

Yapay Zekâ Çağında Bağımsız Denetim: K GK'nın İşaret Ettiği Yeni Paradigma

Kurumsal Dönüşümün Görünmeyen Engelleri ve Dokuz Katmanlı Lider Geliştirme Modeli:

Kurumların Aktifine Kayıtlı Taşınmazların Satışında KDV İstisna Uygulanması Dünü Bugünü

Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinin Temelleri

Ülkemizde Aile Şirketlerinde Kurucu Ortak Rolü ve Aile İşletmelerinde Büyüme Evrelerinde Yaratıldığı Kısır Döngü

Tapu Harçlarının Matrahına Farklı Bir Bakış

Stok Affı KDV İadesinde Kafalar Karışık

Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerde (ATİK) İade Uygulaması

Teknokentlerde Şirket Açmanın Avantajları ve Türkiye'de Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Girişimcilik Ekosistemindeki Rolü



İçindekiler

1 Bizden Haberler

- » ACCA Türkiye'nin 10. kuruluş yılı kutlama etkinliği

2 Yapay Zekâ Çağında Bağımsız Denetim: KGG'nın İşaret Ettiği Yeni Paradigma

3 Yazı ve Yorum Köşesi

- » Kurumsal Dönüşümün Görünmeyen Engelleri ve Dokuz Katmanlı Lider Geliştirme Modeli:
- » Kurumların Aktifine Kayıtlı Taşınmazların Satışında KDV İstisna Uygulanması Dünü Bugünü
- » Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinin Temelleri
- » Ülkemizde Aile Şirketlerinde Kurucu Ortak Rolü ve Aile İşletmelerinde Büyüme Evrelerinde Yarattığı Kısır Döngü
- » Tapu Harçlarının Matrahına Farklı Bir Bakış
- » Stok Affı KDV İadesinde Kafalar Karışık
- » Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde (ATİK) İade Uygulaması
- » Teknokentlerde Şirket Açmanın Avantajları ve Türkiye'de Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Girişimcilik Ekosistemindeki Rolü
- » Kasım Ayı Özelge Özetleri

TEMAS MONTHLY

Bizden
Haberler

ACCA Türkiye'nin 10. kuruluş yılı kutlama etkinliği

Tema Grup olarak, dün akşam ACCA Türkiye'nin 10. kuruluş yılı kutlama etkinliğinde Birleşik Krallık İstanbul Başkonsolosluğu'nun ev sahipliğinde düzenlenen resepsiyona katılmaktan memnuniyet duyduk.

Finans ve muhasebe profesyonellerinin bulunduğu bu anlamlı etkinlikte, sektörümüzün gelişimi üzerine fikir alışverişinde bulunduk ve değerli bağlantılar kurma fırsatı yakaladık.

Davetleri ve bu özel gece için gösterdikleri misafirperverlik için ACCA Türkiye ülke müdürü sayın Seval Sir'e ve Birleşik Krallık İstanbul Başkonsolosluğu'na teşekkür ederiz.



Yapay Zekâ Çağında Bağımsız Denetim: KGK'nın İşaret Ettiği Yeni Paradigma



Yapay Zekâ Çağında Bağımsız Denetim: KGK'nın İşaret Ettiği Yeni Paradigma

Dijitalleşmenin küresel ölçekte hız kazanması, finansal raporlama ve bağımsız denetimin geleneksel sınırlarını kökten değiştirmektedir. Yapay zekâ, sürekli denetim, büyük veri analitiği, algoritma tabanlı denetim kanıtı ve otomatik risk değerlendirme sistemleriyle denetim süreçlerini destekleyen bir araç olmaktan çıkarak mesleğin yapısal bir bileşenine dönüşmüştür. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) 2024 çalıştayında verilen mesajlar, Türkiye'de denetimin geleceğinin Yapay Zekâ temelli yeni bir paradigma çerçevesinde şekilleneceğini göstermektedir. Bu makale, Yapay Zekânın bağımsız denetim üzerindeki etkilerini; fırsatlar, tehditler, etik ve hukuki boyutlar ile denetçinin dönüşen rolü açısından kapsamlı biçimde analiz etmektedir.

Melike KÜLLÜ

Dijitalleşme Bağımsız Denetimi Neden Dönüştürüyor?

Küresel ekonomide dijital dönüşümün ivme kazanması, yalnızca iş süreçlerini değiştirmekle kalmamış; finansal raporlama ekosistemi ve bağımsız denetim mekanizmalarının temel varsayımlarını kökten dönüştürmüştür. Veri üretim hızının katlanarak arttığı, işlem yoğunluğunun milisaniyelere indiği ve ekonomik faaliyetlerin büyük ölçüde dijital platformlar üzerinden yürütüldüğü günümüz ortamında, geleneksel denetim yaklaşımlarının artık tek başına yeterli olmadığı açık bir biçimde görülmektedir.

Bu dönüşümün merkezinde yer alan yapay zekâ, denetim mesleği açısından yalnızca yeni bir teknolojik araç değil; denetim metodolojisinin, kanıt toplama süreçlerinin, risk değerlendirme sistemlerinin ve denetim kalitesi anlayışının tamamını yeniden tanımlayan paradigma değiştirici bir güç olarak karşımıza çıkmaktadır. Büyük veri analitiği, makine öğrenimi, doğal dil işleme, algoritmik kanıt üretimi ve sürekli denetim modelleri gibi teknolojiler, denetçinin işini kolaylaştıran yardımcı unsurlar olmaktan çıkarak denetim sürecinin ayrılmaz bileşenlerine dönüşmektedir. Artık finansal tablolar, yalnızca dönemsel vesikalar üzerinden değil; dijital ayak izleri, süreç madenciliği çıktıları, yapay zekâ destekli anomaliler ve algoritmik analizler üzerinden değerlendirilmektedir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) 2024 çalıştayında verilen mesajlar, Türkiye'de bağımsız denetimin gelecekte nasıl bir dönüşüm yaşayacağına ilişkin önemli ipuçları sunmuştur. Çalıştayda özellikle vurgulanan "Dijitalleşme artık hayatın gerçeği... Yapay zekâ geleceğin değil, bugünün teknolojisi" ifadesi, bu dönüşümün bir tercihten ziyade ulusal ve uluslararası düzeyde zorunlu bir uyum meselesi haline geldiğini göstermektedir. Bu doğrultuda hem denetim kuruluşlarının hem de düzenleyici otoritelerin Yapay Zekâ temelli yaklaşımı içselleştirmesi, mesleğin sürdürülebilirliği açısından kritik bir eşik olarak değerlendirilmektedir.

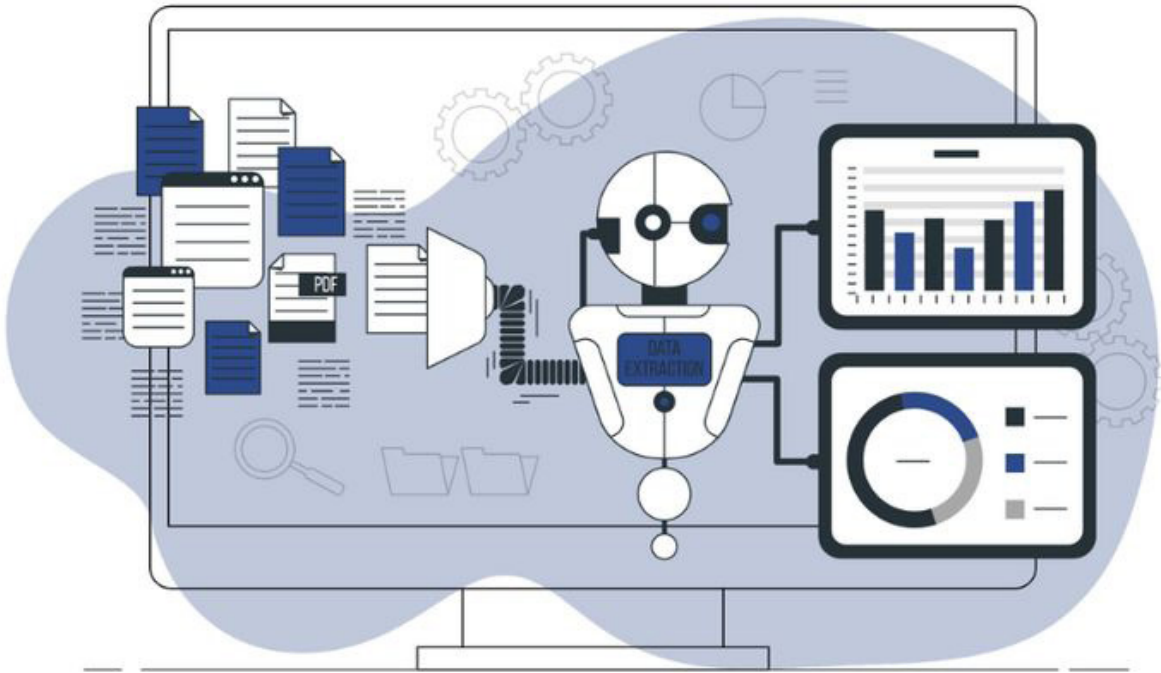
Dijitalleşme, uzun yıllar boyunca kurumların operasyonel verimliliğini artırmaya yönelik stratejik bir tercih olarak konumlandırılırken, günümüzde artık tüm ekonomik ve toplumsal sistemlerin üzerine inşa edildiği temel omurga hâline gelmiştir. Veri üretiminin sınırsız hızla arttığı, ekonomik işlemlerin dijital platformlara taşındığı ve kurumların karar alma süreçlerinin veri odaklı algoritmalar tarafından desteklendiği bir dünyada yaşıyoruz. Ekonomiden kamu yönetimine, eğitimden sağlık sistemlerine, yargısal süreçlerden toplumsal iletişim biçimlerine kadar hemen her alanda bilgi, dijital ortamlarda işlenmekte, saklanmakta ve anlamlandırılmaktadır. Bu gerçeklik, dijitalleşmenin artık yalnızca teknolojik bir yenilik değil, sosyal, ekonomik ve hukuki yapıları yeniden şekillendiren bir dönüşüm olduğunu göstermektedir.

Bu dönüşümün en belirgin biçimde hissedildiği alanların başında ise finansal raporlama ve bağımsız denetim gelmektedir. Çünkü finansal bilgi, ekonomide güven üretiminin merkezindedir ve bu bilginin doğruluğunun, bütünlüğünün ve gerçeğe uygunluğunun teyidi, modern piyasa ekonomilerinin sürdürülebilirliği açısından kritik bir rol oynamaktadır. Geleneksel denetim yaklaşımının temeli olan belge incelemesi, örneklem, manuel test ve dönemsel raporlama gibi yöntemler, dijital ekonomideki işlem yoğunluğu ve veri çeşitliliği karşısında artık tek başına yeterli olmamaktadır.

KGK'nın 2024 yılı çalıştayında dile getirilen şu ifade, dijitalleşmenin ulaştığı noktayı çarpıcı bir şekilde ortaya koymaktadır: "Dijitalleşme artık hayatın gerçeği... Ulus aşırı dijital ağlar kendilerini yaşamın, yürütmenin, yargının, ulus devletin üstünde görüyor." Bu cümle, dijitalleşmenin yalnızca teknik bir dönüşüm değil; yönetim, bağımsızlık, ulusal egemenlik, denetim kapasitesi ve güven mekanizmaları açısından da yeniden düşünülmesi gereken bir çağın başlangıcı olduğunu göstermektedir. Dijital ağların, ekonomik ve kurumsal süreçlerin işleyişinde bu derece belirleyici hâle gelmesi, finansal raporlamanın nasıl üretildiği, denetimin nasıl yürütüldüğü ve kamu gözetiminin hangi araçlarla sağlandığı gibi temel soruları yeniden gündeme taşımaktadır.

Bağımsız denetim, ekonomik aktörler arasındaki güven ilişkisinin tesis edilmesi açısından hayati öneme sahiptir. Denetçi, bir anlamda piyasanın sigortasıdır; finansal bilgilerin gerçeğe uygunluğu konusunda kullanıcıya makul güvence sağlamakla yükümlüdür. Ancak dijital ekonominin ölçeği büyüdükçe, veri kaynakları çeşitlendikçe ve finansal işlemler çok katmanlı hâle geldikçe, geleneksel denetim tekniklerinin sınırları daha görünür hâle gelmektedir. Milyonlarca işlemden oluşan veri setlerinin manuel yöntemlerle analiz edilmesi hem zaman hem hata payı açısından sürdürülebilir değildir.

Bu nedenle, yapay zekâ destekli denetim, artık geleceğin değil, bugünün zorunluluğu hâline gelmiştir. Yapay Zekâ; veri analitiği, anomali tespiti, sürekli denetim, süreç madenciliği ve algoritmik kanıt üretimi gibi yetenekleriyle, denetimin kapsamını genişletmekte, hızını artırmakta ve kalitesini güçlendirmektedir. Denetim süreçlerinin dijitalleşmesi yalnızca verimliliği artırmakla kalmamakta; aynı zamanda denetçinin profesyonel yargısını daha sağlam temellere oturtmasını mümkün kılmaktadır.



Yapay Zekânın Denetim Modellerine Etkisi: Teorik ve Uygulamalı Bir Yaklaşım

Dijitalleşmeyle birlikte ekonomik faaliyetlerin niteliği ve işleyişi temel bir dönüşüm geçirirken, bağımsız denetim mesleğinin dayandığı metodolojik çerçeve de köklü bir değişimle karşı karşıya kalmıştır. Geleneksel denetim modeli; örneklem seçimi, risk değerlendirmesi, kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürleri gibi uzun yıllardır oturmuş süreçlere dayanır. Bu yaklaşım, belirli bir dönemin teknolojik kapasitesi ve veri erişilebilirliği dikkate alınarak geliştirilmiştir. Ancak günümüzün dijital ekonomisinde finansal veriler artık statik belgelerden değil, sürekli güncellenen dinamik veri akışlarından oluşmaktadır. Bu koşullar altında, geleneksel denetim teknikleri yalnızca yetersiz hâle gelmekle kalmamış; denetim kalitesini ve etkinliğini doğrudan etkileyen sınırlılıklar yaratmaya başlamıştır.

Özellikle yüksek hacimli işlem setleri, online ticaret, e-fatura sistemleri, otomatik muhasebe yazılımları ve yapay zekâ tarafından yönetilen ERP altyapıları, denetçinin karşısına nitelik olarak daha karmaşık sistemler çıkarmaktadır. Bu sistemlerin doğası gereği hata veya hile girişimleri artık klasik yöntemlerin tespit edebileceği “görünür” biçimlerde gerçekleşmeyebilir; algoritmaların manipüle edilmesi, otomatik süreçlerde iz bırakmayan sahte işlemler veya kullanıcı davranış modelleri üzerinden yapılan yönlendirmeler daha sofistike yapılar ortaya çıkarmıştır.

Bu noktada yapay zekâ, denetim metodolojisinin yalnızca bir parçası değil, **yeniden tasarlanması gereken merkezi bileşeni** hâline gelmektedir. Literatürde giderek daha fazla karşılaşılan üç kavram, bu dönüşümü kavramsal olarak somutlaştırmaktadır:

AI-Supported Audit (Yapay Zekâ Destekli Denetim)

Yapay Zekâ destekli denetim, denetim sürecinin tamamen otomatik sistemlere devredilmesi anlamına gelmemektedir; aksine denetçinin karar alma sürecini güçlendiren, daha güvenilir kanıt toplamasını sağlayan verilerle değerlendirilmesini derinleştiren hibrit bir modeldir. Makine öğrenimi modelleri; örüntü tanımlama, tahmin, sınıflandırma ve regresyon analizleri sayesinde, denetçinin yüz binlerce işlem arasındaki anormallikleri çok daha hızlı tespit etmesine olanak tanır. Bu, en kritik denetim aşamalarından biri olan maddi doğrulama ve risklerin yeniden değerlendirilmesi süreçlerinde önemli bir paradigma değişimi yaratmaktadır.

Continuous Auditing (Sürekli Denetim)

Sürekli denetim, finansal verinin dönemsel değil anlık olarak analiz edilmesine dayalı çağdaş bir yaklaşımı ifade eder. Yapay Zekâ tabanlı sistemler, işlemler gerçekleştiği anda risk seviyesini ölçebilir, olağandışı örüntüleri tespit edebilir ve kontrol zafiyetlerini işaretleyebilir. Bu modelin sağladığı en büyük avantajlar:

- Yönetim ve yatırımcılar için daha erken uyarı mekanizması,
- Hile ve hataların dönem sonu beklenmeden gerçek zamanlı tespit edilmesi,
- Denetim dönemlerinin kısalması ve raporlama süreçlerinin hızlanmasıdır.

Geleneksel denetim belirli tarihlerde yapılan “fotoğraf çekimi” niteliğindeki, sürekli denetim tüm yıl boyunca kesintisiz bir “video kaydı” niteliği taşımaktadır.

Algorithm-Based Evidence (Algoritma Tabanlı Denetim Kanıtı)

Denetim kanıtı, denetim standardının kalbidir. Yıllarca fiziksel evraklar, mutabakat mektupları, teyit yazıları ve insan gözlemi denetim kanıtının temel kaynakları olmuştur. Ancak dijitalleşmeyle birlikte finansal bilgi büyük ölçüde:

- Elektronik kayıtlar,
- İşlem logları,
- Süreç madenciliği çıktıları,
- Dijital ayak izleri ve
- Analitik modeller

üzerinden üretildiği için, kanıtın niteliği de değişmiştir. Algoritma tabanlı kanıt, Yapay Zekâ sistemlerinin büyük veri setleri üzerinde gerçekleştirdiği analizlerin sonuçlarından oluşmaktadır.

