissedarlar ve diğer menfaat sahiplerinin çıkarlarını buluşturur, gerekli kontrol ve dengeyi sağlar. İyi bir kurumsal yönetimin temel prensipleri, adillik, sorumluluk, hesap verebilirlik ve şeffaflıktır. Kurumsal yönetimin odak noktası yönetim kuruludur. Yönetim kurulunun oluşumu, üyelerinin nitelikleri, ve işleyişi bütün dünyada kabul edilen kurumsal yönetim temel prensiplerinin uygulanabilirliğinde önemli rol oynar. Yönetim kurulunun oluşumu, üyelerin nitelikleri ve etkin işleyişinde temel unsurlar olan şeffaflık ve hesapverebilirliğin sağlanmasında hukuksal düzenlemeler kadar piyasa dinamikleri de önemli rol oynar. Piyasa dinamiklerinin etkisinin en belirgin olarak görüldüğü yerlerden bir tanesi de, Amerikan Depo Sertifikası programı çerçevesinde, New York Borsası’nda veya tezgatüstü piyasalarda hisseleri alınıp satılan şirketlerinin kurumsal yönetim uygulamalarıdır.

## GİRİŞ

Son yıllarda, küreselleşme, borsaların uygulamaya koyduğu kurallar, satın alma ve devralmalar ve şirket değerlemeleri kurumsal yönetimin, uluslararası kuruluşların, şirketlerin, hükümetlerin nezdinde önemini arttırmıştır. Ayrıca akademik alanda da kurumsal yönetim ile ilgili pek çok çalışma yapılmıştır. Örneğin, Shleifer ve Vishny 1997’de kurumsal yönetimi firmalara finansman sağlayanların, bu yatırımlardan elde edecekleri getiriye garanti altına almaları

olarak tanımlarken, Salacuse (2002), yönetimin güçle ilgili olduğunu ve yönetim sistemlerinin amacının gücün nasıl dağıtıldığını ve uygulandığını belirlemek olduğuna dikkat çeker. Bizim tanımımıza göre; kurumsal yönetim, şirketlerde yönetim kurulları, şirket üst yönetimi, çalışanlar, hakim ortak(lar), küçük hissedarlar ve diğer menfaat sahiplerinin çıkarlarını buluşturur, gerekli kontrol ve dengeyi sağlar. İyi bir kurumsal yönetimin temel prensipleri, adillik, sorumluluk, hesap verebilirlik ve şeffaflıktır.

Kurumsal yönetimin odak noktası yönetim kurullarıdır. Yönetim kurulunun oluşumu, üyelerinin nitelikleri, şeffaf ve etkin işleyişi, adil, hesap verebilir ve sorumluluk ilkelerine sahip bir kurumsal yönetim anlayışı getirmektedir. Bütün dünyada kabul edilen kurumsal yönetim kodları<sup>1</sup>, şirketlerde, yönetim kurulunun oluşturulması ve yönetim kurulunun hissedarlar ve diğer menfaat sahipleri ile olan ilişkilerde görev ve sorumluluklarının düzenlenmesini ele almaktadır.

Kurumsal yönetim uygulamalarında yelpazenin bir ucunda, dünyanın en gelişmiş borsasına sahip olan, ancak piyasa dinamiklerinin yeterli kontrol ve dengeyi sağlayamadığı düşüncesi ile Enron ve WorldCom skandallarından sonra 2002 yılında Sarbanes-Oxley kanunu, 2008 yılında yatırım bankalarının batması sonucu “Sorunlu Varlıkları Kurtarma Programı”<sup>2</sup> gibi katı ve işdünyasına büyük maliyetler getirdiği iddia edilen kanunları uygulamaya koyan ABD, diğer tarafta da borsaları yeterince derin ve gelişmemiş olması nedeniyle şeffaflık ve hesap verebilirliği sadece prensipler yolu ile uygulamaya çalışan gelişmekte olan ülkeler bulunmaktadır.

Sunumumuzda, bütün bu gelişmelerin ışığı altında, kurumsal yönetimde şeffaflık ve hesapverebilirliğin önemi ele alınmış ve bunun hukuki düzenlemelerle sağlanıp sağlanamayacağı, ve piyasa dinamiklerinin rol oynayıp oynamadığı gibi sorulara cevap aranmıştır. Bu tartışmada unutulmaması gereken bir konu ise kurumsal yönetim sürekli gelişen bir hedef olduğu ve uzun vadeli vizyon gerektirdiğidir.

---

1 Kurumsal yönetim uygulamaları bazı ülkelerde, örneğin ABD NewYork Borsa’sı kurumsal yönetim standartlarında olduğu gibi hukuken zorunlu, bazı ülkelerde ise “uy, uygulamıyor-san açıkla” prensip kararı şeklindedir. Avrupa Kurumsal Yönetim Enstitüsü (European Corporate Governance Institute), 73 ülkede uygulanan kurumsal yönetim prensiplerini, tavsiye kararlarını, kodlarını “kodlar” başlığı altında toplamıştır.

2 Troubled Asset Relief Program

## BİRİNCİ BÖLÜM:

### KURUMSAL YÖNETİME İLİŞKİN TEMEL UNSURLAR

Bu bölümde, kurumsal yönetimin tanımı, önemi, kurumsal beklenen yararlar, kurumsal yönetimi etkileyen sorunlar, önemli değişkenler ele alınmıştır.

#### 1.1 Kurumsal Yönetim Kavramı

21. Yüzyılda şirketler dünyanın en güçlü kuruluşları haline gelmiştir. Faaliyetleri ve nasıl iş yaptıkları dikkatle izlenir olmuştur. Son yıllarda bütün dünyada ard arda meydana gelen, Enron ve WorldCom (ABD), Parmalat (İtalya), Ahold (Hollanda) ve Satyam (Hindistan) gibi şirket skandalları, “kurumsal yönetim” kavramını gerek iş dünyasının, gerekse devletlerin gündemine oturtmuştur.

Gerek literatürde gerekse OECD ve Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşlarda kurumsal yönetim konusunda çok sayıda çalışma yapılmış ve kurumsal yönetim tanımları verilmiştir.

OECD'nin tanımına göre kurumsal yönetim, bir şirketin yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer paydaşlar arasındaki bir dizi ilişkiyi kapsar. Kurumsal yönetim aynı zamanda şirketin hedeflerinin belirlendiği bir yapıyı ortaya koymakta ve bu hedeflere nasıl ulaşılabileceğinin ve performansın nasıl denetleneceğinin yollarını çizmektedir.

Bizim çalışmamızda esas aldığımız kendi tanımımıza göre, kurumsal yönetim, şirketlerde yönetim kurulları, şirket üst yönetimi, çalışanlar, hakim ortak(lar), küçük hissedarlar ve diğer menfaat sahiplerinin çıkarlarını buluşturur, gerekli kontrol ve dengeyi sağlar. İyi bir kurumsal yönetimin temel prensipleri, adillik, sorumluluk, hesap verebilirlik ve şeffaflıktır.

#### 1.1.1 Kurumsal Yönetimde Şeffaflık ve Hesapverebilirlik Tanımı

*SPK kurumsal yönetim ilkelerine göre şeffaflık*; ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere, şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır. *Hesap verebilirlik*; yönetim kurulu üyelerinin esas itibarıyla anonim şirket tüzel kişiliğine ve dolayısıyla pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğunu ele almaktadır. Kurumsal yönetimin mihent taş-

larını oluşturan her iki kavram uluslararası alanda değişik hukuksal düzenlemelerde yer almakta veya piyasa baskısı ile uygulamaya konmaktadır.

### 1.1.2 Kurumsal Yönetimden Beklenen Yararlar

Gerek literatürde, gerekse iş dünyasında kurumsal yönetimin önemine değinirken, özellikle aşağıda belirtilen dört başlığa dikkat çekilmektedir. Bunlar;

- ✓ Şirket Değerinin Artması
- ✓ Sermayeye Erişim Olanaklarının Artması ve Sermaye Maliyetinin Azalması
- ✓ Operasyonel ve Finansal Verimliliğin Artması
- ✓ Şirket İmajının Artması

Kurumsal yönetimin şirket değerini artırıp artırmadığı konusu halen tartışılmaktadır.

Yukarıda sayılan başlıklarda literatürde çok sayıda çalışma yapılmıştır. Fama ve French'in (1993), "Hisse Senedi ve Bonoların Getirilerinde Ortak Risk Faktörleri"<sup>3</sup> çalışması; bu çalışmayı esas alan Gompers, Ishii ve Metrick (2003) Kurumsal Yönetim ve Hisse Senetlerinin Fiyatları - Corporate Governance and Equity Prices" başlıklı çalışmaları (2003); Lang ve diğerlerinin (2002) şirketlerin ADR olduktan sonra değerlerinin artıp artmadığını inceledikleri çalışmaları; Bauer, Günster ve Otten'in (2003) hisse senedi getirileri, firma değeri ve performanslarını inceledikleri çalışmaları ile, Carvalho'nun (2003) "Effects of Migration to Special Corporate Governance Levels of BOVESPA" adlı eserinde yer alan ve BOVESPA (Brezilya) borsası adına 2002'de yaptığı ve 2003'de revize ettiği araştırmada kurumsal yönetimin hisse değerleri üzerinde pozitif etkisi olduğunu, işlem hacmini ve likiditeyi artırdığını tespit ettiği çalışma sayılabilir.

Yatırımcıların, iyi kurumsal yönetim uygulamalarının olduğu ülkelere ve şirketlere yatırım yapmayı tercih ettiklerini gösteren en önemli araştırmalardan bir tanesi McKinsey'in 2002 yılında yaptığı Küresel Yatırımcı Anketidir. Bu ankete göre yatırımcıların, yatırım kararlarını verirken finansal bulgular kadar kurumsal yönetimi de değerlendirdikleri ortaya çıkmıştır. Yatırımcılar şeffaf olmadığını ve riskli olduklarını düşündükleri ülkelerde risk primini değerlendir-

---

3 Common Risk Factors in the Returns on Stocks and Bonds

dirmektedirler. Bu risk primi, Kuzey Amerika ve Avrupa Birliği'nin gelişmiş ülkelerinde yüzde 12-14 arasında iken, Asya ve Latin Amerika'da yüzde 20-25, Doğu Avrupa ve Afrika'da yüzde 30'lara çıkmaktadır.

Örneğin, Brown ve Caylor (2004), kurumsal yönetim ve şirket performansını inceledikleri araştırmalarında, derecelendirme kuruluşu Institutional Shareholder Services (ISS)'nin veri tabanını kullanarak, sekiz kurumsal yönetim kategorisinde 51 faktör belirlemişlerdir. Kullanılan sekiz kurumsal yönetim kategorisi, denetim, yönetim kurulu, şirket ana sözleşmesi, yönetim kurulu üyelerinin eğitimi, yönetim kurulu üyeleri ile şirket üst düzey çalışanların hak ve menfaatleri, şirketin mülkiyet yapısı, şirketin ilerlemesini sağlayacak uygulamalar ve şirketin kuruluş merkezidir. Oluşturulan kurumsal yönetim derecesini şirketin performansı, değeri ve hissedarlara yaptıkları temettü ödemeleri ile ilişkilendirmişlerdir. 2327 Firma incelenmiştir. Buna göre, şeffaf ve hesap verebilirliği yüksek, daha iyi yönetilen şirketlerin, göreceli olarak daha karlı, değerlerinin daha yüksek ve hissedarlarına daha çok temettü ödemesi yaptıklarını bulmuşlardır. Şeffaf yönetilen şirketlerin toplumdaki imajları da olumlu olmuştur.

### **1.1.3 Kurumsal Yönetimde Sorunlar: Vekil Maliyeti ile Bilgi Asimetrisi**

Ülkelerin kalkınmışlık düzeyi, gerekli hukuksal düzenlemelerin olup olmaması gibi genel veya şirketlerde *vekil maliyeti* ve beraberinde *bilgi asimetrisi* gibi şirket içi çok sayıda sorun kurumsal yönetim düzenlemelerini etkilemektedir.

Kurumsal yönetimde vekil (maliyeti) teorisi, bir şirketin sahipleri ile sahipler adına vekaleten şirketi yöneten üst düzey profesyonel yöneticiler arasındaki ilişkide çıkan sorunların analizi ve çözümü ile ilgilidir. Bir şirkette mülkiyet hakları ile kontrolün birbirinden ayrılması vekil maliyetine yol açabilir. Diğer taraftan kurumsal yönetimde şeffaflığın bu kadar önem kazanmasının nedeni, şirketi yönetenlerin, başta hissedarlar olmak üzere bütün menfaat sahiplerine oranla güvenir ve yeteri bilgiye daha kolay erişebilmeleridir.

Literatürde, kurumsal yönetimde vekil maliyetini ve bilgi asimetrisini ele alan ele alan çok sayıda araştırma bulunmaktadır. Bunlardan bazıları;

Jensen ve Mecklings (1976); Kula V. (2006); Denis (2001); Lang, Lins ve Miller (2002); La Porta ve Lopez-de-Silanes (1998), Becht, Bolton ve Röell (2002) Hansmann (1996) Lobo ve diğerleri'nin (2007); McCahery ve Vermeulen'nin (2008) çalışmalarıdır.

## 1.2 Kurumsal Yönetimde Temel Değişkenler

Şirketlerin mülkiyet yapısı, hukuksal düzenlemeler, kurumsal yönetimi etkileyen önde gelen değişkenler arasındadır. Ayrıca dünyada çok sayıda ülkede uluslararası finansal raporlama standartlarının (UFRS) kabul edilmiş olması, muhasebe standartları arasında önemli yakınsama sağlamış ve şeffaflığın sağlanmasında önemli bir adım olmuştur. Ancak, diğer taraftan UFRS ile Amerikan Genel Muhasebe Standartları arasında henüz tam bir yakınsama sağlanamamış olması, New York Borsası'na kote olan yabancı şirketlerin finansal raporları açısından önemli bir uyum sorunu olmaya devam etmektedir.

### 1.2.1 Şirketlerin Mülkiyet Yapısı

Akademik alanda kurumsal yönetim ile şirketlerin mülkiyet yapısı ilişkisini inceleyen çok sayıda çalışma yapılmıştır. La Porta, Lopez-de-Silanes ve Shleifer (1999), mülkiyet yapısı ile kontrol arasındaki ilişkiyi anlayabilmek için, yirmiyedi ülkede halka açık en büyük yirmi şirketin mülkiyet yapılarını incelemiştir.

La Porta ve diğerlerinin ampirik bulgularına göre, Berle ve Means'in kitaplarında savundukları çok ortaklı şirket yapısı sanılanın aksine çok yaygın değildir. Çok ortaklılık, daha ziyade başta ABD olmak üzere, İngiltere kaynaklı Anglo-Sakson hukuk sisteminin<sup>4</sup> geçerli olduğu ülkelerde görülmektedir. Buna göre, diğer ülkelere bakınca incelenen büyük şirketlerin çoğunluğunda aileler veya devletin hakim ortak olduğu görülmüştür. Hissedar haklarının iyi ve kötü olduğu ülkeler karşılaştırılınca bu ülkelerde küçük hissedar haklarının yeterince korunmadığı ayrıca tespit edilmiştir.

Şirketlerde mülkiyet konusunda bir diğer önemli araştırma Claessens, Djankov ve Lang (1999) tarafından Dünya Bankası adına yapılmıştır. Claessens ve diğerleri Doğu Asya ülkelerinde 2980 şirketin mülkiyet yapısını incelemişler ve şirketlerin yarısından fazlası tek bir hissedar tarafından kontrol edildiğini, şeffaflık ve hesapverebilirliğin az olduğunu tespit etmişlerdir. İncelenen şirketlerin birçoğunda kontrol piramit yapısı üzerinden gerçekleştirilmektedir.

---

4 Common Law



## 1.2.2 Hukuksal Düzenlemeler

Kurumsal yönetim ülkelerin hukuk yapısı ile yakından ilgilidir. Dünyada kurumsal yönetim uygulamalarındaki farklılık, hukuksal sistemdeki farklılıklara vurgu yaparak açıklanmaktadır.

Bu alanda bütün dünyada yapılan akademik araştırmaların büyük bir çoğunluğu La Porta ve diğerlerinin (1998a), 49 ülkenin hukuk alt yapısını inceledikleri çalışmaya dayanmaktadır.

La Porta ve diğerleri hissedarların ve kreditorlerin haklarını koruyan hukuki kuralları inceleyen araştırmalarında, ticaret kanunlarının iki temel hukuk geleneğinden geldiğini belirtmektedirler. Bunlardan bir tanesi, İngiltere kaynaklı Anglo-Sakson hukuku, diğeri de köklerini Roma hukukundan alan Kıta Avrupa'sı hukuk sistemidir. Ancak çalışmada Kıta Avrupa'sı hukuk sisteminin de kendi içinde ayrıca üçe ayrıldığı ifade edilmektedir. Bunlar Fransız sistemi, Alman sistemi ve İskandinav sistemidir. değerlendirilmektedir. Türkiye, Roma hukuku kaynaklı kıta avrupalı hukuk sistemi altında Fransız hukuk sisteminde dir.

## 1.2.3 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) Kabulü ve Muhasebe Standartları Arasında Yakınsama

Kurumsal yönetimin en önemli ayağını oluşturan “şeffaflık” konusunda uluslararası muhasebe standartlarının 1 Ocak 2005 tarihinde birçok ülkede yürürlüğe girmesi ile dünyada önemli bir adım atılmıştır.

Altı büyük küresel denetim şirketinin 2008 yılında New York’da düzenledikleri, sempozyumda, prensiplere dayalı muhasebe sisteminde aşağıdaki unsurların önemli olduğu vurgulanmıştır. Buna göre;

- Muhasebe işlemleri, yatırımcılara şirketin gerçek ekonomik durumunu yansıtmalı,
- Mali tablo kullanıcılarına, şeffaf ve doğru bilgi verilmeli,
- Kavramsal ana çerçeveye uyumlu olmalı,
- Prensibe dayalı olması nedeniyle genel çerçeveyi çizmeli,
- Net, tam ve anlaşılabilir bir dilde yazılmalı,
- Sağlıklı değerlendirmeler yapılmasına imkan sağlamalıdır.

### **1.3 Kurumsal Yönetim Uygulamalarını Etkileyen Faktörler**

Şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarını etkileyen faktörler incelendiği zaman, bir kısmının şirketin ait olduğu ülke ile faaliyette bulunduğu ülkelerin hukuksal düzenlemelerinden, diğerlerinin ise piyasa dinamiklerinden etkilendiği görülmektedir.

Küreselleşme ile finansal piyasaların liberalleşmesi, kurumsal yatırımcıların giderek daha güçlü hale gelmeleri piyasa dinamiklerinin etkisini arttıran önemli faktörler arasındadır. Sınırötesi borsalara kote olan şirketler, özellikle kurumsal yatırımcıları çekebilmek için, borsaların öngördüğü açıklamaların ötesinde, gönüllü olarak daha şeffaf olabilirler.

Bu nedenle, kurumsal yönetim uygulamalarını etkileyen faktörler başlığı altında finansal piyasaların liberalleşmesi, kurumsal yatırımcıların artan önemi ile depo sertifikaları ve Amerikan Depo Sertifikaları programı kapsamlı olarak ele alınmıştır.

#### **1.3.1 Küreselleşme ile Finansal Piyasaların Liberalleşmesi**

1980’li yıllardan itibaren gelişme belirtileri gösteren küreselleşme olgusu bir dizi değişim ve dönüşüm ile birlikte gerçekleşmiştir. Bu değişim sürecinde uluslararası sermaye hareketleri serbestleşmiş, ticaret hacmi artmış, hızlanmış, yaygınlaşmış ve yeni yatırım araçları devreye girmiştir (Akdiş, 2002).

Son yıllarda borsalar arası gerçekleşen bu evlilikler, şirketlerin uymakla yükümlü oldukları borsa kurallarına ve kurumsal yönetim yapılarına etki etmektedir.

#### **1.3.2 Kurumsal Yatırımcıların Artan Önemi**

Küresel piyasalar 20. yüzyılın sonunda çok büyük bir finans patlamasına şahit olmuşlardır.

Son on yılda sermaye piyasalarında meydana gelen en önemli gelişmelerden bir tanesi kurumsal yatırımcıların ve özel yatırım fonlarının artan gücüdür. Kurumsal yatırımcı dediğimiz zaman ilk akla gelenler arasında yatırım fonlarını, emeklilik fonlarını, sigorta şirketlerini ve benzeri finans kurumlarını sayabiliriz. Kurumsal yatırımcıların artan rolünü, bir anlamda, küresel sermaye piyasalarında, finansal hizmetlerin serbestleşmesi yolunda bir inovasyon olarak görebiliriz.

Küresel finansal piyasalara riskli fonlar olarak kabul edilen Hedge Fonlar ile özel yatırım fonları (private equity) yeni oyuncular olarak girmişlerdir. 1990 yılında 610 adet hedge fon varken 2007'nin ilk çeyreğinde bu sayı 9575'e çıkmıştır. Hedge Fon'ların 2007'de yönettiği toplam varlıklar 1,600 milyar dolara ulaşmıştır. Diğer tarafta küresel şirketler haline gelen özel yatırım fonlarının yaptıkları yatırımlar 432 milyar dolara, sayıları da 684'e ulaşmıştır<sup>5</sup>.

i. *Riskli Fonlar ve Özel Yatırım Fonları.*

ii. *Bireysel Emeklilik Fonlarının Proaktif Rolü.*

30 OECD ülkesindeki bireysel emeklilik fonlarının toplam varlıkları 2005 yılı itibariyle yaklaşık 18 trilyon (17,915 milyar dolar) dolara ulaşmıştır. Bunun 17 trilyon doları G10 ülkelere aittir. Sadece ABD'nin payı, 12,3 trilyon dolar civarındadır.

TIAA-CREF ve CalPERS ABD'deki en büyük iki kurumsal yatırımcıdır ve doğru kurumsal yönetimin en önde gelen savunucularıdır. Amerikalı öğretmenlerin 1918 yılında kurduğu, (New York'ta yerleşik bir hayat sigortası şirketi olan TIAA<sup>6</sup> ve kolej öğretmenlerinin oluşturduğu bir emeklilik fonu olan, SEC'e kayıtlı CREF'in<sup>7</sup> birlikte yönettiği portföy tutarı 2006 yılı sonu itibariyle 406 milyar dolardır. TIAA-CREF, Fortune dergisinin Amerika'daki en büyük 100 şirket sıralaması içinde yer almaktadır.

Kaliforniya'daki 1.5 milyon adet kamu çalışanının oluşturduğu Emeklilik Sistemi CalPERS'in yatırım portföyünün Eylül 2007 sonu itibariyle piyasa değeri 257 milyar dolardır.

CalPERS örneği, kurumsal yatırımcıların şirket üzerindeki baskısını görmek açısından çok göze çarpıcıdır. Kasım 2003 tarihli *Kurumsal Yönetim Gerçekleri Bülteni*'nde kurumsal yönetimde "CalPERS Etkisi"ni anlatan Wilshire Associates'in bir araştırması yer almıştır. Araştırmada 1987 ila 1999 yılları arasında 95 şirketin finansal performansları incelenmiştir. Elde edilen sonuçlara göre CalPERS'in gözetime başlamasından önceki beş yılda, bu şirketlerin hisse senetlerinin getirileri Standard&Poor's 500 endeksinin yüzde 96'si kadarken, aynı hisseler sonraki beş yılda endeksten yüzde 14 daha fazla getiri elde etmişlerdir.

---

5 Ekonomist Degisi. [http://www.economist.com/finance/displaystory.cfm?story\\_id=9661945](http://www.economist.com/finance/displaystory.cfm?story_id=9661945)

6 Teachers Insurance and Annuity Association

7 College Retirement Equities Fund

Wilshire Associates<sup>8</sup> araştırma kuruluşu gelişmekte olan ülkeleri ve piyasaları her yıl CalPERS adına politik istikrar, şeffaflık, sermaye piyasalarında likidite ve dalgalanma, regülasyon, hukuki alt yapı, hissedar haklarının korunması, piyasalarda işlem maliyeti gibi makro faktörler üzerinden değerlendirmektedir. Nisan 2007 yılında yayınlanan raporda Türkiye, “2.1” ile 2007 yılında 3 üzerinden “2” eşiğini geçen 20 ülkeden biri olmuştur. Türkiye, sermaye piyasalarının likiditesi ve dalgalanma açısından 2.7 gibi yüksek bir not alıp istikrarlı bir görünüm arz ederken, politik istikrar, hukuki altyapı, piyasaların regülasyonu, hissedar haklarının korunması konularında kabul edilebilir eşiği geçememiş ve 1.7 almıştır.

Bireysel emeklilik fonlarını diğer fonlardan ayıran bir fark, bu fonların, emeklilerin uzun dönemli çıkarlarını gözetmek zorunda olmaları nedeniyle, uzun vadeli yükümlülüklerinin bulunmasıdır. Bu nedenle de “*kalıcı sermaye*” sağlamakta, bu bağlamda “*yatırım yaptığın varlıkları satamıyorsan o zaman doğru yönetildiğinden emin ol*” prensibinden hareket etmektedirler.

### **1.3.3 Sınır Ötesi Borsalarda Kote Olmak<sup>9</sup>**

Depo sertifikası, yerel bir saklama kuruluşunda depo edilen yabancı menkul kıymetleri temsilen çıkarılan ve bu menkul kıymetlerin verdiği hakları aynen sağlayan, bunlara özdeş, hamiline yazılı, nominal değeri temsil ettiği yabancı menkul kıymetin para birimi cinsinden ifade edilen sermaye piyasası aracıdır.

#### **1.3.3.1 Amerikan Depo Sertifikaları (ADR)**

*Amerikan Depo Sertifikası (ADR)*, Amerikan sermaye piyasalarındaki depo sertifikasıdır. Bir Amerikan bankasının yabancı hisse senetlerini temsil etmek üzere çıkarttığı varlıklar olup; hisse senetlerinin aslı yabancı ülkedeki bir saklama kuruluşunda muhafaza edilir ve bunlar daima temsil ettikleri hisse senedi ile değiştirilebilirler.

---

8 Wilshire Associates. Kasım 2008. <<http://www.wilshire.com/>>

9 Cross-Listing

## ADR'lerin Türleri

ADR'ler sponsorlu<sup>10</sup> veya sponsorsuz<sup>11</sup> olmak üzere ikiye ayrılır. Sponsorlu veya sponsorsuz ADR'leri bazı yazarlar yüklenimli veya yüklenimsiz olarak da ifade etmektedirler (Özkorkut, 2003).

Uygulamada daha çok *sponsorlu ADR'ler* görülmektedir. Sponsorlu ADR uygulamaları 4 biçimde yapılabilir. 1. Düzey (Level-1), 2. Düzey (Level-2), 3. Düzey (Level-3), Tahsisli Satış (Rule 144A ADR).

**Düzey 1'de** ADR'lerin SEC'e kayıt ettirilmesi, düzenli raporlama yapılması ve ABD muhasebe standartlarına uyulması, 12g3-2(b) SEC kuralına göre, zorunlu değildir. Şirket SEC hükümlerine tabi olmadığı için Sarbanes-Oxley Kanunu hükümlerine de tabi değildir. ADR tezgah üstü piyasalarda (OTC) işlem görür. **Düzey 2** ABD dışında yerleşik şirketlerin hisse senetlerinin halka arz yapılmaksızın NewYork, Nasdaq ve Amex Amerikan borsalarına kote olmasına olarak sağlar. Yabancı şirket SEC ve Sarbanes-Oxley kanununun hükümlerine tabidir.

Menkul kıymetlerini bir Amerikan borsasına kote ettirmenin yanı sıra halka arz yoluyla ek sermaye elde etmek isteyen ihraççılar 3. Düzey ADR programını kullanmaktadırlar. Şirketler ABD muhasebe standartlarına uyumlu veya ABD muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal raporlar hazırlar ve SEC'e sunarlar. Ayrıca, Sarbanes-Oxley kanununun hükümlerine tabidir.

**Tahsisli Satış<sup>12</sup> ADR programında ise**, nitelikli kurumsal yatırımcılar adı verilen belli bir yatırımcı kitlesine<sup>13</sup> satış yapılmaktadır. İşlemler genellikle tezgah üstü piyasalarda PORTAL/NASDAQ'da gerçekleştirilmektedir. Amaç, yüksek bir halka arz maliyeti üstlenmeden ABD'den sermaye temin etmektir.

SEC'in Nisan 1990'da geliştirdiği **144A Kuralı**'na dayalı olarak kayıt ettirilmeksizin ihraç edilen ADR'ler "Rule 144A" olarak tanımlanır. Bu tür ADR ihraçlarının temel özelliği, uluslararası piyasalara toplu arz uygulamasında ABD'deki büyük fon sahibi kurumsal yatırımcılara çok basit ve kolay şekilde ulaşılabilmesidir.

---

10 Sponsored

11 Unsponsored

12 Private Placement-rule 144A

13 Qualified Institutional Buyer

R144a ADR Programı istenirse “REGULATION S” denilen bir düzenleme ile de gerçekleştirilebilir. Bu şekilde, R144A ADR’ler sadece Amerika’da değil, aynı anda ABD dışına kayıt ettirmeden menkul kıymet edebilmelerine olanak tanır.

## İKİNCİ BÖLÜM:

### ABD ve AVRUPA BİRLİĞİ’NDE KURUMSAL YÖNETİMDE ŞEFFAFLIK VE HESAPVEREBİLİRLİK

Kurumsal yönetim konusu, ABD’de NewYork Borsası kurumsal yönetim standartları ile SEC’in ilgili düzenlemeleri ele alınmaktadır. Avrupa Birliği’nde ise kurumsal yönetimi ilgilendiren çok sayıda direktifler ve tavsiye kararları yayınlanmaktadır.

#### 2.1 Amerika Birleşik Devletleri’nde Kurumsal Yönetim Alanındaki Gelişmeler

ABD’deki kurumsal yönetim uygulamalarını etkileyen, Menkul Kıymetler Komisyonu’nun (SEC) yayınladığı çok sayıda hukuksal düzenleme bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi Temmuz 2002’de yayınlanan Sarbanes-Oxley Kanunu ile 2008’de yayınlan Sorunlu Varlıkları Kurtarma Programı (TARP)’tır.

##### 2.1.1 NewYork-Euronext Borsası’nın Kurumsal Yönetim Standartları

New York–Euronext Borsası’nın kurumsal yönetim standartları (borsa ilkeler veya prensipler terimi yerine standartlar terimini kullanmaktadır), şirketlerin halka açılması ile ilgili rehberde “Kurumsal Sorumluluk” başlıklı 3.bölümün altında 303A.00 alt bölümünde yer almaktadır. Kurumsal yönetim standartları giriş bölümü de dahil olmak üzere toplam onbeş alt başlıkta düzenlenmiştir. Bu başlıklar aşağıda sırasıyla verilmektedir.

1. 303A.00 Giriş
2. 303A.01 Bağımsız Yönetim Kurulu Üyeleri
3. 303A.02 Bağımsızlık Testi
4. 303A.03 İcracı Olmayan Yönetim Kurulu Üyelerinin Toplantısı

5. 303A.04 Yönetim Kurulu Atama Komitesi/Kurumsal Yönetim Komitesi
6. 303A.05 Hak ve Menfaatler Komitesi
7. 303A.06 Denetim Komitesi
8. 303A.07 Denetim Komitesi Ek Kurallar
9. 303A.08 Hisse Menfaat Planlarının Hissedarlar Tarafından Onaylanması
10. 303A.09 Kurumsal Yönetim İlkeleri
11. 303A.10 İş ve Etik Kuralları
12. 303A.11 Yabancı İhraççıların Kamuyu Aydınlatması
13. 303A.12 Beyan Yükümlülüğü
14. 303A.13 İhtar Mektubu<sup>14</sup>
15. 303A.14 Websitesi ile İlgili Şartlar

NewYork–Euronext Borsası Kurumsal Yönetim Standartları 303A.00 giriş bölümünde, hisseleri NewYork Borsası'nda işlem gören yerli ve yabancı bütün halka açık şirketlerin, borsanın öngördüğü bazı muafiyetler kapsamında değilse, hem NewYork borsası hem de 2002 yılında yayınlanan Sarbanes-Oxley yasasının getirdiği kurumsal yönetim standartlarına uymakla zorunlu oldukları belirtilmektedir.

Aynı şekilde, hisseleri NewYork Borsası'nda işlem gören yabancı şirketler de kendi ülkelerinde uygulanan kurumsal yönetim ilkelerini uygulayabileceklerdir, ancak her halükarda NewYork Borsası kurumsal yönetim standartlarında sayılan;

- 303A.06 (Denetim Komitesi),
- 303A.11 (Yabancı İhraççıların Açıklamaları / Kamuyu Aydınlatma),
- 303A.12(b) (Şirket CEO'su, şirkette 303A kurumsal yönetim standartlarının uygulanmasında maddi uyumsuzluk<sup>15</sup> tespit etmesi halinde, bunu

---

14 Public Reprimand Letter

15 Material Non-Compliance

NewYork Borsası'na haber verme yükümlülüğü) maddelerine uymakla yükümlüdür.

### **2.1.2 Amerikan Menkul Kıymetler Komisyonu'nun Getirdiği Kurallar - Yabancı Şirket Açıklamaları ile İlgili 20-F Formu Kuralı**

New York Borsası'na kote yabancı şirketler yıllık faaliyet raporlarını 20 F formu ekinde vermektedirler. 20 F formunda şirketlerden, konsolide gelir tabloları, bilançoları, mali tabloları hazırlarken kullandıkları kurlar, şirket hakkında genel bilgi, şirketin maruz olduğu riskler, şirketin hukuki durumu, stratejik planları ve kurumsal yönetim uygulamaları hakkında bilgi talep edilmektedir.

23 Eylül 2008 tarihinde revize edilen 20 F formunda kurumsal yönetim başlığı altında şirketlerin kendi kurumsal yönetim uygulamaları ile New York Borsası kurumsal yönetim standartları arasındaki önemli farkların açıklanması istenmiştir.

### **2.1.3 Sarbanes-Oxley Kanunu'nun Getirdiği Kurallar**

Enron ve WorldCom skandallarından sonra ABD'de Temmuz 2002'de yürürlüğe giren en katı kanun Sarbanes-Oxley kanunudur. Bu kanun,1934 tarihinde yasalaşan sermaye piyasası kanunundan sonra ABD'deki en önemli finansal mevzuattır. ABD Menkul Kıymetler Komisyonu'na (SEC) kayıtlı her şirket (ABD'de borsaya kote yabancı şirketler dahil) Sarbanes-Oxley Kanunu kapsamındadır.

SOX'un getirdiği önemli hükümleri dört ana başlık altında toplayabiliriz (Mayer, Brown, Rowe ve Maw,2002). Daha sonra New York Borsa'sı kurumsal yönetim standartları arasında da sayılan önemli başlıklar aşağıda sunulmuştur:

- a. Yönetim kurulu üyeleri ve üst düzey yöneticileri etkileyen kurumsal yönetim standartları
- b. Denetim komiteleri ve hizmetleri ile ilgili yeni düzenlemeler; Denetim şirketlerinin denetim dışı hizmetlerinde kısıtlamalar
- c. Şirketlerin başta finansal tablolar olmak üzere kamuyu aydınlatmak için yayınladıkları bilgiler
- d. Cezai hükümler



## 2.2 Avrupa Birliği'nde Kurumsal Yönetim Alanındaki Gelişmeler

Avrupa Birliği (AB), Mayıs 2003 yılında şirketler hukukunun yenilenmesi (modernizasyonu) ve kurumsal yönetimin geliştirilmesi konusunda bir faaliyet planı kabul etmiştir. Avrupa Konseyi, artan finansal skandallar, Avrupa'da şirketlerin giderek daha fazla sınır ötesi faaliyet göstermesi, sermaye piyasalarının entegrasyonu, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişme, Avrupa Birliği'ne yeni üyelerin katılmasının, Avrupa'da şirketler hukukunda daha fazla enstrümana ihtiyaç duyulmasına yol açtığını belirtmiştir.

Faaliyet planı altı bölümden oluşmaktadır. Bunlar sırasıyla;

- Kurumsal yönetim
- Sermayenin korunması ve değiştirilmesi
- Grup şirketler ve piramit şeklinde örgütlenme
- Sermaye şirketlerinin yeniden yapılandırılması ve hareket serbestisi
- Avrupa'lı halka kapalı (özel) şirketlerin yapısı
- Kooperatifler ve diğer işletme yapıları

AB tarafından kabul edilen faaliyet planının kurumsal yönetimle ilgili maddeleri aşağıda verilmiştir:

- Kurumsal yönetim konusunda kamuyu aydınlatma açıklamalarının geliştirilmesi
- Hissedar haklarının kuvvetlendirilmesi
- Yönetim kurulunun modernleştirilmesi-iyileştirilmesi
- Üye ülkelerde kurumsal yönetim konusunda yürütülen faaliyetlerin koordinasyonu

### 2.2.1 Avrupa Birliği'nin Kurumsal Yönetim İle İlgili Direktifleri, Tavsiye Kararları ve Uygulama Raporları

AB Komisyonu, Avrupa Birliği'nde Şirketler Hukukunun Modernize Edilmesi ve Kurumsal Yönetimin Güçlendirilmesi Faaliyet Planında" öncelikle denetim konusu üzerinde durmuştur. 2006 Yılında yayınlanan 8.direktifle şirketlerin denetim komitesi kurmaları zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca, özellikle, şef-

faflık, vekaleten oy kullanma, genel kurullara elektronik ortamda katılma ve sınır ötesi oy kullanılmasında hissedar haklarının güçlendirilmesi konusuna öncelik tanımıştır. Halka açık şirketlerde hissedar haklarını ele alan direktif 1 Haziran 2007 tarihinde kabul edilmiştir. Oy kullanma hakkına sahip hissedarların, genel kuruldun bir süre önce hisse senetlerini bloke etmeleri gibi oy kullanımını kısıtlayıcı engeller kaldırılmıştır. Yeni direktife göre, şirketler, genel kurul öncesi yayınladıkları bilgileri sadece merkezlerinin bulunduğu ülkelerdeki hissedarlara değil, diğer ülkelerde bulunan hissedarlarına da ulaştırmak zorundadır.

Halka açık bütün şirketlerin artık bir web sitesinin var olduğu varsayımından hareketle, genel kurullardaki oylama sonuçları bu sitelerde şeffaf bir şekilde yayınlanmalıdır. Ab direktifleri ve/veya tavsiye kararlarında aşağıdaki alt başlıklarda ele alınmıştır:

- Yönetim kurulunun sorumlulukları
- Yönetim kurulu üyelerinin nitelikleri
- Yönetim kurulu komiteleri
- Yönetim kurulu üyelerinin hak ve menfaatleri
- Hissedarların hakları
- Diğer

#### **2.2.1.1 Yönetim Kurulunun Sorumlulukları**

Avrupa Birliği yönetim kurulunun sorumluluklarını iki önemli direktifle düzenlemiştir. 27 Ekim 2004 tarihli birinci direktif yönetim kuruluna, ilişkili taraflarla olan işlemler ve bilanço dışı işlemlerde şeffaflığın artırılması, kurumsal yönetim beyanının oluşturulması konusunda ortak sorumluluklar getirmektedir. 14 Haziran 2006 tarihinde yayınlanan direktif ise şirketin yıllık hesapları, konsolide hesapları ve faaliyet raporları ile ilgili sorumluluğu şirketin icra ve gözetim organına vermektedir.

#### **2.2.1.2 Yönetim Kurulu Üyelerinin Nitelikleri**

Avrupa Birliği 15 Şubat 2005 tarihinde, bağımsız ve icracı olmayan yönetim kurulu üyeleri veya gözetim kurulu üyeleri ve yönetim kurulu komiteleri ile

ilgili tavsiye kararını (2005/162/EC)<sup>16</sup> yayınlamıştır. Temmuz 2007’de ise, üye ülkelerin kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili bu tavsiye kararlarının uygulanması için gerekli altyapıyı oluşturup oluşturmadığını inceleyen araştırma raporunu çıkarmıştır.

#### **i. AB Tavsiye Kararının Uygulanmasına İlişkin, 2007 Yılı 1021 Sayılı Rapor<sup>17</sup>**

Hazırlanan raporda 21 ülkenin kurumsal yönetim kodları incelenmiş ve üye ülkelerin gönderilen soru formuna verdikleri cevaplar değerlendirilmiştir. Değerlendirme raporunun bulgularına göre, Avrupa Birliği’nin tavsiye kararı şeklinde olan kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasını temin için üye ülkelerin bazılarında reform çalışmaları hızla devam etmektedir.

Üye ülkelerin birçoğunun kurumsal yönetim kodlarında “Uygula veya açıkla” prensibi, kurumsal yönetim uygulamalarının temelini oluşturmaktadır. AB’ye üye ülkelerin hepsinde, hisseleri borsada işlem gören şirketlerin kurumsal yönetim uyum raporu yayınlamaları, 5 Eylül 2008’den itibaren zorunlu hale gelmiştir.

#### **2.2.1.3 Yönetim Kurulu Üyelerinin Hak ve Menfaatleri**

Avrupa Birliği Komisyonu 14 Aralık 2004 tarihinde, 2004/913/EC numaralı<sup>18</sup>, yönetim kurulu üyelerinin hak ve menfaatleri ile ilgili tavsiye kararını yayınlamıştır.

Halka açık şirketlerin yatırımcılara zamanında doğru bilgi vermelerinin, yatırımcıların güveninin kazanılmasında ve Avrupa Birliği’nde yüksek kalitede

---

16 Commission Recommendation of 15 February 2005 on the role of non-executive or supervisory directors of listed companies and on the committees of the (supervisory) board (2005/162/EC). Ekim 2008. < <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2005:052:0051:0063:EN:PDF>>

17 Commission Staff Working Document, Report on the application by the Members States of the EU of the Commission Recommendation on the role of non-executive or supervisory directors of listed companies and on the committees of the (supervisory board). Brussels: (See European Commission (SEC) (2007)1021:11-12. Ekim 2008. <[http://ec.europa.eu/internal\\_market/company/docs/independence/sec20071022\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/independence/sec20071022_en.pdf)>.

18 Commission Recommendation of 14 December 2004 fostering an appropriate regime for the remuneration of directors of listed companies. 2004/913/EC. < <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:385:0055:0059:EN:PDF>>

kurumsal yönetim uygulamalarının oturtulmasında çok önemli olduğu ifade edilmektedir. Tavsiye kararlarında dört prensip üzerinde durulmuştur. Bunlar;

- Hissedarlara, şirketin yönetim kurulu üyelerine sağlanan hak ve menfaatler ile ilgili politikası hakkında net ve kapsamlı bilgi verilmesi; yönetim kurulu üyeleri ile imzalanan sözleşmelerde şeffaf olunması, yönetim kurulu üyesinin sözleşmesinin sona erme koşulları, alacağı ödemelerin belirtilmesi,
- Hak ve menfaatlerin genel kurul gündeminde ayrı bir madde olarak yer alması ve bu şekilde hissedarların görüş bildirme şansına sahip olmaları; şirketin hak ve menfaatler politikasının genel kurulda oylamaya sunulması,
- Hissedarlara, icracı olan ve olmayan yönetim kurulu üyelerinin elde ettikleri hak ve menfaatler hakkında bilgi verilmesi ve hissedarların, bu ödemelerle şirket performansını karşılaştırabilmelerinin sağlanması,
- Hisse, hisse opsiyonları veya hisse alma hakkının verilmesi gibi hak ve menfaat planlarının uygulamaya sokulmadan genel kurulun onayına sunulmasıdır.

Komisyounun tavsiye kararında, her şirketin bir hak ve menfaatler bildirisi olması ve bu bildirin şirketlerin web sitesinde yayınlanması gerektiği belirtilmektedir. Hisseye dayalı hak ve menfaatler üzerinde ayrıca durulmaktadır.

Komisyoun, tavsiye kararının bütün üye ülkelerde yürürlüğe koyulmasından bir yıl sonra uygulamaları tespit etmek amacı ile Temmuz 2007’de bir rapor yayınlamıştır (SEC 1022, 2007)<sup>19</sup>. Bu raporun bulgularına göre, üye ülkelerin birçoğu yönetim kurulu üyelerinin sağladıkları hak ve menfaatlerin açıklanması için yüksek kalite standartlar kabul etmişlerdir. Çok sayıda ülke bu konuda kamunun aydınlatılmasını zorunlu hale getirmiştir. Ancak diğer taraftan, üye ülkelerin birçoğunda, şirketlerin hak ve menfaat politikalarını açıklamalarına ilişkin Komisyoun’un tavsiye kararı kabul görmemiştir.

---

19 Report on the application by Member States of the EU of the Commission Recommendation on directors’ remuneration (See European Commission (SEC) 1022). 2007. Ekim 2008. [http://ec.europa.eu/internal\\_market/company/docs/directorsremun/sec20071022\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/directorsremun/sec20071022_en.pdf).

#### **2.2.1.4 Hissedar Haklarının Sınır Ötesi Kullanılabilirliği İle İlgili Direktif**

Avrupa Komisyonu hissedar hakları ile ilgili olarak iki konu üzerinde durmaktadır. Bunlardan bir tanesi hissedar haklarının sınır ötesi kullanılabilirliği, diğeri ise şirketlerde mülkiyet yapısı ve kontrol arasında oransallık olarak belirlenmiştir.

Avrupa Komisyonu 11 Temmuz 2007’de hissedar hakları ile ilgili direktifi (2007/36/EC)<sup>20</sup> kabul etmiştir. AB üyesi bütün ülkeler 2009 yazı itibariyle kendi ülkelerinde ilgili kanunlarını direktif hükümleri doğrultusunda kısmen veya tamamen düzenlemeler yapmışlardır. Direktif, AB üyesi ülkelerin borsalarında hisseleri alınıp satılan şirketlerin hissedarlarının, genel kurul ile ilgili gerekli bilgilere zamanında ulaşabilmelerine ve uzaktan oy kullanabilmelerine olanak tanımaktadır.

Şirketlerin kurumsal yönetim beyanları, iş ve etik kuralları, web sitelerinin bulunması zorunluluğu aynı şekilde Haziran 2006 yılında yayınlanan 2006/46/EC no’lu direktifte verilmiştir. Avrupa Birliği’nin kurumsal yönetim ile ilgili kabul ettiği direktifler veya tavsiye kararları içinde CEO’ların kurumsal yönetim uygulamaları ile ilgili meydana gelen değişikliklerde ayrıca bir beyan yükümlülüğü bulunmamaktadır. Kurumsal yönetim ilkelerinde “uyumuyorsan açıkla” prensibi hakim olduğu için üye ülkelerin borsalarının ihtar mektubu düzenlemeleri sözkonusu değildir.

### **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:**

#### **TÜRKİYE’DE KURUMSAL YÖNETİM ALANINDA HESAPVEREBİLİRLİK VE ŞEFFAFLIK**

Uluslararası alandaki kurumsal yönetim gelişmelerine paralel olarak Türkiye’de de, öncelikle Sermaye Piyasası Kurulu faaliyetleri çerçevesinde 2003 yılında ilk defa kurumsal yönetim çalışmaları başlatılmıştır.

---

20 Avrupa Parlamentosu ve Konseyi 2007/36/EC Direktifi. 2007. Ekim 2008.  
< [http://ec.europa.eu/internal\\_market/company/shareholders/indexb\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/company/shareholders/indexb_en.htm)>

### 3.1 Türkiye’de Kurumsal Yönetimin Mevzuat Çerçevesi

Türkiye’de kurumsal yönetimin mevzuat çerçevesini mevcut Türk Ticaret Kanunu, SPK kurumsal yönetim ilkeleri, Sermaye Piyasası Kurulu’nun kurumsal yönetim ilkeleri dışında kalan, yayınladığı diğer mevzuat hükümleri etkilemektedir. Ayrıca, Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde yasalaşması beklenen Türk Ticaret Kanunu yasa tasarısı, kurumsal yönetim uygulamalarını etkileyecek çok büyük değişiklikler getirmektedir.

#### 3.1.1 Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Kurumsal Yönetim Açısından Getirdikleri

*TTK Tasarısında Kurumsal Yönetim İlkelerinden Şeffaflığın Sağlanması.* Tasarının ana hedefi Türk işletmelerinin uluslararası alanda ticaret, endüstri, hizmet, sermaye ve finans piyasalarında rekabet güçlerini arttırmak ve sürdürülebilirliğini sağlamaktır. Kurumsal yönetim ilkelerinden “şeffaflık” tasarımın odak noktası haline gelmiştir. Bu bağlamda en önemli gelişmelerden bir tanesi gerçek ve tüzel kişilerin ticari defterlerine, küçük ve orta ölçekli işletmelerin tablolarına, ticaret şirketlerinin finansal tablolarıyla konsolide hesaplara, hatta gerektiğinde, esnafa Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanacağını hükme bağlanmasıdır (Madde: 88).

Şeffaflığın sağlanmasında ikinci önemli madde, bütün sermaye şirketlerinin birer internet sitesi sahibi olması ve sitesinin belli bir bölümünü bilgi toplumu hizmetlerine ayırmasının zorunlu kılınmasıdır (Madde: 1524).

SPK kurumsal yönetim ilkelerinden pay sahiplerine ilişkin prensiplerde yer alan genel kurulda oy kullanma konusunda da önemli bir uygulamayı yasalaştırmaktadır. Buna göre yönetim kuruluyla genel kurula on-line katılınabilecek ve oy kullanabilecektir. Bu da pay sahipliğinde önemli bir demokratik adımdır (Madde:1527). Bunun için esas sözleşme veya şirket sözleşmesine madde konabilecektir.

Tasarı kurumsal yönetim anlayışına uygun denetim hükümleri getirmektedir. Buna göre denetçi her yıl seçilecek, denetim uzman ve bağımsız bir denetçi ile gerçekleştirilecek, uluslararası denetim standartlarına uyumlu Türk Denetim Standartlarına göre yapılacak, denetçinin güvenliği garanti altına alınacak, denetlenmemiş, olumsuz görüş almış veya denetlenmesinden kaçınılmış finansal tablolar düzenlenmemiş sayılacaktır (Madde, 399, 400, 402 ve 403).

*TTK Tasarısında Kurumsal Yönetim İlkelerinden Hesap Verebilirliğin Sağlanması.* Tasarıda pay sahipleri ve diğer menfaat sahiplerinin haklarının korunması açısından konuya yaklaşıldığında bir önemli madde de şirketin faaliyet konusuna ilişkin sınırlamanın (Ultra Vires) kaldırılmasıdır. Tasarı ile bu temel kural Avrupa Birliği'nin şirketlere ilişkin 1 no'lu direktifinde belirtilen üye ülkelerin ultra vires kuralını kanunlarından çıkarmalarını öngören düzenlemesine paralel olarak Kanun'dan çıkarılmaktadır. Bu sayede direktifteki amaç doğrultusunda, üçüncü kişilerin korunması; şirketi temsile yetkili kişilerin, şirket adına yaptıkları işlemlerin şirketi bağlayacağına üçüncü kişilerin güvenmelerinin sağlanması yoluyla işlem ve pazar güvenliğini temin etme imkanı elde edilebileceği düşünülmektedir. Buna karşın, ultra vires ilkesinin kaldırılmasına bağlı olarak şirketin işletme konusu dışında bir iş ya da işlem yapılması yönetim kurulu açısından özel bir sorumluluk nedeni olarak düzenlenmiştir (Madde:371).

Hesap verebilirlik ile ilgili bir önemli madde kurucular beyanıdır. Madde 349'un 1. fıkrasına göre kurucular tarafından, kuruluşa ilişkin bir beyan imzalanır. Beyan, dürüst bir şekilde bilgi verme ilkesine göre, doğru ve eksiksiz olarak hazırlanır. Beyanda, aynî sermaye konuluyor, bir ayın ya da işletme devralınıyorsa, bunlara verilecek karşılığın uygunluğuna; bu tür sermayenin ve devralmanın gerekliliğine, bunların şirkete olan yararlarına ilişkin belgeli, gerekçeli ve kesin ifadeli açıklamalar yer alır.

Aynı maddenin 2. fıkrasına göre, ayrıca, kuruculara tanınan menfaatler gerekçeleriyle beyanda yer alır. Kimlerin halka arz amacıyla ne miktarda pay taahhüt ettiği, pay taahhüdünde bulunanların birbirleri ile ilişkileri; bunlar bir şirketler topluluğuna dâhil bulunuyorlarsa, topluluk ile ilişkileri, kuruluşu inceleyen işlem denetçisine ve diğer hizmet verenlere ödenen ücretler, emsalleriyle karşılaştırma yapılarak, beyanda açıklanır.

Aile şirketlerinin ağırlıklı olduğu ülkemizde, şirketler her ne kadar tüzel kişiliğe haizseler de uygulamada genelde şirket sahipleri şirketleri kendi kasası gibi kullanmaktadırlar. TTK tasarısı madde 358 ile pay sahiplerine, iştirak taahhüdünden doğan borç hariç, şirkete borçlanma yasağı getirmiştir.

Tasarı ayrıca, yönetim kurulunda müteselsil sorumluluk kavramı yerine farklılaştırılmış teselsül kavramını getirerek (Madde: 557), icracı olan (executive) ve icracı olmayan (nonexecutive ) üye ayrımı yapmıştır (Tekinalp, (2008)). Kurumsal yönetim ile yakından ilgili olan, farklılaştırılmış teselsül ile;

- Sorumluların tüm zararı değil ortak kusurla birlikte vermiş oldukları “ aynı zararı” tazmin etmelerini öngörür; ortak zarar dışındaki zarara sebep veren kim ise (hangi üye veya yönetici ise) sorumluluğu ona yükler;
- Müteselsil sorumlulardan her birinin ortak zarardan kendi kusurlarına denk düşen miktarda sorumlu olmalarını öngörür;
- Kişisel olarak zararın kendilerine yükletilebildiği ölçüde müteselsilen sorumlu tutulmaları esasına dayanır.

### 3.1.2 Sermaye Piyasası Mevzuatında Kurumsal Yönetimle İlgili Diğer Hükümler

- i) Seri:X, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”de, 02.11.2002 tarih ve 24924 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri:X, No:19 sayılı Tebliğ ile yapılan değişiklikler<sup>21</sup> ile ortaklıklarda denetimden sorumlu komite kurulması ve mali tablo ile yıllık raporların hazırlanması ve bildiriminde sorumluluk esasları hakkında yeni düzenlemeler getirilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu 12 Haziran 2006 tarih ve 26106 sayılı Resmi Gazete’de yayımladığı Seri:X, No:22 sayılı Bağımsız Denetim Standartları tebliğinde bağımsız denetim faaliyetleri ile danışmanlık faaliyetlerini birbirinden ayırmış ve denetimde rotasyonu getirmiştir.

- ii) *İlişkili taraflarla ilişkide değerlendirme yükümlülüğü.* Sermaye Piyasası Kurulu’nun 19 Mart 2008 tarih ve 26821 sayılı resmi gazetede yayımlanan “SPK Kanununa Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacıkları Esaslar Hakkındaki Seri:IV, No:41 No’lu Tebliğ”de, bu ortaklıkların kurumsal yönetim uygulamalarının geliştirilmesine yönelik esaslar düzenlenmiştir.

Buna göre, hisseleri borsada işlem gören ortaklıklar ile ilişkili tarafları arasındaki varlık, hizmet veya yükümlülük transferleri işlemlerinde her bir işlemin tutarının, son yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının yüzde 10’una veya daha fazlasına ulaşacağı öngörülmesi durumunda, işlem öncesinde, Kurul’ca esasları belirlenen kuruluşlara işlemin değerlemesinin yapılması zorunludur.

21 Seri:X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" in Seri:X, No:19 sayılı Tebliğ ile değişiklik, Eylül, 2008. <<http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=2003319&subid=0&ct=c>>



iii) *Pay Sahipleri ile İlişkiler Birimi*. Seri:IV, 41 No’lu tebliğin getirdiği bir diğer zorunluluk, hisseleri borsada işlem gören ortaklıklarda hissedarların haklarının kullanılması konusunda faaliyet gösteren, yönetim kuruluna raporlama yapan ve yönetim kurulu ile hissedarlar arasındaki iletişimi sağlayan pay sahipleri ile ilişkiler biriminin oluşturulmasıdır.

Pay sahipleri ile ilişkiler birimi, özetle,

- hissedar kayıtlarının güvenli ve güncel tutulmasını sağlar,
- genel kurul öncesinde, esnasında ve sonrasında bütün gerekli çalışmaları yürütür,
- şirketin kamuyu aydınlatması ile ilgili her türlü hususu gözetir ve izler.

iv) *Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Koordinasyonu*. Seri:IV, 41 No’lu tebliğin getirdiği son zorunluluk, ortakların sermaye piyasası mevzuatına uyum kapasitesinin güçlendirilmesini hedeflemektedir. Hisseleri borsada işlem gören ortaklıklarda, ortaklığın sermaye piyasası mevzuatından kaynaklanan yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde ve kurumsal yönetim uygulamalarında koordinasyonu sağlayan bir personelin görevlendirilmesi zorunlu tutulmuştur. “Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı”na ve “Kurumsal Yönetim Derecelendirme Uzmanlığı Lisansı”na sahip, üst düzey bu yönetici, icracı yöneticiye çalışmaları hakkında rapor vermekle yükümlüdür. Şirketin yönetim kurulu tarafından kurumsal yönetim komitesinde de görevlendirilebilecek olan söz konusu personelin bilgileri SPK’ya bildirilecektir.

### 3.2 Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kurumsal Yönetim İlkeleri

Başta OECD olmak üzere, bütün dünyada kabul edilen eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk kavramları SPK kurumsal yönetim ilkelerinde de yer almıştır. Buna göre; *Eşitlik*; şirket yönetiminin tüm faaliyetlerinde, pay ve menfaat sahiplerine eşit davranmasını ve olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini ifade eder. *Şeffaflık*; ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere, şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır. *Hesap verebilirlik*; yönetim kurulu üyelerinin esas itibarıyla anonim şirket tüzel kişiliğine ve dolayısıyla pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğunu, *sorumluluk* ise; şirket yönetiminin anonim şirket adına yaptığı tüm faali-

yetlerinin mevzuata, esas sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygunluğunu ve bunun denetlenmesini ifade etmektedir. (SPK, 2003, 2005).

İlkelerde pay sahipliği, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu ile ilgili düzenlemeler yapılmış, ayrıca kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ayrı bir başlık olarak ayrıca ele alınmıştır.

### **3.2. 1 Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık**

Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi, pay ve menfaat sahiplerine, şirketin hak ve yararlarını da gözetecek bir şekilde, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, analiz edilebilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bilgilerin sunulmasını amaçlar. Yıllık ve ara dönem mali tablolar, yönetim kurulu faaliyet raporu ile yıllık ve ara dönemler itibariyle hazırlanacak bağımsız denetim raporu, sermaye yeterliliği tabloları ve benzeri raporlar kamuyu aydınlatmada temel araçlar arasındadır. Herşeyden önce şirketlerin bir kamuyu aydınlatma politikasının olması önemlidir.

### **3.2.2 Yönetim Kurulu İle İlgili Düzenlemeler**

Yönetim kurulu bir şirketin stratejik karar alma, temsil ve en üst seviyede yürütme (yönetim) organıdır. Kurumsal yönetimin kilit mekanizmasıdır ve bütün menfaat sahiplerinin menfaatlerinin gözetilmesi hissedarlar adına şirket üst yönetimini izlemekle yükümlüdür. Ayrıca şirketin risk yönetimi ile iç kontrolden sorumludur.

Yönetim kurulu bu faaliyetlerini eşitlikçi, şeffaf, hesap verebilir ve sorumlu bir şekilde yürütür. Ancak kurumsal yönetim ile ilgili birçok madde yasal zorunluluk olarak yer almakla birlikte, uygulanabilirliği de şirket esas sözleşmesine bağlıdır.

9 Nisan 2008 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Seri:XI, No:20 sayılı “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği”nin, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarının ortakların incelemesine açık tutulması ile ilgili maddesinde, dileyen işletmelerin yıllık faaliyet raporunu isteyen ortaklardan basım ve nakliye maliyetlerinin bedelini isteyebileceği belirtilmektedir. Bu uygulama da pay sahiplerinin bilgiye ulaşmada maliyetin caydırıcı unsur haline gelmesine yol açmaktadır.

Dolayısıyla, her ne kadar mevzuat hükümleri yerinde olsa bile, şirket yapılarında hakim ortağın ağırlıklı olarak söz sahibi olması nedeniyle, sermaye piya-

salalarının hakim ortaklar ve yöneticiler üzerinde disipline edici bir etkisi bulunmamaktadır. Yargı sisteminin de karmaşık, yavaş ve maliyetli oluşu, azınlık haklarının korunmasında ilave sorunlar yaratmaktadır.

### **3.3 Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kurumsal Yönetim Uyum Raporu**

Hisseleri borsada işlem gören şirketler her yıl, yıllık faaliyet raporunda ayrı bir bölüm olarak kurumsal yönetim ilkeleri uyum raporu hazırlarlar. Bu raporun birinci bölümünde SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne uyum beyanı yer alır ve prensiplerden şirketçe uyulanlar ve uyulmayanlar belirtilerek uyulmayanlar hakkında uymama gerekçeleri ile bu ilkelere tam olarak uymama nedeniyle meydana gelen çıkar çatışmalarıyla ilgili bilgiler açıklanır.

Uyum raporunda belirtilen Yönetim Kuruluna Sağlanan Mali Haklar ile ilgili ince bir ayrıntı diğer düzenlemelerde gizlidir. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurumsal yönetim ilkeleri içerisinde belirtilen denetim komitesi hakkında ayrıca bir tebliğ yayınlamıştır. SPK'nın Seri:XI, No:25 sayılı UFRS esas alınarak hazırlanan tebliği yürürlükten kaldıran Seri: XI, No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği"ne göre, mali tabloların 27.sırada belirtilen dipnotlarında UFRS Madde 19'da da belirtildiği üzere, çalışanlara sağlanan faydalar başlığı altında CEO'lara verilen maaş belirtilmek zorundadır<sup>22</sup>.

---

22 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliğ, Eylül 2008. <<http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=2004624&subid=1&ct=c>> Seri:XI, No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, Eylül 2008 <<http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=2008410&subid=0&ct=c>> Kurumsal Yönetim Endeksi. 2005. Eylül 2008. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB). <[http://www.imkb.gov.tr/endeksler/kurumsal\\_yonetim.htm](http://www.imkb.gov.tr/endeksler/kurumsal_yonetim.htm)>

### 3.4 İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi ve Kurumsal Yönetim Endeksinde Bulunan Şirketlerin Bazı Önemli Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyumu

Tablo 1. Kurumsal Yönetim Endeksi'nde Bulunan Şirketler

Endeksteki Şirketler	Pay Sahipleri	Kamuyu Aydınlatma & Şeffaflık	Menfaat Sahipleri		Derecelendirme Notu*	Yılı	Kuruluş
Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayi A.Ş.	86.06	84.67	88.01		8.10	2008	SAHA
Asya Katılım Bankası	70.23	73.27	91.46		7.56	2008	SAHA
Dentaş Ambalaj ve Kağıt Sanayi A.Ş.	78.93	73.33	75.09		7.08	2008	SAHA
Doğan Yayın Holding A.Ş.	88.81	96.83	78.18		87.64	2008	RISK METRICS
Otokar Otobüs Karoserü Sanayi A.Ş.	87.38	82.65	86.27		7.94	2008	SAHA
Şekerbank	67.61	71.07	90.83		70.16	2008	ISS
Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	7.52	8.27	9.24		7.74	2007	SAHA
Tüpraş Türkiye Petrol Rafineleri A.Ş.	83.14	88.69	92.81		8.20	2008	SAHA
Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.	77.57	85.64	91.49		7.83	2008	SAHA
Vestel	8.5	8.0	9.0		82.57	2008	ISS
Y ve Y GMYO'dır.	82.73	87.97	71.75		8.16	2008	SAHA

Kaynak: Kurumsal Yönetim Derneği, Mart 2009. <<http://www.tkyd.org/tr/>>

Endeks'de bulunan onbir şirketin sekizine SAHA derecelendirme kuruluşu tarafından not verilmiştir. SAHA, ara başlıklara yüz üzerinden not vermekte, toplam derecelendirme notunu, bu ara bölümlerin ortalamasını alarak, on üzerinden nota çevirmektedir. Risk Metrics ve ISS (*Risk Metrics daha sonra ISS'i satın almıştır, bu nedenle ikisi aynı kuruluşur*) yüz üzerinden not vermektedir. SAHA'nın on üzerinden verdiği not ile Risk Metrics'in yüz üzerinden verdiği anlam itibarıyla aynıdır ve birbirine karşılık gelmektedir.

### **3.5 Depo Sertifikası İhraç Eden Türk Şirketleri ve Kurumsal Yönetim Analizleri**

Ülkemizde de depo sertifikası ihraç ederek, uluslararası finans piyasalarından fon temin etmeye çalışan çok sayıda Türk şirketi vardır. New York Borsası'nda hisseleri işlem gören tek Türk şirketi Turkcell 'dir. ADR programı çerçevesinde, 2. Düzeyde işlem gören Turkcell New York Borsası kurumsal yönetim standartlarına tabidir. Dolayısıyla yıllık faaliyet raporunda, bütün diğer ADS'ler gibi, kendi ülkesindeki kurumsal yönetim ilkeleri ile New York Borsası'ndaki önemli farkları yayımlamak zorundadır. Turkcell 'in yer aldığı önemli farklar tablosu "Piyasa Dinamiklerinin Etkisi" başlıklı bölümde verilmiştir.

#### **3.5.1 ADR Olan Türk Şirketleri**

Turkcell dışında hisseleri New York Borsası'nda işlem görmeyen ancak ADR olan (Reg S, 144A veya tezgah üstü piyasalarda işlem gören) 33 adet Türk şirketi bulunmaktadır. Bunlardan 10 tanesi banka olup ayrıca bankacılık düzenlemelerine tabidir. Ayrıca ADR Türk şirketleri tablosu incelendiği zaman 33 şirketin 25 tanesinin 2000 yılından itibaren ADR olduğu, bunun da 16 tanesinin son iki yılda (2007-2008 yılları) depo sertifikası ihraç ettiği görülmüştür. ADR programına giren Reg. S, 144A ve tezgahüstü piyasalarda işlem görülmesi ile ilgili kurallara ilişkin bilgiler bundan önceki bölümde verildiği için burada ayrıca değinilmeyecektir. Ancak, bu şirketlerin hisseleri doğrudan New York Borsası'nda alınıp satılmadığı için, New York Borsası kurumsal yönetim standartlarına tabi olmadıkları hatırlatılacaktır. Reg. S, 144A ve tezgahüstü piyasalarda depo sertifikası olarak işlem gören Türk şirketlerini içeren tablo aşağıda sunulmuştur.

**Tablo 2. ADR İhracı Yapan Türk Şirketleri**

<b>TEZGAHÜSTÜ PİYASALAR</b>	<b>BORSA</b>	<b>Depocu Banka</b>	<b>S/SD</b>	<b>Yürürlük Tarihi</b>
Akbank Türk Anonim Şirketi	TÜ	BNYM	S	25.Mar.05
Aksigorta A.Ş.	TÜ	BNYM	SD	23.Eki.08
Anadolu Efes	TÜ	BNYM	S	11.Haz.02
Arçelik A.Ş.	TÜ	BNYM, CIT, DB	SD	23.Eki.08
Aygaz A.Ş.	TÜ	BNYM, CIT, DB	SD	23.Eki.08
Bank Asya	TÜ	BNYM	S	17.Ara.07
Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.	TÜ	BNYM	SD	23.Eki.08
Doğan Yayın Holding	TÜ	BNYM	SD	23.Eki.08
İhlas Holding A.Ş.	TÜ	BNYM, DB	SD	23.Eki.08
Koç Holding A.Ş.	TÜ	BNYM, CIT	SD	10.Eki.08
Medya Holding	TÜ	CIT	S	15.Ara.98
Migros Türk T.A.Ş.	TÜ	BNYM	SD	23.Eki.08
Petrol Ofisi A.Ş.	TÜ	BNYM, CIT	SD	23.Eki.08
TAV Havalimanları Holding	TÜ	BNYM, CIT	SD	18.Şub.09
Tekfen Holding A.Ş.	TÜ	BNYM	SD	23.Eki.08
Türk Hava Yolları A.O.	TÜ	BNYM	SD	23.Eki.08
Türkiye Garanti Bankası	TÜ	BNYM	S	01.Kas.94
Türkiye Halk Bankası A.Ş.	TÜ	BNYM	SD	28.Eki.08
Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	TÜ	BNYM, DB	SD	23.Eki.08

Kaynak: The Bank Of New York Mellon . Mart 2009.  
<[http://www.adrbnymellon.com/dr\\_directory.jsp](http://www.adrbnymellon.com/dr_directory.jsp)>

<b>REG. S</b>	<b>BORSA</b>	<b>Depocu Banka</b>	<b>S/SD</b>	<b>Yürürlük Tarihi</b>
Coca-Cola İçecek - Reg S		CIT	S	06.Şub.98
BİM Birleşik Mağazalar - Reg. S		BNYM	S	08.Tem.05
Denizbank - Reg. S		BNYM	S	30.Eyl.04
EastPharma - Reg. S	London Stock Exchange	BNYM	S	18.Tem.07
Finansbank - Reg. S	London Stock Exchange	BNYM	S	02.Haz.98
Goldaş Kuyumculuk - Reg. S		DB	S	09.Oca.03
Hacı Ömer Sabancı - Reg. S	London Stock Exchange	CIT	S	03.Tem.97
Tofaş Türk Otomobil Fabrikası - Reg. S	London Stock Exchange	BNYM	S	03.Mar.94
Tüpras-Türkiye Petrol Rafinerileri - Reg. S	London Stock Exchange	DB	S	12.Nis.00
Türk Ekonomi Bankası - Reg. S	London Stock Exchange	BNYM	S	10.Şub.00
Türkiye İş Bankası - Reg. S	London Stock Exchange	BNYM	S	07.May.98
Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret - Reg. S	London Stock Exchange	BNYM	S	17.May.00
Yapı ve Kredi Bankası - Reg. S	London Stock Exchange	BNYM	S	26.Haz.97
Yazıcılar Holding - Reg S		CIT	S	17.Şub.00

Kaynak: The Bank Of New York Mellon. Mart 2009.  
[http://www.adrbnymellon.com/dr\\_directory.jsp](http://www.adrbnymellon.com/dr_directory.jsp)

<b>144A Olan Türk Şirketleri</b>	<b>Depocu Banka</b>	<b>S/SD</b>	<b>Yürürlük Tarihi</b>
Akbank Türk Anonim Şirketi	BNYM	S	30.Mar.05
Anadolu Efes Bira - 144A	BNYM	S	01.Ağu.95
BİM Birleşik Mağazalar - 144A	BNYM	S	08.Tem.05
Coca-Cola İçecek A.Ş. - 144A	CIT	S	06.Şub.98
Denizbank - 144A	BNYM	S	30.Eyl.04
EastPharma - 144A	BNYM	S	18.Tem.07
Efes Breweries International - 144A	BNYM	S	15.Eki.04
Finansbank - 144A	BNYM	S	02.Haz.98
Hacı Ömer Sabancı - 144A	CIT	S	03.Tem.97
Tofaş Türk Otomobil Fabrikası - 144A	BNYM	S	03.Mar.94
Tüpras-Türkiye Petrol Rafinerileri - 144A	DB	S	12.Nis.00
Türk Ekonomi Bankası - 144A	BNYM	S	10.Şub.00
Türkiye Garanti Bankası - 144A	BNYM	S	01.Kas.93
Türkiye İş Bankası - 144A	BNYM	S	07.May.98
Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret - 144A	BNYM	S	17.May.00
Yapı ve Kredi Bankası - 144A	BNYM	S	26.Haz.97
Yazıcılar Holding - 144A	CIT	S	17.Şub.00
<b>Açıklamalar</b>			
TÜ: Tezgahüstü Piyasalar			
BNYM: Bank of New York Mellon			
CIT: Citibank			
DB: Deutsche Bank			
S: Sponsorlu			
SD: Sponsorsuz			

Kaynak: The Bank Of New York Mellon. Mart 2009.  
[http://www.adrbnymellon.com/dr\\_directory.jsp](http://www.adrbnymellon.com/dr_directory.jsp)



**Tablo 3. Şirketlerde Yönetim Kurulu Komiteleri**

Yönetim kurulu komiteleri	Şirketler							
	Almanya		Fransa		İngiltere		Türkiye	
	11 Şirket	%	11 Şirket	%	14 Şirket	%	29 Şirket	%
Denetim	11	100%	11	100%	14	100%	29	100%
Hak ve Menfaatler	2	18%	10	91%	13	93%	0	0%
Atama/Kurumsal								
Yönetim	7	64%	10	91%	14	100%	16	55%

### 3.5.2 ADR Türk Şirketlerinin Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Önemli Farklar

Aynı çalışma örnekleminizde yer alan Türk şirketleri için de yapılmıştır. ADR Türk şirketleri büyük şirketler olmasına rağmen yönetim kurulları az sayıda üyeden oluşmaktadır. 29 şirkette oluşan örnekleme yönetim kurulu üye sayısı ortalama 9 kişidir. 29 şirketin 19’unda bağımsız üye bulunmaktadır. Ancak, bağımsız üye sayısı, SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri’nde belirtilen “bağımsız üye sayısı, en az 2 olmak üzere yönetim kurulu üye sayısının üçte birinden az olmamalıdır” kriterinin altındadır. 12 şirkette bağımsız yönetim kurulu üyesi yoktur. 4 şirkette de bu konuda herhangi bir bilgi bulunamamıştır.

### SONUÇ

- Türkiye’de kurumsal yönetim ilkelerinin SPK tarafından ilk yayınlanmasının üzerinden altı yıl geçmiştir. Yapılan bu çalışma göstermiştir ki, gerek ülkemizde gerekse uluslararası alandaki gelişmelerin ışığı altında ilkelerin güncellenmesi gerekmektedir, bu çalışmaya SPK tarafından başlanmıştır.
- SPK’nın kurumsal yönetim ilkelerinde yönetim kurulunun önemi ön plana çıkarılmıştır ancak ilkeler “uy uygulamıyorsan açıkla” şeklinde olduğu için yönetim kurulunun işlevselliği sağlanamamaktadır.

- TTK tasarısı, yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olma şartını kaldırdığı için, profesyonel yönetim kurulu oluşturulması ile ilgili uluslararası hukuki düzenlemelere büyük bir yakınsama sağlamaktadır.
- SPK ilkelerinde sadece denetim komitesi ve atama veya kurumsal yönetim komitesi belirtilmektedir. Hak ve Menfaatler komitesinin kurulması ile ilgili bir karar bulunmamaktadır. Denetim komitesi kurulması da, AB 8.direktifine paralel olarak, düzenlenen, SPK'nın Seri:X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" in revize eden, Seri:X, No:19 sayılı Tebliği ile zorunlu hale gelmiştir.
- SPK ilkelerinde, bağımsız yönetim kurulu üyesinden ziyade icracı olmayan üyeye vurgu yapılmıştır. İlkelerde belirtilen, yönetim kurulunda en az iki kişi olmak şartı ile üçte birinin bağımsız üyeden oluşması şartı, ABD, ve AB'den azdır. Türkiye'nin mevcut hukuksal düzenlemelerde Almanya'ya daha yakın olduğu tespit edilmiştir.
- ABD ve AB'de de menfaat sahipleri ile ilişkiler düzenlenmemiş olmasına rağmen, SPK ilkelerinde, menfaat sahipleri ile ilişkiler ayrı bir bölüm olarak düzenlenmiştir. Kurumsal yönetim ilkelerinde, Anglo-Sakson hukukunun etkisinden ziyade Kıta Avrupası hukuk sisteminin etkisi altında hazırlanan OECD ilkelerinin etkisi daha çok görülmektedir.
- Diğer taraftan TTK tasarısının hedeflerinin biri Avrupa Müktesebatına uyumdur. Avrupa Birliği'nde, kurumsal yönetim uygulamalarını etkileyen hukuki düzenlemelerde Anglo-Sakson hukuk sistemine bir yakınsama bulunmaktadır. Bu nedenle TTK tasarısında da dolaylı olarak Anglo-Sakson hukuk sisteminin izleri görülmektedir.

Türk şirketlerinin üzerinde piyasa dinamiklerinin etkisini görmek için, ADR programı kapsamı içinde Reg. S, 144A ve tezgahüstü piyasalarda işlem gören 29 adet Türk şirketinin New York Borsası ve SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne uyumları ele alınmıştır. Turckcell haricindeki şirketleri New York Borsası 2. ve 3. Düzeyde hisseleri işlem görmediği için New York Borsası kurumsal yönetim standartlarına uymak zorunda değillerdir. Ancak, ADR programları çerçevesinde özellikle kurumsal yatırımcılarla işlem yapmaktadırlar dolayısıyla piyasa dinamiklerinin etkileri ile karşı karşıyadırlar. Bu nedenle incelenen şirketlerin kurumsal yönetimleri önem kazanmaktadır.

- ADR Türk şirketleri büyük şirketler olmasına rağmen yönetim kurulları az sayıda üyeden oluşmaktadır. 29 şirketten oluşan örnekleme yönetim

kurulu üye sayısı ortalama 9 kişidir. 29 şirketin 19'unda bağımsız üye bulunmaktadır. Ancak, bağımsız üye sayısı, SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde belirtilen "bağımsız üye sayısı, en az 2 olmak üzere yönetim kurulu üye sayısının üçte birinden az olmamalıdır" kriterinin altındadır. 12 şirkette bağımsız yönetim kurulu üyesi yoktur. 4 şirkette de bu konuda herhangi bir bilgi bulunamamıştır. Bunun sebebi, Türkiye'de şirketlerin aile şirketi olması ve yönetim kurullarının, mevcut Türk Ticaret Kanunu gereği, zorunlu olarak oluşturulmasıdır. Güçlü ve bağımsız üyelere oluşan, profesyonel yönetim kurulunun önemi henüz anlaşılabilir değildir.

- İncelenen şirketlerin yüzde 55'inde atama komitesi bulunmaktadır. İncelenen hiçbir şirkette hak ve menfaat komitesi bulunmamaktadır. Atama komitesi de, yönetim kurulu üyesi seçmekten ziyade şirkette üst düzey yönetici seçmek için yararlanılan insan kaynakları komitesi gibi işlev görmektedir. New York Borsası'nda hisseleri alınıp satılan tek Türk şirketi Turkcell'dir. SPK, Ocak 2007 tarihinde aldığı bir kararla Turkcell'den, SPK denetim komitesinin en az iki üyeden oluşması şartını yerine getirmesini istemiştir. Turkcell bunun üzerine, İMKB'ye gönderdiği özel durum açıklamasında Turkcell'in SPK'nın ilgili Tebliğ'inde yer alan yükümlülüklerini tam ve gereği gibi yerine getirdiğini düşündüğünü belirterek kararın yürütmesinin durdurulması ve iptali talebiyle bir dava açtığını bildirmiştir.
- ADR Türk şirketlerinin, New York Borsası ADR programına giriş tarihleri incelendiği zaman, yüzde 75'inin 2000 yılından sonra, yüzde 48'inin 2007-2008 yılları arasında ADR olduğu tespit edilmiştir. Bu da bize önümüzdeki dönemde, uluslararası kurumsal yatırımcılarının Türk şirketlerinin yönetim yapıları üzerinde büyük değişikliklere yol açabileceğini göstermektedir.

## KAYNAKÇA

*ADR Issuers Complying with Sarbanes-Oxley Governance Standards.* 2004. Broadgate Capital Advisors, the Value Alliance.

Akdiş, M. 2002. “Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye:Finansal Krizler-Beklentiler”, Dış Ticaret Dergisi, 7(26):1-45.

Bauer, B. ve Guenster, N. 2003. Good Corporate Governance Pys Off. *Demi-nor Ratings.*

**Bank of NewYork Depository Receipts - DR Basics.** The Bank of New York.

Becht, M., Bolton, P. Ve Röell, A. 2002. Corporate Governance and Control. ECGI-*Finance Working Paper No: 02/2002.*

Berle, A.A.ve Means, G.C. 1932. *The Modern Corporation and Private Pro-perty.* NewYork: Harcourt, Brace & World.

Brown, D.L., ve Caylor, M.L. 2004. Corporate governance and firm perfor-mance. *Working Paper Series*, Georgia State University.

Claessens, S., Djankov, S. ve Lang, L.H.P. 1999. Who controls east Asian cor-porations The *World Bank Policy Research Working Paper*, No: 2054.

European Union. 2004. Commission Recommendation of 14 December 2004 fostering an appropriate regime for the remuneration of directors of listed companies (2004/913/EC). *Official Journal of the European Union*, L(385): 55-59.

European Union. 2006. Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council on statutory audits of annual accounts and consolidated ac-counts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and re-pealing Council Directive 84/253/EEC, *Official Journal of the European Union*, L(157): 87-107.

Gampers, A.P., Ishli, J.L. ve Metrick, A. 2003. Corporate Governance and Equity Prices. *Quarterly Journal of Economics*, 118(1):107-155.

*Guidance on Good Practices in Corporate Governance Disclosure.* 2006. UNCTAD New York Geneva.

*International Accounting Standards Board*, Insight 2007.

Jensen, M. C. ve Meckling, W.H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 2:305-360.

Kula, V. 2006. *“Kurumsal Yönetim, Hissedarların Korunması Uygulamaları ve Türkiye Örneği*. İstanbul: Papatya Yayıncılık.

Lang M.H., Lins K.V. ve Miller, D. 2002. ADRs, Analysts and Accuracy: Does Cross Listing in the US Improve a Firm’s Information Environment and Increase Market Value. *Journal of Accounting Research*, 41(2):317-345.

La Porta, R., Lopez-De-Silanes, F. ve Shleifer, A. 1999. Corporate ownership around the world. *The Journal of Finance*, LIV(2): 471-517.

La Porta, R. ve Lopez-De-Silanes, F. ve Shleifer, A. 1998a. Law and finance. *Journal of Political Economy*, 106(6): 1113-1155.

La Porta R., Lopez-de-Silanes F. 1998b. Capital Markets and Legal Institutions, *Harvard University Press*.

McCahery J.A., ve Vermeulen E.P.M. 2008. *Corporate Governance of Non-listed Companies*. Oxford: Oxford Üniversitesi Yayını.

*McKinsey’s Global Investor Opinion Survey*. 2002.

Özkorkut, K. 2003. *Türk Hukukunda Depo Sertifikaları*. Ankara: IMKB Yayını

*Sermaye Piyasası Kanunun’na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar*. 2003. SPK Tebliği Ser.:IV:No:41. Ankara:SPK.

*Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim İlkeleri*. 2005. Ankara: SPK.

*Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği*. 2007. Seri:VIII: No:51

*Sermaye Piyasası Kurulu-Bağımsız Denetim Standartları Tebliği*. 2006. Seri:X, No:22.

Tekinalp Ü. 2008. Yeni Türk Ticaret Kanunu Taslağı neler Getiriyor?. *Kurumsal Yönetim Dergisi*, Sayı:4.

*Transparency & Disclosure Study*. 2001. Standard & Poor’s Company.

**Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU**  
**Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyesi**  
**Oturum Başkanı**

- Sayın Manisalı'ya teşekkür ediyoruz.

Şimdi ikinci bölümde iflasın ertelenmesi konusunu iki değerli konuşmacı sunacaklar. İflasın ertelenmesinde işletme başarısızlıkları, iflas ve borca batıklık bilançosunu Hocam Sayın Profesör Doktor Osman Altuğ Bey, daha sonra da iflasın ertelenmesinde iyileştirme ki organizasyonel iyileştirme, mali iyileştirme ve hukuki iyileştirme şeklinde Sayın Doktor Mustafa Can Toplu sunacak. Hocam söz sizin, buyurun.

# İŞLETME BAŞARISIZLIKLARI, İFLAS VE BORCA BATIKLIK BİLANÇOSU

**Prof. Dr. Osman ALTUĞ**  
**Marmara Üniversitesi İİBF**

- Kâr işletme varlıklarındaki bir artış ise işletme başarısızlığı nedir? İşletme başarısızlığı adı üstünde zarar eş deyişle aktifte azalış demektir<sup>1</sup>. Bir de kar-dan zarar vardır, o da zarardır. Tabii bizim ülkemizde zarar kelimesi çok sevi-len bir kelime değildir. Söz gelişi bütçe açık verdi deriz. Aslında bütçenin gi-derleri gelirleriyle karşılanamıyordur. Gider ile gelir karşılanamıyorsa aradaki fark zarardır. Bilançoda da zarar aslında aktifteki bir azalışı ifade eder. Zarar, nasıl ve neden meydana gelir? **Ekonomik nedenlerle** zarar olur. İşletmenin rekabet gücü azalır, işletmenin sektördeki ürettiği malın alıcısı olmaz, mum imalatçısı elektrik çıktığından dolayı mum satamadığı için **teknolojik** gelişme ile yarışamadığı için zarar eder ve sonuçta batır. Finansal nedenlerle de borca batıklık meydana gelir. Net satışlarımız satılan malın maliyetini ve faaliyet gi-derlerini karşılamaz. Borçlanma maliyetleri ile sattığınız mal fiyatları arasında veya satıştan elde ettiğiniz vade farkları arasında olumsuz bir fark oluşur. İş-letme verdiği faizden daha az kâr eder o nedenle de işletme zarar eder. Tabii burada **ekonomik** nedenler, **finansal** nedenler, **teknolojik** nedenler, **yönetmel** nedenler de söz konusudur. Tekdüzen bilançoda zarar bilançonun pasifinde **eksi** olarak yer alır. Geçmiş yıl zararları eksidir, dönem zararı da eksidir. Tek-düzen sistemde hazırlanan bilançoya baktığımız zaman aktif-pasif gene denk-tir. Sanırsınız ki bu bilanço denktir. Çünkü tekdüzen bilanço eş deyişle rapor sistemindeki bilanço sunumu muhasebe kurallarıyla bağdaşmaz. Sadece bir sunum şeklidir. Ödenmemiş sermaye, ortakların borcudur ama sermaye hesa-bından düşersiniz o da eksidir. O nedenle borca batıklık bilançosu ile hâlihazırda uygulanan bilanço modelini birbirinden ayırmak durumundasınızdır. Bi-lançonun aktifi, bilançonun pasifinde yer alan borçlarından daha az ise bu iş-letme borca batıktır. Borca batıklık bilançosunda ne yer almıyor o zaman? Ser-maye yer almıyor, geçmiş yıl zararları o da yer almıyor. Ama çok ilginç öden-memiş sermaye, ortaklardan alacaklı olduğunuz halde o da yer almıyor. O za-man borca batıklık bilançosunu yeniden düzenlemeniz gerekiyor. Borca batık-lık bilançosu da ister istemez iki tip olaydan kaynaklanıyor. Bir tanesi, defter

---

1 Berna Burcu Yılmaz, “İflasın Tespiti ve Ertelenmesi Yönünden Borca Batıklık Bilançosu ve İyileştirilmesi”, Ankara: Gurup Matbaacılık A.Ş., TÜRMÖB Yayınları, 2009, s.75

kayıtlarınıza göre bir **kaydi** ara bilanço çıkartmak zorundasınız, bu ara bilanço da Türk Ticaret Kanunu 324. maddesindeki sermayenin yarısının karşılıksız kalması ve 2/3'sinin kaybolması halinde idare meclisinin alması gereken tedbirler bölümünde yer alıyor. Ne yapacak bu idare meclisi? Evvela işletme sermayesinin yarısını ve/veya 2/3'sini kaybetmiş mi kaybetmemiş mi ona bakanacak. Sonra ne yapacak? Bu maddeye göre sermayeyi arttıracak. Haa demek ki, borca batıklıktan kurtulmanın en önemli yolu sermaye artırımına gitmek. Başka ne yapacak? Acaba bu bilanço hakiki mi değil mi? Borca batıklık bilançosu ile kaydi bilanço arasındaki fark birincisinin, yani borca batıklık bilançosunun tam gerçeği yansıtması, kaydi ara bilançonun ise adı üstünde kayıtları göstermesi. Kaydi bilanço çıkartılırken çoğu zaman hiç kimse bakmaz Türkiye'de bilançonun aktifinde mal gözüktür, acaba depoda fiilen bu mal var mı? Şimdi hepimiz meslektaşız, hepimiz birbirimizi iyi tanıyoruz, hiç aranızda ünvanı yeminli mali müşavir olsa dahi tasdik ettiği bilançonun aktifinde mevcut malı gidip saymış mı, tartmış mı, ölçmüş mü, biçmiş mi? Şirketin kasasında (1) milyon nakit para gözüktür, var mı yok mu? Şirketin alacakları gözüktür, alacaklar hakikaten var mı yok mu? Ama bu borca batıklık bilançolarında en çok yer alan kalemlerden birisi verilen sipariş avanslarıdır. Bir bakarsın adam o kadar çok sipariş avansı vermiş ki, felaket! Bu durumda borca batıklık bilançosu ile ister istemez kaydi bilanço arasında büyük bir fark ortaya çıkar. Bu farkın bir başka olmazsa olmazı da kaydi bilançoda işletmenin aktifinde bulunan maddi duran varlıklar kayıtlı değerleri üzerinden yer alır. Ama borca batıklık bilançosunda rayiç değer tespiti yaptırmanız lazım. Taşitlar var bilançosunuzda işte şu kadar net değerle yer almış amortismanlarını düştükten sonra, acaba bunun rayiç değeri ne? O zaman bu rayiç değeri mahkeme marifetiyle tespit ettirmek zorundasınız şayet borca batıklıktan kurtulmak veya iflas ertelenmesi almak istiyorsanız. Peki, bu arabalar var mı? Bir bakarsın arabanın plakası şirketin ama araba ortada yok, çünkü kayıt dışı satmış. Makineler var mı, yok mu? Bir bakarsın şirketin kayıtlı bilançosunda makineler vardır ama fiilen o makineler yoktur. Gayrimenkuller, şirketin tapulu gayrimenkülü var, bu gayrimenkülü de ister istemez rayiç değerle değerlendirmeniz lazım. Tapusuz ve/veya gayrimenkul satış vadiyle alınmış gayrimenkulleri var. Demek ki yine ne yapacaksınız? Bir değer tespiti yaptıracaksınız. Otomobiller, otomobilleri banka kredisıyla leasing yoluyla almış olabilirsiniz, bu otomobillerin ruhsatlarında satılamaz kaydı vardır, haciz şerhi vardır. Şimdi bu araba senin mi değil mi? Daha da ilginç, en çok yaşanan leasing yoluyla aldığınız makineler. Leasing yoluyla aldığınız makineler, bizim bu muhasebe sisteminde aktifte haklar hesabında pasifte de finansal borçlar şeklinde yer alır. Borçlar, şarta



bağlı borçlardır<sup>2</sup>. Ne zaman bu makineler sizin olur? Sözleşmenin sonunda, yani edimlerinizi yerine getirdiğinizde, leasing taksitlerinin tamamını ödediğinizde. Demek ki bu makineler sizde olsa da o makineler henüz sizin değil ama borçlar sizin. Başka? Bir de Türkiye’de grup şirketçiliği dümeni var; açık ve net söylüyorum dümen yani! Herkes birbirine kefil, bir adamın bakıyorsun 30 tane, 37 tane şirketi var. O şirket o şirkete, o şirket o şirkete kefil! Peki, bu kefalet zinciri içerisinde hatır çekleri var, hatır senetleri var hatta hatır kredileri var. Bütün bunların kaydı bilançoda gözükmeyeceğini görüyorsunuz. Ama borca batıklık bilançosunda yer alması gerekir, çünkü Türk Ticaret Kanununun 465. Maddesinde şarta bağlı borçların da bilançonun pasifinde yer alması gerekir. Ve bu nedenle bu iş öyle şekillendirilir ki adına kardeş şirketler derler, grup şirketleri derler hepsi birden bu sefer başvurmak zorunda kalır iflas ertelemesine. Ama iflas ertelenmesi öyle bir şey ki evvela borca batıklığınızı tespit ettireceksiniz. Sonra iflasınıza karar verilecek, sonra da iflasınızın ertelenmesine karar verilecek. Üç aşamadan geçiyor. O halde evvela borca batıklığın tespiti gerekiyor. Borca batıklık da öyle Maliye’ye verdiğiniz bilançoyla değil, fiilen elde olan mevcut varlıklar dikkate alınarak, mevcut borçlar ve şarta bağlı borçlar dikkate alınarak. Şarta bağlı alacaklar ise aktif kalemler arasında yer almaz. Bir bakıyorsunuz borca batıklığının tespitini istiyorsunuz müdahil şirketler çıkıyor ortaya çünkü bunların ilanını yapıyorsunuz. Şirket diyor ki benim bu kadar alacağım var, yok diyor bunun hesabında kitabında. Hakikaten yok! Çünkü çekler, senetler kayıt dışı. Hâlbuki icraya gitmiş alacaklı, hacizleri almış, şirketin aktifinde bulunan birçok şey satış aşamasına gelmiş ama bu borçlar nerede yer almıyor, şirketin bilançosunda yer almıyor ama gerçek.

İşte Türkiye böyle bir süreç içerisinde, o zamanlar demişler ki, bu Türk Ticaret Kanunu’nun 324. Maddesini başka bir şeyle destekleyelim, o da İcra İflas Kanununun 179. Maddesinin b bendi. Acaba bu şirket fiilen borca batık değil mi ona bir bakın ondan sonra borca batırsa bu şirket kurtarılabilir mi, kurtarılmaz mı bir de ona bakın. Borca batıklık şartı da gerçek aktifinizde 100 lira var, buna karşılık pasifiniz yani üçüncü kişilere borçlarımız 101 liraysa teorik olarak bu şirket borca batıktır. Peki, nasıl kurtulur bu? Dersiniz ki, malım var mülküm var onu satar kurtulurum. O zaman şirket zaten amacına ulaşamayacağı için bu şirket için borca batıklık aramaya gerek yoktur. Çünkü malı mülkü İflas Masası satar şirketi tasfiye eder. Ama işte bu İflas Masası filan satar-sa ucuza gider, e ne yapalım? En iyisi siz bizim iflasımızı erteleyin, biz çalışı-

---

2 Yılmaz, a.g.e. s.208

rız çabalarınız borcumuzu öderiz hatta öyle bir çalışır çabalarınız ki geçmişte 100 lira kazanamazken bu işten şimdi ayda 300 lira kazanırsınız dersiniz. Bunun adı da **iyileştirme projesi**'dir. Harika, gel sen! Başka? Yurt içinde, yurt dışında yeni hissedarlar buluyoruz, sermayeyi arttıracacağız. Arkadaş evvela sen şu ödenmemiş sermayeden borcunu öde, yani alacaklı bankalara verdiği bilançonu güzelleştirmek için sen sermaye arttırmışın ama öbür tarafta ödenmemiş sermaye hesabında hâlâ şirket alacağı olarak duruyor. Onun da pratik yolunu bulmuşlar, hemen ödenmemiş sermaye hesabından diğer alacaklar hesabına virman yoluyla yeni bir hesap oluşturuyorlar, onun içerisinde o da gidiyor. Şirketin alacağı oluyor. E alınan çekler, verilen çekler harika bir model, bu bizim tekdüzen sistemdeki bilançonun hakikaten yeniden düzenlenmesi lazım, bu bizim sistemde bilançoda alınan çeklerle verilen çekler birbirine mahsup ediliyor gırgıra bak şimdi! Kardeşim bilimsel nitelikli dalga mı geçiyorsunuz? Alınan çek, aldığın çek aktif, verdiği çek senet niteliğinde pasif. Aktifle pasifi nasıl mahsup edersin! O zaman bilançoda borçlarla alacakları da mahsup et, ne farkı var? O zaman bilanço tek haneli olur zaten, hepsini birbirine mahsup edersen bir şey kalmaz. Mesleki olarak da çok eğlenceli bir durum. O zaman tabii bizim bu mesleki eğlence ister istemez mahkemelere de intikal ediyor. Gerçekten eğlenceli, ben de bu eğlenceden keyif alıyorum.

İşte borca batıklık, işte bunun sonuçları. Demek ki borca batıklık hali öyle kolay tespit edilen bir olay değil. Bu konuda tabii mahkemelere iş düşüyor, mahkemedeki hâkim de ne bilsin bu bizim bilançonun aktifini, pasifini, orasını burasını, sağını solunu? Hiç bilançolarda mesela bu şarta bağlı borçlarla ilgili nazım hesaplar çoğu zaman bilançonun alt kısmında dipnot olarak bile yer almaz. Ne bilsin hâkim! Götürüyor adam, diyor ki, 'Hakim bey yandık, yıkıldık bu alacaklılar yüksek faizle yüksek fiyatlı vadeli malla bizi batırdı, 300 kişi çalışıyor yanımızda' diyor filan, 'sen bana bir iflas tedbir kararı ver bir de kayyım tayin et de, sonra erteleme işine bakarsın' diyor. Hâkim de tedbir veriyor. **Kayyım**<sup>3</sup> atıyor, hakim bilirkişi seçiyor, bilirkişi de bakıyor, eğlenceli o da bilançonun aktif toplamı şu, pasif toplamı şu, bu borca batıktır ama kurtulur. Nasıl kurtulur? İşte geçmişte bunun performansı çok iyiymiş, ya performansı geçmişte çok iyi olsa zaten batmazdı adam! Yani tam eğlence, tam bir tiyatro! Ondan sonra erteleme kararı verir, erteleme süresinin sonunda da (erteleme süresi en çok '4' yıldır.) Erteleme süresi içinde her yıl iyileşmiştir? Kötüleşmiştir diye bakılır, onlar da uzun bir prosedürdür. Ve sonuçta Türkiye'de genellikle iflas erteleme talep eden şirketlerin birçoğunda aktif boşaltıldığı

3 Mustafa Alper Gümüş, "Türk Medeni Hukukunda Kayyımlık", İstanbul: Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006

için, kayıtlarda var olmasına rağmen, fiiliyatta var olmadığı için aslında bir hileli iflas durumu vardır. Ancak bu konu hiç kimsenin işine gelmediği için pek fazla gündeme gelmez. Çünkü borçlunun duacısı alacaklısıdır. Alacaklı başlar dua etmeye, aman ertelensin de belki başkasını tokatlar bize öder diye. Onun için bazı şirketler için erteleme sebebi de bir tür tokatlama olayıdır. Türkiye ekonomisi nasıl striptiz yapıyorsa şirketler de striptiz yapıyor. Sorgulamaya, **muzu** soymaya başladığın zaman artık akı karası ortaya çıkmış oluyor. Onun için sakın ha böyle şeffaflık filan demeyin belki de en güzeli açıklık demek. Açıklık deyince de hoş değil, böylesine kapalı bir devrede açıklıktan filan bahsetmeyin başınız belaya girebilir. O zaman dünyada en önemli şey gerçektir, gerçekten daha önemli hiç bir şey yoktur. Türkiye ekonomisi striptiz yapmaya devam ettikçe, ne demek bu striptiz? Bütçemiz açık, ödemeler dengesi açık, dış ticaret dengesi açık, bankaların pozisyonları açık, Merkez Bankası'nın pozisyonları açık, Hazine'nin pozisyonları açık, Türkiye ekonomisine önden bakıyorsun açık arkadan bakıyorsun açık, özel sektöre de önden bakıyorsun açık arkadan bakıyorsun açık. **Zarar** dersiniz millet uyanır, **açık** dersiniz kulağına hoş, cebine boş gelir ama uyanmaz. Türkiye ekonomisi nasıl striptiz yapıyorsa çoğu şirketler de striptiz yapıyor, bizim mesleğimizin gereği de striptiz olgusunu izlemek ve izleyen engellemek için Ekonomiyi kayda almaktır. Meslek mensuplarının ve meslek örgütlerinin yapması gereken temel görev de budur.

Onun için ben size kayıtdışı ekonomiyi seyretmeyin, sebeplenmeyin, sadece seyretmekle kalmayın diyorum. Gözlerinizi kapatırsanız striptiz ekonomisini başka türlü görürsünüz ama o gözlerinizi kapattığınızda da geceleri şeytan girer rüyanıza! Allah şeytanın şerrinden bütün şer sahiplerinin şerrinden özellikle nefsinizin şerrinden hepinizi korusun.

Hepinizi, mesleki sevgilerimle selamlıyorum. Allah çarşıya pazar versin.

**Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU**  
**Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyesi**  
**Oturum Başkanı**

- Hocam Sayın Profesör Doktor Osman Altuğ'un esprili konuşmaları keyif verdi, teşekkür ederiz Hocam.

Şimdi son konuşmacımız Sayın Doktor Mustafa Can Toplu, bize iflasın ertelenmesinde iyileştirme konusunda sunum yapacak buyurun efendim.

# İFLASIN ERTELENMESİNDE İYİLEŞTİRME

**Dr. Mustafa CAN TOPLU**

**Kapital Karden Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.**

## ÖZET

İflasın ertelenmesi kurumu, İcra ve İflas Hukuku içerisinde yer almaktadır. İflasın ertelenmesi, iflas davası türlerinden biri olup sadece bir ertelemedir, bir cebri icra aracı değildir. Bir takım şartların yerine getirilmesi halinde (borca batık olma ile kabul edilebilir kapsamlı mali analizi yapılmış dürüst bir iyileştirme projesi) iflas kararının mahkeme tarafından ertelenmesidir. Bu çalışmada iflasın ertelenmesinde iyileştirme ve iyileştirme süreci anlatılmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** İflasın Ertelenmesi, İyileştirme, İyileştirme Projesi, İyileştirme Süreci

## GİRİŞ

İflasın ertelenmesini: “Şirket yönetim kurulu (idare ve temsil ile görevlendirilmiş kişiler) veya tasfiye memurları ya da alacaklılardan biri tarafından bildirilen ve mahkemece de tespit edilen borca batıklık sebebiyle bir sermaye şirketi (anonim ya da limited şirket) veya kooperatif hakkında doğrudan iflas kararı verilmesi gerekirken, mali durumun iyileştirilmesi ümidi olduğunu gösteren iyileştirme projesinin sunulması yönetim kurulu veya alacaklılardan birinin talep etmesi ve mahkemece de ciddi ve inandırıcı bulunması üzerine iflas kararı verilmesinin belirli bir süre için ertelenip kural olarak aleyhe takiplerin yapılamayacağı bu süre içinde mali durumun düzeltilip faaliyete devam edilmesini, böylece iflas etmekten kurtulmayı sağlayan şirketin olduğu kadar şirket alacaklılarının ve ülke ekonomisinin de yararına olan bir iflas hukuku müessesesidir<sup>1</sup>” olarak tanımlayabiliriz.

