



Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir

Cilt/Volume : 3 Sayı/Issue : 2 Temmuz/July 2020
ISSN : 2618-5679 e-ISSN : 2619-9920

Ida

Academia

Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

Balıkesir SMMMO Adına Sahibi

Owner on Behalf of Balıkesir Chamber of Certified Public Accountants

SMMM Ertuğ ASLAN

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı

Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY - İzmir Demokrasi Üniversitesi

Editör Yardımcıları

Vice Editors

Prof. Dr. Hakan AY - Dokuz Eylül Üniversitesi

Doç. Dr. Özgür BİYAN - Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi

Doç. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK - Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Doç. Dr. Zafer YALÇIN - Balıkesir Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi Çağatay AKARÇAY - Marmara Üniversitesi

Öğr. Gör. Şahin ZENGİN - Balıkesir Üniversitesi

Yayın Sekreteri

Editorial Staff

Hasan SEZGİN

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Maliye alanında Türkçe yayın kabul eden, yılda 2 kez (Ocak ve Temmuz aylarında) yayınlanan ulusal, hakemli, bilimsel süreli yayın.

National, peer-reviewed scientific and periodical journal which accepts articles in Accounting and Public Finance in Turkish and publishes twice a year.

Dergimizin amacı; Muhasebe ve Maliye alanlarındaki bilimsel çalışmaların etik değerlere ve yayın koşullarına bağlı olarak değerlendirilmesi ve içerdiği görüşler yazarlarına ait olmak kaydıyla bilim camiası ve uygulamacılarla paylaşılmasıdır.

Aim of this review; evaluating of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Public Finance depending on our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which is directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi / Headquarter and Inquiry Address

☎ 0.266 221 31 10 (Pbx)
0.266 221 34 40
0.266 221 35 50
0.266 221 35 95

☎ 0.266 221 31 55
☎ 0.543 892 51 31
☎ 0.533 925 65 21
🌐 www.blksmmmo.org.tr

✉ idari@blksmmmo.org.tr
balikesirsmmmo@hotmail.com
✉ Kasaplar Mahallesi Soma Caddesi
No. 123 Altteylül/BALIKESİR

Kapak Tasarımı : Hasan SEZGİN

Baskı : Taner Ofset San.Tic.Ltd.Şti. Hacı İlbey Mh. M.Akif Ersoy Cd. No. 25/B Altteylül/BALIKESİR
Tel. : 0266 239 77 92 E.Posta : tanerofset@gmail.com

Bu derginin tüm telif hakları Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na aittir.

All copyrights of this journal are reserved by Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir.

Telif: Tüm hakları saklıdır. Bu derginin tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

Copyright: All rights reserved. According to code of Intellectual and Artistic Works Act, all or the particular parts of this journal cannot be summed, transmitted, stored without permission of the editorial board or/and the authors, mechanical, photocopying or reproduced in any recording system. Be quoted, provided the source displayed.

ISSN 2618-5679
E-ISSN 2619-9920

Bu dergide ileri sürülen fikirler, makalelerin yazarlarına aittir.
Bu fikirler Balıkesir SMMMO'nun görüşlerini yansıtmaz.

Views expressed in this journal are those of authors.
Those views do not reflect the opinions of Balıkesir CCPA.

Ida Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi, Ulakbim Dergipark
arşivinde taranmaktadır.

Ida Academia Journal of Accounting and Public Finance is indexed by
Ulakbim Dergipark archive.

Makale Gönderme Adresi
For Manuscript Submission
www.idaacademia.org

Danışma Kurulu Advisory Board

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN - Başkent Üniversitesi
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ - Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Ümit ATAMAN - Marmara Üniversitesi Emekli Öğretim Üyesi
Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN - Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI - Ankara Üniversitesi
Prof. Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU - Bursa Uludağ Üniversitesi
Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU - Galatasaray Üniversitesi
Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU - Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP - Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ - Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN - Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
Prof. Dr. Yakup SELVİ - İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Elif SONSUZUOĞLU - Yakın Doğu Üniversitesi
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ - Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ - Hacettepe Üniversitesi
Prof. Dr. Seyfi YILDIZ - Kırıkkale Üniversitesi
Prof. Dr. Hanife Dilek YILMAZCAN - Maltepe Üniversitesi
Dr. YMM Masum TÜRKER

Yayın Kurulu Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY - İzmir Demokrasi Üniversitesi
Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi
Prof. Dr. Mahmut KARĞIN - Manisa Celal Bayar Üniversitesi
Doç. Dr. Musa GÖK - İzmir Demokrasi Üniversitesi
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - Türkiye Büyük Millet Meclisi
Doç. Dr. Zafer YALÇIN - Balıkesir Üniversitesi
SMMM Ertuğ ASLAN

Bu Sayıda Görev Alan Hakemler Referees for This Issue

Prof. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ
Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN
Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Prof. Dr. Arıkan Tarık SAYGILI
İzmir Ekonomi Üniversitesi

Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ
Dokuz Eylül Üniversitesi

Prof. Dr. Deniz UMUT ERHAN
Başkent Üniversitesi

Doç. Dr. A. Taylan ALTINTAŞ
İstanbul Üniversitesi

Doç. Dr. Nermin ÇITAK
Marmara Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Yavuz ÇAMLI
Manisa Celal Bayar Üniversitesi

Öğr. Görevlisi Selin ÇAVUŞOĞLU
Manisa Celal Bayar Üniversitesi

Sunuş

Değerli okurlar, akademisyenler ve meslek mensupları,

Bilginin paylaşıldıkça çoğaldığına olan inancımızla; bilimsel hayata katkıda bulunmak, bilimsel araştırmaların daha nitelikli hale gelmesinde ilgililere destek olmak, akademik bir meslek odası olarak meslek mensuplarımızın ve muhasebe uygulayıcılarının nitelikli bilgi ihtiyaçlarını temin etmek gibi hedeflerle yayın hayatına başladığımız IDA ACADEMIA Dergimizin altıncı sayısında sizlerle bir aradayız. Dergimiz bu sayısında içerdığı birbirinden değerli araştırmalar vasıtası ile yayın hayatında süreklilik hedefine doğru emin adımlarla yürümektedir. Bu sebeple dergimizin altıncı sayısının vücut bulmasında emeği geçen tüm editör ve yayın kuruluna, hakemlere ve yazarlara bir kez daha teşekkürü bir borç bilirim.

Dergimizin daha nice nitelikli sayılarında kıymetli çalışmalarınızı yayınlamak dileklerle saygılar sunarım.

SMMM Ertuğ ASLAN

Balıkesir SMMM Odası Başkanı

Editörden

Değerli İda Academia Okuyucuları,

Dergimizin altıncı sayısında sizlerle buluşmaktan memnun olduğumu ifade etmek isterim. Bu sayıda dört makale ile karşınızda olmaktan mutluluk duymaktayım. Ocak 2021'de yayınlanacak olan sayımızda çok değerli yayınlarınızı yayınlamaktan mutluluk duyacağımızı bildirmek isterim.

Saygılarımla,

Prof.Dr. Hüseyin AKAY

İzmir Demokrasi Üniversitesi

İçindekiler / Contents

Derleme

H. Arif TUNÇEZ

TMS 16 VE BOBİ FRS KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Comparison Of Property, Plant And Equipment Within
TAS 16 And BOBI FRS

92

Teorik İnceleme

Nermin ÇITAK, Y. Ercan ÇALIŞ

COVID-19 SALGININ TURİZM SEKTÖRÜ ÜZERİNE OLAN FİNANSAL ETKİLERİ

Financial Effects of COVID-19 Epidemic On Tourism Sector

110

Teorik İnceleme

Mutlu YORULDU

HÜKÜM VE SONUÇLARIYLA PİŞMANLIK VE İSLÂH MÜESSESESİ

Refrigeration And Breeding Institutions With Its Provisions And Results

133

Teorik İnceleme

Dilek KARAMAN, Cevdet Alptekin KAYALI

İŞLETMELERİN SÜREKLİLİĞİNDE STRATEJİK BİR UNSUR OLARAK MARKA

Brand As a Strategic Factor In The Continuity Of Businesses

143

TMS 16 VE BOBİ FRS KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Comparison Of Property, Plant And Equipment Within
TAS 16 And BOBI FRS

Derleme

H. Arif TUNÇEZ**

Gönderim Tarihi: 17.02.2020

Kabul Tarihi: 08.06.2020

ÖZ: İşletme faaliyetlerinin icrasında önemli bir yere ve büyüklüğe sahip olan maddi duran varlıklara ilişkin hükümler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında, BOBİ FRS'de ise Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar Standardında yer almaktadır. TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12'ye göre maddi duran varlıklar; mal ve hizmet üretiminde ya da arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek ya da yönetsel faaliyetler kapsamında kullanılmak için elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir. Maddi duran varlıklara ilişkin yayınlanan TMS 16, BOBİ FRS Bölüm 12 ile karşılaştırıldığında daha ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu çalışmada, TMS 16 ile BOBİ FRS Bölüm 12 kapsamında maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin benzer yönleri ve farklılıkları karşılaştırılarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Maddi Duran Varlıklar, TMS 16, Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları

Jel Sınıflandırması: M40, M41, M48

ABSTRACT: Provisions relating to property, plant and equipment which have an important place and size in the execution of operating activities are included in TAS 16 Property, Plant And Equipment Standard and in BOBI FRS Section 12 Property, Plant and Equipment Standard. Property, plant and equipment in accordance with TAS 16 and Section 12 of BOBI FRS, physical items which are held for use in the production or supply of goods and services, leased to others or used in the scope of administrative activities and which are expected to be used in more than one period. In this study, TAS 16 and BOBI

Bu çalışma 29 Kasım-1 Aralık 2019 tarihleri arasında Şanlıurfa'da düzenlenen 4. Uluslararası GAP İşletme Bilimleri ve Ekonomi Kongresi'nde sunulan bildirinin genişletilmiş halidir.

Dr. Öğr. Üyesi, Selçuk Üniversitesi/Akşehir İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi/Maliye Bölümü,
hatuncez@selcuk.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5834-3450.

FRS Section 12 were compared with similar aspects and differences in the accounting of property, plant and equipment. TAS 16 published on property, plant and equipment, is arranged in more detail compared to BOBI FRS Section 12.

Keywords: Property, Plant and Equipment, TAS 16, Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises

JEL Classification: M40, M41, M48

GİRİŞ

Küreselleşme sürecinde işletmelerin finansal tablolarını karşılaştırma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Muhasebe alanında bir bütünlük sağlamak için Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) yayımlanmıştır. UMS'nın çevirisi olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'ndan “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı 01/01/2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 30656 sayılı ve 15/01/2019 tarihinde, BOBİ FRS 01/01/2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 30138 sayılı ve 29 Temmuz 2017 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS'de, TMS'de yer alan bazı konulara yer verilmemiş, daha sade, basit ve anlaşılabilir şekilde yayımlanmıştır.

TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12 standartlarının amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklarına yatırımı ile bu yatırımdaki değişikliklerin belirlenmesini sağlayan muhasebe ilkelerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular;

- İlk kayda alınması,
- Defter değerlerinin belirlenmesi,
- Finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ve değer düşüklüğü zararlarıdır.

İşletmenin faaliyetlerinde bir dönemden fazla kullanılması öngörülen, varlık yapısının önemli parçasını oluşturan maddi duran varlıkların TMS 16 ve BOBİ FRS çerçevesinde muhasebe işlemlerine ilişkin benzer ve farklı yönlerini örnekler yardımıyla bu çalışmada analiz edilmektedir. TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar standartları karşılaştırıldığında birbirleriyle uyumlu olmakla birlikte bazı farklılıklar da söz konusudur.

TMS 16'da “Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart hükümleri uygulanır” (TMS 16, md. 2) şeklinde açıklama yapılırken, BOBİ FRS'de bu konuda bir açıklama yapılmamıştır.

TMS 16'da hangi varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standardın uygulanmayacağı ayrıntılı bir şekilde açıklanırken, BOBİ FRS'de ayrıntıya yer verilmemiştir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları her iki standarda göre maddi duran varlık olarak değerlendirilmemektedir. TMS 16'da BOBİ FRS'den farklı olarak, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler kapsamında satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar ve madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ile ölçülmesi uygulanmamaktadır (TMS 16, md. 3).

Bu çalışmada, TMS 16 ile BOBİ FRS Bölüm 12 kapsamında maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi, amortisman yöntemleri ile finansal durum tablosu dışı bırakılmasına ilişkin benzer yönleri ve farklılıkları karşılaştırılarak incelenmiştir.

MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Maddi duran varlıklar aktife alınırken dikkat edilmesi gereken bazı özellikler vardır. Buna göre, bir maddi duran varlığın maliyetinin, varlık olarak finansal tablolara kaydedilebilmesi için gerekli koşullar şunlardır (Kaya, 2007: 70):

Söz konusu varlığa ilişkin gelecekte ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,

Söz konusu varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi.

Maddi duran varlıklar, TMS 16 ve BOBİ FRS kapsamında maliyet değerleri üzerinden muhasebeleştirilerek amortismanına tabi tutuldukları için bu varlıkların maliyetine hangi unsurların girdiği ve hangilerinin girmediği büyük önem taşımaktadır.

İşletmeler gelecekte faydasından yararlanacakları ve güvenilir bir şekilde maliyeti ölçülebilen varlık kalemlerini maddi duran varlık olarak finansal tablolara yansıtırlar. Eğer varlıklardan gelecekte ekonomik yarar sağlanamayacak ise, bu varlıklar dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Ayrıca bu işlemler için maliyetlerin güvenilir bir şekilde hesaplanması da gerekmektedir. Çoğunlukla bu maliyetler, satın alma, inşa ve üretim maliyeti niteliğinde olabilmektedir (Kıymetli Şen, 2013: 23).

TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12'de bir maddi duran varlığın başlangıç maliyetleri genel olarak; ticari iskontolar ile indirimler düşüldükten sonra, satın alma fiyatından, satın alma işlemine ait giderlerden ve varlığın yönetim tarafından belirlenen şartlarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin maliyetlerden oluşmaktadır.

Maddi duran varlıklarda, varlığın ediniminden sonra katlanılan maliyetler, sadece ilgili varlıktan elde edilecek yararı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını geçecek şekilde artması, bu maliyetler güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebiliyorsa ilgili varlığın maliyetine eklenir. Fakat bu işlem maddi duran varlıklarda ikame ve yenileme maliyetlerine uygulanamaz (Gücenme Gençoğlu, 2007: 203).

Yedek parça, bakım malzemeleri ve servis donanımı gibi kalemler, maddi duran varlık tanımını karşılama durumunda TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12 kapsamında muhasebeleştirilir. Aksi halde söz konusu varlıklar, stoklar içerisinde sınıflandırılır (TMS 16, md. 8, BOBİ FRS, 12.3).

Bir varlığın geliştirilmesinden veya inşasından dolayı bazı faaliyetler ortaya çıkabilir. Fakat bunlar söz konusu maddi duran varlığın, yönetimin amaçlarına yönelik olarak faaliyet gösterebilmesi için gerekli yere ve duruma getirilmesi için gerekli faaliyetler değildir. Bu arıza faaliyetler inşaat, geliştirme faaliyetleri aşamasında ya da bu aşama öncesinde gerçekleşebilir. Bir duran varlığın yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli durum ve yere getirilmesinde arıza faaliyetler gerekli olmadığı için bu faaliyetlere ilişkin gelir ve giderler, kar veya zarar tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında muhasebeleştirilir (Parlakkaya, 2010: 24).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından taslak olarak Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı yayımlanmıştır. Bu taslak hesap planına göre TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12 uyarınca maddi duran varlıklara ilişkin hesaplar ve bu hesapların işleyişleri aşağıdaki gibidir (<http://kgk.gov.tr>) :

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

İşletmenin faaliyetlerinde kullanmak için elde tutulan ve bir dönemden daha uzun süre kullanımı beklenen fiziki varlıklar ile bunlarla ilgili birikmiş amortismanla değer düşüklüğü karşılıklarının izlendiği hesaplardan oluşmaktadır. TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar kapsamında bu varlıkların izlenmesi için açılmış olan 250-259 no'lu hesaplardan oluşmaktadır.

250 Arazi ve Arsalar

İşletmeye ait her türlü arazi ve arsaların izlenmesinde bu hesap kullanılır.

251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri

Bir işin gerçekleşmesini sağlamak ya da kolaylaştırmak için; yeraltında ya da yer üstünde inşa edilmiş her türlü yol, köprü, park, bölme, tünel, iskele gibi yapıların izlenmesinde bu hesap kullanılır.

252 Binalar

Bu hesapta, işletmenin kullanmak üzere sahip olduğu her türlü bina ile bunların ayrılmaz parçaları izlenir.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar

Üretim yapmak amacıyla kullanılan her türlü makine, tesis, cihazlar ve bunların eklentileri ile bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin izlenmesinde bu hesap kullanılır.

254 Taşıtlar

İşletme faaliyetlerinde kullanılan taşıtların izlenmesinde bu hesap kullanılır.

255 Demirbaşlar

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi için kullanılan ofis malzemeleri, cihazlar ve mobilyaların izlenmesinde bu hesap kullanılır.

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar

Bu hesapta, yukarıda belirtilen maddi duran varlık kapsamına girmeyen hesapların izlenmektedir. Türlerine göre bu grupta açılmış olan 250-256 no'lu maddi duran varlıklar hesaplarının işleyişi benzerlik göstermektedir.

257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

Bu hesapta, maddi duran varlıklara ait değer düşüklüğü karşılıkları izlenir. Kar veya zarar tablosu hesaplarından maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili gider hesabı borçlandırılır, hesaplanan karşılık tutarı kadar bu hesap alacaklandırılır.

Karşılık ayrılan varlıkların elden çıkarıldığında veya ayrılan değer düşüklüğü zararı kısmen veya tamamen iptal edildiğinde bu hesap borçlandırılır. Değer düşüklüğü zararının iptali işlemi, karşılık giderinin kaydedildiği ilgili gider hesabı alacaklandırılır.

258 Birikmiş Amortismanlar (-)

Bu hesapta; maddi duran varlıklara ait birikmiş amortisman tutarları izlenir. Ayrılan amortismanlar bu hesapta alacaklandırılır, kar veya zarar tablosu hesaplarından varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili gider hesabı borçlandırılır. Satılan, devredilen, kullanılma yeteneğini kaybeden, faydalı ömrünü tamamlayan ve aktiften çıkartılan bu varlıklara ilişkin birikmiş amortisman tutarları ise bu hesaba borç, ilgili varlık hesabına alacak kaydedilir.

259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar

Bu hesap, yapımı devam eden ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabında sınıflandırılacak olan varlıkların inşası sırasında yapılan her türlü harcamaların izlenmesinde kullanılır. Maddi duran varlıklarla ilgili olarak yatırım döneminde yapılan harcamalarda bu hesap borçlandırılır, yapımı tamamlanıp kullanıma hazır olan varlıklar, maliyet bedelinden bu hesaptan ilgili varlık hesabına aktarılır.

Maddi duran varlıklar elden çıkarıldığında, kullanımından veya elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediğinde, diğer varlık gruplarına aktarıldığında ya da satılmaya hazır duran varlık grubuna transfer edildiğinde ilgili maddi duran varlık hesabı alacaklandırılır. Elden çıkarmada varlığın defter değeriyle satış tutarı arasındaki olumlu fark olması durumunda “648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar” hesabı alacaklandırılır, olumsuz fark olması durumunda ise “658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar” hesabı borçlandırılır.

TMS 16 kapsamında maddi duran varlığın ediniminde vadeye bakılmaksızın bütün farklar ayrıştırılmakta, BOBİ FRS'de ise bir yıl baz alınmakta olup, bir yıldan kısa olması durumunda vade farkı maddi duran varlığın maliyetine eklenir, bir yıldan uzun olanlar ise ayrıştırılmaktadır (Yücel, Öncü, ve Akaytay, 2018: 287).

Vade farkı ve kredi faizi gibi maliyeti artıran kalemler maddi duran varlığın maliyetine eklenmez, ilgili dönemde faiz gideri olarak finansal tablolara yansıtılır (Yükçü ve İçerli, 2007: 18). Bir maddi duran varlık elde edilirken finansman maliyetine katlanıldığı takdirde ve varlık özellikli varlık ise finansman maliyeti TMS 23 uyarınca varlığın maliyetine dahil edilir. Özellikli varlık, satın alımı veya üretimi uzun bir süreyi alan varlıktır (Akbulut, 2015: 469).

Örnek: ABC İşletmesi yarısı peşin yarısı 15 ay vadeli 200.000 TL (%18 KDV hariç) taşıt satın almıştır (Vade farkı 15.000TL).

TMS 16 ve BOBİ FRS kapsamında ilgili kayıt aşağıdaki gibidir:

./././...

254 TAŞITLAR HS.	185.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	36.000	
338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDER. HS.	15.000	
102 BANKALAR HS.		118.000
320 SATICILAR HS.		118.000

Vadenin 1 yılın altında olması durumunda BOBİ FRS'ye göre yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

.../.../...

254 TAŞITLAR HS.	200.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	36.000	
102 BANKALAR HS.		118.000
320 SATICILAR HS.		118.000

Maddi duran varlığın satın alınmasında vade bir yıldan uzun ise TMS 16 ve BOBİ FRS'na göre kayıt aynıdır, fakat vade bir yılın altında olduğu takdirde BOBİ FRS'na göre kayıt farklıdır.

MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

Muhasebe biliminin en önemli ve karmaşık konularından biri olan değerlendirme, işletmelerin varlığını oluşturan aktif kalemleri ile kaynağını oluşturan pasif kalemlerinin belirli bir tarihteki değerlerinin para birimi cinsinden ifade edilmesidir. Bu iktisadi değerlerin para cinsinden ifade edilmesi ölçme, sayma ve tartma sonucunda belirlenen miktarların birim başına fiyatları ile çarpılması ile oluşur. Bu işlemler işletmelerde değerlendirme günü itibarıyla yapılır. Finansal durum tablosunda yer alan varlık ve kaynak kalemleri bilanço günü değerlendirilir.

Maddi duran varlıkların değerlendirilmesi, ilk kayda alınmasını takip eden dönemlerde yapılacak değerlendirme işlemlerini ifade etmektedir. TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12 kapsamında maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirilmesinden sonraki dönemlerde muhasebe politikaları benzer nitelikte olup, maliyet veya yeniden değerlendirme modelleri olmak üzere iki modelden biri kullanılmaktadır. Bu yöntemlerden hangisinin kullanılacağı işletmenin tercihine bırakılmıştır. Değerlemeye tabi tutulan maddi duran varlık grubunda yer alan bütün maddi duran varlık kalemlerine tercih edilen değerlendirme yönteminin uygulanması gerekir.