Bu da üç kritik tartışmayı beraberinde getirir:

1. Kanıtın doğrulanabilirliği:

Denetçi algoritmanın neden bu sonucu verdiğini açıklayabilmeli midir?

2. Şeffaflık:

Kara kutu niteliğindeki modellerin denetim standartlarıyla uyumu nasıl sağlanacaktır?

3. Sorumluluk:

Model hata yaparsa, bu hata kime aittir? Yazılımcı mı, denetçiye mi?

Bu sorular, modern denetim anlayışının merkezine yerleşmiş durumdadır.

Denetçinin Evrilen Rolü

Yapay Zekânın denetime entegrasyonu, denetçinin görev tanımını da değiştirmektedir. Denetçi artık: Yalnızca belge inceleyen değil,

- Algoritmaları doğrulayan,
- Yapay zekânın ürettiği risk skorlarını yorumlayan,
- Veri analitiği okuryazarlığına sahip,
- Teknolojik iç kontrol sistemlerini değerlendirebilen bir uzman hâline gelmektedir.

Bu dönüşüm, mesleğin gelecekte çok disiplinli bir yapıya sahip olacağını; denetçilerin finans, bilişim, etik, hukuk ve veri bilimi gibi alanlarda entegre yetkinlikler geliştirmesi gerektiğini göstermektedir.

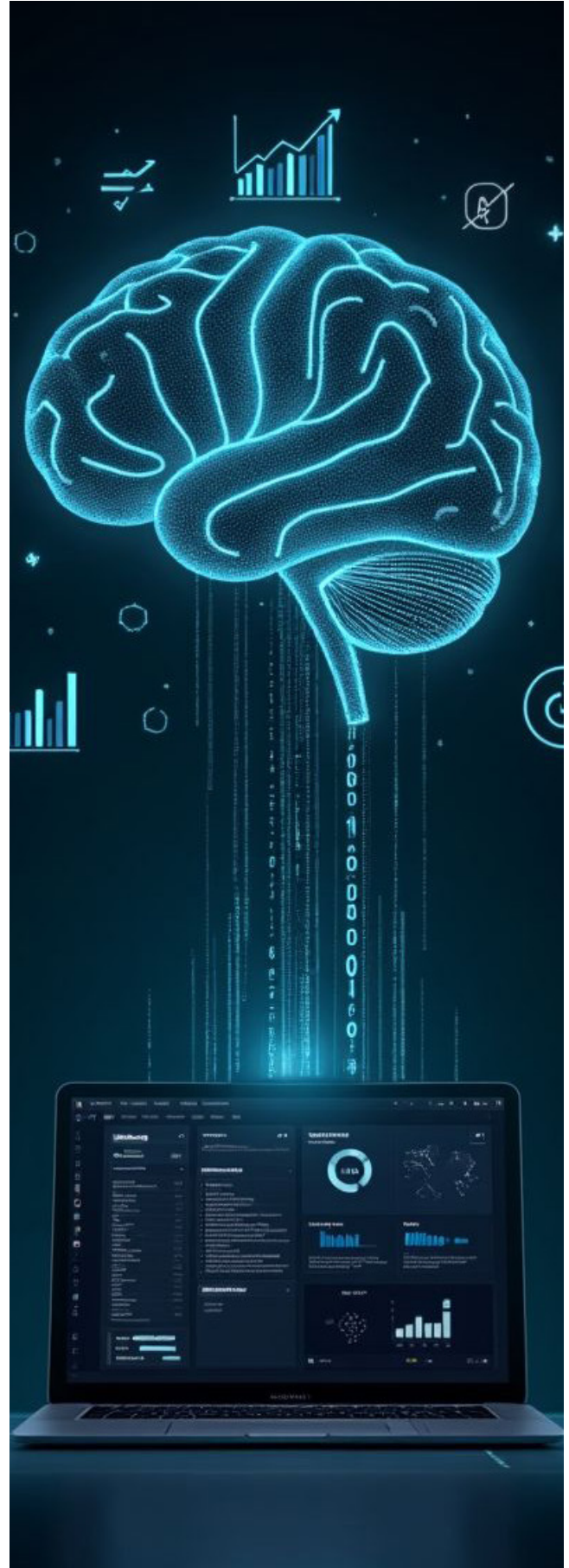
Yeni Bir Denetim Mimarisinin Eşiği

Tüm bu gelişmeler, yapay zekânın denetimde yalnızca operasyonel bir kolaylık sağlamadığını; aynı zamanda metodolojik, etik ve yönetsimsel bir dönüşümün kapısını araladığını ortaya koymaktadır. Denetim modelleri artık yalnızca denetçinin mesleki tecrübesine değil, dijital sistemler tarafından üretilen yüksek hacimli kanıtlara dayanmaktadır. Bu da denetim mesleğinin yeni bir mimariye ihtiyaç duyduğunu göstermektedir.

Yapay Zekânın Getirdiği Fırsatlar: Denetim Kalitesinin Yeni Boyutu

Yapay zekâ, bağımsız denetim mesleğini yalnızca hızlandıran bir teknoloji değil; denetimin doğasını, kapsamını ve derinliğini yeniden şekillendiren bir dönüşüm aracıdır. Akademik literatür, uluslararası düzenleyici kurumların raporları ve denetim firmalarının saha uygulamaları incelendiğinde Yapay Zekânın denetimde en fazla üç alanda devrim niteliğinde etki yarattığı görülmektedir: **derin veri analizi, anomali tespiti ve işlem hızında radikal artış**. Ancak bu başlıklar, yalnızca teknik bir kolaylık değil; denetim kalitesini güçlendiren metodolojik bir yenilenme anlamına gelmektedir.

KGK'nın 2024 çalıştayında vurgulanan "dijital iz", "otomatik kanıt üretimi", "sürekli veriye erişim" ve "risk odaklı dijital denetim" kavramları, bu fırsatların Türkiye özelinde de stratejik bir öncelik hâline geldiğini göstermektedir.



Derin Veri Testleri: Örneklemden Evrene Doğru

Geleneksel denetim, örneklem temelli bir yaklaşıma dayanır. Risk odaklı denetim modelinde örnekler belirlenir, seçilen işlemler test edilir ve sonuçlar genellenir. Ancak yüksek hacimli veri ortamında örneklem bazen gerçeği tam olarak yansıtamayabilir; küçük fakat kritik anormallikler gözden kaçabilir. Yapay Zekâ bu sınırlılığı ortadan kaldırmaktadır.

Makine öğrenimi ve büyük veri analitiği:

- Tüm işlem popülasyonunu inceleyebilir,
- Her bir işlemi risk puanına göre sınıflandırabilir,
- Bağlantılı hesap hareketleri arasında ilişki kurabilir,
- Olağandışı örüntüleri anlık olarak ortaya çıkarabilir.

Bu durum, denetimde “yanlış güvence” riskini dramatik biçimde azaltır. Artık denetçinin karşısında yalnızca finansal tablolar değil; finansal sistemin tüm hareketlerini içeren büyük bir dijital evren durmaktadır. PwC’nin bu alandaki çalışmalarında görüldüğü üzere, bazı denetim ekipleri tamamen dijital veri akışını analiz eden modeller sayesinde:

- 1 milyon işlemde 14 saniyede ayrıntılı risk analizi yapılabilirdi,
- Denetim kapsamının %40–80 oranında genişlediğini,
- Kontrol testlerinin hata tespit oranını önemli ölçüde artırdığını raporlamıştır.

Bu sonuçlar, Yapay Zekânın yalnızca hız değil, denetim kalitesinde **niceliksel ve niteliksel bir sıçrama sağladığını göstermektedir.**

Anomali Tespiti: Görünmeyeni Görme Yeteneği

Geleneksel denetim, çoğu zaman insan uzmanlığının sezgilerinden ve belirli şüpheli işlem göstergelerinden yararlanır. Ancak siberleşen finansal ortamlarda hile yöntemleri çok daha sofistike bir hâle gelmiştir. Hatalar veya manipülatif girişimler artık:

- Benzer işlemler arasında küçük farklılıklarla,
- İnsan gözünün normal kabul ettiği örüntülerle uyumlu biçimde,
- Zamanlanmış küçük dalgalanmalar şeklinde karşımıza çıkabilmektedir.

Yapay Zekâ tabanlı anomali tespit sistemleri ise milyonlarca işlem içinde insan gözünün ayırt edemeyeceği mikro örüntüleri tanıyabilir. Bu algoritmalar:

- Döngüsel manipülasyonları,
- Farklı hesaplarda birbirini destekleyen sahte işlemleri,
- Alışılmadık zamanlarda yapılan hareketleri,
- Olağan dışı tedarikçi veya müşteri davranışlarını tespit edebilir.

Örneğin makine öğrenimi modelleri, bir şirketin yıllardır süregelen rutin ödeme döngüsünde 10 dakika öne çekilmiş bir transferi bile riskli olarak işaretleyebilir — çünkü model, insanın fark edemeyeceği kadar küçük ama anlamlı değişiklikleri algılar.

Akademik çalışmalar, Yapay Zekâ ile tespit edilen anomalilerin büyük çoğunluğunun daha önce insan denetçiler tarafından farkedilemediğini göstermektedir. Bu durum, hile tespitinde devrim niteliğindedir.

Hız ve Doğruluk: Denetim Döngüsünün Yeniden Tanımlanması

Yapay zekânın en görünür katkılarından biri denetim sürecinin hızını artırmasıdır. Ancak bu hız salt operasyonel bir iyileşme değildir; hızın artması, denetim kalitesinde doğrudan etkisi olan önemli bir unsurdur.

Yapay Zekâ tabanlı sistemler:

- Destekleyici belgeleri dakikalar içinde analiz eder,
 - Fatura zincirlerini otomatik eşleştirir,
 - Bir işletmenin yıl boyunca yaptığı tüm banka hareketlerini saniyeler içinde tarar,
 - Muhasebe kayıtlarını ilgili mevzuat ve standartlara göre otomatik uyum testine tabi tutabilir.
- Bu, denetçinin daha önce yetişemediği alanlara odaklanmasını sağlar:

- Profesyonel yargı,
- Karmaşık işlemlerin değerlendirilmesi,
- Yönetim beyanlarının test edilmesi,
- Etik ve yönetsimsel risklerin analizi.

Yani yapay zekâ hızlanırken, denetçinin değeri de artar — çünkü insan uzmanlığı artık operasyonel işlerden değil, **yorumlama ve karar verme** alanından güç almaktadır.



Yapay Zekâ'nın Katma Değeri: Kalite Artışı + Şeffaflık + Güven

Yapay Zekânın sağladığı bu fırsatlar yalnızca denetim ekipleri açısından değil; yatırımcılar, düzenleyiciler ve işletmeler açısından da önemli kazanımlar sunmaktadır. Çünkü:

- Denetim kanıtı daha objektiftir,
- Analiz kapsamı daha geniştir,
- Hata ve hilelerin kaçma ihtimali daha düşüktür,
- Kanıtlar dijital izlerle doğrulanabilir,
- Denetim süreci daha şeffaf ve izlenebilir hâle gelir.

KGK'nın çalıştayında özellikle "şeffaflık" ve "dijital iz" temalarının öne çıkması, bu fırsatların Türkiye'de de regülasyon perspektifiyle değerlendirileceğini göstermektedir.

Denetimde Yeni Bir Kalite Eşiği

Tüm bu bulgular ışığında yapay zekâ, denetimde yalnızca iş yükünü azaltan bir otomasyon aracı değildir; **denetim kalitesinin standardını yeniden belirleyen stratejik bir unsurdur.**

Derin veri analizi, sürekli denetim ve algoritmik kanıt üretimi sayesinde modern denetim daha hızlı, daha kapsamlı, daha şeffaf ve daha güvenilir hâle gelmiştir. Bu da bağımsız denetimin ekonomideki rolünü güçlendirmekte; denetçinin mesleki değerini daha üst bir zemine taşımaktadır.

Yeni Tehditler: Algoritmik Risk, Etik Sorunlar ve Sorumluluk Krizi

Yapay zekânın denetim süreçlerine entegrasyonu, çok önemli fırsatlar yarattığı gibi, derin ve çok boyutlu riskleri de beraberinde getirmektedir. Bu riskler yalnızca teknik hatalardan ibaret değildir; denetim mesleğinin özünü oluşturan **mesleki şüphecilik, bağımsızlık, etik, denetim kanıtının güvenilirliği ve sorumluluk ilkeleri** üzerinde doğrudan etki yaratmaktadır.

Dijitalleşme yalnızca bir teknoloji meselesi değil, aynı zamanda etik, yönetim ve toplumsal düzen açısından da yeni riskler doğurmaktadır. Yapay zekânın denetimde kullanımı, teknik bir güncelleme değil; bir **etik ve hukuki mimari** meselesidir.

Aşağıdaki başlıklar, Yapay Zekâ destekli denetim sürecinde ortaya çıkan başlıca tehditleri kapsamlı bir şekilde ortaya koymaktadır.

Algoritmik Yanlılık: Görünmeyen Hataların Görünür Etkileri

Yapay zekâ sistemleri, beslendiği verilerin bir yansımasıdır. Veri setlerinde yer alan her önyargı, eksiklik veya hatalı ilişki, modele birebir yansır. Bu durum "algoritmik yanlılık" olarak bilinir. Bağımsız denetim açısından bu risk, yalnızca teknik bir problem değil; doğrudan **raporun doğruluğunu, gerçeğe uygun sunumu ve profesyonel yargıyı** etkileyen bir tehdittir. Algoritmik yanlılığın denetimde yol açabileceği sorunlardan bazıları:

- Olağan dışı işlemlerin yanlış risk seviyesinde sınıflandırılması,
- Hile sinyallerinin yanlış pozitif veya yanlış negatif olarak algılanması,
- Benzer şirketler arasında yanlış karşılaştırmalar yapılması,

• Modelin belirli sektörel örüntülere aşırı güvenmesi. En tehlikeli durum ise şudur: Bir denetçi, modelin hatalı çıktısına aşırı güvenirse, kritik bir denetim alanı tamamen gözden kaçabilir. Bu da hem raporun güvenilirliğini hem de denetçinin sorumluluğunu doğrudan etkiler.

Kara Kutu (Black-Box) Sorunu: Açıklanamayan Kararlar

Yapay zekâ ile yapılan analizlerde bazı modeller — özellikle derin öğrenme tabanlı olanlar — **neden belirli bir sonuca ulaştığını açıklayamaz**. Bu durum "kara kutu problemi" olarak adlandırılır.

Denetimin doğası gereği:

- Her bulgunun gerekçelendirilmesi,
- Kanıtın doğrulanabilir olması,
- Kullanılan prosedürlerin izlenebilirliği zorunludur.

Bu nedenle "model böyle dedi" gerekçesi, denetim standartları açısından kabul edilemez. Denetim kanıtının güvenilirliği, **anlaşılabilirliğe** dayanır.

Bu risk şu soruyu ortaya çıkarır:

Denetçi, açıklayamadığı bir algoritmanın sonuçlarına dayanarak nasıl makul güvence verebilir?

Cevap basittir: veremez. Bu yüzden Yapay Zekâ kullanımı, şeffaflık ve açıklanabilirlik ilkeleriyle birlikte ele alınmalıdır.

Veri Gizliliği ve Siber Güvenlik: Denetimin Yeni Zayıf Halkası

Finansal veriler, bir şirketin en hassas bilgileridir. Yapay Zekâ modelleri bu verileri depolar, işler ve değerlendirir. Bu durum şu riskleri doğurur:

- Yetkisiz erişim,
- Veri sızıntısı,
- Dış saldırılar,
- İçeriden yapılan manipölasyonlar,
- Modelin ele geçirilmesi.

Denetim kuruluşlarının kullandığı Yapay Zekâ modelleri hedef hâline gelirse, yalnızca denetçi değil, denetlenen şirket ve hatta yatırımcılar da zarar görebilir. Bu nedenle yapay zekâ tabanlı denetimde:

- Güçlü siber güvenlik protokolleri,
- Veri maskeleyme teknikleri,
- Şifreleme,
- İşlem loglarının korunması olmazsa olmaz hâle gelmiştir.

Profesyonel Yargının Teknolojiye Devredilmesi Riski

Yapay zekâ ne kadar gelişmiş olursa olsun, **mesleki şüphecilik** bir algoritma tarafından üretilmez. Şüphecilik; sorgulayıcı zihin, bağlam bilgisi, etik duruş ve deneyime dayanan bir insani kapasitedir.

Yapay Zekâ kullanımı arttıkça bazı denetim ekiplerinin:

- Modele aşırı güvenmesi,
- İnsan değerlendirmesini geri plana atması,
- Kritik alanlarda teknolojik çıktıları sorgulamaması

gibi riskler doğmaktadır. Bu durum, mesleğin özünü oluşturan **profesyonel yargının temassızlaşmasına** neden olabilir.

Denetimde asla unutmamak gerekir:

Araç değişse de, sorumluluk denetçidedir.

Etik Sorunlar: Veri, Denetçi ve Müşteri Arasındaki Yeni Üçgen

Yapay Zekâ kullanımı etik açıdan da derin tartışmalar yaratmaktadır:

- Modellerin denetlenen işletmenin verilerini ne kadar süre saklayacağı,
- Bu verilerin başka analizlerde kullanılıp kullanılmayacağı,
- Önyargılı modellerin işletmelere haksız risk puanı verip vermeyeceği,
- Denetim raporunun hangi oranda otomatik sistemler tarafından etkilenebileceği.

