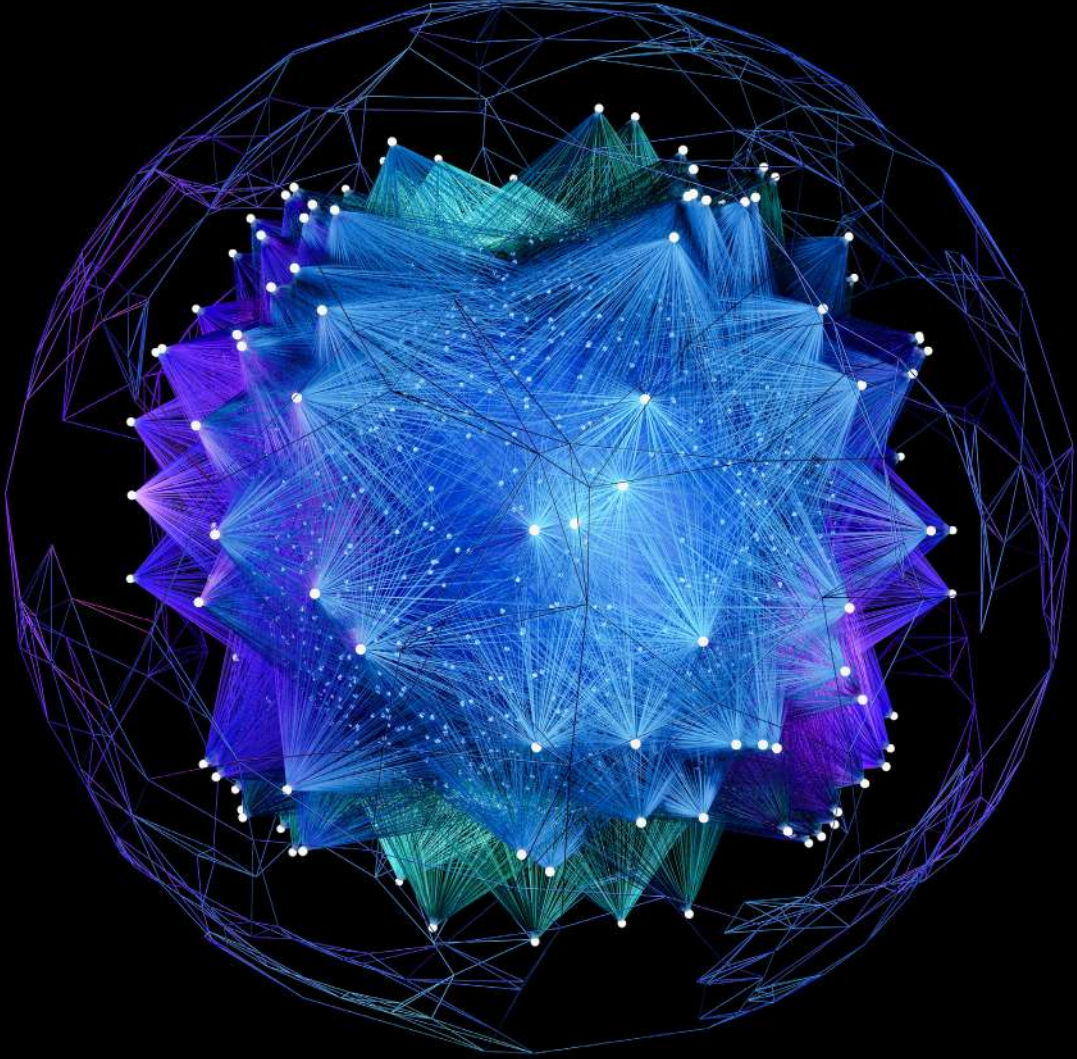




Family Business Review

2021 Kış



İçindekiler

Aile şirketlerinde anlaşmazlık ve uyuşmazlıkların önlenmesine ilişkin tedbirler	4
Kurumsal yönetimin bileşenleri	8
Aile işletmelerinde muhasebe hileleri	10
Covid-19 virüsü ile beraber artan dijitalleşmede dijital hizmet vergisi beyannamesinin ve 3 no'lu KDV beyannamesinin yeri	16
Aile şirketleri ve bulut bilişim	20

Önsöz

2021 yılının ilk Family Business Review sayısına hoş geldiniz. Öncelikle yeni yıl ile birlikte yeşeren umutlarımızın gerçek olmasını ve hepimizin ortak dileği olarak içinden geçmekte olduğumuz zorlu günlerin sona ermesini diliyoruz.

Deloitte Private uzmanları olarak, yeni yılın bu ilk sayısında da beğeniyle okuyacağınızı düşündüğümüz konuları ele almak istedik. Aile şirketlerinde sürdürülebilir bir başarıya ulaşabilmek adına ortaya çıkabilecek olası çatışmalara ilişkin zamanında ve gerekli tedbirlerin alınmasının önemini farkındayız. Buna ilişkin değerlendirmelerimizi mutlaka okumanızı öneririz. Yazımızın pay sahipleri sözleşmesi ve esas sözleşme tadili bölümlerini de içine alan hukuki yorumları ise oldukça ilgi çekici.

Aile şirketlerinin en dinamik konularından biri hiç şüphesiz kurumsal bir yapıya kavuşma yolunda atılacak olan adımlardır. Bu adımlara gelin bir de kurumsal yapının vazgeçilmez bileşenleri olan risk yönetimi ve iç kontrol sistemi gözünden bakalım. Konu ile ilgili uzmanlarımızın yorumlarından beslenerek kendi yapınıza bir göz gezdirmek isteyebilirsiniz. Yine aynı bakış açısı ile, aile şirketlerinin iç kontrol sisteminin etkinliğine verdiği önemin, olası muhasebe hilelerini de engelleyen bir unsur olarak karşımıza çıkabileceğini de unutmamak gerekir. Muhasebe hilesinin ortaya çıkmasında, işletmenin büyüklüğünün veya küçüklüğünün bir etkisi olmadığı düşünüldüğünde, içerideki iç kontrol yapısının güçlendirilmesinin önemi bir kez daha anlaşılabacaktır.

Sayımızda, bu ay itibari ile birkaç bölüm olarak yer vereceğimiz dijitalleşmede dijital hizmet vergisini konu alan yazı serimizin ilk bölümünü bulabilirsiniz. Özellikle içinden geçmekte olduğumuz pandeminin de etkisi ile artan online harcamalar, e-ticaret sitelerinin önemi ve dijital reklamlar ile daha da önemli hale gelen bu konuyu bu sayımız itibari ile detaylı olarak ele almaya çalışacağız.

Son olarak, içinde yaşadığımız bilgi çağına adeta bir gerekliliği olan bilginin elektronik olarak saklanabilmesi, işlenebilmesi ve taşınabilmesi için bilgi teknolojilerindeki gelişmeleri bir de bulut bilişim hizmet modeline göre ele aldık. Özellikle aile şirketleri için bu hizmet modelinin avantaj ve dezavantajlarına ayrı ayrı değindik, ilginizi çekeceğini umuyoruz.

Gerek yazılarımızda ele aldığımız konularla ilgili olarak, gerekse aile şirketi uzmanlarımıza sormak istediğiniz tüm hususlara ilişkin bizlerle her zaman iletişime geçebileceğinizi bir kez daha hatırlatmak isteriz. Keyifli okumalar diliyoruz.

Bir sonraki sayımıza kadar sağlıklı kalın.



Ayşe Sencoğlu
Deloitte Türkiye
Aile Şirketleri Lideri
Risk Danışmanlığı, Direktör

Aile şirketlerinde anlaşmazlık ve uyuşmazlıkların önlenmesine ilişkin tedbirler



Lerzan Nalbatoğlu
DL Avukatlık Bürosu, Ortak

Aile şirketleri, şirket yönetiminin veya şirket içerisindeki oy hakkının, diğer bir ifade ile kontrol yetkisinin bir veya daha fazla aile üyesine ait olduğu şirketlerdir. Aile üyeleri tarafından kurulan bu şirketlerin en önemli sorununun kurumsallaşma konusundaki gecikmeler ve aksamalar olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Yapılan araştırmalar neticesinde doğru zamanda kurumsallaşmayı gerçekleştirilememesi nedeni ile ülkemizde kurulan aile şirketlerinden yalnızca %2'lik bir bölümünün dördüncü ve sonraki kuşaklara ulaşabildiği görülmektedir.



Ceren Tuğçe Savaşçı
DL Avukatlık Bürosu, Avukat

Aile şirketlerinin devamlılığı konusunda; Akbank, Deloitte Türkiye, Sabancı Üniversitesi Yönetici Geliştirme Birimi, EDU ve Türkiye Aile İşletmeleri Derneği (TAİDER) işbirliğince hazırlanan "Aile Şirketlerinde Sürdürülebilir Başarının Anahtarları" çalışmasının sonuçlarına göre sürdürülebilirlik konusundaki en büyük engelin aile üyelerinin yönetimindeki konumları, kâr ve miras dağılımı hususlarında anlaşmazlıklar olduğu ortaya çıkmıştır.

