

**T.C.
YALOVA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**MEVZUAT VE PRATİK UYGULAMALARDA ŞİRKET KURULUŞU
İŞLEMLERİ İLE KURUMSAL YÖNETİM ALTYAPISI:
TÜRKİYE-IRAK KARŞILAŞTIRMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
Moamin Mazin AMEEN**

**Enstitü Anabilim Dalı: İŞLETME
Enstitü Bilim Dalı: MUHASEBE VE FİNANSMAN**

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ferhat SAYIM

OCAK 2022

BEYAN

Tez Başlığı: Mevzuat ve Pratik Uygulamalarda Şirket Kuruluşu İşlemleri ile Kurumsal Yönetim Altyapısı: Türkiye-İrak Karşılaştırması

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmamın toplam 121 sayfalık kısmına ilişkin aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan ve 30/12/2021 tarihinde aşağıda ismi yazılı araştırma görevlisi tarafından şahsıma iletilen ithenticate intihal tespit programı raporuna göre tezimin benzerlik oranı %.11'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç,
2. Alıntılar dâhil,
3. 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç.

Bu bilgiler doğrultusunda tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespiti halinde doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

İmza

Adı Soyadı : Moamin Mazin AMEEN
Öğrenci Numarası : 197231004
Ana Bilim Dalı : İşletme
Programı : Muhasebe ve Finansman
Türü : () Proje (X) Yüksek Lisans Tezi () Doktora Tezi

Danışman
Prof. Dr. Ferhat SAYIM

30/12/2021

ÖNSÖZ

Ekonomik faaliyetlerdeki büyüme ve artan yaygınlık, bireysel projelerin yetersiz kalmasına yol açmıştır. Böylece ekonomik birim ve projelerin mülkiyeti, bireysel mülkiyetten şirketler tarafından temsil edilen kolektif mülkiyete taşınmıştır.

Kurumsal yönetim konusu, ekonomik olayların bir sonucu olarak birbirini takip eden finansal durumlar ve krizler ışığında gündeme getirilen önemli konulardan biridir. Kurumsal yönetim konusu ve onun şirketleri finansal başarısızlıktan korumadaki rolü giderek daha fazla konuşulmaktadır. Kurumsal yönetim şeffaflığı artırmanın yanı sıra şirketlerin finansal krizlere girmesini önlemekte ve bunu finansal performanslarına yansıtmaktadır. Kurumsal yönetim ve şeffaflığın oluşmasında muhasebe düzeninin yeterli seviyede olması oldukça önemlidir.

Çalışma sürecinde daima yol gösterici olan, katkı ve desteğini esirgemeyen, değerli danışman hocam Prof. Dr. Ferhat SAYIM'a ve üzerimde emeği geçen bütün hocalarıma teşekkürlerimi arz ederim.

Çalışma süresince bana destek veren, Profesör Muhammed Al-Saeedi'ya ve Ranyah Shukur, varlığı ile bana moral veren hayatımın en değerli varlığına biricik sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca her zaman yanımda olan, manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen anne babama ve teyzelerime, özellikle düşünce ve görüşleri ile bana her zaman destek olan, yol gösteren teyzem Mona ve Neaam Muhammed Essam'a şükranlarımı sunarım.

Moamin Mazin AMEEN

30/12/2021

İÇİNDEKİLER

BEYAN	i
ÖNSÖZ	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR.....	vii
ŞEKİLLER.....	viii
ÖZET	ix
SUMMARY	x
GİRİŞ.....	1

BÖLÜM 1

ŞİRKET KURULUŞ İŞLEMLERİ ve BUNLARA İLİŞKİN MUHASEBE İŞLEMLERİ

1.1. Şirket Kavramı.....	4
1.2. Kuruluş İşlemleri	4
1.2.1. Türkiye’de Şirket Kuruluş İşlemleri	4
1.2.2. Irak'ta Şirket Kuruluş İşlemleri	6
1.3. Şirket Türleri.....	7
1.3.1. Sermaye Şirketleri.....	8
1.3.1.1. Anonim Şirket	8
1.3.1.1.1. Anonim Şirketin Özellikleri	9
1.3.1.1.2. Anonim Şirket Kuruluş İşlemleri	10
1.3.1.1.3. Anonim Şirketin Sermayesini Oluşturmak İçin Muhasebe İşlemleri	11
1.3.1.2. Sermaye Payları Bölünmüş Komandit Şirket	17
1.3.1.2.1. Sermaye Payları Bölünmüş Komandit Şirket Özellikleri	18
1.3.1.2.2. Sermaye Payları Bölünmüş Komandit Şirket Oluşturmak İçin Muhasebe İşlemleri.....	18
1.3.1.3. Limited Şirket.....	20
1.3.1.3.1. Limited Şirketin Özellikleri	21
1.3.1.3.2. Limited Şirket Kuruluşunda Muhasebe İşlemleri.....	21
1.3.2. Şahıs Şirketleri.....	23
1.3.2.1. Kollektif Şirket.....	23
1.3.2.1.1. Kollektif Şirketin Özellikleri.....	25
1.3.2.1.2. Kollektif Şirket Oluşturmak İçin Muhasebe İşlemleri.....	25
1.3.2.2. Komandit Şirket	30
1.3.2.2.1. Komandit Şirketin Özellikleri	30
1.3.2.2.2. Komandit Şirket Oluşturmak İçin Muhasebe İşlemleri	31

BÖLÜM 2

BÜROKRASİ ANLAYIŞI ve VERGİ UYGULAMALARI

2.1. Bürokrasi Anlayışı.....	33
2.1.1. Bürokrasinin Ortaya Çıkışı ve Tarihsel Gelişimi	33
2.1.2. Bürokrasi Tanımı	33
2.1.3. Bürokratik Modelin Özellikleri	35

2.1.4. Irak Bürokrasisinin Geçmişi.....	36
2.1.5. Türk Bürokrasisinin Geçmişi	36
2.1.6. Bürokrasinin Artıları ve Eksileri	37
2.1.6.1. Bürokratik Artılar	37
2.1.6.2. Bürokratik Eksiler	37
2.1.7. İşletmeler ve Bürokratik İyileştirme	39
2.2. Vergi Beyannameleri ile Diğer Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülükler	39
2.2.1. Verginin Tanımı.....	39
2.2.1.1. Irak'ta Vergi Sisteminin Yakın Geçmişi	39
2.2.1.2. Türkiye'deki Vergi Sisteminin Yakın Geçmişi	40
2.2.2. Vergi Amaçları	41
2.2.3. Vergi Temel Kurallar	42
2.2.4. Verginin Özellikleri	43
2.2.5. Vergi Beyannameleri İle Diğer Vergi	44
2.2.5.1. Vergi Beyannameleri	44
2.2.5.2. Vergi Türleri	45
2.2.5.2.1. Doğrudan Vergiler	47
2.2.5.2.2. Dolaylı Vergiler	47
2.2.5.3. Diğer Vergiler	49
2.2.5.3.1. Tekli ve Çoklu Vergiler.....	49
2.2.5.3.2. Orantılı ve Artan Oranlı Vergiler.....	49
2.2.5.3.3. Kişisel ve Ayni Vergiler.....	49
2.2.6. Vergi Yükümlülükleri	50
2.2.6.1. Vergi Yükümlülüğü ve Vergi Benzeri Yükümlülüğü Kavramı	50
2.2.6.2. Vergi Yükümlülüğünün Önemi ve Bölümleri	51
2.2.6.2.1. Vergi Yükümlülüğünün Önemi	51
2.2.6.2.2. Vergi Yükümlülüğünün Bölümleri	51

BÖLÜM 3

KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN İLKELER ve UYGULAMALAR

3.1. Kurumsal Yönetim Fikrinin Ortaya Çıkışı, Gelişimi ve Tanımı	53
3.1.1. Kurumsal Yönetim Kavramı	54
3.1.2. Kurumsal Yönetimin Sağlayacağı Yararlar	55
3.1.3. Kurumsal Yönetim Temel Sütunları.....	56
3.1.4. Kurumsal Yönetim Tarafları	56
3.1.5. Kurumsal Yönetimin Özellikleri	57
3.1.6. Kurumsal Yönetimin Önemi	58
3.1.7. Kurumsal Yönetim Amaçları	59
3.2. Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Uygulamaları	60
3.2.1. Kurumsal Yönetim İlkeleri.....	60
3.2.1.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü İlkeleri	60
3.2.1.1.1. Birinci İlke: Etkin Bir Kurumsal Yönetim Çerçevesi İçin Bir Temelin Varlığının Sağlanması.....	60
3.2.1.1.2. İkinci İlke: Pay Sahiplerinin Haklarının Korunması.....	60
3.2.1.1.3. Üçüncü İlke: Tüm Pay Sahiplerine Eşit Muamele.....	61

3.2.1.1.4. Dördüncü İlke : Şirkette Yönetim Yetkilerini Kullanma Yöntemlerinde Menfaat Sahiplerinin Rolü	61
3.2.1.1.5. Beşinci İlke: Açıklama ve Şeffaflık	61
3.2.1.1.6. Altıncı İlke: Yönetim Kurulu Sorumlulukları	61
3.2.1.2. Basel Komitesi'nin Küresel Bankacılık Denetimi İlkeleri	62
3.2.1.3. Uluslararası Finans Kurumu İlkeleri.....	63
3.2.1.4. Kurumsal Yönetim İçin Çerçeve İlkeleri	63
3.2.2. Kurumsal Yönetim Mekanizmaları.....	64
3.2.2.1. Kurumsal Yönetimin İç Mekanizmaları	64
3.2.2.1.1. Yönetim Kurulu	64
3.2.2.1.2. İç Denetim	65
3.2.2.2. Kurumsal Yönetimin Dış Mekanizmaları.....	65
3.2.2.2.1. Ürünler Piyasasında (Hizmetler) Ve İdari İşgücü Piyasasında Rekabet	65
3.2.2.2.2. Birleşme ve Devralmalar	66
3.2.2.2.3.Dış Denetim	66
3.2.2.2.4. Mevzuat ve Yasalar.....	66
3.2.2.2.5.Diğer Dış Kurumsal Yönetim Mekanizmaları.....	67

BÖLÜM 4

FARKLI ÜLKELERDE KURUMSAL YÖNETİME İLİŞKİN MEVZUATIN GELİŞİMİ

4.1. Türkiye'de Kurumsal Yönetimin Uygulanması	68
4.1.1. Kurumsal Yönetime Yönelik Temel Stratejiler	69
4.1.2. Türkiye'de Kurumsal Yönetim Anlayışını Geliştirmeye Yönelik Çalışmalar.....	69
4.1.3. Türkiye'de Kurumsal Yönetim Uygulamasının Faydaları	70
4.1.4. Türkiye'de Kurumsal Yönetim Sorunları.....	70
4.1.5. Türkiye'de Kurumsal Yönetimin İyileştirilmesi	71
4.2. Irak'ta Kurumsal Yönetimin Uygulanması	71
4.2.1. Irak'ta Kurumsal Yönetim Uygulamasından Umulan Faydalar.....	72
4.2.2. Irak'ta Kurumsal Yönetim Sorunları	72
4.2.3. Irak'ta Kurumsal Yönetimin İyileştirilmesi İçin Öneriler	73
4.3. Bazı Ülkelerdeki Kurumsal Yönetim Uygulamaları	74
4.3.1. Suudi Arabistan'da Kurumsal Yönetimin Uygulanması	74
4.3.2. Cezayir'de Kurumsal Yönetimin Uygulanması	76
4.3.3. Mısır'da Kurumsal Yönetimin Uygulanması.....	77
4.3.4. Sudan'da Kurumsal Yönetimin Uygulanması.....	77
4.3.5. Tunus'ta Kurumsal Yönetimin Uygulanması	78
4.3.6. Suriye'de Kurumsal Yönetimin Uygulanması	79
4.3.7. Amerika Birleşik Devletleri'nde Kurumsal Yönetimin Uygulanması	80
4.3.8. Avrupa Birliği'nde Kurumsal Yönetim Uygulaması.....	80
4.3.9. Almanya'da Kurumsal Yönetim Uygulaması	81
4.3.10. İngiltere'de Kurumsal Yönetim Uygulaması	82

BÖLÜM 5	
KURUMSAL YÖNETİMİ ZAYIFLATAN YA DA ORTADAN KALDIRAN	
DİĞER FAKTÖRLERİN SIRALANMASI	
5.1. Kurumsal Yönetimin Uygulanmasını Engelleyen Faktörler ve	
Kurumsal Yönetimin Dezavantajları	83
5.1.1. Kurumsal Yönetimin Uygulanmasının Engelleri	83
5.1.2. Kurumsal Yönetimin Dezavantajları	84
5.1.2.1. Potansiyel Kurumsal Yönetimin Dezavantajları	84
5.1.2.2. Kurumsal Yönetimin Dışlanmasının Dezavantajları(Zayıflık)	84
5.1.2.3. Kurumsal Yönetimi Etkileyen Diğer Dezavantajlar	84
5.1.3. Kurumsal Yönetimde Raporlama Sorunları	86
5.2. Kurumsal Yönetimin Belirleyicileri.....	86
5.2.1. Dış Belirleyiciler	86
5.2.2. İç Belirleyiciler	87
5.2.3. Ortak Faktörler	87
5.3. Mali ve İdari Yolsuzluk Kavramı ve Yansımaları	89
5.3.1. İdari ve Mali Yolsuzluğun Tanımı.....	89
5.3.2. Mali ve İdari Yolsuzluğun Nedenleri	89
5.3.2.1. Ekonomik Nedenler	89
5.3.2.2. Politik Nedenler.....	90
5.3.2.3. Sosyal ve Kültürel Nedenler	90
5.3.3. İdari ve Mali Yolsuzluk Biçimleri	91
5.4. Dünyadaki Bazı Vakalar	92
5.4.1. İmar Bankası Vakası	92
5.4.2. Demir Bank Vakası.....	93
5.4.3. Barings Bank Vakası.....	94
5.4.4. Long Term Capital Management Vakası	95
5.4.5. Lehman Brothers Vakası.....	96
5.4.6. Enron Vakası	96
5.4.7. Parmalat Vakası	98
5.4.8. Worldcom Vakası	99
SONUÇ	100
KAYNAKÇA.....	108
ÖZGEÇMİŞ	121