Etik çerçeve netleşmeden Yapay Zekânın denetime tam entegrasyonu mümkün değildir.

Bu bağlamda KGK'nın etik standartları güncellemesi beklenen bir gelişme olarak öne çıkmaktadır.

Riskleri Yönetmeden Fırsatlar Değere Dönüşmez

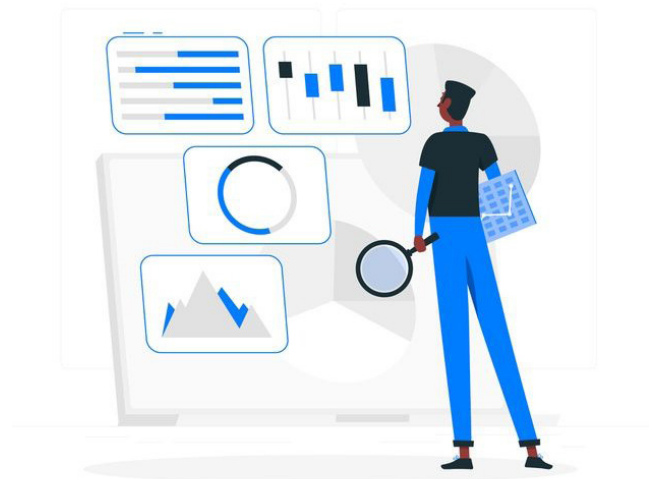
Yapay zekâ, denetim mesleği için olağanüstü fırsatlar yaratsa da, bu fırsatların gerçek bir katma değere dönüşmesi **ancak risklerin tanımlanması, yönetilmesi ve sınırlandırılmasıyla** mümkündür.

Bu nedenle Yapay Zekâ destekli denetim:

- Teknik,
- Etik,
- Hukuki,
- Yönetişimsel bir bütünlük içinde ele alınmalıdır.

Teknolojiye körü körüne teslim olmak da, teknolojiyi tamamen reddetmek de çözüm değildir.

Doğru yaklaşım, **Yapay Zekâyı güçlü bir denetim aracı hâline getiren, ancak profesyonel yargıyı merkezde tutan dengeli bir modeldir.**



Denetçinin Dönüşümü: Teknolojiyi Yöneten Mesleğe Geçiş

Yapay zekâ destekli denetim süreçleri, denetçinin sahip olması gereken bilgi ve beceri setini genişletmiştir. Modern denetçiden artık yalnızca finansal muhasebe bilgisi değil; aşağıdaki alanlarda da yetkinlik beklenmektedir:

1. Veri Bilimi ve Analitiği

- Veri setlerinin yapısını anlamak,
- Risk analitiği modellerini yorumlayabilmek,
- İstatistiksel ilişki analizlerini değerlendirebilmek.

2. Yapay Zekâ Okuryazarlığı

Denetçi bir veri bilimci olmak zorunda değildir; ancak algoritmaların temel çalışma mantığını, sınırlılıklarını ve risklerini bilmek zorundadır.

3. Siber Güvenlik Temelleri

Bağımsız denetim artık siber riskleri de kapsayan bir güven değerlendirmesi içermektedir.

4. Dijital İç Kontrol Sistemleri

COSO çerçevesinin dijital ortamlarda nasıl uygulandığını bilmek; veri bütünlüğünü, log kayıtlarını ve erişim kontrollerini inceleyebilmek.

5. Algoritmik Şeffaflık Analizi

Model neden bu kararı verdi?

Bu karar hangi parametrelere dayanıyor?

Bu parametrelerin hatalı olması risk yaratır mı?

Bu soruları yanıtlayabilen denetçi, teknoloji çağının gerçek uzmanıdır.



Denetçinin Rolü: Sorgulayıcıdan Stratejik Ortağa

Yapay Zekânın sağladığı otomasyon sayesinde denetçiler rutin işlemlerden kurtulmuş, böylece daha stratejik ve yüksek katma değerli alanlara odaklanabilir hâle gelmiştir:

- Yönetişim zafiyetlerini tespit etme
- Yönetim beyanlarını derinlemesine analiz etme
- İşletmenin dijital risk profilini değerlendirme
- Süreç madenciliği çıktıları üzerinden iç kontrol eksiklerini belirleme
- Stratejik öngörüler sunma

Bu durum denetçiyi yönetimin ve düzenleyicilerin gözünde yalnızca bir doğrulama uzmanı olmaktan çıkarıp, **stratejik bir danışman ve risk yöneticisi** konumuna taşımaktadır.

KGK çalıştayında vurgulanan:

“Denetçiler, teknolojiyi takip eden değil, teknolojiyi yöneten meslek profesyonelleri olmalıdır.”
ifadesi bu yeni rolün özünü anlatmaktadır.

Mesleki Şüphencilik: Dijital Çağın Değer Zincirinde Yeni Bir Anlam

Yapay zekâ ne kadar gelişmiş olursa olsun, mesleki şüphencilik denetim mesleğinin en kritik değeridir.

- Algoritmalar hata yapabilir,
- Veri manipüle edilebilir,
- Modeller önyargılı olabilir,
- Sistemler siber saldırıya uğrayabilir.

Dolayısıyla dijitalleşen dünyada mesleki şüphencilik daha da kritik hâle gelmiştir.

Artık şüphencilik yalnızca “hesap hatalarını aramak” değildir; aynı zamanda:

- Algoritmanın neden böyle davrandığını sorgulamak,
- Model riskini analiz etmek,
- Verinin doğruluğunu test etmek,
- Dijital kontrol ortamını eleştirel bir gözle incelemek demektir.

Başka bir ifadeyle:

Teknoloji gelişse de şüphencilik hiçbir zaman otomatikleştirilemez.

Denetim Ekiplerinin Yeniden Yapılanması: Çok Disiplinli Model

Modern denetim kuruluşları artık yalnızca muhasebe kökenli profesyonellerden oluşmamaktadır. Ekiplere giderek daha fazla dahil edilen uzmanlık alanları şunlardır:

- Veri bilimciler
- Yazılım mühendisleri
- Siber güvenlik uzmanları
- Süreç madenciliği analistleri
- Yapay zekâ model doğrulama uzmanları
- İstatistikçiler

Bağımsız denetim mesleği, çok disiplinli yapıya geçiş yaparak hem kapsamını genişletmekte hem de sunduğu güvence hizmetinin niteliğini artırmaktadır.

Regülasyonun Yönü: Teknoloji Serbest, Sorumluluk Devredilemez

Yapay zekânın denetim süreçlerine entegrasyonu yalnızca teknik bir uyarılma değil, aynı zamanda kapsamlı bir hukuki ve düzenleyici çerçeve gerektiren bir dönüşümdür. Finansal raporlama ekosistemi, güven üzerine kurulu bir yapıdır ve bu güvenin sürdürülebilmesi yalnızca teknolojiyle değil, doğru kurgulanmış bir gözetim ve regülasyon mimarisıyla mümkündür. Bu nedenle uluslararası gözetim otoritelerinin (IAASB, PCAOB, FRC, IFAC) ve KGK'nın yaklaşımı ortak bir çizgide birleşmektedir.

Yapay zekâyâ kapılar açıktır, ancak denetim sorumluluğu hiçbir koşulda devredilemez.

Bu ilke, Yapay Zekâ çağında düzenlemenin temel felsefesini oluşturur.



Uluslararası Düzenleyici Kuruluşların Ortak Mesajı

IAASB, PCAOB ve FRC tarafından yayımlanan rehberlerde, Yapay Zekânın denetimde kullanımına ilişkin ortak bir çerçeve belirlenmiştir. Bu çerçevenin temel maddeleri şunlardır:

1. Denetçi Yapay Zekâyı kullanabilir, fakat mesleki şüphecilikten vazgeçemez.

Yapay Zekâ çıktıları, denetim prosedürlerinin yerini almaz; yalnızca onları güçlendirebilir.

2. Modelin güvenilirliğini test etme yükümlülüğü denetçidedir.

Algoritmanın risk puanlaması, sınıflandırma sonuçları veya anomali tespitleri, profesyonel yargının yerine geçemez.

3. Denetim kanıtının kaynağı değişse de, niteliği değişmez.

Kanıt dijital, algoritmik veya otomatik olabilir; ancak güvenilirlik, doğrulanabilirlik ve yeterlilik şartları aynıdır.

4. Denetim raporunun sorumluluğu insandadır.

Hiçbir düzenleyici otorite, denetim raporunun doğruluğuna ilişkin sorumluluğun Yapay Zekâ sistemlerine aktarılmasına izin vermez.

Bu yaklaşım, teknoloji kullanılsa da mesleğin temel ilkelerinin değişmediğini vurgulamaktadır.

Etik Çerçeve: Teknoloji Kullanılsa da Değerler Değişmez

Denetimin etik ilkeleri — bağımsızlık, tarafsızlık, mesleki özen, şeffaflık ve güvenilirlik — dijital çağda daha da kritik hâle gelmiştir.

Yapay Zekânın kullanımı bu ilkeleri ortadan kaldırmaz; aksine uygulamayı daha karmaşık hâle getirir.

Yeni etik gereklilikler şunlardır:

- Algoritmaların önyargısız olması
- Veri gizliliğinin sağlanması
- Kullanılan Yapay Zekâ modeline ilişkin açıklama yapılması
- Müşteriye karşı şeffaf bilgi sunulması
- Yapay Zekâ üzerinde aşırı güven geliştirilmemesi

Bu ilkeler, düzenleyici çerçevenin merkezinde yer almalıdır.

Teknoloji Sınırsız, Sorumluluk Sınırsız Değildir

Regülasyonun yönü çok net bir mesaj vermektedir:

- Denetim teknolojiden korkmaz, aksine teknolojiyle güçlenir.
- Ancak teknoloji hiçbir zaman insani sorumluluğun yerine geçmez.
- Denetçi, Yapay Zekânın ürettiği sonuçlara dayansa bile nihai sorumluluk kendisine aittir.
- Gözetim otoriteleri Yapay Zekânın kullanımını teşvik eder, fakat kontrolsüz bırakmaz.
- Yeni dönemde en kritik ihtiyaç: **şeffaf, izlenebilir, denetlenebilir algoritmalar**dır.

Bu nedenle yapay zekâ çağında denetimin geleceği, “teknolojiye teslim olan denetçi” değil, **teknolojiyi yöneten denetçi** yaklaşımına dayanacaktır.

Denetçi Artık Daha Kıymetlidir: Profesyonel Yargının Yeni Değeri

Yapay Zekânın yükselişi denetçiyi değersizleştirmemiş; tam tersine onun mesleki rolünü daha kritik hâle getirmiştir. Çünkü dijitalleşmiş süreçlerde:

- Doğru soruyu soran,
- Algoritmanın ürettiği bulguyu irdeleyen,
- Modelin sınırlarını anlayan,
- Verinin bağlamını yorumlayan,
- Sürece mesleki şüphecilik katan yine insandır.

Denetçi artık yalnızca finansal bilgiye hâkim bir uzman değil; aynı zamanda:

- Veri analisti,
 - Algoritmik risk değerlendiricisi,
 - Süreç mimarisi yorumlayıcısı,
 - Etik lider,
 - Dijital güvence sağlayıcısı
- kimliğini de taşır.

Bu nedenle Yapay Zekâ, denetçiyi yok eden değil; **denetçiyi yeniden tanımlayan bir güçtür.**

Teknoloji Denetimi mi Değiştirecek, Denetim Teknolojiyi mi?

Yeni paradigma şunu sormaktadır:

“Yapay zekâ denetimi nasıl dönüştürecek?”
Bu sorunun yanıtı artık bellidir.

Bu sorunun yanıtı artık bellidir.

Asıl belirleyici soru ise şudur:

“Denetim mesleği bu dönüşüme nasıl liderlik edecek?”

Eğer teknolojiyi yöneten, etik çerçeveyi koruyan, model risklerini anlayan ve profesyonel yargıyı merkezde tutan bir yaklaşım benimsenirse, Yapay Zekâ denetim mesleğini zayıflatmayacak; aksine onu tarihin en güçlü dönemine taşıyacaktır.

Çünkü Yapay Zekâ, denetimin sonu değil; bağımsız denetimin yeni çağının başlangıcıdır.



TEMAS MONTHLY

Yazı ve Yorum *Kösesi*



Ergün GÜLTEKİN

Kurumsal Dönüşümün Görünmeyen Engelleri ve Dokuz Katmanlı Lider Geliştirme Modeli:

Yönetim Danışmanlarının Sahada Karşılaştığı Şaşkınlıkların Anatomisi

Türkiye’de farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler farklı kültür ve yapılaraya sahip olsa da yönetim danışmanlığı çalışmalarında karşılaşılan sorunların büyük ölçüde benzer olduğu görülmektedir. Bu tablo, şirketlerin yüksek stratejik hedefler belirlemesine karşın, bu hedefleri destekleyecek kurumsal kapasitenin çoğu zaman aynı ölçüde gelişmemiş olmasıyla açıklanabilir. Başka bir ifadeyle, birçok işletmede hedef-kapasite uyumsuzluğu kritik bir yönetim problemi olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu uyumsuzluk, finansal değer yaratma, rekabet avantajı elde etme, kârlılığı artırma, ciro ve ölçek büyümesi, toplam kalite ve prodüktivite gibi temel stratejik amaçların uygulanabilirliğini doğrudan etkilemektedir. Neredeyse tüm işletmelerin yalın yönetim, operasyonel mükemmellik, müşteri memnuniyeti, inovasyon ve sürdürülebilir performans gibi alanlarda iddialı beklentiler taşımasına rağmen, bu hedeflerin kurumsal altyapı, yönetsel kapasite, süreç olgunluğu ve liderlik yaklaşımıyla yeterince desteklenmemesi, organizasyonların performansını sistematik biçimde sınırlandırmaktadır.

Bu çalışma, işletmelerin benimsediği stratejik amaçların hangi yönetsel temellere ihtiyaç duyduğunu, mevcut organizasyonel sorunların bu hedeflerle nasıl ilişkilendiğini ve kurumsal dönüşümü mümkün kılacak liderlik anlayışının hangi bileşenlerden oluşması gerektiğini bütüncül bir çerçevede ele almaktadır.

- Bilgi dünyası: öğrenme ve kavramsal düşünme kapasitesinin geliştirilmesi
- Mantık dünyası: rasyonel karar alma yapılarının güçlendirilmesi
- Duygu dünyası: etik duyarlılık ve empati kapasitesinin geliştirilmesi
- Zihin dünyası: tutum ve zihinsel çerçevelerin farkındalıkla oluşturulması
- Eylem dünyası: davranışların değerlerle uyumlu biçimde şekillendirilmesi
- Anlam dünyası: değer temelli çalışma amacının netleştirilmesi
- Yöntem katmanı: sistematik ve sürdürülebilir liderlik yöntemlerinin oluşturulması
- Değer dünyası: kurumsal kültürün etik değerlerle uyumlu biçimde inşa edilmesi
- Varlık dünyası: liderliğin somut katkılarla ölçülmesi ve toplumsal fayda

1. Stratejik Hedefler ile Mevcut Kurumsal Yapı Arasındaki Asimetri

Stratejik açıdan iddialı hedefler benimseyen birçok işletmede, şirket hedeflerini desteklemesi gereken kurumsal altyapının çeşitli boyutlarda gelişime açık olduğu görülmektedir.

Bu durum özellikle yapısal ve organizasyonel düzeyde belirginleşmekte; kurumsal yönetim ilkeleriyle uyumlu bir yapılanmanın bulunmaması, yetki ve sorumlulukların açık şekilde tanımlanmaması veya etkin biçimde devredilememesi, süreç kurgularının belirsizliği ve raporlama sistemlerinin yetersizliği dikkat çekmektedir. Böyle bir yapısal zayıflık, şirketlerin operasyonel esnekliklerini düşürmekte ve sorun çözme hızlarını sınırlayan ağır ve reaksiyoner bir yönetim modeli ortaya çıkarmaktadır.

Yönetimsel ve karar alma boyutunda ise hedeflerin yanlış tanımlanması veya ölçülebilir göstergelere dayandırılmaması, performans sistemlerinin karar süreçlerine yön verememesi, bölüm bazlı süreç yönetiminin gelişmemiş olması ve birimler arası iletişim eksiklikleri öne çıkmaktadır. Bu çerçevede vizyon ve perspektif eksikliği, karar alma süreçlerinde analitik yaklaşımın zayıflığı ve değişime yönelik isteksizlik, şirketlerin stratejik yönelimlerini uygulamaya dönüştürmesini güçleştirmektedir.

İnsan kaynağı ve yetkinlik boyutunda da benzer bir tablo görülmektedir. Yüksek personel devri, nitelikli işgücü kaybı, çalışanlarda özgüvenin ya aşırı ya da yetersiz düzeyde seyretmesi, kurumsal yetkinlik setlerinin tanımlanmaması ve geliştirilmemesi ile çalışanların kariyer imkânlarının belirsizliği önemli bir sorun alanı oluşturmaktadır.

Bunlara ek olarak performans değerlendirme süreçlerinin sistematik bir yapıya sahip olmaması, çalışan gelişimini destekleyecek eğitim ve kapasite geliştirme faaliyetlerinin sınırlı kalması ve kaynakların verimli kullanılmaması, kurumların uzun vadeli rekabet gücünü zayıflatan ek faktörlerdir.

Tüm bu olumsuzluklar bir arada ele alındığında, şirketlerin benimsedikleri stratejik amaçlarla mevcut yönetim kapasiteleri arasında belirgin bir asimetri oluşmakta; bu asimetri de çoğu zaman işletmelerin dış uzmanlık ve yönetim danışmanlığı desteğine yönelmesine neden olmaktadır.