İflasın ertelenmesi, konkordato ve uzlaşma yoluyla yeniden yapılandırma gibi mali durumu bozulmuş olan bir şirketin maddi hukuk ilişkileri üzerinde etkili olan ve şirketin iyileştirilmesi için başlı başına bir yöntem değil, sadece iyileştirme yöntemlerinin veya tedbirlerinin uygulanabilmesine ortam sağlayan geçici bir korumadır.<sup>2</sup> İflasın ertelenmesi kurumu Türkiye’de 17.07.2003 tarihinde 4949 sayılı Kanunla yürürlüğe girmiş, 12.12.2004 tarihinde 5092 sayılı Kanunla son halini almıştır.

İflasın ertelenmesi süresi 4949 sayılı Kanunda azami bir yıl, uzatma süreleri toplamı da bir yılı geçemeyecek şekilde düzenlenmişti. 5092 sayılı Kanunla ise erteleme süresi azami 1 yıl olarak kalmış, uzatma süreleri toplamı dört yıl geçemeyecek şekilde düzenlenmiştir.

İflas ertelenmesi ile öncelikle sermaye şirketlerinin faaliyetine devamını sağlamak amaçlanmıştır. Diğer yandan; alacaklılar da, ortaya çıkan bu iflas sebebiyle uğrayabilecekleri zararlara karşı korunmuş olacaklardır.

Ancak bu sonuç kural olarak, iflasın ertelenmesinin temel amacı değil, bir yan etkisi olarak değerlendirilebilir. Çünkü tüm alacaklılar aralarında anlaşsa ve bununla alacaklarına daha fazla kavuşma imkanları bulunsa bile, şirket varlığını sürdürme yeteneğine sahip değilse (yani mali durumun iyileşmesi ihtimali yoksa), iflasın ertelenmesi mümkün değildir. Ancak iflasın ertelenmesi ile, alacaklıların daha kötü bir duruma getirilmelerine de izin verilmemelidir.<sup>3</sup>

Bir sermaye şirketi veya kooperatifin iflasına karar verilmesi sonucunda, mal varlığının cebri satış ile paraya çevrilmesi yerine, şirketin mali durumunun düzeltilerek alacaklıların alacaklarına kavuşması daha elverişli olacağından, sonuç itibarıyla iflasın ertelenmesiyle, şirket ve alacaklı menfaatlerine aynı oranda hizmet edilmiş olmaktadır. İflas ertelenmesinin bir sonucu olarak istihdam da korunmuş olacaktır. Ayrıca; ticari faaliyetin devamı sonucu oluşacak gelir de vergilendirilebilecek, böylece kamuya ilişkin menfaatler de korunmuş olacaktır.<sup>4</sup>

Hakim, “şirketin veya kooperatifin mal varlığının korunması için gerekli her türlü tedbiri” alma yetkisiyle donatılmıştır. İflas ertelenmesi şirketin mal varlığının muhafazasını sağlarken şu çözümlerden birine ulaşmalıdır: iyileştirme, konkordato, borçların uzlaşma suretiyle yeniden yapılandırılması veya iflas (iflasın ertelenmesi başarılı olmazsa ve konkordato ya da uzlaşma suretiyle yeniden yapılandırma da yoksa).<sup>5</sup>

## **İFLASIN ERTELENMESİNDE İYİLEŞTİRME**

İflasın ertelenmesi koşulları maddi ve şekli koşullar olarak ikiye ayrılır. Maddi koşullar; borca batık olma, mali durumun iyileştirilmesi ümidi, alacaklıların haklarının korunması koşulu ve iyileştirme projelerinin erteleme sürecini sağlayacak uygunluğudur. Şekli koşullar ise; borca batıklık bildirim, iflasın ertelenmesinin talebi, borca batık bilançonun mahkemeye verilmesi ve masrafların peşin olarak ödenmesidir.

Bu çalışmada iflasın ertelenmesinde iyileştirme konusunun üzerinde durulacağı için maddi koşullardan mali durumun iyileştirilmesi ümidi ve iyileştirme projelerinin erteleme sürecini sağlayacak uygunluğu açıklanmıştır.

### **Mali Durumun İyileştirilmesi Ümidi**

Borca batık olduğundan hakkında doğrudan iflas kararı verilecek borçlu sermaye şirketi veya kooperatifin, iflasın ertelenmesini talep edebilmesi için TTK m.324'te “şirket durumunun ıslahı mümkün görülüyor” olması, İİK m.179'da ise “şirket veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün” olması aranmıştır.

İflasın ertelenmesi için ortaklığın veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilebileceğine ilişkin mahkemede bir kanı oluşmalıdır. İyileştirme; borca batıklığın ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir. Burada en önemli husus borca batık haldeki şirket veya kooperatifin hakikaten iyileştirme ümidinin olup olmadığı hususudur ki, iflasın ertelenmesi kararının verilebilmesi için, mahkemede bu konuda iyileştirme projesi yoluyla kanaat oluşturulmalıdır.

### **İyileştirme Projelerinin Erteleme Sürecini Sağlayacak Uygunluğu**

Şirketin pasifinin aktifinden fazla olduğunu ticaret mahkemesine bildiren yönetim kurulu (veya bir alacaklı), şirketin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna dair bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir.<sup>6</sup>

İflas erteleme kararı verilebilmesinde en önemli husus, borca batık haldeki şirket veya kooperatifin iyileştirme ümidinin olup olmadığıdır ve bunu ispat yükümlülüğü iflasın ertelenmesi talebi ile mahkemeye başvuran şirket veya kooperatiftedir. Mahkemeye başvuru yapan şirket, mali durumunun iyileştirilmesi ihtimalinin bulunduğunu iyileştirme projesi yoluyla mahkemede bir kanaat oluşturarak yapabilir. Bu sırada; iyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olduğunu gösteren bilgi ve belgelerin de mahkemeye sunulması zorunludur.

Kısaca bir iyileştirme projesinde olması gerekenler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- 1) Şirketin Tarihçesi
- 2) Sektörün Yapısı

- 3) Şirketin son 3 yıllık ve son dönem bilanço, gelir tablosu ve mizanı
  - a) Şirketin borçlarının ayrıntılı dökümü
  - b) Şirketin alacaklarının ayrıntılı dökümü ve şüpheli alacakların ayrılması
  - c) Yurtiçi ve yurtdışı sipariş detayları (eğer şirket üretim sektöründe ise)
- 4) Şirketin en az 3 yıllık projeksiyon gelir tablosu ve bilançosu
- 5) Şirketin projeksiyon finansal tabloları dikkate alınarak yapılan mali analiz
- 6) Şirketin iyileşmesi için alınacak tedbirler
- 7) Şirketin projeksiyon finansal tabloları dikkate alınarak aylık veya yıllık borç ödeme tutarı, ödeme planı ve borcun tasfiye süresinin belirlenmesi

İyileştirme projesinde belirtilen tedbirlerin şirketin mali durumunu iyileştirici nitelikte olması ve bu tedbirlerin şirket alacaklılarının yararına olması gerekir.

İyileştirme tedbirleri mali veya yapısal nitelikte olabilir. Bu tedbirlerin neler olabileceği şirkete göre değişeceğinden standart bir liste çıkarmak hemen hemen imkansızdır, fakat erteleme süresi içinde şirketin mali durumunun iyileştirilmesi için alınacak mali ve şirketin ortaklık ve işletme yapısına ilişkin yapısal tedbirlere, kullanılacak kaynaklar ve yapılacağı belirtilen işlere aşağıdaki örnekler verilebilir<sup>7</sup>:

- Sermaye artırımına gidileceği
- Batık görülen alacakların tahsil edilme imkanının doğması
- Alacaklılarla borç erteleme anlaşmalarının yapılacağı
- Yeni bir yönetim kurulunun oluşturulacağı
- Faaliyet konusu ile ilgili kar getirecek yeni iş bağlantılarının kurulduğu
- Bazı işyerlerinin kapatılacağı ve burada çalışanların işten çıkartılacağı
- Bazı borçların şirket ortakları veya üçüncü kişiler tarafından üstlenildiği
- Varsa yurtiçi veya yurtdışı ortak bulunması ihtimali olduğu

- Çıkarılan aflar nedeniyle şirketin vergi borçlarının azaldığı
- Kira bedellerinin azaltılacağı
- Makine ve ekipmanların yenilenerek üretim kapasitesinin arttırılacağı ve dolayısı ile maliyetlerin azaltılacağı
- Vb.

İyileştirme projesini sunan ve bu yolla iflasın ertelenmesini talep eden şirket, borca batıklıktan kurtulmak için öngördüğü yatırımları finanse edecek kaynak konusunda somut bilgi ve belgelere dayanarak açıklama getirmelidir. Özellikle erteleme süresi sonunda, iyileştirme projesinde öngörülen yatırım ve faaliyetlerin şirketi nasıl etkileyeceği konusunda mahkemeye makul ve objektif kriterler sunulmalıdır.<sup>8</sup>

Ayrıca, bir şirketin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal gelişimini değerlendirebilmek ve o şirketle ilgili geleceğe dönük tahminlerde bulunabilmek için gerekli olan mali analiz, iflasın ertelenmesi süreci içinde de büyük önem taşımaktadır. Özellikle gerçekleştirmelerin iyileştirme projesi öngörülebilirliğiyle karşılaştırmalı olarak analizi ve değerlendirilmesi, gerek şirket yönetimi gerekse tüm ilgililer yönünden temel başvuru kaynağı niteliğindedir.

Şirketi idare ve temsil ile görevlendirilmiş kimseler ya da alacaklılardan biri, şirketin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğunu bildirip bu yönde bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesi talebinde bulunması halinde, mahkemenin gerek bu husustaki projenin ve gerekse dayanağı belge ve bilgilerin ciddi ve inandırıcı bulunduğu yolunda tam kanaate varması, ayrıca idare ve temsile görevlendirilmiş kimseleri ve özellikle iflasın ertelenmesi talebine itiraz etmiş bulunan alacaklıları dinledikten ve uzman bilirkişi görüşünü de aldıktan sonra bu konudaki kararını vermesi gerekmektedir.<sup>9</sup>

Kendisine sunulan projeyi ciddi ve inandırıcı bulan mahkeme, iflasın ertelenmesine karar verebilir.

## **İFLASIN ERTELENMESİNDE İYİLEŞTİRME SÜRECİ**

Geniş anlamda iyileştirme, işletme ekonomisinde, işletmenin sürekli bir verimliliğe ulaşabilmesi için likiditenin yeniden tesis ettirilmesi veya en azından mümkün olduğu kadar düzeltilmesi amacıyla alınması gerekli tüm olağanüstü önlemleri ifade eder. Bu tür bir iyileştirmenin amacı; işletme temelindeki ya-



pısal zayıflıkların düzeltilmesi ile işletmenin rekabet gücünün eski haline gelmesidir. Dar anlamda iyileştirme konusu ise, borca batıklık veya zarar bilançosu hallerinin giderilmesi için uygulanması gereken mali tedbirlerdir. Bu tür bir iyileştirmenin amacı; borçluyu tehdit eden ve iflasa sürükleyebilecek mali krizden kurtarma ve borçluyu hayatta tutmadır.<sup>10</sup> Bu perspektiften bakıldığında iflasın ertelenmesi kurumunun geniş anlamda bir iyileştirme aracı olmadığı, daha çok, işletmenin zamansız iflasının doğuracağı kötü sonuçlara karşı bir önlem olduğu ifade edilebilir.<sup>11</sup>

Erteleme kararı ile birlikte mahkemece kayyım atanır. Kayyım atanması ilgililerin talebine bağlı değildir. Kanun, “Mahkeme, erteleme kararı ile birlikte kayyım atanmasına karar verir” şeklindeki düzenlemeyle bu konuda mahkemeye bir takdir yetkisi bırakmamıştır. Fakat kimin kayyım olarak atanacağı tamamen mahkemenin takdirine bırakılmıştır. Ancak bu, mahkemenin ilgililerden gelecek olan tekliflere tamamen kapalı olacağı anlamına da gelmez.<sup>12</sup> Bu bağlamda ilgililerin görüşleri alınabilir, ama mahkeme bu görüşlere bağlı değildir.

Atanan kayyım erteleme süresi boyunca iflası ertelenenin faaliyetleri ve işletmenin durumu konusunda mahkemeye rapor verir.

Kayyımın, borçlu şirketin güven duyduğu ve bu nedenle de onun ekonomik durumunu ve çalışma ilkelerini bilen bir kimse olmasında yarar vardır fakat, burada dikkat edilmesi gereken bir husus; bu kişinin şirket menfaatleri ile alacaklıların menfaatleri arasındaki muhtemel çatışmada tarafsız kalabilmesidir.<sup>13</sup> Yine de; şirket veya alacaklılar tarafından önerilen kayyımın ataması Yargıtay’ca bozma nedeni olabilmektedir.<sup>14</sup>

Hakim, kayyımı tayin ederken; onun, şirket organları karşısındaki yerini ve görevini de belirler çünkü kayyımın görevleri kanunda sayılmamıştır. Hakim, kayyımın görevlerini her zaman değiştirebileceği gibi; kayyım da borçlu şirketin mali durumunun gelişimine ve verdiği talimatlara yönetimin cevap verip vermemesine göre yetkilerinin daraltılıp genişletilmesini isteyebilir.

Kanun; kayyıma verilebilecek görev ve yetkileri; “yönetim organına ait yetkiler” ve “yönetim organına ait karar ve işlemler” olarak ayırmıştır.<sup>15</sup> Mahkemece kayyıma verilebilecek görev ve yetkiler; işletmenin büyüklüğüne, şirket idaresinde önemli bir zaaf bulunup bulunmadığına (borca batıklığın şirket idaresinden kaynaklanıp kaynaklanmadığına), şirketin iflasının ertelenmesi tale-

binde geçen iyileştirme projesinde önerdiği konulara ve iyileştirme projesinde sunulan “hareket planı” kapsamına göre farklılıklar içerebilir.<sup>16</sup>

Hakim tarafından erteleme kararında açıkça belirtilmemiş olsa bile, kayyımın en başta gelen görevi, alacaklıların teminatını teşkil eden aktifin erteleme süresi içinde azaltılmamasına ve alacaklılar arasında eşitliğin bozulmamasına itina göstermektir.<sup>17</sup>

Kayyım, iflasın ertelenmesi süresi içinde, mahkemenin belirleyeceği sürelerde faaliyetleri, mali durumu ve işletmenin durumu konusunda düzenli olarak ve nihayet erteleme süresi sonunda mahkemeye rapor vermekle yükümlüdür.<sup>18</sup>

Mahkemenin ilk verdiği erteleme süresi de kayyımın verdiği raporlar dikkate alınarak mahkemece uygun görülecek süreler ile uzatılabilir.<sup>19</sup> Kayyım, erteleme süresi sona ermeden önce iyileştirme tedbirlerinin sonuçlarını, şirketin durumunu, iyileştirme tedbirlerinden umutlu olup olmadığını içeren raporunu mahkemeye sunmalıdır. Mahkeme; kayyım raporunda iyileştirme umudunun yüksek görüldüğünü saptarsa; ek sürenin alacaklıları zarara uğratmayacağı kanaatine ulaşırsa süreyi uzatabilecektir.<sup>20</sup> Aynı zamanda; mahkeme, erteleme süresi dolmamakla birlikte, kayyımın verdiği raporlardan şirketin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olmadığı kanaatine varırsa, erteleme kararını kaldırarak şirketin iflasına karar verebilir.<sup>21</sup>

Kayyım görevi sırasında şirket yönetiminin kendi öneri veya talimatlarına uymadığını mahkemeye rapor ederse mahkeme bu rapor üzerine erteleme kararının kaldırılmasına ve iflasın açılmasına karar verebilir. Ayrıca; kayyım şirketin mali durumunun iyileştiği kanısında ise, iflasın ertelenmesi kararının kaldırılması önerisini, aksi kanaatte ise, iflasın açılması önerisini verdiği raporla mahkemeye sunabilir.

Kayyım, iflası ertelenen şirketin mal varlığı, nakit akışı, borçları, alacakları hakkında yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Bu konuda teknik bilgi için bilirkişiye başvurabileceği gibi, mahkemeden de bilirkişi atanmasını talep edebilir.<sup>22</sup>

Mahkeme bir tek kayyım atayabileceği gibi, şirketin durumuna göre birden fazla kayyım atanmasına da karar verebilir.<sup>23</sup> Kapsamlı işletmelerde; ticari, hukuki, idari boyutuyla doğru sonuçlara ulaşabilmek için; bir tek kişinin kayyım atanması yerine; “kayyım kurulu” oluşturulması önem taşımaktadır.<sup>24</sup> Şartlar gerektiriyorsa tüzel kişilerin de kayyım olabilmesi mümkündür.<sup>25</sup>

Kayım, görev süresi boyunca kendisini atayan iflasın ertelenmesine karar veren ticaret mahkemesinin denetimine tabidir. Bunun sonucu olarak, kayımanın kararlarına veya işlemlerine karşı şikayet, atama kararını veren ticaret mahkemesine yapılır.<sup>26</sup> Kayımanın yetkisi dışına çıkarak verdiği kararlara, keyfi talimat ve tedbirlere karşı iflasının ertelenmesine karar verilen şirketin yönetim kurulu, denetçileri, pay sahipleri veya şirket alacaklıları kayımayı tayin eden ticaret mahkemesi nezdinde itiraz edebilirler.<sup>27</sup> Ayrıca, şirketin yönetimine ilişkin aldığı kararlardan ve doğacak zararlardan hukuken sorumlu olan kayımanın verdiği zararlardan, devletin herhangi bir sorumluluğu yoktur.<sup>28</sup>

Kayımanın görevi onun bu görevi kabul etmesiyle başlar ve iyileşmenin gerçekleşmesi üzerine erteleme kararının kaldırılmasıyla, erteleme sürecinde veya sürenin dolmasından önce iyileştirmenin sağlanamaması nedeniyle erteleme kararının kaldırılması ve iflasa karar verilmesiyle, erteleme süresi dolmadan şirketin eski hale dönmesi, borca batıklıktan kurtulması, bilançosunda aktif-pasif dengesinin sağlanmasıyla, mahkemece gerekli görülme halinde görevden almayla (hakim tarafından, yetersizlik, tarafsız olmama gibi ciddi bir nedenle vb.<sup>29</sup>), haklı nedenlerin mevcudiyeti halinde görevden istifa etmesiyle veya kayımanın ölümüyle sona erer.<sup>30</sup>

Kayım, görevi sona erince, iyileştirmenin akıbeti hakkında bir rapor hazırlar.<sup>31</sup>

### **İflas Ertelemesinin Sona Ermesi**

İflas erteleme aşağıdaki şekillerde sona erer<sup>32</sup>:

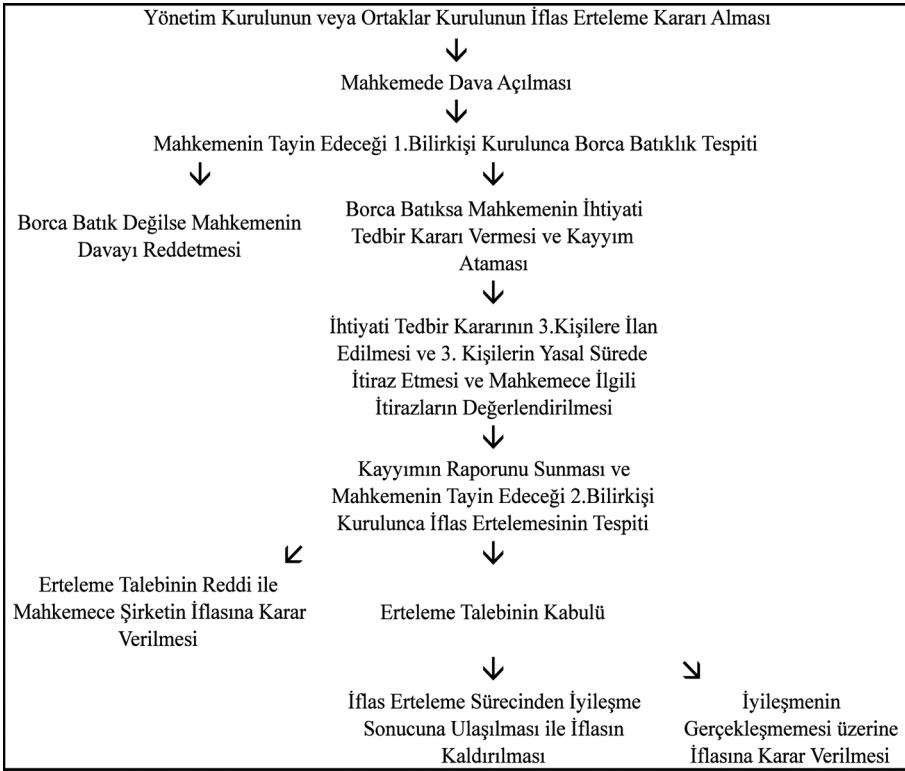
- 1) Şirketin mali durumu iyileşir, yani aktifleri pasiflerini karşılayacak duruma gelir ve mahkeme, iflasın ertelenmesi kararını kaldırır. Bu kararla şirket normal durumuna döner.
- 2) Şirketin mali durumu tamamen iyileşmemiştir, fakat iyileşmesi için halen ihtimal vardır. Bu durumda mahkeme, İİK m.179'a istinaden kayımanın verdiği raporu da dikkate alarak erteleme süresini bir yıl daha uzatabilir.
- 3) Şirketin mali durumu iyileşmemiştir ve iyileşme ihtimali de bulunmamaktadır. Bu durumun tespiti ile birlikte mahkeme şirketin iflasına karar verir.
- 4) Erteleme süresi dolmamakla birlikte mahkeme, kayımanın verdiği rapordan şirketin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olmadığı kanaatine varırsa, erteleme kararını kaldırarak şirketin iflasına karar verir.

İflasın ertelenmesi kurumu, borca batık olma durumunun ortaya çıkması ile başlayan ve nihayetinde iyileşme veya iflasla sona eren, içerisinde birçok ayrıntıyı içeren bir süreçtir. Söz konusu süreç, uygulamada aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir.

## SONUÇ

İflasın ertelenmesi kurumunun amacı mali durumu bozulmuş ve iflası istenmiş olan bir sermaye şirketinin mali durumunun düzelmesi olasılığı bulunuyorsa gerekli tedbirleri alarak şirkete durumunu düzeltme imkanını tanımaktır.

İflasın ertelenmesini talep eden şirketin yönetim kurulu veya alacaklı, İİK md. 179 uyarınca şirketin mali durumunun iyileştirilmesi için öngörülen tedbirleri içeren iyileştirme projesini mahkemeye sunmak zorundadır.



İflasın ertelenmesine karar verilebilmesi için, iyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olmasının yanında, projenin şirketin devamını sağlayacağına dayanağı olarak, maliyet analizleri ve gerçekçi öngörülerini yansıtan faaliyet bütçesi ve nakit akım planı hazırlanması büyük önem taşımaktadır.

Mahkeme, şirketin sunduğu bu verilerle mali durumunun düzeltilip düzeltilmeyeceği konusunda bilirkişi marifetiyle gerekli denetim ve analizi yaptırarak ilgili şirket hakkında karar verir. Burada en önemli husus borca batık haldeki şirket veya kooperatifin hakikaten iyileşme ümidinin olup olmadığı hususudur ki, bu konuda bilirkişiyeye çok önemli bir görev düşmektedir.

Muhasebe hukuk ilişkisine ve işletme bilimine ilişkin hangi tedbirler alındığında bir sermaye şirketinin iflastan kurtulabileceğine yönelik olarak yapılacak inceleme ve analizlerde, iflasının ertelenmesini talep eden işletmenin iyileştirme projesinde sunduğu geçmiş dönem sonuçlarını yansıtan finansal tabloları ile gelecek dönemlerdeki beklentileri yansıtan öngörülerin, gerek kârlılık gerekse nakit akımı yönlerinden karşılaştırmalı olarak irdelenmesi ve tutarlı olup olmadıklarının değerlendirilmesi yapılmalıdır.

Bu çerçevede; iflasın ertelenmesi kararı talep eden şirketin gelecekte ülke ekonomisine sağlayabileceği katkının çok yönlü olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. İflas ertelenmesi talep eden şirketin iyileştirilmesi halinde alacaklıların haklarının korunması, şirketin devamlılığı ve ülke ekonomisine olumlu bir katkı sağlayacaksa, iflasın ertelenmesi kurumunun doğru kullanıldığını sonucuna ulaşılır.

## **KAYNAKÇA**

- 1 Muşul, T., İflasın Ertelenmesi, Arıkan Basım Yayım, İstanbul 2008, s.17
- 2 Atalay,O., Borca Batıklık ve İflasın Ertelenmesi, Güncel Yayınevi, İzmir, 2007, s.65
- 3 Atalay, s.67
- 4 Pekcanitez, H., Atalay, O., Özkan, M.S., Özkes, M., İcra ve İflas Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2008, 6.Bası, s.494
- 5 Öztekin, S., İflasın Ertelenmesi, Arıkan Basım Yayım, 2007, s.24

- 6 İİK m.179
- 7 Muşul, s.102
- 8 Çavdar, S., Biçkin, İ., İflas ve İflasın Ertelemesi, Seçkin yayıncılık, Ankara, 2006, s.91
- 9 Günel, Y.M., İflasın Ertelemesi Kararları, Bankacılar Dergisi, Sayı: 59, 2006, s.106
- 10 Erten, A.E., Mali Durumu Bozulan Sermaye Şirketlerinin Uzlaşma Yoluyla Yeniden Yapılandırılması, Seçkin Yayıncılık, Aralık 2006, s.27
- 11 Ayvaz, S.T., İcra-İflas Hukukunda Yeniden Yapılandırma; Yetkin Yayınları, Ankara 2005, s.263-264
- 12 İİK.m.179; Atalay, s.138
- 13 Öztekin, s.133-134
- 14 Kuru, B., İcra ve İflas Hukuku El Kitabı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, Ocak 2006, s.999; Çavdar, Biçkin, s.107
- 15 İİK.m.179
- 16 Balcı, Ş., İflasın Ertelemesi: Usul ve Esaslar, Güncel Yayınevi, İzmir, Eylül 2007, s.292
- 17 Öztekin, s.136-137
- 18 İİK m.179
- 19 İİK m.179
- 20 Balcı, s.294
- 21 İİK m.179
- 22 Balcı, s.294
- 23 Atalay, s.139-140
- 24 Balcı, s.294
- 25 Öztekin, s.133; Çavdar, Biçkin, s.107

- 26 Pekcanitez, Atalay, Özkan, Özekes, s.509
- 27 Muşul, s.150
- 28 Çavdar, Biçkin, s.109
- 29 Öztekin, s.140
- 30 Oy, O., İflasın Ertelenmesi, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Mart 2009, s.55
- 31 Öztekin, s.140
- 32 Kuru, s.1000

## SORU - CEVAP

**Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU**  
**Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyesi**  
**Oturum Başkanı**

- Sayın Mustafa Can Toplu'nun tebliğine biz de teşekkür ediyoruz.

Şimdi sorularınızı alacağım. Hangi konuşmacıya soru soracaksanız lütfen isminizi de söyleyerek bana yazdırın, sırasıyla sizlere sorularınızı sormanız için hak vereceğim. Buyurun, mikrofonu da alın.

**Hafız COŞKUN**  
**Kocaeli**

- Ben Sayın Osman Hocama sormak istiyorum. Hocam öncelikle hoşgörünü zü ve affınızı isteyerek uygulamanın içinde görev aldım, söylediklerinize katılamayacağım demek ihtiyacı duydum. Evet, bilançoları boşaltılan işletmeler doğrudur ama mahkemelerin yapması gereken önemli işlerden bir tanesi iflas müracaatı ile birlikte borca batıklık bilançosunu düzenlemektir. Dolayısıyla mahkemeler fiilen işletme aktifinde, bilanço aktifinde yer alan kıymetleri tespit ederek, konusunda uzman bilirkişiler vasıtasıyla mevcudiyetini ve değerlerini tespit ederek borca batıklık bilançolarını güncelliyorlar, bu yapılmadığı takdirde Yargıtay tarafından bozuluyor. Sizin sözünü ettiğiniz aşamaya gelmiş olan şirketin zaten kurtulma şansı tümüyle ortadan kalkıyor. Zaten mahkemeler de bu tür şirketlerin iflasına hükmediyor.

Bu aşamaya gelmeden şirketler mahkemeye, zor durumda olan şirketler bir takım tedbirleri de alarak mahkemeye müracaat ederse bence faydalı sonuçlar da çıkıyor, uygulamada bunun örneklerini yaşadık. Sorun; mahkemeler tarafından iki aşamada borca batıklık bilançosu güncelleniyor. Bir; tedbir kararının verildiği aşamada ilk mahkemeye müracaatla birlikte tedbir kararı verilirken bilançonun sahibi şirketin borca batık olup olmadığı Ticaret Kanunu 324. Maddesinde veriliyor. İkinci aşamada da yargılama süreci içerisinde borca batıklık bilançosu güncelleniyor. Bu bilançoların tarihi ile ilgili güncel bilanço hangi tarihin esas alınması noktasında görüşünüzü almak istiyorum. Teşekkür ederim.



**Prof. Dr. Osman ALTUĞ**  
**Marmara Üniversitesi**

- Zaten Şenlik orada başlıyor. Şimdi iflasın tespiti ve iflas ertelemesi için mahkemeye müracaat ediyorsunuz ve mahkemeye müracaat ettiğinizde de tedbir kararı istiyorsunuz. Aslında Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanununa göre tedbir kararı yargılamayı gerektiren olaylarda verilmez. Henüz bir yargılama yapılmadan arkadaşımızın belirttiği borca batıklık bilançosu çıkartılmadan iyileştirme olur mu olmaz mı Şeklinde ikinci aşamada bir inceleme yapılmadan dilekçeyi verdiğiniz anda birçok mahkemelerde güncel nedenlerle derhal ihtiyati tedbir kararı verilmektedir. Benim vurgulamak istediğim bu. Ve diyelim ki bugün itibariyle mahkemeye dilekçe verdiniz, isterseniz, Haziran ayı ara bilançosunu da verirsiniz, Mart ayı ara bilançosunu da verirsiniz nasıl olsa geriye yönelik olduğu için. 30 Mart'ta bu mallar elinizde mi değil mi vesaire bunlar belli olmaz. Bilirkişi incelemesi ne zaman yapılır? Bugün müracaat ettiniz bir hafta sonra yapıldı. Bilirkişi incelemesinin yapıldığı tarih ile borca batıklık bilançosu olarak verilen Mart ayı birbiriyle aradan geçen zaman dolayısıyla örtüŐmez. Bilanço günü başka, tespit günü baŐkadır. O zaman müracaat tarihindeki bilanço değil, yani bugünkü bilanço değil. Bundan üç ay, beş ay, altı ay önceki bilanço. Ona itibar etmemeniz lazım. Ya dava tarihi itibariyle yeni bir bilanço, yeni bir borca batıklık bilançosu çıkartılması lazım eski tarihi bir kaydı bilanço zaten var, borca batıklık bilançosunun bilirkiŐinin tespit günü itibariyle çıkartılması lazım. Bunlar bizim ölkemizdeki sistem nedeniyle birbirine karıŐmıŐ vaziyette. Siz Őanslısınız, ne güzel kayıtlarıyla gerçeği birbirini tutan bir işletme ile ilgilenmiŐsiniz harika bir Şey. Muhtemelen hayatında kayıt dışı işlem yapmamıŐ örnek bir müessesedir orası. Efendim? Hayır, önemli değil kayıtdışı çalıŐmayan/çalıŐamayan böyle işletmeleri kutluyorum zaten. Kuşkusuz bu işletmeleri örnek almak gerek ancak ben buradaki bütün muhasebe meslek mensubu arkadaşlarıma da Şunu söyledim; hanginiz 31.12 tarihli bilançoyla ilgili Şirketin ambarına girdiniz de sayım yaptınız? Hanginiz? Bir tane çıksın Allahın kulu, desin ki, Hocam ben yaptım! Evet, iki kişi çıktı, çok güzel. O zaman aşağı yukarı Şu anda salonda 150-160 kişi var, hepsi de yeminli mali müşavir, mali müşavir muhasebeci arkadaşlarımız–meslektaşlarımız. Keşke tersine bir sonuç çıksaydı ben de daha çok mutlu olurdum. Onun için bunlar çok farklı konular ama hakikaten dediğiniz gibi kayıtlı çalışan öyle işletmeler de var, bu Şekilde önceden tedbir kararı vermeden bilirkişi raporunu bekleyip o rapora göre tedbir kararı veren mahkemeler de var. Ama Anadolu'da Asliye Mahkemeleri aynı zamanda ticarete bakıyorlar, bir takım Şirketler de Şirket merkezlerini ölkemizin başka yörelerine götürüp İstanbul'da iş

uzuyor gerekçesiyle işlerini oralarda çabuklaştırmaya çalışıyor. Çok ilginç olaylar var yani, mecazi anlamda tatlı olaylardır, hoş olaylardır bunlar. Tabii işin gereği yapılıyor. İşin gereğini yapanlara da ne diyebilirsiniz? Niye yapıyorsunuz diyemezseniz, yasal imkanlardan yararlanıyor. Teşekkür ediyorum.

### **Doç. Dr. Şaban UZAY**

- Sayın Başkan, değerli konuşmacılar teşekkür ediyorum hepinize. Ben de birliktelik yönüyle ilgileniyorum bu iflas ertelemesinin. Dolayısıyla sorum Hocama olacak, Hocam benim ortalamam da % 10 maalesef. İncelediğim mizanın gerçeği yansıtma oranı çok az. Bu ön muhasebe ve resmi muhasebe ayırımı maalesef bu hale getiriyor bizi. Ancak belli büyüklüğü aşmış kurumsal yönetime sahip firmalarda bunu görüyoruz. İkincisi, siz daha iyi biliyorsunuz tabii Anadolu'da da ön rapor almadan vermiyor tedbiri. Benim soruma gelince de, son beni rahatsız eden husus kayyum bağımsızlığı. Şimdi bizde ağırlıklı denetçi kayyum atanıyor zaten. Şimdi adı üstünde denetçi bu, bağımsızlığına ilişkin yemin dışında hiçbir düzenleme yok. Şimdi burada bir menfaat var, örnek vereyim ayda 2000-2500 lira net kayyum ücreti alıyor ve bunu denetleyen bir sistem yok. Yani bu biraz kişiliğine bırakılmış, onun güvenine bırakılmış bir durum. Yani rastladığım örnekler, az sayıda da olsa kayyum düzenini bozmak istemiyor. O zaman başlıyor firmayla kafa kafaya verip bu düzeni nasıl, nereye kadar devam ettiririz, birliktişiler vasıtasıyla her ne kadar denetim yapılmaya çalışılsa da böyle düzenlenmemiş boşluk var ben araştırdım. Böyle önemli bir konuda neden icra iflasçılar böyle düzenlemeye girmezler görüşlerinizi öğrenmek istedim, teşekkür ederim.

### **Prof. Dr. Osman ALTUĞ** **Marmara Üniversitesi**

- Efendim şimdi, **birincisi** bu elektronik-bilgisayar kayıtlarının hukuken delil niteliği meselesi var. Geçenlerde rastladım, tabii sağ olsunlar arkadaşlarımız, meslektaşlarımız diskete dayanarak rapor yazmış. Raporunda açıkça diyor ki, defterler basılmamış, noter tasdiki ama var diyor, kayıtlarda gördüm diyor bir tane noterden makbuz var diyor. Dolayısıyla bu bilgisayar kayıtlarına göre bu şirket borca batık diyor. Defter yok, defterin delil niteliği Türk Ticaret Kanunu 82 ve müteakip maddelerinde açık açık konulmuş. Ortada bilanço yok. Kafasına göre yapmış. Türkiye'nin sorunu bu! Hiç olmazsa şunu bir kağıda dök-

tür de, bir döktür de görülsün! Bağlayıcı olsun Şirket yetkilisinin imzasını al (TTK. m.72) yani. Bilgisayar kayıtları her zaman değiştirilebilecek nitelikte. Ve onu da delil olarak, üç yıl 2007, 2008, 2009 disketleri. Dosyaya koymuş, Anadolu'dan bize ismen gelmiş, talimat yoluyla gelmiş bir olay. Ne diyorsun Hocam diyor mahkeme başkanı? Şimdi bir tarafta meslektaşın, bir tarafta olay, bir tarafa çözüm. Al başına iş! Türkiye'nin sorunu muhasebeye gereken önemin verilmemesi. Meslek mensuplarımızın da mesleğe gereken özeni göstermemeleri. Bu çok önemli bir tespit. **İkincisi**, kayyumluk meselesi. Her ne kadar mahkeme **denetim kayyumu** diyorsa da borca batık bir şirkete yönetim kayyımı atanması Medeni Kanun'un 426 ve 427. maddelerinde düzenlenmiştir<sup>4</sup>. Aslında şifaylı bulmuş bir adamdır. Kayyım niye? Siz o işletmenin yönetim kayyumu olduğunuz anda o işletmenin varından da yoğunundan da sorumlusunuz. Bilançoda mal gözüktüyor, ona göre de bilirkişi diyelim yanlışlıkla var demiş veya dememiş. Malı siz teslim almamış olsanız da teslim almış sayılırsınız çünkü teslim alma görevi sizin. O malın varlığından, muhafazasından sorumlusunuz. Çeklerden, senetlerden sorumlusunuz. Alacaklardan sorumlusunuz. Şirketin kasasında 1 milyon TL nakit para gözüktüyor, öyle şirketler var ki borca batık kasada 1 milyon nakit para gözüktüyor. Yine eğlence- li bir olay bir şirketin kasasında 1 milyon TL nakit para olur mu? Olur! Öbür taraftan bankadan kredi var 2 milyon, 3 milyon. Onun da faizini ödüyor, kasada para duruyor. Ve sen kayyum olarak ondan sorumlusun! Mahkemeler denetim kayyımı atıyor. Denetim kayyumu eski Kanunda (m.285/II) olmasına rağmen yeni Medeni Kanun'da direkt olarak Denetim Kayyımı düzenlenmemiş. Yine de mahkeme ortayı bulmak için denetim kayyımı tayin ediyor, belki de amaç kayyum buradan yırtınsın, biz denetim kayyımı diyelim de sonrası kolaylansın. Efendim biz yönetim kurulunu aynen muhafaza ediyoruz veya şirket müdürü limitedse aynen kalıyor, iş ve işlemleri kayyum denetiminden geçsin, kayyum olur derse yapsın olmaz derse yapmasın şeklinde bir idareyi maslahat, çifte organ oluşturmamak için. Çünkü şirketin tek organı vardır, şirket de tüzel kişiliğini muhafaza ettiğine göre organ görevine devam ediyordur. Kayyum o organın yerine dolaylı olarak geçen kişidir. Böyle bir orta yol, çok tartışmalı, kayyum sorumlulukları belki de işi bittikten sonra çıkacak, şenlik başlayacak. İflas ertelenmiş, ertelenmesi geri alınmış, alınmamış, batmış şirketlerde ister istemez alacaklılar kayyumların üstüne gidecekler. Kesin oraya gidecekler, ben olsam öyle yaparım alacaklı olarak. Ey kayyum derim, yav

---

4 Temsil Kayyımlığı (MK. m.426); Çatışma Kayyımlığı (MK. m.426/2); Yönetim Kayyımlığı (MK. m.427)

kardeşim bak bu kadar mal varmış, ne yaptın, nerede bu mallar ya, beraber mi yediniz derim. Hani biraz önce siz kendin pişir kendin ye değil de müşterek pişir müşterek ye oluyor mu dediniz. Böyle bir durum ortaya çıkabilir. Cevabı çok zor bir soru, bu iflas erteleme konusu içerisinde değil genel hukuk kuralları içerisinde değerlendirilmesi gereken bir konu, bunun da mevzuatımızda biraz önce belirttiğim gibi yeri var.

**Mehmet CİVAN**  
**Gaziantep**

Ben Osman Hocama veya Doktor Mustafa Can Beye sormak istiyorum. Ben de Şaban Hocam gibi kayyumluk yapıyorum. Biz süre uzatmada özellikle somut kriterlerle iflas ertelemede bir yıl uzatma, bir yıl daha uzatma, bir yıl uzatmada somut kriterler olarak ne almamız gerekiyor?

**Prof. Dr. Osman ALTUĞ**

- Somut kriter olarak yani?

**Mehmet CİVAN**

- Yani Hocam neyi dikkate alacağız?

**Prof. Dr. Osman ALTUĞ**

- Siz ne görev yapıyorsunuz?

**Mehmet CİVAN**

- Denetçi kayyum.

**Prof. Dr. Osman ALTUĞ**

- Kayyumluk yapıyorsunuz. Şimdi sizin yapacağınız birinci iş kayyumluktan ayrılmak! İlk yapacağınız iş o. Başka sıkıntın yok mu? Kaç para maaş alıyor-sun?

**Mehmet CİVAN**

- Kayıtlara girer Hocam.

**Prof. Dr. Osman ALTUĞ**

- Kaç lira alıyorsun?

**Mehmet CİVAN**

- 1,5

**Prof. Dr. Osman ALTUĞ**

- 1.500 liraya, şirket kaç kişilik bir şirket?

**Mehmet CİVAN**

- İlk 500'de.

**Prof. Dr. Osman ALTUĞ**

- Harika! Birincisi bu. Gelelim kriter meselesine, şimdi iflas ertelemesi dört yıldan fazla olamaz. Ve her yıl iflas ertelemesinin yenilenmesi lazım yılda bir. Tabii bununla ilgili de bir takım hukuki imkânlar var, mesela iflas ertelemesi için başvurduğunuz mahkeme reddetti, Yargıtay'a gidiyorsun. Yargıtay'dan dönünceye kadar zaten üç sene geçiyor gene dört seneyi aslanlar gibi almış oluyorsun. Kriteri mriteri kalıyor mu?

**MEHMET CİVAN**

- Hocam Yargıtay aşaması değil de,

**Prof. Dr. Osman ALTUĞ**

- Hayır, hayır soruyorum. Şimdi sıradan gidiyorum yani.

**Mehmet CİVAN**

- Yok, orada yok.

**Prof. Dr. Osman ALTUĞ**

- Pratik olacaksın yani, sıradan. Sonra hangi kriter esas alınmalı? Bakarsın burada iyileştirme meselesi var, yani şirketin iyileştirilmesi. Nedir iyileştirilmesi? Aktifinde artış, pasifinde–borçlarında azalma sağlanması. Aktifte artış yani kâr, borçlarda azalış var mı? Aktif artmış ama pasifte aynı oranda artmış. Borcu borçla ödemişin. O zaman aktif artmış pasif azalmışsa bu bir kriterdir. Ama hem aktif artmış hem pasif aynı şekilde artmışsa o borcu borçla ödemedir genellikle iflas erteleme olaylarında aynı devlet gibi borcu borçla ödemekle bu işten kurtulmaya bakarsın. Yeni argümanlar bulursun. Genellikle de borcu açıktan sen ödersin, 100 liralık senetli borç için 50 lira verirsin alacaklının eline 100'lük senedi 50 TL'ye öder. Senedi alırsın alacaklıdan sonra da şirket ortağından 100 TL borç aldık dersin. Borç para verdi dersin. Harika! O zaman şirket iyileşmiş olur. Bunları yapamıyorsan temel kriter aktifin artması (sermayenin artırılması) pasifin azalması (borcun ödenmesi), ötesi yok. Daha çok çalışır, masrafı kısar, daha çok kâr ederiz şeklindeki bir iyileştirme projesi “Dilek ve Temenniler” faslına girer ve buna itibar edilmez. Evet, teşekkür ediyorum.

**Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU**  
**Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyesi**  
**Oturum Başkanı**

- Peki, efendim ben değerli konuşmacılara çok teşekkür ediyorum. Katkılarınıza, sorularınıza çok teşekkür ediyorum ve oturumu kapatıyorum, iyi günler diliyorum.

### **III. OTURUM**

## **VERGİ MÜKELLEFLERİNİN HAKLARI**





**Yahya ARIKAN**  
**İstanbul SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Saygıdeğer konuklar, değerli hocalarım, değerli Oda başkanları ve odalarımızın değerli yöneticileri, değerli meslektaşlarım bugünkü son oturumumuza hoş geldiniz diyorum. Öncelikli olarak bu organizasyonu düzenleyen, emeği geçenlere bir kez daha teşekkür ediyoruz.

Değerli meslektaşlarım, bu oturumda vergi mükelleflerinin haklarını ele alacağız. Bu konuyu değerli konuşmacılarımız enine boyuna masaya yatıracaklar. İzninizle biraz bu konudaki düşüncelerimi sizlerle paylaşmak istiyorum.

Değerli meslektaşlarım, mükellef kelimesini biraz daha geniş kapsamda ele alınmasında yarar olduğunu düşünmekteyim. Bilindiği gibi vergi mükellefiyeti anayasadan doğan bir ifade. Mükellef, vergi ödeyendir. Devlet ile vergisel ilişkiye ifade etmektedir. Aynı zamanda vergi ödeyen bizler de mükellefiz. Mükellef hem bizleri hem de müşterilerimizi ifade etmektedir. Bu anlamda baktığımızda mesleğimiz ve meslek mensuplarımız mükellef hakları ifadesinin tam ortasında olduğunu görüyoruz.

Değerli konuklar, değerli meslektaşlarım ‘tax payer’ vergi ödeyen ifadesine dikkatinizi çekmek istiyorum. Son ekonomik ve finansal krizde Amerika Birleşik Devletleri’nde ve başta İngiltere olmak üzere Avrupa Birliği’nde hükümetleri vergi mükellefleri uyarmıştır. İlk önce vergi ödeyenler tarafından bu süreç eleştirilmiş ve hükümetler vergi ödeyenlere daha fazla yük getirmeyeceğini taahhüt etmişlerdir. Yani mükellefler hükümetleri uyarmıştır. Ülkemizde benzer mekanizmaların gelişmesi beklenmektedir.

Değerli başkanlar, değerli meslektaşlarım bu konuda gerek Odalarımız gerekse vergi mükellefleri bu alanda birçok bilimsel araştırma yapmışlar ve bu araştırmalarda mükelleflerin bazı taleplerini, düşüncelerini sizlerle paylaşmak istiyorum. Şunları istiyorlar vergi mükellefleri; mükellef adil ve makul bir vergi ödemek istemekteler. Mükellef ve onun yasal temsilcisinin, yani bizlerin hak ettiği saygı ve itibarı görmesi istenmekte. Mükellefin ödemediği vergilerin şeffaf bir şekilde kamu harcamalarında kullanılması istenmekte. Mükellefin ödemediği vergilerin siyasete araç edilmemesi ve toplum çıkarları için kullanılması istenmekte. Mükellef sopa gösterilemeden denetlenmek istememekteler. Mükellefler çağdaş bir vergi yönetimi istemekteler. Nasıl mı? Yurttaşları müşteri olarak görmeyen, saydam, politize olmayan, yansız, hukuku herkese

uygulayan, dinlemeyi bilen, görüş alan, hak ve adaletten ayrılmayan bir vergi idaresi istemekteler. Bizce de haklı değiller mi değerli konuklar?

Evet, bu girişten sonra çok değerli konuşmacılarımız bu konuyu enine boyuna ele alacaklar. İlk konuşmacımız sunu bildirisi için Değerli Hocamız Ahmet Erol'u kürsüye davet ediyorum. Buyurun Sayın Erol.

# VERGİ İNCELEMESİ ve MÜKELLEF HAKLARI <sup>1</sup>

**Doç. Dr. Ahmet EROL**  
**Kadir Has Üniversitesi**

Denetim, çağdaş hukuk devleti tanımı içinde çok duyarlı bir alandır. Birey hak ve özgürlüklerini merkez alan ve bunları geliştirmeyi benimsemiş olan çağdaş hukuk devletinde, gerçek ve tüzel kişilerin hukuk kurallarına uyup uymadıklarının denetimi sisteminin sürekliliği ve sağlığı açısından yaşamsal önemdedir. “Duyarlılık” ve “Yaşamsal Önem” kavramları denetimde bir arada gözetilmesi gereken kavramlardır. Duyarlılık; gerçek ve tüzel kişiler üzerinde denetimi gerçekleştirecek taraf bakımından gözetilmesi ve dikkat edilmesi gereken bir durumdur. Yaşamsal önem ise; çağdaş hukuk devleti sisteminin tüm kurumlarının sağlıklı işlemesi ve yaşaması bakımından denetimin gerekliliğine işaret eden bir kavramdır.

Devlet; değişik amaçlarla ve değişik yollarla çağdaş hukuk devletinin kural ve ilkelerine uygun biçimde denetim işlevini yerine getirir. Devlet, denetim işlevi ile gerçek ve tüzel kişilerin konulmuş olan hukuk kural ve ilkelerine uygun davranıp, davranmadıklarını araştırır. Durum böyle olunca, denetim işlevini yerine getirirken devletin uyulmasını denetlediği hukuk kurallarına tam uygun bir tavır ve davranış içinde olması beklenir. Bunun tersi bir uygulama denetimin etkinliğini ve işlevini ortadan kaldırır; hukuk devletine olan güveni onarılamayacak biçimde sarsar.

Kuramsal anlamda devletin egemenlik gücünden kaynaklanarak saldırdığı ve aldığı vergi sürecinde gerçekleştirdiği denetim diğer denetim türlerinden çok önemlidir. Çünkü vergi; devlet ile yurttaş arasındaki en kutsal bağlardan ve 1215 Magna Carta’dan bu yana en kutsal sözleşmelerden biridir. Vergi, yurttaşın devlet karşısındaki en güçlü silahıdır. Vergi, yurttaşın devlet gücü karşısında hak ve özgürlüklerinin güvencesidir. Vergi, vergisini tam veren yurttaş

---

<sup>1</sup> İşbu bildiri, Doç. Dr. Ahmet EROL’un “**Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları**” adlı kitabından hazırlanmıştır.

NOT: Bu bildiride yer alan tüm görüş ve düşünceler yazarına ait olup; hiçbir biçimde yazarın görev yaptığı ve/veya ders verdiği kurumları bağlamaz; onların resmi görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez. Bildirideki tüm yanlışlık ve eksikliklerden yazarı sorumludur. A.E.

bakımından devletten ve devleti yöneten hükümetlerden, memurlar hesap sorma hakkını doğurur. Bu süreç devletin çağdaş hukuk normlarına uygun davranmasından, topluma sunduğu tam kamusal mal ve hizmetlerin etkinliğinden, bütçe yoluyla yapılan bir kuruluşluk harcamanın hesabını vermeye kadar uzanır.

Vergi alanında devletin yurttaşı denetlerken çok duyarlı, çok özenli ve hukuka uygun davranması gerekir. Çağdaş hukuk devletinde verilmemiş yetki kullanılamaz. Göreviniz, düzeyiniz, unvanınız ne olursa olsun hukukun size vermediği, tanımadığı bir yetkiyi çağdaş hukuk devleti normlarını benimsemiş bir ülkede kullanamazsınız. Böylesine bir keyfilik ve lüks kimseye tanınmamıştır. Eğer çağdaş hukuk devleti iseniz, vergi alanında ve özellikle çok hassas bir süreç olan vergi denetiminde hukuken olmayan yetki ya da yetkileri kullanamazsınız, kullanmaya kalkışamazsınız.

Vergi, devletin hukukun tanıdığı ve verdiği yetki ile yurttaşın kazancına, cebine, cüzdanına el atma eylemidir. Bu eylemin duyarlılığı gerektirdiği çok açıktır. Çünkü, kişinin çalışıp, çabalayıp elde ettiği bir kazançta hukukun verdiği yetki ile devlet orta olmakta; elde edilen gelirin bir bölümünü kendine almaktadır. İşte, bu denli net olan yurttaşın parasının bir bölümüne el koyma eyleminin çok duyarlılıkla, çok özenle ve yurttaş-devlet-hukuk üçgenine güveni hiç sarsmadan yerine getirilmesi gerekir.

Vergi denetiminin çağdaş hukuk devleti normlarını benimsemiş bir ülkede yurttaşlar arasında haksız rekabet yaratacak biçimde kullanılmaması; bu anlamda olumsuz bir ayrımcılık, kayırma ortamının yaratılmaması gerekir. Hatta, bu konuda yurttaş kalp ve beyninde böyle bir duygu ve düşüncenin uyanmasına yol açma olasılığından bile çok uzak durulması; bunun için çok özenli davranılması gerekir. Bu anlamda, belki de belirli dönemlerde yurttaşlara yapılacak vergi denetim programlarını önceden gerekçeleri ile birlikte Maliye Bakanı'nın açıklamasında ve bir anlamda ülke yurttaşlarına yapılacak vergi denetimlerinin hesabının verilmesinde ve daha sonra da sonuçlarının açıklanmasında büyük yarar olabilir.

Vergi denetimlerinin bir yıldırma ve tehdit aracı olarak kullanılmaması ve bu denetim süreçlerinde gerek hükümetlerin ve gerekse denetim kurumları ile denetim elemanlarının hukuk dışına asla ve asla çıkmamaları gerekir.

Çağdaş ve demokratik bir hukuk devletinde hukukun vermediği yetkilerin kullanılması ve özellikle de vergi hukuku alanında alınanda verilmeyen yetki-

lerin kullanılması ya da vergi denetiminde hukuk normlarına uyulmaması yurttaş nezdinde devlete olan güveni onarılmayacak biçimde sarsar. Bu sarsıntı çağdaş demokratik hukuk devleti açısından taşınamaz sonuçlara yol açar. Vergi denetimi hukuksuz, hukuk devleti ise denetimsiz olamaz.

Vergi denetimi, çağdaş vergicilik yapan ülkelerde kamunun elindeki en güçlü dışsal kamusal denetim tekniğidir. Bu denetim, etkin ve hukuki kullanıldığında vergi kaçırmayı önleyen inanılmaz ürkütücü, caydırıcı bir yasal silahtır. Tüm silahlarda olduğu gibi, yerli yersiz kullanılmaması, kullanılırken gerekliliğinin hukuki olarak kesin ve tartışmasız bulunması ve aşırı bir özenle kullanılması zorunludur. Aksi takdirde, devlet ile yurttaş arasındaki kutsal güven sözleşmesi onarılamayacak biçimde yara alır. Ayrıca, vergi inceleme silahının etkisinin, gücünün ve görülemeyen ancak hissedilen caydırıcılık sihirinin ortadan kalkmasına yol açacak hoyratlıkta ve sıklıkta kullanılmaması gerekir.

Devlet ile yurttaş arasındaki güven sözleşmesinin en önemli ögelerinden biri vergi vermektir. Yurttaşların, devlet ve/veya devlet erkini kullananlar karşısında hukuki haklarını ve özgürlüklerini tam kullanmalarının en önemli güvenesi de vergi vermektir. Vergisini tam veren yurttaş, kendisine tam kamusal ve yarı kamusal mal ve hizmet sunan devleti ve/veya devlet organları karşısında sunulan hizmetin kalitesini, niteliğini, miktarını sorgulama hakkını ele geçirir. Sunulan tam kamusal ve/veya yarı kamusal mal ve hizmetlerden yakınısı olduğunda devlet otoritesi karşısında eğilmeden, bükülmeden, el etek öpmeyen, dimdik ve onurlu biçimde hesap sorar. Devletini yönetenlerin (en yukarıdan en aşağıya kadar) yönetim erkini, yönetim şeklini sorgulama ve eleştirme hakkını ele geçirir. Verdiğı vergilerin nerelerde kullanıldığını, niçin kullanıldığını hesabını sorar. Vergisini vermeyen, tam vermeyen veya zamanında vermeyen yurttaş ise, devlet ile arasındaki güven sözleşmesini bozan taraf olduğunun için devlet gücü karşısında her koşulda yılgınlığa, bezginliğe ve korkuya düşer. Devlet otoritesi ile karşılaştığında ya da yüzleştğinde siner ve hiçbir sorgulama sürecine girmeden ellerini kaldırıp teslim olur. Hatta, devletin haksız ve hukuksuz uygulamaları karşısında bile yenik düşer; hakkını, hukukunu arayamaz. İşte böylesi süreçler içine giren ülkelerde kirlenme, çıkar sağlama, amca-dayı ilişkileri ve yer altı suç şebekeleri ve örgütleri gelişir. Böylesi ülkelerde devlet erkini kullananlar (seçilmiş ve/veya atanmış) kendilerinde Devlet-Yurttaş Sözleşmesinden gelmeyen güçler bulurlar. Bir başka deyişle, yurttaşın hak, hukuk ve özgürlüklerini hoyratça çiğnemekten, devlet gücünü kendi çıkarları için kullanmaktan kaçınmazlar. Çünkü, böylesi ülkelerde yurttaş, kendisi için var olan devleti ve devlet erkini kullananları denet-

leme ve hesap sorma gücünü kendisinde bulamaz. Çünkü kutsal sözleşmeyi vergisini vermeyerek bozan taraf kendisidir.

Vergisel anlamda yurttaşı denetlemesi gereken vergi idarelerinin bu yetkilerini çok özenli, yerinde ve hukuki yansızlığın gerektirdiği nesnellikte kullanmaları önemlidir. Vergi denetimi yapılırken kullanılacak bilgi isteme, yoklama ve vergi incelemesi araçlarının tam kıvamında ve tam zamanında etkin şekilde kullanımı esastır.

Vergilemenin pasif süjesi olarak mükelleflerin, aktif vergi süjesi olan Devlet karşısındaki hakları, en az yükümlülükleri (ödevleri) kadar kutsal ve önemlidir. Çağdaş hukuk ölçütlerini benimsemiş bir hukuk devletinde mükelleflerin (vergi veren kutsalların) haklarına ve hukukuna çok büyük özen gösterilmesi gerekir. Özen de yeterli değildir, bu hakların çağın gereklerine koşut biçimde geliştirilmesi gerekir. Mükellef haklarının geliştirilmesinden amaç; mükellefin vergi alan organlar karşısında tüm haklarına özen gösterilmesi ve bu hakların uygulamada çiğnenmemesidir. Bu haklara özen göstermeyen, mükellefin herhangi bir biçimde hukukunu sınırlayan veya sınırlama çabasına girişen, mükellefin hukuki küçük dünyasına hukuk normları dışında el atmaya çalışan veya buna kalkışan, mükellefleri hukuk dışı biçimde herhangi bir yolla tehdit ve icbar edenler hakkında çok ağır hukuki yaptırımların getirilmesi ve bunların da etkin şekilde uygulanması gerekir.

Mükellef hakları ve hukuku esas olarak 1215 Magna Carta ile başlar. İnsanların Magna Carta'ya ulaşma süreçleri kolay olmamıştır. Anglosakson coğrafyasında yaşayan insanlar, canlarını ve kanlarını vererek Magna Carta ile sağlanan hakları elde etmişlerdir. Bir anlamda, bu hakları *söke söke* almışlardır. Onun için, haktır ve kutsaldır. Çünkü bedeli canla ve kanla ödenmiştir. İşte, vergi mükellefi olan yurttaşın hak ve hukukunun başlangıcı bu nedenle Magna Carta'dır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasaları vergi konusunu özel bir madde ile düzenlemiştir. Bu madde, hem Devletin vergi alma hukukunun dayanağını, hem de yurttaşın Devlete vergi vermesi hukukunun dayanağını oluşturmaktadır. Madde, mükellefler bakımından hem yükümlülükleri (ödevleri), hem de hakları (vergi verme karşılığı elde edeceklerini) hükme bağlamaktadır. Ayrıca, vergi salarken ve alırken Devletin uyması gereken ilkeleri (verginin yasallığı ilkesi) düzenlemektedir.

## **1. Defter ve belgelerin usulüne uygun olarak istenmesini isteme hakkı**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) yasal ve yönetsel süreleri düzenleyen 14'üncü maddesi uyarınca inceleme elemanlarının vergi incelemesi çerçevesinde isteyecekleri her türlü bilgi ve belgeyi yazılı olarak istemeleri ve bunun için de mükellefe en az 15 gün süre tanımaları gerekir. Gerek defter ve belge isteminde ve gerekse bilgi isteminde bu süre 15 günden aşağı olamaz. Mükellefler, gerekçelerini açık olarak ortaya koymak suretiyle ek süre isteminde bulunabilirler<sup>2</sup>. Mücbir sebep (zorunlu durumlar) halinde mücbir sebep ortana kalkana kadar<sup>3</sup>; ölüm halinde ise mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesi için süreler 3 ay uzar<sup>4</sup>.

Mükelleflerin defter ve belgelerinin yazılı istenmesi hukuki haklarının tespiti anlamında yaşamsal önemdedir. Bu anlamda, telefonla veya sözlü olarak defter, belge ve bilgi isteme eylemine öncelikle vergi inceleme elemanlarının başvurması gerekir. Böyle bir yola başvurulduğu takdirde, mükelleflerin nezaketli biçimde inceleme elemanından bu istemlerini yazılı yapmalarının istenmesi hukuken önemlidir.

Maliye Bakanlığı'nın özellikle defter, belge ve bilgi isteme işlemlerindeki mükelleflerin yüz yüze kaldıkları sorunları ortadan kaldırmak için bu konuya yönelik vergi inceleme elemanlarına katı düzenlemeler getirmesinde hukuk ve hak açısından büyük yarar bulunmaktadır.

## **2. Vergi incelenmesine alınmanın hukuki dayanağının istenmesi hakkı**

Vergi mükelleflerinin, kendilerinden defter, belge ve bilgi isteyen vergi inceleme elemanlarının bu konuya ilişkin kendilerine yazdıkları resmi yazıdan hangi nedenle defter ve belgelerin inceleme amaçlı istendiğinin yer alıp almadığını araştırmaları gerekir. Ayrıca, vergi inceleme elemanının kendilerinden vergi incelemesi yapmakla görevlendirildiğine ilişkin Bakanlık veya Başkanlık yazısının ilgi tutulup, tutulmadığına dikkate etmeleri gerekir. İnceleme elemanlarının da, mükelleflere bilgi, belge ve defter istem yazılarında bu hususlara özen göstermeleri gerekir. Bu konulardaki eksikliklerde mükelleflerin bunu istemeleri durumunda da, vergi inceleme elemanlarının alınganlık göstermemeleri mükellef hukuku açısından önemlidir.

---

2 Vergi Usul Kanunu'nun 17'nci maddesi.

3 Vergi Usul Kanunu'nun 13 ve 15'inci maddeleri.

4 Vergi usul Kanunu'nun 12 ve 16'nci maddeleri.

Mükellefin hangi nedenle incelemeye alındığını bilmek en doğal hakkıdır. Bu hak ancak bir koşulla eksik yerine getirilebilir. O da, aramalı vergi incelemesi halinde bir muhbir söz konusu ise, incelemenin hukuki dayanağında muhbirin adına yer verilmez. Ancak, inceleme tamamlandığında muhbirin iddia ettiği hususlar gerçek çıkmadığı takdirde, hesapları incelenen mükellefin muhbirin adını isteme hakkı vardır<sup>5</sup>.

### **3. Kimlik gösterilmesini isteme hakkı**

Mükellefler, kendileri nezdinde yoklama ya da vergi incelemesi yapmak isteyen yetkili elemanlardan resmi kimliklerinin gösterilmesini isteme hakkına sahiptirler. Bu hak VUK'un 129 ve 136'ncı maddelerinden kaynaklanmaktadır. Vergi incelemesi yapanlar, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan önce bu vesikayı ilgililere gösterirler.

Vergi inceleme elemanlarının ve yoklama memurlarının kendilerinden kimlik gösterilmesini isteyen mükellefe karşı saygılı ve özenli davranmaları gerekir. Hiç unutmamalıdır ki, kimlik gösterilmesini isteme yasal hüküm gereğidir. Bu tür konularda kişisel kaprislere ve alınganlıklara gerek bulunmamaktadır.

### **4. İncelemenin kendi işyerinde yapılmasını isteme hakkı**

Vergi mükellefleri, VUK'un 139'uncu maddesi uyarınca, vergi incelemesinin kendi işyerinde yapılmasını isteme hakkına sahiptir. İşyerinin uygun olması koşuluyla vergi inceleme elemanının buna karşı çıkma hak ve yetkisi söz konusu değildir. Zaten hukuken vergi incelemesi, esas olarak mükellefin işyerinde yapılır. İşyerinin uygun olmaması, ölüm, işi terk gibi zorunlu nedenlerin varlığı durumunda vergi incelemesi vergi inceleme elemanının dairesinde yapılır. İşyerinin uygun olmaması ölçütünü büyük ölçüde değerlendirme hakkının mükellefte olduğunu düşünmek gerekir. Vergi incelemesi işyerinde yapılacak ise, bu durumda mükellefe defter ve belgelerini teslim için yazı yazmaya ve süre vermeye gerek bulunmamaktadır. Ancak, incelemenin işyerinde yapılmaması durumu ortaya çıktığı takdirde mükellefe resmi yazı yazılarak defter ve belgelerin istenmesi ve süre verilmesi gerekir.

---

<sup>5</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinin son fıkrası.



## **5. Vergi incelemesinin konusunun bildirilmesini isteme hakkı**

Hesap ve işlemleri vergi incelemesine alınmış olan mükellef incelemenin konusunun kendisine bildirilmesini isteme hakkına sahiptir. İncelemenin konusunun mükellefe incelemeye başlamadan önce açık olarak izah edilmesi gerekir<sup>6</sup>. Bu hem VUK'un hükmü gereğidir, hem de Bilgi Edinme Kanunu'nun doğal bir uzantısıdır. Felsefi olarak da, demokratik hukuk devleti olmanın doğası gereğidir.

İncelemenin konusunu bildirmenin kapsamına şu konular girer:

- İncelemenin dayanağı (İnceleme ile ilgili görev yazısını yazan makam, yazının tarihi ve sayısı)
- İncelemenin neden yapıldığı (Olağana vergi incelemesi, ihbara dayalı vergi incelemesi, karşıt inceleme vb)
- İnceleme kapsamına giren vergiler (GV, KV, KDV, Damga Vergisi, ÖTV, Gider Vergileri vb)
- İncelemenin yapılacağı yıllar (01.01.2007-31.12.2009 arası dönem gibi)

## **6. Resmi çalışma saatleri dışında vergi incelemesi yapılmamasını isteme hakkı**

VUK'un 140/2'nci maddesi uyarınca, nezdinde inceleme yapılanın oluru olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz. Mükelleflerin inceleme elemanının buna uygun davranmasını isteme hakkı vardır. Ancak, özellikle aramalı vergi incelemesi gibi çok özel durumlarda aramanın kesilememesi, tutanak düzenleme işlemlerinin sürüyor olması ve inceleme ile ilgili güvenlik önlemlerinin alınması gibi durumlarda resmi çalışma saatleri dışına çıkılabilir. Bu durumlarda, mükellefin ısrarlı olması iyi niyet karinesi ile açıklanamaz.

## **7. Vergi incelemesinin işyeri etkinliklerini aksatmamasını isteme hakkı**

Vergi incelemesinin işyerinde yapılması kararı verildiği takdirde, inceleme faaliyetlerinin işyerinin etkinliğini, kurumsal ve kişisel kredibilite ve güveni olumsuz etkilememesi için elden gelen tüm çaba ve özenin inceleme elemanlarınca gösterilmesi VUK'un 140/2'nci maddesi hükmü gereğidir.

---

<sup>6</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 140/1'inci maddesi.

## **8. Vergi inceleme tutanaklarına kendi görüşlerinin yazılmasını isteme hakkı**

VUK'un 141'inci maddesi uyarınca, incelemenin aşamaları tutanaklarla tespit edilebilir. Tutanak, bir tarafın resmi memur, diğer tarafın özel kişi (gerçek veya tüzel) olduğu durumlarda kullanılan bir kavramdır. Tutanakların yorum ve görüş içermemesi esastır. Tutanak, sadece ve sadece tespit edilmesi gerek hususların yansız, tartışmasız, yalın, açık, yorumsuz fotoğrafının çekilmesinden ibarettir. Tutanaklarda tespiti yapılan hususlara yönelik olarak mükelleflerin karşı görüş ve savları olduğu takdirde bunlar da olduğu gibi tutanağa konulur. Bu konuda uygulamada inceleme elemanları genel anlamda mükelleflere sıkıntı çıkarmaktadır. Oysa, tutanak iki taraflı bir işlemdir. Her iki tarafın da tespitlerinin ya da tespit karşısında mükellefin görüşlerinin tutanakta yer alması hukukun gereğidir<sup>7</sup>.

## **9. Tutanakların bir örneğini isteme hakkı**

İmzaladığı vergi inceleme tutanağının bir örneği mükellefe veya vekiline verilir. Bu VUK'un 141'inci maddesi gereği zorunludur. Mükellef altına imza koyduğu belgenin ne olduğunu her zaman kanıtlayabilir durumda olmalıdır. Bu da, ancak elinde o belgenin bulunması ile olanaklıdır. İnceleme elemanı, VUK'un bu hükmüne uygun davranmadığı takdirde mükellef kendisine tutanağın bir örneğinin verilmesini sözlü olarak ister. Buna rağmen tutanak örneği verilmediği takdirde, mükellef bunu yazılı olarak ister. Buna da olumlu yanıt verilmediği veya suskun kalındığı takdirde, inceleme elemanı hakkında görevi savsama ve hatta görevi kötüye kullanmaktan Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulabilir. Bu durum aslında tüm mükellef hakları ihlalinde kullanılabilecek bir hukuk yoludur. En son ve zorunlu kalındığında başvurulması gereken bir yoldur. Ancak, gerektiğinde de, hakların Magna Carta ruhu-na uygun olarak yaşatılması için bu yollardan da kaçınmamak gerekir. Çünkü hukuk, herkes içindir.

## **10. Tutanakları imzaladıktan sonra el konulan defter ve belgeleri isteme hakkı**

İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta söz konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını kapsayana defter ve belgeler, nezdinde in-

---

<sup>7</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 141'inci maddesi.

celeme yapıldan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme sonucunda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgili-ler her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgelerini geri alabilirler. Tutanakları imzaladıktan sonra, vergi inceleme elemanı defter ve belgeleri elinde tutma konusunda ısrarlı davranamaz. Ancak, VUK'un 359'uncu maddesi kapsamında bir suç söz konusu olduğu takdirde suç delili olan defter ve belgeler hiçbir koşulda teslim edilmez. Konusu suç oluşturan defter ve belgelerin Vergi Suçu Raporu ile birlikte Cumhuriyet Savcılığı'na gönderilmesi gerekir.

### **11. İnceleme nedeniyle alınan defter ve belgelerden yararlanma hakkı**

İnceleme nedeniyle alınan veya işyerinde inceleme elemanının kullanımında olan yasal defter ve belgelerden gerek duyulması halinde mükellefler tarafından inceleme elemanının gözetim ve denetimi altında yararlanılabilir. İnceleme elemanı, mükellefin işlerini, ticari yaşamını, ticari itibarını ve onurunu korumaya yönelik olarak her türlü kolaylaştırıcı yaklaşımlara hukuk içinde açık olmalıdır. Bu kapsamda, mükellefin işini kesintiye uğratmadan yürütmesinin doğal bir sonucu olarak incelemedeki defter ve belgelerinden yararlanması gerekir.

### **12. Tutanak tutulması sırasında yasal haklarının anımsatılmasını isteme hakkı**

Nezinde inceleme yapılan mükellefe son tutanak alınması sırasında Tarhiyat Önce Uzlaşma kurumundan yararlanıp, yararlanmayacağı hususunun sorulması gerekir. Bu VUK'un uzlaşmaya yönelik maddelerinin zorunlu bir sonucudur. Bu çerçevede mükellefe Uzlaşma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kurumlarının anlatılması gerekir. Bu anlatım sırasında mükellefin olumlu ya da olumsuz etki altında kalmaması için yansızlığı özen gösterilmesi ve olabildiğince yorum ve güdülemeden kaçınılması gerekir.

### **13. Vergi İncelemesinin bittiğine ilişkin resmi bir yazıyı isteme hakkı**

Vergi incelemesi bittiğinde, bunun yapıldığını gösteren bir resmi yazı mükellefe verilir<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 140/3'üncü maddesi.

#### **14. Vergi inceleme raporlarının hukuka uygun yolla tebliğini isteme hakkı**

Mükellefler, vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporlarının kendilerine VUK hükümlerine uygun şekilde tebliğ edilmesini isteme hakkına sahiptirler. Vergi idaresinin vergi inceleme raporlarını VUK hükümlerine uygun biçimde ve meratip içinde vergi mükellefine tebliği esastır. Bu süreçte mükellefe raporun tebliğünden itibaren izlemesi gereken hukuki süreçlerin resmi yazıyla tebliği edilmesi ve bu konularda mükellefin bilgilendirilmesi gerekir. Bu hukuk devleti olmanın gereğidir. Mükellefler, vergi incelemesi sonucunda ne gibi haklara sahip olduklarını bilmeyebilirler. Bu noktada Devletin “Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz.” Ceza hukuk ilkesine sığınmaması gerekir. Unutulmamalıdır ki, Devlet yurttaşlarının verdiği vergilerle ayakta kalmaktadır. Dolayısıyla, bu ilişki de Devletin ve Devlet organlarının yurttaşlara haklarını, hukuklarını anımsatmaları konusunda katırcı davranmalarını; tam tersine mükelleflerin her konuda haklarını kullanmalarına vergi idaresinin yardımcı olması gerekir.

#### **15. Arama kararının bir örneğini isteme hakkı**

Aramalı vergi incelemesi, Sulha Ceza Mahkemesi yargıçlığından arama kararı alınmasını zorunlu kılmaktadır. Arama kararı olmadıkça mükellefin veya mükellefle ilgili bulunan kişi, kurum ve kuruluşlarda, mükellefin evinde ve üzerinde arama yapılamaz. Aramaya başlamadan önce, arama kararının arama yapılacak adreslere ulaşıldığında mükellefe veya vekillerine bir örneğinin verilmesi gerekir. Aramaya başlama tutanağında da bu hususa yer verilmesi gerekir. Arama kararının bir örneğinin mükellefe verilmesi, mükellefin söz konusu arama kararına karşı hukuk yollarına başvurusu için gereklidir.

#### **16. Aramada el konulan defter, belgelerin ayrıntılı tespitini ve bilgisayarın hard disklerinin yedeğinin kurallara uygun yapılmasını isteme hakkı**

Arama çok özel ve hukuken çok ağır bir durumdur. Kişinin küçük dünyasına devletin el atma hareketidir. Bu yönüyle birey özgürlüklerini zedeleyici bir yanı vardır. Bu bakımdan aramada el konulan her türlü defter ve belgenin ayrıntılı olarak tutanaklara geçirilmesine dikkat etmek gerekir. Bilgisayarların veri depolarının (hard disklerinin) teknolojik ve hukuk kurallarına uygun biçimde ve mutlaka mükellefin teknik ekibinin de bulunduğu bir ortamda yedeklenmesi ve bu yedeklerin delil niteliğinin mahkeme aşamasında kabul için

güvenlik altına alınması gerekir. Mükellefin tüm bu süreçlerde hukukun tüm unsurlarına uygun davranılmasını isteme hakkı vardır. İnceleme elemanlarının da, mükellefin bu hakkına saygı göstermesi beklenir.

### **17. Arama yoluyla el konulan defter ve belgelerin ayrıştırmasının kendi gözetimi ve katılımı altında yapılmasını isteme hakkı**

Arama yoluyla el konulan defter ve belgelerin konulduğu mühürlü torbaların açılması ve ayrıştırılması sırasında mutlaka mükellefin veya vekilinin hazır bulunması gerekir. Torba mühürlerinin bozulmasının (fekkinin) mükellefin veya vekilinin kontrollünden sonra yapılması önemlidir. Tüm bu işlemlerin de tutanağa kaydedilmesi gerekir.

El konulan bilgisayar veya yedeklenmiş veri depolarının (hard disklerini) açılması, şifrelerinin kırılması ve hard disklerdeki verilerin kağıt ortamına aktarılması sırasında mükellef veya vekili hazır bulunur. Yazıcıdan çıkan tüm belgelerin her bir sayfası mükellef veya vekili tarafından imzalanır ve kaşelenir. Böylelikle, somutlanan bilgilere mükellefin dışında hiç kimsenin bir bilgi eklemesinde bulunmadığı hukuken saptanmış olur<sup>9</sup>.

El konulan defter, belge ve bilgisayar ortamlarının açılması, ayrıştırılması ve kağıt ortamına basılması sırasında mükellefin veya vekilinin ve teknik adamlarının da hazır bulundurulması; tüm yapılan işlemlerin tutanaklara yazılması ileride ortaya çıkması olası boş ve gereksiz hukuki tartışmaları en başından ortadan kaldırır. Ayrıca, mükellefin hukukunu korur.

### **18. Arama el konulan belgelerden vergi ile ilgili olmayanlarını isteme hakkı**

İncelenmek üzere arama yoluyla el konulan belgelerden vergi ile ilgili olmayan kişisel ve özel mektup ve diğer belgeler tutanak karşılığında ayrıştırma sırasında mükellefe veya vekiline iade edilir<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 143'üncü maddesi.

<sup>10</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 144'üncü maddesi.

## **19. Arama ile el konulan defter, belge ve bilgisayarların iyi korunmasını isteme hakkı**

Arama sonucu el konulan defter ve belgeler ile bilgisayarların iyi saklanması gerekir. Bunların iyi saklanmamasından dolayı mükellefin uğrayacağı zararların vergi idaresi tarafından karşılanması gerekir<sup>11</sup>.

## **20. Vergi incelemesinin öncelikle bitirilmesini isteme hakkı**

Aramalı yapılan vergi incelemesi, çabukça ve her işten öncelikle bitirilir. Mükellef aramalı yapılan vergi incelemesinin bir an önce bitirilmesini inceleme elemanından isteyebilir. Çünkü aramalı vergi incelemesi gerçekten çok ağır ve özel bir hukuki eylemdir. Bu eylemin ağırlığının bir an önce ortadan kalkmasını istemek mükellef açısından son derece doğaldır. Aramalı vergi incelemesi mükellefi her bakımdan olumsuz etkiler. Bu etkilerden kurtulmak mükellef bakımından önemli bir haktır.

## **21. Mükellefin el konulan defter, belge ve kayıtlardan yararlanım hakkı**

Mükellef, ilgili memurun huzuruyla, el konulan defter ve belgeler üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir. Defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini düzenlemek için gerekli bilgileri defter ve belgelerden yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarılabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir<sup>12</sup>.

## **22. Kayıtların işlenmesi için ek süre isteme hakkı**

Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle 219 uncu Madde gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamaz. Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir<sup>13</sup>.

---

11 Vergi Usul Kanunu'nun 143'üncü maddesi.

12 Vergi Usul Kanunu'nun 144'üncü maddesi.

13 Vergi usul kanunu'nun 146'ncı maddesi.

### **23. İhbarın doğru çıkmaması sonucunda muhbirin adını isteme hakkı**

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur<sup>14</sup>.

### **24. Vergisinin doğru hesaplanmasını isteme hakkı**

VUK'un gerek 3'üncü maddesi uyarınca ve gerekse 134'üncü maddesi uyarınca vergisinin vergiyi doğuran olaydan başlayarak doğru hesaplanmasını istemek hakkına sahiptir. VUK'un 134'üncü maddesi uyarınca, vergi incelemesinden amaç; ödenmesi gereken vergilerin *doğruluğunu* araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

### **25. İnceleme sırasında meslek mensubunu (YMM, SMMM, SM) yanında bulundurmaya isteme hakkı**

3568 sayılı Yasa kapsamında faaliyet gösteren YMM, SMMM ve SM mensuplarının yapılan incelemenin mükellefin bulunması gereken her aşamasında mükellef istediği takdirde bulunmaları olanaklıdır. Bu mükellefin hukukunun korunması bakımından önemlidir. Meslek mensupları deneyim ve bilgi birikimleri ile mükellefin hukuki süreçlerini daha etkin, daha kaliteli yönetmesini sağlarlar. İnceleme elemanlarının mükelleflerin bu istemlerine olumsuz yaklaşma hak ve yetkileri bulunmamaktadır. Uygulamada bu konuda alınganlık gösteren inceleme elemanları olabilmektedir. Ancak, bu mükellefin yasal bir hakkıdır. Hukuki bilgiden vergi incelemesi gibi ağır bir süreçte yararlanmasından daha doğal bir durum olamaz.

### **26. İnceleme sırasında ve sonrasında vergi mahremiyetini isteme hakkı**

İnceleme nedeniyle defter, belge ve her türlü bilgisayar ortamı verilerine el konulan vergi mükellefinin işine, kazancına, hesaplarına, üretim yöntem ve tekniklerine, müşterilerine, fiyat bilgilerine, satışlarına, pazarlama yöntemlerine, kendisine ve ailesine özel bilgilerin sonsuza kadar gizli tutulmasını isteme hakkı vardır<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesi.

<sup>15</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi.

## **27. Kendisine, kurumuna ve kurum çalışanlarına özenli davranılmasını isteme hakkı**

Vergi incelemesi, VUK'da hükme bağlanmış ve sınırları yasa hükümleri ile çizilmiş hukuki bir durumdur. Dolayısıyla, ne mükellefin ne de inceleme elemanın bu süreci kişiselleştirmesi ve özel alınganlık alanları yaratması söz konusudur. Yansız, nesnel ve hukuki bir incelemede her iki tarafında bu süreci hukuki v etkin biçimde yönetmesi esastır. İletişim ve yönetim tek yanlı bir işlem değildir. Ancak, incelenen mükellefin belirli biçimde huzursuz olması, kaygılı olması ve bunların sonucu olarak gergin ilişki yaratması olağandır. Ancak, bu süreçte olağan olmayan Devlet gücünü kullanarak inceleme yapanın gerginlik yaratmasıdır. Bu süreçte güçlü olan incelemeyi yapandır ve dolayısıyla süreci özenle, zarafet içinde yönetmesi gereken de odur. Mükellefin, inceleme elemanında kendisine, kurumuna ve kurumunda görev yapanlara özenli ve nazik davranılmasını isteme hakkı vardı. Buna uygun davranmayan inceleme elemanı hakkında mükellef, bağlı olduğu birime şikayet dilekçesi ile başvuruda bulunabilir.

Mükellef hakları kolay elde edilmiş kazanımlar değildir. Özellikle Anglosakson coğrafyasında yaşayan insanlara borçlu olduğumuz bu haklar, büyük bedeller ödenerek elde edilmiştir. 21'inci yüzyılda bu haklardan geriye düşmek bireyler için söz konusu olamaz. Çağdaş hukuk normlarını benimsemiş demokratik bir ülkede Devletin, vergi veren yurttaşlarının evrensel ve hukuki mükellef haklarına çok saygılı, özenli ve bu hakları daha da geliştirici davranması beklenir. Devlet böyle olmasına karşın, bu hakları eylemli olarak uygulayan vergi idaresi yönetici ve çalışanları ile inceleme elemanları bunlara uygun davranış ve eylem sergilemiyor olabilirler. İşte burada da yine görev Devlete düşmektedir. Mükellef haklarına özenli ve saygılı davranmayan memurlar hakkında titizlikle v etkin biçimde işlem yapılması beklenir. Esas olan, vergi incelemesi gibi tatsız hukuki süreçlerin gerek mükellef ve gerekse (esas olara) inceleme elemanları tarafından özenli, saygılı ve zarif biçimde yönetilmesidir. Hukuki bir süreçte gereksiz gerginlik ve sürtüşmenin kimseye bir yararı olmaz. Bu anlamda, vergi inceleme sürecinin hukuki özen içinde yönetilmesi en ideal olanıdır.

Vergi incelemesinden sonraki süreç, çok büyük ölçüde mükellef haklarına dayanan bir süreçtir. Vergi inceleme sürecinin tamamlanması ve son tutanağın alınmasından sonra eğer salınacak bir ek vergi tarhiyatı ve vergi cezası söz konusu ise vergi inceleme raporu (eğer VUK'un 359'uncu maddesi kapsamında



kaçakçılık cezalı bir ek tarhiyat söz konusu ise ayrıca vergi suçu raporu) düzenlenir.

Düzenlenen vergi inceleme raporu, mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma hakkını kullanmak istemiş ise, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu'na gönderilir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu mükellefe uzlaşma günü ile birlikte vergi inceleme raporunun bir örneğini tebliğ eder.

Tarhiyat öncesi uzlaşma gerçekleşirse, komisyon tarafından uzlaşma tutanağı ve vergi inceleme raporları gerekli tarhiyatın yapılması için mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir. Mükellef süresi içinde (uzlaşma tutanağının tebellüğünden itibaren 1 ay) vergi ve cezayı öder ve işlemler sonlanmış olur.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşma sağlanamadığı takdirde, uzlaşmama tutanağı düzenlenir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu, uzlaşmama tutanağını ve vergi inceleme raporlarını mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderir. Vergi dairesi, salınan vergi ve cezalara ilişkin ihbarnameleri mükellefe tebliğ eder. Mükellef, dilerse dava açma süresi içinde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu'nun kendisine önerdiği; ancak uzlaşma sırasında kabul etmediği indirimlerden yararlanarak ödeme yapmak istediğini vergi dairesine dilekçe ile bildirir ve bu süre içinde uzlaşmada önerilen indirimlerden yararlanmak suretiyle ödemesini yapabilir. Mükellef, bu hakkını kullanmak istemediği takdirde, yine ihbarnamelerin tebellüğü tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde VUK'un 376'ncı maddesinden yararlanarak indirimli biçimde vergi ve cezasını ödeyebilir. Mükellef, vergi inceleme raporu ile salınan vergi ve cezaların haksız olduğunu düşünüyorsa uzlaşmama tutanağının kendisine tebliğinden itibaren yargı yoluna başvurabilir. Uzlaşma tutanağının tebliğ edildiği tarihte dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise dava açma süresi tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün uzar.

Düzenlenen vergi inceleme raporu, mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma hakkını kullanmak istememiş ise, vergi inceleme elemanı tarafından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi, vergi inceleme raporunun bir örneği ile vergi ve ceza ihbarnamelerini mükellefe tebliğ eder. Bu tebligatı alan mükellefin, 30 günlük süre içinde bazı hakları vardır. Bunlar:

### **1. Tarhiyat öncesi uzlaşma isteme hakkı**

Yukarıda açıklandığı şekilde tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurabilir.

## **2. İhbarnamelerin tebellüğünden itibaren 30 gün içinde vergi ve cezaları tam olarak ödeme hakkı**

VUK'un 23'üncü maddesi uyarınca, kanuna uygun suretle yapılan ödemeye tahsil denilmektedir. Vergi incelemesi sonucu ihbarname ile salınan vergi ve ceza, ihbarnamenin mükellef tarafından tebellüğ edilmesinden itibaren 30 gün içinde vergi cezayı normal (salınan) tutarları üzerinden ödeyebilir. Böylelikle, vergi alacağı ve ceza ortadan kalkmış olur.

## **3. Tarhiyat sonrası uzlaşmadan (uzlaşma) yararlanım hakkı**

Tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanmak isteyebilir<sup>16</sup>. Bu durumda, bir dilekçe ile VUK'un Ek 1'inci maddesindeki hukuki durumlara dayanarak vergi dairesine başvurulur. Salınan vergi ve cezaların tutarlarına göre vergi dairesi uzlaşma komisyonu, il merkez uzlaşma komisyonu veya Bakanlık merkez uzlaşma komisyonunda mükellefe bir uzlaşma gün ve saati belirlenir ve bu mükellefe bildirilir. Uzlaşma gerçekleştiği takdirde, bu kesindir. Uzlaşma komisyonu kararlarına karşı dava yoluna gidilemez. Ancak, uzlaşma komisyonu kararlarında yanlışlık ve hukuka uygun olmayan durumlar söz konusu olduğu takdirde uzlaşma işlemi de sonuçta bir yönetsel eylem olduğundan yönetsel yargı yoluna gidilebilir. Uzlaşma tutanağının mükellefe tebliğ edilmesinden itibaren en geç bir ay içinde uzlaşılan vergi ve cezalar vergi dairesine ödenir.

## **4. İndirimden yararlanım hakkı**

Mükellef, kendisine tebliğ edilen vergi ve ceza ihbarnameleri ile salınan vergi ve cezaları VUK'un 376'ncı maddesi çerçevesinde indirimli olarak ödeyebilir. Mükellef, vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile ilgili olarak indirim isteme hakkına sahiptir. Bir başka deyişle, mükellefin özel kastı olmadan işlenmesi olasılığı bulunmayan VUK 359'uncu maddesi kapsamında kesilen kaçakçılık cezası VUK'un 376'ncı maddesinden yararlanamaz.

VUK'un 376'ncı maddesi uyarınca; vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri; usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir.

---

<sup>16</sup> Salınan vergi ve cezalar VUK'un 359'uncu maddesi kapsamında salınmış ise, uzlaşma hakkından yararlanamaz.

## 5. Dava açma hakkı

Mükellefler ve kendilerine ceza kesilenler, vergi ve ceza ihbarnameleri kendilerine tebliğ edilmesinden sonra 30 günlük süre içinde veya uzlaşma sağlanamadığı takdirde uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren dava açabilirler<sup>17</sup>. Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir<sup>18</sup>.

## 6. Şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurma hakkı

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme istemleri geri çevrilenler şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurabilirler. Maliye Bakanlığı 60 gün içinde şikayet istemini yerinde görerek gerekli düzeltmeyi yaptırabilir. Bu durumda, salınan vergi ve ceza ortadan kalkar. Maliye Bakanlığı, şikayet istemini olumsuz yanıtlarsa veya 60 gün geçmesine karşın yanıt vermez ise bu durumda Vergi Mahkemesi'nde değil, İdare Mahkemesi'nde dava açabilir. Maliye Bakanlığı'nın şikayet yoluyla kendisine gelen ve düzeltme isteyen mükellefe olumlu yanıt vermemesi veya 60 gün geçmesine karşın sessiz kalması (red karinesi) yönetsel bir eylemdir ve doğal olarak yargının denetimine tabidir.

## 7. Yanılma halinin dikkate alınmasını isteme hakkı

VUK'un 369'uncu maddesi kapsamında vergi idaresinin verdiği görüşle mükellefi yanılması halinde vergi cezası kesilemez. Bu konuda mükellef veya ceza muhatabının inceleme elemanı tarafından dinlenmesi ve idarenin mükellefin yanılmasına yol açan görüşünün de inceleme raporunda ele alınması gerekir.

## 8. Ölüm halinde varisler bakımından vergi cezalarının ortadan kalktığına dikkate alınmasını isteme hakkı

Ölüm halinde vergi cezası düşer<sup>19</sup>. Mirasçılar, ölenin vergi borçlarından mirastaki payları oranında sorumlu olurlar. Varisler, ölüm olayından itibaren ki-

---

17 Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesi.

18 Vergi usul Kanunu'nun 378'inci maddesi.

19 Vergi Usul Kanunu'nun 372'nci maddesi.

şiliğe bağlı olan ceza unsurlarının ortadan kalktığı için idare tarafından dikkate alınmasını isteme hakkına sahiptirler.

### **9. Yanılma halinin dikkate alınmasını isteme hakkı**

VUK'da yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana geldiği biliniyor ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez<sup>20</sup>. Bu hususta inceleme elemanlarının mükellefin mücbir sebebiyle ilgili belgelendirme ve kanıtlanma hakkına saygılı davranması ve bu durum mükellef tarafından tartışmasız biçimde mücbir sebep belgelendiriliyor ve kanıtlanıyorsa inceleme elemanı ceza kesmemesi gerekir.

### **10. Zamanaşımı halinin dikkate alınmasını isteme hakkı**

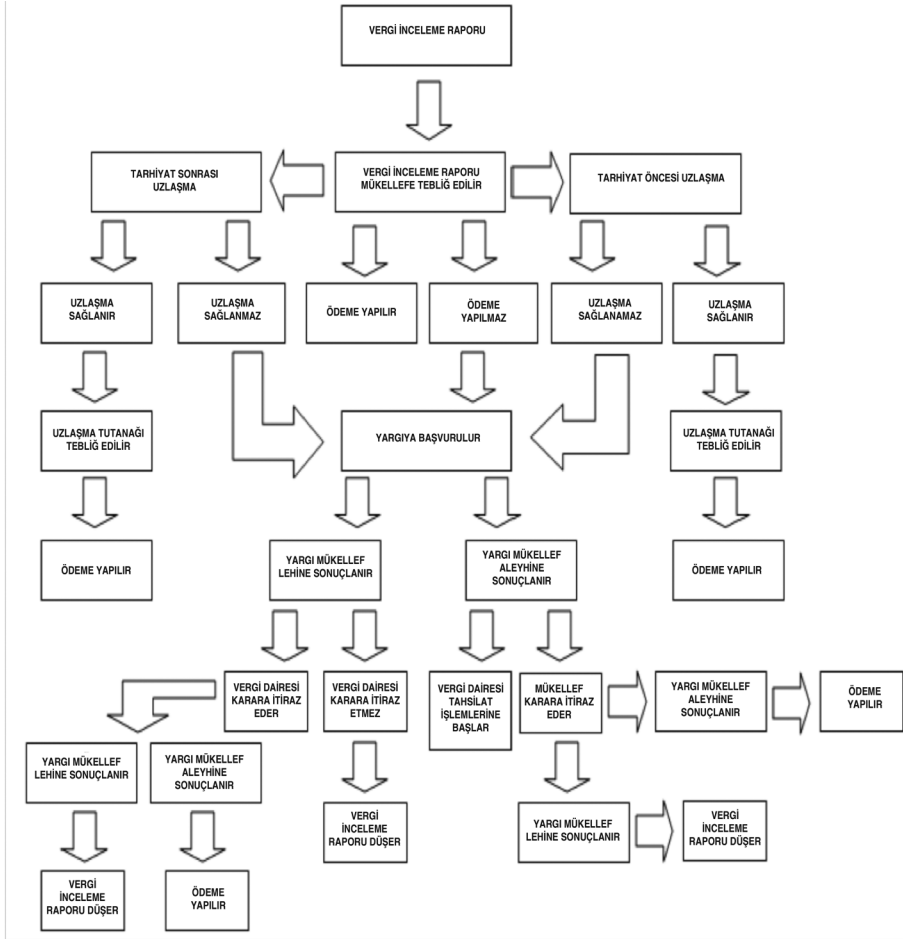
VUK kapsamında hükme bağlanmış olan tahakkuk zamanaşımının inceleme elemanı tarafından kendiliğinden (mükellef tarafından ileri sürülmeksizin) dikkate alınması gerekir. Bir başka deyişle, tahakkuk zamanaşımına uğramış bir vergi ve bunun üzerinden ceza salınmaz. Usulsüzlük suçlarında da, usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden başlayarak iki yıl sonra zamanaşımına uğrar<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 373'üncü maddesi.

<sup>21</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 374'üncü maddesi.

Vergi incelemesi sonrasındaki süreç aşağıdaki şemada gösterildiği gibidir.



Mükellef vergi suçu işleyebilir. Suçlunun suçluluğu kanıtlanana kadar masumdur. Hukukta buna masumiyet karinesi denir. Vergi incelemesinde bu karine aynen geçerlidir. Hiç kimseye, suçluluğu kanıtlanmadıkça suçlu işlemi yapılamaz. Bu hak, Anayasamızın 38/4. maddesinde “suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimse suçlu sayılmaz” şeklinde ifade edilmiştir. Aynı konu Avrupa İnsan hakları Sözleşmesi’nin 6/2’nci maddesinde “Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar suçsuz sayı-

ılır.” şeklinde düzenlenmiştir. İrlanda vergi inceleme yönergesinde bu hakka yer verilmiştir<sup>22</sup>. Vergi incelemesine tabi tutulmanın bu hakkının varlığı incelemenin her aşamasında göz önünde bulundurulmalıdır<sup>23</sup>.

### **İnceleme sürecini yönetme hakkı**

Vergi incelemesi ve özellikle aramalı vergi incelemesi bir mükellef veya vergi sorumlusu bakımından karşılaşılabileceği en ağır hukuki ve eylemsel idari işlemdir. Böylesine ağır ve önemli bir sürecin yönetilmesi yaşamsal önemdedir. Vergi inceleme sürecinin yönetimi denildiğinde bunun iki cephesi vardır. Bunlar:

1. Vergi incelemesini yapan kişinin süreci yönetimi
2. Nezdinde vergi incelemesi yapılanın (mükellefin veya sorumlunun) süreci yönetimi

Olayın iki cephesi olmasına karşın, bu iki cephe neden-sonuç ilişkisi bakımından birbirini besler ve destekler. Bu anlamda, sürecin tek yanlı yönetimi ciddi anlamda güçtür. İncelemeyi yapan inceleme elemanı, vergi inceleme sürecini etkin, verimli ve hukuki yönetemiyorsa veya yönetemiyorsa, böyle bir durumda nezdinde vergi incelemesi yapılanın süreci etkin biçimde yönetmesini beklemek ciddi olarak güçtür.

İncelemeyi yapan inceleme elemanı, nezdinde inceleme yapılan göre ölçülemeyecek derece büyük güce sahiptir. Bu güç, Devletin görünmeyen felsefi gücü ve Devletin görünür olan yasal gücüdür. Böylesine, kıyas kabul etmez bir güç karşısında, incelenenin gücü son derece sınırlıdır. İncelenenin gücü her şeyin kurallı işlediği bir sistemde sadece ve sadece yasal düzenlemelerden kaynaklanır. Bir ülkede kurallar işlemiyor ise, devreye başka bir takım güçler (siyasal, etnik, dinsel, cinsel, parasal, kılansal vb) girer ki, bu güçler Devletin gücünün ve hukukun gücünün çok üstünde bir misyon kullanabilir. Bu durumda, zaten o ülke için hukuk çerçevesinde söylenecek çok fazla bir şey de kalmamış demektir. Eğer bir ülkede, gerçek anlamda demokrasi ve hukuk var ise, bu durumda zaten cephenin iki tarafının da hukuku dengede, ilkeli ve

---

<sup>22</sup> Salim KARADENİZ, “İrlanda Gelir Denetimi ve Mükellef Hakları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2005 Sayı: 291.

<sup>23</sup> Bekir BAYKARA, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 2007 Sayı: 314.

yönetimi kolaydır. Kolay olmayan, hem demokratik, hem hukuk devleti ilkelerini benimsediğini söyleyen; ancak bunlara özde uygun davranılmayan bir ülkede mükellefin vergi inceleme sürecini yönetmesidir. Çünkü böyle bir ülkede, konulmuş ilke ve kurallar zamana, kişiye, ortama göre ciddi yorum farklılıkları ve eylemsel farklılıklar ile karşınıza çıkabilir. İşte bununla mücadele etmek gerçekten güçtür. Çünkü, hem kurallar var gibidir, hem de yok gibidir. Bir başka deyişle, ilke ve kurallar sanaldır. Böyle bir ülkede, yetki kullananlar istedikleri formatta davranma hakkını kendilerinde bulabilirler. İstedikleri zaman “mış gibi” yapabilirler; istediklerinde ise, acımazsı, ölçsüz, ezici, yok edici, ilke ve kuralları hiçe sayıcı davranabilirler. Bu da, gerçek bir demokratik ve hukuk devletinde olmaması gereken bir durumdur.

Kuralları, ölçütleri, ilkeleri ve normları net olarak konulmuş; çağdaş hukuk ve demokrasiyi benimsemiş ve özümsemiş bir ülkede gerçekten hem vergi incelemesi yapan, hem de incelemeye tabi olan hukuk içinde davranır. Herkesin hukuk içinde davrandığı bir sürecin yönetimi oldukça kolaydır. Sorunlar olsa olsa insani ilişki zafiyetlerinden ve çeşitli nedenlerle yaşanabilecek anlaşma (iletişim) sıkıntılarından kaynaklanabilir. İşte bunların yönetimi de birazcık iyi niyet ve çaba ile başarılabilir.

#### **KAYNAKÇA**

1. Ahmet EROL, **Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları**, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2010.
2. Salim KARADENİZ, “İrlanda Gelir Denetimi ve Mükellef Hakları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2005 Sayı: 291.

<sup>1</sup> Bekir BAYKARA, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 2007 Sayı: 314.

**Yahya ARIKAN**  
**İstanbul SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Sevgili Ahmet Erol'a çok teşekkür ediyorum. Daha önce de belirttiği gibi bu konuda kapsamlı bir kitap da yayınladı. Aslında Hocam saatlerce anlatacak birikimleri de var ama vaktimizin kısıtlı olduğunu biliyoruz. Ben değerli açıklamalarından dolayı teşekkür ediyorum.

Şimdi panel bölümünde sırayla bize sunulan program doğrultusunda devam edeceğiz; ilk sözü Gelir İdaresi Grup Başkanı Sayın Faruk Gözübüyük'e veriyorum. Buyurun efendim.



# VERGİ MÜKELLEFLERİNİN HAKLARI MALİYE YAKLAŞIMI

**Faruk GÖZÜBÜYÜK**  
**Gelir İdaresi Grup Başkanı**

- Teşekkür ederim Sayın Başkan. TÜRMOB'un Sayın Genel Başkanı, Yeminli Mali Müşavir Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları Sayın Başkan ve Yöneticileri, Akademik Dünyanın Değerli Temsilcileri Ve Sayın Hocalarımız, Sevgili Meslek Mensupları, Değerli Katılımcılar hepinizi Gelir İdaresi Başkanlığı ve şahsım adına saygıyla selamlıyorum.

Düzenlenen Muhasebe Kongresinin hem meslek camiasına hem ülkemize faydalı olmasını diliyorum. Emeği geçenlere, başta Sayın Başkan olmak üzere emeği geçen tüm meslektaşlarıma şükranlarımı sunuyorum. Ayrıca müsaadenizle bir konuda daha teşekkürlerimi, sunmak istiyorum; bu panelde mükellef hakları tartışılırken konunun tüm taraflarını bir araya getiren paneli düzenleyen ve bu düşünceyle panelistleri bir araya getirenlere de teşekkür etmek istiyorum. Neticede burada idari tarafını, akademik dünyayı, iş dünyasını ve meslek mensuplarının sözcülerini, bir araya getirip konunun etraflıca tartışmasını sağlayanlara şükranlarımı sunuyorum.

