

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARINDA GÜNCEL KONULAR

EDİTÖR

Dr. Öğr. Gör. Burcu DOĞAN

Öğr. Gör. Erdem Hilal

YAZARLAR

Doç. Dr. Filiz KONUK

Doç. Dr. Nevran KARACA

Dr. Öğr. Üyesi Sevil ŞİN

Öğr. Gör. Dr. Yusuf IŞIK

Dr. Yasin ŞEKER

Arş. Gör. Oğuz Yusuf ATASEL

Arş. Gör. Yusuf GÜNEYSU



İKSAD
Publishing House

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARINDA GÜNCEL KONULAR

EDİTÖR

Dr. Öğr. Gör. Burcu DOĞAN

Öğr. Gör. Erdem Hilal

YAZARLAR

Doç. Dr. Filiz KONUK

Doç. Dr. Nevran KARACA

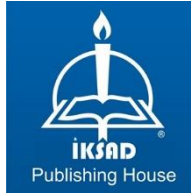
Dr. Öğr. Üyesi Sevil ŞİN

Öğr. Gör. Dr. Yusuf IŞIK

Dr. Yasin ŞEKER

Arş. Gör. Oğuz Yusuf ATASEL

Arş. Gör. Yusuf GÜNEYSU



Copyright © 2021 by iksad publishing house
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced,
distributed or transmitted in any form or by
any means, including photocopying, recording or other electronic or
mechanical methods, without the prior written permission of the publisher,
except in the case of
brief quotations embodied in critical reviews and certain other
noncommercial uses permitted by copyright law. Institution of Economic
Development and Social
Researches Publications®
(The Licence Number of Publisher: 2014/31220)
TURKEY TR: +90 342 606 06 75
USA: +1 631 685 0 853
E mail: iksadyayinevi@gmail.com
www.iksadyayinevi.com

It is responsibility of the author to abide by the publishing ethics rules.
Iksad Publications – 2021©

ISBN: 978-625-8061-08-6
Cover Design: İbrahim KAYA
December / 2021
Ankara / Turkey
Size = 16x24 cm

İÇİNDEKİLER

EDİTÖRDEN / ÖNSÖZ

Dr. Öğr. Gör. Burcu DOĞAN & Öğr. Gör. Erdem Hilal.....1

BÖLÜM 1

ULUSLARARASI TİCARET VE LOJİSTİKTE HASILAT İLE KİRALAMA İŞLEMLERİNİN TMS/TFRS KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: DENİZ YOLU TAŞIMACILIĞI ÖRNEĞİ

*Arş. Gör. Oğuz Yusuf ATASEL, Arş. Gör. Yusuf GÜNEYSU,
Dr. Yasin ŞEKER.....5*

BÖLÜM 2

MUHASEBE VE KADIN

Doç. Dr. Filiz KONUK, Doç. Dr. Nevran KARACA35

BÖLÜM 3

TÜRKİYE VE AZERBAYCAN MUHASEBE SİSTEMLERİ İLE TMS UYUMLU YENİ MUHASEBE HESAP PLANI TASLAĞININ KARŞILAŞTIRILMASI

Öğr. Gör. Dr. Yusuf IŞIK73

BÖLÜM 4

VERGİ HUKUKUNDA KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİ

Dr. Öğr. Üyesi Sevil ŞİN109

ÖN SÖZ

İşletmelerin küresel dünyada rekabet edebilmesi adına ortak bir muhasebe dili kullanmaları gerekmektedir. Uluslararası alanda ortak bir muhasebe dili için uluslararası muhasebe standartları kurulu tarafından uluslararası muhasebe standartları yayınlamaktadır. Türkiye’de Türkçeye çevrilerek Türkiye muhasebe standartları olarak yayınlanmaktadır. Türkiye’de muhasebe standartları ile ilgili olarak güncel gelişmeler takip edilmektedir. Muhasebe dilinin aktarımında mali tablolar aracılığıyla sağlanmaktadır. Sosyal bilimlerde yer alan muhasebe bilimi, uluslararası alanda oluşan muhasebe standartları ile şekillenerek kullanılmaktadır. Muhasebe bilimi ile birlikte bu kitapta muhasebenin bir parçası olarak ele alabileceğimiz vergi hukuku boyutu ile ilgili çalışmada yer almaktadır. Ülkemizde muhasebenin vergi ağırlıklı olarak şekillenmesi sonucunda bu kitapta vergi ile ilgili çalışmaya yer verilmiştir.

Muhasebe ve vergi uygulamalarında güncel konular isimli İKSAD uluslararası yayınevi tarafından yayınlanan bu kitapta dört adet özgün çalışma yer almaktadır. Birinci bölüm, Sayın Oğuz Yusuf Atasel, Sayın Yusuf Güneysu ve Sayın Yasin Şeker’in gerçekleştirdikleri “Uluslararası Ticaret ve Lojistikte Hasılat ile Kiralama İşlemlerinin TMS/TFRS Kapsamında Muhasebeleştirilmesi: Deniz Yolu Taşımacılığı Örneği” başlıklı çalışmadan oluşmaktadır. Çalışmalarında uluslararası ticaretin önemli bir bileşeni olan lojistik hizmeti, uluslararası ticarete yer alan ödeme şekillerinin dikkate alınarak deniz yolu taşımacılığı alanında TMS/TFRS’ler dikkate alınarak incelenmesinden oluşmaktadır.

Çalışma sonucunda deniz yolu taşımacılık işlemlerindeki örnekler ile hasılat ve gemi kiralamaya ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında TMS/TFRS'deki hükümler dikkate alınarak finansal tablo kullanıcılarının bilgilerine sunulmuştur.

İkinci bölümde Sayın Yusuf Işık tarafından “Türkiye e Azerbaycan Muhasebe Sistemleri ile TMS Uyumlu Yeni Muhasebe Hesap Planı Taslağının Karşılaştırılması” başlıklı çalışmasından oluşmaktadır. Çalışmasında tek düzen hesap planları ve TMS'ye göre tek düzen hesap planlarını Türkiye e Azerbaycan Muhasebe Sistemleri ile karşılaştırmalı olarak ele almıştır. Çalışma sonucunda iki ülkenin de aktif olarak işleyen bir muhasebe sistemi olduğu sonucuna ve farklılıklar ile benzerliklerin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Üçüncü bölümde Sayın Filiz Konuk ve Sayın Nevran Karaca'nın gerçekleştirdikleri “Muhasebe ve Kadın” başlıklı çalışmadan oluşmaktadır. Çalışmalarında muhasebe alanında çalışan kadınların durumları değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda muhasebe alanında çalışan kadınların sahip oldukları toplumsal rol ve sorumluluklar sebebiyle kariyer süreçlerinde ve muhasebe iş alanlarında bazı zorluklarla karşılaştıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Dördüncü bölümde Sayın Sevil Şin tarafından “Vergi Hukukunda Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi” başlıklı çalışmasından oluşmaktadır. Çalışmada vergi hukukunda yargı aşamasındaki hukuki uyuşmazlığı vergi idaresi ve mükellef bazında incelemiştir. Çalışma ile birlikte kanun yolu ile uyuşmazlıkların çözümü elle alınmıştır.

Akademisyen ve araştırmacılarımızın büyük bir emek ve özen ile ortaya koydukları birbirinden değerli çalışmaları içeren kitabımızın bilim dünyasına katkı sağlamasını, öğrenci ve akademisyenlerimize bilimsel çalışmalarında ışık tutmasını ve yol gösterici olması en büyük temennimizdir. Bu eserin çıkmasında emeği geçen değerli yazarlarımıza ve İKSAD Yayınevine ve çalışanlarına teşekkürlerimizi sunarız.

Dr. Öğr. Gör. Burcu DOĞAN
Öğr. Gör. Erdem Hilal

BÖLÜM 1

ULUSLARARASI TİCARET VE LOJİSTİKTE HASILAT İLE KİRALAMA İŞLEMLERİNİN TMS/TFRS KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: DENİZ YOLU TAŞIMACILIĞI ÖRNEĞİ

Arş. Gör. Oğuz Yusuf ATASEL¹
Arş. Gör. Yusuf GÜNEYSU²
Dr. Yasin ŞEKER³

¹ Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Trabzon/Türkiye, oguzataseel@hotmail.com, ORCID: 0000-0003-1654-9850

² Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Trabzon/Türkiye, yusufguneyusu@ktu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-6809-1995

³ Hitit Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Çorum/Türkiye, yasinseker01@gmail.com, ORCID: 0000-0003-0513-7682

GİRİŞ

Lojistik, uluslararası ticaretin önemli bir bileşenini oluşturmakta olup yük taşımacılığı, depolama, gümrükleme, ödeme sistemleri ve birçok diğer işlevi kapsamaktadır. Bu işlevler çoğunlukla tüccarlar ve mal sahipleri için özel hizmet sağlayıcılar tarafından gerçekleştirilmektedir (Ekici vd., 2016: 117).

Üreticiler ürünlerini minimum gecikme ve uygun maliyetle güvenli bir şekilde tüketicilere ulaştırmayı amaçlamaktadır. Bu çerçevede yerel ekonomilerin çeşitli üretim sektörleri arasında bağlantıyı sağlayabilmesi için etkili bir taşıma ve lojistik sistemleri kurması gerekmektedir. Dolayısıyla lojistik hizmetler hem yerel ekonomi içinde sektörel bağlantılar kurulmasını hem de yerel ekonominin uluslararası ekonomi ile bütünleşmesi açısından önemli bir rol oynamaktadır (Gani, 2017: 279).

Taşımacılık ve lojistik sektöründeki gelişmeler; üretim, tüketim ve ticaret üzerindeki etkisi aracılığı ile ekonomik büyümeyi olumlu etkilemektedir. Bu gelişmeler, taşımacılık altyapı yatırımlarının artmasına, bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan değişime ayak uydurulmasına, gemi inşasının arttırılarak yük taşıma kapasitelerin arttırılmasına katkıda bulunmakla birlikte ihracat ve ithalat maliyetlerinin azalmasına da katkı sağlamaktadır. Ayrıca taşımacılık ve lojistiğin gelişimi üretim ve tüketimi doğrudan etkilemesinin yanı sıra birçok doğrudan ve dolaylı dışsallıklar oluşturarak çarpan etkisi yoluyla büyümeyi teşvik etmektedir (Nguyen ve Tongzon, 2010: 135).

Uluslararası ticaret taşımacılık ve lojistik alanındaki gelişmelerden önemli ölçüde etkilenmektedir. Zira uluslararası ticarete taşımacılık ve lojistik; taşınan yüklerin özelliklerinden dolayı gerekli olan depolama, koruma ve diğer katma değerli hizmetleri kolaylaştıran süreçlerin stratejik ağlar aracılığıyla organize edilmesini ve senkronize edilmesi bakımından önem arz etmektedir. Bu çerçevede uluslararası ticaretin etkin yapılabilmesi için terminaller, bölgesel ve uzun mesafeli bağlantılar ve altyapı ile ilgili pek çok iyileştirme yapılması gerekmektedir. Lojistik platformlar ve dağıtım merkezleri ise arz, talep ve en uygun yerler dikkate alınarak konumlandırılmalıdır. Dolayısıyla tüm bu gelişmeler uluslararası ticareti büyük ölçüde kolaylaştırmakta ve maliyetlerin azaltılmasında önemli bir rol oynamaktadır (Puertas vd., 2014: 468).

Uluslararası ticarete ürünlerin üreticilerden nihai tüketiciye ulaştırılması için çeşitli taşıma türlerinden (kara yolu, hava yolu, demir yolu, deniz yolu) yararlanılmakta olup uluslararası ticarete lojistik hizmetlerinin bir alt kolu olan taşımacılık oldukça önemli bir yere sahiptir. Uluslararası ticarete en fazla tercih edilen taşıma türlerinden deniz yolu taşımacılığı, geçmişten günümüze kadar büyüme trendini korumakta ve dünya mal ticaretinin %80'inden fazlasını kapsamaktadır (UNCTAD, 2020: 20). Bu doğrultuda çalışmanın amacı, uluslararası ticarete yer alan ödeme şekillerinin dikkate alınarak deniz yolu taşımacılığı özelinde gerçekleşen hasılat işlemlerini Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı ile Türkiye Muhasebe

Standardı (TMS) 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı kapsamında; gemi kiralama işlemlerini ise TFRS 16 Kiralamalar Standardı kapsamında ayrıntılı olarak açıklamaktır. Bu çerçevede, deniz yolu taşımacılığına ilişkin yurtdışı faaliyetlerden doğan hasılatın ve gemi kiralama işleminin muhasebeleştirilmesi ile raporlanmasına yönelik olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGGK) tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndan yararlanılarak örnek uygulamalar sunulmuştur.

Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde ilk olarak uluslararası ticarete teslim yöntemlerine, daha sonra sırasıyla; uluslararası ticarete ödeme yöntemlerine, lojistik sektörü taşımacılık türlerinden biri olan deniz yolu taşımacılığına ve türlerine, deniz yolu taşımacılığı özelinde gerçekleşen hasılat ve gemi kiralama işlemlerinin TMS/TFRS kapsamında muhasebeleştirilmesine ve son olarak sonuç ve öneriler kısmına yer verilmiştir.

1. ULUSLARARASI TİCARETTE TESLİM YÖNTEMLERİ

Uluslararası ticarete mal sevkiyatı aşamasında ihracatçı ve ithalatçının hak ve sorumluluklarının nerede başlayıp nerede bittiği oldukça önem arz etmektedir. Zira ihracatçı ve ithalatçının birbirine yabancı olması, kullanılan para birimlerinin farklılığı, ülkelerin hukuki mevzuatlarının farklılaşması ve lisan farklılıkları gibi faktörler sevkiyat sürecinde zorluklara ve bedellerin belirlenmesinde karmaşıklıklara neden olabilmektedir. Bu çerçevede Uluslararası

Ticaret Odası (International Chamber of Commerce-ICC), sorunsuz ve güvenli bir uluslararası ticaret zemini oluşturmak amacıyla malların alıcıdan satıcıya teslimi sürecinde geçirdiği aşamaları dikkate alarak birtakım kurallar geliştirmiştir. Bu kurallar ilk olarak 1936 yılında Uluslararası Ticari Terimler (International Commercial Terms - Incoterms) adıyla yayımlanmıştır. Günümüzde “Incoterms 2010” geçerli olmakla birlikte bazı güncellemeler yapılarak 1 Ocak 2020 itibarıyla “Incoterms 2020” yürürlüğe konulmuştur (Karagül ve İter, 2011: 40; Doğan, 2021: 318). Incoterms 2020’ye göre uluslararası ticarete kullanılan teslim yöntemleri Tablo 1’de yer almaktadır. Söz konusu ödeme şekillerine ise aşağıda kısaca değinilmektedir.

Tablo 1: Incoterms 2020 Kuralları

Tüm Taşıma Türlerini Kapsayan Kurallar		
EXW	Ex Works	Ticari İşletmede Teslim
FCA	Free Carrier	Belirlenen Yerde Taşımacıya Teslim
CPT	Carriage Paid To	Taşıma Ücreti Ödenmiş Teslim
CIP	Carriage and Insurance Paid To	Taşıma Ücreti ve Sigorta Ödenmiş Teslim
DAP	Delivered at Place	Belirlenen Noktada Teslim
DPU	Delivered at Place Unloaded	Belirtilen Yerde Eşya Boşaltılmış Teslim
DDP	Delivered Duty Paid	Gümrük Vergileri Ödenmiş Teslim
Deniz ve İç Su Taşımalarına İlişkin Kurallar		
FAS	Free Alongside Ship	Gemi Doğrultusunda Teslim
FOB	Free on Board	Gemi Bordasında Teslim
CFR	Cost and Freight	Mal Bedeli ve Navlun Ödenmiş Teslim
CIF	Cost, Insurance and Freight	Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun Ödenmiş Teslim

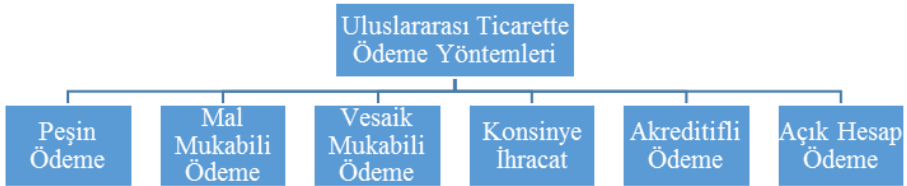
Kaynak: Demir ve Yorulmaz, 2019.

Ex Works (EXW), satıcının malları alıcıya kendi ticari işletmesinde teslim ettiği ve tüm masrafların ve sorumlulukların alıcıya devredildiği teslim yöntemi olarak açıklanmaktadır (Daştan ve Erol, 2015: 82). *Free Carrier (FCA)*, malların ihracatçının ülkesinde belirtilen yerde alıcıya teslimini içermekte, risk ve sorumlulukları alıcı üstlenmektedir. *Carriage Paid To (CPT)*, malların varış yerinde alıcıya navlun bedeli ödenmiş olarak teslimini içermektedir (Karagül ve İlter, 2011: 42-44). *Carriage and Insurance Paid To (CIP)* teslim yönteminde, satıcı CPT'deki yükümlülükleri ile birlikte malların sigorta bedelini de ödemektedir. *Delivered at Place (DAP)*, satıcının malları belirlenen varış yerinde nakliye aracının üzerinde alıcıya teslim etmesi şeklinde gerçekleşmektedir (Gökgöz ve Özdemir, 2015: 109). *Delivered at Place Unloaded (DPU)*, alıcı ve satıcı tarafından belirlenen yerde eşyanın boşaltılmasından sonra alıcıya teslim edilmesini ve bu aşamaya kadar oluşabilecek tüm masraf ve risklerin satıcıya ait olduğu ödeme yöntemini ifade etmektedir (Demir ve Yorulmaz, 2019). *Delivered Duty Paid (DDP)*, satıcının malları alıcıya teslim edilecek noktaya kadar taşınmasını, hem ithal hem de ihrac gümrüğünden geçirilmesinde ödenecek vergi, resim ve diğer harçlar dâhil olmak üzere tüm masraf ve sorumlulukları üstlenmesini kapsamaktadır (Doğan, 2021: 320). *Free Alongside Ship (FAS)* teslim yönteminde, satıcı malları belirtilen limanda gemi yanında alıcıya teslim etmekte ve bu aşamadan sonra tüm risk ve sorumluluklar alıcıya geçmektedir (Karagül ve İlter, 2011: 42). *Free on Board (FOB)*, satıcının malları alıcıya gemi güvertesinde teslim ettiği ve bu aşamadan sonra tüm risk ve sorumlulukların alıcıya geçtiği teslim

yöntemini ifade etmektedir (Daştan ve Erol, 2015: 82). *Cost and Freight (CFR)*, satıcının malları alıcıya gemide teslim etmesini içermektedir. Bu teslim yönteminde satıcı, varış noktasına kadar navlunun ödenmesinden ve gümrükleme maliyetlerinin karşılanmasından sorumlu olmaktadır (İSO, 2015: 56). *Cost, Insurance and Freight (CIF)* teslim yönteminde satıcı CFR'deki yükümlülükleri ile birlikte deniz sigortası bedelini de üstlenmektedir (Gökgöz ve Özdemir, 2015: 109).

2. ULUSLARARASI TİCARETTE ÖDEME YÖNTEMLERİ

Ulusal ticarete olduğu gibi uluslararası ticarete de alım-satım işlemlerinin gerçekleştirilmesi için bir ödemeler sistemine ve finansmana ihtiyaç duyulmaktadır. Ödeme yöntemlerine göre bazen ihracatçı bazen de ithalatçı önemli riskler üstlenebilmektedir (Tazegül, 2018: 79). Ödeme yöntemi, ödemenin nasıl ve ne zaman yapılacağını diğer bir ifadeyle hem alıcıya hem de satıcıya ait yükümlülükleri belirlemektedir. Bununla birlikte bankaların doğrudan ya da dolaylı olarak ödeme işlemindeki rolünü de içermektedir (Kim, 2020: 53). Uluslararası ticarete kullanılan başlıca ödeme yöntemleri Şekil 1'de yer almaktadır. Söz konusu ödeme türleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.



Şekil 1. Uluslararası Ticarete Kullanılan Ödeme Şekilleri (Kaynak: Karagül ve İter, 2011: 78).

Peşin ödeme, ithalatçının malı teslim almadan önce ihracatçıya mal bedelini ödemesini ve ihracatçının ilgili malı ithalatçıya daha sonra göndermesini ifade etmektedir. Dolayısıyla bu ödeme yönteminde ihracatçı herhangi bir risk ile karşı karşıya kalmamasına karşılık ithalatçı bütün riski üstlenmektedir (Karagül ve İlter, 2011: 60). *Mal mukabili ödemede*, ihracatçı malları ithalatçıya göndermekte ve ithalatçı malları teslim aldıktan sonra ödeme yapmaktadır. Bu ödeme yönteminde ihracatçı bütün riski üstlenmekte ancak ithalatçının herhangi bir riski bulunmamaktadır (Kim, 2020: 54). *Vesaik mukabili ödeme*, belge karşılığı ödeme olarak da belirtilmektedir. Bu ödeme yönteminde ithalatçı işletmenin bankasının ihracat bedelini, ihracatçının bankasına ödemesi karşılığında belgelerin ithalatçıya teslimini içermektedir. İthalatçı bu belgeler ile malı gümrükten çekme hakkına sahip olmaktadır (Gökgöz ve Özdemir, 2015: 110). *Konsinye ihracat*, ihracatçının malları ithalatçıya ertelenmiş ödeme esasına göre gönderdiği ve ödemenin mallar satıldıktan sonra yapıldığı bir ödeme yöntemi olarak açıklanmaktadır (Kim, 2020: 54). Konsinye satış ile ödeme, bir malın piyasaya yeni girdiği durumlarda, reklam ve tanıtım amaçlı satışlarda yapılmaktadır. *Akreditifli ödeme*, ithalatçının ihracatçı için sunduğu en az bir bankanın ödeme garantisinin yer aldığı şartlı ödeme taahhüdü olarak ifade edilmektedir (Karagül ve İlter, 2011: 61-64). Bu ödeme yönteminde amir (ithalatçı işletme), amir banka (ithalatçı işletmenin bankası), lehtar (ihracatçı işletme), muhabir banka (ihracatçı işletmenin bankası) olmak üzere dört taraf bulunmaktadır. *Açık hesap ödeme* ise ihracatçının herhangi bir

güvence ya da mal sevkiyatından önce bir ödeme almadan malları satmasını kapsamaktadır (Gökgöz ve Özdemir, 2015: 112).

3. DENİZ YOLU TAŞIMACILIĞI

Deniz yolu taşımacılığı su yolu taşımacılığının bir türü olup denizlerde gemi ve diğer deniz araçlarıyla yolcu ve yüklerin bir yerden farklı bir yere ulaşmasına imkân sağlayan taşımacılık türüdür (Dursun ve Erol, 2013: 371). Uluslararası deniz yolu taşımacılığının kapsamı oldukça geniş olup tersaneler, gemi ve sigorta acenteleri, gemi kiralayan kuruluşlar, sahil güvenlik, armatörler, kıyı seyir emniyeti, deniz adamı yetiştiren ilgili okullar ve devletin ilgili diğer kurum ve kuruluşlarını içermektedir (Elbirlik, 2008: 22).

Dünya mal ticaretinde büyük bir etkisi olan deniz yolu taşımacılığının ülke ekonomilerindeki yeri oldukça önemlidir. Özellikle dünya yüzeyinin dörtte üçünün sularla kaplı olması, tek seferde büyük tonajları taşıma kapasitesi ve diğer taşıma türlerinden daha ucuz olması deniz yolu taşımacılığını ön plana çıkarmaktadır.

Dünya genelinde taşınan yüklerin tamamının 2019 yılında hacim olarak %84'ü deniz yoluyla taşınmıştır. Aynı yıl Türkiye'de ithalat amaçlı taşınan yüklerin hacim olarak %95'i, ihracat amaçlı taşınan yüklerin ise hacim olarak %79'u deniz yolu ile gerçekleşmiştir. Dünya genelinde son elli yılda deniz yolu ile yapılan yük hacmi 20 kat büyümüştür. Deniz yolu taşımacılığı lojistik sektöründe parasal olarak en büyük paya sahip olup küresel ticarete en önemli sektör konumundadır (Ulaşan ve Erişen Türkiye, 2020: 456). Benzer şekilde üç tarafı denizlerle çevrili ve stratejik bir coğrafi konumda olan

Türkiye açısından deniz yolu taşımacılığı dış ticaret alanında önemli bir yere sahiptir.

3.1. Deniz Yolu Taşımacılığı Türleri

Deniz yolu taşımacılığı temel olarak (1) *taşımacılık modeli açısından*, (2) *taşınan yük açısından* ve (3) *gemi tipi açısından* olmak üzere üç başlık altında sınıflandırılmaktadır (Daştan ve Erol, 2015: 35). Bu türler sırasıyla aşağıda incelenmiştir.

3.1.1. Taşımacılık Modeli Açısından Deniz Yolu Taşımacılığı

Deniz yolu yük ve yolcu taşımacılığında taşımacılık modeli açısından düzenli ve düzensiz hat deniz taşımacılığı olmak üzere iki temel taşımacılık türü bulunmaktadır (Denktaş, 2013). *Düzensiz hat (tarifersiz, tramp) deniz yolu taşımacılığı*, gemi seferleri için önceden belirlenmiş bir düzen ve programın olmadığı taşımacılık türüdür. Diğer bir ifadeyle bu taşımacılık türünde belirli bir tarife olmayıp yük neredeyse gemiler oraya gönderilmektedir. Genel olarak bu şekilde taşınan yük grupları; ham petrol, petrol ürünleri, kuru dökme yükler ve sıvı dökme yüklerden oluşmaktadır (Alizadeh ve Nomikos, 2002: 227). Bu taşımacılık türü konuyla ilgili derinlemesine bilgi sahibi olmayı ve dünya navlun piyasasını takip etmeyi gerektirmektedir. Ayrıca düzenli bir navlun uygulaması olmadığı için aynı hat için aynı günde navlun fiyatları değişiklik gösterebilmektedir. Bu gibi noktalarda ve yük ile geminin eşleştirilmesinde gemi acenteleri ve komisyoncular (brokerler) önemli rol oynamaktadır. Ayrıca düzensiz hat deniz yolu taşımacılığı sosyal, siyasi ve ekonomik faktörlerden oldukça çabuk etkilenmektedirler (Özdemir, 2009: 7). *Düzenli hat*

(*tarifeli, liner*) deniz yolu taşımacılığı ise önceden belirlenmiş bir program ve konşimento dâhilinde belirlenmiş limanlar arasında programlı ve düzenli olarak deniz yolu taşımacılığının yapıldığı türü ifade etmektedir (Stopford, 2009: 65). Düzenli hat deniz yolu taşımacılığında sadece konteyner gemiler kullanılmamakta, ayrıca Ro-Ro, yolcu, feribot, soğutmalı ve kırkambar gemiler de kullanılmaktadır. Bu şekilde taşınan yük grupları, düzensiz hat deniz yolu taşımacılığındaki yük gruplarına göre daha fazla özen gerektiren yüklerden oluşmaktadır. Bundan dolayı düzensiz hat taşımacılığına göre de daha karmaşık ve maliyetli olmaktadır. Gemilerin sefer, gün ve saatlerinin programlanması zorunlu olup geminin hem seyir sırasında hem de limanlarda sürekli bir gözetime tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca düzenli hat taşımacılığında; geminin hacmi ve hızı, gemi sayısı ve hattaki sefer sıklığı gibi bilgilerin bir arada değerlendirilmesi oldukça önem arz etmektedir (Pekdemir, 1991: 59).

3.1.2. Taşınan Yük Açısından Deniz Yolu Taşımacılığı

Deniz yolu taşımacılığında yükler temel olarak genel yükler ve dökme yükler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. *Genel yük kavramı* sanayi üretimi sonucu elde edilen ekonomik değeri yüksek olan beyaz eşya, elektronik eşyalar, hazır giyim, hazır gıda, otomobil, kamyon gibi çeşitli ürünleri ifade etmektedir (Daştan ve Erol, 2015: 44). Bu yüklerin taşınmasında 1960'lı yılların öncesinde konteynerler henüz bulunmamışken birçok zorluk söz konusu olmuştur. Fakat konteynerlerle birlikte genel yüklerin istiflenmesinde büyük bir kolaylık ve birim yük özelliği sağlanmıştır. Bunun sonucunda genel

yüklerin taşınmasında dış faktörlerden olumsuz olarak etkilenme durumu en düşük seviyelere inmiş ve birbirinden farklı yük sahiplerinin yüklerinin aynı gemide sorunsuz olarak taşınması sağlanmıştır (Erol, 2013: 18). *Dökme yük kavramı* ise konteyner, palet ve benzeri bir kabın içerisine konulmayan hammadde niteliğindeki kuru ya da sıvı nitelikteki büyük miktarlarda homojen yapıdaki yükleri ifade etmektedir (Rodrigue vd., 2006: 254). Bu yüklerin taşınabilmesi için birim maliyeti düşük, homojen hacimde, fiziksel olarak dökülmeye uygun ve gemi içerisinde sadece bir türe ait dökmenin olması gerekmektedir (Spring, 2000: 9).

3.1.3. Gemi Tipi Açısından Deniz yolu Taşımacılığı

Gemi tipi açısından deniz yolu taşımacılığı, gemilerin tür ve cinslerine göre farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Hukuki olarak gemi türleri ticaret gemileri ve ticari olmayan gemiler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ticaret gemileri kendi içinde yolcu, yük, balıkçı ve yardımcı gemiler olmak üzere dörde ayrılmaktadır. Ticari olmayan gemiler ise kamu gemileri, savaş gemileri, eğitim ve spor amaçlı gemiler olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Ticari gemi türlerinin tamamı ise kendi altında farklı taşımacılık faaliyetiyle ilgili yük ve taşıma kapasitesine göre sınıflandırılmaktadır. Gemi tür ve cinsleri ile ilgili Şekil 2’de detaylara yer verilmiştir.



Şekil 2. Hukuki ve Taşıdığı Yüke Göre Gemi Tür ve Tipleri (Kaynak: Daştan ve Erol, 2015: 38)

4. DENİZ YOLU TAŞIMACILIĞINDA HASILAT VE KİRALAMA İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu başlık altında deniz yolu taşımacılık işlemlerinden doğan hasılatın TFRS 15 ve TMS 21 kapsamında; gemi kiralama işlemlerinin ise TFRS 16 kapsamında muhasebeleştirilmesi örnek uygulamalarla açıklanmıştır. Örnek uygulamalarda KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndan yararlanılmıştır. Ortaya çıkan maliyetler 7/A seçeneğine göre izlenmiştir. Örnek uygulamalar sadece TMS/TFRS'ler kapsamında ele alındığı için vergi etkisi dikkate alınmamış ve başta Katma Değer

Vergisi (KDV) olmak üzere konuyla ilgili diğer vergiler ihmal edilmiştir.

4.1. Deniz Yolu Taşımacılığında Hasılat İşlemlerinin TFRS 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi

Uluslararası ticarete önemli bir paya sahip olan lojistik hizmetlerin yerine getirilmesinde en fazla tercih edilen taşımacılık türü deniz yolu taşımacılığıdır. Denizyolu taşımacılığında başta yük taşımacılığı olmak üzere yolcu taşımacılığı da yapılmaktadır. Yük ve yolcu taşımacılığından elde edilen hasılat ise yurtiçi ya da yurt dışı faaliyetlerden olabilmektedir. Bu çalışma kapsamında deniz yolu yük taşımacılığında yurt dışı faaliyetlerinden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi incelenmiştir. Deniz yolu yük taşımacılığı yurt dışı faaliyetlerden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesinde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı ile TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı hükümleri dikkate alınmıştır. Aşağıda konuyla ilgili örnek uygulamaya yer verilmiştir. Standartlarla ilgili bilgiler örnek uygulamalarda ifade edilmiştir.