2. Yönetim Teknik ve Araçlarının Bilinmemesi: Hedef İddiası ile Yönetim Yetkinliği Arasındaki Çarpıcı Ayrışma

Birçok işletmede dikkat çeken temel husus, stratejik hedeflerin son derece iddialı biçimde belirlenmesine karşın, bu hedeflere ulaşmayı mümkün kılacak yönetim teknikleri ve araçlarının üst yönetim tarafından yeterince bilinmemesi ya da sistematik biçimde kullanılmamasıdır.

Kurumsal literatürde geniş bir syer tutan bu yöntemler yıllardır akademik programların, profesyonel eğitimlerin ve sektör içi iyi uygulamaların vazgeçilmez bileşenleri olmasına rağmen; işletmelerin önemli bir kısmında bu araçların karar süreçlerine yansımadağı gözlemlenmektedir. Bu durum, hedeflerin yüksekliği ile yönetim kapasitesinin sınırlılığı arasındaki belirgin açıklığı görünür kılmakta ve ister istemez yönetim danışmanları arasında şaşkınlık uyandırmaktadır. Bununla karşılaşmak yaşanan "ilk şaşkınlıktır".

Gerçekten de rekabet avantajı elde etmek, süreçleri iyileştirmek, performansı yükseltmek ve organizasyonu dönüştürmek isteyen bir işletmenin; -faaliyet bazında yönetimden stratejik planlamaya, kıyaslama yöntemlerinden kurumsal performans karnesine, değişim yönetimi modellerinden yalın yönetim uygulamalarına kadar uzanan- modern yönetim araçlarını hâlâ sınırlı düzeyde tanıması veya hiç kullanmaması, yönetim biliminin temel ilkeleriyle çelişen dikkat çekici bir bulgudur. Bu çelişki, işletmelerde "bilgi varmış gibi davranılan fakat kullanılmayan araçlar" şeklinde tanımlanabilecek yapay bir olgunluk izlenimi yaratmakta; karar alma süreçlerini ise çoğu zaman sezgisel, tepkisel ve kısa vadeli reflekslere mahkûm etmektedir.

Oysa bu araçlar performans göstergelerinin oluşturulmasından risklerin yönetimine, müşteri segmentasyonundan süreç maliyetlerinin analizine, modernizasyon programlarından bilgiyi kurumsallaştırmaya kadar pek çok kritik fonksiyonu destekleyen bilimsel yöntemlerdir. Buna rağmen, işletmelerin önemli bir bölümü bu yöntemleri yalnızca kavramsal düzeyde bilmekte; stratejik ve operasyonel karar süreçlerine entegre etme konusunda yeterli disiplin geliştirememektedir.

Sonuçta ortaya çıkan tablo açıktır: İddialı hedefler yüksek sesle dile getirilmekte; ancak bu hedeflere ulaşmayı mümkün kılacak yönetim araçları ya tanınmamakta ya da kullanılmamaktadır. Bu paradoks, günümüz işletmelerinde yönetimsel kapasite ile hedef iddiası arasındaki uçurumu büyütmekte ve stratejik başarısızlığın en görünmez ama en etkili nedenlerinden biri hâline gelmektedir.

3. Performans Göstergelerinin Ölçülmemesi ve Yönetim Kararlarında Etkin Kullanılmaması

Modern yönetim tekniklerinin temelinde veri toplama, sınıflandırma, analiz etme ve bu analizleri karar süreçlerine entegre etme ilkesi yer alır. Bu yaklaşım; hedef belirleme, ilerlemeyi izleme, sapmaları tespit etme, koşullar değiştiğinde hedefleri güncelleme ve gerekli taktiksel müdahaleleri geliştirme açısından kritik öneme sahiptir.

Buna rağmen Türkiye'deki birçok işletmede performans göstergelerinin önemi bilinse de bu göstergelerin sistematik bir yönetim mekanizmasına dönüştürülmediği görülmektedir. Üst yönetim ekipleri çoğu zaman süreç performansını ölçmek için gerekli veriyi toplamamakta ya da topladıkları verileri karar süreçlerinde etkili biçimde kullanmamaktadır.

Bu durum, yönetim danışmanları açısından "ikinci bir şaşkınlık" yaratmaktadır. Ölçülmeyen bir sorunun nasıl tespit edileceği ve tespit edilemeyen bir sorunun nasıl iyileştirileceği hâlâ cevaplanmayı bekleyen temel bir sorudur. Buna karşın pek çok yönetici, stratejik hedefleri yüksek bir iştahla dile getirirken, bu hedeflere ulaşmak için gereken analitik alt yapıyı ve süreç odaklı yönetim araçlarını kullanmayı ihmal etmektedir. Sonuçta yöneticiler, ölçülmemiş süreçlerden iyileştirme bekleyen ve değişken koşullarda sistematik olmayan kararlarla ilerleyen bir yapının içinde kalmaktadır.

Performans yönetiminde kullanılan başlıca göstergeler birkaç ana grupta toplanabilir. Her şeyden önce ciro, kârlılık, müşteri memnuniyeti, çalışan memnuniyeti ve marka bilinirliği/imağı şirketin genel başarısını ve pazardaki konumunu gösteren ana göstergelerdendir. Bunlara ek olarak pazar payı, kapasite kullanım oranı, verimlilik, brüt ve net işçilik kapasite kayıpları, devamsızlık, fazla mesai ve eksik parça oranı bulunmaktadır ve bu göstergeler, özellikle operasyonel etkinlik ve kaynak kullanımının doğruluğu açısından önem taşımaktadır.

Ayrıca üretim gerçekleştirme performansı, hurda miktarı, garanti ve kurtarma (tashi) maliyetleri ile düzeltici/önleyici faaliyetlere ilişkin veriler de kalite ve maliyet kontrolünün sürekliliği bakımından kritik niteliktedir. Son olarak kalite denetimleri, eğitim saatleri, iş kazası verileri ve öneri sistemi çıktıları da organizasyonun öğrenme kapasitesi, iş güvenliği düzeyi ve sürekli iyileştirme kültürünün varlığı açısından stratejik öneme sahip performans göstergeleri olarak değerlendirilmelidir. Bu göstergelerin tamamını düzenli ve analitik biçimde izleyen şirket sayısı ise oldukça sınırlıdır.

Ortaya çıkan tablo açıktır: "Raporlanan sonuçlar" ile gerçekten "yönetilen performans" arasında ciddi bir fark bulunmaktadır.

Evet! Birçok işletme performans göstergelerini yalnızca dönemsel raporlama aracı olarak görmek; bu göstergeleri stratejik kararların merkezine yerleştirmemektedir. Böylece hedef belirlemek bir yönetim eylemi olarak görünmekte; ancak bu hedeflere ulaşmak için gereken süreç tasarımı, ölçüm sistemleri, kıyaslamalar ve sürekli iyileştirme döngüleri çoğu zaman göz ardı edilmektedir.

Bu noktada sorulması gereken temel soru şudur: Yöneticiler bu kadar iddialı hedefler belirlerken, neden görevlerinin doğal bir uzantısı olan sistematik ölçüm ve süreç iyileştirme yöntemlerini kullanmamaktadır?

Ölçümsüz süreçlerden sonuç beklemek, işletmelerde hem rekabet gücünü hem de kurumsal öğrenme kapasitesini ciddi biçimde sınırlamaktadır. Dolayısıyla performans göstergelerinin ihmal edilmesi yalnızca teknik bir eksiklik değildir; aynı zamanda karar mekanizmalarının rasyonelliğini zayıflatan yapısal bir yönetim sorunudur. Bu nedenle ölçüm kültürünün, analitik düşünmenin ve veri temelli yönetimin kurumsal bir standart hâline gelmesi gerekmektedir. Bu dönüşüm sağlandığında, hedef-sonuç uyumsuzluğunu azaltmak ve sürdürülebilir başarı üretmek mümkün olacaktır.

4. Yöneticilerden Beklentilerin Tanımlanmaması ve Karşılanmayan Beklentilerin Fark Edilememesi

Kurumsal yapılarda sıkça gözlenen temel sorunlardan biri, yöneticilik rolünün yalnızca idari bir pozisyon gibi ele alınmasıdır. Birçok işletmede orta ve üst düzey yöneticilerin görev tanımları mevcuttur; ancak bu tanımlar çoğu zaman operasyonel devamlılığı sağlamakla sınırlıdır. Stratejik katkının, analitik düşüncenin, süreç iyileştirmenin ve insan gelişiminin ne ölçüde yöneticinin asli sorumluluğu olduğu açık biçimde belirtilmemektedir. Bu belirsizlik, yöneticilerin kendi rollerini yorumlamasında büyük farklılıklara yol açmakta ve kurumun ihtiyaçları ile yöneticilerin fiili katkıları arasında yapısal bir boşluk yaratmaktadır.

Tam da bu nedenle yönetim danışmanlarının yaşadığı "üçüncü şaşkınlık" oldukça haklıdır. Çünkü iş dünyasının hızla değiştiği, rekabet baskısının arttığı ve problemlerin çeşitlendiği bir ortamda, yöneticilik rolünün yalnızca operasyonu sürdürmekle sınırlandırıldığını görmek kayda değer bir çelişki oluşturmaktadır.

Kurumlar geleceğe dair iddialı hedefler belirlemekte; ancak bu hedeflere ulaşmak için gerekli olan analitik, kavramsal ve liderlik odaklı işlevlerin yöneticiler tarafından sistematik olarak yerine getirilmemektedir.

Bu çelişki, yönetim danışmanlarını doğal olarak şu soruyu sormaya yöneltir: Yalnızca iş akışını devam ettirmek yöneticilik için yeterli midir?

Yoksa yöneticilerin, kurumun geleceğini şekillendiren daha geniş bir sorumluluk setine sahip olması gerekmez mi?

Bu sorunun arka planında ise şu beklentiler bulunmaktadır: Yöneticilerin bilgi veya uzman görüşü üretmeleri; kurum içi ve dışı irtibatları stratejik doğrultuda geliştirmeleri; süreç ve performans sorunlarına ilişkin teşhis çalışmaları yapmaları; uygulanabilir eylem önerileri geliştirmeleri, sistem ve yöntem tasarımlarına katkı sunmaları; organizasyonel değişimleri planlayıp yönetmeleri, çalışanları geliştirmeleri ve koçluk etmeleri. Bu işlevler, modern yönetim literatüründe “ek bir yetkinlik” olarak değerlendirilmemektedir; aksine yöneticilik rolünün en temel bileşenlerini oluşturmaktadır. Buna rağmen birçok şirkette bu beklentiler ya tanımlanmamış ya da yöneticilerin bu alanlardaki katkısı ölçülmediği için görünmez hâle gelmiştir.

Roller açık olmadığı için eksiklik de fark edilmemekte, fark edilmediği için de yöneticilik pozisyonu amaç–sonuç bağlantısını kuran bir liderlik alanı olmaktan uzaklaşıp, operasyonun idari sürdürümüyle sınırlı ve teknik uzmanlık içeren bir yapı hâline gelmektedir.

Oysa kurumsal sürdürülebilirlik açısından yöneticilik; “geçmişin israf ve kayıplarını anlamayı, bugünün verimlilik gerekliliklerini yönetmeyi ve yarını tasarlayacak kapasiteyi oluşturmayı içeren” bütüncül bir fonksiyondur. Beklentiler tanımlanmadıkça, izlenmedikçe ve ölçülmedikçe, bu fonksiyonun kuruma sağladığı değer de sistematik biçimde görünmez hâle gelmektedir.

5. Başarılı Olarak Nitelendirmek İçin Başarı Kriterlerinin Tanımlanmaması

Birçok kurumda yalnızca yöneticilik rollerinin değil, beyaz yaka çalışanların hangi ölçütlere göre “başarılı” sayılacağına tanımlanmamış olması da yönetim bilimi açısından kritik bir boşluk oluşturmaktadır.

Şirketler verimlilik, yenilikçilik ve değer üretimi hedeflerini sıklıkla vurgulasa da bir çalışanın bu hedeflere nasıl katkı sunduğunu gösteren davranış ve çıktıları tanımlayan çerçeve çoğu zaman bulunmamaktadır. Bu eksiklik, başarı kavramını bulanıklaştırmakta; çalışan güvenini, yöneticilerin değerlendirme tutarlılığını ve örgütsel adalet algısını zayıflatmaktadır.

Oysa beyaz yaka çalışanların kuruma katkısını gösteren davranış göstergeleri karmaşık değildir. Literatürde bu göstergeler açık biçimde tanımlanmıştır.

- Yeni kabiliyet edinme, çalışanın değişen gereksinimlere uyum sağlama kapasitesini ifade eder.
- Yeni sistemler geliştirme, operasyonel akışı iyileştirme becerisidir.

- Yeni ilişkiler geliştirme, kurum içi koordinasyonu ve dış bağlantıları güçlendiren etkileşim kapasitesini temsil eder.
- Yeni fırsatlar bulma ve kullanma, stratejik öngörü ve girişimci davranışı gösterir.
- Yeni davranış kalıpları geliştirme, öğrenme çevikliğini;
- Yeni performans oluşturma ise tüm bu unsurların ölçülebilir kurumsal çıktılara dönüştüğü somut etkiyi ifade eder.

Bu çerçeve, “faydalı çalışan” tanımının soyut bir yargı değil, evrensel ve nesnel göstergelere dayandığını göstermektedir. Tam da bu nedenle, göstergeler literatürde bu kadar net tanımlanmışken birçok organizasyonda değerlendirme mekanizmalarının hâlâ kişisel yargılara, sezgisel gözlemlere ve subjektif tercihlere dayanması dikkat çekici bir çelişkidir.

İşte bu noktada yönetim danışmanlarının yaşadığı “dördüncü şaşkınlığın” kaynağı ortaya çıkar: Başarı kriterleri tanımlanmamışsa yüksek potansiyel nasıl keşfedilecek, hangi davranışların teşvik edilmesi gerektiği nasıl belirlenecek ve çalışanların sisteme güveni nasıl sağlanacaktır?

Kurumsal yapılarda yöneticilikten beklenen fonksiyonların netleşmemesi ve çalışan başarı kriterlerinin tanımlanmaması birleştiğinde, modern işletmeciliğin temel davranış göstergeleri çoğu kurumda görünmez hâle gelmektedir. Bu görünmezlik, hem çalışan potansiyelinin açığa çıkmasını engellemekte hem de şirketlerin değişime öncülük edecek liderleri yetiştirmesini zorlaştırmaktadır.

İşte bu nedenle yönetim danışmanlarının dile getirdiği “beşinci şaşkınlık” da anlaşılırdır: Tüm bu süreçlerin tasarlanmasından ve işletilmesinden sorumlu yönetim ekibi, beyaz yaka çalışanların değer yaratanlarını tespit ve takdir etmekle yükümlü değil midir? Örgütsel adalet ve liyakat kültürünün sürdürülebilmesi için kurumların katkı üreten çalışanları tanımlaması, geliştirmesi ve ödüllendirmesi gerekmez mi? Ehil insanları işe almak, yetiştirmek, fırsatlar sunmak ve öğrendiklerini uygulamalarını sağlamak yöneticiliğin temel görevi değilse nedir?

Ne var ki bu sorumluluklar açık biçimde tanımlanmadığında, değerlendirme süreçleri hızla kişisel yargılara kaymakta; kayırmacılık ve subjektif tercihler, liyakat esaslı yönetim anlayışının zayıf olduğu ortamların kaçınılmaz sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

Tüm bu bulgular ortak bir gerçeğe işaret etmektedir: Değişimi gerçekleştirecek yöneticilerin sahip olması gereken nitelikler yalnızca teknik bilgi ya da yönetsel deneyimle sınırlanamaz; kurumsal dönüşüm ancak çok katmanlı ve iyi tanımlanmış bir liderlik kapasitesiyle mümkündür.

6. Şirketlerde Değişimi Yönetecek Liderin Sahip Olması Gereken Vasıflar

Birçok şirkette yöneticilerden hem mevcut sorunları analiz etmeleri hem iyileştirme fırsatlarını belirlemeleri hem de geleceği tasarımları beklenirken, bu rolü üstlenecek liderlerde hangi yetkinliklerin aranması gerektiği çoğu kurumda net şekilde tanımlanmamıştır.

Özellikle süreç performansının ölçülmediği, sistematik yönetim mekanizmalarının kurulmadığı ve beyaz yaka çalışanlar için başarı kriterlerinin net olmadığı ortamlarda doğal olarak şu soru ortaya çıkar: Bu çok katmanlı dönüşümü kim, nasıl yönetecektir?

Bu soruyla da yüzleşen yönetim danışmanlarının “altıncı şaşkınlığı” aslında iki yönlüdür. Birincisi, yöneticilerin yalnızca operasyonu sürdürmekten değil; israfı tespit etmekten, süreçleri iyileştirmekten, insanları geliştirmekten ve geleceğin kapasitesini planlamaktan sorumlu olduğunun çoğu kurumda tanımlanmamış olmasıdır. İkincisi, tüm bu sorumlulukları yerine getirecek liderlerde aranan yetkinlik setinin dahi netleşmemiş olmasıdır.

Oysa değişimi yönetecek liderden beklentiler son derece açıktır: Yeni kabiliyetler geliştirmek, yeni sistemler kurmak, yeni ilişkiler oluşturmak, fırsatlar yaratmak ve tüm bu unsurları sürdürülebilir performans sonuçlarına dönüştürmek. Bu çıktılar olmadan ne stratejik dönüşüm mümkündür ne de kalıcı rekabet avantajı elde edilebilir.