Maliyet yönteminde, maddi duran varlıklar ilk kayda alındıktan sonra finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortismanla varsa birikmiş değer azalışı düşüldükten sonraki değeri ile gösterilmektedir. Yeniden değerlendirme yönteminde ise gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilen maddi duran varlıklar, varlık olarak muhasebe sürecine dahil edildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir (Akbulut, 2015: 470).

Maliyet yöntemi, niteliği gereği maddi duran varlıkların devamlı değer kaybetmesi durumunda kullanılan bir değerlendirme yöntemidir (Epstein ve Mirza, 2005: 211).

Maliyet yöntemi ile izlenen maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü olması durumunda, karşılık ayrılması gerekmektedir. Karşılık ayrılan varlığın daha sonraki dönemlerde değeri artar ise daha önce ayrılan karşılık, değer artışı kadar gelir kaydedilmelidir (Örten ve Bayırlı, 2007: 37).

Bu yönteme göre değer artışları dikkate alınmamakla birlikte maddi duran varlıklarda bir değer düşüklüğü meydana gelmesi halinde daha sonra bir değer artışı gerçekleşmişse, TMS 36 standardına göre maddi duran varlıklar ilk kayıtlı değerine ulaşıncaya kadar değer artışları kayda alınabilecek fakat ilk kayıtlı değerini geçemeyecektir (Kaya ve Dinç, 2007: 346).

Yeniden değerlendirme modelinde ise, TMS 16 ve BOBİ FRS'ye göre, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen maddi duran varlık kaleminin, varlık olarak muhasebeleştirilmesinin ardından, o kalem yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar ise bir varlık kaleminin yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortismanla varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarının çıkarılmasıyla bulunan tutardır. Yeniden değerlemeler raporlama döneminin finansal durum tablosu tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak değerlerin defter değerlerinden önemli ölçüde farklı olmasına sebep olmayacak biçimde düzenli olarak yapılmalıdır (TMS 16, md. 31, BOBİ FRS, md. 12.16).

TMS 16 ve BOBİ FRS'de “Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir” (TMS 16, md. 39, BOBİ FRS, md. 12.32). Standarda göre yeniden değerlendirme yöntemi finansal tablolarda, yatırımcılara daha gerçekçi bilgiler sunulmasına olanak sağlamaktadır (Pamukçu, 2011: 81).

Maddi duran varlıkların değer düşüklüğüne uğraması, söz konusu varlığın net defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumudur. Burada amaç maddi duran varlığın, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle izlenmesinin önüne geçmektir. Bir maddi duran varlığın kullanım değeri; bir varlık ya da nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir. Bir varlığın değer düşüklüğüne uğraması durumunda değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Özerhan ve Yanık, 2012: 332).

MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANI

İşletmede bir yılın üzerinde faaliyetlerinde kullanılacak ve bu zaman içerisinde

aşınması, yıpranması ya da değerinin düşmesi beklenen duran varlıklar amortismanına tabi tutulmaktadır. Bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi değerinin tespit edilebilmesi için, amortisman kapsamının ve yönteminin belirlenmesinin yanı sıra bu varlığın değerinin, gerçeğe uygun bir biçimde saptanabilmesi de finansal tablolara yansıtılması açısından önemlidir.

TMS 16'da 43-62 ve BOBİ FRS Bölüm 12'de 21-32 arasındaki maddelerde amortisman ile ilgili hükümler yer almaktadır. TMS 16'da amortisman; “bir varlığın amortismanına tabi değerinin, faydalı ömür boyunca sistematik olarak dağıtılmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır (Tuğay, 2013: 169). BOBİ FRS Bölüm 12'de ise amortisman tanımı yer almamaktadır. Faydalı ömür, bir varlığın işletme tarafından tahmini kullanım süresini veya işletme tarafından ilgili maddi duran varlıktan elde edilmesi öngörülen üretim ya da kullanım miktarını ifade etmektedir (TMS 16, md. 6, BOBİ FRS, md. 12.25).

BOBİ FRS'de maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunlu tutulmuş (BOBİ FRS, md. 12.21), bu ifadeye TMS 16'da yer verilmemiştir. TMS 16 ve BOBİ FRS'de, bir maddi duran varlığın önemli parçalar ayrı bir şekilde amortismanına tabi tutulacağı belirtilmiştir (TMS 16, md. 43, BOBİ FRS, md. 12.22). Ayrıca her iki standarda göre sınırsız ömre sahip olan arsa ve araziler amortismanına tabi değildir (TMS 16, md. 58, BOBİ FRS, md. 12.23).

Amortismanına tabi tutar, maddi duran varlığın maliyet tutarından veya yeniden değerlendirme sonrasında belirlenen tutardan hurda değeri indirilerek hesaplanır (TMS 16, md. 53, BOBİ FRS, md. 12.24). Hurda değer, bir maddi duran varlığın öngörülen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına geldiğinde elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşülerek elde edilecek tutardır (Örten ve Bayırlı, 2007: 2).

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, TMS 16'ya göre, varlık kullanılabilir olduğunda başlar, TFRS 5 kapsamında satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihi ya da maddi duran varlığın finansal tablo dışında bırakıldığı tarihin daha önce olanında durdurulur (TMS 16, md. 55). BOBİ FRS'de ise, varlık kullanıma hazır olduğunda başlar ve varlık finansal tablo dışında bırakılması durumunda son verilmektedir. Bu nedenle dönem içerisinde kullanıma başlanılan varlıklarda kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanmaktadır (BOBİ FRS, md. 26).

Döneme ait amortisman giderleri, başka bir maddi duran varlığın defter değerine dahil edilmediği takdirde, kar ya da zarara yansıtılır. Kar ya da zarara yansıtılan amortisman giderleri kar veya zarar tablosunda ilgili maddi duran varlığın kullanıldığı gider kalemlerinde gösterilir (TMS 16, md. 48, BOBİ FRS, md. 12.32).

Amortisman hesaplama yöntemi, varlıkların gelecekteki ekonomik yararına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır ve bu kapsamda en azından her hesap döneminin sonunda tekrar incelenir (Çam, 2015: 14). Ayrıca, varlıkların yararlı ömürleri işletmelerin varlıktan beklediği faydaya göre tespit edildiğinden amortisman oranları işletmelerce serbestçe belirlenebilmektedir (Canakcioglu, 2018: 76).

TMS 16 ve BOBİ FRS'de amortisman hesaplama yöntemleri (TMS 16, m., 62, BOBİ FRS, m., 12.29);

i-Doğrusal Yöntem,

ii-Azalan Bakiyeler Yöntemi,

iii-Üretim Miktarı Yöntemi

şeklinde yer almaktadır.

i-Doğrusal Yöntem:

Doğrusal amortisman yönteminde bir duran varlığa ait hurda değeri değişmedikçe amortismanın tutarı faydalı ömür süresince eşit tutarlı olacaktır (Tekşen ve Dağlı, 2017: 438). Amortismana konu edilen değer, varlığın maliyetinden işletme tarafından belirlenen hurda değeri düşüldükten sonra kalan tutardır (Şimşek ve Biçer, 2018: 450).

TMS 16 ve BOBİ FRS'de yer alan doğrusal amortisman yöntemine göre, maddi duran varlıkların kullanıma hazır hale geldiği aydan itibaren kıst dönemler itibariyle amortisman ayrılmaktadır.

Varlığın bu yöntemle göre amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır (Canakcioglu, 2018: 76):

Normal Amortisman Oranı = $1 / \text{Tahmini Faydalı Ömür}$

Yıllık Amortisman Tutarı = $(\text{Maliyet Değeri} - \text{Hurda Değer}) \times \text{Normal Amortisman Oranı}$

Örnek: İşletme 01/04/2019 tarihinde 200.000 TL'ye makine satın almıştır. Makinanın kullanım ömrü 5 yıldır ve hurda değeri 20.000 TL olarak belirlenmiştir.

Normal Amortisman Oranı = $1 / \text{Tahmini Faydalı Ömür}$

Normal Amortisman Oranı = $1 / 5$

Normal Amortisman Oranı = 0,20

Yıllık Amortisman Tutarı = $(\text{Maliyet Değeri} - \text{Hurda Değer}) \times \text{Normal}$

Amortisman Oranı

Yıllık Amortisman tutarı = $(200.000 - 20.000) \times 0,20$

Yıllık Amortisman tutarı = 36.000 TL

Aylık Amortisman Tutarı = $36.000 / 12 = 3.000$ TL.

Makinanın kullanıma başlama tarihi 01/04/2019 olduğu için 2019 yılında kullanıldığı süre 9 aydır. Buna göre;

2019 Yılı Amortisman Tutarı = $3.000 \times 9 = 27.000$ TL.

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Süresi (Yıl)	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2019	180.000	5	% 20	27.000	27.000
2020	180.000	5	% 20	36.000	63.000
2021	180.000	5	% 20	36.000	99.000
2022	180.000	5	% 20	36.000	135.000
2023	180.000	5	% 20	36.000	171.000
2024	180.000	5	% 20	9.000	180.000

2019 yılında 9 ay, 2024 yılında ise 3 ay kıst amortisman ayrılmıştır.

ii-Azalan Bakiyeler Yöntemi :

Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman tutarı ilk yıllarda yüksek tutarlı amortisman gideri kaydedilirken, sonraki yıllarda faydalı ömrü boyunca ayrılan amortisman azalır (Kırlioğlu ve Bağdat, 2016: 625).

Bu yöntemde amortisman tutarı, duran varlığın yararlı ömrü süresince azalan tutarlarda gerçekleşir ve aşağıdaki gibi amortisman hesaplanır (Tuğay, 2013: 173):

Yıllık Amortisman Tutarı = $(\text{Maliyet Değeri} - \text{Hurda Değer}) \times (\text{Normal Amortisman Oranı} \times 2)$

Örnek: İşletme 01/04/2019 tarihinde 200.000 TL'ye makine satın almıştır. Makinanın kullanım ömrü 5 yıldır ve hurda değeri 20.000 TL olarak belirlenmiştir.

Yıllık Amortisman Tutarı = $(\text{Maliyet Değeri} - \text{Hurda Değer}) \times (\text{Normal Amortisman Oranı} \times 2)$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (200.000 - 20.000) \times (0,20 \times 2)$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 72.000 \text{ TL}$$

$$\text{Aylık Amortisman Tutarı} = 72.000 / 12 = 6.000 \text{ TL.}$$

Makinanın kullanıma başlama tarihi 01/04/2019 olduğu için 2019 yılında kullanıldığı süre 9 aydır. Buna göre;

$$\text{2019 Yılı Amortisman Tutarı} = 6.000 \times 9 = 54.000 \text{ TL.}$$

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2019	180.000	% 40	54.000	54.000
2020	180.000 (180.000 - 54.000) = 126.000	% 40	50.400	104.400
2021	180.000 (180.000 - 140.400) = 75.600	% 40	30.240	134.640
2022	180.000 (180.000 - 134.640) = 45.360	% 40	18.144	152.784
2023	180.000 (180.000 - 152.784) = 27.216	% 40	10.886,4	163.670,4
2024	180.000 (180.000 - 163.670,4) = 16.329,6	% 100	16.329,6	180.000

iii-Üretim Miktarı Yöntemi:

Üretim miktarı yönteminde amortisman tutarı, duran varlığın beklenen kullanım veya üretim miktarı dikkate alınarak hesaplanmaktadır (TMS 16, md. 62, BOBİ FRS, md. 12.29). Varlıklar her yıl yaptığı üretim miktarı dikkate alınarak amortismanına tabi tutulur. Aşağıdaki hesaplamalar yapılarak amortisman tutarı belirlenir (Tugay, 2013, 173):

Maliyet Değeri - Hurda Değer

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet Değeri - Hurda Değer}}{\text{Varlığın Tahmini Yararlı Ömrü Boyunca Üreteceği Tahmini Üretim Miktarı}}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

Örnek: İşletme 01/04/2019 tarihinde 200.000 TL'ye makine satın almıştır. Makinanın kullanım ömrü 5 yıldır ve hurda değeri 20.000 TL olarak belirlenmiştir. Tahmini üretim kapasitesi 5.000 adettir. Üretim miktarları, 2019 yılında 900 adet, 2020 yılında 1.200 adet ve 2021 yılında ise 1.000 adettir.

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet Değeri} - \text{Hurda Değer}}{\text{Varlığın Tahmini Yararlı Ömrü Boyunca Üreteceği Tahmini Üretim Miktarı}}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{200.000 - 20.000}{5.000}$$

$$\text{Amortisman Oranı} = 36$$

2019 yılı;

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 36 \times 900$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 32.400 \text{ TL}$$

2020 yılı;

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 36 \times 1.200$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 43.200 \text{ TL}$$

2021 yılı;

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 36 \times 1.000$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 36.000 \text{ TL}$$

Bu yöntemde maddi duran varlıkların üretebileceği ürünlerin miktarı önceden tahmin edildiğinde amortisman tutarının hesaplanması mümkün olmaktadır. Tahmin edilen üretim miktarı her yıl değiştiğinden ayrılacak amortisman tutarı da yıllara göre değişiklik göstermektedir (Kaya ve Atasel, 2017: 145).

TMS 16 ve BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıklara ilişkin belirlenen amortisman yöntemi sonraki dönemlerde değiştirilebilir. BOBİ FRS ve TMS 16'ya göre amortisman ayırma işlemine, varlık atıl kaldığında veya kullanımdan kaldırıldığında da devam edilmektedir. Fakat, üretim miktarı yöntemine göre amortisman yöntemleri uygulanırken, amortisman gideri, üretim ya da kullanım olmadığı takdirde sıfır olabilir (Yücel, Öncü ve Akaytay, 2018: 295).

MADDİ DURAN VARLIKLARIN FİNANSAL DURUM TABLOSU DIŞI BIRAKILMASI

Maddi duran varlıkların kullanım dışı bırakılma durumları TMS 16'nın 67-72. maddelerinde, BOBİ FRS Bölüm 12'de 35 ve 36. maddelerinde yer almaktadır. Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu dışında bırakılır (TMS 16, md. 67, BOBİ FRS, md. 12.35):

* Elden çıkarıldığında,

* Maddi duran varlıklardan gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

Maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılması sonucunda kazanç ya da kayıp kar ya da zarara yansıtılır (TMS 16, md. 71, BOBİ FRS, md. 12.36)

TMS 16'da başkalarına kiralanmak için elinde bulunan maddi duran varlıklarını normal faaliyetinde düzenli olarak satan bir işletme, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiği takdirde, bu varlıkları defter değerlerinden stoklara aktarır. Maddi duran varlıkların satışından elde edilen hasılat, TFRS 15 Müşteri Sözlömlerinden Hasılat çerçevesinde gelir olarak muhasebeleştirilir. Normal faaliyetinde satılmak için elde bulunan varlıkların stoklara aktarıldığı durumlarda TFRS 5 uygulanmaz (TMS 16, md. 68). Bu varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp, varsa varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki farktır (TMS 16, md. 71). BOBİ FRS Bölüm 12'de bu konuda herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

MADDİ DURAN VARLIKLARIN TMS 16 ve BOBİ FRS KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRILMASI

Maddi duran varlıklar ilgili düzenlemeler Tam Set'te TMS 16 Maddi Duran Varlıklar olarak, BOBİ FRS'de Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar kapsamında ele alınmıŐtır. Her iki standarda da maddi duran varlıkların nelerin girdiğini, edinim maliyetleri ve defter değeri, muhasebeleştirme sonrası ölçümleri, amortisman uygulamaları ve değer düşüklüğü gibi muhasebeleştirme konuları incelenmektedir. Birçok açıdan uyumlu olan bu iki standart, bazı farklılıkları da barındırmaktadır. Bu benzerlikleri ve farklılıkları Tablo 1'de görebiliriz.

Tablo 1: TMS İle BOBİ FRS Kapsamında Maddi Duran Varlıklar

	TMS 16	BOBİ FRS
İlk Muhasebeleştirme	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Vade Farkı	Maliyete dahil edilmez, ayrıştırılır.	1 yıldan uzun vadeli alımlarda ayrıştırılır.
Değerleme Yöntemleri	-Maliyet Yöntemi -Yeniden Değerleme Yöntemi	-Maliyet Yöntemi -Yeniden Değerleme Yöntemi
Gerçeğe Uygun Değer Tespiti	TFRS 13'e göre	Yetkili ve Uzman Kişilerce
Amortisman Uygulaması	Zorunludur	Zorunludur
Faydalı Ömür	İşletme Tarafından Belirlenir	İşletme Tarafından Belirlenir
Amortisman Tabi Tutar	Varlığın defter değerinden kalıntı değerinin indirilmesi ile bulunur.	Varlığın defter değerinden kalıntı değerinin indirilmesi ile bulunur.
Amortisman Yöntemleri	-Normal Amortisman Yöntemi -Azalan Bakiyeler Yöntemi -Üretim Miktarı Yöntemi	-Normal Amortisman Yöntemi -Azalan Bakiyeler Yöntemi -Üretim Miktarı Yöntemi
Elden Çıkarma Değeri	Vade farkı ayrıştırılır.	Vade 1 yıldan kısa ise vade farkı ayrıştırılmaz, vade 1 yıldan uzun ise vade farkı ayrıştırılır.

SONUÇ

Maddi duran varlıklar, finansal durum tablosunun önemli kalemlerinden biridir. TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar standartları karşılaştırıldığında birbirleriyle uyumlu olmakla birlikte bazı farklılıklar da söz konusudur.

Maddi duran varlıklar bu standartlarda benzer şekilde tanımlandığı görülmektedir. Maddi duran varlıklar ilk defa kayıt altına alınırken TMS 16 ve BOBİ FRS'ye göre maliyet bedeli üzerinden kaydedilirler. Fakat TMS 16'ya göre vadeli satın alımlarda vade farkı ayrıştırılarak maliyete dahil edilmez. BOBİ FRS'ye göre ise, bir yıldan uzun vadeli satın alımlarda fark ayrıştırılır, bir yılın altında ise vade farkı ayrıştırılmaz, maliyetin bir parçası olarak kabul edilir.

TMS 16 ve BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıklar maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden biri seçilerek değerlendirilmektedir. Yeniden değerlendirme yöntemini tercih eden işletmeler, gerçeğe uygun değer tespiti TMS 16'yı uygulayanlar TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü standardı hükümlerine göre, BOBİ FRS'nı uygulayanlar ise yetkili ve uzman kişilerce

gerçeğe uygun değer tespit edilir.

TMS 16 ve BOBİ FRS uyarınca amortisman tabi değer, maliyet bedelinden hurda değer düşülerek belirlenir. Yararlı ömrü işletmeler kendi belirleyerek, bütün maddi duran varlıklara kıst amortisman uygulanır. Her iki standartta doğrudan, azalan bakiyeler ve üretim miktarına göre amortisman hesaplama yöntemlerine yer verilmiştir.

TMS 16 ve BOBİ FRS çerçevesinde maddi duran varlıkların muhasebe işlemlerini yapan işletmeler, finansal raporlarını gerçeğe uygun bir şekilde hazırlayarak bilgi kullanıcılarına sunabilirler.

KAYNAKÇA

Akbulut, A. (2015). Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı: Bölüm 12.

Canakcioglu, M. (2018). Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları. Press Academia Procedia, 7, 72-80.

Çam, M. (2015). TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu İle Mukayesesinin İncelenmesi. Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(1), 11-19.

Epstein, B. ve Mirza, A. A. (2005). Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards. New Jersey: John Wiley & Sons.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları Ve Uygulamalar. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Kaya, U. (2007). Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması. Mali Çözüm Dergisi, 83, 67-80.

Kaya, U. ve Atasel, O. Y. (2017). Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması: Literatürdeki Farklılıklar Üzerinde Bir Değerlendirme. Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 5(4), 137-155.

Kaya, U. ve Dinç, E. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi. Ç. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16(2), 343-364.

Kırloğlu, H. ve Bağdat, A. (2016). Maddi Duran Varlıklar Standardı Ve Muhasebeleştirilmesi. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, 615-627.

Kıymetli Şen, İ. (2013). Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri. Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3(1), 21-36.

Örten, R. ve Bayırlı, R. (2007). TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 36, 34-50.

Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2011). Türkiye Muhasebe Standartları-Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Ankara: MU-DEN Yayın.

Pamukçu, F. (2011). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi. Mali Çözüm Dergisi, 103, 79-95.

Parlakkaya, R. (2010). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Şimşek, M. ve Biçer, E. B. (2018). Sağlık Kurumlarında Maddi Duran Varlıkların TMS 16'ya Göre Muhasebeleştirilmesi. Turkish Studies Economics, Finance and Politics, 13(30), 439-458.

Tekşen, Ö. ve Dağlı, S. Ş. (2017). Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Vergi Usul Kanunu Ve TMS-16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(20), 424-447.

TMS 16: Maddi Duran Varlıklar.

Tuğay, O. (2013). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi. Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 17(2), 167-187.

www.kgk.gov.tr.08.08.2019.

Yücel, S. Öncü, M. A. ve Akaytay, A. (2018). Türkiye'deki Güncel Muhasebe Mevzuatlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırması. Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1(39), 283-304.

Yükçü, S. ve İçerli, Y. (2007). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri. Mali Çözüm Dergisi, 82, 15-27.