Anılan bu çalışmada,

- Aile içi anlaşmazlıkların, şirket faaliyetlerini de olumsuz etkilediği,
- Bu tür çatışmaların, şirket karar alma süreçlerinin yavaşlamasına, doğru kararların hızlı alınamamasına ve çeşitli fırsatların kaçırılmasına, kişisel egoların ön plana çıkmasıyla şirketin menfaatine olan kararların alınamamasına ve kurum stratejisine odaklanılamamasına sebep olduğu,
- Aile şirketleri ile ilgili yaşanan bir diğer sorunun da "nepotizm"¹ olduğu ve şirketlerde aile üyelerinin şirket içinde kayırılmasının aile üyesi olmayan çalışanları olumsuz etkilediği belirtilmektedir.

Araştırma kapsamında yapılan görüşmeler sonucunda, başarı kriterlerini sağlayan aile şirketlerinde, aile üyeleri arasında anlaşmazlıkların doğmaması için etkili iletişimin bulunduğu, şirkette aktif rol alan aile üyelerinin görev ve sorumluluklarının net bir şekilde ayrıştırıldığı, birbirlerinin alanına müdahale edilmemesine dikkat edildiği ve şirketlerin nepotizm konusunda ise bilinçli oldukları, aynı zamanda çalışanları üzerinde olumsuz sonuçlar yaratabilecek bu tarz davranışlardan kaçındıkları gözlemlenmiştir.

Aile bireyleri arasında yaşanan sorunların yukarıda belirtilen çalışmada da vurgulandığı üzere aile şirketini olumsuz yönde etkilediği açıktır. Aile bireyleri arasında bir anlaşmazlık veya uyuşmazlık doğduğunda bu sorunun şirketi etkilemeden, kısa bir süre içerisinde çözüme kavuşturulması önemlidir. Bu kapsamda değerlendirilmesi gereken üç önemli konu aile anayasası, pay sahipleri sözleşmesi ve esas sözleşme tadilleridir.

Aile Anayasası

Aile şirketlerinde doğabilecek her türlü anlaşmazlık ya da uyuşmazlığı önlemek için kurumsallaşmanın ilk adımı ve en önemli unsurlarından biri olan aile anayasasına sahip olunması gerekmektedir. Aile anayasası, her ailenin kendi dinamiklerine özgü ve özel hazırlanmış sosyal mutabakat metnidir. Aile anayasası, ailenin mevcut ve gelecek nesilleri açısından kılavuz niteliğini haiz olup, karşılaşılabilecek olası sorunlara dair çözümler içermektedir.

Aile anayasası vasıtasıyla genel hatları ile ailenin temel değerleri, şirketin hâlihazırdaki stratejileri, idari yapısı, pay sahipliği düzenlemeleri, aile konseyi işleyişi ve yönetim kurulu yetki delege etme prensipleri belirlenmiş olur. Bunun yanı sıra, pay sahipleri başta olmak üzere mevcut ve muhtemel ilişki ile iletişim sorunları dikkate alınarak benzer sorunlara da çözüm getirebilecek şekilde kurallar bütünü oluşturularak aile anayasası hazırlanır.

Aile anayasasında ailenin misyon, vizyon ve değerleri, anayasanın amaç ve önemi, şirketin ve ilişkilerin yönetimi, şirket yöneticilerine ilişkin hükümler ve şirkette görev alan aile üyelerinin uymaları gereken kurallar, aile üyelerinin performanslarının değerlendirilmesi, şirket içi çalışma düzen ve prensipleri, yönetim organları, görevleri ve işleyişi, aile konseyi ve üyeleri ve bu konseyin çalışma şekli ile görevleri, şirket yönetim kurulunun oluşumu, yapısı ve işleyişi, yönetim kurulu başkan ve üyelerin görevleri, yönetim kurulunun çalışma biçimi, iç denetim, yönetimin devri, şirketin mülkiyeti, pay devirleri ve mirasa ilişkin hükümlerin yer alması önerilmektedir. Aile anayasasına aykırılık halinde uygulanacak yaptırımlar ve aile anayasasının nasıl değiştirileceği, uygulanma şeklinin nasıl olacağı da anayasa metni ile düzenlenebilecektir.

Yukarıda da sayıldığı üzere aile anayasasında düzenlenen mal varlığı, yönetim, mülkiyet, pay sahibi olma koşulları, pay devri gibi konuların yanı sıra aile konseyi, ailenin yönetimi ile ilgili görev ve sorumluluklar, ardıl ve yedekleme planlaması hususundaki ilkelerin aile anayasası vasıtasıyla açık bir şekilde belirlenmesi de aile bireyleri arasındaki muhtemel anlaşmazlıkları önleyecektir.

Aile ve iş ilişkileri konusundaki şirket politikaları, aile üyelerinin birbirleri ve şirket çalışanları ile aralarındaki ilişkilerde temel alınacak prensipler, aile üyelerinin performans ölçütleri, aile üyelerinin nasıl yetiştirilecekleri, aile liderinin seçilme koşulları, hangi pozisyonlarda hangi yetkinliklerdeki aile üyelerinin çalışabileceği, işe giriş çıkış koşulları, ücretlendirme esasları, aile bireyleri arasındaki ihtilafların çözümü gibi hususların aile anayasası ile önceden düzenlenmesi; aile bireyleri arasında çıkabilecek anlaşmazlıkların önlenmesi ve aile bireylerinin bu anlaşmazlıklara ilişkin nasıl bir yol izleyeceklerinin tespiti bakımından önemlidir.



¹İşyerlerinde akraba ve yakın arkadaşları kayırma

Pay Sahipleri Sözleşmesi

Pay sahipleri sözleşmesi, şirkette pay sahibi olan tarafların bu ortaklığa ve ortaklığın işleyişine ilişkin kuralları yazılı olarak detaylı şekilde belirttikleri ve kabul ettikleri sözleşmelerdir.

Aile üyesi pay sahipleri açısından, aile anayasasında yer alan hükümlerin bağlayıcı niteliğe haiz olması amacıyla pay sahipleri arasında yapılan ve yine atıf bir sözleşme olan pay sahipleri sözleşmesine, aile anayasasında yer alan ve pay devri kısıtlamaları gibi önemli görülen tüm hükümlerin aktarılması önerilmektedir. Pay sahipleri sözleşmesi vasıtasıyla şirket faaliyetlerini, pay sahiplerinin kendi aralarındaki ve şirket ile olan ilişkilerini düzenlemek ve bunu pay sahipleri bakımından hukuki olarak bağlayıcı hale getirmek amaçlanmaktadır. Pay sahiplerinin şirketin yönetimi ve sürdürülebilirliğini konusundaki karşılıklı mutabakatlarını kayıtlara geçirdiği bu sözleşme, borçlar hukuku kapsamında taraflar arasında bağlayıcı olup, aile anayasası ile paralel olarak çeşitli yükümlülükler öngörmektedir.

Pay sahipleri tarafından akdedilen bu sözleşme, taraflarca şirketin sürdürülebilirliğine yönelik ortak amacı hâiz niteliği bakımından, Türk Borçlar Kanunu ("TBK") kapsamında sözleşme serbestisi ilkesi çerçevesinde düzenlenmektedir. Sözleşmenin içeriğinde ilgili maddelere aykırılık halinde uygulanacak yaptırımlar düzenlenebileceği gibi, sözleşmeye aykırılık sebebi ile borçlar hukuku kapsamında düzenlenen yaptırımlar da gündeme gelecektir. İlgili yaptırımlar, TBK'nın 112. maddesi ve devamında yer alan "genel borca aykırılık" hükümleri ile düzenlenmiştir.

Pay sahipleri sözleşmesi, özellikle aile üyeleri arasında kalması istenen, gizliliğine önem verilen ve şirket esas sözleşmesi ile düzenlenmesi mümkün olmayan konularda pay sahiplerine ilgili düzenlemeleri yapma imkanı sunmaktadır. Pay sahipleri sözleşmesi niteliği gereği nispi bir sözleşme olup, yalnızca taraflar arasında bağlayıcı olup, üçüncü kişiler karşı bu düzenlemelerin ileri sürülmesi mümkün değildir. Türk Ticaret Kanunu ("TTK") tarafından izin verildiği ölçüde bu hükümler şirket esas sözleşmesine eklenerek üçüncü taraflara karşı da bağlayıcılık unsuruna sahip hale getirilmesi amaçlanmaktadır.

Esas Sözleşme Tadili

Aile anayasasında ve pay sahipleri sözleşmesinde mevcut olan, şirketi ve üçüncü kişileri de bağlaması istenilen hükümler var ise; bu hükümler aile anayasasının şirketler hukuku kapsamında bağlayıcı olabilmesi için TTK'nın izin verdiği ölçüde şirket esas sözleşmesine yansıtılmalıdır.

Aile anayasası ve pay sahipleri sözleşmesi ile şirket iç işleyişinde düzenlenen ilgili konular şirket esas sözleşmesine aktararak, sadece aile veya pay sahipleri değil üçüncü kişilere karşı da hüküm ifade etmesi sağlanabilecektir.