Sayın Hocam, üstadım, Ahmet Üstat mükellef haklarıyla ilgili çok detaylı bir sunum hazırladı. Biz diğer panelistler olarak bu sunum üzerine ne yapsak diye hocalarımla konuşurken biz bunun üzerine artık ne söylesek boş gibi bir noktaya geldik. Biz de kendimizce önemli gördüğümüz bir takım hususları tekrarlayıp, mümkün olduğu kadar da tekrardan kaçınıp önemli gördüğümüz hususları sizlere arz etmek istiyoruz. Ben sunumumu yaparken her şeyden önce mükellef hakları konusundaki felsefi yaklaşımın temel nedeni nelerdir onları arz edeceğim. Sonrasında Gelir İdaresi Başkanlığı olarak mükellef hakları noktasında ne tip düzenlemeler yaptık, nasıl bir anlayış değişikliğine gittik, bu yeterli midir değil midir takdirlerinizde. Sonrasında da biliyorsunuz son 6009 Sayılı Kanun 1 Ağustos itibarıyla yasalastı. Bu Yasa'da da çok ciddi anlamda mükellef hakları yönünden ciddi düzenlemeler var, bu düzenlemeleri ben dikkatlerinize sunmak istiyorum.

Özellikle 1990'lı yıllardan itibaren dünyada vergi idarelerinin mükellef odaklı yaklaşımla yeniden yapılandırılması ve vergilendirme sürecinin etkin, adil,

şeffaf hale getirilmesi çalışmalarına paralel olarak birçok ülkede mükellef haklarının belirlenmesi, açıklanması, korunması ve denetlenmesi gibi hususlar gündeme gelmiş, mükellef hakları vergilemeyle ilgili hızlı gelişen ve ilgi çeken bir alan olmuştur. Günümüzde vergileme işlemlerinde başarı sağlanabilmesi için mükelleflerle işbirliğine girilmesi, vergilendirme işleminin mükellefe rağmen değil mükellefle birlikte yürütmeyi ve onların beklentilerini dikkate alarak icraatlarını ve programlarını sunma zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla mükellef haklarının ön plana çıkmasının felsefi dayanağı vergileme işlemlerine mükellef açısından yaklaşılması ve mükelleflerin vergi idarelerine güven duymalarını sağlayacak düzenlemelerin hayata geçirilmesidir.

Yakın tarihimizde Gelir İdaresi Başkanlığı bu anlamda, bu alanda neler yaptı? 2000’li yıllarda, 2000’li yılların başında doğru, etkin bir hizmet sunabilmek ve tüm birimlerindeki çalışanlarının güler yüzlü hizmet sunmalarını sağlamak, kişi haklarına ve gizliliğine saygılı hizmet sunabilmek amacıyla toplam kalite yaklaşımını benimsediği ve onunla ilgili merkezden başlamak suretiyle çalışmalarını oturtmaya çalıştı. Merkezlerde ve Ankara’da çok ciddi sonuçlar alındı, olumlu yansımalar oldu, bununla beraber taşramızda da bunu yaygınlaştırmaya çalıştık. Devamında 5345 sayılı Kanun’la 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kurulması ile daha önce hep eleştirilen Gelir İdaresi Başkanlığı Defterdarlık yapısı içerisinde, Maliye Bakanlığı’nın yapısı içerisinde etkin, verimli hizmet sunamıyor eleştirileri karşısında ayrı bir örgütlenmeye giderek taahhütlerini yerine getirmeye çalıştı. Nedir bunlar? İşte biz adaletli, verimli, mükellef hak ve hukukunu gözetan anlayış içerisinde hizmet sunmayı amaçladık. Buna ilişkin olarak da yapılanması sırasında Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı adı altında sadece mükelleflerin haklarını ve hukuklarını hatırlatan, bunların kullanılmasına ilişkin yayınlar yapan, paneller düzenleyen, broşürler düzenleyen, yayınlar yapan ve bunların kullanımına ilişkin taşra örgütünün bunu hayata geçirmesi noktasında çıkan sıkıntıları yerinde izleyen, denetleyen bir yapı kurdu. Bununla beraber kaliteli hizmet anlayışına geçmeye çalıştık. Sonrasında mükellef hakları kendimize de bağladık aslında, bir Mükellef Hakları Bildirgemizi bütün vergi dairelerimizde astık ve bu Mükellef Hakları Bildirgemizde biz kendimizi de bağladık. Dürüst, adil olacağız, herkese eşit mesafede olacağız. Biraz önce bahsedilen, Ahmet üstadın bahsetmiş olduğu hususları bir bildirgeyle de kendimiz bağladık. Tabii çoğunuz şu anda içinizden şunu geçiyorsunuzdur, efendim bunların yazılı olduğu işte dairelerin duvarlarına asılması çok bir şey ifade eder mi? Elbette etmez, bunun pratiğini de görmek lazım, pratiğinde çıkan sıkıntıları da çözmek lazım. Ama takdir edersiniz ki bazı yaklaşımlar, bazı gelişmeler elektrik düğmesini açıp-kapatmak gibi bir

anda olacak şeyler değil. Bu felsefi yaklaşımın zamanla oturması zaman alacaktır, zamanla da bunlar istediğimiz noktaya gelecektir. Önemli olan burada, kaçırılmaması gereken husus Gelir İdaresi Başkanlığı, Maliye Bakanlığının yaklaşım tarzının mükellef hak ve hukukunu gözeten anlayışın altını çiziyor olmasıdır.

Mükellef hakları konusunda öncül ülkeler İngiltere 1986 yılında, Amerika 1988 yılında mükellef haklarını açıklamışlardır. Avustralya 1997 yılında, İtalya 2000 yılında ve İspanya ise 2003 yılında açıklamıştır. Türkiye'nin ise Şubat 2006 yılında yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesiyle kendisini biraz önce bahsettiğim konularda bağlamıştır. Bu Bildirgenin en büyük özelliklerinden bir tanesi sadece mükellef haklarını içerip, mükellef yükümlülüklerini içermemesidir. Bazı ülke uygulamalarında yükümlülükleri hakları elde etmenin koşulu olarak öngörülmüştür. Şimdi mükellef hakları konusunda çok ciddi çeşitli kategorilerle mükellef haklarını anlatmak mümkün, benim hoşuma giden ya da çok beğendiğim bir sınıflandırma var, onu sizlerle paylaşıp ben önemli gördüğüm birkaç hususun altını çizmek istiyorum zamanı tasarruflu kullanma adına. Mükellef Hakları Platformunun sınıflandırması bu; **genel mükellef hakları olarak; bir, adil ve saygılı hizmet alma hakkı. İki, bilgi alma hakkı. Üç, başvuru hakkı, dört, mükellefle iletişimin gizliliği hakkı, beş, temsilci kullanma hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı altı olarak. Yedi, vergilemede belirlilik hakkı. Özel mükellef hakları olarak da tarh ve tahsil aşamasındaki haklar. İdari yollar sırasındaki haklar, yargılama sırasındaki haklar, vergi denetim sırasındaki haklar olarak sınıflandırmak mümkün.**

Ben burada mükellef hakları dışında özellikle mükelleflerin yasalardan doğan haklarının yanında vatandaşlıktan, mükellefiyetten, insan haklarından doğan hak ve özgürlükler noktasında konan mükellef hakları ile usul yasalarında özellikli hususun altlarını çizmek istiyorum. Genel haklar noktasında dilekçe hakkı, mükellefler vergilemeyle ilgili olarak sonuç doğuran bütün işlemlerin yapılması ve durum tespit edilmesi için Gelir İdaresine vergi dairesi tarafından alınan kararlar, yapılan işlemlere karşı dilekçe ile başvuru hakkına sahiptir. Bilgi Edinme Kanunu; bu 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu yürürlüğe girmesiyle her türlü idari işlem ve eylemler konusunda vatandaşların idareye başvurup bilgiyi alma hakkına sahipler. Örnek, bir mükellef başka bir mükellefi ihbar ediyor, benim sıkça başıma geldiği için bunu paylaşmak istiyorum. İhbar sonrasında da işte ihbar ikramiyesi talep ediyor, bu noktadan sonra mükellef dilekçe hakkıyla gerek Meclis'e gerekse İdareye başvurarak yapılan ih-

barının hangi aşamada olduğu konusunda bilgi isteyebilir. Ayrıca bilgi edinme konusunda, bilgi edinme başvurusu ile de hak etmiş olduğunu düşündüğü ihbar ikramiyesinin verilmediyse niye verilmediğini, verildiyse neden az verildiği, çok verildiği konusunda her türlü bilgi edinme hakkına da sahip. Bu arada dava açma hakkı, idarenin biliyorsunuz her türlü eylem ve işlemleri yargı denetimine tabi. Mükellefler eğer kendilerinin bir haksızlığa, hukuksuzluğa uğradığını düşünüyorlarsa elbette ki dava açma hakkına sahipler. Temsil hakkı her türlü idari işlemlerde temsilci bulundurma haklarına sahipler. Eşit muamele görme hakkı; bunu birazdan 6009 sayılı Kanunda yapılan değişikliklerde de arz edeceğim, herkes eşit görme hakkına sahip, bununla ilgili yasal düzenlemeler de yapıldı. Yani A mükellefinde, A ilinde hangi bir uygulama ile ilgili hangi tür muameleye tabi tutuluyorsa B ilinde aynı işlemle ilgili aynı muameleye tabi tutulması gerekir. Bu daha çok teknik bazda biz sirküler ya da muktezalarla bir takım farklı uygulamalar vardır. Bu 6009 sayılı Kanunla getirilen düzenlemelerle giderilmeye çalışıldı.

Vergi kanunlarında yer alan mükellef haklarıyla ilgili önemli gördüğüm düzenlemeler; özellikle vergi mahremiyetine uyulması hadisesi. Vergi mahremiyeti yasalarımızda, özellikle Vergi Usul Kanunu 6183 sayılı Kanun ve Türk Ceza Kanununda ciddi anlamda kısıtlar getirilmiştir, vergi mahremiyeti kendilerinin dışında vergisel olaylarla ilgili bilgilerinin açıklanmaması hususu düzenlenmiştir. Bu konuda idare de gerekli olan hassasiyeti göstermektedir. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Müessesesi, şimdi idare bir işlem ve eylem tesis etmiş olabilir mükellefle alakalı, bu idarenin tesis etmiş olduğu işlem ve eylem idari dava yoluna başvurmadan önce mükelleflere bir hak getirmiştir. Neticede yargı ile idare arasındaki ara yol diyebileceğimiz uzlaşma ve cezalarda indirim müessesesi bu da çok sıklıkla kullanılan ve mükellef hakları noktasında ciddi düzenleme olduğunu düşünüyoruz. Yine mükellefin düzeltme talebi; her an mükellef Vergi Usul Kanununda zikredilen hadiselerin, durumların gerçekleşmesi durumunda düzeltme talebinde bulunabilir. Şikâyet yoluyla müracaat talebi; burada da hukukta usulden önce esasın geldiğini vurgulayan bir düzenlemedir bu. Burada dava açma süresi geçmiş olanların her idareye başvurarak uğramış oldukları haksızlığı, hukuksuzluğu düzeltme talep edebilirler. Tecil ve taksitlendirme talebi; mükellefler eğer ödeme güçlüğüne düştükleri anda idareye başvurmak suretiyle her an tecil ve taksitlendirme talebinde bulunarak kendilerine kolaylık sağlamasını talep edebilirler. İtiraz ve mülahaza hakkı; Vergi Usul Kanununda her türlü işlemlerde mükellefin mutlaka savunması alınır, mükellefin itirazı varsa bunlar tutanak altına alınarak gereği yerine getiri-

lir, mükellefe de bu konuda daha sonra kullanmak üzere bir hak teslim edilebilir.

Biraz önce bahsettiğim gibi 6009 sayılı Yasa Anayasa Mahkemesi'nin bir takım iptal etmiş olduğu kanunların yeniden yerine yeni düzenlemelerin yapılması ve vergi kanunlarındaki bir takım eksikliklerin giderilmesi amacıyla 6009 sayılı Kanunla vergi yasalarında bir takım değişiklikler yapıldı. Bunlar özellikle kabaca sıralayacak olursak; elektronik ortamda tebliğ yapılması, Vergi Usul Kanununda yapılan düzenlemelerden vergi incelemesindeki yeni düzenlemeler, yeminli mali müşavirlerin raporlarının artık elektronik ortamda alınması, Takdir Komisyonuna zamanaşımında süre kısıtının getirilmesi, Rapor Okuma Komisyonlarının bir hukuki zemine bağlanması, denetimde Vergi İnceleme Koordinasyon Kurulunun kurulması olarak sıralayabiliriz. Elektronik ortamda tebliğ Vergi Usul Kanununa eklenen 107. Madde ile elektronik ortamda idarenin mükelleflere tebliğ yapabilme altyapısı ve her türlü altyapıyı kullanma imkânı verilmiştir. Bununla ilgili henüz teknik altyapılar tamam değil ama buna ilişkin olarak idare yetki almıştır. İleriki dönemde sadece tek taraflı idarenin değil, mükelleflerden de idareye yapılacak tebliğlerle artık o bildiğimiz klasik usullerin terk edilmesi düşünülmektedir. Takdir Komisyonu ve zamanaşımı sorunu bildiğiniz gibi zamanaşımı Takdir Komisyonuna sevk hadisesi zamanaşımını kesiyordu. Zamanaşımının kesilmesi de Takdir Komisyonunun kararının idareye tebliğine kadar sürebiliyordu. Bu arada bir süre sınırlaması yoktu. Son yapılan Anayasa Mahkemesi'nden dönen düzenleme ile idare burada sadece bir yıllık bir düzenleme getirdi. Takdir Komisyonuna sevki en fazla bir yıl olacağı konusunda düzenleme yapıldı.

Özellikle 6009 sayılı Kanunun 9. Maddesi ile Vergi Usul Kanununun 14. Maddede vergi incelemelerini düzenleyen maddesinde çok ciddi düzenlemeler yapıldı, ben bunu biraz özellikle durmak istiyorum. Başkanım süre kısıtının farkındayım ama affınıza sığınarak bu konu önemli olduğu için çabuk geçmek istiyorum affınıza sığınarak. Toparlarmaya çalışayım. Vergi incelemelerinde özellikle İncelmeye Başlama Tutanağı, bu aslında bir tutanak olarak gözükebile basit anlamda bir tutanak olsa bile aslında çok şey ifade eden bir konu. Vergi incelemeye başlama tutanağı vergi incelemeye başlandığının resmi anlamda alameti olup, daha sonraki düzenlemelerde incelemelerle ilgili getirilen süre kısıtının da nereden başlayacağı nerede biteceğine ilişkin düzenlemenin esasını teşkil ediyor. Yapılan diğer düzenleme ile incelemede, eğer tam inceleme ise bir yıl, sınırlı inceleme ise maksimum altı ayda yapılması düzenlemesi getirildi. Bu altı aylık ve bir yıllık süreler maksimum altı ay daha uzaya-

bilecek. Altı ay uzamasının gerekçesini de denetimi yapan kişi değil denetim elemanının bağlı olduğu birim gerekçeleriyle beraber mükellefe bunu izah edecek. Bu zamana kadar hep mükellefler noktasında incelemelerin başlayıp yıllarca devam etmesi, işte bu noktada da mükelleflerin sürekli bir baskı altında kalması, hakkı ve hukukunun zedeleniyor hissediyor olması bu yapılan yasal düzenleme ile en azından bir çerçevesi çizilmiş oldu. Buna uymasına ilişkin usul esaslar da Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek.

Tebliğ ve sirkülere aykırı rapor yazılamaması hadisesi; idarenin düzenlemiş olduğu genel tebliğler, sirkülere ilişkin bazen denetim elemanları “Ben böyle düşünüyorum, git hakkını mahkemede ara!” şeklinde bir takım yargılar olabiliyordu. Biraz önce üstadın sunuşunda gerekse Sayın Başkanın açılış konuşmasında bahsettiği gibi herkes aynı muameleyi görme hakkına sahip. Buna ilişkin düzenlemede de özellikle incelemelerde çokça, sıklıkla rastlanan bu konuyu idarenin bir yerde farklı bir görüşün başka bir yerde farklı bir görüşün olmaması noktasında yapılan düzenlemedir. Bunun da biraz önce eleştirilen konuları bir nebze olsun gidereceğini düşünüyoruz. Rapor okuma komisyonları, vergi inceleme elemanları raporları yazar, yazdıktan sonra zaten bu direkt gelmez, her kurumun gelirler kontrolörlerinin, hesap uzmanlarının, Maliye Teftiş Kurumunun rapor okuma komisyonu vardır. Bu komisyonlar artık yasal bir statüye kavuşur. Bundan sonra vergi dairesinin yazmış oldukları raporları rapor okuma komisyonlarından geçirerek işleme koyacaklar. Vergi Denetim Koordinasyon Kurulu; özellikle yıllık vergisel anlamda yapılacak çalışmaları belirlemek, hangi sektörlerde, hangi incelemelerin yapılacağını belirleyecek. Burada tüm denetim birimleri oturarak kararı verip buna ilişkin uygulama ve icraata geçecekler. Burada özellikle vergi denetim planına uygun mükelleflerin seçiminde Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde bulunan risk analiz modellerinin kullanılması özellikle Kanun metninde yer verildi. Buna yer verilmesinin nedeni yine sıklıkla eleştirilen mükellef seçiminde objektif esaslara, objektif kriterlere uyulması ve mükellefin bundan sonra sorabileceği “Neden ben?” sorusuna gerekli yanıtların verilebilmesi için. Yeri gelmişken Gelir İdaresi Başkanlığı içerisinde bilgi işlem birimimizde yer alan sistemden kabaca bahsetmek istiyorum. Gelir İdaresi Başkanlığı şu anda bilgi işleminde tüm mükelleflerin vergileri bilgi işlem biriminde toplanıyor. Mükellef seçilirken mükellefin kendi sektörü içerisindeki, kendi ili içerisindeki, Türkiye içerisindeki yeri ve kendi sektörü, kendi ili ve Türkiye’deki vergisel argümanlarla beraber analiz edilmek suretiyle bu yeri geldiğinde 120 noktadan analiz, yeri geldiğinde de 600 noktadan analizle mükellef seçilmeye başlandı. Bu bahsettiğim uygulama yeni, bu uygulama önümüzdeki yıldan itibaren başlayacak ve

inceleme esas itibariyle bu noktalardan yapılacak. Özellikle Kanun Plan Bütçe Komisyonunda görüşülürken ilk gelirken madde şöyle gelmişti; şu aktif büyüklüğü, şu ciroya sahip mükellefler her yıl, iade alan mükellefler her yıl, işte şu aktif büyüklüğü şu ciroya sahip mükellefler üç yıl, şu kadar mükellefler altı yılda bir denetlensin gibi bir düzenleme vardı ama bu Meclis'ten böyle geçmedi. Burada İdarenin bakışı şu; her mükellef mutlaka incelenecek. Bu inceleme de objektif kriterlere göre belirlenecek.

Başkan 20 dakika olmuş, bir 5 dakikanızı daha rica ediyorum. Yanılma ve görüş değişikliği halinde ceza, gecikme zammı uygulaması; biliyorsunuz İdare herhangi bir konuda bir mukteza veya herhangi bir görüş değişikliğine gittiği zaman ceza kesilemiyordu ama gecikme faizi hesaplanıyordu. Bundan sonra yine İdare görüş değiştirdiğinde artık gecikme zammı da hesaplanamayacak ve değiştirdiği görüş geçmişe yönelik olarak da uygulanamayacak. Mükelleflerin açıklama talebi ya da mukteza talepleri İdareden, her şeyden önce İdareden mukteza talebinde herhangi bir bedel kimseden talep edilmiyor şu anda. Yalnız mukteza talep edilirken, mukteza talep edenlerin talep etmiş olduğu muktezalar görüş bildiren, İdarede uygulama birliğini sağlamak için ilk defa verilen mukteza ise mutlaka Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde getirilmesi, orada oluşturulan komisyonun onayından geçtikten sonra mukteza olarak çıkmasını hedefliyoruz. Bu ilk aşamada belki ciddi anlamda tıkanıklıklara neden oluyor, şu anda belki aramızda yer alanların da bu konuda yaşamış oldukları sıkıntılar var ama bu emsal mukteza dediğimiz muktezalar çoğaldıkça taşra birimlerimiz de seri şekilde mukteza vermeye başlayacaklar. Bunun temel nedeni uygulama birliği herkese aynı muamelenin yapılmasının esas alınması. Yeminli mali müşavir raporlarının elektronik ortamda alınması önümüzdeki dönemde bunun için altyapıyı kurmaya çalışacağız. Artık yeminli mali müşavirler raporlarını işte şu vergi dairesine teslim edecek, şu sürede teslim edecek, işte imza karşılığı teslim edecek, o daire vasıtasıyla teslim edecek gibi bir takım karışıklıklar var. O karışıklıkların önüne geçeceğiz. Bundan sonra yeminli mali müşavirlerin raporlarını elektronik ortamda almaya çalışacağız.

Meslek mensupları bizim için özellikle çok sıklıkla bahsedildi, mükellef haklarının kullanılması noktasında önemli bir aktör. Neticede mükellefin ilk önce muhatap olduğu kitle meslek mensupları, mükellef hakları vücut bulacaksa meslek mensuplarının gayretleriyle olacak. Biz inanıyoruz ki sabahleyin açılış konuşmalarında, protokol konuşmalarında da bahsedildi, Türkiye'nin şu anda en büyük gündemi ekonomik anlamda olması gereken gündem kayıt dışıyla mücadele. Kayıt dışılıkla mücadelede de özellikle biz meslek mensuplarının

gayretine güveniyoruz. Özellikle bir takım uygulamalarla biz Avrupa ülkelerinin çoğunu geride bıraktık, fersah fersah önündeyiz. Bir Vedop uygulamasımız, elektronik ortamda beyanname uygulaması uygulama aşamasından sonra % 90-98’lerde başarı sağladı, hiçbir ülke bu başarıyı yakalayamadı. Bu başarının temelinde meslek mensuplarının buna karşı göstermiş oldukları ilgi alakadan kaynaklanıyor. Bu noktada da meslek mensuplarına şükranlarımızı sunuyoruz.

Yoğun baskılar sonucunda ben sunuşumu burada Sayın Başkanın sabahleyin yapmış olduğu konuşmadan öykünerek tamamlamak istiyorum. Eğer meslek mensupları, muhasebe camiası ne kadar güçlü olursa kayıt dışı ekonomide o kadar çabuk küçülecektir ve devletimiz etkin kaynaklara sahip olacaktır. Sabırlarınız için teşekkür ediyorum, saygılar sunuyorum.

**Yahya ARIKAN**  
**İstanbul SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Evet, Gelir İdaresi Grup Müdürü Sayın Faruk Gözübüyük’e açıklamalarından dolayı teşekkür ediyoruz.

Şimdi söz sırası sevgili Hocamız Profesör Doktor Şükrü Kızılot’da. Programın sarkması nedeniyle sevgili Hocam sunumu yaptıktan sonra aramızdan ayrılacak. Tabii oturum başkanı olarak bir ricamız var, fıkra anlatmadan bırakma şansımız söz konusu değil. Buyurun sevgili Hocam.



# TÜRKİYE’DE MÜKELLEFLERİN HAKLARI\*

Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞLU

Gazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Başkanı

## I- GİRİŞ

Devletin “egemenlik” hakkına dayalı olarak gerçekleştirilen vergileme işleminde taraflar arasında eşitlik bulunması gerektiği kuşkusuzdur. Burada, verginin alacaklısı konumunda bulunan devlet “alan” ve “isteyen” konumundadır. Vergi mükelleflerinden kaynaklarının bir bölümünü kendisine aktarmasını talep eden devlet, bunun yanında çeşitli ödevleri de yüklemiştir ve bunları hukuk kurallarıyla desteklemiştir.

Etkin ve adil bir vergileme için mükellefler ile vergi idaresi ilişkilerinin mükelleflere de bazı hak ve olanaklar tanınacak biçimde kurgulanmasının gereği günümüzde daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergileme işlemi; salt ekonomik açıdan değil, başta psikolojik olmak üzere mükellefler üzerinde çeşitli yönlerden olumlu ya da olumsuz etkiler ortaya çıkarabilmektedir. Bu bakımdan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayan bazı düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Bu tür düzenlemelerle sağlanan haklara “mükellefler hakları” denilmektedir.

## II- MÜKELLEFLERİN HAKLARININ DAYANAKLARI VE AÇIKLANMASI

Devletin vergileme yetkisinin keyfilikten uzaklaştırılarak belirli kurallara bağlanmasına yönelik çabaları öteden beri tartışma konusu olmuş, zaman zaman da bazı önlemler alınmıştır. Bununla ilgili olarak, mükellefler haklarının kullanılmasına ve duyurulmasına yönelik çabalara 90’lı yıllarda önem verildiği gözlenmiştir.

Mükelleflere çeşitli açılardan haklar tanıyan düzenlemeler **iç hukuk** kaynakları ve **dış hukuk** kaynaklarına dayalı olabilir. **İç hukuk kaynakları**; Anayasa ve yasalarda yer alan hükümler ile mükellefler hakları bildireleri ve imtiyaz-

---

\* Tebliğ

ları biçimindeki düzenlemelerdir. **Dış hukuk kaynakları** ise, uluslar arası anlaşmalar ve sözleşmelerdir<sup>1</sup>.

Mükellef hakları bildirme ve imtiyazları biçiminde düzenlenmiş kaynaklar, doğrudan mükellef haklarının açıklanmasına yönelik kaynaklardır. Diğer kaynaklar ise, mükellef haklarının dolaylı olarak belirlendiği ve açıklandığı kaynaklardır.

Vergileme anlayışında **“mükellef odaklı”** yaklaşımın giderek yaygınlık kazanmasına paralel olarak, birçok ülkede mükellef haklarının açıklanmasına ve duyurulmasına yönelik düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Mükellef haklarının açıklanması ve kamuoyuna duyurulması biçimlerine bakıldığında, ülkelerin demokratik gelenekleri, kültürleri ve idari anlayışlarına göre değişen farklı yöntemlerin benimsendiği görülmektedir. Bazı ülkelerde mükellef hakları **“mükellef hakları bildirgesi”** şeklinde kabul edilmiş ve açıklanmışken, birçok ülkede **“mükellef hakları imtiyazı”** biçiminde açıklanmıştır<sup>2</sup>.

Mükellef haklarıyla ilgili doğrudan düzenlemeler, birçok ülkenin vergi kanunlarında yer almasına rağmen, bunlar ya sınırlı sayıda hüküm içermekte ya da hükümlere yer verilmekle birlikte mükellef haklarının sistemli ve kapsamlı bir uygulaması bulunmamaktadır.

Özellikle Anglo-Sakson hukukun geçerli olduğu ülkelerde, vergi idaresine geniş takdir yetkisi tanınması nedeniyle mükellef hakları konusunda genellikle idari düzenlemelere yer verilmiştir. Bu ülkelerde vergi kanunlarına bu tür düzenlemelerin doğru ve adaletli olmasını sağlamaya yönelik soyut hükümler konulmasıyla yetinilmiştir.

Kıta Avrupası hukuk sistemini uygulayan ülkelerde ise vergileme süreci ile ilgili kurallar daha sıkı bir şekilde ve kanunlarla düzenlendiğinden, mükelleflere tanınan haklar da vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Bu ülkelerde vergi kanunlarının yanı sıra, mükelleflere haklar sağlayan başka kanunların da bulunduğu göze çarpmaktadır.

**Mükellef bildireleri veya imtiyazları** şeklindeki ikinci grup kaynaklar, vergi konularıyla ilgili olarak bir mükellefin hak ve ödevlerini sade bir dille

---

<sup>1</sup> Bu konuda, ayrıca Bkz. Şükrü KIZILOL-Metin TAŞ, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2010, s. 108 vd.

<sup>2</sup> Adnan GERÇEK, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2006, s. 124.

özetleme ve açıklama girişimidir. Bu şekilde açıklanan bilgiler daha geniş kesimler için erişilebilir ve anlaşılabilir olmaktadır. Mükellef bildireleri veya imtiyazlarının çoğu, vergi sistemlerinde **“kural”** getirmelerine rağmen, vergi kanunlarına yönelik bir rehber konumunda olup, kendi içinde yasal belge niteliğini taşımazlar. Bunlar genel olarak ilgili mevzuatta bulunanlardan daha fazla bir hak ve ödev getirmezler<sup>3</sup>.

Bazı ülkelerde çıkarılmış olan Mükellef Hakları Bildireleri daha çok kanun şeklinde düzenlenmiştir. Bunlar kanun şeklinde çıkarıldığından, mükellef haklarına yasal koruma sağlamaktadır. Birçok ülkede yaygın olarak kullanılan Mükellef Hakları İmtiyazları şeklindeki idari düzenlemeler ise **sadece vergi idaresinin mükellef haklarını açıklamasından ibarettir**. Bu idari düzenlemeler, vergi mükelleflerine vergi idaresi ile olan ilişkilerinde kolaylık ve etkin koruma sağlamaktadır.

### III- TÜRKİYE’DE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Ülkemizde mükellef haklarına ilişkin düzenlemeler, Anayasa ve çeşitli kanunlarda yer almaktadır. Bu düzenlemelerin bir bölümü vatandaşların temel haklarını güvence altına almayı amaçlamakta olup, mükellef hakları açısından da sonuç doğurmaktadır. Diğer haklar ise, çeşitli kanunlara serpiştirildiğinden bunların ortaya çıkartılması ve sistematik olarak ortaya konulması sınırlı sayıda akademik çalışmalarla mümkün olabilmektedir.<sup>4</sup> Türkiye’de mükellef hakları konusu aşağıda iki ana başlık altında ele alınmaktadır.

#### A- GENEL HAKLAR

##### 1) Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Bu grupta yer alan hakları doğrudan ifade eden bir hukuksal düzenleme bulunmamaktadır. 2001 yılından itibaren bazı illerde pilot olarak belirlenen vergi dairelerinde toplam kalite yönetimi anlayışına geçilmesine yönelik çalışmalar başlatılmıştır. Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkını bu çalışmalara başlanma nedenleri arasında bulmak mümkündür. Bunun dışında, Anayasa’nın 10. maddesinde ifadesini bulan **“kanun önünde eşitlik”** kuralı da bu hakkı dolaylı olarak ortaya koymaktadır.

<sup>3</sup> OECD, **Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note**, 10 May 2001, s. 6.

<sup>4</sup> Bkz. GERÇEK, a.g.m.; Recai DÖNMEZ, “Yükümlü Haklarının Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **Yaklaşım**, Nisan 2004; Doğan GÖKBEL, **Mükellef Hakları** (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniv. SBE, Eskişehir, 2000.

## 2) Bilgi Alma Hakkı

Bilgi alma hakkına ilişkin doğrudan düzenleme, herkesin “**Bilgi Edinme Hakkı Kanunu**” (4982 sayılı kanun) çerçevesinde bilgi edinme hakkına sahip olduğu ve kamu kurumlarının, kanunda ifade edilen istisnalar hariç olmak üzere, her türlü bilgi ve belgeyi başvuru sahibinin yararlanmasına sunmak zorunda olduğudur. **Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, sadece vergileme ile ilgili işlemlere özgü değildir.**

Vergileme ile ilgili düzenlemelerin yayınlanması kuralı, mükelleflerin bunlarla ilgili bilgi sahibi olmasını sağlamaktadır. Anayasa gereği Resmi Gazete’de yayınlanması zorunlu kaynakların ve bunlarla birlikte diğer kaynakların çeşitli biçimlerde ve farklı ortamlarda (örneğin internet sitelerinde) yayınlanması da aynı amaca hizmet etmektedir.

Bunun dışında, vergi mükellefleri tereddüte düştükleri konularda Maliye Bakanlığından veya yetkili kılınan birimlerden yazılı olarak bilgi isteyebileceği VUK 413. maddede düzenlenmiştir.<sup>5</sup>

## 3) Başvuru Hakkı

Mükellefler vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılması veya durum tespiti yapılmasını ya da vergi idaresi tarafından alınan karar ve yapılan işlemlere karşı **dilekçe ile başvuru hakkını kullanarak, bu karar ve işlemlerin gözden geçirilmesini veya yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığın çözümlenmesini talep edebilirler**<sup>6</sup>. Bu haklar, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve Anayasa ve çeşitli kanunlarda yer almaktadır<sup>7</sup>.

## 4) Temsilci Kullanma Hakkı

Mükellef veya vergi sorumlularının fiil ehliyetine sahip olmaması, tüzel kişi olması nedeniyle veya kendi iradesiyle işlemleri gerçekleştirmek amacıyla temsilci

---

<sup>5</sup> Bu konuda 1 Ağustos 2010 Tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6009 Sayılı Yasa ile önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu konuda ayrıca Bkz. Selahattin TUNCER, “6009 Sayılı Yasa ile Özelge (mukteza)de Yapılan Yeni Düzenlemeler, **Yaklaşım**, Sayı: 213, Eylül 2010, s.9-14; İdris ŞENYURT, “Özelge ve Sirkülerlerin Hukuki Durumu, Yeni Özelge Sistemi ve 6009 Sayılı Kanunla Mükelleflerin İzahat Talebine İlişkin Esaslarda ve Sonuçlarında Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 349, Eylül 2010, s.49 vd. Bu konuda ayrıca Bkz. Şükrü KIZILOL-Zuhal KIZILOL, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 18. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2010.

<sup>6</sup> GERÇEK, a.g.m., s. 140.

<sup>7</sup> Anayasa m. 36 ve 125; VUK m. 17, 376, 377, Ek m. 1-2; AATUHK m. 15, 20 ve 58.

kullanması hakkı, yasalarımızda ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Mükellefler vergileme ile ilgili işlemleri ve idareye ve yargı organlarına yapacakları başvuruları kanuni ve iradi temsilcileri aracılığıyla yapabilmektedirler.

## **5) Bilgilerin ve Özel Hayatın Gizliliği Hakkı**

Mükelleflere ait bilgileri edinen görevlilerin bunları açıklamamasını sağlamak üzere çeşitli kanunlarda düzenlemelere yer verilmiştir. Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı VUK madde 5, AATUHK 107 ve 3568 sayılı Kanun'un 43. maddesinde düzenlenmiştir.

Özel hayatın gizliliği hakkı, anayasal güvenceye sahip bir haktır. Anayasa'nın 20. maddesi "**özel hayatın gizliliğini**", 21. maddesi "**konut dokunulmazlığını**" ve 22. maddesi "**haberleşme hürriyeti ve gizliliğini**" düzenlemektedir. Anayasa ile koruma altına alınan bu haklar haklı ve bir gerekçe ve genellikle yargıç kararı ile ihlal edilebilmektedir.

## **B- ÖZEL HAKLAR**

### **1) Tarh ve Tahsile İlişkin Haklar**

Mükellefler kendi beyanlarına karşı itirazda bulunamayacağı ve dava açamayacağı hüküm altına alınmasına rağmen, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açabilirler. Aynı biçimde vergi hatalarının bulunması halinde idari başvuru hakkı ve devamında dava açma hakkı bulunmaktadır.

Beyana dayanan vergilerde kanuna aykırı davranışlarını kendiliğinden haber veren mükellefler vergi kaybına ilişkin cezalardan kurtulma hakkına sahiptir (VUK m.371).

Mükelleflerin vergiyi yersiz ve fazla ödemeleri halinde bunları geri isteme veya diğer kamu borçlarına mahsup ve takas edilmesini isteme hakkı bulunmaktadır.

Mükelleflerin devletten iade olarak almaları gereken vergilerin geç ödenmesi halinde VUK m. 112 ile faiz ödenmesi hakkı bulunmaktadır.

AATUHK m.48 ile borçların tecil ve taksitlendirilmesi talep hakkı bulunmaktadır.

VUK m. 115 ve AATUHK m. 105 uyarınca doğal afetlerden zarar gören mükelleflerin terkine başvurma hakkı bulunmaktadır.

## 2) Uyuşmazlıkların Çözümüne İlişkin Haklar

Vergi uyuşmazlıkları idari ve yargısal yollarla çözülebilir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik olarak mükelleflerin sahip oldukları haklar, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünde; uzlaşmaya başvurma hakkı, cezalarda indirim talep etme hakkıdır. Yargı yoluyla çözümünde; duruşma talep etme hakkı, yürütmenin durdurulmasını talep etme hakkı, avukat bulundurma hakkı, iddiasını delil serbestisine dayalı olarak ispat etme hakkıdır.

## 3) Vergi Denetimine İlişkin Haklar

VUK 129 ve 136. maddeleri, yoklama ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların işe başlamadan önce kendilerini tanıtmaları ve kimlik göstermeleri gerektiğini hüküm altına almıştır.

Böylece, mükelleflerin denetim elemanlarına güven duymaları sağlanarak denetimde kullanılacak defter ve belgeleri sadece bu kişilere vermeleri amaçlanmıştır. Dolayısıyla, mükelleflerin vergi denetimi yapanların yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesini isteme ve gösterilmemesi halinde ibrazdan kaçınma hakları vardır.<sup>8</sup>

Vergi incelemesinin işyerinde yapılmasını talep etme hakkı ve vergi incelemesi sırasında işlerinin aksatılmamasını, tarafsız, dürüst ve saygılı davranmasını talep etme hakkı ile incelemenin dairede yapılması halinde defter ve belgelerin ibrazı için 15 günden az olmamak üzere süre talep etme hakkı, taleplerin yazı ile yapılmasını isteme hakkı ve sunulan defter ve belgeler için tutanak talep etme hakkı vergi incelemesine ilişkin haklardan bazılarıdır.

## IV- UYGULAMADAN BAZI ÖRNEKLER

Buraya kadar yapılan açıklamalara bakıldığında, mükellef hakları konusunda epey yol kat ettiğimiz yanılgısına düşülmesi mümkündür. Ancak, uygulamaya bakıldığında tablo tam tersine dönmektedir. Aşağıda, uygulamada sıklıkla karşılaşılan bazı olumsuz örnekler kısaca yer verilecektir. Böylece, mükellef hakları açısından bulunduğumuz nokta net olarak ortaya çıkabilecektir.

### A- VERGİ İNCELEMELERİNDE KARŞILAŞILAN DURUMLAR

Uygulamada, vergi incelemesi mükellefler açısından oldukça tedirgin edici. Biraz önce sözü edilen hakların mükelleflerce inceleme sırasında kullanılması

---

8 GERÇEK, a.g.m., s.144.

hangi ölçüde yaygın? Söz gelimi, inceleme elemanı incelemeyi işyeri dışında yaparsa kaç mükellef buna itiraz edebilir?

Mükellefler haklı olarak vergi incelemesi sırasında bu haklarını kullanmayı akıllarından dahi geçirmemektedirler. Çünkü inceleme elemanları oldukça geniş bir **“takdir yetkisine”** sahip.

## **B- İNCELEME SONRASINDA KARŞILAŞILAN DURUMLAR**

İnceleme sonrasında mükelleflerin en çok karşılaştığı durum, önemli bir bölümü yargı kararıyla iptal edilebilecek nitelikte olan vergileme ve ceza kesme işlemleri. Bunun bazı nedenleri bulunmaktadır. İlk olarak, bazı denetim elemanlarının vergi incelemesini bir **“skor yarışı”** gibi algılaması.

İkincisi ve en önemlisi, yapılan vergileme ve ceza kesme işleminin yargı organlarıncı iptal edilmesi halinde, inceleme elemanına herhangi bir yaptırım uygulanmaması. Oysa Anayasa'nın 129/5. maddesine göre idarenin haksız işleminden doğan zararlar nedeniyle ilgili memura rücu etmesi gerekmektedir.<sup>9</sup>

Konu hakkında çok sayıda somut örnek vermek mümkün. Bu konuda hatalı bir başka uygulama da **“teminat”** istenilmesi ve **“haciz”** uygulaması ile ilgili. Kanun hükmünün açıklığına karşın bu talebin mükellef haklarıyla bağdaşmayacağı ortadadır. Nitekim, yargı da **vergi incelemesi bittikten sonra mükelleften teminat istenemeyeceğini açık olarak ortaya koymuştur**<sup>10</sup>.

Vergi incelemelerinde inceleme elemanlarının genellikle, incelemede hazineci bir yaklaşım benimsemeleri sıkça rastlanan bir durum. Oysa, inceleme elemanları vergi incelemesinde tarafsız olmak zorundadırlar. Burada kişisel yaklaşım değil; ilgili mevzuatın belirleyici olması gerekmektedir. Konuya ilişkin tipik örneklerden birisi, şirket hissesi satışında KDV olup olmadığı.

Yasada, tebliğde çok açık olmasına rağmen aksi yönde işlem yapılması, mükelleflerin gözünü korkutmaktadır. Konunun teknik detaylarını çeşitli vesilelerle aktardığımızdan burada ayrıntıya girmeyeceğiz<sup>11</sup>. Ancak, **“ben yaptım**

<sup>9</sup> Danıştay 5. Dairesi'nin 30.06.2008 tarih ve E: 2007/7369, K: 2008/3234 sayılı Kararı. Şükrü KIZILOĞLU, “Haksız Vergilemeden Doğan Zararın Tazmini Gerektiği”, **Hürriyet**, 26.02.2009.

<sup>10</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 01.10.2009 tarih ve E: 2009/6440 sayılı Kararı. Bkz. Şükrü KIZILOĞLU, “Vergi İncelemesi Bittikten Sonra teminat İstenemeyeceği Kesinleşti”, **Hürriyet**, 10 Ekim 2009.

<sup>11</sup> Bkz. Şükrü KIZILOĞLU, “Şirket Hissesi Satışında KDV Var mı?”, **Hürriyet**, 13 Ekim 2009.

**oldu”** yaklaşımın ulaşabileceği noktaları göstermesi bakımından bu ve benzeri örneklerden herkesin ders çıkarması gerektiği açık. Ayrıca, bu ve benzeri uygulamaların, ülkemize gelecek **yabancı sermaye yatırımlarını da olumsuz etkilediği** ayrı bir gerçek.

### **C- YANILTICI BİLGİ VERİLMESİ**

Uygulamada sıkça karşılaşılan durumlardan birisi de idarenin çeşitli biçimlerde mükelleflere verdiği bilgilerin yaniltıcı ya da kanun hükümlerini aşırı derecede zorlayıcı özellik taşıması. Bu konuda bir kasıt olmadığını düşünmemize rağmen, idarenin bu tür konularda bilgi verirken daha titiz davranması gerektiğinin altını çiziyoruz.

Örneğin, miras kalan bir gayrimenkule satma amacı gütmeksizin iki katlı bir inşaat yapılması halinde inşaatın altında dükkan bulunmasının inşaat dolayısıyla ticari kazanç hükümlerine göre vergileme gerektirdiği yönündeki bir görüş yazısı oldukça şaşırtıcıdır<sup>12</sup>. Vergi yasalarının ruhuyla bağdaşmayan böylesi yaklaşımlar, idare açısından ciddi prestij kaybına mükellefler açısından da ciddi mağduriyetlere neden oluyor.

Konuya ilişkin başka bir örnek ise **Varlık Barışı** konusunda yaşandı. İsviçre ile herhangi anlaşma olmamasına rağmen İsviçre’deki paraların da bu kapsamda olduğu açıklandı. Bununla da yetinilmeyip, yurtdışındaki paraların Türkiye’ye getirilmesi yönünden, ülke bazında bir sınırlama olmadığı açıklandı. Üstelik konuyla ilgili yasa, tebliğ ve yapılan aydınlatıcı ve açıklayıcı yayınlar hiçe sayılarak yapıldı.<sup>13</sup> Maliye’nin açıklamalara güvenerek paralarını getiren mükelleflerin gelecekte karşılaşılabilecekleri sorunların<sup>14</sup> ardından devlete güvenlerinin azalacağı malumunuz.

Yine **Varlık Barışı** konusunda vatandaşa verilen bilgiler, uygulama kapsamında beyan edilen varlıkların ileride yapılacak tarhiyatlardan mahsup edileceğiydi. Oysa yasada yer alan **“vergi incelemesi sonucu bulunacak matrah farklarından”** ibaresinin sorun yaratacağı sonradan anlaşıldı. Varlık barışından yararlananların bir kısmına yapılacak tarhiyatlar takdir komisyonu mari-

---

<sup>12</sup> Bkz. Şükrü KIZILOL, “Emekli Fatma Teyzeden Müteahhit Olur mu?”, **Hürriyet**, 23 Ocak 2010.

<sup>13</sup> Bkz. Şükrü KIZILOL, “İsviçre’deki Paralar”, **Hürriyet**, 14 Kasım 2009.

<sup>14</sup> Bkz. Sezgin ÖZCAN-Metin TAŞ, “Açıklamalar İnceleme Elemanlarını Bağlamaz”, **Akşam**, 15 Kasım 2009.



fetiyle yapılarak mahsup olanaklarının ortadan kaldırılması konusunda bazı örneklere rastlanabiliyor<sup>15</sup>.

## D- KOD OLAYINDAKİ HUKUKSUZLUK

Mükellef hakları açısından “**kod olayı**” tipik bir örnek. Özellikle geçtiğimiz yıllarda neredeyse vergi mükelleflerinin büyük bir bölümü bir şekilde uygulamadan nasibini aldı.

Kod uygulamasının temel amacı, vergi kayıp - kaçacağını ve haksız yere vergi iadesi alınmasını önlemek. Amacı makul ama işleyişinde ciddi sorunlar var. Bazı mükellefler, yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan koda alınmakta, ardından düzenlediği faturalar geçersiz kabul edilmektedir.

Koda alınan bir mükellef, tüm vergisel yükümlülüklerini yerine getirirse dahi sistemden hemen çıkamamakta ve dolayısıyla, bu mükelleflerden mal ya da hizmet alanlar da gerek KDV indirim ve iadelerinde, gerekse vergi incelemelerinde büyük sıkıntılar yaşamaktadırlar.

Vergi daireleri, koda girenlerden mal alan mükellefleri çağırıp “*Arkadaş, sen koda giren falanca firmadan mal almışsın. Bu faturaları KDV beyanından çıkar ve düzeltme beyannamesi vermek suretiyle o faturadaki KDV’yi vergi dairesine öde. Yoksa sen de vergi incelemesine alınır ve Kod-2’ye girersin. Vergi, para cezası ve hapis cezasına muhatap olursun*” diye uyarmaktadırlar.

Fatura alanın “*O firmanın Maliye’nin kod listesinde olduğunu ben nereden bilebilirim. O malı gerçekten aldım, parasını da ödedim*” demesi de sorunu çözümüyor. Birçok mükellef vergi incelemesine maruz kalmamak için isteneni yapıyor ve vergileri faiziyle ödüyor. Direnenler, zor durumda kalıyor ve sorunu yargı yolu ile çözmeye çalışıyorlar.

İyi niyetli mükellefler haklı olarak “*Kod listesinde kim var kim yok, nereden bileceğiz? Mal aldığımız firmanın, durumunu nasıl öğreneceğiz? Bu uygulamaya göre, mal alan herkes zor durumda kalabilir, direnirse de Kod-2’ye girer*” diye tepki gösteriyorlar.

Kod listesine girenlerin, listeden çıkmaları giriş sebebine göre farklılık taşıyor. Genel olarak listeden çıkmak zor ve zaman alıcı. SMİYB düzenlediği veya

---

<sup>15</sup> Bkz. Sezgin ÖZCAN-Metin TAŞ, “Varlık Barışı Kazığı”, **Akşam**, 13 Nisan 2010.

kullandığı iddia edilenler, haklarında yeni ve olumlu bir rapor düzenlenmedikçe ya da mahkeme kararı olmadıkça, listeden çıkamıyorlar.<sup>16</sup>

Kod uygulamasından elde edilen verilerin fütursuzca tehdit aracı olarak kullanılması, KOD uygulamasına tepkileri doruğa taşımış, KDV iadesine yönelik olarak yıllardır uygulanmasına rağmen böylesine eleştiri konusu olmamıştı. Gösterilen yoğun tepkiler üzerine, KDV iadelerine yönelik olarak KOD sistemi yerine **“Risk Analizine Dayalı Grup Sistemi”** getirildi.

KDV iade sisteminin otomasyona geçişini öngören yeni sistemde özetle, KDV iade başvurularının bilgisayar ortamında alınması, mükelleflerin elektronik ortamda detaylı analizlere tabi tutulması, denetimlerde birkaç aşama geriye gidilebilmesi, bu sayede iade sürecinde sahte fatura düzenleyen ve kullanan mükellefler hızlı bir şekilde tespit edilmesi ve iade talebinde bulunan mükelleflerin risk gruplarına ayrılması öngörülüyordu...

Yapılan değişiklik basının büyük bir kısmı tarafından yanlış değerlendirildi. Basında boy boy *“KOD virüsünün bittiği ve grup sistemi geldiği”* haberleri yer aldı.

Oysa adı değişse de kodlama devam etti. Sadece Kod virüsü mutasyona uğradı<sup>17</sup>. Sonuçta olarak Kod uygulaması bir şekilde devam ediyor. Mükelleflerin risk analizine tabi tutulması ve risksel sınıflara ayrılması, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için gerekli. Ancak risk analizlerinin sağlıklı yapılması, elde edilen bilgilerin baskı ve tehdit unsuru olarak kullanılmasının önüne geçilmesi gerekiyor.

## V- SONUÇ

Mükellef hakları 1990’lardan itibaren vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmalarında mükellef odaklı yaklaşımın bir sonucu olarak gündeme gelmiştir. Gerçekten anılan yıllarda hız kazanan vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması ve geliştirilmesi çalışmaları ile mükellef hakları arasında sıkı bir ilişki olduğu görülmektedir. Yasal ve idari düzenlemelerde mükelleflere tanıyan hakları açıklamak ve duyurmak amacıyla çeşitli ülkeler bildirge veya imtiyazlar gibi araçlar kullanmaktadırlar.

---

<sup>16</sup> Şükrü KIZILOT- Zuhul KIZILOT, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayınları, Üçüncü Baskı, Ankara, 2010; Bkz. Şükrü KIZILOT, “Kara Listeye (Kod’a) Girmek ve Çıkmak”, **Hürriyet**, 29 Ekim 2009.

<sup>17</sup> Sezgin ÖZCAN-Metin TAŞ, “Hani Kod Sistemi Kaldırılmıştı?” Akşam, 17 Haziran 2010.

Türk vergi hukukunda mükellef haklarının önemli bir kısmının dayanağı kanunlardır. Buna rağmen, mükellef hakları sistematik bir şekilde açıklanmış durumda değildir. Çağdaş ülkelerdeki bazı haklar ile ilgili ise ülkemizde herhangi bir düzenleme yoktur.

Türkiye uygulamasında vergileme işlemine mükellef bakış açısından yaklaşıl-  
madığı için, mükellef hakları konusu ihmal edilmiş durumdadır. Oysa vergi  
idaresinin yeniden yapılandırılması sürecinde, vergi idaresinin organizasyon  
yapısında değişiklik yapılmasının yanı sıra çalışma ilkelerinde ve mükelleflere  
yaklaşımında da bazı değişiklikler yapılması gerekmektedir.

Bu konuda öncelikle yapılması gereken, mükellef haklarının sistematik bütün-  
lük içinde, açık ve anlaşılır bir şekilde düzenlenerek kamuoyuna açıklanması  
yaklaşımının benimsenmesidir.

Mükellef hakları açıklanırken, bir taraftan vergi idaresinin sunduğu hizmetle-  
rin standartları ve kalitesi belirlenmeli, diğer taraftan ise mükelleflere ödev ve  
yükümlülükleri hatırlatılmalıdır. Konu bizde mükelleflerin ödevlerinin açık-  
lanması yönüyle ağırlıktadır.

Bunların dışında, mükellef haklarının etkin bir şekilde uygulanması ve korun-  
ması için bunları izleyecek ve güvence altına almaya çalışacak yöntemler ge-  
liştirilmesi gerekmektedir. Mükellef hakları ile ilgili bu düzenlemelerin baş-  
latılması ve gerçekleştirilmesi için vergi idaresinde yeniden yapılanma çalış-  
ması yapılması önemli bir fırsattır. Bu yöndeki düzenlemelerin etkin bir şekil-  
de ve kararlılıkla yapılması, mükelleflerin vergiye uyumunu artıracak ve vergi  
idaresi - mükellef ilişkilerinin gelişmesine önemli katkılar sağlayacaktır.

Yukarıda yer verilen somut örneklerden de anlaşıldığı gibi, mükellef hakları  
konusunda uygulamada oldukça fazla olumsuz bulunmaktadır. Bütün  
bunların nedeni, yasal düzenlemelerin yetersizliğinden çok, idarenin konuya  
yaklaşımıdır. Başka bir deyişle, mükellef hakları konusu yasal düzenlemeden  
çok idarenin tutum ve davranışlarının değişmesiyle mesafe kat edilebilecek  
bir konu özelliği taşımaktadır. Bu bağlamda, “*mükellef odaklı yönetim*” slo-  
ganının açılışlarda ve resmi toplantılarında kullanılan bir sözcükten öte, idare  
tarafından içselleştirilmiş bir yaklaşım olması gerekmektedir.

Mükellef hakları konusunda üzerinde özel olarak durulması gereken başka bir  
husus da toplanan vergilerin kullanılma biçimiyle ilgilidir. Bu bağlamda, ver-  
gi gelirlerinin hangi alanlara, hangi miktarda ve hangi usullerle harcandığı ko-  
nusunda mükelleflerin bilgilendirilmeleri büyük önem taşımaktadır.

Ancak bu konuda bulunduğumuz noktanın mükellef hakları açısından kabul edilebilir olmadığını söyleyebiliriz. Kamu harcamaları konusunda mükelleflere özel bir bilgilendirme mekanizması bulunmamaktadır. Yapılan, ilgili birimlerin internet sitelerinde kamu hesaplarına ait bilgilerin yayınlanmasından başka bir şey değildir.

Bu şekilde yapılan yayınlara ancak konunun uzmanları ulaşabilmekte, onlarda sadece yapılan harcamaları toplam miktar olarak görebilmektedir.

Özellikle vergi ile finanse edilen harcamaların etkin olarak harcanıp harcanmadığı konusunda bilgi edinmek mümkün değildir. Bunun en önemli nedeni, harcamalar konusunda benimsenen denetim usulsünün halen **“biçimsel denetim”** ağırlıklı olması; **“etkinlik denetiminin”** geri planda kalmasıdır.

Ayrıca, adem-i tahsis kuralı kamu harcamalarından hangilerinin vergi ile finanse edildiğini somut olarak ortaya koyma olanağı vermemektedir. Özellikle bütçelerin açık bağlanması nedeniyle finansmanının gelecek yıllara ötelenmesi bu durumu daha da güçleştirmektedir.

Bütün bunların dışında, **“sosyal yardımlar”** adıyla gerçekleştirilen bazı harcamaların yapılma biçimi ve yapılma dönemi en hafif deyimle sorunludur. Bunların finansman kaynağının tamamı vergiler olmasa bile gelirlerin **“kamusal”** nitelik taşıması, bu konuda sağlıklı denetim yapılmasını gerekli kılmaktadır.

## TÜRKİYE’DE MÜKELLEF HAKLARI\*

- Teşekkür ederim Sayın Başkan. Sayın Genel Başkanım ve değerli konuklar böylesine anlamlı bir toplantının düzenlenmiş olmasından dolayı öncelikle emeği geçenlere, başta Sayın Genel Başkan **Masum Türker** Bey olmak üzere hepsine ayrı ayrı teşekkür ederek konuşmama başlamak istiyorum. Maalesef elde olmayan nedenlerle önceki konuşmaların uzamasından dolayı süre 1,5 saat kaydı. Benim de üniversitede dersim var, o nedenle konuşmam bitince üzülerek izin isteyeceğim.

Yahya Başkan fıkra dedi, zaten hayatımız da fıkra, hayatın gerçekleri de fıkra...

### BİR FIKRA

Savaşı kaybeden komutanı çağırılmışlar ve sormuşlar;

- “Savaşı niye kaybettin?”.
- “Efendim, savaşı kaybetmemin 40 tane sebebi var.”
- “Say bakalım.” demişler.
- “Bir, barutumuz yoktu. İki...”
- “Tamam” demişler. “Kalan 39’unu saymana gerek yok!”

Mükellef hakları denilince hemen, çoğumuzun Amerikan filmlerinde zaman zaman gördüğümüz bir sahneyi hatırlıyorum. Hani polisin vatandaşa yaklaştığı anda, “I’m a tax-payer!”, yani “ben vergi mükellefiyim, bana bak kiminle muhatapsın” dercesine uyarıda bulunmasını... Amerikan vatandaşı için vergi mükellefi olmak bir ayrıcalık. Çünkü vergi mükellefi olmanın bir hakkı var, mükellef hakkı var. “Ben vergi mükellefiyim, bana bak dikkat et” diyor karşısındaki polise. Biz de ne zaman bir polise ya da kamu görevlisine, “Ben vergi mükellefiyim” diyebilirsek işte o zaman mükellef hakları başlamış demektir. Bu çok önemli..

Mükellef haklarıyla ilgili ben de kapsamlı bir çalışma yaptım, yazılı metinde de yer alıyor. Mükellef hakları nedir, mükellef haklarının dayanakları nedir, çeşitleri nedir, genel haklar nedir, özel haklar nedir gibi ayrıntılı bir çalışma

---

\* Tebliğ, Sunum

yaptım ama benden önceki konuşmacı arkadaşlarım o kadar güzel anlattılar ki benim konuşmamın bir kısmı bunun tekrarından ibaret olacak. Sizlerin de zaman yönünden sınırlı olduğunu bildiğim için o kısımları atlıyorum ama yazılı notlar arasında var.

## MÜKELLEFE CEZA GİBİ ÖDÜL

Hemen tekrar başa dönüyorum. Mükellef haklarıyla ilgili kısımda, mükellefin **“Ben vergi mükellefiyim”** derken o vergi mükellefinin, buna göre davranılması beklentisi var. Çoğumuzun bildiği bazı örnekler vereceğim. Yaşanmış bir olay; **Derya Özalp** Bey bana anlatmıştı, ben de gazetedeki köşemde yazmıştım, okuyanlar olabilir.

Bir gün akşam saatlerinde, ofisine vergi dairesinden telefon ediyorlar; **“Yarın 9.30’da vergi dairesinde bekliyoruz. Müdür Bey sizi bekliyor!”** diye sekreter bir not bırakıyor.

Derya Bey’in de sekreteri, kendisini bir toplantıda buluyor ve **“Efendim yarın 9.30’da vergi dairesi müdürü bekliyormuş, konu önemliymiş”** diyor.

Derya Bey’in ertesi sabah önemli bir randevusu var, hemen telefon ediyor ve özür dileyerek onu iptal ediyor. Sonra kafasına takılıyor, **acaba ne olabilir?** Hani böyle sabah erkenden çağırıyorlar, üstelik de vergi dairesi müdürü. Eve gidiyor, yemekte kafasında yine o düşünce var. Acaba şu olaydan dolayı mı, yoksa falan şirketin şu konusu mu diye... Bitiyor yemek, televizyon izlerken halen kafasında o var, acaba niye çağırıyorlar?

Eşi diyor ki, **“Derya, bu akşam sen çok dalgınsın.”**

Derya Bey; **“Yok bir şey”** diyor. Akşam yatağa giriyor, rüyasında yine onu görüyor. Vergi dairesi müdürü çağırıyor, onu soruyor, bunu soruyor... Sabaha kadar doğru dürüst uyuyamıyor. Sabah erkenden gidiyor 9.30’dan önce vergi dairesinde oluyor. Vergi dairesi müdürü de gelmemiş. Bir süre bekliyor, Müdür Bey biraz sonra geliyor.

Diyor ki, **“Efendim ben Derya Özalp, dün akşam saatlerinde sekreteriniz vasıtasıyla beni aramış bu saatte gelmemi istemişsiniz. Onun üzerine geldim.”**

Müdür, hatırlayamıyor niye çağırdığını, ismini tekrar söylüyor; **“Haa... tamam hatırladım”** diyor. Çekmecenin gözünden bir kâğıt çıkartıyor, uzatıyor.

**“Siz vergi rekortmenleri listesine girdiniz de teşekkür belgesi vermek için çağırılmıştım sizi!”** diyor.

Yaşanmış bir olay!

Neyse... Zaman içerisinde tabii bu fark edildi, şimdi artık vergi rekortmenlerinin adresine, hem de bir buket çiçek yaptırılarak gidiliyor. Bu güzel anlamlı bir olay. **Çünkü mükellefin buna hakkı var, rekortmen olmuş veya vergisini düzenli olarak ödemiş. Kendisine de değer verilmesini istiyor. Mükellef hakları bunu da kapsıyor.**

## **5 KURUŞLUK TRAJEDİ**

TRAJEDİ dedik ama siz **“trajikomik”** deyimini de kullanabilirsiniz.

Bir başka yaşanmış olay;

Beş yıl önce, Rekabet Kurulu Eski Başkanı Kubilay Atasayar Bey avukatlık bürosunda otururken üzerinde Maliye yazılı bir minibüs duruyor ve iki tane memur iniyor. İçeri giriyorlar, sekreterine; **“Biz Kubilay Bey ile görüşmek istiyoruz”** diyorlar.

Sekreter cevap veriyor; **“Efendim kendisi şu anda toplantıda.”**

Memurlardan biri; **“Biz vergi dairesinden geliyoruz, çok önemli görüşmemiz lazım!”** diyor.

Sekreter; **“Peki, efendim”** diyor, telefonla arıyor; **“Efendim vergi dairesinden geldiler, çok önemliymiş!”**

Kubilay Atasayar; **“Al kızım o zaman içeri..”**

Memurlar içeri geliyor, içeri girenlerden bir tanesi elindeki zarfı uzatıyor, **“Efendim vergi borcunuz varmış, onun için, tebliğ etmeye geldik”** diyor.

Kubilay Atasayar’ın yanında da bir müvekkili var. **“Alalım”** diyor.

Memur **“Şurayı imzalayın”** diyor, imzalıyor.

Uzatıyorlar zarfı ve kendilerini bekleyen minibüsle gidiyorlar. Tabii bir sessizlik.. Zarfı açıyor acaba neyin nesi diye, dikkatle bakıyor... O da ne? **5 kuruş vergi borcu var**, onu tebliğ etmeye gelmişler. Gözlerine inanmıyor, yanındaki gösteriyor. **“Bir bakar mısınız?”** diyor. Adam bakıyor, gözlerine inanmıyor, 5 kuruş için gelmişler!

Devletin minibüsü, iki tane memuru, şu zarf veya içindeki kağıt, harcanan emek her biri 5 kuruştan fazla ediyor. Ardından o hırsla banka müdürünü arıyor, **“Hesabımdan vergi dairesindeki falanca hesaba bir havale yapmak istiyorum”** diyor. Banka müdürü, **“Tabii efendim, ne kadar?”** diyor. **“5 kuruş!”** Banka müdürü, **“Kusura bakmayın sistemimiz 5 kuruşu kabul etmiyor”** diyor.

Onun üzerine kafaya taktı ya atlayıp Ankara Mithatpaşa Caddesi’ndeki vergi dairesine arabasıyla gidiyor, arabasını koyuyor. Çıkıyor yukarıya, diyor ki;

**“Benim bir borcum var, 5 kuruş onu ödemeye geldim.”**

Oradaki memur; **“Efendim 1 liradan aşağıya olmuyor!”** diyor. Gerçekten gecikme zammı 1 liradan aşağı olmuyor.

**“Olsun, 1 lira alın”** diyor, ödüyor, makbuzu cebine koyuyor ve çıkıyor. Arabasına binecek silecekte bir kâğıt; **“Hatalı parktan dolayı 62 lira ceza!”**

Bu olayı anlatan köşe yazımdan tam beş yıl sonra, Maliye bir başka 5 kuruşu takip ediyor. **Yücel Doğan** isimli mükellefin 1995 yılından kalma **“5 kuruş gelir vergisi borcu”** olduğu tespit ediliyor. Sonra, banka hesaplarıyla ilgili araştırma yapıyor ve **“elektronik haciz”** yoluyla, **5 kuruş tahsil ediliyor**. Ardından, 5 kuruşluk makbuz düzenleniyor. Olayın trajik ya da trajikomik yanına gelince, yürürlükte olan yasa maddesi; **“tahsil için yapılacak giderler, alacaktan fazla olduğu takdirde, 10 liraya kadar olan vergi alacakları silinebilir”** diyor (Bkz. 6183 sayılı Yasa Md.106).

## **HANGİ YASA YA DA TEBLİĞ GEÇERLİ**

Yaşanmış diğer örnekleri, arka arkaya sıralayabilirim. Zaten bu anlamda da malzeme sorunu olmayan bir ülkeyiz. Kim bilir sizlerde, anlattıklarım ve anlatacağklarımın dışında daha neler neler var. Bunlar, memleketimden yaşanmış vergi manzaraları...

Mükellef hakları derken bazı çarpıcı örneklere ağırlık vermek istiyorum çünkü çoğunuz içinde yaşıyorsunuz. Belki sesinizi de çıkartamıyorsunuz. Onlardan çarpıcı örnekler vermek istiyorum. Örneğin, yasa var ortada ama bir tebliğ ile aksine açıklama yapılıyor. Veya yasa var, tebliğ var bir yazıyla ya da özelgeyle aksine açıklama yapılıyor.

Adamın birisi Almanya’da otobanda ters yola girmiş. Havadan trafiği kontrol



eden trafik polisi durumu görmüş. Anons ediyor, **“Dikkat, dikkat adamın birisi ters yola girdi, dikkat,dikkat...”**

Adam ters yola girenin kendisi olduğunun farkında değil kafasını yukarıya kaldırıp sesleniyor, **“Hangi birisi, hangi birisi? Bir sürü.. bir sürü...”**

Tebliğle, genelgeyle değiştirilenlerden hangi birisi? O kadar çok ki! Ama bir tanesi çok çarpıcıydı, yakın zamanda Varlık Barışıyla ilgiliydi. Varlık Barışıyla bir takım güvenceler verildi, bir takım açıklamalar yapıldı. Ondan sonra o da ne? Denildi ki, takdire sevk edilerek bulunan matrah farklarıyla ilgili yapılan tarhiyatlarda bu kapsama girmez. Başında dense belki bundan yararlanmayacak.

Son yasa diyordu ki, **“aramızda bilgi değişimi olan ülkelerden şu belgeler alınacak”**. Sadece bilgi değişimi olan ülkelerle ilgiliydi yasa, çok net yazıyordu. Tebliğle ilgili Bankalar Kanunu da bunu doğruluyordu. Bankalardan alınan belgeler de Bankacılık Kanunu’nda belirtilmişti, Türkiye’deki bankalar diyordu, diğerlerini konsolosluktan onaylattıracaksınız. İlk açıklama yapıldı, efendim İsviçre’deki paralar getirilebilir örneğini hatırlıyorsunuz. Bizim İsviçre ile Varlık Barışı Yasası çıktığında bilgi değişimi anlaşmamız yoktu. Dolayısıyla getirilen paralar yasa kapsamında değildi. Daha sonra Maliye Bakanlığı’nın internet sitesinde bir basın açıklaması, **“Hangi ülkede olursa olsun Varlık Barışı nedeniyle yurtdışındaki varlıkların Türkiye’ye getirilmesi mümkündür”** diye yazıyordu.. Kanunda aramızda bilgi değişimi anlaşması olan ülkelerden getirilebileceğini, kabul edilebileceğini yazıyordu. Tabii mükellef hakları, mükellefin kafası karıştı. Yarın bunu getiririm, başım ağrır dedi haklı olarak.

## **KOD UYGULAMASI VE MÜKELLEF HAKLARI**

Bir başka konu mükellef hak ve kapsamında koyabileceğimiz hepimizin yakından bildiği İstanbul ağırlıklı kod uygulaması.. Fıkralara, mizahlara konu olabilen ve zincirleme olarak yayılabilen, mükelleflerin alışveriş yaptığının firmanın koda girip girmediğini bilemeyeceği çok çarpıcı örnekler çıktı.

## **KOD FIKRASI**

Adamın biri, değişik kadınlarla birlikte olan oğlunu şöyle uyarmış; **“Oğlum özel hayatına dikkat et. Kadınlardan bir hastalık kaparsan, senden karına, karından bana, benden anana, anandan da bütün Patagonya’ya geçer...”**

Kod uygulaması da fıkra gibi, örneğin Gima'dan alışveriş yapmış, elinde belgesi var, siz Gima'dan alışveriş yaptınız, Gima da bir başkasından yaptığı alışverişten dolayı koda girmiş, ondan dolayı da siz girdiniz. Veya benzeri büyük şirketler, bir sürü örnek var. Ve hatırlarsanız bu kod olayının kapsamının böyle zincirleme yayılmasından dolayı neredeyse koda girmeyen kişi kalmadı.

**Bu olayın da başlangıcında, konuyu buraya getirilmeden insanlar perişan olup paniğe kapılmadan, mükellefin hakları da düşünülerek bu kadar abartılmaması gerekirdi.** Sadece kod uygulamasını anlatsam herhalde bir saat sürer. Zaten bu konuyu kitap yaptık.

## **BİREYSEL EMEKLİLİK VE MÜKELLEF HAKLARI**

Bir başkası, bireysel emeklilik. Münire Teyze, bizim apartmanda bekâr kızı ile birlikte yaşayan, yaşlı dul bir teyzemiz. Kocasından aldığı **“dul aylığı”**nın yanı sıra bir de bireysel emeklilik yoluyla, aylık almayı hayal etmiş. Bir buçuk yıl prim ödedikten sonra, ihtiyaç nedeniyle parasını çekmek istemiş.

Münire Teyze'ye, o güne kadar yatırdığı 9 bin 500 liranın, 600 lira faizi ile birlikte 10 bin 100 lira olduğunu söylemişler. Bankaya, parasını çekmek için gittiğinde, hesabına 8.585 lira yatırıldığını öğrenmiş. Münire Teyze, koşa koşa sigorta şirketine gitmiş;

**- Evladım, yatırdığım ana para 9 bin 500 lira idi. 600 lira da faizi var dediniz. Peki... Banka hesabıma niye 8.585 lira yatırdı?**

Bankacı Münire Teyzeye **“Teyzeciğim, yüzde 15 vergi kestik de ondan!”** demiş.

Münire Teyze dayanamayıp sormuş; **“Evladım, bu ne vergisi? Vergi kesersen, faizden kes. Anaparadan vergi kesilir mi?”**

Bankacı, **“Haklısın Teyze ama Maliye anaparadan da kesilecek diyor.”**

Evet... Türkiye genelinde uygulama maalesef böyle... Olay yargıya intikal etti. Vergi mahkemesi Münire Teyze lehine karar verdi ve **“Sadece faizden vergi kesilecek”** dedi. Münire Teyze bugünlerde çok mutlu...

Yasayı dikkatle okuduğunuzda menkul sermaye iradı başlığı altında, yani menkul sermaye iradının vergilendirilmesi anlatılıyor, anası değil, anapara değil. **Yargıya intikal ediyor, yargı diyor ki irattan, getiriden vergi kesilir, anaparadan kesilmez.** Arka arkaya karar veriliyor ama uygulama halen de-

vam ediyor. **Her mükellefin yargıya gitmemesi gerekir. Yerleşik bir hal alıyorsa artık bu olaylarda bir an önce bu mükellefin hakkıdır diye düğmeye basılması gerekiyor.**

## **DANIŞMA KOMİSYONU KARARLARI VE MÜKELLEF HAKLARI**

Bu mükellef hakları olayı tartışılırken, bununla ilgili düzenlemeler yapılırken hiç tartışılmayan bir başka olay var, üzerinde durulmayan. **“O konuda danışma komisyonu kararımız var”** deniliyor ve o yönde yani danışma komisyonu kararı doğrultusunda uygulama yapılıyor.

Örneğin yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde inşaat işi beyan ederken döviz cinsinden alınan hak edişlerle ilgili kur farkları ve mevduat faizleri hak edişin unsurudur. Her yıl beyan edilmez, iş bitince beyan edilir diye Danıştay’ın sadece bende 65 tane kararı var son 10 yıldır. Buna rağmen **“Aksine Danışma Komisyonu kararı var”** diyerek inceleme elemanı dahi bulduğu matrah farkının kalkacağına inandığı halde raporunu yazabiliyor. Çok önemli bir olay!

Burada da mükellef haklarının gözetilmesi gerekiyor.

## **EMSAL KİRA BEDELİ VE MÜKELLEF HAKLARI**

Emsal kira bedeli tartışması; emsal kira bedeli olayında üzerine gittiğinizde **“Efendim emsal kira bedeli uygulaması yok”** deniliyor. Biraz daha yaklaşıyorsunuz, **“Gelir vergisinde kira gelirleri nasıl beyan edilir?”** kılavuzuna bakıyorsunuz, emsal kira bedelinin nasıl uygulanacağı yazılı.

Kira geliri beyannamelerini internet ortamında vereceksiniz, emlak vergisi değerinin % 5’inden aşağı kira beyan ediyorsanız sistem beyannameyi kabul etmiyor. Mükellefin bu ve benzeri haklarının da göz önüne alınması gerekir.

Ülkemizde kira geliri beyan eden bir milyon civarında mükellef var. Bu konudaki mükellef haklarının da göz önüne alınması gerekir.

## **MÜTEAHHİT PROFESÖR**

Yaşanmış bir örnek. Bir tıp profesörü Ankara’da, 40 yıl hizmet etmiş emekliye ayrılmış ve kendisine bir arsa almış. Hayatında ticaretle hiç uğraşmamış, oraya iki katlı bir bina yapacak, altına da bir dükkân yapıyor kiraya verecek, özel inşaat.. Devlete saygısından dolayı bir dilekçe veriyor, durumunu anlatıyor.

Diyor ki, “Mülkiyeti kendime ait, 20 sene önce aldığım arsaya iki katlı bir bina yapacağım, bunu da kiraya vereceğim, altında dükkân var.”

Kendisine bir mukteza veriliyor ve deniliyor ki; “**Yaptığınız binanın altında dükkân olduğu için bu ticari kazanç kapsamına girer**”, siz gayrimenkul alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanlar kapsamında değerlendiriliyorsunuz, buna göre defter tutacaksınız ve diğer yükümlülüklerinizi yerine getireceksiniz. **Kanunu dikkatle okuyun, kesinlikle böyle bir anlam çıkıyor.** Ama bir tıp profesörüne deniliyor ki bu ticari kazançtır, ayrıntılarını biliyorsunuz.

### EŞE ALINAN EV

Veraset ve İntikal Vergisi, dünyanın hiçbir ülkesinde çocuğunuza, eşinize bir gayrimenkul aldığınızda ivazsız intikal diye vergilendirilmiyor.

İstanbul’da bu konuda ekip kuruldu, tapu dairelerinde taramalar yapıldı. Eşi ile beraber yarı yarıya almış gayrimenkülü, gel bakalım bu ivazsız intikal, raporlar düzenlendi. Peki, size soruyorum; Türkiye’nin en varlıklı kişileri, en varlıklı aileleri, bunların çocuklarının şu anda sahip oldukları birkaç yüz milyon dolarlık servetleri var. Babaları ölmemiş yaşıyor veya dedeleri ölmüş, dedelerinden babalarına intikal eder çünkü ortada baba varken çocuğa intikal etmez.

Gözünüzün önünde Türkiye’nin en varlıklı ailelerini canlandırın, yüz milyonlarca, milyarlarca dolar serveti var. Bireysel faaliyetleri de yok. Gelir vergisi beyan edecek. Peki, bunların bu yüz milyonlarca dolarlık servetleri nasıl geldi bunlara? Çok açık! Babadan, dededen ivazsız intikal etti bu servetler ama biz ağaçlarla uğraşırken ormanı göremiyoruz misali kalkıp eşine veya çocuğuna araba almış bunlarla ilgili bir dizi uygulama başlatıyoruz. Bana göre anlamlı değil.

Mükellefe duyulan saygının da gereği, böyle bir olayın dünyada benzerinin de olmaması gereği acilen bunun gözden geçirilip kaldırılması lazım. Çünkü burada bulunanların da çok büyük bir kısmı çocuğunuza, eşinize bir takım hediyeler alıyorsunuz. Yasaya göre yaklaşık 2.500 liranın üzerinde olanlar Veraset ve İntikal Vergisine tabi, kapsama girmeyen kalmaz.

## MTV'DE İLGİNÇ UYGULAMA

Aynı şekilde Motorlu Taşıtlar Vergisini kuzu kuzu ödediyseniz hakkınız yok ama mevzuatı biliyorsanız **“Kasko değerinin % 5’ini aşan bir vergi varsa dilekçe verirsiniz o zaman bir alt sütündeki daha düşük vergiyi ödeme avantajından yararlanırsınız, şu koşullarda..”** deniliyor.

**Oysa, bu uygulama otomatiğe bağlansa daha iyi olmaz mı? Madem mükellefin böyle bir hakkı var, o mükellef hakkı otomatikman uygulanırsa, kasko değeri de bunlar sisteme girse, artık teknoloji gelişti, bunu bilmediği için yararlanamayan mükellef korunsa daha iyi olmaz mı?**

## GAYRİMENKUL SATIŞI

Bir başka somut örnek, mükellefin hakkı, halen uygulama devam ediyor. Gayrimenkul satışları; yılda bir milyon gayrimenkul satılıyor bu ülkede.. Emlak vergisine esas olan değerler bazı yerlerde astronomik oranda arttırıldı biliyorsunuz. % 1000, % 2000, % 3000 arttırılan yerler var. Bu konuda somut örnekler de biliyorum. Şimdi deniliyor ki emlak vergisinin değerinin altında satamazsınız. Doğru.. Emlak vergisinin değerinin üzerinde satabilirsiniz ama altında satamazsınız. Emlak vergisi değeri 1 milyon lira, gerçek satış bedeli 600 bin lira. 1 milyon lira üzerinden işlem yapılıyor, bu gayrimenkulü üç yıl önce almış, dört yıl önce almış, iki yıl önce almış aradaki fark Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 80/6 değer artışı kazancı.

Kazanç yok aslında. Adam 600’e aldığını 600’e satmış veya 500’e aldığını 600’e satmış. En azından bu kadar kazanç yok, hadi bakalım değer artış kazancı. Bu arada **Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü’ne hitaben bir yazı gönderilmiş yıllar öncesinden, eğer gerçek satış bedeli emlak vergisi değerinin altındaysa satıcı isterse tapuda tapu senedine şerh olarak bunu yazdırabilir. Bu, mükellefin bu hakkı nerede yazıyor?** Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü’nün Maliye Bakanlığı’na gönderdiği bir yazıda yer alıyor. Olur mu efendim? Bir kere böyle bir hakkının olduğunu nereden bilsin, nasıl bilsin? Kanunda yok, tebliğde yok, genelge yayınlanmamış.. Böyle bir hakkı var. Nasıl bilecek mükellef bunu? Madem böyle bir hakkı var yayımla tebliğini, madem böyle bir olay var tapu dairelerine levha asılsın, denilsin ki, **“Gayrimenkulünüzün satış bedeli, gerçek satış bedeli emlak vergisinin değerinin altındaysa bunu tapu senedine yazdırma hakkınız vardır.”** Uyarılsın mükellef ki hakkımı bilsin.

**Mükellefin hakkı çok ücra yerlerde, çok gizli yerlerde bilmesi neredeyse imkânsız! Bunlar eğer gazetede, dergilerde yazılmasa neredeyse hiç kimsenin haberi olmayacak.** 22 milyon emlak vergisi mükellefi var, 1 milyon gayrimenkul satılıyor. Bu ve benzeri durumlarda da yine **mükellefin hakkının korunması** için açıklanması gerekiyor.

## **HİSSE SENEDİ SATIŞI VE YANLIŞ İŞLEMLE HACİZ**

Son olarak vergi incelemesi konusuna değinerek noktalamak istiyorum. İnceleme elemanları matrah farkını buluyorlar, tarhiyatı yapıyorlar, haciz uyguluyorlar vesaire vesaire. **Ya yapılan işlem yanlışsa? Örneğin Yasa diyor ki; vergi incelemesi bitip, rapor ve ihbarname tebliğ edildikten sonra ihtiyatı haciz ve teminat isteyemezsin.**

Bektaş'ı'ye sormuşlar; **“Abdestsiz namaz kılınır mı?”** diye, **“Ben kıldım oldu!”** demiş!.. Türkiye’de bunlar yapılıyor. Ve bir anda inanılmaz rakamlarda teminatlar, hacizler derken işletme yok olma durumuyla karşı karşıya kalıyor.

Yasa diyor ki; efendim hisse senedi bastırmayan bir anonim şirket, herhangi bir kurumdan izin almaksızın, hisse senedinin yerini tutan **“geçici ilmühaber”** bastırabilir ve geçici ilmühaber hisse senedinin yerini alır (Türk Ticaret Kanunu Madde 411).

Maliye Bakanlığı da bu durumda, geçici ilmühabere dayalı anonim şirket hisse satışı, iki yıllık süre geçtikten sonra yapılırsa, bundan doğan kazanç, tutarı ne olursa olsun, gelir vergisine tabi tutulmuyor diyor (232 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Md.5). Ancak bir inceleme elmanı çıkıyor, **“Efendim ben öyle düşünmüyorum”** diyor. Ona göre işlem yapılıyor ve mağduriyet durumu oluyor. Dava açılıyor ama olay onunla da bitmiyor. Haciz kararları vesaire.

## **FELÇ EDEN SARI ZARF**

Bir başka somut örnek daha. Yıllar önce, bizim Fakültede Bahadır Kızıltan adında bir arkadaşımız vardı. Bundan 20 yıl kadar önce bir gün babasına bir sarı zarf geliyor. Babası yıllara sarı inşaat, müteahhitlik yapmış, iflas etmiş, her şeyini kaybetmiş. Allah kimsenin başına vermesin. Beyanname vermediği gerekçesiyle Takdir Komisyonuna gitmiş, Takdir Komisyonu bir matrah takdir etmiş inşaat için ve onun üzerinden tarhiyat yapılmış. Gelen sarı zarfın içinde o var. Sarı zarfı alıyor, açıyor ve bakıyor.. Masanın üstüne koyuyor ve

sonra hafifçe yığıyor, felç geçiriyor! Allah göstermesin, iflas etmiş bir insan, o şokla felç geçiriyor!.. Sonra arkadaş bana geldi, **“Ya böyle bir durumumuz var ne yapacağız?”** Dedim ki, **“Hiç kafanıza takmayın bu çok basit bir şey. Yıllar evvel inşaat işlerinde iş devam ederken kazanç beyan edilmez. İşin devam ettiğini, bitmediğini yani örneğin geçici kabul yapılmadığını ya da fiilen tamamlanıp ya da bırakılmadığını ispat edebiliyor musunuz?”**

**“Tabii tabii..”** dedi.

**“O zaman hiç merak etmeyin”** dedim, **“dava açarsınız ve kurtulur bu...”** Dava açtılar ve gerçekten Vergi Mahkemesi tamamını kaldırdı ve düzeldi. **Düzelmeyen bir şey vardı; babasının felç durumu, o kaldı..** Yani yapılan işlemlerde hâkimler verdiği kararlar, Danıştay’dan, Yargıtay’dan döndüğünde dosyalarına giriyor ve siciline işleniyor ve terfisinde göz önüne alınıyor. Vergi olayında da bu olmalı.

## **YANLIŞ YAPAN DA CEZALANDIRILMALI**

Vergi inceleme elemanlarının da düzenlediği raporlarının sonuçları izlenmeli, dosyalarına girilmeli. Eğer layıkıyla bir rapor düzenlenmişse ona göre değerlendirilmeli. Tersisi durum varsa bu da ona göre değerlendirilmeli ve mükellef kaybolan hakkını talep edebilmeli. **Anayasa’nın 125. Maddesinde, Kanunun kusuru olmasa bile uğradığı zararı talep edebileceği açıkça yazıyor; 129. Maddenin 5. bendinde de bunu ilgili memura rücu edebileceği yazıyor.** Ama mükellef haklarıyla ilgili düzenlemede bu da atlanılmış, çok önemli.

Özellikle **“Hürriyeti bağlayıcı ceza boyutu”** çok önemli.

Bazı inceleme elemanları, aslında kaçakçılık suçu ya da kaçakçılığa iştirak suçunu oluşturmayan fiillerle ilgili raporlar yazıp, suç duyurusunda bulunabiliyorlar. Sonunda, takipsizlik ya da beraat ile sonuçlansa bile, mükellef açısından bunun bir izi kalıyor. Bu gibi durumlarda, yasa hükümlerini göz ardı eden, keyfi uygulamalarla ilgili **“mükellef haklarını koruyan”** yaptırımlar getirilebilmeli. İnceleme elemanları **“Ben bunu böyle değerlendiriyorum”** diye yasaya aykırı yorumlar yapmak suretiyle, mükellefleri mağdur etmemeli.

Bu ve benzeri olayları yani mükellefi yok olma durumuyla çok ciddi kayıplara uğrama durumuyla karşı karşıya bırakan uygulamaların da mükellef hakları kapsamında düzenlenmesi ve mükellefin konuşmanın başlangıcında dedi-

ğim gibi **“I’m a tax-payer!”** dediğı gibi böyle sesini yükseltebileceğı gün geldiğı gün mükellef hakları yerleşmiştir bu ülkede.

Hepinizi saygıyla selamlıyorum, sabırla dinlediğiniz için çok teşekkür ederim.

**Yahya ARIKAN**  
**İstanbul SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Değerli Hocam Şükrü Kızılot’a açıklamalarından dolayı teşekkür ediyoruz.

Söz sırası TOBB Başkan Yardımcısı Sayın Halim Mete’de. Arkadaşlar, Halim Mete’yi dinlemeden çıkmayınız lütfen! Bence çok şey kaçırıyorsunuz.



# VERGİ MÜKELLEFLERİNİN HAKLARI İŞ DÜNYASI AÇISINDAN

**Halim METE**

**TOBB Başkan Yardımcısı**

- Saygıdeğer meslektaşlarım, reel sektöre yön veren dostlarım sizleri şahsım ve Türkiye Odalar Borsalar Birliği adına saygılarımla selamlayarak sözlerime başlamak istiyorum.

Benden önce konuşma yapan sevgili Hocam Sayın Kızılot ve ondan önce konuşma yapan Osman Altuğ Hocalardan sonra herhalde bize bu konuşmayı yapmak, dinletmek millete zor gelecek, zaten çıkanlardan da anlaşılıyor. Ama çıktıklarına da pişman olacaklar.

Ben İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesinde okurken 1965 yılı, o zaman soruyorlar bize, ne olacaksınız diye, bizde iktisatçı olacağız diyoruz. Hocalarımıza soruyoruz, hoca biz ne olacağız? İktisatçı diyor. Ya iktisatçıdan anlamıyorlar hocam, ne yapacağız? Ya muhasebeci deyin geçsin diyor! Bu aynı şeye benziyor, Oflu matematik öğretmeni çocuğa 7 vermiş, karnesine rakamla yazdı, yazıyla yazacak bir türlü yazamıyor 't' ile mi yazacak 'd' ile mi yazacak? Yanında geçen bir Oflu Türkçe hocasına soruyor, "Ha bu uşağa yeti verdim de, t ile mi yazacağım buni d ile mi?" diyor. Diyor ki, "8 ile kurtar da!" Şimdi hakikaten muhasebecilik mesleğini yıllarca toplum anlamadı gitti ama şimdi çok şükür güzel bir yerde.

Şimdi tabii karşımızda muhatap yok, Maliye Bakanlığı, onunla ilgili konuşmamda bir şey söyleyeceğim ama zannediyorum Maliye Bakanlığı ile aramızda yorum farklılığı var. Yani biz mükelleflerle Maliye Bakanlığı olayları farklı yorumluyoruz. Hani Temel'in oğlu olmuş adını Oğuz vermiş. İnmiş kahveye bakmış Oflu hoca, "Ula Temel, uşağın adını verirken Kuran'dan bir şey bulamadın mı da gittin Oğuz verdin adını?" Temel bakmış, "Hoca ne diyusun?" demiş. "Oğuzubillahimineşşeytanirracim da!" aynı öyle yorumluyor. Temel sokakta yürürken bir bakmış ki yeğenleri bir direği dikmeye çalışıyorlar. "Lan ne idiysunuz?" "Emce onun boyunu ölçeceğiz de onun için dikiyruk!" demiş. Onun demiş, boyunu ölçmek için ne uğraşıyorsunuz? Yere uzatın da öyle ölçün. "Emce uzunluğunu ölçmeyeceğik ki yüksekliğini ölçeceğiz!"

Şimdi evet, buradan izin verirseniz konuşmama geçmek istiyorum. Kaliteli demokrasi, güçlü ekonomi sözünü Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği söylemeye başladı, Sayın Başkanım Rifat Hisarcıklıoğlu'nun da hepinize selam ve saygıları var, onu da söyleyeyim. Ama artık bir slogan haline geldi bu söz. Herkes kaliteli ekonomi, kaliteli demokrasi, güçlü ekonomi sözcüğünü kullanıyor. Bunun tamamlayıcısı nedir? Bence kayıt içine girmektir. Hesap verebilir olmaktır. Türkiye son yıllarda bu konuda oldukça iyi mesafe kat etti gibi görünmesine rağmen yeterli değil. Vergi mükellefi verdiği verginin nereye harcadığını görmek istiyor, ülkenin, milletin hayrına harcanmasını istiyor. Kı-sacası verdiği paranın hesabını sormak istiyor. Yani tıpkı bizim işadamları olarak git şu malı al diye verdiğimiz paranın hesabını nasıl her akşam alıyorsak onu sormak istiyor. Hesabını alamadığında da en sonunda gidiyor sandıkta hesap soruyor. Mükellef sandığa gitmeden de hesap sorabilmeyi istiyor. Gerçi Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarasını yazarak her kurumdan hesap sormak ve en geç 15 gün içinde cevap alma hakkımız var ama eğer vergi mükellefiyseniz; “hadi getir bakalım defterlerini” korkusu başlıyor. Eğer bürokratsanız; “haydi bakalım sen git Doğu’ya tayin” olayı başlıyor. Yani bir korku yaratılmaya çalışılıyor. Neyse bu konuyu burada biraz keselim, konumuza gelelim.

Vergi mükelleflerinin hakları nelerdir? Bu haklar konusunda neler beklenmektedir? Bunu hocalarımız çok geniş anlattı ama ben kısa kısa olaydan kopmamak için de söylemek istiyorum. Genel mükellef hakları olan adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik ilkesi, bilgilerin gizliliği ki çok önemli, temsilci kullanma hakkı, özel hayatın gizliliğine saygı hakkı, haklarındaki tüm işlemlerde bilgilendirme hakkı. Ayrıca özel mükellef hakları olarak da vergi tahsilâtıyla ilgili haklar, vergi uyumsuzluklarının çözümüyle ilgili haklar, vergi denetimi sırasındaki haklar. Bunlar hepimizin, birçoğumuzun bildiği haklar. Peki, bu hakları maalesef yeterince kullanamamaktayız. Bunun için şimdi sıraladığım düzenlemeleri karar alicılar, uygulamacılar yerine getirmek durumundalar. Bir, Türkiye’de vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin olarak yaşanan en önemli sorunlardan biri kanunilik ilkesinin zedelenmesidir. Anayasa’nın 73. Maddesinin son fıkrası uyarınca Yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, muaflık, istisna, indirim oranlarına ilişkin düzenlemeler yapma yetkisi Yasayla Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bu çerçevede Bakanlar Kurulu vergi oranını sıfıra kadar indirebilmekte ve birkaç katına kadar çıkartabilmektedir. Örneğin KDV’de 1 ile 40 arasında birçok oran vardır. Bu nedenle ilk yapılması gereken husus, Anayasal iktisada ilişkin düzenlemelerin yapılması ve hukukun üstünlüğünün hayata geçirilmesidir. İkinci,

genel düzenleyici işlemler Resmi Gazetede yayımlanmalı ve kanunların geriye işlemeziği kuralına mutlak uyulmalıdır. Maalesef geriye dönük de kanunlar değiştiriliyor. Bu esas Vergi Usul Kanunu'nda açık bir şekilde düzenlenmelidir. Diğer bir konu, genel tebliğler, muktezalar ve sirkülerle kanunlar genişletilmemeli veya daraltılmamalıdır. Anayasa'nın 73. Maddesine göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Bu hükme özenle uyulmalıdır. Bazen bir basın bildirisıyla bile uygulamanın yapıldığını görüyoruz. Bir başka konu vergi mevzuatı Anayasanın temel hükümleri açısından taranmalı, mükellef haklarını zedeleyen hususlar saptanmalı ve düzeltilmelidir. Örneğin Emlak Vergisi emsal değerlerinin tespitine mükellefler itiraz edebilmelidir ki biraz önce de hocam bu konuda bazı örnekler verdi. Devlet alacaklarına uygulanana gecikme faizi aynı usul ve esaslarla mükellef alacaklarına da uygulanmalı, bu çerçevede Vergi Usul Kanunu'nda 112. Maddesi yeniden düzenlenmelidir. İncelemelerde mükelleflerin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavirler ile avukatlarının itirazlarının tutanağa geçirilmesi konusundaki herhangi bir sorun yaratılmamalıdır. Uzlaşma müessesesi genişletilmeli, ayrıca yargı sürecinin her aşamasında yapılabilmesi sağlanmalıdır. Düzeltilme hükümleri ve düzeltme işlemlerine ilişkin süreler kanunda açıkça düzenlenmelidir. Vergi incelemelerinde uygulama birliği sağlanmalı ve sübjektif değerlendirmelerden kaçınılmalıdır. Vergi yargısında gerekli reform çalışmaları yapılarak yargının kısa sürede sonuçlanması sağlanmalıdır. Haksız vergi uygulamalarına ve mükellefleri gereksiz yere çok zora düşüren tasarruflara ilişkin tazminat davası açılması hususu düzenlenmelidir. Örneğin gereksiz ve haksız yere uygulanan ihtiyati haciz uygulamaları gibi.

Bütün bunların yanında vergi idaresinin biz, bunu söylemeden şunu söylemek istiyorum; ben 11 yıldır Odalar Birliği dolayısıyla Ankara'da görev yapıyorum. Ondan önceki kısmı bir tarafa atıyorum. 11 yıldır ne yapıyorsunuz diye sorduklarında birinci yaptığımız işlem nedir biliyor musunuz değerli meslektaşlarım? Birinci yaptığımız iş; doğru gitmekte olan bir konuyu, bu maliye veya diğer mevzuat olabilir bozduklarında "ya bu doğru gidiyordu, niye bozdunuz? Ya bunu düzeltin!" diyerek onun peşinden koşmak. Birinci görevimiz bu, birçoğunu geri döndürüyoruz ama o geri dönen süre kadar da devlet onu bir kâr zannediyor. Maalesef bu işlerin peşinden koşuyoruz. Bunun için iyi gitmekte olan bir uygulamayı kökünden bozarak, ortadan kaldırarak yeni bir uygulamaya gitmemesi gerekir. Bir yatırımcı düşünün, mevcut vergi yasalarına bakıp milyonlarca liralık bir yatırıma kalkışıyor. Hatta bu yabancı yatırımcı da olabiliyor. Yatırım yeni bitmiştir, geri dönmesi için ne yapacaktır o hakla-

rını devam ettirmesi lazım çünkü yasalar devam etmeli veyahut da belki daha olumlu kararlar alınmalı Kurumlar Vergisindeki düşürülen puanlar gibi. Ama gelin görün ki ne yapılıyor? Tam tersi oluyor bunun, yatırım indirimi kaldırılıyor. Birikmiş yatırım indirimi alacaklarını da üç senede düşüreceklerin diyor. Ya yatırımlar bunun için yapılıyor, bunu yapmayın falan, hiç! Ben yaptım oldu diyor, bitti! Bunun daha başka örnekleri de var, gemi işi sanayinde diyor ki, gemi işi sanayi gelişsin diye bundan yıllarca önce diyor ki, sen eğer imal edeceğin gemiyi ihraç edeceksen, doğrudan doğruya ihraç edeceksen, dışarıya satacaksan bu sana teşvik belgesi veriyorum, teşvik belgesinde aynen bu yazıyor ve de yatırım indiriminden istifade edeceksin diyor. Ama gelin görün ki yıllar sonra bir inceleme elemanı bir rapor yazıyor, rapora göre diyor ki, hayır bu yanlış teşvik belgesi, geriye dönerek cezalarla birlikte çok büyük rakamları geri istiyor. Böyle bir şey olur mu? Anlatıyoruz herkes hak veriyor, yani ilgililerin hepsi, isimlerini saymayacağım hepsi hak veriyor ama uygulamaya gelince, mahkeme ile kazanıyorlar. Ama maalesef, daha mı istiyorsunuz? Özelleştirme ile ilgili, bir özelleştirme yapıyor. Diyor ki, ben özelleştirdim, burada şu yatırımı yapman şartıyla özelleştirdim diyor. Ödeyeceğin bedel üç lira, 4-5 senede 60 küsur liraya çıkıyor. Ya bu neye göre çıkıyor, nasıl çıkıyor, bu yatırımı nasıl yapsın? Bu para ne oldu diye soruyorsun, evet haklısınız diyor, en çok enflasyonun biraz üstünde olabilir diyor. Ama uygulama maalesef yok! Bunlar hayatta hocam gibi bizim de tespit ettiğimiz 200 tane örnekler var, vaktinizi çok almayacağım ama bir tanesi var ki ona ne diyor, işte kod olayı, kod belası dediler, kod virüsü dediler. Ya ben kimden alışveriş yapacağım? Ben Migros'tan alışveriş yapıyorum, Migros meğerse bir koda girmiş, birisi alışveriş yaptı diye benim de ondan aldığım koda girmiş. Bu nedir? Kim bulmuş? Bu usulü nasıl bulmuş?

Evet, tüm bunlar şunu ortaya koyuyor; vergi mükellefi hakkından vazgeçsin. Zaten vergi mükellefi hakkından vazgeçmeye çoktan razı. Maliye'nin yanından geçsem acaba bana bir şey bulaşır mı korkusuyla yanından da geçmeye çalışıyor. Hâlbuki Maliye Bakanlarımız ne diyordu? Biz sizin ortağınızız, ortağınızız diyordu değil mi Kemal Ağabey? Birisi dedi, burada bir konuşmacı; "Müşteri velinimetimizdir!" dedi rahmetli Adnan Kahveci, nur içinde yatsın. Peki, neye ortak? Hani demez mi bizim kültürümüzde "İki kişi ortaksa üçüncü ortağı benim" demiyor mu? Eğer biz ortaksak gelin ya mademki ortağınız, gelin kol kola yaşayalım, kapınızdan rahatlıkla girip çıkalım. Ticaret yaparken, yatırım yaparken görüşünüzü alalım. Bize yol göster, daha çok kazanalım daha çok vergi verelim.

Ben de mali müşavirim değerli arkadaşlarım, ömrüm boyu kayıt içinde olmanın yararlarını anlattım ve de teşvik ettim. Başkan Yardımcısı olduğum Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği de yıllardır her konuşmada kayıt içine girmenin gerektiğini anlattı, o konuda da Türkiye’de epeyce mesafe kat etti. Sizlerle olduğumuz toplantılarda da bunu yaptık. Ama yani iş dünyasını bilinçlendirmeye çalıştık, mesafe de kat ediliyor. Ama bir korkuyla oluyor. Gelin bir barış yaşayalım. Vergi İdaresi korkutarak değil tam bir ortak edasıyla vergisini toplansın. Buraya gelirken birisi bana dedi ki, Defterdar yazı göndermiş tekrar çağırılmış, işte sabahleyin de başka bir konudaydı, çağırıp diyor ki, senin vergin az, bunu % 100, %300 arttırman lazım. O zaman size ne ihtiyaç var? Niye muhasebeciye para veriyoruz? Bunda bir yanlışlık var, bir yerinde var ama neresinde? Mükellef hakkı ne?

Son yıllarda mevzuat yönünden de evet oldukça önemli gelişmeler yaşanmasına rağmen mükellefin haklarını gözeten bir olumlu tavır ortaya konmadı. Belki yazılı da birçok şey oldu ama bunu tavra bağlamak, yani hani insanlar soruyor kimlik numarasıyla şu, şu, şu nedir cevabını alabiliyor ama bunun devlet bir tavır olarak da ortaya koyabilmeli. Yani ona o güveni verebilmeli.

Bazı şeylerde biz TÜRMOB’la birlikte Türk Ticaret Kanunu’nun oluşması sürecinde müthiş çalışmalar yaptık. Birbirimize destek verdik, olması gerekeni ortaya koyduk. Türk Ticaret Kanunu, 60 küsur madde mi, 70 madde mi çıktı gerisi orada duruyor. Siyasileri dolaşıyoruz, karar alıcıları dolaşıyoruz, “efendim, bu lazım çıkartalım” hiç kimse hayır demiyor ama orada duruyor, Borçlar Kanunu da orada duruyor. Dilerim ki bundan sonra birileri gelip onu çıkartabilir.

Şimdi yine sözümü bir fıkraya ile bitirmek istiyorum. İçinden Maliye mi alırsın alacağını kim alır? Üç dinin temsilcisini Almanya’da bir toplantıya çağırıyorlar. Konferansın konusu, dininize göre elinizdeki paranın ne kadarını Allah için, ne kadarını kendiniz için harcarsınız? Bunu nasıl tespit ederseniz? Hristiyan din adamı papaz geliyor, diyor ki, “ben 2 metre öteye bir çizgi çizerim, paralarımı havaya atarım. Çizginin bu tarafına düşenleri Allah için harcarım öbür tarafa düşenleri kendim harcarım” diyor, “kendime saklarım” diyor. Yahudi din adamı geliyor, diyor ki, “ben 60 santim boyutunda bir çukur kazarım, paralarımı havaya atarım, çukurun içine düşeni Allah için harcarım dışarıda kalanları kendim için harcarım” diyor. Bizim Oflu hocaya sıra geliyor. Diyorlar ki, ey Müslüman din adamı siz elinizdeki paranın ne kadarını Allah için harcarsınız? “Ben” diyor, “paralarımın hepsini havaya atarım, lazım olanları Allah alır, yere düşenler bana kalır!”

Evet, mükellefin haklarını korumayarak, yere düşenlerin hepsini almaya çalışarak kim yapıyorsa bunu siz adını koyun. Hepinize saygılar sunuyorum.

**Yahya ARIKAN**  
**İstanbul SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Evet, Halim Mete'ye çok teşekkür ediyoruz açıklamalarından dolayı.