COVID-19 SALGININ TURİZM SEKTÖRÜ ÜZERİNE OLAN FİNANSAL ETKİLERİ

Financial Effects of COVID-19 Epidemic On Tourism Sector

Teorik İnceleme

Nermin ÇITAK*, Y. Ercan ÇALIŞ**

Gönderim Tarihi: 27.05.2020

Kabul Tarihi: 12.06.2020

ÖZ: Çin'in Wuhan kentinde ortaya çıkan ve kısa sürede bütün dünyaya yayılıp adeta küresel çapta hayatı felç eden Coronavirus (covid-19) tüm dünyadaki finansal piyasalar üzerinde dramatik etkilere sahiptir. Ticari hayatı kısa süre içinde adeta durma noktasına getiren salgın, benzeri görülmemiş bir hız ve etki ile tüm sektörler üzerinde ciddi riskler oluşturdu ve oluşturmaya da devam etmektedir. Covid-19 tüm sektörlerin ve yatırımcıların kısa süre içinde önemli ve büyük kayıplara uğramasına sebep olmakla birlikte bu etkinin halihazırda etkisini kaybetmeden artarak devam ettiği görülmektedir. Ülkelerin bu etkileri azaltabilmek için önemli ekonomik tedbirleri ardı ardına aldıkları ve çok büyük ekonomik paketler açıkladıkları görülmektedir. Bu ekonomik paketlere rağmen küresel bir durgunluğun kaçınılmaz olduğu ve bu durgunluğun uzun bir süre devam edeceği yaygın şekilde ifade edilmektedir. Bu çalışmada Covid-19'un ülkemiz için önemli bir döviz geliri sağlayan turizm sektörüne olan finansal etkileri ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Covid-19, Korona Virüsün Finansal Etkileri, Covid-19'un Turizm Sektörüne Etkileri

Jel Sınıflandırması: M40, M41

ABSTRACT: Coronavirus (covid-19), which emerged in Wuhan city of China and spread to the whole world in a short time and almost paralyzed the life on a global scale, has dramatic effects on financial markets all over the world. The epidemic, which brought the commercial life to a cessation in a short while, has caused and continues to pose serious risks on all sectors with an unprecedented speed and impact. Although the Covid-19 causes significant and big losses for all sectors and investors in a short period of time, it is seen that this effect continues to increase without losing its impact. It is observed that countries take

* Doç.Dr., Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı. ORCID: 0000-0002-5293-6797.

** Doç.Dr., Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı. ORCID: 0000-0002-6783-9164.

important economic measures one after another and announced very large economic packages in order to reduce these effects. Despite these economic packages, it is widely believed that a global recession is inevitable, and this recession will continue for a long time. In this study, the financial effects of the Covid-19 on the tourism sector, which provides an important foreign currency income for our country, are discussed.

Keywords: Covid-19, Financial Effects of Corona Virus, Effects of Covid-19 on Tourism Sector

Jel Classification: M40, M41

GİRİŞ

Uzmanlara göre yüz yılda bir gerçekleşebilecek nitelikte olan Covid-19 salgını tüm dünyada etkisini son birkaç ay öncesinde göstermeye başlamıştır. Ve bu etkinin daha ne kadar süreceği de bilinmemektedir. Özellikle bu salgının önümüzdeki dönemlerde tekrar edebileceği de yapılan öngörüler arasında yerini almaktadır. Önce Çin'in Wuhan kentinde başlayan ve sonrasında tüm dünyaya hızla yayılan salgın, Dünya Sağlık Örgütü tarafından pandemi olarak tanımlanmıştır. Bu da durumun ciddiyetini ve kolaylıkla eski normale geçemeyeceğimizi göstermektedir. Pandemi bu süreçte bazı sektörleri olumlu etkilemekle birlikte, pek çok sektörü ise önemli derecede finansal zorlukla karşı karşıya kalmasına neden olmuştur. Tüm bu yaşananlar ekonomik daralmayı da beraberinde getirmiştir. Burada elbette ki global bir daralmadan bahsetmek mümkündür. Pandeminin etkilerinin sadece bu süreçte değil önümüzdeki dönemlerde de etkilerinin artarak devam edebileceğini söylemek çok da yanlış olmayacaktır.

Turizm sektörü talep boyutu itibariyle meydana gelen gelişmelere olumlu veya olumsuz şekilde hızlı tepkiler verebilen dinamik bir yapıya sahiptir (Acar Y., 2020). Bu sebeple pandemi sürecinden en çok etkilenen sektörlerin başında turizm sektörünün geldiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Tüm dünyada ilgi ile takip edilen, gerçekleştirildikleri bölgelere ciddi sayıda ziyaretçi akışı sağlayan ve ev sahibi ülkelerde önemli gelir yaratıcı etkiye sahip etkinlikler ya da destinasyonların sahip olduğu ve onları eşsiz kılan çekicilikler turizm sektöründen elde edilen gelirler üzerinde pozitif bir etki oluştururken; terör saldırıları, siyasi olaylar, savaş, doğal afet ve salgın hastalıklar gibi beklenmeyen ve yaşanması arzu edilmeyen durumlar da küresel çapta seyahat ile ilgili planların değiştirilmesi, rezervasyonların iptali ve sınırların, salgının görüldüğü ülke vatandaşlarına kapatılması gibi turizm sektörü açısından birçok olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir.

Türkiye bugüne kadar turizmi doğrudan etkileyen birbirinden farklı birçok

gelişme nedeniyle büyük ölçüde etkilenmiştir. Bunlara örnek olarak terör saldırıları, ekonomik krizler, depremler, SARS ve ebola salgını, toplumsal olaylar, bölgesinde yaşanan savaşlar, darbe girişimi, dünya çapında yaşanan terör saldırıları gösterilebilir. Fakat Covid-19 salgını tarihte ilk defa ülke sınırlarının kapanmasına, hava yollarının tüm uçaklarını yere indirmesine ve seyahatin yasaklanmasına neden olmuştur. Bu açıdan değerlendirildiğinde her açıdan yeni bir olayla karşı karşıya olduğumuz söylenebilir. Daha önce yaşanan krizlerin her ne kadar global etkileri olsa da daha büyük bölümü bölgesel olarak niteleyebileceğimiz krizler olmuştur. Yaşanılan bu kriz ise tam anlamıyla global bir kriz olup etkileri de küresel ölçekte olacaktır. (<https://www.kurizmgunlugu.com/200/05/02/irfan-onal-covid-turkiye-turizmi/>).

LİTERATÜR TARAMASI

Catherine L. Mann (2020) çalışmasında, Covid-19 salgının farklı ülkeler için farklı etkilerinin olacağını, 2020 ve 2021 yıllarındaki büyümenin ve ekonominin oldukça yüksek derecede etkileneceğini üretim, tüketim ve ticaret bu üç veri lensi üzerinden hareket etmek gerekirse, her bir iş kolunun ve sektörün şokunun ve toparlanmasının farklı olacağını belirtmektedir.

Dayong Zhang, Min Hu, QiangJ (2020) çalışmalarında, Covid 19'un oluşturduğu küresel ekonomik etkilerin azaltılabilmesi ve kısa sürede ülke ekonomilerinin toparlanabilmesi için, tüm ülkelerin birlikte hareket etmeleri gerektiğini, çünkü incelenen ülkelerdeki pazarların ulusal düzeyde alınan politik ve ekonomik tedbirlerle genel gelişime karşı salgının ekonomik etkilerinin farklılaştığını belirtmektedirler.

Warwick J. McKibbin_(2020) çalışmalarında, hastalığın seyrinin ve ekonomik etkilerinin belirsiz olduğunu, bunun da politika yapımcıların uygun bir makroekonomik politika geliştirmelerini zorlaştırdığını, salgının kısa sürede küresel ekonomiyi önemli ölçüde etkilediğini, bu durumun tüm ekonomilerde özellikle sağlık sistemlerinin daha az gelişmiş ve nüfus yoğunluğunun yüksek olduğu az gelişmiş ekonomilerde halk sağlığı sistemlerine daha fazla yatırım yapılmasını önleyebileceğini belirtmektedirler.

Scott R. Baker, Nicholas Bloom, Steven J. Davis, Stephen J. Terry, (2020) çalışmalarında, Covid 19 salgının ekonomik etkisini değerlendirmenin politika yapımcıları için zorunluluk olduğunu fakat bunun çok kolay olmadığını çünkü krizin çok hızlı geliştiğini finansal piyasaların önemli ölçüde oynak hale geldiğini işsizlik oranlarının çok yüksek artış gösterdiğini ve ekonomik durgunluk sinyallerinin güçlü olduğunu belirtmektedirler.

Stefano Ramelli, Alexander F. Wagner(2020) çalışmalarında, başlangıçta

yatırımcıların Çin firmalarının ve Çin'le ticari ilişkisi yüksek firmaların hisse senetlerini elden çıkarttığını, daha sonra Virüsün Avrupa'ya ve ABD'ye yayılmasıyla, finansal piyasaların sert düşüşlerle karşı karşıya kaldığını, Fed'in tahvil piyasasına müdahale etmesinden sonra bile önemli ölçüde değer kaybetmeye devam ettiğini, sağlık krizinin finansal kanallar yoluyla büyütülen bir ekonomik krize dönüştüğünü belirtmektedirler.

Scott R. Baker, R.A. Farrokhnia, Steffen Meyer, Michaela Pagel, Constantine Yannelis, (2020) çalışmalarında, vaka sayısının arttıkça hane halkı bir dizi ana kategoride tipik harcamalarının kökten değiştirmeye başladığını, başlangıçta harcamaların özellikle perakende, kredi kartı harcamaları ve gıda maddelerinde keskin bir artış gösterdiğini, Bununla beraber genel harcamalarda keskin bir düşüş olduğunu, konaklama, seyahat, eğlence ve lokanta gibi sektörlerinin çok sert şekilde etkilendiğini belirtmektedirler.

Peterson K Ozili, Thankom Arun (2020) çalışmalarında, Co-vid-19 salgınının yayılmasının finansal piyasaların, şirket ofislerinin, işletmelerin kapanmasına yol açan sosyal mesafeyi zorunlu hale getirdiğini, virüsün yayılma hızı ve mevcut durumun ne kadar kötüleşebileceğine dair artan belirsizliğin tüketiciler, yatırımcılar ve uluslararası ticaret ortakları arasında tüketim ve yatırım güvenliğinin kaybolmasına sebep olduğunu belirtmektedirler.

Warwick McKibbin ve Roshen Fernando (2020), çalışmalarında hastalığın evrimi ve ekonomik etkisini araştırmışlardır. Olası ekonomik sonuçları daha iyi anlamak için, Lee ve McKibbin ve McKibbin ve Sidorenko tarafından geliştirilen yedi adet modelleme kullanarak bir sonraki yılda Covid-19'un nasıl gelişebileceğine dair farklı senaryolar oluşturulmuşlar, ayrıca farklı senaryoların makroekonomik sonuçlar üzerindeki etkilerini incelemişlerdir.

Mary E. Wilson, MD. Lin H Chen (2020), çalışmalarında öncelikle Covid 19'dan önce etkili olan SARS ve MERS virüslerini ve etkilerini kısaca açıklamışlar sonrasında ise "bu virüs (Covid 19) uçabilir" diyerek, salgının özellikle havayolu seyahatleri sonucunda nasıl yayıldığını rakamlarla göstererek virüsün ciddi sonuçlarını ve etkilerini ortaya koymuşlardır.

Mahmut Demir, Yusuf Günaydın ve Şirvan Şen Demir (2020), çalışmalarında, Turizm sektöründeki işletmelerin faaliyetlerinin durmasının, turizm sektöründe istihdam edilen kişilerin işsiz kalmasına sebep olduğunu, önemli ekonomik kayıplara neden olduğunu ve salgın sonrası sektörde köklü değişiklikler olacağını belirtmektedirler.

Ozan Bahar ve Nur Çelik İlal (2020), çalışmalarında, Turizm sektörüne yönelik talep şokunun boyutu ve ekonomik olarak sektörün ne düzeyde etkileeneceği salgının ne kadar süreceğine bağlıdır. Hatta salgın bittikten sonra veya etkili bir

aşı bulunduktan sonraki süreçte insanların tatile çıkma eğilimlerinin ne düzeyde seyredeceği henüz net değildir. Turizm sektöründeki kayıpların tümüyle önlenmesinin mümkün olmadığını belirtmektedir.

Yusuf ACAR (2020) çalışmasında, yapılan incelemeler ve elde edilen bulguların Çin'den dünyaya yayılan ölümcül virüsün küresel ölçekte etkilerinin uzun süre hissedilebilecek türden zararlar oluşturacağını ve diğer birçok sektör gibi turizm sektörünün de bu zararlardan doğrudan olumsuz bir şekilde etkileneceğini belirtmektedir.

Fatih Günay, Engin Bayraktaroğlu, Kahraman Özkul (2020) çalışmalarında Covid-19'un kısa vadeli etkilerini tahmin etmeyi amaçlamıştır. Çalışmalarında senaryo analiz tekniğini kullanarak yabancı turistlerin Türkiye'ye olan talebi üzerine araştırma yapılmışlar, buna göre 2020 yılında yabancı turist ziyaretlerinin %5-%53 arasında bir düşüş olacağı ve turizm gelirlerinin en kötü senaryoda olarak yaklaşık 15.2 milyar dolar ve en iyi alternatif senaryo için ise 1.5 milyar dolar olacağı yönünde açıklamalar yapmışlardır. Bu sebeple kurtarma planlarının geliştirilmesi ve bu planların acil olarak uygulanması, Covid-19'un zararlarının en aza indirilmesi için gerekli olduğunu ifade etmişlerdir.

Meltem AKCA (2020) çalışmasında Çin'in Wuhan şehrinde baş gösteren Covid-19 salgının havacılık sektörüne olan etkisini araştırmış çalışmasının sonunda 2020 yılının sonunda dünya genelinde 3,8 milyar yolcu kaybı yaşanabileceğini belirtmiştir. Asya-Pasifik Bölgesi 1,5 milyar yolcu, Avrupa Bölgesi 1 milyar yolcu, Kuzey Amerika Bölgesi 800 milyon yolcu ve dünyanın diğer bölgelerinin de 500 milyon yolcu kaybı oluşabileceği tahmin edildiğini ifade etmiştir. Covid-19 salgını ile ilgili bilinmezlik ve belirsizlik ise beklentilerin ve oranların değişiminde rol oynayacağını, bu nedenle havacılık sektörü kayıplarının ikinci ve üçüncü çeyrekte daha fazla artması beklendiğini söylemiştir.

Salim İBİŞ (2020) çalışmasında Türkiye'deki seyahat acentalarının Covid-19 salgınından nasıl etkilendiğini belirlemeyi hedeflemiş, sektör temsilcilerinin geleceğe yönelik düşünce ve öngörülerini ortaya koymayı ve çözüm önerileri geliştirmeye yönelik açıklamalarda bulunmuştur. Nitel araştırma yöntemlerinden faydalanılarak seyahat acentalarının yetkilileri ile yapılan mülakatlar sonucu ortaya çıkan bulgular değerlendirilmiştir. Araştırma sonuçları seyahat acentalarının Covid-19 salgınından büyük ölçüde etkilendiklerini, bu süreçte gelir kaynaklarının kesildiğini, buna karşılık pek çok sabit giderlerinin devam ettiğini, acentaların daha fazla desteğe ihtiyaç duyduklarını gösterdiklerini ifade etmiştir.

COVID-19 SALGININ DÜNYATURİZM SEKTÖRÜNE ETKİLERİ

Covid-19 salgını dünya çapında yüksek ve artan maliyetler yaratmaktadır ve gerekli koruma önlemleri ekonomiyi ciddi şekilde etkilemektedir. Salgının bir sonucu olarak, küresel ekonominin 2020'de yüzde -3 oranında keskin bir şekilde daralması öngörülmektedir. Bu ise 2008-2009 mali krizinden çok daha kötü bir sonuçla karşı karşıya kalınacağını göstermektedir. Salgının 2020'nin ikinci yarısında ortadan kalkacağını varsayan bir senaryoda, küresel ekonominin, politika desteğinin yardımıyla, ekonomik faaliyetler normalleştiğinde ve politik desteklerle birlikte 2021'de yüzde 5,8 büyüyeceği öngörülmektedir. Bununla birlikte, risklerin de dikkate alınması ve daha ciddi sonuçlarla karşılaşılabilmesi de göz ardı edilmemelidir. Özellikle belli sektörler pandeminin etkisi sonucu çok ciddi zarar görmüş ve görmeye de devam edeceği için karar vericilerin gerek hane halklarını ve gerekse şirketleri korumak adına parasal ve finansal piyasa önlemleri alması gerekecektir. Ve yine uluslararası düzeyde, pandeminin etkilerinin üstesinden gelmek için, hem ekonomik açıdan zor durumda kalan hem de zayıf sağlık sistemi sebebiyle bu süreci daha zor atlatabilecek olan ülkelere de finansal açıdan destek olunmasının gerekli olacağı öngörülmektedir (IMF (2020) “World Economic Outlook”, April 2020 -- The Great Lockdown)

On yıllar boyunca turizm, sürekli büyümenin ve çeşitliliğin de etkisiyle dünyanın en hızlı büyüyen ekonomik sektörlerinden biri haline gelmiştir. Günümüzde turizmin iş hacmi petrol ihracatının, gıda ürünlerinin veya otomobillerin hacmine eşit veya hatta bunları geçmiş durumdadır. Turizm, uluslararası ticaretin önemli oyuncularından biri haline gelmiş olmakla birlikte aynı zamanda birçok gelişmekte olan ülke için ise ana gelir kaynaklarından biri haline gelmiştir. (<https://web.archive.org/web/20170717192208/http://www2.unwto.org/content/why-tourism>). Bu da Covid-19 salgınının olası etkilerinin önemini yadsınamaz hale gelmesine sebep olmuştur.

Yirmi yıldan daha kısa bir sürede dünya ölümcül ve yıkıcı bir salgınla üçüncü kez karşı karşıya kalmıştır. Birincisi 2002-2003 yıllarında gerçekleşen şiddetli akut solunum sendromu (SARS), ikincisi 2012 yılında Orta Doğu solunum sendromu koronavirüs (MERS-CoV) olmuştur. SARS döneminde tutarlı bir şekilde halk sağlığı önlemleri (enfekte kişilerin gözetimi, tespiti, izolasyonu ve maruz kalan karantina) zorunlu bir şekilde uygulanmıştır. MERS hala devam etmekle birlikte (küresel olarak yaklaşık 2500 vaka doğrulanmıştır), büyük ölçüde Orta Doğu ile sınırlı kalmıştır. Hem SARS hem de MERS'in yayılmasında da tek bir kişinin taşıyıcı olması yeterli olmuş ve beraberinde pek çok kişiye aynı anda bu hastalık bulaşmıştır. Ve son olarak Dünya, Çin'in Wuhan kentinde deniz ürünlerinin satıldığı bir pazarda başladığı ve yayıldığı ifade edilen Covid 19 virüsüyle karşı karşıya kalmıştır. 30 Ocak 2020 tarihinde

Dünya Sağlık Örgütü tarafından (DSÖ) Covid 19 Pandemi olarak ilan edilmiştir (Wilson ve Chen, 2020). Covid 19'un, SARS ve MERS'den farkı; çok daha kolay bir şekilde bulaşması, özellikle ileri yaş grupları üzerinde ölümcül etkilerinin çokça görülmesi ve tüm dünyada hızla yayılarak virüsün önüne geçilmesinin çok zor daha zor olmasıdır. Tüm bu etkenler dikkate alındığında durumun ciddiyeti daha kolay anlaşılacaktır.

Bu salgının ortaya çıkması ile birlikte DSÖ, ülkelerin virüsle etkin mücadele edebilmesi için müdahale rehberlik paketi yayımlamıştır. Bu süreç dinamik bir yapıya sahip olarak nitelendirilmiş olup DSÖ örgütü tarafından bu rehber sürekli güncellenmiştir. Virüsle ilgili istatistiki bilgilerin sunulduğu 'Sayılarla Durum' başlığı altında 17 Mayıs 2020 tarihi itibarıyla dünya genelinde toplam 4.645.688 kişide koronavirüs vakası tespit edilmiştir. Virüs kaynaklı ölüm oranları incelendiğinde salgından 311.933 kişinin hayatını kaybettiği görülmektedir.

DSÖ tarafından yayınlanan salgına ait 48-49 ve 50 numaralı başlıklar ile yayınlanan durum raporları virüsün küresel çapta açtığı tahribatı gözler önüne sermeye yetmektedir. Uluslararası halk sağlığını tehdit eden bu salgına karşı DSÖ'nün talimatları doğrultusunda bütün dünya kırmızı alarmda geçmiş durumdadır. Virüs ile ilgili yakın zamanlı bilimsel çalışmalar da incelendiğinde virüsün dünya geneline yayılmasında, virüsü taşıyan kişilerin yaptıkları seyahatlerin etkili olduğu anlaşılmaktadır (Wilson ve Chen, 2020). Bu durum da ulusal hükümetleri seyahat sağlığı konusunda bir dizi önlem almaya itmektedir. Virüsün yayılmasını yavaşlatmak ve durdurmak için alınan seyahat tedbirlerinin etkilediği sektörlerin başında da turizm gelmektedir.

Dünya Turizm Örgütü yaşanan gelişmeleri ilgiyle ve kaygıyla takip ederek, uluslararası toplum sağlığı açısından tehdit arz eden bu salgına karşı DSÖ'nün tedbir kararlarını referans olarak resmî web sayfasından yapmış olduğu duyurular ile özellikle seyahat eden ve seyahat planları olan kişileri sorumlu bir biçimde sürekli uyarmaktadır. Dünya Turizm Örgütü tarafından yapılan uyarılarda, durumun turizm sektörü açısından vahamet taşısa da önceliğin insan ve toplum sağlığı olduğu önemle vurgulanmaktadır (UNWTO, Tourism and Coronavirus Disease (Covid-19), 2020).

Dünya Turizm Örgütü resmî web sayfasında Mayıs 2020 tarihinde güncellenerek yayımlanan “Covid-19 Salgınının Uluslararası Turizm Üzerindeki Etki Değerlendirmesi” adlı dokümanda yer alan anahtar mesajlar şu şekilde belirtilmiştir (UNWTO Impact Assessment of the Covid-19 Outbreak on International Tourism, 2020):

Dünya, Covid-19 salgını ile eşi görülmemiş bir küresel sağlık, sosyal ve ekonomik acil durum ile karşı karşıyadır. Seyahat ve turizm büyük ölçüde

durma noktasındadır. Uçaklar kalkmamakta, oteller büyük ölçüde kapalı tutulmakta ve dünya genelinde uygulanan seyahat kısıtlamaları ile birlikte turizm en fazla etkilenen sektörler arasında yer almaktadır.

Turizm sektörü daha önce eşi benzeri görülmemiş bir durum ile karşı karşıyadır. Covid-19 salgını 2020 yılının ilk çeyreğinde turist girişlerini bir yıl önce olduğundan çok daha az bir orana indirmiştir. 2020 yılının ilk çeyreğinde ülkelere turist girişleri %22 oranında bir düşüş göstermektedir. Son çeyreğin son ayı olan mart ayında ki salgının etkisini arttırdığı ay olarak ifade edilebilir düşüş %57 oranına ulaşmaktadır. Bu oran 80 milyar ABD doları gelir kaybı anlamına gelmektedir.