Örnek Uygulama: Türkiye'nin Zonguldak ilinde faaliyet gösteren Beren Kömür İşletmeleri A.Ş. Ukrayna'nın Odessa ilinde faaliyet gösteren GAS Ukraine Inc. İşletmesi'ne 50 000 ton dökme kömürü ihraç etmek üzere 19.12.2021 tarihinde anlaşmıştır. İhracatın teslim şekli CFR ve ödemesi peşindir. Beren Kömür İşletmeleri A.Ş. 20.12.2021 tarihinde Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş.'ye ait M/V ALYA-01 adlı kuru yük gemisiyle dökme kömürün taşınması için sözleşme imzalamıştır. Sözleşme kapsamında Emir Denizcilik ve

Nakliyat A.Ş., Zonguldak Limanı'nda Beren Kömür İşletmeleri A.Ş.'den aldığı 50 000 ton dökme kömürü Ukrayna'nın Odessa Limanı'nda GAS Ukraine Inc. İşletmesine teslim edecek, navlun⁴ ücreti olarak 25.000,-EUR Beren Kömür İşletmeleri A.Ş. tarafından Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş.'nin GRNT Bankası döviz tevdiat hesabına yatırılacaktır. Beren Kömür İşletmeleri A.Ş. navlun ücreti için Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş.'ye 20.12.2021 tarihinde 5.000,-EUR ön ödeme yapmış olup aynı tarihte de Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş. dökme kömürü Odessa Limanı'na götürmek üzere Zonguldak Liman'ından ayrılmıştır. Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş. ilgili kömürü Odessa Limanı'na 21.12.2021 tarihinde GAS Ukraine Inc. İşletmesi'ne teslim etmiş olup Beren Kömür İşletmeleri A.Ş. tarafından navlun ücretinin geri kalan kısmı olan 20.000,-EUR Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş.'nin döviz tevdiat hesabına yatırılmıştır. 20.12.2021 tarihinde 1 EUR = 10,10 TL; 21.12.2021 tarihinde 1 EUR = 11,-TL'dir. (Konu kapsamındaki vergiler ihmal edilmiştir. Konu bütünlüğü açısından sadece Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş. özelinde muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.)

Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş.'nin TFRS 15 kapsamındaki yapması gereken muhasebe kaydı;

Hasılatın TFRS 15'e göre muhasebeleştirilebilmesi için bir takım aşamaların dikkate alınması gerekmektedir. Bunlar; sözleşmenin tanımlanması, edim yükümlüğünün tespiti, işlem maliyetinin

⁴ *Navlun, uluslararası ticarete bir yerden başka bir yere teslim etmek üzere gemiye alınan eşyanın bütünü ve taşıyıcı tarafından, gemisinde taşınacak yük için istenen ücreti ifade etmektedir* (Daştan ve Erol, 2015: 146).

hesaplanması, işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımı ve son olarak edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi şeklinde sıralanabilir (Örten vd., 2019: 126; TFRS 15, paragraf 9). Bu kapsamda Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş. dökme kömür yükü taşıma hizmetini 20.12.2021 tarihinde Beren Kömür İşletmeleri A.Ş.'ye sunmayı taahhüt ederek edim yükümlülüğünü tanımlamış (TFRS 15, paragraf 22), taşıma ücreti ve ödeme şekilleri belirlenmiş (TFRS 15, paragraf 47), 21.12.2021 tarihinde de deniz yolu yük taşıma işlemini gerçekleştirilerek edim yükümlülüğünü (TFRS 15, paragraf 31) yerine getirmiştir. Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş.'nin almış aldığı ön ödeme ve edim yükümlülüğünü yerine getirdikten sonraki yük taşıma bedelinin de muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Atasel ve Bayraktar, 2021: 393-394). Ayrıca 20.12.2021 tarihindeki ön ödeme ve 21.12.2021 tarihindeki navlun ücretinin geri kalan kısmı muhasebeleştirilirken yabancı para cinsindeki hasılat tutarı TMS 21 kapsamında işlem tarihindeki kur dikkate alınarak geçerli para birimi olan TL'ye çevrilmesi gerekmektedir (TMS 21, paragraf 21).

Bu bağlamda Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş.'nin TFRS 15 ve TMS 21 kapsamında yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olur.

	20.12.2021				
102 BANKALAR H.			50.500,	-	
102.00. GRNT Banaksı Euro Hesabı					
345 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI H.					50.500,
345.00 Navlun Ücreti için Alınan Ön Ödeme					-
5.000,-EUR x 10,10 TL/EUR = 50.500,-TL					
<i>Navlun ücreti için ön ödeme.</i>					
	21.12.2021				
102 BANKALAR H.			4.500,	-	
102.00. GRNT Banaksı Euro Hesabı					
345 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI H.*			50.500,	-	
345.00 Navlun Ücreti için Alınan Ön Ödeme					
601 YURTDIŞI SATIŞLAR H.					55.000,
600.00 Yurtdışı Navlun Ücretleri					-
5.000,-EUR x 11,-TL/EUR=55.000,-TL					
<i>Teslimatın gerçekleşmesi ile alınan avasın kapatılması.</i>					
	21.12.21				
102 BANKALAR H.			220.000,	-	
102.00. GRNT Banaksı Euro Hesabı					
601 YURTDIŞI SATIŞLAR H.					220.000,
600.00 Yurtdışı Navlun Ücretleri					-
20.000,-EUR x 11 TL/EUR= 220.000,-TL					
<i>Yurtdışı navlun ücreti.</i>					

* 20.12.2021 tarihinde 345 Alınan Sipariş Avansları Hesabı'nda izlenen tutar (10,10 TL/EUR kur üzerinden 5.000,-EUR karşılığı 50.500,-TL) 21.01.2021 tarihinde teslimatın gerçekleşmesi ile birlikte gelire dönüşmüştür. 345 Nolu hesaptaki 5.000,-EUR gelir olarak muhasebeleştirilirken 4.500,-TL'lik (5.000,-EUR x (11,-TL/EUR – 10,10 TL/EUR)) olumlu kur farkta dâhil olmak üzere toplam hasılat tutarı 275.000,-TL (25.000,-EUR x 11,-TL/EUR) 601 Yurtdışı Satışlar Hesabı'nda izlenmiştir.

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarından anlaşılacağı üzere ilk olarak alınan sipariş avansları ile ilgili işlem yapılmış daha sonra taşınan malların karşı tarafa teslim edilmesi ile birlikte Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş. tarafından yükümlülük yerine getirdiğinden tahsil edilen tutarlar kar ya da zararla ilişkilendirilmiştir.

4.2. Deniz yolu Taşımacılığında Kiralama İşlemlerinin TFRS 16 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi

Deniz yolu taşımacılığında gemi kiralaması için genel olarak kullanılan üç sözleşme (yöntem) söz konusudur. Bunlardan *birincisi çıplak kira sözleşmesi* olup kiraya veren gemi sahibi ya da işleticisi, kiracıya belirli bir ücret karşılığında gemisinin kullanım hakkını devretmektedir. Bu sözleşmede kiracı personel, teknik elaman, kaptan vb. tüm ekip ve ekipmanları karşılamakta ve ticari yönetimi üstlenmektedir. *İkincisi zaman kira sözleşmesi* olup gemi sahibi ve kiracının belirli mesafedeki süre üzerine anlaştıkları hükümleri kapsamaktadır. Buna göre zaman kira sözleşmesinde; gemi sahibi (kiraya veren) geminin sigorta, işletim, personel gibi sabit masrafları üstlenmekte, kiracı yapılacak olan sefere ilişkin yakıt, liman ücretleri, navlun gibi değişken masrafları devralmaktadır. *ncüsü ise sefer kirası sözleşmesi* olup geminin kiracılara belirli bir zaman süresi kapsamında olmaksızın, belirli bir sefer üzerine anlaştıkları hükümleri kapsamaktadır. Bu sözleşmede navlun hesaplaması taşınan yükün miktarı üzerinden yapılmaktadır (ztrker, 2009: 4-5). Deniz yolu taşımacılığında çıplak gemi kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde TFRS 16 Kiralamalar Standardı hükümleri dikkate alınmıştır. Aşağıda konuyla ilgili örnek uygulamaya TFRS 16 Kiralamalar Standardı kapsamında açıklamalarıyla birlikte yer verilmiştir.

rnek Uygulama: Emir Denizcilik ve Nakliyat A.ř. 01.01.2021 tarihinde kuru yük taşıma faaliyetlerinde kullanılmak üzere Beren Finansal Kiralama A.ř.'den 15 yıllığına M/V ALYA-01 kuru yük

gemisini çıplak kira sözleşmesi kapsamında kiralamıştır. Yıllık olarak 120.000,-TL kira ödemesi yapılması hususunda anlaşılmıştır. Kiralama finansal kiralama olup kira ödemeleri her yıl dönem sonu yapılacaktır. (Piyasa faiz oranı %12, amortisman yöntemi doğrusal, geminin ekonomik ömrü 20 yıl, hurda değeri olmayıp KDV ve diğer vergiler ihmal edilecektir. Son olarak kiralama sözleşmesinde kiralama süresi sonunda varlığın mülkiyetinin kiracıya geçeceği ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır.)

Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş'nin TFRS 16 kapsamındaki yapması gereken hesaplamalar ve muhasebe kayıtları;

a. *Ödeme Planının Hazırlanması;* TFRS 16 kapsamında ilk olarak kiralama borcunun bugünkü değeri hesaplanarak kullanım hakkı ve kira yükümlülüğünün finansal durum tablosuna yansıtılmalıdır. Finansal kiralamaya konu olan varlıklar finansal durum tablosunda duran varlıklar hesap sınıfında, maddi duran varlıklar ya da maddi olmayan duran varlıklar grubunda “*Kullanım Hakkı Varlıkları*” olarak, finansal kiralama borçları ise, borçlardan ayrı bir başlık olarak ya da borçlar içinde “*Kiralama Borçları*” olarak raporlanmalıdır (Aslan, 2018: 63; Kaya vd., 2020: 275)⁵. Bu doğrultuda; Bugünkü değer= 817.304,-TL [120.000,-TL x ((1-(1/(1+0,12)¹⁵))/0,12)] şeklinde hesaplanmıştır. Dolayısıyla kira ödemelerinin bugünkü değerinin toplamı (817.304,-TL) aynı zamanda kullanım hakkı varlığının defter değerini ifade etmektedir.

⁵ Finansal ve faaliyet kiralamasının ayrıntılı olarak tanımı ile farkları çerçevesinde ve faaliyet kiralamasının muhasebeleştirilmesi hususunda Bkz. Kaya vd. (2020).

Kira sözleşmesi kapsamında kira konusu olan varlığın kira süresi sonunda mülkiyeti kiracıya geçeceğine dair bir hükme yer verilmemiştir. Bundan dolayı TFRS 16'da *kiracı, kullanım hakkı varlığını, kiralamanın fiilen başladığı tarihten başlamak üzere, söz konusu varlığın yararlı ömrü ya da kiralama süresinden kısa olanına göre amortisman tabii tutması* gerekmektedir (TFRS 16, paragraf 32). Örnek uygulamada kiralama süresi, kullanım hakkı varlığının ekonomik ömründen küçük olduğu için kullanım hakkı varlığına amortisman ayrılırken kiralama süresi dikkate alınmalıdır. Doğrusal amortisman yöntemine göre yıllar itibariyle ayrılacak amortisman tutarı ise 54.487,-TL (817.304,-TL/15 yıl) olarak hesaplanabilir. Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş'nin finansal kiralama kapsamındaki ödeme planına ait bilgiler Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2'de görüldüğü üzere kullanım hakkı varlığı olarak aktifleştirilecek olan tutar 817.304,-TL'dir. KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda kullanım hakkı varlığının hangi hesapta izlenmesi hususunda bir açıklama yapılmamıştır. Ancak KGK tarafından yayımlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi'nde kiracıların kullanım hakkı varlıklarını ayrı bir başlık altında izleyebileceği gibi dipnotlarda ya da dayanak varlıklarının içerisinde de izlenebileceği belirtilmiştir. Durum özetlenecek olursa kullanım hakkı varlıkların tam olarak hangi hesapta izlenmesi gerektiği netlik kazanmamış olup işletmeler tercihleri doğrultusunda muhasebeleştirmektedir (Kaya vd., 2020: 275).

Tablo 2: Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş.'nin Finansal Kiralamasına Ait Ödeme Planı

Yıllar	Kira Ödemeleri	Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri	Faaliyet Kiralaması Yükümlülüğü	Kullanım Hakkı Varlığı (Net)	Finansman Gideri	Anapara Ödemesi	Amortisman Gideri
2021	120.000	107.143	817.304	817.304	98.076	21.924	54.487
2022	120.000	95.663	795.380	762.817	95.446	24.554	54.487
2023	120.000	85.414	770.826	708.330	92.499	27.501	54.487
2024	120.000	76.262	743.325	653.843	89.199	30.801	54.487
2025	120.000	68.091	712.524	599.356	85.503	34.497	54.487
2026	120.000	60.796	678.027	544.869	81.363	38.637	54.487
2027	120.000	54.282	639.390	490.382	76.727	43.273	54.487
2028	120.000	48.466	596.117	435.895	71.534	48.466	54.487
2029	120.000	43.273	547.651	381.408	65.718	54.282	54.487
2030	120.000	38.637	493.369	326.921	59.204	60.796	54.487
2031	120.000	34.497	432.573	272.435	51.909	68.091	54.487
2032	120.000	30.801	364.482	217.948	43.738	76.262	54.487
2033	120.000	27.501	288.220	163.461	34.586	85.414	54.487
2034	120.000	24.554	202.806	108.974	24.337	95.663	54.487
2035	120.000	21.924	107.143	54.487	12.857	107.143	54.487
Toplam	1.800.000	817.304			982.696	817.304	817.304

b. Kullanım Hakkı Varlığı ve Kira Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi (İlk ve Sonraki Dönemlerde Ölçümü); Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte **kullanım hakkı varlığını maliyeti** üzerinden; **kira yükümlülüğünü** o tarihte ödenmemiş olan kira ödemelerinin **bugünkü değeri** üzerinden ölçmesi gerekmektedir. Kira ödemeleri, kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda, kiralamadaki **zımnî faiz oranı** kullanılarak iskonto edilir (TFRS 16, paragraf 23, 26). Tablo 2'den görüldüğü üzere kullanım hakkı varlığının maliyet bedeli ile kira ödemelerinin bugünkü değeri 817.304,-TL'dir. Bu çerçevede 01.01.2021 tarihinde **kullanım hakkı varlığı ve finansal kiralama**

yükümlülüğü ile ilgili yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olur.

	01.01.2021		
2XX KULLANIM HAKKI VARLIKLARI H.*			817.304,-
2XX.00 Finansal Kiralamadan Kullanım Hakkı Varlıkları			
303 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN			
KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER H.			120.000,-
403 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN			
KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER H.			697.304,-
<i>Finansal kiralama işlemi kaydı.</i>			

*İşletme kullanım hakkı varlığını ilişkili olduğu dayanak varlık altında göstermeyi tercih etmesi durumunda kullanılması gereken hesap 254 Taahhüt Hesabı olmalıdır.

01.01.2021 tarihli kayıttan görüldüğü üzere kira yükümlülüklerinin kısa vadeli olan kısmı ayrıştırılarak muhasebeleştirilmiştir. Emir Denizcilik ve Nakliyat A.Ş. (kiracı) sonraki dönemde değerlendirme işlemlerinde maliyet esasını benimsemiş ve hesaplar Tablo 2'deki gibi yapılmıştır. Buna göre TFRS 16 kapsamında kiracı işletme kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kira yükümlülüğünü defter değerini, kira yükümlülüğündeki faizi yansıtacak şekilde arttırması; defter değerini, yapılan kira ödemelerini yansıtacak şekilde azaltması gerekmektedir (TFRS 16, paragraf 36). Yapılan açıklamalar doğrultusunda 31.12.2021 tarihinde *finansal kiralama yükümlülüğü kapsamında ilk taksitin ödenmesi, finansman giderinin kiralama yükümlülüğüne yansıtılması ve amortisman gideri* ile ilgili yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olur.

	31.12.2021		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		98.076,-	
303 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER H.			98.076,-
<i>Döneme yansıyan finansman gideri kaydı.</i>			

	31.12.2021		
303 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER H.		120.000,-	
102 BANKALAR H.			120.000,-
<i>Finansal kiralama giderinin ilk taksitinin ödenmesi kaydı.</i>			
	31.12.2021		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ H.		54.487,-	
2XX/258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR H.*			54.487,-
<i>Amortisman gideri kaydı.</i>			

*İşletme kullanım hakkı varlığını ilişkili olduğu dayanak varlık altında göstermeyi (254 Taahhüt Hesabı) tercih etmesi durumunda ayırdığı amortisman tutarlarını da 258 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'nda izlemesi gerekirdi.

31.12.2021 tarihinde yapılan muhasebe kayıtları 2022-2035 yılları arasındaki dönem sonlarında tekrarlanacaktır. Son olarak 31.12.2021 tarihinde kira yükümlülüklerinin kısa vadeli olan kısmı ayrıştırılarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olur.

	31.12.2021		
403 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER H.		120.000,-	
303 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER H.			120.000,-
<i>Kira yükümlülüklerinde kısa vadeli olan kısmın ayrıştırılması.</i>			

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Küreselleşme ve serbest piyasa ekonomisi uluslararası ticaret faaliyetlerin gelişmesine katkı sağlamış olup dünya çapında birçok ülkenin ithalat ve ihracat tutarlarının da artmasına neden olmuştur. Bu artışlar maliyetlerin de artırmıştır. Bundan dolayı ithalat ve ihracatın zamanında ve daha az maliyetli gerçekleşmesi için lojistik hizmetler stratejik bir önem kazanmıştır. Zira lojistik üretilen ürünlerin dağıtımından, depolanmasına, gümrüklenmesine vb. birçok faaliyetin yerine getirilmesini sağlamaktadır. Uluslararası ticarete lojistik sektöründeki taşıma türlerinden en fazla tercih edileni deniz yolu taşımacılığıdır. Deniz yolu taşımacılığında bir seferde oldukça fazla miktarda yük taşınması ve birim maliyeti diğer taşıma türlerine göre daha uygun olmasına binaen dünya ticaretinde en fazla kullanılan taşıma türü konumundadır.

Deniz yolu taşımacılığının önemi doğrultusunda bu çalışma kapsamında ilk olarak uluslararası ticaretteki teslim ve ödeme yöntemleri üzerinde durularak deniz yolu taşımacılığının önemi ve sektörel durumu açıklanmış, daha sonra ise deniz yolu taşımacılığında hasılat ve kiralama özelindeki işlemler TMS/TFRS kapsamında muhasebeleştirilmiş, gerçeğe ve ihtiyaca uygunluk ilkeleri doğrultusunda finansal tablolara yansıtılmıştır. Muhasebe kayıtlarında KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndan yararlanılmış olup gemi kiralama işlemlerindeki Kullanım Hakkı Varlığı kapsamında bir hesabın taslakta yer almadığı tespit edilmiştir. Bu doğrultuda KGK tarafından

yayımlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi'ndeki bilgilerden hareketle kullanım hakkı varlıklarının ayrı bir başlık olarak sunulabileceği gibi dayanak varlık kalemi içerisinde de raporlanabileceği belirlenmiştir.

Sonuç olarak, çalışmada yer alan örneklerle deniz yolu taşımacılık işlemlerindeki hasılat ve gemi kiralamaya ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında TMS/TFRS'deki hükümler dikkate alınarak finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını ve beklentilerini karşılayacak tam, tarafsız, hatasız ve gerçeğe uygun bir sunum yapılmaya çalışılmıştır. Ayrıca sunulan örneklerin uygulayıcılara yol göstermesi beklenmektedir.

KAYNAKÇA

- Alizadeh, A. H. ve Nomikos, N. K. (2002). The Dry Bulk Shipping Market. C. Gramennos (Ed.), *The Handbook of Maritime Economics and Business* (ss. 227 - 250)
- Aslan, Ü. (2018). UFRS 16 Kiralamalar Standardı Kapsamında Faaliyet Kiralamasının Kiracı İşletme Tarafından Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 77, 55-68.
- Atasel, O.Y. & Bayraktar, Y. (2021). Lojistik Sektörü Demiryolu Taşımacılık İşlemlerinin TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Muhasebeleştirilmesi. Z. Yaman, *Sosyal ve Beşeri Bilimlerde Araştırmalar VI*, Eğitim Yayınevi, Konya, (ss. 385-415).
- Daştan, A. & Erol, S. (2015). Denizyolu Taşıma İşletmeleri Muhasebesi. Y. Sürmen (Ed.) *Taşıma İşletmeleri Muhasebesi*, 1. Basım, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, (ss. 1-186).
- Demir, Z. & Yorulmaz, Ö. (2019), Yeni Yılda Uluslararası Ticarete Yeni Kavramlar: Incoterms 2020'ye Doğru, <https://kpmgvergi.com/blog/yeni-yilda-uluslararasi-ticarete-yeni-kavramlar-incoterms-2020-ye-dogru/21> (Erişim Tarihi: 12.11.2021).
- Denktaş, G. (2013). *Deniz Ulaştırması: Yükler, Gemiler, Rotalar*. Denizcilik İşletmeleri Yönetimi. İstanbul: Beta Yayınları.
- Doğan, Ö. (2021). Incoterms 2020 ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinin Hasılat Standardı Kapsamında Raporlanması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt. 14, Sayı. 1, ss. 313-342.
- Dursun, A. & Erol, S. (2013). Denizyolu Yük Taşımacılığı Sektöründe Faaliyet Gösteren Firmaların Finansal Yapı Analizi, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (3), 367-382.
- Ekici, Ş. Ö., Kabak, Ö., & Ülengin, F. (2016). Linking to Compete: Logistics and Global Competitiveness Interaction, *Transport Policy*, 48, 117-128.
- Elbirlik, G. (2008). *Türk Lojistik Sektöründe Denizyolu Taşımacılığının Önemi ve Sorunları* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü).

- Erol, S. (2013). Denizyolu Taşıma Maliyetlerinin Finansmanında Türev Ürünlerin Kullanımına Yönelik Ampirik Bir Uygulama (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Gani, A. (2017). The Logistics Performance Effect in International Trade. *The Asian Journal of Shipping and Logistics*, 33(4), 279-288.
- Gökgöz, A. & Özdemir, H. (2015). Dış Ticarete Teslim ve Ödeme Şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde İncelenmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(3), 105-122.
- İstanbul Sanayi Odası [İSO] (2015). Dış Ticarete Teslim ve Ödeme Şekilleri, İstanbul Sanayi Odası Yayınları, İstanbul.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2019), TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TFRS%2015\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TFRS%2015(1).pdf) (Erişim Tarihi: 23.08.2021).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2019), TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2021\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2021(1).pdf) (Erişim Tarihi: 23.08.2021).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2019). Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Erişim adresi https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/KGK%20Tablo%20Formatlar%C4%B1%20-%2031_05_2019.docx (Erişim Tarihi: 02.08.2021).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2019). TFRS 16 Kiralama Standardı, Erişim adresi https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS%2016.pdf (Erişim Tarihi: 02.08.2021).
- Karagül, A. ve İter, B. (2011). Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi: Teori ve Uygulama. 3. Baskı, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.
- Kaya, U., Atasel, O. Y. ve Bayraktar, Y. (2020). Türkiye'deki Muhasebe Düzenlemeleri Çerçevesinde Faaliyet Kiralaması İşlemlerinin İncelenmesi

ve Muhasebeleştirilmesi. Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 13(2), 264-286.

- Kim S.M. (2021). Overview of Payment Methods. In: Payment Methods and Finance for International Trade. Springer, Singapore.
- Nguyen, H. O., & Tongzon, J. (2010). Causal Nexus Between The Transport and Logistics Sector and Trade: The Case of Australia, *Transport Policy*, 17(3), 135-146.
- Örten, R., Kaval, H. & Karapınar, A. (2019). Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları 2019 TMS – TFRS. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özdemir, Ö., (2009). Denizyolu Yük Taşımacılığında Maliyetler ve Bir Uygulama. (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Öztürker, E. A. (2009). Uluslararası Denizcilikte Zaman Esaslı Gemi Kiralama Sözleşmeleri Altındaki Performans Garantilerine İlişkin Anlaşmazlıkların Sebepleri ve New York İle Londra Mahkeme Kararlarının Analizi. (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Deniz Bilimleri ve İşletmeciliği Entitüsü)
- Pekdemir, I. M. (1991). Deniz Yolu Yük Taşımacılığı; Yönetim ve Organizasyonu. İstanbul, İşletme Fakültesi Yayın No:251.
- Puertas, R., Martí, L., & García, L. (2014). Logistics Performance and Export Competitiveness: European Experience, *Empirica*, 41(3), 467-480.
- Rodrigue, P. J., Comtois, C. & Slack, B. (2006), *The Geography of Transport Systems*, Routledge Taylor & Francis Group, London and New York.
- Spring, L. (2000). The Cost of Nontariff Barriers to Trade in Shipping, Constantino Stylianos Halkias Substantial Research Paper. http://www1.american.edu/ted/projects/halkias.htm#_ftn2. (Erişim Tarihi: 02.08.2021).
- Stopford, M. (2009). *Maritime Economics*. Routledge (3rd Editio.). New York: Routledge.
- Tazegül, A. (2018). Dış Ticarete Ödeme Şekilleri, Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Erzurum.

Ulaşan ve Erişen Türkiye, 2020. <https://www.uab.gov.tr/uploads/pages/bakanlik-yayinlari/ulasan-ve-erisen-turkiye-2020.pdf> (Erişim Tarihi: 02.08.2021).

United Nations Conference on Trade and Development [UNCTAD] (2020), Review of Maritime Transport 2020, United Nations Publications, New York, United States of America.

BÖLÜM 2

MUHASEBE VE KADIN

Doç. Dr. Filiz KONUK¹

Doç. Dr. Nevran KARACA²

¹ Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, faygen@sakarya.edu.tr
² Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, nkaraca@sakarya.edu.tr



GİRİŞ

Yüksek düzeyde bilgi, eğitim ve uzmanlık gerektiren muhasebecilik mesleği, 3568 sayılı kanun ile yasal bir yapıya kavuşmuştur. Eskiden sadece kayıt tutma faaliyeti olarak görülen muhasebe mesleği finansal raporlama ve denetim süreçlerinde yaşanan değişimle zaman içinde çok daha önemli bir konuma gelmiştir. Bilgi yönetimi ile başlayan ve günümüz pandemi koşullarında dijital muhasebe uygulamaları ile devam eden değişim, yeni uzmanlık muhasebe alanlarının gelişimi, muhasebeci görev ve sorumluluklardaki artış mesleğin önemini ve meslek mensuplarının iş yükünü artırmıştır.

Gerek işletmelerin doğru bilgi ihtiyacının karşılanmasında gerekse de ülke genelinde etkin denetimin sağlanmasında kritik role sahip olan muhasebeciler kayıttan raporlama ve denetime kadar geniş bir yelpazede hizmet vermektedirler. Bu süreçte de uzun ve yorucu mesai saatlerinde çok farklı yapıda mükellefle ve kurumlarla ilişki içinde olup ayrıca meslekte devamlılıklarını sağlayabilmek için mevzuattaki güncel değişiklikleri takip etme mecburiyetindedirler. Bu durum ise muhasebeciler için çalışma hayatının daha stresli olmasına, iş tatmin ve doyum düzeyinin düşmesine neden olmaktadır.

Meslek yapısı gereği karşılaşılan bu sorunlara ek olarak kadın muhasebe meslek mensuplarının erkeklere göre mesleki kariyer yolunda daha farklı sorunlarla karşılaştığı görülmektedir. Bu sorunlarda kadınlara toplumun yüklediği anne ve eş gibi cinsiyet rolleri dışında, muhasebeye ilişkin toplumdaki erkek mesleği algısı ve cinsiyet ayrımcılığı gibi birçok faktör etkili olabilmektedir.

Türkiye’de meslek mensubu olma veya meslekte ilerlemede kadınları engelleyen bir uygulama sözkonusu değilse de aile-iş hayatı dengesini sağlama, bu konuda toplumun ve aile bireylerinin beklentileri ve çeşitli önyargılar nedeniyle kadınlar “cam tavan” olarak bilinen görünmez bariyerlerle karşılaşabilmektedirler. Kadınlar bireysel, örgütsel ve toplumsal pek çok zorlukla mücadele etmek zorundadırlar. Tüm bu nedenler genel olarak tüm meslek ünvanlarında kadın sayısının erkelerden daha az olmasına neden olmuştur. Çalışmanın amacı, muhasebe mesleği, muhasebe öğrencileri ve muhasebe akademisyenleri özelinde kadın olmanın getirdiği sorunları ve farklılıkları ele alan çalışmaları incelemektir.

1.MUHASEBE MESLEĞİNDE KADIN

Pek çok meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de kadınların sayısı erkeklere nazaran daha azdır. Türkiye’de 2021 yılı Türkiye Muhasebeciler ve Serbest Muhasebeci Mali Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) istatistiklerine göre, kayıtlı toplam 120.220 meslek mensubunun yaklaşık %30’ unun kadın, %70’ sinin erkek olduğu görülmektedir. Yine TÜRMOB kurul ve komiteleri için de çok az sayıda kadın üye vardır. Genel olarak bakıldığında SMMO yönetimlerinde kadınların temsil edilme oranının da düşük olduğu görülmektedir. Aşağıdaki tabloda muhasebe meslek mensuplarının cinsiyete göre dağılımı yer almaktadır:

Tablo 1: Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyete göre Dağılımı

Ünvan	Kadın	Erkek	Toplam
Serbest Muhasebeci(SM)	1301	4967	7268
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir(SMMM)	34110	74001	108111
Yeminli Mali Müşavir (YMM)	400	4441	4841
TOPLAM	35811	84409	120220

Kaynak: www.turmobil.org.tr, TÜRMÖB Üye İstatistikleri, 2021.

Tablo incelendiğinde, kadın meslek mensuplarının, yaklaşık %9' unun SMMM, %3' ünün SM ve yalnızca % 1' inin YMM ünvanına sahip olduğu görülmektedir. Türkiye'de muhasebe meslek mensuplarının 7.268'i SM, 108.111'i SMM ve 4.841'i YMM'dir. Toplam SM, SMMM ve YMM sayıları içinde kadınların oranları ise sırasıyla, yaklaşık % 18, %32 ve % 8'dir. Yine Türkiye'de erkek muhasebecilerin toplam sayısının toplam kadın meslek mensubu sayısının iki katından fazla olduğu görülmektedir. Bu veriler, hem kadın meslek mensuplarının erkeklere göre sayıca azlığını hem de kariyer fırsatları açısından dezavantajlı durumda olduklarını göstermektedir. Tabloya göre, kadın meslek mensuplarının erkeklere göre sayıca en azlıkta kaldığı ünvan YMM' dir.

2014 yılında yapılan bir röportajda, ilk kadın YMM olan Münevver Erçin Polat karşılaştığı sıkıntıları anlatmıştır. Polat, etrafındakilerin olumsuz söylemlerine karşılık sınava girdiğini, sınavı kazandıktan sonra ise bu söylemlerin devam ettiğini ama pes etmeden yola devam ettiğini ve mesleğin erkek mesleği olarak algılandığını ifade etmiştir (Güler,2019).

Kadınların genel olarak muhasebe mesleği ve özelde YMM'likte erkeklere göre daha az sayıda olmaları, muhasebecilik mesleğinin iş-aile hayatı dengesini zorlayan erkek egemen yapısının ve kadınların kültürel ve toplumsal olarak kendilerine yüklenen aile içi rolleri içselleştirmiş olmalarının bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Yoğun bir iş temposu içinde çalışan kadınlar, mesleki, ailevi ve çocukla ilgili sorumlulukları yerine getirirken bazı öncelikler sıralaması yapma zorunluluğu nedeniyle stresli ve zor zamanlar yaşayabilmektedir.(Yıldız ve Akpınar, 2019).

Meslek mensuplarının büyük bölümü mesleğe ilk başladıkları zamanlarda cinsiyete dayalı ayrımcılık yaşamaktadırlar. Örneğin mükellefler toplumsal olarak önyargılı bakış açısıyla genelde bağımsız kadın mali müşavirler yerine erkek meslek mensubu ile çalışmayı tercih ederler. Bağımlı çalışan kadın meslek mensubu ise terfi sorunları yaşar veya terfi almış olsa bile çevresi tarafından takdir edilmeyebilir. Kadın muhasebeci izin almada sıkıntı yaşarken, erkek meslek mensupları dilediklerinde izin alabilmektedir(Güler,2019).