Son konuşmacımız TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi Sayın Sinan Aydın. Değerli arkadaşlar işin sonuna geldik, biraz daha sabrınızı rica ediyorum.

# VERGİ MÜKELLEFINİN HAKLARI

**Sinan AYDIN**

**TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi**

## HAK nedir ?

Hukuk literatüründe hak, hukuk düzeninin kişilere tanıdığı yetkiler veya kişilerin hukuk düzeni tarafından korunmakta olan menfaatleri olarak tanımlanmaktadır.

- Temel hukuk düzeni, kişilere sadece çeşitli türde “haklar” tanımaz. Bir yandan kişilerin sahip olacağı hakları, bunların türlerini, nasıl elde edilebileceğini ve nasıl sonuçlanacağını düzenlerken, diğer taraftan yine bu kişilerin sahip olacağı bu haklar karşılığında ne türde “sorumlulukları” olacağını da belirler.

Peki SORUMLULUK nedir?

- Sorumluluk ise, kişinin kendine ve başkalarına karşı yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerini zamanında yerine getirmesi zorunluluğudur.

Hukukta, toplumbiliminde ve kamu yönetiminde, kişiler için, sorumluluk taşımayan hak kullanımı veya hak tanımayan sorumluluk düzenlemeleri, genel olarak benimsenmemektedir

- **HAK / SORUMLULUK** ilişkisi, kamu yönetimi ve hukuk düzeni açısından ele alındığında, şöyle ilginç bir sonucun ortaya çıktığı gözlemlenmektedir:
- (\*) Sorumluluklarını yerine getirmeyen bireylerin, haklarını da genel olarak aramamakta olduğu;
- (\*) Hakları ihlal edilen bireylerin ise, sorumluluklarını yerine getirmekte istekli olmadıkları;

görülmektedirler.

- Günümüzde toplum bilimcilerin, siyasetçilerin ve hukukçuların geliştirdiği, uygulanmaya çalışılan ve kamu yönetimi alanında sıkça duyduğumuz bir kavram var:

## **TOPLUMSAL SÖZLEŞME ..**

- Genelde her sözleşmede olduğu gibi Toplumsal Sözleşmede de en az iki taraf bulunmaktadır: **Kişi** ve **Devlet**
- Bu sözleşmenin oluşumunda, egemenlik haklarını devlete veren birey, bu egemenlik hakkından hareketle devletin belirleyeceği hakları kullanma karşılığında, yine devlete karşı birçok sorumlulukları yüklenmektedir.
- Yani, devlet bir yandan egemenlik hakkını elinde bulunduracak ve bundan hareketle bireylerin sorumluluklarını belirleyecek; buna karşın bireyin sadece devlet tarafından belirlenmiş bir kısım hakları olacak.
- Yani kavramın oluşumunu, sözleşme taraflarının kazanımları açısından günlük hayattan bir ifadeyle anlatmak istersek:
- Devlet: 2 - Birey: 1

şeklinde bir skorun oluştuğu görülmektedir.

- Skorun açılımı ise şöyle:

### **DEVLET: 2**

- Egemenlik hakkı,
- Bireylerin sorumluluklarını belirleme hakkı,

### **BİREY: 1**

- Devletin belirlediği haklar
- Konuya bir de spesifik olarak **VERGİ** açısından baktığımızda durumun çok da farklı olmadığını görüyoruz: Konuyu birkaç soru/yanıt ile açmak gerekirse;
- **Soru:** Bugün Türkiye’de Vergisel düzenlemeleri yapma güç ve yetkisi (Vergisel Egemenlik Hakkı) kimdedir ?
- **Yanıt:** Devleti temsilen, Maliye Bakanlığı’nda..



- **Soru:** Bugün Türkiye’de mükellefiyetle ilgili sorumlulukları ve bu sorumluluklara uymayanlara uygulanacak yaptırımları kim belirler ?
- **Yanıt:** Sahip olduğu kamu erkinden hareketle, Maliye Bakanlığı..
- **Soru:** Bugün Türkiye’de mükelleflerin sahip olacakları hakları belirleme yetkisi kimdedir ?
- **Yanıt:** Sahip olduğu kamu erkinden hareketle, Maliye Bakanlığı..
- **Soru:** Mevcut sistem dikkate alındığında, merkezi hükümetlerin ve Maliye Bakanlığının, mali alanda, vergi ve benzerleri konusunda gerçekleştirdiği veya gerçekleştirmeyi düşündüğü yasal düzenlemelerde, mükellef gruplarının veya temsilcilerinin, iş dünyasının veya meslek camiasının, etkin, sonuç yaratmaya dönük, bağımsız olarak örgütlenebilmiş belirleyici bir rolü var mıdır.?
- **Yanıt:** Bugün için Türkiye’de, üyelerinin bir kısmı meslek ve iş dünyası temsilcileri ile akademisyenlerden, büyük çoğunluğu ise Maliye Bakanlığı temsilcilerinden oluşan Vergi Konseyi’nin, Vatandaşın Vergisini Koruma Derneği’nin ve Bursa, Mersin gibi bir kısım illerde oluşturulan Mükellef Hakları Platformlarının iyi niyetli, ancak sınırlı etkiye sahip lokal çalışmaları dışında, ülke genelinde örgütlenebilmiş, vergisel düzenlemelere doğrudan, etkin ve sonuç belirleyici etkisi olan başkaca bir örgütlenme şekli bulunduğu söylenemez.
- Oysa, bugün, Amerika, Avrupa ve diğer bir çok dünya ülkesinde faaliyet gösteren çeşitli ülkelerde kurulu mükellef dernek ve birlikleri 1969 yılında Avrupa’da Avrupa Mükellef Dernek ve Birlikleri Kuruluşunu, 1988 yılında da Dünya Mükellefler Birliği’ni kurmuşlardır. Bugün bu birliğe 45 ülkeden 65 mükellef örgütü üyedir.
- Görüldüğü üzere, bugün Türkiye’de vergiyle ilgili her alanda ve her konuda, politikalar belirleme, düzenlemeler yapma, kural koyma, yaptırımlar oluşturma ve uygulama ve hatta mükelleflerin haklarını bile belirleme konusunda, güç ve yetki sahibi tek merci büyük ölçüde Maliye Bakanlığı olarak görülmektedir. Maliye Bakanlığı bu gücü ve yetkiyi mevcut yasalardan hareketle kullanmaktadır.

- Maliye Bakanlığı'nın, büyük ölçüde tek taraflı bir gücü ifade eden bu büyük erki kullanırken, hazine yararı ile birlikte, mükellefleri, mükellef haklarını ve vergi idaresi ile mükellefler arasında köprü görevi üstlenen ve sistemin vazgeçilmez unsuru olan meslek mensuplarını ve onların haklarını gözetmek zorunda olduğunu hatırlatmak gerekmektedir.
- Yine, yasalardan alınan bu erk ve vesayet yetkisi kullanılırken, Maliye Bakanlığı'nın, günümüzün ulaştığı bilgi akış olanaklarını da dikkate alarak, vergisel uygulamalarda, mükelleflere ve özellikle meslek mensuplarına yönelik düzenlemelerde, artık birçok noktada normal bir insanın taşıyamayacağı ağırlıkta ve fiili imkansızlıklar sınırına dayanmış durumda ki, usule tabi, şekli, sonuç almaktan uzak, vergi dairelerine kağıt taşımaktan ve otomasyon sistemine anlamsızlaştığı artık tüm kesimlerce kabul edilen bilgilerin defalarca girilmesine neden olan, gerekliliği ve sürdürülebilirliği tartışılır durumdaki yasal düzenlemelere devam etmemesi ve bu durumdaki düzenlemeleri yeniden gözden geçirerek, daha sade, anlaşılır, anlamlı, tekrardan uzak ve daha çağdaş bir uygulamayı gerçekleştirmesi gerekmektedir.
- Biraz önce de belirttiğimiz gibi, hukukta ve kamu yönetiminde haklar ve sorumluluklar, birlikte anlam ifade etmektedir. Yani burada bir düalizm söz konusudur. Bunun vergisel uygulamalar konusundaki karşılığı şudur: Türkiye'de vergi alanında elde edilen olumlu veya olumsuz tüm sonuçlarda, temel düzenlemeleri yapan ve sorumlulukları belirleyen Maliye Bakanlığı ile birlikte, belirlenen sınırlı hakları kullanırken, yükletilen ağır sorumlulukları yerine getirmeye çalışan mükellef gruplarının ve meslek mensuplarımızın da büyük katkıları bulunmaktadır.
- Temel konunun "HAK" olduğu bu toplantıda, bu gerçek ortada iken, zaman zaman yapıldığı gibi, vergisel uygulamalar konusunda alınan bir kısım başarılı uygulamaların sonuçları büyük ölçüde veya tamamen erk sahibi Maliye Bakanlığına mal edilirken, bir türlü çözümlenemediği görülen kayıt dışı ekonomi konusunda "***kayıt dışı ekonomiyi çözmek meslek mensuplarının boynunun borcudur***" yaklaşımıyla, başarısız uygulamaların sonuçlarını, sınırlı hak/ağır sorumluluk dengesizliği içerisinde görev yapmaya çalışan meslek mensuplarına yüklemenin ne denli önemli bir HAKSIZLIğI ifade ettiğini de belirtmek gerekmektedir.

Bu genel açıklamalardan sonra, mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde, Vergi Mükelleflerinin sahip oldukları hakların neler olduğu konusunda bazı tespitler yapmamız gerekmektedir

- Tabii burada, konuya sadece Vergi Mükelleflerinin Hakları yönüyle yaklaşmak doğru ve yeterli bir yaklaşım olmayacaktır. Daha önce de belirttiğimiz gibi, konunun en az iki tarafı olduğu görülmektedir:
- 1). DEVLET: (Yani vergisel açıdan Türk Vergi İdaresi),
- 2). BİREY : (Yani vergisel açıdan mükellef ve temsilcisi durumundaki meslek mensupları).
- En kaba şekliyle özetlemek gerekirse, tarafların bu ilişkide sahip oldukları temel haklar nelerdir ? Diğer bir ifadeyle, mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde tarafların sahip oldukları temel haklar nelerdir ?
- DEVLETİN HAKLARI :
- Vergi koyan veya kaldıran düzenlemeleri yapmak,
- Vergi oranlarını, muafiyet, istisna ve indirimlerini belirlemek,
- Vergi ile ilgili uygulamaya dönük ikincil yasal düzenlemeleri (örnek: Genel Tebliğ, Sirküler, Genelge, Özelge) çıkarmak ve uygulamak,
- Vergi denetimi yapmak,
- Mükelleflerin ve meslek mensupların vergi ile ilgili başvurularını (örnek: düzeltme, mühlet verme, mücbir sebep istemlerini) değerlendirmek ve karara bağlamak,
- Uzlaşma Komisyonları ile, mükelleflerin uzlaşma konusundaki tekliflerini son merci olarak karara bağlamak,
- Takdir hakkı (Re'sen takdir, Takdir Komisyonları),
- Af çıkarma hakkı,
- Dava açma ve savunma (İdare ve Vergi Yargısına başvurma) hakkı.
- Öte yandan, biraz önce sözünü ettiğimiz “Toplumsal Sözleşme” kapsamında, vergisel alanda bireyin sahip olduğu temel haklardan da söz etmek gerekmektedir.

- Vergisel uygulamalarda, birey durumundaki mükelleflerin hakları ise, ilk etapta, Mükellef Hakları Platformlarınca genel hatlarıyla ve kavramsal olarak aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:
- (\*) Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı,
- (\*) Bilgi alma hakkı,
- (\*) Başvuru hakkı,
- Mükellefiyete ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı,
- (\*) Temsilci kullanma hakkı,
- (\*) Özel hayatın gizliliği hakkı,
- (\*) Vergilemede belirlilik hakkı,
- (\*) Olması gereken vergi miktarından fazlasını ödememe hakkı,
- (\*) İdari yollar sırasında kullanılacak haklar (düzeltme, uzlaşma v.b.)
- (\*) Yargılama sırasında kullanılacak haklar (Adil yargılama ve makul yargılama süresi, avukat bulundurma, yürütmeyi durdurma ve susma istem hakkı v.b.)

Vergi denetimleri sırasında kullanılacak haklar,

- Denetim süreci ve bu süreçte yapılacak işler hakkında bilgi verilmesi,
- Denetimin uygun yer ve zamanda yapılması ve mükellef faaliyetlerinin aksattırılmaması,
- Denetim sırasında mükellefle işbirliğine gidilmesi ve elde edilen bulguların anlaşılır şekilde açıklanması.
- Görüldüğü üzere, Mükellef Hakları Platformunca belirlenen söz bu başlıklar, genel anlamda, çerçeve nitelikli hakları ifade etmektedir.

Bugün için, mevcut yasal düzenlemelerde yer alan ve mükelleflere çeşitli aşamalarda tanınmış olan hakları ise şöyle özetleyebiliriz:

- BİREYE (MÜKELLEFLERE VE MESLEK MENSUPLARINA) MEVCUT YASALARDA TANINMIŞ HAKLAR :

- Beyan esasında beyanda bulunma hakkı,
- İhtirazı kayıtla beyan hakkı,
- Düzeltme ve itiraz hakkı,
- Pişmanlık ve Islah hakkı,
- Cezalarda İndirim hakkı,
- Uzlaşma Hakkı,
- Mücbir sebep hakkı,
- Süre uzatımı talep hakkı,
- Dava açma ve savunma (İdare ve Vergi Yargısına başvurma) hakkı,
- Bilgi Edinme Kanunu Çerçevesinde bilgi talep etme hakkı.

Görüldüğü üzere, söz konusu haklar, nicelik ve nitelik olarak değerlendirildiğinde, devletin sahip olduğu temel hakların, mükellefin sahip olduğu temel haklara göre, çok daha fazla, daha geniş, daha etkili, temel anlamda daha belirleyici ve kimi yerde sınırsız olduğu görülmektedir. Bu farklılığın temel nedeni, devletin sahip olduğu egemenlik gücüdür.

- Mükellefin sahip olduğu yasal ve temel hakların ortak özellikleri ise, nicelik ve nitelik olarak daha sınırlı, lokal iyileştirmeler sağlayan, daha çok savunmaya dönük, mağduriyet giderici ve dar kapsamlı olmasıdır.

Tüm bu açıklamalarımız çerçevesinde, son dönemlerde mesleki alanda gerçekleştirilen birçok toplantıda gündem maddeleri arasında yer bulan, özünde de İnsan Hakları kavramından ayrı düşünülemez nitelikteki olan Mükellef Hakları konusunda, kamu erki durumundaki Maliye Bakanlığı'ndan, iyi niyetli, ancak yetersiz durumda bulunan mevcut düzenlemeleri değiştirerek geliştirilmesi; çok daha kapsamlı, genel ve temenniye yakın ifadelerden çok, uygulanabilir, etkin ve çağdaş düzenlemeler yapması; daha da ötesi, bu düzenlemeleri yapmakla birlikte, uygulamada da söz konusu düzenlemelerin mükellefleri ve meslek mensuplarını rahatlatarak şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacak tüm önlemleri alarak uygulamalarını sürekli olarak denetlemesi gerekmektedir.

- Tarafların sahip oldukları haklar açısından konuyu yine basit şekilde resmetmek gerekirse, devlet ve birey arasında, vergisel alanda yaşanmakta olan ilişkiyi, maçın tüm kurallarını da kendisi belirlemiş olan ağır sıklet bir boksör ile, ringten kaçması bile imkansızlaştırılmış hafif sıklet bir boksörün, yıllar boyu hiç bitmeyecek olan karşılaşmasına benzetmek çok da yanlış olmayacaktır. Bu karşılaşmada hafif sıklet boksörün (mükellefin) antrenörü ise, kendisine sürekli oyunun kurallarını hatırlatan, (arada bir kendisinin de yediği yumrukları dikkate almadan, iyi niyetle ve ısrarla) sporcusuna (mükellefine) verdiği bazı taktiklerle onun birkaç yumruk az yemesini sağlayan, ancak yediği ağır yumruklarla maça devam edemeyecek duruma gelen sporcusunu (mükellefini) sahadan çekmek zorunda kalan meslek mensubu olmaktadır.
- Kamu yönetiminde doğal denge olarak gösterilen bu dengesizliğin temel nedeninin ise, vergi olgusunun tek taraflı olmasından ve zora dayalı olarak alınmasından kaynaklandığı bilinmektedir.
- Bu dengesizliğin varlığını tartışmasız kılan en temel göstergeler, mükelleflerin yasal/temel hakları arasında sayılmış olan, düzeltme, ihtirazi kayıt, pişmanlık, uzlaşma, cezalarda indirim ve vergisel/idari yargı başvuru yollarıdır.
- Söz konusu başvuru yolları, son derece ağır ve tek taraflı karakterdeki vergisel uygulamalar konusunda, mükelleflerin ağır sorumluluklarını çeşitli aşamalarda hafifletmeyi amaçlayan, mükellefi öldürmeyen ancak arada nefes almasını sağlayacak geçici, hafifletici ve palyatif nitelikli uygulamalar olarak dikkat çekmektedir.

Mevcut yasalarda yer alan bu başvuru yollarının varlığını yetersiz gören Türk vergi idaresi, birkaç yıl öncesinde yayınlamış olduğu Mükellef Hakları Bildirgesi ile de, mükellefler üzerinde öteden beri hissedilmekte olan vergi konusundaki olumsuz seyreden psikolojik etkiyi azaltmayı, vergiyi daha kabul edilebilir bir hale getirmeyi, vergi idaresinin daha etkin ve mükellefi rahatlatacak uygulamalar içerisinde olduğu izlenimini yaratmayı ve verginin moral yönünü kuvvetlendirmeyi amaçlamış görülmektedir.

- Türk vergi idaresince iyiniyetle kaleme alınmış ve yayınlanmış olan Mükellef Hakları Bildirgesi'nin, mevcut haliyle, mükelleflere yeni haklar getirmekten ve mükelleflerin mevcut haklarını genişletici ifadelerden uzak şekilde, sadece vergisel uygulamalar konusunda vergi idaresinin

nasıl daha etkin çalışacağını ifade eder şekilde kaleme alınmış olduğu görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında Mükellef Hakları Bildirgesinin, daha önce düşünülmemiş ve yapılmamış bir uygulama olarak olumlu izlenim yarattığı söylene de, mükellefler nezdinde genel anlamda çok da fazla olumlu bir etki yarattığını söylemek iyimser bir yaklaşım olacaktır.

- Bu açıdan bakıldığında, Maliye Bakanlığı'nca yayımlanmış olan Mükellef Hakları Bildirgesinde yer almamış bulunan, ancak bizce yer alması gerektiği düşünülen belli başlı konular şöyle özetlenebilecektir:
- Her ne kadar GENEL ANLAMDA Bilgi Edindirmeye ilişkin yasal düzenlemeler çerçevesinde mükelleflere MÜNFERİDEN bilgi verilebileceğine ilişkin ifadeler yer almakta ise de, bildiri de, Maliye Bakanlığınca, toplanan vergilerin, mevcut ekonomi ve maliye programları çerçevesinde nerelere harcandığı, hangi kaynaklarda değerlendirildiği yönünde dönemsel ve düzenli resmi raporlar yayınlanacağına ilişkin bir kurumsal taahhüde yer verilmesi, kurumsal şeffaflık ilkesi çerçevesinde mükelleflerin beklediği bir bilgilendirme hakkı olarak öngörülebilir ve uygulanabilirdi.
- Yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesinde, mevcut sistemde Türk vergi idaresi ile mükellefler arasında olması gereken yasal ilişkiyi kuran ve yöneten tek grup olan ve bugün için sayıları 90 bini bulan MESLEK MENSUPLARINA, verecekleri yasal hizmetler konusunda sürekli destek ve yardımda bulunulacağı, verecekleri (niteliği itibarıyla KAMU HİZMETİ durumundaki) hizmetlerinin devlet güvencesi altında olacağı ve vergi idaresince alınacak tedbirlerle bu hizmetlerin kolaylaştırılacağına ilişkin moral ve destek içeren genel bir ifadeye yer verilmesi gerekirdi.
- Yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesinde, hukukun temel ilkeleri de dikkate alınarak, vergi kanunlarında ve ikincil düzenlemelerde, mükelleflerin sahip olduğu ve mükelleflerce kazanılmış hak durumunda bulunan mevcut hakları ortadan kaldırıcı, kısıtlayıcı, daraltıcı düzenlemelere ve idari yorumlara yer verilmeyeceği, zaman zaman yapıldığı gibi, kanunların geriye yürümezliği ilkesinin mükellefler aleyhine işletilmeyeceğine ilişkin olarak, en azından İLKESEL bir kabule yer verilebilirdi.
- Yukarıda yer alan tüm açıklamalarımız dikkate alındığında, son dönemde mesleki tüm toplantılarda gündem maddeleri arasında kendisine yer bulan ve özünde İnsan Hakları kavramından ayrı düşünülemez durumda bulunan Mükellef Hakları konusunda, kamu erki durumunda bulunan

Maliye Bakanlığı'nın, iyi niyetli, ancak yetersiz düzenlemelerini değiştirerek geliştirmesi; daha geniş kapsamlı, temennilerden uzak ifadeler taşıyan, gerçeğçi, adil, uygulanabilir, daha etkin ve daha çağdaş düzenlemeler yapması; daha da ötesi söz konusu yeni düzenlemelerin, mükellefleri ve meslek mensuplarını rahatlatacak şekilde uygulanmasını sağlayarak, uygulamalarını devamlı olarak denetlemesinin, mükellef/devlet ilişkisi açısından oldukça olumlu sonuçları da beraberinde getireceği düşünölmektedir.

Çalışmalarımızın, ölkemize, ekonomimize ve tüm meslek camiasına yararlı katkılar sağlayacağı düşünöncesiyle, saygılar sunarım.



## SORU - CEVAP

**Yahya ARIKAN**  
**İstanbul SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Evet, TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi Sayın Sinan Aydın'a açıklamalarından ötürü teşekkür ediyorum.

Ben asıl teşekkürü sizlere etmek istiyorum. Şu saate kadar sabırla bu oturumu izliyorsunuz. Tüm arkadaşlarım adına teşekkür ediyorum. Tabii doğal olarak mükellef hakkını konuşuyoruz. Şimdi izleyici ve dinleyici hakkı olarak üç kişiye söz vereceğim izninizle. Lütfen çok kısa ve öz olsun ve sevgili Halim Mete Üstadımıza, biliyorsunuz Halim Mete'nin bir başka şapkası var, aynı zamanda meslektaşımızdır söylemedi kendisi. 18.45'te de oturumu kapatmak istiyorum. Üç kişiye söz vereceğim ve çok kısa, öz olacak arkadaşlar. Evet, bir tane önden Arif Bey size söz veriyorum. Bir mikrofon hemen, bir de en arkadan bir arkadaşına vereceğim bir kişi.

**Arif AYTULUN**

- Sayın Başkan teşekkür ederim. Ben ilk önce Sinan Aydın Üstadımızın bir no-lu sorusunu 'devlet adına Maliye Bakanlığı' ifadesine katılmıyorum kanun yapma açısından. Belki bu pratikte dile getiriliyor ama bu toplumsal olarak dile getirilmemesi lazım. İkincisi Sayın Başkan sizin ilk cümleye başlarken 'mükellef, adil bir vergi istiyor' dediniz. Ben de diyorum ki, bizim İstanbul YMM Odası olarak yaptığımız 2008'deki bir çalışmada 73. Maddedeki mali güç ifadesinin bir yerlerde yazılı olması lazım. Bakın bunun hiçbir tanımı yoktur. Bu tanım yapılmadığı müddetçe işte biz mali idareyi tenkit edebiliriz hem mükellefe hırsız diyebiliriz. Bu tanımın yapılması gerekiyor onu ifade etmek istedim. Teşekkür ederim.

**İdris YILMAZ**  
**Ankara**

- Evet burada tüm herkese ben başarılar diliyorum, ilgilerine teşekkür ediyorum. Burada kalanlara özellikle teşekkür ediyorum. Tam böyle elit bir tabaka

iyi oldu. Şimdi bizim tüm toplantılarımızda ben şunu dikkatle izliyorum, yıllardır izliyorum. Toplantılar yapılır, geç başlar, sadece öneri olarak tabii sunmak istiyorum bunu, konuklarımız konuşur saygı duyuyoruz, çok bilgileniyoruz, çok teşekkür ediyoruz. Nedense bize kalan bölüm pek kısadır, üç kişiye kalır derdimizi anlatamayız.

Şimdi ben tüm anlatılanları dinledim çok büyük sıkıntılarımız oldu, onları dile getiremiyoruz ancak ben fıkra gibi bir olayla kapatayım. Bizim ülkemizde isim vermiyorum bazı insanlar Adalet Bakanlığı yaptılar, adalete inanmıyorlar. Orta Avrupa'da görev alan bir diplomat, daha doğrusu burada uzun süre görev alıyor, bizim heyet Orta Avrupa ülkesine oraya resmi bir ziyarete gidiyor. Tabii müsteşar devlet başkanı seviyesinde! Şimdi o burada görev yapan diplomat bunları karşılıyor, Orta Avrupa ülkesini gezdiriyor. Diyor ki bizimkiler gezerken, biz Türkler çok uyanık, diyor ki, Denizcilik Bakanlığı, Denizcilik Müsteşarlığı, Denizcilik birimleri vesaire bir sürü birimler var. Türk bürokratinin biri diyor ki, "Sir, bu sizin ülkenizde deniz yok ama Denizcilik Bakanlığı var, denizcilik birimleri var, nedir bu?" diyor. "Valla kusura bakmayın" diyor, "sizde de adalet yok ama Adalet Bakanlığı var!" diyor. Dolayısıyla tüm uygulamalarda şunu görüyoruz, burada adalet istiyoruz, her anlamda adalet istiyoruz. Vergi uygulamalarında, vergi dairelerinin uygulama farklılıklarında ve biliyorsunuz pakette şey bile geçti yani çok anlatacak şey var ama tabii süre kısa olduğu için yapamıyoruz, anlatamıyoruz. Özelge diyorsunuz, mukteza diyorsunuz bunların parayla istenebileceği konuşuldu biliyorsunuz. Birçok Maliye Bakanlığı uygulamalarında farklılıklar var. Bunların düzeltilmesi, bir de daha önce de bir Maliye Bakanının konuştuğu gibi TÜRMOB Kongresinde ve şunlar söylendi bize, en çok mesleği dikkate almayan kurum Maliye Bakanlığıdır. Maliye Bakanlığı bizim bilançolarımızı kabul etmedi, beyannameyi kabul etmedi, matrahı arttırdın gelin dedi, dolayısıyla biz önce Maliye Bakanlığından bu mesleğe saygı istiyoruz. Teşekkür ediyorum.

## **Mevlüt GÜVEN**

- Meslek mensubu. Ben Sayın Halim Mete'nin konuşmasından hareketle Maliye Bakanlığı mükelleflerimize kod uygulaması yapıyor. Bu kod uygulaması zincirleme devam ediyor ama burada en büyük ortağımız olduğunu ifade etti Maliye Bakanlığı. Maliye Bakanlığımız acaba bu kod uygulamasının neresinde? Teşekkür ederim.

## Prof. Dr. Ahmet EROL

- Bana Sayın Sakıp Şeker Beyden yazılı bir soru gelmişti. Aslında bu temenni niteliğinde ama Anayasa 73'ün neresinde mükellef hakkı var dedi. Aslında Anayasa 73 çok iyi değerlendirildiğini çok ciddi mükellef hakları var orada. Yani anayasanın yönetmelik gibi yazılması gerekmiyor. Anayasa 73, bir kere diyor ki, 'herkes kamu giderlerini karşılamak üzere'. Bu ne demek? Bir kere mükellefin orada en temel hakkı devlet tarafından temel eğitim, temel sağlık, adalet, temel iletişim, temel ulaşım gibi tam kamusal mal ve hizmetleri verdiği verginin karşılığı olarak devletten alacağını ve bunun hesabını soracağını söylüyor. İki, 'mali gücü' oranında diyor, yani gönüllü uyum gibi dönemi kapamış bir dönemle ilgili matrah artırımını yap getir filan diyemez, mali güç diye bir şey var burada. Eğer mali gücün o olmadığını iddia ediyorsa Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu 3'te ne diyor? Vergilemede hakikat esası! Hakikatin öyle olmadığını kim iddia ediyorsa o kanıtlayacak. Dolayısıyla Anayasa 73'teki mali güç çok güçlü bir mükellef hakkı, peki, başka? Vergilerin kanuniliği ilkesi var. Vergi kanunla konulur, kanunla değiştirilir, kanunla kaldırılır. Başka? Hemen 3. Fıkrası 73'ün, diyor ki, kanunun verdiği sınırlar içinde ama tabii Katma Değer Vergisi Kanunundaki gibi Bakanlar Kurulu Anayasa 73/ 3 varken 4 katına kadar normal oranı arttır yetkisi verdi mi Parlamenteoya? Yani normal KDV oranı % 10 olan bir ülkede 4 katına kadar Bakanlar Kuruluna yetki verilemez. Gider Vergileri Kanununa bakın 6802, orada ne diyor? Gider Vergilerinin oranı % 15'tir diyor. Bakanlar Kurulu bunu diyor, Kanundaki oran içinde % 0'a kadar indirir, %15'e kadar arttırır. Ama 4 katına kadar! Demek ki Anayasa 73 iyi değerlendirilirse orada çok ciddi bir mükellef hakları anayasası da yazılı. Onun için onun başlığı genişletilir mi? Tabii ama Anayasa'nın asla mükellef hakkı anlamında yönetmeliğe çevrilmemesi lazım. İsrarla tebliğimde de belirttim, esas olan eylemdir. Efendim sindirim ve benimsemedir. Sizin yasalarınızı nasıl yazarsanız yazın, anayasanızı nasıl yazarsanız yazın, beyninizde ve kalbinizde ve vicdanınızda bunu uygulama, efendim sözleşmeniz iyi değilse dünyanın en mükemmel mevzuatını da getirseniz bir anlamı yok. Onun için Anayasa 73 bence çok yeterli mükellef hakları konusunda, yeter ki biz onu işletelim, onun hesabını sorabilelim. Saygıyla selamlıyorum hepinizi, iyi akşamlar diliyorum.

## Faruk GÖZÜBÜYÜK

- Sevgili katılımcılar şimdi diğer sunucuları dinleyince tabii biz burada kaleci görevini görmüş olduk, bütün eleştiriler, bütün oklar İdare adına bize yöneltilmiş oldu. Tabii biz bu eleştirilerin hepsini yapıcı eleştiri olarak alıyoruz. Haklı yönleri var eleştirilerinizin, benim de eleştirileri eleştireceklerim var ama şimdi uzatmak istemiyoruz. Ama şunu bilmenizi isteriz, Maliye Bakanlığındaki görüş, düşünce değişmiştir, değişecektir. Neticede Maliye Bakanlığı şu anda 45 bin personeli ile en ücre köşesine kadar hizmet götüren bir birim. Buradaki uygulama birlikteliğinin sapmaların olabilmesi olasıdır ama hiçbir mükellefimizin haksız yere mağdur olması taraftarı değiliz. Bu konudaki her türlü itiraz yolu ve hak arama yolu açıktır. Bu konudaki iyileştirmeler süratle de devam edecek. Şimdi mukteza hadisesi hep konuşuluyor, şimdi muktezada para hadisesi falan yok. O şöyle gündeme geldi, 6009 sayılı Kanun ilk olarak Bakanlıktan Başbakanlığa, Başbakanlıktan Meclis'e gittiği aşamada muktezalar çok yoğun, gereksiz yere mukteza talepleri de oluyor, çok açık konularda da mükellefler mukteza talep ediyor, mukteza talebine sembolik de olsa bir ücret koyalım. Bu çerçevede en azından zamanı ve emeği rasyonel kullanma adına bunları önleyelim şeklinde bir düşünce gelmişti ama daha sonra o para konusu Meclis'te çıkartıldı. Hatta Plan Bütçe Komisyonunda çıkartıldı, dolayısıyla şu anda mukteza taleplerinde öyle para falan olayı yok. Her türlü muktezasını mükellef talep edebilir, ona ilişkin olarak da İdare her türlü cevabı verecektir. Ben fazla uzatmayayım, Halim Bey kod uygulamasını söyledi, kod uygulaması şöyle; kod uygulaması elbette İstanbul'da başlayan daha sonra çok ciddi anlamda tepkiler aldığımız bir uygulama. Son dönemde kod uygulamasından yavaş yavaş vazgeçiliyor. Konuşmamada da ifade etmeye çalıştığım gibi veri ambarında kullanılmak üzere biraz önce Sinan üstat da bahsetti, bir takım belgeler isteniyor sizden. İşte Ba Bs'ler sizin de sıklıkla şikâyet ettiğiniz, bu Ba'ların, Bs'lerin temeli bu bizim veri ambarında kullandığımız sistemin anası. Oradan almış olduğumuz veriler bizim özellikle iade taleplerinde gündeme geliyor. Mükelleflerin, biz iade talep edenlerin 4 altına kadar, 5 altına kadar sistem inebiliyor. Sistem inince biz buradan sahte belge kullanan, muhteviyatı itibariyle belge kullanan, onlardan mal temin eden vesaire konularda sistem kendiliğinden bir check-in listesi üretip bizlerle paylaşıyor zaten. Bu olay başladıkça kod uygulaması da zaten gündemden kalkıyor yavaş yavaş. Kod uygulaması Bakanlık içerisinde de çok tartışıldı. Gerekli miydi? Bizce gerekliydi ama çok Rijit uygulandı amacı dışında bir takım şeyler oldu, mükellefin hakkına bir noktada, alması gerekenler iadelerini geç aldılar, bir takım sıkıntılar yaşadılar bunları kabul ediyoruz.

Ama son uygulamamızla beraber bu kod uygulamasındaki sıkıntıları da yavaş yavaş ortadan kaldırıyoruz. Dolayısıyla da tekrar meslek mensuplarına bize sahip çıkmıyor dendi yanlış not almadıysam, biz meslek mensuplarıyla özellikle Sayın Başkan nezdinde her türlü sorun ve problemi konuşuyoruz, her türlü sorunları paylaşmaya, çözüm üretmeye de hazırız, kapımız sonuna kadar herkese açık olduğunu söylüyoruz. Sözlerimi tamamlıyorum, saygılar sunuyorum.

### **Halim METE**

- Benim ekleyeceğim çok bir şey yok. Sayın Gözübüyük'le burada konuşurken biraz önce söylediği hep bizi eleştirdiniz, iyi bir şey yok mu dedi? Ben de ona verdiğim cevabı tabii burada vereyim; biz tabii mükellefin haklarını konuşuyoruz. Bir daha sefer Maliye'nin yapamadıklarını konuşurken yaptıklarını konuşalım.

### **Sinan AYDIN**

- Teşekkür ediyorum. Ben de sadece eleştiri getiren Sayın Arif Aytulun'a bir cümlelik bir açıklama yapmakla yetinmek istiyorum. Herkes fıkra anlattı, bir cümlelik ben de bir şey anlatayım. Temel konuşmacı olarak kürsüye çıkmış ve konuşmasına şöyle başlamış; "Değerli dinleyiciler, değerli konuklar insanlar, sayı saymasını bilenler ve bilmeyenler olarak üçe ayrılır" demiş. Benim ifadeyle sanırım böyle bir ifade zaafiydi. Anlatılmak isteneni sanıyorum siz anladınız. Orada kanun yapıcı elbette Büyük Millet Meclisi ama temel iradeyi koyan, Meclis'e giden o taslağı hazırlayan Maliye Bakanlığı olduğu için benim kast ettiğim oydu. Ben de beni dinlediğiniz için teşekkür ediyorum. Saygılar sunuyorum.

**Yahya ARIKAN**  
**İstanbul SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Sayın Aydın'a çok teşekkür ediyorum.

Değerli katılımcılar, ben öncelikli olarak bugünkü oturumda konuşma yapan, sunum yapan değerli konuşmacılara sizler adına teşekkür ediyorum. Tabii bu oturum aslında son derece önemli bir oturumdu. Mükellef haklarını konuşmak aslında bunun aradaki yapı görevini üstlenen meslek mensupları olarak bizim yaşadığımız sorunlar vardı. Aslında bir konuşmacı arkadaşımız zamanın yetmemesinden dolayı daha doğrusu bize çok az bir konuşma hakkı verdiniz dedi. Tabii ki gönül isterdi ki zaman sunulmamış olsa saatlerce burada oturalım, konuşalım. Sayın Halim Mete konuşmasında bilmiyorum çok iyi izlediyseniz bir şeyin altını çiziyor mükellef haklarında. Aslında bizim de, değerli konuşmacının da ifade ettiği gibi işin arkadaşlar püf noktası gönüllü beyanda yatıyor. Yani mükellef hakları boyutundaki idarenin yapmış olduğu bu konuda bir daire kurması, bir beyana imza atması, Faruk üstadın konuşmasında bir sürecin gerekli olduğu tesbitine katılıyoruz. Elbette bir süreç gerekiyor. Ancak bu ülkede gönüllü beyan sistemi devam ettiği sürece yani buradaki meslek mensupları sabahlara kadar bürolarda oturup adam gibi muhasebe yapmak için mücadele ederken o yapılan iş için alın terleri dökülürken bir cümle ile “git bunu arttır gel!” dendiği sürece bu ülkede mükellef hakları asla olamaz. İşin çözümü budur. Bunu yaptığımız an bu işler düzelecek değerli konuşmacılar.

Ben tekrar bugünkü oturumu sonuna kadar izleyen arkadaşlarıma ve bundan sonraki süreçle ilgili yarın sunum yapacak olan arkadaşlara teşekkür ediyor, hepimize saygılar sunuyor, oturumu kapatıyorum. Teşekkür ederim.

## **IV. OTURUM**

**(2. GÜN)**

### **KAMU FAALİYETLERİNDE YETKİ DEVİRİ, MESLEK MENSUPLARININ KAMU YÖNETİM VE DENETİMİNDEKİ ROLÜ**





**Sami KAZICI**  
**Ankara YMM Odası Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Çok değerli katılımcılar, değerli meslektaşlarım, TÜRMOB’umuzun düzenlemiş olduğu 18. Türkiye Muhasebe Kongresi’ne hoş geldiniz diyorum hepinize. Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yönetim Kurulu adına, üyelerim adına hepinizi saygıyla, sevgiyle selamlıyorum.

TÜRMOB’u gerçekten kutluyorum; bu Kongreler olayında, etkinliklerde gerçekten son derece başarılılar, bu başarılarının devamını diliyorum.

Dün Masum Türker, Sevgili Genel Başkanımız önümüzdeki dönem olmayacağına söylemişlerdi, kendisine ve bundan sonraki yaşamında, erken bir açıklama ama bundan sonraki yaşamında da kendisine başarılar, esenlikler, sağlık dolu bir yaşam diliyorum.

Ben, burada korsan bir tebliğ sunmayı düşünmüyorum ama çok ana başlıkları itibarıyla denetim organlarıyla ilgili çok genel bir bilgi vermeyi amaçlıyorum. Şimdi hepinizin bildiği üzere finansal piyasaların şeffaflaşması, evrenselleşmesi, küreselleşmesi, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması, çok farklı çıkar gruplarının oluşumu, uluslararası bağımsız denetim firmalarının giderek artan rekabeti, uluslararası alandaki etkinlikleri, uluslararası alanda ortaya çıkan yolsuzluklar ve benzeri nedenlerle muhasebeciler tarafından hazırlanmış olan finansal tabloların gerçekten çok ciddi bir şekilde, etkin bir şekilde denetimi gereği ortaya çıkmıştır. Tabii, bunu nasıl sağlayacağız? Sorun da yine beraberinde getiriyor. Yani finansal tabloların hazırlanması sadece yetmiyor ama bunların bekli de aynı şekilde gerçekten uluslararası denetim standartlarına göre denetimi sorununu da beraberinde getiriyor.

Denetime baktığımızda; kamu kesimi tarafından yapılan denetimde, buna “kamusal denetim” diyoruz, yine, özel sektör tarafından yapılan denetimde de, buna da “bağımsız denetim” veya “bağımsız dış denetim”, kurumların kendi bünyesi içerisinde yaptıkları denetim de “iç denetim”.

Türkiye’deki denetim organlarına baktığımızda, gerçekten son derece karmaşık bir yapı yani bizler de yıllarca içinde yer almış olmamıza rağmen gerçekten anlamakta oldukça zorluk çektiğimiz bir yapılanma biçimine sahip. Kamuda 14.000 civarında denetim elemanı var, 130 denetim birimi, çok kısa bir şekilde geçeceğim, sadece bu başlıklara ilerde tartışabilmek amacıyla bunları gündeme getiriyorum. Anayasa gereğince faaliyet gösteren denetim organla-

rına baktığımızda; Anayasa Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi de biliyorsunuz, Meclis'i denetliyor, siyasi partileri denetliyor. Biz, özellikle açıkçasını söyleyeyim, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası olarak kurulduğundan beri, hemen her ortamda siyasi partilerin bağımsız dış denetime tabi tutulmasına, bunların bağımsız dış denetim şirketlerince veya yeminli mali müşavirlerin, serbest meslek mensubu arkadaşlarımızla birlikte denetlenmesi gerektiğine her zaman iddia ettik. Bu arada sizlere güzel bir haber verebilirim bu konuda; Adalet Bakanlığı bünyesinde bugünlerde çalışmalar başlamış durumda, ümit ediyorum bir yol kat edebiliriz ileriki aylarda.

Anayasa Mahkemesi'nin yanında Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulunu görüyoruz. Sayıştay Kanunu ile ilgili olarak da çok önemli bir tasarı var şuanda Meclis'te, Bütçe Plan Komisyonundan geçti, Genel Kurul'a geldi, orada bekliyor. Burada da gerçekten bizlere, biz meslek mensuplarına verilen çok önemli ciddi görevler vardı, Sayıştay Kanunu'nun 45. Maddesi ve 46. Maddeleriyle. Ancak ne yazık ki, bu Alt Komisyonunda kabul edilmedi, daha doğrusu Alt Komisyonunda kabul edildi de Bütçe Plan Alt Komisyonunda çıkarıldı. Burada yapılmak istenen şeydi; genel ve özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar yani SPK, BDDK gibi kurumlar Sosyal Güvenlik Kurumları, mahalli idareler, belediyeler, bunlara doğrudan ya da dolaylı olarak bağlı bulunan müessese, birlik, vakıf, işletme ve şirketlere kamu idareleri tarafından yapılan tüm kaynak aktarımları, kullanımları, fonların kullanımları Sayıştay'ın talebi üzerine bağımsız dış denetçilere denetleme imkânı getirilmiş oluyor. Ümit ediyorum Genel Kurul'da tekrar bu gündeme gelir, TÜRMOB'un da bu konuda herhalde baskı yapacağına, gerekli girişimler de bulunacağını ümit ediyorum. Bağımsız dış denetçiler yine tasarıda şu şekilde tanımlanıyor; şu 3568 sayılı Yasa'ya göre yetki almış yeminli mali müşavirler ile işte Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan bağımsız denetleme kuruluşlarıdır. Bizim için son derece önemli bir alan.

Bakanlık denetim organlarına baktığımızda; Başbakanlık Teftiş Kurulu var, Maliye Bakanlığı denetim organları, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenler, burada da yetki devri var, biliyorsunuz, Maliye Bakanlığı denetim elemanları, vergi incelemesini yapıyorlar, bu vergi incelemeleri 3568 sayılı Yasa ile hem muhasebe denetimi hem de vergi denetimi bu 3568 sayılı Yasa ile biz, meslek mensuplarına devredilmiş bulunmaktadır. Yine Vergi Usul Kanunu'nun "mükerrer 227". Bakanlıklarda, müsteşarlık denetim organları, teftiş kurulu başkanlığı.

Özerk kurumlara baktığımız zaman Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Enerji Piyasası Düzenleme gibi kuruluşlar var, bunların kendilerin de ayrıca denetim organları olmasına rağmen aynı Maliye Bakanlığında olduğu gibi bunların da esas itibarıyla bu hizmeti kimden alıyorlar? Bağımsız dış denetim şirketlerinden, kuruluşlarından almaktalar. Özerk nitelikteki kuruluşların teftiş kurullarına baktığımız zaman, KİT'ler ve belediyelerin teftiş kurulları.

Ümit ediyoruz işte, Sayıştay ile ilgili de bir yasa değişikliği eğer gerçekleşirse bunların da ileride belediyelerin, belediyelere bağlı KİT'ler, iktisadi teşekküllerin de denetimlerinin de ümit ediyorum inşallah bizler hep birlikte yaparız.

Güçlü ve özgür bir Türkiye için Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarının bütün boyutlarıyla uygulandığı, gerçekten bağımsız bir denetim ortamının yaratılmasını diliyorum ve sözlerimi burada bitiriyorum, hepinize çok teşekkür ediyorum.

Panelimizin bu aşamasında sözü ilk defa Serdar Özkan'a veriyorum, daha sonra diğer Arkadaşlara geçeceğiz. Süre kısıtlaması çok fazla yapmak istemiyorum ama Konuşmacı Arkadaşlarım mutlaka kendilerini ona göre belirleyeceklerdir, zaten esasen biraz geç başlamış durumdayız.

Teşekkür ediyorum, buyurun Sayın Özkan,

# KAMU YÖNETİMİNDE FİNANSAL RAPORLAMA HİZMETLERİ

**Prof. Serdar ÖZKAN**

**İzmir Ekonomi Üniversitesi Öğretim Üyesi**

- Teşekkür ederim Sayın Başkanım.

Hepinize saygılar sunuyorum efendim, bu sabahın ilk Oturumunda, çok naziksiniz.

Şimdi benim konum; “Kamu Yönetiminde Finansal Raporlama Hizmetleri”. Bu derya deniz bir konu aslında. Bizim de üniversitede hani çok yakın çalıştığımız bir konu değil ya da özel sektörde daha çok çalışıyoruz ama bu konunun üzerine de çok sıkı bir şekilde eğilmek gerekiyor. Belki yine önemli çalışmalar var bu konuda, bu da, bu tartışmada, bu Kongre’de belki bu tartışmaların çoğalmasından bakımdan önemli bir basamak olabilir.

Şimdi “Kamu Yönetiminde Finansal Raporlama Hizmetlerine” nasıl bağlayacağız? Bir kere dünyada yaşanan çok yönlü bir değişim söz konusu, hepimizin bildiği gibi sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş var. Bu aynı üründen milyonlarca üretimden esnek üretimli sistemlerine geçiş var, modernizmden post-modernizme ve iç talepler sebepler dünyasından küreselleşmiş dünyaya geçiş var. Bütün bu değişimlerin yaşanması sonucu özel sektör de hep konuşuyoruz, muhasebe standartları, denetim standartları, iç kontrol, iç denetim vesaire, bu bizim meslek ile ilgili olan kısmı, bu etkileri biz biliyoruz. Ve bu etkiler özel sektörü ilgilendirdiği gibi hiç kuşku yok, yeni kamu yönetimi anlayışının da yükselmesine, ortaya çıkmasına ve yükselmesine neden olmuştur.

Şimdi yeni kamu yönetimi yaklaşımında aslında yönetimden yönetişime geçiş vardır. Dün gerçi kurumsal yönetim diye konuşuldu, kurumsal yönetişim kelimesi tercih edilmedi ama arada ufak bir fark var onu söylemek lazım; yönetimde yukarıda bir yönetici vardır, aşağıda da yönetilenler vardır, yönetilen bir sistem vardır, onlar onu yönetir, daha çok kontrol ağırlıklıdır, hükümlerlik da söz konusudur aslında. Ama yönetişim, bir etkileşim içerir yani yeni kamu yönetimi anlayışında devlet tek başına ben her şeyi istediğim gibi, bildiğim gibi yapabilirim demiyor. Halkla beraber, bütün diğer kurum, kuruluşlarla be-

raber, değil mi, sivil toplum örgütleri değil mi ki öne çıkan kısmı o, onların katılımıyla beraber bir ülkeye devlet yönetimi sağlanabiliyor. Bir kere zihinsel olarak böyle bir devrim söz konusu. Ve bu dönüşüm reformunun yeni kavramaları var, bunlardan bir tanesi “şeffaflık”, hepimiz biliyoruz, hesap verebilirlik, performans yönetimi, etkinlik ve verimlilik. Bunlar genellikle şirketlerin, işletmelerin sanki temel motlarıymış gibi ama yeni kamu yönetimi anlayışı bunların devlet yönetiminde de ve kamu yönetiminde de, kamunun mali yönetiminde de kullanılması gereken kavramlar olduğunu ortaya koydu.

Şimdi ben hemen muhasebe ile kamu yönetimi sisteminin ilişkisinden sözetmek istiyorum; bir kere eski kamu mali yönetimi, eski anlayış, evet, tartışırız, hala bu anlayışta mıyız yoksa öbür tarafa geçtik mi diye. Ne var, bir kere; muhasebe anketlerine kavuşamamış bırakın devleti yani özel sektörde de hak ettiği önemi bulmuş değil şuanda. Ve işte, uygulanması zorunlu yasal bir prosedür gibi görülüyor muhasebe. Özel sektör muhasebeyle hepimizin yine bildiği gibi çoğunlukla vergi boyutu açısından ilgilenirken kamu sektörü ise kesin hesap ve mali sorumluluk açısından ilgilenmişler, bütçeyle ilgilenmişler. Muhasebenin bir yönetim fonksiyonu olduğu ve kaydedilmeyen değerlerin kontrol edilemeyeceği, yönetilemeyeceği gerçeği ihmal edilmiştir. Öyle bir söylem vardır “kontrol edemezseniz, yönetemezseniz” diye, yani yönetemezseniz kontrol edemezsiniz, kontrol edemezseniz yönetemezsiniz, yönetemezseniz o şey sizin değildir.

Bakıyoruz devlet muhasebesi, eski sistemde, eski anlayışta; kayıtlara alınmayan pek çok kalem, pek çok işlem, olay var. Dolayısıyla eski anlayış ile muhasebe sisteminin yönetilmesi kamuda da artık mümkün olmaz hale gelmiştir. Ve ülkemizde, şunu da söylemek lazım, ülkemizde yaşanan bu mali krizlerin önemli bir kısmının yine muhasebe sistemine verilmeyen önemden ya da önem verilmemesinden kaynaklanmaktadır diye söylemek gerekir ki krizlere oldukça alışkın bir ülkeyiz, belki bu kısmını da ihmal etmemek lazım.

Ama yeni kamu yönetiminin amacı şu, bu yeni yaklaşımın, bu dönüşümün amacı şu şekilde tanımlanmış; kamunun elinde bulunan kaynakların en etkili ve en verimli bir şekilde kullanılarak topluma kaliteli hizmet sunulması ve bu şekilde ülke refahı ve kalkınmasına katkıda bulunması. Dikkat ederseniz burada “etkililik”, “verimlilik” gibi kavramların üzerine basılıyor, etkin kullanım ve hizmet kalitesi, bunlar hep modern kavramlar aslında.

Şimdi biraz önce söylemiştim, dönüşüm reformunun yeni kavramları vardı, bunlardan bir tanesi “şeffaflıktı”. Biz bunu normal kamu dışındaki sektör için

de kullanıyoruz ama şeffaflık şöyle tanımlanmış; kamu kuruluşlarınca gerçekleştirilen yönetsel her türlü karar ve eylemlerin ilgili hedef kitle ve halk tarafından da bilinmesini, görülmesini, duyurulmasını, saklanmamasını, gizli tutulmamasını ifade etmektedir. Yani işte yönetim meselesi o, kamunun kaynakları, onların kullanımı, nasıl kullanıldığı, nerelerde kullanıldığı işte, nasıl, hangi verimli ve etkili bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, bunun yine halk tarafından da yani yönetilen tarafından da bilinmesi, bu etkileşim içinde açık değerli olması anlamına geliyor. İkinci nokta ise “hesap verilebilirlik”; yönetim ya da kamu yönetiminin, devlet yönetiminin yine aynı şekilde, aldığı karar ve eylemlerden dolayı hizmet verdiği hedef kitleye gereken ve istenilen açıklamalarda bulunması.

Ve “performans yönetimi etkinlik ve verimlilik” meselesine gelince onların hepsini bir araya gelecek çünkü çok iç içeler, hepsi birbiriyle iç içe zaten. Tabii, hesap verilebilirlik olmayınca saydamlık olmuyor gibi, şeffaflık olmuyor gibi. Girdilerden çok çıktılar üzerinden bakılarak ve hesap verme sorumluluğunu çıktılar üzerinde kurmaktır. Şimdi hepimiz biliriz, eski anlayışta işte bu parayı oraya harcayabilir misin tartışması var yani işte orada bir kaynak var, onu oraya harcadım, onu oraya harcamayalım. Bütün kontrol paranın harcanıp harcanamayacağı üzerine kurgulanmış, daha işlem yapılmadan önce yani girdi üzerine odaklanılmış oysa yeni yaklaşım çıktı üzerinedir, böyle parayı bir yere harcadınız, işte, parayı hiçbir yere harcamazsanız sorun yok zaten, rapor orada duruyor fakat yapılması gereken şey de yapılmamış oluyor. Yeni yaklaşım ise parayı bir yere harcadığınızda o harcadığınız şeyi iyi yapıp yapmadığınızı, verimli bir şekilde o parayı kullanıp kullanmadığınızı üzerine odaklanıyor. Apayrı iki yaklaşım, apayrı iki yaklaşım!

Ve hepimiz biliyoruz Türkiye’de hani bir şey yapmazsanız sorumluluk da almazsınız, dolayısıyla hani insanlar bütçe kısıtlarıyla paraları bir yere harcamama veya yine bütçe, eski yaklaşım gereği paraları olmadık yere, verimsiz yerlere yığın halinde harcama eğilimine girmişler çünkü girdi-çıktı anlamındaki o verimlilik hesaplaması ya da etkin kullanım hesaplaması yapılmadığından. Bir diğer ifadeyle işin nasıl yapıldığından çok sonuçları üzerinde durulan bir yaklaşımda kamunun öncelik alanlarının belirlenmesi ve bütçe kararlarının buna göre verilmesi gerekmektedir. Ve bütçeleme sisteminde bir programın maliyetini bütünüyle görebilmek ve daha sağlıklı değerlendirme yapabilmek için muhasebede nakit hesabından ki, en önemli şeyi bu, tahakkuk esasına geçilmiştir. Bunlar, bu şeffaflık, hesap verebilirlik, tababet süresinde etkinlik ve verimlilik bu şekilde tanımlandıktan sonra hepinizin hiç kuşku yok, hepinizin de tahmin edebileceği gibi neyi gerektirir? Çok ciddi, akıllıca kurulmuş, bü-

tün bu ilkeleri göz önüne alan muhasebe sisteminin kurulması gerekir kamuda da.

Türkiye’de yasal durum ne? Şükürler olsun Kanunumuz var, işte, 2003 yılından başlıyor, 2005, en sonunda 2006 yılında bütün diğer değişikliklerle beraber “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile aslında yasal dayanak oluşturulmuş ülkemizde. Bu yasal dayanağa da aslında bakarsanız çok kendimiz istediğimizden bu kamu yönetiminde bu devrimi yapmak istediğimizden falan da değil, biraz da dağıtmayla falan da yapmışız, bütün göstergeler onu gösteriyor. Bu kaba Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile kamuyla ilgilenenlerimiz zaten bu Kanuna çok yakındır.

Sonuç veya amaç odaklı bir mali yönetim sistemine geçilmiş, kamu kaynaklarını etkili ve verimli kullanılmasını sağlamak için mali saydamlık, hesap verilebilirlik olarak tanımlanmış bu Kanunda, planlama ve bütçeleme sisteminin performans esaslı hale getirilmesi sağlanmış özetle. Şimdi şunu söylemek lazım; şeffaflık, hesap verebilirlik performans yönetimi etkinlik ve verimlilik dendiğinde yine hemen muhasebeye bağlayalım, yani ne tür faydaları olacak? Çünkü benim bildirimimin konusu, kamu yönetiminde finansal hizmet, finansal raporlama hizmetleri. Finansal raporlama hizmetleri deyince hemen bilanço, gelir tablosu çıkarılması falan gibi bir şey değil aslında hepimizin bildiği gibi, bunun gerisinde çok önemli iç denetim, iç kontrol sistemi, kayıtlar, sonra finansal raporlama, tabii ki bunların analizi, tabii ki projeksiyon yapma yani bütçeleme, bütün bu sistem bütünüyle muhasebe yönünü kamuda yapılması gereken hizmetleri tanımlıyor.

Şimdi Kanunda da bu şekilde ne oldu, onu söyleyelim; mali yönetim bütçelerine muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizması, denetim öğelerinden oluşmakta. Kanuna dikkat edildiği zaman bunların hepsi açık açık tanımlanmış ve gerek literatürde ve gerekse uygulamada bütçelemeye aşırı önem verildiği yani ülkemizde hepimiz biliyoruz, diğerleri hepsi bir kenara bırakılarak asıl önemli yeri, asıl bakılan yeri bütçeleme olmuş ve bütçe, zaten bir yönetim aracıdır fakat sizin bir kere bütçeyi hangi mantıkla ve ne amaçla hazırladığınıza bağlı. Eğer bütçeyi bir yönetim aracı olarak kullanmak üzere hazırlamışsanız bütçe son derece yararlı değil mi, önemli bir araç fakat siz sadece kontrol amacıyla bütçeyi hazırlamışsanız o zaman da hiç kuşku olmasın kaynakların etkin kullanımı konusunda çoğu zaman da önümüze engel şeklinde çıkmış hatta bazı yöneticiler, hepimiz biliriz, hiç risk almamak bakımından bütçede ne varsa onu yapmışlar, harfi harfine ve yine kaynakların de-

ğışen zaman içerisinde daha etkili kullanılabilceği alanlara aktarılması konu-  
sundaki inisiyatifi alamamışlardır.

Bu, mali yönetimiyle beraber hesap verme yükümlülüğü de yine tam haline getirilmiş. Uzun uzun anlatmayacağım, mali saydamlık konusu özel bir bölüm olarak anlatılmış, hesap verme sorumluluğu uzun uzun anlatılmış, bu hususu belki okumak gerekir, her türlü kamu kaynağını, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar yani kişilerin sorumluluklarını da anlatmış Kanun. Kaynakların, etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak yine iç kontrol mekanizmasının bir uzantısı, elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumluluk, zorunlu tutulmuş ve yetkili kılınmış, kimler, yöneticiler. Hesap verme zorunluluğu getirilmiş yine Kanunda.

KİT'lere ait tüm kamu idareleri ve tüm mali işlemleri kapsamış bu Kanunla, sadece muhasebe personeline uygun olmak gerektiğini söylemiş bu tür bu sistemin, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında hesap verilebilirlik ve yöneticilerin yönetim ihtiyaçlarına uygun bilgi ve becerilerinin yeterli detayda olması.

Burada bahsetmeden geçemeyeceğimiz, hepimiz çok iyi biliyoruz ama nakit esasından tahakkuk esasına geçiş esasına geçiş son derece devrimsel bir şey, bir geçiş. Tabii, hepsinin nakit esasını tamamen bırakıp tamamen tahakkuk esasına geçmek de mümkün değil bu sistem de, devlet yönetimi, kamu olması nedeniyle. Ne olmuş? İşte, bütçe gelir ve giderlerini nakit, diğer tüm mali işlemlerin tahakkuk esasında yapılması sağlanmış. Bunun böyle yapılması neyi sağlamış? Bunun böyle yapılması başta maddi duran varlıkların olmak üzere veya borçlar veya karşılıklar vesaire anlamında kayıtlara alamadığımız yani nakit esaslı olmayan işlemlerin de kayıt altına alınması ve bu şekilde aslında hani projelerden veya işte genel anlamıyla bir dönemin geliri, kârı ortaya koyulabilmiş, aynı zamanda tek boyutlu, tek yıllık çalışmalardan çok boyutlu yani çok yıllık, 5 yıllık, orta vadeli planların tahakkuk esasına göre hazırlanması, projeksiyon ve bütçenin hazırlanması imkanı ortaya çıkmış. Nakit esasında yaptığımızda böyle 5 yıllık bir bütçe yapma imkânımız mümkün değil o anlamda ya da sağlıklı değil.

Geldim; çok uzatmadan neleri, kimleri kapsayacak bir Yönetmelik çıkarılmış, bu Genel Yönetim, Muhasebe Yönetmeliği ve kamuda muhasebe bilgisi amacıyla genel bütçe kapsamıyla kamu idareleri, özel bütçeli idareler, düzenleyi-



ci, denetleyici kurumlar, mali idareler, sosyal güvenlik kurumlarını kapsayacak şekilde geniş bir alan kapsam altına alınmış. Bu yeni yöntem ile beraber ne sağlanabilmiş? Konsolidasyon sağlanabilmiş bir kere, değil mi, kamunun diğer değişik birimlerindeki finansal verilerin bir araya getirilebilmesi ve bütünü görebilmek bakımından. Çok önemli bir maddi duran varlıkların kayıt altına alınması yani biz bir işletmeye gittiğimizde değil mi hani, bir işletmeyi görmeye gittiğimizde veya teşhis yapmaya gittiğimizde problem var mı yok mu, ilk sorduğumuz şeylerden bir tanesi “varlıklarınız kontrol altında mı?” Yani mesela bir işletmenin sağlıklı olup olmadığını anlamak için birkaç soru var, tıpkı doktorların hani nefes, öksür, bir kalbini dinleyeyim gibi temel şeyler, siz de bilirsiniz ve en temeli varlıklarınız kontrol altında mı? Yani stok sisteminiz nasıl çalışıyor, varlıklarınız kayıt altında mı ki enflasyon muhasebesi yapan işletmenin kayıt altında olmayan maddi duran varlıkları vardı veya kayıt altında yani kayıtlanmış ama kendisi olmayan maddi duran varlıkları vardı. Yani öyle temel bir şey ki, zaten muhasebenin temel amacı, birinci amacı, bıraktık bilgi verme vesaire, ilk amacı önce işletmenin varlıklarının kontrol altına alınması, kamu yönetimi uygulandığında da önce devletin kamu mallarının kontrolü yani listelenip kontrol altına alınabilmesi ki, bu yeni sistemle çok daha sağlıklı bir yapıya kavuşturuluyor. Ve yine borçlar ve alacakların hesap altına alınıp kontrol altına alınması sağlanıyor.

Başta söylemiştik, biz bunları çok kendimiz isteyerek böyle bir derin dönüşümü hemen kendimiz yapalım diyerek yapmış değiliz ama hem Avrupa Birliği uyum gereklilikleri hem de uluslararası standartlar, yine Dünya Bankası, OECD, bütün bu uluslararası küresel güçlerin de yine önermesiyle bu Kanunu geçirdik.

Kanuna yine bakıldığında, zaten Kanun’un maddeleri üzerinde durmak değil asıl yaklaşımı koymak için hani konuşuyorum; şurası enteresan, mali nitelikte yeni raporlar ortaya koyuluyor. Şimdi ne oldu? Bir kere tahakkuk esasının gelmesiyle beraber tabloların kapsadığı dönem değişti yani nakit esasıyla bir dönemi ilgilendirirken tahakkuk esasıyla geçmiş döneme, bu döneme ve gelecek dönemi ilgilendiren rakamların tabloların üzerine geçme imkânı ortaya çıktı, birincisi bu. O yüzden bilançonun veya faaliyet tablosunun, nakit akış tablosu, gelirlerin ekonomik sınıflandırılması, bakın şu çok enteresan, gelirlerin ekonomik fonksiyonel, kurumsal ve finansal sınıflandırma tabloları, bunlar yine uluslararası düzenlemeyle hatta şeyden de hatırlayabiliriz, Uluslararası Muhasebe Standartlarından hatırlayabiliriz, getirdiği yeni yaklaşım, finansman tablosu, dış borç değişim tablosu diye gidiyor. Ve işte, bu tablolarla bir-

likte devlet muhasebe sisteminden yönetilen merkez raporların konsolide edilmesi ve cetvel ve tablolar muhasebesi olmaktan kurtarılıyor, ciddi anlamda finansal raporlama şeyi çıkıyor.

Şimdi bunlar tamam fakat biz tahakkuk esasına muhasebe tutulacak, iyi, güzel, muhasebe sistemi ya da muhasebede kullanılan kurallar genel kabul edilmiş muhasebe ilkelerine göre olacak, onlar da güzel. İşte iç denetim olacak, iç kontrol olacak, Başkan da biraz önce bahsetti, denetim sistemi işte, güçlendirilecek falan fakat nasıl, özel sektörde, bakın dün de konuşuldu, bu Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçilmişse, devlet sektöründe de artık Uluslararası Finansal Raporlama Standardına geçiş başlıyor. Bunu söylemek lazım; bir kere IFAC, dün de temsilcileri buradaydı, sağ olsunlar bizi yalnız bırakmadılar Kongre’de, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardını hazırladı, bunlar yıllardan beri hazırlanıyor, gözden geçirilerek sürekli olarak yenileniyor ve sayıları da artıyor dünyada değişen ihtiyaçlara göre, bugün itibarıyla 31 adet devlet muhasebe standardı var, bunlar neler? Uzun uzun listeye koymadım ama Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına hâkim olanlarımız hatırlayacaklardır, genellikle o bazlı, o temelli. Yani işte, bunun da kavramsal bir çerçevesi var, bunda da maddi duran varlıklar standardı var, bunda da nakit akış tablosu standardı var, bunda da borçlanma maliyetleri standardı var, yine bunda da konsolidasyon standardı var, bunda da tarım ile ilgili standart var. Tıpkı özel sektörde dönüşümünü yaşamaya çalıştığımız hani belli ölçülerde başardığımız bu finansal raporlama standardı devriminin aynısını kamu sektöründe de yaşamak üzere çalışmaya başlanmış durumda ülkemizde de. Tabii, devlet, kamu sektörü muhasebe standardı olmasından dolayı içerisinde yine kamu sektörüne özel standartlar da var, sanıyorum yine meslek mensuplarımızın önemli bir kısmı yakın gelecekte devlet muhasebe standartları için uzmanlaşmak durumunda kalacaklar, tıpkı özel sektördeki uluslararası finansal raporlama standartlarında olduğu gibi kamu-özel sektörü için. Ve Maliye Bakanlığı bünyesinde, 12.06.2006 tarihinde “Devlet Muhasebe Standartları Kurulu” oluşturuluyor ve 2007-2012’de devlet muhasebe standartları tamamlanması planlanmış. Plana uygun olarak standartların çıkması devam ediyor, çok kolay değil bu standart yayınlama işi, uluslararası standardı aynen alıyorsunuz, ondan sonra Türkçe’ye çeviriyorsunuz, bunun anlamını vesairesini kontrol ediyorsunuz, biliyorsunuz ne demek istediğimi, dolayısıyla biraz zaman alıyor, sonra Resmi Gazetede yayınlıyorsunuz. Tabii şuanda bu standartları uygulamaya hepsi birden yayınlanmadığı için uygulanmaya geçmesi çok mümkün değil ama işte, ben takvime baktım nasıl gidiyoruz diye çünkü takvim koymuşlar şu yıl şu standart, bu yıl bu standart diye, şuanda hiç

fena gitmiyor, anladığım kadarıyla da hızlanmışız. En son Ağustos 2010’da da bir tane standart çıkarmışız, yanılmıyorsam 14 Numaralı Standardı çıkarmışız.

Sonuç; çok uzatmadan şunu söyleyeyim; bir kere devrim! Biraz özel sektörde yaşanan bu muhasebe anlamındaki yeni düzenin kamu sektörüne uyarlanması söz konusu, aynı hızla ve aynı önemle. Üstelik bu şekilde devlet muhasebe sistemi ve özel sektör muhasebe sisteminin de entegrasyonu da söz konusu olabilecek çünkü biriniz nakit esasını kullanırken biriniz tahakkuk esasını kullandığınızda değil mi, bu entegrasyon çok olanaklı değil mi doğa, teknik olarak mümkün değil mi. Oysa şimdi o işlemler daha mantıklı hale geliyor ve bu muhasebe standartlarının gelişmesiyle beraber bambaşka bir düzeye geleceğiz diye düşünüyorum ve inanıyorum.

Peki, daha iyi bir yönetim ve kamu kaynaklarının daha etkili ve verimli kullanılması için kamu idarelerinin yöneticilerine ve muhasebe uygulayıcılarında 5018 sayılı Kanunun ruhuna uygun bir zihinsel devrim başlamıştır, yerleştirilmelidir. Bu muhasebe olayı, teknik olarak o standardı öğrenmek mümkün, bu standardı öğrenmek mümkün, o yasayı çıkarmak, o tebliği çıkarmak da mümkün. Asıl olan; buna ihtiyacımız olup olmadığı konusundaki şüpheyi atmak, bu işe emek vermek üzere kendimizi yetiştirmek çünkü bunların hepsinin yapılması personel istihdamına aynı zamanda eğitim faaliyetlerini de gerektiriyor, buna kalkışmak ve bu zihinsel devrimi yapabilmek birincisi. Ülkemizde Kanunu uygulayarak iç denetim biliyoruz, dış denetimi ve iç kontrol standartları uygulamaya girmiştir ancak bu sistemlerin sağlıklı bir şekilde işleyip işlemediği sürekli gözden geçirilmelidir. Üçüncüsü; devlet muhasebe standartları biran önce tamamlanmalı ve yürürlüğe girmelidir, bir akademisyen olarak bunu söylemek, bu dileği hemen ortaya koymak çok kolay olmadığını biliyorum ama bu konuda inisiyatif kullanılmak gerekir. Kanunun ortaya koyduğu yeni muhasebe anlayışının yerleşmesinde muhasebe meslek örgütü ve meslek mensuplarının işbirliğine özel önem verilmelidir. Zaten Sayın Başkan da biraz önce bahsetti, değil mi, denetimde yeminli mali müşavirler ve SPK denetçilerinden yararlanılması meselesi, bu son derece önemli ve her düzeyde eğitim yani “eğitim şart!” diyerek bu sunumun sonucunu bağlamak gerekiyor. Bu tek başına iç denetim, dış denetim, bunların hepsinin uluslararası ilkelere göre yapılması gerekiyor aynı zamanda yani siz kafanıza göre bir ülkede iç denetim ile ilgili mevzuat yaratamıyorsunuz çünkü iç denetim ile ilgili uluslararası standart var. Dış denetimle ilgili mevzuatı yaratabilmişiz, dış denetim ile ilgili mevzuat var, bunların hepsinin uygulamaya girebilmesi için yoğun bir çaba harcamak gerekiyor yakın zamanda.

Şimdi finansal raporlama hizmeti deyince mali müşavirlere yapılandırma konusunda ne söylemek gerekir? Bugün aslında söylemeye çalışmışım uygun bir şekilde; muhasebe meslek mensupları için yepyeni bir çalışma alanı aslında değil mi, ortaya çıkıyor, özellikle gençlerin bu konuda çok sıkı çalışabileceğini düşünüyorum, önemli bir istihdam alanı aynı zamanda bence.

Yapmazsak ne olur? Dün Sayın Güler Manisalı, bu tahlili net göstermişti değil mi, ben de hemen sabah kalkamadan dünya rekabet endeksine bakarım, Harvard Üniversitesi her sene yayınlar, dünyada da oldukça önemli bir indekstir, hatta ben bizim yeni öğrencilere yani daha yeni tanıştığımızda hemen şu indeksi bir okuyun, Türkiye dünyanın neresinde bilelim, çalışmalarımızı ve motivasyonumuzu ona göre kuralım diyorum. Bazılarını bold, yani koyulaştırdım, onlardan bahsetmek lazım yani bu bahsettiğimiz kamu yönetimindeki yeni anlayış gelmezse ne olur, ne durumdayız veya yeteri kadar yerleşmezse ne olur durumunu söylemek için. Mesela, üçüncü, hepsini okumayacağım bunun, zaten bunda 4-5 bölüm daha var, ben ilk kurumsal, kurumlarla ilgili olan bölümü alıp buraya yapıştırdım, mesela üçüncüsü; kamu fonlarının uygun yerlere kullanılması meselesinde 139 ülke arasında yapılıyor bu, 139 ülkeyi sıralıyor, 76. sıradayız. Onun altındaki ise halkın politikacılara olan güveni konusunda 81. sıradayız. Onun altında rüşvet ve uygulanan ödemeler kısmında dünyada 76. sıradayız. Onun altında devlet görevlilerinin ya da memurların adam kayırma, yani kararlarında adam kayırmacılık yapması meselesinde dünyada 89. sıradayız. Onun altında hükümet harcamalarının, kötü şekilde harcanması diyelim, 96. sıradayız. Onun altında bürokrasi diyelim isterseniz yani düzenlemelere boğulma meselesinde 81. sıradayız. Şu 12. hükümetin politika yaparkenki şeffaflığı 54. sıradayız, bu iyi 139 ülke içerisinde. Bunu aslında bununla ilgili değil ama yani kamu yönetimiyle ilgili değil ama sadece entere-san olduğu için 17'ciyi koydum, ülkedeki şirketlerin etik davranıyor olması meselesinde 79. sıradayız ve belki de bizim için çok önemli olanlardan bir tanesi; ülkedeki denetim ve raporlama standartlarının gücü konusunda dünyada 139 ülkede 87. sıradayız. Şimdi dikkat ederseniz, rüşvet, ödemeler, kamu kaynaklarının etkin kullanılmaması, adam kayırmacılık, şeffaflık, denetim ve muhasebe ya da raporlama standartlarındaki yerimizi gördükten sonra hem kamu hem de özel sektör muhasebe sistemi konusundaki çalışmalarımıza hız vermemiz gerekiyor.

Hepinize saygılar sunuyorum efendim.

**Sami KAZICI**  
**Ankara YMM Odası Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Sevgili Hocam'a gerçekten çok teşekkür ediyoruz, indeksler son derece çarpıcı, baktığımız zaman gerçekten şeffaflıkta 54. sıralardayız yani oldukça aşağılardayız. Bir de çok güzel bir şey söyledi, "paramız var, onu eğer götürür bankada tutarsanız, normal mevduata yatırarsanız, hiçbir şey yapmazsanız sizden hiç kimse hesap sormaz ama onu götürür de eğer çok, birtakım yatırımlarda kullanırsanız hele de bir de zarar ederseniz herkes sizden hesap sorar". Bu kamu sektöründe de çok yaygındır. Kamu sektöründe hepinizin bildiği üzere memurundan genel müdürüne kadar eğer hiçbir iş yapmazsa çok uzun yıllar orada genel müdürlük yapabilirler veya diğer daire başkanı arkadaşlarımız, genel müdür yardımcısı arkadaşlarımız uzun yıllar orada, o görevi işgal edebilirler ama hasbelkader biraz bir şeyler yapmaya kalktığın zaman da hakikaten, hani bütün tepkileri üzerine çekebiliyor. Onun için de performans denetimi gerçekten son derece önemli. Bu tabii, çok açık söyleyeyim yani biraz kamu sektörünü irdeliyoruz ama benim görebildiğim kadarıyla özel sektörde de esasen bu sorun var. Ha, özel sektörde de performans denetimi geliyor, onu da söyleyeyim, nereden? Türk Ticaret Kanunu tasarısında var, artık bundan sonra orada yapılacak olan faaliyet için faaliyet raporları hazırlanacak, o faaliyet raporlarında esas itibariyle performans denetimi var, değil mi Hocam? Yani esas itibariyle oradaki faaliyet raporunu hazırlamakta o kadar da kolay değil, hepimizin de oldukça ciddi sorumlulukları olacağını düşünüyorum.

Evet, Panelimizin bu aşamasında "Kamunun Denetlenmesi" konusunda Gökhan Yüksel arkadaşımıza söz veriyorum.

# KAMU FAALİYETLERİNDE YETKİ DEVRİ: MESLEK MENSUPLARININ KAMU YÖNETİM VE DENETİMİNDE ROLÜ KAMUNUN DENETLENMESİ

**Gökhan YÜKSEL**

**Başaran Nas Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.**

## GİRİŞ

3568 Sayılı Yasa gereği denetim yetkisi bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (“SMMM”) ve Yeminli Mali Müşavirlerin (“YMM”) özel kesim işletmeleri yanında kamu kontrolünde bulunan işletmelerin denetimlerinde yer almasının önemi yazının konusunu oluşturmaktadır. Çalışmada, konuya ilişkin tanımlar yapılmış, Türkiye’de mevcut denetim yapısının üzerinde durulmuş, SMMM ve YMM’lerin kurdukları bağımsız denetim şirketleri aracılığıyla kamu kuruluşlarında yapabilecekleri denetimlerin neler olacağı hususuna değinilmiş ve nihayetinde konunun önemine işaret edilmiştir.

## 1. KONUYA İLİŞKİN TANIMLAR:

*Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT)*” kavramı ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, genel olarak kamusal kaynakları kullanmak suretiyle ekonomik alanda faaliyet gösteren “Devlet Kuruluşları”nı ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Bu kavramın içeriğinin, tarihsel süreç içerisinde önemli farklılıklar gösterdiği görülmektedir.

Kamu iktisadi teşebbüsü (KİT) iktisadi devlet teşekkülü(İDT) ile kamu iktisadi kuruluşu (KİK)nun ortak adıdır.

İktisadi devlet teşekkülü (İDT) “*Teşekkül*”: Sermayesinin tamamı Devlet’e ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan, kamu iktisadi teşebbüsüdür.

Kamu iktisadi kuruluşu (KİK) “*Kuruluş*”; Sermayesinin tamamı Devlet’e ait olan ve tekel niteliğindeki mallar ile temel mal ve hizmet üretmek ve pazarlamak üzere kurulan, kamu hizmeti niteliği ağır basan kamu iktisadi teşebbüsüdür” şeklinde tanımlanmıştır.

Türkiye’de yer alan belli başlı İTD ve KİK’ler aşağıdaki gibidir.

## **İktisadi Devlet Teşekkülleri**

- Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası
- Türkiye Emlak Bankası A.Ş.
- Türkiye Halk Bankası A.Ş.
- ETİ Holding A.Ş.
- Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü
- Türkiye Selüloz ve Kağıt Fabrikası (SEKA)
- Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş.
- Sümer Halıcılık ve El Sanatları Sanayi T. A.Ş.)
- Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu
- Türkiye Demir ve Çelik İşletmeleri
- BOTAŞ ( Boru Hatları ile Petrol Taşıma A.Ş.)
- Türkiye Petrolleri A.O. (T.P.A.O.)
- Türkiye Taşkömürü Kurumu
- Türkiye Kömür İşletmeleri
- Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş.
- Türkiye Elektrik Üretim İletim A.Ş.
- Devlet Malzeme Ofisi
- Toprak Mahsulleri Ofisi
- Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü

## **Kamu İktisadi Kuruluşları**

- T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi
- Devlet Hava Meydanları İşletmesi
- T.C. Posta İşletmesi

- Türk Telekomünikasyon A.Ş.
- Kıyı Emniyeti ve Gemi Kurtarma İşletmesi
- Tütün, Tütün Mamulleri, Tuz ve Alkol İşletmeleri

## 2. TÜRKİYE’DE MEVCUT DENETİM YAPISI

### 2.1. Türkiye’de Kamu Denetimi Yapan Kurumlar:

Kamu alanında denetim yapan birimler aşağıda yer almaktadır. Yapıya bakıldığında anayasa gereğince yetkili kurumlar yanında, bakanlık denetim kurulları ve özerk düzenleme ve denetim yetkisine sahip kurumlar şeklinde çeşitli denetim organlarının olduğu görülmektedir.

KİT’ler, halen 1982 Anayasası’nın 165 inci maddesi gereğince 1987 yılında çıkarılan 3346 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesi Hakkında Kanun” çerçevesinde TBMM’ce denetlenmekte olup, bu denetim; YDK tarafından 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyarınca hazırlanan raporlar esas alınarak yapılmaktadır.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Başbakanlığa bağlı, tüzel kişiliğe sahip, TBMM adına denetim yapan, yüksek (parlamento adına veya parlamento ya sunulmak üzere denetim yapan) bir denetleme organıdır.

KİT’ler, ticari kuruluşlar olmakla birlikte aynı zamanda kamu yönetimi içinde yer almaktadırlar. Bu nedenle, kamu yönetimi üzerinde genel denetim yetkisi bulunan denetim organlarının KİT’ler üzerinde de denetim yetkileri bulunmaktadır.

- Anayasa Gereğince Faaliyet Gösteren Denetim organları
  - Devlet Denetleme Kurulu
  - Sayıştay
- Başbakanlık Denetim Organları
  - Başbakanlık Teftiş Kurulu
  - Yüksek Denetleme Kurulu
  - Başbakanlık teftiş Kurulları



- Müsteşarlık/Genel Müdürlük Denetim Organları
- Özerk Nitelikteki Denetim Kuruluşları
  - Üst Kurullar denetim Organları (SPK, BDDK...)
  - Kamu İktisadi Teşebbüs Denetim Kurulları
  - Yerel Yönetim Denetim Organları
- Kamu Kurumlarında İç Denetim Birimi Başkanlıkları
  - İç Denetim Mekanizması

## 2.2. Kamu Denetim Sisteminin Güncel Sorunları

Yukarıda da görüleceği üzere ülkemizde kamu denetimine yetkili kurumların oldukça çeşitli, yetki bakımından dağınık ve büyüklüklerinin farklı olduğu görülmektedir. Yapının anılan şekilde olması denetimin istenilen düzeyde yapılabilmesini güçleştirmektedir. Kamu denetiminde karşılaşılan sorunları şu şekilde sıralayabiliriz.

- Tüm denetim kurumlarınca kabul edilmiş denetim standartlarının bulunmamasıdır.
- Denetim alanındaki gelişmelere yer verilmemektedir.
- Denetim mesleği AB normları düzeyinde yeterince gelişmemiştir.
- İç kontrol ve denetim ilişkisinin yeterince sağlanamamaktadır.
- Denetim elemanlarının mesleki gelişim eğitimlerinin sürekli olmaması.
- Denetimde bilişim teknolojilerinden yeterince yararlanılmaması.
- Denetim organları arasında koordinasyon ve işbirliğinin sağlanamaması.
- Denetim faaliyetlerinin şeffaf ve denetime açık olmaması.
- Denetim birimleri ve denetim elemanları açısından bağımsızlık kavramı yeterince benimsenmemiştir.
- Denetim elemanlarının mesleğe alınmasında ortak bir usul ve uygulamanın bulunmaması.

- Denetim sistematik ve sürekli değil, kısmi ve belirsiz zamanlıdır.
- Risk bazlı denetim yerine tesadüfi ve şikayet belirtilen konularda denetim yapılmaktadır.
- Yapılmakta olan mali denetimler bağımsız ve uzmanlığa dayalı olarak yürütülmemektedir.
- Müfettiş, kontrolör ve diğer denetim elemanlarının faaliyet alanları ve bağımsızlıkları net değildir.
- Denetim elemanları yetki, statü, unvan ve özlük hakları bakımından birbirinden farklılaştırılmıştır.
- Ulusal düzeyde, merkezi üst yapıda bir denetim örgütünün bulunamaması.
- Kamu denetçi sayısının yetersiz olması.

### **3. MESLEK MENSUPLARI KAMU KURULUŞLARINDA HANGİ DENETİMLERİ YAPABİLİR VE KAMU İKTİSADİ KURULUŞLARINDA YAPILACAK DENETİMİN YARARLARI**

Hali hazırda bağımsız denetim sektöründe faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin bazı KİT'lere bağımsız denetim ve diğer denetim hizmetlerini sunduğuna şahit olmaktayız. Ancak bu olumlu örneklerin genele yayılmasının büyük önem taşıdığı da bir gerçektir. Bu bağlamda bağımsız denetim şirketlerinin KİT'lere verebileceği hizmetler aşağıda özetlenmiştir.

#### **3.1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi**

Finansal tabloların bağımsız denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini kapsar. Bu kriterler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleridir. Denetimin konusu, ortaklara, kamuoyuna veya ilgili kamu kuruluşlarına sunulan finansal tablolardır.

#### **3.2. Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi, bir iktisadi varlığın faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar. Faaliyet denetiminde, denetçilerden tarafsız

gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve iktisadi varlığın önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşım sağlamadığı ölçülür. Denetimin kapsamı, iktisadi varlığın tamamı veya bir bölümü olabilir.

Denetimin sonunda faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına ilişkin önerilerde bulunulur.

### **3.3. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi, bir iktisadi varlığın mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Bu denetim türünde belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Uygunluk denetimi, iç denetçiler ve dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleridir.

Uygunluk denetimi üst makamlar ve yasal mevzuat tarafından önceden saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu üst makamlar kuruluş içinden olabileceği gibi kuruluş dışından da olabilir. Yasal düzenlemelere, yazılı sözleşmelere uygunluk incelemesi, soruşturması ve araştırmaları, denetçiler tarafından yapılan bir denetim türüdür. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır.

### **3.4. Özel Amaçlı Denetim**

Belli bir bilgi kullanıcısı için belli bir konuda yapılan denetime özel amaçlı denetim denir. Yapılacak işlemin türüne ve tarafların taleplerine uygun olarak tasarlanan ve uygulanan bu raporlama çalışması literatürde “Due Diligence” olarak adlandırılmaktadır. Dilimize “Özel Amaçlı Rapor” olarak çevrilebilecek bu raporlama çalışmasının birçok türü bulunmakla beraber en önemlileri; ticari, finansal, vergisel, hukuki, insan kaynakları, teknik, çevresel ve piyasa açısından Due Diligence olarak sayılabilir.

### **3.5. Kamu İktisadi Kuruluşlarında Yapılacak Denetimin Yararları**

Bağımsız denetimin kamuya yararlarını şöyle sıralayabiliriz:

- Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.

- Denetlenmiş finansal tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara, o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.
- Bağımsız denetim, ülkeye bilgi üretimi ve planlama açısından yararlar sağlayacaktır. Şöyle ki; sağlıklı verilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarında, devletin teşvik, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha gerçekçi, etkili ve verimli olunmasında temel oluşturur.
- Bağımsız denetim, vergi gelirlerinin artmasında da devlete yardımcı olur. İşletme ortak ve yöneticilerinin vergi konusunda sahtekarlık yapma güdülerini yok eder.
- Vergi denetim elemanları, bağımsız denetçiler tarafından düzenlemiş mali tabloları incelemeye daha az zaman ayıracıklarından, diğer vergi kayıp ve kaçaklarına yönelebileme şansı bulur.
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Belediyeler, Dernek ve Vakıflar ile bunlara ait iktisadi teşekküllerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlardaki yolsuzlukların önlenmesine ve bu kuruluşların etkin çalışmalarına yardımcı olur.
- Özellikle ülkemiz açısından özelleştirilmek istenen KİT'lerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlar hakkında yatırımcılarına doğru ve güvenilir bilgi sağlar.
- KİT'ler üzerinde oluşmuş yada oluşabilecek stratejik, operasyonel ve finansal risklerin erken teşhisi değerlendirilmesi ve yönetiminde kamu yöneticilerine fayda sağlar.

#### 4. SONUÇ

Özel kesimde işletmelerinde olduğu gibi kamu kesimi işletmelerde de ideal yönetimde bulunması gereken özellik; şeffaf, etik ilkelere uyumlu, etkin ve hesap verebilir bir yönetim şeklidir. Bu çerçevede; kamu iktisadi kuruluşlarında bunun sağlanmasının en etkili yolu bağımsız denetimdir. Bağımsız denetim, kamu iktisadi kuruluşlarıyla bu kuruluşlardan hizmet bekleyen toplum arasında diyalog ve işbirliğini sağlayarak etkin bir işlerliğin kurulmasını ve arzu edilen bir kamu yönetimi anlayışını hayata geçirecektir.

**Sami KAZICI**  
**Ankara YMM Odası Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Sayın Yüksel'e teşekkür ediyoruz.

Bu denetime, "kamusal denetime hazırız" dedi, gerçekten, talibiz dedi, bir yerden başlamak gerekirine ben de inanıyorum. Gerçi oldukça zor, mesela biraz evvel Sayıştay Kanunu ile ilgili olarak vermiş olduğum tasarıda her ne kadar geçmediyse de gündeme geldi, ileriki yıllarda inşallah geçer. Bunu yapmak gerçekten oldukça zor ama biz, oraya raporu vereceğiz, sadece yararlanma şeklinde çünkü bir de anayasal sorun var yani kamu kurum ve kuruluşlarında KİT'leri esas itibariyle bakanlık veya ilgili kurumların denetim elemanları tarafından incelenir, denetlenir. Burada eğer Sayıştay Kanunu gerçekleşmiş olsaydı, geçmiş olsaydı o zaman sadece yararlanma yönünde verilecekti, onun için orada yolsuzlukların işte, birtakım şeylerin sonuna kadar biz hani yapacağız, edeceğiz diye öyle bir iddiamız olamaz yani öyle bir şey zaten düşünülüyor.

Tabii, burada biraz evvel Arkadaşımız da söyledi, esasen KİT'ler işte, PTT İdaresi, TEİAŞ, diğer kamu kurum ve kuruluşları bağımsız dış denetim yaptırıyorlar, biraz ortalığı karıştırmak için söylüyorum ama rakam tabii çok düşük çıkıyor. Arkadaşlar, normalde, mesela, bir firmanın, bir KİT'in hemen hemen tüm illerde işletmeleri var, 1-1.5 milyon dolardan aşağıya yapmanız mümkün değil ama buna 50 bin 100 bin gibi çok komik rakamlar veriliyor yani sorumluluğu gerçekten çok yüksek ama onun karşılığında talep edilen meblağlar ne yazık ki, asıl rekabet sonucu rakamlar çok aşağılarda oluyor. Bir de ayrıca da bu denetimleri, bağımsız dış denetim şirketleri denetiminde de hem serbest muhasebeci mali müşavir arkadaşlarımız hem de yeminli mali müşavir arkadaşlarımız birlikte veya ayrı ayrı şirketler şeklinde yapıyorlar, bunu da özellikle vurgulamak istiyorum.

Panelimizin bu aşamasında "kıt kaynakların etkin kullanımında yönetim muhasebesi" konusunda Profesör Doktor Münir Arkadaşımıza, Hocamıza söz veriyoruz, buyurun Hocam,

# KIT KAYNAKLARIN ETKİN KULLANIMINDA YÖNETİM MUHASEBESİ

**Prof. Dr. Münir ŞAKRAK**  
Marmara Üniversitesi Öğretim Üyesi

## Giriş

Dünyada gerek mikro ekonomik birimleri gerekse ülke yönetimlerini önemli ölçüde etkileyen teknolojik, ekonomik ve sosyal değişim, her düzeyde yönetim süreçlerinden beklentilerin artmasına neden olmuş, buna paralel olarak da bu değişim süreçlerine kurumsal uyum çabalarıyla birlikte, yönetim sistemlerine yönelik önemli değişimler yaşanmaya başlamıştır.

Karar süreçlerinde temel oluşturacak kalitede ve hızda bilgiye ulaşma çabası, bilgi sistemlerinin önemini daha da artırırken, gelişen yönetim bilgi sistemleri çerçevesinde muhasebe bilgi sisteminin rolü önemli ölçüde artmıştır.

Bilişim teknolojilerindeki çarpıcı gelişmeler ve dünya ekonomilerinde yaşanan dinamik ilişki ağı, toplumların ve onları oluşturan bireylerin beklenti ve taleplerini artırırken, kaynakların kıtlığı gerçeği, etkinliğe yönelik çabaların önemini de artırmaktadır.

Bu bildiri, kıt kaynakların etkin kullanımında yönetim muhasebesinin sağlayacağı katkının önemli olduğu önermesine dayanmaktadır. Bu çerçevede bildiride, dünyanın gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerini etkileyen değişim süreci veri iken, kurum yönetimlerinin karar süreçlerinde sağlanacak etkinliğin, kıt kaynakların kullanım etkinliğinde rolü bulunduğu kabulünden hareket etmektedir.

## 1. Yönetim Muhasebesi Sistemi

İşletme yönetiminde yararlanılan muhasebe bilgi türlerinin tanımlanmasında kullanılan kavramlar, *finansal muhasebe*, *maliyet muhasebesi* ve *yönetimi muhasebesi* şeklinde sınıflandırılırken, bu sınıflandırma aynı zamanda muhasebe bilgi sisteminin (MBS) alt sistemlerini ortaya koymaktadır.

*Yönetim Muhasebesi* kavramı, geçmiş 30 yıl içinde Anthony (1956), Shillinglaw (1961) ve Horngren (1962) tarafından popularize edilmiş ve uygulamaları gelişerek günümüze kadar gelmiştir. (Shank ve Govindirayan, 1993: 4)

Maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesinin kavramsal olarak ayrılması gerektiği görüşünü ortaya koyan MOORE ve JAEDICK'e göre; “*yönetim muhasebesinin, maliyet muhasebesinin maliyet ve fiyat sorunları gibi bazı özel konularına ağırlık veren değişik bir türü olduğu, genel olarak yerleşmiş bir kanıdır. Maliyet ve fiyat konuları çok önemli olmakla birlikte, yöneticilerin uğraşmalarını bu iki alanla sınırlamak akılcı olmaz.*” (Peker, 1980:1)

Yine aynı kaynağa göre; “*yönetim muhasebesi, finansal muhasebe kaynaklarından, hatta muhasebe sınırlarını da aşarak, ekonomi, finans, yöneylem araştırması ve gerek gördüğü diğer disiplinlerden topladığı bilgileri, yönetimin, gereksinimleri için kullanılabilir veriler durumuna sokar.*”(Peker, 1982: 2)

“*Yönetim Muhasebesi sistemi, kurum performansını değerlendirme ve gelecekteki faaliyetlere rehber olmak üzere dinamik olarak toplanan bilgileri kapsar. Dolayısıyla sistem, performans değerlendirme ötesinde maliyet ölçümleme sistemini de içerir. Daha da ötesinde; yönetim muhasebesi sistemi, salt finansal ölçümlerle sınırlı bulunmayıp, aynı zamanda “kalite”, “gerekli zaman” gibi parasal olmayan ölçümlere de odaklanır.*” (Åhlström ve Karlsson, 1996:44)

Yönetim Muhasebesi kapsamında bütçe ve standartlar, başarı hedeflerinin belirlenmesi, faaliyetlerin değerlendirilmesi ve kontrolü ile amaçlar doğrultusunda çabaların teşvik edilmesine hizmet ederler. İyi bir yönetim muhasebesi sistemi, sapmaları saptar ve yöneticilerin önemli sapmalardan kaçınmak suretiyle istisnaları yönetebilmelerine olanak sağlar. Yönetim muhasebesi sistem uygulamaları, yönetimin temel ilgi alanlarından amaçlara ulaşmadaki etkinlik ile faaliyet verimliliğinin geliştirilmesi yönlerinden büyük önem taşımaktadır. (Blocher vd., 2005:511)

Yukarıda yönetim muhasebesi sisteminin rolüne yönelik aktarılan vurgulamalar, kurum yöneticilerinin amaçları doğrultusunda çarpıcı bir rol ortaya koymaktadır.

Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü'nün yönetim muhasebecileri için işaret ettiği 6 temel rol de yukarıdaki vurgulamaları teyit etmektedir. (Keating ve Ansari, 1997: 1-2)

- Yönetimin iş ve stratejik ortağı haline gelmek. Bu bağlamda onların finansal ve faaliyet danışmanı olmak;

- Finansal olmayan yönetici ve çalışanların iş stratejisi ile kendi faaliyet sonuçlarını ilişkilendirmelerini sağlayacak işe yönelik stratejik anlayış sağlamak;
- Yönetici ve çalışanlarla sorunların çözümünü paylaşmak;
- Diğer takım üyelerine görevlerini gerçekleştirmek için gereksindikleri bilgileri sağlayacak bir takım üyesi olmak;
- Kalite, maliyet ve zaman konuları gibi kritik kararlara destek olacak bilgileri sağlamak;
- Organizasyonda mensuplarının, görev alanları ile ilgili süreçleri anlamalarını geliştirmeleri ve tüketiciler için değer katmayan maliyetli süreçlerin ortadan kaldırılması için onlara yardımcı olmak.

Bu kapsamlı rolden hareketle Yönetim Muhasebecilerinin belli başlı sorumlulukları da aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır: (Keating ve Ansari, 1997: 7)

- Durum analizi ve temel iş kararları için yöneticilerin kullandıkları bilgileri sağlamak,
- İşletme birimleri ve yöneticilerinin performansını ölçmek ve raporlamak,
- Proses iyileştirme takımlarının kaliteyi artırma ve maliyetlerini düşürme için kritik bir rol üstlenmek,
- **Kıt kaynakların dağıtımı için bütçe sistemlerini tasarlamak ve idare etmek,**
- Bütçeleme Sürecinde harcamaları izleyip bütçelenmiş-gerçek tutarlar arasındaki sapmaları düzenli olarak raporlamak,
- Finansal kaynakların genel gözlemcisi olmak, kurum varlıklarını hırsızlık ve yanlış kullanıma karşı korumak,
- Finansal bilgi sistemlerini gerektiğinde yeniden tasarlamak ve sürekli güvenirli, hatasız bilgi sağlamak.

Bu noktada; “yönetim muhasebesi” kavramı ile birlikte ilk anda ticari amaca sahip kurumların akla geldiği ve bu sistem altında geliştirilen yöntem, teknik ve yaklaşımların bu kuruluşların yönetim sistemlerinde uygulanabilir olduğu yönünde bir genel kabul bulunduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.



Buna karşın; *yukarıda aktarılan sorumluluklar, içerikleri itibarıyla ve daha kapsamlı bir bakış açısıyla değerlendirildiğinde, yönetim muhasebesi sisteminde üstlenilen bu sorumlulukların, kamu kurumları da dahil olmak üzere tüm kurumlarda yönetimlerin ortak olarak nitelendirilebilecek beklentilerini karşılamaya yönelik bulunduğu* söylenebilecektir.

Çünkü özellikle Ülkemizin de içinde yer aldığı birçok ülkede kamu yönetimleri itibarıyla geliştirilen “stratejik planlama”, “performansa dayalı bütçeleme”, “orta vadeli mali plan”, “çok yıllık bütçeleme” gibi yaklaşım ve uygulamalar; muhasebe sistemlerine duyulan gereksinimi artırmış bulunmaktadır.

Bu vurgulama çerçevesinde konu, kıt kaynakların etkin kullanımı hedefine yönelik olarak bir sonraki bölümde tartışılmıştır.

## **2. Kıt Kaynakların Etkin Kullanımı ve Yönetim Muhasebesinin Rolü**

Kıt kaynakların etkin kullanımı, mevcut kaynaklarla elde edilecek çıktıların kaliteden herhangi bir taviz vermeden artırılabilmesidir. Kamu kurumları yönünden bakıldığında etkinlik, kıt kaynakların en uygun dağılımı ve kullanımını da ifade etmektedir.

Bu çerçevede kaynak kullanımında etkinlik kısaca kuruluş düzeyinde sunulan hizmetin etkinliği olarak da ifade edilebilmektedir. (Demirbaş, 2010: 11)

Hesap verme Sorumluluğu ve Saydamlığın Güçlendirilmesine yönelik Bütçe Fonksiyonları ve Reformlar kapsamında “kaynak kullanımında etkinlik” sağlanmasına yönelik kurumsal düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir. (Demirbaş, 2010: 12)

- Harcamacı kuruluşlara nispi otonomi verilmesi
- Kaynak akışlarında öngörülebilirlik
- Yöneticinin performansından sorumlu olması
- Kuruluş düzeyinde stratejik planlama anlayışının benimsenmesi

Yukarıda sıralanan düzenlemeler, daha önce belirtildiği gibi “stratejik planlama”, “performansa dayalı bütçeleme”, “orta vadeli mali plan”, “çok yıllık bütçeleme” gibi yaklaşımlarla uygulamaya geçirilmeye çalışılmaktadır.

Bu sistemsel dönüşüm çerçevesinde öncelikle “devlet muhasebesi” amaçlarının anımsanması önem taşımaktadır: (Gedikli, 2001: 108)

- Karar vermede gerekli bilginin sağlanması;
- Bütçe giderlerinin doğruluğuna ilişkin belge sisteminin oluşturulması;
- Hizmet maliyetlerinin belirlenmesi;
- Uygulama sonuçları ve performans verilerinin sunumu;
- Harcamaların kontrolü ve değerlendirilmesi;
- Kamuoyuna rapor sunulması

Bu amaçların sağlanmasında, finansal bilgi sistemlerinin stratejik amaçlarla ilişkilendirilmesinin önemi ve bu çerçevede kaynak yönetiminin geliştirilmesi için etkin bir bilgi sisteminin gerekliliği vurgulanır. (Gedikli, 2001: 110)

Ülkemizde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile birlikte, bütçeleme anlayışında ortaya çıkan değişim ve orta vadeli harcama sistemi ile performansa dayalı bütçeleme anlayışına geçilmesi, kamu hizmetinde kalite ve verimliliğin artırılmasını hedeflemektedir. Bu çerçevede, kamu hizmetlerinin miktar, kalite ve maliyet boyutlarının tanımlanarak, bunları etkileyen unsurların sistematik olarak incelenmesi ve analizi önem kazanmıştır.(Gündoğan, 2009: 69)

Bu gelişmeler paralelinde, ticari işletmeler için büyük önem taşıyan finansal bilgi sistemi ve karar süreçlerinin etkinleştirilmesinde, bu sistemden sağlanacak geçerli bilgilerin sürekli akışının sağlanmasının kamu kurumları yönünden önemi de artmaktadır.

Yönetim muhasebesi bilgileri, kayıpları önlemek için kaynakların ölçülmesi ve raporlanması ile kalite amaçlarına ulaşmayı sağlar. Belli bir zaman aralığında üretilen çıktıların tükettiği kaynaklarını raporlanmasını içeren maliyet yönetimi, kurumların stratejik hedeflerine ulaşılmasına hizmet eder, çeşitli kaynak kayıplarının ortaya çıkardığı stratejik sapmaları raporlar. (Keating ve Ansari, 1997: 7)

Nitekim bir başka kaynakta da “*Yönetim Muhasebesi sisteminin stratejik bir değere sahip olması için, kalite, maliyet ve zamandan oluşan üç stratejik hedefe ulaşılmasına yardımcı olmak zorunluluğu*” vurgulanmaktadır. Bu doğrultuda sistemin sağlayacağı temel bilgiler arasında yöneticilerin günlük faaliyetleri ile işletmenin stratejik amaçları arasında bağlantıyı sağlayan bilgiler de sayılmaktadır. (Ansari ve Bell, 1997: 4-6)

Yönetim muhasebesi sistemleri, gelişen maliyet yönetimi ve stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarıyla kurum yönetimlerinin değişen ve hızla gelişen çevrede karar etkinlikleri yönünden gereksinmelerini karşılamaya hizmet etmektedir.