Salgının öngörülemez durumundan kaynaklanan belirsizlik göz önüne alındığında, salgın başladığı tarihten itibaren beklentiler birkaç kez düşürülmüştür. Mevcut durum altında, sınırlama hızına ve seyahat kısıtlamalarının süresine ve sınırların kapatılmasına bağlı olarak 2020 yılı boyunca uluslararası turist hareketlerinde %58 ile %78 arasında düşüş beklenmektedir. Anca görünüm oldukça belirsiz olduğundan bu oranın artma riski bulunmaktadır.

Değerlendirmelerimiz, Nisan ve Aralık 2020 arasında gelen, seyahat kısıtlamalarının kaldırılmaya başlandığını ve Temmuz ayının başlarında (Değerlendirme 1: %58) uluslararası seyahatlerin açılmaya başladığını veya Aralık ayı başlarında (Değerlendirme 2: %78) bu oranın arttığı doğrultusunda yapılmaktadır. Bu iki değerlendirmeye göre turizm sektöründe çalışan 100 ila 120 milyon kişinin işini kaybedebileceğini göstermektedir ki bu durum 1950'den beri turizm sektörünün en kötü daralmasıdır. Salgın 2009 finansal krizinden bu yana 10 yıllık sürekli büyüme dönemine ani şekilde son verecektir.

Dünya çapında veri ve analiz şirketi olan STR'nin Mart 2020'ye ilişkin verilerinden hareketle pandeminin dünya konaklama sektörüne olan etkilerine bakıldığında ortaya çıkan sonuçlar pek de iç açıcı değildir. Bahsedilen rapora göre; otel dolulukları 2020 yılı Mart ayında dibe vurmuş, en fazla düşüşü İtalya yaşarken, Türkiye'nin Mart 2020 otel dolulukları ise geçen yılın aynı ayına göre yüzde 55.2 azalarak yüzde 28.6 olarak gerçekleşmiştir. Geçen yılın mart ayında Avrupa doluluk ortalaması yüzde 68.5 olurken Mart 2020'de doluluklar yüzde 26.3'lük ortalama ile 2. Dünya Savaşı'ndan bu yana en düşük seviyeyi görmüştür. Buna göre Mart 2020'de Avrupa'da doluluklar geçen yılın aynı ayına göre yüzde 61.6 gerilemiştir. Mart 2020'de ortalama oda fiyatlarındaki düşüş geçen yılın aynı dönemine göre yüzde 10.5'te kalmıştır. Avrupa ülkeleri arasında mart ayı içerisinde, doluluk oranlarında, en büyük düşüş oranını yüzde 90.8 ile dünyanın en iddialı turizm ülkelerinden İtalya yaşamıştır. İtalya'nın

Mart 2020 doluluk oranı yüzde 6.2, İtalya'nın Milano kenti de Mart 2020'de doluluk oranlarında yüzde 94.5 ile en büyük düşüşü yaşayan ülke olmuştur. Araştırmada yer alan şehirler arasında dünya genelinde en fazla doluluk oranı yüzde 48.5 ile Sydney'de görülürken, sosyal izolasyon konusunda nispeten daha az tedbir aldığı gözlenen ABD'nin Los Angeles kentinde bu oran yüzde 42.5 oldu. Koronavirüs salgının en ağır etkilerinin yaşandığı New York'ta ise bu oran yüzde 34.5 olarak gerçekleşmiştir. Çin'in başkenti Beijing'de ise yüzde 16.4 olurken, ülke bazında Avrupa'da Mart 2020'nin en yüksek doluluk oranı ise yüzde 36.5 ile İngiltere'ye aittir. (<http://www.turob.com/tr/bilgi-merkezi/basin-bultenleri/dunya-turizmine-buyuk-fatura-str-mart-2020-raporu>)

Bazı Dünya Şehirlerinde Otel Doluluk Oranları

Şehir	Ortalama doluluk (%) - Mart 2020)	Değişim (%)
Sydney	48.5	-44.4
Los Angeles	42.5	-48.0
Manchester	38.6	-49.1
Dubai	37.5	-54.7
New York	34.5	-58.9
Toronto	33.9	-52.0
Moskova	33.3	-50.6
Londra	32.7	-60.0
Buenos Aires	29.6	-59.0
İstanbul	29.0	-59.8
Tokyo	25.5	-71.4
Amsterdam	26.1	-67.8
Hong Kong	25.2	-71.8
Berlin	24.7	-67.9
Lizbon	23.5	-69.2
Madrid	21.2	-73.0
Barcelona	20.0	-73.5
Paris	19.5	-73.8

Prag	17.0	-77.4
Şehir	Ortalama doluluk (%) - Mart 2020)	Değişim (%)
Beijing	16.4	-78.7
Atina	14.0	-77.6
Roma	6.6	-90.5
Milano	4.0	-94.5

Kaynak: <http://www.turob.com/tr/bilgi-merkezi/basin-bultenleri/dunya-turizmine-buyuk-fatura-str-mart-2020-raporu>.

Yukarıdaki tabloda doluluk oranlarına bakıldığında neredeyse tüm dünyada konaklama sektörünün durduğunu söylemek mümkündür. Birleşmiş Milletler Dünya Turizm Örgütü (UNWTO) uzmanlar paneli tarafından ifade edilen beklenti, çoğunlukla 2021 yılında uluslararası talebin toparlanmaya başlayacağını göstermektedir. Uzmanlara göre turizmdeki iç talep uluslararası talepten daha hızlı toparlanacaktır. Küresel ekonomik durgunluk bağlamında salgın ve seyahat kısıtlamalarının bilinmeyen süresinden başlayarak kayda değer zorluklar devam edecektir. Ülkeler Covid-19 salgınının turizme olan etkisini azaltmak için sektörün toparlanmasını teşvik etmeye başlamıştır. Daha çok iç turizmle bu zorlu süreci daha az finansal kayıpla atlattırma çalışmaları, maliyetleri daha da artıracaktır. Elbette alınacak önlemler sektörün maliyetlerinin artmasına neden olacak ve bu da fiyatlara yansıtacaktır.

Türkiye'de Turizm Sektörü

Turizm kavramı çok yönlü bir kavram olması sebebiyle pek çok farklı şekilde tanımlanmaktadır. Türk Dil Kurumu (TDK)'nun tanımına göre turizm; *“dinlenme, eğlenme, görme, tanıma vb. amaçlarla yapılan gezi”* ve *“bir ülkeye veya bir bölgeye turist çekmek için alınan ekonomik, kültürel, teknik önlemlerin, yapılan çalışmaların tümü”* olarak tanımlanmıştır. “Turizm” Latince “Tornus” kelimesinden gelmektedir. Anlamı “dönme hareketi” dir. İngilizce “tour”(tur) ve “touring” (turing) de bu kelimedenden türemiştir. “Tour” dairesel bir hareketi; bazı yörelere yapılan ziyaretleri; iş veya eğlence amacıyla yapılan yer değiştirmeyi ifade eder. Turizmin değişik tanımları yapılmaktadır. Dünya Turizm Örgütü (WTO) turizmi; *“Turizm; sürekli kalışa dönüşmemek ve gelir getirici hiçbir uğraşta bulunmamak şartı ile bireylerin geçici süre konaklamalarından doğan olay ve ilişkilerin tümüdür.”* şeklinde tanımlamıştır

(<http://.osmed.com.tr/turizm-medir/>). Dünyada pek çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de turizm gelirleri ülke ekonomimiz açısından son derece önemli bir yer teşkil etmektedir.

Türkiye'de turizm sektörü, özellikle 1980'li yıllarda başlatılan atılımla olağanüstü bir büyüme sergilemiş ve Türkiye, global turizm sektörü içerisinde temel oyuncularından biri haline gelmiştir (Turizmde Dönüşüm Değişim Senaryoları Raporu, 2019). Özellikle ülkemizde son yıllarda gerek teşviklerle, gerek yapılan yatırımlar ve önemli tanıtımlarla turizm sektörü oldukça hızlı büyüyen bir konumdadır. Türkiye'yi ziyaret eden turist sayısı son 10 yıl içinde yaklaşık %100 lük bir artış göstermiştir.

Tablo 1. Türkiye'nin Dünya ve Avrupa Turizmi İçindeki Yeri (Turist Sayısı)

Yıllar	Turist Sayısı (milyon kişi)		
	Türkiye	Avrupa	Dünya
2008	25.0	486.3	917.0
2009	25.5	462.7	884.0
2010	31.4	488.7	949.0
2011	34.7	520.0	1,038.0
2012	35.7	540.0	1,087.0
2013	37.8	566.6	1,135.0
2014	39.8	583.6	1,186.0
2015	39.5	607.7	1,239.0
2016	30.9	619.3	1,329.0
2017	37.6	674.4	1,403.0
2018	46.1	712.6	1.536.5
2019	51.7	-----	-----
Yıllık ort.büyüme %	8.4	4.7	5.3

Kaynak: The World Tourism Organization (UNWTO)

Tablo 1'den de görüleceği üzere Türkiye'nin yıllık ortalama büyüme oranı Avrupa'nın yaklaşık 1.8 katı dünya ortalamasının da 1.6 katı kadardır.

Tablo 2. Türkiye'nin Dünya ve Avrupa Turizmi İçindeki Yeri (Turizm Geliri)

Turizm Geliri (milyar USD)			
Yıllar	Türkiye	Avrupa	Dünya
2008	22.0	472.0	940.0
2009	25.1	412.5	853.0
2010	22.6	412.1	928.0
2011	25.1	466.6	1,042.0
2012	25.3	454.9	1,115.0
2013	28.0	491.7	1,197.0
2014	29.6	508.8	1,245.0
2015	26.6	449.8	1,202.0
2016	20.4	449.4	1,225.0
2017	22.5	519.6	1,340.0
2018	25.7	532.4	1.374.0
2019	34.5	-----	-----

Kaynak: The World Tourism Organization (UNWTO)

Tablo 1 ve Tablo 2 birlikte değerlendirildiğinde özellikle 2019 yılı Türkiye için turizmde altın yıl olarak ifade edilmektedir. Gerek turist sayısı gerekse de turizm geliri olarak rekor kırılan ve oranları çok yüksek artış gösterdiği bir yıl olmuştur. Bu veriler ışığında 2020 yılı için beklentiler ve yatırımlar oldukça arttırılmıştır.

Türkiye'de elde edilen yıllık turizm gelirlerinin o yılın GSYİH'sı içindeki oranına baktığımızda 2008 yılında oranın %3.3 olduğunu, 2016 yılında turizm gelirlerinde önemli bir düşüş meydana gelerek oranın %2,6'ya gerilediğini, 2017 yılında tekrar toparlanarak GSYİH içindeki payının %3,1'e yükseldiği görülmektedir. Türkiye için turizmde önemli bir sıçrama yılı olan 2019 yılında ise turizm gelirlerinin 34.5 milyar ABD dolarına yükselerek GSYİH içindeki payının son 10 yılın en yüksek seviyesine çıkarak %4,6 ya yükseldiği görülmektedir. (<https://kursab.org.tr/istatistikler-icerik/turizm-geliri>)

Dünya turizm Örgütü Ocak 2020 Barometresi verilerine göre 2018 yılında en çok turist çeken ülkeler Fransa, İspanya ve ABD oldu. Sıralamada Türkiye ise 46.1 milyon turist sayısı ile 2018 yılında en çok ziyaret edilen 6. Ülke

konumuna yükseldi 2017 yılında Türkiye 8. sıradaydı. 2019 yılı verileri henüz açıklanmamakla birlikte beklenti Türkiye'nin 5. Sıraya yükseleceği doğrultusundadır.

Avrupa'nın en çok turist çeken 5. ülkesi olan Türkiye'de otellerin normal zamandaki doluluk oranları ortalama yüzde 70 ile 100 arasında seyrederken, Covid-19 salgını sonrası bu oran nisan ayı sonu itibariyle yüzde 10-20'lere kadar gerilemiştir. Türkiye'nin Mart 2020 otel dolulukları, 2019 yılının aynı dönemine yüzde 55,2 azalarak, yüzde 28,6 olarak kaydedilmiştir. Türkiye Otelciler Birliği'nden (TÜROB) verilerine göre Türkiye'nin yaz mevsiminde en çok turist çeken şehri olan Antalya'da Mart 2020 otel doluluğu bir önceki yılın aynı dönemine göre yüzde 49,4 azalarak yüzde 29 oranında gerçekleşmiştir. (<http://turob.com.tr>)

Yukarıdaki istatistik verilerden de anlaşılacağı üzere son dönemlerde Türkiye'nin turizm sektöründe önemli bir ivme yakaladığı gerek turist sayısı gerekse de döviz gelirleri olarak önemli ülkeler seviyesine sıçradığı görülmektedir. Covid-19 salgınının Türkiye'nin turizmde önemli bir sıçrama yakaladığı döneme denk gelmesinin ciddi bir dezavantaj olduğu, olumsuz etkilerin azaltılması için gerekli tedbirlerin ivedilikle alınarak sektör üzerinde kalıcı etkisinin olmamasının sağlanması ülke ekonomisi açısından oldukça önemlidir.

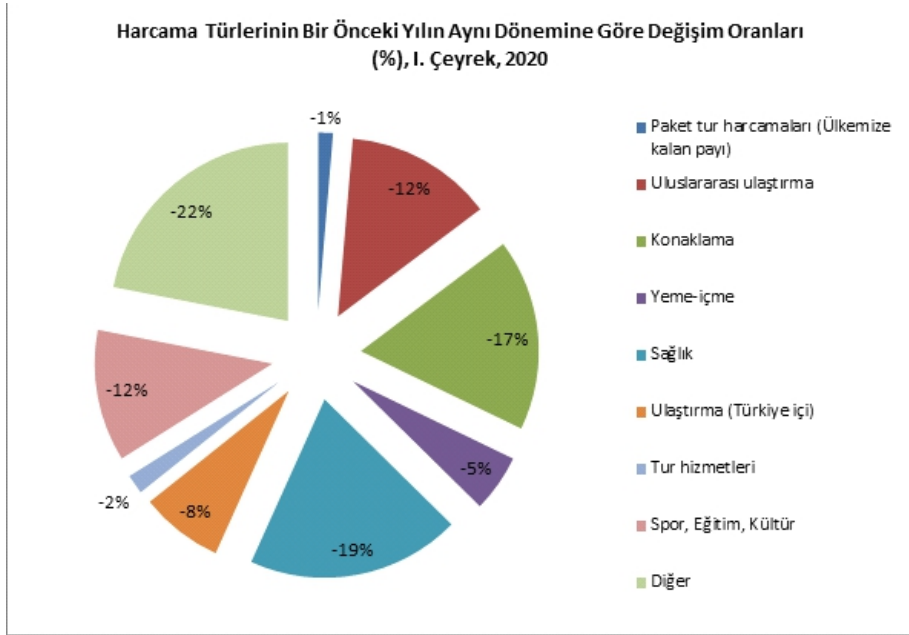
Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK)'in 2019 yılına ilişkin turizm istatistiklerine göre; Türkiye'de turizm geliri, bir önceki yıla göre yüzde 17 artarak 34 milyar 520 milyon 332 bin dolara çıkmış, söz konusu gelirin (cep telefonu dolaşım ve marina hizmet harcamaları hariç) yüzde 83,3'ü yabancı ziyaretçilerden, yüzde 16,7'si yurt dışında ikamet eden vatandaş ziyaretçilerden elde edilmiştir. (<https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/turkiyenin-turizm-geliri-2019da-yuzde-17-artti/1719831>)

TÜİK'in açıkladığı olduğu bu veriler sektörün ülkemiz açısından son derece olumlu yönde gittiğini gösterirken, pandemi sebebiyle bu olumlu durum ne yazık ki tersine dönmüş ve yine TÜİK tarafından 2020 yılına ilişkin I.Çeyrek verileri açıklanmıştır. Bu verilere göre; ülkemizde turizm geliri Ocak, Şubat ve Mart aylarından oluşan I. çeyrekte bir önceki yılın aynı çeyreğine göre %11,4 azalarak 4 milyar 101 milyon 206 bin \$ olmuştur. Turizm gelirinin (cep telefonu dolaşım ve marina hizmet harcamaları hariç) %80,6'sı yabancı ziyaretçilerden, %19,4'ü ise yurt dışında ikamet eden vatandaş ziyaretçilerden elde edildiği ifade edilmiştir. TÜİK tarafından yayımlanan aşağıdaki tablo ve şekilde de 2020 yılına ilişkin turizm geliri ve ziyaretçi sayısı ile harcama türlerine göre değişim de durumun sektör açısından ciddiyetini açıkça göstermektedir (TÜİK Haber Bülteni, 2020).

Turizm Geliri ve Ziyaretçi Sayısı, I. Çeyrek: Ocak - Mart, 2020							
Yıl	Çeyrek	Turizm Geliri (Bm\$)	Değişim Oranı (%)	Kişi Sayısı	Değişim Oranı (%)	Kişi Başına Ortalama Harcaması (₺)	Günlük Ortalama Harcaması (₺)
2019	Yıllık	34.530.332	170	51.800.02	137	666	68
	I	4.629.679	46	6.644.391	85	697	67
	II	7.973.966	132	12.762.346	153	625	68
	III	14.081.122	220	21.611.964	150	649	73
	IV	7.885.568	216	10.841.340	123	727	62
2020	I	4.101.216	-11,4	5.689.413	-15,1	727	70

(*) Değişim oranı bir önceki yılın aynı dönemine göre hesaplanmaktadır.

Kaynak: TÜİK Haber Bülteni, 2020.



Kaynak: TÜİK Haber Bülteni, 2020.

Türkiye'nin Mart 2020 otel dolulukları açısından bakıldığında ise, 2019 yılının

aynı dönemine yüzde 55.2 azalarak, yüzde 28.6 olarak kaydedilmiş, Mart 2019'da bu oran yüzde 63.8 olmuştu. İstanbul'un Mart 2019'da 72.1 olan doluluk oranı, Mart 2020'de yüzde 59.8 azalarak yüzde 29 olarak ölçülmüştür. Toplam oda sayısı üzerinden odabaşı elde edilen gelirlerde ise geçen yıla oranla yüzde 65.5 oranında düşüş yaşanmış ve 19.1 Euro olmuştur. Antalya'da Mart 2020 otel dolulukları bir önceki yılın aynı dönemine göre yüzde 49.4 azalarak yüzde 29 olarak gerçekleşmiştir. Antalya'da ortalama günlük satılan oda bedeli 39.0 Euro ile Mart 2019'a göre yüzde 18 gerilemiştir. Toplam oda sayısı üzerinden odabaşı elde edilen gelirlerde ise geçen yıla oranla yüzde 58.5 düşüş yaşanarak 11.3 Euro olarak ölçülmüştür. (<http://www.turob.com/tr/bilgi-merkezi/basin-bultenleri/dunya-turizmine-buyuk-faturla-str-mart-2020-raporu>) Tüm bu veriler göstermektedir ki, turizm sektörünü pandemi süreci boyunca finansal açıdan zor günler beklemektedir. Bu durumun etkileri özellikle 2. ve 3. çeyrekte daha çok görülecek olup, turizmle bağlantılı olan tüm sektörleri finansal açıdan zor günler beklemektedir.

Covid-19 Salgının Turizm Sektörü Üzerine Olan Finansal Etkileri

Gerek yurt içi ve gerekse yurtdışından gelen turistler yapmış oldukları tüketimler sebebiyle, ilgili anahtar sektörlerdeki harcamalar nihai mal ve hizmet üretimini artırmakta ve sektörel ve toplam üretim artmaktadır. Turizm harcamaları bu yolla ek üretime neden olmaktadır. Turizm sektörünün ekonomiye katkısı konusunda, Dünya Turizm ve Seyahat Konseyi (WTTC) ülke performanslarını sürekli olarak ölçümlemekte ve raporlamaktadır. WTTC'nin 2019 yılında yaptığı çalışmada 2018 yılı için geçerli olmak üzere turizm ve seyahat sektörünün ulusal ekonomideki payının %12.3'üne tekabül ettiğini tespit etmiştir. Sektör, ülkenin döviz ihtiyacının karşılanması noktasında çok önemli role sahiptir. Her ne kadar cari açığın yüksek seyrettiği dönemde turizm gelirleri dış ticaret açığının kapanmasına yetmese de, uzun dönemde yükselme eğilimine devam eden turizm gelirleri ülkenin ödemeler dengesine giderek artan oranda pozitif katkı sağlayan bir rol izlemektedir (Turizmde Dönüşüm Değişim Senaryoları Raporu, 2019).

Turizm geliri bileşenleri; konaklama, sağlık, spor-egitim-kültür, yerli uluslararası ulaştırma, marina hizmet harcamaları, hediyelik eşya, yeme-içme, ulaştırma, tur hizmetleri, cep telefonu dolaşım harcamaları, giyecek ve ayakkabı, halı, kilim gibi alt sektörlerden oluşmaktadır (Turizmde Dönüşüm Değişim Senaryoları Raporu, 2019). Tüm bu sektörler olası herhangi bir beklenmedik bir durumla karşı karşıya kalınması halinde finansal açıdan olumsuz bir şekilde etkilenmektedir. Covid-19 salgının dünya ekonomisi üzerine bırakacağı etkilerin boyutu birçok çalışmanın araştırma konusu olmaktadır. Salgının başlangıç aşamasında dahi hemen hemen tüm sektörlerde (özellikle yukarıda sıraladığımız sektörle birebir ilgili alanlarda) çok keskin

düşüşler yaşanmakta olup bu sert düşüşlerin ne kadar süreceği toparlanmanın ne zaman ve ne şekilde olacağı ciddi belirsizlik taşımaktadır.