Aile anayasası, pay sahipleri sözleşmesi ve şirket esas sözleşmesi vasıtasıyla belirlenmiş olan kural ve politikalara aykırı davranışlar olması halinde, bu davranışlara karşı uygulanacak olan yaptırımlar yine aile anayasasında düzenlenecektir. Ayrıca pay sahipleri sözleşmesi bakımından, aykırılık halinde TBK 112. maddesi ve devamında yer alan düzenlemeler ve yaptırımlar da söz konusu olacaktır.

Tüm pay sahibi aile bireylerinin hak ve sorumluluklarını, uyuşmazlıkların çözümlenmesinde izlenecek yolları belirleyen ve özellikle cezai şartların yer alması halinde caydırıcılık etkisini haiz olan;

- Aile Anayasası,
- Pay Sahipleri Sözleşmesi ve
- Şirket Esas Sözleşmesinin Tadili

aile şirketlerindeki uyuşmazlıkların önlenmesinde büyük önem taşıyan metinlerdir.

Eğer bu metinleri hazırladıktan sonra yine de aile bireyleri arasında anlaşmazlık ve uyuşmazlıklar meydana gelirse nasıl bir çözüm yolu izlemek gerekecek? Gelecek yazımızda da bu konuyu detaylı olarak irdeleyeceğiz.



Kurumsal yönetimin bileşenleri*



Murat Günaydın
Deloitte Türkiye
Risk Danışmanlığı, Kıdemli Müdür

Riskler her birimizin hayatında olduğu gibi şirketlerin de gerek içerisinde yer aldıkları coğrafya, gerek faaliyet gösterdiği sektör, piyasa gibi geniş bir çerçeveden etkilenecek her zaman ilgilenilmesi, odakta tutulması gereken bir başlık olarak önümüzde duruyor. Şirketin karşılaştığı risklerden en az zarara maruz kalması, hatta risklerden fayda sağlayabilmesi adına, belli başlı mekanizmaları şirket içinde oluşturması ve işler hale getirmesi gerekmektedir. En doğru yerde, doğru riskleri alabilmek Kurumsal Yönetimin bileşenleri olan; risk yönetimi, iç kontrol sistemi, iç denetim, mali işler fonksiyonu, finansal raporlama ve bağımsız dış denetimle ilgili olarak şirketin atacağı adımlar, şirketin geleceğine yapılan yatırımlardır.

Etkin risk yönetimi; şirketin karşılaşılabileceği iç ve dış risklerin gerçekleşmeden önce farkında olmasını, dolayısıyla içgörü ve öngörü sağlar. İç kontrol sistemi; şirketin finansal, operasyonel, uyum hedeflerine ulaşmak için yönetim kurulu, yöneticiler ve diğer tüm çalışanlar tarafından yürütülür. Risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin etkin olabilmesi için, şirketin günlük operasyonlarının içine yerleştirilmesi gerekmektedir.

Buradaki kritik nokta, şirketin tüm çalışanlarının sorumluluklarını yerine getirirken, risk ve kontrol farkındalığının artırılarak şirket geneline yayılmış bir güven ortamının ve risk kontrol bilincinin oluşturulmasıdır. Sadece organizasyonel olarak şirkette yer alan, etkinliği sınırlandırılmış bir risk yönetimi beklenen faydayı sağlayamayacaktır. Bu bakımdan, şirketteki tüm süreçlerle etkileşim halinde olan ve en güncel bilgilere sahip olacak şekilde çalışan bir risk yönetimi fonksiyonu hem çapraz bağlantıları kurabilecek hem de risklerin gerek tekil, gerekse de birleşik olarak oluşturabilecekleri etki ve olasılıkları en iyi şekilde değerlendirebilecektir. Risklerin toplanması ve değerlendirilmesi çalışmalarında, bu yapıyı destekleyebilecek şekilde yapılandırılmış süreçlerin uygulamaya alınması ve süreç sahiplerince prosedürel ve “yapılması gereken bir görev” olarak görülmemesinin sağlanması oldukça önemli.

Bunun kadar önemli olan, hatta bu durumun oluşmasını sağlayacak olan konu ise, yönetim desteği. Birçok çalışmada olduğu gibi, risk yönetimi çalışmalarında da yönetimin arkasında net olarak durmadığı ve desteklemediği bir yaklaşımın pozitif yönde sonuçlanmasının mümkün olmadığını görüyoruz.

Kurumsal yönetimin en önde gelen konularından biri olan denetlenebilir bir ortamın tesis edilmesi; kişilerden bağımsız ve standart, yönetim kurulunun onayladığı yazılı süreçlerin oluşturulmasından, kişilerden ziyade sisteme güvenden, görevlerin ayrılığı prensibinin gözetilerek işlerin yürütülmesinden ve kişilerin şirketle ilgili bilgi ve deneyimlerinin kurumsal hafızaya taşınmasından, kısacası etkin risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasından geçmektedir. Ancak bu şekilde iyi yönetime ve kurumsal yönetim ilkelerine zemin oluşturacak bir kurum kültürü oluşturulabilecektir. Tüm bu yolculuk sırasında yönetimdeki ve karar organlarındaki aile fertlerinin, profesyonel yönetimle birlikte bu süreci desteklemesi ve sahiplenmesi; yolculuğun sağlıklı bir şekilde tamamlanmasında ve şirketin sağlıklı bir şekilde yaşatılmasında kritik başarı faktörüdür.

Denetlenebilir bir ortam denildiğinde, bunun tetikleyicisi olarak görebileceğimiz iç denetim, şirkette mevcut iç kontrol sistemini düzenli olarak gözden geçirerek sürekli gelişimi ve güven ortamını destekleyen bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık fonksiyonu olup itibarın sigortası olarak görülmektedir. “Güvenilir danışman” şapkasıyla, aynı zamanda dünyanın gündemini de takip ederek henüz şirkette önceliklendirilmemiş, hayata geçirilmemiş adımların (örn. yürürlüğe yeni girecek mevzuat, sürdürülebilirlik, kriz ve iş sürekliliği yönetimi gibi) atılmasında da şirkete vizyoner bir bakış açısı getirir.

İç denetimin radarında olan ve üst yönetime de işlerliği ve beklentileri karşılama anlamındaki performansı kapsamında güvence verdiği iç kontrol mekanizmasının, sağlam ve iyi işlerliğinin olması beklenmektedir. Buradaki sağlamlık; süreçlerin kişilerden bağımsız, yazılı süreçlere, prosedür, yönetmelik, talimat ve iş tanımlarına mümkün olabildiğince bağlılıktan gelmektedir. Bu anlamdaki çalışmalarda da içerikteki düzenleyici dokümanların sadece yazılı olması yeterli görülmemeli, bunların şirket içerisindeki farkındalığının da en üst seviyeye çıkartılması yönünde, eğitimler ve duyurularla çalışılması gerekmektedir.

Bir diğer önde gelen konu da mali işler fonksiyonuna ilişkin. Güçlü bir mali işler fonksiyonu ve şirketi daha ileriye taşıyacak, optimize edilmiş ve şirketin stratejisiyle uyumlu bir risk algısına sahip, finansın geleneksel rolleri olan “muhafız” ve “operatör”e ek olarak “katalizör”- “stratejist”-“dijital”-“analitik” bakış açılarına sahip CFO’ların varlığı, şirketin dönüşümünü ve uzun yıllar varlığını sürdürmesini destekleyecektir.

Ve son olarak, şirketin uluslararası finansal raporlama standartlarına uyumlu, şeffaf, güvenilir ve zamanında finansal raporlama yetkinliği kazanabilmesi için finansal raporlamada sistem altyapısına yatırım yapması, bu konuda yetkin insan kaynağını istihdam etmesi, finansal tablolarının bağımsız denetimden geçirilmesi ve verilerin güvenilir şekilde oluşup finansal tablolara aktığına yönelik gerekli iç kontrol ortamını tasarlayarak iç denetim faaliyetlerini yürütmesi gerekmektedir.

*“Kurumsal Yönetimin Bileşenleri” konulu yazımızda yer verdiğimiz konu başlıklarının detaylarına Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD)’nin “Türkiye’de Aile Şirketleri İçin Kurumsal Yönetim: Neden ve Nasıl Uygulanmalı?” yayınından ulaşabilirsiniz.