Bu yaklaşımlardan kaynak kullanımında etkinlik sağlamaya yönelik yaklaşımlar, tüm kurumlarda yönetimlerin beklentilerini karşılamaya yönelik bulunmaktadır. Bu yaklaşımların anımsatılması öncesinde, yönetim muhasebesi sistemlerinin stratejik yönetim süreçlerindeki rolü aşağıda vurgulanmaktadır.

Stratejik yönetim;

1. Stratejilerin formül edilmesi,
2. Organizasyonun tümünde bu stratejilerin iletilmesinin sağlanması,
3. Stratejilerin yürütülmesi için gerekli görülen taktiklerin geliştirilmesi ve sürdürülmesi,
4. Stratejik amaçlara ulaşılmasındaki başarıyı gözlemlemek üzere kontrolün geliştirilmesi ve yürütülmesi,

aşamalarından oluşan bir döngü olarak ifade edilirken (Certo ve Peter, 1991: 5) , muhasebe bilgilerinin bu döngünün her dört aşamasında da ayrı ayrı rolere sahip oldukları vurgulanır (Shank ve Govindarajan: 1993: 6-7)

**Birinci aşamada;** muhasebe bilgileri, stratejik alternatifler oluşturma sürecinin bir aşaması olan finansal analiz için, temel bazdır. Finansal olarak yapılabildiği olmayan ya da yeterli finansal geri dönüşleri sağlamayan stratejiler, uygun ya da benimsenebilir stratejiler olamaz.

**İkinci aşamada;** muhasebenin sunduğu raporlar, stratejinin organizasyon içinde yayılması ve anlaşılması için gerekli ve önemli araçlardan birini oluşturur. Raporlanan konular, kişilerin dikkatini yönlendireceği konular olmalıdır. İyi muhasebe raporları, uygulama stratejilerinin başarısında kritik role sahip olan unsurlara, dikkatleri yoğunlaştırabilen raporlardır.

**Üçüncü aşamada;** belirli taktiklerin, tüm stratejiler ve bunların uygulanma süreçlerini desteklemek üzere geliştirilmeleri zorunludur. Muhasebe bilgilerine dayanan finansal analizler, firmanın stratejik amaçlarına ulaşmasında yardımcı olabilecek programlara ilişkin kararların alınmasında, anahtar unsurlardan biridir.

**Son olarak, dördüncü aşamada;** yöneticilerin ya da faaliyet birimlerinin performanslarının ölçülmesinde muhasebe bilgileri dayanak noktasıdır. Standart maliyetlerin, maliyet bütçelerinin ve yıllık planların, performans geliştirmede baz oluşturmaları, dünya genelinde genel kabul görmüştür. Eğer bu araçlar, önemli ölçüde kullanışlı iseler, işletmenin stratejik konularına da, kesinlikle uyarlanmalıdırlar.

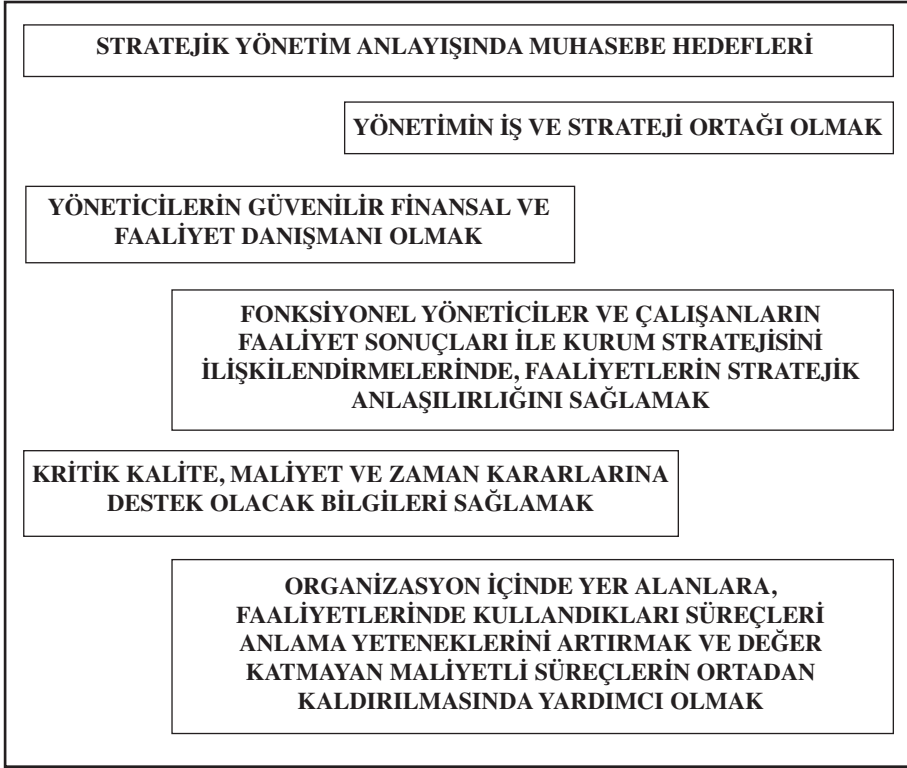
Stratejik yönetime katkıları yönünden, herhangi bir muhasebe uygulaması hakkında, yönetimin sorgulayacağı konular, aşağıdaki gibi ortaya konmaktadır:

- Belirlenebilir işletme amaçlarına hizmet ediyor mu? (örneğin; strateji tanımlamasını kolaylaştırma, yönetim performansının değerlendirilmesi)
- Muhasebe fikirleri amaçlara ulaşmada şansını artırıyor mu?

“Yönetim Muhasebesi sisteminin stratejik bir değere sahip olması için, kalite, maliyet ve zamandan oluşan üç stratejik hedefe ulaşılmasına yardımcı olmak zorunluluğu” vurgulanır. Bu doğrultuda sistemin sağlayacağı bilginin kapsamı aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Ansari ve Bell, 1997: 6)

- Yöneticilerin günlük faaliyetleri ile kurumun stratejik amaçları arasında bağlantıyı sağlayan bilgiler;
- Yöneticilerin, değer zincirini etkin olarak kavramalarını sağlayacak bilgiler;
- Kurum stratejileri ve faaliyetlerinin uzun dönemli kavranmasına yardımcı olacak bilgiler.

Aşağıdaki şekil stratejik yönetim anlayışına dayalı modelde muhasebe bilgi sisteminin hedefleri gösterilmektedir (Şakrak, 2002: 78):



**Şekil 1**

Bu çerçevede; muhasebe sistemlerinde maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarına yönelik olarak geliştirilen yeni yaklaşım ve teknikler ile hedeflenen amacın; stratejik yönetim sürecinde, başarının temel desteklerini sağlamak olduğu vurgulanır. (Şakrak, 2002: 60)

Maliyet yönetiminin, mevcut kaynakların etkin kullanımı ve kontrol altında tutulmasına yönelik yaklaşım ve uygulamaları içerdği bilinmektedir.

Maliyet yönetiminin, “*hangi olguların (faaliyetlerin) ya da etkenlerin maliyetleri ortaya çıkardığının farkına varılmasıyla*” başladığı vurgulanır (Groth ve Kinney, 1994: 53). Buna göre; maliyet yönetimi çabalarının başarıya ulaşması, ancak maliyete neden olan faaliyetlerin tanımlanmasından sonra olanaklı görülmektedir.

Bu çerçevede maliyet yönetiminin odaklandığı konular;

- Maliyet politikasının sürdürülebilirliği,
- Maliyetten kaçınma,
- Maliyetlerin düşürülmesi,

olarak sıralanır.

*Maliyet politikasının sürdürülebilirliği yaklaşımı*, sabit ya da birim değişken maliyetlerde gelecekte olası artışların önlenmesi çabalarına odaklanır.

*Maliyetten kaçınma* çabaları; fayda-maliyet temelinde uygun bulunmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasıdır.

Maliyetlerin düşürülmesi *çabaları ise, temel faaliyetlere ilişkin sabit ya da birim değişken maliyetlerin nasıl düşürülebileceğine odaklanır.*

Böylelikle; maliyet yönetimi kavramı, maliyetlerin planlanması ve kontrolünde aktif bir yaklaşımı ön plana çıkartmaktadır.

Stratejik maliyet yönetimi ise, -geniş bir bakışla- stratejik unsurların çok daha ön planda, kesin, açık ve biçimsel olduğu maliyet analizlerine dayanır. Bu yaklaşıma göre maliyet verileri, mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılır. (Shank ve Govindarajan, 1997: 4)

Kaynakların etkin kullanımında kurumsal düzeyde uygulanabilecek teknik ve yaklaşımlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Maliyet analizleri,
- Faaliyet yönetimi ve faaliyetlerin muhasebesi,
- Stratejik bütçeleme,
- Performans ölçüleme sistemi,
- Değer zinciri analizi,

Yukarıda sıralanan teknik ve yaklaşımların ayrıntılı özellikleri ve uygulanabilirlikleri ile ilgili tartışma bu bildiri sınırlarını aşmaktadır. Bununla birlikte, kaynakların etkin kullanımındaki rolleri üzerinde kısaca durulmuştur.

Bildirinin temel amacı çerçevesinde bu noktada vurgulanması gereken husus, anılan tüm yaklaşımların kamu kurum ve kuruluşlarında da uygulanabileceğidir. Şüphesiz her kurumun hukuki dayanakları, iç dinamikleri ve organizasyon yapıları itibarıyla farklılıklar, sistemsel olarak dönüşüm ve uygulama adımlarını da farklılaştıracaktır.

Bununla birlikte her kurumda kaynakların etkin kullanımını iki temel odaklanmayı gerektirdiği açıktır:

- Kaynak kullanımını ve maliyetlerin iyileştirilmesi,
- Mevcut kaynak yapısında çıktı değerinin artırılması.

Bir çıktıya ulaşabilmek için tüketilen kaynakların değerinin, o çıktının maliyetini oluşturduğu kabulü, süreçlerin önemini göz ardı eden bir yaklaşım olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda her hangi bir çıktıya ulaşabilmek için en uygun süreç tasarımı asıl önemli nokta olup, bu süreçleri oluşturan işlem-faaliyet parçaları ise, kaynakları tüketen temel aşamaları oluşturmaktadır.

Bu anlayış çerçevesinde gelişen Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Yönetimi (FTM ve FTMY) yaklaşımları, maliyetlerin oluşumu ve nedenlerinin anlaşılmasına yönelik güçlü bir araç haline geldiği gibi, maliyetlerin etkin yönetimine yönelik fırsatların görülmesi ve değerlendirilmesinde büyük önem kazanmıştır.

Böylelikle; FTM yaklaşımı salt daha doğru maliyet dağıtımını ve çıktı maliyetlerinin daha sağlıklı olarak elde edilmesinin ötesinde, sürekli maliyet düşürme amacını ortaya koymaktadır. Bu amaç günümüzde, maliyet ve yönetim muhasebesi sistem tasarımında temel amaçlardan biri olarak vurgulanmaktadır. (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 33)

Strateji odaklı organizasyonlarda, bütçe ile stratejiler arasında bağlantının kurulması için kapsamlı analizler ve finansal bilgi sistemi, stratejik yönetim anlayışının sürdürülebilirliği açısından temel ilkeler arasında sayılmaktadır. (Kaplan ve Norton, 2001: 9)

Bu bağlamda; stratejik bütçeleme yaklaşımının, stratejik yönetim süreçlerinin tüm organizasyon birimlerinde paylaşılması ve uygulama etkinliği açısından etkin bir bilgi sistemine dayandırılması büyük önem taşımaktadır.

Bu sistemde muhasebe bilgi sistemi merkezi rol üstlenmektedir. Böylelikle; bütçe sisteminin stratejik düzeyde geliştirilebilmesi ve uygulanabilmesi için,

çok yönlü çevre analizi yanında, belirlenen stratejilere dayalı faaliyetlerin analizi, maliyetlerin analizi ve standartlara dayalı maliyetleme analizleri ile performans ölçümleme kontrol yöntemlerinin geliştirilmesi gereği, yönetim muhasebesi sistem tasarımının önemini ortaya çıkarmaktadır.

Değer zinciri yaklaşımı, kurumların içinde buldukları değer zinciri içinde değerlerin en uygun paylaşımına odaklanmaktadır. Bu özellik, içinde bulunulan çevre ile birlikte kurumun sürdürülebilirliği yönünden anlam ifade etmektedir. Değer yaratma sürecinin girdi aşamasından çıktı aşamasına kadar her halkanın ayrı ayrı önemi bulunmaktadır. Stratejik yönetimin anahtar konuları arasında yer alan değer zinciri analizi, maliyetler yönüyle de dikkate alınmak zorundadır.

Özellikle kamu kurumları yönünden, kurum mensuplarının değer yaratma süreciyle bütünleşmesinin, organizasyon yapısı ve merkezi yönetim ilkeleri çerçevesinde belli kısıtlara sahip olduğu bilinmektedir.

Bu bağlamda, “Türkiye’de son yıllarda kamu kesiminde etkinliğin ve kaynak israfının azaltılması amacıyla yapılan politika değişikliklerinin, kendisinden beklenen faydaları sağlayamayacağı, tersine bir çok alanda işlem maliyetlerini artırmak suretiyle tahsis etkinliğini çarpıtıcı rol oynayabileceği” ifade edilebilmektedir. (Tosun, 2007: 92)

İşte bu noktada, uygulamalardan ulaşılabilecek sonuçların finansal yönden analiz ve değerlendirmesi büyük önem taşımaktadır. Hedeflenen amaçlardan sapma olması halinde nedenlerinin, sağlıklı bir bilgi sistemi çerçevesinde ortaya konması ve analiziyle düzeltici önlemlerin alınması olanaklı hale gelebilecektir.

Dönüşüm süreçlerinin başarısında, çok yönlü katılım, basit tasarım ve bilgi teknolojilerinin etkin kullanımına dayalı muhasebe bilgi sistemleri somut katkılar sağlayacaktır.

### **3. Sonuç**

Yaşanan ekonomik ve sosyal değişimler ile teknolojik gelişmeye paralel, kurumlar yönünden kalite, maliyet, işlevsellik ve tam zamanında en iyiye ulaşabilmek, temel hedefler haline gelmiştir. Böyle bir çevrede toplumların ve onların oluşturan bireylerin beklenti ve talepleri artarken, kaynakların kıtlığı gerçeği, etkinliğe yönelik çabaların önemini de artırmıştır.

Bildiride, önemi her geçen gün daha da artan kıt kaynakların etkin kullanımı



hedefine yönelik olarak, kurumların geliştirdikleri yönetim yaklaşımları altında yönetim muhasebesinin önemi vurgulanmıştır. Vurgulama, kamu kurumları da dahil olmak üzere, tüm kurumlarda yönetimlerin ortak olarak nitelendirilebilecek beklentilerini karşılamaya yönelik olduğu iddiasını barındırmaktadır.

Çünkü Ülkemizin de içinde yer aldığı birçok ülkede kamu yönetimlerine yönelik olarak geliştirilen “stratejik planlama”, “performansa dayalı bütçeleme”, “orta vadeli mali plan”, “çok yıllık bütçeleme” gibi yaklaşım ve uygulamalar; muhasebe sistemlerine duyulan gereksinimi artırmış olup, yönetim muhasebesi sistemlerinin tasarımında yaşanan gelişmeler de bu gereksinmeyi dinamik olarak karşılayabilecek özelliklere sahip bulunmaktadır.

Bu bağlamda; yönetim muhasebesi sistemleri, gelişen maliyet yönetimi ve stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarıyla kurum yönetimlerinin değışen ve hızla gelişen çevrede karar etkinlikleri yönünden gereksinmelerini karşılamaya hizmet etmektedir.

Her kurumda kaynakların etkin kullanımı hedefinin, kaynak kullanımı ve maliyetlerin iyileştirilmesi ile mevcut kaynak yapısında çıktı değerinin artırılması olarak belirtilebilecek iki temel odaklanmayı gerektirdiği dikkate alındığında; bu hedeflere ulaşılmasında aşağıda sıralanan teknik ve yaklaşımların rolünün yüksek olduğu düşünölmektedir.

- Maliyet analizleri,
- Faaliyet yönetimi ve faaliyetlerin muhasebesi,
- Stratejik bütçeleme,
- Performans ölçümlleme sistemi,
- Değer zinciri analizi,

Yukarıda sıralanan teknik ve yaklaşımların her biri üzerinde düşünöldüğünde ise, muhasebe sistemlerinde maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarına yönelik olarak geliştirilen bu yaklaşım ve teknikler ile hedeflenen amacın, stratejik yönetim sürecinde, başarının temel desteklerini sağlamak olduğu ortaya çıkmaktadır.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ÂHLSTRÖM, Paer; KARLSSON, Christer (1996). “Change Processes Towards Lean Production – The Role of Management Accounting”, International Journal of Operations and Production Management, Vol.16 No.11.
- ANSARI, Shahid L.; BELL, Jan E. and the CAM-I Target Cost Core Group (1997): Target Costing - The Next Frontier in Strategic Cost Management, Irwin Professional Publishing, Chicago.
- ANSARI, Shaid; BELL, Jan vd.(1997). Strategy and Management Accounting, A Modular Series-Management Accounting, The McGraw-Hill Companies, Inc.
- BERLINER, Callie; BRIMSON, James A. (1988). Cost Management for Today’s Advanced Manufacturing, Harvard Business School Press.
- BLOCHER, E. J.; CHEN K. H.; COKINS, G.; LIN, T.W. (2005). Cost Management – A Strategic Emphasis, Third Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York.
- CERTO, Samuel C.; PETER, J. Paul (1991). Strategic Management - Concepts and Applications, Second Edition, McGraw Hill, Inc., New York.
- DEMİRBAŞ, Tolga (2010). “Kamu Bütçeleme Sürecinde Yazılı Olmayan Kuralların Önemi ve Bütçe Reformlarına Etkisi”, Bütçe Dünyası Dergisi, sayı: 33, 2010/1.
- GEDİKLİ, Bülent (2001). Kamu Harcama Yönetiminde Kalite, C&Ç Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, Ankara.
- GROTH, John C.; KINNEY, Michael R.(1994) “Cost Management and Value Creation”, Management Decision, Vol.32, No.4, MCB University Press Limited, 1994, s.53.
- GÜNDOĞAN, Keziban (2009). Stratejik Maliyet Yönetiminin Anahtar Konuları itibarıyla 5018 Sayılı Yasa Çerçevesinde Stratejik Planlama Süreçlerinin Değerlendirilmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, bastırılmamış yüksek lisans tezi, İstanbul.

- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem; ŞAKRAK, Münir (2002). Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. (2001). The Strategy-Focused Organization, Harvard Business School Press.
- KEATING, Patrick J.; Ansari Shahid L.(1997). The Organizational Role of Management Accountants, Management Accounting – A Strategic Focus, The McGraw-Hill Companies, Inc.
- MOORE, Carl L.; JAEDICKE, Robert K. (1980). Yönetim Muhasebesi, Dördüncü Basıdan Çeviri, (Çev.: PEKER, Alparslan) İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayın No:47, İstanbul.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay (1993). Strategic Cost Management - The New Tool for Competitive Advantage, The Free Press, New York.
- ŞAKRAK, Münir (2002). Stratejik Maliyet Yönetimi – Bilgi Sistemi ve Yalın Düşünce, Yayılım Yayıncılık, İstanbul.
- TOSUN, M. Umur (2007). Türkiye’de Kamu Sektöründe Yeni Yönetim Felsefesi: Kaynak Kullanımında Etkinlik Açısından Bir Değerlendirme, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, sayı 19.

**Sami KAZICI**  
**Ankara YMM Odası Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Hocama gerçekten çok teşekkür ediyoruz, son derece teknik ve güzel açıklamalarından dolayı.

Zamanımız da hızla geçiyor, ben sözü Vehbi Karabıyık Arkadaşıma vermek istiyorum, “kamu denetiminde meslek mensubunun rolü ve kamu yararı”, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkan Yardımcısı Arkadaşımız. Buyurun Vehbi Bey,

Biraz sorulara zaman ayırmak istiyorum, herhalde epey tartışacağımız konular ortaya çıkıyor diye düşünüyorum.

# KAMU DENETİMİNDE MESLEK MENSUBUNUN ROLÜ VE KAMU YARARI

**Vehbi KARABIYIK**

**İstanbul YMM Odası Başkan Yardımcısı**

- Saygıdeğer konuklar, değerli meslektaşlarım, konuşmama başlamadan önce hepimizi saygıyla selamlıyorum. Bu Panel’de bana konuşma imkânı tanıdığı için Kongre Yürütme Kuruluna, özellikle de teşekkür ediyorum.

Konu başlığından ve de Türkiye’de mesleğimiz ve teorik alanda da hocalarımızdan çok şey, büyük gelişmeler oldu diye düşünüyorum çünkü bunun sonucunda benden önceki konuşmacılar son derece büyük bir uyum içerisinde kamu denetiminde birbirilerini tamamlayarak çok güzel bir sunum yaptılar. Biz daha önce konuşmacılarla bir araya gelmedik ama neredeyse gelmiş gibi kamu denetimi işinde hakikaten, birbirini destekleyen görüşler ortaya çıktı. Ben de umarım, sunumumda bu çizgide kalırım, umarım diğer konuşmacılarla da ortak bir şey, sizin yararınıza sunmuş olurum.

Konuşmama bu topraklarda mesleğin gelişimi ile ilgili bir tarihsel bakışla başlamak istiyorum; bunlar benim bilgilerim, fikirlerim değil, dünyada ve yerli kaynaklardan yararlandım, yayınlardan, konuşmalardan, makalelerden ama özellikle iki Hocamın ismini saymak isterim; biri Sayın Profesör Halil İncılık, biri de Sayın Profesör Oktay Güvemli.

Bu ilk muhasebenin Sümerlerde başladığı söyleniyor, bunu söyleyen de daha geçen gün dinledim bir panelde George Rainbar galiba adı, Uluslararası Muhasebe Tarihçileri Derneği’nin Başkanymış, kendisi ifade etti, Sümerlerde borç alacak kaydı var ve para var yani 4.000 yıl önce. Daha sonra ben aray geçiyorum, bu bölümünü ama özellikle, bu ülkede kullanılan bir muhasebe sistemi var, ona “merdiven sistemi” deniyor ve ‘siyakat’ yazısıyla yazılıyor, çok detayına girmeyeceğim ama çift yanlı kayıttan önce kullanılan, sanıyorum Tanzimat Döneminde çift yanlı kayıt sistemine geçiliyor Türkiye’de. Bu Abbasilerden devir alınıyor, İlhanlılarda var, Moğollarda var, Selçuklularda var ve Osmanlılarda var. Ve bu yine kitaplardan edindiğim bilgiye göre Selçuklularda ve Osmanlıların ilk dönemlerinde özellikle, 1600’lere kadar, 1700’lere kadar Ahililik, lonca sistemi ve çift hane sistemi geçerli, bunlar neler? Diyelim ki, bir kasabada esnafların ne yapacağı belirlenmiş kurullarla, o kasabanın

ihtiyacı kadar üretiliyor ve daha fazlasını üretilmesi yasak, bu loncalar ve ahililik sistemleriyle belirlenmiş. İhraç edilmesi yasak, dışarıya gönderilmesi yani yasak dediğim kurallar buna, devlet de gerçi bunları takip ediyor ve o birimdeki üretim sistemi, üretilenler kumaş olsun, diyelim diğer demir vesaire gibi kumaş olsun, belirli bir sistem çerçevesinde devlet kayıtlarına yansıyor. Devlette, bir de Osmanlı Devletinde çift hane sistemi var, bu da; çiftçilik deyimi buradan geldiğini söylüyor Halil İnalçık Hoca. O da şu; araziler devletin, şahısların değil ve mirasa konu olmuyor, devredemiyorsunuz, satamıyorsunuz ve orası her bir aileye ve aileye de üretim birimi deniliyor, biliyorsunuz bu diğer kitaplarda da çok karşılaşılan bir konudur, tartışma konusudur. İki tane büyük baş hayvanın, iki çift öküzün sürebileceği kadar bir arazi bir aileye veriliyor ve çift hane sistemi buradan geliyor. Bunu anlatmamın nedeni; bütün vergi sistemi de buna dayanıyor ve Osmanlı'da belirli zaman aralıklarında sayım yapılıyor, envanter yapılıyor, insanlarla birlikte bütün bu hayvanlar sayılıyor ve vergi de buna göre alınıyor. Bu vergiler de devletin defterlerinde kayıt altına alınıyor. Özellikle, bir büyük günlük defter var ve daha sonra kullanılan yardımcı defterler, defteri kebirler var. Ve bunlar Başbakanlık arşivinde mevcut ve sağlıklı sayımlar, bunu yabancı kaynaklarla da destekliyor Hocalarımız, kendi kaynaklarında da var. Sayımlar ve envanter belirli. Ve bu sistem aşağı yukarı 1.100 yıl kadar, 700. Yılda başladığı söyleniyor, 1.100 yıl kadar bu topraklarda var oluyor yani muhasebe var oluyor.

1475 yılında bir kanun yapılıyor, İstanbul'un Fethinden sonra, bunun adına Kanuni Ali Osmaniye deniliyor, iki ana bölümde, daha sonra bu Kanun hep devam ediyor. Bu Kanunun 28 maddesi muhasebeye ait ve burada özellikle defterdarlar belirleniyor, baş defterdar bugünkü Maliye Bakanına denk düşüyor, bakı kulları var yani devletin muhasebe sistemi, departmanlara bölünmüş, en yukarıda, bütün devletin gelirlerinin ve giderlerinin yazıldığı bir günlük defter var, daha sonra departmanlar halinde tüm ülkenin büyüklüğünü düşünürseniz departmanlar halinde diğer defterler var. Ve bu işi yapan defterdar, onun altında diğer illere göre yayılan defterdarlar, bakı kulları ve diğer bütün personel var. Ve şu anlaşılıyor ki; o çağlarda, o devirde bütün ülkenin kayıtlarının bu kadar yapılabilmesi, denetiminin yapılabilmesi iyi bir sistemin olduğunu ve bunu yapacak meslek mensubunun bulunduğunu gösteriyor yani yetkili, yetkin, işini bilen, ehil meslek mensubunun bulunduğunu gösteriyor.

İki tane anı aldım tarihten, çok kısa geçmeye çalışacağım, bunların ikisi de denetim ile ilgili, daha önce anlattıklarım genellikle muhasebe ile ilgiliydi; Ayşe Sultan, II. Beyazıt'ın kızı, eşiyile birlikte Kütahya Kalesindeler, Sinan Paşa

ile birlikte, o zaman Fatih'in oğulları arasında savaş var, Cem Sultan, Kale'ye saldırıyorlar. Ve Ayşe Sultan Kale'nin kasasını açıyor, 25.000 akçe askerlerle kullanıyor ve savaşı kazanıyor yani Kale'yi koruyor. Daha sonra o Kale'de bakı kulları bir denetim yapıyorlar ve bu denetim sonucunda kasada 25.000 akçenin eksik olduğunu görüyorlar ama bunun için ne bir yazılı doküman, ne bir izin, nereye harcandığının belgesinin olmadığını görüyorlar ve bunu rapor ediyorlar. Bunun üzerine de Ayşe Sultan'dan 25.000 akçeyi geri ödenmesi talep ediliyor, bunlar yazılı belgeler halinde Başbakanlık Arşivinde var. Ayşe Sultan da babasına bir mektup yazıyor ama bu mektup bir rica mektubu değil, resmi olarak ve padişaha, devletin başkanına yazılmış bir mektup. Özetle şunu söylüyor, ben bu 25.000'i ödemeyeceğim demiyor, yanlış yaptığımı kabul ediyor, sadece O'na dedesinden kalan, Fatih Sultan Mehmet'ten kalan bir gerdanlık var, onu satamıyor, onu satıp parayı ödeyecek, "lütfen yardım edin, satayım, kimse almıyor padişah hediyesi olduğu için" diyor. Bu 1400'lü yıllarda bu topraklarda yapılan muhasebe denetiminin belgelerin ve kayıtların var olduğunun güzel bir örneği.

Bir başka örnek; 1715 yılında bir teftiş raporu, bu da bu anılan numara ile Başbakanlık Osmanlı Arşivinde mevcut bir defter, o defterin birkaç sayfasında bu teftiş raporu var; teftiş raporu, 1703 ve 1714 yıllarına ait bir dönemin denetlenmesi, bordrolar var defterler üzerinde bir yolsuzluğun saptanması. Yolsuzluk da şu; çeşitli illerde, çeşitli departmanlarda, bölümlerde bazı memurlar öldüğü halde veya işten çıktığı halde hâlâ onlara maaş ödeniyor gibi yapılıyor ve bu 10 yıllık bir süreyi düşünürseniz, 1715 yılında bu yapılıyor, 10 yıl kadar geriye dönüş yapılıyor ve bu saptanıyor, raporlar haline getiriliyor ve bu raporda, hem muhasebe düzeltilmesi yapılıyor defterlerde yani günlük defterde muhasebe düzeltiliyor, öneriler yapılıyor, cezalar veriliyor, bunlar Limni Adasına sürülüyor bu kişiler ve de şunu anlıyoruz ki, bu belgeler ve kayıt sistemi 10 yıl geriye gidilecek kadar saklanmakta ve düzenli olayı ortaya çıkaracak şekilde ve en önemlisi bunu ortaya çıkarabilmek için iyi bir muhasebe, iyi de bir denetçi, uzman muhasebeci gerekiyor. Demek ki bunlar bu topraklarda var.

Arayı çabuk geçiyorum, bugüne geldiğimizde daha önce konuşmacılarımız çok güzel bir biçimde anlattılar, hep başında söyledim, birbirine giriyor ister istemez, tekrar oluyor, benim denetim hakkındaki bu ayırımım çok doğru olduğunu iddia etmiyorum ama benim amacıma çok uygun, çok da anlamlı bir ayırım; isimleri lütfen çok önemsemeyin, çok farklı oldu çünkü bugün mutlaka denetim mesleği ama genel anlamda üçe ayırabiliyoruz; iç denetim, işte bu

İnternal Audit anlamında, muhasebe denetimi, Financial Audit anlamında kullanıyoruz, bildiğiniz bağımsız denetim ve Complain Audit ya da kanunlara, kurallara uyum denetimi. İç denetim işte, bildiğimiz organizasyonlarda verimlilik denetimi, muhasebe denetimi, bu devlette de var, kamu da var, özel sektörde de var. Muhasebe denetimini, finansal denetim, bağımsız kişiler tarafından diğer organizasyonların bilgilerini kamuya açıklanmak üzere denetlenmesi olarak tanımlayalım, bu da bugün ülkemize uygulanıyor. Complain Audit, en belirgin örneği, vergi denetimi, kanunlara uyup uyulmadığı şeklinde devletin denetlenmesi.

Şimdi bunun arasında kalan denetim de var, birazdan bahsedeceğim fakat tüm bunlar şuanda, günümüzde mesleğimize dahil olsun olmasın yani unvanı bugünkü anlamda YMM, SMMM olsun olmasın uygulanıyor ve bu işi yapan mensuplar da mutlaka ve mutlaka muhasebe bilgisine sahip, bu bahsettiğim muhasebe denetimi. Demek ki, günümüzde, aşağıda saymaya çalışayım, ben, Yeminli Mali Müşavir olduğum için başa tasdiki yazdım, beni bağışlayın. Tasdik, beyannamelerin imzalanması, vergi levhasının imzalanması, iş yeri açmanın belirli bir kaşe, imzaya bağlanması, yönetim muhasebesi bunu genel, belki iyi kullanamamış olabilirim, Hocalarım bağışlasın, risk yönetimi anlamında söylüyorum, vergi denetimi, finans piyasalarının denetimi hem SPK'nın, BDDK'nın diyelim ki yaptığı denetim ve devlet harcamalarının denetimi mesele, Sayıştay'ın denetimi.

Yani görüldüğü gibi bütün kamuda, özelde yetkin meslek mensupları, şuanda da tarihte de olduğu gibi bu denetimleri yapmaktalar, bizim bu salonda oturan dostlarımız, arkadaşlarımız bizler bu işlemleri kamu adına, kamu yararı için yapmaktayız.

Bence, asıl sahip çıkılması gereken nokta bugün, mesleğe girişin, mesleki unvanların, meslek mensubunun özlük haklarının mutlaka ve mutlaka meslek kuralları içinde ve meslek kuruluşları içinde kalması. Yani bugün 3568 sayılı Meslek Yasası ve onunla birlikte oluşan Odalarımız ve Odalarımızın Birliği, bugün Yasa belki yeterli değil, belki birçok yönüyle yanlış, belki birçok kişinin beğenmediği yönleri var ama Kurum olarak bahsediyorum. Kurum olarak mutlaka mesleki unvanlar bu Yasa içerisinde kalmalıdır. Yasa değiştirilebilir, unvanlar değiştirilebilir ama mutlaka Odaların ve Birliğin, mesleki kuruluşların, mesleğe girişin, bu meslekte yetkin olmak, çok kamuda ve özelde bu işi yapan kişilerin daha yetkin olması, daha verimli olması, daha bilgili ve ehil olması mutlaka ve mutlaka belirli bir sistem içinde kalınarak mümkün oluna-

bilir diye düşünüyorum. Bu da bugün bizim Yasamızsa mutlaka tarafların bir araya gelerek bütün bölümlerin, kamu ve özel, birlikte meslek erbabının bizden beklediğini, kamunun bizden beklediğini bu kuruluşlar içinde, bu kurallar içinde yerine getirmemiz gerekir.

Konumuzun başlığı, kamu denetiminde meslek mensubunun rolü, kamu yararı idi; görüldüğü gibi meslek mensubu binlerce yıl burada önemli bir rol üstlenmiştir değerli dostlar, halen de üstlenmektedir, halen de üstlenecektir, bundan sonra da devam edecektir. Yani bizim ülkemizde sayın hocalarımızın bahsettiği gibi devlette ve özelde mutlaka şeffaflığı, hesap verilebilirliği ve denetimi sağlamamız gerekir. Tesadüfen hep böyle uyumlu olduk, biz daha önce konuşmamıştık ama hakikaten, çünkü konu aynı yere varıyor kamu denetimi denilince. Ve bunu yapacak meslek mensubu da burada; bunları daha iyi kullanmak bütün sorun bu yani kamu denetiminde özel sektörün denetiminin de denetlenmeyen tüm alanlarda buradaki meslek mensubunu daha iyi kullanmak, daha verimli kullanmak, ona imkânlar tanımak. Bugün bizim yapmamız gereken önümüzdeki yıllarda bu mesleğin, birer erbabı birer mensubu ve yöneticileri olarak bizim yapmamız gereken budur diye düşünüyorum. Bunu yapacak kudretimiz var yani muhtaç olduğumuz kudret damarlarımızda var çünkü söylediğim gibi binlerce yıldır bu topraklarda bu meslek icra ediliyor.

Efendim, bir teşekkür yazısı vardı, onu çıkaramadım, konuşmam bitirerek hepinize saygılar sunarım, teşekkürler.



## SORU - CEVAP

**Sami KAZICI**  
**Ankara YMM Odası Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Sayın Karabıyık'a gerçekten çok teşekkür ediyoruz.

Göreceğiniz üzere maliye konusunda, muhasebe konusunda, denetim konusunda gerçekten çok uzun yıllara dayanan, 1.000 yıllık bir kültürümüz var, o kültür üzerinde esas itibariyle bütün olaylar inşa edilmiştir ve bugüne değin gelinmiştir.

Burada gerçekten baktığımızda 1050 sayılı Muhasebeyi Umumiye Kanununa çok önemli bir kanundur, çok uzun yıllar gündemde kaldı, uygulandı, daha sonrada gerçekten 1018 sayılı Mali Kontrol Kanunu yerine getirildi, bu da devrimci bir yaklaşımdır. Ümit ediyoruz bunun daha ileri aşamalara getirilmesi, Serdar Hocamın da dediği gibi "kamu sektörüne yönelik denetim standartlarının, muhasebe standartlarının mutlaka bir an evvel uygulamaya konması gerektiğini" düşünüyoruz.

Evet, zaman epey ilerlemiş durumda, arkadaşlar da bize bakıyorlar, bu arada biraz bazı soruları da almak istiyorum, sorusu olan, katkısı olan var mı? Bir de sorularınızı kime yöneltiyorsanız onların ismini de söylerseniz. Evet, isminizi de söylerseniz lütfen, kayıtlara giriyor.

**Arif AYTULUN**

- Serdar Hocam'a sormak istiyorum; Serdar Hocam, en son slaydınız tabii, dikkat çekici, o rakamları Türkiye açısından ortalamasını alırsak % 70-75 arasında gidiyoruz yani sırat köprüsünden her an aşağıya da gidebiliriz, biraz da yukarı. Ama tabii, Türkiye'nin ekonomik büyüklüğüne baktığımız zamanda 17. Ülkeyiz, Vehbi Üstadın anlattığı 1400'lerden bu yana, Abbasilerden bu yana gelirken bir muhasebe ve denetim kültürümüz var, bu nasıl oluyor yani ekonomik büyüklükte 17. olan bir şey niye diplere vuruyor bazı tanımlarda? G-7 ülkeleri mesela, bu tanımda birinci, ikinci, üçüncü olanlar bu, en son sizin panoda kaçta, onlar da mı 60-70'lerde? Değerler zenginleştikçe kayboluyor mu yoksa sebebi nedir? Teşekkür ederim.

## **Prof. Serdar ÖZKAN**

- Efendim, hemen cevap vereyim mi? Peki, biraz düşünme imkânım da olmadı tabii, valla bilsem yani keşke söyleyebilsem hemen çözsük. Tabii, şöyle bir şey var, zaten üzüntümüz o yani dünyanın en büyük ekonomilerinden bir tanesi olup işte bahsedildi, binlerce yıl bu topraklarda değil mi, kültür, değil mi, insan, insan değerleriyle yaşayıp sonra sonra son 60-70 yılda ne olduysa böyle 75. sıralara falan inmek. Bu tabii çok üzücü bir şey! Ne olmuşsa olmuş ama bu tamam bu böyle olmuş, bitmiş değil, bundan sonra amaç ne, bütün o rakamların hepsinin yukarıya çıkmasını sağlamak. Örneğin nerede olduğumuzu bir görelim, üzülelim ve kendi görevimiz neyse yani ben bir öğretim üyesi olarak ne yapmam gerekiyorsa, bir muhasebeci olarak ne yapmamız gerekiyorsa, bir başbakan olarak ne yapmamız gerekiyorsa bireysel belki değil mi, hani bu şekilde çalışmalarını sürdürmek. Öte yandan dünyanın işte, büyük olmak bu listede yukarıda olmak anlamına da gelmiyor, onu söyleyeyim. Çin de mesela çok büyük bir ekonomi, o da hani aşağılarda, listede Türkiye ilk 20 ekonomideyiz ama geliştirmekte olan ülkelerde yer alıyoruz ya da emergent market düzeyindeyiz. E, bu devrimleri yasal olarak değil düşünsel olarak ayırt edebilirsek inşallah yakın gelecekte yine eski günlerimize dönebiliriz diye umuyorum, ümit ediyorum, çok teşekkür ederim.

## **Doç. Dr. Şaban UZAY**

- Teşekkür ediyorum Sayın Başkanı. Arif Bey'e de belki kısmen cevap olur, performans denetimi konusunda kısa, küçük bir katkı ben sunmak istedim, benim de ilgi alanıma giriyor; tabii, Sayıştay Kanununa konuldu bu 1996 yılında, 14 yıldır yapmaya çalışıyorlar Sayıştay, ülkemizde bu konuda iki tane engel var performans denetimi konusunda yani paraların nereye harcandığı konusunda. İkincisi, denetçilerde performans denetimini bilmemeleri, bu aşılabilir bir sorun ve aşıyor da Maliye kongrelerinde bunları hep tartışıyorlar, önemli konular bu. Yurtdışına gidiyor Sayıştay denetçileri, bunu öğreniyorlar. Fakat aşamadığımız asıl birinci sorun; ülkemizde performans yönetimi olmayışı yani daha da açık bir örnek vereyim; kamu kurumlarına yönetici atamasında yükseltmelerde performansın birinci sırada gelmemesi, onu işte aşamıyoruz, o kültürel nedenleri var. Fakat bu da tabii, zaman herhalde alacak. Kendi mesleğimiz adına somut bir örnek vereyim, bunu iç denetçiler yapıyor mesela, bu Kongre'ye katıldık, çok güzel bilgiler elde edildi, çok güzel birer çanta, kaliteli birer çanta aldık fakat ileride ümit ediyorum, katılım belgeleri-

mizde birer somut puan, mesela, bu Kongre'ye katılma 10'ar puan yani değişik ülkeler bunu yapıyor. Her fedakârlığın mutlaka somut bir getirisi var ve görüşmenin yolu da bence buradan geçiyor. Teşekkür ediyorum.

### **Doç. Dr. Ahmet EROL**

- Münir Hocam zannedecek ki, Hoca'ya yanıt vereceğim ama öyle bir şey yok, çok güzeldi paslaşmamız, teşekkür ederim.

Benim bir minik katkı bir de temennim olacak; gönül arzu ederdi ki, bugün tamamen özel sektör bazlı bakış açısına bir beşinci konuşmacı da kamunun adına gelseydi ve burada kamuya aşırı yüklenimde bulunuldu, onları yanıtlasaydı, örneğin; kamuda meslek mensuplarının, denetim mensuplarının eğitimiyle ilgili, risk odaklı denetimiyle ilgili, performans denetimiyle ilgili aşırı yüklenimlerde bulunuldu, ben bundan dolayı çok üzüldüm. Kamuda anormal eğitim yatırımı yapılıyor, özel sektörde olmadığı kadar, bunun en güzel, en belirgin örneği de bugün üç büyükler, dört büyükler dediğimiz uluslararası denetim firmalarının en büyük partnerleri devlet denetim kurumlarından geliyor, niye kendi içinden çıkan insanlar onların partnerleri ya da patronları değil? Çünkü devlette anormal, denetimciye yatırım yapılıyor. Bugün, geçen hafta gazetelerde vardı, Maliye Teftiş Kurulu işte, baki kulundan gelen, 650 yılın üzerinde geçmişi olan Maliye Teftiş Kurulu, bugün Devletin bütün veri havuzlarını kendi merkezindeki bir otomasyon sisteminde toplayarak risk odaklı ve performans denetimlerine başlıyor. Şimdi olaylara böyle baktığımızda gönül arzu ederdi ki, kürsüden bu haklarını, bu gerçekleri dile getiren meslek mensubu bir kamu denetçisi de olsaydı orada.

Vehbi Karabıyık Üstadımın getirdiği yoruma minik bir katkı yapmak istiyorum; baki kulunu Oktay Güvemli Hocam kullanıyor, bu, ilk olarak Oktay Hocam'dan önce de bakı kulu olarak Yılmaz Öztuna, Büyük Tarihçi Yılmaz Öztuna tarafından gündeme getirildi, o da Maliye Başmüfettişi Süreyya Turgut'un Başbakan Tansu Çiller ile ilgili yaptığı araştırmalarda Tansu Hanım'ın Süreyya Üstada karşı giriştiği birtakım girişimler üzerine bir gazeteci şunu yazdı. Dedi ki "Sayın Başbakan, bunlar yani Maliye müfettişleri, bakı kulu geleneğinden gelmektedirler, el etek öpmezler, boyun eğmezler, sen kiminle dans ediyorsun, bunu iyi bil" dedi. Şimdi dolayısıyla bakı kulu o gün ortaya çıktı, Yılmaz Öztuna Hocabandır ve Topkapı Sarayında bu Ayşe Sultan ile ilgili belgeler mevcut, onun devamı da şöyledir; Ayşe Sultan der ki Babasına "ba-

bam, yedi düvele hüküm eden Padişahım, benim bakı kulunuza efendim, görüştüm, siz onun patronu olarak, onun padişahı olarak ya bakı kulunuza söyleyin bu raporunu düzelte ya da benim bu gerdanlığımı satın alacak bir imkân yaratıla” der, ona yanıt olarak Padişahın verdiği yanıtta mevcuttur, “ben ki” der “yedi düvele hüküm eden karaların, havaların, denizlerin sultanı, bakı kuluma ne çare ki, sözüm geçmez” der. Dolayısıyla bakın bu, çok şeyi ifade ediyor; bağımsız denetim, bağımsız, iç kontrol diyoruz ama bunu acaba isteyenler istiyor mu? Yani kamudaki birtakım bizim politik tercihlerimiz sonucu hükümet edenler acaba bu bizim istediğimiz, söylediğimiz şeyleri istiyorlar mı? Çünkü bakın, o zaman ta binlerce yıl önceki sultan diyor ki “ben ki” diyor, “bakı kuluma sözüm geçmez”, bakın nasıl bir bağımsızlık, nasıl bir şövalye duruş. Dolayısıyla hani bu biraz isteme, arz-talep meselesi der, beni dinlediğiniz için teşekkür ediyorum, saygılar sunuyorum.

### **Prof. Dr. Serdar ÖZKAN**

- Ben bir katkıda bulunabilir miyim? Eğitim şart diyen bendim Sayın Hocam, o yüzden hani, anladım, eğer öyle anlaşılırdıysa çok özür dilerim, hiç öyle bir conceptleri yok, bir eğitimci olarak zaten hani bu, bütün bu yeni gelişmelerin eğitimle desteklenmesi gerekiyor, aksi takdirde mümkün değil. Öte yandan şimdi kamu dediğiniz zaman o kadar büyük ki, mesela, özel sektör diyelim ki, İstanbul’da yoğunlaşmış, diyelim ki, Kayseri’de yoğunlaşmış, devlet dediğiniz her yerde dolayısıyla hani çok geniş bir çevrede yapılması gerekiyor bütün bu bahsettiğimiz iç kontrol, iç denetim, finansal raporlama vesaire. O anlamda hani yine eğitim anlamında yine bir devrim getirecek hele bu uluslararası standartlarla geldiğinde tıpkı bizim özel sektörde yaşadığımız gibi, o anlamda bir şey demek istemiştik. Hocama ben de katkı yapmak istedim, çok teşekkür ederim.

### **Nail SANLI** **TÜRMOB Genel Başkan Yardımcısı**

- Teşekkür ederim.

Öncelikle bildiri sunan tüm Panelistlere teşekkür ediyorum, katılımcılara da saygılar sunuyorum. Şaban Özay Hocamın katkı sunma anında bir temennisi gibi bir şey oldu, hemen onun bilgisini vermek üzere ben söz aldım.

Bildiğiniz gibi 5786 sayılı Yasa'ya da girdiği gibi sürekli eğitim artık zorunlu hale gelecek 2011'de bunu devreye soktuğumuzda 90 saat ile 120 saat arasında meslek mensubunun zorunlu olarak katılacağı, katılması gereken bu eğitimlerin belli bir bölümü de bu Odalarımızın ve Birliğimizin ve kuruluşlarımızın yapmış olduğu bu tür sempozyum, seminer ve kongrelere katılım üzerinden alacakları puanları da içeriyor. O anlamda bu devreye girecek ben bilgisini vermek istedim, teşekkür ediyorum.

**Sami KAZICI**  
**Ankara YMM Odası Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Çok teşekkür ediyoruz katkılarınız için.

Değerli katılımcılar, değerli meslektaşlarım, arkadaşlarım, hepinize çok teşekkür ediyoruz, bizi sabırla dinlediniz, bundan sonra diğer bir, bu arada başka bir katkı var, var mı, Üstat buyurun, buyurun, burada monitörden dolayı görmüyoruz, buyurun lütfen,

**Özcan KORKMAZ**

- Evet, artık bu şeyden sonra soruyu siz hak ettiniz Sayın Başkan, sorum size; şimdi yanlış anlamadıysam ilk başta, kamuya ait denetim yapanları sıralarken bir araya şöyle, çok açık vurgulamamanıza rağmen “meslek mensuplarının da sanki vergi denetim yetkisine sahiplermiş gibi” bir fikir edindim. Yanılıyor olabilirim öyleyse sözümü geri alıyorum ama şunu belirtelim ki, Vergi Usul Kanununda incelemeye yetkililer olarak sayılmıştır, bunlarda meslek mensupları yoktur. Zaten Anayasamızın henüz değiştirilmesine fırsat bulunamayan maddesine göre de kamu denetim yetkisi başka bir kuruluşa, özel sektöre devredilemez, bu açık. Buna rağmen Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. Maddesi ve mükerrer 256. Maddesi, meslek mensuplarına kesinlikle vergi inceleme yetkisi vermez, bunu bu şekilde ben size sorumu soruyorum.

İkinci sorum, Sayın Yüksel ve tüm katılımcılar da cevaplayabilir, esas itibariyle belki bunu TÜRMOB'un cevaplaması gerekir; Sayın Yüksel dediler ki, şu anda Türkiye'de denetim standartları mevcut değil, gerçekten üzülüyorum, Meslek Yasamızın 12. Maddesinin 1. Fıkrası sayar, sayar ve sonunda der ki,

“denetim standartlarına uygunluğunu denetlerler yeminli mali müşavirler”, nerede değerli dostlar? Denetim standartları nerede? Meslekte 20. Yılımı dolduran TÜRMOB’umuzsa bu konuda acaba bir görev düşmüyor muydu? 20 yıldan beri biz denetim standardını henüz ortaya koyamamışız ve ondan sonra çok özür diliyorum, bundan tamamen bana ait, çağdaşıktan ve demokratlıktan söz ediyoruz. Bir küçük sitemim de yine, beni bu toplantılara davet ettikleri için ayrıca teşekkür ediyorum hem TÜRMOB’a hem Yürütme Kuruluna. Ama şunu mademki biz çağdaşız, mademki demokratız, mademki Batı normlarına uymayı amaç edinmişiz o zaman lütfen ve lütfen istirham ediyorum, program saat kaçta başlayacaksa o saatte başlayalım, programı kesinlikle taşırmayalım, ne olur bir defa da hakikaten, Yüce Atatürk gibi, Avrupalı dostlarımız gibi işi zamanında başlayalım, zamanında bitirelim. Çok teşekkür ediyorum.

**Sami KAZICI**  
**Ankara YMM Odası Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Teşekkür ediyoruz.

Şimdi Değerli Üstadımız doğrudan doğruya soruyu bana yükletti, gerçekten, şimdi arkadaşlar, burada dikkat ederseniz verilmeyen yetki devrinden bahsettik, özel kurumlar kendileri de Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme Kurulu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu, kendi denetçileri var ama ne yapıyorlar? Aynı zamanda birçok denetimi bağımsız dış denetim şirketlerine de yaptırıyorlar, onların denetçilerini de denetliyorlar aynı zamanda, belli kendilerinin koymuş oldukları kurallar çerçevesinde, tebliğler çerçevesinde. Biz yeminli mali müşavirler de aynı şekilde çalışıyoruz, bizim işimiz işverenimiz esas itibariyle Maliye Bakanlığı ama Maliye Bakanlığı bizim çalışma koşullarımızı belirlemiş, nelerle belirlemiş? Tebliğlerle belirlemiş. Serbest muhasebeci mali müşavir arkadaşlarımızın da aynı şekilde çalışma koşulları belirlenmiş. Burada bizim esas itibariyle serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler olarak hepimizin yapmış olduğu denetim, bir kamusal denetimdir. Kamu ajanıyız, yetkimizi tamamen Kanundan alıyoruz, durup dururken kendimiz böyle bir şey yapıyor değiliz ama vergi yönünden baktığımız zaman, vergi yönünden burada 3568 sayılı Yasa’da yeminli mali müşavirlere bu yetki verilmiş ama muhasebe denetimine baktığımız zaman muhasebe denetimi anlamında 3568 sayılı Yasa’nın 2. Maddesinde hepimizi birden sayıyor,

12. Madde de özel bir belirleme, özel bir yetkilendirme olayı var. Maliye Bakanlığının denetim elemanlarının bu yetkisi alınmış değil, bunlar tarafından örneğin, yeminli mali müşavir tarafından eğer bir yapılmış bir kurumlar vergisi tasdik raporu varsa, incelenmiş belge olarak kabul edilir. Bir devletin normal bir belgesi hükmündedir, geçerlidir, ta ki, onunla ilgili olarak herhangi bir ihbar olursa, bir yazışma olursa o zaman incelenir. Ha, bütün bunları biz yapıyoruz da incelenmez diye bir şey var mı? Zaten mümkün değil. Elbette ki, bağımsız denetim şirketlerinin yapmış oldukları denetimler de yeminli mali müşavirlerin vergi alanında yapmış oldukları veya bağımsız denetim alanında yapmış oldukları denetimler de ilgili kurumlar tarafından mutlaka denetleniyor, denetlenmesi gerekiyor. Eğer denetlenmezse zaten yani ortalık karma karışık olur, bir kaos olur yani o bu anlamda ben bahsettim.

Denetim standartlarıyla ilgili olarak Yüksel Bey,

## **Gökhan YÜKSEL**

- Ben cevap vereyim, teşekkür ederim soru için.

Şimdi sanırım benim bu kamu denetim sisteminin güncel sorunları başlıklı slaydım ile ilgiliydi bu soru, sonra da kamu, yazan da şu hani benim telaffuz ettiğim de buydu; tüm denetim kurumlarınca kabul edilmiş denetim standartlarının bulunmaması. Bunu ben kamu için söylüyorum yani kamu sisteminin kendi problemleri için aslında söylüyorum. Şunu söylemem gerekir öncelikle; kamunun kendisi içerisinde yapacağı denetimin ikamesi değildir bağımsız denetim, bağımsız denetim olsa da kamuda denetim devam edecektir, dolayısıyla o konudaki, o Kanundaki devredilemez özel sektörden orada zaten devam edecektir. Hani bir örnek vermiştim, Türkiye’de bir kamu şirketi bir kısmı hisselerini özelleştirse İngiltere’de satıyor olsa, onu bağımsız denetim raporu olmadan almazlar yani kamu denetimi olsa da dışarıdaki bir alıcı bağımsız denetime veya kamuoyu bağımsız denetimi öncelikle ister, ikisinin amaçları da farklıdır tabii, o çerçevede söyledim. Zaten TÜRMOB’un Türkiye Denetim Standartları Kurulu çerçevesinde denetim standartları var yani bizim ihtiyacımız olan denetim standartları aslında uluslararası denetim standartlarının da tercümesi halinde var, o anlamda denetim standartlarımızın olduğuna inanıyorum, benim burada denetim standartları yeknesak değildir dediğim kamu tarafı, özel taraf değil. İkisini de birbirinin ikamesi olmadığı için ayrı şeyler.

Bir de Ahmet Bey’in belirttiği bir konu vardı, dedi ki “büyük denetim şirket-

lerinin hepsinde kamudan gelen kişiler büyük ortak oluyor” dedi. Bu doğru değil algı böyle olabilir ama tam tersi, bizde şöyle, bizim gibi şirketlerde söylerdir; örnek olarak kendi kurumumdan verebilirim, biz 15 ortağız, 15’imiz de üniversite mezunu girdik bu şirkete, hiç başka bir kurumda çalışmadık 15’imiz de. Bir de yeminli mali müşavirlerimiz var, onlar Maliye Bakanlığından geldiler ama bizim kurumumuzda tam tasdikler, vergi danışmanlıkları, vergi uzmanlıklarının tamamı yeminli mali müşavirler tarafından yapılıyor. Bağımsız denetimler, özel amaçlı denetimlerin tamamı da bu hiç, daha önce hiçbir yerde çalışmamış bu 15 arkadaş tarafından yapılıyor yani orada bir yanlış algılama var, algıyı düzeltmek için söyledim. Başkanım,

**Sami KAZICI**  
**Ankara YMM Odası Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Efendim müsaade ederseniz burada bir belirleme yapayım; arkadaşlar, bağımsız denetim şirketlerinde yeminli mali müşavirler de görev alıyorlar, Hocamın dediği gibi partnerler, doğrudan doğruya yeminli mali müşavirler kendi aralarında bu şirketleri kurmak zorundalar, bu Yasa gereği. Serbest muhasebeci mali müşavirler, Gökhan Bey’in de bahsettiği olay da bu, serbest muhasebeci mali müşavirlerle yeminli mali müşavirler ortak olarak bu işleri yapamazlar yani Yasa gereği, Yönetmelik gereği. O nedenle yani birçok şirkette bağımsız şirketlerinde sadece yeminli mali müşavirler var veya birçoğunda sadece serbest muhasebeci mali müşavirlikten gelen serbest muhasebeci mali müşavir arkadaşlarımız var, onu özellikle belirtmek istiyorum.

Buyurun Hocam,

**Prof. Dr. Münir ŞAKRAK**

- Teşekkür ederim Sayın Başkan, efendim çok kısa iki cümle, katkılar daha da bence bütünledi olayı. Ahmet Hoca’nın söylediği gibi gerçekten 2005-2006 yılları, yanılmıyorum, eminim ki, o süreçten beri kamudaki denetim, performans odaklı denetim, risk denetimindeki çabalar, eğitimler gerçekten takdire şayan tartışmasız. Ama şu teyit ediliyor ki, teşekkür ediyorum Sevgili Uzun’a, performans yönetimi öğrenilmeden başladı. Yani yönetim süreçlerinde, bu bir iddiadır, uygulanmayan o kadar çok çağdaş yönetim tekniği var



ki, bunlar iç kontrol sisteminin gelişmesi, planlama kontrol süreçlerinin iyileşmesi için olmazsa olmazlar diye kitapların ilk üç, beş sayfasında yazıyor, temel yönetim kitaplarının. Bu teyit edildi diye düşünüyorum, çok teşekkür ederim.

**Sami KAZICI**  
**Ankara YMM Odası Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Çok teşekkür ediyorum katılımlarınız için, yorumlarınız için, hepinize iyi günler diliyorum. Oturumu kapatıyoruz şimdilik, çok teşekkürler.



## **V. OTURUM**

# **KOBİ'LERDE KREDİBİLİTENİN SERTİFİKASYONU**



**Feyzullah TOPÇU**  
**İzmir SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Sayın Genel Başkanım, Değerli Konuklar, Değerli Meslektaşlarım, hepinize sevgi ve saygılarımı sunuyorum. Öncelikle bu Kongre'nin hazırlanmasında emeği geçen herkese teşekkür ediyorum.

Panel'in konusu bildiğiniz gibi Muhasebe Standartları, Denetim Standartları ve Derecelendirmeye ilgili. Çok önemli bir konu, aslında Kongre'nin en önemli konularından birisi, bu sebeple biraz belki gecikmeli başladık, yaklaşık 1,5 saat, sağ olsun üstat çok uzattı, o yüzden bizim süremiz azaldı çünkü bir coffee-break arası vereceğiz bir yarım saat, o yüzden hemen Oturumu açacağım. Öncelikle ben oturumun konusuyla ilgili görüşümü şimdi sizlerle paylaşmak istiyorum.

KOBİ'ler biliyorsunuz tüm ülkelerin ekonomileri bakımından çok önemli unsurlardır, bu yüzden bunların artık muhasebe standartlarıyla tanışma zamanı gelmiştir. Özellikle kriz dönemlerinde KOBİ'lerin finansman ihtiyacı doğmuştur, bu ihtiyacı karşılamak için mutlaka KOBİ'lerin de mali tablolarını şeffaf, gerçekçi, mali tablolara kavuşmaları gerekiyor. Yani bunun yolu da muhasebe standartlarının uygulanmasından geçiyor. Bildiğiniz gibi dünyada KOBİ standartlarıyla ilgili hazırlandı ve IFAC tarafından yayınlandı, biz de ülke olarak Muhasebe Standartları Kurulu KOBİ Standartlarının çevirisi yaptı ve yayınladı. Ancak yapılan şeyler bence şuanda yeterli değil, öncelikle KOBİ'lerinin tanımını yapmak gerekiyor, kriterlerini belirlemek gerekiyor. Şuanda Türkiye'de KOBİ tanımına baktığımızda birçok tanım var yani her kurum, kuruluş kendisine göre tanım yapmakta. Biz, bu işi Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, işverenlerle, SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Enerji Piyasası Kurulu ile birleşip mutlaka, öncelikle KOBİ'lerin tanımını yapmak lazım yani sınıflandırmak lazım. Tabii, bu sınıflandırmayı çalıştırdığı işçi sayısına mı göre, bunu mutlaka öncelikle belirlememiz lazım. Bu belirlemeyi yaptıktan sonra yapacağımız diğer bir iş de, hangi KOBİ hangi standardı kullanmasını da tespit etmemiz gerekiyor. Şuanda bunlar Türkiye'de net değil, o yüzden diyelim ki, Türk Ticaret Kanunu bugün yasallaştı, biz, KOBİ'lerin tanımı yapılmadığı için hangi KOBİ'nin hangi standardı kullanması net olmadığı için başlayamayacağız. Bir de şu var; Muhasebe Standartlarıyla ilgili maalesef, meslek mensupları arasında bir endişe var, uzun yıllardan beri muhasebe standartlarıyla ilgili İzmir Odası, 1996 yılından beri biliyorsunuz muhasebeyle ilgili sempozyumlar düzenliyor, bazı Odalarımız bu konuda

eğitim veriyorlar, TÜRMOB bu konuda eğitimciler yetiştirdi ama yeteri kadar meslek mensupları Muhasebe Standartlarını anlayamadı. şimdi biz de Örgüt olarak nedense hep Türk Ticaret Kanununu bekliyoruz, aslında bu bir yanlışlıktır. Bizim öncelikle Muhasebe Standartlarını kullanmamız gerekiyor, ihtiyari olarak kullanmamız gerekiyor yani başlatmamız gerekiyor. Biz kendimizi bu sürece hazırlamamız gerekiyor. Onun için mesela, geçmiş iki yıldan beri bu standartları kullanabiliydik, hiçbir sakıncası yok, orta ölçekli işletmelerde kullanabiliydik. Onun için bence geç kalınmış, önümüzdeki Ekim'den itibaren yeni gelen yönetim bir prensip kararı olarak öncelikle Muhasebe Standartlarını arkasında da Denetim Standartlarını mutlaka meslek mensuplarımıza uygulamayla ilgili gerekli eğitimi, gerekli çalışmayı başlatması gerekiyor.

Bunun dışında bu arada tabii, Muhasebe Standartları konusundaki görüşümü sizlerle paylaşırken yine biz, İzmir Odası olarak bu yıl Kıbrıs'ta Muhasebe Standardının 14'ncüsünü gerçekleştireceğiz, Sempozyum ile ilgili duyuruyu dağıttık, hepimizi Kıbrıs'a 06-10 Ekim'de bekliyoruz. Bu konudaki gerekli çalışmalarımız hemen hemen bitmiştir, başvurularınızı bekliyoruz, bununla ilgili duyurumuz Kongre'de dağıtıldı, herkesi dediğim gibi Sempozyum'a bekliyoruz.

şimdi Muhasebe Standardıyla ilgili görüşlerim bu doğrultuda, Denetim Standartlarıyla ilgili de bildiğiniz gibi Uluslararası Denetim Standartları Türkçe'ye çevrildi, çevirisi aşamasında bazı problemler yaşandı, bazı terimlerin birbiriyle örtüşmemesi sebebiyle biliyorsunuz, bazı yanlış anlaşılmalara ama dediğim gibi çevrildi ve yayınlandı. Fakat bu yeterli mi? Yeterli değil, aslında biz de bu Uluslararası Denetim Standartlarının yanında Ulusal Denetim Standartlarını da hazırlamamız gerekiyor.

Yine, bu Oturum'un konusu olan derecelendirmeye ilgili görüşlerimi de kısaca paylaşmak istiyorum; bildiğiniz gibi BASEL II 2007'den beri uygulanmaya başlayacaktı ama bazı sebeplerden dolayı ertelendi ama bizim için çok önemli yani bu Oturum'un konusu olan Muhasebe Standartları ve Denetim Standartları bu bağlamda Basel II bizim için çok önemli. Bildiğiniz gibi eğer Basel II devreye girerse bundan böyle bankalarda kredi taleplerinde mutlaka muhasebe standartlarına göre mali tabloların hazırlanması gerekli ve zorunlu. Onun için bu üç konuda bizim için çok önemli. Ben daha fazla sözlerimi uzatmak istemiyorum çünkü hem zamanı gerçekten çok fazla aştık, o yüzden Değerli Konuşmacılara söz vereceğim. İlk sözü Denetim Standartlarıyla ilgili Sayın Doktor Zafer Sayar'a vereceğim, buyurun Üstat.

# KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELERİN KREDİBİLİTELERİ AÇISINDAN MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

**Dr. Zafer SAYAR**  
**TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Koordinatörü**

## **Özet**

*Ülkemiz ekonomisinde önemli yeri olan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ), diğer ülke KOBİ'lerinde de olduğu gibi geleneksel finansal raporlama anlayışlarını terk ederek, artan uluslararası ilişkileri, uygun kredi teminine yönelik talepleri ve derecelendirme uygulamaları vb nedenlerle uluslararası mukayese edilebilir bir raporlama ihtiyacı içine girmiş bulunmaktadır. Bu ihtiyacı ön plana çıkaran nedenlerin başında uygun şartlarla finansman temini gelmekte, KOBİ'ler, borçlanma maliyetlerini azaltmak için kredibilitelerini artırmak çabası içine girmektedirler. Kreditörler ise ancak sağlıklı ve kaliteli finansal raporlama sistemine sahip KOBİ'lerin kredi taleplerini değerlendirmekte ve kredibilitelerini buna göre belirlemektedirler. Bu çerçevede; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından 2005 yılında bir çalışma grubu oluşturulmuş, çalışma grubu yaklaşık 5 yıllık yoğun bir çalışma sonrası Temmuz 2009'da Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (Standart) yayımlamıştır. Ülkemizde de muhasebe ve finansal raporlama standardı yayımlamakla yetkili standart oluşturucu otorite Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK); Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan bu standartlara paralel ilgili KOBİ Finansal Raporlama Standart çalışmalarını sürdürmektedir. Bu çalışmada, KOBİ'lerin özellikle finansman gereksinimlerini karşılamaları ve kredibiliteleri açısından muhasebe ve finansal raporlama standartları konusu irdelenmektedir.*

## **I. GİRİŞ**

Küreselleşmenin artan etkisi ile birlikte uluslararası finansal piyasalarda tek bir finansal raporlama dilinin kullanılması yönünde atılan adımların son yıllar-

da hız kazandığı görülmektedir. Bu kapsamda yapılan çalışmaların en önemlisi Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından hazırlanarak dünya çapında kabul görmüş olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'dir. Bilindiği üzere, UFRS'ler özellikle halka açık ve büyük ölçekli şirketlerin kullanımına yönelik kamunun tam ve doğru aydınlatılması ilkesi çerçevesinde, kaliteli finansal tabloların hazırlanarak sunulmasını amaçlamaktadır. Öte yandan, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) olarak adlandırılan görece küçük ve genel olarak halka açık olmayan veya kamusal sorumluluğu UFRS kullanması beklenen işletmelere göre daha az olan bu işletmelere yönelik muhasebe ve finansal raporlama standartlarının hazırlanarak, KOBİ'ler için uluslararası arenada tek bir finansal raporlama dilinin geliştirilmesi ve uygulanması ihtiyacı gündeme gelmiştir. Bu amaçla UMSK, KOBİ'ler için muhasebe ve finansal raporlama standartlarının geliştirilmesine yönelik bir proje başlatmıştır. Söz konusu proje ile ilgili olarak, Haziran 2004 tarihinde KOBİ'ler için hazırlanacak finansal raporlama standartlarının kapsam ve içeriğine ilişkin bir görüş UMSK'ca kamuoyunun görüşlerine açılmış ve dünya üzerindeki pek çok ilgi grubunun söz konusu projeye destek ve katılımının sağlanması amaçlanmıştır. Yine Nisan 2005 tarihinde ise KOBİ Standartlarında yer alacak muhasebeleştirme ve ölçme esaslarına ilişkin bir anket yapılmış ve anket sonucu alınan görüşler doğrultusunda Taslak Standart üzerindeki çalışmalara hız verilmiştir. Daha sonra Taslağa son hali verilerek nihai görüşlerin alınması için kamuoyunun bilgisine sunulmuş ve nihayet **Temmuz 2009'da "KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları"** (Standart) UMSK tarafından yayımlanmıştır.

Bilindiği üzere, ülkemizde de dünya genelinde kabul gören uluslararası standart oluşturucularının hazırladığı standartların uygulanması, özellikle Avrupa Birliği'ne uyum süreci, bankacılık sektöründe Basel-II'nin uygulanmaya başlanacak olması ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda UMSK'ca yayımlanan muhasebe ve finansal raporlama standartlarının ülkemizde de uygulanmasının öngörüldüğü hususları dikkate alındığında, bir gereklilik olarak görülmektedir. Bu kapsamda, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından da çalışmalarına devam edilen KOBİ Finansal Raporlama Standartları'nın ilerleyen günlerde ülkemizdeki muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarına olan etkisi yadsınamayacak kadar büyük ve kapsamlı olacaktır.



## II. KÜÇÜK ve ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER

### II. 1. KOBİ TANIMI

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ)'ler için ülkemizde ve uluslararası düzeyde kabul görmüş tek bir tanım bulunmamakla birlikte, ülkemiz mevzuatında Ekim 2005'de yayımlanan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre "**KOBİ; 250 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 25 milyon YTL'yi aşmayan işletmeler**" olarak tanımlanmıştır. Yine aynı Yönetmelikte, KOBİ'ler üç alt kategoride değerlendirilmektedir. Buna göre;

- **Mikro İşletme:** 10 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 1 milyon YTL'yi aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler,
- **Küçük İşletme:** 50 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 5 milyon YTL'yi aşmayan işletmeler,
- **Orta Büyüklükteki İşletme:** 250 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 25 milyon YTL'yi aşmayan işletmeler,

olarak tanımlanmaktadır<sup>1</sup>.

Söz konusu Yönetmelik, tüm kurum ve kuruluşlar için tek bir KOBİ tanımı getirmektedir. Bir işletmenin KOBİ olup olmadığı hususu, daha önce sadece çalışan sayısı dikkate alınarak belirlenmekteyken, söz konusu Yönetmelikle birlikte, bilanço büyüklüğü, yıllık net satış hasılatı gibi kriterler de bir işletmenin KOBİ olarak tanımlanmasında dikkate alınmaya başlanmıştır.

### II. 2. ULUSLARARASI DÜZEYDE KOBİ TANIMI

KOBİ'ler için evrensel bir tanım yapmanın güçlüğü, ülkelerin ekonomi, sanayi ve ticaretlerinin gelişmişliğine bağlı bulunmakta; sanayileşmiş olan bir ülkedeki küçük bir işletme; satış hasılatı, aktif büyüklüğü ve çalışan personel sayısı kriterlerine göre gelişmekte olan bir ülkenin en ileri düzeyde kurumsallaşmış bir halka açık şirketinin satış hasılatı, aktif büyüklüğü ve çalışan personel sayısı itibarıyla daha yüksek değerlere sahip olabilmekte, dolayısıyla daha

---

<sup>1</sup> 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı R.G'de yayımlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik

büyük olabilmektedir. Ülkemiz içinde tek bir tanım yapmanın mümkün bulunmadığı; KOSGEB, Türkiye Halk Bankası, Hazine Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Eximbank, DİE vb farklı kurumların farklı KOBİ tanımları olduklarını görmekteyiz. Ekonomik bütünleşmeler ve AB müktesebatına uyum tek bir tanıma yönelme açısından önemli bir gelişme sağlamakta, ülkemiz açısından ise TTK Tasarısı Taslağı (mad 1522 ve 1523) tek bir tanım için en üst düzeyde mevzuat imkanı yaratmaktadır.

### II.3. ÜLKEMİZE İLİŞKİN BAZI KOBİ İSTATİSTİKLERİ VE KOBİ'LERİN GELENEKSEL SORUNLARI İLE ÖZELLİKLERİ

Ülkemizde KOBİ'lere ilişkin bazı istatistiki veriler aşağıda yer almaktadır:

- Türkiye İstatistik Kurumu tarafından 2002 yılında yapılan Genel Sanayi İşyeri Sayımı (GSİS) sonuçlarına göre ülkemizde toplam 1.720.598 adet işletme olup, KOBİ'ler tüm işletmelerin %99,8'ini oluşturmaktadır. Aşağıdaki tabloda GSİS sonuçlarına göre ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin çalışan sayısına göre ölçeksel dağılımına yer verilmiştir.

**Tablo 1. İşletmelerinin Ölçeksel Dağılımı**

<i>Çalışan Sayısı</i>	<i>İşletme Sayısı</i>	<i>%</i>
Sadece İşletme Sahibi	23.762	1.38
1-9	1.633.509	94.94
10-49	53.246	3.09
50-99	5.080	0.30
100-150	1.804	0.10
151-250	1.387	0.08
250-	1.810	0.11
Toplam	1.720.598	100.00

*Kaynak: TÜİK, 2003*

Yukarıdaki tabloya göre, sadece çalışan sayısı kriter olarak ele alındığında, ülkemizde faaliyet gösteren tüm işletmelerin % 95'inden fazlasının mikro işletme, % 3'ünün küçük işletme, %0.18'inin orta büyüklükteki işletme kapsamına girdiği görülmektedir.

Ülkemiz istihdamının yaklaşık üçte birini oluşturan imalat sanayi sektörü ele alındığında, GSİS sonuçlarına göre ülkemizde toplam 246.899 işletme mevcut olup, bu işletmelerin çalışan sayısına göre ölçeksel dağılımına aşağıdaki tabloda yer verilmektedir.

**Tablo 2. İmalat Sanayi İşletmelerinin Ölçeksel Dağılımı**

<i>Çalışan Sayısı</i>	<i>İşletme Sayısı</i>	<i>%</i>
Sadece İşletme Sahibi	1.509	0.61
1-9	220.030	89.12
10-49	20.325	8.24
50-99	2.453	0.99
100-150	946	0.38
151-250	719	0.29
250-	917	0.37
Toplam	246.899	100.00

*Kaynak: TÜİK, 2003*

Yukarıdaki tabloya göre, sadece çalışan sayısı kriter olarak ele alındığında, imalat sanayi işletmelerin %90'a yakınının mikro işletme kapsamında olduğu, yaklaşık %8'inin küçük işletme, %2'sinin orta büyüklükteki işletme kapsamına girdiği görülmektedir.

- Toplam istihdamın % 76,7'si KOBİ'lerde çalışmaktadır.

- KOBİ'lerin toplam yatırımlar içindeki payı % 38 düzeyindedir.
- Toplam katma değer % 26,5'i, toplam ihracatın ise yaklaşık % 12'si KOBİ'lerce sağlanmaktadır.<sup>2</sup>

Bu rakamlar KOBİ'lerin ülkemiz sanayi ve ticaret hayatında ne denli önemli olduklarını ortaya koymaktadır. Bu denli önem taşıyan KOBİ'lerin geleneksel bazı sorunları mevcuttur:

- **Organizasyon ve Yönetmel:** KOBİ'ler yönetimin temel işlevleri olan planlama, örgütleme, personel yönetimi, yöneltme, koordinasyon, finansal raporlama ve bütçeleme açılarından sıkıntılar yaşamaktadırlar.
- **Pazarlama:** Çağdaş pazarlama anlayışı ve metodlarını kullanmakta ve müşteri tatmini suretiyle kar elde edilmesi sürecinde problemler yaşanabilmektedir.
- **Rekabet:** Maliyet ve kalite açısından ulusal ve uluslararası düzeydeki rekabete ayak uydurmakta güçlüklerle karşılaşabilmektedir.
- **Nitelikli Personel:** KOBİ'lerin kaynak sıkıntısı kaliteli eleman alınması ve bünyelerinde uzun süreli tutabilmelerini güçleştirmektedir.
- **Finansman:** KOBİ'lerin geleneksel yabancı finansman kaynağı bankacılık kesimi olmuş, daha uygun maliyetli sermaye piyasalarından yararlanma olanakları çok sınırlı kalmıştır. Hisse senetlerinin halka arz olunması yöntemiyle sermaye piyasalarından fon toplama olanakları ve bu çerçevede KOBİ piyasaları bu sorun açısından önemli adımlar olarak görülmektedir. Ayrıca enflasyon oranının gerilemesi KOBİ'lerin tahvil ve finansman bonusu gibi borçlanma araçlarını ihraç etmeleri için uygun bir zemin yaratmaktadır. KOBİ'lerin öz kaynak ve borçlanma yoluyla finansman haricinde halka açılarak finansman temin etmelerine yönelik son dönemlerde çeşitli çalışmalar yürütülmektedir. Bu kapsamda KOBİ Borsasına (Gelişen İşletmeler Piyasası) yönelik çalışmalar devam etmektedir. KOBİ'lerin halka açılma maliyetlerinin, diğer şirketlere göre daha az olmasına yönelik teşviklerin tartışıldığı günümüzde, bu maliyetlere KOSGEB'in destek vermesi konusu da değerlendirilmektedir. (2.9.2010 tarihli Hürriyet Gaze-

---

<sup>2</sup> OECD, Small and Medium Enterprises in Turkey: Issues and Policies, Rapor, Haziran 2004

tesisi, *KOBİ Borsası'nda halka açılmak 10'da bir ucuz olacak* başlıklı haber) KOBİ'lerin halka açılmalarını teşvik üzere SPK ve Merkezi Kayıt Kuruluşu ücretlerinin diğer şirketlere göre daha düşük belirlenmesi beklenmektedir. KOBİ Borsasının uygulamaya geçmesi ile KOBİ'ler fon temininde bir alternatif kaynağa sahip olabileceklerdir. Ancak bu borsanın kotasyon şartlarına da uyulması gerekecektir. Hiç şüphesiz borsalarda işlem gören şirketlerin kotta kalabilmeleri için sağlıklı finansal bilgi üretmeleri ve bunları kaliteli bir raporlama sistemi ile kamuya duyurmaları gerekmektedir. Bu aşamada da KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standartlarının gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda belirtilen geleneksel sorunları ile birlikte günümüzde KOBİ'lerin bazı özelliklerini de dikkate alarak aşağıdaki değerlendirmeyi yapmak mümkündür:

KOBİ'ler yeniliklere açıktırlar ve girişim sermayesi açısından önemli bir alandır. Anadolu kaplanları olarak adlandırılan Gaziantep, Denizli, Kayseri ve Konya illeri başta olmak üzere Anadolu sermayesinin ülke ekonomisindeki payı artmakta ve uluslararası pazarlara giriş başlamaktadır. Buna karşılık özellikle finansman problemleri devam etmekte ve sermaye piyasalarından yararlanma olanakları sınırlı bulunmaktadır. Ayrıca KOBİ'ler nitelikli eleman sıkıntısı sorunu yaşamaktadır.

### **III. KOBİ'LER VE FİNANSAL RAPORLAMA**

#### **III. 1. KOBİ'LERİN GELENEKSEL RAPORLAMA ANLAYIŞI**

KOBİ'lerde finansal raporlama (muhasabe) uygulamalarına yön veren hususlar değerlendirildiğinde, KOBİ'lerin vergi yönlü olarak devlete raporlama açısından muhasebeyi ele aldıkları görülmektedir. Özellikle küçük işletmelerde, muhasabe kayıtları sadece yasal bir yükümlülük olarak algılanabilmektedir. Buradaki muhasabe kayıtlarının, işletmenin gelecekteki özellikle finansal yapılanması için gerekli kaynakları oluşturduğu düşünülmemektedir. Muhasebe işlevlerinde bilgi işlem teknolojilerinin kullanımı Orta Büyüklükteki İşletmelerin bir kısmında kabul görmüşken; bir kısım Küçük ve Orta Ölçekli İşletme yönetimi, bu sistemleri uygulayabilecek teknik eleman eksikliği ile beraber parasal kaynak yetersizliği üzerinde durmaktadır. KOBİ'ler geleneksel muhasabe uygulamalarında teknolojik imkanlardan çok fazla yararlanamamakta, muhasabe alanında da nitelikli işgücü sorunu yaşamakta, sağlıklı

bir iç kontrol sistemi ve finansal raporlama ortamı yaratmada sıkıntılar yaşamaktadırlar.<sup>3</sup>

Kredi temini için bankalara raporlama, finansal analiz ve derecelendirme (Basel II Uzlaşısı) vb konular artık KOBİ'lerin de ortakları için ve bilgi için muhasebe ve raporlama anlayışını, aynı şekilde ortaklar için ve bilgi için bağımsız denetim anlayışını benimsemelerini gerektirmektedir.

## **III.2. KOBİ'LER ve ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI**

### **III.2.1. Kaliteli Finansal Bilgiye Olan İhtiyaç:**

KOBİ'lerin faaliyetleri esnasında yaşadıkları ve faaliyetlerine olumsuz etkisi yadsınamayacak derecede büyük olan sorunlardan birisinin, yukarıda da belirtildiği üzere finansman alanında olduğu düşünülmektedir. KOBİ'lerin gerek özsermaye araçları ile gerekse yabancı kaynaklar ile finansman temininde zorluklarla karşılaştığı, finansman alanında yaşanan güçlüklerin ise topyekün işletme faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyerek, KOBİ'lerin büyüme, gelişme ve katma değer üretmede etkin olmamasına neden olduğu bilinmektedir.

KOBİ'ler sabit sermaye ve işletme sermayesi tutarlarından oluşan ilk yatırım tutarını genellikle; bireysel tasarrufları sonucunda oluşturdukları özkaynaklardan, veya işletme sahiplerinin kişisel ilişkileri ile toplanan fonlardan karşılamaktadırlar. Dolayısıyla kuruluş aşamasında özkaynaklarının sınırlı olması nedeniyle yatırım projeleri başarılı ve karlılık oranları yüksek dahi olsa, KOBİ'lerin finans kurumlarından yabancı kaynak sağlama olanakları hemen hemen hiç yoktur. Çünkü finansal kurumlar genellikle bilançoları sağlam olan işletmeleri tercih etmektedirler. Böylece KOBİ'ler daha işletmenin başlangıç yıllarında özkaynak sıkıntısı ile karşı karşıya kalmaktadırlar.<sup>4</sup>

KOBİ'lerin toplam banka kredi hacminden aldıkları pay %5 ile sınırlı kalmaktadır. KOBİ'lerin banka kredilerinden yeterince faydalanamamalarının gerisinde işletmelerin finansal durum ve performansları ile yükümlülüklerini yerine getirip getiremeyecekleri hususunun mevcut bilgilerden tespit edilememesinin ve dolayısıyla kredi maliyetlerinin ciddi ölçüde artması veya muhtemel kredilerin geri ödenebilirliğini güvenceye almak amacıyla, KOBİ'lerin

<sup>3</sup> KOSGEB, KOBİ'lerin Temel Sorunları ve Sağlanan Destekler

<sup>4</sup> ERKUMAY, M.ASLI, KOBİ'lerin Sermaye Piyasası Olanaklarından Faydalandırılması, Yeterlilik Etüdü, Sermaye Piyasası Kurulu, Ekim 2000

faaliyetlerinden elde edecekleri getirilerinin haricinde gayrimenkul ipoteği vb. teminatların talep edilmesinin bulunduğu anlaşılmaktadır.

Sermaye piyasası olanaklarından yararlanan KOBİ'lerin sayısının sınırlı olduğu bir başka gerçektir. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketlerden finans dışı sektörde yer alanlar ele alındığında, toplam 234 şirket olduğu ve bunların %40'a yakınının KOBİ tanımı kapsamına girecek işletmeler olduğu anlaşılmaktadır.<sup>5</sup> Yine İMKB bünyesinde bulunan ve KOBİ'lere yönelik faaliyetlerini sürdüren İkinci Ulusal Pazar ve Yeni Teknoloji Pazarlarında ise sırasıyla 15 ve 1 adet şirketin hisse senetleri işlem görmektedir.<sup>6</sup> Yukarıda belirtilen GSİS sonuçlarına göre, küçük ve orta ölçekli işletmelerin sayısı göz önünde bulundurulduğunda, her ne kadar KOBİ'ler, hisse senetleri işlem gören şirketler içinde oran itibariyle önemli bir yer işgal etseler de, esasında sermaye piyasasından da ciddi olarak yararlanamadıkları anlaşılmaktadır.

KOBİ'lerin diğer finansman olanakları ise yatırım fonları, risk sermayesi yatırım ortaklarıncı yapılan özsermaye yatırımları, finansal kiralama olarak sıralanabilir. Yine AB sürecinde, KOBİ'lere yönelik AB fonlarının kullanılması da gündeme gelecektir.

KOBİ'lerin fon talebini karşılaması beklenen kesimin öncelikle bu işletmelerin finansal durum ve performansları ile ilgileneceği açıktır. Gerek ulusal gerekse uluslararası para ve sermaye piyasalarına ve diğer finansman kaynaklarına erişebilmede, güvenilir, kapsamlı, kaliteli ve benzer işletmeler arasında karşılaştırılabilirliği sağlayacak finansal bilginin KOBİ'lerce temin edilmesi bir gerekliliktir. Konuya bu açıdan yaklaşıldığında, KOBİ'lerin uluslararası kabul görmüş muhasebe ve finansal raporlama ilkeleri çerçevesinde kaliteli finansal bilgi sunmalarının gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

KOBİ'lerin kaliteli finansal bilgiye olan ihtiyacının sadece finansman temininde kullanılmak üzere işletme dışına raporlama yapılması şeklinde ele almak doğru ve eksiksiz bir yaklaşım olmayacaktır. Finansal raporlamanın, işletme yönetiminde yer almayan ortakları için bilgi amaçlı ve işletme içi karar alma mekanizmasında kullanılacak faydalı bir bilgi olarak yönetime raporlama anlayışı çerçevesinde de değerlendirilebileceği düşünülmektedir.

---

<sup>5</sup> TSPAKB, Dünya Uygulamaları Çerçevesinde KOBİ Borsaları, Ocak 2006

<sup>6</sup> <http://www.imkb.gov.tr>

### III.2.2.KOBİ'lerin Uygulayacağı Finansal Raporlama Standartları

UFRS'nin kavramsal çerçevesinde<sup>7</sup>, söz konusu standartların temel amacının işletme dışına raporlama olduğu belirtilerek, bu standartların kamuya karşı sorumluluğu (public accountability) olan işletmelerce uygulanması ve bu kapsamda özellikle hisse senetleri bir borsada işlem gören işletmelerin bu standartlar uyarınca finansal tablo düzenlemesi tavsiye edilmektedir.

Öte yandan, halka açık olmayan veya halka açık olup da kamuya karşı sorumluluğu hisse senetleri borsalarda işlem gören işletmelere görece çok daha az olan ve KOBİ tanımı kapsamında olup yine bir takım kriterler uyarınca belli bir büyüklüğün üzerinde olan işletmelerin, özellikle kamunun aydınlatılması ilkesi çerçevesinde finansal raporlama yapılmasını öngören UFRS'ye tam uyumunun, KOBİ'lerin yukarıda belirtilen organizasyonel ve teknik kaynak eksikliği ile kaliteli finansal bilgiye olan ihtiyaçları ve bu işletmelerin finansal tablolarını kullanacak kesimin özellikleri göz önünde bulundurulduğunda, maliyetinin faydasının üzerinde olacağı düşünülmektedir. Zira, bilindiği üzere, UFRS genel olarak işletmelerin uzun dönemli finansal durum ve performanslarına yönelik karmaşık muhasebe işlemlerini, yine daha çok büyük işletmelerce gerçekleştiren işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve kapsamlı kamuyu aydınlatma yükümlülükleri öngörmektedir. Finansal tablo kullanıcı kesimi sınırlı olan KOBİ'lerin finansal tablolarının halka açık ortaklıklarda olduğu gibi katı bir kamunun aydınlatılması ilkesi çerçevesinde, daha üstün kaliteli finansal bilgi sunulması amacıyla düzenlenmesinin, faydasını aşan bir maliyeti de beraberinde getireceği düşünülmektedir.

KOBİ'lerin UFRS uygulamasına ilişkin olarak UMSK tarafından çeşitli ülkelere uygulanmış bir anket çalışması bulunmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2002 yılında yapılan ankette, ortaya çıkan sonuç KOBİ'lerin orijinal UFRS'leri aynen uygulamamaları şeklinde olmuştur. Bu noktada, çağdaş finansal raporlama dünyasında KOBİ'ler için finansal raporlama standartları olarak, yeni bir standart oluşturmak ya da UFRS'nin bazı standartlarından KOBİ'leri muaf tutmak şeklinde iki alternatif görülmektedir. Burada tercih, yeni bir standart setinden yana olmuş ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu bünyesinde KOBİ standart taslağı çalışmalarına başlanmış ve ilgili standart Temmuz 2009'da yayımlanmıştır.

---

<sup>7</sup> IASB, International Financial Reporting Standards 2010



KOBİ'lere yönelik olarak UFRS'den farklı muhasebe standardı uygulamasına ülkemiz sermaye piyasalarında rastlanmaktadır. Genellikle ortak sayısı itibarıyla halka açık sayılan ancak hisse senetleri bir borsada işlem görmeyen şirketler, yukarıda borsa şirketlerinin uygulaması gereken muhasebe standartları yerine görece çok daha basit bir muhasebe standart seti olan Seri:XI, No:1 sayılı Tebliğ uyarınca finansal tablo düzenlemekte ve kamuya açıklamaktadırlar.

Bütün KOBİ'lere aynı muhasebe standardının uygulanıp uygulanamayacağı da ayrıca bir tartışma konusu olarak gündemdeki yerini işgal etmektedir. Özellikle mikro işletmeler olarak tanımlanan 10 kişiden az çalışanlı patron işletmelerde, KOBİ'lere yönelik olarak hazırlanacak bir standart setinin dahi uygulanmasının zor ve maliyetli olacağı, yine dünya genelinde bu işletmelere ilişkin genel ve tek bir standart setinin gerekli olup olmadığı da tartışma konusudur<sup>8</sup>. Bu aşamada, mikro ölçekli işletmeler için hazırlanacak muhasebe standartlarının konu edilmeksizin, öncelikle genel KOBİ tanımı göz önünde bulundurularak UFRS kaynaklı hazırlanacak bir setin oluşturulmasının, daha sonraki aşamalarda ise KOBİ'lerin de kendi içlerinde ayrıştırılarak her bir sınıf KOBİ'ye ilişkin uygulanacak muhasebe standartlarının belirlenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Sonuç olarak, muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları açısından KOBİ'ler 3 alt kategoride değerlendirilebilir.

- BÜYÜK KOBİLER: Halka Açık Şirketler, Borsa Şirketleri
- ORTA KOBİLER: Faaliyet Hacmi Büyük ancak Halka Açık Olmayan Şirketler
- KÜÇÜK KOBİLER: Patron İşletmeler, birkaç kişi çalışan mikro işletmeler

*Kaynak: UNCTAD-ISAR (International Standards of Accounting and Reporting)*

Bu çerçevede, her bir alt kategori için önerilebilecek standartlar ise şu şekilde olmaktadır:

- Büyük KOBİLER: UFRS

---

<sup>8</sup> IFAC, Micro-Entity Financial Reporting: Perspectives of Preparers and Users, Information Paper, December 2006.

- Orta KOBİLER: UFRS'ye sınırlı uyum, sınırlı kamuyu aydınlatma, değerlendirme ve mali tablolara alma ilkelerine tam uyum
- Küçük KOBİLER: Temel Muhasebe İlkeleri, Tahakkuk Esası

*Kaynak: UNCTAD-ISAR (International Standards of Accounting and Reporting)*

### **III.3. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardının (Standart) Genel Değerlendirmesi**

Standart, KOBİ'ler için tek bir muhasebe standardı seti, uluslararası arenada tek bir dil getirmektedir. Standart, çağdaş finansal raporlamayla ilk defa tanışan ve uluslararası finansal raporlamanın temel esaslarından çoğunlukla habersiz bulunan KOBİ'ler için kaliteli finansal bilginin hazırlanarak sunulmasında bir rehber özelliğindedir.

Aynı ebatlarla, UFRS yaklaşık 2400, KOBİ Standardı ise yaklaşık 200 sayfadır. UFRS KOBİ Standardına göre 12 kat daha hacimlidir.

Finansal tablolarda açıklanacak bilgilere ilişkin olarak orijinal UFRS'lerle, Standart karşılaştırıldığında, Standardın çok daha az hususta dipnot açıklaması yapılmasını zorunlu tuttuğu anlaşılmaktadır. KOBİ'lerin hisselerinin halka açık şirketlere göre daha az sıklıkla el değiştirmesi, hisselerin mevcut ortaklar dışındaki kişilere (potansiyel ortaklar) geçme oranının düşüklüğü dikkate alındığında kamuyu aydınlatma, tam açıklama ve dipnotlara ilişkin düzenlemelerin daha sınırlı olması "Fayda-Maliyet Analizi" bakış açısıyla gerekli görülmektedir.

Muhasebe politikalarına ilişkin olarak, Standartta pek çok basitleştirmeye gidildiği söylenebilir. Finansal araçlar, riskten korunma muhasebesi, iştirakler ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin muhasebeleştirilmesi ve sunumu ile ilk uygulama dönemlerinde uygulanan muhasebe politikaları ve muafiyetleri, orijinal UFRS'lere göre nispeten daha kolay ve anlaşılabilir nitelikte hazırlanmıştır.

Her ne kadar, Standart, UFRS'ye göre daha az karmaşık ve daha kolay finansal tablo hazırlanmasına olanak sağlayan bir yapıda olsa da, fayda-maliyet analizi çerçevesinde işletmenin ekonomik gerçeğinin eksiksiz gösterilmesi esastır. Bu çerçevede, Standartların, KOBİ'lerin finansal raporlama gereksinimleri dikkate alınarak hazırlandığı söylenebilir (Basel II Uzlaşısı, Bankala-

rın talepleri ve Derecelendirme). KOBİ'lerde kurumsal yönetim ilkelerinin bir gereği olarak Basel II uzlaşısı sonrası, uluslararası standartta, şeffaf mali tabloların hazırlanması esastır.

Standart, KOBİ'lerin finansal raporlama anlayışına uygun olarak kısa dönem nakit akışına yönelmiştir. Ancak, tahminlere ve uzun vadeli değerlendirme yöntemlerine dayanan kimi kısımların, Standardı bu amacından uzaklaştırdığı düşünülmektedir.

Standart, UFRS'lere doğrudan yollamalar yapmakta, bazı standartlarda bu yollamalar standardın tamamına yönelik dahi olabilmektedir. Standardın bütününe yollama yapılan durumlar; enflasyon muhasebesi, bölümlere göre raporlama, ara dönem finansal raporlar ve hisse başına kazançlara ilişkin muhasebe standartları olduğu görülmektedir. Enflasyon muhasebesi, her dönem uygulaması bulunmayan, genellikle olağanüstü durumlar olarak nitelenen yüksek enflasyon dönemlerinde söz konusu olan bir uygulama olup, esasında özellikli ve farklı bir muhasebeleştirme ve raporlama ilkesi getirmemekte sadece mevcut finansal raporların enflasyona göre düzeltilmesine ilişkin tekniklere yer vermektedir. Diğer konularda ise KOBİ'ler muaf tutulmuş olup dileyen işletmelerin birer muhasebe politikası olarak söz konusu hususlarda raporlama yapmayı seçmeleri durumunda konuya ilişkin orijinal UFRS'leri uygulaması gerektiği belirtilmiştir. Anılan standartların zaten KOBİ'lerin muhasebe uygulamalarında çokça bir yeri olmadığı, bu kapsamda, KOBİ'lerin bunlardan muaf tutulmasının makul olduğu düşünülmektedir. Diğer taraftan, orijinal UFRS'lerin belli bölümlerine yapılan atıflar ele alındığında, bu atıfların daha çok karmaşık ve zor muhasebe işlemleri ile ayrıntılı açıklamalar gerektiren, makul değer hesaplaması, kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi gibi durumlarda zorunlu olarak uygulandığı görülmektedir. Söz konusu husus, KOBİ'ler için hazırlanan muhasebe standartlarındaki basitleştirme ve sadeleştirme anlayışının önüne geçmekte, Standardı UFRS'ler ile bir bütün olarak değerlendirmek durumunda bırakmakta, Standardın kendi başına bir standart seti olarak yeterli olmadığını düşüncesine yol açmaktadır. Sonuç olarak, KOBİ Muhasebe Standartlarının UFRS ile aynı kavramsal anlayışı paylaşması, bir KOBİ için ileriki dönemlerde UFRS'ye tam uyumu kolaylaştırması bakımından uygun olsa da, UFRS'den bağımsız ve kendi içinde tutarlı olmasının uygulamada rahatlığı sağlayacağı düşünülmektedir.

Bir standartta yer alan muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerinin teorik anlamda öğrenilmesi veya anlaşılması ile standardın uygulanabilmesinin birbirinden

farklı hususlar olduğu düşünülmektedir. Bir işletmenin herhangi bir standardı uygulaması, standardın uygulanabilmesi için gerekli olan bilginin toplanması, sınıflandırılması ve analizini gerçekleştirebilecek bilgi sistemlerinin mevcut olması ile mümkün olabilecektir. Bu itibarla, KOBİ'lerin kapsamlı ve karmaşık muhasebe standartlarını uygulamaya zorlanması, bu işletmelere ciddi maliyetler getirebilecek, ya da standartlar eksik uygulanacak veya hiç uygulanamayacak; bu durumda ise standartların öngördükleri yerine getirilemediğinden finansal tablolarda yer alan bilginin güvenilirliği tartışma konusu olabilecektir.

KOBİ Standardında çok fazla muhasebe politikasının seçimsel olarak uygulanabileceği anlaşılmaktadır. Söz konusu hususun, hem finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini hem de bazı muhasebe politikalarının işletme yönetiminin öngörülerini gerektirdiğinden güvenilirliğini zedeleyeceği düşünülmektedir. UFRS'nin benimsediği katı ilke bazlı standartların, ilke bazlı temel yaklaşımı sürdürülerek bir ölçüde yumuşatılarak kural bazlı yaklaşıma dönüştürülmesi de tartışılması gereken bir konu olarak görülmektedir.

Son olarak, Standart, işletme birleşmeleri, konsolidasyon, ertelenen vergi ve değerlendirme konularında ülkemizde özellikle vergi yasaları çerçevesinde şekillenen mevcut muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarından farklı uygulamalar öngörmektedir. Bu kapsamda, KOBİ Standartlarının uygulanmaya başlaması ile birlikte, muhasebe ve finansal raporlama alanında ciddi bir anlayış ve bakış değişiminin gerçekleşmesinin gerekli olduğu düşünülmektedir.

#### **III.4. KOBİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLĞİ GRUPLARI**

KOBİ Standartlarından faydalanması muhtemel KOBİ'ler dışındaki kurum ve kuruluşlar ile konuya bakış açıları aşağıda yer almaktadır:

- **Sanayi ve Ticaret Bakanlığı-KOSGEB-TOBB** - KOBİ'lerin gelişmesi ve finansal raporlama sorunlarının giderilmesi ve bu çerçevede hisse senetlerinin işlem göreceği İMKB dışında ayrı bir "Gelişen İşletmeler Piyasası" kurulmasına yönelik girişimler açısından Standart, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, KOSGEB ve TOBB'u ilgi grubu haline getirmektedir.
- **Maliye Bakanlığı**-Vergi Yasaları açısından, vergilenebilir gelirin hesabında dikkate alınacak mali tabloların belirlenmesi noktasında Standart Maliye Bakanlığının da gündemine girmiş olacaktır.

- **BDDK-** Bankaların kredi taleplerini değerlendirirken Basel II uzlaşısı kapsamında bir derecelendirmeye tabi tutulmaları ve bu faaliyet için standartlara uygun mali tablo gerekliliği bankacılık otoritesi BDDK'yı da bu açıdan önemli bir ilgi grubu haline getirmektedir.
- **SPK-** SPK borsa şirketleri ve aracı kurum mali tablolarının hazırlanmasında TMSK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'lerin uygulanması prensibini benimsemiş, ancak borsa dışı diğer halka açık şirketlerin mali tablolarının Seri XI, No:1 sayılı Tebliğ ile düzenlenmesi uygulamasına ise devam edilmiştir. Borsa dışı halka açık şirketlerin bazılarının KOBİ olabilecekleri ve bunlar için tam set UMS/UFRS uygulamasının güçlükleri değerlendirildiğinde, KOBİ Finansal Raporlama Standardı bu şirketler için uygulanabilecek alternatif bir set haline gelebilecektir. Ayrıca, KOBİ hisse senetlerinin işlem göreceği İMKB dışında ayrı bir "Gelişen İşletmeler Piyasası" ya da "KOBİ Piyasası" kurulmasına yönelik girişimler açısından da Standart SPK'yı önemli bir ilgi grubu yapmaktadır.
- **TÜRMOB-** Hiç şüphesiz, Standardın yayımlanmasından sonra bu standartların uygulanması, benimsenmesi, bu standartlara uygun hazırlanmış mali tabloların denetimi açısından en önemli görevlerden birisi meslek mensuplarına ve üst Birlik TÜRMOB'a ait olmaktadır.
- **TMSK-** Tüm standart koyucular gibi TMSK'da KOBİ Standardı ile ilgili IASB'yi yakından takip etmektedir. Bu kapsamda konuya ilişkin Standardın yakın zamanda TMSK tarafından yayımlanması beklenmektedir. Ayrıca, sıklıkla yapılan standart değişikliklerinin en yüksek kalitede ve zamanında mevzuata yansıtılması büyük önem taşımaktadır.

#### IV. SONUÇ

Ülkemizdeki işletmelerin %99'undan fazlasını oluşturan KOBİ'lerin sağlıklı bir muhasebe ve finansal raporlama sistemine sahip olmalarının çeşitli faydaları bulunmaktadır. Bu faydalardan birisi de, KOBİ'lerin özellikle ekonomik kriz dönemlerinde yoğun bir şekilde yaşadıkları finansman teminine yönelik sıkıntılarının giderilmesine ve sermaye maliyetlerinin azaltılmasına ilişkin olmaktadır.

Gerçekten, başta ekonomik kriz dönemleri olmak üzere KOBİ'ler ciddi bir kaynak sıkıntısı içinde olmuşlardır. Bu sıkıntının aşılmasında sağlıklı bir finansal raporlama sisteminin varlığı önemlidir. Zira, sağlıklı bir muhasebe, kayıt ve finansal raporlama sistemine sahip işletmelere kreditorlerin bakış açısı olum-

lu olacak, bu işletmelerin kredibiliteleri daha yüksek bir derecede belirlenecek, sermaye maliyetleri azalacak ve finansal itibarları artacaktır. Aynı şekilde halka açılmak suretiyle finansman temin etmek isteyen KOBİ'ler için menkul kıymet borsalarına kotasyon şartı olarak kaliteli ve sağlıklı bir finansal raporlama sistemine sahip bulunmaları bir zorunluluk olarak görülmektedir.