Kadın muhasebecilerin sorunlarına çözüm bulmak ve kariyer gelişimde destek olmak amacıyla bazı programlar geliştirilmiştir. Bunlardan ilki 2013 de İstanbul SMM odasındaki “Kadın Meslek Mensupları İle İletişim Komitesi”dir. Komite tarafından kadın meslek mensuplarının toplum ve iş yaşamındaki sorunlarının belirlenip en aza düşürülmesi; huzurlu ve verimli bir ortamda çalışma imkânı sağlanması amacıyla “Kadın ve İş” konulu bir proje oluşturulmuştur.

Bu proje kapsamında kadın muhasebecilerin sorunları aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

*Bilinçsiz mükelleflerin etik dışı davranışlarda bulunması,

*Ücret tahsilinde yaşanan sorunlar,

*Kadın muhasebecilerin büyük ölçekli firmalar yerine küçük ölçekli ve hizmet sektöründe çalışmaya itilmesi,

*Mükellefin işi ile ilgili tüm kural ve kanunları hiçe sayarak kadın meslek mensubunu yönlendirmek isteyişi, kayıt dışı işlemler konusunda da uyarı ve ikazlara aldırmayıp kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmesi ve ileride doğacak olan cezalı işlemler için erkek meslek mensubuna oranla kadın meslek mensubunu daha kolay suçlaması,

*Kadın meslek mensuplarının, erkek meslek mensuplarına oranla kayıp, kaçak veya ulaşılamayan mükellefleri bulma olasılığının zor olması,

*Türkiye'nin genel kültür ve aile yapısı gereği erkek meslek mensuplarının mükelleflerle daha yakın ilişkiler kurabilmesi (<http://archive.ismmmo.org.tr>).

Kadın muhasebe meslek mensuplarına yönelik diğer bir oluşum olan 2016 yılında kurulmuş olan “İstanbul Kadın Muhasebeciler Derneği”nde kadın muhasebecilerin mesleki, kültürel ve sosyal sorunlarının çözümü ve kadın dayanışması sağlanması amaçlanmaktadır. (<http://www.kamuhder.com>). Bunu takiben 2017 de Kayseri ve İzmir’de de kadın muhasebeci dernekleri faaliyete

başlamıştır. Hedef, kadınların sosyal-bilimsel projelerde ve karar organlarında yer almasını kolaylaştırmaktır. Bu dernekler yaptıkları toplantılarla kadınların meslekte yaşadıkları sıkıntıları ele almış ve çözüm yolları aramışlardır. Derneklerin genel olarak kadın meslek mensuplarına yönelik beklentileri aşağıdaki gibidir:

*SMMMO' larda kadın komisyonlarının kurularak etkin hale getirilmesi

*Kadın meslektaşların komisyon ve toplantılara katılabilmesi için odalarda oyun odası ve kreş açılması, doğum izni olup bu dönemde kadın meslektaşların beyanname verme ve diğer işlemlerden muaf tutulması,

*Odaların çocuk sahibi olan kadınlara maddi manevi destek sağlanması,

* Yönetimlerde kurullarda yüzde elli kadın kotası konması,

*Eşit işe eşit ücret sağlanması, sosyal tesisler açılması vb. dir (<http://www.kamuhder.com>).

Özçelik (2018), kadın muhasebeci sorunlarını şöyle özetlemiştir:

- Kadınlar iş kanunlarında belirlenen ücreti tahsil edemedikleri için erkeklere göre daha çok haksız rekabete uğramaktadırlar.
- Kadınlar aile yaşamı için ayrılan sürenin fazlalığı nedeniyle erkeklere oranla sürekli değişen mevzuatın takibinde erkeklerden daha fazla sorun yaşamaktadırlar.

• Mükellefler daha çok kadınlardan hukuka uygun olmayan işlemler yapmalarını isterken, erkek meslek mensuplarına göre zamanında para ödememektedirler

• Kadın muhasebeciler iş yoğunluğu sebebiyle erkeklere nazaran tatil yapmada daha çok sorun yaşamaktadırlar.

Meslekte kadın sayısının artırılması ve cinsiyet temelli eşitsizliğin giderilmesinde, hem kadın muhasebeciler, hem geleceğin meslek elemanı olan kadın muhasebe öğrencileri hem de muhasebe öğreticileri olan kadın akademisyenlere yönelik yapılan çalışmaların ele alınması yararlı olacaktır.

2. MUHASEBE ALANINDA KADIN ODAKLI ÇALIŞMALARIN İNCELENMESİ

Muhasebe literatüründe cinsiyet odaklı çalışmalar ilk defa 1987’de Hopwood tarafından başlatılmıştır (Hopwood,1987). Günümüze gelinceye kadar kadın yönetici varlığının iç kontrol ve kurumsal yönetim uygulamaları, işletme karlılığı ve performansı üzerindeki etkisine yönelik çok fazla sayıda çalışma yapılmıştır. Bununla birlikte, muhasebe literatürü açısından cinsiyet odaklı çalışmaların yetersiz olduğu; öğrenci, meslek mensubu veya akademisyenlere yönelik ampirik çalışmaların çoğunda, cinsiyet bir değişken olarak ele alınmakla birlikte, cinsiyet farklılığının etkilerinin derinlemesine incelenmediği görülmektedir. Muhasebe alanında kadına yönelik çalışmalar “Muhasebe meslek mensuplarına ilişkin çalışmalar”; “Muhasebe öğrencilerine yönelik çalışmalar” ve “Muhasebe

akademisyenlerine yönelik çalışmalar” olmak üzere üç kategoride incelenmiştir.

2.1.Muhasebe Meslek Mensuplarına İlişkin Çalışmalar

Muhasebe meslek mensuplarına ilişkin çalışmalar incelendiğinde, bazı çalışmaların genel olarak kadın muhasebecilerin sorunlarına odaklandığı, bazılarında kadınların kariyer ilerlemesindeki engeller üzerinde durulduğu, bazılarında mesleki tükenmişlik ve stres faktörlerinin araştırıldığı, çoğunluk olarak ta kadın ve erkek meslek mensuplarının çeşitli açılardan karşılaştırıldığı görülmektedir. İlgili çalışmalar sözkonusu kategorilere ayrılarak aşağıda açıklanmıştır.

Kadın Muhasebecilerin Genel Sorunlarına Yönelik Çalışmalar

Güngör Karyağdı (2021) Diyarbakır’daki kadın muhasebecilerin mesleki sorunlarını ve kazandıkları deneyimleri incelemek üzere gerçekleştirdiği çalışma sonucunda kadın meslek mensuplarının mesleki anlamda yaşadıkları sorunların özellikle aile ve sosyal yaşamlarını olumsuz etkilediğini tespit etmiştir. Benzer şekilde Selimoğlu vd. (2020), çalışmalarında kadın muhasebecilerin annelik rolü ve ev sorumluluklarının kendilerine ayıracakları özel zamanı kısıtladığını ve meslekte üst kurumlarda daha az sayıda temsil edilmelerine neden olduğunu belirtmişlerdir. Çalışmaya katılan kadın meslek mensuplarının çoğunluğu mesleğe giriş ve ilerleme konusunda eş ve aileden gelecek desteğin önemli olduğunu söylemişlerdir. Atagan Çetin (2019) kadın muhasebecilerin sorunları, mesleki konumları ve kariyer gelişimlerini cinsiyet ayrımcılığı perspektifinden ele almıştır. Daha önceki çalışmalarla benzer sonuçlara ulaşılan

araştırmada, kadın muhasebeci sayısının erkek meslek mensuplarına göre daha az olduğu, cinsiyete dayalı ayrımcılığa maruz kaldıkları ve aile-iş dengesini sağlamada sıkıntı yaşadıkları tespit edilmiştir. Regan vd. (2017) da çalışmasında kadın muhasebecilerin aşağılanma ve hor görülme nedeniyle rahatsız oldukları belirlemiştir. Rampe ve Elliott (2016), muhasebecilerin demografik ve sosyoekonomik durumlarını incelemiş, ayrıca muhasebe mesleğinde kadının yerini ele almıştır. Çalışmada, kadın muhasebecilerin, terfi ve meslekte ilerlemelerinde ayrımcılık yapılmaması gerektiği ifade edilmiştir. Sonuçlar kadın meslek mensuplarının, erkeklere nazaran daha düşük maaş aldığını ortaya koymuştur. Pendergast (2015), Almanya’da 2015 yılı itibariyle %44 olan kadın muhasebeci oranının sevindirici olduğunu ama esnek iş saatleri, iletişim sıkıntısı ve iş-aile dengesinin korunması noktasında mesleki sıkıntılar yaşandığını ifade etmiştir. Larrimore (2014) alışmasında kadın muhasebecilerin evlilik durumu, erkek yönetici, yüksek ücretli erkek muhasebeci, kadın yönetici, yüksek ücretli kadın muhasebeci, maaş dağılımında yaşanan adaletsizlik, iş dışında elde edilen gelir ve adaletsiz dağılımı, iş yerine ulaşım gibi konularda ayrımcılığa maruz kaldıklarını söylemiştir. Ayrıca Aslan ve Hatunoğlu (2012), kadın meslek mensuplarının kadın, evli ve anne olmalarından kaynaklı mesleki gelişime yeterli süre ayıramadıklarını ve erkek muhasebecilerin mükellef sayısına ve gelir seviyesine ulaşamadıklarını belirlemişlerdir. Ağca ve Yalçın (2009), kadın muhasebecilerin cinsiyete dayalı ayrımcılık sebebiyle karşılaştıkları sorunları belirlemeyi amaçladıkları çalışmada İstanbul’da 100 meslek mensubuna anket uygulamışlardır. Araştırma sonuçlarına göre, kadın

meslek mensupları özellikle mesleğin ilk yıllarında destek görmediklerini, müşteri bulma, kendilerini kabul ettirme ve mükelleflerle ilişkilerde zorlandıklarını, erkeklere nazaran düşük gelir elde ettiklerini ve yoğun çalışma saatlerinden dolayı sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Yardımcıoğlu (2008) çalışmasında, ABD ve Türkiye örneklerinden hareketle muhasebe mesleğinde kadınların durumunu incelemiş, iş koşulları ve aile yaşamı arasındaki denge sağlandıkça, eğitim seviyesi ve kalite artırıldıkça kadın muhasebeci sayısının da artacağını ifade etmiştir.

Kadın Muhasebecilerin Kariyer Gelişimindeki Engeller Üzerinde Yapılan Çalışmalar

Kadın meslek mensuplarının kariyer süreçlerini etkileyen faktörler genelde literatürde cam tavan olarak adlandırılan yapay bariyer ve engellerdir. Bu engelleri tespit etmek amacıyla Ciğer ve Vardar(2019)'ın yaptığı çalışmada; kadın muhasebecilerin mesleki ve cinsiyet ayırımına ve önyargıya maruz kaldıkları, erkek meslek mensuplarının, kadın muhasebecilerin kariyer süreçlerine ve liderlik, hırs, yetenek vb. özellikleri taşıma açısından yeterli olmadıkları düşüncesine kadınlardan daha olumsuz yaklaştıkları bulguları ortaya konulmuştur. Tudor ve Faragalla (2018), ayrımcılık, annelik, cam tavan, çifte standart ve görünürlük eksikliğinin kadınların muhasebe mesleğinde kariyer gelişimini etkileyen toplumsal cinsiyet konularının başında geldiğini ifade etmişlerdir. Cohen vd. (2020: 19) performans değerlendirmeleri ve mesleki ilerleme açısından özel sektördeki muhasebe firmalarında görev alan kadınların erkeklerle eşit muamele

görmediğini, kamuda çalışan kadın muhasebecilere göre özel sektörde cinsiyet eşitsizliği ile karşılaşma olasılığının daha fazla olduğunu söylemiştir. Ud Din ve diğ.(2018), cinsiyet eşitsizliğinin, kadınların öz motivasyon eksikliğinin ve muhasebe mesleğinin erkek egemen yapısının kadınları iş anlamında erkeklere bağımlı hale getirdiği ifade edilmiştir. Yine evlilik, doğum, çocuk bakımı, yaşlı aile fertleriyle ilgilenme ve ilerleyen dönemlerde torun ve eş bakımı gibi konuların kadınların kariyerinde engellere sebep olduğu vurgulanmıştır. Yazarlar, muhasebe işyerinde hegemonya ve alt yönetim paradigmasının değişmesi için üniversitelerde işletme ve muhasebe disiplinlerinde toplumsal cinsiyet konularında dersler eklenmesini önermişlerdir. Silva ve diğ. (2018), muhasebe uzmanlığı ve muhasebe denetçiliğinin ağırlıklı olarak erkekler tarafından yapıldığını, erkeklerin kadınlara göre benzer işlerde daha fazla ücret aldığını, aynı şirkette muhasebe pozisyonlarda daha uzun kaldığını ve daha büyük ölçekli şirketlerde çalıştığını tespit etmişlerdir. Yazarların ulaştığı bulgular, cam tavanın muhasebe mesleğinde kadınların kilit pozisyonlara erişimindeki zorluğu artırdığını ve cinsiyet eşitsizliğini doğrulamıştır. Zhao ve Lord (2016), yaptıkları çalışmada, kadın muhasebecilerin kariyer gelişiminin önündeki temel problemin, çocuk sahibi olduktan sonra kadınların iş performansının düşeceği algısı olduğunu söylemişlerdir. Çin'de işe alım ve terfi konusunda kadınlara eşit fırsatlar sağlanması için istihdam yasalarının uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. Baldo vd. (2019) muhasebecilik mesleğinde üst düzey konumlarda kadınların yeterince temsil edilmediğini, muhasebe mesleğinin kadınların kariyer gelişimine engel olan

kalıplaşmış erkek egemen güç yapısının hakimiyetinde olduğunu söylemişlerdir. Benzer sonuçlara ulaşan Twum (2013) hiçbir kadın muhasebecinin yönetimde üst düzeyde olmadığını söyleyerek kadınları muhasebe konusunda teşvik etmek için Gana'daki Kadın Muhasebeciler Birliği'nin savunuculuk rolünü artırmasını önermiştir. Obeid (2016), Sudan'da yaptığı çalışmada, cinsiyet ayrımcılığı, aile yükümlülüğü ve diğer sosyal faktörler ile mentor eksikliği ve rol model olmayışı gibi nedenlerin kadınların kariyer ilerleyişini engellediğini tespit etmiştir. Lindawati ve Smark (2015), kariyer söz konusu olduğunda kadın-erkek eşitliğinin erkek lehine bozulduğunu, evlilik ve çocuk sahibi olmaları durumunda iş kanununun kadın muhasebecileri yeterince korumadığını ve kadın muhasebecilerin aile kurumlarına zarar vermemek adına rol modele ihtiyaç duyduğunu aktarmışlardır.

Bu çalışmalardan farklı olarak, Dorcas ve diğ.(2014), Nijerya özelinde yaptıkları çalışmada, aile içi sorumlulukların ve cinsiyetin kadın muhasebecilerin kariyer gelişimini ve meslek içi fırsatlara erişimini etkilemediğini ortaya koymuştur. Ancak cinsiyetin muhasebe meslek pratiğinde muhasebecilerin sürekliliği seçimini etkilediği, bu yüzden muhasebe firmalarının kadın muhasebecilere daha esnek çalışma programları sunmaları gerektiği sonucuna varılmıştır. Benzer şekilde Ciğer ve Uyar (2016) da, otellerin muhasebe bölümünde çalışan kadınlar üzerinde yaptıkları çalışmada; kadınların kariyer ilerleme sürecinde, cam tavan engeliyle ve ayrımcılıkla karşılaşmadıklarını; kadınlara karşı davranış ve tutumların olumsuz olmadığını, fakat erkeklere yöneticilikle ilgili daha fazla imkan sağlandığını

belirtmişlerdir. Çalışmada hem erkekler hem de kadınlar tarafından muhasebe mesleğinin erkeklere ait kabul edilmediği tespiti yapılmıştır. Yine Flynn ve diğ. (2015), çalışmalarında kadın muhasebecilerin kariyer süreçlerinde toplumsal cinsiyetle ilgili engel yaşamadıkları, erkeğin mesleki değerlerine ve kurallarına (hijerarşik ilişkiler, özerklik, otorite, rekabet ve statü) uydukları sürece bu meslekte başarılı olduklarını ifade etmişlerdir. Araştırmacılara göre, firmalar, kadınsı meslek değerleri (işbirliği, ilişkiler, katılım, yaşam dengesi) aşağılayan sert eril normları ortadan kaldırmak için kurumsal kültürlerini gözden geçirmelidirler.

Kinard vd. (1998), kadın muhasebecilerin kariyer engellerini araştırdıkları çalışmada, ailevi zorluklar yaşandığını, eğitim desteği talep edildiğini ve kadınların iş çevresinin uyumlaştırılması gerektiğini düşündükleri sonuçlarına varılmıştır.

Kadın Muhasebecilerin Tükenmişlik ve Stres Düzeyi Üzerinde Yapılan Çalışmalar

Genel olarak yapılan çalışmalara bakıldığında, kadın muhasebecilerin tükenmişlik ve iş stres düzeyinin ölçüldüğü, bu düzeyin hangi demografik değişkenlerden etkilendiği, tükenmişlik ve stres kaynaklarının incelendiği ve tükenmişliğin iş-aile çatışması ile işletme performansına etkisinin araştırıldığı görülmektedir. İlgili çalışmalar aşağıda belirtilmiştir.

Altınbay (2020) kadın muhasebecilerin tükenmişliğinin işletmenin performansını ve alt faktörlerini negatif yönde etkilediğini belirlemiştir. Tükenmişlik düzeyi ile yaş, medeni durum, ve çalışma

süresi, işletme performansı ile medeni durum, statü, gelir, yaş ve çalışma süresinin istatistiksel olarak farklılaştığı görülmüştür. Tosunoğlu ve Ertaş (2020), kadın muhasebecilere yönelik mesleki tükenmişliğin alt boyutlarından duygusal tükenme, kişisel başarı ve duyarsızlaşma boyutlarının iş-aile çatışmasını büyük oranda artırdığını tespit etmişlerdir. Kılınçarslan ve Küçüksüleymanoğlu (2019)'nun çalışma sonucunda yalnızca kişisel başarı boyutunda erkek ve kadın muhasebeciler arasında anlamlı bir fark olduğu, kadınların tüm alt boyutlarda erkeklere oranla daha fazla tükenmişlik yaşadığı görülmüştür. Duygu Kapıcı ve Usul (2020), kadın muhasebecilerde stres yaratan koşulları incelemiş ve demografik değişkenler ile stres kaynakları arasındaki ilişki açısından “mesleki unvan” değişkeninde anlamlı farklılıklar ortaya konmuştur. Yine kadın çalışanlara karşı mesleki açıdan negatif bir bakış açısı varlığı olmadığı çalışmanın diğer bir bulgusudur. Aksoylu(2019), kadın meslek mensuplarının zaman, iletişim, algısal etkenler sebebiyle stres yaşadıkları belirlemiştir. Kadın meslek mensuplarının çalışma şekilleri açısından zaman, mesleki tecrübeleri açısından paydaşlarla iletişim, eğitim durumu ve yaş açısından da algısal etken unsurlarından etkilenme düzeylerinin farklılaştığı tespit edilmiştir. Arslan Kozan ve Ünal Uyar (2018), kadın meslek mensuplarında mesleki tükenmişlik seviyesinin “duygusal tükenme” boyutunda kalarak, “kişisel başarıda düşme ya da duyarsızlaşma” aşamasına geçmediği sonucuna ulaşmışlardır. Yıldırım (2008) çalışmasında kadın muhasebe meslek mensuplarının stres düzeyinin daha yüksek olduğunu tespit etmiştir. Collins (1993) nin çalışmasında kadın muhasebecilerin, zaman baskısı, kariyer

endişesi, iş-aile yaşamı sorumluluk yükü ve rol çatışması sebebiyle erkeklere nazaran daha düşük seviyede iş tatmini yaşadıkları ortaya konmuştur. Baird, Zelin ve Marxen (1993), kadın ve erkek meslek mensuplarının olumlu, benzer iş tavrı ve tutumlarına sahip olmakla birlikte bazı önemli farklılıklar olduğunu belirlemişlerdir. Erkeklerin işsel tatminleri ve işlerine bağlılıklarının kadınlara oranla daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Erkekler işlerinden keyif alarak kendilerini kurumun bir parçası olarak hissetmekte fakat kadınlar bunu yapamamaktadır. Yazarlar, kadınların bu durumu yaşama sebebini, kariyer ilerleme hızının erkeklerden düşük olmasına bağlamaktadır. Benzer şekilde Ay ve Avşaroğlu(2010); Doğan ve Nazlıoğlu (2010); Taysı (2012);Deran ve Beller (2015); Kotan (2016); Öz ve Çeviren (2017); Temelli ve Şenduru (2018) çalışmalarında erkek ve kadın meslek mensuplarının tükenmişlik düzeyleri arasında farklılık olduğunu tespit etmişlerdir.

Bu çalışmalardan farklı olarak Güney ve Kayışyapar (2020), meslek mensuplarının cinsiyet değişkeni ile iş stresi düzeyi arasında; Okutan vd.(2013) tükenmişlik düzeyleri ile cinsiyet arasında anlamlı bir farklılık bulamamışlardır. Benzer olarak Koçyiğit, Bal ve Öztürk (2010) meslek mensuplarının stres kaynaklarının cinsiyete göre farklılaşmadığını belirlemişlerdir.

Kadın Ve Erkek Meslek Mensuplarını Çeşitli Açılardan Karşılaştırıldığı Çalışmalar

Meslek mensuplarına ilişkin yapılan çalışmaların birçoğunda cinsiyet bir değişken olarak ele alınmış ve kadın ve erkek meslek mensubu

farklı açılardan karşılaştırılmıştır. Demir ve Kaya (2021), adli muhasebe farkındalığı açısından konuyu ele almış ve sonuçta kadın muhasebe meslek mensuplarının farkındalık ortalamalarının erkek meslek mensuplarına göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç kadın muhasebecilerin meslek hakkında daha fazla araştırma yapması ve günceli takip etmesi ile açıklanmıştır. Öztürk (2020), ise çalışmasında Türkiye ve İtalya özelinde kültürel farklılıklara göre kadın muhasebecilerin yapısını analiz etmiştir. Çalışma bulgularına göre, Türkiye’de faaliyette bulunan kadın muhasebeciler İtalya’dakilere göre daha kolektivist, güce karşı daha dirençli ve belirsizlikten kaçınmaktadırlar. Mizrahi ve Özmutaf (2018) muhasebe mesleğinde cinsiyet bağlamında yaşanan iş tatmininin işe bağlılık üzerindeki etkisini belirlemeye çalışmıştır. Araştırmada, kadınlara göre “yönetmel katkı ve örgütsel ortam” kapsamındaki faktörler için iş tatminindeki yükselişin işe bağlılığa olumlu etkisi olduğu; eğitim imkanı sağlanması ve destek verilmesi önermelerinin bu konuda daha çok etkili olduğu algısı öne çıkmıştır. Katkat Özçelik (2018a), çalışmasında serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorunlarını araştırmayı ve cinsiyet yönünden karşılaştırmayı amaçlamıştır. Çalışma sonucunda kadın ve erkek muhasebecilerin müşterileriyle ilgili sorunlarında anlamlı bir fark bulunmamıştır. Ancak kamu kurumları, meslektaşlar, iş yoğunluğu ve personel sorunlarında cinsiyete göre kısmen anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Yine Katkat Özçelik başka bir çalışmasında (2018b), ekonomik ve sosyal faktörlerin kadın muhasebeciler üzerindeki etkisini ölçmüştür. Araştırma sonucunda, kadın muhasebe meslek mensuplarının müşteri

sayısı, işyeri mülkiyeti, çalıştırdıkları eleman sayısı ve ortalama aylık gelirlerinin dağılımı itibariyle ekonomik durumlarının erkeklere göre daha düşük olduğu tespit edilmiştir. Sosyal faktörler açısından, meslek mensuplarının kendi cinslerinden eleman çalıştırmayı tercih ettikleri, ev işi ve çocuk bakımı sorumluluğunun ağırlıklı olarak kadınlarda olduğu ve bu durumun meslek seçimini etkilediği anlaşılmıştır. Guthrie ve Jones Iii (2017) muhasebe firmalarında danışmanlık yapan kadın ve erkeklerin performansını değerlendirdikleri çalışmada kadın muhasebecilerin, ilişkilerin düzeyli ve sürdürülebilir olmasını, kariyer gelişimini, rol model olmayı önemsedikleri ortaya konmuştur. García Lara vd. (2017), kadın yöneticilerin varlığı, toplumsal cinsiyet önyargıları ve finansal tabloların kalitesi arasındaki bağlantı hakkında literatür taraması yapmışlardır. Çalışma sonucunda kadın yöneticilere daha düşük ücret ödendiği; ücretin, erkek ve kadınların, uzmanlaşmış pozisyonlarda aynı rolü yerine getirirken büyük ölçüde farklılık gösterdiği, cinsiyete dayalı ayrımcılığın muhasebe mesleğinde önemli boyutta var olduğu belirtilmiştir. Meslek etiği, etik yargı düzeyi ve etik ikilem kapsamında yapılan çalışmalarda cinsiyete ilişkin bulgular incelendiğinde kadın meslek mensuplarının meslek etiğine daha duyarlı olduğu (Sakarya ve Kara, 2010; Angay Kutluk ve Ersoy, 2011; Kurnaz ve Gümüş, 2010), erkeklerin daha fazla etik ikilem yaşadıkları (Kutlu, 2008; Kutluk ve Ersoy, 2011) ortaya konmuştur. Gül (2016) ve Dursun (2019), disiplin cezalarını konu alan çalışmalarında, erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarından daha fazla disiplin cezası aldığını tespit etmişlerdir. Benzer şekilde Yaşar (2016) da Türkiye'deki kadın ve erkek meslek

mensuplarının mesleki kurallara uyum konusundaki duyarlılıklarını disiplin cezaları açısından incelemiştir. Bulgular, kadın meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının erkek meslektaşlarına göre oldukça az sayıda olduğunu ve kadın muhasebecilerin mesleki kurallara daha duyarlı olduklarını göstermiştir. Çelik ve Ethem Dağdeviren (2015) in çalışmalarında erkek muhasebecilerin kadınlara oranla etik dışı davranışlara daha fazla başvurduğunu vurgulanırken; Aytekin vd. (2015), kadın muhasebecilerin hileler ile daha sık karşılaştıklarını aktarmışlardır. Bu sonuçların aksine mesleki etik algısına yönelik çalışmalarında Marques ve Azevedo-Pereira (2009), erkek muhasebecilerin, kadınlara göre daha fazla ahlaki yargıyı önemseydiği ve idealist davrandığı, bunun yanı sıra, kadın ve erkeğin eşit olmadığı düşüncesini benimsedikleri bulgularına ulaşmışlardır. Yıkılmaz, Deran, Erduru (2016), hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik konularda kadın meslek mensuplarının bilgi seviyesinin, erkeklere nazaran daha yüksek olduğunu ortaya koymuşlardır. Almer (2007)in çalışma sonuçlarına göre kadın muhasebecilerin işten ayrılmak için ileri sürdüğü sebepler, erkeklerden farklı olarak, iş planı, çalışma saatleri ve sorumluluk alanlarında adaletsiz davranılması gibi konulardır. Heybeli, Tepeli ve Kayıhan (2014), erkek muhasebe meslek mensuplarında içsel iş tatmin düzeyinin daha yüksek olduğunu ifade etmişlerdir. Lynn vd. (1996) nin çalışmalarında kadın muhasebecilerin işe bağlılık ve kariyer planı konularında katı olmadığı, işten ayrılma niyetinin düşük olduğu ve iş memnuniyetinin yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Qasem ve Abdullatif (2014), kadın ve erkekler arasındaki

farklılıkların ücret ve iş ilerleme fırsatlarını etkilediğini, kadınlara yönelik bir ayrımcılık yapıldığını ve bu ayrımcılığın gelişmiş ülkelerle nazaran daha büyük olduğunu tespit etmişlerdir. Yıldız ve Topal (2019) entegre raporlama farkındalık genel düzeyi ve alt boyutları açısından kadın ve erkek meslek mensupları arasında anlamlı farklılıklar tespit etmişlerdir. Denetim alanındaki araştırmalar incelendiğinde Uyar ve Güngörmüş (2011a), kadın denetçilerin iletişim becerileri, etik farkındalık, takım çalışması, sorumlulukların anlaşılması, esneklik ve dürüstlük ile ilgili becerilerine erkek meslektaşlarından daha fazla önem verdiklerini ortaya koymuşlardır. Can (2018), bir yıldaki imalat sektörü denetimlerinin en fazla %30'unun kadınlar tarafından gerçekleştirildiğini, kadın denetçilerin erkeklere nazaran daha nadir olumlu görüş dışında görüş verdiklerini tespit etmiştir.

2.2.Muhasebe Öğrencilerine Yönelik Çalışmalar

Muhasebe eğitimi alan öğrencileri cinsiyet bağlamında inceleyen çalışmalarda, kadın ve erkek öğrencilerin muhasebe eğitimi, muhasebe dersleri, muhasebe mesleği ve muhasebe ile ilgili çeşitli alanlardaki bilgi, algı ve görüşleri açısından karşılaştırıldıkları görülmektedir.

Gül ve Açık Taşar (2019), muhasebe bölümü öğrencilerinin muhasebe bölümünü tercih etme nedenlerini ve muhasebe bölümünden beklentileri araştırma sonucunda, kız ve erkek öğrencilerin muhasebe bölümünden beklentileri arasında anlamlı bir farklılık tespit etmişlerdir. Kız öğrencilerin beklenti oranı erkek öğrencilere göre

daha yüksektir. Brody ve diğ. (2015)nin çalışmalarına göre, kız ve erkek öğrencilerin cinsiyet eşitliği algıları farklı olsa da, öğrencilerin çoğunluğu muhasebe kariyer fırsatlarının erkekler ve kadınlar arasında benzer olduğuna inanmaktadır. Yazarlar, kamu muhasebesi firmalarının, kadın kariyer hedeflerini ele alarak kadınların iş ve iletişim becerilerine odaklanması ve kadın lider mentorluk programları geliştirerek meslekte toplumsal cinsiyet eşitliği algılarını geliştirmeye devam etmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Bu kategorideki çalışmalardan muhasebe ders başarısı ile ilgilenenlerden Muradoğlu, Şınga Muğan ve Cindoğlu (1994) ve Mutchier vd. (1987), kadın muhasebe öğrencilerin erkek öğrencilerden daha başarılı olduklarını tespit etmişlerdir. Kadın öğrenciler lehine olan bu başarı farkının nedeni araştıran Tyson (1989), kadın öğrencilerin muhasebe derslerinin, muhasebe mesleği için önemli olduğunu düşündüğünü, mezun olduklarında muhasebe mesleğini yapmak isteyen kadın öğrencilerin derse daha ilgili olduğunu tespit etmiştir. Bu çalışmaların aksine Uyar ve Güngörmüş (2011b), cinsiyete göre finansal muhasebe dersindeki başarıları arasında anlamlı bir fark tespit edememiştir. Yine, Bouillon ve Doran (1992),nin çalışma sonuçları ise erkek muhasebe öğrencilerinin, Muhasebe İlkeleri I dersinde kız öğrencilerden daha iyi performans gösterdiğini, ancak Muhasebe İlkeleri II dersinde bunun tersinin doğru olduğu göstermiştir. Konuya muhasebe etik algısı açısından yaklaşan Boztosun vd. (2018), Çavuşoğlu ve Angay Kutluk (2016), Alkan (2015), Zengin Karabrahimoğlu, Erdener ve Var (2009), öğrencilerin meslek etiğine yönelik algılarında kadınlar lehine anlamlı bir fark bulmuş; Akbaş ve

diğerleri (2009) erkek öğrencilerin, kadın öğrencilere göre, bir işin gerçekleştirilmesi için etik dışı davranmayı daha kolay hak olarak görebildiğini, Hacıhasanoğlu ve Karaca (2015) kadın öğrencilerin erkek öğrencilere göre hile algısının ve rapor etme eğilimlerinin daha yüksek olduğu belirlemişlerdir. Bulca ve Erem (2014), Özcan, Ünal ve Helhel (2009) tarafından kadın öğrencilerin erkeklere oranla okudukları bölümden daha fazla memnun oldukları ve mesleğe daha olumlu baktıkları, Pekdemir, Pekdemir ve Şen (2013), erkek öğrencilerin kadınlara göre muhasebeyi daha önemsiz ve daha sıkıcı bulduklarını ortaya koymuşlardır. Rao vd. (2014), kadın öğrencilerin, muhasebeci oldukları takdirde erkek öğrencilere oranla daha cesur kararlar alacağı ve çalışma arkadaşlarına daha az tolerans göstereceklerini; Leslie (2012), kadın öğrencilerin, kendilerine yol gösterecek danışman öğretmene ihtiyaç duyduklarını, kadın muhasebecilerin, konuşmacı olarak okula davet edilmesini istediklerini ve muhasebe mesleğini seçmeleri durumunda burs talep ettiklerini ifade etmiştir. Giacomino ve Akers (1998), kadın öğrencilerin muhasebe mesleğinin geleceğine ve kadınların mesleki başarılarına ilişkin yaptıkları çalışmada, kadın muhasebecilerin, muhasebe mesleğini seçme sebepleri olarak, başarıma istekleri, muhasebeciliğin vermiş olduğu haz ve kendilerine uygun meslek olduğu inancı sıralanmıştır. Katrinli ve diğ.(2010), öğrencilerde “ muhasebe erkek mesleğidir” algısının devam ettiğini; bununla birlikte, katılımcı algıları açısından kadın muhasebecilerin erkeklere göre daha olumlu, yaratıcı, çeşitliliğe açık, ilginç, heyecan verici, çözüm bulucu, dışa dönük, yenilikçi, sezgisel, insan odaklı, etkili, yaratıcı,

özenli vb. olarak kalıplaştığını ve kabul edildiğini göstermiştir. Benzer şekilde Alev ve diğerleri (2010), öğrencilerin muhasebe mesleğini “erkek mesleği” olarak algıladıklarını ancak kadınlara yönelik ön yargıların olumlu olduğunu keşfetmişlerdir. (akt: Şengül Çelikay (2019). Akgün(2020)kız öğrencilerin uzaktan muhasebe eğitime karşı tutumlarının erkeklerden daha olumlu olduğunu; Yıldız ve Ülkü(2017) muhasebe derslerinde kavram haritaları kullanımı ve (2015) öğrencilerin muhasebe dersleri öğrenim kazanımları konularında kız öğrencilerin erkeklere göre daha olumlu cevap verdiklerini ifade etmişlerdir. Diğer çalışmalarda öğrencilerin cinsiyetleriyle TFRS ve TMS’ye ilgi düzeyleri arasında (Turhan ve Oğuz, 2016), muhasebe dersine olan tutumları arasında (Çelik ve Serinkan, 2011) fark belirlenememiştir.