Aile işletmelerinde muhasebe hileleri



Bora Tanrısinatapan
Deloitte Türkiye
Denetim Hizmetleri, Kıdemli Müdür

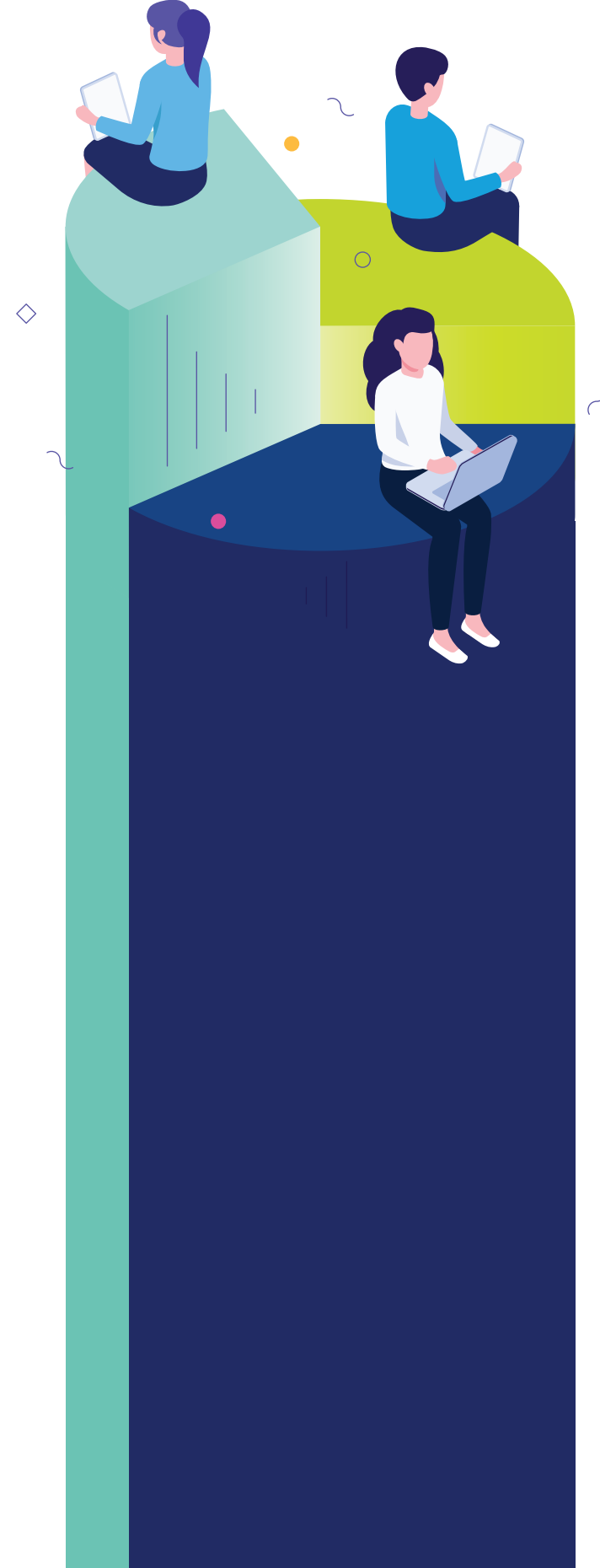
Bu çalışma, Kriter Yayınevi tarafından yayınlanan "Aile İşletmelerinde Muhasebe, Finans ve Denetim" isimli kitabın bir bölümü olan ve Deloitte Türkiye Kıdemli Müdürü Bora Tanrısinatapan ve Doç. Dr. Jale Sağlar tarafından kaleme alınan "Aile İşletmelerinde Muhasebe Hileleri" adlı makaleden alıntıdır.

Muhasebe hilesi; belirli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin tahrif edilmesidir. Muhasebe hatalarının bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşın, muhasebe hileleri bilinçli olarak yani kasten yapılır. Muhasebe hilelerini özellikleri ve yansımaları açısından evrensel nitelikte kabul ederek, tamamen insani bir davranış şekli olarak algılamakta fayda vardır ki zaten yapılan araştırmalar da bunun bu şekilde olduğunu ispatlar niteliktedir. Muhasebe hileleri üzerine yapılan en kapsamlı araştırma the Association of Certified Fraud Examiners (ACFE - Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği) tarafından yapılmakta ve elde edilen bulgular belirli aralıklarla yayınlanmaktadır. ACFE kendi deyimi ile 85.000'den fazla üyesi bulunan dünyanın en büyük hile karşıtı ve araştırmaları organizasyonudur ve hilelerle ilgili birincil kaynak sağlayıcısıdır. ACFE yayınlarından işletmelerde muhasebe hilesinin ortaya çıkmasında din, dil, ülke ayrımı bulunmadığı gibi işletmenin büyüklüğü-küçüklüğü ile aile işletmesi veya kurumsal bir işletme olup olmasına da bağlı olmadığı anlaşılmaktadır. Bu çalışmanın temel amacı yapılan bu çalışmalardan yola çıkarak, muhasebe hilelerinin aile işletmelerine özgü karakteristik özelliklerini ortaya çıkarmak ve bu hilelerin belirtilerini vurgulamaktır.

Aile işletmelerinde hâkimiyet aile üyelerine ait olduğundan kurumsal bazı hususlar göz ardı edilmekte, bu da işletme içi kontrolleri azaltmaktadır. Ayrıca yönetimin aile içerisinde kalması yönetim tarafından yapılması muhtemel hileler için avantajlı bir ortam yaratmaktadır.

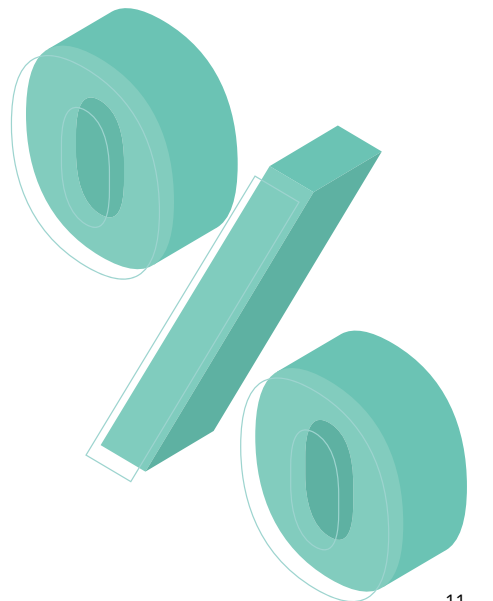
Ailenin muhasebe ve iç kontrol sistemine verdiği önem hileyi etkiler

Aile işletmelerindeki girişimci ve kurucu olan ilk kuşakla yapılan görüşmelerde, muhasebenin daha çok devletle vergi anlamında problem yaşamamak için var olan ve ikinci plana atılmış maliyet yaratan bir bölüm olarak görüldüğü sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla bu bölümde çalışacak olan uzmanlara verilecek olan maaşlar ve bu alanda yapılacak her hangi bir teknolojik muhasebe sistemi yatırımı ilk kuşak için çoğu zaman gereksiz olarak düşünülmüştür. Bu durum muhasebe ve devamında muhasebe hilelerini önleme açısından büyük önem arz eden kontrol mekanizmasının etkin bir şekilde işlememesine neden olmaktadır. Bu bakış açısının yönetimin kuşaktan kuşağa geçtiğinde değişmesini beklemek tamamen yanlıştır. Bu bakış açısının değişimi ancak ve ancak kararlarda etkin doğru veriye ancak muhasebe ile ulaşılacağını değerlendiren eğitimli yeni kuşaklarla birlikte olabilmektedir.



Aile işletmelerinde yönetimin ailenin belirli üyelerinde toplanması yönetim tarafından yapılacak hilelere karşı olumsuz bir durum oluşturmaktadır. Bu ise ancak bağımsız ya da kamu denetçileri tarafından yapılan denetimlerin etkinliği ile bertaraf edilebilmektedir.

Aile işletmelerinde iç kontrol sisteminin varlığı işletmelerin bir anlamda kurumsallık seviyelerini göstermektedir. Bu sistemlerin oluşturulması aile işletmeleri tarafından ek bir maliyet olarak görünmektedir. Ancak, kaybedilen zaman, etkinlik ve finansal açıdan bakıldığında fayda-maliyet analizinde ibre işletmelerin sürdürülebilirliği açısından her zaman bu sistemlerin kurulmasından yana dönecektir. "Family Enterprise Risk Index" tarafından yapılan araştırmaya göre risk yönetim planlarının üçte biri sadece ailenin kendisini korumaya yöneliktir. Aile üyeleri aile işletmelerinde risk yönetimini zor buldukları için bu konuda her hangi bir karar almaktan kaçınmaktadırlar. Onlar için en büyük risk başarısızlık ve ailenin itibarının zarar görmesidir.



Teknolojinin gelişimi hataların tespitini kolaylaştırırken hileleri de elverişli hale getirebilmekte

Teknolojinin hızlı gelişimi ile verilerin elektronik ortamda işlenmesi ve saklanması sürecinde oluşan muhasebe hatalarının tespit ve önlenmesi kolaylaşmış, kullanılan programlar, kontrol sistemleri, dönemin kapanış öncesi yapılan taramalar ile hataların önlenmesine büyük katkı sağlanmıştır. Teknolojideki hızlı gelişim hilelerin tespit ve önlenmesinde hatalardaki kadar olumlu bir etki maalesef yaratamamış hatta aksine kolaylaştırmıştır. Teknolojinin elektronik ortamda işlenen ve elektronik ortamda saklanan belgeler üzerinde değişiklik yapmayı kolay hale getirmesi hile yapmayı daha elverişli hale getirmiş ve elektronik ortamda oluşturulacak ek kontrol sistemlerini zorunlu kılmıştır. Ancak bu bile hileleri %100 önler durumda değildir.