Sağlıklı bir finansal raporlama sistemi için finansal raporlama standartlarına gereksinim vardır. Şu aşamada KOBİ'ler için uluslararası düzeyde kabul görmüş olan standart UMSK tarafından Temmuz 2009'da yayımlanmış olan **“KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı”**dır. Bu standardın ülkemiz mevzuatına kazandırılması için TMSK bünyesinde yürütülmekte olan KOBİ Finansal Raporlama Standartları çalışmalarının yakın zamanda tamamlanarak **“KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı”**nın yayımlanması ve uygulamaya geçilmesi beklenmektedir. KOBİ'lerin özellikleri dikkate alınarak; standardın kalite düzeyi, anlaşılabilirliği ve KOBİ'lerce rahatlıkla uygulanabilirliği büyük önem taşımaktadır. Beklenen kalite üretildiği takdirde, yoğun bir eğitim süreci ve destek ile KOBİ'lerin bu yeni ve çağdaş finansal raporlama dünyasına zamanla uyum sağlayacakları düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

### KİTAP VE MAKALELER:

- AKDOĞAN, NALAN, “KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:30, Ocak 2010.
- ÇELİK, ORHAN, “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Ne Zaman ve Nasıl?”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:30, Ocak 2010.
- ERKUMAY, M.ASLI, KOBİ'lerin Sermaye Piyasası Olanaklarından Faydalandırılması, Yeterlilik Etüdü, Sermaye Piyasası Kurulu, Ekim 2000
- SAYAR, A.R.ZAFER, “Sermaye Piyasalarında Kamuyu Aydınlatma ve Muhasebe Standartlarıyla Olan İlişkisi- Türkiye’de Muhasebe Standartları Alanında Yaşanan Gelişmeler”, Mali Pusula Dergisi, Sayı:8, Haziran 2006.

- SAYAR, A.R.ZAFER, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış: Standartların Gruplandırılması”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:155, Şubat 2006.
- SAYAR, A.R.ZAFER, “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim 2002.
- SAYAR, A.R.ZAFER, “ Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası: KOBİ Muhasebe Standartları”, TESMER, Türkiye Muhasebe Standartları Serisi Yayın No: 79, Siyasal Kitabevi, 2008, Ankara.
- ÜSTÜNDAĞ, SAİM, Global Finansal Raporlama Hayal mi?, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, 2006

#### **DİĞER YAZILI KAYNAKLAR:**

- 2.9.2010 tarihli Hürriyet Gazetesi, *KOBİ Borsası’nda halka açılmak 10’da bir ucuz olacak* başlıklı haber
- 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı R.G’de yayımlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik
- Devlet Planlama Teşkilatı, Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) KOBİ Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2006
- EUROCHAMBERS, Position Paper 2004
- IFAC, Micro-Entity Financial Reporting: Perspectives of Preparers and Users, Information Paper, December 2006.
- IASB, IFRS for SMEs, Temmuz 2009.
- IASB, International Financial Reporting Standards 2010
- KOSGEB, KOBİ’lerin Temel Sorunları ve Sağlanan Destekler
- OECD, Small and Medium Enterprises in Turkey: Issues and Policies, Rapor, Haziran 2004

- TSPAKB, Dünya Uygulamaları Çerçevesinde KOBİ Borsaları, Ocak 2006
- UNCTAD, International Accounting and Reporting Issues, 2002 Review, United Nations, 2004.

#### **İNTERNET KAYNAKLARI:**

- <http://www.tuik.gov.tr>
- <http://www.iasb.org>
- <http://www.tmsk.org.tr>
- <http://www.imkb.gov.tr>

**Feyzullah TOPÇU**  
**İzmir SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Sayın Sayar'a teşekkür ediyoruz.

Şimdi "KOBİ'lere Denetim Standartlarıyla" ilgili iki Konuşmacımız var, Sayın Ertan İskender Ayhan, Ali Altuğ Biçer, buyurun efendim,



# KOBİ'LERİN DENETİM STANDARTLARI

**Ertan İskender AYHAN**  
**Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.**

**Ali Altuğ BİÇER**  
**İstanbul Ticaret Üniv. Araştırma Görevlisi**

## Özet

20. yüzyılın son çeyreğinde, dünya finans piyasalarının yaşadığı muhasebe skandalları şirket yönetimleri tarafından kamuya açıklanan finansal bilgilerin güvenilirliğini sorgulanır hale getirmiş ve şirket yönetimlerine olan güveninin fazlasıyla sarsılmasına sebep olmuştur. Bu durum; yatırımcıların, şirket yönetimlerinin, muhasebe ve denetim fonksiyonlarına karşı sarsılan güveninin yeniden temin edilmesi ve bağımsız denetim sürecinin etkinliğinin global düzeyde geliştirilebilmesi amacıyla kaliteli denetim standartlarının oluşturulması gerekliliği ön plana çıkarmıştır. Yapılan yeni düzenlemeler oluşturuldukları ulusal sınırları aşarak uluslararası hale gelmiş ve finansal raporlamanın farklı ülkelerde faaliyette bulunan işletmelerin ortak iletişim aracı olmasını sağlamıştır. Denetçilerin bağımsızlığı ve finansal raporlamaya ilişkin sosyal sorumluluk hakkında yapılan düzenlemeler ile, dünyada denetim standartları konusundaki çalışmalar daha da hız kazanmıştır.

Halka açık şirketlerde yaşanan bu skandalların bir sonucu olarak hazırlanan tüm bu düzenlemeler küresel ekonomik sistem içerisinde yer alan işletmelerin önemli bir bölümünü oluşturan KOBİ'lerin ihtiyaçları gözönüne alınmadan hazırlanmıştır. Çoğunluğu aile şirketleri şeklinde yapılmış olan KOBİ'lerin globalleşen dünyada varlıklarını sürdürebilmeleri; işletme ilgililerine gerçekçi ve anlaşılabilir bilgiler sunulmasını sağlayan kurumsal bir yönetim anlayışı ve bu yapının güvenilirliğini sağlayan bir denetim düzeni ile mümkündür. Nitekim hala TBMM'de görüşülmekte olan TTK (Türk Ticaret Kanunu) Tasarısı ve Basel II Uzlaşısı ile birlikte ortaya çıkacak derecelendirme sistemi finansal raporlama düzeninin güvenilir, karşılaştırılabilir, analize elverişli, denetime uygun veriler üretmesi işlevini yerine getirmesine katkı sağlayacaktır.

Günümüzde özellikle ekonomik durum ve rekabetten dolayı KOBİ'ler bazı hizmetler için dışarıdan destek almaktadır. Birçok KOBİ'ye baktığımızda yönetsel ve muhasebe alanlarında kendi personel ve muhasebecilerine bağımlılık görülmektedir. KOBİ'lerin kredi kullanırken bankalara sundukları finansal raporların kaliteli ve sağlıklı olması, gerçeği ve doğruyu göstermeleri için ehliyet sahibi denetim yetkisine sahip meslek mensupları tarafından denetlenmesi gerekmektedir. KOBİ'lerin bağımsız dış denetim konusunda uzmanlaşmış danışmanlardan hizmet alarak bu açığı giderme yoluna doğru bir eğilim olarak gözlemlenmektedir.

KOBİ'lerin denetiminde denetim standartları setinin tamamını kullanmak ekonomik değildir. Bu nedenle KOBİ'lerin denetiminde kullanılacak standartlar ve bu standartların uygulanma derecesi önemlidir. Çalışmada bu amaç doğrultusunda KOBİ'lerin denetiminde kullanılacak denetim standartları Uluslararası Denetim Standartları (UDS) çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılmıştır.

## **1. Giriş**

IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) dünyada olduğu gibi Türkiye'de de muhasebe ve denetim uygulamalarına önemli etkisi olan bir kuruluştur. Bu kapsamda IFAC bünyesinde kurulan değişik komitelerde hem finansal raporlama standartları, hem meslek mensuplarının etik kuralları ve Uluslararası Denetim Standartları (UDS) belirlenmekte, bu kurumun ilgili komisyonlarında kabul gören düzenlemeler üye ülkelerin yerel otoriteleri tarafından uygulamaya konulmaktadır.

IFAC bünyesinde kurulmuş IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) tarafından belirlenen ve yayınlanan UDS'ler faaliyetlerinin doğası, sahiplik veya yönetim yapısı, büyüklüğü, yasal formundan bağımsız olarak her işletmenin finansal tablolarının denetiminde, ilgili kılavuz ile birlikte uygulanan zorunlu prosedürleri ve temel prensipleri içermektedir. Nitekim KOBİ'lerde gerçekleştirilecek denetim faaliyeti için finansal raporlama standartlarında yapıldığı şekilde bir basitleştirmeden söz etmek mümkün değildir. IAASB küçük işletmelerin denetimiyle ilgili özellikli konuların varlığını kabul etmektedir. Bununla ilgili olarak yayımlanan 1005 no'lu Küçük İşletmelerin Denetiminde Özel Muhakemeler başlıklı Uluslararası Denetim Uygulama İzahnamesi (IAPS) küçük işletmelerin denetimi için yeni zorunluluklar

getirmemekle beraber UDS'lerden de herhangi bir muafiyeti de ortaya koymamaktadır. Zira küçük işletmelerin denetimleri de UDS'lere uygun yürütülme zorundadır. Bunlarla beraber küçük işletmelerde bulunan tipik özelliklerin açıklanması ve UDS'lerin uygulama etkilerini göstermesi açısından IAPS 1005, uygun bir kılavuz niteliğindedir.

Yerel düzenleyici kuruluşların standartlarını UDS ve UFRS'lere (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) harmonizasyon ve yakınsama çalışmaları komplike ve uygulanabilmesi zor standartların oluşmasına sebebiyet vermiştir. Bu karmaşıklık halka açık olmayan KOBİ'ler için bir uygulama zorluğu yaratmıştır. Bunun farkına varan standart koyucular UDS ve UFRS'lerin KOBİ'lere adaptasyonunu hızlandırma kararı alarak çalışmalarını sürdürmektedirler.

## 2. KOBİ'lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri

KOBİ'ler için evrensel bir tanım yapmak; ülkelerin ekonomi, sanayi ve ticaretlerinin gelişmişlik düzeylerinin farklı olmalarından dolayı güçtür. Örneğin, faaliyetlerini gelişmiş bir ekonomide sürdüren küçük bir işletme; satış hasılatı, aktif büyüklüğü ve çalışan sayısı gibi nicel kriterlere göre değerlendirildiğinde; faaliyetlerini geliştirmekte olan bir ekonomide sürdüren kurumsallaşmış halka açık bir işletmeye göre daha büyük olabilmektedir.<sup>1</sup> Nitekim borsalarda hisse senetleri işlem gören şirketler incelendiğinde çalışan sayısını baz alan kriterlere uygun pek çok KOBİ olduğu görülmektedir. Bu nedenle KOBİ'ler artık halka açık ve açık olmayan kamuya hesap verme sorumluluğu olan veya olmayan diye bir ayrıma tabi tutulmaktadır.<sup>2</sup>

Nitekim UMSK (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), KOBİ'ler için UFRS'yi hazırlarken KOBİ'lerin halka açık olmadığını, finansal kuruluş niteliğinde olmadığını, temel kamu hizmeti vermediklerini ve kamuya hesap ver-

---

<sup>1</sup> Cemal İbiş, Ali Altuğ Biçer, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ)'de Denetim", **1. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı**, 14-17 Mayıs 2009, Konya.

<sup>2</sup> Seval Kardeş Selimoğlu, "Halka Açık Olmayan KOBİ'lerde Yeni Bir Finansal Raporlama Dönemine Doğru", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 1, Ocak 2001, s. 2009, s.41.

me sorumluluğu olmayan, iktisadi kişilik dışındaki ilgililerin kullanımı için genel amaçlı raporlama\* yaptıklarını öngörmüştür.<sup>3</sup>

KOBİ'ler yalnızca Türkiye'de değil bütün dünyada gerek toplam işletme sayısı açısından, gerekse istihdam edilen eleman sayısı açısından ekonomide çok önemli bir yere sahiptir. KOBİ'lerin ülkemiz de faaliyet gösteren işletmelere oranı ve istihdama katkısı yüksek, toplam yatırım ve toplam üretime oranı orta düzeylerde, ihracata katkısı ise kısmen düşüktür. Bu nedenle, KOBİ'ler istihdam açısından ekonomide önemli bir güç olmalarına rağmen, nispeten daha az maddi duran varlık yatırımı gerçekleştirdikleri açıktır; bu ise KOBİ'ler tarafından daha az katma değer yaratılmasına, dolayısıyla ihracata daha az katkıda bulunulmasına ve bankacılık sektörü tarafından kullanıma sunulan kaynaklardan ancak marjinal miktarlarda yararlanılmasına sebep olmaktadır.

---

\* UMSK genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarını; yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, ürün arz edenler, müşteriler, kamu kuruluşları ve kamuoyu olarak belirtmektedir.

3 Necdet Şensoy, Ali Atilla Perek, “KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış”  
[http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/KOBiler%20i%C3%A7in\\_Uluslararası\\_Finansal\\_Raporlama.doc](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/KOBiler%20i%C3%A7in_Uluslararası_Finansal_Raporlama.doc) (20.08.2010)

Volkan Demir, “KOBİ'ler için UFRS'de Kavramlar ve İlkeler-Finansal Tabloların Sunuluşu”, XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 18-22 Kasım 2009, Kıbrıs.  
<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/VolkanDemirKibrisTebliğ.pdf> (20.08.2010)

## Seçilmiş Bazı Ülke Ekonomilerinde KOBİ'ler

Ülke Adı	KOBİ'lerin Tüm İşlet. İçin. Yeri %	Top. İstihdam İçin. Yeri %	Top. Yatı. İçin. Yeri %	Katma Değer İçin. Yeri %	Top. İhracat İçin. Payı %	Top. Kredi. Aldıkları Pay %
A.B.D.	97.2	50.4	38.0	36.2	32.0	42.7
Almanya	99.8	64.0	44.0	49.0	31.1	35
Japonya	99.4	81.4	40.0	52.0	38.0	50.0
Fransa	99.9	49.4	45.0	54.0	23.0	48.0
İngiltere	96.0	36.0	29.5	25.1	22.2	27.2
Hindistan	98.6	63.2	27.8	50.0	40.0	15.3
İtalya	97.0	56.0	36.9	53.0	N/A*	N/A*
G.Kore	97.8	61.9	35.7	34.5	20.2	46.8
Türkiye	99.5	61.1	56.5	37.7	8.0	4.0

Kaynak: <http://www.kosgeb.gov.tr/KOSGEB/KOSIsletmeler.asp> (05.08.2003)

\* Bilgi yok ya da güvenilir değil.

Türkiye’de kayıtdışı ekonominin\* ulaştığı boyuttan ötürü bu veriler, KOBİ’lerin Türk ekonomisi açısından göreceli önemini göz ardı etmekte ve muhtemelen bir çok OECD ülkesinde olduğundan daha fazla tipik boyutlarını abartmaktadır.<sup>4</sup> Türk KOBİ’leri ortalama profilleri bakımından işgücü ve yıllık cirolarının daha düşük olması nedeniyle, Avrupa Birliği veya birçok OECD ülkesindeki KOBİ’lere nazaran farklılık göstermektedir. Ayrıca, know-how, beceri seviyesi, sermaye miktarı ve özellikle bilgi ve iletişim alanındaki modern teknolojiye erişim ve sağladığı avantajlardan faydalanma kabiliyeti açısından da geri durumdadır. Diğer birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’deki KOBİ’ler finansman bulma konusunda güçlük yaşamaktadır.<sup>5</sup> Kaynak yetersizliğinin

\* Yapılan bazı tahminlere göre kayıt dışı ekonomi KOBİ faaliyetlerinin %50’sini yansıtmaktadır.

4 OECD, Türkiye’deki Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Mevcut Durum ve Politikalar, <http://www.oecd.org/dataoecd/37/37/33705673.pdf> (14.07.2010) s.24.

5 OECD, Türkiye’deki Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Mevcut Durum ve Politikalar, <http://www.oecd.org/dataoecd/37/37/33705673.pdf> (14.07.2010) s.8.

bir sonucu olarak, KOBİ'lerde işletme bünyelerinde finansal bilgi üretimine katkı sağlayacak etkin bir muhasebe sistemi kurulamamakta (nitelikli ve yeterli sayıda eleman istihdam edememe, mali nitelikli işlemlerin işletme dışında yürütülmesi vb. nedenlerle) ve dolayısıyla ilgililere konusu ile ilgili ve güvenilir bilgi sunulması mümkün olamamaktadır.<sup>6</sup> Nitekim ülkemizdeki gelişmişlik düzeyi ve diğer sosyoekonomik koşullar gözönüne alındığında sözü geçen işletmelerin birçoğunun küçük bile olamayacak büyüklükte mikro işletmeler olduğu görülmektedir.<sup>7</sup>

### 3. KOBİ'lerin Geleneksel Raporlama Anlayışı

Türkiye'de şirketlerin %99,5'ini KOBİ'ler, bunların %95'ininde aile şirketleri oluşturmaktadır. Şirketlerin çok büyük bir bölümünün hukuki yapılarının ferdi mülkiyet ve limited şirket şeklinde olması bunu doğrular niteliktedir. Gerek Türkiye'de gerekse dünyada, aile şirketlerinin ortalama ömürlerinin 25-30 yıl arasında değiştiği, şirketlerin üçte birinden biraz fazlasının ikinci kuşağa devredilebildiği ve ikinci kuşağa devreden şirketlerinde ancak yarısının (toplamın %15-20'si) üçüncü kuşağa ulaşabildiği görülmektedir. Kurumsallaşamadan kaynaklanan bu süreçte KOBİ'lerin kayıtdışı faaliyetlerini kayıt altına almaları, etkin ve güvenilir muhasebe sistemleri kurmaları, finansal raporlarını UFRS'ye uyumlu olarak düzenlemeleri, iç kontrol sistemi kurmaları ve iç denetimin etkinliğini arttırmaları, yönetimde profesyonel yöneticilere görev vermeleri, şirket içi iletişimi geliştirmeleri ve uzun vadeli stratejik planlar yapmaları gerekmektedir.<sup>8</sup>

Genellikle işletme sahibi ile yöneticinin aynı olduğu bir aile şirketi olma özelliği gösteren KOBİ'lerde yönetimi kaybetme, başkalarına hesap verme ve kârı paylaşma endişesi bu şirketlerin halka açılmasında önemli bir engel oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra, birçok girişimci kamu düzenlemelerinden kaçınmak amacıyla küçük kalmayı tercih etmektedir.<sup>9</sup> Sözkonusu bu eğilim, işlet-

<sup>6</sup> Ercan Bayazıtlı, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ, **Meslek Mensupları için Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, Ankara: Tesmer Yayınları Yayın No: 67, 2006, s.51.

<sup>7</sup> Yıldız Ayanoglu, **KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Taslak Standartlar Setinin Değerlendirilmesi)**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s.23.

<sup>8</sup> Emine Öner, "Basel II Sürecinde KOBİlerde Kurumsal Yönetim Anlayışının Geliştirilmesi Üzerine Öneriler", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 1, Ocak 2001, s. 2009, s.85-86.

<sup>9</sup> Orhan Çelik, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının KOBİ'lerde Uygulanması Temel Dinamikler ve Potansiyel Sorunlar**, Ankara: Tesmer Yayınları Yayın No: 73, 2007, s.82.

melerin kurumsallaşmasının önünde önemli bir engel olduğu gibi, makro ölçekte de ekonomide verimlilik kaybına neden olmaktadır.<sup>10</sup> Muhasebenin faydası, işletmelerin mahiyetini ve kapsamını görünür kılmasındadır. Fakat girişimciler, bu açıklıktan genelde çekinirler. Birçok yazara göre; küçük işletmelerin amacı bilgiyi açıklamak değil, saklamaktır.<sup>11</sup> Standardın uygulamaya geçmesi muhasebe uygulamaları bakımından yalnızca teknik bir değişiklik olmanın ötesinde başta mesleki yargının öne çıkması nedeniyle bir yaklaşım değişikliği anlamına da gelmektedir.<sup>12</sup>

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını temelde Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hükümlerin yönlendirdiği, bu kaynaklardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici bazı çalışmalar yapıldığı gözlemlenmektedir.<sup>13</sup> Bu hususlar değerlendirildiğinde, KOBİ’lerin muhasebeye vergi yönlü olarak devlete raporlama açısından baktıkları görülmektedir. Özellikle küçük işletmelerde, muhasebe kayıtları sadece yasal bir yükümlülük olarak algılanabilmektedir. Buradaki muhasebe kayıtlarının, işletmenin gelecekteki özellikle finansal yapılanması için gerekli kayıtları oluşturduğu düşünülmeyebilmektedir.<sup>14</sup> KOBİ’lerin kaliteli finansal bilgiye olan ihtiyacının sadece finansman temininde kullanılmak üzere işletme dışına raporlama yapılması şeklinde ele almak doğru ve eksiksiz bir yaklaşım olmayacaktır. Finansal raporlamanın, işletme yönetiminde yer almayan taraflar için bilgi olarak yönetime raporlama anlayışı çerçevesinde de değerlendirilebileceği düşünülmelidir.<sup>15</sup> Ülkemizde faaliyet göstermekte olan KOBİ’le-

---

10 Ali İhsan Özel, “Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye”, **Dayanışma**, Sayı:92, Ağustos 2006, s.92.

11 Ayanoğlu, s.41.

12 Serdar Özkan, “KOBİ’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”, **Adana 1. Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu** <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/SerdarOZKAN.doc> (20.08.2010)

13 Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu**, İstanbul: Beta Basım, 2006, s.4.

14 İpek Türker, “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri” (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, 2009), s.179.

15 A. R. Zafer Sayar, **Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası: KOBİ Muhasebe Standartları**, Ankara: Tesmer Yayınları Yayın No: 79, 2008, s.27.

rin muhasebe ve denetim faaliyetlerine bir ihtiyaçtan çok bir zorunluluk olarak bakıyor olmaları, işletme çevrelerine güvenilir, karşılaştırılabilir ve denetime uygun finansal raporlar sunulmasının önünde önemli bir engel oluşturmaktadır.<sup>16</sup>

İşletme yöneticisi, muhasebe çalışmaları sonucunda üretilen bilgilere dayanarak, işletmenin kârlı çalışıp çalışmadığını, finansal sorumluluklarını yerine getirip getiremeyeceğini öğrenmektedir. Muhasebe, işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde ve denetlenmesinde yöneticilerin temel kılavuzudur.<sup>17</sup> Kuşkusuz, işletme ilgililerinin güvenilir bilgi ihtiyacının karşılanması yalnızca finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi ile sınırlı değildir. Muhasebe ve denetimi ile ilgilenen meslek mensuplarının disiplin altına alınması ve işletmede gerçekleşen mali nitelikteki işlemlere ait verilerin sağlıklı elde edilememesi ve bunların finansal raporlara yansıtılmaması söz konusu işletmelerin gerek mali yapıları gerekse faaliyet sonuçları hakkında bilgi alınmasını güçleştirmektedir. Bu nedenle işletmeden yansıyan bilgilerin yayınlanmadan önce güvenilir bir kişi ya da kurum tarafından onaylanması ve buna ilişkin standartların belirlenmesi gerekmektedir.<sup>18</sup>

#### 4. KOBİ'lerin Denetimi ve Uygulanacak Denetim Standartları

Bağımsız denetçiden beklenen müşterisinin değil, bir kamu hizmeti ifa ediyor olmanın bilinciyle, toplumun çıkarlarını korumasıdır. Buna ek olarak meslek mensubu kendi kişisel çıkarları ile çelişse bile topluma, müşterisine ve meslektaşlarına karşı şerefli, itibarlı ve dürüst bir davranış ve çalışma biçimini benimsemek ve uygulamak sorumluluğu içerisindedir. Yürütülen denetim faaliyetinin ve oluşturulan mesleki yargının kamuoyu ve ilişkili taraflar açısından

---

16 Doğan Argun, Ali Altuğ Biçer, “Türkiye’de KOBİ’lerin Denetiminde Yaşanan Zorluklar ve Çözüm Önerileri”, **IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 12-13 Ekim 2009, İstanbul.

17 A.Erdal Özkol, Muhsin Çelik ve Seçkin Gönen, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:27, Temmuz 2005, s.140.

18 Ümit Ataman, Rüstem Hacirüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Basım Yayım, 2001, s.14.  
Rüstem Hacirüstemoğlu ve diğerleri, **Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar**, İstanbul: Türmob Yayınları-24, 1996, s.1.



kabul görmesi için, kaliteli ve güvenilir bir hizmetin sunulduğuna dair güvenenin sağlanmış olması gerekir.<sup>19</sup>

Küçük bir işletmenin sahip-yöneticisi genellikle muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasında yardıma ihtiyaç duyar. Denetlenen küçük işletmelere diğer hizmetleri sunan denetçilerin IFAC Muhasebe Mensupları için Etik Kuralların “bağımsızlık” ile ilgili gereklerini mutlaka dikkate almalıdır.

Herhangi bir işletmenin denetçisi, denetim yaklaşımını, işletmenin ve anlaşmanın şartlarına adapte eder. Küçük işletmelerin denetimi, büyük işletmelerden, dokümantasyonunun detaylı olmaması, karmaşıklık düzeyi, daha az çalışan ile yapılabilir olması yönleriyle farklılık gösterir. Küçük işletmenin tanımını sadece bilanço büyüklüğü, geliri veya çalışan gibi nicel göstergelerle yapmak doğru değildir.

İşletmede yönetim ve sahipliğin az sayıda bireyde yoğunlaşması, gelir kaynaklarının az olması, karmaşık olmayan kayıt tutma yöntemleri ve yönetimin kontrolleri çığneme potansiyelini taşıyan sınırlı iç kontroller küçük işletmelerin nitel göstergeleri arasındadır.

Küçük işletmelerin genelde az sayıda ortağı olur. Şirket sahibi, bir yöneticiyi işletmeyi yürütmesi için çalıştırabilir, ancak çoğu durumda şirketin faaliyetlerine doğrudan katılır. Sahip-yöneticinin şirket faaliyetlerine doğrudan katılıyor olması, finansal tablolarda yanlış gösterim riskini azaltmaktadır. Sahip-yöneticinin uyguladığı kontrollerin varlığı ve bunların denetçi tarafından ilgili destekleyici kanıtlara ulaşılarak dikkate alınması denetim riskini daha alt seviyelere taşıyabilir.

Küçük işletmeler genellikle sınırlı çeşitlilikte ürün veya hizmet sunarlar ve tek ya da sınırlı bölgede faaliyet gösterirler. Bu özelliklerin bulunması denetçinin şirket hakkında bilgiyi elde etmek ve kaydetmek gibi konularda işini, daha büyük bir şirkete nazaran kolaylaştırmaktadır. Geniş kapsamda denetim prosedürlerinin uygulanması bu tip durumlarda daha etkin ve kolay olabilmektedir. Hâlihazırda denetçi içinde tüm işletme kontrollerinin, sahip-yöneticinin doğrudan müdahil olup kontrol ettiği belli prosedürler dışında, risk seviyesini maksimum seviyede belirleyip denetimi gerçekleştirmek bu amaca hizmet edecektir.

---

<sup>19</sup> Lerzan Kavut, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 4, Aralık 2000, s. 20.

## 4.1 Uluslararası Denetim Standartlarının Uygulanması

Aşağıda küçük bir işletmenin denetiminde kılavuzluk edecek UDS'ler ile ilgili olan yorumlara yer verilmiştir. Bunların ilgili UDS'lere birer alternatif değil ilave olduğu unutulmamalıdır. KOBİ'lerin denetimi, küçük ve orta ölçekli muhasebe firmaları tarafından yapılmaktadır, bu denetimler yalnız KOBİ'lerin nicelik ölçütlerine göre değil nitelik ölçütlerine göre de farklılık gösterir. Bu nedenle denetim standartlarında farklı yaklaşımlar her zaman söz konusu olacaktır.<sup>20</sup>

### UDS 210: Bağımsız Denetim Sözleşmesi

Bağımsız denetim sözleşmesi; bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim görevini üstlenmeyi kabul ettiğini, bağımsız denetimin amacını ve kapsamını, bağımsız denetçinin müşteriye ve müşterinin bağımsız denetçiye karşı sorumluluklarını ve bağımsız denetim sonunda müşteriye verilecek olan bağımsız denetim raporu türlerine ilişkin hükümleri kapsar.

Birçok durumda, küçük işletmelerin sahip-yöneticileri kendilerinin ya da denetçilerinin sorumluluklarının tamamen farkında değildir. Özellikle sahip-yöneticiler finansal tabloların kendi sorumlulukları olduğunu, bilhassa finansal tabloların hazırlanması işini dışarıya yaptırdıkları durumlarda (muhasebe, kayıt tutma işlemlerinin dış kaynak sağlayan firmalara yaptırılması gibi) tam olarak benimsemeyebilirler. Dolayısıyla bir denetim sözleşmesi sahip-yöneticinin ve denetçinin kişisel sorumluluklarını açıkça belirtmelidir.

Denetçi işletme yönetimiyle sürekli irtibat halinde olarak, işletmenin faaliyetlerinin yürüyüş şekline, işletmenin amaç ve stratejisine ilişkin değerli bilgileri edinme fırsatı yakalar. Bu bilgiler denetim stratejisinin belirlenmesi ve işletme ortamının anlaşılması için önemlidir. Denetimin başlangıcında işletme yönetimiyle yapılacak düzenli toplantılar denetçinin verileceği hizmetin kapsamını, denetimin zamanlamasını ve denetim sonuçlarının teslim tarihini ortaya koyar. Bunların denetim sözleşmelerine dahil edilmesi gerekmektedir.

---

<sup>20</sup> Masum Türker, "Turkish Accounting and Auditing Standards Perspective on SMEs and SMPs", **International Conference on Role of Profession in New Milieu**, 11-12 Ocak 2007, Kamraj Arangam, Anna Salai, Chennai, India.

## UDS 230: Denetimde Belgelendirme

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim görüşünü destekleyen ve ilgili kurallara uygun olarak yapıldığını kanıtlayan işlemlerin belgelendirilmesi amacıyla düzenlenecek çalışma kağıtlarını hazırlamakla yükümlüdür.

Hazırlanmış çalışma kağıtları sayesinde bağımsız denetim raporunun nihai hale getirilmeden çalışmaların değerlendirilmesi kolaylaşır. Bununla birlikte bağımsız denetim sürecinin izlenmesi ve yönlendirilmesi konusundaki sorumlulukların yerine getirilmesi kolaylaşır ve gelecek dönemler için de önem arz edecek konuların kaydedilmesine imkân verir.

Çalışma kağıtlarının içerik, şekil ve kapsamı genellikle belirlenen önemli yanlışlık riskine, bağımsız denetimin yapılması ve sonuçlarının değerlendirilmesinde kullanılan mesleki kanaate ve tespit edilen istisnaların yapısı ve kapsamına göre değişiklik göstermektedir.

İşletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemlerini belgelendirmek için işin karmaşıklığına bağlı olarak farklı teknikler kullanılabilir. Yine de küçük işletmelerde akış şemalarının ya da sistemin ifade edilen tariflerinin kullanımı en verimli tekniklerdir. Bunlar kalıcı bilgi olarak saklanır ve ileriki yıllarda gerektiğinde gözden geçirilir ve güncellenir. Küçük bir işletmenin denetçisi UDS 230 ışığında herhangi bir özel durumda çalışma kağıdının içeriğin belirlemede kendi muhakemesine başvurur.

Bağımsız denetim çalışmasının belgelendirmesinde denetim ekibinin kendi arasında yaptığı “takım planlama toplantısı”nda belirlenen strateji de önemlidir. Bu tip toplantılarda temel olarak aşağıdakilerin belirlenmesi ve belgelendirme / uygulama stratejisinin ortaya konması gerekmektedir.

- Son yapılan denetimden bu yana işletmede ve çevresinde olan değişiklikler ve bu değişimlerin denetim stratejisine etkileri
- İşletmenin denetim hizmetiyle ilgili beklentileri ve denetim sonuçlarının iletme zamanı
- Önemli riskler
- Hata ve hile riskleri üzerinde strateji belirleme
- İşletmenin genel dahili kontrol ortamının değerlendirilmesi ve yönetim prosedürlerinin test edilmesi

- Önemlilik ve kabul edilebilir hata seviyelerinin belirlenmesi
- Genel denetim stratejisi ve küçük işletmelere özgü yapılacak detay/geniş kapsamlı denetim prosedürlerinin tasarımı

### **UDS 250: Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve İkincil Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması**

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim sırasında denetlemiş olduğu KOBİ'nin tabi olduğu kanun ve diğer mevzuata aykırılık olup olmadığını inceler. Mevzuata aykırı bir olay ya da durumun ortaya çıkarılması, önem derecesine bakılmaksızın, işletme yönetimi ya da çalışanların güvenilirliği veya bağımsız denetim üzerinde etkisi olabilecek diğer konuların göz önünde bulundurulmasını gerektirir.

Bağımsız denetçisi UDS 230 standardında belirtildiği üzere, denetlediği KOBİ'nin sektörüne özel kanun ve düzenlemeleri belgelendirir ve değişiklik olduğunda bu çalışma kağıtlarını güncelleyerek bağımsız denetimi yapılan işletmenin tabi olduğu mevzuat ve kanuna aykırı bir durum olup olmadığını kontrol eder.

Küçük işletmeler karmaşık olmayan faaliyetlere sahip olduğundan, tabi oldukları yasal ve düzenleyici ortam, daha büyük ve daha dağınık işletmelerin faaliyet gösterdikleri ortama nazaran daha az karışıktır. Küçük bir işletmenin denetçisi, ilgili sektöre özel kanunları ve düzenlemeleri ortaya koyduğunda, bu bilgi işletmenin bilgisinin bir parçası olarak kaydedilir ve ileriki yıllarda gerekli görülürse yeniden gözden geçirilir ve güncellenir.

Küçük işletmelerin, yasal tüzel kişilik yapısını anlamak, özellikle farklı yapıların var olduğu durumlarda, finansal tablolar üzerindeki önemli hata risklerini tespit etmekte denetçiye faydalı olur. Örneğin sadece yasal gereklilikleri yerine getirmek için kurulmuş olan küçük bir işletme, şirket sahibi tarafından kişisel varlığının bir uzantısı olarak değerlendirilebilir. Bu değerlendirme şirket kaynaklarının kişisel faaliyetler için kullanılmasını ve beraberinde uygun-suz gelir kayıtlarını getirebilir. Ya da ileride satılmak amacıyla kurulmuş olan küçük bir işletmede, ileride işletme satışından elde edilecek geliri yüksek kılmak için, agresif gelir kaydı ve kâr eğilimini yüksek göstermek söz konusu olabilir.

## UDS 260: Denetimle İlgili Hususların Yönetimle Görüşülmesi

Finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında ortaya çıkan ve yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konularının bağımsız denetçi tarafından yönetimden sorumlu kişilerle paylaşılması gereklidir. Yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konularını dikkate alır ve bu konuları yönetimden sorumlu kişilere iletir. Bu konulara örnek olarak aşağıdaki maddeler verilebilir:

1. Bağımsız denetim sırasında ortaya çıkabilecek sınırlamalar veya ilave gereksinimler
2. İşletmenin finansal tabloları üzerinde önemli etkisi olan işletme yönetimi tarafından finansal tablolara alınmamış düzeltme kayıtları
3. Finansal tablolarda önemli etkisi olabilecek hususlara ilişkin, bağımsız denetçi ile işletme yönetimi arasındaki uyumsuzluklar
4. Varsa işletmenin sürekliliği üzerinde belirgin bir şüphe uyandırabilecek olaylar ve koşullar
5. İç kontrol sistemindeki önemli zayıflıklar
6. Finansal tablolarda açıklanması gereken önemli bir risk veya sorunun finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisi
7. İşletmenin finansal tabloları üzerinde önemli etkisi olan ya da olabilecek muhasebe politikaları ve uygulamalarının seçimi

Küçük bir işletmede idari yapı iyi tanımlanmamış olabilir. Küçük işletmelerde karar alıcı yürütmeden sorumlu kişiler ile yöneticiler aynı insanlar olabilir. Şirketin günlük olarak kontrolü ve gözetiminde yer almayan, eş ve akrabalar da konuya dahil olabilir. Denetçi, küçük şirketin kontrolünün, gözetiminin ve idaresinin kimlere emanet edildiğini belirlemelidir.

Küçük işletmelerde yönetimin finansal performansı değerlendirmek için belirli kıstasları da denetçi anlayıp değerlendirmelidir. Bu değerlendirme yönetimin finansal performans kıstaslarını manipüle etmek adına belirli baskılara maruz kalıp kalmadığını anlamak adına önemlidir. Bu kıstasların işletmede yönetimle görüşülmesi gerekmektedir.

### **UDS 315: İşletme ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Önemli Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi**

İşletmelerin hatta KOBİ'lerin karşı karşıya kaldığı en büyük sorunlardan birisi muhasebe sisteminde yaşanan hatalı ve hileli işlemlerdir. İşletme yönetimi genelde işletmenin finansal tabloları üzerinde değişiklik yaparak hile yapabilir. Orta büyüklükteki işletmelerde genelde daha az vergi ve kâr payı ödemek için işletmenin kârı daha az gösterilmek istenebilir.

İşletme yönetimi tarafından yapılan hileleri ortaya çıkarabilmek için her işletmenin uygun bir iç kontrol ve denetim mekanizmasına sahip olması gerekir. Fakat KOBİ'lerin büyük bir kısmının böyle bir mekanizmaya sahip olmaması nedeniyle bağımsız denetçilerin detay testlere ağırlık vermesi daha uygun olacaktır.

Varlıkların kötüye kullanılmasına aşağıdaki örnekler verilebilir:

1. Şirket kaynaklarının şahsi kullanılması
2. İlişkili taraflara ya da işletme sahip ve yöneticilerinin yakınlarına yapılan ödemeler
3. Şirket kaynaklarını teminat göstererek şahsi kredi tahsis edilmesi

Hatalı ve hileli işlemlere aşağıdaki örnekler verilebilir:

1. Giderlerin fazla gösterilmesi suretiyle düşük vergi ödeme
2. Kredi kuruluşlarının koymuş olduğu koşullara uymak için yapılan düzeltme kayıtları
3. Karşılık giderlerinin olduğundan fazla ya da az gösterilmesi
4. Dönem sonuna doğru yapılan yüksek tutarlı satışlar ve raporlama döneminden sonraki iadeler

### **UDS 320: Bağımsız Denetimde Önemlilik**

Önemlilik kavramı, finansal tabloları esas alarak karar veren finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek hususları kapsar.

Bağımsız denetçi, önemli yanlışlıkların belirlenebilmesi için bağımsız denetim planını oluştururken önemlilik seviyesi belirler.

Küçük işletmeler gelişme seviyeleri göz önünde bulundurularak olgun ya da gelişmekte olan işler olarak sınıflandırılabilirler. Gelişmekte olan küçük işletmelerin yapısı gözönünde bulundurulduğunda, denetimde kullanılacak önemlilik seviyesi belirlemek için faaliyet performans göstergesi olarak değerlendirilecek vergi öncesi kâr gibi geleneksel kıstaslar yeterli olmayabilir. Denetçi finansal tablo kullanıcılarının geleneksel olarak belirlenmiş önemlilik kıstaslarını esas almayacaklarını düşünürse, kendi bilgisi ve finansal tablo okuyucularının beklentileri doğrultusunda önemlilik seviyesini tespit etmelidir. Örneğin gelişmekte olan bir işletmenin cirosu yoksa ya da çok azsa, faaliyet giderlerini önemlilik seviyesini belirlemede kullanmak okuyucuların önemlilik algısı açısından daha uygun olabilir.

### **UDS 330: Belirlenen Riskler Karşısında Denetçinin Uygulayacağı Teknikler**

Bağımsız denetim, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlanır. Makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır.

Etkili çalışan bir kontrolün olmaması veya kontrol sistemini test etmenin verimli olmadığı düşünülmesi durumlarda ise, bağımsız denetçi yalnızca bağımsız denetim teknikleri uygulamanın yeterli olabileceğine ve bağımsız denetimde kontrollerin etkilerini göz önüne almaya gerek bulunmadığına karar verebilir. Ancak, bağımsız denetçinin bu tür kararları verirken, yalnızca bağımsız denetim teknikleri uygulamasının önemli yanlışlık riskinin kabul edilebilir bir seviyeye indirebileceği hususundan emin olması gerekir. Bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetimde yararlanılabilecek kontrol faaliyetlerinin olmadığı küçük işletmelerde, bağımsız denetim, bağımsız denetim teknikleri kullanılarak yapılır. Ancak, kontrol faaliyetlerinin olmadığı bu gibi durumlarda da yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilmesine özen gösterilir. Fakat bu analitik inceleme tekniklerinin hiç kullanılmayacağı anlamına gelmemelidir.

Diğer bir bakış açısıyla, bazı KOBİ'ler verilerini saklarken ya da finansal tablolarını hazırlarken profesyonel bir ERP (kurumsal kaynak planlama) programı kullanmadığı için aritmetiksel hata yapma riski çok fazladır. Bu tarz yapılan çalışmalar bazı kötü niyetli şirket çalışanları tarafından kasten değiştirilmiş olabilir ya da kullanılan programın yeterli olmaması nedeniyle hataya açıktır. Bu sebeple bağımsız denetçinin bu hesaplamaları detaylı şekilde kon-

trol ederek bu verilerin oluşturulmasında esas alınan belgeleri kontrol etmesi gerekmektedir.

Denetim stratejisi olarak detay teste ağırlık verildiğinden dolayı sistem tarafından çıkartılan bazı raporların da örneklem seçilerek kontrol edilmesi gerekmektedir.

### **UDS 500: Denetim Kanıtları**

Bağımsız denetim kanıtı, finansal tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgilerdir.

İşletme yönetimi, işletmenin muhasebe kayıtlarına dayanarak finansal tabloları hazırlamaktan sorumludur. Bağımsız denetçi, analiz, gözden geçirme, benzer işlemleri tekrarlama ve ilişkili bilgileri karşılaştırma gibi muhasebe kayıtlarını test ederek bağımsız denetim kanıtı toplar. Bağımsız denetçi, uyguladığı bağımsız denetim teknikleri sonucunda, muhasebe kayıtlarının tutarlı ve finansal tablolarla uyumlu olduğuna karar verebilir.

Denetçi, yeterli sayıda, güvenilir kanıt toplamakla yükümlüdür. Denetçinin yeterli sayıda kanıt toplama kararına etki yapan başlıca etmenler; önemlilik, risk, nitelik, maliyet, ana kütlenin büyüklüğü ve özelliğidir. Denetim kanıtlarında diğer önemli bir husus ise güvenilirliktir.

Denetçi çeşitli denetim tekniklerini kullanarak destekleyici kanıt toplar:

1. Fiziki inceleme: Belgelerin ve kuruluşun kayıtlarında gösterilen varlıkların fiziki inceleme yoluyla teyit edilmesidir.
2. Gözlem: Gözlem belirli faaliyetlerin tamamlanması sırasında hazır bulunmaktır.
3. Doğrulama: Doğrulama işlemi bağımsız denetçinin KOBİ dışındaki 3. kişi ve kaynaklardan mutabakat almasıdır.
4. Soruşturma: Denetim süreci içerisinde denetçinin ilgililerden işlemlerle ve konularla ilgili olarak yazılı veya sözlü bilgi almasıdır.
5. Kayıt sisteminin yeniden kontrolü: Örneklemeler yoluyla kaynak belgelerin seçilmesi, bu belgelerden hareketle muhasebe kayıt ortamında ileriye doğru giderek, incelenen konu ile ilgili muhasebe kayıtlarının doğruluğu araştırılır.



6. Yeniden hesaplama: İşletme tarafından yapılmış olan hesaplamaların denetçi tarafından yeniden yapılarak aritmetik olarak doğrulanmasıdır.
7. Belge incelemesi: Bir işlem veya olaylarla ilgili olarak muhasebe sisteminde var olan ile ilgili tüm belgelerin ayrıntılı olarak incelenmesidir.
8. Göz atma: Denetçinin muhasebe ortamına kabaca göz atarak olağandışı durumları ortaya çıkarmasıdır.
9. Analitik inceleme: Karşılaştırmalar, oran analizleri, karşılıklı hesaplar arasında ilişki kurma

### **UDS 520: Analitik İnceleme Teknikleri**

Analitik inceleme teknikleri, finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki anlamlandırılabilen ilişkilere dayanarak finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Temel analitik inceleme teknikleri arasında karşılaştırmalar, oran analizleri, ilgili hesaplar arasında ilişki kurma yer alır. Analitik inceleme teknikleri aşağıdaki genelleme amaçlar için kullanılır:

1. Risk değerlendirme aracı olarak
2. Önemli yanlışlık riskinin azaltılması
3. Finansal tabloların genel olarak gözden geçirilmesi

Analitik inceleme teknikleri işletmeye ait finansal ve finansal olmayan bilgilerin genellikle aşağıdaki sayılan verilerle karşılaştırılmasını içerir.

- Önceki dönemler
- Bütçe ve tahminler
- Sektör ortalaması veya sektördeki benzer işletmelerin oranları

KOBİ'lerin işlem hacimleri ve birçok KOBİ'de eksik olan etkin iç denetim mekanizması nedeniyle detay testlerin yapılması daha fazla güvence sağlamaktadır. Fakat bu analitik inceleme tekniklerinin hiç kullanılmayacağı anlamına gelmemelidir. Özellikle riskli bazı hesap kalemleri için hem detay testler hem de analitik inceleme tekniklerinin kullanılması söz konusu olabilir. Bununla birlikte finansal tabloların genel olarak gözden geçirilmesi aşamasında analitik inceleme tekniklerinin kullanılması denetim kalitesini artırır.

Bağımsız denetçi analitik inceleme tekniklerinin uygun olup olmadığına aşağıdaki hususları dikkate alarak karar verir:

- Önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi: Denetçi analitik inceleme tekniklerinin uygun olup olmadığına karar verirken, işletmenin iç kontrol sistemini ve önemlilik seviyesini dikkate alır. Özetle bağımsız denetimi yapılan işletmenin iç kontrolünde zafiyete rastlanıyorsa, süreç denetimi ve analitik inceleme tekniklerinden ziyade detay testlerinin kullanılması daha uygun görünmektedir.
- Analitik incelemede en önemli konu şüphesiz verilerin güvenliğidir. Veriler analitik inceleme tekniklerinde kullanılırken, bağımsız denetçi aşağıdaki hususları dikkate alır;
  1. Bilginin kaynağı: Bilgi işletme dışında bağımsız kaynaklardan toplandığında daha güvenilirdir.
  2. Bilginin karşılaştırılabilirliği: Özellik arz eden ürün üreten ve satan bir işletmenin verileri ile sektör bilgilerinin karşılaştırılabilir hale getirilmesi gerekir.
  3. Bilginin yapısı ve ilgisi: Bütçe rakamlarının, amaçların gerçekleştirilmesinden çok beklentilerin sonuçlarına dayalı olarak belirlenmesinde fayda vardır.
  4. Bilgilerin hazırlanmasına ilişkin kontroller: Bütçenin hazırlanması, gözden geçirilmesi ve uygulanması süreçlerinin kontrol edilmesi gerekir.

### **UDS 530: Denetim Örnekleme ve Diğer Test Teknikleri**

Bağımsız denetim örnekleme tekniklerinin kullanımı ve bağımsız denetim kanıtı elde etmek için test edilecek kalemlerin seçilmesine ilişkin istatistikî veya istatistikî olmayan örnekleme yaklaşımlarına, örneğin oluşturulmasına, bağımsız denetim tekniklerinin uygulanmasına, hataların tespitine ve örnekleme sonuçlarının değerlendirilmesine ilişkin hükümleri içerir.

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerini tasarlarken, test edilecek kalemlerin seçiminde uygun yöntemleri belirler. Söz konusu yöntemler, aşağıdaki gibidir:

- a) Örnekleme için ana kütlelin seçilmesi (%100 inceleme): Bağımsız denetçi, bir hesap bakiyesi veya işlem türünün oluşturduğu ana kütlelin tama-

mının ya da ana kütleyle ait bir bölümün incelenmesinin uygun olacağı doğrultusunda bir karar verebilir. Kontrol testi uygulamalarında, % 100 inceleme çoğunlukla söz konusu olmamakla birlikte, detay testleri için yaygın olarak uygulanır. Hem sağlamış olduğu güven ve hem de işlemlerin özünün daha rahat kavranabilmesi için KOBİ'ler için en uygun denetim tekniklerinden biri olarak değerlendirilmelidir.

- b) Belirli kalemlerin seçilmesi: Bağımsız denetçi, ana kütlede belirli kalemlerin seçilmesine karar verebilir.
  1. Yüksek tutarlı veya önemli kalemler: Bağımsız denetçi, ana kütlede belirli kalemleri, söz konusu kalemlerin yüksek tutarlı ya da şüpheli, olağandışı, kısmen riske eğilimli veya hata geçmişi olması gibi diğer bazı özellikler sergilemesinden dolayı seçmeye karar verebilir.
  2. Belirli bir tutar üzerindeki tüm kalemler
  3. Bilgi temin edecek kalemler: Bağımsız denetçi, işletmenin faaliyetine, işlemlerin niteliğine veya iç kontrol sistemlerine dair bilgi temin etmek için belirli birimleri seçip inceleyebilir.
- c) Bağımsız denetim örnekleme: Hangi yaklaşımın kullanılacağı kararı şartlara bağlı olup, bazı koşullarda yukarıda belirtilen yöntemlerden birinin ya da birkaçının kullanılması uygun olabilir. Hangi yöntemin ya da yöntemlerin kullanılacağına, finansal tablolar ile ilgili işletme yönetiminin açıklamalarına ilişkin önemli yanlışlık riskini ve bağımsız denetimin etkinliğini dikkate alarak karar verirken, bağımsız denetçinin, kullanılan yöntemlerin testlerin amacına ulaşması için yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmede etkin olacağı konusunda bir kanaate varması gerekir.

### **UDS 545: Gerçeğe Uygun (Makul) Değer Ölçümleri ve Açıklamaların Denetimi**

Finansal tablolarda yer alan bazı kalemlerle ilgili olarak işletme yönetimince yapılan makul değer hesaplamalarının, bağımsız denetçi tarafından doğrulanması gerekmektedir. Bağımsız denetçinin, makul değer hesaplamalarını kontrol ederken göz önünde bulundurulması gereken hususlara örnekler yer almaktadır:

- a) Bağımsız bir uzman tarafından yapılan değerlemenin kullanıldığı durumlarda, işletmenin bilgiyi finansal tablolarında raporlaması gereken tarih ile

uzman tarafından sunulan çalışmanın tarihi çok farklı ise, bağımsız denetçi, makul değer hesaplamalarını destekleyen bağımsız denetim kanıtlarını; raporlama tarihine kadar oluşan olayları, işlemleri ve şartlarda meydana gelen değişiklikleri dikkate almak suretiyle elde eder.

- b) Teminat, bir yatırımın makul değerinin hesaplanmasında ya da rayiç bedelinin değerlendirilmesinde önemli bir faktörse, bağımsız denetçi, böyle bir teminatın mevcudiyeti, değeri, ilgili haklar, transfer edilebilirliği ile ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı temin ederek, finansal raporlama standartlarına uygun açıklamaların yapılıp yapılmadığını gözden geçirir.
- c) Söz konusu varlığın makul değeriyle ilgili olarak fiziksel durumu hakkında bilgi edinmek gerekli olabilir.

Denetçi, makul değer hesaplamalarının karmaşık olması ya da bu hesaplamaları yapmaya yetkin personel eksikliği nedeniyle, işletmeye bu gibi konular için dışarıdan uzmanlık hizmeti alıp almaması konusunda maliyet unsurunu da göz önünde bulundurarak tavsiyede bulunabilir. Hesaplamaların bağımsız denetçiden yardım alınarak yapılması denetçinin bağımsızlığı için tehdit yaratabilir.

İşletmedeki sahip-yönetici makul değer hesaplamalarını sağlamanın mümkün olmayacağı fikrine kapılabilir. Finansal tablolarda yer alan makul değer ölçümleri ve açıklamaları yapmaya dair sorumluluk sahip yöneticinin üzerindedir. Eğer sahip yönetici gerekli bilgiyi sağlamayı reddederse bu durum kapsam sınırlaması meydana getirir ve denetçi şartlı görüş belirtir ya da görüş belirtmeyi reddeder.

### **UDS 550: İlişkili Taraflar**

İlişkili tarafların belirlenmesi ve gerçekleştirilen işlemlerle ilgili, bağımsız denetçinin sorumlulukları ve uygulanacak bağımsız denetim teknikleri önem arz etmektedir. Küçük işletme ve sahip-yönetici arasında önemli büyüklükte işlemler gerçekleşebilir. Önemli boyutlarda ilişkili taraf işlemleri, bir kişi ya da aile tarafından yönetilen ve sahip olunan işletmelerin ortak bir özelliğidir.

Küçük işletmeler, ilişkili taraflarla işlemler konusunda nadiren detaylı politikalara ya da yerleşik prosedürlere sahiptir. Gerçekte, ilişkili taraf işlemleri, bir kişi ya da aile tarafından yönetilen ve sahip olunan işletmelerin ortak bir özelliğidir. Dahası sahip-yönetici bir ilişkili tarafın tanımını, özellikle de ilgili muhasebe standartlarının belirli tarafları ilişkili, diğerlerini ilişkisiz addettiği

yerlerde, tam olarak anlamayabilir. Açıklamaların tamlığı açısından yönetici tanımlamalarının karşılığı olarak, ilişkili tarafların teknik tanımının denetçi tarafından açıklanması gerekebilir.

Bağımsız denetçi aşağıda örnek olarak verilen olağandışı işlemlere dikkat etmelidir:

- a) Olağandışı fiyatlar, faiz oranları ihtiva eden işlemler
- b) Gerçekleşmesi için mantıklı bir ticari sebep olmayan işlemler
- c) Özün şekilden farklı olduğu işlemler
- d) Belirli müşteri ve tedarikçilerle gerçekleştirilen diğerlerine oranla daha yüksek hacimli işlemler
- e) Yönetim hizmetlerinin bedelsiz sağlanması gibi kaydedilmemiş işlemler

Bağımsız denetçi bağımsız denetim sırasında ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin mevcudiyetini ortaya çıkartmak üzere aşağıdaki denetim tekniklerini uygulayabilir:

- a) İşlem ve bakiyelere detaylı testlerin uygulanması,
- b) Genel kurul ve yönetim kurulu tutanaklarının incelenmesi,
- c) Dönem sonunda ya da dönem sonuna yakın zamanlarda gerçekleşen işlemlere özel dikkat gösterilerek muhasebe kayıtlarındaki yüksek tutarlı ya da olağandışı işlem ve bakiyelerin incelenmesi,
- d) Alacak ve borçlarla ilgili teyitler ile kredilere ilişkin banka mutabakatlarının incelenmesi

### **UDS 560: Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar**

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporu tarihine kadar olan ve finansal tablolarda açıklama ya da düzeltme gerektirebilecek tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlayacak bağımsız denetim tekniklerini uygular.

Küçük işletmelerin dönem bitiminden kısa bir süre sonra rapor hazırlanmasının istenmesi alışılmış bir durum değildir. Küçük işletmelerde dönem sonu ile bağımsız denetim raporu tarihi arasındaki zaman farkı büyük işletmelere nazaran çok daha fazladır. Bu nedenle, küçük bir işletme, denetçinin sonraki

olaylar ile ilgili prosedürleri çoğu zaman daha uzundur ki finansal tabloları etkileyecek dönem sonrası olayların ortaya çıkmasına daha fazla imkan tanır.

Bağımsız denetçi finansal tabloları önemli ölçüde etkileyecek olayların farkına vardığında, bu olayların finansal tablolara gerektiği şekilde yansıtılarak, açıklanıp açıklanmadığını göz önünde bulundurur.

Finansal tablolarda düzeltme veya açıklama gerektiren olayların tespit edilmesine dair bağımsız denetim teknikleri, bağımsız denetim raporu tarihi itibarıyla güncellenir ve genelde aşağıdaki hususları içerir:

- a) Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen genel kurul, yönetim kurulu, denetim komitesi ve icra komitesine ait toplantı tutanaklarının okunması
  - b) İşletmenin avukatlarıyla dava ve iddialarla ilgili yapılan soruşturmalar ya da daha önce yapılan yazılı ve sözlü teyit alınması
  - c) Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olay olup olmadığına dair işletme yönetiminden bilgi talep edilmesi.
- Varlık satışları veya satış planları olup olmadığı
  - Risk alanları ve şarta bağlı durumlarla ilgili herhangi bir gelişme olup olmadığı
  - Olağandışı herhangi bir düzeltme kaydı olup olmadığı

### **UDS 570: İşletmenin Sürekliliği**

İşletmenin sürekliliği varsayımı, finansal tabloların hazırlanmasındaki temel ilkelerden biridir. Dolayısıyla, varlık ve yükümlülükler, işletmenin faaliyetlerinin doğal akışı içerisinde, bu varlıklardan fayda elde edileceği ve yükümlülüklerinin yerine getirileceği esas alınarak kaydedilir.

İşletmenin sürekliliği varsayımının finansal tabloların hazırlanmasındaki temel ilkelerden biri olması nedeniyle, işletme yönetiminin, işletmenin sürekliliğine ilişkin bir değerlendirmeyi her durumda yapması zorunludur.

Özellikle KOBİ'lerde işletmenin sürekliliği çok ciddi biçimde irdelenmesi gereken önemli konulardan birisidir. İşletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüphe uyandıracak olay ve durumlar belirlendiğinde bağımsız denetçi işletmenin gelecekle ilgili hareket planını inceleyebilir ve işletme yönetiminin gele-

cekle ilgili planlarına dair yazılı teyitler alabilir. Denetçi, sahip-yönetici ile işletmenin devamlılığını, özellikle de orta ve uzun vadede finansmanını tartışır. Denetçi bu tartışmaları, destekleyici belgeler ve kendi iş bilgisi ışığında değerlendirir.

### **UDS 580: Yönetimin Beyanları**

Bağımsız denetçi, işletme yönetiminden finansal tabloların ilgili standartlara uygun olarak hazırlanmasına ilişkin sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğunu gösteren teyit mektubunu muhtemel yanlış anlaşılımları en aza indirmek için yazılı olarak temin eder.

Bağımsız denetçi teyit mektubunu temin ederken aşağıdaki hususlara dikkat etmelidir:

- 1) Teyit mektubunun bağımsız denetçiye hitaben yazılmış olması ve uygun şekilde tarih atılarak imzalanmış olması gerekmektedir.
- 2) Teyit mektubu genellikle bağımsız denetim raporuyla aynı tarihi taşır.
- 3) Teyit mektubu genellikle işletmenin finansal konularda birinci derecede sorumluluk sahibi olan yöneticileri, bu kapsamda icra komitesi başkanı ve finansal işler müdürü tarafından imzalanır.

Küçük işletmelerin doğası gereği, sahip-yöneticiler birtakım belirli ifadelerin yönetim beyan mektupları içerisinde verilmesinin mümkün olmayacağı görüşünde olabilirler. Denetçi yazılı beyan alma zorunluluğu ve alınmaması halinde bunun denetim raporuna etkilerini sahip-yöneticiye aktarmalıdır. Esasen, yönetim beyanının niteliği ve önemi denetim sözleşmesi aşamasında tartışılmalı ve şirkete anlatılmalıdır.

### **5. Sonuç**

Halka açık olmayan işletmelerde ve özellikle KOBİ'lerde denetim çalışmalarında karşılaşılabilecek sorunun temelinde; denetim olgusunun bu işletmelerin sahip veya yönetimleri tarafından anlam, önem ve kapsam olarak yeterince algılanamaması, bu olguya tamamen vergi odaklı olarak yaklaşılması yatmaktadır. Türk Ticaret Kanunu tasarısının meclisten geçmesi ile uluslararası düzenlemelerin ülkemizde etkin ve yaygın bir şekilde uygulanması ve özellikle KOBİ'lerin muhasebeyi sadece devlet ile iletişim aracı görmekten vazgeçip bilgi amaçlı raporlama anlayışını benimsemeleri beklenmektedir. Sermaye şirketlerine getirilecek denetim zorunluluğu ve finansmanları için önem taşıyacak de-

recelendirme sistemi KOBİ'lerin muhasebe ve denetim faaliyetlerinden beklentileri farklılaşacaktır. Bu noktada oluşacak talebin küçük ve orta ölçekli muhasebe firmaları tarafından karşılanması beklenmektedir.

Denetimde kalite ve güvenilirliğin sağlanması önceden belirlenmiş standartlara uyum ile mümkündür. Günümüzde KOBİ'lerin denetiminde Uluslararası Denetim Standartları ve 1005 no'lu Küçük İşletmelerin Denetiminde Özel Muhakemeler başlıklı Uluslararası Denetim Uygulama İzahnamesi kullanılmaktadır. IAPS 1005 küçük işletmelerin denetiminde dikkat edilmesi gereken hususları belirleyen açıklayıcı ilave bir klavuz niteliğindedir. Fakat KOBİ'lerin denetiminde tek başına ele alınması ve uygulanması yeterli değildir. Şüphesiz ki küçük işletmelerin denetimi büyük işletmelerden gerek dökümantasyon gerekse karmaşıklık düzeyi olarak farklılık göstermektedir. Bu nedenle denetim sözleşmesinin yapılmasından itibaren denetim planının hazırlanması uygulanması ve görüş bildirilmesine kadar ki süreçte karmaşık ve detay ihtiva eden çalışmalar yerine gerçeği ortaya çıkararak, detaylardan arındırılmış, daha yalın bir denetim çalışması yürütülmesine özen gösterilmelidir. Bu ifade-den KOBİ UFRS'lerinde olduğu gibi kapsam dışı bırakılma ya da bir basitleştirme anlaşılmalıdır. Standartlarda nicelik ölçülerinden çok nitelik ölçülerine yer verilmesi, denetçinin özellikle küçük işletmelerin denetiminde "kısıtlı/sınırlanmış makul güvence" sunan bir görüş bildirmemesi adına çalışmalarında UDS'leri baz alması fakat ilgili klavuzlardan yararlanarak mesleki yargısını şekillendirmesi gerektirmektedir. Bu yüzdendir ki bu klavuzlarda denetçinin mesleki yargısını etkileyebilecek hususlara yer verilmemiştir.

## KAYNAKÇA

Argun Doğan, Ali Altuğ Biçer, "*Türkiye'de KOBİ'lerin Denetiminde Yaşanan Zorluklar ve Çözüm Önerileri*, IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 12-13 Ekim 2009, İstanbul.

Ataman Ümit, Rüstem Hacıüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Basım Yayım, 2001.

Ayanoğlu Yıldız, **KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Taslak Standartlar Setinin Değerlendirilmesi)**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.

Bayazıtlı Ercan, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ, **Meslek Mensupları için Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, Ankara: Tesmer Yayınları Yayın No: 67, 2006.



Çelik Orhan, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının KO-Bİ'lerde Uygulanması Temel Dinamikler ve Potansiyel Sorunlar**, Ankara: Tesmer Yayınları Yayın No: 73, 2007.

Demir Volkan, “*KOBİ'ler için UFRS'de Kavramlar ve İlkeler-Finansal Tabloların Sunuluşu*”, **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**, 18-22 Kasım 2009, Kıbrıs.

<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/VolkanDemirKibrisTebliğ.pdf> (20.08.2010)

Gökçen Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu**, İstanbul: Beta Basım, 2006.

Hacırüstemoğlu Rüstem, Recep Pekdemir, Masum Türker, Erdoğan Arslan, **Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar**, İstanbul: Türmob Yayınları-24, 1996.

İbiş Cemal, Ali Altuğ Biçer, “*Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KO-Bİ)'de Denetim*”, **1. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı**, 14-17 Mayıs 2009, Konya.

Kavut Lerzan, “*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu*”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 4, Aralık 2000.

Sayar A. R. Zafer, **Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası: KO-Bİ Muhasebe Standartları**, Ankara: Tesmer Yayınları Yayın No: 79, 2008.

Selimoğlu Seval Kardeş, “*Halka Açık Olmayan KO-Bİ'lerde Yeni Bir Finansal Raporlama Dönemine Doğru*”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 1, Ocak 2001, s. 2009.

Şensoy Necdet, Ali Atilla Perek, “*KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Srandardı ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış*”

<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/KOBİler%20i%C3%A7in%20Uluslararası%20Finansal%20Raporlama.doc> (20.08.2010)

Türker İpek, “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri” (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, 2009).

Türker Masum, “*Turkish Accounting and Auditing Standards Perspective on SMEs and SMPs*”, **International Conference on Role of Profession in New Milieu**, 11-12 Ocak 2007, Kamraj Arangam, Anna Salai, Chennai, India.

OECD, Türkiye’deki Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Mevcut Durum ve Politikalar, <http://www.oecd.org/dataoecd/37/37/33705673.pdf> (14.07.2010)

Öner Emine, “*Basel II Sürecinde KOBİlerde Kurumsal Yönetim Anlayışının Geliştirilmesi Üzerine Öneriler*”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 1, Ocak 2001, s. 2009.

Özel Ali İhsan, “*Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye*”, **Dayanışma**, Sayı:92, Ağustos 2006.

Özkan Serdar, “*KOBİ’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış*”, Adana 1. Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/SerdarOZKAN.doc> (20.08.2010)

Özkol A.Erdal, Muhsin Çelik ve Seçkin Gönen, “*Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:27, Temmuz 2005.

<http://www.kosgeb.gov.tr/KOSGEB/KOSIsletmeler.asp> (05.08.2003)

**Feyzullah TOPÇU**  
**İzmir SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Sayın Ayhan’a, Sayın Biçer’e teşekkür ederim.

Gördüğünüz gibi bize verilen süreye uymaya çalışıyoruz ve her konuşmacının arkasından yorum yapmıyoruz çünkü gerçekten süre uzadı. Bu sebeple yorumları ve soruları size bırakacağız.

Şimdi son Konuşmacımız Rahime Özlem Özsoy, “KOBİ’lerde Derecelendirme” sizlere anlatacak, buyurun efendim,

# KOBİ'LER VE KREDİ DERECELENDİRME

**Rahime Özlem ÖZSOY**

**Şekerbank Mali Tahlil ve İstihbarat Müdürü**

## ÖZET

*Teknolojik gelişmelerin hız kesmeden ilerleyişi, küreselleşmenin günlük hayatımızı bile süratle değiştirmeye başlaması, sadece bireyleri değil, şirketleri de hızla değişime zorlamaktadır. Ticarete sınırların kalkması, ulusal sermayenin yerini hızla uluslar arası sermayeye bırakması, dünyanın herhangi bir yerinde yaşanan olumsuzlukların tüm dünyayı etkilemesi, “risk” kelimesinin hayatımızda daha fazla kullanılır olmasına yol açmıştır. Yakın zamanda birçok ülkeyi de derinden sarsan küresel krizle birlikte, riskten korunma yollarındaki arayış ve çalışmalar da hız kazanmaya başlamıştır. Bu çalışmanın amacı, risk algısı yüksek bir finans kesiminin oluşturulabilmesi ve riskin yönetilebilir olmasını hedefleyen BASEL II uzlaşısında yer alan derecelendirme işlemleri hakkında bilgi vermek ve KOBİ'lerin bu sürece kendilerini nasıl hazırlayacaklarını yorumlamaktır.*

**Anahtar Kelimeler:** KOBİ, BASEL II, derecelendirme, risk.

## ABSTRACT

### SMES AND CREDIT RATING

*The progress of the technological developments with no pause and the globalization that has started to change even our daily lives not only forces the people, but also the companies to change rapidly. The release of the boundaries in trade, the international capital taking the place of the national capital, the problems anywhere around the world affecting the whole world led to the use of the word “risk” more often in our lives. With the global crisis that has deeply affected many countries recently, the searches and studies to find ways to hedge from the risk have gained speed.*

*The purpose of this study is to establish a finance sector having a high risk perception, to give information about the rating operations based on BASEL II reconciliation aiming to manage the risk and to interpret how the SME should prepare themselves for the process.*

**Key words:** SME, BASEL II, rating, risk.

## 1. GİRİŞ

Ekonomik krizlerin baş aktörleri olan finans kurumlarının temel işlevleri reel sektördeki gelişimi sağlayarak ekonomiye ivme kazandırmaktır. Dolayısıyla finans sektöründe yaşanacak olan krizler tüm ekonomiyi de olumsuz etkileyecektir. Finans sektöründe karşı karşıya kalınacak olan en önemli risklerden birisi ise "verilen kredilerin geri ödenmemesi" olup, ilgili riskin azaltılması konusunda da çalışmalar hızla devam etmektedir. Bu çalışmaların içerisinde, süresiz ertelenmekle birlikte, özünde riskin yönetilebilir olması ve finans sektörüne sağlıklı bir temel oluşturarak istikrarın sağlanması amacını taşıyan Basel II uzlaşısının ülkemizde de yakın bir gelecekte uygulanması öngörülmektedir. Basel I'de yer alan "sermaye yeterlilik rasyosu" Basel II'de gelişen finansal enstrümanlar karşısında yetersiz kalarak önemli derecede değişmiş, buna ilave olarak piyasa riskleri ile birlikte operasyonel riskler de sermaye yeterliliği hesaplamasına dahil edilmiştir. Basel II, finans sektörü için risk odaklı sermaye yönetimi ve risk odaklı kredi fiyatlamasını da beraberinde getirmektedir. Kredi kullanan firmaların risk seviyesi ve kredi işleminin risk seviyesi unsurlarını içeren Basel II, uygulanmaya başlanmasıyla birlikte finans sektörü ile doğrudan ilişkili olan reel sektörde de bazı değişimleri beraberinde getirecektir. KOBİ'lere yönelik temel etki ise, kredi risklerinin ölçülmesinde bankaların KOBİ'lere verdikleri kredi derecelerini (içsel derecelendirme) ya da bağımsız derecelendirme kuruluşlarının verdikleri kredi derecelendirme notlarını (dışsal derecelendirme) sektörel bazda portföy analizleri yaparak risk yönetim sürecinde etkin olarak kullanacak olmalarıdır.

Ülkemizde henüz kabul görmüş tek bir KOBİ tanımı olmamakla birlikte, çeşitli kuruluşlar bu tanımlamayı yapmıştır. Basel II sermaye uzlaşısında yer alan KOBİ tanımına bakıldığında ise tanımın "ciro" temelinde yapıldığı gözlenmektedir. Tanımın işaret ettiği 50.000.000 EURO sınırı düşünüldüğünde, uzlaşma etkisinin ne kadar geniş bir kitleyi kapsadığı da görülmektedir. Bu durumda ülke sınırlarında faaliyet gösteren şirketlerin yaklaşık %99'u KOBİ kapsa-

mına girecek, şirketler ve bankaların adaptasyonu için de oldukça zorlu bir süreç geçirilecektir. Bu süreçte finansal piyasalarda faaliyet gösteren bankalara da, KOBİ'lere de önemli görevler düşmektedir. Uzlaşımın yaratacağı avantajlar ve dezavantajların içerisinde özellikle çalışmamız kapsamında olduğu için kredi derecelendirme konusu detaylı irdelenecektir.

## 2. DERECELENDİRME

Derecelendirme en basit şekliyle bir sınıflandırmayı ifade etmektedir. Risk derecelendirmesi temelde 2 unsur ile yapılır. Bunlar, borçlunun borcunu geri ödeyebilmek için gerekli mali ve ekonomik güce sahipliğini ölçen objektif unsurlar ile ödeme isteği ve taahhütlerini zamanında yerine getirip getirmeyeceğini sorgulayan subjektif unsurlardır.[1] Gerek objektif gerekse subjektif verilerin bir araya getirilmesi ile borçlulara ait bir kredi derecesine ulaşılır.

Gerek Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB), Hazine Müsteşarlığı, gerekse Avrupa Birliği tarafından yapılan farklı KOBİ tanımları gibi, bankaların da bazı kıstaslar ile, kredi kullanan işletmeleri aktif büyüklüklerine, çalışan sayılarına, faaliyet gösterilen sektörlerle ve cirolarına göre bir sınıflamaya tabi tuttukları görülmektedir. Yapılan bu sınıflama ile kredileri değerlendirme ölçütleri değişmekte ve banka politikaları revize edilmektedir. Kredi derecelendirme işlemi yapılırken de her bedene farklı elbise mantığından hareketle, belirli ölçeklerde, sektörlerde, kredinin türüne göre ya da ciro kıstaslarına göre bankalar da farklı derecelendirme modellerini kullanabilmektedirler. Bireysel krediler farklı bir sınıflandırmaya tabi tutulurken, ticari kredi sınıfına farklı bir metodoloji uygulanmaktadır. Ayrıca ticari kredilerin de derecelendirilmesi kendi içinde bazı kıstaslarla farklılaşmaktadır. Şirketler kurumsallaştıkça mali verilerin daha çok gerçeği yansıttığı, daha küçük ölçekli şahıs şirketlerinde ise firma sahiplerinin kredibilitesinin firma kredibilitesi ile paralellik gösterdiği ve dolayısıyla daha küçük ölçekli şirketlerin derecelendirme işlemlerinde subjektif unsurlara kısmen daha fazla önem atfedildiği görülmektedir.

Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumunca yayımlanan “Bankacılık Sektörü İlerleme Raporu”na [2] göre bankalar KOBİ kredileri ve perakende krediler için istatistiksel derecelendirme modellerinin yanı sıra, yargısal tabanlı derecelendirme modellerini de kullanmayı planlamaktadırlar. Bu durum da, daha büyük ve kurumsal olarak nitelendirilen şirketlerde mali verilerin gerçeği daha fazla yansıttığı ve bu firmalar için istatistiksel tabanlı derecelendirme (kısmen mali verilerin ağırlıklı olarak kullanıldığı) modellerinin daha efektif

sonuçlar üreteceğini işaret etmektedir. Yine aynı raporda bankaların derecelendirme sonuçlarını ağırlıklı olarak;

- Orta ve Uzun vadeli strateji belirlemede,
- Yatırım ve Plasman kararlarında,
- Limit tahsisinde,
- Karşılık ayırmada,
- Btceleme işlemlerinde

kullandıklarına değinilmiştir. Yine bankacılık kesimi tarafından bakıldığında ilgili raporda bankaların ileri yöntemleri kredi derecelendirme işlemlerinde 3 yıl içerisinde kullanmayı planladıkları dikkat çekmektedir. Bu durum da kredinin diğer tarafı olan kredi kullanan şirketlerin de, kendi mali verilerini bu paralelde düzenlemelerini zorunlu kılmaktadır. Daha düşük kredi notuna sahip olan firmalar için bankaların daha fazla sermaye tutması gerektiğinden, doğal olarak bankalar bunu kredi fiyatlarına yansıtacaklardır. Yine BDDK tarafından yapılan sayısal etki çalışması [3] sonucunda BASEL II'nin uygulanması ile birlikte KOBİ'lere kullanılan kredilerin bankaların sermaye yükümlülüklerinde artışa yol açacağı tespit edilmiştir. KOBİ kredilerindeki faiz artışımı işaret eden bu durumdan ancak iyi bir kredi notu sayesinde etkilenmemek mümkün olabilecektir. Dolayısıyla firmaların öncelikle düşük maliyetli finansman yaratma kabiliyeti, iyi bir kredi derecelendirme notuna endeksli olacaktır.

## **2.1. DERECELENDİRME İŞLEMİ**

Objektif ve subjektif kriterlerin karmasından oluşan derecelendirme işleminde, verilerden elde edilen sonucun bir nota karşılık gelmesiyle işlem sonuçlandırılır.

Objektif değerlemenin esas kaynağı şirketlerin mali verileridir. Dnemseller olarak şirketlerden alınan mali veriler çeşitli analiz tekniklerinden faydalanılarak incelenir. Objektif verilerin sınıflandırılmasında kredi talep eden şirketlerden temin edilen veriler ile birlikte bazı dışşal kaynaklardan da faydalanılmaktadır. Bu kaynakların en önemlisi Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın kayıtları olup, sınıflandırmaya büyük lde işık tutmaktadır. TCMB'nin dönemseller olarak yayınladığı sektör ortalamaları ve sektör analizleri, kredi talep eden firmaların mali verileri ile kıyas açısından oldukça önemlidir. TCMB tarafın-

dan dönemsel olarak toplanan bu veriler, firmaların ölçeklerine göre sınıflandırılıp, mali analizde kullanılan çeşitli rasyolar bazında kullanıcılara sunulmaktadır. Buradan tespit edilen sektör ortalamaları ve analizler bankaların objektif kriterlerini kıyaslayabildikleri temel veri kaynağı olarak kullanılmaktadır. Kredi talep eden firmanın bulunduğu sektörde mali verilerinin ne lde normale yakın, uzak ya da ortalamadan ne kadar uzak olduğunu görebilmek mümkündür. Çeşitli istatistiksel yöntemler kullanarak bankalar, bu verileri kendi derecelendirme sistemlerin oluştururken ya da revize ederken sıklıkla kullanılmaktadırlar. TCMB verilerinin yanı sıra, kurum portföyünde bulunan firmalara ait veriler de analiz aşamasında kaynak olarak kullanılabilir. Objektif kriterlerde diğer önemli bir veri kaynağı da TCMB risk santralizasyonu kayıtlarıdır. Bu kayıtlarda kredi talep eden firmaların finans piyasalarındaki toplam risklerini, kendilerine tahsis edilen kredi limitlerini ve çalıştıkları finans kurumu sayısını gözlemek mümkün olabilmektedir.

Tüm bunlardan hareketle KOBİ kapsamında kredi talep eden firmaların öncelikle;

- Kayıt dışı olan tüm işlemlerini kayıt içine almaları bir zorunluluk olarak görünmektedir. Aksi halde yapılacak mali analizde, kıyas olarak kullanılacak TCMB verileri ile önemli farklılıklar oluşacaktır. Örneğin; deri sektöründe faaliyet gösteren bir şirketin stok devir süresinin ya da diğer likidite rasyolarının ortalamalardan çok uzak olması derecelendirme notuna da olumsuz olarak yansiyacaktır. Bu sebeple özellikle kayıt dışını işaret eden ticari alacaklar-ticari borçlar-stoklar ile net satışların gerçek rakamları yansıtması oldukça önemlidir. Özetle, gerçeği yansıtan düzenli bir kayıt sistemi kredi derecelendirme notunun doğru olarak belirlenmesinde en temel gereksinimdir.
- TCMB risk santralizasyon kayıtlarının özellikle derecelendirme işleminde önemli olması sebebiyle kredi talep eden kuruluşların bu konuyla ilgili, kredi ilişkisi içerisinde buldukları finansal kurumlarla sıklıkla mutabakat sağlayarak kayıtlarını da bu paralelde düzenlemeleri gerekmektedir. Aylık olarak bankalarca temin edilen risk santralizasyonu kayıtları derecelendirme işlemini yapan analistler tarafından özellikle incelenmekte ve firmaların mali verileri ile kıyaslanarak işlem yapılmaktadır. Esasında bu durum da düzgün bir raporlama ve kayıt düzeninin bir göstergesi olarak algılanmaktadır.

- Mali analizlerde önemli bir yer tutan finansman rasyolarının iyileştirilmesini sağlayan güçlü bir özkaynak yapısına sahip olabilmek için şirketlerin mali verilerinde düzenleme yapmaları gerekmektedir. Özkaynağın iyileştirilmesi dağıtılmamış karlar hesabından olabileceği gibi, özellikle KO-Bİ'lerin finansal kurumlar dışında kaynak yaratma yöntemlerinden birisi olan ortaklara borçlar hesaplarının sermayeye ilavesiyle de mümkün olabilecektir. Ortak finansmanları, özkaynak benzeri uzun vadeli kredi temini, şirket birleşmeleri, karların dağıtılmayarak şirket bünyesinde tutulması, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme işlemi finansman rasyolarını iyileştirmek için kullanılacak yöntemlerdir. Bunların yanında, 5811 sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” ile gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini amaçlanmıştır.[4]
- Sadece Vergi kanunlarına endeksli mali verileri düzenleme işleminden ziyade, karlılığın, likidite rasyolarının ve güçlü bir özkaynak yapısının oluşturulmasına yönelik farklı amaçları barındırmayan, yeknesak mali verilerin oluşturulması da kredi derecelendirme notlarının doğru tespitinde atılacak temel adımlardan birisidir.
- Kredi talep eden kurumların esas faaliyet konularında yoğunlaşmaları gerekmektedir. Aksi halde sektörel verilerin temelinde yapılan derecelendirme işleminin, çok çeşitli faaliyet kolunda bulunan firmalar için efektif olmayacağını söylemek mümkündür. Hem ticaret hem imalat yapan şirketlerin derecelendirme işleminde hangi sektörün esas alınacağı da karmaşa yaratacaktır. Farklı faaliyet kollarında çalışan şirketlerin ana faaliyet kollarında yoğunlaşmaları kredi notlarının daha gerçekçi oluşmasını sağlayacaktır.

Tüm bu teknik analizler bize objektif unsurların temelini oluştururken kabul etmek gerekir ki yapılan mali analizler aslında yapıldıkları tarihte geçmişe aittir. Bu durumda kredi derecelendirme işleminde firmaların mali verilerinin dönemler itibarıyla gösterdiği gelişim trendi gelecekteki performansları hakkında bir gösterge olacağından önemlidir. Hacim olarak daralan bir sektörün içerisinde sektör ortalamasından daha iyi bir performans gösteren şirketler



olumlu olarak değerlendirilirken, sektörün daha altında bir performans gösteren şirketlerin gelişim trendindeki olumsuzluk kredi derecelerine de negatif etki yaratabilecektir. Gelişim performansının ölçümü ve izlenmesi aşamasında da TCMB'nin yaptığı sektörel analizler finansal kurumlara önemli bir veri kaynağı olmaktadır.

Her bağımsız derecelendirme şirketi ya da banka için farklılık gösterebilmekle birlikte fikir verebilmesi açısından bazı yabancı derecelendirme kuruluşlarının dikkate aldığı rasyolar/objektif kriterler aşağıda sıralanmıştır.[5] Bankalar da benzer şekilde kredi derecelendirme işlemlerini firmaların karlılık ve likidite göstergeleri, sermaye yapısı ve borçlanma göstergeleri temelinde gerçekleştirilmektedirler.

KAISER AND SZCZENSY (2001)

- Aktif karşılama oranı,
- Özvarlık rasyosu,

KHANDANI, LOZANO & CARTY (2001)

- Kaldıraç Rasyoları
- Özvarlık rasyosu,
- Satış Karı,
- Borç Karşılama Oranı,
- Satışlardaki Büyüme Oranı,
- Ticari Borç Ödeme Süresi,

STANDART & POORS (2005)

- Faaliyet Karı/Borç Toplamı,
- Sermaye Getirisi,
- Faaliyet Karı/Satışlar,
- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar/Sermaye,
- Toplam Borçlar/Sermaye,

Objektif verilerin yanı sıra subjektif bazı ölçümler de kredi derecelendirme işlemlerinde kullanılmaktadır. Objektif verilerde olduğu gibi subjektif değerlendirmelerin de veri kaynağı bankalara büyük ölçüde TCMB tarafından sağlanmaktadır. Esasen subjektif ölçütlerden en önemlileri olarak kabul edilen ve ödeme taahhütlerini içeren kayıtlar, finansal kurumların konsolide olarak TCMB'na yaptığı bildirimlerden oluşan kayıtlardan teyit edilmektedir (Karşılıksız çek, protestolu senet v.b), bunun yanı sıra bankalar tarafından yakın bir tarihte tesis edilen Kurumsal Kredi Kayıt Bürosu da, şirketlerin kullandıkları kredilerin detayları, ödeme performansları hakkında detaylı bilgiye ulaşmada kullanılmaktadır. Tüm bu bilgi kaynaklarının yanı sıra Ticaret Odası kayıtları, Kamu İhale Kurumu kayıtları, Sosyal Güvenlik Kurumu kayıtları (prim borçları), İcra Dairesi kayıtları, Maliye Bakanlığı kayıtları (E-Haciz ve vergi borçları) da ödeme taahhütlerine dair olan verilere ışık tutmaktadır. Subjektif değerlendirmede diğer dikkate alınan bilgilerden bazıları ise;

- Şirket ortaklarının iş kollarında deneyimleri,
- Faaliyet gösterilen sektörün genel durumu,
- Faaliyet gösterilen sürenin uzunluğu,
- Borç ve alacakların kalitesi,
- Aktif ve gelirlerin kalitesi ve istikrarı,
- Kaynakların efektif kullanımı,
- Alacak ve borçlarda yoğunlaşma olup olmadığı,
- Şirket faaliyetlerinin sürdürülmesinde finansal kurumlar dışında kaynak yaratabilme becerisi,
- Ülke/çevre riski,
- Finansal esneklik kabiliyeti,
- Kullanılan teknoloji,
- Kapasite kullanım oranları,
- Şirketin Pazar payı, geçmiş faaliyetleri,
- Şirketin kurumsallaşma düzeyi,

- Faaliyetle ilgili ya da faaliyet dışı yatırımı olması ve yatırım finansmanının özkaynaklarla ilişkisi,

v.b'i verilerdir.

Bu ve benzeri subjektif veriler ile de şirketlerin faaliyetlerinin risklilik düzeyi, finansal risklilik düzeyi, ortaklarının yönetim becerileri, ödeme taahhütlerine sadakatleri ve buldukları sektörün yapısal riski ölçümlenmeye çalışılmaktadır.

BASEL II'de öngörüldüğü üzere derecelendirme notunun temelini oluşturan ölçütler aşağıdaki gibidir; [6]

- Mali göstergelerin güçlü ya da zayıf oluşu (objektif verilerce teyit edilmektedir).
- Muhasebe Kayıtları ve Bilançonun uluslar arası standartlara uygunluğu ve açıklığı (şu an için ülkemizde hala uygulamada farklı amaçlara yönelik mali veriler oluşturulabildiğinden bu aşamada subjektif veriler ile teyit edilmeye çalışılmaktadır).
- Faaliyetlerin kayıtlılık düzeyi (Kısmen mali verilerden teyit edilmekle birlikte, bazı sektörlerde özellikle kayıt dışı işlemlerin yoğunluğu derecelendirme işlemi yapılırken göz önünde bulundurulmaktadır).
- Raporlama Standartlarının düzeyi (3568 sayılı kanun ile yetki almış meslek mensuplarınca denetlenmiş ve uygunluğu tasdik edilmiş olan mali verilerin incelenmesi derecelendirme işleminde kolaylık sağlamakta, dolayısıyla subjektif verilerde de derece notunun oluşturulmasında dikkate alınmaktadır). Hali hazırdaki uygulamada da Bankacılık Kanunu'na ilişkin düzenlemelerden olan ve 01/11/2006 tarihli 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankaların Kredi İşlemlerine İlişkin Yönetmelik" gereği, 250.000 TL üzerindeki kredilerde hesap durum belgesi temini zorunlu olup, yine aynı yönetmelik gereği 2.000.000 TL üzerindeki krediler için alınacak hesap durum belgesi ile ekli bilanço ve kar zarar cetvellerinin mevzuat hükümlerine, Türkiye'de uygulanan muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunun 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış, denetim yetkisine sahip meslek mensupları tarafından denetlenmesi şarttır.[7]

- Kurumsal Yönetim İlkelerinin Uygulanması (Subjektif değerlemelerde firmaların kredi notunun olumlu olmasını sağlayan etkenlerden birisidir)'dir.

Tüm bu derecelendirme işlemleri ile hedeflenen; ciro, kredi tutarı, teminat ve kredi derecelendirme notu kullanılarak hesaplanacak olan temerrüde düşme olasılığı dikkate alınarak verilecek olan kredinin fiyatlamasını objektif bir şekilde yapabilmektir. Objektif bir derecelendirme altyapısı için de KOBİ'ler ve bankaların yanı sıra düzenleyici ve denetleyici kurumlara da önemli görevler düşmektedir.

## **2.2. OBJEKTİF BİR DERECELENDİRME YAPILMASI İÇİN GEREKSİNİMLER**

Derecelendirme yapılan şirketler tarafından bakıldığında;

- KOBİ'lerin yaklaşık %72'lik bir kısmının bankalardan finansman sağladığı [8] düşünüldüğünde şirketlerin derecelendirme işleminin önemini kavramaları,
- Objektif bir derecelendirme yapılabilmesi için en temel gereksinim olan sağlıklı ve tamamen firmaların gerçeklerini yansıtan, kayıt dışı işlemlerin bulunmadığı, yeknesak mali veriler ile derecelendirme işleminin gerçekleştirilmesini sağlamaları,
- Firmaların faaliyet kolları ile uyumlu sermaye yapılarına sahip olmaları ve tek sektörde faaliyetlerini yoğunlaştırmaları,
- Gerekli teknolojik altyapı çalışmalarını tamamlamaları ve kalifiye işgücü istihdamını yaratmaları,
- Mali verilerininin 3568 sayılı kanunla yetki almış meslek mensupları tarafından denetlenmiş ve onaylanmış olmalarını sağlamaları,
- Riskten korunmak için alternatif finansal araçlara yönelmeleri ve riskleri yönetebiliyor olmaları,
- Derecelendirme işlemi hakkında daha bilinçli olarak, kendi risk ölçümlerini yapabilmeleri,

önem taşımaktadır.

Bankalar tarafından bakıldığında;

- Risk yönetiminde derecelendirme notlarının etkin olarak kullanılmasının sağlanarak KOBİ'lerin kredilendirilmesinde teminata bağımlılığın azaltılması,
- İçsel derecelendirme sistemleri (Internal Rating Based Approach – IRB yaklaşımı) önemli miktarda tarihsel veri kullanımı gerektiren oldukça karmaşık bir yöntem olduğundan verilere kolay ve standart biçimde erişilebilmesi, tarihsel olarak depolanması ve işlenebilir hale getirilmesi için bankalar tarafından efektif bir kayıt ve gözetim sistemi kurulması,
- Kullanılan modellerin belirli periyotlarla validasyona tabi tutularak güncellenmesi,
- Konuyla ilgili yetişmiş insan kaynağının istihdamı ve gerekli duyulduğunda danışmanlık hizmetleri alınması,

önem taşımaktadır.

Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar Tarafından bakıldığında;

- Uluslar arası nitelik taşıyan tartışmalar neticesinde yapılması planlanan değişikliklerin yönetmelik ve tebliğlerimize adapte edilmesi [9],
- Yönetmelik ve uygulama esaslarını sıklıkla gözden geçirerek, uygulayıcı bankalara bilgi aktaracak iletişim kanallarını tesis etmeleri,
- Gelişen teknoloji ve finansal enstrümanlar ile birlikte uygulanacak derecelendirme sistemlerinin uygunluğunun periyodik olarak denetlenmesi ve revizesinin sağlanması,
- Hakkında derecelendirme işlemi yapılacak şirketlerden temin edilecek bilgi, belge ve bilgi kaynakları ile ilgili uygulamada yeknesaklığın sağlanabilmesi,
- Basel II ve küresel kurallar çerçevesinde uygulanacak metodolojide bütünlüğün sağlanmasında aracılık görevi üstlenmeleri,
- Sadece Vergi Kanunları temelinde hazırlanan mali verilerin, kanunlar çerçevesinde uluslararası uygulamalara paralel hazırlanabilmesi için firmaları teşvik edici avantajların uygulamaya konulması ve kayıt düzeninin yeknesak hale getirilmesi,

- Bağımsız Derecelendirme Kurumlarına verilecek olan yetkilerin ve sözkonusu derecelendirme şirketlerinin yetkinliklerinin eşdeğer kıstaslara göre belirlenmesi,

önem taşımaktadır.

### 3. SONUÇ

Özünde riskin yönetilebilmesi ve finans sektörünün sağlıklı bir temelde faaliyet gösterebilmesi için oluşturulan Basel II uzlaşısı, bankalar için olduğu kadar KOBİ'ler için de birçok yeniliği beraberinde getirecektir. BASEL III'ün tartışıldığı ve uygulanmasının 2013-2019 yılları arasında olmasının öngörüldüğü bugünlerde, ülkemizi de adaptasyon için oldukça zorlu bir süreç beklemektedir. Ülkemizde faaliyet gösteren şirketlerin yaklaşık %99'unun KOBİ kapsamında sınıflandırılması, uzlaşının etkisinin ne kadar geniş bir tabana yayılacağını da gösteriyor. Bankaların sermaye yeterliliklerinin, kullandıracağı kredilerin risklilik düzeyine endeksli olduğu ve riskin, derecelendirme sistemleri kullanılarak ölçümleneceği gerçeğiyle, daha ucuz maliyetli finansman, iyi bir mali yapı, şeffaf ve kayıtdışının olmadığı mali veriler ile mümkün olabilecektir. Denetlenmiş ve yeknesak mali verilerin objektif bir derecelendirme işlemi yapılmasındaki önemi de düşünüldüğünde henüz yasalaşmakla birlikte Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun da BASEL II'ye geçiş yolunda önemli katkılar sağlayacağı bir gerçektir.

### KAYNAKÇA

- [1] Halıcı, N.S., (2005), "Kredi Derecelendirme Şirketleri, Kredi Derecelendirmenin Belirleyicileri ve Etkileri", Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bölüm 1, s. 9.
- [2] [www.bddk.org.tr](http://www.bddk.org.tr), "Bankacılık Sektörü Basel II İlerleme Raporu, Şubat 2010"
- [3] [www.bddk.org.tr](http://www.bddk.org.tr), "Basel II Sayısal Etki Çalışması Değerlendirme Raporu, Aralık 2004" (13.09.2010)
- [4] [http://www.alomaliye.com/2009/ilyas\\_ozturk\\_5811.htm](http://www.alomaliye.com/2009/ilyas_ozturk_5811.htm) (14.09.2010)
- [5] Rasero, B.C., (2006), "Statistical Aspect of Setting up a Credit Rating System (Kredi Derecelendirme Sisteminin İstatistiksel Yönleri)", Technischen Universität Kaiserslautern, Yayınlanmamış Doktora Tezi, s.104-108.

- [6] Kurtoğlu, Y., (2009), “Basel II ve Kobi Kredileri Sermaye Yeterliliği ve Sermaye Standartlarına Uyum”, Maliye Dergisi, Sayı 157, Temmuz-Aralık 2009, s. 200.
- [7] [www.bddk.org.tr](http://www.bddk.org.tr)
- [8] [www.igsiad.com/dosyalar/mustafasavaş.ppt](http://www.igsiad.com/dosyalar/mustafasavaş.ppt) (14.09.2010)
- [9] [http://www.finanskulup.org.tr/Assets/maliyefinans/82/Mehmet\\_Yazici\\_Kredi\\_Derecelendirme\\_Kuruluslarinin\\_Onemi\\_ve\\_Denetimi.pdf](http://www.finanskulup.org.tr/Assets/maliyefinans/82/Mehmet_Yazici_Kredi_Derecelendirme_Kuruluslarinin_Onemi_ve_Denetimi.pdf), s. 15, (14.09.2010)

**Feyzullah TOPÇU**  
**İzmir SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Sayın Özsoy'a teşekkür ediyoruz.

Şimdi söz sırası siz de, sizlerden bir ricamız var, tam süreyi kullandık, sorularınızı net biçimde kime soracağınızı söylerseniz çok memnun olurum. Buyurun.

Ne güzel soru yok galiba. Yoksa Oturumu kapatacağım, herhalde yok, hepimizi çok teşekkür ediyorum. Yarım saatlik bir mola var, ondan sonra diğer Oturum başlayacak. İyi günler. Teşekkür ediyoruz.





## **VI. OTURUM**

# **YENİ MUHASEBE KÜLTÜRÜ**



**Mehmet KOÇ**  
**Ankara SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Değerli Katılımcılar, Sevgili Meslektaşlarım, TÜRMOB'un düzenlemiş olduğu 18. Muhasebe Kongresi'nin son Oturumuna gelmiş bulunuyoruz. Ancak zaman da biraz gecikmeyle bu Oturum'a geldik. Onun için ben Değerli Konuşmacılardan, Panelistlerden süre konusunda duyarlı davranmalarını bekleyeceğim. Bize ayrılan süre 1.5 saat, ortalama 18 dakikalık bir süremiz var kişi başı, bunu 20 dakika civarında tutabilirsek herhalde sizleri de sıkılmamış oluruz diye düşünüyorum.

Şimdi bu Oturum, Muhasebe Kültürü, şimdi konulara baktığınızda gerçekten, birbiriyle bağımsız gibi görünse de iç içe geçmiş konular içerisinde yer alıyor. Öncelikle "çevre muhasebesi" konusunda bir randevuları olmasından dolayı Anadolu Üniversitesi Öğretim Üyesi Profesör Doktor Nejdet Sağlam'a söz vereceğiz. Ancak Hocam kürsüye geçmeden önce ben de bir, iki söz söylemek istiyorum, buyurun Hocam, bir taraftan geçebilirsiniz, zamanımı da iyi kullanmış oluruz.

Şimdi biliyorsunuz işletmelerin üç temel hedefleri vardır, biz böyle öğrendik, hocalarımız bize böyle öğrettiler, birincisi; kârlılık, ikincisi; toplumsal hizmet, üçüncüsü; çevre. Bu üç temel hedeflerini yerine getirebilmeleri için elbette ki, işletmeler varlıklarını sürdürebilmeleri için kârlı olacaklar, ikincisi, toplumun beklemiş olduğu kendilerinden hizmetleri yerine getirecekler, üçüncüsü de, sürdürülebilir bir kalkınmanın bir parçası olabilmek için çevreye alabildiğine duyarlı ve saygılı olacaklar.

Belki bugüne kadar muhasebe uygulamalarında çok da rastlamadığımız bu toplumsal sorumluluk çerçevesindeki uygulama, artık 21. Yüzyıla girmemizle birlikte alabildiğine küreselleşmenin arttığı, özellikle 19 ve 20. Yüzyıllarda sanayileşmenin artmasıyla birlikte yapmış olduğumuz doğa tahrifatlarının 20. Yüzyılda farkına varıp geriye dönüp baktığımızda sürdürülebilir bir kalkınmanın bu şekilde devam edemeyeceği anlayışı ile topluma karşı, çevreye karşı sorumluluklarımızın da bir maliyetleri olmaya başladı diye düşünölmeye başlandı. Bir taraftan Birleşmiş Milletlerin, bir taraftan uluslararası sözleşmelere imza atan ölkelerin bu konudaki talepleri ve düzenlemeleri biraz olsun doğayı kurtarma noktasında bir çabayı olumlu bir noktaya getirmiştir.

Kyoto Protokolünü hepimiz biliyoruz, yaklaşık bugüne kadar 184 ülke imzasını koymuş, biz de geçen sene bu taahhütlerin altına imzamızı koyduk, sera gazları noktasında biz de kabul edilebilir bir seviyeye çekeceğimizi söyledik ama dünyada en fazla tüketen iki ülkenin, Çin ve Amerika Birleşik Devletleri'nin bu Protokole imza atmaması alabildiğine düşündürücüdür.

Şimdi bir taraftan doğayı koruyacağız, bir taraftan gelişmeyi sürekli hale getireceğiz, işte bu anlamda gerek doğanın korunması noktasında gerek çevreci teknolojilerin gündeme getirilmesi noktasında elbette ki, firmalar bir maliyet üstlenecekler. Gerek atıkların geriye dönüşümü gerekse kimyasal atıkların sağlıklı depolanabilmesi açısından da firmalar bunda böyle ciddi bir maliyeti üstlenmek durumundadırlar. İşte, belki çok da standartlara bugüne kadar yerleşmemiş olan bu düzenlemenin önümüzdeki süreç içerisinde standartlarda uygun yerlerde olup bunun bir maliyet unsuru olarak da gerek gayrisafi milli hasıladaki büyüklüğü açısından gerek firmalardaki büyüklükleri açısından önemli olduğunu düşünüyoruz.

Ben fazla sözü uzatmadan sözü Değerli Hocama bırakıyorum, Hocam buyurun,

# ÇEVRE MUHASEBESİ VE ÇEVRESEL RAPORLAMA

**Prof. Dr. Nejdet SAĞLAM**  
Anadolu Üniversitesi Öğretim Üyesi

## 1. GİRİŞ

Günümüzde çevre kirliliğinin etkilerinin artması ve bu etkilerin insan ve çevre sağlığı üzerinde gösterdiği olumsuz etkileri nedenleri ile çevreye verilen önem artmaktadır. Bir çok ülkede çevre ve çevre kirliliği gündemin önemli maddeleri içinde yer almaktadır.

Çevre sorunlarındaki artış aynı zamanda çevre ile ilgili tedbir alınması gerekliliğini de ortaya çıkarmış, çevresel değerlerin yasal güvence altına alınması amacıyla çevreye ilişkin hükümler Anayasa, Kanun ve Yönetmeliklerde yer almaya başlamıştır.

Çevre ile ekonomi arasında doğrudan bir ilişki vardır. İnsan ve işletmeler su, toprak, hava, biyolojik ve ekolojik kaynaklar üzerinde baskı yaratmaktadır. Bu ise, çeşitli çevre sorunlarını gündeme getirmektedir. Artık insanlar ve işletmeler çevreye duyarlı hale gelmekte ve çevreyi korumaya yönelik sorumluluklar yüklenmektedir. Çevresel maliyetlerin karşılanması için karbon vergisi gibi ek önlemler alınmakta ve bu da enerji maliyetlerini yükseltmektedir.

İşletmelerin sosyal sorumlulukları gereği çevreye duyarlı olmaya başlamışlar ve bu da çevre muhasebesini gündeme getirmektedir. Çevre muhasebesi, çevre ile ilgili mali nitelikteki olayların muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda gösterilmesi ve ayrıca çevresel kaynakların kullanımı sonucu doğacak etkilerin muhasebesidir. Diğer bir ifadeyle, işletmelerdeki çevre ile olayların ve kaynak kullanımının muhasebe sürecinde dikkate alınması ve kamuya açıklanmasıdır.