2.3.Muhasebe Akademisyenlerine Yönelik Çalışmalar

Ülkemizde kadın akademisyenlere yönelik çalışma yok denecek kadar azdır. Kızıyalçın (2021), toplumsal cinsiyet eşitliği bağlamında Türkiye’de muhasebe alanında görev yapan kadınların genel görünümünün ortaya koymayı amaçlamış ve bu amaç için muhasebe alanında çalışan kadın akademisyenlerin sayısal görünüşlerini araştırmıştır. Çalışmaya göre, üniversitelerdeki muhasebe alanında kadın akademisyenlerin oranı %32,8’dir. Tüm akademik unvanlarda kadın akademisyen sayısı erkek akademisyen sayısından daha azdır. Kadın akademisyenlerin %36,2 ile en fazla oranda sahip oldukları unvan doçentlik iken profesörlük unvanı % 24,8 ile kadınların en az oranda olduğu unvandır. Şengül Çelikay (2019), çalışmasında

muhasebe ve denetim alanlarında çalışan kadınların dünyadaki ve Türkiye'deki konumlarını değerlendirerek, Türkiye literatüründe yapılmış çalışmalarda elde edilen bulguları incelemiştir. Araştırma sonucunda kurumsal yönetimde kadınların hâlâ yeterli temsil gücünün olmadığı, muhasebecilik mesleğinde istihdam oranı açısından önemli bir problem yokken farklı konularda eşitsizliğin önemli göstergelerinin mevcut olduğu tespit edilmiştir.

3.SONUÇ

Çalışmada, muhasebe alanında görev yapan kadınların genel durumları değerlendirilerek, literatürde muhasebe ve kadın odaklı çalışmalar incelenmiştir. Meslekte kadın sayısının artırılması ve cinsiyet temelli eşitsizliğin giderilmesinde, hem kadın muhasebeciler, hem geleceğin meslek elemanı olan kadın muhasebe öğrencileri hem de muhasebe öğreticileri olan kadın akademisyenlere yönelik yapılan çalışmaların ele alınmasının yararlı olacağı düşünülmüştür.

Bu doğrultuda, muhasebe alanında kadına yönelik çalışmalar “Muhasebe meslek mensuplarına ilişkin çalışmalar”; “Muhasebe öğrencilerine yönelik çalışmalar” ve “Muhasebe akademisyenlerine yönelik çalışmalar” olmak üzere üç kategoride incelenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarına ilişkin çalışmalar incelendiğinde bazı çalışmaların kadın muhasebecilerin genel sorunlarına odaklandığı, bazılarında kadınların kariyer ilerlemesindeki engeller üzerinde durulduğu, bazılarında mesleki tükenmişlik ve stres faktörlerinin araştırıldığı, çoğunluk olarak ta kadın ve erkek meslek mensuplarının iş tatmini, işe bağlılık, etik ikilem, performans, kültürel, sosyal ve

ekonomik özellikler, adli muhasebe farkındalığı gibi çeşitli açılardan karşılaştırıldığı görülmektedir. Muhasebe eğitimi alan öğrencileri cinsiyet bağlamında inceleyen çalışmalarda, kadın ve erkek öğrencilerin muhasebe eğitimi, muhasebe dersleri, muhasebe mesleği ve muhasebe ile ilgili çeşitli alanlardaki bilgi, algı ve görüşleri açısından karşılaştırıldıkları görülmektedir. Muhasebe alanındaki kadın akademisyenlere yönelik çalışmalar ise yok denecek kadar azdır ve genel olarak sayısal veriler üzerinde inceleme yapılmıştır.

Genel olarak çalışmalardaki ortak nokta, kadınların sahip oldukları toplumsal rol ve sorumluluklar nedeniyle hem muhasebe mesleğinde hem akademiye erkeklere nazaran daha dezavantajlı oldukları, kariyer süreçlerinde bazı zorluklarla karşılaştıklarıdır. Bu noktada kadın muhasebe meslek mensupları ve kadın akademisyenleri destekleyecek, sorunlarına çözüm bulacak etkinliklerin düzenlenmesi, dayanışma temalı, bilgi ve tecrübe paylaşımı toplantıları yapılması, üniversitelerdeki muhasebe alanındaki kadın akademisyen ve öğrencilerle biraraya gelerek çeşitli panel ve konferanslar yapılması faydalı olabilecektir.

Ayrıca, son yıllarda cinsiyet odaklı çalışma sayısında artışla birlikte cinsiyet eşitsizliği, toplumsal cinsiyet ayrımcılığı konularına daha fazla önem verildiği ve konuların kadın perspektifinden araştırıldığı görülmektedir. Gelecek çalışmalarda, kadınların gerek akademiye gerek muhasebe mesleğinde hem sayıca hem de yönetimde temsil edilme düzeyi açısından erkeklere göre neden daha düşük seviyede kaldıkları ve karşılaştıkları sorunlara dair çalışmalar yapılabilir. Özellikle geleceğin potansiyel meslek mensubu olan kadın muhasebe öğrencilerinin muhasebe mesleğine bakış açıları araştırılabilir.

KAYNAKÇA

- Ağca, Ahmet-Yalçın, Neriman (2009), “Muhasebe Mesleğinde Kadın Olmak Bir Sorun Teşkil Eder mi?”,Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,Sayı:24,Ağustos, 37-46.
- Akbaş, E. Özsozğün Çalışkan, A. ve Özarslan E. (2009). Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı Ve Etik Dışı Davranışlarla İlişkisi: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir İnceleme. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 32(8), 175.
- Akgün,A.(2020).Covid 19 Sürecinde Acil Durum Uzaktan Eğitimi Yoluyla Verilen Muhasebe Eğitime Yönelik Öğrenci Görüşleri. Açıköğretim Uygulamaları ve araştırmaları dergisi.6(4).208-236.
- Aksoylu, S. (2019). Kadın Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Stres Nedenlerinin Demografik Özelliklere Göre İncelenmesi: Kayseri İli Örneği . *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , (83) , 249-262.
- Alkan, G. İ. (2015). Muhasebe Eğitiminde Etik: Ön Lisans Öğrencilerinin Etik Algılarına Yönelik Bir Araştırma, *Business and Economics Research Journal*, 6(2), 113-125.
- Almer, E. D. (2007). AICPA Work/Life and Women's Initiatives 2004 Research A Decade of Changes in the Accounting Profession: Workforce Trends and Human Capital Practices. *Issues in Accounting Education*, 22(1), 59-66.
- Altınbay, A. (2021). Kadın Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Tükenmişliği ile İşletme Performansı İlişkisi: Eskişehir ve Kütahya Örneği. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (69) , 395-414.
- Angay Kutluk, F. ve Ersoy, A. (2011). Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma, *Ege Akademik Bakış*, 11(3), 425-438.
- Arslan Kozan, Esmehan-Ünal Uyar, Güler Ferhan (2018), “Kadın Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Seviyelerinin Tespiti”, *Journal of Current Researches on Business and Economics*, 8(2), Aralık, ss.53-68.
- Aslan, U. Ve Hatunoğlu, Z. (2012). A research on the women accountants in Turkey. *International Journal of Economics and Accounting*, 3(1), 32 -50.

- Atagan Çetin,A. (2019).Muhasebe Mesleğinde Kadın, Kadının İş yaşamı ve Etik,Ed.İlknur Kumkale, Nobel Yayınevi.351-370.
- Ay, Mustafa – Avşaroğlu, Selahattin (2010), “Muhasebe Çalışanlarının Mesleki Tükenmişlik, İş Doyumu ve Yaşam Doyumlarının İncelenmesi 1- Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri”, Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, Cilt 7, Sayı 1, ss. 1170-1189
- Aytekin, S., Sezgin, H., & Yalçın, M. (2015). Uygulamacıların Muhasebede Hata Ve Hileler İle Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği. *14(44)*, 69-89
- Bard, J. E. Zelin, R. Marxen, D. (1993). “Gender Differences in the Job Attitudes of Accountants” *Mid-American Journal of Business*, 13(2): 35-43
- Baldo, M. D., Tudor, A. T. and Faragalla, W. A. (2019). Women’s role in the accounting profession: A comparative study between Italy and Romania. *Administrative Sciences*, 9, 2, 1-23.
- Bouillon, M. L., & Doran, B. M. (1992). The Relative Performance of Female and Male Students in Accounting Principles Classes. *Journal of Education for Business*, 67(4), 224.
- Boztosun, D., Aksoylu, S., Baraz, E. ve Altınışık, F . (2018). Muhasebe Ve Finans Eğitimi Alan Öğrencilerin Meslek Mensuplarının Mesleki Etik İlkelerine Uyma Düzeyine Yönelik Algıları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 1-14.
- Brody, Richard.G-Cox,L.Virginia- Kern,Sara (2015), “Gender Equity in the Accounting Profession: An Update”, *The Accounting Educators’ Journal*, Vol: XXV, pp. 131 - 147.
- Bulca, H. ve Erem, I. (2014). Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Muhasebe Ve Finans Eğitimine Yönelik Düşünceleri: Uşak Üniversitesi’nde Bir Araştırma. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19, 67 - 94.
- Can, G. (2018). A descriptive research on Turkish listed manufacturing companies’ independent audit characteristics. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3), 650 – 678.

- Ciğer, A. ve Uyar, G. F. (2016). Konaklama İşletmelerinde Kadın Muhasebecilerin Cam Tavan Algısına Yönelik Bir Araştırma: Antalya İli Örneği. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt. 5, Sayı. 2*, 43-58.
- Ciğer, A. ve Vardar, G. Ç. (2019). Kadın Muhasebe Meslek Mensuplarına İlişkin Cam Tavan Algısı: Antalya İli Örneği. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, C. 14, S. 1*, 239-258.
- Cohen, J. R., Dalton, D. W., Webb, L. L. H. and McMillan, J. J. (2020). An Analysis of Glass Ceiling Perceptions in the Accounting Profession. *Journal of Business Ethics, 164*, 17–38.
- Collins, K. M. (1993). Stress and Departures from the Public Accounting Profession: A Study of Gender Differences. *Accounting Horizons, 7*(1), 29-38.
- Çavuşoğlu K. ve Angay Kutluk F. (2016). Meslek Yüksekokulunda Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Muhasebe Etiğine Bakış Açılarının Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Anamur MYO Örneği. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 8*(2), 109-120.
- Çelik, İ.; Ethem Dağdeviren, İ. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları ve Muhasebe Meslek Mensuplarını Etik Davranışlara Yönlendiren Faktörler: Göller Bölgesinde Bir Araştırma. *8*(1), 67-89.
- Çelik, M. ve Serinkan, C. (2011). Muhasebe Dersine Yönelik Tutumlarda Üniversite Öğrencilerinin Bireysel Ve Bölümsel Farklılıkları, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 13*(3), 289-321.
- Demir,Ö.veKaya, E.(2021), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye İlişkin Farkındalık Düzeylerinin İncelenmesi”, *Uluslararası Turizm, Ekonomi ve İşletme Bilimleri Dergisi, 5*(2): 113-128,
- Deran, Ali – Beller, Beyhan (2015), “Muhasebe Meslek Mensuplarında Tükenmişlik Sendromu Üzerine Giresun İl Merkezinde Yapılan Bir Araştırma”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 45, Ocak-Haziran*, ss. 69-93.

- Doğan, Zeki – Nazlıoğlu, Elif Hilal (2010), “Muhasebe Meslek Mensuplarında Tükenmişlik Sendromu Üzerine Bir Araştırma”, “İş, Güç” Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, Cilt 12, Sayı 3, Temmuz, ss. 97-116.
- Dorcas, Adetula-Obiamaka, Nwobu- Folashade, Owolabi (2014), “Career Advancement of Female Accountants in Accounting Professional Practice in Nigeria”, IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), Vol: 16, Issue: 2, pp. 14-18.
- Dursun, G. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezalarının Cinsiyet Ve Mesleki Unvan Açısından Analizi: 2008 – 2017 dönemi. *Maliye ve Finans Yazıları*, (111), 387-402
- Flyn, Antoinette- Early, Emily Kate-Cross, Christine (2015), “Gender Equality in the Accounting Profession: One Size Fits All, Gender in Management:An International Journal, Vol:30, No:6, pp.479-499.
- García Lara, J. M., García Osma, B., Mora, A., & Scapin, M. (2017). The Monitoring Role of Female Directors over Accounting Quality. *Journal of Corporate Finance*, 45, 651-668.
- Giacomino, D. E., & Akers, M. D. (1998). An Examination of the Differences between Personal Values and Value Types of Female and Male Accounting and Nonaccounting Majors. *Issues in Accounting Education*, 13(3), 565-584
- Guthrie, C. P., & Jones Iii, A. (2017). Maximizing Mentoring in Public Accounting: The Effects of Structure on Outcomes for Male and Female Protégés. *Journal of Managerial Issues*, 29(2), 137-154.
- Gül, H. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezalarının Kayıtlı Olunan Oda, Unvan ve Cinsiyet Açısından Değişimi: 2001-2015 Dönemi . Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi , 3 (3) , 44-62 .
- Gül, M.ve S.Açık Taşar(2019), “Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Bölümü Tercih Nedenleri Ve Bölümden Beklentiler”, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 7, Sayı: 98, Kasım 2019, s. 456-466

- Güler, E. (2019). Cam Tavan Sendromunun Bursa'daki Kadın Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Etkisi (Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Güney, S. Kayışyapar, İ. (2020). "Davranışsal Muhasebe Çerçevesinde Muhasebe Meslek Mensuplarında İş Stresi (Erzurum İlinde Bir Araştırma)", İşletme Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, (1): 34-50
- Hacıhasanoğlu, T. ve Karaca, N. (2015). Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi'nde Yapılan Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 117-130.
- Hopwood, A. G. (1987). Accounting and Gender: An Introduction, *Accounting, Organizations and Society*, 12(1), 65- 69.
- <http://archive.ismmmo.org.tr>
- <http://www.kamuhder.com>
- Kapci, S. D. & Usul, H. (2020). Kadın Muhasebe Meslek Mensuplarında Stres Kaynaklarının Belirlenmesi Üzerine İzmir İlinde Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 25 (2) , 125-151.
- Karyağdı Güngör, N. (2021). "Muhasebe Mesleğinde Kadın Olmanın Mesleki Açından Değerlendirilmesi Üzerine Nitel Bir Araştırma: Diyarbakır İlinde Bir Çalışma R&S -Research Studies Anatolia Journal, Vol:4, Issue:2; pp:130-142 .
- Katkat Özçelik, Münevver (2018), "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorunları ve Bu Sorunların Cinsiyet Boyutu: Artvin ve Rize Örnekleri", Karadeniz Araştırmaları Dergisi, XV/58 - Yaz, ss.99-125.
- Katkat Özçelik, Münevver (2018), "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinde Kadınların Durumu ile İlgili Bir Alan Araştırması", Case Studies in Business and Sport Sciences, First Edition, Ijopec Publication, London, ss.6-23.
- Katrinli, A., Gonca, G., Acar, E. ve Karabrahimoglu, Y. (2019). Gender stereotyping in the accounting profession in Turkey. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 6(4), 15 -25.

- Kılınçarslan-Bora, T., ve Küçükşüleymanoğlu, R. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Düzeylerinin Araştırılması: Bursa İli Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 617-636.
- Kızılyalçın, D. A. (2021). Muhasebe Mesleğinde Kadınlar Ve Muhasebeci Kadın Akademisyenler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 21 (64) , 205-226.
- Kinard, J., Little, B., & Little, P. (1998). Public Accounting: Can female CPAs Find a Comfort Zone? *American Business Review*, 16(1), 14.
- Koçyiğit, Ç. S. Bal, Ç. E. Öztürk, V. (2010). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Örgütsel Stres Kaynaklarını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma: Ankara İli Örneği”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1): 253-275
- Kotan, Leyla (2016), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Tükenmişlik Düzeylerinin İncelenmesi: Van İli Örneği”, *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Van.
- Kurnaz, N. ve Gümüş, Y. (2010). Muhasebe bölümü öğrencilerinin muhasebe mesleği ile ilgili etik dışı davranışlara ilişkin algı analizi: Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (46), 157-174.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları Ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars Ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2):143-170.
- Larrimore, J. (2014). Accounting for United States Household Income Inequality Trends: The Changing Importance of Household Structure and Male and Female Labor Earnings Inequality. *Review of Income and Wealth*, 60(4), 683-701.
- Leslie, B. T. (2012). *Recruitment and Retention of Female Accounting Students at a Denomination-Affiliate's Higher Education Institutions*. ProQuest LLC.
- Lindawati, A. S. L. and Smark, C. (2015). Barriers to women's participation in the accounting profession in Java, Indonesia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 9(1), 89-101.

- Lynn, S. A., Cao, L. T., & Horn, B. C. (1996). The Influence of Career Stage on the Work Attitudes of Male and Female Accounting Professionals. *Journal of Organizational Behavior*, 17(2), 135-149.
- Marques, P., & Azevedo-Pereira, J. (2009). *Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession* (01674544).
- Mizrabi, Rozi- Özmutaf, Nezh Metin (2018), “Muhasebe Meslek Mensuplarında Cinsiyet Bağlamında İş Tatmininin İşe Bağlılığa Etkisi: İzmir İlinde Ampirik Bir Çalışma, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1(1), ss.120-131.
- Muradoğlu, G., Şınga Muğan, C. ve Cindoğlu (1995). Do women accounting students outperform men? A quest for universal traits. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12, 159 – 174.
- Mutchier, J. F., Turner, J. H., & Williams, D. D. (1987). The Performance of Female Versus Male Accounting Students. *Issues in Accounting Education*, 2(1), 103.
- Obeid, Amna (2016), “Women in Accounting Profession- The Barriers and Challenges”, *International Journal of Economics, Commerce and Management*, Vol:4, Issue:5, pp.503-511.
- Okutan, E.,Konuk, F., & Yıldız, Ş.(2013). İş Hayatında Tükenmişlik Sendromu: Finans ve Muhasebe Çalışanlarının Tükenmişlik Düzeylerinin Belirlenmesine İlişkin Bir Çalışma,Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi, Güz, Cilt 3, Sayı 2,1-17.
- Öz, B.; Çeviren, S. M. (2017), “Muhasebe Meslek Mensuplarında Tükenmişlik Sendromu: Mersin Örneği”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 10, Sayı 3, Temmuz, ss. 41-59.
- Özcan, İ., Ünal, F. ve Helhel, Y. (2009). Muhasebe Programı Öğrencilerinin Cinsiyet Ve Öğretim Durumunun Muhasebe Mesleğine Yönelik Tutumları İle İlişkilendirilmesi. *Mufad Journal*, 41, 170-181.
- Öztürk, M.(2020). Türkiye Ve İtalya'daki Kadın Muhasebecilerin Sosyo-Kültürel Açından Karşılaştırılması. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bilecik

- Pekdemir, I., Pekdemir, R. ve Şen, Y. (2013). A comparative study on the business school students' perceptions on the professional accountancy of Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 2(1), 39 – 60.
- Pendergast, M. A. (2015). Opportunity and Diversity in the Accounting Profession. *CPA Journal*, 85(8), 88-88.
- Qasem, Rasha Samir- Abdullatif, Modar Ali (2014), “The Status of Women in the Accounting Profession in Jordan: An Exploratory Study”, *International Business Research*; Vol:7, No:8, ss.146-159.
- Rampe, K., & Elliott, S. (2016). Gender Equity in Accounting: How the CPA Profession is Balancing the Numbers. *Global Business and Organizational Excellence*, 35(5),6-18.
- Rao, A., Higgins, L., & Baird, J. (2014). Traditional Gender Roles and Job Attribute Preferences: A Look at Viewpoints of Male and Female Accounting Students. *Academy of Business Research Journal*, 3, 47-63.
- Regan, C. E., Pilkington, J. G., Béréños, C., Pemberton, J. M., Smiseth, P. T., & Wilson, A. J. (2017). Accounting for Female Space Sharing in St. Kilda Soay Sheep (*Ovis aries*) Results in Little Change in Heritability Estimates. *Journal of Evolutionary Biology*, 30(1), 96-111.
- Sakarya, Ş. ve Kara, S. (2010). Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler Ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 12(18): 57-72.
- Selimoğlu, S., Cengiz , A., Özdemir , A., Yalı , B., & Yiğit , M. (2020). Sayıların Görül(e)meyen Kahramanları Kadın Muhasebeciler: Eskişehir’de Keşifsel Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*(60), 1-18.
- Silva, Júlio César da- Magro, Cristian Baú Dal- Gorla, Marcello Christiano- Silva, Marcia Zaniewicz da (2018), “Glass Ceiling in the Accounting Profession: Evidence in Brazilian Companies”, *Contaduría y Administración*, 63 (2), pp.1-23.

- Şengül Çelikay, D.(2021).Muhasebe ve Kadın İş Hayatı ve Ulusal Literatüre İlişkin Bir Değerlendirme, MODAV 16th International Conference on AccountingMODAVICA 2019- 5-8 October 2019,116-128.
- Taysı, Kemal (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarında Tükenmişlik Sendromu Üzerine Kırklareli İlinde Bir Araştırma”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne.
- Temelli, Fatma – Şendurur, Utku (2018), “Muhasebe Meslek Mensuplarında Tükenmişlik Sendromu: TRA1 ve TRA2 Bölgelerinde Bir Araştırma”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 22, Sayı 1, Mart, ss. 375-406.
- Tepeli Y. Heybeli, B. Kayıhan B. (2014). “Muhasebe Meslek Mensuplarında Strese Neden Olan Faktörlerin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma: Muğla İli Örneği”, Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi 7(35):748-762
- Tosunoğlu, B. ve Ertaş, F. C. (2020). Kadın Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Mesleki Tükenmişliğin İş-Aile Çatışması Üzerindeki Etkisi: TR90 Bölgesi Örneği. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22 (Özel Sayı), 142 - 161.
- Tudor, Adriana Tiron-Faragalla, Widad Atena (2018), “Women Career Paths in Accounting Organizations: Big4 Scenario”, Administrative Sciences, 8 (4), pp.2-16.
- Turhan, G. ve Oğuz, M. (2016). İşletme Lisans Öğrencilerinin Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki İlgi Düzeyleri, Beklentileri Ve Farkındalıkları: Balıkesir Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (4), 881–917.
- Twum, Ernest Bruce (2013), “The Accounting Profession and the Female Gender in Ghana”, Accounting and Finance Research, Vol: 2, No:1, pp.54-60.
- Tyson, T. (1989). Grade Performance in Introductory Accounting Courses: Why Female Students Outperform Males. *Issues in Accounting Education*, 4(1), 153-160.

- Ud Din, Nizam- Cheng, Xinheng- Nazneen, Shama (2018), “Women’s Skills and Career Advancement: A Review of Gender (in)Equality in an Accounting Workplace”, *Economic Research-Ekonomiska Istraživanja*, 31(1), pp.1512-1525.
- Uyar, A. ve Güngörmüş A. H. (2011a). professional knowledge and skills required for accounting majors who intend to become auditors: perceptions of external auditors. *Business and Economics Research Journal*, 2(3), 33-49.
- Uyar, A. ve Güngörmüş A. H. (2011b). Factors associated with student performance in financial accounting course. *European Journal of Economic and Political Studies*, 4 (2), 139 – 154.
- www.turmob.org.tr
- Yardımcıoğlu, Mahmut (2008), “Muhasebe Mesleğinde Bayanların Durumu:ABD ve Türkiye Karşılaştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:38, Nisan, ss.147-152.
- Yaşar, Alpaslan (2016), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Kurallara Duyarlılığının Cinsiyet Yönünden Karşılaştırılması:2001-2015 Disiplin Cezaları Yönünden Bir İnceleme”, *Journal of Human Sciences*, 13(2), ss.3413-3428.
- Yıkılmaz,S., ,A.Deran, Erduru, İ. (2016).Hasılat Yaratan İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, Ömer Halisdemir Üniv. İİBF Dergisi, Ekim 2016, s.143-164,
- Yıldırım, S. (2008). “Muhasebe Öğretim Elemanları ve Meslek Mensuplarının Mesleki Stres Düzeyi Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (38): 153-162
- Yıldız Ş.,& Akpınar, S. (2019). Kadın Muhasebecilerin Sorunları Ve Mesleğe İlişkin Düşünceleri.İçinde D.Fırat, O. Yılmaz,& D. Smilkova (Ed.). *Business Management Practices*. (pp.135-147). London: Ijopec Publication.

- Yıldız, Ş. & Ülkü, S.(2017). Muhasebe Eğitiminde Kavram Yanılgıları ve Kavram Yanılgılarının Önlenmesinde Kavram Haritalarının Kullanımı, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:50,115-140.
- Yıldız, Ş. & Ülkü, S.(2015). Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Öğrenim Kazanımları Üzerine Bir Araştırma: Sakarya Üniversitesi Örneği, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:17,Sayı 4, Aralık, 893-921
- Yıldız,Ş ve Topal.Y.(2019). Meslek Mensuplarının Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Düzeylerinin Tespiti: Bursa İli Örneği). Academic Studies on Social and Education Sciences. Editör:Doç.Dr. Mehmet Dalkılıç, Basım sayısı:1,Gece Akademi.
- Zengin Karainbrahimoğlu, Y., Erdener, E. ve Var, T. (2009). Ethical behavior in accounting: Some evidence from Turkey. *African Journal of Business Management*, 3(10), 540-547.
- Zhao,Yingqi-Lord, Beverley R.(2016), "Chinese Women in the Accounting Profession", *Meditari Accountancy Research*, Vol:24 Issue: 2, pp.226-245.

BÖLÜM 3

TÜRKİYE VE AZERBAIJAN MUHASEBE SİSTEMLERİ İLE TMS UYUMLU YENİ MUHASEBE HESAP PLANI TASLAĞININ KARŞILAŞTIRILMASI¹

Öğr. Gör. Dr. Yusuf IŞIK²

¹ 17 Kasım 2021 tarihinde 1 Millet, 6 Devlet, Ortak Medya Uluslararası Sosyal ve Beşerî Bilimler Kongresinde Sunulan Özet Bildirinin Genişletilmiş Halidir.

² Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, Kırnkhan MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Türkiye. isik.yusuf@hotmail.com

GİRİŞ

İşletmelerin ilişkili taraflarla olan iletişimini sağlayan muhasebe, işletme dili olarak ifade edilmektedir (Erdoğan, 1988: s.107). Bu yolla muhasebe sistemleri tarafından üretilen bilgileri ilişkili taraflara aktarmak suretiyle bilgi kullanıcılarına bilgi aktarılır (Davis ve Davis, 2014: s.7). Bu süreçte özellikle işletme dışı bilgi kullanıcılarına bilgi aktarmak için bağlı bulunulan ülke muhasebe sistemleri çerçevesine oluşturulan mali tablolar, iletişim enstrümanı olarak kullanılır.

Muhasebenin raporlama fonksiyonu gereği hazırlanan mali tablolar, mevcut muhasebe uygulamalarını sistematik olarak özetler. Bu özetler sayesinde işletme ile ilgili bilgiler ihtiyaçlar doğrultusunda kullanılır. Özellikle mali analiz yapılacağı zaman çeşitli finansal değerler mali tablo unsurlarının birbiri ile ilişkileri dikkate alınarak belirlenir. Elde edilen değerler çoğu zaman tek başlarına bir anlam ifade etmeyebilirler. Bu değerlere anlam yükleyebilmek için geçmiş yıl verileri, sektör ortalamaları, planlanan veriler ve bilimsel veriler gibi değerlerle karşılaştırma yapılması gerekmektedir. Yapılacak olan karşılaştırmanın etkin bir sonuç verebilmesi, karşılaştırmada kullanılan mali tablo unsurlarının tek düzen hazırlanmış olması gerekmektedir. Bunun için de “Tutarlılık Kavramı” gereği birbirini izleyen yıllar itibariyle muhasebe uygulama ve politikalarının değiştirilmeden uygulanması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Tutarlılık kavramı çerçevesinde hazırlanan mali tablolar ile gerek geçmiş yıl mali tabloları ile karşılaştırma yapabilme düzeyi artarken, geleceğe yönelik planlamalarda da planların etkinliğinin analizi sağlanmış

olacaktır. Bunlara ek olarak aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelerin mali tabloları ile karşılaştırma düzeyi artmış olacaktır. Bu amaç doğrultusunda ülkeler, muhasebe kayıtlarını tek düzen içinde yapabilmelerine imkân sağlayacak, finansal tablo unsurlarının tutarlılık ve karşılaştıra bilirlik niteliklerini arttırmak ve yapılacak denetimleri kolaylaştırmak amacıyla kanunlar belirlemektedirler.

Bu çalışma ile Türkiye ve Azerbaycan tek düzen hesap planlarının karşılaştırmasına TMS uyumlu yeni tekdüzen hesap planı taslağının dahil edilmesiyle yapılacak üçlü karşılaştırma sonucunda benzerlik ve farklılıklar tespit edilerek işletmeye sağlayacağı fayda üzerinde durulmuştur.

1. TÜRKİYE MUHASEBE SİSTEMİ

Ülkemizde mevcut kullanımda olan muhasebe sisteminin temel taşlarını 21447 no ve 26 Aralık 1992 tarihli resmî gazetede yayımlanan 1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği oluşturmaktadır. Temel amacı bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin faaliyetlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi, finansal tablolar aracılığıyla bilgi kullanıcılarına aktarılan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak işletmenin gerçek durumunu yansıtmasının sağlanması ile yapılacak denetimlerin kolaylaşmasını sağlamaktır.