Hile üst yönetim tarafından yapıldığında maliyeti daha yüksektir

Hileyi işletme çalışanlarının yaptıkları hileler ve tepe yönetimi tarafından yapılan hileler olmak üzere ikiye ayırmak da mümkündür. 2018 ACFE raporuna göre tespit edilen hilelerin %44'ü çalışanlar tarafından yapılırsa da ortaya çıkan maliyet ortalama 50.000 dolardır. Bunun yanı sıra tespit edilen hilelerin %34'ünü müdürler, %19'unu işletme sahibi veya üst düzey yöneticiler, %3'ünü ise bunların dışında kalan kişiler tarafından yapılmakta olduğu belirlenmektedir. Orta kademe yöneticilerin yaptığı hilelerin maliyeti 150.000 dolar iken, işletme sahibi veya üst yöneticilerin yaptığı hilelerin maliyeti 850.000 dolardır. Aile işletmelerinde yapılan hilelerin de genellikle üst yönetim tarafından yapıldığı öngörüldüğünden bu maliyette önemli bir yere sahip olduğu söylenebilir.

Hesap vermedeki boşluk hile olasılığını artırır

Yıllar itibariyle bağımsız denetim kapsamında fiilen incelenen aile şirketlerinde tespit edilen ve yönetim tarafından yapılan hilelerde mali tabloların olduğundan daha iyi gösterilmesi, kredi kuruluşlarına ya da tedarikçilere karşı mali durumu daha iyi gösterme çabası, verginin tahakkuk ve tahsil edilmesini sağlayan gelir idaresine karşı mali tabloların değiştirilerek daha az vergi yükümlülüğü doğurmak, işletmesi satın alma potansiyeli olan kişi ya da kurumlara karşı mali tabloların daha iyi gösterilme çabası v.b. motivasyonlarla mali tablolarda hileler yapılabildiği tespit edilmiştir. Aile şirketlerinde yönetimin ailenin en yetkin kişisinde olması ve bu kişinin ortak statüsünde bulunan aile üyelerine genel itibariyle hesap vermeme konumunda bulunması üst yönetim hilelerinin olasılığını artırmaktadır. Önleyici etmenler bağımsız denetim ve diğer kamu denetimi kapsamında yapılan denetimlerdir.

Finansal tabloların makyajlanması da finansal tablo hilesi sayılır

Finansal tablo hilesi zaman zaman “Finansal tabloların makyajlanması” şeklinde masumlaştırılmaya çalışılsa da mali tabloların olduğundan daha iyi ya da daha kötü gösterilmesi neticesinde ortaya çıkarlar ve tespit edildiğinde işletmeye itibar kaybettirmektedirler. Hile yöntemleriyle fail, karı yüksek göstermek için gelir ya da harcama kalemleriyle oynayarak, mali yapıyı iyi göstermek için aktifleri yükselterek ya da borçları düşürerek, likidite durumunu düzeltmek için uzun ya da kısa dönem aktifleri ya da borçları yeniden sınıflandırarak mali tabloları, dolayısıyla işletmenin durumunu daha iyi göstermeye çalışmaktadır. Ayrıca hile gibi görünme de finansal tabloları daha iyi göstermek için kullanılan bazı yöntemler de mevcuttur. Örneğin hesapların, işlemlerin ya da finansal bazı rakamların bir grup haline getirilerek olumsuz bazı hususların gizlenmesi, göze batmasının engellenmesi buna örnek olarak gösterilebilir. Bu tür hileler yaratıcı muhasebe kapsamında değerlendirilmektedir ve etki açısından finansal tablo hileleri kapsamında değerlendirilmelidir.

Aile işletmelerinin %30'unda muhasebe hilesine rastlanır

Aile işletmelerinin yönetim kısmı bir ailenin üyelerinden oluştuğundan ve bu işletmelerde iç kontrol sisteminin etkin olarak çalışmaması ya da iç kontrol mekanizmasının üst yönetimi kapsamamasından dolayı bu hilelerin oluşması aile işletmeleri açısından beklenebilir bir durumdur.

ACFE yayınlarına göre KOBİ'lerin yaklaşık 1/3'ü hilenin kurbanı olmaktadır. KOBİ'lerin büyük çoğunluğunun Aile işletmesi olduğu düşünülürse aile işletmelerinin %30 gibi bir oranında muhasebe hilesine rastlanıldığı söylenilebilir.

İç denetimin yetersizliği hile riskini artırır

Küçük boyutlu aile işletmelerindeki çalışanlar genelde uzun süreli arkadaşlardan, akrabalarından, aile üyelerinden veya artık ailenin bir üyesi gibi olmuş çalışanlardan oluşmaktadır. Dolayısıyla işletme kültürü ile aile kültürü bir anlamda iç içe geçmiş bulunmaktadır. Bu yapıyı birlikte tutan şey sevgi ve güvenlidir. Bu şekilde oluşmuş bir yapının en büyük zararı iç kontrol sistemine gerek duyulmaması ya da yönetimin kontrolleri es geçmesi ve bunun sonucunda da hilenin ortaya çıkması için uygun ortamın yaratılmış olmasıdır. İç kontrol sisteminin hiç olmadığı ya da zayıf olduğu aile işletmelerinde yapılan denetimlerde karımıza çoğunlukla benzer cevaplar çıkar. “Bu çalışan 25 yıldır bizimle”, “aile üyesinden bir farkı yok”, “ona güvenmezsek kime güveneceğiz” v.b. cevaplar neticesinde görevler ayrılığı ilkesinin hep bertaraf edildiği görülmektedir. Muhasebe kaydını yapan kişiyle banka hesaplarında para transferi yapma yetkisi olan kişinin aynı kişi olması gibi görevlerin ayrılığı ilkesine uyulmaması ve çalışanların her hangi bir inceleme ya da onay sürecinden geçmiyor olması hile yapılması için bir fırsat yaratmaktadır.

Bazı durumlarda patron baskısı ile hileye başvurulur

Bununla beraber çalışanlar tarafından yapılan bazı hileler bizzat işletmeyi yöneten aile üyeleri tarafından talep edilmektedir. İşini kaybetme korku ve baskısı ile çalışan kişi bu tür kayıtların her ne kadar yanlış olduğunu bilse de maalesef bu kayıtları yapmak zorunda bırakılmaktadır. Bu hileler, finansal tabloların olduğundan farklı gösterimi şeklinde olabilmekte ve bu durum, finansal tabloların kullanılacağı yere ve zamana göre pozitif ya da negatif yönlü bir etki yaratabilmektedir. Örneğin; finansal tabloların vergi otoritesine sunumunda ödenecek verginin düşük çıkması için giderlerin olduğundan fazla gösterilmesi, işletme ortaklarının işle ilgili olmayan yakıt, yemek, kıyafet v.b. özel harcamalarının işletme adına fatura edilmesi, işletme işleri için kullanılmayan işletme ortak ya da yöneticilerin özel araçlarının amortismanının, tamir bakım giderlerinin işletme adına kaydedilmesi, fazladan gider tahakkuklarının yapılması vb. finansal tabloların olduğundan daha iyi/karlı gösterilmesi yabancı bir ortaklık ya da bir finans kuruluşundan alınacak bir kredi söz konusu olduğunda ortaya çıkmaktadır. Henüz gerçekleşmemiş bir satışın olmuş gibi gösterilmesi, bayilere yapılacak satışların önden yüklenerek yapılması, maliyet hesaplama yöntemleri ile oynayarak maliyetlerin olduğundan daha az gösterilmesi, belgesiz ya da dayanaksız gelir tahakkuklarının yapılması şeklinde olabilmektedir.

Zaman zaman aile içerisinde olan çekişmeler yönetimde olan ve icracı olan aileyle yönetim dışında kalan aile üyeleri arasında vuku bulmaktadır. Böyle durumlarda çalışanlar yine icracı olan aile üyeleri tarafından baskıyla finansal tablolarda değişikliğe ve olduğundan farklı gösterime itilebilmektedir. Çalışanın işveren tarafından hileye yönlendirilmesi bir süre sonra örnek teşkil edecek ve bunun normal bir davranışmış gibi görünmesine sebep olacaktır ki bu da çok tehlikelidir.



Aile şirketlerinde hile kurumsal şirketlere göre daha fazladır

Bledsoe ve Wessels (2006), "Aile İşletmelerinde Hile: Sessiz Hırsızlık" konulu araştırma çalışmasında 167 aile şirketinde yapılan çalışmada hileyle daha önce karşılaşmış olan şirketlerin hileden sonra önlem aldığı ve sonrasında daha az hileyle karşılaştığı gözlemlenmiştir. Bu çalışmada, KOBİ'lerin büyük ve kurumsal şirketlere göre daha çok hileyle karşılaşması 3 nedene bağlanmıştır. Bunlar denetim mekanizmasının olmaması, ihbar hattının olmaması ve uygun bir iç kontrol sisteminin olmamasıdır. Tespit edilen her hile bir sonrakine engel olmakta ve hileler eğitim ve yapılan alıştırmalar neticesinde azalmaktadır. Bunun için de akademi-sanayi işbirliğinin sağlanarak araştırma ve eğitim programlarının, atölye çalışmalarının, forumların, kursların ve sunumların yapılması gerektiği öngörülmektedir.

Peki, hileyi önlemeye yönelik neler yapılabilir?