Covid-19 salgını bütün ülkelerde sosyal ve ekonomik hayatın olağan dengesini bozmuş, ülke yönetimlerini çeşitli önlemler almaya itmiştir. Hükümetler salgını kontrol altına almak ve sağlık sistemi üzerindeki baskıyı hafifletmek amacıyla okulların kapatılması, seyahatlerin yasaklanması ve sosyal mesafelenme uygulamaları gibi çeşitli müdahaleleri hayata geçirmiştir. Bu uygulamalar insanların gündelik hayatlarını ve iş rutinlerini olağanüstü biçimde değiştirmiş durumdadır. Salgının kendisinin ve salgını önlemek için alınan önlemlerin önemli toplumsal sonuçları olduğu gibi çok ciddi ekonomik etkileri de olmaktadır. Dünyanın en büyük ekonomileri de dahil olmak üzere birçok ülke ekonomik durgunluk ve krizle karşı karşıya gelmiştir (Baldwin & Wederdi Mauro, 2020). Pek çok ülkede esaslı üretim olarak kategorize edilmeyen üretim büyük ölçüde ya durmuş ya da yavaşlamış durumdadır. Buna ek olarak, her ne kadar işsizlik oranı genelde birkaç aylık gecikme ile açıklandığı için mevcut oranın ne olduğunu tam olarak bilinemese de pek çok ülkede işsizlik sigortası başvurularının 20. yüzyıl iktisat tarihinde emsali görülmemiş ölçüde arttığı da gözlemlenmektedir. (<https://www.istanpol.org>)

Covid-19'un ekonomik etkilerini ekonominin iki temel tarafını teşkil eden, arz ve talep boyutlarında değerlendirmek mümkündür. Bu ayrımın yapılmasındaki temel neden, arz ve talep kaynaklı krizlerin iktisat politikası boyutunda farklı müdahale araçlarıyla çözülebilmesidir. Talep yönü daha belirgin olan krizlerde talebi etkileyecek politikalar geliştirilmesi gerekirken, arz yanlı krizlerde, politika yapıcının ekonominin arz tarafına etki edecek araçlar kullanması gerekmektedir. İçinde bulunduğumuz mevcut ekonomik kriz farklı sektörlerde farklı derecelerde olsa da öncelikle hem bir arz hem de bir talep krizidir (Elgin C., Başbuğ C. 2020).

Arz boyutunda öncelikle işgücü arzında ciddi düşüşler söz konusudur ve bu durum üretime de olumsuz olarak yansımaktadır (Gourinchas, 2020). Birincisi, salgınının kendisi doğrudan işgücüne katılımı önemli ölçüde azaltmış durumdadır. Covid-19 ile enfekte olanlar ile onlarla temasta olan kişiler tecrit edildiklerinden üretime büyük ölçüde katılamamaktadırlar. İkinci olarak ise alınan halk sağlığı önlemleri nedeniyle dolaylı yoldan işgücü arzında azalma görülmektedir. Örneğin, okullar kapandığından evde çocuklarına bakmak zorunda kalan bazı ebeveynlerin işgücü piyasasıyla ilişkisi kırılan hale gelmektedir.

Covid-19'un arz boyutundaki ikinci önemli etkisi ise üretim ve tedarik zinciri üzerinden kendini göstermektedir. Devletlerin hastalığın yayılımını ve

ölümleri azaltmak için aldıkları evden çıkma, işyerini açma ve seyahat yasakları gibi halk sağlığı önlemleri üretimi düşürmüş, kimi yerlerde ve sektörlerde ise tamamen durdurmuştur (Eichenbaum, Rebelo, & Trabandt, 2020). Bu düşüş ve durma ise ürün arzının düşmesine yol açmış, tedarik zincirlerini kırmış, şirketlerin ciddi boyutlarda zarar etmelerine sebep olmuştur.

Covid-19'un ekonomiye etkisini talep boyutunda düşünecek olursak yine devletlerin aldıkları halk sağlığı önlemleri belli sektörlerde talebi düşürmüştür. Özellikle hizmet sektörü bundan önemli ölçüde etkilenmiş, konaklama, seyahat ve perakende satış alanlarında talep ciddi boyutlarda düşmüştür. Ancak, devletlerin uygulamaya koyduğu, seyahat, çalışma ve işyeri açma sınırlamaları göz önünde bulundurulduğunda, mevcut ortamda ekonomide yaşanan daralmanın en azından halk sağlığı krizi sürdükçe pek çok sektör için daha çok arz yanlı bir kriz olarak görülmesi gerektiği de açıktır. Halk sağlığına yönelik yasak ve önlemler ortadan kalktıkça devletlerin talep yanlı politikaları düşünmesi gerektiği ve hatta bunun için şimdiden önlem almaları gerektiği de düşünülmektedir. Yukarıdaki nedenlerden kaynaklanan ekonomik gerileme ve durgunluk karşısında ülkeler süratle teşvik paketleri açıklamışlardır. Bu paketler içerik ve boyut olarak ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir bu nedenle gerek ekonominin gerekse de ekonominin yapı taşı olan sektörlerin toparlanmasında sağlanacağı katkı kuşkusuz her ülkede farklı olacaktır. (Elgin C., Başbuğ C. 2020):

Örneğin, Çin ve İtalya pandemiden en çok etkilenen bölgelerde ve sektörlerde vergi, sosyal güvenlik, ipotek ve kira ödemelerinden geçici olarak feragat etmişlerdir; Japonya, pandemiden etkilenen hanehalklarına ve firmalara nakit ödeme yaptığını ve vergi ve sosyal güvenlik primlerinin bir yıl boyunca erteleneceğini açıklamıştır. Kanada nakit transferlerini artırmış, vergi ve öğrenci kredisi ödemelerini ertlemiştir. Almanya ve İspanya geçici faizsiz vergi ertelemeleri başlatmış, bazı borç sözleşmelerinin uygulanmasını askiya almış ve serbest meslek sahibi ve küçük ve orta ölçekli işletmeler için hedefli nakit transferleri gerçekleştirmiştir; Hindistan yeni tür (gıda vb.) ve yoksul hane halklarına nakit transferleri yapmıştır. Botsvana ve Güney Afrika, nakit para ya da ücret sübvansiyonları yoluyla vergi indirim tedbirleri uygulamış ve hane halklarına destek vermişlerdir. (IMF, World Economic Outlook, 2020)

Ücretli hasta ve aile izninin standart faydalar olmadığı durumlarda, hükümetler, pandemi sırasında işlerini kaybetme korkusu olmadan hasta çalışanların veya bakıcılarının evde kalmalarını sağlamak için onlara fon sağlamayı düşünmelidir. Kişilerin hastalanması halinde, kendilerinin ve onlarla ilgilenenlerin pandemi sırasında işlerini kaybetme korkusu olmadan bu kişilerin evde kalmalarını sağlamak için gerekli desteğin sağlanması da

gereklidir. Örneğin Kanada, karantinaya alınan veya okulların kapanması sebebiyle evde kalan çocuklarla ilgilenmek zorunda kalan ebeveynlere yönelik destek sağlamıştır. Japonya, okul kapanmasından etkilenen çalışan ebeveynlere ücretli izin ve tazminat sağlamıştır. İtalya, işten çıkarılan işçilere gelir desteği sağlamak için ücret destek fonunu genişletmiştir.(IMF, World Economic Outlook, 2020) Farklı ülkeler tarafından ilk etapta sağlanan finansal destekler ise aşağıdaki gibidir (Elgin C., Başbuğ C. 2020):

<u>Ülke Adı</u>	<u>Finansal Desteğin Büyüklüğü</u>
ABD	290 milyar Dolar
Almanya	50 milyar Euro
Arjantin	400 milyon Dolar
Birleşik Krallık	5,7 milyar Sterlin
Brezilya	9 milyar Dolar
Kanada	85 milyar Kanada Doları
Letonya	8 milyar Euro
İtalya	10,3 milyar Euro
İspanya	1 milyar Euro
Meksika	7,5 milyar Dolar
Tayland	30 milyar Dolar
Yunanistan	10 milyon Euro
Türkiye (Mayıs 2020)	34.5 milyar Dolar

Finansal desteklerin boyutları incelendiğinde milli gelir ile aralarında anlamlı bir korelasyon olduğu görülmektedir. Ülkeler özelinde farklılık gösteren bu oran ortalama %2 ile %10 arasında bir dağılım göstermektedir. Türkiye'de, salgın nedeniyle açıklanan ekonomi paketinin büyüklüğü milli gelirin yaklaşık %5'idir.

Salgın sonrası ekonomik toparlanmanın her sektörde farklı olacağı öngörülmektedir. Bazı sektörlerde toparlanmanın kısa sürede ve hızlı olması beklenmekteyken bazı sektörlerde bunun daha zamana yayılı olacağını söylemek mümkündür. Örneğin imalat sektöründe toparlanmanın "V" şeklinde bir toparlanma olacağını söylemek mümkün iken, hizmet sektöründe ve bilhassa turizm sektöründe toparlanmanın "L" şeklinde olacağı ve uzun bir zamana yayılı olacağı düşünülmektedir Catherine L. Mann, (2020).

Turizm sektörü dünya GSMH'sının %10'undan fazlasını üretmekte ve bu da ortalama 8,8 trilyon dolara denk gelmektedir. Taymaz, 2020 yılında yaptığı çalışmada, Covid-19 salgınına karşı alınan önlemlerin yol açacağı talep şoklarının GSYH ve istihdamda yaratacağı toplam etkileri Girdi Çıktı modeliyle hesaplamış ve ulaşım, otel, lokanta, eğlence ve kültür gibi hizmet sektöründe meydana gelecek talep düşüşlerinin toplam GSYH'de %7,8 oranında düşüşe yol açacağını belirtmiştir. Toplam istihdamda ise % 10 üzerinde bir daralma olabileceğini ortaya koymuştur (Taymaz, 2020). Türkiye'de ise turizm gelirlerinin GSMH'ya oranı yaklaşık %5 civarındadır gerek istihdama sağladığı gerekse de GSMH'ya sağladığı destek ile turizm sektörü ülkemiz için oldukça önemli bir yere sahiptir.

Covid-19'un turizm sektörü üzerine olan finansal etkisini net bir şekilde ölçmek şu an için mümkün değildir. Ancak salgının turizm sektörünü olumsuz yönde etkileyeceği hem önceki çalışmalar hem de yayınlanan veriler ışığında ortadadır (Bahar O., İlal Çelik N., 2020).

Sosyal güvenlik kurumu (SGK) 2018 yılı verilerine göre Türkiye'de turizm sektöründe faaliyet gösteren firma sayısı 158.419 olup, zorunlu sigortalı sayısı 1.021.438 kişidir. (Bahar O., İlal Çelik N., 2020). Gerek sağladığı istihdam sayısı, gerekse de ülke ekonomisine sağladığı katkı büyüklüğü ortada olan turizm sektörü finansal açıdan zor bir dönemden geçmektedir.

Turizm sektöründeki birçok firmanın 2020 yılı gelirlerinde yaşayacağı sert düşüş, likidite yapılarının büyük ölçüde bozulmasına sebep olacaktır. Firmalar net işletme sermayelerini büyük ölçüde kaybedebilecek ve günlük faaliyetlerini sürdürebilmede önemli sorunlar yaşayabilmektedir. Ayrıca kredi borcu yüksek olan firmalar artan finansman giderleri ile birlikte borç ödeme sorunları ile karşı karşıya kalabilmektedir. Salgının etkisinin ne kadar süreceğine dair olan belirsizlik çalışma sermayesi ihtiyacını arttıracaktır. Turizm sektöründe faaliyet gösteren firmaların yine gelirlerdeki önemli azalma sebebiyle karlıklarında çok sert düşüşler yaşanacak olup hatta büyük ölçüde 2020 yılının zararlarla kapatılma olasılığı yüksek olacaktır. Bu durum firmaların mali yapısının bozulmasına sermaye güçlerinin zayıflamasına ve beraberinde borç bağımlılığının artmasına sebep olacaktır. Firmaların sermaye yapılarını koruyabilmeleri için sermaye artışı yoluna gitmeleri gerekebilecektir.

Yukarıda istatistikî verilerle ülke ekonomisi için ne denli önemli bir yere sahip olduğu görülen turizm sektörünün, bu finansal sorunlardan kendi kendine kısa süre içinde çıkabilmesi çok mümkün değildir. Kaldı ki ülke ekonomisi içinde bu durumun üstlenilebilecek bir risk olmadığı çok net görülmektedir. Sektörün toparlanabilmesi için ivedilikle sektör temsilcileriyle bir araya gelmesi atılması gerekli adımların değerlendirilmesi, belirlenmesi ve kısa süre içinde

hayata geçilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Pandemiden pek çok sektör olumsuz etkilenmekle birlikte, bu durumdan en çok etkilenen sektörlerin başında turizm sektörü gelmektedir ve etkilenmeye devam edecektir. Sürece uyum sağlanması, süreçle ilgili önlemlerin alınması ve bu önlemlere ayak uydurulabilmesi uzun bir zamanı gerektirecektir. Ayrıca sektörde maliyetler önceki dönemlere nazaran daha fazla artacağından bu sektörü finansal açıdan zor günler beklemektedir. İnsanların seyahat kısıtlamasının olması (ki bu pandemi sebebiyle çok gereklidir), haliyle seyahat edememeleri, bazı çalışanların pandemi sebebiyle işini kaybetmesi ve dolayısıyla seyahat edecek herhangi bir geliri olmaması, turizm sektöründe bu sürecin daha sancılı geçeceğinin bir göstergesidir. Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde seyahat etmek ikinci plandayken (temel ihtiyaçların karşılanmasının ön planda olması sebebiyle) üstüne pandemi sebebiyle ekonomik açıdan insanların ekonomik açıdan daha zor zamanlar geçirmeleri ve sürece ilişkin belirsizliğin eklenmesiyle birlikte turizm sektörü tüm bu gelişmelerden olumsuz bir şekilde etkilenmeye devam edecektir. Tam bir tedavi (özellikle aşının bulunması) yöntemi bulununcaya kadar bu durumun devam edeceğini söylemek sanıyoruz ki yanlış olmayacaktır.

Hatta salgın bittikten sonra veya etkili bir aşı bulunduktan sonraki süreçte bile insanların tatile çıkma eğilimlerinin ne düzeyde seyredeceği henüz belirgin değildir. Bu nedenle turizm sektörünün salgından ne kadar etkileneceğini net olarak ölçebilmek şu aşamada mümkün değildir. Turizm sektörü Türkiye ekonomisi için oldukça önemli bir sektördür. Çünkü Türkiye'de 2019 yılı içerisinde turizm gelirlerinin GSYİH içindeki payı %4'6'dır. Turizmde istihdam eden kayıtlı kişi sayısı ise 2018 yılında 1 milyonun üzerindedir. Dolayısıyla turizm sektörüne yönelik ek bir ekonomi paketine ivedilikle ihtiyaç bulunmaktadır. Özellikle istihdama ve firmaların finansal gücüne katkı doğrultusunda alınacak önemler ile devletin turizm sektörüne müdahale etmesi, turizm sektöründe istihdam edilen kişilerin ayrıca sektör yatırımcılarının güvenini olumlu yönde etkileyecek ve önemli bir katkısı sağlayacaktır.

İnsanların daha az tüketerek de yaşayabileceklerini, daha minimal bir hayat sürebileceklerini fark ettikleri bu süreçte tüketim harcamalarındaki değişim de önümüzdeki günlerde kendisini daha fazla göstermeye devam edecektir. Her ne kadar önemli tedbirler alınsa da insanlar seyahat etmeye çekinebilecek ve bu dönemi belki de tatil yapmadan geçirmek isteyebileceklerdir. Bununla birlikte, özellikle otellerde alınması gereken tedbirlerle birlikte bu işletmeler açısından maliyetler artacak bu da gecelik otel ücretlerine kısacası müşterilere

yansıtılacaktır. Ekonomik durgunluk söz konusu iken artan maliyetler ve fiyatlar insanların seyahat etme olasılığını da azaltacaktır. Tüm bu etkenler dikkate alınacak olursa turizm sektöründe belki 2020 yılının son üçüncü çeyreğinde (yeni bir salgın olmaması halinde) iyileşmeye doğru gidebilecektir. Ayrıca yaşanan tüm bu gelişmeler insanların tatil anlayışını da değiştirecektir. Örneğin, daha kısa süreli özellikle hafta sonu tatiller yapılması, otele gitmek yerine yazlık kiralanarak kişilerin bu süreci daha izole geçirmeye çalışmaları, karavanda veya çadırda tatil yapılması da olası seçenekler arasında görülmektedir.

Bununla birlikte, bu virüsün ortaya çıkış yeri olan Wuhan kenti de ilerideki yıllarda hüzün turizmi (İngilizcede “dark tourism”) olarak adlandırılan bir turizm yeri olarak yerini alacaktır. Hüzün turizmi daha çok insanların insanlarda geçmişe yönelik acı, keder, hüzün, korku gibi duygularını hatırlatan alternatif bir turizm şeklidir. Pek çok kişinin adını dahi bilmediği bu şehir ileride bir turizm şehri olarak yerini alacaktır.

Tüm bu sıraladığımız olumsuzlukların etkilerini ortadan kaldırmak tamamen mümkün olmasa da bazı önlemlerin alınması ve alınmaya devam edilmesi bu olumsuz durumu mümkün olan en az finansal kayıpla tamamlamaya yardımcı olacaktır. Özellikle virüsün etkili olmaya başladığı ilk dönemlerde, ekonomik açıdan pandemiden en çok etkilenen taraflar olan hanehalkları ve bu durumdan etkilenen işletmeler için hükümetler nakit yardımları, ücret sübvansiyonları, vergi indirimi ve borç geri ödemelerinin uzatılması veya ertelenmesi gibi geçici önlemler almışlardır. Ancak alınan bu önlemler ülkelerin genel ekonomik yapılarıyla ilgili alınan önlemlerdir. Turizm sektörü için ise önümüzdeki dönemlerde sektöre ilişkin alınacak tedbirler kapsamında şu öneriler sıralanabilir:

- Devlet tarafından önemli turizm yatırım teşviklerinin tekrar revize edilerek yatırımcıların kullanımına sunulması,
- Sektördeki faaliyet gösteren firmalara SGK destekleri sunulması bu kapsamda SGK teşviklerinin artırılması,
- Salgın etkilerinin azalmasına kadar turizm sektöründe faaliyet gösteren firmalara KDV muafiyeti getirilmesi ya da KDV oranının %1 seviyesine indirilmesi,
- Salgın süresince firmalarda STOPAJ kesintisi yapılmaması,
- Sektörde faaliyet gösteren firmalara asgari ücret destek kapsamının genişletilmesi ve istihdamın korunmasının sağlanması,
- Konaklama vergisinin salgın etkisini zayıflatana kadar alınmaması,

- Sektörde faaliyet gösteren firmaların çalışma sermayesi ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri için, uzun süre geri ödemesi olmayan faizsiz kredi desteği sunulması,

Turizm sektörünün salgının getirdiği finansal etkiyi azaltabilmesi için yukarıdaki finansal katkıların yanı sıra uzun vadede yurt dışı turist hareketliliğinin eski seviyelere gelmesi çok mümkün olmadığından iç pazarı hareketlendirici tedbir ve teşvikler alınması da sektör için önemli ölçüde katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

ACAR Y. (2020). Yeni Koronavirüs (COVID-19) Salgını ve Turizm Faaliyetlerine Etkisi. Güncel Turizm Araştırmaları Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 1, Bahar: 7-21.

Bahar O., İlal Çelik N. (2020). Coronavirüsün (Covid-19) Turizm Sektörü Üzerindeki Ekonomik Etkileri. International Journal of Social Sciences and Education Research.

Demir M., Günaydın Y., Şen Demir Ş. (2020). Koronavirüs (Covid-19) Salgınının Türkiye'de Turizm Üzerindeki Öncülleri, Etkileri Ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi. International Journal of Social Sciences and Education Research.

ELGİN C., BAŞBUĞ C. (2020). COVID-19 Pandemisinin Yol Açtığı Ekonomik Krize Karşı Açıklanan Ekonomik Teşvik Paketleri: Bir Karşılaştırma ve Türkiye Örneği. Politika Raporu.

Gourinchas, P-O. (2020). Flattening the Pandemic and Recession Curves. Mitigating the COVID Economic Crisis: Act Fast and Do Whatever. 31. CEPR Press, London, UK.

IMF (2020). World Economic Outlook, April 2020 -- The Great Lockdown, <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2020/04/14?weo-april-2020>

Eichenbaum, M. S., Rebelo, S., Trabandt, M. (2020). The Macroeconomics of Epidemics. NBER WorkingPaper No. 26882.

Wilson, M.E., MD, Lin H Chen, MD. (2020). Travellers Give Wings To Novel Coronavirus. *Journal of Travel Medicine*, Volume 27, Issue 2, March 2020.

Baldwin, R. and Weder di Mauro, B., Mitigating The COVID Economic Crisis: Act Fast and Do Whatever It Takes, A VoxEU.org Book, 2020.

Taymaz, E. (2020). Covid 19 Tedbirlerinin Ekonomik Etkileri ve Politika Önerileri, <https://sarkac.org/2020/03/covid-19-tedbirlerinin-ekonomik-etkileri-ve-politika-onerileri>, (Erişim Tarihi: 19.04.2020).

Turizmde Dönüşüm Değişim Senaryoları Raporu. (2019). TTYD, TÜSİAD, Aralık.

TÜİK Haber Bülteni, (2020). Sayı: 33672, 30 Nisan 2020

<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=33672>

Türk Dil Kurumu

<http://www.osmed.com.tr/turizm-nedir/>

<http://www.turob.com/tr/bilgi-merkezi/basin-bultenleri/dunya-turizmine-buyuk-fatura-str-mart-2020-raporu>

<https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/turkiyenin-turizm-geliri-2019da-yuzde-17-artti/1719831>

<https://www.istanpol.org>

<https://www.turizmgunlugu.com/2020/05/02/irfan-onal-covid-19-turkiye-turizmi/>

<http://www.tuik.gov.tr/Start.do>

<http://www.turob.com/tr>

<https://www.tursab.org.tr/istatistikler-icerik/turizm-geliri>

<https://www.unwto.org>

worldhealthorganization <https://www.who.int/>

HÜKÜM VE SONUÇLARIYLA PIŞMANLIK VE ISLÂH MÜESSESESİ

Refrigeration And Breeding Institutions With Its Provisions

And Results

Teorik İnceleme

Mutlu YORULDU*

Gönderim Tarihi: 01.06.2020

Kabul Tarihi: 12.06.2020

ÖZ: Vergi mükelleflerinin vergilendirmeye ilişkin ödev ve sorumluluklarını geciktirmeksizin kanuni sürelerinde yerine getirmeleri beklenmektedir. Herhangi bir şekilde söz konusu ödev ve sorumlulukların yerine getirilmemesi durumunda vergi kanunlarına aykırılık oluşmakta ve dolayısıyla buna neden olan mükelleflere yine kanunlarla öngörülen cezai müeyyideler uygulanmaktadır. Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranışları vergi ziyana sebep olmuş ise buna sebep olan mükellefe kayba uğratılan verginin bir katı kadar vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Şayet mükellef Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359'uncu maddesinde yazılı fillerden biri ile vergi ziyana sebep olmuş ise kayba uğratılan verginin üç katı vergi ziyayı cezasına muhatap olmaktadır. Kanuna aykırı hangi fiili gerçekleştirirse gerçekleştirsin mükellefin vergi ziyana sebep olması durumunda bundan duyduğu pişmanlık neticesinde kendiliğinden bu hususu vergi idaresine bildirmesi ve 15 günlük süre içinde VUK'un 371'inci maddesinde yazılı şartları yerine getirmiş olması halinde vergi ziyayı cezasından kurtulmuş olmaktadır. Böylelikle vergi idaresi geç de olsa alacağına kavuşmakta, mükellef de vergi cezası almadan vergi borcundan kurtulabilmektedir. Mükellefin vergi uyumunda da artış eğilimi gözlemlenebilmektedir. Bu çalışmada tüm hukuki hüküm ve sonuçlarıyla VUK'un 371'inci maddesinde hüküm altına alınmış olan pişmanlık ve islâh müessesesi değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Pişmanlık ve Islâh, Vergi Uyumu.