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BİST	: Borsa İstanbul
CEO	: Chief Executive Officer
DVFA	: Alman Finansal Analistler Derneği
HCBS	: Home and Community Based Services
IFC	: International Finance Corporation
LTCM	: Long Term Capital Management
M.Ö.	: Milattan Önce
MERSİS	: Merkezi Sicil Kayıt Sistemi
OECD	: Organization for Economic Cooperation and Development
POGAR	: Programme on Governance in the Arab Region
PSCGT	: Private Sector Corporate Governance Trust
SEC	: Securities And Exchange Commission
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TAŞ	: Türk Anonim Şirketi
TBMM	: Türk Büyük Millet Meclisi
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜSİAD	: Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği
UNDP	: United Nations Development Programme

ŞEKİLLER

Şekil 1. Irak Yasalarına Göre Şirket Türleri.....	8
Şekil 2. Kurumsal Yönetimin Uygulanmasında Yer Alan Taraflar	57
Şekil 3. Kurumsal Yönetimin Özellikleri.....	58
Şekil 4. Kurumsal Yönetim İlkelerini Göstermektedir	62
Şekil 5. Vergi Belirleyicilerini.....	88



Yalova Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yüksek Lisans Tez Özeti

Tezin Başlığı: Mevzuat ve Pratik Uygulamalarda Şirket Kuruluşu İşlemleri ile Kurumsal Yönetim Altyapısı: Türkiye-Irak Karşılaştırması	
Tezin Yazarı: Moamin Mazin AMEEN	Danışman: Prof. Dr. Ferhat SAYIM
Kabul Tarihi: 18/01/2022	Sayfa Sayısı: 14 (ön kısım)+121 (tez)
Anabilim Dalı: İşletme	Bilim Dalı: Muhasebe ve Finansman
Bu çalışmada, genel olarak şirket kavramı, Irak ve Türkiye'deki şirket türleri ve her birinin özellikleri anlatılmış ek olarak bu şirketlerin kuruluş işlemleri ile bu şirketlerin sermayelerinin oluşumuna ilişkin muhasebe işlemleri, bürokratik süreçler, tarihçesi, gelişimi, tanımı ve özellikleri ile artıları ve eksileri tanıtılmıştır. Vergi kavramı, günümüzde refahın sağlanmasındaki önemi nedeniyle de açıklanmıştır. Irak ve Türkiye'deki vergi sistemi ve vergiyi düzenleyen temel kurallar da çalışmada yer almıştır. Verginin özellikleri ayrıca beyanname, vergi türleri (doğrudan ve dolaylı) ve (tek ve çoklu vergi), (aynı ve şahsi vergi) ve (nispi ve artan oranlı vergi) gibi diğer vergi türleri de açıklanmıştır. Vergi yükümlülüğünün önemi ve çeşitlerinin yanı sıra vergi yükümlülüğü ve vergi benzeri yükümlülük de incelenmiştir. Ayrıca vergi yükümlülüğünün önemi ve bölümleri tartışılmıştır. Şüphesiz, kurumsal yönetim artık dünyada büyük önem kazanmıştır. Son zamanlarda kurumsal yönetimin ekonomik, yatırım ve finansal performansı iyileştirmedeki rolü artan bir şekilde konuşulmaktadır. Ayrıca hissedarların, yatırımcıların ve toplum haklarının sağlanması için çoğu departmanda uygulanması ve sistemlerin takip edilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu nedenle kurumsal yönetim fikrinin ortaya çıkışı, gelişimi ve kavramın tarihçesi tanıtılmıştır. Kurumsal yönetim uygulamasının faydalarının yanı sıra, kurumsal yönetim uygulama mekanizmalarına ek olarak temelleri, tarafları, özellikleri, önemi, amaçları ve uygulama ilkeleri açıklanmıştır. Şirketlerin kurumsal yönetim uygulamasından nerelerde yararlanabilecekleri ile Türkiye ve Irak'ta uygulanmasının önündeki engellere açıklık getirilmiştir. Ayrıca Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Birliği ülkeleri, Almanya ve Birleşik Krallık gibi bazı ülkelerde ve Suudi Arabistan, Mısır, Cezayir, Tunus, Suriye ve Sudan gibi Arap ülkelerinde kurumsal yönetim uygulamalarına değinilmiştir. Son olarak kurumsal yönetimin uygulanmasının önündeki engeller ve sorunlar ile kurumsal yönetimin iç ve dış belirleyicileri tartışılmıştır. İdari ve mali yolsuzluğun, nedenlerinin ve biçimlerinin belirlenmesine ek olarak, İmar Bank, Enron, Demir Bank gibi bazı şirketlerin ve bankaların iflasına ilişkin bazı vakalara çalışmada yer verilmiştir.	
Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetim, Şirket Kuruluşu, Şirketler Muhasebesi, Bürokrasi, Türkiye-Irak	

Yalova University Institute of Graduate Studies Master Thesis Summary

Thesis Title: Company Establishment Procedures and Corporate Governance Infrastructure in Legislation and Practical Practices: Turkey-Iraq Comparison	
Thesis Author: Moamin Mazin AMEEN	Advisor: Professor Ferhat SAYIM
Date of Acceptance: 18/01/2022	Total Number of Pages: 14 (pre text) + 121 (main body)
Department: Business Administration	Field of Study: Accounting and Finance
In this study, the concept of the company in general, the types of companies in Iraq and Turkey and the characteristics of each, as well as the establishment of these companies and the accounting processes related to the formation of the capital of these companies are introduced. Bureaucratic processes, their history, development, definition and features, as well as their pros and cons were also explained. The concept of tax has also been explained due to its importance in providing obsolescence and welfare today. The tax system in Iraq and Turkey was also explained, and the basic rules governing the tax were also discussed. The characteristics of the tax are also explained in the declaration, tax types (direct and indirect) and other tax types such as (single and multiple tax), (in-kind and personal tax) and (proportional and progressive tax). In addition to the importance and types of tax liability, tax liability and tax-like liability have also been determined. In addition, the importance and divisions of tax liability are discussed. There is no doubt that governance has gained great importance in the world now. Recently, there has been increasing talk about corporate governance and its role in improving economic, investment and financial performance, and it has become necessary to implement and monitor systems in most departments to ensure the rights of shareholders, investors and society. For this reason, the emergence, development and history of the concept of corporate governance has been recognized. In addition to the benefits of corporate governance implementation, in addition to corporate governance implementation mechanisms, its fundamentals, Parties, features, importance, objectives and application principles are explained. It was clarified where companies can benefit from corporate governance practice and the obstacles to its implementation in Turkey and Iraq. In addition, corporate governance is discussed in some countries such as the United States of America, European Union countries, Germany and the United Kingdom, and in Arab countries such as Saudi Arabia, Egypt, Algeria, Tunisia, Syria and Sudan. Finally, the obstacles and problems in the implementation of corporate governance and the internal and external determinants of governance are discussed. In addition to identifying administrative and financial corruption, its causes and forms, some cases of bankruptcy of some companies and banks such as Imar Bank, Enron, Demir Bank were identified.	
Keywords: Corporate Governance, Company Establishment, Corporate Accounting, Bureaucracy, Turkey-Irak	

GİRİŞ

Şirket, ekonomik projelerde sermayenin katılımına doğal bir gelişme olarak ortaya çıkmıştır. Bireysel çabalar bazen büyük bir ekonomik projeyi ilerletmede başarısız olabilir. Bazı projeleri hayata geçirmek için sermayeye ihtiyaç vardır ve gerekli sermayenin sağlanması ancak birkaç kişinin katılımıyla mümkün olmaktadır. Modern anlamda şirket, feodal toplum aracılığıyla yeni bir sosyal sınıfın (tüccar sınıfı) ortaya çıkmasından sonra, Orta Çağ'daki Ticari Rönesans'la birlikte, özgür kapitalizmle ilgili bir sistem olarak ortaya çıkmıştır. Şahıs şirketleri, bu dönemdeki hâkim şirketler olup esas olarak ortaklar arasındaki güvene dayalı şirketlerdir. Sermaye yoğunlaşmasının bir aşaması olan anonim şirketler, geç dönemde endüstriyel kapitalizmin ortaya çıkması ve makinenin gelişmesinden sonra gelişiminin zirvesine ulaşmışlardır. Çünkü herkesin sermayesine ortak olmasına imkân veren bu şirket türü, sermaye biriktirme konusunda en yetenekli şirket türü olarak kabul edilmiştir.

Kurum, (ekonomi alanında) insanların bir kısmının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik bir mal veya bir hizmetin sağlanmasına dayalı ekonomik birimi simgeleyen deyimisel bir kavramdır. Şirket ise bazı kuruluşların aldığı yasal biçim ya da kanun koyucunun, parasını toplum yararına kullanmak ve kendi çıkarını elde etmek amacıyla, halkın toplu tasarrufları üzerine giydiği cübbedir. Bu özel çıkar, kâr adı verilen ortak bir biçim alır.

İnsan toplumları, özellikle yirminci yüzyılın ikinci yarısından günümüze kadar, ekonomik, sosyal, politik ve hatta kültürel yaşamın çeşitli alanlarında gelişmeyi amaçladıkları için istikrarlı bir gelişme kaydetmiştir. Modern toplum, varlığını ve sürekliliğini sürdürmek için bir grup toplumsal aktörlere şiddetle ihtiyaç duyan sosyal, ekonomik ve politik birimler üzerine inşa edilmiştir. Bu aktörler, bürokratik organizasyon da dahil olmak üzere, bu birimlerin ve sistemlerin çalıştığı bir dizi sistem ve kuralın oluşturulmasına bir dereceye kadar katkıda bulunmuşlardır. Büyük ölçekli kuruluşlar, iş sürecini yöneten ve tanımlayan bir dizi örgütsel kural ve yasaya bağlıdır.

Bu çalışmanın önemi, planlama, organizasyon, yönlendirme ve kontrol temelli yönetim faaliyetlerinin öneminden ileri gelmektedir. Bu çalışmada aşağıdaki bölümlere yer verilmiştir.

- Şirket kuruluş işlemleri ve bunlara ilişkin muhasebe işlemleri karşılaştırmalı olarak verilmiştir.
- Bürokrasi anlayışı ve vergi uygulamaları
- Kurumsal yönetim ilkeleri
- Farklı ülkelerin mevzuatlarında kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin gelişmeler.

Öncelikle bu bölümde yukarıda sıralanan başlıklardaki kavramlara kısaca değinilmektedir. Bürokrasi kavramı, vergi kavramı ve kurumsal yönetim uygulamaları hakkında kısa açıklamalar yapılmaktadır. Ardından her bir bölümde bu konular daha derinlemesine incelenmeye çalışılmaktadır.

Tarihsel ve sosyolojik konularda eserler veren Alman sosyologdur Max Weber, bürokrasinin sistematik çalışmasının, genel ve geniş ana hatlarını belirleyen “İdeal Bürokrasi Modeli” isimli bir eser yazmış, daha sonra kendi adıyla anılacak bir organizasyon modeli geliştirmeye çalışmıştır. Eski uygarlıkların bürokratik sistemlerinin incelenmesine dayanan teorik bir tasarım olan İdeal Bürokrasi veya Bürokratik Organizasyon Modeli, organizasyon konusunu incelemek isteyen herkes için bir başlangıç noktası olmaya devam etmektedir. Weber’in bürokrasinin ilkelerine ilişkin analizi, ölümünden iki yıl sonra, 1922’de “Ekonomi ve Toplum” adlı kitabında yayımlanmıştır. Bürokrasi teorisi, yasal sosyal kontrol sistemleri olarak adlandırdığı iktidar yapıları teorisinin bir parçası olmuş ve organizasyonları, içindeki iktidar ilişkileri ışığında ayırt etmiştir. Max Weber, bürokrasiyi, devlet örgütlenmesi teorisinin merkezi haline getirmiş ve bürokrasi teorisini, çok beğendiği Prusya yönetimine ilişkin analizinden formüle etmiştir.

Vergi, gelişmiş ülkelerin çoğunun modern kamu mali sistemlerinin temel taşıdır. Verginin, istenilen amaçlara ulaşabilmesi için finansal, ekonomik, sosyal ve çevresel hedefler dahil olmak üzere birden fazla amacı vardır. Verginin, tüm bu amaçları gerçekleştirmede başarılı olabilmesi için çeşitli kısımlardan (yasama, idari ve diğerleri) oluşan vergi sisteminin, yüksek olmasa da sorunsuz ve kabul edilebilir bir verimlilikle işlemesi gerekmektedir. Vergiler, devletin, kamu harcamalarını finanse etmek için ihtiyaç duyduğu mali gelirleri sağlayabileceği ve ekonomik ve sosyal istikrarı sağlamak için ekonomiyi istediği şekilde yönlendirmek için kullanabileceği önemli maliye politikası araçlarından biridir.

Vergi çıktısı, herhangi bir vergi sisteminde kullanılan vergi araçlarının başarısının ölçülerinden biridir. Çünkü kalkınma ve refahı sağlamayı amaçlayan kamu harcamalarının karşılanmasına katkıda bulunan nihai üründür. Vergi gelirleri, doğrudan ve dolaylı biçimleriyle hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin gelirlerinin önemli bir bileşenidir. Dünyanın çeşitli ülkelerindeki vergi gelirleri, ülkelerin büyümelerine yardımcı olmak için çeşitli sektörlerle sunduğu hizmetler aracılığıyla, hükümetler tarafından ortaya konan kalkınma planlarının finansmanına da katkıda bulunmaktadır. Vergi gelirleri konusu oldukça önemlidir. Ekonomik sektörlerle uygulanan vergi oranlarının dengelenmesi ve bu oranların, ülkedeki ekonomik aktiviteyi olumsuz etkilemeyecek seviyede tutulması gerekmektedir.

Bölgesel ve uluslararası kurum ve kuruluşlar arasında, kurumsal yönetim kavramına ilgi artmıştır. Bu kurumların başında, ünlü küresel şirketlerin çöküşünün ve art arda gelen finansal ve medya krizlerinin doğrudan bir sonucu olarak kurumsal yönetim ilkelerini yayımlayan (1999) Dünya Bankası ve Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü vardır. Birçok şirkette mali, idari ve muhasebe yolsuzluğuna ilişkin endişeler artmıştır. Bu nedenle bölgesel ve uluslararası kurum ve kuruluşlar, iyi bir kurumsal yönetimin, yalnızca şirketin mali ve idari sorunlardan kaçınmasına yardımcı olmakla kalmayıp aynı zamanda sosyal ve ekonomik kalkınma gibi başka olumlu şeyler de sağlayabileceğini fark etmiştir. Kurumsal yönetim, özellikle birçok ülkenin ağırlıklı olarak özel şirketlere dayalı kapitalist ekonomik sistemleri benimsemesinden sonra, ekonomik birimlerin dayanması

gereken temel direklerden biri haline gelmiştir. Kamu ve özel sektör kurumlarının mali ve idari reformu, ulusal yatırımı teşvik etme, yatırımları çekme ve mali piyasayı harekete geçirme alanları, kurumsal yönetimin önemli rolü olan alanlardır. Kurumsal yönetim, çeşitli muhasebe faaliyetlerinde finansal raporlara ilişkin veri ve bilgilerin ifşasını ve şeffaflığını artıran ilkedir. Mekanizma ve kurallara vurgu yapmakta, ayrıca pay sahiplerinin ve menfaat sahibi diğer tüm tarafların haklarını korumak için bir temsil sisteminin kurulmasını vurgulamaktadır.