Dünyada Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası, Avrupa Birliği, OECD gibi kuruluşlar gibi çeşitli kurum ve ülkeler çevre muhasebesiyle ilgili çalışmalar yapmaktadırlar.

Bu çalışmada çevre, çevre muhasebesi, raporlama, çevresel yönetim muhasebesini ve denetime ait gelişmeler ele alınmaktadır.

## 2. ÇEVRE VE ÇEVRE SORUNLARI

Türkçe sözlükte “çevre” insanların ve diğer canlıların yaşamları boyunca ilişkilerini sürdürdükleri ve karşılıklı olarak etkileşim içinde buldukları, fiziki, biyolojik, sosyal, ekonomik ve kültürel ortam olarak tanımlanır. Hava, su ve toprak çevrenin fiziksel unsurlarını, insan, hayvan, bitki ve diğer mikroorganizmalar ise, çevrenin biyolojik unsurlarını oluşturmaktadır.

Doğanın çevre üzerinde olumsuz etkileri canlıların hayati faaliyetlerini olumsuz yönde etkilemekte, cansız çevre öğeler üzerinde yapısal zararlar meydana getiren ve niteliklerini bozan yabancı maddelerin hava, su ve toprağa yoğun bir şekilde karışması olayına "Çevre Kirliliği" adı verilmektedir. Çevre kirliliğini şu bölümlere ayrılabilir:

1. Fiziksel Kirlenme; çevreyi meydana getiren toprak, su ve havanın fiziksel özelliklerinin tamamının veya bir kısmının insan, hayvan ve bitki sağlığını tehdit edecek şekilde olumsuz yönde bozulmasıdır.

2. Kimyasal Kirlenme; doğal çevreyi oluşturan toprak, su ve havanın kimyasal özelliklerinin canlıların hayati faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyecek biçimde bozulmasıdır. Örneğin; tarım topraklarının, akarsu ve göllerinin zararlı ağır metallerle kirlenerek kimyasal kirlenmeye maruz kalması gibi.

3. Biyolojik Kirlenme; doğal ortamı oluşturan toprak, hava ve suyun çeşitli mikroorganizmalarla kirlenmesi ve dolayısıyla mikrobiyolojik yapının bozulması mikrobiyal kirlenmeyi, aynı ortamların mikroorganizmalarla kirlenmesi ise biyolojik kirlenmeyi tanımlar.

Sanayi devriminden bu yana, fosil yakıtların yakılması, ormanların azalması ve sanayi süreçleri gibi çeşitli insan etkinlikleri ile atmosfere salınan sera gazlarının atmosferdeki birikimlerindeki hızlı artışa bağlı olarak, sera etkisi artmış ve bu da sıcaklık artışına “Küresel Isınma” denmektedir. 1860’tan günümüze kadar tutulan kayıtlar, ortalama küresel sıcaklığın 0.5 ila 0.8 derece kadar arttığını göstermektedir. Yapılan araştırmalar son 50 yıldaki sıcaklık artışının insan hayatı üzerinde fark edilebilir etkileri olduğu görüşündedir. Hiçbir önlem alınmazsa bu yüzyıl sonunda küresel sıcaklığın ortalama 2 derece artacağı tahmin edilmekte ve bu da dünya için çok önemli sorunlar ortaya çıkarabilecektir. Bu nedenle çevreyi korumaya yönelik düzenlemeler yapılması gündeme gelmiştir.

### 3. ÇEVREYİ KORUMAYA YÖNELİK DÜZENLEMELER

Çevre ile ilgili yasal düzenlemeler, sanayi tesislerinin çevreye verdiği zararlar konusunda önlemler almalarını zorunlu kılmaktadır. Bu durum ülkeler ve işletmeler için ek maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olmakla birlikte, ürünlerin çevreye olan etkileri konusunda yeni bir pazarlama boyutunu da beraberinde getirmektedir. Çevresel kirlenme ve küresel ısınma dünya ekonomisini de etkilemektedir.

Dünyada küresel bir boyut kazanan çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin korunması, iyileştirilmesi, doğal kaynaklarla ilgili koruma ve kullanım esaslarının belirlenmesine yönelik uluslararası antlaşmalar, çevre ile ilgili yargı kararları ve bu yargı kararları sonucu ortaya çıkan içtihatlar çevre hukuku ile ilgili gelişmeler olmaktadır.

Dünya da çevre koruma çalışmalarının ilki 1913 yılında yapılan Bern Konferansıdır. Bu konferansı 1923 yılında Paris ve Londra’da yapılan konferanslar izlemiştir. Bundan sonra da birçok ülkelerarası çevre ve kültür varlıklarının korunması amaçlı toplantılar düzenlenmiştir. 1965 yılında Birleşmiş Milletlerin ihtisas kuruluşlarıyla bağlantılı çevre danışma kurulları oluşturmuştur. 1970 yılında Çevrenin Korunması Hakkında Avrupa Konferansı ve 1972’de Birleşmiş Milletler (BM ) Çevre ve İnsan Konferansı düzenlenmiştir. UN Konferansı bildirgesinde çevre açısından “İnsan, onurlu ve iyi bir yaşam sürmeye olanak veren nitelikli bir çevrede, özgürlük, eşitlik ve yeterli yaşam koşulları temel hakkına sahiptir” maddesi kabul edilmiştir.

Haziran 1992’de Rio de Janeiro’da gerçekleşen BM Çevre ve Kalkınma Konferansında “UNFCCC” (Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi) imzaya açılmıştır. Mart 1994’te yürürlüğe giren Rio Sözleşmesi, “ortak fakat farklılaştırılmış sorumluluk” ilkesini benimseyerek, ulusal ve bölgesel farklılıkları hesaba katarak, tüm taraflara insan kaynaklı sera-gazı emisyonlarının azaltılması için ortak yükümlülükler getirmiştir.

1996 yılı eylül ayında Rio Sözleşmesi’nde yer alan prensiplere ISO 14000 Çevre Yönetim Sistemi standardı yayınlanarak hayata geçirilmiştir. Halen ISO 14000 standardının uygulaması gönüllülük esasına dayanmakla birlikte, yakın bir gelecekte gerek toplumun, gerek uluslararası kuruluşların ve gerekse devletlerin zorlaması ile standardın zorunlu bir uygulamaya dönüşeceği tahmin edilmektedir. Bu çerçevede çoğu şirket kamuya sunulan raporlarında, ekonomik, sosyal ve çevresel açılardan sürdürülebilir gelişmeyi hangi derece-

de sağlayabildiğini, belirlediği çevresel performans göstergelerinin performansını ölçerek değerlendirmekte ve çevresel performansını sürekli iyileştirdiğini söylemektedir. Uygulanmakta olan ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi ve ISO 14031: Çevre Yönetimi – Çevre Performans Değerlendirilmesi-Kılavuz Standardı, bu konuda rehber olmaktadır.

Aralık 1997’de Kyoto’da (Japonya) çerçevesi oluşturulan Protokol, Mart 1998’de imzaya açılmış; detaylı kurallar bütünü ise 2001 yılında Fas Marakeş’te kabul edilmiştir. Kyoto Protokolü, Rio de Janeiro’da gerçekleştirilen Dünya Zirvesi’nde kabul edilen UNFCCC’nin eki olarak kabul edilen uluslararası bir anlaşma imzalanmıştır. Protokolün ana amacı, atmosferdeki sera gazı yoğunluğunun, iklime tehlikeli etki yapmayacak seviyelerde dengede kalmasını sağlamaktır. Protokol, sera gazı emisyonunu azaltma amacı doğrultusunda sanayileşmiş ülkelere bir dizi bağlayıcı hedefler öngörmüştür. UNFCCC, emisyonun azaltılması için ‘teşvik edici uygulamalar’, Protokol ise ‘zorlayıcı yaptırımlar’ öngörmektedir.

Ağustos 2009 itibariyle toplam 184 ülke Protokole taraftır. ABD UNFCCC üyesi olmasına rağmen Protokolü onaylama niyeti olmadığını açık bir şekilde beyan eden tek ülkedir. Kyoto Protokolü ile devreye girecek önlemler, pahalı yatırımlar gerektirmektedir. Sözleşmeye göre;

- Atmosfere salınan sera gazı miktarı %5'e çekilecek,
- Endüstriden, motorlu taşıtlardan, ısıtmadan kaynaklanan sera gazı miktarını azaltmaya yönelik mevzuat yeniden düzenlenecek,
- Daha az enerji ile ısınma, daha az enerji tüketen araçlarla uzun yol alma, daha az enerji tüketen teknoloji sistemlerini endüstriye yerleştirme sağlanacak, ulaşımda, çöp depolamada çevrecilik temel ilke olacak,
- Atmosfere bırakılan metan ve karbon dioksit oranının düşürülmesi için alternatif enerji kaynaklarına yönelinecek,
- Fosil yakıtlar yerine örneğin bio dizel yakıt kullanılacak,
- Çimento, demir-çelik ve kireç fabrikaları gibi yüksek enerji tüketen işletmelerde atık işlemleri yeniden düzenlenecek,
- Termik santrallerde daha az karbon çıkartan sistemler, teknolojiler devreye sokulacak,



- Güneş enerjisinin önü açılacak, nükleer enerjide karbon sıfır olduğu için dünyada bu enerji ön plana çıkarılacak,
- Fazla yakıt tüketen ve fazla karbon üreten daha fazla vergi alınacaktır.

Avrupa Birliği (AB) ise, 1990 yılındaki Lüksembourg Çevre ve Enerji Konseyi kararıyla UNFCCC'den çok daha önce kendi içinde bir salım hedefi belirlemiştir. AB, Kyoto Protokolü'nde öngörülen toplam salınımlarının 2008-2012 yılları arasında 1990 yılı seviyesinin %8 altına çekilmesi yükümlülüğüne sıkı sıkıya bağlı olduğunu bildirmiştir. AB 2002 yılında Johannesburg'da gerçekleştirilen Dünya Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesine ve Johannesburg Yenilenebilir Enerji Koalisyonu (JREC) öncülük etmiştir. Ayrıca, Kyoto Protokolü'nün 2012 sonrası dönemi için tartışmalara ilk resmi katkı da 2005 yılının ilk aylarında yayımlanan tebliğ ile ortaya koymuştur.

Türkiye ise, Kyoto Protokolüne 05.02.2009 tarihinde TBMM Genel Kurulunda kabul edilen kanun ile resmen katılmıştır. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılma süreci de Kyoto Protokolü konusundaki strateji belirlenirken ele alınacak en önemli parametrelerden birisi haline gelmiştir. Türkiye'nin AB tam üyelik görüşmelerine çevre önemli başlıklardan birisidir. AB müzakere sırasında Türkiye'nin yalnızca çevresel faaliyetleri değil, çevreyi etkileyen diğer ekonomik faaliyetleri de çevre odaklı olarak değerlendirilecek ve etkisi altına alınabilecektir. Katılım Ortaklığı Belgesi'nde çevre açısından kısa vadeli öncelikler arasında;

- Müktesebatın kademeli olarak iç hukuka aktarılması, uygulanması ve yürürlüğe girmesi için, gerekli takvimin belirlenmesi,
- İdari kapasitenin güçlendirilmesinin, özellikle, sınır aşan durumları da içeren çevresel etki değerlendirmesi gibi yatay ve çerçeve mevzuatın iç hukuka aktarılması, uygulanması ve yürürlüğe konmasına devam edilmesi.
- Ulusal Atık Yönetimi Planı'nın kabul edilmesi yer almaktadır.

AB Katılım Ortaklığı Belgesi'nin çevre açısından orta vadeli öncelikler arasında;

- Çerçeve mevzuat, uluslararası çevre sözleşmeleri ile doğa koruma, su kalitesi, kimyasallar, endüstriyel kirlilik, risk yönetimi ve atık yönetimi ile ilgili müktesebatın iç hukuka aktarılmasına ve uygulanmasına devam edilmesi.

- Çevresel gereksinimlerin diğer sektörel politikalara entegre edilmesinin izlenmesi yer almaktadır.

Türkiye AB müzakerelerinde Aralık 2009 da çevre faslı açılmıştır. 2007 yılında hazırlanan Ulusal Çevre Eylem Strateji planına göre Türkiye'nin AB çevre uyumu dahil, 2007-2023 yılları arasında 58,5 milyar Euro yatırım yapması gerektiği tahmin edilmektedir. Bunlar aynı zamanda çevre ve insan sağlığı için yapılması gereken yatırımlar. Bunun 15 milyar Euro'su sanayici tarafından yapılması gereken harcamadır. Kalanı ise belediyeler tarafından yapılması gerekiyor.

Ayrıca Türkiye'nin AB katılım müzakerelerinde 30 Haziran 2010 da açılan "Gıda Güvenliği, Veterinerlik ve Bitki Sağlığı", fasılla birlikte Türk vatandaşlarının sağlığının korunması, güvenli gıdaya ve doğru bilgiye erişimi ve yaşam kalitesinin artırılması yönünde önemli adımlar atılmasının sağlanacaktır.

Görüldüğü gibi gerek Kyoto gibi uluslararası antlaşmalar, gerekse AB üyelik müzakereleri Türkiye'yi işletmeleri yakından ilgilendirmek ve işletmelere ek maliyetler getirmektedir. Bu maliyetlerin raporlanması ve muhasebeleştirilmesi önemli bir konu haline gelmektedir.

#### **4. SOSYAL SORUMLULUK VE ÇEVRE MUHASEBESİ**

"Sorumlu işletmecilik" terimi, sosyal ve çevresel konuları işletmelerin faaliyetlerinin bir parçası haline getirerek, o işletmenin ekonomik başarısını sağlamak anlamında kullanılmaktadır. Sorumlu işletmecilik topluma olumlu yönde katkıda bulunmayı ve işletmenin çevre üzerindeki etkilerini yönetmeyi ifade etmektedir. Sorumlu işletmecilik, sosyal ve çevresel konuları ticari faaliyetlerin bir parçası haline getirmek için eyleme geçmeyi gerektirir.

Son yıllarda sosyal işletmecilikten hareketle Kurumsal Sosyal Sorumluluk (CSR) kavramı ortaya çıkmıştır. İşletmelerde ekonomik, çevresel ve sosyal performansı CSR ile ifade edilmektedir. Kurumsal Sosyal Sorumluluğun özünü; hesap verebilirlik, şeffaflık ve sürdürülebilirlik oluşturur. Bunlardan hesap verilebilirlik özellikle çevreyle ilişkilendirilebilir. Daha sonra çevresel faaliyetlerin sürdürülebilir ve şeffaf olması da gelmektedir. Kurumsal Sosyal Sorumluluğun ekonomik performans, çevresel performans ve sosyal performans olarak üç temel bileşen işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirilmesi sürecinde mutlaka dikkate alınması gereken ana boyutu vermektedir.

İşletmeler sosyal sorumluluk kavramına göre; faaliyetlerin yerine getirilme-

sinde ve mali tabloların hazırlanarak sunulmasında, belli şahısların ve grupların değil, toplumdaki tüm grupların çıkarlarının korunması gerekir. İşletmelerin, bu kavrama göre faaliyet sonuçlarını, sadece ekonomik etkiler yönünden değil, aynı zamanda çevresel ve sosyal etkileri de hesaba katarak toplumun çeşitli kesimlerine açıklamakla yükümlüdür. Buradan da sosyal sorumluluk muhasebesi (sosyal muhasebe) doğmuştur. Bu muhasebede; toplumsal faaliyetler, üretim, çalışanların menfaatleri ve işletmenin çevresel etkileri kapsama girmektedir. Çevre muhasebesi sosyal muhasebenin bir alt dalını oluşturmakta ve bu konusunda, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği, OECD gibi kuruluşlar metodoloji çalışmaları yapmaktadırlar.

Çevre muhasebesi kavramı muhasebe ve çevre yönetim literatüründe sık kullanılan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Çevre muhasebesi işletme içi ve dışındaki paydaşlara işletmenin çevresel performansı ile ilgili bilgi üreten bir sistemdir.

ABD Çevre Koruma Ajansı (US EPA) göre: Çevre muhasebesinin önemli bir fonksiyonu çevre kalitesinin iyileştirilmesi sağlanırken, işletmenin paydaşlarına çevresel faaliyetler konusunda bilgi sunmak, çevresel maliyetlerin tanımlanmasını sağlamak ve paydaşları çevresel maliyetlerden kaçınılması ve azaltılması konusunda teşvik etmektir.

Çevresel muhasebe kurumsal odaklı olabilirken, aynı zamanda da ulusal veya bölgesel düzeyde ele alınabilir. Çevre muhasebesi, ekonomi ve çevre arasındaki etkileşimi açıklamak amacıyla çevrenin durumu ve gelişim hakkında makro seviyede bilgi üretmek olarak tanımlanabilir.

Çevre muhasebesinin, hem finansal muhasebeyi hem de maliyet ve yönetim muhasebesini ilgilendiren yönü vardır. Çevresel finansal muhasebe, işletme dışındaki kullanıcılar için işletmenin çevre koruma faaliyetleri ile ilgili finansal bilgiler sunmaktadır.

Ulusal entegre çevresel ve ekonomik muhasebe konusunda, Birleşmiş Milletler (UN) İstatistik Bölümünce 1993 yılında Entegre Çevre ve Ekonomik Muhasebe: Elkitabı Milli Muhasebe (SEEA) yayımlana kadar çeşitli metodolojik gelişmeler olmuştur.

BM İstatistik Bölümü Çevre Muhasebesi konusunda Londra Grup ile işbirliği içinde şu anda Ekonomik ve Çevresel Muhasebe Sistemini (SEEA) revize etmekte ve parasal olmayan (fiziksel) muhasebe konusunda yeni metodolojik gelişmeler üzerine çalışmaktadır.

Çevre muhasebesi kavramı makro açıdan tanımlamak gerekirse; bir ulusun sürdürülebilir kalkınma ve büyüme plan ve politikaları için bir bilgi tabanı sağlayan, bunu ulusal hesaplar sistemine (SNA) entegrasyonu sağlayan çevreyle ilgili hesaplar ve göstergeler sistemidir. Bu konuda BM çevre muhasebe sistemini SNA93'e dayanan Milli muhasebe sistemi ile bütünleştirmek için bir uydu hesaplar sistemi önermiştir. Bu sisteme Bütünleşik Çevresel ve Ekonomik Hesaplar sistemi (SEEA) (UN 1993) adı verilmiştir. BM bu sistem ile GSMH hesaplarını çevre muhasebesini de kapsayacak biçimde genişletmeyi amaçlamaktadır. Bu sistemin amacı, çevreyi korumanın maliyetini göz önüne alarak, kirlilik önleyici politikaların sürdürülebilir kalkınma amaçlarıyla tutarlı bir biçimde oluşturulmasına yardımcı olacak bir veri sistemi geliştirmektir. Bu muhasebe sisteminde iktisadi faaliyetlerin çevre üzerindeki olumsuz etkileri de Milli Muhasebe sisteminin içine alınmaya çalışılmaktadır. Böyle bir sistemin oluşturulması, tüketim ve üretimden kaynaklanan iktisadi faaliyetlerin çevre üzerindeki olumsuz etkilerinin ortadan kaldırılması için yapılan harcamaların ve maliyetlerin milli hesaplar sisteminin içinde değerlendirilmesi ile mümkün olabilir. SEEA, dört aşamadan oluşur. Her aşama, ekonomi ile çevre arasında etkileşimi ölçebilmek için kapsamlı bir muhasebe sistemi sağlamayı amaçlamaktadır.

Birinci aşama çevreyle ilişki varlıkların bir dökümünü ve ayrıştırılmasını içerir. Bu aşama, çevrenin aşınmasını önlemek veya ortadan kaldırmak için gerçekleşen harcamaları inceler. Doğal kaynak ve doğal mal varlıklarındaki stokların değişimlerinin ayrıntılı analizi yapılır.

İkinci aşama bir önceki aşamadaki sonuçların fiziksel bir dökümüdür. Bu aşama fiziksel olarak çevre ve ekonomi arasındaki ilişkileri ölçmeyi amaçlar. Ekonomik hesaplarda kullanılan parasal değerleri üretmek için fiyatların uygulanabileceği fiziksel miktarlar bu aşamada elde edilir. Bu fiziksel hesaplar aşaması, doğal kaynak muhasebesi ve enerji muhasebesi arasında bir köprü oluştururlar. Kısaca bu aşama fiziksel değerleri, parasal değerlerle ilişkilendirir.

Üçüncü aşama, fiziksel değerlerle parasal değerler arasındaki ilişkiyi farklı değerlendirme teknikleri kullanarak açıklamaya çalışır. Bu alternatif değerlendirme teknikleri arasında, koruma maliyeti, koşullu değerlendirme yaklaşımı, yada ödeme istekliliği yaklaşımları sayılabilir. Ek olarak, çevrenin milli üretim, yatırım, gelir ve refah üzerindeki etkileri de bu aşamada ortaya konmaktadır.

Dördüncü aşama, SEEA'nın daha ayrıntılı olarak geliştirilmesinden oluşmaktadır. Bu aşamadaki geliştirmeler, diğer analitik uygulamalara bir çerçeve çizmek amacıyla yapılmakta ve daha fazla araştırma gerektireceği de tartışılmaktadır. Bu aşama hane halkı üretiminde çevresel hizmetlerin üretimi ve dinlenme ve diğer fiyatlanmamış doğal varlıkların hane halkı üretiminde kullanımının değerlendirilmesini içerir.

SEEA hesaplarının, iki temel yapısal özelliği vardır. İlki, doğal ve çevresel kaynakların, üretken mal varlıkları gibi değerlendirilmesidir. Bu kaynaklar ülke refahının bir parçası olarak değerlendirilirler. Bu yolla mal ve hizmetlerin akışı ve bu kaynakların üretim üzerindeki etkileri ölçülmeye çalışılır. İkincisi ise, bu hesaplar, çevre ve ekonomi arasındaki etkileşim ve işleyişin anlaşılması ve değerlendirilmesi konusunda bir çerçeve sağlarlar. Tam olarak oluşturulmuş bir SEEA doğal ve çevresel kaynakların sektör bazında, gelir ve ürün yönünden belirlenmesini sağlayacaktır. Ayrıca, bölgesel olarak oluşturulmuş çevresel hesaplar, önemli bir analitik boyut getirmektedir. SEEA sisteminde çevre hesaplarının bileşenlerini aşağıdaki şekilde ifade edebiliriz.:

- Ulusal Hesaplar (SNA) Sistemi Bilançosunda yer alan doğal kaynak varlık hesapları,
- Üretim girdisi olarak enerji dışı kullanım ve malzemelerin endüstriyel düzeyleri ve nihai talep girdileri ve kirleticiler ile katı atık üretimine ait kirlenici ve malzeme (enerji ve kaynaklar) akış hesapları, Bu hesaplar SNA'de Arz ve Kullanım Tablolarında, giriş-çıkış (IO) tabloları oluşturmak için kullanılan kullanılır.

SEEA 2000 Çevre Koruma ve Kaynak Yönetimi Hesapları 2000 aşağıdaki sınıflamaları içerir:

- Hava ve iklimi koruma;
- Atık su yönetimi;
- Atık yönetimi;
- Toprak ve yer altı kaynaklarının korunması;
- Gürültü ve vibrasyonun azaltılması;
- Biyolojik çeşitliliğin ve peyzajın korunması;
- Radyasyona karşı koruma;

- Araştırma ve geliştirme;
- Diğer çevre koruma faaliyetleri.

UN İktisadi ve Sosyal İşler Sekreteryası Sürdürülebilir Kalkınma Bölümüyle bir dizi çerçeve gösterge oluşturulmasına konusunda yakın işbirliği içinde çalışmaktadır. Bu göstergeler şu anda dünyanın bütün bölgelerinde birçok ülkede denenmektedir.

Ayrıca Birleşmiş Milletler Çevre Programı (UNEP) ve Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi çevresel ve sosyal iyi yönetim ilkelerini (ESG) belirlemiş ve yatırımcılardan bu ilkelere göre yatırım yapmasını istemektedir. Bu çerçevede Birleşmiş Milletler Çevre Programı Finans Girişimi (UNEP FI) bir kamu özel sektör işbirliğinin nasıl çalışabileceğini göstermiştir. 2006 yılında sorumlu yatırım ve iklim değişikliği gibi bir dizi konuda çevre ve sürdürülebilirliğe ilişkin en iyi uygulamaları başarılı bir şekilde teşvik etmektedir. Ayrıca, UNEP FI sürdürülebilir finansa ilişkin öncü rolünü diğer önemli konulara doğru genişletmesi gereğinin zamanı geldiğini ifade etmiştir. Bu girişim özellikle çevreyi ve sosyal sorumluluğu düşünerek yatırım yapılması “sosyal yatırım” gereğini ortaya koymaktadır. UN’na göre “sosyal yatırım prensipleri şunlardır:

Biz yatırım sırasında, yatırım analizi ve karar verme süreçleri içine ESG dahil edeceğiz.

Biz varlık edinme politika ve uygulamalarında ESG’ye uygun yatırım yapacağız.

Bizler yatırım yapacağımız kuruluşta ESG uygunluk arayacağız.

Bizler yatırım endüstrisi prensiplerinin uygulanmasını ve kabulünü teşvik edeceğiz.

Bu ilkelerin uygulamasının etkinliğini artmak için beraber çalışacağız.

Bu ilkelerin uygulama süreçlerindeki ilerlemelerimizi ve faaliyetlerimizi rapor edeceğiz.

Kaynak: United Nations, The Principles for Responsible Investment, 2006, <http://www.unpri.org/>

IFAC VE UNDESA işbirliği ile 13-16 Kasım 2006 tarihlerinde İstanbul'da 16. Dünya Muhasebeciler Kongresi toplanmış ve kongrenin ana temaları Muhasebenin sosyal dünya ve çevredeki yeri ve etkinliği yer almıştır. Çevre muhasebesi hedefleri arasında:

- Geleneksel muhasebe uygulamalarının olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak için araştırmalar yapmak,
- Geleneksel muhasebe sistemi içinde, çevresel maliyetleri ve gelirleri ayrı olarak tanımlamak,
- İşletmenin hem iç hem de dış çıkar grupları için, yeni performans ölçüm raporları, formları geliştirmek,
- Yönetim kararlarından daha fazla çevresel yararlılık elde edebilmek için yeni finansal veya finansal olmayan muhasebe, bilgi ve kontrol sistemleri oluşturmak, yer alınmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) kapsamında çevre muhasebesi yaklaşımı çevresel sorunların etkileri ile aşağıdaki konuları içermektedir.

- Çevresel sorumluluk ve maliyetlerin ortaya çıkarılması
- Çevresel masrafların aktifleştirilme ölçütü
- Zararlı varlıkların ve malların zayıflatılmasına gidilmesi
- Kirlenme ve emisyonla ilgili cezalar.

## **5. ÇEVRESEL MALİYETLER**

### **5.1 Çevresel Maliyetin Kapsamı**

Çevresel maliyetleri, özel olarak çevresel koruma amaçlarına hizmet eden maliyetler olarak tanımlamaktadır. Bazı kuruluşlar yaptıkları çevresel maliyet tanımını daha geniş tutarak bu tanımın içerisine sadece çevresel koruma maliyetlerini değil ayrıca örgütün çevresel performansına ilişkin diğer maliyet kalemlerini de katmaktadır. Genelde çevresel maliyetleri belirlemenin gerekliliği şu şekilde ifade edilmektedir;

- Çevresel maliyetlerin belirlenmesi sonucunda birçok çevresel maliyet azaltılabilir veya ortadan kaldırılabilir. Çünkü bu maliyetlerin büyük bir kısmı üretim sürecine katma değer sağlamayabilir.

- Çevresel maliyetler direkt olarak izlenemeyip genel üretim giderleri içerisinde kaybolup gidebilir ya da göz ardı edilebilir ve bu durum yanlış maliyet hesaplanmasına yol açabilir.
- Çevresel maliyetlerin en doğru şekilde yönetilmesi sadece işletme çıkarlarının değil tüm toplumun çıkarlarının ve sağlığının korunması anlamına gelmekte ve çevresel performansın artırılmasında önemli bir paya sahip olmaktadır.

Amerikan Çevresel Koruma Ajansı çevresel maliyetleri içsel maliyetler ve dışsal maliyetler olmak üzere ikiye ayırmıştır. İçsel maliyetleri, işletme üzerinde doğrudan finansal etkiye sahip maliyetler olarak tanımlarken dışsal maliyetleri de işletmenin çevreye, şahıslara ve topluma yol açtığı hesaplanamayan maliyetler olarak tanımlamaktadır. Bu çerçevede işletmelerin çevresel maliyetleri su şekilde hesaplanabilir.

<b>İçsel Maliyetler</b>	=	Direkt + Endirekt + Gelecekte şarta bağlı olarak ortaya çıkabilecek maliyetler
<b>Dışsal Maliyetler</b>	=	Dış çevreden kaynaklanan ve çevreye zarar veren maliyetlerdir.
<b>Toplam Çevresel Maliyetler</b>	=	İçsel Maliyetler + Dışsal Maliyetler

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC)' nun tanımlamalarına göre; çevresel maliyet bir işletmenin faaliyetlerine ilişkin çevresel etkilerin yönetimi için gerekli sürecin maliyetlerini kapsar. Bu kavram hem işletmenin kendi çabalarının maliyetini hem de dış etkiler sonucundaki çabaların maliyetini kapsamaktadır. Çevresel sorumluluk ise; bir işletmenin çevresel maliyetlerle ilgili görev ve ödevleridir.

İşletmelerin çevresel sorunları önlemek veya azaltmak için katlandıkları maliyetler önleme maliyetleri, hava, su, toprak gibi işletmelerin çevresel kaynakları kullanmaları karşılığında katlanmaları gereken maliyetlere kullanım maliyetleri denmektedir. Toprak, hava, su kirliliği gibi işletmelerin yapmış oldukları faaliyetleri sonucu meydana gelen çevresel kirlenmelerin veya çevresel zararların işletmelere yükleyeceği külfetler ve maliyetler zarar maliyetlerini oluşturmaktadır.



Çevresel maliyetler işletmeler için önemli kalemleri oluşturmaktadırlar. Bu IFRS Finansal Tabloları açık ve anlaşılır bir duruma getirmek için gerekli tüm önemli bilgilerin açıklanması gerektiği belirtilirken, gerekirse ek bilgiler verilmesi gerektiği, verilecek kararlara etki edebilecek derecede önemli olan kalemlerin ise 'diğer' kapsamında verilmeyip ayrı bir biçimde belirlenmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

## **5.2 Çevre Muhasebesi Uygulamasında Özel Maliyet – Sosyal Maliyet Ayırımı**

Bir çok işletme pek dikkate almadığı halde aslında hem işletme hem de doğal çevrenin geleceği açısından oldukça önem taşıyan sosyal maliyet - özel maliyet ayrımı konusuna bir yaklaşım çerçevesinden bakmakta yarar vardır; özel maliyetle sosyal maliyet arasındaki farklılık ve ayırımın kalınlığı bazı kriter ve uygulamaların etkisinde olabilmektedir. Çevresel yasaların kapsamlı olduğu ve etkin bir şekilde uygulandığı bir ülkede özel maliyet sayılan bir çevresel maliyet unsuru, çevresel yasaların etkin uygulanmadığı bir ülkede sosyal maliyet olarak kalacak ve göz ardı edilecektir. Bu anlamda çevresel yasa ve uygulamaların etkisi ile sosyal nitelikli bir maliyet özel maliyet haline getirilebilir. Bu yaklaşımın sağlayacağı yararları şöyle açıklayabiliriz:

- İşletme yasalar nedeniyle verdiği çevresel zararları tazmin etmek zorunda kalacak ve bu da çevreye duyarlı hareket etmeye zorlayacak ve böylece çevre korunacaktır.
- İşletme çevresel (sosyal) maliyetleri ürettiği mamul ve hizmet maliyetine dönüştürerek özel maliyet haline getirebilir.
- Çevresel zararlar en sonunda üretim ve hizmetin verilememesine neden olabilir. Bu konu sürdürülebilir kalkınma anlayışının kabulü ile ilgilidir. Bu durumda işletmeler; ya faaliyetlerine son verecekler, ya üretimlerini yeni, temiz bölgeye taşıyıp o bölgeyi de tüketmeye başlayacaklardır. Ya da yüksek maliyete katlanıp çevreyi temizleyecekler ve bu da işletmeler için özel maliyet haline gelecektir.

## **5.2 Çevresel Maliyetlerin Dağılımı**

İşletmelerde oluşabilen çevresel maliyetler genellikle üretimle direkt olarak ilişkilendirilememektedir. Bu açıdan çevresel maliyetler üretim giderlerine indirekt olup genel üretim giderleri içerisinde yer alır. Ancak işletmelerde ortaya çıkabilecek çevresel maliyetler sadece üretim faaliyetlerine değil, işlet-

menin diğer fonksiyonel faaliyetlerine de payları oranında yüklenmelidir. Çünkü çevresel sorunlara yalnızca üretim faaliyetlerindeki hatalar değil, genel yönetim, ar-ge, pazarlama ve finansman faaliyetlerindeki hatalar da sebep olabilmektedir. Dolayısıyla çevresel maliyetleri oluşturan giderler, üretim ve dönem (faaliyet) gideri olarak iki kısımda ele alınabilir. Sonuç olarak çevresel maliyetler bir işletmenin bütün fonksiyonlarında ortaya çıkabileceğinden dolayı fonksiyonel gider esasına göre dağılımı yapılabilir.

İşletmeler çevresel maliyetlerini Genel Üretim Maliyetlerine kayıt etmeleri ve bu doğrultuda bu maliyetlerin mamullere yüklenmesi problemi ortaya çıkmıştır. Çevresel maliyetlerin mamullere yüklenmesinde dağıtım anahtarlarının seçiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme (FDM) yöntemi ve Analitik Hiyerarşi Prosesi (AHP) entegrasyonu dağıtım anahtarı kullanılabilir. AHP modeli, karar süreçleri arasındaki ilişkinin tek yönlü iliksi olduğunu varsayarak karar vermektedir.

## **6. ÇEVRESEL YÖNETİM MUHASEBESİ**

Çevresel Yönetim Muhasebesi (EMA), çevre muhasebesi bir alt koludur. Çevresel yönetim muhasebesi, genelde işletmenin karar sürecinde kullanılır, bu bilgiler işletme dışı raporlama gibi amaçlar içinde kullanılabilir. Çevresel yönetim muhasebesi, işletmenin kullandığı malzeme ve enerji gibi kaynaklarla ilgili ve çevresel kararlara esas teşkil edecek tüm maliyet bilgilerinin tanımlanmasını, toplanmasını, tahmin edilmesini, analiz edilmesini ve raporlanmasını içermektedir.

Amerikan EPA (1995) çevresel yönetim muhasebesini işletmenin çevresel maliyet ve performansıyla ilgili bilgileri toplayan ve analiz eden ve işletmenin karar sistemine destek olan bir süreç olarak tanımlar. Bu tanım genel işletme içine bilgi üreten bir sistemle ilgilidir.

IFAC (1998) çevresel yönetim muhasebesi “Çevresel yönetim muhasebesi; çevreyle ilgili uygun muhasebe sistemi ve uygulamaları geliştirilmesiyle çevresel ve ekonomik performans yönetimidir. Bu muhasebe şekli işletmelerde yaşam döngüsü maliyetlemesi, tam maliyet muhasebesi gibi çevresel yönetim muhasebesi gibi konularla çevre yönetim stratejik planı da içerir ve bu süreçte raporlama ve de denetimde yer alır” şeklinde tanımlamaktadır.

Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Bölümü (UNSD) (2001) çevresel yönetim muhasebesi biraz farklı bir tanımlamaktadır. Buna göre “çevresel yönetim muhasebe sistemi çevreyle ilgili iç kararlar için fiziksel yada pa-

rasal bilgi üreten sistemdir. UNDS D konuyu açıklamaya Şu Şekilde devam etmektedir;

Çevresel (sosyal) performans göstergeleri iŐletmen ve yönetimin performansının (örneğin yönetim ücret değerlendirme planları) değerlendirilmesinde kullanılır, burada hem mali hem de mali olmayan çevresel performans göstergelerine ihtiyaç duyulur. Örneğin, bazı yöneticileri atık maliyetinde (mali gösterge) tasarruf sağladıkları için ödüllendirilirken diğer yöneticilerin atık miktarlarının azaltılması (mali olmayan gösterge) için ödüllendirilir olabilir. Bu tanımlara göre, çevresel yönetim muhasebesi sistemi bir işletmenin finansal ve çevresel performansını geliştirmek ve yönetmek olarak iki amacı vardır.

Bu tür yaklaşım genelde klasik yönetim muhasebesi kullanan işletmelerde yoktur. Klasik yönetim muhasebesi çevre ile ilgili maliyetleri veya etkilerini göstermez, belirli konularda ekonomik veya mali karara odaklanır.

Çevre yönetim muhasebesi, çevre ile ilgili etkileri ile kaynakların kullanımın işletmenin mali durumunu ve performansını nasıl etkilediği hakkında bilgi üretebilir. Çevresel yönetim muhasebesi aynı zamanda işletmenin faaliyetlerinin çevreyi nasıl etkilediğiyle ilgilenir.

Aynı yapıyı fiziksel muhasebe için de geçerlidir. Çevresel bilgi sistemlerinin aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi temel malzemesi, su ve enerji akışının tanımlı bir sistemi sınır içindedir. Bu kurumsal seviyede olabilir, aynı zamanda üretim süreçlerini, ürün maliyetleri için de olabilir. Sonra muhasebeci olmayan süreç teknisyenleri gerekli verileri izleme görevi haline gelirler.

**Tablo 2:**Çevre Göstergeleri Girdi Çıktılar

<b>Girdiler</b>	<b>Sistem Sınırları</b>	<b>Çıktılar</b>
	Uluslar	
Malzemeler	Bölgeler	Ürünler
Enerji	Şirketler	Kirlilik
Su	Süreçler	Emisyon
	Ürünler	

Çevresel yönetim muhasebesinde aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi para birimlerinin yanında fiziksel verilerde önemlidir.

**Tablo 3:** Para birimi- fiziksel muhasebe ayırımı

Para Birimiyle Muhasebe		Fiziksel Birimle Muhasebe	
	Çevresel Yönetim	Muhasebesi	
Klasik Muhasebe Yöntemleri	Parasal MEMA	Fiziksel PEMA	Diğer Değerlendirme Araçları

**Kaynak:** United Nations Division for Sustainable Development, Environmental Management Accounting Procedures and Principles, New York, 2001.

Çevresel Yönetim Muhasebesi verilerin kullanımı için uygulama alanları şunlardır:

- Yıllık çevresel maliyetler / giderlerin değerlendirilmesi
- Ürün fiyatlandırma;
- Bütçeleme;
- Yatırım değerlendirme, yatırım seçenekleri hesaplama;
- Çevresel projelerin, maliyet, tasarruf ve faydalarının hesaplanması
- Çevresel yönetim sistemlerinin tasarlanması ve uygulanması
- Çevresel performans değerlendirilmesi, göstergeler ve benchmarking;
- Performans hedeflerinin miktarsal olarak belirlenmesi
- Temiz üretim, kirliliğin önlenmesi, tedarik zinciri yönetimi ve çevre projeleri için tasarım;
- Çevresel harcamalar, yatırımlar ve yükümlülüklerin dışsal raporlanması;
- Dışsal çevre ya da sürdürülebilirlik raporlanması;
- Çevre verilerinin istatistik kurumları ve yerel yönetimlere raporlanmasıdır.

Çevresel yönetim muhasebesi çevresel bilgileri işletmenin iç hesaplamaları ve karar almaları için genel kullanımını içerir. EMA iç karar alma prosedürleri malzeme ve enerji tüketimi, nihai atıklar, için hem fiziksel hem de potansiyel çevresel etkilerin maliyetler, tasarruflar ve gelir faaliyetleri içerir.

Çevresel yönetim muhasebesi bu nedenle sistemi uygulanan, bir kuruluşun çevre performansının mali olmayan finansal ve finansal olmayan yönleri hakkında bilgi geniş sunmasına bağlı olabilir.

## **7. ÇEVRESEL DENETİM**

Denetim denince bir işletmenin mali sistemleri ya da kayıtlarının denetimi akla gelir. Fakat son zamanlarda denetim, güvence riskleri bilgisi, bilgi sistemleri ve çevre gibi diğer sistem bilgilerini de içerir. Günümüzde güvenlik denetimi, bilgi sistemleri denetimi ve çevre denetimi yapılan uzmanlık alanları mevcuttur.

Çevre denetimi ilk önce Amerika Birleşik Devletleri özel sektöründe, çevrenin korunmasından ziyade hissedarların menfaatlerini koruma düşüncesiyle ihtiyaç duyulan bir iç denetim metodu olarak ortaya çıkmış ve özellikle uygunluk denetimi yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. 1986 yılında “Zehirli Atıklar Envanteri” yapılmasının zorunlu hale getirilmesi, ABD endüstri kuruluşlarının çevreye karşı hassasiyetlerini beklenmedik bir şekilde arttırmıştır. Bu hassasiyetdeki artış, zaman içinde gerek bu ülkede gerek diğer ülkelerde çevre bilincinin artışına paralel bir şekilde seyretmiştir. Ulusal ve uluslararası kamuoylarının giderek artan ilgisi sonucunda ülkelerin iç hukuklarında ve uluslararası platformda çevrenin korunmasına ilişkin düzenlemelerin yapılmaya başlanmasıyla Çevre Denetimi gündemin birinci sırasına oturmuştur.

AB’de Çevresel Denetleme (Eco-audit) üye ülkelerce başlatılması gereken çevresel denetleme sürecinin amacı, işletmelerin yasal düzenlemelere ve ortak standartlara göre çevreye duyarlılığını belirlemektir. Çevre Yönetimi ve Denetimi Sistemi (EMAS) ise şirketler ve diğer kuruluşların çevresel performanslarını değerlendirme, raporlama ve geliştirmeleri amacını taşıyan bir yönetim aracıdır. EMAS, 2001 yılından beri kamu ve özel kesimdeki bütün ekonomik sektörlerle açıktır. Gönüllü katılım esasına dayanan EMAS’a, üye ülkeler ve Avrupa Ekonomik Alanı’ndaki üç ülkeden başvuru yapılabilmektedir. Birliğe aday ülkelerin de kendi iç düzeneklerini bu yönde hazırladıkları görülmektedir.

Diğer taraftan dünyada Yüksek Denetim Kurumları cephesinde çevre denetimi tarihçesine baktığımızda; sürecin, Rio de Janeiro’da 1992 yılında yapılan Çevre ve Gelişme konulu Birleşmiş Milletler Konferansının sonucu olarak aynı yıl Washington D.C. de yapılan XIV. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI) Kongresi (INCOSAI) ile başlamıştır. Anılan Kongrede konunun giderek artan önemi kabul edilmiş ve üye Yüksek Denetim Kurumlarına bu konuda yardımcı ve rehber olacak çalışmaların yapılması gereği vurgulanmıştır. Bu amaçla 17 üyeden oluşan INTOSAI Çevre Denetimi Çalışma Grubu oluşturulmuştur.

Kahire’de 1995 yılında düzenlenen XV. INCOSAI de Çevre Denetimi konusu ele alınmış ve “Kahire Bildirisi” kabul edilmiştir. Haziran 1999 da Paris’te yapılan Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (EUROSAI) nin IV. Kongresinde, EUROSAI bünyesinde de bir “Çevre Denetimi Çalışma Grubu” oluşturulmasına karar verilmiştir. 2010 Kasım ayında gerçekleştirilecek olan 20. INTOSAI Kongresinde onaylanarak resmîyet kazanması hedeflenen yeni çevre denetimi rehberleri şunlardır:

- İklim Değişikliğinin Denetimi (Yönetimin İklim Değişikliği ile Mücadeleye İlişkin Faaliyetlerinin Denetimi)
- Sürdürülebilir Enerji Denetimi: Yüksek Denetim Kurumları için Rehber
- Madencilik Denetimi: Yüksek Denetim Kurumları için Rehber
- Ormanların Denetimi: Yüksek Denetim Kurumları için Rehber
- Sürdürülebilir Balıkçılık Yönetimi Denetimi: Yüksek Denetim Kurumları için Rehber
- Çevre Muhasebesi: Mevcut Durum ve Yüksek Denetim Kurumları için Seçenekler

## 8. SONUÇ

Çevre muhasebesi işletmeleri ve muhasebecileri önümüzdeki 10 yıllarda oldukça meşgul edecek konulardan birisidir. Özellikle Kyoto protokolunu Türkiye’nin imzalaması, Avrupa Birliği ile çevre faslının açılmasıyla ülke, işletmeler ve vatandaşlar olarak katlanılacak bir çevresel maliyet olacaktır. Hükümet politikaları açısından devlet üzerine düşeni yaparken, işletmelere de bazı yükümlülükler getirilecek ve bu da işletmelerin maliyetlerine yansıtacaktır. İş-

İşletmeler bazı çevresel maliyetlere Kurumsal Sosyal Sorumluluk (CSR) çerçevesinde katlanırken bazı maliyetlere de yasal düzen ve kurallar nedeniyle katlanacaktır. Bu çerçevede, çevresel maliyetlerin işletme içinde takibi ve bilgi kullanıcılarına raporlanması önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca kamuyu doğru bilgilendirme açısından yapılan çevresel faaliyetlerin bir de denetimi gündeme gelmektedir.

Dünyada çevre muhasebesi konusunda çeşitli çalışmalar yapılmakta ve bu çalışmalar Türkiye'deki işletmeleri ve meslek mensuplarını yakından ilgilendirmektedir. İyi çevre muhasebesi standartları oluşturmak için muhasebeciler, çevre mühendisleri ve iktisatçılar başta olmak üzere çok geniş ve farklı bilim dallarından insanların disiplinlerarası bir çalışmaya girmeleri şarttır.

#### **KAYNAKLAR:**

- Australian Society of Certified Practicing Accountants Environmental Management Series, Melbourne, 1999.
- A.Erdal ÖZKOL , ÇEVRE MUHASEBESİ, D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi Cilt:13, Sayı:I, Yıl:1998, ss:15-26.
- Ali Rıza GÖKBUNAR, İŞLETMELERİN ÇEVRENİN KORUNMASINDA SOSYAL SORUMLULUĞU, Ekoloji Çevre Dergisi, OCAK-ŞUBAT-MART 1995 SAYI: 14.
- Ali COŞKUN, Nurcan KARACA, KOBİ'lerde Çevresel Maliyetlerin Sınıflandırılmasına Yönelik bir Öneri: Metal İşleme Sektöründen Bir Uygulama, Ekoloji 18, 69, 59-65 (2008).
- Ali ALTINBAY, ÇEVRESEL MALİYETLERİN RAPORLANMASI, AKADEMİK BAKIŞ, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi Sayı: 11 Ocak – 2007.
- Asaf Murat Altuğ, Çevre Kalitesi ve Çevre Muhasebesi, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Yıl: 2000, Cilt XXIV, Sayı:1.
- B. Esra ASLANERTÜK, Isıl ÖZGEN, Otel İşletmelerinde Çevresel Muhasebe, İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt 8, Sayı 2, 2007, 163-179.

- Bartolomeo M., Bennet P., Bouma J., Heydkamp P., James P., Wolters T., Eco-management Accounting as a Tool of Environmental Management, Final report to the Ecomag Project, sponsored by EU DG XII.
- Commission of the European Union White Paper on Environmental Liability, Brussels, February 2000.
- Commission of the European Union Draft Commission Recommendation on the recognition, measurement and disclosure of environmental issues in the annual accounts and annual reports of companies, Brussels, May 2000.
- DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, İklim Değişikliği Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2000.
- Study Group for Developing a System for Environmental Accounting Environment Agency Japan Developing an Environmental Accounting System, (Year 2000 Report) March, 2000.
- Environmental Agency Japan Study group for Developing a System for Environmental Accounting: Developing an Environmental Accounting System Report, Japan, 2000.
- Haluk BENGÜ, Ahmet Vecdi CAN, Çevre Muhasebesinin Muhasebenin Temel Kavramlarından “Sosyal Sorumluluk Kavramı” Bağlamında Temellendirilmesi” Celal Bayar Üniversitesi S.B.E SOSYAL BİLİMLER, Yıl : 2009 Cilt :7 Sayı :1.
- <http://www.authorstream.com/Presentation/bhanumurthykv-33057-environmental-accounting-accountability-management-green-revised-entertainment-ppt-powerpoint/>
- <http://www.epa.vic.gov.au/bus/accounting/whatisema.asp>
- Fahri KURŞUNEL, Ahmet BÜYÜKŞALVARCI, Alper Tunga Alkan, Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi Hakkındaki Görüşleri: Konya İli Üzerine Bir Araştırma, Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF. Dergisi, Sayı 11, Yıl 9, Aralık 2006.
- FEE, Federation des Experts Comptables, Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting, Brussels, July, 2000.



- İhsan YILDIZTEKİN, Sürdürülebilir Kalkınmada Çevre Muhasebesinin Etkileri, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2009 13 (1): 367-390.
- International Standardisation Organisation, ISO 14031, Environmental Management – Environmental Performance Evaluation – Guidelines, , Geneva, 2000.
- Jale Çokgezen, Avrupa Birliği Çevre Politikası ve Türkiye, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Yıl:2007, Cilt XXIII, sayı:2.
- Mustafa GERŞİL, Aydın GERŞİL, Mert SOYSAL, Ürün Tasarımı ve Çevresel Yönetim Muhasebesi , Celal Bayar Üniversitesi S.B.E. Sosyal Bilimler 7/2 (2009 ) s.83-92
- Murat ESMERAY, Sükran GÜNGÖR TANÇ, Çevresel Maliyetlerin Mammullere Yüklenmesinde Kullanılan Dağıtım Anahtarlarının Seçiminde Analitik Hiyerarşi Yöntemi Ve Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF. Dergisi, Y.2009, C.14, S.2 s.241-260.
- Necdet SAĞLAM, Çevre Muhasebesi, Türmob Bilanço Gazetesi, 1996.
- Necdet SAĞLAM, Çevre Muhasebesi, Türmob Bilanço Gazetesi, 1997.
- Sibel Berrin Güçlü, Kyoto Protokolü Ve Türkiye'nin Protokol Karsısında Durumu.
- United Nations, Division for Sustainable Development Improving Government's Role in the Promotion of Environmental Managerial Accounting, New York, 2001.
- United Nations, Handbook of National Accounting, Integrated Environmental and Economic Accounting An Operational Manual, New York, 2000.
- Vasfi Haftacı, Kamuran Soylu, Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (15) 2008 /1 : 92-113.

**Mehmet KOÇ**  
**Ankara SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Biz de Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi Profesör Doktor Nejdet Sağlam Hocamıza çok teşekkür ediyoruz.

Ben bir hatırlatmayla bir sonraki konuşmacımızı geçmek istiyorum; Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Komisyonu 1997 yılında çevre unsurunda bu Komisyonu kapsamı içerisine almış ve orada hükümetlere şöyle bir çağrıda bulunuyor; sürdürülebilir tüketim çevrenin bugünkü ve gelecekteki nesillere gereksinimlerini karşılayabilmek için toprak, içme suyu vesaire kaynakların kullanımını azaltıcı ve sorumlulukların adil paylaşımını “kirleten öder”, “kullanan öder” ilkeleri dikkate alınarak çevresel maliyetlerin içselleştirilmelerini sağlayın diyor, fakirliğin ortadan kaldırılmasını sağlayın diyor, tüketim ve üretim ve tüketim sonucunda ortaya çıkan çevre kirliliğinin ve atıkların enerji ve metal yoğunluklarını azaltın diyor. Ağır metaller gibi çevreye zarar veren kaynakların kullanımını azaltın ve daha az atık oluşturacak tüketim şekilleri, özellikle yeniden üretime sokulabilecek ürünlerin taleplerini destekleyin diyor. Gelişmiş ülkelerdeki sürdürülemez tüketimi azaltıcı ve değiştirici önlemleri uygulamaya koyun diyor. Tüketicileri çevre konusunda eğitecek ve bilinçlendirecek politikalar oluşturulmalı ve geliştirilmeli, desteklenmeli diyor. Bu çerçevede umuyorum önümüzdeki süreçte dünyanın efendileri, bu maliyetlere katlanırlar ve daha yaşanılır bir çevrenin, sürdürülebilir kalkınma çerçeve içerisinde devamını sağlarlar.

Evet, şimdi İkinci Konuşmacımız, TÜRMOB Genel Sekreteri Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Yücel Akdemir. Konusu; “Mesleki Ortaklıklar”.

Bizim bugüne kadar mesleki faaliyetlerimizde çok daha kültür oluşturamadığımız bir konu mesleki faaliyette ortaklıklar, biz hep bugüne kadar mesleki faaliyeti, ağırlıklı bir kesim olarak hep bireysel bir faaliyet olarak gördük. Gerçi ortaklıklar noktasında da, var olan ortaklıklar noktasında da sorunlarımız yok değil, gerek ortaklık yapılarından kaynaklanan sorunlar gerekse de düzenleyici kuruluşların ortaklıklar üzerinde, özellikle Sermaye Piyasası Kurulu’nun, BDDK’ın ortaklık yapılanmaları üzerindeki inisiyatifleri, kabul edilemez inisiyatifleri biraz da bu olaydan meslektaşlarımızın kaçınmalarını da sağlıyor. Bir tane örnek vermek gerekirse; bir SMMM, YMM ortaklığı önündeki engeller, bir başka örnek vermek gerekirse, 2011’in Nisan ayına kadar bağımsız denetim şirketlerindeki tam zamanlı çalışma koşullarının sağlanması nok-

tasındaki, ortaklık yapılanmasını ciddi anlamda handikaba uğratabilecek, insanları bu alandan kaçırabilecek bir uygulama, iki tane küçük bir örnek vermeye çalıştım. Ancak bu noktada zannediyorum Sayın TÜRMOB Sekreterimiz daha detaylı bilgiler verecek. Şimdi, söz Yücel Akdemir’de, buyurun efendim,

## MESLEKİ ORTAKLIKLAR

**Yücel AKDEMİR**  
**TÜRMOB Genel Sekreteri**

- Sayın konuklar, değerli katılımcılar, hepinizi saygıyla selamlıyorum.

“Mesleki ortaklıklarımızı” biliyorsunuz, Meslek Yasa ve Yönetmeliklerine baktığımızda 1996 yılında yayınlanan Meslek Kararımızda bir Genelgeyle bu ortaklıklar düzenlenmiş. Genelgenin meslek kararının içeriğine baktığımızda Türk Ticaret Kanunu’na paralel olarak ortaklıkların nasıl kurulacağı, ayrıca kimin kiminle, hangi unvanın hangi unvanla ortak olabileceği, hangi işleri yapabileceği burada yazıyor. Fakat buradaki tanımlar, hayatın gerçeğinde bizim sorunlarımızı çözmiyor, ihtiyaçlarımıza cevap vermiyor, vermediği için de bugün bunu burada Panel konusu yaptık.

Bu çerçevede mesleki ortaklıklarını değerlendirirken meslek unvanları arasındaki ilişkileri, meslek unvanlarının iş ve uzmanlık alanlarını, kurulan mesleki ortaklıkların birbirleriyle olan ilişkilerini, mesleki ortaklıkların SPK, BDDK, Maliye Bakanlığı gibi Kurumlarla olan ilişkilerini, Türk Ticaret Kanunu’nun ortaklıklar üzerinde muhtemel doğurabileceği etkileri de konuşmak ve değerlendirmek zorundayız.

Tabii, zamanın da darlığı nedeniyle ben özellikle, aciliyet teşkil eden, çok kısa sürede sonuçlandırılması gereken üç tane hususu sizlerle paylaşmak istiyorum. Bunlardan birincisi, Sayın Başkan da bahsetti, SPK’nın 2006 yılında yayınladığı bir tebliği var, tebliğin özelliği şu; tebliğ diyor ki “ben bugüne kadar diyor size bağımsız denetçi yetkisi verdim, yıllardır SPK’ya bağlı kuruluşları denetliyorsunuz diyor. Artık diyor bu denetçi belgelerini geçersiz sayıyorum diyor, sizler diyor benim açtığım “bağımsız denetçi sınavlarına” gireceksiniz, buradan diyor “bağımsız denetim lisans belgesi” alacaksınız diyor, bu işi bağımsız denetim amacıyla kurulmuş SPK’da işlem yapan kurumların yani şirketlerin hem yöneticileri için hem de bünyelerinde çalıştırdıkları bağımsız denetçiler için yapacaksınız diyor”. Bu süre 2010’un 6. ayında bitti, bir genelgeyle bu süreyi, bir kararla daha doğrusu bu süreyi 31.12.2010’a uzattılar. Şimdi orada bir sıkıntı var, sıkıntı şu; özellikle, çapı çok büyük olmayan, bünyesinde sınırlı sayıda, sınırlı sayıdan kastım 3 kişi, 5 kişi değil, 10 kişi, 15 kişi, 20 kişi çalıştıran bağımsız denetim firmaları sıkıntılıdalar, iki nedenle sıkıntılıdalar; yıllardan beri bu işi yapıyorlar, belli yaşa gelen bağımsız denetçilerin bu

yaştan sonra 15-20-30 yaşında okulu yeni bitiren meslek mensuplarıyla bu sınavlarda girip yarışmaları biraz zor görünüyor, ikincisi ise; yeteri kadar bu sınavlara girip bağımsız denetçi lisans belgesi almayan firmalar 31.12.2010'da kapılarına kilit vurmak zorundalar. Yani bu sektörde bir tekelleşmeye doğru gidiyoruz. Büyük firmaların bu konuyla ilgili bir sıkıntıları yok, bünyelerinden 250-300-500 kişi çalıştırıyorlar, bunların büyük bölümü de meslek mensubu, bir çoğu da bu sınavlara giriyorlar, başarılı oluyor, gerektiğinde yönetimlerini takviye ediyorlar gerektiğinde denetçi kadrolarını takviye ediyorlar.

Tabii, bu sorunu nasıl çözeceğiz? Umuyorum çözeceğiz, burada bize meslek camiasına, TÜRMOB'a da düşen görevler var. Yıllardır konuşuyoruz, diyoruz ki, SPK bunu, bu sınavları aracı kurumlara yaptırıyor yani bizim denetlediğimiz kurumlara yaptırıyor, hani denetlediğimiz bir kurumun bizim sınavımızı yapması doğru değil dedik, son yıllarda bu tartışmalardan sonra önce Anadolu Üniversitesi bu sınavı üstlendi, bildiğim kadarıyla şimdiyse yine bildiğim kadarıyla ÖSYM bu sınavları yapmaya çalışıyor. Doğrusu bu sınavların TÜRMOB tarafından yapılması gerekiyor. Tabii, TÜRMOB'un da bu sınavlara hazır olması gerekiyor.

Şimdi buna Genel Başkanımız Sayın Masum Türker ile birlikte, O'nun çok büyük katkıları var, bu konuyla ilgili sorunu çözmek için hazırlıklarımızı yaptık, çalışmalarımız bitti, TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi ve Kalite Güvence Sistemi kurulmasına, Bağımsız Denetim Kütüğü ve Denetim Lisansına ilişkin esaslar hakkındaki Tebliği önümüzde hafta Resmi Gazete'ye gönderiyoruz Değerli Arkadaşlarım. Tebliği hazır, her şeyiyle hazır, bu Tebliği gönderiyoruz, bunun altyapısını, kadrolarını oluşturuyoruz, SPK ile ilişkilerimiz devam ediyor, bir sıkıntı görülüyor, dün SPK'nın da yetkilileri de bunu ifade ettiler. Dileğimiz SPK ile birlikte bu sınavların altyapısını hazırlamak, sınav komisyonlarını ortak oluşturmak, TÜRMOB'un çatısı altında bu sınavları yapabilmek.

Bunun yanında tabii, mağduriyetin giderilmesi için mevcutların haklarının yapılacak yeni bir düzenlemeyle bir şekilde korunması gerekiyor, bunların sayıları çok fazla değil Değerli Arkadaşlarım. 300 tane, 500 tane, 1.000 tane bağımsız denetim firmasından, kuruluşundan, kurumundan bahsetmiyorum, bunları sayısı 100-120 civarında, zaten bizim SPK'da işlem yapan şirket sayımız belli. Binlerce bu konuda işlem yapan şirket yok. Aksi takdirde buna bir çözüm getirilemezse bu alanda bir tekelleşmeye yol açacaktır, bundan da hem meslek camiası hem de bu kesimden faydalanan bu ülke, kamu zarar görecektir. Birinci sorunumuz bu, bunu sizinle paylaşmaya çalıştım.

İkinci sorunumuz ise Yönetmelikte hangi ortaklıkların, kimlerin, hangi unvanların, kimlerle ortaklık yapabileceği belli. Fiiliyatta, hayatın gerçeğinde bu böyle değil. Yönetmelik açıkçası diyor ki, YMM'ler ile SMMM'ler diyor ortaklık kuramazlar diyor yani kurabilirler mi kuramazlar mı, bu bir ast, üst ilişkisi midir, yoksa yasalarda, yönetmeliklerde aynı görev verilen insanların ortak oldukları işleri, sadece ortak oldukları, özünde “denetçilik” işini birlikte yapıp yapmamalarının doğru mu yanlış mı olduğunu tartışmak zorundayız.

Şimdi piyasaya baktığımızda Değerli Meslektaşlarım, özellikle mali müşavirlerin büyük bölümünün Avrupa'nın diğer gelişmiş ülkelerinin aksine büyük oranda “defter tutma” işiyle uğraştıkları, geçimlerini defter tutma işinden kazandıklarını görmek zorundayız. Bireysel muhasebe bürolarının % 90'nın, % 95'inin böyle olduğunu söyleyebiliriz.

Yeminli mali müşavirlere bakıyoruz; durum burada da farklı değil değerli arkadaşlarım. Serbestten gelen arkadaşlarımızın büyük bir bölümü muhasebe bürolarından vazgeçmek istemiyorlar, bir şekilde çocuklarını, bir şekilde yanlarında çalıştırdıkları kişilerin üzerine muhasebe bürosu açarak buradan pay almaya devam ediyorlar, bunun bir kısmına saygı duyuyorum, iş güvencesi olarak görebilirler işi kaybetmeme adına ama bir haksız rekabetin de olduğu ortada. Devletten gelenlere bakıyoruz; burada da bir sıkıntı var, kamudan gelen arkadaşlarımızın kamudan ayrıldıkları gün, ertesi günü “çalışanlar listesine” kayıtlı olmamaları gerekiyor, 3 yıl beklemeleri gerekiyor, piyasa böyle işlemiyor, TÜRMÖB ve Odalar da biz bu konudaki sorumluluklarımızı, görevimizi yerine getiremiyoruz. Kamuda çalışacaksınız, ayrılmanıza 3 gün kala firmaları denetleyeceksiniz, diyeceksiniz ki “ben ayrılıyorum, yılbaşında beklerim” diyeceksiniz, bu doğru ve etik değil. Neyse kamuya burada yasaların belirttiği kurallar, bunlar hayata geçirilmelidir, herkesin de buna, bana göre saygı göstermesi gerekir.

Tabii, bu ortaklıkların başka şekilleri de var, mali müşavir arkadaşlarımız var, bilgileri becerileri olan, sayıları sınırlı da olsa, bunlar da yanında yeminli mali müşavir çalıştırıyorlar Değerli Arkadaşlarım, bu da başka bir ortaklık.

Diyecekseniz ki, bağımsız denetim firmalarında bir şey yok mu? Onlarda da var, bakın onlarda defter tutuyor, onlar da mali müşavirlik işi yapıyorlar, aynı binanın içindeler, plazayı kiralamışlar, aynı binada yan yana çalışan insanların bir kısmına demişler ki, siz yeminli mali müşavirlik şirketisiniz. Sanki ayrı bir şirketmiş gibi! Diğerlerine de demişler ki, siz denetim yapacaksınız, mali müşavirlik şirketisiniz, bu da yetmemiş bordrolu çalışanlarına aynı adresle mu-

hasebe bürosu açtırmışlar, bunlardan da defter tutma ve müşavirlik hizmeti alıyorlar. Bunların hepsi bizim tespitlerimizde var. Hani SMMM'lerle YMM'ler ortak olamıyordu Değerli Arkadaşlarım? Hiç kimse kimseyi kandırmasın, birbirimizi kandırmayalım.

Yönetmelikte olmasa bile hayatın gerçeğinde YMM'lerle SMMM'ler bugün Türkiye'de ortak çalışıyor. Bu ayıbı ortadan kaldırmamız gerekiyor. Bu konuda hem YMM Odalarımıza hem SMMM Odalarımıza hem TÜRMOB'a büyük görevler düşüyor. Bu işi ast-üst meselesi haline getirmeden sadece altını çizerek söylüyorum; denetim işi yapmak üzere gerek 3568 sayılı Meslek Yasasında gerekse yeni hazırlanan Türk Ticaret Kanunu'nda denetim yapma işi Yeminli Mali Müşavirlerle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere verilmiştir. Aynı işi yapan insanların ortaklık kurmaları kadar doğal bir şey yoktur, bu konuda hoş görü ile sorunu çözme anlamında çözüp mesleğimizin gelişmesi anlamında ciddi adımlar atmak zorundayız.

Üçüncü getireceğim sıkıntı da şu; yıllardır kürsülerden sürekli dile getiriyoruz, bu meslek diyoruz dünyada bireysel yapılan bir meslek değil, bu meslek güçlerin birleştirilerek kurumsallaştırılarak yapılan bir meslek diyoruz. Özellikle meslek mensuplarının bu kurumsallaşmada önlerindeki en büyük engel, konuşmamın başında da söyledim, bizim yönetmeliklerimiz meslek mensuplarının büroları var iken başka bir şirkette kurumsallaşmalarına engel, meslek mensupları ülke şartlarından dolayı görünen o ki, bir müddet daha defter tutma işinden vazgeçmeleri mümkün görülüyor. O halde diyorum, kişisel görüşüm; bürolarında sadece defter tutmak, kuracakları ortaklıklarda da sadece denetim işi yapmak kaydıyla mali müşavirlere de bürolarının dışında denetim işiyle ilgili kurumsallaşmanın yolunu açacak ortaklık kurma kolaylığı getirilmelidir, hayatın gerçeği bu!

Değerli meslektaşlarım, TTK yürürlüğe girmeden gerekiyorsa yönetsel düzenlemeler TÜRMOB'un Genel Kurulu'na tarafların görüşü alınarak getirilmeli. Bu Genel Kurul olmazsa, 3 yıl Genel Kurulumuz yok, bu konularla ilgili olağanüstü genel kurullar düzenlenmeli, acil olarak bu sorunlar çözülmelidir. Bu, gerek biz seçilmiş Yöneticilere gerekse siz duyarlı meslek mensuplarına Yönetici arkadaşlarımıza, bu salondaki Oda Yöneticilerine, meslek önderlerine düşen sorumluluk ve bir görevdir. Bu sorumluluk ve görevi bize yakışır şekilde yerine getirmek dileğiyle teşekkür ediyor, hepinize saygılar sunuyorum.

**Mehmet KOÇ**  
**Ankara SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Sayın Akdemir'e teşekkür ediyoruz.

Gerçekten önümüzdeki sürecin muhasebe uygulamalarının bireysel bir mesleki faaliyet olarak yürütülemeyeceğini çok net koydu. Gerek Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun meslektaşlarımızın önüne koymuş olduğu "denetim görevi" gerek önceki Oturumlarda ortaya çıkan Basel Kriterlerinin meslektaşlara yüklemiş olduğu fonksiyonlar gerekse de Kamu Gözetim Kurulu'nun kurulmasıyla birlikte oluşacak ortam kesinlikle kurumsal yapıların oluşturulmasıyla sürdürülebilir bir mesleki ortam olacaktır. Bu yüzden "ortaklıklar" noktasındaki sorunları şimdiden çözmeliyiz ki, hazırlıklı bir altyapıyla bu süreci karşılayabilelim. Biz, meslektaşlar olarak şayet bu süreci karşılayabilecek yapıları şimdiden yapamazsak kolektif bilgi birikimlerimizi bir araya getiremezsek zaten bu işi yapacaklar hazır bekliyorlar! Bugün tekelleşmenin ülkemizdeki özellikle, denetim boyutuyla oluşan tekelleşmenin bir de yanına Avrupa'daki firmalar, yaklaşık 200-300 büyüğü hazır olarak bekliyorlar, Türkiye'deki bu altyapı oluştuğunda zaten bu alana çok hızlı bir şekilde girecekler. Onun için "yerli meslek mensuplarımızın" bu alanda ciddi anlamda bir payı alabilmeleri için mutlak ve mutlak kolektif bilgi birikimlerini ortaya çıkacak, değişik alanlarda uzmanlaşmış meslek mensuplarının oluşturacağı şirket yapılanmaları çok önem arz etmektedir.

Bu dileklerle birlikte bir başka Konuşmamıza, "standartlaşma ve küresel ekonomi" adı altında Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyesi Doçent Doktor Volkan Demir'e söz veriyorum, buyurun Sayın Demir,



# STANDARTLAŞMA VE KÜRESEL EKONOMİ

**Doç. Dr. Volkan DEMİR**  
**Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyesi**

## GİRİŞ

Yaşanan ekonomik değişimler; küresel ekonomik düzen ve ekonomik yapı konusundaki ezberlerin bozulduğunu göstermiştir. Dünya artık birkaç süper güç ülkenin kontrol ettiği (ya da edebildiği) bir ekonomik büyüklük olmaktan çıkmış; başka bir ifade ile küresel ekonominin aktörleri yer değiştirmeye başlamıştır. Geçmişten bugüne bakıldığında; ağır sanayi üretimi olan ülkeler ekonomi politikalarını Ar-Ge, inovasyon, teknoloji, hizmet sektörlerinin büyütülmesi gibi konulara odaklamışlardır. Bununla birlikte uzakdoğu-özellikle de Çin ekonomisi- faktörü ilk zamanlarda gözardı edilmeye çalışılsa da artık küresel ekonominin gidişatını etkilemektedir. Bu gelişmeler tüm ülkelerin, ulusal ve uluslararası tüm kuruluşların 20 yıllık stratejik hedeflerini belirlemelelerine neden olmuştur. Küresel ekonomik düzen içerisinde 20 yıl sonrasının başarı kriterlerinden en önemli faktör *genç nüfus* olmaya başlamıştır. Bu çerçevede düşünüldüğünde ülkemizin-iyi yönetildiği takdirde- dünyanın sayılı ekonomileri arasında yerini alması beklenmektedir.

Küresel ekonominin bu denli hızlı değişimi paranın da aynı hızla dolaşımını zorunlu hale getirmektedir. Bu durum, küresel ya da ulusal kimlikleri farketmeksizin şirketlerin rekabet edebilme koşullarını yeniden tasarlamış ve finansal raporlama uygulamalarındaki standartlaşmayı küresel ekonomideki şeffaflığın, sağlamlığın, güvenilirliğin teminatı haline getirmiştir.

Son zamanlarda, finansal raporlamada standartlaşma konusu, uluslararası ve ulusal boyutta yapılan tüm çalışmalarda geniş kapsamlı olarak tartışılmaya başlanmıştır. Yapılan çalışmalar finansal raporlama standartlarındaki farklılıkları ve yakınsama sürecini anlayabilmek için finansal raporlama farklılıklarının nedenlerini anlamının gerekli olduğunu vurgulamaktadır. Finansal raporlama farklılıklarının temel nedenlerinden birisi ülkelerin farklı kültürlere sahip olmasıdır. Bu çalışmalarda ülkeler arasındaki finansal raporlama farklılıklarının ve finansal raporlamadaki kalite farklılıklarının ortadan kaldırılamayacağı, bu farklılıkların mümkün olduğu ölçüde azaltılabileceği belirtilmektedir (Das-

ke, Hail, Leuz, Verdi, 2008, s.1085-1142; Young ve Guenther, 2003, s. 553-579 ; Hope, 2003, s.235-272). Finansal raporlama farklılıkları ve UFRS'lerin<sup>1</sup> (International Financial Reporting Standards-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) kabul edilme süreci ile ilgili olarak yapılan bazı çalışmalar da, finansal raporlama farklılıklarının ortadan kaldırılmasına yönelik bir alternatif olarak görülen UFRS'lerin özellikle yatırımcılar için birçok avantajı içerdiğini belirtmekte ancak bazı dezavantajların da mevcut olduğuna dikkat çekmektedir (Ball, 2006, s.5-27).

Bu çalışmada; küresel ekonomide yaşanan değişimin finansal raporlama uygulamalarında standartlaşma konusu ile ilişkisi incelenmeye çalışılacaktır. Ayrıca standartlaşma sürecinin yeni muhasebe kültürü olup olmadığı-yeni muhasebe kültürü mü? yeni muhasebe uygulamaları mı?- tartışılmaya çalışılacaktır.

## 1. Dünyada Standartlaşma Süreci

Geleneksel olarak finansal raporlamada toplumsal kurallar ağırlık göstermektedir. Bu doğrultuda finansal raporlama, muhasebecilerin ve iş adamlarının değerlendirmelerine ve yargılarına göre gelişim göstermiştir. Muhasebeciler ve iş adamları bir sorun karşısında en iyi çözümün ne olduğuna birlikte karar vermişler ve birlikte alternatif muhasebe uygulamaları geliştirmişlerdir. Buna rağmen, ekonomik çevre ve iş yapısındaki farklılıklara paralel olarak, çoğu toplumda farklı muhasebe uygulamaları ortaya çıkmıştır (Sunder, 2007).

Son yıllarda ise muhasebe uygulamalarında toplumsal kuralların yerini yazılı ulusal ve uluslararası standartlar almaya başlamıştır. Sermaye piyasası kurumları tarafından desteklenen bu süreç, ülkelerin muhasebesel düşüncelerini, muhasebe uygulamalarını, muhasebe düzenlemelerini ve muhasebe araştırmalarını tamamen değişikliğe uğratmıştır. Dolayısıyla, bugün muhasebesel düşünceler, standart düzenleyicilerinin yaptıklarıyla şekillenmektedir. Muhasebe kitaplarının ve muhasebe makalelerinin büyük çoğunluğu, standart düzenleyicilerin faaliyetlerine ilişkin araştırmaları ve çalışmaları içermektedir. Örneğin, FASB (Financial Accounting Standards Board/ Amerikan Finansal

---

<sup>1</sup> Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (*UFRS-IFRS*) kavramı; Kavramsal Çerçeveyi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (*UFRS-IFRS 1-9*), Uluslararası Muhasebe Standartlarını (*UMS-IAS 1-41*), Daimi Yorumlamalar Komitesi (*SYKT-SIC*) ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesinin (*UFYK-IFRIC*) yorumlarını içermektedir.

Muhasebe Standartları Kurulu), bir standart yayınladığında, araştırmacılar söz konusu standardın menkul kıymet piyasaları üzerindeki etkilerine ilişkin çalışmalar yapmaktadırlar. Ayrıca, muhasebecilerin uygulamaları da standartlardan önemli ölçüde etkilenmektedir (Sunder, 2007).

Dünyadaki standartlaşma süreci incelendiğinde; özellikle son zamanlarda UFRS'lerin ülkeler bazında kabul görmesinin istenmesinin temel nedeni, bu standartların, şirketlerin sermaye maliyetlerini azaltacağı beklentisidir. Bu kapsamda düşünüldüğünde UFRS'ler özellikle yatırımcılar ve borç verenler açısından önem taşımaktadır.

## ***2. Finansal Raporlama Alternatifleri Arasında Seçim Yapma***

İşletmelerin farklı finansal raporlama seçenekleri arasında seçim yapabilmeleri için birçok alternatif mevcuttur. Teorideki bazı alternatif seçim mekanizmaları şu şekildedir: (1) *Piyasa Mekanizması Yaklaşımı*, (2) *Oylama Prosedürleri Yaklaşımı*, (3) *Dayatma Politikaları Yaklaşımı* (Demski, 1974, s.229-231).

### ***(1) Piyasa Mekanizması Yaklaşımı***

İşletmelerin finansal raporlama politikalarının belirlenmesinde piyasa mekanizmasının uygulanmasına örnek olarak, finansal analistlerin belirledikleri politikalar gösterilmektedir. Piyasa mekanizmasına getirilebilecek bir eleştiri; bilginin bireysel algılanmasının toplumsal algıyı yansıtmayabileceği ve bu nedenle piyasa mekanizmasına göre belirlenen finansal raporlama politikalarının toplumsal olarak genel kabul görmeyeceğidir.

### ***(2) Oylama Prosedürleri Yaklaşımı***

Oylama prosedürleri, finansal raporlama sistemlerinin belirlenmesinde piyasa mekanizması yaklaşımının bir alternatifidir. Aslında oylama prosedürleri günümüzde kısıtlı da olsa uygulama alanına sahiptir. Örneğın, AICPA etik kuralları üye oylarının çoğunluğuyla seçmektedir. Benzer biçimde FASB alternatif muhasebe uygulamaları arasında oylama ile seçim yapmaktadır. Ancak oylama yöntemlerinin uygulanmasının önemli bir maliyeti vardır. Öncelikle, birbiriyle tutarlı bireysel tercihlere sahip bir çoğunluğun oylarıyla yapılan bir tercih, kolektif olarak tutarsız bir tercih olabilir. Örneğın; 1,2 ve 3 olarak numaralandırılmış kişilerin a,b ve c tercihleriyle karşı karşıya olduklarını varsayalım. 1 numaralı kişi a'yı b'ye ve b'yi de c'ye tercih etsin (doğal olarak a, c'ye tercih edilmiş olur). 2 numaralı kişi b'yi c'ye; c'yi de a'ya tercih etsin

(doğal olarak b, a'ya tercih edilmiş olur). 3 numaralı kişi ise c'yi a'ya, a'yı da b'ye tercih etsin (doğal olarak c, b'ye tercih edilmiş olur). Bu durumda çoğunluğun tercihi a'nın b'ye; b'nin c'ye ve c'nin a'ya tercih edildiği bir tutarsızlıkla sonuçlanacaktır. Oylama yöntemlerinin uygulanmasının diğer bir olumsuz maliyeti de, oylama prosedürlerinin bireysel tercihlerin yoğunluğunu dikkate almamasıdır. Örneğin, %55'lik bir kitle "ılımlı" biçimde kiralama sözleşmelerine ilişkin maliyetlerin aktifleştirilmesini; %45'lik bir kitle ise "güçlü" biçimde aktifleştirilmemesini tercih edebilir. Bu durumda çoğunluğa ancak ılımlı yaklaşıma sahip olanların tercihi kabul edilecek; azınlığın ancak güçlü yaklaşıma sahip olanların tercihi kabul görmeyecektir.

Görüldüğü gibi oylama prosedürleri, toplumda oldukça geniş bir uygulama alanı bulmasına rağmen bazı maliyetleri nedeniyle eleştirilebilmektedir.

### (3) Dayatma Politikaları Yaklaşımı

Piyasa mekanizması ve oylama prosedürlerinin bireysel tercihleri yansıtmaya açısından hem olumlu tarafları hem de bazı maliyetleri vardır. Diğer bir yöntem olan dayatma politikası ise bireysel tercihleri dikkate almamasına rağmen toplam etki anlamında olumlu karşılanmaktadır.

Dayatma politikası; diktatöryel dayatma ve tarihsel dayatma olarak ikiye ayrılmaktadır. Diktatöryel dayatmaya örnek olarak FASB ve SEC gibi standart yapıcı ve düzenleyici kurumların finansal raporlama kurallarını zorunlu kılmaları gösterilebilir. Aslında bu kurumlar karar verirken, kendi içlerinde bir oylama mekanizmasını çalıştırmaktadır. Dolayısıyla, piyasa mekanizmasının, oylama prosedürlerinin ve dayatma politikalarının birbirinden bağımsız işlediğini söylemek mümkün değildir.

Tarihsel dayatma politikası ise sosyal normların bir ürünü olarak tarihsel süreçte yapılan uygulamaları ifade etmektedir.

Günümüzde muhasebe uygulamaları genel kabuller yerine ABD'de SEC, Avrupa Birliği'nde Avrupa Komisyonu gibi kurumların zorlayıcı düzenlemeleriyle şekillenmektedir. Artık genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, genel kabul görmüş toplumsal kuralların bir yansıması değildir (Sunder, 2007).

### **3. Standartları Benimsemek ve Standartları Yakınsamak**

Birçok ülkede olduğu gibi bizim ülkemizde de UFRS'leri yakınsamak ifadesi yanlış anlaşılmıştır. Acaba UFRS'leri yakınsamak UFRS'leri çevirmek mi-

dir? Bu sorunun cevabı etraflıca tartışılmalıdır. UFRS'leri yakınsamak yeterli midir? Yoksa benimsemek de gerekir mi? gibi soruları ve sorunları çoğaltmak mümkündür.

UFRS'ler; farklı kültürlere sahip ülkeler tarafından etkilenmiş (Amerikan İngilizcesi ve İngiliz İngilizcesi farkları bile mevcuttur) bir standart setidir. Bu standart seti farklı ülkeler tarafından yakınsanırken, ülkelerin sosyal, ekonomik ve kültürel yapısı dikkate alınmamaktadır. Örneğin; araştırma gideri UFRS'de gider olarak kabul edildiği için tüm ülkeler yakınsama sürecinde aynı şeyi benimsemişlerdir. Ancak sorulması gereken soru, araştırma giderinin tüm ülkeler için eşit öneme sahip olup olmadığıdır. Aynı örneği finansman gideri için de türetmek mümkündür.

### *UFRS'nin Benimsenmesi ve Sermaye Maliyeti*

Araştırmacılar, UFRS'nin benimsenmesinin sermaye maliyetini azaltıp azaltmadığını belirlemek amacıyla dolaylı yöntemler geliştirmişlerdir. Bu yöntemlerden elde edilen bazı sonuçlar aşağıda özetlenmiştir (Epstein, 2009, s.26-31):

- Ulusal muhasebe standartları, yasalara dayalı (code law) hukuk düzenine veya içtihatlar dayalı (common law) hukuk düzenine göre tasarlanmış olabilir. Avrupa ve Japonya'daki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri yasalara dayalı hukuk düzenine; Amerika ve İngiltere'deki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ise içtihatlar dayalı hukuk düzenine göre tasarlanmıştır. Amerika ve İngiltere'nin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden türetilen UFRS ise içtihatlar dayalı hukuk düzenine göre tasarlanan bir finansal raporlama sistemi olarak düşünülebilir. Yasalara dayalı hukuk düzenine göre tasarlanmış genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden UFRS'ye geçen ülkelerin finansal raporlama standartlarında, içtihatlar dayalı hukuk düzenine göre tasarlanmış genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden UFRS'ye geçen ülkelere göre daha önemli değişiklikler olacağı açıktır.
- Bazı hukuk sistemlerinde, zorunlu hale gelmeden önce isteğe bağlı olarak UFRS'yi kabul eden işletmelerin, daha şeffaf ve yüksek kaliteli finansal raporlama yaptıklarına dair algı vardır.
- Birçok şirket ABD'deki borsalara kote olmayı tercih ederek SEC kaydına girmiş ve dolayısıyla kendi ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya UFRS'ye göre raporladıkları net karlarını ve özkaynaklarını Ame-

rikan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre de raporlamayı kabul etmişlerdir. Bu işletmelerin çoğu, yatırımcıları daha az koruyan hukuk sistemlerinden gelmektedir. ABD'deki borsalara kote olmak, bu işletmelerin kendi istekleriyle hukuk davalarına ilişkin riskleri göze aldıklarını göstermektedir. “Bağlanma teorisine” göre, bu durum daha düşük sermaye maliyeti gibi bazı kazanımlara yol açmaktadır.

### Standartları Yakınsamak

Yakınsama (convergence) kavramı, 1990'lı yılların sonunda literatüre giren bir kavramdır. Yakınsama kavramı kullanılmaya başlanmadan önce bu kavramın yerine uyumlaştırma (harmonization) kavramı kullanılmaktaydı. Dünya'da finansal raporlamada yakınsama süreci 2002 yılındaki Norwalk Anlaşması'ndan sonra hız kazanmaya başlamıştır. Günümüzde yakınsama kavramı, IASB (International Accounting Standards Board/Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), FASB ve diğer ülkelerdeki standart hazırlayıcılar tarafından sıklıkla kullanılmaktadır. Bu kurumlar yakınsama kavramını, yüksek düzeyde kaliteli finansal tablolar için her kurumun (IASB, FASB, diğer standart hazırlayıcılar) standartlarının uygunluğunun artırılması olarak tanımlamaktadırlar. FASB ve IASB; geleceğin küresel muhasebe standartları için kısa ve uzun dönemli yakınsama projelerine başlamıştır. Bu yakınsama projelerinin bazıları tamamlanmış, bazıları da hala devam etmektedir (Johnson, 2002).

Uluslararası finansal raporlama standartları Amerikan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle aynı kalitede olmadığı için, UFRS (UMS) temelli finansal raporlama eleştirilmekteydi. Bu eleştiriler sonucunda 2001 yılında IASC yeniden yapılandırılarak IASB'ye dönüştürülmüş ve IASB, FASB'nin standart kabul sürecini uygulamaya başlamıştır. Şu andaki genel kaniya göre; mevcut standartların iyileştirilmesi ve yeni standartların FASB ile işbirliği yapılarak geliştirilmesi IASB'nin başarılı olduğunu ve finansal raporlamanın kalitesini artırmakta olduğunu göstermektedir. Ancak yine de IASB'nin FASB'den bazı konularda farklı bir tutum sergilediği görülmektedir. Örneğin FASB, 1990'lı yılların sonunda ve 2000'li yılların başında meydana gelen finansal raporlama hilelerinin nedeni olarak görülen kural bazlı yaklaşımı uygulamaya devam etmesine rağmen; IASB daha az kapsamlı rehberliği içeren ilke bazlı yaklaşımı uygulamaktadır. Aslında muhasebe skandallarından sonra SEC tarafından hazırlanan SOX yasası, katı ilkelere dayalı geniş kurallara olan ihtiyacı desteklemiş ve kural bazlı yaklaşım ile ilke bazlı yaklaşımın bir karışımı olan “amaç-bazlı” yaklaşımı ortaya çıkarmıştır (Epstein, 2009, s.26-31).

Yakınsama projeleri devam ederken, finansal raporlama farklılıklarının birçok kez bilimsel araştırmalara konu edilmesinin nedenlerinin başında, farklılıkların ortaya konularak yakınsama sürecinin daha sağlıklı sürdürülebileceği görüşü gelmektedir.

Dünyada, yakınsama süreçleri birçok ülkede ve birçok kurumda halen devam etmektedir. Doğal olarak, yakınsama süreçlerinde bazı sorunlar da ortaya çıkmaktadır. Bu sorunları aşağıdaki başlıklarda toplamak mümkündür (Zeff, 2007, s.296-300);

- (1) yorumlamaya ilişkin sorunlar,
- (2) dil sorunları,
- (3) teknik terimlerdeki sorunlar (terminoloji sorunu)
- (4) kar ölçümlerinin değişimine ilişkin sorunlar,
- (5) sermaye piyasalarının rolü,
- (6) politik etkiler.

Yapılan bazı çalışmalarda, kaliteli finansal raporlama standartları ve kaliteli finansal raporların ilişkisi sorgulanmıştır. Çıkan bazı sonuçlar şu şekildedir<sup>2</sup>:

- (1) Kaliteli finansal raporlama standartlarının kaliteli finansal raporlar ve kaliteli finansal bilgiler oluşturacağı garantisini bulunmamaktadır (Leuz, Nanda ve Wysocki, 2003).
- (2) En iyi muhasebe/finansal raporlama standartlarına sahip olunsa bile, eğer bu standartların uygulanması konusunda yeterli destek bulunmuyorsa, standartların bir önemi yoktur (Schipper, 2000).
- (3) Ülkelerde benzer muhasebe/finansal raporlama standartları uygulanırsa bile muhasebe/finansal raporlama kalitesi farklı olacaktır (Hope, 2003).
- (4) Finansal raporlardaki uluslararası karşılaştırılabilirlik, muhasebe/finansal raporlama standartları seti kadar ulusal denetim uygulamalarının kalitesine de bağlıdır (Maijoor ve Vanstraelen, 2006).

---

<sup>2</sup> Alexander ve diğerleri (2007, s.42-43) tarafından yapılan literatür çalışmasından alınmıştır.

Yakınsama sürecinin; UFRS'lerin IASB ve FASB arasında genel kabul görmesini (mümkün olduğunca) sağlamak amacıyla başlatıldığı düşünüldüğünde ve yapılan çalışmalar incelendiğinde, standartları benimsenmeden yapılacak yakınsama çalışmalarının başarılı olamayacağı açıktır.

#### **4. Yeni muhasebe kültürü mü? Yeni muhasebe uygulamaları mı?**

Kültür, toplum tarafından paylaşılan değerleri ve davranışları kapsayan bir olgudur. Kültürel değişkenler ülkenin yasal sisteminin ve diğer kurumsal düzenlemelerinin temelidir (Choi ve Meek, 2008, s. 39). Kültür yıllardır psikoloji, antropoloji ve sosyoloji literatüründe toplumsal sistemlerdeki farklılıkları açıklamak için kullanılmakta iken; son 30 yıldır muhasebe ve finansal raporlama sistemlerindeki uluslararası farklılıkları açıklamak için de kullanılmaktadır (Deegan ve Unerman, 2006, s.90). Hofstede<sup>3</sup> (1980), ülkeler için dört kültürel bölümlere (toplumsal değer) tanımlamıştır: **(1) Belirsizlikten Kaçınma (uncertainty avoidance)**, **(2) Bireysellik (individualism)**, **(3) Güç Mesafesi (power distance)**, **(4) Erillik-Ataerkillik (masculinity)**.

Muhasebe ve kültür ilişkisi ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde muhasebe kültürünün yasalarla, yaptırımlarla değişmeyeceği; değişecek olanın muhasebe uygulamalarındaki teknikler olacağı açık bir biçimde görülmektedir.

#### **5. Sonuç**

Avrupa komisyonunun Mayıs 2010'da hazırladığı bir raporda; AB üyesi olan ve Avrupa Bölgesinde bulunan 31 ülkede 200 değişik menfaat grubu üzerinde yapılan bir çalışmada KOBİ'ler için UFRS ile ilgili önemli saptamalar yapılmıştır (EC, 2010). Aşağıda olumlu ve olumsuz olarak sunulan bu saptamalar ülkemizde de tartışılan ve daha da tartışılacak olan bazı konularla aynıdır.

##### Olumlu

- Özellikle farklı üye ülkelerde iştirakleri bulunan şirketler KOBİ'ler için UFRS'ye destek vermektedirler.
- Üye ülkelerin çoğu KOBİ'ler için UFRS'nin AB'ye Muhasebe Kavram-

---

<sup>3</sup> Choi ve Meek (2008, s. 39)'da; G.Hofstede (1980); "*Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*", (Beverly Hills, CA: Sage Publications)'den alıntı yapmıştır. Hofstede, bu analizi 40 farklı ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin çalışanlarından topladığı verilerle yapmıştır.



sal Çerçevesi sağlayabileceğini ifade etmiş ve tercihin şirketlere değil ülkelere bırakılmasının daha doğru olacağını belirtmişlerdir.

- Görüş bildiren menfaat gruplarının büyük bir çoğunluğuna göre, Muhasebe Yönergeleri, AB'ye Muhasebede Kavramsal Çerçeve sağlamakta kritik rol oynamaktadır ve bu muhasebe yönergeleri ile AB genelinde uygulanabilecek bir genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri seti oluşturulmalıdır. Bu kapsamda, özellikle küçük şirketlerdeki yönetsel işlemlerin azaltılmasının yanında, yönergelerin modernleştirilmesi ve basitleştirilmesine olan ihtiyacın da altı çizilmiştir.

### Olumsuz

- Bazı üye ülkelerde vergilendirme ve sermayenin korunması kuralı arasındaki bağdan dolayı KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanması şirketler için raporlama işlemlerini iki katına çıkaran bir külfet olarak görülmektedir.
- Halka açık olmayan ve yerel şirketler için fayda/maliyet dengesi gözetildiğinde, faydadan çok maliyete yol açacaktır.

### Standartlar ve Muhasebe Eğitimi

Standartların eğitim üzerindeki etkilerinin de önemli olduğunu söyleyebiliriz. Muhasebe standartlaşmadan önce, muhasebe derslerinde işletmede gerçekleşen ekonomik işlemler incelenmekte ve işlemlere nasıl muhasebe prosedürleri uygulanabileceği konusu tartışılmaktaydı. Standartların yayınlanmasıyla birlikte muhasebe eğitimi, öğrencilere nasıl düşünüleceği ve işlemlerin nasıl analiz edileceğini öğreten bir sistem olmaktan çıkmış; sadece kitapları okumayı ve anlamayı amaçlayan bir sisteme dönüşmüştür.

Bugünün muhasebe dünyasında standartlar, ilerlemenin ve gelişmenin bir ölçüsü olarak kabul edilmektedir. Araştırmaların çoğu standartları saygıyla karşılamaktadır. Ancak; standartlaşma sürecinin sonuçları üzerine yapılan tartışma ve araştırma sayısı ise oldukça azdır. Bir muhasebecinin de diğer meslek erbabları gibi (örneğin avukatlar ve fizikçiler gibi) karar alırken mesleki yargısını kullanması gerekmektedir. Dolayısıyla kurallaşmanın muhasebeyi iyileştirip iyileştirmediği ele alındığında daha iyi muhasebe uygulamalarına ulaşılacağını söylemek pek de mümkün değildir.

Küresel ekonomi serbestleşirken, muhasebe uygulamaları zorunlu olarak standartlaşmaktadır. Ancak bu süreçte ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerde tatışılması gereken önemli konular bulunmaktadır.

Denetim standartlarını tartışırken; kaç tane denetlenabilir şirket olduğunu.

Muhasebe standartlarını konuşurken, bu standartlara hangi şirketlerin ihtiyaçları olduğunu

tartışmak gerekmektedir. Belki de bu tartışmalar bizleri gelecekte; diliyle, ifadeleriyle, sosyal, kültürel ve ekonomik yapımızla tam uyumlu ancak uluslararası standartlarla da yakınsanmış TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI'na götürecektir. Böylece; SPK halka açık olamayan şirketler için ayrı tebliğ çalışması yapmaktan, hiç halka açılmayacak olan binlerce aile şirketi ise UFRS kaosu yaşamaktan kurtulacaktır.

### **Kaynaklar**

Alexander, D.; Britton, A.; Jorissen, A. (2007); "International Financial Reporting and Analysis", (3rd Edition), Thomson Learning.

Ball, R. (2006); "International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors", Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum.

Choi, F.D.S.; Meek, G.K. (2008); "International Accounting", (6th Edition), Pearson International Education.

Daske, H.; Hail, L.; Leuz, C.; Verdi, R. (2008); "Mandatory IFRS Reporting around the World: Early Evidence on the Economic Consequences", Journal of Accounting Research, Vol.46, No.5

Demski, J.S. (1974); "Choice Among Financial Reporting Alternatives", The Accounting Review, Vol.XLIX, No.2

European Commission, Internal Market and Services DG (2010); "Summary Report: Commission's Consultation on the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities", Brussel, Belgium ([http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/sme\\_accounting/review\\_directives\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/sme_accounting/review_directives_en.htm), 10 Haziran 2010 tarihli erişim)

Epstein, B.J. (2009); "The Economic Effects of IFRS Adoption", The CPA Journal, March

Gray, S.J. (1988); "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", ABACUS, 24 (1)

Johnson, J. (2002); “FASB works with IASB toward Global Convergence”, Article from The FASB Report, November 27 (<http://www.fasb.org/articles&reports/>, 15 Kasım 2008 tarihli erişim)

Sunder, S. (2007); “International and National Standards and Norms of Financial Reporting: Monopoly or Competitive Coexistence”, Workshop, Yale School of Management

Young, D.; Guenther, D.A. (2003); “Financial Reporting Environments and International Capital Mobility”, Journal of Accounting Research, Vol.41, No.3

Zeff, S.A. (2007); “Some Obstacles to Global Financial Reporting Comparability and Convergence at a high Level of Quality”, The British Accounting Review, Volume 39

**Mehmet KOÇ**  
**Ankara SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Sevgili Hocam’a teşekkür ediyoruz.

Aslında Hocam, standartlarda yakınsamayı iki büyük güce yakınsama olarak değerlendirdi. Standartlardaki yakınsamanın bir yığın sorunu olduğunu aslında dilinin ağır olduğunu, teknik terimlerin, terminolojinin sorunlu olduğunu, kâr ölçümlemesinin değişik ilişkiler sorunu olduğunu, sermaye piyasalarının bu noktadaki zorlayıcı rolü olduğunu ve sonuçta da 2005 yılından bugüne kadar UFRS’nin uygulanmış olmasına rağmen çok sınırlı sayıda şirkette uygulanmış olmasına rağmen genel bir uygulamanın başlatılmadığını söyledi. Evet, genel bir uygulama başlatılmadı, bu konudaki henüz altyapı oluşmuş da değil, belki KOBİ’lere yönelik muhasebe standartları 1 ay içerisinde yayınlanacak, ihtiyari uygulama 2011 yılı itibariyle başlayacağını tahmin ediyoruz, belki finans kurumlarının talep etmiş olduğu bir zorunluluktan dolayı ya da finans ihtiyacı olan kurumların 2011 yılından itibaren uygulamaya geçeceklerini düşünebiliriz. Gerçekten, Türkiye’de UFRS’nin uygulandığı ya da bağımsız denetime tabi şirket sayısı oldukça az, Sermaye Piyasası Kurulu’na tabi şirketler var, Enerji Piyasası’na tabi şirketler var, bir de BDDK’ya tabi bankalar ve faktöring şirketleri var, bunları belki toplasak 1.000’i geçmez şu aşamada.

Bir de diğler taraftan işte, kamusal sorumluluğı olan alanların denetlenmesine yönelik her kurum kendine yönelik düzenlemeler çıkarıyor. 2 sene öncesinde “vakıflar”, vakıfların denetimiyle ilgili bir yönetmelik yayınlandı, denetimin uluslararası denetim standartlarına göre yapılacağını söyledi ve denetim yapacak insanları olarak da hiç lisanslamaya tabi olmadan kendilerinin eğitime katılan ancak sınava tabi olmaksızın da “üst yöneticileri” uluslararası denetim standartlarına göre denetim yapan kişilerden tarif etti. Farz edin ki, vakıfların üst yöneticileri, İlahiyat mezunu veya Dil, Tarih Coğrafya mezunu ama vakıflarda üst düzey yönetici, bu insanlar uluslararası denetim standartlarına göre denetim yapacaklardı, vakıflar kamusal bir alan, sağ olsun TÜRMÖB, zamanında devreye girdi ve yürütmenin durdurulması noktasında dava açtı, yürütmenin durdurulmasını kazandı, herhalde bugünlerde de iptali konusunda karar çıkacak. O yüzden gerçekten biz biran evvel UFRS’nin de uygulanmasını, KOBİ’lere yönelik standartların biran evvel yayınlanıp uygulanmasını istiyoruz ama tabii ki, bir bakkalda da, hiç çalışmanı olmayan bir bakkalda da limited şirket yaptığımız, geçmişte hayat standardından kaçınmak için sermaye şirketine dönüştürdüğümüz alanlarda da bir külfet olacaktır gerçekten bunun uygulaması. Zira onların finansal tablolarını belki sadece Gelir İdaresi kullanacaktır doğru vergiyi tahsil etmek için, burada bir külfet yaratacaktır.

Ben bu konuyu da geçtikten sonra şimdi Yeni Konuşmacımız “muhasabe meslek mensuplarının entegrasyonun geleceğı” konusunda, Erciyes Üniversitesi Öğretim Üyesi Doçent Doktor Sayın Şaban Uzay sunumunu gerçekleştirecek.

Gerçekten küreselleşmeyle birlikte her ne kadar eleştiriler de olsa bütün dünyada ortak bir küresel muhasabe dilinin oluşturulması ve ortak uygulamaların olması, meslek mensuplarının da çok hızlı bir süreçten geçerek bu küresel entegrasyona kavuşmaları da çok büyük önem arz ediyor. Bu anlamda bizde de bazı altyapıların gerçekleştirilmesi için yine, bazı düzenlemelerin yapılması gerekiyor. Örneğın, bunlardan bir tanesi; hep Kongre’nin başından beri belirttik, Türk Ticaret Kanunu’nun yeni Kanunun mutlaka yasallaşması gerekiyor, ona uygun Basel kriterlerinin devreye girmesi gerekiyor. Yine, bugüne kadar diğler gelişmiş kapitalist ülkelerde uygulamaya giren denetim alanının disiplin edecek, bu alandaki otorite bolluğunu ortadan kaldıracak, belki Meslek Örgütümüz bünyesinde oluşması çok ideal olacak, bir kamu gözetim kurulunun da oluşması şart gibi görünüyor.

Buyurun Hocam, söz sizin,

# MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ENTEGRASYONLARININ GELECEĞİ: Meslekte Kalite Arayışı

**Doç. Dr. Şaban UZAY**  
Erciyes Üniversitesi Öğretim Üyesi

## 1. GİRİŞ

Türkiye’de yasal düzenleme çalışmalarına 1933 yılında başlanan muhasebe mesleği, 1989 yılında 3568 sayılı yasanın kabulü ile yasal statüsüne kavuşmuş ve mesleki örgütlenmesini gerçekleştirmiştir. Aradan geçen 20 yılı aşkın sürede, meslek mensupları yasada tanımlanan işleri gerçekleştirmek suretiyle ülkenin ekonomik kalkınmasına destek olmuştur. Meslek mensuplarına ve tekdüzen muhasebe sistemini oluşturmaya yönelik düzenlemeler ve uygulamalar sonucunda muhasebecilik toplumda saygınlığı olan, yeni mezunların talep ettiği bir kariyer mesleği haline gelmiştir. Yakın gelecekte de mesleğin söz konusu konumunu daha da güçlendirerek sürdürmesi için mesleğe yönelik tehditlerin – ki bunlar aynı zamanda fırsatları da içermektedir – bilinmesi ve buna göre meslek mensubunun hazırlık yapması gerekmektedir. Ayrıca meslek mensubunun bu gün ve gelecekte saygınlığını sürdürmesi meslekte kalite çitasının yükseltilmesine de bağlıdır.