JEL Sınıflandırması: K34, H29, M40

* Dr. Öğr. Üyesi, Balıkesir Üniversitesi/İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi/Maliye Bölümü/SMMM, mutluyoruldu@gmail.com, ORCID: 0000-0002-1010-2938

ABSTRACT: Taxpayers are expected to fulfill their duties and duties in the legal period without delay. If the duties and responsibilities in question are not fulfilled in any way, there is a violation of the tax laws, and therefore, the criminal penalties stipulated by the laws are applied to the taxpayers causing this. If the behavior of taxpayers contrary to the tax laws caused tax loss, the taxpayer penalty is deducted as much as the tax loss lost to the taxpayer. If the taxpayer caused tax loss with one of the elephants written in the 359th article of the Tax Procedure Law (VUK), it is subject to three times the tax loss penalty. If the taxpayer causes tax loss, regardless of the actual act that he performs, he is freed from the tax loss penalty if he automatically reports this matter to the tax administration as a result of his regret and if he fulfilled the conditions stated in the article 371 of the VUK within 15 days. Thus, the tax administration gets its receivables even if it is late, and the taxpayer can get rid of the tax debt without receiving a tax penalty. An increasing tendency can be observed in the taxpayer's tax compliance. In this study, the regret and correctional institution, which was brought under the terms of article 371 of the VUK with all its legal provisions and results, is evaluated.

Key Words: Tax Law, Regret and Correction, Tax Compliance.

JEL Classification: K34, H29, M40.

GİRİŞ

Devletlerin en önemli gelir kaynaklarının başında vergi gelirleri gelmektedir. Vergiler, devletlerin egemenlik gücüne dayanarak halktan karşılıksız ve zorunlu olarak tahsil ettiği parasal tutarlardır. Devletler topladıkları vergi gelirleriyle toplumsal ihtiyaçların karşılanabilmesi adına mal ve hizmet üreterek sunma amacını taşırlar. Zira ekonomide üretilen ve sunulan birtakım mal ve hizmetler özel kesim tarafından çeşitli nedenlerle üretilmemekte ve kişilere sunulamamaktadır. Tam kamusal mallar olarak tanımlanan; savunma, güvenlik, adalet ve diploması hizmetleri başta olmak üzere sosyal faydanın yüksek olduğu birtakım mal ve hizmetler kamu otoritesi tarafından karşılanmaktadır.

Vergilerin söz konusu öneminin ortaya çıkabilmesi vergi mükelleflerinden tahsil edilmesi gereken vergilerin tam ve doğru olarak toplanabilmesine bağlıdır. Ülkede kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, toplumun vergi çırma ve vergiden kaçınma eğilimleri ve toplumsal vergi uyumunun seviyesi bu durumda çok belirleyici olabilmektedir. Vergi mükellefi olan kişilerin vergi algılarının ve vergi zihniyetlerinin iyi olması, vergi uyumunu ve vergi gayretini etkilemektedir.

Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında güven esasına dayalı vergi

ilişkisinin sürekliliği ve 1215'te İngiltere'de yayımlanan Magna Carta Libertatum'un (Büyük Özgürlük Fermanı) bir sonucu olarak ortaya çıkan “kanunilik ilkesi” gereği verginin taraflarının yükümlülük ve sorumlulukları başta Anayasa olmak üzere kanunlarla tespit ve tayin edilmektedir. Verginin zorunlu bir yükümlülük olması da buradan kaynaklanmaktadır. Vergi mükelleflerinin ödev ve sorumluluklarının gereğini yapmamaları veya aksatmaları halinde kanuna aykırılık durumu oluşmakta ve kanunlarla belirlenmiş olan cezai müeyyideler uygulanmaktadır.

Vergi mükelleflerinin iktisadi ve dolayısıyla vergisel bir etkisi olan her işlemi kanunlarla belirli sürelerle bağlanmıştır. İlgili ödev ve sorumlulukların vergi mükellefleri tarafından bu süreler içinde yerine getirilmesi gerekmektedir. Vergi beyannamelerini verme ve ilgili bildirimlerde bulunma bunlara örnek olarak gösterilebilir.

Mükellefin vergi kanunlarına aykırı bir fiil neticesinde vergi ziyana sebep olmaları durumunda VUK 341'inci maddesi kapsamında vergi ziyayı suçu doğmakta ve 344'üncü maddesi gereği de kayba uğratılan verginin bir katı kadar vergi ziyayı cezası ödemesi gerekmektedir. Fakat bazı vergi mükellefleri yaptıkları kanunsuz eylemlerinden dolayı pişmanlık hissedebilirler. Bu durumda VUK'un 371'inci maddesi kapsamında vergi idaresine verecekleri pişmanlık dilekçesine ekli vergi beyanlarıyla hazineye verdikleri zararı telafi edebilmektedirler. Böylelikle bu kişilere geç de olsa hatalarını düzeltebilme imkanı kanun koyucu tarafından tanınmaktadır. Asıl amaç vergilendirme ilişkisinin sürekliliğini korumaktır.

Vergilendirmede esas olan vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini ve sorumluluklarını yerine getirirken, kanuni sürelerle uygun davranmalarıdır. Vergilendirme sürecinde mükelleflere yüklenen her bir ödev ve sorumluluk sürelerle bağlanmıştır. Vergi beyannamelerinin verilmesi, işe başlama, iş ve adres değişikliği, işçi çalıştırmaya başlama, mal alım (BA), mal satım (BS) bildirimlerinin yapılması, yapılan iktisadi işlemlerin yevmiye defterine kaydedilmesi gibi pek çok işlemin kanunlarla öngörülen bir süresi bulunmaktadır. Mükellefler tarafından belirlenmiş olan süreler içinde geciktirilmeksizin işlemlerin yapılması hem vergilendirmenin etkinliğini hem de mükellefin vergiye uyumunu belirleyebilmektedir.

Türk Vergi Sisteminde vergilendirmenin temelini matrah tespit yöntemlerinden “beyan usulü” oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi mükelleflerinin sebep oldukları vergiyi doğuran olayları vergi idaresine açık ve tam olarak bildirmeleri yani beyan etmeleri gerekmektedir. Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında karşılıklı güven esasına dayanan bu yöntemde, vergi idaresi genel anlamda kontrolünü beyan edilen matrahlar üzerinden

gerçekleştirmekte ve sonrasında vergiyi tarh ve tahakkuk ettirmektedir. Kaynakta kesinti (tevkifat, stopaj) yönetmi ise istisnai olarak uygulanmaktadır.

Bu çalışmada bir bakıma af niteliği haiz olan pişmanlık ve ıslâh kurumunun tanımı yapılarak kapsamı ve amaçlarından bahsedilmektedir. Pişmanlık ve ıslâh kapsamında olan suç ve cezalar ile hukuki sonuçları üzerinde durulmakta ve değerlendirilmelerde bulunmaktadır.

PIŞMANLIK VE ISLÂH MÜESSESİNİN TANIMI VE KAPSAMI

Vergiler devletlerin sürekli gelir kaynakları olduğundan, devletler vergi mükelleflerinin vergi uyumlarını arttırabilmek için vergi hukuku mevzuatına birtakım teşvik edici uygulamaları koymaktadırlar (Alm, 1999: 2). Pişmanlık ve ıslâh müessesesi de bunlardan biri olarak değerlendirilebilir. Gelir üzerinden alınan vergilere (Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi) ilişkin beyannameler ile genel tüketim vergisi olan Katma Değer Vergisi (KDV) beyannameleri, mükellefleri tarafından her vergilendirme dönemi için hazırlanmakta ve vergi idaresine gönderilmektedir. Beyan esasına göre ödenen vergilerde mükelleflerin ilgili beyannamelerini kanuni süreleri içinde bağlı buldukları vergi dairesine teslim etmeleri gerekmektedir. Aksi halde beyannamenin verilmemiş olması durumunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 341'inci maddesi uyarınca “*verginin zamanında tahakkuk ettirilmemiş olması veya eksik tahakkuk ettirilmiş olması*” gerekçesi ile mükellefe vergi ziyai cezası kesilebilmektedir.

Vergilendirme yetkisine sahip olan kanun koyucu hem vergiyi güvence altına almak hem de vergi mükelleflerini sistem içinde tutabilmek için bazı şartlar altında mükelleflere birtakım müesseselerle birtakım imkan ve kolaylıklar tanımaktadır. Bu müesseselerden biri VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenmiş olan “pişmanlık ve ıslâh” kurumudur. VUK 371'inci maddesinde; “*Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren filleri işleyen mükelleflerle bunlara iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı eylemlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez*” denilmek suretiyle pişmanlık ve ıslâh kurumunun tanımlaması yapılmıştır. Dolayısıyla vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi ziyaya sebebiyet veren mükelleflere yapmış oldukları kanunsuz faaliyet nedeniyle pişmanlık duymuş olmaları karşılığında geç de olsa devlet hazinesine vermiş oldukları zararı telafi edebilme olanağı verilmektedir. VUK herhangi bir sebepten ötürü vergi ayıbına neden olmuş mükellefin daha sonra vicdanen rahatsızlık duyması sonucunda, bu fiilini vergi idaresinin henüz öğrenmemiş olduğu belli bir sürede, kendiliğinden bildirmesi ve bunun karşılığında vergi cezasından kurtulma imkanı veren bir telafi müessesesidir (Ak ve Ekeryılmaz, 2016: 3).

Fakat bu imkandan yararlanmak isteyen mükelleflerden belirli şartları yerine getirmeleri beklenmekte ve istenmektedir. Söz konusu şartların neler olduğu da aynı madde kapsamında kanun koyucu tarafından açıklanmıştır (Apalı, 2017: 212). Aksi halde pişmanlık ve ıslâh hükümlerinden yararlanamayacaktır. VUK 371'ince maddesi kapsamında, pişmanlık ve ıslâh hükümlerinden yararlanma şartları aşağıdaki gibidir.

- “Mükellefin durumunu haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla belgelendirmek suretiyle haber verilen konu hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır).”
- “Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce (Kaçakçılık suçu teşkil eden fillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.”
- “Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde verilmesi.”
- “Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin durumunu haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.”
- “Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen oranda uygulanacak gecikme zammı oranında olan pişmanlık zammı ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.”

Kanun maddesinde beş bent olarak sayılan yukarıda ifade edilen şartlara vergi mükellefinin uyması gerekmektedir. Bu şartların tamamını yerine getirdiği takdirde pişmanlık ve ıslâh hükümlerinden faydalanabilecek ve vergi ziyai cezasını ödemekten kurtulmuş olacaktır. Sadece 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) uyarınca vergi aslı üzerinden gecikme zammı nispetinde hesaplanacak olan pişmanlık zammını ödemesi gerekecektir. Söz konusu zam oranı 2020 yılı için her ay ve kesri dikkate alınmak suretiyle % 1,6'dır.

Pişmanlık ve ıslâh müessesesi beyan esası üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere uygulanabilmektedir. Fakat Emlâk Vergisi beyan esasına tabi olduğu halde mükellefleri VUK 371'inci maddesi hükümlerinden yararlanamamaktadır. Emlâk Vergisi yerel nitelikte bir vergi olduğu için kapsam dışında tutulmuştur (Aksoy, 2012: 43).

PİŞMANLIK VE İSLÂH MÜESESESİNİN AMAÇLARI

Pişmanlık ve ıslâh kurumunun amaçları, mükellefleri geç de olsa vergi ödevlerini yerine getirmeleri suretiyle vergi sistemi içinde tutabilmek, devlet hazinesine geç de olsa girmesi gereken vergi tutarlarının girmesini sağlamak ve mükelleflerin vergi uyumunu teşvik etmek olarak ifade edilebilir. Mükellefin iyi niyeti ve pişmanlık hissetmiş olması, ceza uygulanmamasında etkili olmaktadır (Kızılot, 2000: 167-168).

Pişmanlık ve ıslâh kurumu sadece pişmanlık hallerini düzenlememekte kanun koyucu aynı zamanda mükelleflere vergi yükümlülüklerini yerine getirmeleri için bir fırsat tanıyarak, vergi ödevlerini düzenli olarak yerine getirmelerinin bir alışkanlığa dönüşmesini yani ıslâh edilmelerini hedeflemektedir (Yıldırım, 2011: 46). Aynı zamanda mükellefin vergisini düzenli ödemesi alışkanlığının kazandırılmak istenmesinin yanısıra bir daha vergi kanunlarına aykırı hareket ederek suç işlesinin de önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

PİŞMANLIK VE İSLÂH HÜKÜMLERİNE TABİ SUÇ VE CEZALAR

Pişmanlık ve ıslâh kapsamına giren suç ve cezaları, vergi ziyayı kabahatleri ile kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarından oluşmaktadır. olduğu görülmektedir.

Vergi Ziyama Bağlı Suçlar

Vergi ziyayı, VUK 341'inci maddesince; “mükellefin ya da sorumlunun vergilendirmeye ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi” olarak açıklanmıştır.

Pişmanlık hükümleri esasen vergi ziyasına sebebiyet veren suçlara ilişkin olarak verilecek vergi ziyayı cezasını önlemektedir. Pişmanlıkla haliyle vergi ziyayı unsuru ortadan kalkmaktadır. Diğer bir ifadeyle pişmanlık, vergi kanunlarına karşı yapılmış aykırı fiili ortadan kaldırmamaktadır. Fakat vergi ziyayı unsuru ortadan kaldırdığından için fiil nedeniyle doğan suça ait cezanın yani vergi ziyayı cezasının kesilmesini engellemektedir (Kızılot, 2000: 1176).

VUK'un 344'üncü maddesine göre, vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda uygulanacak olan vergi ziyayı cezası kayba uğratılan verginin bir katı kadardır. Fakat 359'uncu maddede vergi kaçakçılığı fiiliyle vergi ziyasına sebebiyet verilmişse; işlediği fiil nedeniyle vergi ziyasına neden olan mükellefe ziyayı uğrattığı verginin üç katı, fiile iştirak edenlere ise ziyayı uğratılan verginin bir katı tutarında ceza uygulanacaktır. Söz konusu ceza hükümleri, vergi incelemesine başlanması veya takdir komisyonuna sevk edilmeden sonra verilenler hariç, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannamelerinde

yüzde elli oranında tatbik edilecektir (Akkoç, 2016: 60-61).

Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

VUK'un 359'uncu maddesine göre, Kanun'un 371. maddesindeki koşullara uygun olarak durumu ilgili makamlara pişmanlık dilekçesi ile bildirenler ile ilgili kaçakçılık suçları ve cezaları uygulanmayacaktır (Kızılot, 2000: 177).

Usulsüzlük Cezaları

Vergi mükellef ve sorumlularının pişmanlık ve ıslâhtan yararlanabilmeleri için bir vergi ziyayı meydana gelmiş olmalıdır. Dolayısıyla vergi ziyasına yol açmayan usulsüzlük cezaları kapsam dışında kalmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi kaybına neden olmayan vergi usulsüzlükleri için pişmanlık ve ıslâh hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

Mesela vergi mükellefinin yapmış olduğu mal satış işlemi nedeniyle yedi gün içinde düzenlemesi zorunlu olan satış faturasını düzenlememesi durumunda, mükellef her ne kadar vergiyi doğuran olayı gizlemeye çalışarak vergi ziyasına sebebiyet vermiş olsa da durumu kendiliğinden pişmanlık dilekçesiyle vergi idaresine bildirmesi halinde kendisine vergi ziyayı cezası uygulanmayacak fakat fatura düzenlememiş olmasından dolayı özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Bu ve benzeri durumlar uygulamada birtakım belirsizliklere yol açabilmektedir. VUK'un 336'ncı maddesinde; *“tek bir fiil ile hem vergi ziyayı hem usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa, bunlara ait cezalardan miktar itibarıyla en ağırı kesilir”* denilmektedir. Fakat mükellef vergi ziyayı için pişmanlık hükümlerinden yararlanırsa miktar olarak ağır suç vergi ziyayı olsa bile vergi ziyayı cezası uygulanmayacağı için mükellefe sadece usulsüzlük cezası verilebilecektir (Akkoç, 2016: 62).

PİŞMANLIK VE ISLÂH MÜESSESESİ HÜKÜMLERİNİN SONUÇLARI

Beyana dayanan vergilerde, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini kendiliğinden yani herhangi bir incelemeye başlanmadan veya ihbar edilmeden bir dilekçe ekinde ilgili makamlara bildiren mükelleflere vergi ziyayı cezası verilmemekte, gecikme zammı oranında pişmanlık zammı uygulanmak suretiyle vergi borçlarını ödemelerine imkan tanınmaktadır. Mükellefin vergi beyannamesini kanuni süresi içinde vergi idaresine vermemesinin önemli hukuki sonuçları olabilmektedir. Bunların başında da vergi cezaları gelir. Beyannamesini kanuni süresi içinde vermeyen mükelleflere önce iki kat birinci derece usulsüzlük cezası verilmekte sonrada takdir komisyonu tarafından re'sen takdir edilen matrah üzerinden re'sen gerçekleştirilen tarhiyat neticesinde vergi ziyayı cezası kesilebilmektedir. Mükellefin VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerden biri ile vergi ziyasına sebebiyet vermesi durumunda

ise pişmanlık duyanlar için pişmanlık ve ıslâh kurumu dolaylı bir af niteliğine haiz olabilmektedir.

Vergi uyuşmazlıkların idari aşamada yani barışçıl şekilde çözümlenmesinin yollarından olan pişmanlık ve ıslâh müessesesi, mükellefin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenebilmesine olanak sağlayarak vergi suç ve cezalarının tatbikini önleyebilmektedir (Apalı, 2017: 216-219). Aynı zamanda uyuşmazlık vergi yargısına taşınmadan çözümlendiğinden, emek ve zaman kaybı nedeniyle ortaya çıkabilecek bazı giderlerin oluşmasını engelleyerek, iyi niyetli ve vergi idaresini koruyabilmekte ve takdir komisyonlarının yükünü azaltabilmektedir (Baki, 2008: 36).

SONUÇ VE TARTIŞMA

Vergi idaresi ve vergi mükellefleri arasında doğan vergi ilişkisinde vergilendirmenin tüm aşamalarında kanunlarca her iki tarafa yüklenmiş olan yükümlülük ve sorumluluklar bulunmaktadır. Vergi mükelleflerinin yükümlülüğü vergilendirmeye tabi olan iktisadi işlemlerini kanuni süreler içinde gerçek, doğru ve tam olarak öncelikle muhasebe kayıtlarına aktarmaları gerekmektedir. Devamında ise vergi matrahlarını tam ve doğru tespit ederek hazırladıkları vergi beyannamelerini vergi idaresine göndermeleri beklenmektedir. Son aşamada ise vergi idaresi tarafından tarh, tebliğ edilen ve tahakkuk ettirilen vergi borcunu kanuni süresi içinde ödemesi süreci sona erdirmektedir.

Vergi idaresinin de idari bir işlem olan verginin tarhiyatı, tebliği, tahakkuku ve tahsili işlemlerini hatasız ve eksiksiz şekilde ve vergi mükelleflerinin mağduriyetine yol açmayacak biçimde yerine getirmesi temel görev ve sorumluluğudur.

Vergilendirmede yapılan her işlem “kanunilik ilkesi” gereği kanunlara dayanmakta ve yine kanunlarla çerçevesi çizilen sürelerde gerçekleştirilmektedir. Kanuni süreler içinde yapılmayan işlemler için kanuna aykırılık durumu ortaya çıkmış olacağından belirli müeyyidelerin uygulanması kaçınılmaz olmaktadır. Vergi mükelleflerinin söz konusu sürelere uymamalarının gecikme faizi, gecikme zammı, vergi ziyası cezası, usulsüzlük cezaları gibi idari para cezası boyutu olabildiği gibi bazı kanuna aykırı fiilerden dolayı hürriyeti bağlayıcı ceza ile muhatap kalabilmeleri de mümkündür.

Türk Vergi Sisteminde vergilendirmede beyan usulü geçerli olduğundan vergi mükelleflerinin vergi matrahlarını beyanname verme süreleri içinde, kanunen diğer yapmaları gereken bildirimleri de kanuni süreleri içinde tam ve doğru olarak vergi idaresine bildirmeleri gerekir. Aksi halde vergi kanunlarına aykırı

bir durum ortaya çıkar. Şayet beyannameler ve bildirimler süresinde verilmez, eksik veya hatalı verilirse mükellefin hukuki sorumluluğu ortaya çıkar ve cezai müeyyidelere muhatap olur.

Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına aykırı hareketleri neticesinde hazinenin vergi ziyayı doğuyorsa bu nedenle kanuna aykırı filli gerçekleştiren ve vergi ziyasına sebebiyet veren kişinin ziyayı uğrattığı verginin bir katı kadar vergi ziyayı cezası ödemesi gerekmektedir. Vergi beyannamelerinin hiç verilmemesi, eksik veya hatalı verilmesi de bu kapsamdadır. Fakat kanun koyucu tarafından vergi sistemine gerçekleştirdikleri kanuna aykırı filleri nedeniyle pişman olan iyi niyetli vergi mükellefleri için bunu telafi edebilmeleri açısından VUK 371'inci madde kapsamında pişmanlık ve ıslâh müessesesi konulmuştur. Buna göre mükellefler geç de olsa neden oldukları hazine zararını telafi edebilmekte bunun karşılığında da vergi ziyayı cezasından kurtulmaktadırlar. Bu müesseseden yararlanabilmenin en önemli şartı kanuna aykırı davranan ve vergi kaybına neden olan mükellefin kendiliğinden bu durumu pişmanlık ifadeleriyle birlikte vergi idaresine bildirmesi gerekmektedir. Ve sonrasında 15 gün içinde ödenmemiş olan vergi borç ve cezasını pişmanlık cezası ile birlikte ödemesi istenmektedir. Bu şartlara uyan mükellefler vergi ziyayı cezasından kurtulmuş olur.