Kurumsal yönetim, kalite ve performansta mükemmelliğe ulaşmada kullanılan ve son yıllarda büyük ilgi gören modern kavramlardan biridir. Kurumsal yönetim terimi, kurumsal veya birim yönetimin dayandığı kaynak veya referans anlamına gelir. Bunlar, dünyanın çeşitli ülkelerindeki şirket ve kurumlarda, iyi yönetimin gereklilikleridir. Kurumsal yönetim, idari reform süreçlerini tamamlama mekanizmalarından biridir ve bu kavrama olan ilgi, son 30-40 yılda birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomide artmıştır. Özellikle bazı Doğu Asya ülkeleri, Rusya ve Amerika Birleşik Devletleri'nde meydana gelen ve şirketlerdeki üst düzey yöneticiler arasındaki idari ve mali yolsuzluk ve kötü yönetim ile tetiklenen ekonomik çöküşler yaşanmıştır. Finansal krizler, bu şirketlerde yeterli düzeyde sermayeye ulaşma zorluğuna yol açmıştır. Bunlardan en önemlisi, Amerikan ekonomisinin 2002 yılında tanık olduğu bir dizi uluslararası Amerikan şirketinin finansal ve muhasebe çöküşlerinin son zamanlardaki yansımalarıdır. Pek çok araştırma, bu durumu kurumsal yönetim yapısının zayıflığına bağlamış; birçok şirketin finansal raporlarında, bu raporların kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgiler hakkında tam açıklama yapılmamıştır. Bu krizlerin, düzenleyici mevzuat ve kanunların çıkarılmasında ve kurumsal yönetim sistemlerinin belirlenmesinde önemli etkileri olmuştur. Kurumsal yönetim çerçeveleri, ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bunun nedeni, kurumsal yönetim çerçevelerinin ve ilkelerinin, ülkeden ülkeye değişen çeşitli faktörlerden etkilenmesidir. Kurumsal yönetim, yatırımcıların finansal tablolara olan güvenini artırmada, ulusal yatırımları harekete geçirmede ve yatırımları çekmede önemli bir rol oynayabilir.

BÖLÜM 1

ŞİRKET KURULUŞ İŞLEMLERİ ve BUNLARA İLİŞKİN MUHASEBE İŞLEMLERİ

1.1. Şirket Kavramı

Genel olarak şirket; bir projenin, faaliyetin, yasal veya gerçekçi durumun herhangi bir yönü hakkında, birden fazla kişiyi bir araya getirmek anlamındadır. Dar anlamda ise şirket; kâr etme hedefi olan kişi ve mal topluluğudur (Şengel, 2019, s. 4). İnsanlar, hayatta kalabilmek için ihtiyaçlarını karşılamak zorundadır. Bu ihtiyaçlar, mal veya hizmet şeklinde olabilir. Şirketler, ihtiyaçları karşılamak için mal ve hizmet sağlar. İnsanların talep ve ihtiyaçlarını karşılamak için pazarda mal ve hizmetler sunan ve bunu kâr için yapan kuruluşlara, işletme adı verilir (Mili Eğitim Bakanlığı, 2011, s. 2)

Şirket, iki veya daha fazla kişinin, bir projeye yatırım yapmak için bir miktar para veya iş sağladığı; her birinin bir finansal projeye katkıda bulunma ve bundan kaynaklanan kâr veya zararı paylaşma yükümlülüğü olduğu bir sözleşmedir. Genel olarak şirket, sözleşmenin şartlarını yerine getirmesi gereken kişiler arasında bahse konu sözleşmeye dayalı bir ilişkidir. Bu şartlar: yüklenicinin yeterliliği, sözleşmenin yeri, nedeni ve geçerliliğidir (Othman, 2013, s. 14).

Şirket terimi, birden fazla kişinin katılımına dayalı ekonomik yatırımı ifade etmek için kullanılır. Bu anlamda, sermayeleri şahısların mülkiyetinde olan ve belirlenen yöneticiler tarafından yönetilen yapıdır. Bir kuruluş olarak şirket, bireylerin tek başlarına sağlayamadığı miktarda sermaye gerektiren işlere ilişkin amaçları güçlendirdiği için önemli bir ekonomik rol oynar. İhtiyaç duydukları çabalar ve içinde sakladığı riskler göz önüne alındığında, bireylerin bizzat işin içinde olmaları yerine paraları ile istenen hedeflere ulaşabilecek bir güç sağlamaları mümkün olabilir (Al-Sabbagh, Al-Khouli, Ebu Talib, & Ali, 2016-2017, s. 7).

Şirketlerin faaliyetinin ana alanı genellikle ticari ve endüstriyel projelerin geliştirilmesidir. Proje, bir bireyin kendi kaynaklarından karşılayamayacağı büyük bir sermaye gerektirebilir. Bu nedenle şirket fikri, projeler için hukuki bir form şekli olarak ortaya çıkmıştır. Proje ne kadar önemli olursa, ortak sayısı ve şirket sözleşmesinin tarafları o kadar fazla olur (Mahmoud & Al-Kholy, 2008, s. 2).

1.2. Kuruluş İşlemleri

1.2.1. Türkiye’de Şirket Kuruluş İşlemleri

Türkiye’de şirket kuruluş işlemleri, ticaret sicil müdürlüklerine gerekli belgelerin ibraz edilmesi halinde bir saat içinde tamamlanabilir. Türkiye'deki şirketler harçtan muaftır. Türkiye'de şirket kurmak için yabancı gerçek ve tüzel kişiler, yerel yatırımcılar ile aynı kurallara tabidir. Ticaret sicili, Ticaret Bakanlığının gözetim ve denetimi altında, ticaret odaları bünyesinde faaliyet gösteren 238 ticaret sicil müdürlüğü tarafından tutulmaktadır. Kuruluş işlemleri, elektronik ortamda Merkezi Sicil Kayıt Sistemi (MERSİS) nezdinde gerçekleştirilir. (Ticaret Bakanlığı, 2020, s. 12-14) Türkiye'de şirketin kuruluşu ile ilgili aşamalar aşağıdaki gibidir:

1. Şirket Sözleşmesinin Hazırlanması ve Kurucuların İmzalarının Onaylanması

- Kullanıcılar, MERSİS web adresi <https://mersis.gtb.gov.tr/> üzerinden ücretsiz üyelik oluşturarak şirket kuruluş sürecini başlatırlar. MERSİS'te şirket sözleşmesi hazırlanırken Türk vatandaşları kimlik numarası ile, yabancılar ise pasaport numaraları ile ortak veya yetkili kişiler olarak eklenebilir. Ancak bu işlem için yabancıların öncelikle vergi dairesinden bir vergi numarası almaları ve ilgili Ticaret Sicil Müdürlüğüne başvurarak kendilerini MERSİS'e kaydettirmeleri gerekmektedir.
- MERSİS, kullanıcıyı yasal olarak zorunlu olan maddeleri doldurmaya yönlendirir ve gerekli bilgiler girilerek şirket sözleşmesi hazırlanır. Sözleşme Türkçe olarak hazırlanır. Şirketin potansiyel vergi numarası da MERSİS tarafından otomatik olarak tahsis edilir. Kurucular daha sonra sözleşmeyi imzalar ve bu imzaların gerçekten kendilerine ait olup olmadığı, ilgili makam tarafından onaylanır. Bu işlem için kurucuların veya yetkili temsilcilerinin ilgili kuruma gitmeleri gerekmektedir. Limited şirketlerde ve kooperatiflerde bu işlem, şirketin merkezinin bulunduğu Ticaret Sicil Müdürlüğünde gerçekleşir. Diğer şirketler için Ticaret Sicil Müdürlüğüne veya şirket merkezinin bulunduğu yerdeki herhangi bir notere başvuru yapılabilir. Tasdik işleminin noterde yapılması gerekmesi durumunda kullanıcılar, MERSİS'ten aldıkları takip numarası ile istedikleri notere başvurabilirler. Sözleşme, MERSİS tarafından elektronik ortamda notere gönderildiği için fiziksel baskı ile notere gitmeye gerek yoktur.

2. Şirket Yetkililerinin İmza Beyanlarının Hazırlanması

Şirketi temsile yetkili kişilerin, şirket unvanı altında imzalarının yetkili makam tarafından onaylanması ve imza verilerinin hazırlanması gerekmektedir. Bu işlem, Türkiye'deki herhangi bir ticaret sicil müdürlüğünde yapılabilmektedir.

3. Rekabet Kurumu Payı ile Nakdi Sermayenin Ödenmesi

Şirket sermayesinin %0,04'ü, bu kurumun banka hesabına, "Rekabet Kurumu Payı" olarak yatırılmalıdır. Bu işlem için ayrıca bankaya gidilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu bedel, diğer kuruluş işlemleriyle birlikte ticaret sicili müdürlüğünde ödenebilmektedir. Ayrıca anonim şirketlerde, nakdi olarak taahhüt edilen payların en az %25'inin, şirketin tescilinden önce, şirket adına açılmış bir banka hesabına yatırılması gerekmektedir.

4. Tescil İçin Ticaret Sicili Müdürlüğüne Başvurulması

Kurucuların, ilgili belgelerle beraber sicil müdürlüğüne başvurusu üzerine ticaret sicili müdürlüğü, tescil işlemini tamamlar. Ayrıca anonim şirket, limited şirket ve kooperatif kurulurken tutulan ticari defterler, Ticaret Sicil Müdürlüğü tarafından onaylanarak tescil sonrasında ilgisine teslim edilir. Vekaletname ile yetkilendirilmiş bir temsilci aracılığıyla da kuruluş işlemleri yapmak mümkündür (Ticaret Bakanlığı, 2020, s. 12-14).

1.2.2. Irak'ta Şirket Kuruluş İşlemleri

Irak'ta şirket kurmak için aşağıdaki kanuni prosedürler izlenmelidir:

Madde (17): Kuruluş başvurusu, sicil memuruna sunulmalı ve buna aşağıdakiler eklenmelidir:

1. Şirket sözleşmesi
2. Anonim şirketin kurucuları için imzalı taahhütname
3. 28¹ inci maddede istenen sermayenin yatırıldığına dair bankadan veya bankalardan alınan belge
4. Anonim şirket için ekonomik ve teknik fizibilite çalışması

Madde (19): Kayıt memuru, başvurunun bu yasa da belirtilen belirli bir hükme aykırı olduğunu tespit etmediği sürece şirket kuruluş başvurusunu onaylar. Anonim şirketler hariç olmak üzere, kuruluşu onaylayan kararın verilmesi üzerine şirket için kuruluş belgesi düzenlenir ve bu belge, şirketin kuruluşunu ispatlayan delildir. Sicil memuru, şirket kurma başvurusunu reddederse, başvuruyu reddetme gerekçelerini açıklayan yazılı bir karar verir. Anonim şirket kurma talebi halinde, sicil memuru, bu kararın verildiği tarihte kuruluş başvurusunu onaylayan veya reddeden kararını yazılı olarak bildirir. Harç ödenmeden kuruluş belgesi düzenlenmez.

Madde (21):

1. Yazı İşleri Müdürü, şirketin kuruluşunu onaylayan kararı, bu kanunun 206² ncı maddesi hükümlerine göre yayımlanan özel bültende yayımlar.
2. Anonim şirket olması durumunda, hisselerin halka arz edilmesinden sonra bir kuruluş belgesi düzenlenir. Bu kanunun 46³ ncı maddesinde belirtilen bilgileri kurucuların ibraz ettikleri tarihten itibaren on beş gün içinde.

Madde (22): Şirket, kuruluş belgesinin verildiği tarihten itibaren tüzel kişilik kazanır. Bu sertifika yasal kimliğinin kanıtı olarak kabul edilir.

Madde (23): Bu kanun hükümlerine göre, Irak'ta kurulmuş olan şirketin, Iraklı olması zorunludur.

Madde (24): Sicil memuru, şirket kurma başvurusunu reddederse, ret nedenini yazılı olarak belirtmeli ve bu beyanda ihlal edilen hukuki metinleri ve her bir ihlalle ilgili gerçekleri belirtmelidir. Şirket kuruluş başvuru sahibi, tescil ettirenin ret kararına, tebliğ

¹ **Birincisi:** Anonim şirketlerin asgari sermayesi iki milyon (2.000.000) dinardan az olmayacak ve bir limited şirketin asgari sermayesi bir milyon (1.000.000) dinardan az olmayacak ve kalanların asgari sermayesi şirketler beş yüz bin (500.000) dinardan az değildir.

İkincisi: Anonim şirketin yükümlülükleri, toplam sermayesinin ve buna ilişkin diğer mülkiyet haklarının %300'ünü geçemez.

² Sicil memuru, bir şirket izahnamesi düzenler,

³ Kurucular, Hissedarlar itiraz veya yanıt süresinin bitiminden itibaren (30) otuz gün içinde Kayıt Şirketi'ne hisse süreci ile ilgili tüm bilgileri sağlamalıdır. İştirakçilerin adları, her birinin taahhüt ettiği pay sayısı, adresleri, meslekleri, uyrukları ve payların değeri için ödenen tutarlar dahil bildirilir.

tarihinden itibaren otuz (30) gün içinde Ticaret Bakanı nezdinde itiraz etme hakkına sahiptir.

Madde (25): Kurucular, reddedilme nedeni ortadan kalktığında şirket kurmak için yeni bir başvuruda bulunabilirler.

1. Anonim şirketlerin asgari sermayesi iki milyon (2.000.000) dinardan, limited şirketteki asgari sermaye bir milyon (1.000.000) dinardan, kalanların asgari sermayesi ise beş yüz bin (500.000) dinardan az olamaz.
2. Anonim şirketin yükümlülüğü, toplam sermayenin ve artı haklarının %300'ünü aşmamaktadır (Irak Şirketler Yasası, 2004, s. 4-5).

1.3. Şirket Türleri

❖ Türkiye'deki şirket türleri aşağıdaki şekilde ayrılabilir:

- **Borçlar Kanunu'na Göre Şirketler:**

- A- Şahıs İşletmesi: Gerçek kişinin şahsında sahip olunur ve temsil edilir.
- B- Adi Ortaklık: Gerçek kişi şahısların bir araya gelerek oluşturdukları, kendine ait tüzel kişiliği olmayan, dolayısıyla şirket olmayan ortaklıklardır.