MSUGT ile muhasebe uygulamaları sürecinde muhasebenin işlerliğini sağlamak amacıyla “Muhasebe Temel Kavramları” (Tetik, 1997: s.149), finansal tablo hazırlanırken hangi temel kavramların belirleyici

ve yönlendirici olacağını açıklayan “Muhasebe Politikalarının Açıklanması” (Aracı ve Bekçi, 2019: s.869), mali tabloların düzenlenmesinde işletmelerin uygulayacağı kuralları belirleyen “Mali Tablolar İlkeleri” (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: s.10), temel mali tablolarını oluşturan bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesi ve sunulması esaslarını içeren “Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması” ile bilanço ve gelir tablosundaki gruplama ve sıralamanın detaylıca açıklandığı “Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi” başlıklarıyla sistem açıklanmıştır.

1 no’lu MSUGT kapsamında ülkemizde yürürlükte olan tekdüzen hesap çerçevesi ana sınıfları;

“1 Dönen Varlıklar

2 Duran Varlıklar

3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

5 Özkaynaklar

6 Gelir Tablosu Hesapları

7 Maliyet Hesapları

8 Serbest Hesaplar

9 Nazım Hesaplar” şeklinde belirlenmiş olup 1992-2008 yılları arasında yayımlanan 15 tebliğ ile günümüzdeki şeklini almıştır.

2. AZERBAJCAN MUHASEBE SİSTEMİ

1991 yılında Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla bağımsızlığını kazanan Azerbaycan Cumhuriyetinin yürürlükte olan muhasebe sisteminin temel taşları 15 Eylül 1995 tarihli i-80 no'lu Maliye Bakanlığı kararıyla atılmış olup 18 Nisan 2006 tarihinde Azerbaycan Milli Muhasebe Standartları'na uyumlu hesap planının uygulamasına başlanmış (Mansurov, 2018: s.3), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına dayalı mali tablo hazırlanmasına imkan sağlanması için 30 Ocak 2017 tarihli “Q-01” Azerbaycan Cumhuriyeti Maliyet Bakanlığı kararı ile son halini almıştır. Bu hesap planı ile amaç, mülkiyeti ne şekilde olursa olsun, kâr amacı güden veya gütmeyen girişimci veya diğer faaliyetlerde bulunan tüm ekonomik kuruluşların muhasebe kayıtlarının tutulma şeklini sistematik olarak belirlemektir. Hesap planı, ticari işletmelere ilişkin bilgilerin gruplandırılması ve saklanması için bir temel niteliğinde hazırlanmış olup bankalar ve resmi bütçe kurumları kapsam dışında bırakılmıştır (Mühasibat uçotunun hesablar planı və onun tətbiqinə dair təlimat³, 2007).

Hesap planı uygulaması talimatları gereği kullanılacak hesaplar 7 bölüme ayrılmış olup;

“1 Uzun Vadeli Varlıklar

2 Kısa Vadeli Varlıklar

3 Sermaye

4 Uzun Vadeli Yükümlülükler

³ Hesap planı uygulaması için talimatlar

5 Kısa Vadeli Yükümlülükler

6 Gelirler

7 Giderler

8 Kâr (Zarar)

9 Gelir Vergisi” şeklinde sınıflandırılmıştır.

3. TÜRKİYE-AZERBAYCAN MUHASEBE SİSTEMİ VE TMS UYUMLU YENİ TEKDÜZEN HESAP PLANI KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye ve Azerbaycan’a ait tekdüzen hesap planları ve TMS uyumlu yeni tekdüzen hesap planı taslağına ilişkin ana unsurlar Tablo 1’de verilmiştir. Tablo 1’e göre Türkiye uygulamasında bilanço varlık hesapları likiditesi en fazla olandan en az olana doğru sıralanmış, kaynak hesapları ise geri ödeme süreleri açısından an kısa olandan en uzun olana doğru sıralanmıştır. Azerbaycan uygulamasında ise hem varlık hem de kaynak hesaplarının sıralanış biçimi Türkiye uygulamasının zıttı olarak karşımıza çıkmaktadır. Azerbaycan tekdüzen hesap planında varlık hesapları likiditesi en az olandan en hızlı olana doğru, kaynak hesapları ise ödeme süreleri açısından en uzun olandan an kısa olana doğru sıralanmıştır.

Gelir tablosu ile ilgili hesapların sınıflandırılmasında Türkiye uygulaması gelir ve gider hesaplarını tek bir kalemde gruplandırırken, Azerbaycan uygulamasında “Gelirler”, “Giderler”, “Kâr (Zarar)” ve “Gelir Vergisi” hesap grupları olarak 4 başlıkta gruplandırılmıştır. Türkiye uygulamasında “Maliyet Hesapları” olarak ifade edilen hesap

grubu Azerbaycan uygulamasında ayrı bir grupta gösterilmek yerine “Giderler” hesap grubunun içinde gösterilmiştir. Finansal tablo dışı bilgilerin sunulması için kullanılan “Nazım Hesaplar” grubu, Türkiye uygulamasında ve TMS uyumlu yeni hesap planı taslağında yer almakta olup, bu grubun karşılığı Azerbaycan tekdüzen hesap planında yer almamaktadır.

Tablo 1 Türkiye ve Azerbaycan’a Ait Yürürlükteki Hesap Planları ile TMS Uyumlu Yeni Tekdüzen Hesap Planı Taslağı Ana Unsurlarının Karşılaştırılması

Tekdüzen Hesap Planı (Türkiye Uygulaması)	Tekdüzen Hesap Planı (Azerbaycan Uygulaması)	TMS Uyumlu Yeni Tekdüzen Hesap Planı Taslağı
1 Dönen Varlıklar 2 Duran Varlıklar 3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar 4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar 5 Özkaynaklar	1 Uzun Vadeli Varlıklar 2 Kısa Vadeli Varlıklar 3 Sermaye 4 Uzun Vadeli Yükümlülükler 5 Kısa Vadeli Yükümlülükler	1 Dönen Varlıklar 2 Duran Varlıklar 3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar 4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar 5 Özkaynaklar
6 Gelir Tablosu Hesapları 7 Maliyet Hesapları 8 Serbest Hesaplar 9 Nazım Hesaplar	6 Gelirler 7 Giderler 8 Kar (Zarar) 9 Gelir Vergisi	6 Kar veya Zarar Tablosu Hesapları 7 Maliyet Hesapları 8 Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler) ve Serbest Hesaplar 9 Finansal Tablo Dışı Bilgi Hesapları (Nazım Hesaplar)

Türkiye ve Azerbaycan hesap planlarının karşılaştırılmasında dikkati çeken diğer bir unsur da Azerbaycan tekdüzen hesap planında olası alt hesaplar belirlenmişken Türkiye tekdüzen hesap planında alt hesapların açılması ihtiyaca bırakılmıştır (İbadov, 2012: s.74).

Türkiye tekdüzen hesap planında ilk grup olan “Dönen Varlıklar”, Azerbaycan tekdüzen hesap planında “Kısa Vadeli Varlıklar” ve TMS uyumlu yeni tekdüzen hesap planı taslağında “Dönen Varlıklar”

olarak yer almaktadır. Bu gruplara ilişkin detay Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2’ye göre Türkiye tekdüzen hesap planında “Hazır Değerler” olarak yer alan grup, Azerbaycan tekdüzen hesap planında “Nakit ve Nakite Eşdeğer” olarak, TMS uyumlu yeni tekdüzen hesap planı taslağında ise “Nakit ve Nakit Benzerleri” olarak sınıflandırılmıştır. Bu grupların hesapları olarak Türkiye tekdüzen hesap planını kapsayan Azerbaycan tekdüzen hesap planında ek olarak müşteriden alacakları KDV tutarlarının kasa hesabından ayrı olarak izlenmesi amacıyla “KDV Alt Hesabı” ismiyle bir ana hesap yer almaktadır. Bu hesaptaki fonlar, daha sonra devlete ödenmek üzere ayrı bir hesapta yer almasıyla işletmenin gerçek fonları net olarak bilinmiş olacaktır. Bu hesabın niteliğindeki bir hesap, Türkiye tekdüzen hesap planında da taslak hesap planında da yer almamakla birlikte, taslak hesap planının finansal varlıklar içinde sınıflandırdığı, nakit benzeri niteliğindeki fonların ve kredi kartlı satışlardan olan alacakların ayrı hesaplarda izlemesi taslak hesap planının kapsam genişliğini öne çıkarmaktadır.

Türkiye tekdüzen hesap planında “Menkul Kıymetler” olarak yer alan hesap grubunun karşılığı Azerbaycan hesap planında “Diğer Cari Finansal Varlıklar”, taslak hesap planında ise “Finansal Yatırımlar ve Türev Araçlar” hesap grupları olarak yer almaktadır. Türkiye tekdüzen hesap planında menkul kıymetler türlerine göre sınıflandırılırken, Azerbaycan tekdüzen hesap planında “Diğer Cari Finansal Varlıklar” grubu altında satışa hazır ve vadeye kadar elde

tutulacak finansal yatırımlar olarak sınıflandırılmıştır. Azerbaycan hesap planında ek olarak diğer kuruluşlara verilen 12 aydan kısa vadeli kredilerin izlenebileceği “Kısa Vadeli Krediler” hesabı yer almaktadır. Taslak hesap planında ise bu sınıflandırma genel itibariyle finansal yatırımların ölçümünde esas alınacak değerlere göre yapılmış ve türev finansal varlıklara ilişkin hesaba yer verilmiştir.

Türkiye tekdüzen hesap planında yer alan “Ticari Alacaklar” ve “Diğer Alacaklar”, Azerbaycan tekdüzen hesap planında “Kısa Vadeli Alacaklar” grubunda yer almaktadır. Azerbaycan tekdüzen hesap planında bu grup, senetli-senetsiz ayırımına gidilmeden müşterilerden, bağlı ortaklardan, kilit yöneticilerden alacaklar olarak ifade edilmiştir. Buna ek olarak finansal kiralama alacakları, inşaat sözleşmelerinden olan alacaklar, faiz alacakları ayrı hesaplarda sınıflandırılmıştır. Taslak hesap planında ise “Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar” ile “Üye Aidatlarından Alacaklar” hesapları dikkati çekmektedir. Azerbaycan hesap planı içerisinde “inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan kısa vadeli alacaklar” hesap niteliğine benzer olarak taslak hesap planında “Devam Eden İnşa, Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar” hesap grubu yer almaktadır. Türkiye tekdüzen hesap planındaki bu statüdeki grup ise “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesap grubudur.

Tablo 2: Kısa Vadeli Varlıklara (Dönen Varlıklar) İlişkin Karşılaştırma

Tekdüzen Hesap Planı (Türkiye Uygulaması) 1 Dönen Varlıklar	Tekdüzen Hesap Planı (Azerbaycan Uygulaması) 2 Kısa Vadeli Varlıklar	TMS Uyumlu Yeni Tekdüzen Hesap Planı Taslak 1 Dönen Varlıklar
10 Hazır Değerler 11 Menkul Kıymetler 12 Ticari Alacaklar 13 Diğer Alacaklar 15 Stoklar 17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri 18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları 19 Diğer Dönen Varlıklar	20 Rezervler 21 Kısa Vadeli Alacaklar 22 Nakit ve Nakite Eşdeğerler 23 Diğer Cari Finansal Varlıklar 24 Diğer Mevcutlar	10 Nakit ve Nakit Benzerleri 11 Finansal Yatırımlar ve Türev Araçlar 12 Ticari Alacaklar 13 Diğer Alacaklar 14 Devam Eden İnşaat, Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar 15 Stoklar 16 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri 17 Canlı Varlıklar 18 Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tahakkukları 19 Diğer Dönen Varlıklar ve Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar

Türkiye tekdüzen hesap planında yer alan “Stoklar”, Azerbaycan hesap planında “Rezervler” ve TMS uyumlu taslak hesap planında ise “Stoklar” olarak gruplandırılmıştır. Gruptaki hesaplara bakıldığında Türkiye tekdüzen hesap planında mevcut hesaplara ek olarak Azerbaycan tekdüzen hesap planında inşaatta kullanılan hammadde, malzemeler ve inşaat personeli maliyetlerinin muhasebeleştirildiği “İnşaat Sözleşmelerinin Maliyetleri” hesabı yer almaktadır. Bu hesabın benzeri, Türkiye tekdüzen hesap planında “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” grubunda yer almıştır. Ayrıca Türkiye hesap planında ve taslak hesap planında “Diğer Dönen Varlıklar” hesap grubu içinde yer alan “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar”, Azerbaycan hesap planında bu grupta yer almaktadır.

Dolayısıyla satış için bekletilen duran varlıklar ticari mallar ile aynı şekilde sunulmuştur.

Türkiye tekdüzen hesap planı ve TMS uyumlu taslak hesap planında “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” sınıflandırması, Azerbaycan tekdüzen hesap planında ayrıca yapılmayarak, “Kısa Vadeli Alacaklar” ve “Uzun Vadeli Alacaklar” grubu altında “İnşaat Sözleşmelerinden Kısa/Uzun Vadeli Alacaklar” hesapları olarak, “Rezervler” hesap grubu altında “İnşaat Sözleşmelerinin Maliyetleri” hesabı olarak yer almıştır.

Türkiye tekdüzen hesap planında yer alan “Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları” hesap grubu Azerbaycan hesap planında “Diğer Mevcutlar” grubu içindeki “Bir Sonraki Raporlama Dönemi İçin Giderler” ile “Verilen Kısa Vadeli Avanslar” hesaplarında sunulmuştur. Benzer hesap yapılanması TMS uyumlu tekdüzen hesap planı taslağında da mevcuttur. Taslak hesap planında bu grupla ilgili ek olarak maliyetine katlanılmış ancak tamamlanma düzeyi kapsamı dışındaki varlıklar için “Önceden Yapılan İnşa ve Hizmet İşleri” hesabı olarak sınıflandırma mevcuttur. Yapılan incelemelerle tahakkuk olarak aktarılan gelirlere ilişkin ayrı bir hesap yapılanması tespit edilememiştir.

Dönen varlıkların son grubu olarak “Diğer Dönen Varlıklar”, Azerbaycan hesap planında grup başlığı olarak yer almakta ancak içerik olarak tam bir uyum gösterdiği söylenemez. Geri ödenebilir vergilerle ilgili hesap yapılanmasında Türkiye tekdüzen hesap planı çok daha fazla ayrıntılı olarak şekillenmiştir. TMS uyumlu tekdüzen

hesap planı taslağında ise satış amaçlı sınıflandırılacak duran varlıklar, kısa vadeli varlık yapılanması içinde sunulmuş olup, Azerbaycan tekdüzen hesap planında “Stok” grubu içerisinde, Türkiye tekdüzen hesap planında “Duran Varlıklar” grubunda yer almıştır.

Tablo 2’de yapılan karşılaştırma kapsamında TMS uyumlu hesap planı taslağında yer alan kısa vadeli varlıklara ilişkin “Canlı Varlıklar”, Türkiye tek düzen hesap planında bulunmamakta, Azerbaycan tekdüzen hesap planında ise sadece “Uzun Vadeli Varlıklar” grubunda “Biyolojik Varlıklar” olarak yer almaktadır.

Tablo 3’te uzun vadeli varlıklara ilişkin Türkiye ve Azerbaycan tek düzen hesap planları ile TMS uyumlu yeni tekdüzen hesap planı taslağına ilişkin karşılaştırmayı açıklanmaktadır.

Tablo 3 Uzun Vadeli Varlıklara (Duran Varlık) İlişkin Karşılaştırma

Tekdüzen Hesap Planı (Türkiye Uygulaması) 2 Duran Varlıklar	Tekdüzen Hesap Planı (Azerbaycan Uygulaması) 1 Uzun Vadeli Varlıklar	TMS Uyumlu Yeni Tekdüzen Hesap Planı Taslağı 2 Duran Varlıklar
22 Ticari Alacaklar 23 Diğer Alacaklar 24 Mali Duran Varlıklar 25 Maddi Duran Varlıklar 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar 27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar 28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları 29 Diğer Duran Varlıklar	10 Maddi Olmayan Duran Varlıklar 11 Arazi, Bina ve Ekipman 12 Yatırım Mülkü 13 Biyolojik Varlıklar 14 Doğal Kaynaklar 15 Özkaynak Yöntemi Kullanılarak Muhasebeleştirilen Yatırımlar 16 Ertelemiş Vergi Varlıkları 17 Uzun Vadeli Alacaklar 18 Diğer Uzun Vadeli Finansal Varlıklar 19 Diğer Uzun Vadeli Varlıklar	20 Finansal Yatırımlar, Türev Araçlar ve Ortaklıklardaki Yatırımlar 21 Ticari Alacaklar 22 Diğer Alacaklar 23 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar 24 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 25 Maddi Duran Varlıklar 26 Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar 27 Canlı Varlıklar 28 Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tahakkukları ile Ertelemiş Vergi Varlığı 29 Diğer Duran Varlıklar

Tablo 3'e göre "Ticari Alacaklar", "Diğer Alacaklar", "Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları" ve "Diğer Duran Varlıklar" hesap grupları kısa vadeli varlıklara ilişkin yapılan sınıflandırmaya uyumludur. Ancak nitelikleri gereği kısa vadeli karşılığı olmayan hesap grupları da mevcuttur. Bu gruplara ilişkin karşılaştırmadan ilki Türkiye tekdüzen hesap planında "Mali Duran Varlıklar" olarak yapılan sınıflandırmanın karşılığı, Azerbaycan tekdüzen hesap planında "Diğer Uzun Vadeli Finansal Varlıklar" grubu olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye-Azerbaycan tekdüzen hesap planında iştiraklerin sınıflandırmasında karşımıza çıkan küçük bir fark, iştirakler Türkiye'de %10-50 arasındaki ortaklığı temsil ederken Azerbaycan'da bu aralık %20-50 arasındadır. Bu grup, TMS uyumlu yeni tekdüzen hesap planında ise "Ortaklıklardaki Yatırımlar" olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye tekdüzen hesap planında "Maddi Duran Varlıklar" olarak yapılan sınıflandırma Azerbaycan tekdüzen hesap planında "Arazi, Bina ve Ekipman" olarak, TMS uyumlu tekdüzen hesap planı taslağında ise "Maddi Duran Varlıklar" olarak yapılmıştır. Benzer şekilde "Maddi Olmayan Duran Varlık" sınıflandırmasında da büyük bir farklılık söz konusu değildir. Ancak Azerbaycan tekdüzen hesap planında gruba ait hesap sınıflandırmasının alt hesap bazında yapıldığı görülmektedir.

Azerbaycan tekdüzen hesap planında ayrı bir grup olarak sınıflandırılan "Özkaynak Yöntemi Kullanılarak Muhasebeleştirilen Yatırımlar" hesap grubundaki varlıklar, esas itibariyle farklı bir varlık

olmayıp iştiraklerdeki ve ortaklıklardaki yatırımların ilk muhasebeleştirme sırasındaki bir değerlendirme farklılığıdır.

Tekdüzen hesap planı karşılaştırmasında “Uzun Vadeli Varlık” grubu olarak Azerbaycan tekdüzen hesap planında olup, Türkiye tekdüzen hesap planında olmayan unsurlar da vardır. Bunlar; “Yatırım Mülkü”, “Biyolojik Varlıklar” ve “Ertelenmiş Vergi Varlıkları” sınıflandırmalarıdır. Ancak bu sınıflandırmaların karşılıkları TMS uyumlu yeni tekdüzen hesap planında “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”, “Canlı Varlıklar” ve “Ertelenmiş Vergi Varlığı” grupları olarak yer almaktadır.

Tablo 4’te işletmelerin bir yıl içinde ödemekle yükümlü oldukları kısa vadeli yabancı kaynaklara ilişkin karşılaştırma verilmiştir.

Tablo 4 Kısa Vadeli Yükümlülükler (Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar) İlişkin Karşılaştırma

Tekdüzen Hesap Planı (Türkiye Uygulaması) 3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	Tekdüzen Hesap Planı (Azerbaycan Uygulaması) 5 Kısa Vadeli Yükümlülükler	TMS Uyumlu Yeni Tekdüzen Hesap Planı Taslağı 3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
30 Mali Borçlar 32 Ticari Borçlar 33 Diğer Borçlar 34 Alınan Avanslar 36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler 37 Borç ve Gider Karşılıkları 38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları 39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	50 Kısa Vadeli Faiz Getiren Yükümlülükler 51 Kısa Vadeli Yükümlülükler 52 Vergiler ve Diğer Zorunlu Ödemeler İçin Yükümlülükler 53 Kısa Vadeli Borçlar 54 Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	30 (300-308) Finansal Yükümlülükler 30 (309) Türev Araçlardan Borçlar 32 Ticari Borçlar 33 Diğer Borçlar 34 (340-344) Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler 34 (345-349) Alınan Avanslar 35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri 36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler 37 (370 – 371) Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları 37 (372 – 379) Karşılıklar 38 Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları

		39 (390-395) Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler 39 (396-399) Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlülükler
--	--	--

Tablo 4'e göre Türkiye ve Azerbaycan tekdüzen hesap planlarında kısa vadeli yabancı kaynak yapılarının tam bir uyum içinde olmadığı söylenebilir. Türkiye tekdüzen hesap planında "Mali Borçlar" grubunda yer alan hesaplar Azerbaycan tekdüzen hesap planında "Kısa Vadeli Faiz Getiren Yükümlülükler" hesap grubunda sınıflandırılmıştır. Türkiye tekdüzen hesap planına ek olarak işletme çalışanlarına kredili mal satışı olduğunda garantör olma kapsamında bankaya karşı olan yükümlülükler "Çalışanlar İçin Kısa Vadeli Banka Kredileri" hesabı kullanılmaktadır. Ayrıca Türkiye tekdüzen hesap planında "Diğer Borçlar" yine "Kısa Vadeli Faiz Getiren Yükümlülükler" grubunda sınıflandırılmıştır. TMS uyumlu tekdüzen hesap planında ise "Mali Borçlar" grubu için "Finansal Borçlar" hesap grubu yer almakta olup "Diğer Borçlar" aynı isimle sınıflandırılmıştır.

Türkiye tekdüzen hesap planında "Ticari Borçlar", TMS Uyumlu tekdüzen hesap planında aynı isimle sınıflandırılırken Azerbaycan tekdüzen hesap planında işin niteliğine bakılmaksızın "Kısa Vadeli Borçlar" grubu altında "Tedarikçilere ve Yüklenicilere Kısa Vadeli Borçlar" hesabında takip edilmiştir. Aynı şekilde "Diğer Borçlar" hesap grubu, Azerbaycan tekdüzen hesap planında ayrı bir grup olarak yer almayıp, "Kısa Vadeli Borçlar" hesap grubu içinde "Bağlı Ortaklıklara Kısa Vadeli Borçlar", "Çalışanlara Maaş Borçları", "Temettü Ödemesi Borçları", "Kısa Vadeli Kira Borçları", "İnşaat

Sözleşmeleri Kapsamındaki Kısa Vadeli Borçlar” olarak ayrı ayrı hesaplarda sınıflandırılmıştır.

Türkiye tekdüzen hesap planında yer alan “Alınan Avanslar” grubu, TMS uyumlu taslak hesap planında aynı isimle yer almakta olup Azerbaycan tekdüzen hesap planında “Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler” başlığı altında “Alınan Kısa Vadeli Avanslar” hesabı olarak sınıflandırılmıştır.

Türkiye tekdüzen hesap planında “Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler” hesap grubu, “Vergiler ve Diğer Zorunlu Ödemeler İçin Yükümlülükler” hesap grubunda sınıflandırılmıştır. TMS uyumlu tekdüzen hesap planı taslağında ise bu grup, TMS uyumlu tek düzen hesap planı taslağında “Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler” grubunda sınıflandırmıştır. Türkiye hesap planında, Azerbaycan hesap planından farklı olarak “Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi” hesabı ayrıca yer almaktadır.

Türkiye tekdüzen hesap planında “Borç ve Gider Karşılıkları” grubundaki hesaplar, Azerbaycan hesap planında “Kısa Vadeli Yükümlülükler” grubunda “Kısa Vadeli Kıdem Tazminatı ve Yükümlülükleri” hesabında ve “Vergiler ve Diğer Zorunlu Ödemeler İçin Yükümlülükler” grubunda “Vergi Borçları” hesabında sınıflandırılmıştır.

Türkiye tekdüzen hesap planında “Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları” grubu, TMS uyumlu hesap planı taslağında benzer şekilde sınıflandırılarak “Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tahakkukları” grubu olarak sınıflandırılmıştır. Taslakta ek olarak

“Alınan Devlet Teşvikleri” hesabı da bulunmaktadır. Azerbaycan tekdüzen hesap planı yapısına bakıldığında ise bu grup yapılanmasına ilişkin tek bir grup olmayıp, “Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler” grubu altında “Bir Sonraki Raporlama Dönemi İçin Gelirler” hesabında izlendiği görülmektedir. Yapılan incelemelerle tahakkuk olarak aktarılan giderlere ilişkin ayrı bir hesap yapılanması tespit edilememiştir.

Türkiye tekdüzen hesap planında “Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar” grubundaki teslim edilen mal veya hizmetler üzerinden hesaplanan KDV hesabının karşılığı Azerbaycan tekdüzen hesap planında “Vergi Borçları” hesabı olduğu, sayım ve tesellüm fazlalıkları ile merkez ve şubeler cari hesabına ilişkin hesapların karşılığının hesap planında yer almadığı tespit edilmiştir.

Türkiye tekdüzen hesap planında olmayıp, TMS uyumlu hesap planında var olan, “Devam Eden İnşa, Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesap grubunun niteliğinde Azerbaycan tekdüzen hesap planında “İnşaat Sözleşmeleri Kapsamındaki Kısa Vadeli Borçlar” hesabı yer almaktadır.

Yapılan karşılaştırmada TMS uyumu tekdüzen hesap planı taslağında, Türkiye ve Azerbaycan hesap planlarında olmayan bazı hesap ve gruplara yer verildiği görülmektedir. Bunlar “Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlülükler” ve “Türev Araçlardan Borçlar” olarak karşımıza çıkmaktadır.

Azerbaycan tekdüzen hesap planında olup da ülkemizdeki hesap planında olmayan garantili olarak satılan malların garanti kapsamında

onarımları için ayrılmış fon niteliğinde olan “Kısa Vadeli Garanti Yükümlülükleri” ve işletmenin çalışanlarına kredili olarak satılan mallar için garantör niteliğinde bankaya yapılan ödemeleri gösteren “Çalışanlar İçin Kısa Vadeli Banka Kredileri” hesapları mevcuttur.

Tablo 5’te işletmelerin bir yıldan uzun sürede ödemekle yükümlü oldukları uzun vadeli yabancı kaynaklara ilişkin karşılaştırma verilmiştir.

Tablo 5’e göre, Türkiye tekdüzen hesap planında “Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” yapılanması kısa vadeli yabancı kaynaklar grubuna benzer şekilde yapılmış, niteliği ödeme süresi gelmesinden dolayı “Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler”, uzun vadeli yabancı kaynak yapılanmasında yer almamıştır. Benzer bir uygulama Azerbaycan hesap planında yapılmış olup, “Vergiler ve Diğer Zorunlu Ödemeler İçin Yükümlülükler” grubu uzun vadeli yabancı kaynak yapılanmasında yer almamıştır. Diğer bir fark ise ertelenmiş vergi statüsündeki “Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri”, Türkiye hesap planında hem kısa vadeli hem uzun vadeli yabancı kaynaklarda sınıflandırılmışken, Azerbaycan hesap planında sadece uzun vadeli yükümlülüklerde sınıflandırılmıştır. TMS uyumlu taslak hesap planı ise Türkiye ve Azerbaycan hesap planlarının kapsamlarını içine alarak ayrıca finansal yükümlülüklere ek olarak “Türev Araçlardan Borçlar” hesap grubu yapılanmasına gidilmiştir.

Tablo 5 Uzun Vadeli Yükümlülükler (Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar) İlişkin Karşılaştırma

Tekdüzen Hesap Planı (Türkiye Uygulaması) 4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	Tekdüzen Hesap Planı (Azerbaycan Uygulaması) 4 Uzun Vadeli Yükümlülükler	TMS Uyumlu Yeni Tekdüzen Hesap Planı Taslağı 4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
40 Mali Borçlar 42 Ticari Borçlar 43 Diğer Borçlar 44 Alınan Avanslar 47 Borç ve Diğer Karşılıkları 48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları 49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	40 Uzun Vadeli Faiz Getiren Yükümlülükler 41 Uzun Vadeli Tahmini Yükümlülükler 42 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri 43 Uzun Vadeli Alacaklı Borçları 44 Diğer Uzun Dönem Taahhütler	40 (400-408) Finansal Yükümlülükler 40 (409) Türev Araçlardan Borçlar 42 Ticari Borçlar 43 Diğer Borçlar 44 (440-444) Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler 44 (445-449) Alınan Avanslar 46 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler 47 Karşılıklar 48 (480-488) Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları 48 (489) Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 49 Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler

Tablo 6’da işletme sahip ve sahiplerinin işletme üzerindeki haklarını ifade eden Özkaynaklara ilişkin karşılaştırmaya yer verilmiştir.

Tablo 6’ya göre yapılan incelemede “Ödenmiş Sermaye” hesap grubu Türkiye ve Azerbaycan tekdüzen hesap planlarında genel itibariyle aynı mantıkta sınıflandırılmıştır. Türkiye tekdüzen hesap planında Azerbaycan hesap planına ek olarak ödenmiş sermaye tutarının enflasyona karşı yapılan düzeltmelerden doğabilecek olumlu/olumsuz farkların izlenebileceği iki ayrı hesap daha kullanılmıştır. TMS uyumlu taslak hesap planında ise bu grupta her iki ülkenin hesap planına ek olarak borçlanma enstrümanlarından paylara dönüşenler

için daha sonradan sermaye ekleninceye kadar takip edileceği “Paylara Dönüşen Borçlanma Araçları” hesaba yer verilmiştir.

Tablo 6 Özkaynaklara İlişkin Karşılaştırma

Tekdüzen Hesap Planı (Türkiye Uygulaması) 5 Özkaynaklar	Tekdüzen Hesap Planı (Azerbaycan Uygulaması) 3 Özkaynaklar	TMS Uyumlu Yeni Tekdüzen Hesap Planı Taslağı 5 Özkaynaklar
50 Ödenmiş Sermaye 52 Sermaye Yedekleri 54 Kâr Yedekleri 57 Geçmiş Yıllar Kârları 58 Geçmiş Yıllar Zararları 59 Dönem Net Kârı (Zararı)	30 Ödenmiş Yetkili (Nominal) Sermaye 31 Emisyon Geliri 32 Geri Satın Alınan Sermaye (Hisseler) 33 Sermaye Birikimleri 34 Birikmiş Karlar (Ödenmemiş Zararlar)	50 Ödenmiş Sermaye 51 Sermaye Katkıları 52 Sermaye Yedekleri 54 Kar Yedekleri ve Fonlar 55 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) 56 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) 57 Geçmiş Yıllar Karları 58 Geçmiş Yıllar Zararları 59 Dönem Net Karı (Zararı)

Azerbaycan hesap planında olup da Türkiye tekdüzen hesap planında yer almayan “Geri Satın Alınan Sermaye (Hisseler)” grubunun karşılığı, TMS uyumlu yeni tekdüzen hesap planı taslağında yer almaktadır. Taslağa göre “Sermaye Katkıları”, pay sahiplerinin sermaye niteliğinde yapacakları ilave katkılar, bu grupta düzenleyici hesap niteliğinde olan “Geri Alınmış Paylar (-)” hesabında takip edilmesi planlanmıştır.

Türkiye hesap planında yer alan “Sermaye Yedekleri” ve “Kâr Yedekleri” hesap grupları tam uyumlu olmasa da Azerbaycan hesap planında “Sermaye Birikimleri” olarak karşılık bulmaktadır. Bu gruptaki sınıflandırma Türkiye hesap planında olduğu gibi kârdan veya sermayeden ayrılan yedekler şeklinde yapılmamıştır. Türkiye

hesap planında bulunan “Hisse Senedi İptal Karları”, “Olağanüstü Yedekler” ve “Özel Fonlar” hesaplarının benzerleri Azerbaycan hesap planında yer almamaktadır. Buna karşın, Türkiye hesap planında “Hisse Senedi İhraç Primleri”, “Emisyon Geliri” olarak, “MDV Yeniden Değerleme Artışları”, “Yeniden Değerleme Karşılığı” olarak, “İştirakler Yeniden Değerleme Artışları”, “Döviz Kuru Farkları İçin Karşılık” olarak, “Yasal Yedekler”, “Yasama Rezervleri” olarak, “Statü Yedekleri”, Sözleşme Rezervi” olarak yer almaktadır. Azerbaycan hesap planında yer alıp da Türkiye hesap planında olmayan hesap yapılanması da mevcuttur. Bu hesaplar, piyasadan toplanan hisse senetlerinin tekrar hissedarların hisseleri veya çeşitli oranlarda hissedarlara dağıtılana kadar ya da sermayeye eklenene kadar izlenmesi için düşünülen “Geri Satın Alınan Hisseler” hesabı ile gönüllülük esasına göre ayrılan yedeklerin izleneceği “Diğer Kaynaklar” hesabı yer almaktadır.