Pişmanlık ve ıslâh kurumu ile birlikte mükellefle cüzi bir pişmanlık ödemesiyle hem vergi ziyayı cezasından kurtulmuş olabilmekte hem de vergiyi zamanında ödeme, vergisel ödevlerini aksatmama eğilimleri artabilmekte kısacası vergi uyum seviyeleri yükselebilmektedir. Devlet hazinesi de geç de olsa vergi alacağına kavuşarak kamusal hizmetlerin finansmanında bu gelirleri kullanabilmektedir. Fakat vergi mükelleflerinin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini nasılsa pişmanlık ve ıslâh düzenlemesi var düşüncesiyle bilinçli olarak aksatmaları ihtimali de gözden kaçırılmamalıdır. Vergi mükelleflerinin vergi uyumlarının artması beklenirken en azından bazı mükellefler nezdinde kanuna aykırı hareket tarzlarının bir alışkanlığa dönüşmesi durumunda vergi uyumsuzluğu da doğabilir. Esasen önemli olan vergi ahlakı ve vergi bilincinin vergi mükelleflerine aşılmasıdır. Vergilendirme ilişkisi ancak bu şekilde sürdürülebilir olabilir.

KAYNAKÇA

Ak, A. ve Ekeryılmaz, Ş. (2016). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islâh Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi. Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi.
http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi_SBD/arsiv/2016_2/ahmet_ak.pdf
Erişim: 18.05.2020.

Akkoç, E. (2016). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islâh. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aksoy, Ş. (2012). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islâh Müessesesi. <https://dergipark.org.tr/en/pub/iuamnk/issue/757/8166>. Erişim: 15.05.2020.

Alm, J. (1999). Tax Compliance and Administration. https://www.researchgate.net/publication/247699437_Tax_Compliance_and_Administration. Erişim: 15.05.2020.

Apalı, İ. (2017). Vergi Usul Kanununa Göre Pişmanlık ve Islâh Müessesesi Uygulaması ve Faydaları”. Mali Çözüm Dergisi. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/140malicozum/19_Ibrahim_APALI.pdf. Erişim: 16.05.2020.

Baki, M. H. (2008). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Pişmanlık ve Islâh. Yüksek Lisans Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kızılot, Ş. (2000). Pişmanlık ve Islâh. Hürses Gazetesi. <https://www.hurses.com.tr/> Erişim: 14.05.2020.

Yıldırım, Z. (2011). Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islâh. Ankara: Adalet Yayınevi.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu.

İŞLETMELERİN SÜREKLİLİĞİNDE STRATEJİK BİR UNSUR OLARAK MARKA*

Brand As a Strategic Factor In The Continuity Of Businesses

Teorik İnceleme

Dilek KARAMAN , Cevdet Alptekin KAYALI*****

Gönderim Tarihi: 19.06.2020

Kabul Tarihi: 07.08.2020

ÖZ: Bu çalışmada küreselleşme ile birlikte önemi gittikçe artan markanın işletmenin piyasa değerine olan etkisiyle markanın hukuksal ve muhasebeleştirilmesinin boyutunun incelenmesi amaçlanmıştır.

Günümüzde küreselleşme ile birlikte artan işletme satın alma ve birleşmelerinde işletme değerleri belirlemede önemli unsur marka olmuştur. Piyasa değeri açısından dünyanın en değerli işletmelerinin sahip olduğu marka ve değerleri toplam varlıklarının içinde çok büyük bir yer tutmaktadırlar. Şöyle ki, bu işletmelerin sahip olduğu marka değerleri birçok ülkenin gayrisafı milli hasılasından yüksek olabilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Marka, İşletme sürekliliği, Piyasa değeri

Jel Sınıflandırması: M31, M10, D46

ABSTRACT: In this study, the legal and accounting of the brand has been studied with the effect of the brand, which has become more important with globalization, on the market value of the business.

Today, globalization has become an important factor in determining business values in increasing business acquisitions and mergers. In terms of market value, the brands and values owned by the most valuable businesses in the world have a great place in their assets. Namely, the brand values of these enterprises can be higher than the gross national product of many countries.

Keywords: Trademark, Company continuity, Market value

Jel Classification: M31, M10, D46

* Bu çalışma, I. Uluslararası Sosyal Bilimlerde Kritik Tartışmalar Kongresi (ICCDSS'18)'nde sunulmuş bildirinin, genişletilmiş halidir.

** Dr. Öğr. Üyesi, İzmir Demokrasi Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Özel Hukuk, Ticaret Hukuku.
ORCID: 0000-0003-4964-4010.

*** Prof. Dr., İzmir Demokrasi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
ORCID: 0000-0003-3902-1696.

GİRİŞ

Geçtiğimiz yüzyılın son çeyreğinden itibaren özellikle de 1980' den sonra, işletme biliminde işletmenin tanımı ve amacı gelişen ekonomi ve rekabet neticesinde yeniden tanımlanmıştır.

Şöyle ki; işletme üretim faktörlerini bir araya getirerek mal ve hizmet üreten ekonomik birimler olarak ifade edilirken üretim faktörlerinin içine marka, lisans, patent vb, gayri maddi unsurlar da dahil olmuştur. İşletmenin amacı kar elde etmek şeklindeki ifade ise, işletmenin uzun vadede sahip/sahiplerinin kazançlarını maksimize etmeye dönüşmüştür. İşletme, piyasa fiyatı artırmak suretiyle bu amacına ulaşabilmesi için kar etmesi, sürekli olması, büyümesi ve sosyal sorumluluklarını yerine getirmesini gerektirmektedir. Bunları gerçekleştiren işletmeler sürekliliklerini devam ettirirken ettiremeyenler ise ya faaliyetlerinin sonlandırmak ya da rakipleri tarafından satın alınmak veya sürekliliği sağlayabilmek için birleşmek (şirket evlilikleri) zorunda kalmışlardır.

Rekabet ulusal (yerel) veya uluslararası olmaktan çıkarak küresel boyuta taşınmıştır. Böylelikle işletmeler dünya ölçeğinde hem mal ve hizmet üretimi gerçekleştirirken hem de rekabet eder konuma gelmişlerdir.

Tüketici zevk ve tercihleri ön plana çıkarken, işletmeleri rakiplerinden daha farklı özelliklere sahip ürünleri üretmeye yöneltmiştir.

Tüketiciler için farklılaştırılmış ürün, kalite ve fiyat arasındaki ilişki marka kavramıyla özdeşleşmiş, bu durumda da, tüketici gözünde satın aldıkları ürünle birlikte “marka” önemli bir hale gelmiştir. Tüketicinin ilgisi satın aldığı mal ve hizmeti üreten ve pazarlayan işletmeden ziyade marka sadakatine (bağlılığına) dönüşmüştür. Rekabet böylelikle marka düzeyine taşınmıştır. Marka, işletmelerin üretmiş ve pazarlamış oldukları mal ve hizmetlerin tanıtıma ve tutundurulmasına yardımcı olurken aynı zamanda da talep oluşturmada da önemli bir unsur haline gelmiştir. Marka, Pazar payını koruma ve geliştirme ile birlikte rakiplerine göre daha yüksek fiyat beraberinde daha yüksek katma değer ve neticesinde ürün bazında daha fazla kar söz konusu olabilmektedir.

Marka, işletmelerin karlılığını arttırmanın yanında sağlamış olduğu nakit akışlarındaki artış ve istikrar işletmenin hızlı büyümesine de olumlu etki sağlamaktadır. Güvenilir dolayısıyla marka bağlılığına sahip işletmeler kendi markalarıyla kendi adlarına dünyanın çeşitli bölgelerinde diğer üreticilere (fason) üretim yaptırmak suretiyle sabit sermaye yatırımı gereksinimi duymadan satışlarını ve karlılıklarını arttırabilmektedirler.

Ayrıca, marka sahibi işletmeler özellikle de hizmetler sektöründe franchising anlaşmalarıyla hem küresel ölçekte markalarını tanıtmak hem de satış

gelirlerini artırarak karlılıklarını da artırmak olanağına sahip olabilmektedirler.

Bu durum işletmelerin aktiflerine de (varlıklarına) yansımıştır. Örneğin, 2005 yılında Fortune 500 listesine göre dünyanın piyasa değeri en yüksek işletmesi 1975 yılında kurulan Microsoft'tur ve de yaklaşık olarak piyasa değeri 500 milyar ABD Dolarıdır. Bununla birlikte Microsoft'un aktif toplamı yaklaşık yarısı kısa vadeli aktiflerden olmak üzere yaklaşık 45 milyar ABD Dolarıdır. Yalnızca 2 milyar ABD Doları fiziksel aktiflere sahip olup bu piyasa değerine ulaşan Microsoft' un bu değerini, sahip olduğu marka, know-how vb gayri maddi duran varlıklarda kaynaklanmaktadır. 2005 yılında Microsoft marka değeri 1886 yılında kurulan ve marka değeri 67.525 milyar ABD Doları olan Coca-Cola' dan sonra 59.941 ABD Doları ile gelmektedir (Çelik, 2006:201).

2005 yılında en değerli marka sıralamasında 10. sırada yer alan Philip-Morris'in sigara markası olan Marlboro'nun yaklaşık 21 Milyar ABD doları olan marka değeri iken 2019 yılında Philip-Morris diğer gıda markaları olan Kraft sıralamada yer alırken Marlboro markasının değeri sürekli düşmüştür.

2020 yılında dünyanın en değerli şirketi Amazon'un piyasa değeri 1 trilyon abd dolarının üzerinde olup, sahip olduğu markaların değeri 415,8 milyar abd dolarıdır.

İşletmelerin karlılığında, büyümesinde, sürekliliğinde piyasa değerinin belirlenmesinde satın alma ve birleşmelerinde stratejik bir varlık olarak önemi zaman içerisinde sürekli olarak artan ve artacak olan marka ve marka yönetimi geçtiğimiz yüzyılın son çeyreğinde pazarlama departmanının bünyesinde konumlandırılırken günümüzde işletme için stratejik önemi açısından pazarlama, psikolojik, sosyolojik, finans ve ticaret hukukunun önemli bir konusu haline gelmiştir.

MARKA KAVRAMI

İşletmelerin pazarda kendilerine yer bulabilmeleri ve varlıklarını sürdürebilmeleri tüketicilerin istek, ihtiyaç ve beklentilerini karşılama düzeyleri ile ilgilidir. Günümüz teknolojisi, daha kaliteli ve çeşitli ürünleri hızlı bir şekilde pazara sunabilme olanağı sağlamaktadır. Ancak bu durum tüketicilerin benzer nitelikli ürünler arasında tercih yapmalarını zorlaştırmaktadır. Bu durum, ürünlerin ayırt edici özelliklerinin tanımlanmasının önemini arttırmıştır.

İşletme için marka, sahiplik, koruma, farklılaşma gibi anlamlar ifade eder. Marka, işletme için olduğu kadar tüketici içinde önemli bir araçtır (Can, 2007:235).

İşletmeler kendi oluşturdukları ya da satın alma yoluyla (marka, şirket,

birleşme) mülkiyetlerinde olan markalar sayesinde ekonomik faydalarını artırmaktadırlar. Bir işletmenin farklı gelir gruplarına (hedef kitlelerine) doğru farklı markaları olabilir. Örneğin; küresel pazarda rekabetin yoğun yaşandığı otomotiv sektöründe otomotiv işletmeleri farklı markalar altında farklı hedef kitlelere yönelik farklı markalar altında farklı hedef kitlelere yönelik farklı fiyatlarda ürün sunmaktadır. Renault'un Renault ve Dacia gibi. Renault, Dacia markasını şirket satın alması suretiyle mülkiyetine sahip olmuştur.

İşletme açısından stratejik öneme sahip olan markanın sözlük anlamı, marka; benzerlerinden ayırmak, tanıtmak veya kime ait olduğunu belirtmek için bir nesnenin üzerine konan işaret, alamet, nişan, belgi, logo'dur (Ayverdi, 2011: 772).

Markanın tanımı içinde yer alan ve çoğunlukla da marka ile karıştırılan logo ise bir resim ve harflerden oluşan işarettir (Ayverdi, 2011: 746).

Logo'nun marka ile karıştırılmasının nedeni logo'nun psikolojik olarak markayı çağrıştırmasından dolayıdır. Genellikle de logoların ürünle ilgili bir anlamı vardır.

Örneğin; Daimler Benz firmasının markası Mercedes iken yuvarlak içindeki yıldız amblemi ise Mercedes markasının logosudur. Marka zaman içerisinde değişmezken logo zaman içinde tüketici zevk ve tercihlerindeki değişim göz önüne alınarak değişebilir.

Yine Nike markası adını yazmak yerine logosunu siyah bir fonun üzerine yerleştirse dünyadaki birçok insan o logonun Nike markasına ait olduğunu bilecektir. İşte bütün bu zihinsel hatırlatmalar ve tüketicinin markaya olan aşinalığı bütünleşik pazarlama iletişimi çabalarının bir ürünüdür (Yıldırım ve Aksu, 2016: 2).

Markaların tarihsel kökeninin insanoğlunun tarihte ilk alet ve edevatları yaptığı döneme kadar uzandığı söylenebilir. Ticaret ve mülkiyet düzeninin bir gereği olarak, üretici yada satıcıyı farklılaştıracak bir kavram arayışı günümüzde marka olarak adlandırılan kavramın doğmasına neden olmuştur (Bardakçı, 2004).

Daha önce de belirttiğimiz üzere, ticari işletmeleri ve bu işletmelerin ürettikleri mal ve hizmetleri birbirinden ayırt etmeye yarayan birçok işaret mevcuttur. Bunlar mevzuatımızda; işletme adı, ticaret ünvanı, marka ve alan adı olarak belirtilen maddi değeri olmayan unsurlar olarak sayılmaktadır.

Türk Hukuk Mevzuatına Göre Marka Kavramı

556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 5/1 maddesinde marka ile ilgili yer alan tanıma göre, "*Marka bir teşebbüsün*

mal ve hizmetlerini bir başka teşebbüsün mal ve hizmetlerinden ayırt etmeyi sağlaması koşuluyla, kişi adları dahil, özellikle sözcükler, şekiller, harfler, sayılar malların biçimi veya ambalajları gibi çizimle görüntülenebilen veya benzer biçimde ifade edilebilen baskı yoluyla yayınlanabilen veya çoğaltılabilen her işaretleri içerir” şeklindedir.

556 sayılı markaların korunması hakkında kanun hükmünde kararnamenin uygulanmasına dair yönetmelikte ise markanın; bir işletmenin imalatını ve/veya ticaretini yaptığı malları ve/veya sunduğu hizmetleri, başka işletmelerin mal ve/veya hizmetlerinde ayırt etmeye yarayan ticaret ve/veya hizmet markası olarak da nitelendirilebilen işareti ifade edeceği belirtilmiştir (Tüzün, 2011: 13).

556 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de üzerinde önemli durulan markanın bir işaret şeklinde olması ve ayırt edici nitelik özellik taşımasıdır. Dolayısıyla, mal veya hizmetleri ayırt etme niteliğini haiz olan ve grafik gösterimi mümkün olan her türlü işaret marka olabilir. İşaretin ayırt ediciliği fonksiyonu farklı işletmelerin üreterek piyasaya sürdüğü mal ve hizmetler bakımından bu malların tüketiciler veya hizmet kullanıcılarınınca birbirinden ayırt edilebilmesidir. Tüketiciler nezdinde ayırt edicilik fonksiyonunu gösteren her türlü işaret, belirlenmiş bazı istisnai durumlar dışında marka olarak tescil edilebilir. Bu şekilde tescil edilmiş bir marka var ve bu marka söz konusu ayırt edicilik fonksiyonunu yitirmişse tescilin iptali söz konusu olacaktır.

556 Sayılı KHK' nin 7/1(a) maddesi ve değindiğimiz KHK' nin 5. maddesine atıf yapılarak “5. madde kapsamına girmeyen *işaretlerin* marka olarak tescil edilemeyeceğini hükme bağlamaktadır.

Buna karşılık hukuken korunmanın söz konusu olması bakımından markanın tescil edilmiş olması zorunluluğu yoktur, ancak, tescil edilmemiş bir markanın hukuken korunması tescilli markaya göre daha zayıftır. Elbette ki, belirttiğimiz gibi markaların tescili zorunlu olmamasına karşın tescil ile marka üzerindeki hakların ispatı ve marka ihlallerinin önüne geçilebilmesi bakımından çok daha önemli ve gerekli bir araç niteliği taşımaktadır. Daha güçlü bir koruma sağlaması bakımından markaların tescil edilmesi tavsiye edilmektedir (turkpatent.gov.tr, 14.06.2020).

Sınai Mülkiyet Kanununda yapılmış olan marka ise, “*Bir teşebbüsün mallarının veya hizmetlerinin diğer teşebbüslerin mallarından veya hizmetlerinden ayırt edilmesini sağlaması ve marka sahibine sağlanan korumanın konusunun açık ve kesin olarak anlaşılmasını sağlayabilecek şekilde sicilde gösterilebilir olması şartıyla kişi adları dâhil sözcükler, şekiller, renkler, harfler, sayılar, sesler ve malların veya ambalajlarının biçimi olmak üzere her tür işareten oluşabilir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu tanımlardan da yola çıkarak marka için yapılan tanımlamalar ile ülkemizde bir markanın marka hakkı sahibine hukuken mutlak bir hak sağladığı açıktır. Bu mutlak hak ise, Türk Patent ve Marka Kurumu nezdinde tescil ile elde edilebilmektedir.

Mutlak hak ile sağlanmak istenen hak sahibine, sahip olduğu markanın bir başkası tarafından kullanılmasının önüne geçilebilmesi gibi tekel niteliğinde bazı hak ve yetkiler vermektedir. Tescil ile artık markadan doğan haklarını herkese karşı ileri sürebilecektir. Marka üzerinde elde edilen bu hak aslında bir taraftan yasaklama ile ilgili haklar vermekte bir taraftan da kullanma yetkisini de veren haklar içermektedir.

Marka hakkına sahip kişi veya kurum marka hakkını; tescil, miras ya da devir gibi hukuki ilişkilere dayanarak devren elde edilebilmektedir.

MARKANIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Markalaşma süresi oldukça maliyetli ve uzun vadeli bir süreçtir. Ancak, bu sürecin sonunda işletme, müşteri sadakatine bağlı bir marka yaratarak uzun süreli, devamlı gelir sağlama olanağına kavuşmaktadır.

Markaların işletmeye uzun süreli ve devamlı gelir sağlama özelliğinin bulunması, genelde markaların değerinin, maliyetinden çok daha büyük olmasına yol açmaktadır. Günümüzde birçok işletmeye ait markanın, işletmenin toplam piyasa değeri içinde çok önemli bir yer tuttuğu bilinmektedir. Örneğin; Nike'ın piyasa değerinin yüzde 84'ünü, Prada'nın yüzde 73'ünü, Acer'in ise yüzde 71'ini marka değeri oluşturmaktadır (Deran vd, 2008:53).

Marka Değeri; tüketicilerin markaya atfettikleri değere bağlı olarak oluşturulan ve diğer markalar karşısında markanın finansal gücünü göstere sayısal bir değerdir (Fırat ve Badem, 2008:211).

Marka değerini hesaplamada kullanılan birçok yöntem bulunmaktadır. Bunlar, Piyasa Değerine göre marka değerlendirme, sermaye piyasalarına dayalı marka değerlendirme, gelir esasına göre marka değerlendirme, davranışa göre marka değerlendirme ve karma yöntemler vb gibi.

Marka değerinin belirlenmesinde kullanılmakta olan yöntemlerin temelinde çeşitli varsayımların bulunması değerlemenin sübjektif olmasına neden olmaktadır. Bu durumda işletmelerin sahip oldukları marka değerinin objektif kriterlere dayanmadığıdır.

Bu durum marka değerinin işletmenin finansal tablolarında raporlanması genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden parayla ölçülme ve objektif belgeye

dayanma ilkesine uymamaktadır.

Markaya yönelik muhasebe sisteminden edinilecek bilgilerin kullanıcılar için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi büyük ölçüde bilgilerin kayıt altına alınmasından raporlanmasına kadar geçen süreçte finansal tablolarda yer alacak işlem ve olayların nasıl yapılacağını ortak kurallara bağlayacak muhasebe standartları ile mümkün olabilecektir (Durgut, 2015:250).

Maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece TMS 38, 9. ve 10.paragrafa göre;

“İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır.

9'uncu paragrafta tanımlanan bütün kalemler, bir maddi olmayan duran varlık, örneğin belirlenebilirlik, bir kaynak üzerindeki kontrol ve gelecekteki ekonomik yararının varlığı gibi, tanımını karşılamaz. Bu Standardın kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymaz ise, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir. İlgili kalemin bir işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, söz konusu kalem, elde etme tarihinde muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçasını oluşturur.”

Maddi Olmayan Duran Varlıklar, bir harcama şeklinde ortaya çıkan ve herhangi bir fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir nitelikte, parasal olmayan, işletmede fayda potansiyeli olan, malların üretilmesinde ve hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılabilen, üçüncü kişilerin faydalanmasına bırakabilen veya sahibi tarafından kullanılması mümkün olan nakde dönüşebilir ve bir yıldan daha uzun süre kullanılan aşınma yıpranma ve değer kaybına uğrayan varlık grubudur (Sağlam vd, 2015).

Maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece TMS 38, 21. paragrafa göre;

“Varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, muhasebeleştirilir.” şeklindedir.

Marka İle İlgili Muhasebe Uygulamaları

Bir işletmenin büyüme stratejisi açısından bir başka işletmeye ait tescil edilmiş

bir markayı satın alması durumunda, muhasebeleştirilmesi,

Örnek 1: Tekstil ticari yapan işletme, 16.10.2012 tarihinde on yıllığına 50.000 TL + %18 KDV bedelle marka ve isim hakkı satın almış ve ödemesi banka hesabından yapmıştır (Sağlam vd, 2015: 327-328).