- **Türk Ticaret Kanunu'na Göre Şirketler:**

- A- Şahıs Şirketleri:

- Kollektif Şirket
- Adi Komandit Şirket

- B- Sermaye Şirketleri:

- Anonim Şirket
- Limited Şirket
- Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket

- **Kooperatifler Kanununa Göre Şirketler:**

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre, tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını, iş gücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla, gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan, değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir (Mili Eğitim Bakanlığı, 2011, s. 8).

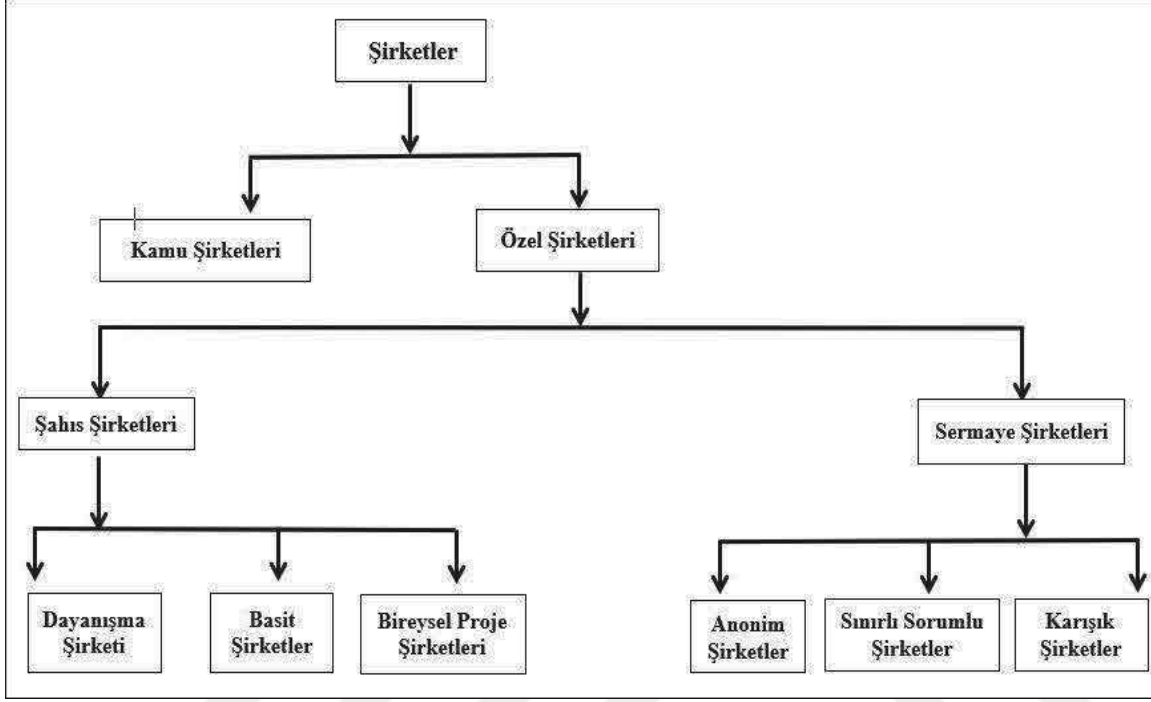
- **Özel Kanunla Kurulan Şirketler:**

Özel kanunla kurulan şirketler ise devletin bazı amaçlarının gerçekleştirilebilmesi ve hizmetlerin yapılabilmesi için kurulan şirketlerdir (Şengel, 2019, s. 6).

❖ Irak'ta şirketler genel olarak aşağıdakilere göre sınıflandırılabilir (Irak Şirketler Yasası, 2004, s. 2).

1. **Sermaye Şirketleri:** Sermayeye dayalı şirketler. Ortağın (veya hissedarın) yükümlülüğünün, itibari hisse değeri tutarı aşmadığı şirketlerdir.
2. **Şahıs Şirketleri:** Şahıs sorumluluğuna dayalı şirketlerdir, Ortaklar arasındaki güven ve dayanışma bu şirketlerin kuruluşunun temelidir.

Şekil 1. Irak Yasalarına Göre Şirket Türleri



Kaynak : (Irak Şirketler Yasası, 2004, s. 2)

Yukarıda şahıs ve sermaye şirketlerinden bahsedilmiştir. Şimdi bu şirketlerin, türleri, kuruluş işlemleri ve muhasebe yöntemleri hakkında detaylı bilgiler verilecektir.

1.3.1. Sermaye Şirketleri

Ortakları sınırlı sorumlu olan şirketlerdir (sermaye payları bölünmüş komandit şirket, anonim ve limited şirket). Bu tür şirketlerde, sermaye ön plandadır.

1.3.1.1. Anonim Şirket

Ticaret unvanı altında iş yapmak üzere kurulmuş, sermayesi belirlenmiş ve paylara bölünmüş bir şirket türüdür ve borçlarından dolayı sadece malvarlığından sorumludur (Alkan, 2010, s. 3). Anonim şirketin sermayesi, eşit değerde kıymetli paylara bölünür. Hissedarın sorumluluğu, taahhüt ettiği payların değerini ödemekle sınırlıdır ve taahhüt ettiği paylar dışında şirketin borçlarından sorumlu değildir (Al-Sawy & Shehata, 2019, s. 302).

Anonim şirket, ortaklar arasındaki kişisel ilişkilere ve karşılıklı güvene dayalı değildir. Finansal değerlendirmeye dayanmaktadır. Yani menfaat, hissedarın veya ortağın, hissedarın kişiliğine bakılmaksızın, sermayedeki bir pay karşılığında sunduklarına yansıtılır. Şirketin varlığının ve hayatta kalmasının, ortakların hayatta kalmasıyla hiçbir

ilgisi olmadığı sonucu çıkar. Yani herhangi bir hissedarın, bir anonim şirketten payını bir kişiye devretmek suretiyle, iflasla veya vefatla çıkması, anonim şirketin tasfiye ve feshine yol açmaz (Othman, 2013, s. 14).

1997'de Irak'ta değiştirilen (21) sayılı Şirketler Kanunu, karma veya özel bir anonim şirketi şu şekilde tanımlamaktadır. Şirketin borçları için taahhüt ettikleri payların itibari değerine göre mülkiyet niteliği açısından aşağıdakilere bölünmüş bir tür sermaye şirkettir:

1. **Özel Anonim Şirketler:** tamamen özel sektöre aittir.
2. **Karma Anonim Şirketler:** kamu sektöründen bir veya daha fazla kişinin bu sektör dışında bir veya daha fazla kişi ile anlaşması ile oluşan karma sermaye, kamu sektörünün içindeki payı en az (%25) (Al-Janabi, Al-Mashhadani, & Al-Tamimi, 2014, s. 104).

1.3.1.1.1. Anonim Şirketin Özellikleri

- 1- **Tüzel Kişilik:** Anonim şirket, hissedarlarından bağımsız bir tüzel kişi olarak kabul edilir. Bu, anonim şirketin işlerinin ortaklık işlerinden tamamen ayrılmasını (kendi başına alım ve satım) içerir ve mülkiyet devrinden etkilenmez. Paylarını bir kişiden diğerine devretmekten ve borçlarından sorumludur (Shuaib & Kamel, 2012 - 2013, s. 5). Anonim şirket, dava açma ehliyetine sahiptir. Başkalarına karşı dava açma hakkına sahip olduğu gibi, başkaları da tıpkı gerçek kişiler gibi anonim şirket aleyhine dava açma hakkına sahiptir (Al-Sabbagh, Al-Khouli, Ebu Talib, & Ali, 2016-2017, s. 13). Vergiler ödenir ve ortakların (hissedarların) anonim şirketteki eylemleri, müşterek sorumluluk şirketlerinde olduğu gibi şirket için bağlayıcı değildir. (Şirketin temsilcisi olarak atanan bazı mal sahipleri hariç) (Al-Janabi, Al-Mashhadani, & Al-Tamimi, 2014, s. 104).
- 2- **Hissedarlar İçin Sınırlı Sorumluluk:** Hissedarın sorumluluğu, taahhüt ettiği hisselerin değerinin ödenmesi ile sınırlıdır. Şirketin alacaklıları, hissedarların şahsi fonlarına rücu hakkına sahip değildir. Ancak borçlarını talep etme hakları, şirketin öz kaynakları ile sınırlıdır. Bu özellik hem büyük hem de küçük yatırımcıları, paralarını anonim şirketlere yatırmaya teşvik eden önemli faktörlerden biridir (Al-Sawy & Shehata, 2019, s. 302). Ortaklar, şirket feshedilse bile taahhüt ettikleri hisse bedelinin ödenmemiş kısmı için ortaklığa karşı sorumludur (Alkan, 2010, s. 4).
- 3- **Mülkiyetin Yönetimden Ayrılması:** Tüm sahiplerin şirketi yönetmesi pratik değildir. Çünkü bu durum, sahiplerin herhangi bir değişikliği durumuna bağlı olarak şirketin idari politikalarının sürekliliğini önler. Şirketi yönetme işinin, yüksek deneyime ve idari yeterlilikleri sahip olan kişilere verilmesi, tüm sahiplerinin yararınadır (Al-Sabbagh, Al-Khouli, Ebu Talib, & Ali, 2016-2017, s. 14). Şirketin yönetimi, şirket genel kurulu tarafından seçilen bir yönetim kurulu tarafından yürütülür. Bu kurul, şirketin yönetimi ve işlerinin sorunsuz işleyişinin takibinden sorumludur. Hissedarlar ise şirketin dış denetçisi aracılığıyla yönetim kurulunun çalışmalarını izlerler (Othman, 2013, s. 15).

- 4- **Hisse Değişimi Kolaylığı:** Anonim şirketin sermayesi, hisse adı verilen paylara bölünmüştür. Bu hisseler bir sınıf veya birden fazla sınıf olabilir (imtiyazlı hisse senetleri ve adi hisse senetleri). Hissedarlar, şirket veya ortakların bu konuda onayını almadan şirket hisselerini alıp satma hakkına sahiptir. Ticaretin kolaylığı, aşağıdakiler de dahil olmak üzere birkaç şeyle sonuçlanır (Shuaib & Kamel, 2012 - 2013, s. 7).

A- Şirketin devamlılığı sağlanır ve ortaklarının iflasından veya vefatından etkilenmez.

B- Şirketin çekinin istenildiği kadar kısa vadeli veya uzun vadeli bir yatırım aracı olabilmesine imkân verilmiş olur.

C- Şirket, hisselerinin piyasa değerindeki değişimden etkilenmez.

- 5- **Süreklilik:** Anonim şirketin ömrü, sürekli veya belirli bir tarihle sınırlı olabilir. Lisansını yenileyerek ömrünü uzatması mümkündür (Al-Janabi, Al-Mashhadani, & Al-Tamimi, 2014, s. 106). Anonim şirket, sahiplerinden bağımsız bir tüzel kişiliğe sahiptir. Ayrıca şirketin hayatı tanımlanmamıştır ve sahiplerinin hayatlarıyla ilgili değildir. (Al-Sawy & Shehata, 2019, s. 302). Hissedarlardan birinin ölümü, iflası veya ayrılığından etkilenmez. Kuruluş amacına aykırı bir işlem yapılmadıkça tasfiye edilmez. Bu durumda şirket, yapmak için kurulduğu işin bitmesi ile sona erebilir (Othman, 2013, s. 16).

1.3.1.1.2. Anonim Şirket Kuruluş İşlemleri

❖ Türkiye’de anonim şirketler dört şekilde kurulur:

(1) Yeni bir kurum aracılığıyla, (2) Birleşme yoluyla, (3) Değişiklik yoluyla, (4) Özelleştirme yoluyla (hükümet eylemi). Şirket, kurucuların sermayesini kayıtsız şartsız ödemeyi taahhüt ettikleri, noter tarafından imzaları tasdikli ve anonim şirket kurma iradelerinin açıklamaları ile kurulur (6102 Türk Ticaret Kanunu Madde 335). Anonim şirket kurmak için gereken asgari sermaye miktarında, yeni TTK ile eski TTK arasında bir fark yoktur. Esas sözleşmede tamamen zorunlu olan sermayeyi temsil eden ana sermaye 50.000,00 (elli bin) TL’dir (Çankaya G. , 2014, s. 3).

Anonim şirket kuruluş safhası, esas sözleşmenin hazırlanmasından şirketin ticaret siciline tescil edilmesi ve tüzel kişiliğin kazanılmasına kadar geçen süreci kapsar.

Bir anonim ortaklık kurmak için bir araya gelen ve aralarında gerekli mutabakatı sağlayan kurucular bir adım daha ileriye giderek, kurmak istedikleri şirketin esas sözleşmesini yasanın aradığı şekilde ve içerikte hazırlayıp imzalarlarsa, artık bu safhadan itibaren anonim şirket kurulmuş olur. (Atasoy & Ergün, 2017, s. 7)

Eski Türk Ticaret Kanunu’na göre en az beş kişi ile kurulabilen anonim şirketler, yeni Türk Ticaret Kanunu’na göre bir veya birden fazla gerçek ya da tüzel kişi tarafından kurulabilecektir. Böylece tek kişi ile anonim şirket kurabilme olanağı getirilmiştir.

Anonim şirket kurma süreci şu şekilde özetlenebilir: (Şengel, 2019, s. 116-117).

- Esas sözleşme, kurucu ortaklar tarafından yazılı olarak hazırlanır

- Tüm ortakların imzaları üzerinde noter veya ticaret sicilinin onayı
- Başvuru - ilgili kurumlara tescil ve işlemler
- Tescil ve ilanla ilgili işlemlerin yapılması
- Kuruluşun tamamlanması

Irak'ta anonim şirket kurma işlemleri aşağıdaki adımlar izlenerek yapılmaktadır: (Al-Janabi, Al-Mashhadani, & Al-Tamimi, 2014, s. 107-108)

1. Anonim şirketin kuruluş belgesi, kamu senedine üye olduktan sonra ve kurucularının taahhüt işlemleri hakkında bilgi verdiği tarihten itibaren on beş gün içinde düzenlenir. Pay sahipleri isimleri, her birinin hisse sayısı, adresleri, meslekleri, uyrukları ve hisse değerinden ödenen tutar dahil olmak üzere ilgili bilgiler yazılır. Anonim şirketin kurucuları ise kuruluş belgesi verilmeden önce şirketin projesi için ruhsat alma işlemleri ile ilgili sorumluluklarını yerine getirir ve bunu kurmak için gerekli sözleşmeleri imzalarlar.
2. Kurucular, karma anonim şirkete, nominal sermayesinin %30'undan az ve %55'inden fazla olmamak üzere, minimum %25 devlet için belirlenen oran dahil olmak üzere üye olurlar. Kurucular ise özel anonim şirkete nominal sermayesinin %20'sinden az ve %51'inden fazla olmamak üzere üye olurlar.
3. Kalan paylar, şirketin kuruluşunun onaylandığı tarihten itibaren otuz gün içinde, şirket tarafından düzenlenen ve kurucular tarafından özel bültende yayımlanan bir açıklama ile halka arz edilir. Irak bankalarından birinde hisse senet şirketinin adını taşıyan özel bir form düzenlenir ve pay sahibi talebi, ismi, adresi ve milliyeti bilgilerini içerir.