Türkiye tekdüzen hesap planında geçmiş yıllar kar/zarar yapılanması ile dönem kâr/zarar yapılanması aynı detayda olmasa da Azerbaycan tekdüzen hesap planında da mevcuttur. Ancak, geçmiş yıllar kârı ve zararı için “Geçmiş Yıllar İçin Dağıtılmamış Kârlar (Ödenmemiş Zararlar)” olarak tek bir hesap kullanılmıştır. İlgili kâr/zarara ilişkin detay alt hesaplar bazında sunulmuştur. TMS uyumlu hesap planı taslağında ise Türkiye hesap planı arasında benzer bir yapılanma olduğu görülmüştür. Dönem kârına ilişkin hesap yapılanması olarak hesap planlarının tamamında bir uyum söz konusudur.

Türkiye tek düzen hesap planında yer almayan, Azerbaycan tek düzen hesap planında ve TMS uyumlu hesap planında yer alan diğer bir unsur da muhasebe politikalarındaki değişiklikler nedeniyle yapılacak kâr/zarar düzeltmelerinin sınıflandırılmasıdır. Bu kapsamda Azerbaycan hesap planında “Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler Nedeniyle Kar (Zarar) Düzeltmeleri” hesabı, TMS uyumlu taslak hesap planında ise “Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Zararı (-)” ve “Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Kârları” hesapları kullanılmıştır.

Azerbaycan hesap planında diğer bir fark ise dağıtılacak kâr tutarının belirlenerek dağıtıma kadar Özkaynak grubunda “Beyan Edilen Temettüler” hesabında sınıflandırılmasıdır.

Tablo 7’de gelir-gider ve maliyet hesaplarının karşılaştırmasına ilişkin bilgi verilmiştir. Tablo 7’ye göre Türkiye tekdüzen hesap planında 6 ve 7 no’lu gruplarda sınıflandırılan hesaplar, TMS kapsamında hazırlanan taslakla uyumlu olsa da Azerbaycan hesap planında 6,7,8 ve 9 no’lu gruplarda sınıflandırılmıştır. Bu sebeple bu aşamaya kadar gruplar halinde yapılan karşılaştırma bu bölümde gelir tablosu hesapları kapsamında yapılmıştır.

Tablo 7 Gelir Tablosu Hesaplarına İlişkin Karşılaştırma

Tekdüzen Hesap Planı (Türkiye Uygulaması) 6 Gelir Tablosu ve 7 Maliyet Hesapları	Tekdüzen Hesap Planı (Azerbaycan Uygulaması) 6 Gelirler – 7 Giderler 8 Kâr (Zarar) – 9 Gelir Vergisi	TMS Uyumlu Yeni Tekdüzen Hesap Planı Taslağı 6 Kar ve Zarar Tablosu 7 Maliyet Hesapları
60 Brüt Satışlar 61 Satış İndirimleri (-) 62 Satışların Maliyeti (-) 63 Faaliyet Giderleri (-) 64 Diğer Faaliyetlerden	60 Temel İşletme Geliri 61 Diğer Faaliyet Gelirleri 62 Faaliyetlerin Durdurulmasından Elde	60 Brüt Satış Hasılatı 61 Satış Hasılatından Yapılan İndirimler (-) 62 Satışların Maliyetleri (-) 63 Esas Faaliyet Dönem Giderleri

<p>Olağan Gelir ve Kârlar 65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-) 66 Finansman Giderleri (-) 67 Olağandışı Gelir ve Kârlar 68 Olağandışı Gider ve Zararlar (-) 69 Dönem Net Kârı (Zararı)</p> <p>7/A Seçeneği</p> <p>70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları 71 Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri 72 Direkt İşçilik Giderleri 73 Genel Üretim Giderleri 74 Hizmet Üretim Maliyeti 75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 76 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri 77 Genel Yönetim Giderleri 78 Finansman Giderleri</p> <p>7/B Seçeneği</p> <p>79 Gider Çeşitleri</p>	<p>Edilen Gelir 63 Finansal Gelir 64 Olağanüstü Gelir</p> <p>70 Satışların Maliyeti 71 Ticari Giderler 72 Yönetim Giderleri 73 Diğer İşletme Giderleri 74 Askıya Alma Maliyetleri 75 Finansal Giderler 76 Acil Giderler</p> <p>80 Brüt Kar (Zarar) 81 Bağlı Ortaklıkların ve Ortak Girişimlerin Kar (Zarar) Payı</p> <p>90 Gelir Vergisi</p>	<p>(-) 64 (640-644) Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar 64 (645-649) Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar 65 Esas Faaliyetlerden Diğer Gider ve Zararlar ile Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-) 65 (650-654) Esas Faaliyetlerden Diğer Gider ve Zararlar (-) 65 (655-659) Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar 66 Finansal Gelirler 67 Finansal Giderler (-) 68 Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Karları ile Gider Ve Zararları 69 Dönem Net Karı veya Zararı</p> <p>7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları 70 (700-701) Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları 70 (700-709) Maliyet Oluşum Hesapları 71 Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri 72 Direkt İşçilik Giderleri 73 Genel Üretim Giderleri 74 Hizmet Üretim Maliyeti 75 Araştırma, Geliştirme ve Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri 76 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri 77 Genel Yönetim Giderleri 78 Finansman Giderleri</p> <p>7/B Seçeneğinde Gider Hesapları 79 Gider Çeşitleri</p>
---	--	---

Tablo 7'nin detayına göre, Türkiye hesap planındaki “Brüt Satışlar” ve “Satış İndirimleri (-)” grubu, Azerbaycan hesap planında “Temel İşletme Geliri” kapsamında tek grup olarak sınıflandırılmıştır. TMS uyumlu taslak hesap planında grup yapılanması Türkiye tekdüzen hesap planı ile uyumlu olarak sınıflandırılmıştır. Grup açısından

Azerbaycan hesap planındaki temel fark Türkiye tekdüzen hesap planında satış işlemleri “Yurt İçi Satışlar” ve “Yurt Dışı Satışlar” olarak ayrılmışken, burada sadece “Satış” olarak ifade edilmiştir. Ayrıca Azerbaycan hesap planında gelirler ve giderler ayrı başlıklarda sınıflandırılmış olmasına rağmen “Satılan Malların İadesi ve İndirimi” ifadesiyle gider hesabı niteliğinde olan hesap gelirler içinde kullanılmıştır.

Türkiye tekdüzen hesap planında “Satışların Maliyeti (-)” hesap grubu, Azerbaycan hesap planında “Satışların Maliyeti” olarak gider grubunda sınıflandırılmış, ancak Türkiye hesap planında olduğu gibi satılan mal – üretilen mamul – hizmet maliyeti şeklinde bir ayrıma gidilmemiştir. Grup içerisinde “Satışların Maliyeti” hesabı olarak tek bir hesap bulunmaktadır. Bu hesap içerisinde üretimdeki hammadde, işçilik ve genel üretim giderleri yer alırken aynı zamanda ticari mal sıfatıyla elde tutulan mallara ilişkin maliyetler de yer almaktadır. Diğer bir ifadeyle, Azerbaycan hesap planındaki “Satışların Maliyeti” grubu, hem satılan ticari malın maliyetini hem de üretilen mamulün maliyetini tek bir hesapta barındırmaktadır.

Türkiye tekdüzen hesap planında “Faaliyet Giderleri” olarak sınıflandırılan grup, Azerbaycan tekdüzen hesap planında “Ticari Giderler” ve “Yönetim Giderleri” olarak ifade edilmiş olup Türkiye tekdüzen hesap planında “Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabına bu sınıflandırmada yer verilmemiştir. Faaliyet giderleri kapsamında TMS uyumlu tek düzen hesap planı taslağı, Türkiye tek düzen hesap planına uyumludur.

Türkiye hesap planında durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir-gider unsurları söz konusu değilken, Azerbaycan hesap planında durdurulan faaliyetlere ilişkin “Faaliyetlerin Durdurulmasından Elde Edilen Gelir” grubuna yer verilmiştir. TMS uyumlu hesap planı taslağında biraz daha fazla detaya yer verilerek “Sürdürülen Faaliyetler” ve “Durdurulan Faaliyetler” şeklinde hesap sınıflandırması yapılmıştır.

Türkiye ve Azerbaycan hesap planında olağanüstü gider ve gelirler yer verilmiş olup, TMS uyumlu hesap planı taslağında olağanüstü gelir ve gider için sınıflandırma yapılmamıştır.

Gelir ve Gider grubunun son unsuru olarak vergi öncesi brüt kâr yapılanmasında da Azerbaycan hesap planında bir fark vardır. Türkiye hesap planında ve TMS uyumlu taslak hesap planında yer almayan ancak Azerbaycan hesap planında yer alan bu fark ile “Bağlı Ortaklıkların ve Ortak Girişimlerin Kâr (Zarar) Payı” ayrı hesapta sunulmuştur.

Son olarak Azerbaycan hesap planında cari dönemin ödenecek vergi unsuruna ek olarak “Ertelenmiş Gelir Vergisi Gideri” olarak bir sunum söz konusudur.

Türkiye ve Azerbaycan hesap planı arasındaki diğer bir fark ise Türkiye hesap planında esneklik gereği yer alan “Serbest Hesaplar”, TMS uyumlu yeni tek düzen hesap planı taslağında da yer almakta ancak Azerbaycan tek düzen hesap planında böyle bir sınıflandırmaya yer verilmemiştir.

Tablo 8’de nazım hesaplara ilişkin karşılaştırmaya yer verilmiştir.

Tablo 8 Nazım Hesaplara İlişkin Karşılaştırma

Tekdüzen Hesap Planı (Türkiye Uygulaması) 9 Nazım Hesaplar	Tekdüzen Hesap Planı (Azerbaycan Uygulaması)	TMS Uyumlu Yeni Tekdüzen Hesap Planı Taslağı
Nazım Hesaplar		Finansal Tablo Dışı Bilgi Hesapları (Nazım Hesaplar)

Tabloya göre Türkiye ve TMS uyumlu tek düzen hesap planında yer verilen finansal tablo dışında tutulacak bilgi amaçlı hesap sınıflandırmasının Azerbaycan hesap planında yer almadığı görülmektedir.

SONUÇ

İşletmenin dili olarak ifade edilen muhasebe, iletişim aracı olarak mali tabloları kullanır. Mali tablolar aracılığıyla kullanıcılara bilgi aktarır, yapılacak analizler yine mali tablolar ile aktarılan bilgiler üzerinden yapılır. Mali tablolar bilgi aktarırken ise kullandığı araçlar hesaplardır. Hesapların tutarlılığı ve uyum içinde olması yapılacak analizlerden elde edilecek fayda düzeyini artırır. Bu sebeple ülkeler, muhasebe sistemlerini tasarlarken mali nitelikli işlemlerin standart bir şekilde yapılabilmesine olanak sağlayan tek düzen hesap planı yapılanmasına giderler.

Bu çalışma, Türkiye Cumhuriyeti ve Azerbaycan Cumhuriyeti tarafından mevcut sistemde kullanılan tek düzen hesap planları ile TMS uyumlu yeni te düzen hesap planı taslağının üçlü karşılaştırılması yapılmak suretiyle gerçekleşmiştir. Yapılan karşılaştırma ile hesap planlarının genel yapıları ile hesaplar bazında farklılıklar tespit edilmiştir. Bu tespitler;

- TMS uyumlu taslak hesap planı ve Türkiye hesap planında varlık yapısı likiditesi yüksek olandan düşük olan varlığa göre sıralama yapılmışken, Azerbaycan hesap planında bu sıralama tam tersi şekilde yapılmıştır.
- TMS uyumlu taslak hesap planı ve Türkiye hesap planında kaynak yapısı geri ödeme sırası en kısa olandan en uzun olana doğru sıralanmışken, Azerbaycan hesap planında bu sıralama tam tersi şekilde yapılmıştır.
- TMS uyumlu taslak hesap planı ve Türkiye hesap planında gelirler, giderler ve kar (zarar) tek bir grupta sınıflandırılmışken, Azerbaycan hesap planına 4 ayrı grup olarak sınıflandırma yapılmıştır.
- TMS uyumlu taslak hesap planı ve Türkiye hesap planında ana hesaplar verilmişken, Azerbaycan hesap planında ana hesap sayısı daha az olarak tasalanmış, birçok detay alt hesaplarda öneri mahiyetinde verilmiştir.
- Türkiye hesap planında ve TMS uyumlu taslak hesap planında düzenleyici nitelikteki hesapların ayrıştırılması için “(-)” işareti kullanılmaktayken, Azerbaycan hesap planında düzenleyici nitelikte olup grup içerisinde negatif etki eden hesaplarda bir işaretleme yapılmamıştır.
- Kısa vadeli varlıklar grubunda, Azerbaycan tek düzen hesap planında tahsil edilen KDV tutarlarının hasılattan ayrı bir şekilde muhasebeleştirilmesine olanak sağlama adına “KDV Alt Hesabı” kullanımı söz konusudur. Bu hesap aracılığıyla net hasılat ile brüt hasılat ayrımı söz

konusu mali işlemin kaydedilmesiyle eş zamanlı olarak yapılmaktadır. Taslak hesap planında ise Türkiye ve Azerbaycan hesap planlarından farklı olarak kredi kartlı satışlara ilişkin hasılat ayrı bir hesapta izlenmesi öngörülmüştür.

- İşletmede âtil durumda bulundurulanan nakit yapısının kısa vadeli yatırımda değerlendirilmesi için kullanılan Türkiye hesap planındaki “Menkul Kıymetler” hesap grubunun Azerbaycan hesap planında “Diğer Cari Finansal Varlıklar” grubu altında diğer işletmelere kredi verilmesi işlemine yönelik “Kısa Vadeli Krediler” hesabı kullanılmıştır.
- Türkiye hesap planında ve TMS uyumlu taslak hesap planında “Ticari Alacaklar” ve “Diğer Alacaklar” olarak ayrılan alacak yapılanması, Azerbaycan hesap planında “Kısa Vadeli Alacaklar” olarak ticari ve ticari olmayan alacakları kapsamaktadır. Buna ek olarak, TMS uyumlu hesap planında “Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar” ve “Üye Aidatlarından Alacaklar” gibi farklı hesaplar yer almakta olup, Azerbaycan hesap planında ise “İnşaat Sözleşmelerinden Olan Alacaklar” ayrı hesaplar şeklinde yer almaktadır.
- Türkiye hesap planında ayrı grup olarak yer alan “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri”, Azerbaycan hesap planında “Stoklar” grubu içerisinde “İnşaat Sözleşmelerinin Maliyetleri” hesabı olarak yer almaktadır. Ayrıca

Türkiye hesap planından ve TMS uyumlu hesap planından farklı olarak Azerbaycan hesap planında “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar” hesabı stoklar grubunda yer almıştır.

- Türkiye hesap planına ve TMS uyumlu taslak hesap planında yer alan “Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler/Giderler” hesapları Azerbaycan hesap planında “Bir Sonraki Dönem İçin Gelirler/Giderler” hesapları olarak yer almakta olup Türkiye hesap planında yer alan “Gelir/Gider Tahakkukları” hesaplarına Azerbaycan hesap planında rastlanmamıştır.
- Azerbaycan hesap planında “Biyolojik Varlıklar” grubunda bulunan “Canlı Varlıklar” hesapları, TMS uyumlu taslak hesap planında “Canlı Varlıklar” grup ve hesap ismi olarak yer almakta, Türkiye hesap planında bu grup için hesap yapılması mevcut değildir.
- Türkiye hesap planında ve TMS uyumlu taslak hesap planında ortaklıkların sınıflandırılmasında iştirak yapısı %10-50 ortaklık payı aralığındayken, Azerbaycan hesap planında bu aralık %20-50’dir.
- Maddi duran varlıkların sınıflandırılmasında Azerbaycan hesap planında tüm varlıklar “Arazi, Bina ve Ekipman” olarak tek bir hesapta toplanmış olup, detay alt hesaplarda sınıflandırılmıştır. Bu yönüyle Türkiye hesap planında çok daha fazla ayrıntılı ana hesap kullanılmıştır.

- Azerbaycan hesap planında “Kısa Vadeli Yükümlülükler” grubunda yer alan “Çalışanlar İçin Kısa Vadeli banka Kredileri” hesabıyla Türkiye hesap planı ve TMS uyumlu taslak hesap planında yer almayan bir sınıflandırma yapmıştır. Söz konusu hesap, işletme çalışanlarının üçüncü kişilerden kredili olarak satın aldığı mallar karşılığında şirketin çalışan adına ödediği kredi için kullanılır.
- Azerbaycan hesap planında sayım ve tesellüm işlemlerine ilişkin fazlalık ve noksanlıkların kaydedilebileceği hesap yapılanmasına rastlanmamıştır.
- Azerbaycan hesap planında Türkiye hesap planı ve TMS uyumlu hesap planı taslağında olmayan “Kısa Vadeli Garanti Yükümlülükleri” hesabı yer almaktadır. Bu hesap, garantili olarak satılan malların garanti kapsamındaki onarımları için ayrılmış bir fon niteliği taşımaktadır.
- Türkiye hesap planında hem kısa vadeli hem de uzun vadeli yabancı kaynak içerisinde sınıflandırılan ertelenmiş vergi borçları, Azerbaycan hesap planında sadece uzun vadeli yükümlülükler içerisinde sınıflandırılmıştır.
- Ödenmiş sermaye grubu için Türkiye hesap planında, Azerbaycan hesap planından farklı olarak ödenmiş sermayeye ait enflasyon düzeltmelerinin kaydedileceği “Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları” ve “Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları” hesapları kullanılmıştır. TMS uyumlu taslak hesap planında ise iki ülkenin hesap

planına ek olarak borçlanma enstrümanlarından paylara dönüşecek olanlar için “Paylara Dönüşen Borçlanma Araçları” hesabı yer almıştır.

- Türkiye hesap planında olmayan ancak Azerbaycan hesap planına yer alan “Geri Satın Alınan Sermaye (Hisseler)” hesabına, TMS uyumlu taslak hesap planında “Sermaye Katkıları” grubu altında düzenleyici hesap niteliğinde “Geri Alınmış Paylar (-)” hesabı olarak kullanılmıştır.
- Türkiye hesap planında “Sermaye Yedekleri” ve “Kar Yedekleri” grubu, tam bir uyum olmasa da Azerbaycan hesap planında “Sermaye Birikimleri” olarak yer almaktadır. Azerbaycan hesap planında bu gruptaki hesap ayrıntısı Türkiye hesap planında olduğu gibi olmayıp, “Hisse Senedi İptal Kârları”, “Olağanüstü Yedekler” ve “Özel Fonlar” benzeri hesaplara yer verilmemiştir. Azerbaycan hesap planının Türkiye hesap planına göre artışı ise piyasadan toplanan hisse senetlerinin hissedarların paylarına dağıtılincaya kadar izlendiği “Geri Satın Alınan Hisseler” hesabı ile gönüllülük esasına göre ayrılan yedeklerin izlendiği “Diğer Kaynaklar” hesaplarının varlığıdır.
- Türkiye hesap planında olmayan ancak Azerbaycan hesap planı ve TMS uyumlu hesap planında yer alan diğer yapılanma ise muhasebe politikalarındaki değişiklikler sebebiyle kar ve zarardaki düzeltmelerin muhasebeleştirilmesine yönelik hesap yapılanmasının varlığıdır.

- Grup sıralaması uyumsuz olsa da bilanço hesaplarında bir uyum söz konusu iken gelir tablosu ve maliyet hesapları Azerbaycan hesap planında daha fazla grup yapılanması ile verilmiştir. Azerbaycan hesap planında gelirler, giderler, kar ve vergi grupları ayrı ayrı sınıflandırılmıştır.
- Türkiye hesap planında satışların yurt içi ve yurt dışı şeklinde sınıflandırılmasına karşın, Azerbaycan hesap planında bu hesaplar yerine sadece “Satışlar” hesabı kullanılmıştır. Ayrıca Türkiye hesap planında gider hesabı niteliğine yer alan “Satış İndirimleri”, Azerbaycan hesap planında gelir grubunda yapılandırılmıştır.
- Türkiye tek düzen hesap planında “Faaliyet Giderleri” olarak yer alan grup, Azerbaycan tek düzen hesap planındaki “Ticari Giderler” ve “Yönetim Giderleri” olarak yer alıp olup bu grupların içeriğinde “Araştırma ve Geliştirme Giderleri” niteliğinde bir hesaba rastlanmamıştır.
- Türkiye tek düzen hesap planı ve TMS uyumlu taslak hesap planında “Serbest Hesaplar” ve “Nazım Hesaplar” sınıflandırılması mevcutken, Azerbaycan hesap planında bu hesap gruplarına yer verilmemiştir.

Unutulmamalıdır ki mevcut durumda her iki ülkenin muhasebe sistemi de işler durumdadır. Ancak tespit edilen farklılıklar, kullanım açısından değişiklik olarak ifade edilen hesabın bulunduğu ülkeye ek bir bilgi ve dolayısıyla ek fayda sağlarken, hesabın kullanılmadığı

ülke için söz konusu ülke için sağlanacak ek faydadan söz etmek mümkün olmayacaktır. Zira önem arz eden olayların ana hesap yerine alt hesapta izlenmesi, mali tablo kullanıcılarına açık ve anlaşılır olmayan bilgi sunulacağıının bir göstergesi olacaktır. Bu açıdan çalışma ile yapılan karşılaştırma sonucunda her iki ülkenin tecrübeleri değerlendirildiğine ortaya çıkabilecek tüm unsurlar finansal tablolarda açıkça sunulmuş olacaktır.

Teşekkürler: Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı iletişim yetkililerine bilgi edinme sürecinde gösterdikleri ilgi ve alakalarından dolayı teşekkür ederim.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O., Tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması, Onbirinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aracı, Ö. N. K., ve Bekçi, İ. Msugt, tms/tfrs ve bobi frs açısından kavramsal çerçeve ve finansal tabloların sunuluşu standartlarının değerlendirilmesi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 12(3), 857-884.
- Davis, Charles E. ve Elizabeth Davis (2014). Managerial Accounting, 2nd Edition, John Wiley & Sons, New Jersey
- Erdoğan, M. (1988). Bir bilgi sistemi olarak muhasebe. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6 (2), 107-114
https://muhasib.az/Muhasibat/teshkili/hesablar_plani_yeni.php Erişim Tarihi 27.09.2021
- İbadov, E. (2012). Azerbaycan ve Türkiye muhasebe sistemlerinin karşılaştırma analizi, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mansurov, K. (2019). Azerbaycan ve türkiye muhasebe sisteminde hesap planları karşılaştırılması. İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi, 2(1), 1-22.
- Tetik, N. (1997). Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(2).
- Mühasibat uçotunun hesablar planı və onun tətbiqinə dair təlimat, 2007.
- Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı 18 Nisan 2006 tarih ve I-38 sayılı Kararı
- Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı 30 Ocak 2017 tarih ve “Q-01” sayılı Kararı

BÖLÜM 4

VERGİ HUKUKUNDA KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİ

Dr. Öğr. Üyesi Sevil ŞİN¹

¹ Yalova Üniversitesi, Çınarcık Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü,
Yalova, Türkiye. sevil.sin@yalova.edu.tr ORCID ID 0000-0003-4454-9209

GİRİŞ

Özünde bir denetim olan kanun yolu², dava yolu ile karıştırılmaması gereken yargılama usulü müessesesidir. Dava yolu, idarenin hukuka aykırı olduğu düşünülen işleminin iptal ettirilerek hukuk düzleminden kaldırılmasını amaçlayan ve anayasa hak arama hürriyeti ile güvence altına alınan bir haktır. Kanun yolu bu hakkın kullanımı süreci sonrası zaman aralığına ilişkindir. Her ne kadar kanun yolu hakkının ortaya çıkabilmesi dava yolunun kullanımına bağlı ise de, dava yolunu kullanan bir mükellefin kanun yolunu kullanma mecburiyeti de bulunmamaktadır.

Kanun yolu usulü yargılama usulü kapsamındadır (Yılmaz: 1988; 132). Anayasa 142/1“...yargılama usulleri kanunla düzenlenir”. 1982 yılında yargıyla ilgili yapılan düzenlemeler sonrasında kanun yollarına ilişkin düzenlemelere 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda(İYUK)’ da Kararlara Karşı Başvuru Yolları olarak düzenlenmiştir.

Kanun yollarının olağan ve/veya olağanüstü, genel ve/veya özel³, dereceli gibi çeşitli biçimlerde sınıflandırılmalarına rastlanmaktaysa da bunlar arasında olağan-olağanüstü kanun yolu sınıflamasının daha yaygın olduğu ifade edilebilir. *Mahkemelerin verdiği nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yollarına olağan kanun yolları denir*

²Kavram olarak kanun yolu; dava konusu kararın niteliği, özellikleri, kapsamı, sınıflandırılması gibi çeşitli açılardan hareketle tanımlanmaya çalışılmışsa da tanımlanma çalışmalarında denetim niteliğinin ön plana çıktığı gözlenmektedir.

³6545 sayılı Kanunla İYUK’ da yapılan düzenlemeyle istinaf genel, temyiz ise özel bir kanun yolu haline gelmiştir. Öncesinde ise itiraz özel, temyiz genel kanun yolu idi. (Gözler- Kaplan:2020,783; Şenyüz,Yüce,Gerçek:Vergi Hukuku:2021; 307)

(Gök:2017;176). Bu tanımlamaya göre 6545 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi kesinleşmemiş mahkeme kararlarını kanun yoluna taşıma imkanı veren itiraz, temyiz, kararın düzeltilmesi olağan kanun yolu(İYUK/45, 46, 54) olarak nitelendirilebilmekte iken, kesin nitelik kazanmış kararlara karşı başvuru imkanı tanıyan kanun yararına bozma, yargılamanın yenilenmesi olağanüstü kanun yolu sınıflaması kapsamına girmekteydi (İYUK/51,53). 6545 sayılı Kanunla İYUK' ta yapılan değişiklik sonrası itiraz müessesesi kaldırılmış; istinaf, temyiz (İYUK/45,46) olağan kanun yolları olarak düzenlenmiş, kanun yararına temyiz, yargılamanın yenilenmesi (İYUK/51,53) olağanüstü kanun yolları olarak düzenlenmiştir.

6545 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrası kanun yolu ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerinin istinafa kapalı olmayan nihai kararlarının, Bölge İdare Mahkemesinin(BİM) temyiz yolu kapalı olmayan nihai kararlarının yargı sistemiği içindeki başka bir yargı organınca, hukuka aykırılık iddiasının denetiminin yapılmasıdır. Böylelikle yargı kararından memnun olmayan taraf bu kararı yargı sistemiği içerisinde yer alan başka bir mahkemeye yeniden inceleyerek söz konusu kararın denetimi sağlanmış olur. Bu suretle mahkeme kararında olası hukuka aykırılıkların giderilerek düzeltilmesi, değiştirilmesi, iptali mümkün kılınırken, isabetli mahkeme kararlarının başka bir yargı organınca yeniden incelenmesi sağlanarak, yapılan vergi tarhiyatı nedeniyle sübjektif hukukunun (hakkının) zarar gördüğüne inanan mükellefin, hukuk güvenliğine olan inancı korunarak hukuk sistemiği içinde kalmasının hedeflendiği ifade edilebilir.

Vergi hukukunda kanun yolu sistemine başvuruda bulunabilmek için bazı özelliklerin bulunması gerekmektedir. Bunlardan ilki mahkeme kararının nihai karar(hüküm) niteliğine sahip olmasıdır. Bu anlamda nihai karar niteliğine sahip olmayan örneğin ara kararlar için kanun yoluna başvuru imkanı bulunmamaktadır (ara kararların ilgili bulunduğu nihai kararlarla birlikte sonrasında başvurulabileceği tabidir). Bunlar usule veya esasa ilişkin kararlar olabilir. Kanun yoluna başvurulabilecek nihai kararların ayrıca kesinleşmemiş olması gerekmektedir⁴. Kesin nitelik kazanmış mahkeme kararları için kanun yoluna(olağan) başvuru imkanı bulunmamaktadır. Kanun yoluna başvurunun bir diğer şartı ise dava konusu parasal değer belirlenmiş tutarın üzerinde olmasına ilişkindir. 2021 yılı için 7.000lirayı aşan dava konuları için istinaf yoluna, 192.000lirayı⁵ aşan tutarlar için temyiz kanun yoluna başvuru yolu açıktır.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, itirazdan vazgeçme⁶ ve bununla ilgili maddelerin 2577/63.maddesi ile yürürlüğüne son

⁴İlk derece mahkemesi olarak vergi mahkemesinin kesinleşmemiş nihai kararının bir üst yargı merciine taşınması üzerine mahkeme kararının kesinleşmesi ertelenmiş olur. Bu durum mahkeme kararının icraîliğini etkilememekle birlikte kararın kesinleşmesini etkiler(erteler). Buna kanun yoluna başvurunun erteleyici etkisi denir. Kesinleşmemiş yargı merciinin nihai kararlarının bir üst yargı merciine taşınması üzerine karar bir üst mahkemeye aktarılmış olur ki buna da aktarıcı etki denir.

⁵ Parasal sınır her yıl yeniden değerlendirilerek yeniden düzenlenmektedir.

⁶5432 Sayılı VUK' un 364.maddesinde itirazdan vazgeçme, 213 Sayılı VUK' un 387.maddesinde aynı başlık ve içerikle yeniden düzenlenmiş idi. Söz konusu dönem yargı işlevi yüklenmiş komisyonlardan ilki olan itiraz komisyonu mükellef-idare uyumsuzluklarını ilk derece inceleme mercii olarak yapılan itirazı incelerdi. İtiraz komisyonunca verilen kesin niteliğe sahip olmayan kararlar için temyiz komisyonuna başvuru hakkı bulunmaktaydı. İtiraz eden, itiraz komisyonuna yaptığı başvurudan, komisyon o konu hakkında karar verinceye kadar vazgeçebilirdi. İtiraz hakkından vazgeçmesi ile itiraz eden temyiz komisyonuna başvuru hakkını da

verilmesinin ardından, idare-mükellef arasındaki hukuki uyuşmazlıkları yargı aşamasında sona erdirmeyi amaçlayan Vergi Usul Kanunu (VUK)' da düzenlenmiş ilk daimi müessese olma özelliğine sahiptir. Bu zaman aralığında pek çok geçici uygulamaya yer verilmiştir. Kamu alacaklarının tahsiline yönelik (kesinleşmiş, kesinleşmemiş, ihtilafli aşamada olanlar) uyuşmazlıkların çözümlenme çabaları hep var olagelmiş, geçici düzenlemelerle farklı dönemlerle ilgili, farklı başlıklar altında muhtelif kapsamlara sahip olarak düzenlenmişlerdir⁷(kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılması ve matrah artırımı, vergi barışı, bazı alacaklarının yeniden yapılandırılması vb). Anlaşmazlığı yargıya taşımama ve/ya yargıya taşınarak hukuki uyuşmazlık haline getirilenleri sonlandırmak suretiyle yararlanma imkanı tanınan bu düzenlemelerin ortak özelliği, mükellefe ilgili bulunduğu kısa dönem aralığında yararlanma imkanı tanınmalarıydı. Bu tarz geçici nitelikteki uygulamalara sık sık başvurulmak durumunda kalınması, zaman zaman mükelleflerle idare arasında yeni hukuki uyuşmazlıklara da neden olmuşlardır. Bünyelerinde barındırdığı bu ve benzeri mahiyetteki olumsuzlukların giderilmesi kanun yolundan vazgeçme müessesesinin kalıcı olarak VUK' a dahil edilmesinde etkisi olduğunu düşündürmektedir.

kaybetmiş olurdu. *Gereken hallerde vergi dairelerinin de itirazından vazgeçme hakları bulunmaktaydı (uyuşmazlık konusu olan olayda vergi hatası bulunması gibi, VUK ve İzahları:1949; 551). İtirazdan vazgeçme talebinin açık bir biçimde, itiraz komisyonuna verilecek bir dilekçe ile yapılması veya dinlenilme veya izahat verme sırasında durumun tutanaklara geçirilmesi suretiyle yapılabilirdi, bu takdirde vazgeçme tutanağı vazgeçene imzalatırılırdı.*

⁷ Bu daimi müessesenin ihdasından sonra 2021 yılı içerisinde 7326 sayılı Kanunla geçici bir düzenlemeye daha yer verilmiştir.