/		
191 İndirilecek KDV Hs	9.000	
260 Haklar Hs	50.000	
102 Bankalar Hs		59.000
Marka ve isim hakkı alım kaydı		
/		

Bir işletmenin sahip olduğu markasını satışa konu olmadan değerlemesi durumunda,

Örnek 2: Comteknik A.Ş. isimli bir firma Uzakdoğu'dan ithal ettiği bilgisayara parçalarını kendisi monte etmekte ve SPİNTER marka ile pazarlamaktadır. Bu marka zamanla pazarda oldukça aranır bir marka olmuştur. Bu marka tescilde edilmiştir. COMTEKNİK A.Ş. borsaya açılmak istemektedir. Bu nedenle gerekli çalışmaları yapmış ve bir bağımsız denetim şirketi ile özel denetim yaptırmak üzere anlaşma sağlanmıştır.

Şirketin düzenlediği ve bağımsız denetim şirketine denetimi için verdiği bilançonun aktifine 300.000 TL 'yi maddi olmayan varlıklar kalemine almış bunun karşılığında öz kaynaklarda olağanüstü yedeklerde artış yaratılmıştır. Ayrıca bu tutarın doğru bir değerlendirme olduğuna ilişkin olarak Ankara Ticaret Mahkemesinden alınmış değer tespit kararı bulunmaktadır.

Bu tutar bir bedel ödenerek satın alınmadığı için aktifleştirilemez. Öz kaynaklara da alınmaz. Ancak bilanço dipnotlarında bununla ilgili bilgi verilebilir (Örten vd, 2011:604).

SONUÇ

Küreselleşme ve tüm dünyada var olan ekonomik alt yapı nedeniyle bir çok işletmenin stratejik olarak bir hedef doğrultusunda ayakta kalabilmek ve var olan güçlerini sağlamlaştırarak artırabilmek adına rakiplerine karşı daha güçlü bir konumda olmayı hedeflemektedirler. Bunu sağlayabilmek için gerçekleştirilmesi gereken en önemli unsurlardan biri de; ayırt edici ve farklı fikirlerini tüketicilere yansıtmak yoluyla belirgin bir farklılaşma yaratmalarıdır. Elbette, bu farklılaşma markalaşma ile en önemli ayırt edicilik unsurunu taşıyacaktır. Bu nedenle, piyasada belirgin bir fark yaratarak,

tüketiciler nezdinde farklı olmak amacına giden en önemli yerde marka bulunmaktadır.

Şirketlerin marka değeri, birçok şirketin kendi fiziksel varlıklarının toplamının çok çok üzerinde olabilmektedir. Bu nedenlerle, markalaşma kavramının ne kadar önemli olduğunun anlaşılması ve bunun için amaçlanan hedefe ulaşabilmek için stratejik planlar hazırlayıp uygulamak ciddi bir maliyet ve sermaye birikimi de gerektirmektedir. Dolayısıyla, iyi bir markalaşma süreci için en gerekli olan iki husus; hem markalaşmanın öneminin farkında olmak hem de güçlü ve ayırt edici bir marka ile piyasada ileri düzeyde olabilmek için gereken sermaye birikimine sahip olmaktır.

Çalışmamızda gerek markanın şirketler açısından piyasada arz ettiği önemi aynı zamanda hızla değişen piyasa koşullarında korumak ve geliştirmek için öngörmeleri gereken doğru stratejilerden geçmektedir. Özellikle küreselleşen ve değişen dünya ekonomilerinde farklılık yaratmak suretiyle yabancı şirketlerle rekabet edebilme gücünü de arttırmaktadır. Kısaca, markalaşmanın öneminin kavranması ve markalaşma ile ilgili olarak yapılması gerekli olan çalışmaların nicelik ve nitelik bakımından arttırılması şarttır.

KAYNAKÇA

AYVERDİ, İ., (2011). Misali Büyük Türkçe Sözlük, Milliyet Yayınları, 2.baskı, s.772-746.

BARDAKCI, A., (2004). Marka Ve Ortak Marka, Denizli Sanayi Odası.

CAN, E., (2007). Marka Ve Marka Yapılandırma, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 22(1), s.235.

ÇELİK, A. E., (2006). Marka Değerleme, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, (31), s.201.

DERAN, A., İSKENDERÖĞLU, Ö., HATİPOĞLU, A. G., (2008). Marka Değerinin Hesaplanmasında İzlenen Yaklaşımlar Ve Maddi Olmayan Bir Duran Varlık Unsuru Olarak Marka Değerinin Muhasebeleştirilmesi Sorunu, Selçuk Üniversitesi Myo Sosyal Bilimler Dergisi, 10(1-2), s.53.

DURGUT, M. (2015). Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Marka Değerinin Muhasebeleştirilmesi, Ktü Sbe Sosyal Bilimler Dergisi, (10), s. 250.

FIRAT, D. ve BADEM, A. C., (2008). Marka Değerleme Yöntemleri Ve Marka Değerinin Mali Tablolara Yansıtılması, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, (38), s.211.

ÖRTEN, R., KAVAL, H., KARAPINAR, A., (2011). Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (Tms – Tfrs) Uygulama Ve Yorumları, Gazi Kitabevi, 5. Baskı.

SAĞLAM, N., YOLCU, M., EFLATUN, A. O., (2015). Örneklerle Ufrs Kayıtları, Muhasebe TR, Özel Baskı.

TMS 38 – MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR, (2011). Kamu Gözetim Kurumu.

YILDIRIM, Y. ve AKSU, İ. (2016). Stratejik Bir Varlık Olarak Marka: Hesaplama Ve Raporlama, Akademik Yaklaşımlar Dergisi, 7(2).

Marka İnceleme Klavuzu 2019. (t.y.). 14.06.2020 tarihinde

<https://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/resources/temp/F6DF6A57-5157-4F78-965D-3FE0065055A2.pdf> adresinden erişildi.

IDA ACADEMIA DERGİSİ MAKALE YAZIM KURALLARI

MAKALE BAŞLIĞI*

(Sayfa Ortasına Gelecek Şekilde, 12 Punto, Times New Roman, Kalın, 1 Satır Aralığı, Büyük Harf)

Makalenin İngilizce Başlığı

(Sayfa Ortasına Gelecek Şekilde, 12 Punto, Times New Roman, Kalın, 1 Satır Aralığı, Her Kelimenin İlk Harfi Büyük)

Ad SOYAD 1**, **Ad SOYAD 2*****, **Ad SOYAD 3******,
Ad SOYAD 4*****

(Sayfa Ortasına Gelecek Şekilde, Kalın, 12 Punto, Times New Roman, 1 Satır Aralığı, Adın İlk Harfi Büyük, Soyad Tamamen Büyük Harflerle)

* Eğer hakkında yazılan çalışma bir bildiri, tez veya proje çalışmasının bir kısmı ise buraya o açıklama konulmalıdır. Aksi halde ilk yazara tek yıldız verilerek sadece yazarlarla ilgili bilgilere yer verilir. Çalışma daha önce bildiri olarak sunulmuşsa burada belirtilmelidir. (9 punto, Times New Roman, İki yana yaslı)

** Unvan 1, Kurum veya Üniversite/Fakülte/Bölüm/Anabilim Dalı, e-posta (9 punto, Times New Roman, Sola yaslı)

*** Unvan 2, Kurum veya Üniversite/Fakülte/Bölüm/Anabilim Dalı, e-posta (9 punto, Times New Roman, Sola yaslı)

**** Unvan 3, Kurum veya Üniversite/Fakülte/Bölüm/Anabilim Dalı, e-posta (9 punto, Times New Roman, Sola yaslı)

***** Unvan 4, Kurum veya Üniversite/Fakülte/Bölüm/Anabilim Dalı, e-posta (9 punto, Times New Roman, Sola yaslı)

ÖZ : İki yana yaslı, 11 punto, Times New Roman, 1 satır aralığı verilerek yazılır. Makalenin özeti araştırmanın amacını, yöntemini ve elde edilen bulguları yansıtacak şekilde, en fazla 300 sözcük olarak, Türkçe ve İngilizce hazırlanmalıdır. Makalenin dili Türkçe ise “ÖZ,” yabancı dilde ise “ABSTRACT” başa gelmelidir.

Anahtar Kelimeler: Anahtar Kelime 1, Anahtar Kelime 2, Anahtar Kelime 3 (Sola yaslı, 11 punto, Times New Roman, 1 satır aralığı)

ABSTRACT : İki yana yaslı, 11 punto, Times New Roman, 1 satır aralığı verilerek yazılır.

Keywords : Keyword 1, Keyword 2, Keyword 3 (Sola yaslı, 11 punto, Times New Roman, 1 satır aralığı)

Jel Sınıflandırması : Anahtar kelimelere uygun olarak <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> adresinden belirlenecek jel kodlarına yer verilmelidir.

ANABAŞLIKLAR

Ana başlıklar 1 paragraf girintisi verilerek, 11 punto, kalın ve düz olmalı, büyük harfle yazılmalıdır. Makalelerde problem/çalışmanın konusu, giriş bölümü içinde açıkça belirtilmelidir. Giriş bölümünü sırasıyla yöntem, varsa bulgular, yorum/tartışma ve sonuç ve öneriler bölümleri izlemelidir. Alanlara göre farklı bölümler yer alabilir. Metin içindeki diğer bütün kısımlar, 11 punto ve tek satır aralıklı olarak, biçimlendirme bozulmadan yazılmalıdır.

Alt Başlıklar

Alt başlıklar 1 paragraf girintisi verilerek, 11 punto ve sözcüklerin ilk harfleri büyük olmak üzere kalın olarak yazılmalıdır.

Tablo, Çizelge, Şekil, Grafik Örnekleri

Tablo / Çizelge 1: Tablo / Çizelge / Grafik / Şekil Başlıklarının İlk Harfleri Büyük Olmalıdır (11 Punto, Times New Roman, Sayfa Ortasına Gelecek Şekilde)

KAYNAK GÖSTERMEDE GENEL KURALLAR

		Wwww	Xxxx	Yyy	Zzzz
	A1.	44	26,3	34	26,3
Aaaaaa	A2.	55	40,5	63	40,5
	A3.	66	33,5	47	33,5
	B1.	70	27,0	35	27,0
Bbbbb	B2.	30	22,1	41	22,1
	TOPLAM	172	100	196	100

*Tablo / Çizelge içindeki veriler 11 ile 9 punto arasında verilerin yoğunluğuna göre değişebilir. (Kaynak kullanılmış ise 11 punto, Times New Roman ve sayfa ortasına gelecek şekilde yazılmalıdır.

Kaynak göstermede kesinlikle dipnot kullanılmamalıdır.

Metin içerisindeki dolaylı alıntılara atıfta bulunurken sayfa numaraları belirtmek yazar(lar)ın inisiyatifine bırakılmıştır. Doğrudan alıntılarda ise sayfa numarası belirtmek ve alıntıyı tırnak içerisinde belirtmek gerekmektedir.

Aynı yazar veya tüzel kişinin aynı yıl içerisindeki eserlerine atıfta bulunurken (Örn; Şahin, 2001a, Şahin, 2001b) şeklinde bir yol izlenir.

Birden çok kaynağa atıfta bulunurken sıralama yayım yılına göre yapılmalıdır. Örnek; (Sancak, 1991: 22; Hancı, 1998: 145; Engin, 2015: 254)

Çok yazarlı yayınlarda ilk yazar soyadı (Kaplan vd., 1999), görülemeyen bir yayım kaynağı gösteriliyorsa (Raglan, 1973, Ekici, 1988'den), sözlü kaynak kullanılıyorsa kaynak kişi bilgileri Adı, Soyadı, Görüşme Tarihi ve Yeri bilgilerini içermelidir.

Yayın tarihi bulunamazsa en son telif hakkı (copyright) tarihi verilir. Tarih bilgisi hiç bir şekilde bulunamıyorsa "tarih yok" anlamına gelen "t.y." kısaltması kullanılır.

Web kaynaklarına atıf yapılırken (balikesir.edu.tr, 01.05.2014) örneğinde olduğu gibi başında <http://www.> kısmı olmadan ve erişim tarihi Gün, Ay, Yıl belirtilmelidir.

Kaynakçadaki Genel Kurallar

Kaynaklar alfabetik sıraya göre sıralanmalı, aynı yazarın aynı yıl içerisindeki iki veya daha fazla kaynağı için 2000a, 2000b gibi gösterimler de yine alfabetik sıra ile verilmelidir.

Yazar sayısı altıdan fazlaysa, ilk altı yazarın adları kaynakçada verilir, altıncı yazardan sonra "ve diğerleri" ifadesi kullanılır.

Kitapların künyeleri verilirken 1. Basım ise belirtmeye gerek yoktur. İkinci ve sonraki basımlar için "2. Bs." şeklinde kısaltma kullanılır.

Yayına hazırlayan kişinin adından sonra hazırlayan(lar) yerine (Haz.), editör(ler) yerine ise (Ed.) kısaltması kullanılır.

Dergi ve kitap adları kısaltılmadan eğik (italik) olarak yazılır.

Bildiri kitapları kitap gibi, bildiri kitabından alınan bir bildiri de kitap bölümü gibi belirtilir.

Tezlerde tezin adından sonra "Kitap- Yazarı Olmayan Kullanım: Kitap Adı (Yayın Yılı). Yayın yeri: Yayınevi.

Örnek: Redhouse Çağdaş Türkçe-İngilizce Sözlüğü. (1985). İstanbul: Redhouse.

Atıf: (Redhouse, 1985: 32)

Kitap – Çeviri

Kullanım: Soyad, A. (Yayın Yılı). Kitap Adı (A. Soyadı, Çev.). Yayın yeri: Yayınevi. (Kaynak yapıtın yayın yılı).

Örnek: Bloomberg, M. ve Evans, G. E. (1989). Kütüphane Teknisyenleri İçin Teknik Hizmetlere Giriş (N. Tuncerve, Çev.). Ankara: Türk Kütüphaneciler Derneği. (Orijinali 1985’te yayımlanmıştır).

Atıf: (Bloomberg ve Evans, 1985/1989: 182)

Kitap İçinde Yayın (Bölüm ya da Makale)

Kullanım: Soyad, A. (Yayın Yılı). Yayın adı. A. Editör (Haz./Ed.). Kitap Adı (Yayının sayfa numaraları). Yayın yeri: Yayınevi.

Örnek: O’Neil, J. M., ve Egan, J. (1992). Men’s and Women’s Gender Role Journeys: Metaphor for Healing, Transition, and transformation. B. R. Wainrib (Ed.), Gender Issues across the Life Cycle içinde (ss. 107-123). New York, NY: Springer.

Atıf: (O’Neil ve Egan, 1992)

MAKALE

Bilimsel Dergi Makalesi – Tek Yazarlı

Kullanım: Yazar, A. (Yayın Yılı). Makale Adı. Dergi Adı, cilt (sayı), sayfa numaraları.

Örnek: Çakın, İ. (2004). Müteferrika Matbaasının Düşündürdükleri ve Avrupa’da Basımcılığın Etkileri. Bilgi Dünyası, 5 (2), 153-167.

Atıf: (Çakın, 2004: 155)

Bilimsel Dergi Makalesi – Çok Yazarlı

Kullanım: Soyad, A., Soyad, B., Soyad, C., Soyad, D., Soyad, E., Soyad, F. vd.. (Yayın Yılı). Makale Adı. Dergi Adı, cilt (sayı), sayfa numaraları.

Örnek: Erkan, S., Tuğrul, B., Üstün, E., Akman, B., Şendoğdu, M., Kargı, E. vd. (2003). Okul Öncesi Öğretmenliği Öğrencilerine Ait Türkiye Profil Araştırması. Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 23, 108-117.

Atıf: (Erkan vd., 2003: 112)

Magazin Makalesi – Yazarı Belli

Kullanım: Soyad, A. (Ay yyyy). Makale Adı. Dergi Adı, cilt, sayfa numaraları.

Örnek: Kenar, N. (Nisan 2006). Kayıt Dışı İstihdam. Popüler Yönetim, 9, 44-47.

Atf: (Kenar, 2006: 44)

Magazin Makalesi – Yazarı Yok

Kullanım: Makale Adı. (Ay yyyy). Dergi Adı, cilt, sayfa numaraları.

Örnek: Yerel Bilginin Küreselleştirilmesi. (Nisan 2006). Focus, 12, 14-17.

Atf: (Yerel bilginin küreselleştirilmesi, 2006: 14)

Gazete Makalesi

Kullanım: Soyad, A. (gg Ay yyyy). Makale Adı. Gazete Adı, sayfa numaraları.

Örnek: Bayar, Y. (04 Nisan 2006). İnsanlık Aptallaşıyor mu? Hürriyet. s. 14.

Atf: (Bayar, 2006: 14)

BİLDİRİ

Bildiri – Yayınlanmış

Kullanım: Soyad, A. (Yayın Yılı). Bildiri Adı. A. Editör (Ed.). Kitap Adı (sayfa numaraları). Yayın Yeri: Yayınevi.

Örnek: Uçak, N. (2005). Sosyal Bilimlerde Bilginin Üretimi, Erişimi Ve Kullanımı. O. Horata (Haz.). Sosyal Bilimlerde Süreli Yayınlar ve Bilgi Teknolojileri Sempozyumu: 2 Nisan 2005 – Ankara: Bildiriler (92-103). Ankara: YeniAvrasya.

Atf: (Uçak, 2005: 96)

Bildiri - Yayınlanmamış

Kullanım: Konuşmacı, A. (Ay yyyy). Bildiri Adı. Toplantı Adı, Toplantı Yeri' de sunulan bildiri.

Örnek: Tonta, Y. (Şubat 2006). Bilgi Yönetiminde Son Gelişmeler: Amazoogole, İşbirliği ve Açık Erişim. Akademik Bilişim '06, Gaziantep'te sunulan bildiri.

Atf: (Tonta, 2006)

DANIŞMA KAYNAKLARI, RAPOR VE TEZ

Danışma Kaynakları - Sözlük

Kullanım: Soyad, A. (Yayın Yılı). Yapıt Adı. (Basım). Yayın Yeri: Yayınevi.

Örnek: Altan, N. (2003). Bilgisayar Terimleri Ansiklopedik Sözlüğü (3. bs.). Ankara: SistemYayıncılık.

Atf: (Altan, 2003)

Danışma Kaynakları - Ansiklopedi Maddesi

Kullanım: Soyad, A. (Yayın Yılı). Madde Adı. Yapıt Adı (cilt, sayfa). Yayın

Yeri: Yayınevi.

Örnek: Ersoy, O. (1973). Kağıt ve Kağıtçılık. Türk Ansiklopedisi (c. 21, s. 112-115). Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı.

Atıf: (Ersoy, 1973: 113),

Rapor

Kullanım: Soyad, A. (Yayın Yılı). Rapor Adı (Rapor No.). Yayın Yeri: Yayınlayan/Hazırlayan Kuruluş.

Örnek: Devlet Planlama Teşkilatı. (2004). Devlet Yardımlarını Değerlendirme Özel İhtisas Komisyon Raporu (Rapor No: DPT: 2681). Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı.

Atıf: (Devlet Planlama Teşkilatı[DPT], 2004) ikinci ve sonraki gösterimlerde kısaltma kullanılır.

Tez

Kullanım: Soyad, A. (Yayın Yılı). Tez Adı. Tezin Türü, Üniversite Adı, Yer.

Örnek: Zencir, M. B. (2007). Güzel Sanatlar Alanındaki Kullanıcıların Bilgi Gereksinimleri ve Bilgi Kullanım Özellikleri: Hacettepe Üniversitesi Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara.

Atıf: (Zencir, 2007: 36)

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

Elektronik Kaynak - Makale

Kullanım: Soyad, A. (Yayın yılı). Makale Başlığı. Dergi Adı, cilt(sayı), sayfa numaraları. gg aa yyyy tarihinde <http://ağ adresinden erişildi>.

Örnek: Tenopir, C. ve King, D. W. (2001) The Use and Value of Scientific Journals. Serials, 14(2), 113-120. 27 Mart 2010 tarihinde <http://uksg.metapress.com/media/ adresinden erişildi>.

Atıf: (Tenopri ve King, 2001: 116)

Elektronik Kaynak – Rapor

Kullanım: Soyad, A. (Ay yyyy). Rapor Adı (Rapor no). gg Ay yyyy tarihinde <http://ağ adresinden erişildi>.

Örnek: Devlet Planlama Teşkilatı. (Temmuz 2004). e-Dönüşüm Türkiye Projesi Kısa Dönem Eylem Planı: Değerlendirme Raporu (Rapor No: 2). 02 Nisan 2006 tarihinde <http://212.175.33.22/kdep/rapor/KDEPHaziran2004.pdf adresinden erişildi>.

Atıf: (Devlet Planlama Teşkilatı[DPT], 2004) ikinci ve sonraki gösterimlerde kısaltma kullanılır.

Elektronik Kaynak – Anonim Ağ Sayfası

Kullanım: Kaynağın Adı. (t.y.). gg Ay yyyy tarihinde <http://ağ> adresinden erişildi.

Örnek: Bilim Etiği ve Bilimde Sahtekarlık. (t.y.). 04 Nisan 2006 tarihinde <http://www.aek.yildiz.edu.tr/bilim.htm> adresinden erişildi.

Atıf: (Bilim etiği, t.y.)

Derleme

H. Arif TUNÇEZ

**TMS 16 VE BOBİ FRŞ KAPSAMINDA MADDİ DURAN
VARLIKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI**

Comparison Of Property, Plant And Equipment Within
TAS 16 And BOBI FRS

92

Teorik İnceleme

Nermin ÇITAK, Y. Ercan ÇALIŞ

**COVID-19 SALGININ TURİZM SEKTÖRÜ ÜZERİNE
OLAN FİNANSAL ETKİLERİ**

Financial Effects of COVID-19 Epidemic On Tourism Sector

110

Teorik İnceleme

Mutlu YORULDU

**HÜKÜM VE SONUÇLARIYLA PİŞMANLIK VE
İSLÂH MÜESSESESİ**

Refrigeration And Breeding Institutions With Its Provisions And Results

133

Teorik İnceleme

Dilek KARAMAN, Cevdet Alptekin KAYALI

**İŞLETMELERİN SÜREKLİLİĞİNDE STRATEJİK BİR
UNSUR OLARAK MARKA**

Brand As a Strategic Factor In The Continuity Of Businesses

143