1.3.1.1.3. Anonim Şirketin Sermayesini Oluşturmak İçin Muhasebe İşlemleri

Anonim şirketler çeşitli türlerde hisse ihraç eder. Anonim şirketlerde birçok hisse türü vardır ve aşağıdaki türlerde temsil edilir.

- 1- **Nominal Paylar:** Satın alan hissedarın adını taşıyacak paylardır.
- 2- **Hamiline Paylar:** Üzerinde isim bulunmayan hisselerdir ve onu taşıyan kişi içindir (Shuaib & Kamel, 2012 - 2013, s. 33).
- 3- **İmtiyazlı Paylar:** Hamiline genellikle temettü dağıtımıyla ilgili bazı faydalar sağlayan hisselerdir. Şirket faaliyeti sona erdiğinde tasfiye gelirlerinin elde edilmesi.
- 4- **Adi Hisseler:** Anonim şirket tarafından ihraç edilen paydır ve hamili tüm riskleri taşır. Hamil ayrıca, diğerlerinin hakları ve imtiyazlı hisse senedi sahiplerinin payı ödendikten sonra kalan kârını alır (Al-Sabbagh, Al-Khouli, Ebu Talib, & Ali, 2016-2017, s. 27).
- 5- **Nakit Paylar:** Nakit hisse, değeri şirkete nakit olarak ödenen pay anlamına gelir.
- 6- **Aynı Hisseler:** Şirket tarafından aynı paylar karşılığında ihraç edilen makine, araçlar, binalar vb. şirketin sermayesindeki paylarının ödenmesi bir veya daha fazla ortak tarafından sağlanır (Othman, 2013, s. 47).

- **Sermayenin Nakit Olarak Ödenmesi İçin Muhasebe İşlemleri:**

Şirketin sermayesinin sadece nakit paylardan oluşması halinde, hisse değeri tek seferde veya taksitle ödenebilir. Kurucuların kendileri, şirketin sermayesinin tamamına sahip olabilir ve değerini hemen ödeyebilir veya bir kısmı halka açık hisse için verilebilir.

- Kurucuların tüm nakit sermaye paylarını taahhüt etmesi ve değerini tek seferde ödenmesi:

Kurucular, tüm sermaye paylarını alabilir ve değerini tek seferde ödeyebilir. Muhasebe işlemi aşağıdaki gibidir:

- Kurucuların nakit sermayenin tüm paylarına sahipliği ve değerlerini taksitle ödemesi.

1) Bu durumda, kurucuların bilgisi dahilinde payların bedelinin ödendiğine ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde yapılır.

-----	/	-----
BANKALAR	xxx	
KURUCULAR	xxx	
-----	/	-----

2) Kurucuların sahip olduğu paylar ihraç edildiğinde, aşağıdaki giriş yapılır (Al-Sabbagh, Al-Khouli, Ebu Talib, & Ali, 2016-2017, s. 42).

-----	/	-----
KURUCULAR	xxx	
SERMAYE HİSSE SENETLERİ	xxx	
-----	/	-----

➤ Kuruluş Masraflarının ve İhraç Ücretlerinin Muhasebeleştirilmesi:

1. Kuruluş Masrafları:

Kurulma aşamasında şirket tarafından yapılan söz konusu giderler veya kurucuların şirketi kurmak için kişisel fonlarından ödedikleri masraflardır. Kurucu meclisin toplantı tarihinden önceki dönemde harcamaları gösteren ve meclise sunulan belgeler, kuruluş masraflarını gösterir.

Kuruluş giderleri, kurucuların sahip olduğu ve hesaba aldığı anonim şirketin sermayesinden (banka/taahhüt ve kuruluş), yani kurucuların taahhüt ettiği payların değerinden ödenebilir. Kuruluş giderleri şunları içerir: (Othman, 2013, s. 105-106).

- ✓ Kurucuların kendi aralarında ve başkaları ile şirket kuruluşu ile ilgili konularda toplantı ve toplantı yapma masrafları
- ✓ Ekonomik fizibilite çalışması maliyetleri
- ✓ İlk sözleşme yazma maliyetleri ve şirketin ana sözleşmesi

- ✓ Şirket logosu ve reklamlarının tasarım maliyetleri
- ✓ Şirket kurmak için bir başvuruda bulunma ve şirket kurma ön kararını elde etme maliyeti
- ✓ Hisselerin ve pay kuponlarının basım maliyetleri
- ✓ Hissedarlar ve diğerleri ile ofis, idari ve sekreterlik yazışma maliyetleri

Bu giderlerin muhasebeleştirilmesi, anonim şirket defterlerinde şu şekilde özetlenebilir:

- Kurucular, kuruluş döneminde kendi fonlarından ödedikleri kuruluş masraflarının değerini geri aldıklarında, kayıt:

----- / -----

KURULUŞ MALİYETLERİ ×××

BANKALAR ×××

----- / -----

- Vakıf giderlerini ayırmaya karar verilen yıllarda, her muhasebe döneminin sonunda kayıt yapılır:

----- / -----

KARLAR VE ZARARLAR ×××

KURULUŞ MALİYETLERİ ×××

----- / -----

Kuruluş giderlerinin kalan bakiyesi, ondan (bütçenin varlık tarafında) düşüldükten sonra gösterilir (Al-Sabbagh, Al-Khouli, Ebu Talib, & Ali, 2016-2017, s. 57).

➤ Aynı Sermayenin Ödenmesi İçin Muhasebe İşlemleri:

Sağlanan aynı pay, bir grup maddi veya maddi olmayan varlık şeklinde olabilir. Aşağıdaki şekilde ek olarak bu çeşitli yükümlülük şunları içerebilir:

A- Malzeme ve Maddi Olmayan Varlıkların Sağlanması:

Muhasebe işlemi aşağıdaki gibidir:

1. Aynı payların ortaklardan veya kuruculardan alınması üzerine aşağıdaki kayıt ile şirket defterine kaydedilir:

----- / -----

BİNALAR ×××

ARAÇLAR ×××

MALZEMELER VE DEMİRBAŞLAR ×××

MAKİNELER ×××

ORTAKLIKLAR ×××

(KURUCULAR)

(Aynı pay tahmini değerine göre)

----- / -----

2. Şirketin aynı hisse ihracı aynı pay karşılığında ve şu şekilde kaydedilir:

----- / -----

ORTAKLIKLAR xxx

(KURUCULAR)

SERMAYE xxx

(Nominal değerde hisse ihracı)

----- / -----

B- Şahıs Şirketlerinden veya Şahıslardan Oluşan Şirketten Varlık ve Borç Sunma:

Bir şahıs şirketinin sahibi veya bir kişi şirketinin sahipleri, bir sermaye şirket kurarken kuruluşun varlıklarını ve borçlarını aynı hisse olarak sunabilir. Unutulmamalıdır ki şahıs şirketleri birleşme ile feshedilebilir veya sermaye şirketlerine katılabilir. Bu varlıklar ve borçlar, şirket defterine tahmini değerleriyle kaydedilir.

Bu açıdan şu olasılıklardan biriyle karşılaşılabilir: (Shuaib & Kamel, 2012 - 2013, s. 36-39).

1. Net varlıklar, şirket tarafından aynı hisse karşılığında, ihraç edilen aynı hisse senetlerinin nominal değerine eşittir ve burada sorun yoktur.
2. Teklif edilen net varlıkların, üzerinde anlaşmaya varılan aynı hisse senetlerinin nominal değerinden daha az olması ve buradaki farkın genellikle şerefiye olan gizli bir varlığı temsil etmesi temelinde değerlendirilir.
3. Sağlanan net varlıkların, şirket tarafından aynı hisse karşılığında ihraç edilmiş mutabık kalınan aynı hisse senetlerinin nominal değerinden büyük olması. Bu fark kanuni yedek hesabına kaydedilir.

Türkiye’deki Anonim Şirketlerde Kuruluş Şekilleri ve Muhasebe Kayıtları

Anonim şirketlerin kuruluşu iki şekilde olabilir. Bunlar; sermayenin tamamının şartsız taahhüt edilmesi veya payların halka arz edilmesi yöntemidir.

- Sermayenin tamamının şartsız taahhüt edilmesi: Şirket sermayesinin tamamının kurucu ortaklar tarafından taahhüt edilmesiyle gerçekleşen kurulma biçimidir (anı kuruluş).
- Payların halka arz edilmesi: Türk Ticaret Kanunu 346. Maddeye göre: “Esas sözleşmede taahhüt edilmiş olup da taahhüt sahiplerince, şirketin tescilinden itibaren en geç iki ay içinde halka arzedileceği esas sözleşmede belirtilmiş ve ayrıca garanti edilmiş bulunan nakdî payların karşılıkları satıştan elde edilen gelirden ödenir. Pay senetlerinin halka arzedilmesi sermaye piyasası mevzuatına göre yapılır. Satış süresinin sonunda, payların itibarî değerlerinin, varsa çıkarma priminin karşılığı

şirkete, giderler düştükten sonra kalan tutar ise, pay senetlerini halka arzeden pay sahiplerine ödenir. Halka arzedilip de süresinde satılmayan payların bedellerinin tamamı, süresinde halka arzedilmeyen payların bedellerinin ise, yüzde yirmibeşi iki aylık süreyi izleyen üç gün içinde ödenir” Payların halka arzı yolu ile şirket kurulması yöntemi ender görülen bir yöntemdir. Her iki yöntemde de şirket kuruluş muhasebe işlemleri benzerlik göstermektedir. (Kishalı, 2017, s. 108)

Kuruluş İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

1. Sermayenin Tamamının Şartsız Taahhüt Edilmesi Yönteminde Muhasebe Kayıtları

Anı kuruluştaki muhasebe kayıtları diğer şirketlerdeki kuruluş kayıtlarından farklı değildir. Bu kuruluş türünde kuruluş sermayesinin tümü ortaklar tarafından taahhüt edilir. Taahhüt edilen sermayenin 1/4 ü herhangi bir bankadaki şirket adına açılan hesaba yatırılır. Ayrıca kuruluş sırasında yapılan giderler, 262"kuruluş ve örgütlenme giderleri"ne yazılır. (Gültekin & Savci, 2009, s. 111)

Vergi Usul Kanunu 282. Maddeye göre: “Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirir. Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz. Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir.”

Türk Ticaret Kanunu 74. Maddeye göre: “Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz.”

Kuruluş ve örgütlenme giderleri TFRS uygulamalarına göre gider olarak raporlanır, aktifleştirilmez. VUK çerçevesinde aktifleştirilmiş olan kuruluş ve örgütlenme giderlerinin TFRS açılış bilançosundan çıkarılmış olması gerekir. (Gücenme Gençoğlu, Poroy Arsoy, Ertan, & Bora, 2014, s. 15)

Yukarıdaki kanun hükümlerinden kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilip aktifleştirilemeyeceği hususunda farklı uygulamaların yapılabileceği anlaşılmaktadır. Örnek uygulamada kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirildiği varsayılmıştır.

A. Kurucu Ortakların Sermaye Taahhüt Etmeleri

----- / -----		
501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE HASEBİ	xxx
501.01	A	xxx
501.02	B	xxx
501.03	C	xxx
500	SERMAYE HESABI	xxx
500.01	A	xxx
500.02	B	xxx
500.03	C	xxx
Kurucu Ortakların Sermaye Taahhütleri		
----- / -----		

B. Ortaklarının sermayeyi ödeme taahhüdünü yerine getirmeleri

----- / -----		
100 KASA HESABI	xxx	
102 BANKALAR HESABI	xxx	
252 BİNALAR HESABI	xxx	
253 MAKİNE TESİS ve CİHAZLAR. HS	xxx	
254 TAŞITLAR HESABI	xxx	
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	xxx	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		xxx
501.01 A	xxx	
501.02 B	xxx	
501.03 C	xxx	

Ortaklar tarafından ödenmemiş sermayenin ödenmesi

----- / -----

C. Noter ve tescil giderleri

----- / -----		
262 KURULUŞ ve ÖRGÜTLENME GİD. HS	xxx	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	xxx	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		xxx

Kuruluş giderlerinin ortak tarafından yapılması

----- / -----

2. Payların Halka Arz Edilmesi Yönteminde Muhasebe Kayıtları

A. Kurucu ortakların sermaye taahhüt etmeleri

----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		xxx
501.01 A Kur.Ort.	xxx	
501.02 B Kur.Ort.	xxx	
501.03 C Kur.Ort.	xxx	
501.04 D Kur.Ort.	xxx	
500 SERMAYE HESABI		xxx
500.01 A Kur.Ort.	xxx	
500.02 B Kur.Ort.	xxx	
500.03 C Kur.Ort.	xxx	
500.04 D Kur.Ort.	xxx	

Sermayenin tamamını Kurucu Ortakların Taahhüt etmeleri

----- / -----

B. Ortaklarının sermayeyi ödeme taahhüdünü yerine getirmeleri

----- / -----

100 KASA HESABI	xxx	
-----------------	-----	--

102	BANKALAR HESABI	xxx	
252	BİNALAR HESABI	xxx	
253	MAKİNE TESİS ve CİHAZLAR. HS	xxx	
254	TAŞITLAR HESABI	xxx	
255	DEMİRBAŞLAR HESABI	xxx	
501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI	xxx	
501.01 A		xxx	
501.02 B		xxx	
501.03 C		xxx	
Ortaklar tarafından ödenmemiş sermayenin ödenmesi			
----- / -----			
C.	Noter ve tescil giderleri		
----- / -----			
262	KURULUŞ ve ÖRGÜTLENME GİD. HS	xxx	
191	İNDİRİLECEK KDV HESASI	xxx	
331	ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		xxx
Kuruluş giderlerinin ortak tarafından yapılması			
----- / -----			
D.	Hisse senetlerinin satış için ortak bankasına verilmesi		
----- / -----			
900	BORÇLU NAZIM HESAPLAR	xxx	
900.01	Satıştaki His. Sen. Alacak	xxx	
950	ALACAK NAZIM HESAPLAR		xxx
950.01	Satıştaki His. Sen. Borcu		xxx
Hisse senetlerinin satış için ortak bankasına verilmesi.			
----- / -----			
E.	Hisse senetlerinin satışının tamamlanması		
----- / -----			
950	ALACAK NAZIM HESAPLAR	xxx	
950.01	Satıştaki His. Sen. Borçlar	xxx	
900	BORÇLU NAZIM HESAPLAR		xxx
900.01	Satıştaki His. Sen. Alacak		xxx
Hisse senetlerinin satışının tamamlanması.			
----- / -----			
Kuruluş giderlerinden dolayı ortağa olan borcun nakit ödenmesi			
----- / -----			
331	ORTAKLARA BORÇLAR HESABI	xxx	
100	KASA HESABI		xxx
Kuruluş giderlerinden dolayı ortağa olan borcun ödenmesi			
----- / -----			

1.3.1.2. Sermaye Payları Bölünmüş Komandit Şirket

Sermayesi paylara bölünmüş ve ortaklarından bir veya birkaçının ortak olarak şirketin alacaklılarına karşı sorumlu olduğu şirket türüdür. Adi komandit şirkette olduğu gibi komandite ortakların sorumluluğu sınırsız; komanditer ortaklarınki ise koymayı taahhüt ettikleri sermaye tutarı ile sınırlıdır (Han & Alâ, 2005, s. 5). Anonim şirketlerin kuruluşuna ilişkin hükümler, sermayesi paylara bölünmüş basit bir ortaklık şirketi

kurulmasına uygulanır. İş hayatında, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete pek rastlanmaz (Şengel, 2019, s. 12).