Makalede, yargı aşamasındaki hukuki uyuşmazlığı mükellef/ceza muhatabının iradesi ile sona erdirecek VUK’ da düzenlenmiş ilk daimi müessese olma özelliğine sahip kanun yolundan vazgeçme müessesesinin hukuki niteliği, kapsamı ve müesseseden yararlanma şartları incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda tespit edilen hususlar sonuç bölümünde değerlendirilmiştir.

1.KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİ

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunuyla⁸ VUK, 379.maddesinde vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla yürürlükten kaldırılmış olan 2577sayılı İYUK,63. maddenin yerine gelmek üzere yeniden düzenlenmiştir. Müessese, karşılaştığı tarhiyatı hukuki uyuşmazlık haline getirerek dava açan mükellefin talebine aykırı yöndeki mahkeme kararını (red veya kısmen red) üst yargı merciine taşımaktan vazgeçmesi anlamını taşır(kanun yolu açık nihai kararlar için). Müessesenin anlamı bununla da sınırlı olmayıp ayrıca ilk derece mahkemesi kararı lehine olan mükellefe/ ceza muhatabına da müesseseden yararlanma imkanı tanır.

Müessese yargılama aşamasındaki uyuşmazlığı sonlandırma amacına rağmen VUK’ da düzenlenmiştir. Böylelikle VUK vergi davaları başlıklı beşinci kitabına vergi davaları başlığı altında dava açmaya

⁸ 7194 Sayılı Kanun,m.27.07.12.2019 tarih 30971 sayılı Resmi Gazete. Kabul Tarihi 05.12.2019

yetkili olanlar, dava konusu, duruşmada dinlenebilecek kişilerden sonra kanun yolundan vazgeçme başlığı ile eklenmiştir.

Bu müessesenin uygulanması akla kanun yolu hakkının tanınması ile amaçlanandan vazgeçilmesi anlamını taşıyıp taşımayacağı sorusunu getirebilmektedir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin temel amacı yargıya taşınmış vergi idaresi- mükellef hukuki uyuşmazlığını mümkün olan en kısa sürede sonlandırarak kamu alacağının tahsilini hızlandırmaktır. Oysaki kanun yolunun temel amacı mahkeme kararlarının denetiminin yapılmasıdır. Vergilendirme işleminin hukukilik denetimi vergi yargısı aracılığıyla yapıldığından, dava konusu edilerek hukuki uyuşmazlık haline getirilen bir konudan vazgeçilmesi idarenin işlemini yargı denetimi dışına taşır⁹. Böyle olmakla birlikte dileyen mükellefin kanun yolu hakkını kullanması, dileyen mükellefin kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanabilmesi mümkün olduğundan ve söz konusu olan subjektif vergilendirme işlemi olduğundan mükellefin konu hakkındaki iradesi belirleyicidir niteliktedir.

2.KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin, VUK’ da düzenlenmiş olmakla birlikte yargı aşamasındaki uyuşmazlığı sonlandırması

⁹“...idari yargıda yargılanan davalı değil, idari işlemdir ve dava davacının haksızlığa maruz kalıp kalmadığının denetimi kadar, idarenin işlemi yaparken hukuka uygun davranıp davranmadığının denetimini de içermektedir.Bu nedenle bu gibi hallerde davadan feragat, hukuka aykırılığı konusunda kesinleşmemiş düzeyde de olsa karar verilmiş bir idari işlemin hukuk aleminde varlığını sürdürmesine yol açmaktadır. Doğrusöz,AB.Vergi Yargısında Davadan Feragat .23.06.2016 tarihli Dünya Gazetesi”.

nedeniyle VUK’ da düzenlenmiş diğer anlaşmazlık çözüm yöntemlerinden temelde ayrıştığından bu müesseselerle karşılaştırılması kapsam dışı bırakılmıştır. Ancak İYUK/31.madde atfıyla Hukuk Muhakemeleri Kanunu(HMK) 307 vd maddelerinde düzenlenmiş feragat ve kabul müesseselerinin de yargı aşamasına taşınmış idare-mükellef uyuşmazlığını taraf iradesiyle sonlandırmaları müesseselerin karşılaştırılmasını gerektirmektedir. Ayrıca, geçici nitelikteki kanunların uygulanma sürecinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde yargı organınca ilgili müessesenin hukuki niteliğinin ne olmadığına tespitinde ismen zikredilen sulh, davanın konusuz kalması, davanın geri alınması hususları da müessesenin hukuki niteliğinin belirlenmesi bakımından kısaca dikkate alınacaktır.

Feragat¹⁰ kavramı günümüz Türkçesi ve kullanım dilinde “vazgeçme” kavramı ile ifadelendirilmektedir. Kanuni düzenlemesinde de *davacının talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmesi* (6100,HMK,307/1) biçiminde tanımlanmasından hareketle feragatin vazgeçme kavramıyla ifadelendirildiği görülmektedir. VUK, 379. maddede düzenlenen kanun yolundan vazgeçme müessesesi ile HMK,307 vd maddelerinde düzenlenmiş olan feragat müessesesi mükellef/ceza muhatabı kararıyla dava sürecini sonlandırmakla beraber bünyelerinde pek çok farklılık barındırmaktadırlar.

¹⁰Ferâgat: Vazgeçme, el çekme. Ferağ(Arapça isim) Vazgeçme, bırakıp terk etme. Ferâgat-kâr: feragat sahibi, hakkından vazgeçen anlamında kelime. (Devellioğlu:1999;257).

Hukumumuzda feragatin usul ve maddi hukuka özgü özellikleri bünyesinde barındırdığı ifade edilse de öncelikli olarak usul işlemi olduğundan feragatin şartları ve etkileri usul hukuku tarafından düzenlenir(Kuru,398). *Usul hukukunda feragat tek taraflıdır ve bunun için karşı tarafın veya mahkemenin iznini gerektirmez*(6100, HMK, 309/2) (Pekcanitez,Atalay,Özekes:2020;437. Bu madde hükmü gereği HMK’ taki feragat karşı tarafın veya mahkemenin onayını gerektirmeksizin davacının tek taraflı irade beyanı ile hukuki uyuşmazlığı sona erdirir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinde de benzeri bir durum söz konusudur. Müesseseden yararlanma talebi için idarenin veya mahkemenin onayını gerektirmez. Mükellefçe kanun yolundan vazgeçme talebinde bulunulması durumunda, uyuşmazlığın idarece de sürdürülmeyeceği kanun ile açıkça düzenlenmiştir. Ancak, bunun yapılan başvurunun kanunun aradığı şartları taşıyıp taşımadığı yönünde idarece yapılacak değerlendirmeden ayrı tutulması gerekir.

Feragat ve kanun yolundan vazgeçme müesseselerinin her ikisi de yargı aşamasındaki uyuşmazlığın mahkemenin dava konusu hakkındaki kararı ile değil, mükellef/ceza muhatabının iradesi ile sonlandırılması esasına dayanmakla birlikte başvuru yeri bakımından farklılık gösterir. Mükellef/ ceza muhatabının HMK feragat hükmünden yararlanmak için doğrudan ilgili yargı organına başvurması gerekirken, VUK, kanun yolundan vazgeçme başvurusunun uyuşmazlık konusu vergi/ceza tarhiyatını yapan vergi dairesine yapılması gerekir. Bunun için mükellefin/ceza muhatabının doğrudan ilgili yargı organına başvuru imkanı bulunmamaktadır.

Mükellefin başvurusunun yasal şartlara sahip nitelikte olduğunun tespiti halinde vergi idaresinin uygun görüşüyle başvuru ilgili yargı merciine gönderilerek yargı organınca yargılama sürecinin sonlandırılması sağlanır.

Feragat başvurusu dilekçeyle veya yargılama sırasında sözlü olarak yapılabilir(6100,HMK,309/1). Kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanma şartları VUK,379.maddede sayılmış sonrasında müesseseden yararlanmak amacıyla verilecek dilekçe formatı 517 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ekinde düzenlenmiştir. Mükellef başvuru dilekçesini bu format içeriğine uygun olarak düzenleyip verir. Mükellefin vergi dairesine vereceği/ göndereceği dilekçede yer alan talebinin VUK,379.maddeden yararlanma şartlarına uygun olup olmadığı dilekçeyi teslim alan vergi dairesince değerlendirilir. Bunu müteakip, ilgili vergi dairesi yargı organına hitaben mükellefin kanun yolundan vazgeçme yönündeki talebini ve vergi dairesince de uyuşmazlığın sürdürülmeyeceğine ilişkin dilekçesini birlikte gönderir. Mükellefin başvuru dilekçesini vergiyi tarh eden/cezayı kesen vergi dairesine vermesi gerekmesinden, bu tarihe vergi/ ceza/ gecikme faizinin tahakkuk işleminin bağlanmış olmasından vergi dairesinin mükellefçe verilen dilekçenin kanun yolundan vazgeçme başvurusuna uygun içeriğe sahip olup olmadığını inceleme ödeviyle yükümlendirilmiş olduğu anlaşılmaktadır. Bu ödev vergi dairesine uygun içeriğe sahip olmayan dilekçeleri reddetme,

uygun nitelikte olanları bu yöndeki görüşüyle ilgili yargı organına ulaştırmayı kapsamaktadır¹¹.

HMK 309 ve 310.maddelerinde hukuken geçerli feragat başvurusu için kayıtsız ve şartsız olarak yapılması yeterli görülmüşken konu yönünden bir sınırlamaya da gidilmemiştir(istisnai durumlar hariç). Bu nedenle dava konusu olarak yargıya taşınabilen tüm dava konularından feragat edilebilir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi ise konu bakımından önemli sınırlamalar getirmiştir. Konu bakımından getirilen bu sınırlar müesseseden yararlanma kapsamını da belirleyici role sahiptir. Kapsamı bakımından ihbarname ile yapılan tebligatlarla sınırlandırılmıştır (vergilendirme sürecinin tarh aşamasıyla). Uyuşmazlık konusu bunun dışında kalan vergilendirme işlemi için mükelleflerin VUK, kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanma imkanı bulunmaz.

HMK feragat hükmünden yararlanma başvurusunun kayıtsız, şartsız nitelikte olması ve konu yönünden bir sınırlandırmanın da bulunmamasının doğal sonucu olarak açık ve anlaşılabilir nitelikteki feragat talebini içeren dilekçe üzerine doğrudan yargı organınca karar

¹¹Kanuni düzenlemeye baktığımızda vergi dairesi mükellefin bu yöndeki başvurusuna yönelik dilekçeyi müesseseden yararlanma şartlarına uygun bulmazsa dilekçeyi reddedebilecek veya eksiklikler varsa tamamlanmasını isteyebilecektir. Bunun önlenmesi için dava yargı organında görülmekte olduğuna göre mükellef başvurusunu doğrudan ilgili yargı organına yapsaydı nasıl olurdu sorusu akla gelebilmektedir. Burada da müessesenin düzenlenmesindeki, kanun yolu aşamasındaki yargı organlarının iş yükünün azaltılması yönündeki amacına aykırı bir durum ortaya çıkartmaktadır. Kabul edilme amacı göz önünde bulundurulduğunda kanuni düzenlemedeki dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi daha isabetli bir yaklaşımı ifade ettiği söylenebilir.

verilmesine yer olmadığı kararı ile dava sonlandırılır¹². VUK,379' a göre ise, kanun yolundan vazgeçme dilekçesine bağlanan hukuki sonucun ortaya çıkabilmesi ve davayla ilgili yargılama sürecinin sonlandırılabilmesi için vergi dairesinin, kendisine verilen dilekçe ve artık mükellefle ilgili konudaki hukuki uyuşmazlığın sürdürülmeyeceğine dair açıklamalarını da içeren yazısı ile birlikte (derhal) ilgili yargı merciine göndermesi üzerine mümkün olur(517 nolu VUK Genel Tebliği, 6). Dilekçenin verildiği tarihte vergi ve /veya ceza tahakkuk eder.

Başvuru zamanı bakımından HMK feragat müessesesi, kanun yolu aşaması öncesi dava yolunu da kapsadığından feragat vergi mahkemesinde dava açılmasından itibaren hüküm kesinleşinceye kadar her zaman yapılabileceği yönündeki hükmü nedeniyle geniş bir zaman aralığına isabet eder. VUK, kanun yolundan vazgeçme başvuru zamanı ise ilgisine göre istinaf/temyiz kanun yolu merciine başvuru süresiyle sınırlandırılmıştır. Bu süre İYUK, 45/1, 46.maddelerinde otuz gün olarak tayin edilmiş genel sürelerdendir. Başvuru süresi sona erdikten sonra artık bu müesseseden yararlanmak için başvuru imkanı bulunmaz.

Kanun maddesindeki *feragat kesin hüküm gibi sonuç doğurur* şeklindeki düzenlemesinden davacının feragat talebi üzerine alınan kararın davanın konusu, sebebi, tarafları aynı olduğu sürece yeniden dava/ kanun yoluna taşınarak hukuki uyuşmazlık haline getirilemeyeceği anlaşılmaktadır. Ancak, *irade bozukluğu hallerinde*

¹² Mahkemenin davanın feragat nedeniyle uyuşmazlığın son bulduğuna karar vermesi gerekir(DİDDK, E.2003/ 967, K. 2004/640,www.kazancı.com.tr).

feragatin iptali istenebilir(6100,HMK, 311). Gerekli yasal şartlara sahip kanun yolundan vazgeçme başvurusunun uygun bulunması üzerine uyuşmazlık konusu vergi/ceza VUK,379' a göre tahakkuk eder. Uyuşmazlık idarece de sürdürülmez. Ancak mükellefin tahakkuk eden tutarı belirtilen sürede ödemesi gerekir. Ödemenin kanuni süresinde yapılmaması kanun yolundan vazgeçmenin iptali sonucunu doğurmaz. Bu durumda idare alacağını 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil işlemlerini başlatır.

Dava aşamasında feragat talebinde bulunmakla *mükellef dava konusu haktan* (Ülker;2016:3363) vazgeçmiş olur ki bu da vergi dairesinin tarh işleminin hukuka uygunluğunu yargıya denetleme hak ve kararından vazgeçmesi anlamını taşır. Bunun üzerine tarh işlemi, vergi dairesinin tarhiyata ilişkin ihbarnamede yer alan tutarı üzerinden yürütülür. *İstinaf kanun yolu aşamasında iken davadan feragat edilmesi durumundavergi mahkemesi kararı kesinleşeceğinden (karşı tarafça da istinaf talebinde bulunulmamış olması şartıyla)* (www.ankarabarusu.org/istinaf/2016:90)” tarh/terkin işlemi vergi mahkemesi kararında yer alan tutar üzerinden yürütülür.

HMK, davadan feragat müessesesine ilişkin feragat talebinin hüküm kesinleşinceye kadar yapılabilecek olması bu talebin dava yolu aşamasında iken veya kanun yolu aşamasında iken yapılabilmesini mümkün kılar. Buna göre; dava yolu aşamasındaki feragat talebi dava vergi mahkemesinde devam ederken fakat mahkeme henüz kararını vermeden önce yapılmışsa, mahkeme feragat nedeniyle esas hakkında karar vermeye yer olmadığı kararı verir. Feragat vergi mahkemesi

kararını verdikten¹³ ve istinaf başvurusu¹⁴ yapıldıktan sonra fakat dosya henüz istinaf kanun yolu için BİM' e gönderilmeden önce yapılmışsa vergi mahkemesince karar verilmesine yer olmadığı kararıyla¹⁵ sonlandırılır(6100,HMK,349/2); feragat, istinaf dilekçesiyle ilgili dosya BİM' e gönderildikten sonra fakat henüz karara bağlanmadan önce yapılmışsa, başvuru BİM tarafından karar verilmesine yer olmadığı kararıyla sonlandırılır (6100,HMK,349/2). Feragat, BİM istinaf hakkında karar verdikten sonra temyiz kanun yolu başvurusu yapıldıktan sonra fakat dosya henüz Danıştay' a gönderilmeden önce yapılmışsa BİM tarafından feragat nedeniyle karar verilmesine yer olmadığı kararı verilir(6100,HMK,310/2, 349/2, 366/1). Feragat, dosyanın temyiz incelemesine gönderilmesinden sonra yapılmışsa, Danıştay temyiz incelemesi yapmaksızın dosyayı feragat hususunda ek karar verilmek üzere hükmü veren mahkemeye gönderir(6100,HMK,310/3). *Yürütmeyi durdurma isteminden feragat edilmesi durumunda yürütmeyi durdurma istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığı kararı verilir* (Boz,Eraslan:2020; 409). VUK kanun yolundan vazgeçme müessesesi ise sadece kanun yoluna

¹³ “Hükmün verilmesinden sonra davadan feragat edilmiş ise dosyadan el çekmiş de olsa istinaf başvurusu ilk derece mahkemesi tarafından ek karar ile reddedilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Güneş,DB Medeni Usul Hukukunda Hükmün Tamamlanması(HMK,305/A), İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12(1), 2021

¹⁴ Hak doğmadan hakka bağlı feragatten de bahsedilemeyeceği ilkesinden hareketle mahkeme kararının tebliği istinaf yoluna başvurma şartı olarak HMK, 349/1'de düzenlenmiştir.

¹⁵“İdari yargıda davadan feragat durumunda davanın reddine karar verilmesi yerine yargı kararlarıyla geliştirilen usulü karar türü olan karar verilmesine yer olmadığı kararı verilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. (Boz,S.Eraslan,E.Y: 2020;420). Bu kararların hukuka aykırı olan işlemin hukuka uygunmuş gibi değerlendirilmesini önlemek adına daha uygun olduğu görüşü için bkz. agm, s.395'teki dipnot.

başvuru zaman aralığına özgülenmiştir. Kanun yolundan vazgeçme başvuru şartlarını taşımaları şartıyla, kanun yoluna başvuru aşamasında vazgeçenlerle uyumsuzluk bu madde hükmüne dayanılarak sonlandırılır.

HMK 307 ve 309. maddelerinde feragatin kısmen veya tamamen yapılabileceği¹⁶ hususu açık bir biçimde düzenlenmiştir¹⁷. HMK hukuki yararı bulunanın kanun yoluna kısmen başvuruda bulunmasına imkan tanımaktadır (6100,HMK,341/3, 362/2)¹⁸. Kanun yolundan vazgeçme başvurusunun, dava konusu vergi/ceza tutarının tümü için yapılabileceği, kısmen başvuru imkanı tanınmadığı Kanunda açıkça düzenlenmiştir. Kanunda bu durum,“...dava konusu vergi ve/ya cezalarının tümü için...” biçiminde ifade edilmiştir.

Feragat beyanında bulunan taraf, davada aleyhine hüküm verilmiş gibi yargılama giderlerini ödemeye mahkum edilir(6100,HMK,312/1). VUK, kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve ferileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz(VUK,379).

Her iki müessesenin ortak özelliği hukuki uyumsuzluğu sona erdirmesidir. Ancak *kamu düzenini ilgilendiren davalarda, eğer savcı*

¹⁶“Vazgeçme talebi mahkeme kararının içeriğinin tamamını kapsamalıdır(Şenyüz,Yüce,Gerçek:Vergi Hukuku,2021; 294).

¹⁷ Davadan feragat müessesesine 6100 sayılı Kanun ile kısmen davadan feragat edilebileceği hususu dahil edilmiştir (6100Gereğe,m.311).

¹⁸İstinaf dilekçesi kendisine tebliğ olunan taraf, başvurma hakkı bulunmasa veya başvuru süresini geçirmiş olsa bile, vereceği cevap dilekçesi ile istinaf yoluna başvurabilir(6100, HMK,348/1-Katılma Yoluyla Başvurma).

bu davaya müdahil olarak katılmışsa, taraflar feragat etse bile savcı hükme karşı kanun yoluna başvurabilir(Pekcanitez, Atalay, Özekes: 2020; 472).

Davaya son veren taraf usul işlemlerinden olmakla beraber kabul davacının talep sonucuna, davalının kısmen veya tamamen muvafakat etmesi(6100,HMK, 308/1) ve tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri davalarda hüküm doğurması (6100, HMK,308/2) yönleriyle kanun yolundan vazgeçme müessesesiyle ayrışır.

Sulh, görülmekte olan bir davada, tarafların aralarındaki uyuşmazlığı kısmen veya tamamen sona erdirmek amacıyla, mahkeme huzurunda yapmış oldukları bir sözleşmedir(6100,HMK, 313/1). Tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri uyuşmazlıkları konu alan davalarda yapılabilir(6100,HMK,313/2). Dava konusunun dışında kalan hususlar da sulhun¹⁹ kapsamına dahil edilebilir(6100, HMK,313/3), şarta bağlı olarak da yapılabilir (6100,HMK, 313/4). Sulha ilişkin tüm bu özellikler kanun yolundan vazgeçme müessesesi arasındaki temel farkları oluşturur.

Davanın açılmasından sonra davacının hukuki yararı veya davanın konusu ortadan kalkarsa dava konusuz kalır (Albayrak;2013:48nolu dipnot). Davanın konusuz kalmış sayılmasının *açılmış bir davanın bulunması ve mahkeme kararı dışında bir nedenle uyuşmazlığa son verilmiş olmasını gerektiren* (Boz, Eraslan: 2020 (aktarma, s.

¹⁹“...Vergi Barışı Kanununun sağladığı uzlaşma olanağı ile sonuçlandırılması davanın geri alınması, dava ve alacağın takibinden vazgeçilmesi, karşı taraf ile sulh olunması,... hallerinden biri olduğu kabul edilemez(Y13HD, E.2007/ 1515, K. 2007 /6666,www.kazancı.com.tr)”.

397dipnot)” yönü feragate benzetilebilirse de, davaya son verilmesi feragat dışında başka bir nedenden de kaynaklanmış olabilir. Mahkeme davanın konusuz kalmasında da karar verilmesine yer olmadığı kararı ile davayı sonlandırır²⁰. Kanun yolundan vazgeçme başvurusunda bulunabilmek için kanun yoluna başvuruda bulunabilmek için başvuru aşamasında aranan mükellefin/ceza muhatabının hukuki yarar şartının varlığı (dahi) aranmamıştır. Bunun temelinde yatan sebep ise yargılamaya devam edilmesi durumunda ortaya çıkabilecek ihtimallerin göz önünde bulundurulmuş olması²¹ olduğu ifade edilebilir.

Davacı, hüküm kesinleşinceye kadar, ancak davalının açık rızası ile davasını geri alabilir. Bu takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verilir(6100,HMK,123/1). Hükümün kesinleşinceye kadar olan daha geniş bir süreci kapsaması, davalının açık rızasını gerektirmesi ve dava hakkını ortadan kaldırmaması bu müessesenin temel özellikleri olarak ortaya çıkmaktadır. *İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenmemiş olduğundan ve HMK' a atıfta bulunulan İYUK,31.madde hükmünde sayılan konular arasında bu konu yer almadığından, idari yargıda davanın geri alınması usulü bulunmamaktadır* (Deliduman, Düger:2012;35).

²⁰ “6736 Sayılı Kanundan yararlanmak amacıyla Kuruma başvurulduğu ve Kuruma olan borcun peşin olarak ödendiği anlaşılmakta,... davanın konusuz kalması nedeniyle karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiş...(Y10HD, E.2018/ 4826, K. 2020/216,www.kazancı.com.tr)”.

²¹ “...istinafa konu edilen 53.064 vergi mahkemesi kararının %39,5’ i aksi şekilde sonuçlanmıştır. Batur, Ö. Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi. TAAD. Yıl,11, S.43, Temmuz/2020, s.216”.

3.KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİNİN KAPSAMI

Vergi davasının konusu VUK,378.maddesinin birinci fıkrasında verginin tarh edilmesi/cezanın kesilmesi... olarak belirtilmiştir. VUK,379'un ...vergi/ceza ihbarnamesine karşı... açılan davalarda biçimindeki düzenlemesi öncelikle dikkati ihbarname ve dolayısıyla tebliğ işlemine çekmektedir. Oysa ki *tebliğ işlemi asıl işlemin ilgiliye duyurulmasına aracılık eden işlemdir. Bu nedenle asıl işlem olan tarhtan ayrılarak tek başına davaya konu edilemez*²²(Şenyüz, Yüce, Gerçek: Vergi Hukuku:2021;198).Müessese kapsamının ihbarname üzerinden açıklanmış olması bu belgeye ilişkin açıklamalara yer verilmesini gerektirmektedir.

Kavram olarak ihbarname, *haber verme kağıdı, bildirim, ihbariye olarak tanımlanmıştır*(TDK Türkçe Sözlük). Özel hukuk alanında da muhatabın bilgilendirilmesi sürecinde ilgili bulunduğu konuyla ilişkili olarak oldukça yaygın kullanım alanına sahip yazılı bildireler mahiyetindeki ihbarnamelerin bu genel nitelikli tanımı, vergi tarhiyatında ihbarnamelere yüklenen hukuki anlam ve nitelik de örtüşmektedir. Ancak konunun vergi hukukuyla ilgili olması nedeniyle uygulama esasları VUK ile düzenleme altına alınmıştır.

²²*İdari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan tebligat işlemleri usuli işlemler olduğundan bu işlemlerdeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması hallerinde idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Bu nedenle tebligat işlemlerinin ilgililerine duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilmeleri söz konusu olamaz. Zira, hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgilileri açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı bulunmamaktadır (D4D, E.1998/ 4783, K.1999/ 3374,www.kazancı.com.tr).*

Düzenlendiği VUK,34.maddesinde tebliğ aracı olarak nitelenmesi nedeniyle ihbarnameler, idarece (vergi incelemesi vb bazı ön hazırlık işlemleri sonucuna dayanarak elde ettiği bulgular üzerinden) hesaplanan vergi/ ceza tutarına ilişkin olarak ortaya çıkan tarh işleminin hukuki varlık kazanarak vergilendirme sürecinin sürdürülebilmesi için ilgisine bildirilmesinde kullanılan belgelerdir.

İdarece VUK,35.madde içeriğine uygun olarak düzenlenen ihbarname ilgisine tebliğ hükümleri çerçevesinde bildirilir(VUK,93). İhbarname VUK tebliğ hükümlerine uygun olacak şekilde tebliği üzerine hukuki geçerlilik kazanır. Böylelikle, ihbarname içeriği tarhiyat ilgisine yasaya uygun şekilde bildirilmiş olur. Tebliğ işleminin tamamlanmasına bağlanan hukuki süreç işlemeye başlar(tahakkukun gerçekleşip gerçekleşmemesi açısından).

VUK, 108.maddesi tebliğ hatalarını esası etkileyen ve esası etkilemeyen şekil hataları olarak ayırma tabi tutarak, esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı tebliğ olunan belgelerin hukuki geçerliliklerini kaybetmeyeceklerini düzenlemiştir. Vergi/ ceza ihbarnamelerinde; mükellefin adının, verginin türü veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu belgelerin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş bulunması esasa ilişkin hususlar olarak tebliğ edilen ihbarnameyi hükümsüz kılar. Bu durumlar arasında sayılmayan bir nedenin ortaya çıkmasının tebliğ olunan ihbarnameyi hükümsüz kılmayacağı anlamını taşır.

Vergi/ceza tarhi üzerine düzenlenen ihbarnamelerdeki esasa ilişkin hataların, tarh işleminin mi iptalini gerektireceği yoksa sadece idarece yapılan tarhiyatın mükellefe tebliğini mi geçersiz kılacağı hususu konusunda farklı yargı kararları ortaya çıkmıştır. Zira, yapılacak değerlendirmenin sonucuna göre tarh işleminin iptali söz konusu olabilecek yada tarh işlemi varlığını koruyacak, ancak sadece bunun mükellefe bildirilmesine ilişkin tebliğ işlemi geçersiz hale gelecek buna bağlı olarak dava açma süresi işlemeye başlayamamış olacaktır. VUK,34.maddenin ifade şekline baktığımızda ihbarnameye içeriği bilgilerin tarh etmesini sağlamak değil, muhatabına bildirilmesi amacıyla düzenlenen belge özelliği yüklendiği anlaşılmaktadır. Bu özelliği ihbarnamenin vergilendirme sürecinin tarh işlemiyle değil, tebliğ işlemiyle ilgisini açıklar. Tebliğ işleminin hukuki geçerliliğinin bulunmaması ise dava hakkının kullanılmasında dava açma süresinin işlemeye başlamasına engel teşkil eder ancak tarhiyat işlemi ortadan kaldırmaz. Bu durumda idare tebliğdeki esasa ilişkin eksiklikleri tamamlayarak yeniden tebliğe çıkabilir. *Tarh işlemi, ihbarnamenin tebliğinden önce de, ihbarnamenin esasa etkili şekil noksanlıkları nedeniyle hükümsüz sayılması durumunda da vardır* (Candan: 2001; 163).

Konuyla ilgili olarak bir vergi mahkemesi, ihbarnameye vergi inceleme raporu veya vergi tekniği raporunun eklenmemesini esasa etkili bir şekil hatası olarak niteleyerek, davacının savunma hakkını kısıtladığı gerekçesiyle ihbarname içeriği tarhiyatın terkin edilmesi yönünde karar vermiştir. Vergi idaresi bu kararı istinafa taşımıştır. Bölge İdare Mahkemesi(BİM) Vergi Dava Dairesi vergi mahkemesi

kararını uygun bularak vergi idaresinin istinaf talebini reddetmiştir. Aynı konuyla ilgili aynı yöndeki başka bir mahkeme kararını istinaf makamı olarak inceleyen BİM Vergi Dava Dairesi hukuki nedenler ve gerekçe yönünden farklı karar vermiştir. BİM Başkanlar Kurulu konuyla ilgili kararın birleştirilmesi için Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu(DVDDK)' na başvurmuştur. DVDDK' da; “VUK’ un vergi tarhını ve tebliğini düzenleyen maddelerinden, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tarh ve ceza kesme işlemleri olmayıp idarenin yaptığı bu işlemleri duyuran bildirimler olduğu, dolayısıyla verginin tarhı ve cezanın kesilmesine ilişkin idari işlemiyle, işlemin duyurulmasına yönelik ihbarnameyle tebliğini birbirinden ayrı düşünmek gerektiği, BİM dava daireleri arasındaki görüş ayrılığının, davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemekle birlikte dava esnasında dava dosyasına eklenmesi nedeniyle esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediği yönünde giderilmesine oyçokluğu ile karar verilmiştir (DVDDK, E.2020/9, K. 2020/2, www.kazancı.com.tr).”