Hileyi önlemek için yapılan çalışmalar aslında çalışanın işe alınması sürecinde başlamaktadır. Referanslı bir adayla ilerlemek, çalışandan adli sicil kaydı istemek çalışanın yüz kızartıcı bir suçtan hüküm giyip giymediğini öğrenmeyi sağlayabilir. Genellikle aile işletmeleri bu süreçlerin maliyetinden kurtulmak için bir iş ilanı vermek yerine ya mevcut çalışanlarına nasıl birisini aradığını söyleyerek onların tanıdıkları yoluyla ilerler ya da yine bir ilan vermeden aile üyelerinin tanıdıkları vasıtasıyla bu işi çözmeye çalışır.

Ortalama olarak tipik bir sahtekârlığı ortaya çıkarmak 18 aydan daha fazla sürmektedir. Bir sahtekârlık tespit edildiğinde, mağdur olan işletmenin katlandığı yasal giderler, kötü tanıtım, düşük verimlilik, moral bozukluğu ve diğer sonuçlar açısından ek kayıplara neden olabilmektedir. Diğer önleyici faaliyetler ise, iyi bir iç kontrol sistemine sahip olmak, iç denetim departmanının bulunması, çalışanların etik konularla ilgili periyodik olarak bilgilendirilmesi, ihbar hatlarının bulunması, çalışanların bu ihbar hatlarına yapılan bildirimlerin araştırmaya ve değerlendirilmeye tabi tutulduğunu görmesi, görevler ayrılığı ilkesi ile yapılan görev paylaşımları, yönetim tarafından periyodik ya da ani olarak yapılan kontrol çalışmaları, baskın stok veya kasa sayımları yapmak, bağımsız denetim hizmetleri almak hilenin önlenmesi için yapılabilecek çalışmalardır.

İç denetim mekanizmalarının gelişmesi neticesinde, teknolojiyle beraber yeni araçların kullanılması, veri madenciliği, yapay zekâ vb. tüm muhasebe kayıtlarını belirli kriterlere göre tarayıp şüpheli işlemlerin özeti çıkararak elektronik araçların kullanılıyor olması suiistimallerin bu büyüklükteki işletmelerde ortaya çıkarılmasına katkı sağlayacaktır. Özellikle iç kontrol, iç denetim mekanizmalarını kurmanın maliyetine katlanamayan işletmeler açısından bu tarz araçların kullanımı hilenin ortaya çıkarılmasında özellikle aile işletmeleri açısından faydalı olacaktır.

Bağımsız denetim mekanizması hilenin tespitinde önemli role sahip

Muhasebe hilesi bilgi kullanıcılarına sunulan finansal tabloların gerçeği yansıtmayacak şekilde hazırlanıp sunulmasıdır ve işletmeler var olduğu sürece muhasebe hilelerinin olma ihtimali de hep var olacaktır. İşletmelerin sürdürülebilirliği ve sürekliliği açısından hile en büyük tehditlerden biri olmaya devam edecektir. Önemli olan bu tehdidin nasıl bertaraf edileceğinin planlanması ve buna göre harekete geçilmesidir. Bu kısımda hem işletme sahiplerine hem işletme çalışanlarına hem de işletme içi/dışı denetçilere büyük görevler düşmektedir. Unutulmamalıdır ki hilenin önlenmesi için yapılacak olan maliyetler, hilenin tespitinden sonra katlanılacak maliyetlerden daha düşük olacaktır.

KOBİ'ler üzerinde yapılan hile araştırmasına göre (ACFE 2020) hilenin tespiti için %56 olasılıkla bağımsız denetim mekanizmasının etkili olduğu vurgulanmaktadır. Hilenin bertaraf edilmesi tüm işletmeler gibi aile işletmeleri için de büyük önem taşımaktadır. Hilelerin işletmenin yapısal özelliklerinden bağımsız bir şekilde ortaya çıktığı gözlenirse de aile işletmeleri açısından hilenin belirtilerinin takibi ve ortaya çıkarılmasındaki süreçler farklılık gösterebilmektedir.

Covid-19 virüsü ile beraber artan dijitalleşmede dijital hizmet vergisi beyannamesinin ve 3 no'lu KDV beyannamesinin yeri

1.Bölüm



Kürşat Temel
Deloitte Türkiye
Vergi Hizmetleri, Müdür

Çin'de başlayan ve tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19 virüsü, dünya genelinde olduğu gibi Türkiye'de de sağlık anlamında bir mücadelenin başlamasına neden oldu. Bu kapsamda alınan önlemler ise toplumların sosyo-ekonomik anlamda değişimler yaşamasına ve online harcamaların, e-ticaretin, dijital reklamların artmasına neden oldu.

Artan dijitalleşme ile birlikte, 05.12.2019 tarih ve 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile bazı kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve 20.03.2020 tarihli resmi gazete yayımlanan Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği ile düzenlenen dijital hizmet vergisi beyannamesinin ve KDV Genel Uygulama Tebliği ile düzenlenen 3 No'lu KDV beyannamesinin de önemi artmış bulunmaktadır.

Yazımız iki bölümden oluşacak olup, ikinci bölüme ilişkin yazımıza takip eden sayımızdan ulaşabilirsiniz. Aynı grup firmasının hem tam mükellef kurumu hem de dar mükellef kurumu tarafından ayrı ayrı Türkiye'de elde edilen dijital hizmet hasılatı olması durumunda nasıl beyan edileceği, oluşan dijital hizmet vergisi mükellefiyeti için sonradan muafiyet oluşması için gerekli şartların neler olduğu, istisna hizmetlerin neler olduğu, dijital hizmet vergisi matrahına dahil olan ve olmayan unsurların neler olduğu, dijital hizmet vergisinin oranı ve beyan esasları ve 3 No'lu KDV Beyannamesi konularına yer vereceğiz.

Dijital Hizmet Vergisi Beyannamesinin Konusuna Giren Hasılatlar

Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri:

Reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil olmak üzere dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetinden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Bu bakımdan reklamın arama sonuçlarıyla birlikte gösterilmesi ya da reklam verenle ilgili arama sonucunun öncelikli sırada gösterilmesi gibi arama motoru reklamları, bant reklamlar (banner), video veya kullanıcı paylaşımının izlenmesi öncesinde, sırasında veya sonrasında dijital ortamlarda yayınlanan her türlü işitsel, görsel veya yazılı reklamlar, elektronik cihazlarda yazılımlar vasıtasıyla çevrim içi iletilen reklamlar, açılır pencere reklamları (pop-up ve benzeri) gibi reklam hizmetlerinin sunulmasından elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinin konusu kapsamındadır.

Dijital Ortamda Yapılan İçerik Satışları ve İçeriklerden Yararlandırmaya Yönelik Hizmetler

Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Bu bakımdan bilgisayar, tablet, cep telefonu, akıllı bileklik gibi elektronik cihazlarda kullanılan program, yazılım ve uygulamaların, sinema filmi, dizi, video, resim, fotoğraf, grafik, makale, dergi, gazete gibi görüntü, ses ve metin dosyası içeriklerinin, oyun konsolunda oynamaya mahsus olanlar dâhil olmak üzere, çevrim içi veya çevrim dışı oynanmasına bakılmaksızın her türlü dijital oyunların, oyun ek paketlerinin veya oyun kodlarının, çevrim içi oyunlarda kullanıcıya belirli bir bedel karşılığında oyunla ilgili uygulama veya paketlerin (ilave oynama hakkı, ilave oyun süresi, oyun içi özelliklere, materyal ve öğelere erişim, oyun içi karakter oluşturma ya da geliştirme veya oyun içi sanal para temini gibi), dijital ortamda satışı ve benzeri diğer içerik satışları ile bu içeriklerden yararlandırmaya (içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına) yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden elde edilen hasılat vergiye tabidir.

Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri

Kullanıcılar tarafından yazılı, görsel veya işitsel içerik paylaşılabilen ya da paylaşılan içeriklere ilişkin yorum yapılabilen ya da kullanıcıların birbirleriyle sair suretle etkileşime geçebildiği her türlü dijital ortamların sağlanması veya işletilmesi ile dijital ortamda, mal veya hizmet alım veya satımına; ödemenin, teslimatın veya iadenin garanti edilmesi ya da bunlara aracılık edilmesi gibi fonksiyonlar üstlenilmek suretiyle aracılık edilmesi ya da herhangi bir fonksiyon üstlenilmeksizin sadece mal veya hizmetin alım satımının kolaylaştırılması ya da satışa konu mal veya hizmetin bu ortamda ilan edilmesi veya bu ilana erişilebilmesi gibi hizmetler dijital hizmet vergisine tabidir.

Dijital ortamda sunulan hizmetlere aracılık hizmetleri

Yukarıda sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Dijital İçerik Sayılmayan Hasılatlar

- Dijital verilerin çevrim içi platformlarda depolanması,
 - Dijital ortamda satılan sinema, tiyatro, konser, müze, spor müsabakaları, otobüs, tren, uçak biletleri gibi fiili sunuma konu bir hizmetten faydalanma hakkını temsil eden biletler,
 - Türkiye'de ilgili mevzuat çerçevesinde yetki sahibi kurum ve kuruluşlar tarafından tertip edilen her türlü şans oyunu ile müşterek bahse ilişkin dijital ortamda satılan ve çekiliş veya bahse katılma hakkını sağlayan bilet veya kuponlar,
 - Satılan bir malın çalışabilmesi için zorunlu olan ve satıcı tarafından satış esnasında malın bünyesine dâhil edilerek verilen yazılımların dijital ortamda aktive edilmesi veya indirilmesi, bu işlem dolayısıyla ayrıca bir bedel alınmaması şartıyla dijital ortamda elde edilen hasılatlar dijital hizmet vergisi kapsamında değildir.