Hisselerle sınırlı bir ortaklığın iki tür sahip içerdiği yukarıda açıklanmıştır. Birincisi, sınırsız sorumlu ortaklar ve ikincisi sınırlı sorumlu ortaklardır. Ayrıca minimum kurucu veya ortak sayısı, hisselerle sınırlı bir şirkette iki iken, anonim şirkette üçtür (Al-Sabbagh, Al-Khouli, Ebu Talib, & Ali, 2016-2017, s. 266). Minimum kurucu ortak sayısı ile ilgili Türkiye'deki yasal mevzuat farklıdır. Örneğin yeni Türk Ticaret Kanunu bir kişi ile dahi anonim şirket kurulabilmesine imkan vermektedir.

1.3.1.2.1. Sermaye Payları Bölünmüş Komandit Şirket Özellikleri

Sermaye payları bölünmüş komandit şirket aşağıdaki özelliklerle karakterizedir:

1. İçindeki ortaklar iki sınıftan oluşur: 1. Komandite ortakları kategorisidir. Ortaklaşa şirketin yükümlülükleri için tüm paralardan sorumlu bu kategori, bir veya daha fazla komandite ortaktan oluşabilir. 2. Komanditer ortaklar, sermayedeki payları dışında şirketin yükümlülüklerinden sorumlu değildir.
2. Adı, bir addan veya daha fazla addan oluşur.
3. Sermayesi, ticarete konu olan eşit değerdeki paylara bölünmüştür.
4. Anonim şirketlerin kuruluşuna ilişkin hükümler, payları bölünmüş komandit şirketlere uygulanır.
5. Anonim şirketlerde pay ve tahvilleri düzenleyen hükümler, ihraç ettikleri araçlara uygulanır. (Othman, 2013, s. 314)
6. Komandite ortağı, şirkete katıldığında bir tüccar sıfatını kazanır.
7. Komandite ortak, diğer ortakların rızası dışında payını başkalarına devredemez. Aynı şekilde, ortağın vefatında payı, mirasçılara devredilmez ve ortağın ölümü, şirketin feshi ile sonuçlanır (Mahmoud & Al-Kholy, 2008, s. 381-382).

1.3.1.2.2. Sermaye Payları Bölünmüş Komandit Şirket Oluşturmak İçin Muhasebe İşlemleri

Pay Ortaklığı Şirketi'nin yukarıda belirtildiği gibi sermayesi iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm: Sorumluluğu olmayan ortaklar tarafından sağlanan meblağlardır. Duruma göre kurucular, iştirakçiler veya hissedarlar olarak adlandırılırlar. Sermayenin bu kısmı, alınıp satılabilen eşit değerde hisseler halinde çıkarılır ve tıpkı bir anonim şirketin ihraç ettiği hisseler gibidir. İkinci bölüm: bir veya daha fazla sorumlu ortak tarafından ödenen meblağlardan oluşur. (Al-Sabbagh, Al-Khouli, Ebu Talib, & Ali, 2016-2017, s. 266). Paylarla sınırlı ortaklığın iki tür ortaktan oluştuğu dikkate alındığında, mesele sorumlu ortaklarının payları ve hissedarların sermayedeki payları arasında bir ayrım gerekecektir (Othman, 2013, s. 317-319).

1- Şirketin Sermayesi İle

----- / -----	
BANKALAR	xxx
HİSSEDARLARIN HİSSE SENETLERİ	xxx
Sorumlu Ortaklar	xxx
Sınırlı Sorumlu Ortaklar	xxx

----- / -----

2- Şirketin Sermaye Paylarının İhraç Kaydı

----- / -----

HİSSEDARLARIN HİSSE SENETLERİ xxx

Sorumlu Ortaklar xxx

Sınırlı Sorumlu Ortaklar xxx

SERMAYE xxx

Sorumlu Ortaklar xxx

Sınırlı Sorumlu Ortaklar xxx

----- / -----

Türkiye’deki komandit şirketlerin kuruluş işlemlerinin muhasebeleştirilmesi

Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar .

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin kuruluş muhasebe işlemleri iki aşamada kaydedilir: (Çaldağ, 2013, s. 410-411)

- ❖ Sermayenin taahhüt edilmesi
- ❖ Taahhütlerin yerine getirilmesi

A. Ortakların Sermaye Taahhüt Etmeleri

----- / -----

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI xxx

501.01 Komandite N xxx

501.02 Komandite L xxx

501.03 Komandite K xxx

500 SERMAYE HESABI xxx

500.01 Komandite N xxx

500.02 Komandite T xxx

500.03 Komandite K xxx

Ortakların Sermaye Taahhüdünde bulunması

----- / -----
B. Ortaklarının sermayeyi ödeme taahhüdünü yerine getirmeleri

----- / -----

100 KASA HESABI	xxx
102 BANKALAR HESABI	xxx
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI	xxx
501.01 Komandite M	xxx
501.02 Komandite T	xxx
501.03 Komandite C	xxx

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri

----- / -----

C. Noter ve tescil giderleri

----- / -----

262 KURULUŞ ve ÖRGÜTLENME GİD. HS	xxx
191 İNDİRİLECEK KDV HS	xxx
100 KASA HESABI	xxx

Kuruluşla ilgili yapılan giderler

----- / -----

1.3.1.3. *Limited Şirket*

İki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan ve ana sermayesi belirlenen, ortaklarının sorumluluğu şirkete koydukları sermaye ile sınırlıdır. Bir şirketin yükümlülüğü, o şirketin varlıklarının miktarıdır. Ortakların sorumluluğu, koymak işledikleri sermaye miktarı ile sınırlıdır ve sermaye yükümlülüklerini yerine getirdikleri sürece bu sorumluluklarından kurtulurlar (Han & Alâ, 2005, s. 3).

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye’de tek kişi ile limited şirket kurulabilmesine imkan verilmiştir. Ortak sayısı ile ilgili üst limit eski kanunda olduğu gibi yeni kanunda da en fazla 50 kişi olacak şekilde düzenlenmiştir.

Bir ticari şirkette temel unsur, sermayenin, şirketin ana sözleşmesinde belirtilmiş olmasıdır. Ticari şirketlerin temel amacı kâr ve katılım olduğu için ortaklar kendi varlıklarından belirli bir miktar tahsis etmeli ve bunu şirkete sermaye payı olarak

yatırmalı ve böylece şirketin sermayesini sağlamalıdır. Her ortak, şirkete usulüne uygun olarak yazılı ve noter tasdikli bir sözleşme getirmeyi taahhüt ettiği sermaye payı kadar borçludur (Alkan, 2010, s. 20).

Her ortağın sermayedeki payı için sınırlı sorumluluğu vardır. Ayrıca ortak sayısının elli ortağı geçmesi de kabul edilmez. Ortakların hisselerinin devrinin, ortaklar tarafından geri kazanıma tabi olduğuna dikkat edilmelidir. Ortak, hissesini satabilse de diğer ortakların da aynı koşullar altında satılan hisseyi geri alma hakkı vardır. Payını satmak isteyen kişi, kalan ortaklara (yöneticiler aracılığıyla) kendisine sunulan teklif hakkında bilgi vermelidir. Ortaklardan herhangi biri, bir ay içinde geri alma hakkını kullanmazsa, hissesini başkalarına satma hakkına sahip olacaktır. Şirket adı, bir veya daha fazla ortağın adını içerebilir. Ancak şirketin adresi, tüm işlemler ve yazışmalar limited şirket adına ve tektir (Al-Sawy & Shehata, 2019, s. 300).

1.3.1.3.1. Limited Şirketin Özellikleri

Limited şirketlerin özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

1. Bir sermaye şirkettir.
2. Kişisel istihdam ve sermaye olarak ticari itibar ortaklar tarafından sunulamaz.
3. Gerçek kişiler gibi tüzel kişiler de ortak olabilir.
4. Bir ticaret unvanı, bir iş konusu ve limited şirket olduğunu belirten ifadelerden oluşur.
5. Ortakların sorumlulukları sermaye içindeki payları ile sınırlıdır.
6. Şirket, kurumlar vergisi mükellefidir.
7. Hissedarlar genel kurulu ve yöneticiler, şirketin yasal olarak zorunlu organlarıdır.
8. Bağımsız denetime tabidir (Şengel, 2019, s. 92).
9. Sigorta, tasarruf veya bankacılık işi yapmasına izin verilmez ve kredi tahvili çıkaramaz.

1.3.1.3.2. Limited Şirket Kuruluşunda Muhasebe İşlemleri

Limited şirketlere sermaye ödenmesi için muhasebe işlemleri, yeniden yapılanması ve sınıflandırılması, esas itibarıyla dayanışma şirketleri ve anonim şirketlerde kullanılanlardan farklı değildir. Ortakların şirketin sermayesindeki paylarını ödemelerine ilişkin muhasebe uygulaması, aşağıdaki iki kayıtla temsil edilir (Othman, 2013, s. 329-333).

1. **Abonelik Kaydı:** Ortaklar, şirket sermayesine ortak olduklarında ve bu hisseleri nakden veya aynı olarak ödediğinde tescil aşağıdaki gibi olur:

➤ Ödeme Nakit Olarak Yapıldığında:

----- / -----

BANKALAR ×××

ORTAKLAR ×××

----- / -----

➤ **Ödeme Aynı Olarak Yapıldığında:**

----- / -----

AYNI VARLIKLAR xxx

ORTAKLAR xxx

----- / -----

2. **Hisselerin (Payların) İhraç Kaydı:** Paylar ihraç edildiğinde aşağıdaki kayıt kaydedilir:

----- / -----

ORTAKLAR xxx

SERMAYE xxx

----- / -----

Türkiye’deki Limited Şirkette Kuruluş Kayıtları

Limited şirket kuruluş kayıtları işlemleri aşağıdaki gibidir: (Haftacı, 2013, s. 239)

A. Ortakların Sermaye Taahhüt Etmeleri

----- / -----

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI xxx

501.01 Ortak A xxx

501.02 Ortak B xxx

501.03 Ortak C xxx

500 SERMAYE HESABI xxx

500.01 Ortak A xxx

500.02 Ortak B xxx

500.03 Ortak C xxx

Ortakların Sermayeyi Taahhütleri

----- / -----

B. Ortaklarının sermayeyi ödeme taahhüdünü yerine getirmeleri

----- / -----	
100 KASA HESABI	xxx
102 BANKALAR HESABI	xxx
110 HİSSE SENETLERİ HESABI	xxx
121 ALACAK SENETLERİ HESABI	xxx
252 BİNALAR HESABI	xxx
253 MAKİNE TESİS ve CİHAZLAR. HS	xxx
254 TAŞITLAR HESABI	xxx
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	xxx
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI	xxx

Ortakların sermaye taahhüt borcunu ödemesi

----- / -----

C. Noter ve tescil giderleri

----- / -----

262 KURULUŞ ve ÖRGÜTLENME GİD. HS	xxx
191 İNDİRİLECEK KDV HS	xxx
102 BANKALAR HESABI	xxx

Kuruluş giderlerinin bankadan ödenmesi

----- / -----

1.3.2. Şahıs Şirketleri

Şahıs şirketleri kollektif, komandit ve hissedar şirketler olarak 3'e ayrılır.

1.3.2.1. Kollektif Şirket

Şirketin borçları için tüm paralarından müştereken sorumlu olan iki veya daha fazla ortaktan oluşan şirkettir. Yani sorumluluk, sermayede sunulan hisselerle sınırlı değildir; daha ziyade ortakların kişisel paralarına-varlıklarına uzanır. Uygulamada en yaygın ticari şirketlerden biri olarak kabul edilir. Çünkü bağları ve şahıs ilişkileri olan az sayıda insanın bunları oluşturması mümkündür (Eğitim, 2020, s. 2). Tüm ortakların dayanışma içinde olduğu, her ortağın kendisinden ve diğer ortaklardan sorumlu olduğu bir şirkettir ve her bir ortak, şirketi yönetme hakkına sahiptir (Saleh, 2006-2007, s. 11).

Türk Ticaret Kanunu'nun 153. maddesine göre kolektif şirket, şu şekilde tanımlanmaktadır: “Gerçek kişiler arasında ticaret unvanı altında ticari bir işletmeyi

işletmek üzere kurulan şirkettir ve ortaklardan herhangi biri için sorumluluğu şirketin alacakları ile sınırlı değildir.” (Mili Eğitim Bakanlığı, 2011, s. 12).

1997 yılı Irak Şirketler Kanunu (21), değiştirildiği şekliyle Kollektif Şirketi şu şekilde tanımlamıştır: “İkiden az ve yirmiden fazla olmamak üzere çok sayıda gerçek kişiden oluşan şirkette her birinin bir hissesi olacaktır ve şirketin tüm yükümlülükleri için sınırsız kişisel sorumluluktan müştereken sorumludur ” (Al-Janabi, Al-Mashhadani, & Al-Tamimi, 2014, s. 6).