Bu gerçeklik yönetim danışmanlarını temel bir soruya yöneltir: Görev tanımlarında yalnızca operasyonel faaliyetler yazıyorsa, dönüşümün liderliğini kim üstlenecektir?

Bu sorunun cevabının kimse tarafından merak edilmemesi yaşanan “yedinci ve son şaşkınlıktır”. Çünkü aslında herkes konfor alanına düşkündür, mutludur ve hiçbir şeyin değişmesi istenmemektedir.

Değişim kendiliğinden gerçekleşmeyeceğine göre, kurumun geleceğini şekillendirecek yöneticinin yalnızca idari görev tanımına değil; bilgi, vicdan, tutum, davranış ve değer temelli bir bütünlüğe sahip olması gerekmektedir.

Modern liderlik kuramları da bu noktada birleşmektedir: Liderlik artık yalnızca yetki değil; düşünceyle davranış, değerle fayda arasında kurulan çok katmanlı bir köprüdür.



7. Değişim Liderliğinin Gerektirdiği Çok Katmanlı Yetkinlik Seti

Günümüzün belirsizliklerle şekillenen ve hızla değişen iş ortamı, liderlik rolünü geleneksel tanımların ötesine taşımaktadır. Bass'ın dönüşümcü liderlik modeli (1985), Greenleaf'in hizmetkâr liderlik yaklaşımı (1977) ve Brown & Treviño'nun etik liderlik çerçevesi (2006), liderliği yalnızca karar verme yetkisi olarak değil; insanı, değerleri, anlamı ve davranışı aynı sistem içinde birleştiren bütünsel bir süreç olarak konumlandırmaktadır.

Bu niteliklerin önemi açıktır: Liderden beklenen artık yalnızca sorun çözmesi değildir. Kim olduğunu bilmesi, neyi neden yaptığını sorgulaması, değerle fayda arasında tutarlı bir bağ kurması ve kurum ile toplum için anlamlı bir gelecek tasarlaması beklenmektedir. Dolayısıyla liderlik hem zihinsel hem duygusal hem de etik bir bütünlük gerektirir; gerçek lider yalnızca sonuç üretmez, değer taşıyan izler bırakır. Ancak literatür çalışmaları, bu lideri nasıl yetiştireceğimize dair sistematik bir yaklaşım ve yöntem maalesef önerilmemiştir.

Evett! Tam da bu nedenle kurumların sürdürülebilir dönüşümü için bütünlük bir liderlik gelişim modeline ihtiyaç vardır. İşte bu gereksinim, yeni bir model kurgulamaya yöneltmiştir.

Yukarıda bahsedilen tüm bulguların Liderlik vasıfları ile ilişkilendirilmesi ile değişimi yönetmesi gereken yöneticinin sahip olması gereken entelektüel bilgi, beceri ve yetkinliklerin tanımlanması sağlanmıştır. Bu çalışma, liderlik gelişimindeki yetersizlikleri gidermek amacıyla dokuz katmanlı etik liderlik modelini önermektedir. Model, liderliğin bilgi, mantık, duygu, tutum, davranış, amaç, yöntem, değer ve sonuç üretme boyutlarının birbirini tamamlayan bir bütün olarak ele alınmasını sağlar.

Bulgular	Boyut	Neden?
Hedef / kapasite uyumsuzluğu	Mantık Dünyası	Tutarlılık, rasyonalite, stratejik bütünlük
Sorunların çok ve çeşitli olması	Zihin Dünyası	Sistem düşüncesi, zihinsel modelleme
Yönetim teknik ve araçlarının bilinmemesi	Bilgi Dünyası	Kavramsal öğrenme ve yöntem bilgisi
Veri ve ölçüm eksikliği	Yöntem Katmanı	Sistematik ölçüm ve süreç disiplini
Yöneticilik rolünün tanımsızlığı ve sorumlulukların bilinmemesi	Eylem Dünyası / Duygu Dünyası	Davranış standardı ve rol icrası
Başarı kriterlerinin bulunmaması	Değer Dünyası / Duygu Dünyası	Kültür, değer, ödüllendirme sistemi
Değişim liderinin olmaması	Anlam Dünyası / Duygu Dünyası	Stratejik amaç taşıyıcılığı
Lider yetiştirme yönteminin bilinmemesi, programların yetersizliği	Yöntem Katmanı	Gelişim mimarisi eksikliği

Bu bağlamda değişimi yönetecek bir liderin sahip olması gereken temel nitelikler aşağıdaki dokuz katmanda ele alınabilir:

1. Sorgulayıcı Bilincin İnşası: Lider öğrenmeyi süreklileştirir; veriyle, kavramla ve eleştirel düşünmeyle kalıcı bir ilişki kurar.
2. Akıl, Değerler ve Ortak Bilinç: Kararlarını rasyonel temellere dayandırır; zihinsel disiplin ve tutarlılığı korur.
3. Vicdanın Rehberliğinde Etik Duyarlılık: Empati geliştirir, vicdani muhasebe yapar ve etik sınırları gözetir.
4. Tutumun ve İçsel Duruşun Oluşumu: Niyetini, algısını ve zihinsel duruşunu bilinçli biçimde şekillendirir.
5. Davranışta Vücut Bulan Değerler: Söylediği ile yaptığı arasında uyum sağlar; davranış, değerleri doğrular.
6. Değer Temelli Çalışma Amacı: Ekibine, kurumuna ve topluma yön veren bir amaç tanımlar ve taşır.

7. Etik Liderliğin Uygulama Biçimleri: Sistematik, prensipli ve sürdürülebilir yöntemlerle çalışır.
8. Kurumsal Kültürün İnşası: Kişisel değerlerinin örgütsel etkiye dönüşmesini sağlar.
9. Liderliğin Somut Katkıya Dönüşmesi: Nihai ölçüt olan faydayı üretir; kuruma ve topluma anlamlı bir katkı bırakır.

Bu makalede sunulan değerlendirmeler, kurumsal dönüşümün yalnızca teknik araçlarla değil; liderlik yaklaşımının niteliğiyle şekillendiğini ortaya koymaktadır. Şirketlerin sürdürülebilir başarı elde edebilmesi, yapısal netlik, sistematik yönetim mekanizmaları ve değer temelli liderlik anlayışının bir arada var olmasına bağlıdır.

Bu nedenle etik liderliğin dokuz katmanlı çerçevesi, yalnızca kavramsal bir model değil; organizasyonların hem bugünkü sorunlarını aşmalarına hem de geleceğe yönelik kapasite geliştirmelerine rehberlik edecek stratejik bir yön göstericidir. Tespit edilen bulgular ile liderin

Tespit edilen bulgular etik liderliğin aşağıda verilen dokuz katmanlı çerçevesini anlamlı kılar. Derginin ilerleyen sayılarında, bu dokuz katmanın her biri —bilgi, mantık, duygu, zihin, eylem, anlam, yöntem, değer ve varlık dünyaları— ayrı makalelerde detaylı bir kapsamla ele alınacak; böylece etik liderliğin hem kuramsal temelleri hem de uygulamadaki karşılıkları bütüncül bir perspektifle incelenecektir.



**Salih BAYRAM**

Kurumların Aktifine Kayıtlı Taşınmazların Satışında KDV İstisna Uygulanması Dünü Bugünü

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 5'inci maddesinin 1/e bendinde Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 17/4-r maddesi kapsamında

"Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri" KDV'den istisna edilmiştir.

Yine aynı maddede yapılan düzenlemeye göre; "İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır" açıklaması yapılmıştır.

KDVK kapsamında istisna uygulaması, KVK'da yer alan istisna için kanunda yer alan şartların oluşması şartına bağlı değildir. Diğer bir anlatımla KVK'da yer alan ve istisna uygulaması için satış kazancının beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulması veya satış bedelinin satışı izleyen ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilmesi gibi şartlar KDVK'nın 17/4-r maddesi kapsamında istisna uygulamasında aranmayacaktır.

KVK kapsamında istisna uygulaması satış kazancının belirli bir kısmına uygulanmakta iken KDVK açısından istisna satış bedelinin tamamına uygulanacaktır. İstisna kapsamında devir ve teslim yapılabilecek varlıklar ise istisnadan faydalanan kurumların aktiflerinde veya mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazlardır.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumlar, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz teslimleri nedeniyle istisnadan faydalanamayacaklardır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında getirilen istisna ile ilgili ilk düzenleme olan 5281 sayılı kanunun gerekçesinde düzenleme ile ilgili olarak “düzenlemenin, kurumların mali yapılarını güçlendirme ve bankaların alacaklarının tahsilini hızlandırma amacını taşıdığı, bu nedenle istisna uygulamasına bu amaca uygun düşecek sınırlamalar getirildiği” açıklanmıştır.

6 Nisan 2014 tarihli Resmî Gazete ‘de yayımlanan ve 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğin (KDVGVUT) II/F-4.16 numaralı bölümünde, yukarıda bahsedilen istisnanın uygulaması ile ilgili olarak bazı açıklamalar yapılmış ve konuyla ilgili örneklerle yer verilmiştir. Diğer yandan istisna uygulaması ile ilgili olarak 08/08/2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı 60 no.lu KDV sirkülerinin 8.2.4 bölümünde açıklamalar yapılmıştır.

Taşınmaz mal satışında Kurumlar Vergisi İstisnası ve Katma Değer Vergisi İstisnası ile ilgili olarak 15/07/2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “7456 sayılı 6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile önemli vergisel değişiklikler yapılmıştır.

İlgili kanunun 7,8,19 ve 22’inci maddelerinde yapılan düzenlemeler özetle aşağıdaki gibidir;

İlk olarak 15.07.2023 tarihinden sonra edinilen taşınmazların satışında KVK’nın 5/1-e maddesinde yer alan Kurumlar Vergisi istisnası ve KDVK ‘nın 17/4-r maddesinde yer alan Katma Değer Vergisi İstisnası uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla bu tarihten sonra iktisap edilen taşınmaz malların için bu istisnalar uygulanmayacaktır.

İkinci olarak 7456 sayılı Kanun düzenlemesinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmaz mallar için 7456 sayılı Kanunun 22’inci maddesi ile KVK’ya Geçici 16’ncı madde eklenmiştir.

Düzenleme ile Maddenin yürürlük tarihi olan 15.07.2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların kanunun yürürlük tarihinden sonra elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar KVK’nın 5/1-e maddesinde yer alan Kurumlar Vergisi İstisnasından yararlanabilecektir. Ancak istisna oranı %25 olarak uygulanacaktır.

Yine 7456 Sayılı Kanunun 8’inci maddesiyle KDVK’ya Geçici 43’üncü madde eklenmiştir. Düzenleme ile maddenin yürürlük tarihi olan 15.7.2023 tarihinden önce kurumların aktiflerinde yer alan taşınmazlar için KDVK’nın 17/4-r bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümler uygulanacaktır.

KDVK’nın istisna uygulaması ile ilgili Geçici 43’üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

“Geçici Madde 43:Bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümler uygulanır.”

KDV Genel Uygulama Tebliğinin “4.16. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İştirak Hisseleri ve Taşınmazların Satışı başlıklı bölümünde konu ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır;

“ 15/7/2023 tarih ve 32249 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde yapılan değişiklikle kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulaması kaldırılmıştır.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanuna 7456 sayılı Kanunla eklenen geçici 43 üncü madde uyarınca, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların 15/7/2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi ile geçici 43 üncü maddesi uyarınca, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV’den müstesna olup, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları söz konusu taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri ise istisna kapsamı dışındadır.

.....

4.16.1.1. 15/7/2023 Tarihinden Önce Kurumların Aktifinde Yer Alan Taşınmazların Satışında İstisna Uygulaması

“ 3065 sayılı Kanuna 15/7/2023 tarih ve 32249 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunla eklenen geçici 43 üncü maddede,

“Bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümler uygulanır.”

hükmü yer almaktadır.

Bu kapsamda, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların 15/7/2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satış suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir.

Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.

En az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların 3065 sayılı Kanunun (17/4-u) maddesi ile (17/4-y) maddesinde yer alan istisna kapsamında varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutaat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.”

Dolayısıyla, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların 15/7/2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satış suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir. Bu tarihten sonra aktive giren taşınmazların satışında ise KDV istisnası uygulanmayacaktır.

Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.

En az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların 3065 sayılı Kanunun (17/4-u) maddesi ile (17/4-y) maddesinde yer alan istisna kapsamında varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutaat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.

Önemli olan kurumun mutaat olarak taşınmaz ticareti yapmamasıdır. Şirket ana sözleşmesinde bulunsun bile fiilen taşınmaz satışının yapılmaması halinde işletmenin faaliyeti kapsamında kullanılan taşınmazlar da istisnaya konu olacaktır.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü 22/05/2013 tarih ve 76464994-130[KDV.2012.50]-126 sayılı özelgesinde konu ile ilgili olarak aşağıdaki açıklama yapılmıştır;

“Şirketinizin ana sözleşmesinde iştiğal konuları arasında taşınmaz ticareti bulunmakla beraber bu işi fiilen yapmadığı, akaryakıt istasyonu işletmeciliği ve şehirlerarası yolcu taşımacılığı, yolcu bileti satış acenteliği faaliyeti ile iştiğal ettiği, ticari faaliyetinizin yürütülmesinde kullandığınız akaryakıt istasyonu binası ile demirbaş ve makinaların satışında KDV Kanununun 17/4-r maddesinde yer alan istisna hükmünün uygulanıp uygulanmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

.....

Bu itibarla, iki tam yıldan fazla bir süredir şirketinizin aktifinde yer aldığı belirtilen akaryakıt istasyonu binası satış, KDV Kanununun 17/4-r maddesi uyarınca KDV den istisna tutulacaktır.

Ayrıca, eklenti olarak kabul edilen demirbaş ve teçhizatların satılması halinde bunların bedeli üzerinden demirbaş ve teçhizatın tabi olduğu oranda KDV hesaplanacağı tabiidir.”

İstisna satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

2024 ve sonraki yıllarda KDVK ‘nın 17/4-r maddesi ve KDVK’ya Geçici 43’üncü maddesi kapsamında Katma Değer Vergisi İstisnası uygulaması için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir.

- 1) Satış yapılan taşınmazlar 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alması gerekmektedir.
 - 2) Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) kurumların aktiflerinde asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.
 - 3) Satışa konu edilecek taşınmazın, istisna kapsamındaki kıymetlerin mutaat olarak ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz niteliğinde olmaması gerekmektedir.
- Katma değer vergisi kapsamında bu üç şart dışında istisna uygulanması açısından herhangi bir şart bulunmamaktadır.



Umut VARLI

Yeni Teşvik Sistemine Göre Elektrik Enerjisi Üretim, Dağıtım Ve Depolama Yatırımlarının Desteklenmesi

2025/9903 sayılı karar ile yatırım teşvik sistemi tamamen değiştirilmiş olup enerji alanındaki teşvikler devam etmektedir. Yeni teşvik sistemine göre elektrik enerjisi üretim, dağıtım ve depolama yatırımları sektörel teşvik sistemi kapsamında desteklenmeye devam edilmektedir.

Sektörel teşvik sistemi öncelikli yatırımlar teşvik sistemi ve hedef yatırımlar teşvik sistemi olmak üzere iki teşvik programından oluşmakta olup her iki teşvik programında da elektrik enerjisi üretim, dağıtım ve depolama yatırımları teşvik kapsamına alınmıştır.

Sektörel teşvik sistemi kapsamında desteklenen yatırımlar, bölgesel teşvikler (sigorta primi işveren hissesi desteği, sigorta primi desteği) ile aşağıdaki destek unsurlarından yararlanabilmektedir;

- a) Gümrük Vergisi Muafiyeti,
- b) KDV İstisnası
- c) Vergi İndirimi
- d) Faiz veya Kar Payı Desteği
- e) Yatırım Yeri Tesisi

Yatırımın Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi Kapsamında Gerçekleştirilmesi

Kararın 9'uncu maddesine göre öncelikli yatırımlar teşvik sistemi kapsamında desteklenen elektrik enerjisi üretim, dağıtım ve depolama yatırımları aşağıdaki gibidir;

"....."

ç).- Mühür karakterli yatırımlar hariç olmak üzere; 6'ncı bölgede yapılan yatırımlar, geçici 3'üncü ve geçici 4'üncü maddeler kapsamında değerlendirilen yatırımlar.

e).- İmalat sanayii işletmelerinin öz tüketimine yönelik olarak gerçekleştirilecek enerji üretimi faaliyeti kapsamında bağlantı anlaşmasındaki sözleşme gücü ile sınırlı olmak kaydıyla, güneş enerjisine dayalı elektrik üretim tesisi yatırımları ile rüzgâr enerjisine dayalı elektrik üretim tesisi yatırımları.

f).- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından düzenlenen geçerli bir maden işletme ruhsatı ve izni kapsamında 4/6/1985 tarihli ve 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 2 nci maddesinin 4-b grubunda yer alan madenlerin girdi olarak kullanıldığı elektrik üretimi yatırımları.

g). Nükleer enerji santrali yatırımları.

"....."

- 6'ncı Bölge, Kararın Geçici 3'üncü Maddesi Uyarınca Yapılacak Elektrik Enerjisi Üretim, Dağıtım ve Depolama Yatırımları (Karar 9/1-ç)

Kararın geçici 3'üncü maddesine göre, 6/2/2023 tarihinde meydana gelen depremler dolayısıyla genel hayata etkili afet bölgesi kabul edilen ve 2018/11201 sayılı Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Yatırımların Desteklenmesi Hakkında Kararın ek-2'sinde belirtilen ilçelerde yapılacak yatırımlar için 31/12/2026 tarihine kadar yapılacak müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında 6 ncı bölgede uygulanan destekler aynı oran, miktar, süre ve şartlarda sağlanacaktır.