Hizmetin Türkiye'de Verilmiş Olması

Yukarıda belirtmiş olduğumuz hasılatların dijital hizmet vergisi beyannamesine konu olabilmesi için hizmetin Türkiye'de verilmesi gerekmektedir. Hizmetin Türkiye'de verilmesi için aşağıdaki maddelerden birinin varlığı gerekmektedir.

- Hizmetin Türkiye'de sunulması
- Hizmetten Türkiye'de faydalanılması
- Hizmetin Türkiye'de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi
- Hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi

Hizmetin Türkiye'de Değerlendirilmesi Ne Demek?

Hizmetin karşılığını teşkil eden ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yurt dışında yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Buna göre dijital ortamda sunulan reklam hizmetinin Türkiye'de bulunmayan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi durumunda hizmet Türkiye'de değerlendirilmiş sayılmaz.

Örnek 1: Türkiye'yi turistik amaçlı olarak beş günlüğüne ziyaret eden bir kişinin Türkiye'de bulunduğu süre içerisinde cep telefonuna bir oyun indirmesi durumunda, işlem bedelinin kişinin Türkiye'deki hesaplarından ödenmemesi kaydıyla, hizmet Türkiye'de değerlendirilmiş sayılmaz.

Hasılatın Tahsil Edilmesi Şart mı?

Hasılatın elde edilmesi, hasılatın mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış olmasını ifade eder. Buna göre, sunulan hizmet karşılığında bedele hak kazanılması hasılatın elde edildiği anlamına gelmekte olup, elde edildiği dönemde dijital hizmet vergisi beyannamesinde beyan edilmesi gerekmekte olup, bedelin bir kısmının veya tamamının hizmetin sunumundan sonra tahsil edilmesinin veya hiç tahsil edilmemesinin hasılatın elde edilmesine ve beyanname beyan edilmesine etkisi yoktur.

Kimler Dijital Hizmet Vergisinden Muafıdır?

Muafiyette iki önemli kriter vardır. Bunlardan biri dijital hizmet geliri sayılan hasılatın Türkiye'de 20 milyon Türk Lirası'ndan fazla elde edilmiş olmasıdır. İkincisi ise dünya genelinde elde edilen dijital hizmet geliri kapsamındaki hasılatın 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası'ndan fazla olmasıdır. Eğer söz konusu hizmetlerden Türkiye'de elde edilen hasılatın 20 milyon Türk Lirası'ndan ya da dünya genelinde elde edilen hasılatın 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası'ndan az ise muafiyet söz konusu olacaktır. Bu kapsamda iki kriterin aynı anda sağlandığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlar.

Örnek 2: Görsel içeriklerin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda izlenmesine yönelik dijital ortamda hizmet sunan ve finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olmayan (N) işletmesi, 2019 hesap döneminde Kanun kapsamındaki dijital hizmetler dolayısıyla dünya genelinde 589 milyon avro, Türkiye'de 54 milyon TL hasılat elde etmiştir. Buna göre 2020 yılı için dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlamamıştır.

İşletmenin, 2020 hesap döneminde aynı hizmetlerden elde ettiği hasılatla ilişkin tablo ise aşağıdaki gibidir:

Kümülatif Hasılat Dönemleri	Türkiye'de Elde Edilen Hasılat Tutarı	Dünya Genelinde Elde Edilen Hasılat Tutarı
Ocak-Mart	12 milyon TL	280 milyon avro
Ocak-Haziran	21 milyon TL	756 milyon avro
Ocak-Eylül	38 milyon TL	900 milyon avro

Buna göre, 2020 hesap döneminin Ocak-Haziran döneminde söz konusu işletme tarafından elde edilen hasılat tutarı, Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan her iki haddi de aştığından 2020 hesap dönemi Haziran ayı sonu itibarıyla işletme bakımından muafiyet sona erecektir. Mezkûr maddenin ikinci fıkrasına göre, hadlerin aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme dönemi olan 2020 hesap dönemi Ekim ayı başından itibaren işletmenin dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.

30 Haziran Tarihinin Önemi

Bir hesap dönemi içinde verginin konusuna giren hizmetler dolayısıyla Türkiye'de elde edilen hasılat tutarının 20 milyon Türk Lirası'ndan fazla olmakla birlikte dijital hizmet vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen yurt dışında yerleşik dijital hizmet sağlayıcılarının vergiden muaf olduklarını, Türkiye ile birlikte dünya genelinde en az beş ülkede faaliyette bulunan bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından, bu Tebliğde yer alan açıklamalara ve uluslararası denetim standartlarına uygun olarak düzenlenecek bağımsız denetim raporuyla, ilgili hesap dönemini takip eden 30 Haziran tarihine kadar tevsik etmeleri şarttır. Bu raporun asgari, dijital hizmet sağlayıcısının;

- Unvan, iletişim (adres, telefon, e-mail ve benzeri) ve ortaklık bilgileri ile faaliyetlerine ilişkin bilgileri,
- Dijital hizmetleri sunduğu alan adları ve IP adreslerini,
- Varsa Türkiye'deki yetkili temsilcisine ilişkin bilgileri (unvan ve iletişim),
- Verginin konusuna giren hizmet türleri itibarıyla Türkiye'de elde edilen hasılat tutarını,
- Verginin konusuna giren hizmet türleri itibarıyla dünya genelinde elde edilen hasılat tutarını,
- Kanun kapsamındaki muafiyet durumuna ilişkin değerlendirmeyi,

içermesi gerekir.

Tam Mükellef & Dar Mükellef Ayrımı Var mı?

Hasılatı elde edenin tam mükellef olup olmamasının, dar mükellef olmaları halinde söz konusu faaliyetleri Türkiye'de bulunan iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirilmediğinin dijital hizmet vergisi mükellefiyetine etkisi bulunmamaktadır.

Buna göre dar mükellef kurumun Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcileri olsa dahi hizmet Türkiye'ye doğrudan dar mükellef kurum tarafından veriliyor ise ve yukarıda belirtilen iki kriterde sağlanıyor ise dar mükellef kurum tarafından Türkiye'de dijital hizmet vergisi mükellefiyeti açtırılması gerekmektedir.

Aile şirketleri ve bulut bilişim



San Güroğlu
Deloitte Türkiye
Risk Danışmanlığı, Müdür

Bilgi Çağı ile birlikte, bilginin elektronik olarak barındırılabilmesi, işlenebilmesi ve taşınabilmesi için Bilgi Teknolojilerinin önemi kurum ve kuruluşlar için artmıştır. Pek çok kurum ve kuruluş boyutlarından bağımsız, temel iş süreçlerinin yönetimi için Bilgi Teknolojilerine bağımlı hale gelmiş ve Bilgi Teknolojileri departmanlarına yatırım yapmaya başlamıştır. Teknolojinin hızlı gelişimi ve buna paralel olarak artan rekabet koşulları, kurum ve kuruluşları yeni teknolojilere yönelmekte ve majör değişiklikler yapmaya zorlamaktadır.

Kurum ve kuruluşlarda Bilgi Teknolojileri departmanlarının sorumluluğu altında pek çok element bulunmaktadır. Personellere sağlanan bilgisayarlar ve uygulamaları (iş, güvenlik, e-posta vb.)/veri tabanlarını barındıran sunucular başlıca Bilgi Teknolojileri elementleridir. Bahsi geçen teknoloji elementlerinin satın alma, lisans, bakım ve barındırma gibi masrafları kurum ve kuruluşlar için oldukça büyük maliyet kalemleri oluşturmaktadır.

Gelişen teknoloji ile birlikte Bilgi Teknolojilerine yapılması gereken yatırımların kaçınılmaz hale gelmesi kurum ve kuruluşları alternatif teknoloji ve hizmet arayışlarına yöneltmektedir. Bu noktada bulut bilişim hizmet modeli, kurum ve kuruluşların faaliyetlerinde Bilgi Teknolojileri kullanımını arttırırken, maliyetleri optimize etmeleri noktasında etkin bir alternatif yaratmaktadır.

Aile şirketlerinin de gelişen teknoloji ile birlikte faaliyetlerine devam edebilmesi için teknolojik değişikliklere uyum sağlaması kaçınılmazdır. Özellikle küçük ve orta büyüklükte aile şirketleri için; değişikliklere güçlü uyum sağlama ve geleneksel olarak hızlı hareket etme kabiliyetleri ile birlikte, Bilgi Teknolojilerine ayrılan bütçeleri göz önünde bulundurulduğunda, bulut bilişim hizmet modeli cazip bir alternatif haline gelmektedir.



Bulut Bilişim nedir?