1.3.2.1.1. Kollektif Şirketin Özellikleri

Kollektif şirketlerin temel özellikleri şunlardır:

1. **Şirket Unvanı:** Dayanışma şirketinin unvanı, ortaklarının isimlerinden oluşur. Böylece başkaları, şirketteki ortakların kimliğini bilebilir. Şirketin borçlarından sorumlu olanlar, şahsi ve müteselsil sorumludur. Şirket unvanının tüm ortakların isimlerinden oluşması gerekli değildir. Özellikle sayıları fazla ise ortaklardan birinin ismi " ve diğerleri" şeklinde belirtmek yeterlidir.
2. **Ortağın Hissenin Alım Satımının Kabul Edilemezliği:** Dayanışma şirketteki kişisel varlığın bir sonucu olarak, onun içindeki ortakların kişilikleri dikkate alınır. Buna göre genel bir kural olarak, diğer ortakların rızası olmaksızın, hissesini üçüncü bir kişiye devretmek isteyen ortağa izin verilmez. Payın başkalarına devredilmesi, yabancı bir kişinin ortaklar adına şirkete ortak olarak girişine yol açtığından, diğer ortakların bunu kabul etmesi gerekir.
Diğer yandan, ortaklardan birinin ölümü, payının mirasçılara devri ile sonuçlanmaz. Ancak, ortağın bir dayanışma şirketindeki payının devredilemeyeceği kuralı kamu düzeni ile ilgili değildir ve bu nedenle her ortağın hissesini başkalarına devretme hakkına sahip olduğu şirket sözleşmesinde kabul edilebilir. Ortaklardan birinin vefatı halinde payının mirasçılara devredilmesi ve şirketin kalan ortaklar ile ölen ortağın mirasçıları arasında, şirketin devamı konusunda anlaşmaya da izin verilir.
3. **Ortaklar, Tüccar Statüsü Kazanır:** Sorumlu ortak, kişisel ve ortaklaşa şirketin borçlarından sorumludur. Bu tüzel kişiliğin bir parçası kabul edilir ve şirkete girdikten sonra tüccar statüsü kazanır. Vergi kurumu tarafından vergi mükellefi olarak kabul edilir ve vergiden şahsen sorumludur.
4. Sorumlu ortağın tüccar statüsünü kazanmasının bir sonucu olarak, şirket, ticari borçlarını ödemesinin kesilmesi nedeniyle iflas ettiğini açıkladığında, haklarında iflas beyan şartları yerine getirildiği için müşterek ortakların da iflası gelecektir (Mahmoud & Al-Kholy, 2008, s. 4-5).
5. Bir ortak tarafından şirketin yararına gerçekleştirilen herhangi bir eylem, şirketin yararına görünmesi koşuluyla, bu ortağın yetkilerinin kapsamından daha büyük olsa bile, diğer ortaklar için de bağlayıcı olur (Al-Janabi, Al-Mashhadani, & Al-Tamimi, 2014, s. 6). Her ortak, şirket ve diğer ortakların her biri için bir temsilci olarak kabul edilir ve bu nedenle, şirket ve diğer ortaklar için bağlayıcı sözleşmeler yapabilir. Ancak işlemler, şirketin normal faaliyet limitleri dahilinde olmalıdır.
6. **Ortak Mülkiyet ve Kârlara Katılım:** Şirketin varlıkları, tüm ortakların mülkiyetindedir ve bu aynı varlık, daha önce ortak tarafından sermayedeki payının bir kısmının ödenmesi için sağlanmış olsa bile hiçbir ortağın aynı bir hakkı

yoktur. Her ortak, şirketin kârından bir pay alma hakkına sahiptir ve ortaklar arasında kararlaştırılan ilkelere uygun olarak, şirketin elde edebileceği zararlardan kendi payını üstlenmelidir (Al-Sawy & Shehata, 2019, s. 8-9).

7. **Sınırlı Ömürlüdür:** Dayanışma şirketi, şirket sözleşmesinin bunu öngörmesi halinde, ortaklardan birinin vefatı, ortaklardan birinin iflası veya talebi üzerine ortaklardan birinin geri çekilmesi durumunda feshedilir. Ortaklar, kendi aralarında, çekilen ortakdan bağımsız olarak şirketin devam edeceğine oybirliği ile karar verebilirler (Ali & Shami, 2013, s. 27).

1.3.2.1.2. Kollektif Şirket Oluşturmak İçin Muhasebe İşlemleri

Şirket, ekonomik bir projeden yararlanmayı hedeflerken her ortağın şirketin sermayesinde bir pay sağlama taahhüdünü gerektirir ve bu pay, hisse olarak bilinir. Şirkette pay teklif etmeyen ortak sayılmaz. Ortaklar, her birinin belirli bir pay sağlama taahhüdü üzerinde anlaşır, ortaklardan birinin şirkette bir pay sağlayamaması, onun hükümsüzlüğüne yol açar. Ortaklar tarafından teklif edilen hisseler üç çeşittir:

1. Bir miktar nakit yani nakit pay olabilir.
2. Hisse. Belirli bir tür olabilir.
3. Ayni herhangi bir paylaşım. Örneğin bu paylaşım bir eser olabilir.

Ortakların, şirketlerinin doğası ve amacı ile uyumlu en uygun yerine getirme yöntemleri üzerinde anlaşacakları açıktır.

- **Nakit Pay:** Ortak, sermayedeki payını nakit olarak verir veya banka nezdindeki şirket adına bir hesaba yatırır, bu durumda hazinedeki kasa hesabını veya banka hesabını borçlandırır ve sermaye hesabı aynı değerde alacaklandırılır ve yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

----- / -----
NAKİT (HAZİNE VEYA BANKA) ×××
SERMAYE ×××
----- / -----

- **Ayni Pay:** Ortaklarından biri veya birileri, ayni tür binalar, taşıtlar veya mal olarak varlık sağlayarak şirketin sermayesine pay sağlayabilir. Bu durumda giriş, nakit geri ödeme durumundakinden farklı değildir. Ancak ortak tarafından sağlanan varlık hesabı, hazine veya banka yerine, kayıttaki borçlu taraf olan hesaptır. Sermaye hesabına gelince, alacaklı tarafla aynı kalır, yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir: (Mahmoud & Al-Kholy, 2008, s. 14-17).

----- / -----
VARLIKLAR ×××
SERMAYE ×××
----- / -----

- **İş Pay:** Ortaklardan biri nakit veya ayni varlıklar sağlayamaz ve şirketin kâr veya zarar açısından elde ettiklerini diğer ortaklarla paylaşması karşılığında, işini kendisine hisse olarak sunar. Ve ortak, iş payıyla birlikte başka bir pay vermezse,

diğer defterlere giriş yapılmasını gerektirmez. Bunun yerine ortağın adı ve açıklaması, genel yevmiye defterine kaydedilir (ortak - şirketteki işiyle sınırlı bir ortak) (Al-Sawy & Shehata, 2019, s. 24).

Ortaklardan birinin, bir dayanışma şirketinde iş payı sunması, şirketin çalışma alanında özel ve farklı bir deneyim olabilir. Bu ortak, anlaşma yapma ve ticari sözleşmeler yapma konusunda uzman veya şirketin faaliyet gösterdiği endüstri alanında teknik uzman olabilir. İşten pay teklif eden ortak, tüm zamanını ve çabasını şirketin yararına ayırmalı ve şirketin işten elde ettiği faydaya aykırı bir ücret veya iş karşılığında başkaları için çalışmaktan kaçınmalıdır.

Kollektif şirketlerin kuruluşlarında taahhüt edilen ve konulan çeşitli iktisadi varlıklara göre farklı durumlar söz konusu olabilir: (Bektöre, Benliğiray, & Aydın, 2008, s. 25-28)

- ❖ Sermaye olarak sadece nakit konulması,
- ❖ Sermaye olarak nakit ve nakit dışı varlıkların konulması,
- ❖ Sermaye taahhüdünün kısmen yerine getirilmesi,
- ❖ Sermaye olarak işletme konulması,

Şahıs şirketleri kuruluş aşamasında katlandıkları giderleri doğrudan gider yazmak zorundadır. Şahıs şirketlerinde kuruluş giderleri aktifleştirilemez. Aşağıda verilen örneklerde kuruluş giderlerinin kuruluş bilançosunda gösterilebilmesi amacıyla, daha sonra 770 Genel Yönetim Giderlerine aktarılmak üzere 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına kaydedilmiştir. Bilanço hazırlanması düşünülmüyorsa bu giderler doğrudan 770 Genel Yönetim Giderleri veya ilgili gider hesabına kaydedilebilir. (Kishalı, 2017, s. 12)

Kollektif şirketlerin kuruluşlarıyla ilgili tüm bu durumlarda muhasebe kayıtları iki aşamadan oluşmaktadır:

1. Ortakların sermaye taahhüdü ile ilgili kayıtlar,
2. Ortakların taahhütlerini yerine getirmeleri ile ilgili kayıtlar.

1- Sermaye Olarak Sadece Nakit Konulması

1-	----- / -----	
501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI	xxx
501.01	Ortak (A) Hs.	xxx
501.02	Ortak (B) Hs.	xxx
500	SERMAYE HESABI	xxx
501.01	Ortak (A) Hs.	xxx
501.02	Ortak (B) Hs.	xxx
Sözleşmeye göre ortakların sermaye taahhütleri		
	----- / -----	

2- ----- / -----

100 KASA HESABI	xxx	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		xxx
501.01 Ortak (A) Hs.	xxx	
501.02 Ortak (B) Hs.	xxx	

Ortakların sermaye taahhütlerini nakit olarak yerine getirmeleri

----- / -----

2- Sermaye Olarak Nakit ve Nakit Dışı Varlıkların Konulması

1- ----- / -----

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		xxx
501.01 Ortak (C) Hs.	xxx	
501.02 Ortak (D) Hs.	xxx	
500 SERMAYE HESABI		xxx
501.01 Ortak (C) Hs.	xxx	
501.02 Ortak (B) Hs.	xxx	

Sözleşmeye göre ortakların sermaye taahhütleri

----- / -----

2- ----- / -----

100 KASA HESABI	xxx	
153 TİCARİ MALLAR HS	xxx	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	xxx	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		xxx
501.01 Ortak (C) Hs.	xxx	
501.02 Ortak (D) Hs.	xxx	

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri

----- / -----

3- ----- / -----

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS	xxx	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	xxx	

100 KASA HESABI

xxx

Kuruluşla ilgili yapılan giderler

----- / -----

3- Sermaye Taahhütlerinin Kısmen Yerine Getirilmesi

1- ----- / -----

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI xxx

501.01 Ortak (E) xxx

501.02 Ortak (F) xxx

501.03 Ortak (G) xxx

500 SERMAYE HESABI xxx

500.01 Ortak (E) xxx

500.02 Ortak (F) xxx

500.03 Ortak (G) xxx

Ortakların sermaye Taahhüt Tutarlarının kaydı

----- / -----

2- ----- / -----

100 KASA HS xxx

110 HİSSE SENETLERİ HS. xxx

153 TİCARİ MALLAR HS xxx

191 İNDİRİLECEK KDV HS. xxx

250 ARAZİ VE ARSALAR HS. xxx

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI xxx

501.01 Ortak (E) xxx

501.02 Ortak (F) xxx

501.03 Ortak (G) xxx

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri

----- / -----

3- ----- / -----

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS xxx

191 İNDİRİLECEK KDV HS xxx

100 KASA HESABI

xxx

Kuruluşla ilgili yapılan giderler

----- / -----

4- Sermaye Olarak İşletme Konulması

1- ----- / -----

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI

xxx

501.01 Ortak (H) xxx

501.02 Ortak (İ) xxx

500 SERMAYE HESABI

xxx

501.01 Ortak (H) xxx

501.02 Ortak (İ) xxx

Ortakların sermaye Taahhüt Tutarlarının kaydı

----- / -----

2- ----- / -----

100 KASA. HS

xxx

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI

xxx

501.02 Ortak (İ) xxx

Ortak (İ) nin sermaye Taahhüdünü nakit olarak yerine getirmesi

3- ----- / -----

100 KASA. HS xxx

120 ALICILAR HS. xxx

121 ALACAK SENETLERİ HS. xxx

110 HİSSE SENETLERİ HS. xxx

153 TİCARİ MALLAR HS xxx

191 İNDİRİLECEK KDV HS. xxx

255 DEMİRBAŞLAR HS xxx

322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU HS. xxx

122 ALACAK SENET. REESKONTU HS xxx

300 BANKA KREDİLERİ HS xxx

320 SATICILAR HS xxx

321 BORÇ SENETLERİ REESKONTU HS. xxx

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI xxx

501.01 Ortak (H) xxx

Ortak (H) nin sermaye Taahhüdün karşılık teslim ettiği varlıklar ve devrettiği borçlar

----- / -----

4- ----- / -----

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS xxx

191 İNDİRİLECEK KDV HS xxx

100 KASA HESABI xxx

Kuruluşla ilgili yapılan giderler

----- / -----

1.3.2.2. Komandit Şirket

Komandit ortaklar, iki takımdan oluşur. Birinci grup, mutlak sorumluluk dayanışma şirketlerinde olduğu gibi, bir veya daha fazla dayanışma ortaklarını içerir. İkinci grup, dayanışma ortağın sınırlı bir sorumluluğu olması ve sermayedeki payını aşmaması nedeniyle bir veya birden fazla dayanışma ortak içerir (Saleh, 2006-2007, s. 21).

Komandit şirketlerde iki tür ortak vardır. 1. Sınırlı ortak. 2. Sınırsız ortak: Koydukları sermayeye bakılmaksızın şirketlerde sorumluluğu sınırsız olan ortaklara komandite ortak denir. (Şengel, 2019, s. 9).

Yönetim yetkisi komandite ortaklardadır ve bu ortakların her biri, şirketi ayrı ayrı yönetme haklarına ve sorumluluklarına sahiptir. Şirketin yönetimi, sözleşme kapsamında veya ortakların çoğunluğunun kararı ile bir veya daha fazla komandite ortağa emanet edilebilir. Komanditer ortakların genellikle yönetim yetkileri yoktur, denetleme hakkına sahiptirler ve sadece yöneticilerin yetkisini aşan konularda oy kullanabilirler (Han & Alâ, 2005, s. 7).