VUK,379. maddesinde vergi/ceza ihbarnamesinden bahsedilirken tarh yöntemi olarak herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılan dava ifadesi her ne kadar idarece yapılan vergi tarh yöntemlerini akla getirse de bunlardan bahsedilmemiş olması, bu tarhiyat türü dışında düzenlenen vergi/ceza ihbarnameleri için de müesseseden yararlanma imkanı bulunacağını düşündürmektedir. Maddenin son fıkrasının verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 517 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde ise ikmalen, resen, idarece

tarh edilen vergi/cezalardan bahsedilmektedir. Bu durumda kanun maddesinde yer verilmeyen bir sınırlama yetki verilen kanun maddesi sınırlarına tabi olmak durumunda olan genel tebliğ düzeyinde alt yasal düzenleme ile daraltılmış olmaktadır. Bu durum ikmalen, resen, idarece tarh edilen vergiler dışında ihbarname düzenlenmesini gerektiren tarhiyatların müesseseden yararlanma imkanının bulunup bulunmadığı hususunu belirsizleştirmektedir. *VUK,34. maddede ikmalen ve resen tarh edilen vergilerden bahsedilmiş olmakla beraber; beyan üzerine tarh edilen vergiler, vergi karnesine yazılmak suretiyle tarh edilen vergiler, tahakkuku tahsile bağlı vergiler ve belli zaman ölçülerinin geçmesiyle otomatik olarak tahakkuk eden vergiler dışında kalan hallerde yapılan tarhiyatın ilgisine ihbarname ile tebliğ edilmesi şart*(Özbalcı, VUK, 1998;260) olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır. Örneğin, normal vadesinde ödenen tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsil aşaması tahakkuku da içine alır(VUK,24). Bu vergilerde önceden bir tarhiyat yapılmasına ve tahakkuka ihtiyaç yoktur. *Tahakkuku tahsile bağlı vergiler zamanında tahsil edilmediğinde, Danıştay içtihatlarına göre, tahakkuku tahsile bağlı vergi olma özelliğini kaybeder. İhbarname esasında tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekir*(Özbalcı, VUK: 1998; 189). 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan eğlence vergisini buna örnek olarak gösterebiliriz²³. Normal vadesinde ödenmeyen eğlence vergisi

²³Eğlence vergisi tahakkuku tahsile bağlı vergi türüdür. Bilette damga basılmasıyla vergi alacağının tarh, tahakkuk ve tahsili birlikte gerçekleştirilir. Satılmayan biletlerin iadesi durumunda bunlara ilişkin vergiler iade edilir(Şenyüz,Yüce,Gerçek,Türk Vergi Sistemi:2021; 385, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu,(22/1).Vadesinde tahsil olunamayan tahakkuku tahsile bağlı vergilerin öncelikle ihbarname ile istenmesi, bunun sağlanamaması durumunda

idarece ihbarname esasında talep edileceğinden, bu vergiyle ilgili yargıya taşınan hukuki uyuşmazlıklarda kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanma imkanı bulunup bulunamayacağını belirsizleştğini düşündürmektedir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi (düzeltme zamanaşımı süresi içinde) sonucunda ortaya çıkan vergi veya vergi farkı, düzeltme fişine dayanılarak mükelleften vergi ihbarnamesi tebliğ edilmek suretiyle aranır(Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, 2012; m. 57/1). Mükellef bu şekilde ihbarname ile talep edilen düzeltme işlemine dayanan tarhiyatı (farkını) hukuki uyuşmazlık haline getirerek yargıya taşınması durumunda kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanma hakkı bulunur(düzeltme işlemi ihbarname esasına dayanmış olduğundan). Şikayet yoluyla müracaatın reddi üzerine açılan davaya ilişkin kanun yolu sürecinde ise kanun yolundan vazgeçme başvuru imkanı bulunmaz.

İhbarname ile tebliğ edilip ödenmesi gereken ecrimisil alacakları vergi geliri mahiyetinde bulunmadıklarından bunların hesaplanıp tahsil edilmelerine ilişkin süreç ilgili kamu idaresince yürütüldüğünden bu tür alacakların kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanma imkanı bulunmadığını düşündürmektedir (Genel Tebliğ düzenlemesindeki kısıtlamaya tabi olmaksızın)

Vergi/ceza ihbarnamesine karşı... ibaresinden *idari nitelikte olmayan, yani adli yargı organlarınca hükmolunan cezaların muhataplarınca*

ödeme emri düzenlenmesi gerekir. D9D,E.1996/5839, K.1997/3470, www. kazancı.com.tr.

dava konusu edilmeleri söz konusu değildir. Cezaya hükmeden mahkeme kararına karşı ancak kanun yolu başvurusunda bulunulabilir(Karakoç:2014; 3659). İhbarname ile tarh/tebliğ edilmiş olması gerekliliğinden hürriyeti bağlayıcı vergi cezaların kapsam dışında bırakıldığı anlaşılmaktadır.

Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beynamede gösterdikleri matrah üzerinden resen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler resen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz(213,VUK,30/4). Buradan da anlaşılacağı üzere, haklarında vergi incelemesi veya takdire sevk kararı alınmamış mükelleflerce kendiliğinden kanuni süresinden sonra verilen beyannameler üzerine yapılacak tarh, resen tarh olarak nitelenir. Ancak bu şekilde yapılan tarhiyatlar için tahakkuk fişi düzenlenir(Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi,39/4-a).

İhtirazi kayıtlarla verilen beyannameler için tahakkuk fişi düzenlenir (Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi,39/3). İhtirazi kayıtlarla verilen beyannameler mükellefin tereddüt ettiği bir hususu yargı yolunda eleştiri yapma hakkı tanıma temel mantığına dayanır. Bu açıdan bakıldığında mükellefin vergilendirmeye ilişkin tereddüt ettiği bir tarhiyatın dahi yargı denetimine tabi tutulmasına izin verilirken, bunlardan kanun yolu aşamasına taşınanlara kanun yolundan vazgeçme hakkının tanınmaması çelişik bir görünüm arz etmektedir. Bunların feragat etme hakları HMK genel esasları kapsamında

mümkündür(6100,HMK,307vd). Ancak bu durumda kanun yolundan vazgeçme müessesesinin tanıdığı indirim haklarının ortaya çıkmayacağı tabiidir.

Benzeri bir durum da uzlaşmalar sonrasında düzenlenen tahakkuk fişlerinde yaşanmaktadır. Bu tahakkuk fişlerine gecikme faizi de yazılmaktadır. Tahakkuk fişi burada gecikme faizi açısından tarh işlemini ifade etmektedir(Alpaslan: 2017).Uzlaşma tutanakları kesin sonucu ifade etmekle birlikte, buna dayanarak düzenlenen tahakkuk fişlerine gecikme faizi yazılmakla²⁴ tahakkuk etmez.

Gümrük idarelerince alınan vergi ve resimler Vergi Usul Kanununa tabi değildir(VUK,2). *Gümrük vergileri kural olarak beyan esasına tabidir(Ekinci:2015; 40). Ancak bunların vergilendirme süreci VUK vergilendirme sürecinden farklı dizayn edilmiştir. Gümrük İdaresince hesaplanan gümrük vergisi, beyanname üzerine²⁵ mükellefin veya temsilcisinin imzası alınmak suretiyle tebliğ edilir. Dolayısıyla*

²⁴ Tahakkuk fişinde yer alan tutarın tahakkuk edeceğine yönelik VUK, 25. madde düzenlemesi nedeniyle tahakkuk fişine itiraz edilemeyeceği düşüncesi(vergi hatası durumu hariç) gecikme faizinin henüz tarh işleminin tamamlanmadığı, bir anlamda bu tahakkuk fişinin gecikme faizi açısından bir nevi ihbarname mahiyetine sahip olduğu hususunun gözden kaçırılmasına yol açmaktadır (Doğrusöz, AB: GecikmeFaizinin Tarhı, Dünya Gazetesi; 01.08.2019)”. “...uzlaşmaya(tarhiyat öncesi uzlaşma) varılması üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ile uzlaşılan miktar üzerinden hesaplanan gecikme faizi davacı şirketten ilk defa istenmekte olduğundan, tahakkuk fişi gecikme faizi açısından ihbarname hükmünde olup, söz konusu tahakkuk fişinin davacı şirkete tebliğ edilmesi gerekir...(D3D, E. 1999/173, K. 2000/1411, www. kazancı.com.tr)”.

²⁵4458 Sayılı Gümrük Vergisi Kanununun 197.maddesinin birinci fıkrasındaki Gümrük Vergileri tahakkukundan hemen sonra beyannameye veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilir şeklindeki düzenlemesinde yer alan “beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde” ibaresi 6455 /6.maddesi ile madde metninden çıkarılmıştır(4.11.1999Tarih ve 23866Resmi Gazete ile). Ancak bu düzenleme sonrası da gümrük vergileri tarh ve tebliği beyanname üzerinden yapılmaya devam edilmiştir.

gümrük vergisinin tarh ve tebliği, tahakkuk fişi ve/veya (ihbarname gibi) başka tebliğ evrakı kullanılmadan gerçekleştirilmiş olur(Şenyüz, Yüce, Gerçek: Türk Vergi Sistemi:2021;364). Bu ve benzeri özellikleriyle birlikte değerlendirildiğinde müessese kapsamında olmadığı anlaşılmaktadır.

4.KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİNDEN YARARLANMA ŞARTLARI

4.1.Başvurulacak Yargı Kararları Bakımından Şartlar

Vergi mahkemeleri ve BİM tarafından verilen kararlardan ilgili yıl için belirlenmiş tutarın altında kalan dava konusu hakkında(2021 yılı için vergi mahkemeleri için 7.000lira, BİM için 192.000lira) verilen kararlar kesindir ve bu nedenle bu kararlar için istinaf-temyiz yolu kapalıdır. İstinaf- temyiz yolu kapalı olan bu kesin nitelikteki kararlar hakkında (2577,İYUK, 45 / 1, 46 /b) kanun yolundan vazgeçme hakkı bulunmaz.

6545 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında bozma kararı, BİM' in istinaf mercii olarak verdiği kararlardan temyiz yolu açık olanlar için mümkündür. *Temyiz incelemesi sonunda Danıştay; görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar*(2577,İYUK,49/ 2-a-b-c)". Danıştay bozma kararı üzerine dosyayı BİM' e gönderir. BİM uyma veya ısrar kararı verebilir. Uyma yada ısrar kararı aleyhine olan tarafça temyiz edilebilir. Ancak bu

temyize başvuru aşamasının kanun yolundan vazgeçme başvuru hakkı bulunmaz.

Yargı organında görülen dava sonucu ortaya çıkacak kararın “...kaldırılan vergi tutarının,...tasdik edilen vergi tutarına ...” ifadesi²⁶ ancak esas bakımından(usul bakımından değil) incelemeye tabi tutulan nihai kararlar (ara kararlar değil) için mümkün olduğundan esas bakımından incelenmeyen veya nihai karar niteliğinde bulunmayan kararların müesseseden yararlanma imkanı olmadığı anlaşılmaktadır.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvuru imkanının vergi mahkemesi, BİM kararının ilk ortaya çıktığı ve uyuşmazlığın bir üst mercie ilk taşınma imkanının tanındığı aşama için tanınmış olması müessesenin düzenlenme amacıyla uyumlu görünmektedir. Zira, bozma kararı yargılama sürecinin neredeyse/ hemen hemen tüm aşamalarının tüketildiği veya tüketilmek üzere olduğu aşamasını ifade eder. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin idare- mükellef arasındaki hukuki uyuşmazlıkların mümkün olan en kısa sürede sona erdirilmesi şeklindeki amaçlarıyla bu şartın uyduğu ifade edilebilir.

²⁶ Bu ifadelendirme biçiminin *vergi davalarının iptal davası olması nedeniyle yargı organının idarenin tarhiyat işlemi idari işlemin unsurları bakımından hukuka uygunluğunu incelemek, hukuka uygun bulunmayanların iptaline karar vermek olduğu, tarh etme yetkisinin vergi dairesine ait olduğu, bu nedenle kavramların bu şekilde kullanımının yargılama usul hukuku bakımından görünümü* hakkında görüş (Candan,2019)”.

4.2 Başvuru Konusunun Kapsamı Bakımından Şartlar

Madde “...dava konusu vergi ve/veya cezalarının tümü için...” diyerek kanun yolundan vazgeçme müessesesine kısmi başvuru imkanının tanınmadığını ifade etmektedir. Burada esas alınacak olan tarhiyatın tamamı olmayıp, davaya konu edilen kısmın tümü ifade edilmektedir. *Özellikle dava konusunun birden fazla ihbarnameyle ilgili olması durumunda, ihbarnamelerin bir kısmı değil tümü dava konusunu oluşturacağından, kanun yolundan vazgeçme başvurusunun da dava konusu tutarın tümü için yapılması gerekir. Mahkeme kararının kısmen kaldırma, kısmen tasdik kararı olması durumunda tahakkuk edecek tutar, vergi/cezanın kaldırılan- tasdik edilen kısmına göre Kanunda belirtilen oranların uygulanması suretiyle hesaplanır, kalan tutarlar ise terkin edilir (517 nolu VUK Genel Tebliği,4-5).*

4.3.Başvuruda Bulunabilecekler Bakımından Şartlar

Kanun yolundan vazgeçme başvuru hakkı mükellefe/ ceza muhatabına tanınmıştır. Mükellef/ ceza muhatabı bu hakkını doğrudan kendisi kullanabileceği gibi ilgili konuda açıkça yetkilendirilmiş temsilcisi aracılığıyla da kullanabilir. Bu hakkın davacı tarafa tanınmış olmasını, vergilendirmeye ilişkin sübjektif tarh işlemi yapan vergi idaresinin genellikle davalı tarafı temsil ettiği düşüncesiyle ilgisi olabilir. Ancak bu düşüncenin karşılığının (genellikle) ilk derece yargı aşaması için isabetli olacağına dikkat etmekte fayda var. Zira vergi idaresinin idare aleyhine yönelik mahkeme kararının kanun yoluna taşınması hususunda kendine tanınan bağlı yetkinin yükümlülüklerini yerine getirmekle görevlendirilmiş olduğu unutulmamalıdır (belirli tutarı

aşan davalar için izin alma gerekliliği buna bir engel olarak nitelenemez). Böyle olmakla birlikte kanun koyucu, dava yolundaki uyuşmazlığın vergi mükellefine/ceza muhatabınca kanun yoluna taşınmayarak sonlandırılmak istenmesi halinde uyuşmazlığı sürdüren taraf olmayacağını açık bir biçimde düzenlemiştir.

4.4.Başvuru Şekli ve Yeri Bakımından Şartlar

Başvurunun dilekçe ile yapılması gerekmektedir. Her bir karar için ayrı dilekçe ile başvuruda bulunulur. Dilekçe formatı konuyla ilgili Genel Tebliğ ekinde düzenlenmiştir. Söz konusu Genel Tebliğ’ de dilekçeye, kararın tebliğ tarihini gösteren belge, verilen karar örneği eklenerek şahsen veya posta (adi, taahhütlü, APS veya özel dağıtım şirketleri) aracılığıyla yapılabilir.

Başvuru dilekçesi ve eklerinin vergi/ceza tarhiyatını yapan vergi dairesine verilmesi/ gönderilmesi gerekir.

4.5.Başvuru Süresi Bakımından Şartlar

Başvuru süresi başvuru hakkının doğumu üzerine işlemeye başlar. *Yargı yoluna başvurma, hak arama özgürlüğünün kullanılmasıdır*²⁷. Hak arama özgürlüğü, Anayasa ile güvence altına alınmıştır. Vergi yargılaması hukukunda hak arama özgürlüğü, konusuna göre ilgili olduğu mahkemede dava açma yoluyla kullanılabilir. *Dava açma kavramı, bir uyuşmazlığın ilk derece mahkemesinde görülmesi için yapılan başvuruyu ifade etmektedir* (Karakoç;2000: 42). Vergi

²⁷ D3D, E.2006 /1488, K.2006/2447

yargısıyla ilgili üst yargı organına yapılacak başvuru genellikle ilgisine göre istinaf/temyiz başvurusu(istinafa/ temyize gitme/ taşıma/ götürme/başvurma vb) kavramlarıyla ifadelendirilmektedir. Bunun sonucu olarak da hukuki açıdan dava yolu ve/veya kanun yolu aşamalarının her biri mükellefin dava açması suretiyle yargı yoluna başvurusunu ifade etmekle birlikte davanın yargı yolunda hangi aşamada bulunduğu anlaşılır²⁸.

Dava açma hakkı, ilgili idarece vergi/ceza tarhına ilişkin sübjektif vergilendirme işleminin muhatabına tebliğ edilmesi üzerine ortaya çıkar. Muhatabın bu idari işlemi yargı yoluna taşımaya karar vermesi durumunda varlık kazanabilir. Muhatabın idari işlemin tebliğinden önce işlem konusunda bilgi sahibi olunması dava açma hakkının doğduğu muhtelif yargı kararları ile kabul edilmektedir.

Dava açma hakkı, dava açma süresi ile sınırlandırıldığından ancak bu süre içerisinde kullanılması mümkündür. *Dava açma süresi, mahkemeye erişim hakkına getirilmiş meşru, kanuni ve ölçülü bir sınırlamadır*(Aydın, 2018:5). Muhatap olduğu vergilendirme işlemini hukuki uyuşmazlık konusu haline getirmek isteyen, söz konusu işlem için ilgili kanununda öngörölmüş kanuni süresi içerisinde başvurabilir. Dava açma hakkının belirli süreyle sınırlandırılmış olması nedeniyle süre hesaplanması üzerinde etkisi olan durumlar göz önünde bulundurulur(mali tatil, adli tatil vb). Başvurunun posta yöntemleri

²⁸ Ancak bu başka kanunlarda dava açma kavramına yüklenen anlamın yargı yolunun kısımları/böölümleri olarak nitelenebilecek istinaf/temyiz kanun yolunu kapsamadığı şeklinde genelleştirilerek yorumlanmamalıdır(buna ilişkin özel bir düzenleme olmadığı sürece).

aracılığıyla yapılması durumunda, seçilen postalama yönteminin sürelerin hesaplanması üzerinde etkisi dikkate alınmalıdır.

Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’ da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. Vergi/ ceza tarhiyatına ilişkin vergi mahkemesinde dava açma süresi otuz gündür ve tebliğ yapılan hallerde tebliğ tarihini izleyen günden başlar (İYUK,7/1, 7/2-b,8/1). İstinaf, temyiz kanun yoluna başvuru süresi kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde yapılmasını gerektirir (İYUK,45/1, 46).

Davanın süresinde açılıp açılmadığı dava dilekçesinin ilk inceleme aşamasında İYUK,14/3-e kapsamında incelenmesi üzerine tespit edilir. Dava dilekçesinin ilk inceleme aşamasında süre yönünden incelenmesi sırasında İYUK, 14/ 3. madde fıkralarının kanuni düzenlemedeki sıralamasına bakılarak yapılır. Bu sıralamaya uyulmadan yapılacak tespitler kabul edilmez²⁹. Yapılan bu inceleme sonucunda, davanın yasal süresi³⁰ içinde açıldığı tespit edilirse, diğer ön koşullarının mevcudiyetinin sağlanması halinde dava konusu işlem esas bakımından incelemeye geçilir. Dava dilekçesinin süre yönünden incelenmesi sonucunda süre aşımı tespit edilirse dava başvurusunun reddine karar verilir (dava konusunun esastan incelenmesine geçilemeden). Davayı açan süre aşımı olmadığı iddiasında ise mahkeme kararını kanun yoluna taşıyabilir. Davada süre aşımı

²⁹ “Mahkemece ehliyet hususu aşılarak davanın süre aşımı yönünden reddinde isabet bulunmamaktadır (D7D,E.2002/4458, K.2004/3012.www.kazancı.com.tr).

³⁰ “...idari yargıda, kamu düzenine dair olduğu kabul edilerek resen araştırılan dava açma süresi Danıştay içtihatlarına göre de hak düşürücü süre niteliğindedir(DVDDK, E.2015/408, K.2015/323.www.kazancı.com.tr)”.

bulunduğu iddiası yargılamanın her aşamasında iddia edilebileceği gibi bu husus ilgili yargı organı tarafından da resen göz önünde bulundurulur.

Kanun yolundan vazgeçme başvurusunda bulunulmasından sonra istinaf veya temyiz kanun yoluna başvuruda bulunulmuş olması durumunda bu başvuruların incelenmeyeceği hükme bağlanmıştır. Ancak istinaf, temyiz kanun yoluna başvuru süresi içinde olağan kanun yollarına başvuruda bulunduktan sonra karar değiştirip kanun yolundan vazgeçme başvurusunda bulunabilme durumu ve buna uygulanacak işlem hakkında bir açıklamaya yer vermemiştir. Her ne kadar kanun yolu başvuru süresi içerisinde kanun yolu başvurusunda bulunulmasından sonra kanun yolundan vazgeçme başvurusunda bulunulup bulunulamayacağına dair bir belirlemeye yer verilmemiş ise de başvuru süresi içinde yapılacak kanun yolundan vazgeçme başvurusunun gerekli yasal şartlara sahip olması durumunda müesseseden yararlanabilmesine yasal bir engel bulunmamaktadır³¹.

4.6. Başvuru İle Mükellefe Sağlanan Avantajlar

Mükellefe tanınan avantajların; mahkeme kararına göre tahakkuk eden /terkin edilen tutarlara kanunda belirlenmiş oranlar uygulanarak hesaplanması ve bu şekilde yapılacak hesaplamalar üzerinden tespit edilen tutarlar için yapılacak ödemelerin kanunda öngörülen biçimde ve zamanda yapılması şartına bağlı olarak bu tutarların doğrudan belirli oranının indirilmesi olmak üzere iki görünümü bulunmaktadır. Buna göre; Tahakkuk aşamasında tahakkuk edecek tutar; kaldırılan

³¹ Benzeri yönde görüş için bakınız (Candan:2019)

vergi tutarının %60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75'i; bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359.maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25' i ve tasdik edilen tutarının %75' i üzerinden hesaplanır.

Ödeme aşamasında yapılacak indirimler; tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirimi suretiyle hesaplanır. İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları ile gecikme faizlerinin birlikte tamamının ödenmesi gerekir. Aksi takdirde ödeme indiriminden yararlanılamaz. Bu indirim, tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarını kapsamaz. *Kanunun davanın reddi kararı üzerine(tasdik edilen) tahakkuk edecek vergi ile davanın kısmen reddi kararı arasında indirim uygulaması bakımından böyle bir ayırımı gitme nedenleri gerekçeden anlaşılamamaktadır*(Candan: 2019).

4.7. Başvuru Sonucu

Müessese idare ve mükellef arasında yargıya taşınmış hukuki uyuşmazlığı her iki taraf bakımından da kesin biçimde sona erdirir.

4.7.1. İdare Bakımından

Başvuru dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla tahakkuk fişi düzenlenerek işlemin tahakkuku sağlanır. Bu tarih kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edilir.

Tahakkuk edecek vergi/ ceza tutarının hesaplanmasında, istinaf kanun yoluna başvuru süresi içinde yapılan başvurularda vergi mahkemesi kararı, temyiz kanun yoluna başvurularda ise BİM kararı esas alınır(517noluVUK Genel Tebliği,5).

Kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. (213, VUK,112/3-c).

Gecikme faizi dahil tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu süre içinde yapılan ödemenin gecikme faizi dahil tahakkuk eden tutarların tümü için yapılması durumunda VUK,379/3. fıkrasındaki indirim ayrıca uygulanır(tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarı hariç).

Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi ziyayı için bu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dahil tutarlar, bu madde hükmüne göre ödenecek tutarlara mahsup edilir.

İstinaf ve temyiz kanun yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve ferileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılmaz.

Vergi/ ceza tarhını yapan vergi dairesine verilen dilekçe ve ekleri, vergi dairesinin ihtilafı sürdürmeyeceğine ilişkin açıklamalarına da yer verdiği yazıyla birlikte derhal ilgili yargı merciine gönderilir.

4.7.2. Mükellef Bakımından

Dilekçenin verildiği tarih itibarıyla tahakkuk işlemi gerçekleştirildiğinden, yargılama sürecindeki işleyişte, idarenin mükellef başvuru evrakıyla birlikte uyuşmazlığı sürdürmeyeceğine ilişkin yazısını ilgili mahkemeye vermesi üzerine sonlandırılmış olur. Yani bunun için mükellefin ayrıca yargı organına herhangi bir başvuru yapması gerekmez.

Mükellef tahakkuk eden tutarı ödeme yükümlülüğü altına girer. Ödememe, müessesenin hukuki geçerlilik şartı olarak öngörülmediğinden Kanunda öngörüldüğü sürede ödenmemesi durumunda müessese hukuki geçerliliğini yitirmez. Ancak bu durumda 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

SONUÇ

Uygulamada yargılama süresinin zaman açısından önem arz etmesi, vergi ve cezalara ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderek artması dikkate alınarak kanun yolundan vazgeçme müessesesinin ihdası uygun görülmüştür(Seviğ:2021).

Bu müessesenin ihdası ile mükellefe/ceza muhatabına kanun yolundaki uyuşmazlığı sürdürmesi halinde karşılaşılabileceği seçeneklerle bu müessesenin sunduğu indirim imkanını karşılaştırma ve hukuki ve ekonomik bakımından kendisi için daha avantajlı olanı

seçebilme imkanı sunulmuştur. Bu nedenle, kanun yolundan vazgeçme müessesesinin ihdasından sonra HMK feragat hükümleri, dava yolu aşamasında iken davasından vazgeçenler ile kanun yolu aşamasında olup, VUK kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamı dışında kalan davalar için söz konusu olacağı ifade edilebilir.

Müesseseye hakim olan amaç yargı aşamasındaki idare-mükellef uyumsuzluğunu kısa sürede sonuçlandırmak olduğundan kapsamla ilgili yapılan sınırlandırmaların yerindeliği önem kazanır.

Müesseseden yararlanma imkanının vergilendirmenin tarh aşamasına özgülenmiş olması, tahsil aşamasına ve bu aşamada düzenlenen ödeme emri vb belgelere ilişkin anlaşmazlıkların kapsam dışında bırakılması kapsamı daraltmakla birlikte müessesenin düzenlenme amacıyla uyumlu olarak değerlendirilir. Ancak tarh aşamasının sadece idarece tarh yöntemleriyle (kanunda açıkça belirtilmediği halde) genel tebliğde sayılması müessese kapsamını daraltıcı nitelikte görünmektedir.

Vergilendirme işlemlerinde tahakkuk fişi kanuni süresinde verilen normal dönem vergi beyannameleri dışında da çeşitli durumlarda düzenlenebilen bir belgedir(kanuni süresinden sonra verilen beyannameler, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler gibi³²). İhbarname ise, tahakkuk fişi düzenlenen durumların dışında mükellefi borçlandırıcı (neredeyse) tüm tarhiyatlar için kullanılabilen bir belge türüdür. Kaldı ki; vergilendirme işlemlerinde karşılaşılan özellikli bazı durumlarda bu belgelerin birbiri yerine kullanılabilirdiği ve bu söz

³²İhtirazi kayıtla beyanda bulunmasına izin verilmekle, mükellefin tereddüt ettiği hususların dahi dava konusu edilmesine izin verilmişken, bu dava konularına ilişkin kanun yolu aşaması müessese kapsamı dışında bırakılmıştır.

konusu ayırımın mutlak ol(a)madığı (uzlaşma sonucu düzenlenen tahakkuk fişine gecikme faizinin de yazılması gibi), bazen tarh makamı olarak idarenin tek bir belge düzenleyerek işlemi sonuçlandırma çabası/ (veya gerekliliği)³³ ile karşılaştığı ve bunu bu şekilde uyguladığı durumlarla karşılaşılmaktadır.

Tahakkuk fişi ve ihbarnamelerin zaman zaman birbiri yerine veya başka bir belge yerine de kullanılabilme ihtimalinin varlığı kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamının ihbarname özelinde tarhiyat üzerine düzenlenen belge ile sınırlandırılmasının isabetini sorgulanır kılar. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin amacı olan yargı yoluna taşınmış hukuki uyuşmazlıkları mümkün olan en kısa sürede sonuçlandırmak olduğu hususunu göz önüne alarak diyebiliriz ki, başvuru şartını tarh yöntemi veya tarhiyat sonucu düzenlenen belgeye dayandırmaksızın yargı denetimine konu edilmiş olan davalar üzerinden belirleme yapılması ile müessesenin uygulanmasında amaç- sonuç arasında bulunması gereken anlam bütünlüğü sağlanmış olur (gerekli görülen istisnalara(tahsilat aşaması gibi) da yer verilerek).

Bu makalenin kaleme alındığı dönemde geçici nitelikte yeni bir yasanın(7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun) düzenlenmiş olması kanun yolundan vazgeçme müessesesine yönelik eleştiri konularının yeniden gözden geçirilmesi gereğini düşündürmelidir.

³³ “Tahakkuk fişleri bazen ikmalen veya resen tarh edilerek mükelleflere ihbarname ile tebliğ edilen vergilerin itirazsız veya itiraz sonunda tahakkuk etmesi halinde, bunlara ait tahakkukatın vergi dairelerinde tahakkuk işleri servisinden hesaplama servisine intikalini temin için tahakkuk pusulası vazifesini görmek üzere doldurulur (Turgay:1958, 75).

KAYNAKÇA

- Alpaslan, N.G.(2017). Vergi Dairesinden Gelen İki Numaralı İhbarnameye Karşı Müracaat Yolları, [www.hukukihaber.net/ vergi-dairesinden-gelen-2-nolu-ihbarnameye- karsi-muracaat-yollari-makale](http://www.hukukihaber.net/vergi-dairesinden-gelen-2-nolu-ihbarnameye-karsi-muracaat-yollari-makale), 5116.html, (19.Ocak.2017)
- Aydın, A.(2018). Mahkemeye Erişim Hakkı Işığında Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süreleri. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl.9, (Nisan/2018)
- Batur, Ö.(2020). Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl,11, S.43, (Temmuz/2020)
- Boz, S., Sacit, E.Y. (2020). İdari Yargı Usulünde Karar Verilmesine Yer Olmadığı Kararları, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXIV, S.2.
- Candan, T.(2001). Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Candan, T.(2019). Kanun yolundan Vazgeçerek Vergi İdaresiyle Uzlaşma, [https:// turgutcandan.com](https://turgutcandan.com), (22.Aralık.2019).
- Deliduman,S., Düğer, S.(2012). Medeni ve İdari Yargıda Feragat, Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.1,S.2.
- Devellioğlu, F.(1999). Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat, Ankara: Aydın Kitabevi, 16.Baskı.
- Doğrusöz, A.B.(2016). Vergi Yargısında Davadan Feragat, Dünya Gazetesi. (23 .06. 2016).
- Doğrusöz, A.B.(2019). GecikmeFaizinin Tarhı, Dünya Gazetesi, (01.08.2019).
- Ekinci, A.C.(2015). Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanununun Analizi. Gümrük ve Ticaret Dergisi. S.5.
- Gök, O(2017).Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi.Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.2017(Yüksek Lisans Tezi).

- Gözler, K., Kaplan, G.(2020). İdare Hukuku Dersleri, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Güneş, D.B.(2021). Medeni Usul Hukukunda Hükümün Tamamlanması (HMK, 305/A), İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (12(1),2021).
- Kaplan, G.(2020). İdare Yargılama Hukuku, Bursa: Ekin Yayınevi
- Karakoç, Y.(2000). Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- Karakoç, Y.(2014). Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi-Prof. Dr. Hakan Pekcanitez' e Armağan, C.16, Özel Sayı
- Kuru. B. Aydın. B.(2021). İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku. Ders Kitabı. Ankara. Yetkin Yayıncılık.
- Özbalcı, Y.(1998). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Pekcanitez. H. Atalay.O. Özkes. M.(2020). Medeni Usul Hukuku. Ders Kitabı. 8.Bası. İstanbul. Onikilevha Yayıncılık.
- Seviğ, V.(2021). Kanun Yolundan Vazgeçme, Dünya Gazetesi, (11.Ocak.2021).
- Şenyüz,D., Yüce,M., Gerçek,A.(2021), Vergi Hukuku,Bursa:Ekin Yayınevi.
- Şenyüz,D., Yüce,M., Gerçek,A.(2021). Türk Vergi Sistemi, Bursa: Ekin Yayınevi.
- TDK Türkçe Sözlük
- Turgay, R.(1958). Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İstanbul: Sermet Matbaası.
- Ülker, G.(2016). İdari Yarılama Usulünde Davadan Feragat, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.22,S.3.
- Vergi Usul Kanunu ve İzahları(1949). Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları No:4, Ankara: Güney Matbaacılık.

Yılmaz, E.(1988). Hukuk Davalarında Yasa Yollarına Başvuru Hakkı ve Bu Hakkın Sınırlandırılmasının Yerindeliği Sorunu, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Editör, Özlem Bilgili, C.1,S.1.

<http://www.ankarabarosusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/C4/B0stinaf.pdf> (2016).

http://hakanalbayrak.blogspot.com/2013_01_01_archive(Medeni Usul ve İcra İflas Hukukunda Yaklaşık İspat).

İlgili Yasal Düzenlemeler: 2709 Sayılı 1982 Anayasası, 6100sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 517 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 336 Sıra Numaralı Milli Emlak Genel Tebliği, Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi_2012.1.Bölüm, İlgili Yargı Kararları www.kazancı.com.tr



ISBN: 978-625-8061-08-6