NIST (National Institute of Standards and Technology) tarafından yapılan genel kabul görmüş bulut bilişim tanımına göre: "Bulut bilişim, yapılandırılabilir bilişim kaynaklarından oluşan ortak bir havuza, uygun koşullarda ve isteğe bağlı olarak her zaman, her yerden erişime imkân veren bir hizmet modelidir." Bulut bilişim bir teknolojiden ziyade Bilgi Teknolojileri kullanılarak sunulan bir bilişim hizmet modelidir. Hizmet sağlayıcılar, üç temel modele göre bulut bilişim hizmeti sunmaktadır:

– **Hizmet olarak yazılım (SaaS):** Hizmet alıcıya, bulut üzerinde çalışan hizmet sağlayıcıya ait yazılımları kullanma imkanı sunulmaktadır. Bu hizmet modelinde, hizmet alıcı, yazılımlara ara yüzler aracılığı ile erişmektedir ve yazılımlar üzerinde herhangi bir kontrole sahip değildir.

– **Hizmet olarak platform (PaaS):** Hizmet alıcıya, hizmet alıcı veya tedarikçiler tarafından desteklenen yazılımları bulut üzerinde konumlandırma imkanı sunulmaktadır. Bu hizmet modelinde, hizmet alıcı altyapı üzerinde herhangi bir kontrole sahip olmamakla birlikte, konumlandığı yazılımların yönetiminde kontrole sahiptir.

– **Hizmet olarak altyapı (IaaS):** Hizmet alıcıya, temel Bilgi Teknolojileri kaynaklarını tedarik ederek, hizmet alıcının yazılımlarını konumlandırma ve çalıştırma imkanı sunulmaktadır. Bu hizmet modelinde, hizmet alıcı, bulut altyapısı üzerinde herhangi bir kontrole sahip değildir. Sadece belli başlı ağ ögeleri üzerinde yetkiye sahiptir.



Aile Şirketleri İçin Bulut Bilişimin Hizmet Modellerinin Avantaj ve Dezavantajları

Aile şirketlerinin gelişen teknoloji ile birlikte hayatlarına devam edebilmeleri için, nesillerdir sahip oldukları bilgi birikimlerini çağımızın teknolojik yenilikleri ile birleştirmeleri esastır. Ancak; özellikle küçük ve orta büyüklükte aile şirketlerinde, büyük organizasyonlara görece Bilgi Teknolojilerine ayrılan bütçelerin kısıtlı olması kaçınılmaz bir gerçek. Bulut bilişim hizmet modelleri, özellikle küçük ve orta büyüklükte aile şirketlerinin, kısıtlı bütçelerle ölçeklenebilir ve esnek şekilde Bilgi Teknolojileri kapasitelerini arttırmalarına olanak sağlamaktadır.

Avantajlar

- Düşük maliyet (yatırım, donanım, bakım, enerji ve personel)
- Yüksek performans
- Kolay Bilgi Teknolojileri entegrasyonu
- Çabukluk ve esneklik
- Geniş ağ erişimi
- Ölçülebilir hizmet
- Anında güncelleme
- Yüksek depolama kapasitesi
- Veri güvenliği

Özellikle küçük ve orta büyüklükte aile şirketlerini göz önünde bulundurulduğunda; Bilgi Teknolojilerine ayrılan bütçelerin kısıtlı olması sebebiyle maliyeti, güçlü Bilgi Teknolojileri altyapılarının eksikliği sebebiyle kolay Bilgi Teknolojileri entegrasyonunu ve yapıları gereği hızlı ve çevik hareket edebilmeleri sebebiyle çabukluğu/esnekliği bir adım öne çıkan avantajlar olarak değerlendirilebilir.

Bulut bilişim hizmet modellerinin, çeşitli faydalar sunmakla birlikte, beraberinde getirdiği belirsizliklerden dolayı dezavantajları da bulunmaktadır.

Dezavantajlar

- Sürekli ve geniş bant yapılı internet gereksinimi
- Düşük hızlarda veri aktarımı yavaşlığı
- Hizmet sağlayıcı bağımlılığı
- Veri güvenliği
- Yasal güçlükler

Özellikle küçük ve orta büyüklükte aile şirketleri göz önünde bulundurulduğunda; Bilgi Teknolojilerine ayrılan bütçelerin kısıtlı olması sebebiyle sürekli ve geniş bant yapılı internet gereksiniminden doğacak maliyeti bir adım öne çıkan dezavantaj olarak değerlendirilebilir.

Bu noktada atlanmaması gereken bir konu da yasal güçlüklerdir. Bulut bilişim, geleneksel dış kaynak kullanımından farklı olarak, ülkemizde henüz tam olgunlaşmamış ve regülasyonlarca düzenlemeleri net bir şekilde yapılmamış bir hizmet modeli olması sebebiyle bazı yasal güçlükleri de beraberinde getirmektedir. Bu güçlükleri; tarafların sorumluluklarının belirsizliği, kişisel verilerin korunması, fikri mülkiyetin korunması ve elektronik delillerin toplanması olarak özetleyebiliriz.



Sonuç

Hizmet modelinin zamanla olgunlaşması, hizmetlerinin standardizasyonun sağlanması ve yasal düzenlemelerin net bir şekilde oluşturulmasıyla bulut bilişimin getirdiği güçlüklerin üstesinden gelinerek, bulut bilişim hizmeti kullanımı kurum ve kuruluşlarda daha da yaygınlaşacaktır.

Bulut bilişim, aile şirketleri için de hızla gelişen teknoloji ve artan rekabetçi ortamda çok piyasada fark yaratabilmeleri ve daha büyük girişimler ile rekabet edebilmeleri için güçlü bir olanak sağlayıcı olmaya aday bir pozisyonudur.

“Biri bana bulut bilişimin ne olduğunu sorduğunda tanımlarda kaybolmamaya çalışıyorum. Basitçe, bulut bilişim şirketlerinizi yönetmenin daha iyi bir yoludur.”

Marc Benioff
CEO of Salesforce



Deloitte.

Deloitte Türkiye

İstanbul Ofis

Deloitte Values House
Maslak No1
34398
İstanbul
+90 (212) 366 60 00

Ankara Ofis

Armada İş Merkezi
A Blok Kat:17 No:27-28
Söğütözü, Ankara
06510
+90 (312) 295 47 03

İzmir Ofis

Novus Tower
Şehit Polis Fethi Sekin
Cad. No:4 K:21
Ofis: 241-242-243
Bayraklı, İzmir
+90 (232) 464 70 64

Bursa Ofis

Zeno Center İş Merkezi
Odunluk Mah.
Akademi Cad.
C Blok K:6 D:24
Nilüfer, Bursa
+90 (224) 324 25 00

Çukurova Ofis

Güneş Panorama İş Merkezi
Reşatbey Mah.
Türk Kuşu Cad. Bina No:1
B Blok Ofis:704-705-706
Seyhan, Adana
+90 (322) 237 11 00



www.deloitte.com.tr



@deloitteturkiye



@deloitteturkiye



@deloitteturkiye



@deloitteturkey



@deloitteturkey



@deloitteturkey

Deloitte; İngiltere mevzuatına göre kurulmuş olan Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL") şirketini, üye firma ağındaki şirketlerden ve ilişkili tüzel kişiliklerden bir veya birden fazlasını ifade etmektedir. DTTL ve üye firmalarının her biri ayrı ve bağımsız birer tüzel kişiliktir. DTTL ("Deloitte Global" olarak da anılmaktadır) müşterilere hizmet sunmamaktadır. Daha fazla bilgi almak için www.deloitte.com/about adresini ziyaret ediniz.

Deloitte, birçok farklı endüstride faaliyet gösteren özel ve kamu sektörü müşterilerine denetim, danışmanlık, finansal danışmanlık, risk danışmanlığı, vergi ve ilgili alanlarda hizmet sağlayan dünyanın önde gelen profesyonel hizmetler firmalarından birisidir. Deloitte dünya çapında farklı bölgelerde ve 150'den fazla ülkede yer alan global üye firma ağı ile, her beş Fortune Global 500® şirketinden dördüne hizmet vermektedir. Deloitte'un yaklaşık 330.000 kişilik uzman kadrosunun iz bırakan bir etkiyi nasıl yarattığı konusunda daha fazla bilgi almak için websitemiz www.deloitte.com adresini veya [Facebook](#), [LinkedIn](#) ya da [Twitter](#) sayfalarımızı ziyaret ediniz.

Bu belgede yer alan bilgiler sadece genel bilgilendirme amaçlıdır ve Deloitte Touche Tohmatsu Limited, onun üye firmaları veya ilişkili kuruluşları (birlikte, "Deloitte Network" olarak anılacaktır) tarafından profesyonel bağlamda herhangi bir tavsiye veya hizmet sunmayı amaçlamamaktadır. Şirketinizi, işinizi, finansmanınızı ya da mali durumunuzu etkileyecek herhangi bir karar ya da aksiyon almadan, yetkin bir profesyonel uzmana danışın. Deloitte Network bünyesinde bulunan hiçbir kuruluş, bu belgede yer alan bilgilerin üçüncü kişiler tarafından kullanılması sonucunda ortaya çıkabilecek zarar veya ziyandan sorumlu değildir.

© 2021. Daha fazla bilgi için Deloitte Türkiye (Deloitte Touche Tohmatsu Limited üye şirketi) ile iletişime geçiniz.