Kararın geçici 3'üncü maddesine göre 6/2/2023 tarihinde meydana gelen depremler dolayısıyla genel hayata etkili afet bölgesi kabul edilen ilçelerde yapılacak her türlü yatırım 31/12/2026 tarihine kadar yatırım teşvik belgesi başvurusunda bulunulması durumunda, 6'ncı Bölgede yapılan bir yatırım olarak kabul edilecek ve bu bölgede uygulanan desteklerden yararlanabilecektir.

6'ncı bölge ile Kararın Geçici 3'üncü maddesinde belirtilen yerlerde yapılacak elektrik enerjisi dağıtım ve depolama yatırımları faiz veya kâr payı desteklerinden yararlanamazken elektrik üretim yatırımları ise faiz ve kâr payı desteklerinden yararlanabilmektedir.

Kararın 21/3 maddesine göre elektrik üretimine yönelik yatırımlara yatırım yeri tahsis edilmeyecektir.

Kararın 9/3 maddesi gereğince, maddenin 1'inci fıkrasının (e), (f) ve (g) bentleri dışında kalan elektrik üretimi yatırımlarına vergi indirimi sağlanmayacaktır. Buna göre 6. bölge ile Kararın Geçici 3'üncü maddesinde belirtilen yerlerde yapılacak elektrik üretim yatırımları Kararın 9/1 maddesinin (e), (f) ve (g) bentleri kapsamında olmadıkça vergi indirimi desteğinden yararlanamayacaktır.

Sanayi İşletmelerinin Öz Tüketimlerine Yönelik GES ve RES Yatırımları

İmalat sanayii işletmelerinin öz tüketimine yönelik olarak gerçekleştirilecek enerji üretimi faaliyeti kapsamında güneş enerjisine dayalı elektrik üretim tesisi yatırımları ile rüzgâr enerjisine dayalı elektrik üretim tesisi yatırımları öncelikli yatırımlar teşvik sistemi kapsamında desteklerden yararlanabilecektir. Ancak GES veya RES yatırımları bağlantı anlaşmasındaki sözleşme gücü ile sınırlı olmak kaydıyla destek unsurlarından yararlanılabileceklerdir.

Sanayi işletmelerinin öz tüketimlerine yönelik olarak gerçekleştirecekleri GES ve RES yatırımlarına faiz veya kâr payı desteği verilmeyecektir. Ayrıca Kararın 21/3 maddesine göre elektrik üretimine yönelik GES ve RES yatırımlarına yatırım yeri tahsis edilmeyecektir.

Buna göre sanayi işletmelerinin öz tüketimlerine yönelik olarak yapılacak GES ve RES yatırımları öncelikli yatırımlar teşvik sistemi kapsamında gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası ve vergi indirimi desteklerinden yararlanabileceklerdir. Ayrıca bu yatırımlar bölgesel teşvik unsurlarından da yararlanabileceklerdir. (Yatırım 2-5 bölgelerinde ise sigorta primi işveren hissesi desteği, 6. Bölgede ise ayrıca sigorta primi desteği)

Linyit ve Taşkömürü Gibi Madenlerin Girdi Olarak Kullanıldığı Elektrik Üretimi Yatırımları

Kararın 9/1-f maddesi gereğince Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından düzenlenen geçerli bir maden işletme ruhsatı ve izni kapsamında 4/6/1985 tarihli ve 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 2'nci maddesinin 4-b grubunda yer alan madenlerin girdi olarak kullanıldığı elektrik üretimi yatırımları öncelikli yatırımlar teşvik sistemi kapsamında desteklenmektedir.

3213 sayılı Maden Kanunu'nun 2'nci maddesinin 4/b grubunda yer alan madenler; Turba, Linyit, Taşkömürü, Antrasit, Asfaltit, Bitümlü Şist, Bitümlü Şeyl, Kokolit ve Sapropel olup bu madenlerin girdi olarak kullanıldığı elektrik üretim yatırımları teşvik kapsamında yer almakta olup, ithal kömür ve doğalgaz kullanılarak elektrik üretimine ilişkin yatırımlar teşvik kapsamı dışında tutulmuştur.

Belirtilen madenlerin girdi olarak kullanıldığı elektrik üretimine ilişkin yatırımlar yatırım yeri hariç tüm destekler ile bölgesel desteklerden yararlanabilecektir.

-Nükleer Enerji Santrali Yatırımları

Nükleer enerji santrali yatırımları, herhangi bir asgari yatırım tutarı olmaksızın öncelikli yatırımlar teşvik sisteminin yatırım yeri tahsisi hariç her türlü destek unsuru ile bölgesel teşvik unsurlarından yararlanabilecektir.

Yatırımın Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi Kapsamında Gerçekleşmesi

Hedef yatırımlar teşvik sistemi kapsamında Kararın 3 numaralı ekinde yer alan yatırım konuları desteklenmektedir.

35.11 35.12	Yenilenemeyen kaynaklardan elektrik üretimi Yenilenebilir kaynaklardan elektrik üretimi
35.14.06	Elektrik enerjisinin dağıtımı (üretim kaynağından veya iletim sisteminden son kullanıcıya iletim sistemiyle taşınan elektrik enerjisi dağıtım sisteminin işletilmesi)
35.16	Elektriğin depolanması

Doğalgaza veya ithal kömüre dayalı elektrik enerjisi üretimi yatırımları desteklenmemektedir. Ayrıca, güneş enerjisinden elektrik üretimi yatırımlarında; modernizasyon niteliğindeki yatırımlar ile 240 KW altı kapasitedeki (çatı dahil) güneş enerjisinden elektrik üretimi yatırımları desteklenmeyecektir.

Kararın 3 Numaralı ekinde elektrik üretimi yatırımları, elektrik enerjisi dağıtım yatırımları ve elektrik enerjisi depolama yatırımları için asgari bir sabit yatırım tutarı belirtilmediğinden, yatırımların destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgari sabit yatırım tutarının; 1 inci ve 2 nci bölgelerde 12 milyon TL, diğer bölgelerde ise 6 milyon TL olması gerekir. Finansal kiralama yöntemiyle yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın her bir finansal kiralama şirketi için asgari 3 milyon TL olması gerekir.

Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında desteklenen; elektrik üretimi yatırımları, elektrik enerjisi dağıtım yatırımları ve elektrik enerjisi depolama yatırımları vergi indirimi ve faiz veya kar payı desteğinden yararlanamaz. Ayrıca Kararın 21/3 maddesine göre elektrik üretimine yönelik yatırımlara yatırım yeri tahsis edilmeyecektir.

Buna göre Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında desteklenen; elektrik üretimi yatırımları, elektrik enerjisi dağıtım yatırımları ve elektrik enerjisi depolama yatırımları gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası ve bölgesel teşvik unsurları olan sigorta primi işveren hissesi desteği ve 6. Bölge yatırımlar için sigorta primi desteğinden yararlanabilecektir.

Elektrik Enerjisi Yatırımlarında Aranacak Özellikler

Güneş enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımlarında; güneş panellerinin üretim süreci ingot dilimleme aşamasından veya öncesindeki bir aşamadan başlayarak yurt içinde üretilmiş hücreden üretilmiş olması ve güneş paneli taşıyıcı konstrüksiyon sistemlerinin yurt içinde üretilmiş olması gerekir.

Rüzgâr enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımlarında; kanat ve kulelerin yurt içinde üretilmiş olması, 1/1/2026 tarihi itibarıyla yapılacak müracaatlara istinaden düzenlenmiş teşvik belgeleri kapsamı yatırımlarda ise kanat, kule, jeneratörün veya naselin jeneratörünün yurt içinde üretilmiş olması gerekir. 21/06/2025 tarihinden önce gerçekleştirilen Yenilenebilir Enerji Kaynak Alanı (YEKA) ihaleleri sonucu sözleşme imzalama hakkı kazanmış olan ve yine bu tarihten önce ön lisans veya lisans almış olan rüzgâr enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımlarında bu nitelik aranmaz.

**Selçuk KARAMAĞRA**

Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinin Temelleri

Teşvikten Etkiye: Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Doğru Uygulama Serisi

Ar-Ge ve Tasarım Merkezleri, teknolojik gelişimin kurumsal yapılar içerisinde sürdürülebilir bir şekilde yürütülmesi amacıyla 5746 ve 4691 sayılı kanunlar çerçevesinde kurulan yapılardır. 5746 ve 4691 sayılı kanunlarda bulunan sınırlamalar, mevzuata uygun şekilde kurulmalarının yanı sıra, etkin bir organizasyon tasarımı ile işletilmesini sağlamak içindir.

Kurulum aşamasından itibaren temel ilkeleri titizlikle ve sistematik biçimde belirlemek kaçınılmazdır. Ar-Ge merkezimizi kurumsal yenilik üretim kapasitemizin merkezine yerleştirmek, yalnızca bir hedef değil; teşvik mekanizmasının sınırlarını aşarak gerçek bir dönüşüm yaratma hedefimizin bir göstergesidir.

1. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinin Hukuki Temelleri

Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinin işleyişi iki temel mevzuata dayanır. 5746 sayılı Kanun, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini destekleyen mali ve idari düzenlemeleri tanımlar. 4691 sayılı Kanun ise teknoloji geliştirme bölgeleri çerçevesinde faaliyet gösteren firmaların Ar-Ge süreçlerini destekler. Bu iki düzenleme benzer amaçlara hizmet etse de uygulanma ortamı, teşvik kapsamı ve idari süreçler bakımından farklılaşır.

Bu farklılıkları doğru anlamamız kuruluş sürecindeki tüm kararlarımız doğrudan etkileyecektir.

5746 sayılı Kanun kapsamındaki merkezler, firmanın kendi tesisi içinde oluşturulan ve Bakanlıkça onaylanan fiziksel bir Ar-Ge alanında faaliyet gösterir. Personel bordrosundan proje raporlamasına kadar tüm süreçler bu kanuna özgü kriterlerle denetlenir.

4691 sayılı Kanunda kapsamındaki kurulan yapılar ise akademik işbirlikleri daha yoğun, dış paydaşlarla daha esnek çalışmaya imkân tanıyan bir yapı sunan teknoparklar içinde faaliyet göstermektedir.

Bu nedenle, kuruluş aşamasında hedeflediğimiz iş modeli ile mevzuatın sunduğu çerçeve arasında tutarlı bir seçim yapmamız gereklidir.

2. Mevzuata Uygunluk ve Operasyonel Tasarımın Birlikte Ele Alınması

Kurduğumuz merkezin başarılı olabilmesi, yalnızca kanunda belirtilen şartların sağlanmasıyla mümkün değildir. Uygulamada görülen en temel sorunlardan biri, kuruluş sürecinin “belge tamamlama” odaklı yürütülmesi ve operasyonel gereksinimlerin göz ardı edilmesidir.

Ar-Ge Merkezleri, insan kaynağı, proje yönetimi, mali süreçler, veri düzeni ve çıktıya dönük performans mekanizmalarını içeren bütüncül bir yapıdır. Bu nedenle kuruluş planlamasında hem mevzuat kriterleri hem de kurumun teknik kapasitesi dikkate alınmalıdır. Bu yaklaşım, daha ilk aşamada aşağıdaki konuların netleştirilmesini gerektirir:

- Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinin kurum içindeki rolü
- Organizasyon şemasının teknik uzmanlık temelli kurgulanması
- Proje portföyünün şirket stratejisine uyumu
- Personelin nitelik, deneyim ve görev dağılımının tanımlanması
- Raporlama ve izleme mekanizmalarının kurulması

Bu nedenle, daha kuruluş aşamasında hedeflerimizi ile mevzuatın sunduğu çerçeve arasında tutarlı bir seçim yapmamız gereklidir.

3. Asgari Gereklilikler ve Teknik Kriterlerin Değerlendirilmesi

Ar-Ge Merkezleri için sağlanması gereken temel kriterler mevzuatta açıkça tanımlanmıştır. Buna rağmen uygulamada bazı kriterler hatalı değerlendirildiğinden onay sürecinde gecikmeler yaşanabilmektedir.

Temel kriterleri şu başlıklarda özetleyebiliriz:

- 5746'ya göre belirlenen tam zaman eşdeğer (TZE) personel sayısı
- Ar-Ge faaliyetleri için ayrılmış, erişim ve denetim açısından kontrol edilebilen bir çalışma alanı
- Teknik risk içeren, yenilik unsuru barındıran ve çıktıları ölçülebilir projeler
- Merkezin idari ve teknik yönetimi için kurgulanmış bir plan
- Personel zaman çizelgeleri, harcama belgeleri ve proje kayıtlarının yönetimi

Asgari gereklilikler, bu süreçte sadece ilk adımımızdır. Merkezimizin gerçek olgunluğunu, bu standartları uzun vadede başarıyla uygulayabilecek bir yapıyı kurarak sağlayabiliriz.

4. Bakanlık Onay Süreci ve Teknik Dosya Hazırlığı

Kuruluş sürecindeki kritik aşamalarından biri, Bakanlık tarafından gerçekleştirilen teknik inceleme ve değerlendirme adımıdır. Bu aşamada sunulan dosya, hem hukuki uygunluğu hem de operasyonel tasarımı göstermelidir.

Bu aşamada aşağıdaki konuları açık ve teknik bir dille sunmamız gerekmektedir.

- Merkezin organizasyon yapısı
- Görev tanımları
- Proje listesi ve teknik açıklamalar
- Kullanılan teknoloji altyapısı ve laboratuvar ekipmanları
- İnsan kaynakları planlaması
- Ar-Ge yönetim süreçleri
- Veri güvenliği ve kayıt düzeni

Onay süreci, yalnızca belgelerin doğruluğu ile değil, merkezin uzun vadeli işleyiş kapasitesi ile de ilişkilidir. Bu nedenle değerlendirmede teknik olgunluk seviyesi önemli bir rol oynamaktadır.

5. Merkezin Teknik Karakterini Belirleyen Yapılar

Ar-Ge merkezinin başarısını belirleyen en kritik unsur projelerimizdir. Bir projenin Ar-Ge sayılabilmesi için teknik risk içermesi, özgün bir yaklaşım barındırması ve ölçülebilir çıktılar üretmesi gerekir.

Bu nedenle daha kuruluş aşamasında itibaren projelerimizi aşağıdaki kriterlere göre değerlendirmemiz gerekmektedir.

- Yenilik derecesi
- Teknolojik kazanım hedefi
- Uygulama alanı ve ekonomik etki potansiyeli
- Gerektirdiği uzmanlık ve kaynak planı
- Firma stratejisi ile uyumu

Yanlış tanımladığımız projeler, denetimlerde sorun yaratmakta ve merkezin sürdürülebilir yapısını zayıflatmaktadır. Doğru yönettiğimiz projelerimiz ise merkezimizin gerçek Ar-Ge kapasitesini ortaya çıkarır, teşviklerden doğru ve etkili faydalanmamızı sağlar.

6. Belgeye Dayalı Bir Yapıdan Etki Odaklı Bir Merkeze Geçiş

Bu bölümdeki amacımız, Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerine ilişkin temel kavramları teknik bir çerçevede sunmak ve sonraki sayılar için sağlam bir zemin oluşturmaktır.

Kuruluş aşamasında yaptığımız tercihlerin, merkezimizin tüm yönetim döngüsünü doğrudan etkilediği unutmamalıyız. Doğru tasarlanmış bir yapı ve doğru bir bakış açısı ile değerlendirilmediğinde, teşvikler kısa vadeli bir mali avantajdan öteye geçemez.

Uzun vadeli başarı ise ancak mevzuatın gerekliliklerini karşılayan ve kurumsal inovasyon kapasitesini geliştiren bütüncül bir modelle mümkün olabilir. Bu seri boyunca, Ar-Ge merkezlerini belge odaklı bir yapıdan çıkarıp etki üreten bir organizasyona dönüştürmek için ihtiyaç duyulan her adımı teknik örneklerle ele almaya devam edeceğiz.



Ahmet Yiğit

Ülkemizde Aile Şirketlerinde Kurucu Ortak Rolü ve Aile İşletmelerinde Büyüme Evrelerinde Yarattığı Kısır Döngü

“Aile şirketi” kavramını kısaca özetlemek gerekirse; kuruluşundan itibaren ailenin sermayesi, emeği ve kültürüyle şekillenen; mülkiyetin çoğunluğunu ve stratejik karar alma yetkisini aile bireylerinin elinde bulundurduğu geleneksel işletmeler tanımında birleşebilir, bu şirketlerde güvene dayalı ilişkiler, esneklik, hızlı karar alma gibi güçlü yönler öne çıkarken; profesyonelleşme, kurumsallaşma ve kuşak geçişleri gibi zorluklar sıkça görülür diye ekleyebiliriz. Aile üyelerinin hem akrabalık hem iş ilişkilerini aynı anda yönetmesi, bu şirketlere özgü bir yönetim yapısı ve kültür oluşturur deyip, ailenin geçimini sağlayan kişi tarafından yönetilen, en az iki kuşağın kurumda çalıştığı, yönetim kademelerinin önemli bir kısmında aile üyelerinin istihdam edildiği, kararların alınmasında önemli ölçüde aile üyelerinin etkili olduğu şirketler olarakta özelliklerini sıralardık.