Ülkemizde iş yapma kültürü, kayıt dışı ekonomi, eğitim ve bilinç eksikliği vb. nedenlerle mesleki kaliteden ödün veren, dolayısıyla işini gereği gibi yapmaya çalışan meslek mensuplarına ve mesleğin kendisine zarar veren uygulamalara/meslek mensuplarına az da olsa rastlamak mümkündür. Çalışmada, meslek mensubunun geleceğe hazırlanmasında tehditlerin neler olduğu özetlendikten sonra meslekte kalite arayışına yönelik, meslek mensubunun kendi görüşleri, literatür ve gözlem sonuçlarından yararlanarak oluşturulan tespit ve öneriler açıklanmıştır.

## 2. MUHASEBE MESLEĞİNE YÖNELİK TEHDİTLER VE FIRSATLAR

Muhasebe mesleğine yönelik tehditlerin başlıcaları şunlardır:

- a) **Muhasebede küreselleşme:** Küreselleşme bilgiye dayalı ekonominin gelişmesini hızlandırmış, muhasebe gibi bilgiye dayalı meslekleri önemli hale getirmiştir. Ekonomik anlamda küreselleşme uluslararası nitelikteki standartların yaygınlaşmasına yol açmıştır. Özellikle ortak bir muhasebe dili olarak uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma çalışmaları, 1973 yılında başlamakla birlikte 2000’li yılların başında küresel piyasalarda yaşanan şirket skandalları ile hız kazanmıştır. TTK Tasarısı mimarı Prof. Dr. Ünal Tekinalp’in belirttiği gibi; “Bu gün hiçbir ülke uluslararası standartta muhasebe ilkesi uygulamıyor ve uluslararası standartta denetleme görmüyor ise hiçbir uluslararası toplumda yer alamaz” (Tekinalp, 2005:111). **Türk Ticaret Kanun (TTK)** Tasarısında muhasebede uluslararası muhasebe standartlarına, denetim de ise uluslararası denetim standartlarına uyulması gerektiği açıkça ifade edilmiştir.

**Küreselleşme muhasebe denetimin önemini artırmıştır:** Yaşanan finansal skandallar ve ekonomik krizlerde denetim eksikliklerin de önemli bir rolü olduğu görülmüştür. Meslek yasasında meslek mensubunun yapacağı işler arasında sayılan denetim, TTK Tasarısının tartışılmaya başlanması ile birlikte meslek mensubunun da yakın ilgisini çekmiştir. Çünkü Tasarı’nın 397 - 406.inci maddeleri küçük ve orta ölçekli anonim ortaklıklarda denetçi olarak iki SMMM veya YMM’nin atanmasına imkan tanımaktadır.

- b) **Ekonomik krizler:** Küresel ekonomik iklimin temel özelliği yapısal olarak krizleri bünyesinde taşımasıdır. Artık krizlerin oraya çıkması küresel bir nedenden olmasa bile, etki ve sonuçları geniş kesimleri ilgilendirmektedir (Karakaya, 2010: 14). Muhasebe meslek mensubu gerek hizmet verdiği müşterisini ekonomik krizin olası etkilerinden korumada danışmanlık hizmeti vererek gerekse kriz dönemlerinde ortaya çıkan müşteri kaybı, tahsilat sorunları gibi olumsuzluklardan en az etkilenme konusunda yeterince bilgi sahibi olmalıdır.

- c) **Teknolojik gelişim:** İş dünyasına yönelik teknolojik gelişmeler muhasebecileri de yakından ilgilendirmektedir. Bilgisayar destekli (elektro-

nik) muhasebe ve denetim uygulamaları gün geçtikçe artmaktadır. Özellikle internet alanında yaşanan gelişmeler, meslek mensuplarınca yakından izlenmeli ve iş yapış şekillerini de buna göre düzenlemelidir<sup>1</sup>. Günümüzde muhasebeciler bilgi teknolojileri konusunda kendilerini geliştirmek yanında organizasyon ve işletme bilgisi konusunda da yeterli olmak durumundadır.

- d) Muhasebe mesleğinin hizmet sektörü olarak değerlendirilmesi:** Ülkemizde ağırlıklı olarak serbest meslek faaliyeti olarak görülen muhasebe mesleği, gelişmiş ülkelerde daha çok kurumlar bünyesinde icra edilmektedir. Dolayısıyla muhasebe mesleği ile ilgili faaliyetler dünyanın birçok yerinde muhasebe veya mali müşavirlik hizmet sektörü olarak ifade edilmektedir<sup>2</sup>. İşletmeler karlılıklarını artırmak için outsourcing –dış kaynak kullanımı- yoluyla muhasebe hizmeti satın almaktadırlar. Yakın gelecekte yerel yönetimler ve kamu kuruluşlarının da muhasebe hizmetini dışarıdan satın alması konularının tartışılması beklenmektedir. Dünya ekonomisinde hizmetler sektörünün artan ağırlığı muhasebe hizmet sektörünü de büyütecek ve çok uluslu veya küresel muhasebe-mali müşavirlik şirketleri sektörün lokomotifi haline gelecektir (Karakaya, 2010:19-20). Söz konusu tehdit yetişmiş meslek mensupları için hizmet ihracına yönelik bir fırsat olarak da değerlendirilebilir.
- e) Muhasebe ve denetim uygulamalarında olayın özünden uzaklaşma:** Özellikle finansal skandallar ve ekonomik krizler, muhasebe ve denetim uygulamalarında standartlara uyumun biçimsel düzeyde kaldığı, olayın özünden uzaklaşıldığı dolayısıyla sosyal sorumluluk ilkesine uyulmadığı, kamu yararının yeterince gözetilmediğini göstermiştir.

Yukarıda sıralanan ve tehdit olarak algılanan hususları gidermenin başlıca yolu; sürekli mesleki kaliteyi artırma arayışı içerisinde olmaktadır.

---

<sup>1</sup> İnternetin iş yaşamına etkisine örnek olarak; ABD’de internet üzerinden alışveriş tahminleri aşmış durumdadır. Aklınıza gelen her şey internet üzerinden alınabilmektedir. Bu durum sosyal medya adı verilen yeni iş sahalarının doğmasına yol açmıştır (Hürriyet Pazar, 29 Ağustos 2010, s.20).

<sup>2</sup> İstanbul Ticaret Odası Meclisinde “Mali Müşavirlik Meslek Komitesi” nin faaliyet göstermesi, ülkemizde de muhasebenin bir hizmet sektörü olarak kabulü açısından önemli bir göstergedir.

### 3. MUHASEBE MESLEĞİNDE KALİTE ARAYIŞI

Geniş anlamıyla kalite bir mükemmellik derecesidir: bir şeyin amacına ne kadar uygun olduğudur. Muhasebede kalite ise; muhasebeci tarafından hazırlanan finansal tablolara güven duyulmasıdır. Denetim hizmetleri de dahil muhasebe mesleği üçüncü kişilere “güvence hizmeti sunan” bir meslek olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla bir ülkede muhasebe kalitesi ile yayınlanan finansal bilginin kalitesi ve kalite güvencesi arasında aynı yönlü bir ilişki bulunmaktadır (Aksoy, 2005:40; ASMMMO Panel, 2009:42).

Muhasebede kalite dinamik bir konu olup, birçok faktöre bağlıdır. Muhasebede kaliteye ulaşmanın ön koşulu, meslek mensubunun kalitesini sağlamaktır. Bu ise yeterli eğitimden, meslek ahlakı kurallarının uygulanmasına kadar birçok konuyla yakından ilişkilidir (Sanlı, 2008:324). Meslek mensubunun kendisinden başka, iç ve dış çevre, ekonomik alt yapı, müşteri sayısı, iş yoğunluğu, fiziki şartlar gibi faktörlerde kaliteyi etkilemektedir.

Muhasebenin temel kavramlarından “**sosyal sorumluluk kavramı**” gereğince muhasebeci, müşterinin çıkarlarını değil, toplumda finansal raporları kullanacak olan ilgili kesimlerin çıkarlarını ön planda tutmalıdır. Dolayısıyla hazırlanan finansal raporları alan kişiler, bu raporlara güvenmedikleri sürece, muhasebe hizmetinin değeri azalacak, buna bağlı olarak da mesleğin imajı olumsuz etkilenecektir.

Türkiye’de gerek hazırlanan finansal raporlar konusunda gerekse kalite ortam ve kültürünün oluşturulması yönünde önemli gelişmeler görülmele birlikte, tüm işletmelerde uygulama istenilen düzeyde değildir. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerde hazırlanan finansal raporlar, kayıt dışı işlemlerin de etkisiyle gerçeği yansıtmaktan uzaktır. Benzer şekilde finansal skandalların yaşandığı dönemde ABD Sermaye Piyasası Kurulu Başkanı Arthur Levitt’in bu yöndeki tespiti ise şöyledir; “Finansal raporların kalitesi her geçen gün azalmakta, muhasebe uygulamaları saptırılmakta, yöneticiler işin kolayına kaçmakta ve işletmelerin kazanç raporları gerçek performanstan ziyade yönetimin isteklerini yansıtır hale gelmektedir” (Rezaee, 2002:5).

Güven sorununu aşmak, muhasebecilere yönelik bazı olumsuz ön yargıları gidermek için muhasebe mesleğinde kalite arayışı meslekle ilgili tüm kesimler (meslek mensupları, akademisyenler, meslek örgütleri, düzenleyici kurumlar gibi) eliyle sürdürülmelidir. Bir yandan muhasebede uyulacak uluslararası standartlara yakınsama çalışmaları sürdürülürken diğer yandan muhasebede kalitesizliğe yol açan eksiklikler, aksaklıklar giderilmeli, muhasebecilerin



karşılaştıkları sorunlar saptanıp çözüme kavuşturulmalıdır. Aksi takdirde sağlıklı olmayan bilgilere dayanılarak alınan kararlar sonucu ekonomik kayıplarla karşılaşılabilir. Ayrıca finansal raporları kullanan her kurum (bankalar, vergi idaresi gibi) bunların gerçeği yansıtmadığını kendisi araştırmak zorunda kalacaktır.

Türkçe literatürde muhasebenin denetim boyutuna ilişkin kalite, kalite güvence çalışmalarına rastlanırken; doğrudan muhasebeye yönelik çalışma sayısı sınırlıdır. Sanlı (2008) çalışması örnek olarak verilebilir. Çalışmada muhasebeci denetim boyutu dışında tutularak, dar anlamıyla; “şirketlerin muhasebe işlemlerini yürüten, muhasebeleştirme faaliyetlerinin ardından finansal raporları hazırlamaktan sorumlu olan veya bu hizmetlerin yerine getirilmesi için danışmanlık hizmeti veren bağımlı veya bağımsız ruhsatlı meslek mensupları” (Türker ve Örerler, 2004:115) olarak dikkate alınmıştır.

Türkiye’de muhasebe mesleğinin yasal statüsünü oluşturan ve 1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı Kanun ve ikincil düzenlemeler oluşturulduktan sonra, muhasebeciler geçmişe göre birçok kazanımlar elde etmişlerdir. Örnek olarak; asgari ücret tarifesinin getirilmesi bile tek başına önemli bir kazanımdır. Diğer yandan 1994 yılından itibaren işletmelerin büyük kısmını kapsamına alan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinin (Tekdüzen Muhasebe Sisteminin) yürürlüğe girmesi ve 2005 yılından itibaren bankalar ve borsada işlem gören işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarına uyum çalışmaları, iş dünyasında muhasebenin etkinliğini artırma açısından önemli aşamalarıdır. Türkiye’de muhasebe mesleğinde kaliteyi korumaya ve artırmaya yönelik başlıca yasal düzenlemeler şunlardır:

- Muhasebe Meslek Yasası (3568 sayılı Kanun)
- Disiplin Yönetmeliği
- Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik
- Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliğidir.

Uluslararası alanda muhasebe mesleğinde kalite konusunda, IFAC ve gelişmiş üye ülkelerin meslek örgütlerince oluşturulmuş komiteler bulunmaktadır. Örneğin İngiltere’de Financial Reporting Council (FRC), özellikle muhasebe denetiminde kaliteye yönelik raporlar yayınlamıştır (FRC, 2008). Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) bünyesinde 1978 yılında muhasebe (denetim) fir-

malarına kalite kontrol standartları geliştirmeleri ve gerçekleştirmelerine yardımcı olmak için “Kalite Kontrol Standartları Komitesi” (Quality Control Standards Committee – QCSC) oluşturulmuştur.

Bir muhasebe firması için **kalite kontrol**, onun müşterileri ve diğerlerine karşı sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olacak yöntemlerden (organizasyon yapısı, prosedürler gibi) oluşur. AICPA’nın muhasebe firmaları için spesifik kalite kontrol prosedürleri oluşturmama nedeni; muhasebe firmalarının büyüklüğü, çalışan sayısı, uygulama yapısı gibi faktörlerden dolayı prosedürlerin değişeceği kaygısıdır. Bu nedenle QCSC, muhasebe firmalarına kendi prosedürlerini oluştururken uyacakları beş kalite kontrol unsurunu Tablo 1’deki gibi belirlemiştir (Arens vd., 2005:37). Tablo 1’e ayrıca söz konusu kalite unsurlarıyla ilişkili Türk Muhasebe Meslek Hukukunda yer alan ilgili düzenlemelerden örnekler de eklenmiştir.

**Tablo 1: Kalite Kontrolün Beş Unsuru**

UNSURLAR	GEREKLİLİKLER (Özet)	PROSEDÜR ÖRNEKLERİ	TÜRKİYE MUHASEBE MESLEK HUKUKU (Örnek Düzenlemeler)
<b>Bağımsızlık, Dürüstlük ve Objektiflik</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tüm personel bağımsızlığını hem gerçekte hem de görünürde korumalı, sorumluluğunu yerine getirirken dürüstlük ve objektiflikten uzaklaşmamalıdır.</li> </ul>	Tüm alışanlar için yıllık bağımsızlık sorgulaması yapılmalıdır. Örneğin, ortaklık ilişkisi, müşteri işletme yönetiminde görev alması gibi.	Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin temelini oluşturur (alışma Yön. Md.6)
<b>Personel Yönetimi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>alışanlar yapılan işe uygun niteliklere sahip olmalıdır.</li> <li>Yeterli teknik eğitime ve uzmanlığa sahip kişiler görevlendirilmelidir.</li> <li>Bütün alışanlar sürekli mesleki eğitime ve sorumluluklarının yerine getirilmesine yardımcı olacak faaliyetlere katılmalıdır.</li> <li>Personel başarısına göre terfi ettirilmelidir.</li> </ul>	Her bir personel sorumlu olduğu her bir sözleşmeden dolayı değerlendirilmelidir.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Yalnızca mesleki faaliyetleri yapabilmek için yardımcı eleman çalıştırılabilir. Mesleği yapmaları yasak olanlar çalıştırılmazlar (al. Yön. Md.22)</li> <li>Meslek mensuplarının meslek örgütü tarafından düzenlenecek mesleki gelişim ve eğitim seminerlerine katılmaları zorunludur (5786 say. Kan. Md.44).</li> </ul>

<p><b>Müşterinin Devamlılığı ve Sözleşmenin Kabulü</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Müşteri işletmeyi kabul veya ilişkinin devamına ilişkin oluşturulacak prosedürler, muhasebe firması yönetimi, özellikle müşteri işletme yönetiminin dürüstlüğüne yönelik şüphelerin olup olmadığı konusunda karşılaşılabilecek riskleri en aza indirmelidir.</li> <li>• Muhasebe firması mesleki yeterliliğine uygun olmayan sözleşmeleri üstlenmemelidir.</li> </ul>	<p>Her yeni müşteri işletmeyi kabul etmeden önce, müşteri değerlendirme formu oluşturmalıdır.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Meslek mensubu gerek duyması halinde gerekli görüşmeleri yaptıktan sonra işi kabul eder (Çal. Yön. Md.23).</li> <li>• Tehditlerin kabul edilebilir bir düzeye indirilememesi halinde müşteri kabul edilmemelidir (Etik Yön. Md.33).</li> <li>• Hizmet sözleşmesi yapılmadan ; ücret tarifesinin altında iş kabulü ile ücretini almadığı halde sözleşmeyi sürdürmesi kınama cezası gerektirir (Disiplin Yön. Md.6).</li> <li>• Müşterinin yaptığı işin özelliği vb. konularda yeterli bilgiye sahip olunmalıdır (Etik Yön. Md.34).</li> </ul>
<p><b>Sözleşme Performansı</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yapılan iş, muhasebe firmasının kalite standartlarına, düzenleyici kurumların gerekliliklerine ve mesleki standartlarına uygun yapılmalıdır.</li> </ul>	<p>Tamamlanan tüm işler muhasebe firması yöneticilerinin onayından geçmelidir.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Meslek mensuplarının casus olmaksızın gerekli mesleki özen ve titizliğin yeterince gösterilmemesi ve işlerin standartlara aykırı yürütülmesi kınama cezası gerektirir (Dis.Yön. Md.6).</li> </ul>
<p><b>Gözetim</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yukarıdaki dört kalite unsurunun etkin şekilde uygulanıp uygulanmadığını sağlayacak politika ve prosedürler oluşturulmalıdır.</li> </ul>	<p>Yapılan işler en azından yıllık olarak kalite kontrolden sorumlu yönetici tarafından test edilmelidir.</p>	

Kaynak : (Arens vd., 2005:38 ve Muhasebe Meslek Hukuku)

Tablo 1’de görüldüğü gibi kalite unsurlarına yönelik düzenlemelerde Türk Muhasebe Meslek Hukukunca yeterince düzenlenmemiş konu **gözetimdir**. Gözetim veya diğer adla kalite güvence sistemi genel olarak iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlar:

- a) Muhasebe firması düzeyinde iç gözetim,
- b) Ulusal düzeyde dış gözetim.

ABD’de 1970’lerden beri AICPA tarafından organize edilen meslektaş gözetimi (Peer Review-PR), 2000’li yılların başlarında karşılaşılan önemli finansal skandallardan sonra önemini kaybetmiş yerine Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board -PCAOB) oluşturulmuştur. Benzer düzenlemeler Avrupa Birliği ülkeleri için de AB Komisyonunca benimsenmiştir (Uzay, 2006:175). Türkiye’de kamu gözetim kurulunun oluşturulmasına yönelik yasa tasarısı bulunmaktadır. Mevcut yapı itibariyle dış gözetim dağınık bir yapı göstermektedir. Bankaların gözetimi BDDK; borsa şirketlerini gözetimi SPK, muhasebe meslek mensuplarını gözetimi ise TÜRMOB ve Maliye Bakanlığınca gerçekleşmektedir. **Türkiye’de kamu gözetim kurulunun kurulması** hem uluslararası düzenlemelere uyum hem de denetimin tek elden sağlanması açısından yararlı olacak ve mesleki kalitenin artırılmasına olumlu katkı sağlayacaktır.

Türkiye’de meslektaş gözetimi uygulanmamaktadır. TTK Tasarısı ile böyle bir gözetimin oluşturulması söz konusudur. Türkiye’de muhasebe mesleği ile ilgili olarak iç gözetimin düzenlenmemesi, dış gözetimin ise dağınık ve etkin olmaması, muhasebe denetiminin halka açık şirketlerle sınırlı olması, tam tasdik denetiminin ise zorunlu olmaması nedeniyle hazırlanan finansal raporların büyük ölçüde denetlenmemesi sonucunu doğurmaktadır. Kredi kuruluşları tarafından kredi talep eden işletmenin finansal tabloları üzerinde kendi elemanlarınca yapılan gözetim ise hem standart değildir hem de bu konunun uzmanı meslek mensupları tarafından gerçekleştirilmemektedir.

### **3.1. Muhasebe Mesleğinde Kalite Arayışında Meslek Mensuplarının Görüşleri**

Bağımlı ve bağımsız olarak faaliyette bulunan muhasebecilerin, meslek kalitesi konusuna bakışlarını saptamak ve muhasebe mesleğinde kalite nasıl yükseltilir sorusuna cevap aramak amacıyla hazırlanan anket formları, ulusal bir muhasebe sempozyumunda tesadüfî olarak seçilen toplam 150 meslek mensubuna uygulanmıştır. Ankete katılanların görünüşü şöyledir: %85 oranında erkektir,

%77 oranında bağımsız çalışmaktadır, %62'si SMMM'dir, %71'i lisans mezunudur, meslekte çalışma süresi 10 yıldan fazla olanların oranı %67'dir, %59'unun aylık net geliri 2.000,00 TL ve üzeridir.

Muhasebecilerin, muhasebe meslek kalitesine ilişkin düşüncelerini belirlemek amacıyla yönelik olarak oluşturulan ifadelere katılım düzeyleri araştırılmıştır. Muhasebecilerin meslek kalitesine ilişkin görüşleri EK 1'de ayrıntılı sunulmuş olup, öne çıkan **tespitler** şöyledir:

- **Mesleğe giriş koşulları;**

- Muhasebecilerin %60'ı mesleğe giriş koşullarının zorlaştırılması düşüncesine katılmaktadır.
- Muhasebeciler %62'si mesleğe giriş sınavlarının test şeklinde olması düşüncesine katılmaktadır.
- Mesleğe giriş sınavlarında yabancı dil sınavı aranması düşüncesine katılanların oranı ise %42'dir.

- **Haksız rekabetin önlenmesi;**

- Kaçak (sertifikasız) olarak muhasebecilik yapanlarla mücadelede maliye idaresinin meslek örgütüyle iletişim içinde olması düşüncesine katılım % 92 oranındadır.
- Bağımsız muhasebeciler için mükellef sayısının sınırlandırılması (kota getirilmesi) düşüncesine katılanların oranı %77'dir.
- Belirli büyüklüğü aşan işletmeler için zorunlu SMMM istihdamı düşüncesine katılanların oranı %74'dür.
- Muhasebeciler %86 oranında mesleki kalite standartlarının geliştirilmesini beklemektedir.

- **Muhasebe mesleğinin tanıtımı:**

- Muhasebe mesleğinin üniversitelerde tanıtımına önem verilmesi düşüncesine katılanların oranı %91'dir.
- Meslek örgütünün yayın çıkarması %78 oranında desteklenmektedir.

- **Mesleki kazanç ve ücret;**
  - Muhasebecilerin %52'si muhasebeciliği, kazancı yüksek bir meslek olarak görmektedir. Muhasebecilerden kazanç ile kalite arasında ilişki kuranların oranı %82'dir.
  - Muhasebecilerin kazançlarını yükseltmek için kaliteden taviz verildiği düşüncesine katılanların oranı %72'dir.
  - Muhasebeciler kararsızlarla birlikte %64 oranında, resmi ücret tarifesi-ni günün koşullarına uygun bulmamaktadır.
  - Muhasebe ücretlerini oda kanalıyla alınmasını düşünenlerin oranı %68'dir.
- **Fiziki koşullar ve çalışan sayısı:**
  - İş yüküne paralel olarak personel sayısının artırılması düşüncesine katılanların oranı %64'dür.
  - Büro çalışanlarının niteliklerinin TÜRMOB tarafından belirlenmesi düşüncesi katılanların oranı %70'dir.
  - Sadece sertifikası olanların bürolarda çalışılabilmesi düşüncesine olumlu bakanların oranı %79'dur.
  - Muhasebe büroları için asgari fiziki koşullar aranması düşüncesine katılanlar %71'dir.
- **Mesleki eğitim;**
  - Muhasebe mesleğinin üniversitelerde uzmanlık alanı olarak belirlenmesi düşüncesine katılanların oranı %86'dır.
  - Muhasebe derslerinin sürekli revize edilmesi görüşüne katılanların oranı %92'dir.
  - Muhasebecilerin %90'ı sürekli eğitimi desteklemekte ve %92 oranında da eğitimin bir an önce başlamasını beklemektedir.
  - Muhasebeciler %84 oranında uluslararası standartları desteklemekte, ayrıca %81 oranında uluslararası standartların uygulamaya başlamasını beklemektedir.

- **Mesleğin geleceği;**
  - Muhasebeciler % 66 oranında muhasebe mesleğinin Türkiye’de hak ettiği değeri göremediği düşüncesindedir. Diğer yandan da muhasebeciler %98 oranında, muhasebenin geleceğin mesleği olduğunu belirtmiştir.
- **Diğer;**
  - Meslek üzerinde Maliye Bakanlığı’nın vesayetinin kaldırılmasını isteyenlerin oranı %82’dir.
  - Mesleki uzmanlaşmaya %86 oranında, kurumsallaşmaya ise %82 oranında olumlu bakılmaktadır.
  - Muhasebecileri asıl işlerine odaklanmalarını engelleyen bürokratik işlerden rahatsız olanların oranı %63’dür.
  - Muhasebeciler %85 oranında kayıt dışı ekonomiden rahatsızdır.
  - Muhasebeciler, SM unvanının kaldırılmasını %67 oranında olumlu bir gelişme olarak değerlendirmektedir.

Yukarıdaki tespitler sonucu en yüksek katılımın olduğu alanlar; eğitim, muhasebe mesleğinin tanıtımı ve kaçak (sertifikasız) muhasebecilerle mücadelede meslek örgütü ile maliye idaresinin iş birliği olmuştur.

### **3.2. Kalitenin Yükseltilmesine İlişkin Öneriler**

Muhasebe mesleğinde kalite arayışı çok yönlü olarak incelenmesi gereken, hatta bağımlı ve bağımsız muhasebeciler için ayrı olarak ele alınması gereken bir konu olup, yukarıda araştırma sonuçları ulaşılan tespitlerden ve gözlemlerimizden yararlanarak kalitenin yükseltilmesine yönelik belirlediğimiz öneriler aşağıda özetlenmiştir. Bunlar:

#### **a) Meslek mensubu, meslek örgütü ve düzenleyici kuruluşlara yönelik olarak:**

- ***Kurallara (Standartlara) uyumda biçimsellikten kaçınılmalıdır.*** Muhasebe kurallarına uyum biçimsel düzeyde kalmamalı, sosyal sorumluk ve özünlü önceliği kavramlarına aykırı muhasebe uygulamalarından kaçınılmalıdır. Meslek mensubu olayın özünden uzaklaşmaya çalışmamalıdır (Can,

2010:31). Benzer şekilde muhasebe denetimi uygulamalarında da standartlara uyumda biçimsellik ön planda olmamalıdır.

- **Meslek mensupları kurumsallaşmaya önem vermelidir.** Meslek mensubu dünyada gittikçe yaygınlaşan muhasebe hizmet sektöründen pay alabilmek için şirketleşme yoluna gitmeyi planlamalıdır. Şirketleşme veya ortaklıklar oluşturma, hem muhasebe hizmet sektöründe yer alma hem de uzmanlaşma konularında yardımcı olacaktır.
- **Yasal düzenlemelerin eksiksiz uygulanması** önemlidir. Özellikle Disiplin Yönetmeliğinin uygulanmasından taviz verilmemeli, mesleğin gelişimi ve imajı, meslek mensubundan daha öncelikli olmalıdır (ASMMMO Panel, 2009:47). Muhasebeciler arasındaki haksız rekabetin önlenmesinde maliye idaresi, vergi ve ticaret mahkemeleri gibi kurumların da desteği alınmalıdır (Uzay ve Gönen, 2009:130).
- **Uzmanlaşma teşvik edilmeli**, bu yönde TÜRMOB tarafından yapılacak sınavlarla uzmanlık alanı bir sertifikaya bağlanmalıdır<sup>3</sup>. Denetim alanı muhasebe meslek mensuplarının önemli bir gelişme alanı olmakla birlikte uluslararası kabul görmüş standartlardan uzak yapılması halinde fazla bir anlamı da olmayacağı unutulmamalıdır<sup>4</sup>. Mesleğin kayıt tutma fonksiyonu yanında danışmanlık (analiz ve yorumlama) yönü önümüzdeki dönemde ön plana çıkacaktır. Davranış bilimciler açısından söz konusu durum meslek mensuplarının yabancılaşma sorunuyla karşılaşmaması ve böylece iş tatmininin artması açısından da yararlı olacaktır (Usul, 2007:85).
- **Mesleğe giriş koşulları** gözden geçirilmeli ve daha da zorlaştırılmalıdır. Mesleğe girişte **yabancı dil sınavı** aranmalıdır.

---

3 TÜRMOB'un "Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma ve Uluslararası Uzmanlık Ruhsatı" başlıklı bir projeyi sürdürdüğü bilinmektedir. Söz konusu proje kapsamında belirlenen uzmanlık konuları: E-Ticaret Uzmanlığı, Muhasebe ve Bilişim Teknoloji Uzmanlığı, Çevre Muhasebesi Uzmanlığı, Finansal Yönetim Uzmanlığı, Enflasyon Muhasebesi Uzmanlığıdır (Bilen, 2008:26). Diğer yandan İSMMMO tarafından; Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı, İç Denetim Uzmanlığı, Stratejik Yönetim Muhasebesi Uzmanlığı, Şirket ve Marka Değerleme Uzmanlığı, Yabancı Sermayeli Şirketlerde Muhasebe Uzmanlığı alanlarında eğitim programları gerçekleştirilmektedir (www.ismmmoakademi.com.tr).

4 YMM'ler tarafından yapılan tasdik denetimlerinde uluslararası denetim standartlarına uyulmayan alanlar hakkında tespitleri için bakınız; ASMMMO Panel, 2009: 45-46.



- ***Sınavın şekli konusunda***, mesleğin en gelişmiş olduğu ülke olan ABD'deki uygulamalara paralel şekilde mesleki yeterlilik sınavlarının klasik sınavdan, simülasyonlara göre oluşturulmuş test sınavı şeklinde yapılması<sup>5</sup> meslekteki kalite arayışında önemli bir adım olacaktır<sup>6</sup>. Sınav konusunda muhasebe meslek sertifika sınavlarının TÜRMOB tarafından yapılmakla birlikte bağımsız denetim sertifika sınavının düzenleyici kurum SPK tarafından yapılması çelişkisi de giderilmelidir<sup>7</sup>.
- ***Fiziki koşullar standardı*** oluşturulmalı ve bağımsız denetçilere benzer şekilde bir muhasebe firmasının da faaliyete başlamadan önce, mesleğin gerektirdiği fiziki koşulları sağlaması aranmalıdır.
- Bağımsız çalışan meslek mensupları için ***müşteri sayısına yönelik kota getirilmesi*** ve belirli büyüklüğe ulaşmış işletmelerin bağımlı ***muhasebeci istihdamı zorunluluğu*** tartışılmalıdır. Gözlemlerimize göre işletmeler büyüdükçe, teknolojik gelişmeye rağmen muhasebe işlemlerinin bağımsız bürolarda takibi zorlaşmakta, kaliteden taviz verilebilmektedir. Söz konusu olumsuzluğu aşmanın bir yolu ise; meslek mensuplarının ortaklık bürosu veya şirketleşme yapmak suretiyle müşterilerine daha kurumsal bir hizmet vermeleridir<sup>8</sup>.
- ***Resmi ücret tarifesi*** günün koşullarına uygun hale getirilmeli, meslek üzerindeki Maliye Bakanlığı (MB)'nin vesayeti kaldırılmalıdır. Ülkemizde muhasebe mesleğinin geçmişine baktığımızda MB'nin muhasebe meslek mensuplarından olan bazı istekleri meslek mensuplarının yaptıkları işlerin

---

5 ABD'de CPA sınavlarının yapılış şekli konusunda fazla bilgi için bakınız: Volkan DEMİR ve Oğuzhan BAHADIR, "Muhasebe Eğitimi Çerçevesinde CPA ve ACCA sınavlarının İncelenmesi ve SMMM Sınavları ile Karşılaştırılması", XXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Celal Bayar Üniversitesi, 20-23 Mayıs 2009.

6 ABD'de CPA sınavları İngilizce olarak ve sadece bilgisayar tabanlı ortamlarda (Computer Based Testing) iki ayda bir olmak üzere yılda altı kez yapılmaktadır (Uçma ve Erserim, 2009:200).

7 Muhasebecilerin yetki paylaşımı konusunda karşılaştıkları sorunlar için bakınız: Yücel Akdemir, "Denetim Mesleğinde Mevzuat Paradoksu – Yetki Paylaşımı", İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 12-13 Ekim 2009, İstanbul.

8 Büyük muhasebe bürolarında çalışmanın bir başka faydası ise; meslek elemanlarının küçük muhasebe bürolarında çalışanlara göre daha az stresle karşılaşmalarıdır. Büyük muhasebe bürolarında çalışan meslek elemanları daha rekabetçi, hevesli, dışa dönük, bağımsız ve güçlü liderlik özelliklerine sahip olmaktadır (Uslu, 2007:79).

iş adamlarınca dikkate alınmasında yardımcı olmuştur. Bununla birlikte Ba ve Bs formlarının meslek mensuplarınca düzenlenmesi gibi bazı konular, meslek mensuplarının kendilerini MB'nin “ücretsiz istatistik elamanı” olarak hissetmesine yol açmaktadır (ASMMMO, 2009:55).

- **Mesleğin eğitim yönü** hem meslek içi sürekli eğitim hem de meslek öncesi eğitim açılarından ihmal edilmemelidir. Muhasebe meslek mensubu aday, üniversitede lisans eğitiminde ilgili derslerin seçimini yapmalıdır. Adaydan asgari bazı dersleri alması ve ders kredisini tamamlaması istenmelidir<sup>9</sup> (ASMMMO, Panel 2009: 36).
- **Denetim kuruluşlarına benzer şekilde muhasebe bürolarının da etkin iç kalite kontrol sistemi olmalıdır.** Söz konusu sistem düzenli olarak değerlendirilmelidir. Tamamlanan işler şu yönlerden değerlendirilmeye tabi tutulmalıdır: Standartlara ve meslek ahlakına, ilgili yasal kurallara, sürekli eğitim gerekliliklerine ve asgari ücret tarifesine uygunluk. Ayrıca tamamlanan işler gözden geçirilmelidir. Zaman içerisinde denetim kuruluşlarında olduğu gibi şeffaflık raporu (transparency report) düzenlenmesi de söz konusu olabilecektir (FEE, 2008).

#### **b) Profesyonel yönetici ve iş adamlarına yönelik olarak:**

- Genel olarak ihracatçılar için söylenen “**müşteriniz kadar iyisiniz**” sözü muhasebeciler için de geçerlidir. Muhasebe bilgilerini talep eden kişilerin beklentilerinin ve taleplerinin artması, muhasebecilerin gelişimine de yansyacaktır. Muhasebenin sadece vergi için değil asıl bilgi için yapıldığı görüşü müşteri işletme üst yönetimlerine kazandırılmalıdır. Profesyonel yöneticilerin ve iş adamlarının bir araya geldikleri sivil toplum kuruluşları ile meslek örgütü sürekli ilişki halinde olmalıdır.
- Bankacılık kesimi denetlenmiş finansal tablolara dayanarak kredi taleplerini değerlendirmelidir. Küreselleşmenin bir sonucu olarak bankalara getirilen Basel II uzlaşısı gibi düzenlemeler, işletmelerin uygun koşullarda finansman kaynağına ulaşmasında güçlükler neden olabilmekle birlikte, finansal raporlamanın önemini de artırmaktadır (Karakaya, 2010:13).

---

<sup>9</sup> ABD’de 2000 yılından itibaren lisans ve yüksek lisans programlarından toplam 150 saat eğitim şartı getirilmiş olup, 47 eyalette söz konusu eğitim koşulu uygulanmaktadır. AIC-PA tarafından eğitim kurumlarına önerilen müfredat; muhasebe eğitimi, işletme eğitimi ve genel eğitimden oluşmaktadır. Ülkemizde staja başlama sınavı uygulandığı için belirli bir saat eğitim koşulu hâlihazırda aranmamaktadır (Uçma ve Erserim, 2009:196).

### c) İşletmelere yönelik olarak:

- Muhasebe firmalarının hizmet verdikleri müşteri işletmelerin küçük ve orta düzeyde olması, bu tür işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının ve profesyonel yönetimin yeterince gelişmemiş olması üretilen bilgilerin kalitesini de olumsuz etkilemektedir. İşletmelerin büyümesi, halka açılmaları, sermaye yapılarını güçlendirmeleri<sup>10</sup> muhasebeye de olumlu yansıtacaktır.

### d) Kayıt dışı ekonominin önlenmesine yönelik olarak:

- Ekonomideki kayıt dışı faaliyetlerden en fazla zarar gören meslek mensuplarının başında muhasebeciler gelmektedir. Dolayısıyla kayıt dışı ile mücadelede Türkiye'nin ilçelerinde bile faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının ve meslek örgütlerinin desteği alınmalı ancak onları asıl işlerinden uzaklaştıracak bürokratik işlemler azaltılmalıdır. Meslek mensupları da, "kamu yararını korumanın" muhasebe mesleğinin temeli olduğu felsefesini her zaman hatırlamalıdır.
- Toplumun refah düzeyinin artması, eğitim düzeyinin yükselmesi, daha profesyonel, daha bireysel daha rekabetçi meslek mensuplarının sayısının artmasına da yol açması beklenmelidir (Karabınar, 2005:88).

## 4. SONUÇ

Gerek özel gerekse mesleki hayatımızda kaliteye ulaşmak bir arayış olup, bu yönde atılacak küçük adımların neticesinde gerçekleşecektir. Muhasebe mesleğinde de kalite arayışında da başlıca görev muhasebecilere ve meslek örgütlerine düşmektedir. Muhasebeciler mesleki alanda kendilerini çok iyi yetiştirerek, gündemi sürekli takip ederek niteliklerini artırmalı ve korumalıdır. Meslek örgütleri de muhasebecilerin karşılaştıkları sorunların çözümünde ve kalitenin geliştirilmesine ve gözetimine yönelik önlemleri hayata geçirmelidir. Tüm bu çabalar sonucunda, meslekte kalite artacak ve gelişmiş ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de muhasebe mesleğinin kazancı yüksek bir meslek olarak tanınması mümkün olacaktır.

---

<sup>10</sup> Küçük ve orta ölçekli işletmelerde kayıt dışı faaliyetlerden ve karlardan sermaye sağlanması, sermayenin kaydı olarak konulması tespiti (Türker ve Örerler, 2004:150) bile tek başına muhasebe işlemlerinde bütünlüğü bozan bir durumdur.

## KAYNAKÇA

- **Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO)**, *Panel, “Mesleğin Dünyü ve Geleceği”*, Ankara, 16 Haziran 2009.
- **AKDEMİR, Yücel**, (2009), “*Denetim Mesleğinde Mevzuat Paradoksu – Yetki Paylaşımı*”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 12-13 Ekim 2009, İstanbul.
- **AKSOY, Tamer**, (2005), “*Uluslararası Denetim Standartlarına Geçiş Sürecinde AB Denetim Müktesabı ve Yeni AB 8. Direktif Tasarısı’na Karşılaştırmalı Bir Bakış*”, *MÖDAV Dergisi*, Cilt 7, Sayı, 3, Eylül.
- **ARENS, Alvin. A., Randal J. ELDER, Mark S. BEASLEY**, (2005), *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach*, International Edition, Pearson Education Ltd.
- **BİLEN, Abdulkadir**, (2008), *Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Meslek Mensuplarının İş Tatmini Üzerine Bir Araştırma*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- **CAN, Ahmet Vecdi**, (2010), “*Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi*”, İSMMMO Mali Çözüm, Sayı: 97.
- **DEMİR, Volkan ve Oğuzhan BAHADIR**, (2009), “*Muhasebe Eğitimi Çerçevesinde CPA ve ACCA sınavlarının İncelenmesi ve SMMM Sınavları ile Karşılaştırılması*”, XXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Celal Bayar Üniversitesi, 20-23 Mayıs 2009.
- **FEE (FEDERATION OF EUROPEAN ACCOUNTANTS)**, (2008), *Quality Assurance for Statutory Audit*, Fact Sheet ([www.fee.be](http://www.fee.be))
- **FRC (FINANCIAL REPORTING COUNCIL)**, (2008), *Audit Quality Framework*, [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk)
- **REZAEI, Zabihollah**, (2002), *Financial Statement Fraud – Prevention and Detection*, John Wiley & Sons, Inc. New York.
- **SANLI, Nail**, (2008), “*TÜRMOB’un Kalite Güvence Sistemine Yaklaşımı*”, İSMMMO, 2nd International Symposium on Auditing in Turkey, Yayın No:92, İstanbul.

- **KARABINAR, Selahattin,** (2005), *Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- **KARAKAYA, Mevlüt,** (2010), "KOBİ'lerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları", ASMMMO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi - MUVU, Cilt 3, Sayı:2.
- **TEKİNALP, Ünal,** (2005), "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı", Bankacılar Dergisi, Sayı 5.
- **TÜRKER, Masum ve Esin Okay ÖRERLER,** (2002), *Türk Şirketlerinin Küresel Şirket Haline Getirilmesi Yolları*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Y.No:2004-60, İstanbul, 2004.
- **UÇMA Tuğba ve ERSERİM Alper,** (2009), "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilme Sürecinin Türkiye ve Amerika'daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması", MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı 4.
- **USUL, Hayrettin,** (2008), *Davranışsal Muhasebe*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- **UZAY, Şaban ve Seçkin GÖNEN,** (2010), "Muhasebeci ve Denetçilere yönelik Yapıtların Finansal Raporlama Sürecindeki Yeri", MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:2010/1.
- **UZAY, Şaban,** (2006), "Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", MÖDAV Dergisi, Cilt:8, Sayı:4.

## EK 1: Muhasebe Meslek Kalitesi Hakkındaki Meslek Mensuplarının Görüşleri (Araştırma Sonuçları)

İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Mesleğe giriş koşullarının başvuru ve sonrasında daha da zorlaştırılması mesleki kaliteyi artırır	12 % 8,1	35 % 23,6	12 % 8,1	47 <b>% 31,8</b>	42 % 28,4
Mesleğe giriş sınavları Avrupa Birliği ülkelerinde olduğu gibi test şeklinde yapılmalıdır	17 % 11,5	30 % 20,3	10 % 6,8	<b>46</b> <b>% 31,1</b>	45 % 30,4
Mesleğe giriş sınavlarında yabancı dil sınavı mutlaka bulunmalıdır	17 % 14,4	23 % 19,5	29 % 24,6	<b>40</b> <b>% 33,9</b>	9 % 7,6
Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik mesleğinin üniversitelerde uzmanlık alanı olarak okutulması, üniversiteye girişte seçilebilecek bir bölüm olması gerekmektedir	7 % 4,7	5 % 3,4	9 % 6,0	<b>65</b> <b>% 43,6</b>	63 % 42,3
TÜRMOB ile YÖK arasında işbirliği kurularak üniversitelerde okutulan muhasebe dersleri sürekli revize edilmelidir	4 % 2,7	4 % 2,7	4 % 2,7	<b>69</b> <b>% 46,3</b>	68 % 45,6
Meslek mensupları meslek örgütleri ile üniversiteler aracılığıyla uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile ilgili sürekli mesleki eğitime tabi tutulmalıdır	3 % 2,0	4 % 2,7	8 % 5,4	<b>70</b> <b>% 47,3</b>	63 % 42,6
Üniversitelerde düzenlenen meslek tanıtım günleri muhasebe meslek örgütleri tarafından daha dikkatli izlenmelidir	6 % 4,0	2 % 1,3	6 % 4,0	<b>79</b> <b>% 53,0</b>	56 % 37,6
Sürekli meslek içi eğitime bir an önce başlanmalıdır	4 % 2,8	5 % 3,5	3 % 2,1	<b>74</b> <b>% 51,4</b>	58 % 40,3
Meslek mensupları uygulamayı ve mevzuatı zaten bildikleri için sürekli eğitime tabi tutulmalarına gerek yoktur	<b>64</b> <b>% 43,2</b>	51 % 34,5	10 % 6,8	11 % 7,4	12 % 8,1
Kaçak ve korsan muhasebeciyle mücadelede maliye idaresi illerdeki meslek odaları ile iletişim içinde olmalı, mükelleflerden aldıkları muhasebeci isimlerini odalara bildirmelidirler	8 % 5,4	2 % 1,4	2 % 1,4	44 % 29,7	<b>92</b> <b>% 62,2</b>

Odalardan gerek web üzerinden gerekse basılı yayın (kitap, dergi vb) çıkarmaları kaliteyi olumlu etkiler	5 % 3,4	15 % 10,1	12 % 8,1	<b>83</b> % <b>56,1</b>	33 % 22,3
Mesleğin üzerindeki Maliye Bakanlığı baskısı (vesayeti) kaldırılmalıdır	7 % 4,7	14 % 9,3	6 % 4,0	52 % 34,7	<b>71</b> % <b>47,3</b>
Meslek mensupları kazançlarını yükseltebilmek adına kaliteli hizmetten taviz verebilmektedir	11 % 7,4	21 % 14,2	10 % 6,8	<b>71</b> % <b>48,0</b>	35 % 23,6
Muhasebe mesleği kazancı yüksek bir meslek olarak görülmektedir	15 % 10,1	38 % 25,5	18 % 12,1	<b>58</b> % <b>38,9</b>	20 % 13,4
Resmi ücret tarifesi günün koşullarına uygun ve tatmin edicidir	33 % 22,1	<b>46</b> % <b>30,9</b>	16 % 10,7	41 % 27,5	13 % 8,7
Meslek mensuplarının kazançları arttıkça meslek kalitesine verilen önem de artar	8 % 5,3	9 % 6,0	10 % 6,7	51 % 34,0	<b>72</b> % <b>48,0</b>
Bağımsız muhasebeciler için muhasebe hizmeti verebilecekleri mükellef sayısının sınırlandırılması, mesleğe yeni girecek olanları rahatlatarak, böylece düşük ücretle defter tutma baskısını da azaltacaktır	11 % 7,4	14 % 9,4	9 % 6,0	50 % 33,6	<b>65</b> % <b>43,6</b>
Muhasebe ücretlerinin oda kanalıyla alınması meslek kalitesine olumlu etki yapar	13 % 10,7	19 % 14,1	16 % 11,1	38 % 25,7	<b>62</b> % <b>41,9</b>
Meslek mensupları farklı uzmanlık alanlarında ihtisaslaşarak daha kaliteli hizmet vermek adına kurumsallaşmalıdır	5 % 3,4	9 % 6,1	7 % 4,7	55 % 37,2	<b>72</b> % <b>48,6</b>
Kurumsallaşma (şirket halinde hizmet verme) meslek mensuplarının kazançlarını ve imajlarını artırarak kaliteyi yükseltecektir	5 % 3,4	7 % 4,8	14 % 9,6	54 % 37,0	<b>66</b> % <b>45,2</b>
Bürolarda çalıştırılacak personel sayısının iş yükü açısından müşteri sayısı ile orantılı olarak artırılması yasal zorunluluk haline getirilmelidir	9 % 6,0	26 % 17,4	18 % 12,1	<b>55</b> % <b>36,9</b>	41 % 27,5
Bürolarda çalıştırılacak personelin sahip olması gereken asgari nitelikler TÜRMOB tarafından standartlarla belirlenmelidir	12 % 8,2	20 % 13,6	13 % 8,8	<b>67</b> % <b>45,6</b>	35 % 23,8
Meslek odaları tarafından bürolarda çalıştırılacak personel için mesleki eğitim verilmeli, ancak sertifikası olanlar bürolarda çalışabilmelidir	6 % 4,0	7 % 4,7	18 % 12,1	<b>66</b> % <b>44,3</b>	52 % 34,9

Muhasebe bürolarında yapılan işin önemini gösteren asgari fiziki koşullar (büyüklük, aydınlatma vb) aranmalıdır	9 % 6,1	21 % 14,3	13 % 8,8	<b>65</b> % <b>44,2</b>	39 % 26,5
Muhasebeciler bürokratik işlerle uğraşmaktan asıl üst yönetime destek görevlerini tam olarak yerine getirememektedir	24 %16,0	28 % 18,7	4 % 2,7	40 % 26,7	<b>54</b> % <b>36,0</b>
Kayıt dışılığın yüksek olması, muhasebecilerin, dolayısıyla muhasebecinin imajını olumsuz etkilemektedir	13 % 8,7	8 % 5,3	1 % 0,7	55 % 36,7	<b>73</b> % <b>48,7</b>
Uluslar arası muhasebe ve denetim standartları daha çok desteklenmelidir	3 % 2,1	6 % 4,1	14 % 9,7	73 % 50,3	49 % 33,8
Belirli büyüklük ölçülerini aşan işletmeler için firma bünyesinde zorunlu SMMM istihdamı getirilmelidir	16 % 10,9	14 % 9,5	8 % 5,4	<b>58</b> % <b>39,5</b>	51 % 34,7
Mesleki kalite standartları geliştirilerek aynen diğer muhasebe standartları gibi uygulanması zorunluluk haline getirilmelidir	4 % 2,7	4 % 2,7	13 % 8,8	<b>81</b> % <b>55,1</b>	45 % 30,6
Uluslar arası muhasebe standartlarının uygulanmaya başlaması mesleki kalite düzeyine olumlu etki yapacaktır	4 % 2,7	7 % 4,7	18 % 12,2	80 % 54,1	39 % 26,4
Yeni meslek yasası ile SM unvanının kaldırılması, mesleğin gelişimi adına önemli ve gereklidir	16 % 10,7	21 % 14,1	12 % 8,1	<b>53</b> % <b>35,6</b>	47 % 31,5
Gelişmiş ülkelerle kıyaslandığında ülkemizde muhasebe mesleği hak ettiği değeri görememektedir	34 % 22,8	13 % 8,7	4 % 2,7	26 % 17,4	<b>72</b> % <b>48,3</b>
Muhasebeciliğin geleceğin mesleği olduğunu düşünüyorum	11 % 7,4	5 % 3,4	14 % 9,4	58 % 38,9	61 % 59,1



**Mehmet KOÇ**  
**Ankara SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Hocama teşekkür ediyoruz. Hocam özetle küreselleşmenin bilgiye dayalı meslekleri öne çıkarttığını ve muhasebeciliğin de küreselleşme döneminde önemli bilgiye dayalı meslekler içerisinde yer aldığını ve bunu yaptığı bir anketle de sonuçlandırdığını, meslek mensuplarına sorduğunda muhasebe mesleğinin geleceğini nasıl görüyorsunuz dediğinde % 92 oranında olumlu karşıladıklarını. Hocam mutlaka yine mesleğe girişte yabancı dil şartının aranması gerektiğini gerçekten günlük uygulamamızda ciddi anlamda bunun sıkıntılarını çekiyoruz. Bir de mesleğe girişte lisans eğitiminde belli muhasebe dersi kredisinin tamamlanması gerektiğini bunun mutlaka şart olduğunu, zira günlük uygulamamızda da özellikle Oda yönetimi süresi içerisindeki ilişkilerden de görüyoruz, bütün lisans eğitimi içerisinde işte birinci sınıfta 1, ikinci sınıfta 1, üçüncü sınıfta 1, dördüncü sınıfta belki hiç muhasebe dersi okumayan insanların da mesleğe girdiklerine şahit oluyoruz. Bunun da gerçekten tamamlanması gereken önemli bir altyapı sorunu olduğunu görüyoruz. Hocama teşekkür ediyoruz.

Şimdi son konuşmacımız TÜMOB Etik Kurulu Üyesi Sayın Doktor Murat Kayacan. Değerli meslektaşlar biliyorsunuz 2001 yılında Enron Krizi ile başlayan muhasebe hileleri ve denetim skandalları muhasebe mesleğine olan güveni bir hayli sarsmıştır. Bu güveni yeniden tesis edebilmek için o günden bugüne bir yığın önlemler alındı ama esas alınması gereken önlemler muhasebe etiğinin bütün meslek mensuplarınca kabul edilmesidir. Gerçekten muhasebe mesleğine güveni muhasebe etik kuralları sağlayacaktır. Şimdi Sayın Hocamdan bu konudaki düşüncelerini alacağız, teşekkür ediyoruz.

## MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

**Dr. Murad KAYACAN**  
**TÜRMOB Etik Komitesi Üyesi**

- Ben teşekkür ediyorum. Kıymetli Hazirun öncelikle sizleri saygıyla selamlıyorum, kıymetli hocalarım, kıymetli meslektaşlar bu saate kadar dayanabilmiş olmanız da ayrıca benim için çok önemli. Onun için süreyi kullanırken olabilirdiğince etik davranmaya çalışacağım verdiği şekilde Sayın Başkanımın.

Şimdi, içinde bulunduğumuz konuyla sürekli Enron ve benzeri muhasebe fiyaskolarına atıfta bulunuldu ki sanıyorum artık şu motta, yani bizim Kongrenin açılış ifadesi; “Güçlü ve Özgür Bir Ülke için Muhasebe Kültüründe Devrim” çok yerinde hem zamanlama itibariyle hem de içerik olarak özellikle muhasebe mesleğinde derecelendirmeye ulaşanlar ve denetimciler açısından son 3-4 senenin hatta son 5 senenin yaşanmışlıkları ve elde edilmiş olan tecrübeler ışığında. Şimdi ben Kongrede emeği geçen arkadaşlarıma teşekkürlerimi bu mecrada hemen söyleyeyim, Kongrede bulunmaktan çok memnunum. Öte yandan yürütme ve bilim kurulu ile yöneticilere ayrıca teşekkür etmek istiyorum çünkü güçlü ve özgür bir ülke için muhasebe kültüründe devrim benim konum olan etikle de çok alakalı ve bu cümle aslında kişisel ahlak ve etik bilincinin felsefik gelişimi sıralamasında meslek mensuplarımızın da yararlanması gerektiği ve arzu ettiği yüksek seviyeyi de çok net bir şekilde zannımca ifade ediyor. Çünkü birazdan ifade edeceğim kişisel etik ve ahlaki olma gelişim ya da tekâmül sıralamasında üst düzey olan sürdürülebilir meşruiyet algısı bu cümlede kendisini çok açık bir şekilde ifade ediyor. Yani bizler, meslek mensupları ahlaki yeterlilik ya da etik manada belli bir seviyenin üstünde olduğumuzu ya da olmak istediğimizi açıkça ortaya koyuyoruz.

Müsaade ederseniz ben birkaç hususun altını çizerek verilen süre içerisindeki konularımı ifade edeyim. Şimdi gerçekten yaşanmış olan tüm bu fiyaskolarda geldiğimiz nokta nedir? Kişisel kötüye kullanmaların altında yatan açıklıktır. Bu sabah işte bakarken haberlere gördüm, işte Ben Madoff diye bir eski Nasdaq üyesi, Nasdaq büyük bir borsa Amerika Birleşik Devletleri’nde bir zamanlar tezgâh üstüydü sonra kurumsal yapıya ulaştı. Hani demin Volkan Hoca’nın bahsettiği 25 bin halka açık şirketin çoğunluğunun orada işlem gördüğünü biliyoruz. Bunun başkanlığını yapmış ve böyle kariyerli bir insanın koca bir fonu batırdığını, 40 milyar dolar gibi bir parayı erittiğini, yok ettiğini biliyoruz.

Onun en yakın arkadaşı Jeffrey Picower rahmetli olmuş, havuz başında eşi, baskarken kendisine kalbinde pil olduğu için havuzda kalbi durması nedeniyle vefat etmiş. Ben tabii kendisinin vefatından duyduğum üzüntüden ziyade, tanımıyorum çünkü neyi vurgulamak için size bu ölüm haberini ifade ediyorum, 7 milyar dolar var kendisinde ve kendisi yargılanmaktaydı Madoff'un en yakını olduğu için. Sanıyorum 2 milyar dolara mahkeme ile uzlaşmış durumdalar, 2 milyar dolar ödeyerek bu suçlamadan kurtulacak. Zaten ölümle beraber suçlamanın kalıcı olması mümkün değil.

Şimdi iki görüş var, yani bırakın bu etik konularını ya da işte üzüntü duymaya gerek yok küçük küçük birikimlerin bir şekilde bir kanala girerek legal ya da illegal değil o kanal yoluyla bir yerde toplanması iyi bir şeydir. Çünkü bakınız diyorlar Picower gibi zatlar kalan parayı doğru yere kullanıyorlar çünkü menfaat sonrasında açılmış mirasla evrak söz konusu kalan paranın tek çocuğuna 25 milyon dolarını veriyor, küçüğüne 200 milyon dolarını veriyor, kız kardeşine hiçbir şey vermiyor artık ne veriyse sağlığında, özürlü kardeşine 200 bin dolar verdikten sonra Masaçüset Üniversitesine 50 milyon dolar, geri kalanını da Parkinson hastaları için çalışmakta olan laboratuarlara ayırmış. Bakınız çok yerinde, çok doğru bir nakit aktarımı yapıyor. Ha böyle diyerek bakın üzülmeysin, işte kim kimsen ne çalmış önemli değil, kafanızı takmayın, takdiri ilahidir bunlar, uzun olan daha iyi basketbol oynar genellemesi ile bu konuyu kapatabiliriz. O zaman benim sunuşuma da ihtiyaç kalmayacak, etik komitelerine de ihtiyaç kalmayacak ve benzeri çabalara da ihtiyaç kalmayacak. Ama ben bu görüşte değilim ve paranın küçük küçük bireylerde çünkü söz konusu krizlerle canı yanan, geleceğini kaybeden örneğin Enron'un hisse senedi fiyatı 100-200 dolarlardayken o kağıdı alıp da sonra 0,25 dolarlara düşünce sosyal güvenliğinin kalmadığını ve gelecekte ne yapacağını belirsiz olan insanların acısını hissettiğimizden biz istiyoruz ki etik olunmalı ve etik olma manasında da esas konu kişilerin açıklığının kontrol edilmesi ve kişilerin açıklığı ile ilgili kutsal kitaplarda anlatılanlar dahi sonrasında verilen aile terbiyesi dahil hepsinin bir gözden geçirilmesi şart, Batı bunu anlamış oldu. Yani şu ana kadar hep en iyi denetim sistemi, en iyi projelendirme sistemi bizdedir, biz bu işi iyi yaparız, siz de bizden örnek alırsınız ki çeşitli hocalarım bu panelde belirttiler, bundan önceki panellerde belirttiler hep övünüyorlardı hep anlatıyorlardı şöyle iyiyiz böyle iyiyiz ama görüldü ki o görüntülerin arkasında bunlar sadece screen saver, yani ekran koruyucusuymuş öyle bir espriden alıntı yapayım. Ve demin ki panelde Rahime Hanım'ın da güzel bir katkısı oldu oradan da almak istiyorum kulakları çınlasın Şekerbank'tan mali tahlil müdiresi, Zincirlikuyu'daki mezarlıkta "Her canlı ölümü tadacaktır" ifadesinden

her toplum, her topluluk bireyi sonuçta etik olmayan tavırlarla karşı karşıya kalacaktır.

Bunu engellemek için bizler neler yapmalıyız? Sanıyorum benim sunuşumda o konulara atıf olacak veya TÜRMOB nerede, ne yaptı bunlardan bahsetmek istiyorum. Yani kişisel meslek etiğini ben önemli, gerekli ve demin Şaban Hocanın bahsettiği entegrasyon sürecinde olmazsa olmazlardan birisi olarak tekrar belirtmek istiyorum. Ne yapıyoruz Türkiye’de? Bu konularda neler var, tarihçesi nedir bu işlerin? Ele avuca dokunur önemli husus bence üniversitelerde bu konuda ders veriliyor olması. Gerçi ABD’de ve diğer gelişmiş ülkelerde krizlerden sonra ders vermenin bir şey ifade etmediği görülmekle beraber bir başlangıç olduğunun altını çiziyor ve 1990’larda Türkiye’de artık bu konularda ders müfredatı oluşturulduğu ve bu konularda ders verildiğini görmekteyiz, bu önemli bir husus. Sonrasında çeşitli meslek örgütlerinin bu konuda yetkinlik oluşturup, bu konuda meslek mensuplarının neler yapması gerektiğine dair metinler çıkarttığını görüyoruz. Mesela Kasım 2001’de Bankacılık Etik İlkeleri ya da Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kurumlar Birliğinin Ocak 2002’de çıkartmış olduğu Sermaye Piyasası Meslek Kuralları bunlara örnek.

Diyeceksiniz ki, iyi de esas kamunun bu konuda ne yaptığı önemli. Yani değil mi birçok açıdan biz bu saate kadar dinlediğimiz panelist arkadaşlarımızdan görüyoruz kamuyla ilişkilerimizde de kamudan kaynaklanan etik olmayan tavırlar var ve bunlarla ilgili sürekli TÜRMOB bir çaba gösteriyor bunları halletmek için. Doğrudur, kamu yönetiminde etik davranış ilkeleri konusunda adımlar atılmış, kamu görevlileri etik kurulu kurulmuş Mayıs 2004’te ve söz konusu etik kurulu Kamu Görevlileri Etik Sözleşmesini Nisan 2005 itibariyle yayınlamış. Ben aynı zamanda İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Eğitim Dairesinde çalışıyorum, bir kamu memuru olarak o metne imza attım. Ve o tarihte tüm kamuyu oluşturan müteimmim cüzlerde çalışan bireylerden bu imza alındı.

Peki, başka artık gelelim nereye? Kötüye kullanımlarda ilk savunma duvarı olan meslek mensuplarımızın ait olduğu TÜRMOB’umuza. TÜRMOB’da uluslararası genel gödişat ışığında ve bu konuda meslek mensuplarını bilgilendirme ve farkındalığı arttırma adına Ekim 2001’de meslek ahlak kurallarıyla ilgili mecburi meslek kararını çıkartıyor, sonra da 2007’de Odalarımızın ciddi katkılarıyla ve hocalarımızın tabii ki yönlendirici katkılarıyla Etik İlkeler Yönetmeliği Resmi Gazetede yayınlıyoruz. Peki, diyeceksiniz ki söz konusu tarihçe iyi ama hani bunun felsefesinde, yani doktrinde ne var? Doktrinde amaç

bireyin kişisel etik yeterliliği, algısını yani ahlaki yeterliliğini ben kelime üzerinde tartışarak özü kaybetmek istemediğim için mesleki ahlak dersiniz, kişisel etik dersiniz gönlünüz nasıl istiyorsa, dünya görüşünüz nereden tutuyorsa o şekilde ifade edebilirsiniz ama mühim olan görevini bihakkın işgal ettiği yerde kişisel çıkarı uğruna toplumun çıkarını göz ardı etmeden iş yapabilmektir ki çok zor bir şey bu gerçekten.

Sevgili arkadaşlar işin doktrininde aşamalar sizlerin de çok iyi aslında bildiği gibi öncelikle birey doğru tercihi yanıktan ayırırken itaatkâr olmak adına yapıyor ve cezalandırma görmeme adına bunu yapıyor. Bu manevi otorite olabilir, maddi bir otorite olabilir ama bundan korkuyla, buna zorunluluk yaklaşımı diyoruz. Ya da sadece zarar görmek değil ama beni ödüllendirirler, buradan bana hani nakdi ya da maddi manevi bir ödül gelir, beni severler, bana iyi davranırlar bunun için yapıyor. Ya da diğer bir aşaması bu işin yani etik olma çabasının altında yatan sebep, çevredeki insanların dışlaması, yani “yav meslek mensubumuz kendisi ama allahlık!” böyle bir ifade ile karşı karşıya kalmak hiçbirimizin tercihi değildir hiçbir alanda. Dolayısıyla bu da bir çevresel etki yaklaşımı dediğimiz bireyin etik davranma çabasını kurgulayan gerideki mekanizma. Bir adım sonrası zımni anlaşma dediği bazı uzmanların, bazı hocalarımızın toplumun bireylerinin kendi aralarında ve sadece bir grup içinde yaşamadıklarının, kendilerini eleştirecek bir grup içinde yaşamadıkları için aynı zamanda bir toplumda yaşadıklarını fark ederek en azından yazılı hukuk metinlerine saygı duymak, yazılı hukuk metinlerine uyarak yaşamak çabası var hukukilik yaklaşımı. Bundan bir sonrası daha da olgun, daha da yetişmiş bireylerde görebildiğimiz çıkar grupları, bireyler ve şirketler ve diğer hangi alandaysalar hepsinde bir ülkenin genelinde hakim olacak olan temel mutabakata uyma çabası, ülkenin yararı kaygısı ki ben örgütümüzü TÜRMOB’u bu seviyede görüyorum, görmek istiyorum. Sürdürülebilir meşruiyet yaklaşımı altında ifadesi buluyor zannımca. Sonrasında ise çok daha mükemmel, çok daha uç bir nokta evrensel uyum, evrensel manada tüm dünyanın işte atıyorum kirletilmemesi, çocuk işçi kullanılmaması, mesela Birleşmiş Milletler Global in Pactt bu kapsam, sürdürülebilirlik, yani bugün yine hocalarımız bahsettiler dünyayı kirletmeli miyiz, kirletmemeli miyiz? Kirletirken ne kadar kirletmeliyiz? Bu tartışmaların yapıldığı seviye evrensel yaklaşım.

Öte yandan muhasebe meslek etiği konusunda tabii ki birçok tanımsal mevzuat metni, uluslararası alanda mevcut bizim de oluşuyor yavaş yavaş ama kabaca muhasebe meslek etiğini meslek mensubunun müşterilerine, halka ve diğer uygulamacılara toplum yararı açısından yüksek bir değerlerle ilişkilendi-

rilmiş sorumlu davranışlarla hizmet etmesi olarak tanımlamak mümkün. Keza Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun tebliğlerine baktığımız zaman, terimler sözlüğüne baktığımız zaman mesleki değerler, etik ve tutumlar hakkındaki açıklamaları da dikkate alınacak içerikte. Bir mesleğin üyeleri olarak diyor IFAC Muhasebe meslek mensuplarının mesleki davranış ve özellikleridir mesleki değerler. Bunlar genel olarak mesleki davranışın ayırt edici özelliklerini tanımlamada temel olarak alınan davranış ilkeleridir diyor.

Ben zamanı etkin kullanma adına biraz hızlı gidiyorum ama mesela 3568 sayılı kanunumuza baktığımızda da muhasebe meslek etiğini daha kolay algılamayı sağlayacak çeşitli esaslar da var, bağımsızlık, sorumluluk, söz sahibi olma gibi, dürüstlük, güvenilirlik gibi.

Sonuca gelmek istiyorum, nihai tahlilde şu an bir mevzuat metni içerisinde sizi doğrudan doğruya etik adına ne yapıyoruz dediğinizde işte şudur diyebileceğimiz bir kere bir mevzuatımız var ve bir etik komitesi var benim de üyesi olduğum, burada gördüğüm sevgili dostlarım var aynı şekilde komitede olan. Ve söz konusu komite özellikle etiğe ilişkin atılacak adımları kurgulama adına cari yönetmelikteki değişiklikleri sizlerin yönlendirmesiyle değiştirmek ve bunu TÜRMOB Başkanlığına önermek adına mevcut. Yani etikle ilgili söz konusu komitemiz çalışmakta fakat şöyle bir görevi yok etik komitesinin bilmeyen arkadaşlarım için burada tekrarlamak istiyorum; bir meslektaşımızın etiğe aykırı fiili var diye oluşan bir ihbarı değerlendirerek bu meslektaşımızı vay etiksiz seni gel bakalım diyerek bir yerlerde teşhir etmek gibi bir görevi ya da bu arkadaşımıza herhangi bir cezai müeyyide ile tazyik etme gibi bir mükellefiyeti yok. Çünkü bizde disiplinle ilgili, haksız rekabetle ilgili oturmuş bir mevzuat, oturmuş bir yöntem, takip edecek bir yöntem var. Demek ki etik komitesi olarak bizim görevimiz yönetmeliklerle ilgili değişiklik önerileri hazırlamak, işte bununla ilgili sirküler ve benzeri konularda çalışmalar yapmak. Peki, diyeceksiniz ki biraz pasif durmuyor mu hani etik konusunda biraz daha sert olmak lazım değil mi? Çünkü her konu etiğe gidiyor. Kötüye kullanılanların hepsi haksız rekabetten de bahsetseniz, disipline aykırı fiillerden de bahsetseniz doğrudur ve bizim amacımızda burada etik konusunda naçizane hocalarım buradalar, yanılıyorsam lütfen değiştirsinler, düzeltsinler ama kol kırılır yen içinde prensibi ile öncelikle toplumun nezdinde rezil olmadan kendi aramızda, kendi menfi tavırlarımızı, kendi genel adet ve geleneklere aykırı tavırlarımızı engellemektir etiğimizi doğrudan doğruya getirecek şey. Yani ya Ahmet, bu yaptığın şey doğru değil, ya da şöyle bir baskı görüyorum ben, bu baskıyı senin sayende halledebilirim, gel bana destek ver diyebilmektir etiği

kendi aramızda belli bir seviye algılamının getirisi. Dolayısıyla mahkemeye gideceksek eğer çok kolay, dava açmak çok kolay. Yani hukuki davalarla ne kadar çabuk ve etkin çözüm aldığımızı da biliyoruz kendi kişisel yaşamımızda, kendi kişisel alanımızda. Etik kendi alanımıza beraberken kol kırılır yen içinde kalır prensibi ile baş başa sorunlarımızı hallederek ombudsman mantığı ile, akil kişilerin desteği ile yanlış olanın yanlışın vazgeçmesini sağlama çabasıdır. Diyeceksiniz ki, aman Allah'ım bunlar çok lüks; arkadaşlar lüks ya da değil, dünya etik eğitiminin eksikliğini, etiğin eksikliğini en son yaşamış olduğumuz bu krizlerle çok yerinde gördü. Ben Madoff hepimizden entelektüel hatta eminim hepimizden fazla kitap okumuştur, sevgili hocalarımı tenzih ediyorum ama Ben Madoff buna yeltendiyse ve o kadar milyar doları batırabilirdiyse bizim küçük dünyalarımızda çok daha farklı hırslarımızın olduğu aşikâr. Dolayısıyla etik kurulumuz mevcuttur, bu konuda çalışmalar devam etmekte.

Belki diyebilirsiniz ki geleceğe ilişkin ne bekliyorsun bir etik kurulu üyesi olarak ya da bir meslektaş olarak? Bene hemen onları da bir izah edeyim ve ondan sonra sözlerime müsaadenizle son vereyim. Sevgili arkadaşlar dünyanın en etik muhasebe camiası olmak istiyorum diyorsak, böyle bir iddiamız, beklentimiz varsa o zaman ki inşallah bunu görürüz, o zaman birinci adım şu olabilir; birçok örnekleri var dünyada teknik olarak çalışmalar yapılır. Muhasebe mensupları etik kodumuzu çok daha yalın bir şekilde yazarak, çok daha çabuk okunur ve çabuk taşınabilir hale getirerek bunu tüm meslek mensuplarının demin sevgili panelist arkadaşımın Genel Sekreterimiz Yücel Bey 80 bin civarında olduğunu söyledi meslektaşlarımızın. Tamamının imzasını alıp, tüm Türkiye'ye tüm mecralarla, basın mecralarıyla duyurabiliriz. Ve diyebiliriz ki, kardeşim biz bunu imzaladık ve taahhüt ettik, namusumuzdur, söz veriyoruz etik olacağız diye. Bu yapılabilir, bir gün gelir bunu Yönetim düşünecektir. Biz bunu öneriyoruz, kendi adıma ben öneriyorum. Sonuçta Komitemin bir genel önerisi değil ama ben alanda olan birisi olarak böyle bir öngörüm oldu sizlerle paylaşmak istiyorum. Sonrasında da gerek bu metnin eğitimini, çünkü şirketlerde artık dünyada şey var, etik uzmanı çalıştırmak zorunluluğu var, halka açık şirketlerde özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde ve diğer Anglo Sakson kültürü olan şirketlerde etik uzmanı çalıştırmak zorundalar. Ve Etic Compliers Officer diye etiğe olumsuz davranışların bildirildiği bir süreç var ve bildiren kişinin sıkıntı görmemesi, bildiren kişinin toplum baskısı, mahalle baskısı olmaması için onun korunması ve sıkıntının giderilerek bir an evvel şirketin ve ortamın o sorundan kurtarılması çabası için özel süreçler düzenleniyor, teferruatına burada girmemekle beraber. Dolayısıyla ben bundan sonraki

aşamada böyle bir kodun imzalanması sonrasında farkındalığımızı göstermek adına muhasebe etiği uzmanlarının yetiştirilmesi ve tüm topluma; evet biz bu konuda çok duyarlıyız, kararlıyızı vermek imkânının olacağı günleri diliyorum. Sizleri saygıyla selamlıyorum. Teşekkür ederim.



## SORU - CEVAP

**Mehmet KOÇ**  
**Ankara SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Sayın Doktor Murat Kayacan'a teşekkür ediyoruz.

Değerli katılımcılar bu oturumu da tamamlamış bulunuyoruz. 5 dakika isterseniz katkı ve sorular için bir süre verelim. Çünkü tam 2 saat programdan yanılsadık. O yüzden şimdi olmazsa üç soru alalım. Ne diyorsunuz? Buyurun.

### **Sakıp ŞEKER**

Ben Sayın Yücel Akdemir'in konuşması üzerine görüş bildirmek için söz aldım. Bu mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin birlikte çalışmaları konusundaki görüşünü öteden beri ben de destekliyorum. Ancak bir görüşüne katılmadığımı belirtmek istiyorum. O da şu; yani bir yeminli mali müşavir ve mali müşavir bir şirket altında sadece denetim yapmak üzere bir şirket kurabilmeli ve bu şirkette yönetim çoğunluğu ve yeminli mali müşavir olmak koşuluyla. Ancak Yücel Akdemir buradan bir adım daha ileri giderek mali müşavirlerin hem kendi bürolarında muhasebe yapabileceği hem de bir başka denetim şirketinde de denetim yapabileceği şeklinde buna da izin verilmesinin uygun olacağını söyledi. Ben öyle anladım. Şimdi bu mevcut Yasaya açık olarak aykırı. Çünkü bir denetim şirketinin, yani yeminli mali müşavir tasdiki yapan bir yeminli mali müşavirin dolaylı olarak o ortağı olduğu büroyla da bir ortaklık ilişkisi doğacaktır. Bu mesleğe de ileride bugünkü gayri nizami olan, Yasaya uygun olmayan, etik olmayan birşeyi yasalastırmak, kural haline getirmek sonucunu doğuracaktır ki bu bizim arzuladığımız bir konu değil. Diğer tespitlerine aynen katılıyorum, Türkiye'de söylediğinin hepsi şu anda fiilen var ama her fiili durumu hukuki duruma getirmek gibi bir mecburiyetimiz de yok. Yani yanlış olanları da ayıklamak zorundayız. Yoksa eğer bu şekilde yapılırsa mevcut fiili durumu hukuki hale getirip olayın içinden çıkamayız diye düşünüyorum. Teşekkür ederim.

**Yücel AKDEMİR**  
**TÜRMOB Genel Sekreteri**

- Teşekkür ediyorum. Şimdi Türk Ticaret Kanununa göre biliyorsunuz tuttuğunuz defteri denetleyemiyorsunuz. Bu özellikle bizim piyasada ağırlıklı olarak defter tutma işiyle uğraşan arkadaşlarımızın işin zorlaştırıyor. Arkadaşlarımızın denetim yapabilmeleri için kurumsallaşmaları gerekiyor. Bizim görevimiz de bu kurumsallaşmanın önünü açmak. Amacımız tabii ki eksikleri, Hocamın görüşüne katılıyorum, Üstadın görüşüne, eksikleri gidermek ama soruna da çözüm bulmamız lazım. Bizim sıkıntımız şuradan kaynaklanıyor yönetici olarak, görmemezlikten gelemeyiz. Yani şu şekilde cevaplamak istiyorum; Genel Başkan Yardımcımız Sayın Nail Sanlı'nın gittiğimiz toplantılarda bir söylemi var, diyor ki, bir tarafta işletme defteri ile uğraşan, işletme defterinin ücretinin 10 lira artırılması için uğraşan meslek mensuplarımız var. Sayısı az değil bunların. Bir tarafta da iyi okullarda okumuş, iki tane yabancı dili olan bize müracaat edip, benim uluslararası bağımsız dolaşım hakkımı ne zaman sağlayacaksınız diye talepte bulunan meslek mensupları var. Biz, ikisini ortak paydada buluşturmak zorundayız. Tabii ki kanunlara, yasalara, yönetmeliklere uyacağız ama bunlara da sığınarak bu sorunları görmemezlikten gelemeyiz. Bu sorunları da çözmek de bizim görevimiz. Bu çerçevede özellikle altını çizerek söyledim, denetim konusunda, ortaklık kurmaları konusunda çünkü yeminli mali müşavirlerin uzmanlık alanı vergi, mali müşavirlerin mevcut koşullarda vergi uzmanlığına talip olmaları diye bir şey söz konusu değil. Ortak yasalarda belirtildiği şekilde ortak işimiz denetim, özetle ben yeminli mali müşavirlerle serbest muhasebeci mali müşavirlerin sadece denetim işinde, çünkü yeminli mali müşavirlere de defter tutmak yasaklanmış biliyorsunuz, onlar da her işi yapamıyor. Sadece ortak yasada belirtilen işler konusunda ortaklık kurmalarının doğru olduğunu düşünüyorum. Bir yönetici olarak da ortada bir sorun var; doğrunun, gerçeğin her şeyin üzerinde olduğunu düşünüyorum, kanunların da üzerinde olduğunu düşünüyorum. Bu düşüncelerle dile getirdim, tekrar teşekkür ediyorum. Saygılar sunuyorum.

**Mehmet KOÇ**  
**Ankara SMMM Oda Başkanı**  
**Oturum Başkanı**

- Evet, değerli katılımcılar sabrınız için hepinize teşekkür ediyoruz. Bu oturumu da burada noktalıyoruz.

## **KAPANIŞ VE DEĞERLENDİRME**



**Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI**  
**Ankara Üniversitesi Öğretim Üyesi**

- Hepinize iyi akşamlar diliyorum değerli katılımcılar. Bu Kongrede de her kongrede olduğu gibi yine bir ortak kullanılan bir söz demeti dikkatimi çekti. Hep 'sabırlar için teşekkür ediliyor'. O yüzden ben peşinen bana göstereceğiniz sabır için şimdiden teşekkür ederim. Ama sabrınızı da zorlamayacağımı da taahhüt ederim buradan.

Hep birlikte izlediğimiz gibi Türkiye 18. Muhasebe Kongresi dün ve bugünkü oturumlarla nihayet buldu. Ve ben bu Kongrede kaç kişi katıldı, kaç tane tebliğ sunuldu, bu tebliğin içerikleri nelerdi bu konulara girmek istemiyorum. Çünkü sağ olsunlar her bir oturumda görev alan oturum başkanlarımız sunulan tebliğlere ilişkin yorum ve katkılarını ve değerlendirmelerini ziyadesiyle yapmış bulunuyorlar. Ama yine bu yoldan hareketle şu anda 18.'sini tamamladığımız Türkiye Muhasebe Kongresine gelene kadar geçmişten günümüze bu kongrenin gelişimi nedir ben biraz sizleri oraya götürmek istiyorum. Buradaki amacım ise yıllar önce hangi noktadaydık, hangi konuları tartışıyorduk, bugün hangi noktadayız ve gelecekte de neler bizi bekliyor belki bu konulara biraz ışık tutacaktır.

İlk Türkiye Muhasebe Kongresi 1957 yılında toplanmış olup ve muhasebe kongreleri 10. Muhasebe Kongresine kadar arkadaşlar yani 1966 yılına kadar her yıl düzenlenerek devam etmiştir. Bu muhasebe kongreleri doğal olarak meslek örgütümüzün kurulmuş olmaması nedeniyle de Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin gücüyle devam etmiştir. Ve bu çabalarından dolayı geçmişten bugüne kadar Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinde görev yapmış olan ve yapanlara da hepimiz adına bir teşekkürü borç biliyorum. Ve bu kongrelerin ilkinden başlayarak tartışılan konular genellikle Türkiye'nin kalkınmasına ilişkin olarak muhasebenin önemi, ekonomide muhasebenin önemi çeşitli defalar işlenmiş ama öncelikli olarak da her bir kongrenin ortak konusu mesleğin yasal bir statüye kavuşturulmasının nasıl olacağı tartışılmıştır. Bugün bile süregelirken daha sonra bu konuya belli bir dönem ara verilmiştir. Ve tekrar belli aralıklarla yapılmak üzere 1969 yılından itibaren Türkiye Muhasebe Kongreleri yine düzenlenmeye devam edilmiş, 11.'si, 12.'si, 13.'sü, 14.'sü; sırasıyla 1969, 1976, 1980'den 1987 yılına kadar yine düzenlenmiştir. Bu Kongrede de yine, ülke ekonomisi içerisindeki muhasebenin rolünün yanı sıra yoğunlukla muhasebe mesleği, Meslek Kanununa ihtiyaç gibi konular öncelikle ele alınmıştır ve ele alınmaya da gayret edilmiştir.

1987 yılından sonra kongrelerin düzenlenmesi dünya uygulamalarına emsal olacak biçimde 5 yılda bir kez düzenlenmesi esasını benimsenmiş ve TÜRMOB'un kurulması nedeniyle de TÜRMOB tarafından, yine çeşitli meslek odalarının ve meslek kuruluşlarının ortaklaşa yardımlarıyla birlikte düzenlenmeye devam etmiştir. Artık burada Türkiye Muhasebe Kongreleri 5 yılda geleneksel halde düzenlenme yoluna gidilmiştir. Ancak burada bir nokta dikkatimizi çekmektedir; belki ilkini 1992 yılda yaptık, 1992 yılındaki bu Kongre'nin asıl konusu Avrupa Topluluğu, o günkü tabiri ile AT, şimdi AB, Avrupa Topluluğu ve Türkiye'de Meslek Standartları, Dünyada ve Türkiye'de Meslek Mensuplarının Durumu ve Nitelikleri konusunu taşıyordu. Bu noktadan hareketle bir görüşümü veyahut da bir saptamamı sizlerle paylaşmak istiyorum. Genellikle bizim ülkemizde herhangi bir konu açıldığı zaman o konuya ilişkin uluslararası uygulamalara atıfta bulunarak ne kadar yerde olduğumuz veya ne kadar çok çaba sarf etmemiz gerektiği konusunda bir ortak görüş vardır. Bu doğaldır da, ekonomik alanda, sanayi alanında, sosyal alanda, fikir alanında, bunlar doğaldır, bunları ben yadırgamıyorum ama izninizle, bizim mesleğimize ilişkin olarak bu tür yaklaşımları şiddetle reddediyorum ve bu konuyu hayıfslıyorum. TÜRMOB'un kuruluşuyla birlikte Meslek Yasamızın kabulüyle birlikte Türkiye'nin, o günkü tabirle Avrupa Topluluğu, şundaki tabirle Avrupa Birliği'ne uyum açısından çeşitli sektörler incelendiği zaman neredeyse birebir tabii, birebir çok iddialı bir söz olacaktı ama neredeyse birebir uyumlu olduğu alanın bizim mesleğimiz ve bizim faaliyet konumuz olduğu bir gerçektir. Hâlâ Avrupa Birliği'ne uyum açısından 2011 yılında bile yasallaşması şüpheli gözükürken Türk Ticaret Kanunu yasallaşmazken biz, 3568 sayılı Yasa ile bu sorunu çözmüş durumdayız. O döneme ilişkin, eğer elinize geçecek bakarsanız, Profesör Doktor Hocam Yüksel Koç Yalkın ve yine Hocam Profesör Doktor Nalan Akdoğan'ın çevirdiği TÜRMOB tarafından yayınlanan Avrupa Birliği'nin 4., 7. ve 8. Yönergeleri var. Bu yönergelerde, Avrupa Birliği'nde bu mesleğin örgütlenmesi ve hatta markanın oluşturulmasına ilişkin yönergelerdir, bunlara bir zahmet bir bakarsak eğer tamamıyla onlara uyumlu hatta bazı konular açısından da onlardan bir noktada da ileri olduğumuzu da göreceğiz arkadaşlar. Bu nedenle 1992 yılındaki Muhasebe Kongresi'nde işlenen konular o anda aynı ve yakın zamanda da hatta, Türkiye'mizde konuşulmuş olmaktadır.

Daha sonraki Kongreler, 1992 yılında sonra biri 1997, bir diğeri 2002 yılında yapılmıştır. 2002 yılında gerçekleştirilen Türkiye Muhasebe Kongresi ki, bu 17. Kongredir, bundan bir önceki Kongredir. Bu Kongre Dünya Muhasebe Kongresinden önce İstanbul'da toplanmıştır, Dünya Muhasebe Kongresi de

İstanbul’da toplanmıştır ama artık o Kongreyle şunda gerçekleştirmiş olduğumu Kongrenin ortak özelliği; Dünya Muhasebe Kongreleri aynı döneme rast gelmesi ve burada tartışılan konuların bir kısmını geçmiş kongrelerde tartışılması veya önümüzdeki Kasım’da yapılacak Muhasebe Kongresinde tartışılacak olması ve bizde tartışılan konuların da ilgililer tarafından o kongrelerin gündemine taşınmış olmasıdır. Ve böylelikle biz, kendi sorunlarımızı veyahut da kendi görüşlerimizi bu kongreler aracılığıyla saptayıp uluslararası arenaya da bunları iletmış olma şansını yakalamış bulunuyoruz arkadaşlar.

Bir diğer taraftan, Kongremizin ana konusu, “Muhasebe Kültüründe Devrim” şeklinde saptanmış. Sevgili dinleyiciler, kültür ve devrim kelimelerinin ne olduğunu, hangi anlama geldiğini eğer derinlemesine inceleyecek olursak bu hazirunda kaç kişi bulunursa hepsinin söyleyecek çok farklı görüşleri olacaktır. Kültür ve devrim, felsefi anlamda incelemesine gidersek de amacımızdan uzaklaşıp çok daha karmaşık bir yapıya doğru ilerlemiş oluruz. Genel Başkanımız Sayın Masum Türker’in açılış konuşmasında yaptığı tanım, sanırım ki, bizim mesleğimizdeki kültür ve devrimin hangi anlama geleceğinin en açık ifadesi olacaktır. Çünkü biz işletmeciyiz, işletmeciler, haddimi aşmak istemiyorum Hocalarımın karşısında, pragmatik olmak zorundadırlar. Pragmatik olmak demek; anlaşılır veyahut da yapacağın işleri daha basit şekilde yapma özelliğine sahip olmak demektir. Kültürü, devrimi, Sayın Genel Başkan değişim diye ifade etti, evet, doğrudur, işte biz muhasebe uygulamasında değişim yapacağız, devrim budur, kültürden kast ettiği ise kuralların toplamıdır. Peki, muhasebe uygulamasında ve muhasebe mesleğinde kurallar nelerdir? Bu kurallar bu mesleğin standartlarıdır. Standartlar statik bir yapıya sahip değildir doğal olarak, bu standartlar değişime de tabi olacaktır. Ve dünyada evrensel olarak muhasebe mesleğinin bu tür standartları IFAC’in rejiminde de belirlenmiştir.

2 günlük toplantı boyunca IFAC rejimindeki ana unsurlar nelerdir diye soracak olursak eğer veya bir yerde kurallar diyebiliriz veya yasalar; bunlardan birincisi etik, bir diğeri sürekli eğitim, bir diğeri, disiplin, bir diğeri denetim standartları, bir diğeri muhasebe standartları, bir diğeri kamuda uygulanacak standartlar ve kalite güvence standartları. Bu Kongre’yi dikkatli bir biçimde takip ettiysek bu saydığım IFAC rejiminin ana unsurlarına ilişkin olarak tüm gelişmeleri ayrıntılı bir biçimde burada incelediğimizi ifade edebiliriz. Ama bakıyoruz ki, muhasebe kültüründe söz konusu olunca sadece bu standartlarla yetinilmeyip hatta bu standartlarla sınırlı kalmayıp başka konuların da meslek alanına taşındığını görmekteyiz. İşte, sevindirici olan bu, biz, geçmiş-

te dar muhasebe tanımının kalıpları içerisinde sorunlarımızı tartışırken şimdi kuramsal yönetim, saydamlık, hesap verebilirlik, mükellef hakları, kamu denetimi gibi konularda bu değişimi ileri noktalara taşımamızın gayreti içerisindeyiz. Tabii ki, bundan sonraki Muhasebe Kongreleri veya buna benzer etkinliklerimizde mevcut durumun irdelenmesinden ziyade bu yeni ufukların nasıl gündeme getirileceği, nasıl uygulamaya konulacağı konuları tartışılacaktır. Ve daha da önemlisi, salt muhasebeci tanımının IFAC tarafından da değiştirilme aşamasında olduğunu, yeni IFAC tanımlarının, IFAC’da muhasebeci tanımlarının üzerinde çalışıldığını da bilgilerinize sunmak istiyorum.

Bütün bu bilgilerin ışığı altında bu Kongre’de, 18. Türkiye Muhasebe Kongresinde Ulusal Muhasebe Olimpiyatında her ne kadar Türkiye’de gerçekleştirmediyse bile bir ilk uluslararası bir ilki de kazandırdık yabancı ülkelerin temsilcileri konuşmacı olarak karşımıza çıktı, buradaki izlenimlerini de sanıyorum ki Dünya Muhasebe Kongresine taşıyacaklardır.

Bu Kongremizde yine dikkatimizi çeken konu başlıklarını sizin dikkatinize sunmak istiyorum ama bunu okumak zorundayım hepsi aklımda değil, o yüzden kusura bakmayınız; nedir bu önemli hususlar, dikkatimizi çeken hususlar? Bir tanesi, muhasebe mesleğinin asıl devriminin eskimemesidir, yeni standartlar geleceği denetleyecektir veya muhasebe, ülke sınırlarını aşmıştır. Uluslararası standartlar ülkelerin üzerinde mutabık oldukları müşterek metinlerdir. Yine, ekonomik kalkınmanın muhafızı, muhasebecilerdir. Bir başka saptadığımız nokta; denetim standartları temelli denetim zorunluluğunu getirmelidir. Yine, finansal muhasebe standartlarına göre hazırlanmış ve denetlenmiş finansal tablolar, standartlara göre hazırlanmayan ile denetlenmeyen finansal tablolara göre daha az hata ve hile içerir. Konuşmacılar da söylemişlerdi ki, standarda göre hazırlanan tabloların tamamı hileden ve hatadan uzak olduğu iddia edilemez ama daha az hata ile ve daha az hileye belki geçilecektir. Meslekte haksız rekabet ve tahsilât sorunu devam etmektedir. Yine, meslekte kalite kadar kalitenin algılanması da önemlidir. Muhasebe mesleği, standartlaşmadan en çok pay alan meslektir. Denetim ve güvence standartları basitleştirilmeye ve sadeleştirilmeye çalışılmaya mahkumdur. Yine bir başka saptadığımız unsur; küresel bir meslek mensubu olarak stratejik hedeflerimiz olmalı ve bu hedefler için birlikte çalışılmalıdır. Mükellef hakkı, dimdik, el etek öpmeden onurlu bir biçimde hesap sormaktır.

Benim 18. Muhasebe Kongresi’yle ilgili sizin dikkatlerinize sunmak istediğim temel unsurlar bunlardır. Bunların dışında izin verirseniz, yine hem öğretim üyeliğimden kaynaklanan hem daha da önemlisi, uzun süredir Türkiye



Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezinde yaptığım yöneticilik sonucu edindiğim izlenimlerden birkaç konuyu sizlerle paylaşmak istiyorum arkadaşlar. Bunun birincisi, bugünkü oturumda da çok açık biçimde ifade edildi, standartların çevirisindeki problemidir, doğrudur. Bu standartların orijinali de zordur, İngilizcesi ağırdır, Amerikan İngilizcesi, İngiliz İngilizcesi ve uluslararası İngilizce diye Volkan Kardeşim açıkladı, doğrudur. Evet, zordur, çok uzun cümleler vardır, devrik cümleler vardır, o yüzden, parantez açarak, şunu söyleyeyim; öyle muhasebe standartlarını üniversite öğrencilerine anlatalım, onlar öğrensin gelsin o hayaldir arkadaşlar! Onu da söyleyeyim baştan size, öyle bir şey yok! Ben öğretim üyesiyim, bugün bırakmaya hazırım, lisans I, lisans II öğrencisine ön lisans verilmesine, burada kast edildiği biçimde, yazıldığı biçimde muhasebe standardını anlatacaksınız, öğreteceksiniz, bu bir hayaldir arkadaşlar. Böyle bir hap yok zaten. O zaman söylüyorum; İstanbul Odası'nın Denetim Standartları Sempozyumu vardır, İzmir Odası'nın da Muhasebe Standartları Sempozyumu vardır, oraya da bu işi ciddi biçimde kabul eden, önemseyen arkadaşlarımız devam etmektedir. Peki, soruyorum, hangimiz bu, şimdi kaçınıcı oldu tam hatırlamıyorum, hangi meslektaşımız, hepimiz dahiliz buna yani kimseyi de itham etmiyorum haddim değil zaten, hangi meslektaşımız bu sempozyumlardan geldikten sonra isterse zorunlu olmasın mükellefine, “ya bakın size bu muhasebe standartlarını uygulayın” diye bir çaba içerisinde oldu? Yok, öyle bir şey! Buradan şu anlaşılıyor, bizim ülkemiz itibariyle bu standartlarının uygulanması pek ihtiyari olmayacaktır, yani esas ilgi olmazsa bunun olması söz konusu değildir gibi geliyor, bu da beni tabii, biraz ürkütmektedir. Ama çeviri de zorluk vardır, bu nedenle Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu veya ilgili kuruluşlar, ben bir eleştiri getirmiyorum burada, sadece bir temenni söylüyorum, öyle bir eleştiri yoktur, eminim ki her kuruluş bu konuda üzerine düşen her şeyi yapma konusunda çok iyi niyetli ve istekliler, öyle bir şey yoktur. Çok eleştirmeyi de ben sevmiyorum çünkü en kolay yaptığımız şey eleştiridir bizim, o anlamda söylemiyorum ama TMSK ile ilgili kuruluş TÜRMOB olabilir, başka bir şey olabilir. Bu standartların basit ve anlaşılabilir bir biçimde olması konusunda hiçbir ekonomik sorundan kaçınmamalı ve bütün desteği azami bir biçimde vermeli. Ve özellikle, ısrarla altını çiziyorum, arkadaşlarım da aynı görüştedir büyük çoğunluğu, bu çevirilerde hem dil bilimcilerden yani Türkçeyi çok iyi kullanan dil bilimcilerden gerekirse de o konuya ilişkin teknik elemanlardan, bu mühendis olabilir, doktor olabilir, yönetici olabilir, hiç fark etmez, bunlardan istifade ederek bu standartların basit ve anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. İdareler sadece standart yayınlamakla bu iş kalmayacak-

tır, bu standartların manueli yani uygulamasına ilişkin yayınların da bunlarla beraber çıkarılması gerekmektedir.

O zaman eğer bunlar olmazsa ne olacaktır, onu söylemek istiyorum. Son Oturumda iki yakın arkadaşımın, konuşmalarına atıfta bulunmak istiyorum. Sevgili Volkan, “zordur, ne kadar zorlansak da bu çeviri sınırları içerisinde böyle olur, bunun başka bir yolu yok” dedi. Hakkını teslim ediyoruz, Şaban arkadaşım da orada bir söz yazdı Mevlana’dan herhalde yazdı ekrana, dedik ki, zaten bize gösterdi, okuyun dedi siz, okuyun anlayın dedi, “Ne kadar iyi bilirsen bil, söylediklerin karşındakinin anlayabildiği kadar iyidir”, ne yapacağız şimdi? Ben standartların ancak bu kadar iyi olduğunu iddia ediyorum iyi yazıldığını, ben şahsen çok fazla anlamıyorum, üç cümleden sonra kopuyorum. O yüzden böyle söyleyip teslim mi olacağız, bunun da yolunu bulacağız, bunun orta yolunu bulmak için de kimlere ne görev düşüyorsa bunu üstlenip üzerimden geleni yapmak durumundayız.

Kısaca, yine bir Oturumda kamu muhasebesine ilişkin olarak bir konu vardı, o konuda çok basit bilgi vermek istiyorum, belki söylendi mi bilmiyorum, ben mi yakalayamadım? Nasıl Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu varsa Kamu Muhasebe Standartları Kurulu da oluşturulmuştur ve muhasebe kendi bünyesinde bu çeşitli kesimlerden temsilcilerle çalışmaya devam etmektedir, aynı şekilde umumi devlet muhasebesi değil, kamunun da muhasebe standartları oluşmasında çok büyük de fark göstermemektedir, onu söyleyeyim. Ama bizim toplumumuzda gözden kaçan bir nokta vardır; devlet bütçesinin muhasebesinin performansı falan vergi dairesini, Gelir İdaresini, Maliye Bakanlığını ilgilendirir, buna hiçbir itirazımız yoktur ama devlete ilişkin olarak işlemlerin büyük çoğunluğu döner sermaye işletmeleri tarafından yapılmaktadır. Döner sermaye işletmelerinin muhasebelerindeki performansı ve uygulamasının daha çok göz önüne alınıp masaya yatırılıp üzerinde düşünülmesi gerekir diye düşünüyorum.

Yine, bir son gözlemimi izin verirsiniz paylaşmak istiyorum; biraz önce Sayın Genel Başkanıma atıfta bulundum, devrim ile ilgili sözlerine ilişkin olarak, onunla bir anımı anlatmadan geçmek istemiyorum, anı değil de bir gerçek olay. Sayın Genel Başkan göreve geldikten sonra doğal olarak ben yakın bir çalışma arkadaşım, bu fırsatı yakaladım, o şansa sahibim, kendisi, münferit konuşmalarında tüm Oda Başkanlarımıza sempozyum ve kongre düzenlemesi konusunda telkinde bulunuyordu ve teşvik ediyordu. Doğal olarak her konuda olduğu gibi ben kendisine muhalefet ettim, her konuda olduğu gibi, onu

da itiraf ediyorum buradan, artık yapma dedim yani “böyle artık kongre, sempozyum enflasyonu oldu” dedim “yani böyle bir şey olacak iş mi” dedim ama şu Kongre’yi de gördükten sonra Sayın Başkanın bu saptamasının ve çabasının ne kadar yerinde olduğuna da kanaat getirdim, O konuda özür diliyorum yani çünkü her zaman ben muhalefet ediyorum, Genel Başkan haklı çıkıyor. Çünkü o zaman da doğal olarak ettim muhalefetimi, yine kendisi haklı çıktı o da şudur; bu Kongre’nin aralarında veya bazen çok sabırla da oturamıyoruz, çıkıyoruz falan. Koridorda dün ve bugün, dün bir arkadaşşıma rastladım, bir mali müşavir arkadaşşıya, kendisine, yanında bir arkadaşşı vardı, beni tanıştırdı, bir bayan tanıştık. Dedi ki “tanıştığın mükellefim” deyince aklıma şey geldi ya dedim çünkü Türkiye Muhasebe Kongresi, biz alışmışız sadece muhasebeci gelir, kimse gelmez, öyle biliyoruz, dedi ki muhasebecinin mükellefi mi olurmuş, hani muhasebecinin muhasebecisi mi olur? Dedim herhalde hani Kanunda yazıyor ya yeminliler defter tutmaz ama herkes kendi defterini tutabilir ama belki bu yeminlidir, defterini tutuyordur diye düşündüm. Dedim “yeminli mali müşavir misiniz” “hayır” dedi, “ben” dedi, “ben iş kadınıyım” dedi, Ankara’da, dört, beş tane şirketleri olan ama genişleme yolunda çaba sarf eden nereden ne istifade ederim arayışında olan işine sahip bir iş kadını. “Peki, neden buraya geldiniz” diye sordum, “valla ben Nilgün Hanım’ın yanındayken dedi bu Türkiye Muhasebe Kongresi’nin” dedi, broşürü gördüm, orada dedi, benim biraz önce saydığım hani muhasebe standartlarının dışında konular gündeme geliyor dedi, işte, globalleşmeyle paralel olarak, kurumsal yönetim, hesap verebilirlik, mükellef hakları gibi konular görünce” dedi, “ben” dedi, buradan bir şeyler alabileceğime inandım”. Bunu duyunca çok sevindim, bu ne kadar güzel dedim, bak ilgi duyuyor ama bir o kadar da hüznlendim, iki duyguyu bir anda yaşadım, sevincimi anlayabiliyorsunuz, anlatabiliyorum, neden hüznlendim? Neden dedim bir kişi! Biz üniversitelerde muhasebe dersine ilk gittiğimizde yine hocalarımdan özür diliyorum, önce muhasebenin tanımını yaparız, muhasebenin tanımını çok basit ifadeyle bir işletmede para veya para diye ifade edilebilen ticari işlemlerin önce evrak ve belgelerinin toparlanması, sınıflandırılması, gruplandırılması, kaydedilerek sonra da tablo raporlar halinde sunulmasıdır. Bizim bu süreçle ilgili olarak problemi yok arkadaşlar. Hiçbir problemimiz yok. Standartlarsa öğrenilirse öğreneneğiz, kayıtsa kayıt yapıyor, raporları sunmaksa sunuyoruz, biz sunmazsak Kanun sunduruyor zaten. Hiçbir sorun yok! Bir eksikimiz de yoktur, çok iyi de yapıyoruz. Ondan sonra diyoruz ki dersimizin ikinci cümlesinde muhasebenin tanımını bu ama muhasebeci dediğimizler kimlerdir? Kim muhasebe ile ilgilenir? Niye muhasebe var diyoruz. Bir; işletme sahibi diyoruz. İki; işlet-

mede çalışanlar diyoruz, çevreleri sayıyoruz. Üç; işletmeye kredi açanlar, işletmeyle alacak-borç ilişkisine girenler diyoruz. Sendikalar diyoruz, devlet diyoruz. Devlet vergi ile ilişkili ve bizim ürünlerimizden istifade etmek zorunda. Devlet burayı boş bırakmamalı, biz buna fırsat vermemeliyiz. İlgili kurumlar burada olmalı veya işletme sahipleri diyoruz. İşletme sahipleri derken işletme sahiplerinin oluşturduğu Odalar Borsalar Birliği bence bir anlam ifade etmiyor. Biz bu sempozyumlarımıza, bu kurultaylarımıza ne dersek diyelim il bazında, işte Sayın Genel Balkanın dediği gibi il bazında bunların yapılmasını arttırmalıyız ve oraya meslek mensuplarından ziyade de bizim hizmet verdiğimiz tarafları yığmanın yollarını bulmalıyız. Bu şu anda bir eksiklik olarak eleştirmiyorum bu konuyu, bir temenni olarak ya da yapılması gereken bir konu olarak dikkatinizin yoğunlaşması gereken bir konu olarak ortaya koymak istiyorum. Eğer bizim hizmet verdiğimiz insanlarla biz bu arenada bir araya gelemezsek benim çok önem verdiğim bir toplumda önemsenme konusunda hak ettiğimiz öneme sahip olamayız diye sözümü bağlamak istiyorum.

Hepinize saygılar sunuyorum efendim.