Açıklamaya çalışacağım durum, kurumsallaşma literatüründe çok sık görülen, fakat genelde teknik bir terimle değil, kavramsal ifadelerle anlatılan bir süreç. Bunu hem işin içinden yetişen aile bireylerinin deneyim şekli hem de şirket yönetiminde oluşan boşluk açısından da adlandırabiliriz.

Kurucu Ortak Deneyimi ve Rolü ile Büyümenin Paradoksu ;

1) “Aile içi usta-çırak deneyimi”

Aile şirketlerinde en sık görülen deneyim formudur.

- Sahada, operasyonun en dibinden başlanır.
- Yıllar içinde her iş bizzat yapılarak öğrenilir.
- Yönetim bilgisi değil işi bizzat yapma bilgisi gelişir.

2) “Kurucu kuşak deneyimi”

Kurucuların veya kurucu kuşağın işin her yönünü yaşayarak öğrenme süreci.

3) “Girişimci içgüdü / tacir deneyimi”

Büyük ölçüde sezgiye, ilişkilere ve sahaya dayalı öğrenme.

4) “Operasyonel ustalık – Yönetimsel eksiklik”

İş büyüdüğünde ortaya çıkan tipik durum:

Kişi işi çok iyi bilir ama yönetmeyi bilmez.

5) “Büyüme sonrası yönetim boşluğu”

Şirket büyüdüğü hâlde yönetim kapasitesinin aynı hızda büyümemesi.

Bu süreçte “Kurucu Ustalığı” şirketlere altın çağını yaşadığı belirli bir dönem yaşatırken zaman içerisinde profesyonel yönetişim ile desteklenmediğinde geriye gidiş kaçınılmaz oluyor.

“Kurucu Ustalığı” ndaki bu kavram şunları kapsar ve zaman içerisinde kısır döngü ise aşağıdaki şekilde oluşur :

- Sahadan gelme
- Tecrübe ve sezgiyle büyütme
- Aile içi öğrenme
- Yönetim alanında boşluk oluşması
- Doğal liderlik ama profesyonel yönetişim eksikliği

**Ceyhun DENİZ**

Tapu Harçlarının Matrahına Farklı Bir Bakış

Tapu harçları özellikle son dönemde vergi idaresinin radarına takılmış durumda. Vergi daireleri, düşük beyan edildiği değerlendirilen devir ve iktisap bedellerini piyasa rayıcı ile kıyaslamakta ve mükelleflere izahat yazıları göndermektedir.

Bilindiği üzere, topraktan yapılan bağımsız bölüm satışları, inşaat bittikten sonra yapılan satışlara göre daha uygun olmaktadır. İnşaat bittiğinde yer teslimi yapılmış olduğundan, topraktan satış yapılan müşteri ile sonradan satış yapılan müşterilerin faturaları çoğu zaman aynı dönemde düzenlenebilmektedir. Hal böyle olunca, özellikle inşaatın tamamlanma süresi uzun ise, satış bedelleri ve dolayısıyla fatura tutarları arasındaki fark açılmakta ve doğal olarak vergi dairesi de bununla ilgili izahat talep etmektedir.

İzahat yazıları bu çerçevede açıklandığında ve işlemin gerçek mahiyeti de bu doğrultuda olduğu için genellikle herhangi bir sorun çıkmamaktadır.

Bu yazıda ise tapu harçlarına ilişkin farklı bir noktaya dikkat çekmek istiyorum. Yazının konusu, yerleşik uygulamalara yöneltilmiş bir eleştiri niteliğinde olup tamamen kişisel görüşümdür.

Malum olduğu üzere, tapu ve kadastro harçları 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 1'inci maddesinin 4'üncü bendinde Kanun kapsamına alınmıştır. Bu harçlar Kanun'un 57 ile 70'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. 57'nci maddeye göre, tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifiede yazılı olanlar tapu ve kadastro harçlarına tabidir.

(4) sayılı listeyi incelediğimizde, 1 - Tapu İşlemleri bölümünün 20/a bendinde "gayrimenkullerin ivaz karşılığında... devir ve iktisabında, gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden ..." ibaresinin yer aldığını görüyoruz.

Buna göre, tapu harcı matrahını belirlerken esas alınacak değer emlak vergisi değeridir; ancak bu değer hiçbir şekilde beyan edilen devir ve iktisap bedelinden düşük olamaz.

Emlak vergisi değerinin çoğunlukla piyasa rayıcının altında kalması sebebiyle asıl üzerinde durulması gereken nokta, **beyan edilen devir ve iktisap bedelinin ne olduğu ve hangi unsurları içerdiği**dir.

Bu konuda 56 ve 59 No.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliğlerinde bazı açıklamalara rastlıyoruz; ancak bu açıklamalar daha çok gayrimenkul devir ve iktisaplarında gerçek bedel üzerinden harç alınması ilkesine ilişkindir. Bununla birlikte, iktisap bedelinin hangi unsurlardan oluştuğuna dair bir belirleme yapılmamıştır. Harçlar Kanunu'nda da iktisap bedeline ilişkin doğrudan bir tanım bulunmamaktadır.

İktisap bedelinin ne olduğunu bulmak için Vergi Usul Kanunu'na gittiğimizde,

- maliyet bedeli,
- borsa rayıcı,
- tasarruf değeri,
- mukayyet değer,
- itibari değer,
- vergi değeri,
- rayiç bedel,
- emsal bedeli ve ücreti,
- alış bedeli

olmak üzere dokuz farklı değerlendirme ölçüsü ile karşılaşırız. Bu değerlendirme ölçüleri arasında iktisap bedeline ilişkin açık bir tarif yer almamaktadır.

Alış bedeli, 268/A maddesine göre, bir iktisadi kıymetin **satın alma bedelini** ifade eder. Kıymetin iktisap edilmesiyle ilgili diğer giderler alış bedeline dahil değildir.

Dolayısıyla, VUK anlamında da "iktisap bedeli" kavramı doğrudan tanımlanmamıştır.

Türk Dil Kurumu'na göre "iktisap etmek", edinmek demektir. Bu çerçevede iktisap bedeli, bir mal veya hakkın—özellikle bir gayrimenkulün—mülkiyetinin kazanılması sırasında ödenen gerçek bedel olarak yorumlanabilir. Bu yaklaşım, Harçlar Kanunu'ndaki düzenleme ile de uyumludur. Dolayısıyla iktisap bedelinden anlaşılması gereken, taşınmazın edinilmesi için ödenen bedeldir diyebiliriz.

Peki vade farkları edinme bedelinin içinde değerlendirilir mi?

İşte yerleşik uygulamadan ayrıldığımızı düşündüğüm nokta tam olarak burasıdır.

Maliyet bedeli uygulamasında vade farkları, kur farkları ve faiz gibi unsurlar maliyetin içine dahil edilebilmektedir. Ancak iktisap bedeli, maliyet bedeliyle aynı kavram değildir. Bu nedenle iktisap bedelinin içine bu tür finansman unsurlarının girip girmemesi tartışmaya açıktır.

Örneğin, aynı nitelikteki iki bağımsız bölüm için:

- Biri peşin 10 milyon TL,
- Diğeri vadeli 15 milyon TL'ye satın alınmış olsun.

Fark sadece vadedir. Buna rağmen tapu harcı birinde 10 milyon TL, diğesinde ise 15 milyon TL üzerinden hesaplanmaktadır. Alıcı aynı, satıcı aynı, bağımsız bölümler aynı ve devir tarihi aynı iken tek farklılık vade farkıdır.

Satıcı, vade riskini üstlendiği için fiyatı artırmaktadır; fakat bu artış gayrimenkulün değerinden değil, finansman riskinden kaynaklanmaktadır.

Aynı senaryoda, bu finansman riskini bir banka üstlenmiş olsaydı, alıcının cebinden yine 15 milyon TL çıkmasına rağmen tapu harcı matrahı 10 milyon TL olacaktı.

Bu nedenle, vadeli satışlarda finansman maliyeti tapu harcı matrahını artırmaktadır.

Tek Düzen Hesap Planı'nın "60. Brüt Satışlar" bölümünde vade farklarının brüt satışlara dahil edilmesi gerektiği yazılıdır. Bu nedenle şirketler örnekteki gibi bir satışta:

- Peşin satış için 10 milyon TL,
 - Vadeli satış için 15 milyon TL
- fatura düzenleyip tamamını hasılat olarak kaydetmektedir.

Ancak TFRS 15'e göre durum farklıdır. Standart açıkça, satış bedeli içindeki finansman unsurunun ayrıştırılması gerektiğini belirtir. Buna göre:

- 10 milyon TL hasılat,
- 5 milyon TL ise etkin faiz yöntemiyle muhasebeleştirilen bir finansman geliridir.

Bu tutar esas faaliyetlerden diğer gelirler arasında gösterilse de gayrimenkul satış bedelinin bir unsuru değildir. Dolayısıyla Standart, finansal bilgilerin gerçeğe uygun ve anlamlı sunulmasının bu yöntemle mümkün olduğunu kabul etmektedir.

Benim kanaatimce de, söz konusu bağımsız bölümün gerçek devir ve iktisap bedeli 10 milyon TL'dir. Kalan kısım, taşınmazın değerinden değil, finansman koşullarından kaynaklanmaktadır.

Özetle: Bence tapu harcı matrahında vade farklarının ayrıştırılması gerekir ve harç buna göre hesaplanmalıdır.

Not: Bu yazıdaki hususlar tamamen kişisel görüşlerimi yansıtmaktadır. Buradan hareketle fatura tutarından daha düşük devir ve iktisap bedeli beyan edilmesi hâlinde cezalı tarhiyat yapılabileceğini göz önünde bulundurunuz. Ancak dava yolunun açık olduğu kanaatindeyim.

**Gökhan USLU**

Stok Affı KDV İadesinde Kafalar Karışık

12 Mart 2023 tarih ve 32130 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un “İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesi” başlıklı 6/1-c maddesinde stok affı konusuna yer verilmiştir. Söz konusu madde hükmü aynen şöyledir.

“c) Bu fıkranın (a) bendi uyarınca beyan edilen; makine, teçhizat, demirbaş ve emtiaların bedeli üzerinden tabi olduğu oranların yarısı esas alınarak katma değer vergisi hesaplanır ve ayrı bir beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek, beyanname verme süresi içinde ödenir. Makine, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden ödenen bu vergi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Emtia üzerinden ödenen vergi genel esaslara göre indirilir, ancak iadeye konu edilmez. Bu emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar için 3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrası hükmü uygulanmaz.”

Kanun maddesi hükmüne göre mükellefler beyan ettikleri stoklar için ödedikleri Katma Değer Vergisini (KDV) ilgili dönem KDV beyannamesinde indirim konusu yapmaktadırlar. Bu stoklara ilişkin ödenen KDV’nin iade alınamaması nedeniyle bu tutarlara yüklenim listelerinde yer verilmeyerek iade konusu yapılmamıştır. Dolayısıyla beyan edilen stoktan kaynaklanan KDV ya indirim yoluyla giderilmiş ya da sonraki döneme devreden KDV içerisinde yer almıştır.

Bunun yanında KDV iadesine konu işlemi yüklenim KDV’den bağımsız olan iade türleri de vardır. Örneğin ihraç kayıtlı teslimde faturada yer verilen KDV, alıcıdan tahsil edilmeyip ilgili dönem KDV beyannamesinde hesaplanan KDV olarak beyan edilir. Söz konusu KDV, mükellefin işlem hacmi durumuna göre ya tecil-terkin ya da iade edilir. Buradaki KDV iadesinin sürecinde ise herhangi bir yüklenim listesi hazırlanmaz. Söz konusu benzer durum Kısmi Tevkifat işlemlerinden doğan KDV iadelerinde de böyledir. Yani mükellef alıcıdan Kanunun öngördüğü oranda tahsil etmediği KDV’yi iadeye konu edebilir. Bu durumun da yüklenim listeleriyle bir bağlantısı yoktur. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) bu konuya ilişkin Defterdarlıklara göndermiş olduğu ihraç kayıtlı teslim ve kısmi tevkifattan doğan KDV iadesine ilişkin yazılarında özetle; “7440 sayılı Kanun kapsamında beyan edilen emtiaya ilişkin hesaplanarak ödenen ve indirim hesaplarına alınan KDV’nin, yüklenilen KDV’nin iadesinin yapılmadığı kısmi tevkifat ve ihraç kayıtlı teslimlerden dolayı iade edilecek tutardan düşülmesi söz konusu olmayacaktır.” görüşüne yer vermiştir.

Mükelleflerin ve GİB’in uygulaması paralel yürürken, Vergi Denetim Kurulu (VDK) konuya bir yorum farklılığı getirerek, iade edilebilir KDV tutarının emtia üzerinden ödenen KDV dikkate alınmadan hesaplanması ve emtiaya isabet eden KDV’nin indirim hakkı bulunduğundan devreden KDV tutarı içerisinde yer alması gerektiğini değerlendirerek mükelleflere tarhiyat önermiştir. Söz konusu tarhiyatlar karşısında mükellefler konuyu yargıya taşımış ve yargı kararları ilk derece mahkemeleri seviyesinde sonuçlanmaya başlamış olup, maalesef bu aşamada da birbirleriyle zıt kararlar çıkmaya başlamıştır.

İzmir 4. Vergi Mahkemesi'nin 30.06.2025 tarihli ve E.2025/507, K.2025/739 sayılı Kararında özetle; "stok affından beyan edilen KDV'nin, iadenin türü önemli olmaksızın hiçbir iade işleminde iadeye konu edilemeyeceği düzenlemesine yer verildiğinden, davacı adına vergi ziyai cezalı olarak yapılan KDV tarhiyatında hukuka aykırılık görülmemiştir." Kararını vererek VDK'nın konuya ilişkin yorumunu desteklemiştir.

Konya 2. Vergi Mahkemesi'nin 07/11/2025 tarihli ve E.2025/217, K. 2025/591 sayılı kararında özetle; davacı şirket tarafından stok affından gelen tutarın indirilecek katma değer vergisi içerisinde yer almasının, davacının ihracat kayıtlı teslimleri nedeniyle iade edilecek ya da tecil edilecek katma değer vergisinin belirlenmesi etkisi olduğu, iade edilebilir/tecil edilebilir ihracat kayıtlı teslim katma değer vergilerinin hesaplanması için indirilecek katma değer vergisi ve hesaplanan katma değer vergisinin mukayese edilmesinin indirilecek katma değer vergisi içerisinde stok affından gelen tutarların yer almasının bu tutarların iadeye konu edildiği sonucu doğurmadığı, nitekim davacının iade aldığı tutarın ihracat kayıtlı satışlarından kaynaklandığı, haksız olarak iade alınan bir tutarın bulunmadığı anlaşıldığından, davaya konu cezalı tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmamaktadır." Kararını vererek GİB'in konuya ilişkin görüşünü desteklemiştir.

Yargıya taşınan aynı konuya ilişkin farklı kararlar çıkmıştır. İşin özeti; İdare nezdinde oluşan çifte görüşe ilk derece mahkemelerinde de devam edilmiş. Bizim temennimiz ve beklentimiz ise bu konunun Danıştay tarafından verilecek kararla nihai sonuca ulaşması, kararın da GİB'in benimsediği görüş doğrultusunda devam ettirilmesi olacaktır.



**Cengiz FIÇICIOĞLU**

AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERDE (ATİK) İADE UYGULAMASI

Katma Değer Vergisi (KDV) iade işlemlerinde Mal İhracatı, Uluslararası Taşımacılık, İndirimli Orana Tabi İşlemler vb. Yüklenilen KDV'nin hesaplanması ve listenin oluşturulması zorunlu olan işlemlerde Yüklenilen KDV, İade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler, İade hakkı doğuran işlemle ilgili olan genel imal ve genel idare giderlerinden ve İade hakkı doğuran işlemde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için yapılan harcamalara ilişkin KDV'den oluşur.

Bu sıralama takip edilerek Doğrudan Giderler ile Genel Giderlerden Yüklenilen hesaplandıktan sonra İade hakkı doğuran işlemin toplam tutarından var ise bu işlemlerin bünyesine giren KDV ödemeksizin temin edilen mal ve/veya hizmet tutarları düşüldükten sonraki tutara genel KDV oranı uygulanarak azami İade edilebilir KDV tutarına ulaşılır ve bu tutara kadarki kısım için ATİK'lerden İade hesabına pay verilerek Yüklenilen KDV oluşturulur.

Özellikle Uluslararası Taşımacılık gibi hizmete dayalı bir işlemde azami İade edilebilir KDV tutarı bu işlemin doğrudan giderleri ve genel giderler için Yüklenilen KDV tutarının çok üzerinde olduğu için ATİK alımına isabet eden KDV tek dönemde İade konusu edilebiliyordu. Bir dönemde Uluslararası Taşımacılık hizmetinin toplam tutarını yurtdışına/yurtiçine yapılan birçok seferin oluşturduğu düşünülüğünde özellikle büyük filo sahibi taşımacılar için ATİK için ödenen KDV'nin kısa sürede geri alınması hem finansal kaynak yaratmaktadır hem de bu ATİK uzun süreler beklemeden (değer kaybına uğramadan) elden çıkartılabilmesine olanak sağlamaktadır. Özellikle grup şirketleri arasında el değiştiren ATİK'lerin KDV'leri İade doğuran işlemde kullanılmak şartıyla her seferinde İadeye konu edilerek birden fazla şirkete finansal kaynak oluşturmaktaydı.

Bu durumun önüne geçilmesi amacıyla taşıdığını düşündüğümüz 55 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile 04.09.2025 tarihinde Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerde İade Uygulamasında kapsamlı değişikliğe gidilmiş ve İade talebine konu işlem bedelinin, ATİK'in aktive alınarak fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren İade talep edilen dönem dahil ATİK'in kullanıldığı tüm işlemlerin toplam bedeline oranlanması ve ATİK'e ilişkin yüklenilen KDV'den **İade talebine konu işleme ait orana isabet eden** tutarda pay verilmesi mümkün hale getirilmiştir.

Diğer bir ifadeyle ancak o ATİK ile o dönemde elde edilen hasılatla isabet eden tutara genel KDV oranı uygulanarak ulaşılan tutar İadeye konu edilebilecektir. Örneğin 1.000.000 TL KDV ödeyerek alınan bir Tır, bir ayda yurtdışına tek sefer taşımacılık yaparak 300.000 TL hasılat elde ederken eski uygulamada 1.000.000 TL İade alınabiliyorken (azami İade tutarının yüksek olması ve o dönemde yurtiçinde kullanılmaması şartıyla) yeni uygulama ancak 60.000 TL'si ($300.000 * \%20$) İadeye konu edilebilecektir.

Ayrıca eski uygulamada KDV'sinin tamamı iade alınan ATİK sonraki dönemlerde yurtiçinde (iade hakkı doğurmayan işlemler) kullanılsa bile alınan iade eleştiri konusu yapılmazken yeni uygulamada yurtiçinde (iade hakkı doğurmayan işlemler) kullanılması halinde oranlama yapılacağı için bu ATİK'in KDV'sinin tamamının iade alınması olanaksız hale gelmiştir.

55 Seri Nolu tebliğ 04.09.2025 tarihinde yürürlüğe girmiş olup tebliğdeki örnekler, hesaplamalar ve tablolar 2024 dönemine ilişkindir. Ayrıca tarihinden sonraki işlemlerde uygulanmak üzere tarihinde yürürlüğe girdiği ifadesi bulunmadığından 04.09.2025 tarihinden önce Yüklenilen KDV tutarı hesaplanıp KDV beyannamelerinde beyan edilen ve teminata dayalı olarak iadesi alınan dönemler için düzeltmenin her zaman yapılabileceği öngörülerek idarece mükelleflerden ATİK için hesaplamaların yeni uygulamaya göre hesaplanıp gerekli düzeltmelerin yapılması istenmektedir.

Bu durum haksız alınan iadeyi doğuracağından haksız iadeye dönen tutar cezalı ve faizli olarak hazineye iade edilecektir. Tebliğ tarihinden önceki hesaplamalar nedeniyle (geriye doğru yürütme) haksız iadeye ilişkin yapılan tarhiyatlardan yargıya taşınması halinde hem yargılama masrafları için hem de bu süreçte teminatlara ilişkin komisyon verileceği için şirketlere finansal bir yük oluşturacaktır.

İdarenin geriye doğru yürütme uygulamasından geri adım atarak yayımladığı bir genelge ile yeni hesaplamaların iade talebinin 04.09.2025 tarihinden sonra oluşturulan işlemleri kapsayacağı bilgisine ulaşılmış bulunmaktadır.





Betül ERKUŞ

Teknokentlerde Şirket Açmanın Avantajları ve Türkiye’de Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Girişimcilik Ekosistemindeki Rolü

Günümüzde toplumsal kalkınma ve teknolojik ilerleme üzerinde inovasyonun etkisi ve önemi çok daha belirgin hâle gelmiştir. Yeni ve özgün iş fikirlerini gerçeğe dönüştürmeyi hedefleyen girişimciler için Teknokentler hem finansal hem de operasyonel açıdan güçlü bir destek ortamı sunmaktadır. AR-GE çalışmalarının sonucunda geliştirilen projelerin piyasaya kazandırılması, yüksek katma değerli ürünlerin üretilmesi ve bilgi akışının hızlanması bakımından Teknokentler, modern inovasyon ekosisteminin önemli bir parçasıdır. Teknokentlerde bir şirket kurmak, girişimcinin fikrini sürdürülebilir bir iş modeline dönüştürmesini kolaylaştırırken aynı zamanda ülkenin ekonomik büyümesine, ihracat potansiyeline, nitelikli iş gücü oluşumuna ve rekabet avantajına önemli katkılar sağlamaktadır. Girişimcilerin, Teknokentlerde şirket kuruluş süreçlerini, sağlanan imkânları ve sunulan teşvikleri anlamaları stratejik bir iş planı oluşturmaları açısından oldukça önemlidir.

Teknokent Nedir?

Teknokent; üniversiteler, araştırma kurumları ve sanayi kuruluşlarının bir arada bulunduğu, bilgi ve teknoloji transferi yapabilen, akademi-sanayi iş birliğini güçlendiren organize AR-GE merkezleridir. Teknokentler, şirketlerin iş fikirlerini geliştirdiği, gerekli noktalarda danışmanlık desteği alabildiği, AR-GE çalışmalarını yapabildiği, ürünlerini tanıtip iş birlikleri kurabildiği, nitelikli iş gücü ile hem yeni buluşlar hem de inovasyon ürünleri ortaya koyabildiği büyük bir ekosistemdir.

Türkiye’de 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’na göre teknokent ve teknopark ifadeleri tek çatı altında “**Teknoloji Geliştirme Bölgesi (TGB)**” olarak tanımlanmaktadır. Bu bölgeler; yüksek teknoloji kullanan şirketlerin üniversite veya AR-GE merkezi imkânlarından yararlanarak teknolojik ürünler geliştirdiği, bu ürünleri ticarileştirdiği özel alanlardır.

TGB’lerin temel amaçları:

- Teknolojik bilgi üretmek
- Yeni ürün ve üretim yöntemleri geliştirmek
- Ürün kalitesini yükseltmek ve maliyetleri düşürmek
- Verimliliği artırmak
- Teknoloji tabanlı girişimciliği desteklemek
- KOBİ’lerin ileri teknolojilere uyumunu sağlamak
- Nitelikli istihdam sağlamak
- Akademi-sanayi iş birliğini artırmak

Teknokentte Şirket Açmanın Avantajları

Teknokentler girişimcilere, iş fikirlerini hayata geçirebilmeleri için hem yapısal olarak hem de mali yönden destek sağlamaktadır. Bu avantajlar, başlangıç aşamasındaki girişimler için önemli katkılardır. Gelin bu avantajları tek tek ele alalım.

1. Mentörlük ve Danışmanlık Desteği

Girişimcilere AR-GE yol haritası, yöntem geliştirme, iş modeli oluşturma, pazarlama stratejisi, yatırımcı görüşmeleri, finansal planlama gibi konularda akademisyen ve uzman mentörlerden profesyonel destek alabilmektedir. Teknokent firmaları arasında iletişim ve bilgi paylaşımı için de bir ekosistem yaratılmıştır.

2. Akademi-Sanayi İş Birliği

Teknokentlerde bulunan şirketler, üniversitelerin bilgi birikiminden yararlanarak:

- Öğretim üyeleriyle ortak çalışmalar yapabilir
- Laboratuvar imkânlarını kullanabilir
- Öğrencilerle ortak projeler yürütebilir

Bu durum hem bilimsel hem de uygulamalı projelerin daha hızlı ortaya konmasına ve ticarileşmesine imkan sağlamaktadır.

3. Ofis ve Teknik Altyapı

Modern ofisler, laboratuvar altyapısı ve teknik donanım sayesinde girişimlerin operasyon maliyetleri önemli ölçüde düşmektedir. Ofislerde, ihtiyacınız olan çeşitli cihaz ve ekipmanları barındırabileceğiniz, laboratuvar ortamı ve bölünmüş alanlar sağlayabileceğiniz, iş fikrinize uygun çalışma ortamınızı oluşturabilme özgürlüğü de tanınmaktadır.

4. Eğitim ve Seminerler

Teknokentlerde sık sık girişimcilik, teknoloji, yazılım, pazarlama ve yönetim gibi temalarda eğitim ve atölyeler düzenlenmektedir. TÜBİTAK, KOSGEB gibi hibe alabileceğiniz projeler çağrısına çıktığında haberdar olabileceğiniz iletişim ağları da mevcuttur. Teknokentler aynı zamanda finansal teşvikler ve hibeler için ulusal ve uluslararası fonlara erişim konularında bilgilendirme toplantıları düzenler, proje yazma eğitimleri organize ederler.

5. Network ve İş Birliği İmkânları

Yatırımcılar, diğer girişimler, üniversiteler ve sanayi kuruluşlarıyla güçlü bir bağlantı ağı oluşmaktadır. Bu sayede, iş birlikleri, arz-talep akışı, tanınırlığın artması gibi avantajlı tanışma olanakları da zaman zaman ortaya çıkmaktadır.

6. Tanıtım ve Pazarlama Desteği

Teknokentler girişimlerin bilinirliğini artırmak için etkinlikler, fuarlar, medya duyuruları ve yatırımcı tanıtımları organize edebilmektedir. Teknokent yönetimi yalnızca inovasyonun peşinde koşmaz aynı zamanda ihtiyaç-çözüm bağlantılarını kurma misyonu yüklenmiştir. Katıldıkları etkinliklerde bünyesinde bulunan şirketleri ve ürünlerini de temsil etmektedir.

7. Temel Bilimler Personel Desteği

Temel Bilimler Desteği, teknokentlerde faaliyet gösteren teknoloji firmalarının temel bilim mezunlarını istihdam etmelerini teşvik etmek amacıyla sağlanan özel bir destektir.

Amaç; bilim insanlarının özel sektörde Ar-Ge faaliyetlerine katılımını artırmak, nitelikli iş gücünü desteklemek ve araştırma kapasitesini yükseltmektir.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun 8 inci maddesinin dördüncü fıkrasında "Desteklenecek program alanlarında en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden Teknoloji Geliştirme Bölgeleri firmalarının, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı, iki yıl süreyle Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır." denilmiştir.

Yükseköğretim Kurulu Başkanlığından alınan görüşler doğrultusunda; desteklenecek programlar kapsamına matematik, fizik, kimya ve biyoloji bölümlerine ilave olarak,

- Biyokimya
 - Biyoteknoloji
 - Endüstriyel Tasarım
 - Endüstriyel Tasarım Mühendisliği
 - Metalurji ve Malzeme Mühendisliği
 - Moleküler Biyoloji ve Genetik
- programları da dâhil edilmiştir.

8. Vergi ve Teşvik Avantajları

• Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

Ar-Ge projesi kapsamında elde edilen kazançlar, belirlenen süre boyunca gelir/kurumlar vergisinden muaftır. Yönetici şirketlerin ve bölgedeki firmaların yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar için de istisna uygulanır.

• Ücretlerde Vergi Muafiyeti

Bölgede çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretleri her türlü vergiden muaftır. Hafta tatili, resmi tatil ve yıllık izin günleri de istisna kapsamındadır. Belirli şartlarda proje kapsamında zorunlu olarak bölge dışında geçirilen çalışma süreleri de vergi teşvikine dahildir.

• SGK Prim Teşviki

Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin SGK işveren payının %50'si devlet tarafından karşılanır.

• Gümrük Vergisi ve Harç Muafiyeti

Ar-Ge projelerinde kullanılacak ithal ekipmanlar Gümrük vergisi, damga vergisi ve harçtan muaftır.

- **KDV İstisnası**

Teknoparklarda üretilen belirli yazılım türleri (sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, oyun, mobil uygulamalar vb.) KDV'den istisnadır. Yüklenilen KDV, Kanun'un 32. maddesine göre iade edilebilir.

- **Yatırım İzni ve Üretim Teşviki**

Teknoparkta geliştirilen teknolojik ürünün üretim yatırımı, Bakanlık izniyle bölge içinde yapılabilir. Bu yatırımların muhasebesi Ar-Ge faaliyetlerinden ayrı takip edilir.

- **Sermaye Desteği İndirimi**

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin teknopark projelerine sağladığı sermaye desteklerinin bir kısmı Vergi matrahından indirilebilir (belirli limitler dâhilinde).

9. Teknolojik Ürün Yatırım İzni

AR-GE projelerinden ortaya çıkan teknolojik ürünlerin üretim tesisleri yine TGB içinde kurulabilir.

Teknokentte Şirket Kurmak İçin Gerekenler

1. Yenilikçi Proje Başvurusu
2. Ön Değerlendirme ve Komisyon İncelemesi
3. Şirketin Ticaret Siciline Kaydı
4. Teknokent Ofis Kiralanması
5. Sözleşme İmzalanması ve Faaliyete Başlama

Her teknokentin başvuru sistemi ve şartları farklı olabileceğinden, ilgili teknokentin resmi portalı mutlaka incelenmelidir.

Teknoloji Tabanlı Girişimler İçin En Doğru Başlangıç Noktası olan Teknokentler, yenilik ve teknoloji tabanlı iş fikirlerini somutlaştırmak isteyen girişimciler için en ideal ortamlardan biridir. Bu ekosistemin içinde var olmak, vergi avantajları, akademik iş birlikleri, mentörlük, altyapı olanakları ve geniş network yapısıyla iş fikirlerinizi bir adım öne taşıyacaktır.



TEMAS MONTHLY

Önemli Yargı Kararları ve Özelgeler

**Sayra APAYDIN**

Kasım Ayı Özelge Özetleri

Tarihi: 01.10.2025

Sayı: E-70463696-120[2024/58]

Konu: Binek Araç Gider Kısıtlaması

Isparta Defterdarlığı tarafından verilen özelgede, motorlu kara taşıtlarının bakım ve onarımını yapan işletmelerin müşterilerine sunduğu ikame araç hizmeti değerlendirilmiştir. Şirketin kendi araçlarının yeterli olmaması nedeniyle ikame aracın dışarıdan kiralanması durumunda, bu kiralama giderlerinin gider kısıtlamasına tabi olup olmayacağı konusu ele alınmıştır.

Özelgede yapılan değerlendirme sonucunda, şirketin faaliyet konuları arasında araç kiralama bulunsa dahi, garanti kapsamındaki araçların servis sürecinde müşteri mağduriyetini gidermek amacıyla dışarıdan kiralanmış binek otomobillerin bu amaçla kullanılması halinde, söz konusu araçların aylık kira bedelinin 2025 yılı için 37.000 TL'ye kadar olan kısmının gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Ayrıca, bu araçlara ilişkin tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderlerin de %70'lik kısmının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiştir.

Tarih: 01.10.2025

Sayı: E- [38418978-125[30-20205]

Konu: Yurt Dışında Mukim Olan Firmadan Alınan Çeviri, Seslendirme ve Alt Yazı Hizmetlerinin Vergilendirilmesi

Ankara Defterdarlığı tarafından verilen özelgede, Türkiye'de faaliyet gösteren bir kurumun İngiltere mukimi bir firmadan çeviri, seslendirme ve alt yazı hizmeti satın aldığı; hizmetten doğan faydanın ise yurt dışında gerçekleştiği belirtilmiştir. Ödemelerin hem Türkiye'deki hem de yurt dışındaki bürolar aracılığıyla yapılabildiği ifade edilerek, bu kapsamda söz konusu ödemelerin vergilendirilmesi ile hizmet bedelleri üzerinden stopaj uygulanıp uygulanmayacağı ve uygulanacaksa oranının ne olacağı hususu değerlendirilmiştir.

Ankara Defterdarlığı'nın değerlendirmesine göre, İngiltere mukimi firmadan alınan çeviri, seslendirme ve alt yazı hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması halinde söz konusu hizmetler KDV'nin konusuna girmemekte ve bu nedenle sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı uygulanmasını gerektirmemektedir. Ancak hizmetten Türkiye'de yararlanılması durumunda, bu hizmet alımları Kanun gereği KDV'ye tabi olup, doğan verginin 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca bu şekilde ödenen KDV'nin, ilgili dönemin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiştir.

Tarih: 03.10.2025

Sayı: E-62030549-120

Konu: Spor Kulübünün Kira Ödemesi Üzerinden Tevkifat Yapıp Yapmayacağı

İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen özelgede 7405 sayılı Spor Kulüpleri ve Spor Federasyonları Kanunu ile spor kulüplerinin 22 Nisan 2022 itibarıyla dernek statüsünden çıkarıldığı belirtilerek, bu kapsamda kulüp tarafından yapılan kira ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca tevkifat yapıp yapılmayacağı hususu değerlendirilmiştir.

7405 sayılı Kanun öncesinde dernek statüsünde kurulmuş ve tescil edilmiş spor kulüplerinin dosya ve kayıtlarının Gençlik ve Spor Bakanlığına devredilmesi, bu kulüplerin işlevselliğinde herhangi bir değişiklik olmadığını göstermektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 5/a bendine göre, 70'inci maddede belirtilen mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemeler ile 5/b bendinde vakıf ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri üzerinden %20 tevkifat uygulanmaktadır.

Kulüpler, vergi uygulamaları bakımından dernek statüsünde kabul edildiği için, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde sayılan kira ve benzeri ödemelerde, istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapılması gerekmektedir.

Tarih: 01.10.2025

Sayı: E-38418978-120[42-2025]

Konu: 2863 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Restorasyon İşine İlişkin Yapılacak Hak Ediş Ödemeleri Üzerinden

Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı

Ankara Defterdarlığı tarafından verilen özelgede 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamında restorasyon işi (2. etap) için yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususu değerlendirilmiştir.

Restorasyon işi (2. etap), birden fazla takvim yılına sirayet etmesi durumunda Gelir Vergisi Kanunu kapsamında yıllara sâri inşaat ve onarma işi olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle restorasyon işinin birden fazla yıla sirayet etmesi durumunda, yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesi uyarınca kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

TEMAS

MONTHLY

DO YOUR BEST