1.3.2.2.1. Komandit Şirketin Özellikleri

Komandit şirketlerin özellikleri şu şekildedir:

- En az iki ortak olmalıdır (biri komanditer). Komanditer ortak, şirketten ayrılırsa şirket kolektif şirket olarak kabul edilir.
- Komanditer ortaklardan en az birinin adını taşıyan bir ticari isme sahip olmalıdır.
- Şirket, kurumlar vergisi mükellefi değildir. Ortaklar, şirketin gelirini yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmelidir (Mili Eğitim Bakanlığı, 2011, s. 58).

- Komandit ortaklık şirketleri, sorumlu ortakların adlarını içeren bir isme sahip olmalıdır
- Komandit şirketi yönetme hakkı, dayanışma ortaklarla sınırlıdır. Komandit ortağın müdahalesi vekaletname altında olsa bile, şirketin işinin yönetimine müdahale etmesi caiz değildir. Bu hükmü ihlal ederse dayanışma ortaklarıyla dayanışma içinde sorumlu olur (Ali & Shami, 2013, s. 27).

1.3.2.2.2. Komandit Şirket Oluşturmak İçin Muhasebe İşlemleri

Komandit şirketin faaliyetlerine ilişkin muhasebe uygulaması, şirketin doğası gereği gerekli görülen bazı hususlar dışında, kollektif şirketlerde uygulanan muhasebe işleminden farklı değildir.

Sermaye oluşumu ile ilgili olarak, bu girişin komandit edilen ortak adının önüne konması dışında, dayanışma şirketindeki meseleden farklı değildir (Mahmoud & Al-Kholy, 2008, s. 383).

Adi Komandit Şirketler Kurulurken, Kollektif Şirketlerde Olduğu Gibi, Kuruluşunun Muhasebeleştirilmesi İki Aşamalıdır: (Çaldağ, 2013, s. 159-160)

- ❖ Sermayenin taahhüt edilmesi muhasebeleştirilmesi
- ❖ Taahhüt edilen sermayenin yerine getirilmesi

1- Ortakların Sermaye Taahhüt Etmeleri

----- / -----	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI	xxx
501.01 Komandite M	xxx
501.02 Komandite T	xxx
501.03 Komandite C	xxx
500 SERMAYE HESABI	xxx
500.01 Komandite M	xxx
500.02 Komandite T	xxx
500.03 Komandite C	xxx

Ortakların Sermaye Taahhüdünde bulunması

----- / -----

2- Ortaklarının sermayeyi ödeme taahhüdünü

----- / -----	
102 BANKALAR. HS	xxx
100 KASA HESABI	xxx

110 HİSSE SENETLERİ HESABI	xxx
121 ALACAK SENETLERİ HESABI	xxx
252 BİNALAR HESABI	xxx
253 MAKİNE TESİS ve CİHAZLAR HS	xxx
254 TAŞITLAR HESABI	xxx
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	xxx

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI xxx

501.01 Komandite M xxx

501.02 Komandite T xxx

501.03 Komandite C xxx

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri

----- / -----

3- Noter ve tescil giderleri

----- / -----

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS xxx

191 İNDİRİLECEK KDV. HS xxx

100 KASA HESABI xxx

Kuruluş giderlerinin ödenmesi

----- / -----

BÖLÜM 2

BÜROKRASİ ANLAYIŞI VE VERGİ UYGULAMALARI

2.1. Bürokrasi Anlayışı

2.1.1. Bürokrasinin Ortaya Çıkışı ve Tarihsel Gelişimi

“Bürokrasi” terimi, 18. yüzyılda Avrupa aydınlanmasının gölgesinde ortaya çıkmıştır. Tarihsel belgeler, bu terimin ilk defa 1764'te Fransız filozof Frederick Melchior ve Baron von Grim (1723-1807) tarafından kullanıldığını göstermektedir. Fransız hükümet sistemini açıklayan dördüncü veya beşinci formu hazırlamak için kullanılmıştır. Bu terim, ülkedeki liderlerin, hükümet başkanlarının ve yürütme organlarının sahip olduğu güç ve etkiyi belirlemek için Fransız Akademisi'nin sözlüğüne dahil edilmiş, ondan sonra diğer sözlüklere ve ansiklopedilere de taşınmıştır.

Büyük Yunan filozof Platon'un (M.Ö. 427-347) Ütopya isimli eseri, devlet iktidarının temsil ettiği bürokrasinin içeriği ve sistemi hakkında yazılan ilk eser sayılabilir. Adalet, erdemli bir yaşamın temel amacıdır ve her bireyin yeteneklerine uygun işe uygulanmasıyla bu adaletin temellerini oluşturmak, devletin görevidir. Devlet, bir ütopya inşa etmek için ihtiyaç duyduğu üç meslek sınıfından oluşan sistemi uygulayarak her kişinin yeteneklerine uygun işi icra etmeli ve örgütsel hiyerarşisine (yapımcılar, savaşçılar ve bilgeler) bu adaletin temellerini ispatlamalıdır. (Al-Rifai, 2015, s. 2-3).

Osmanlı-Türk siyasal modernizasyonu, on sekizinci yüzyılın sonunda başlamış ve iki yüzyıldan fazla sürmüştür. Kendine has özellikleri olan bu modernleşme biçimi, Osmanlı İmparatorluğu'nun klasik kurum ve mekanizmalarını, Batı'da ortaya çıkan kurum ve mekanizmalarla değiştirme sürecini temsil etmektedir. Reformist bürokratlar bu süreçte öne çıkmış ve zamanla neredeyse tüm siyasi kontrolü ele geçirmiştir. Bu süreçte üç farklı modern bürokratik grup öne çıkmıştır. Birincisi, reformist bürokratlar olarak kurumsal ve idari yeniliği savunan örgüt bürokratlarıdır. İkincisi, on dokuzuncu yüzyılın ortalarında ortaya çıkan ve Batı'da gelişen siyasi ve anayasal reformların gerekliliğine inanan Genç Osmanlılardır. Üçüncüsü ise Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemine damgasını vuran ve gelişmek için siyasi ve sosyal reformları uygulamaya, başka bir deyişle toplumlarını değiştirme ihtiyacına inanan Jön/Genç Türklerdir. İttihat ve Terakki çerçevesinde örgütlenen son bürokratik seçkinler grubu, olumlu ve Jakoben bir anlayışı dile getirerek ancak Batı tarzı siyasi ve sosyal değerleri ve yapıları benimsenip uygulandığında çağdaş ve medeni bir devlet olunabileceğini ifade etmişlerdir. (Çolak, 2019, s. 2465).

Roma, Yunanistan, Mezopotamya ve Nil Vadisi toplumlarındaki eski medeniyet ve toplumlar, önemi, büyüklüğü ve organizasyon yöntemi değişen bazı idari işlevler ve bazı kurumlar ortaya çıkmıştır. Bu toplumların bazı şehir devletleri, dönemin kavramlarıyla orantılı bir dereceye kadar gelişmiştir (Daham, 2008, s. 3).

2.1.2. Bürokrasi Tanımı

Bürokrasi kelimesinin kökleri, 18. yüzyıldaki Fransız kültürüne kadar uzanırken, terimin bilimsel kullanımı, Max Weber'in yazıları aracılığıyla ortaya çıkmıştır. Modern bürokrasinin temel özelliklerini, vizyonuna göre ideal olarak tanımlayan bu tür bir

örgütlenme, dini ve siyasi gruplaşmalarda zirveye ulaşmıştır. (Balia & Al-Mesoud, 2018, s. 3-4). Marx Morstein, bürokrasi kelimesinin kullanımını, kökenine kadar izlemiş ve devlet çalışanlarına atıfta bulunduğu araştırmasında, Fransız dilinde ilk kullananın, (Bürokrasi) on sekizinci yüzyılda Fransız Ticaret Bakanı olduğunu kaydetmiştir. Bürokrasi kelimesi, on dokuzuncu yüzyılda Almancaya girmiş, ardından İngilizce ve diğer dillere geçmiştir. Bürokrasi, iki kelimeye ayrılabilen Latince bir kelimedir. Birinci kelime (Büro), bir ofis veya ofiste bulunan iş ve faaliyetler anlamına gelir. İkinci kelime (krasi), otorite veya yargı demektir. Böylelikle bürokrasi, ofisin otoritesi veya ofisin kuralı veya büro çalışmasının etkisi ve tarzı anlamına gelir (Al-Sarayreh & Al-Qudah, 2009, s. 235).

Bürokrasi kavramı, Alman sosyolog Weber Max tarafından ideal bir sosyal sistem olarak geliştirilmiştir. Ve bu sistemin dayandığı ilkeleri aşağıda sıralamıştır: (Tuqa, 2019, s. 1-2).

1. Kariyer komuta zinciri
2. Çalışmada uzmanlaşma sistemi ve yetkinlik ve liyakat ilkesine dayalı olarak çalışanların seçimine güvenmek
3. Her bir durum için işlevini belirleyerek yasa ve uyulması gereken resmi düzenlemeler yapılması
4. Yazılı referansların, kayıtların ve raporların korunması
5. Görev ve performans samimiyetini kişisel düşüncelerin üzerine koyarak kişisel çıkarlardan ve bencillikten uzaklaşmak
6. Çalışmada verimlilik ve samimiyete güvenmek ve devlet mülkiyetinin korunması.

Tarihte ilk bürokratik gelişmeler, Sümerler tarafından kurulan şehirlerde görülmüştür. Sümerler, çok eski sayılabilecek bu dönemde şehir konseyleri oluşturarak ve şehre dayalı bir toprak rejimi kurarak, bürokratik yapılanmanın ilk temelini atmışlardır. Vergi toplama, tapınaklar ve altyapılar kurma, kaynakları ve hizmetleri dağıtma ihtiyacı, buradaki idari yapının geliştirilmesine yardımcı olmuştur. Bu gelişme, yavaş yavaş iş bölümü ve rütbe, görev ve konumdaki farklılıkları ortaya çıkarmıştır. Böylelikle etkileri bugüne kadar devam edecek bir mekanizmanın temellerini atmışlardır. Aslında bürokrasi olgusunu, feodal ya da tarım toplumlarında görmek doğaldır. Çünkü bürokrasi, devletin ortaya çıkmasıyla birlikte var olmuştur (Özer, 2013, s. 3).

Bürokrasi, çoğu kişinin zihninde, işlemleri geciktirmek ve karmaşıklştırmaktan başka faydası olmayan sıkıcı sistemler ve karmaşık prosedürlerle ilişkilendirilir. Bu çağrışım, şüphesiz yanlış bir çağrışımdır. Gerçek şu ki bürokrasi, resmi bir çalışma ve yönetim sistemidir ancak birçok kural ve uzun prosedürle karakterize edilir (Rakha, 2020, s. 4).

Bürokrasinin, üç farklı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Birincisi, bürokrasinin “kamu yönetimi”, “devlet yönetimi” ve hatta “devlet” çizgisinde kullanılmasıdır. İkincisi, “sorumluluk yüklenmemek, başkalarına sorumluluk yüklemek” durumunu ifade eden “kırtasiyecilik”tir. Üçüncüsü, Weber ile başlayan, genel kuralları olan, uzmanlar

tarafından uygulanan ve yazılı belgelere dayanan hiyerarşik yönetim şeklidir (Metin, 2012, s. 98).

Karl Marx (1818-1883), bürokrasi kavramını, işçi sınıfını burjuvazi tarafından kontrol etmenin bir yolu ya da bir aracı, ayrıca kapitalist toplumlarda daha genel ve açıkça baskın bir iktidar biçimi olarak görmüştür.

Michel Crozia, prosedürlerin karmaşıklığı ve halkla uğraşmanın zorluğu nedeniyle bunu rutin bir kaynak olarak tanımlamıştır. Fransa'da yaptığı çalışma sonucunda bürokrasiyi, uygulamasından kaynaklanan etkilere göre tanımlamış ve bürokrasi ile ilgili oluşturduğu olumsuz kavramın bir sonucu olarak bu tanım benimsenmiştir (Boualfefel, 2009, s. 8-9).

Bürokrasi, örgütsel aygıt demektir. Hiyerarşik olarak organize edilmiş ofislerden oluşan bir organizasyon yapısı içerir. Belirli kurallarla yönetilen, belirli görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinde uzmanlaşmıştır. Bu örgütsel aygıt, hükümetin ve sosyal kuruluşların genel politikalarını uygulamayı ve belirlenen hedeflere ulaşmayı amaçlar. Bu örgütsel aygıt, uzman kişilerden oluşur; resmi devlet teşkilatı tarafından belirlenen yasa ve usullere göre çalışır. (Bouhouch, 1982, s. 14).

Bürokrasi, toplumun gözündeki olumsuz ve küçümsenmiş bir anlamdan daha fazlasını ifade eder. Bürokrasi, örgütlerin pasifliğini ve resmi otoritenin kötüye kullanılmasını tanımlamak için kullanılan bir kavramdır. Bu anlamda bürokrasi, “verimsizlik”, “işlerin yavaş yürümesi”, “kırtasiyecilik”, “sorumluluktan kaçınma”, “yetkiyi devretme isteksizliği” ve “otoriteye aşırı güvenme” gibi olumsuz davranış ve eylemlerdir (Özer, 2013, s. 3).

Türk Dil Kurumunun sözlüğünde bürokrasi, “devlet kurumlarında çalışan üst düzey yöneticiler topluluğu” ve “devlet kurumlarında kırtasiye işlerini öne sürerek işlemleri zorlaştırma, kırtasiyecilik” olarak tanımlanmaktadır.

Bu tanımlara dayanarak bürokrasi kavramı, “dar” ve “geniş” olmak üzere iki şekilde ele alınabilir. Dar anlamda bürokrasi, kâr amacı gütmeyen kamu kurumlarıdır. Buna kısaca “kamu yönetimi” denilebilir. Geniş anlamda bürokrasi, iş bölümü ve yetki hiyerarşisine dayalı bir yapıya sahip, belirli ilke ve kurallara göre çalışan profesyonel görevlilerden oluşan bir örgütlenme biçimidir (Akçakaya, 2016, s. 277).

2.1.3. Bürokratik Modelin Özellikleri

Weber, bürokratik modelin özelliklerini aşağıdaki gibi belirlemiştir: (Balia & Al-Mesoud, 2018, s. 7-8).

- ✓ Tanımlayıcı yetkiler, haklar ve görevler ile mutlak iş bölümü
- ✓ Hakimiyet ve boyun eğme mekanizmalarının belirlendiği ve böylece her bir seviyenin kendisini daha yüksek bir seviyenin kontrolü altında bulduğu bir işlevler hiyerarşisi
- ✓ İzlenir davranışı tanımlayan yasal ve teknik, nesnel ve genel kurallar (kişisel değil). Kimi uygulamalar belirli niteliklere sahip uzman oluşumları gerektirir ve bunlar belirli testleri geçtikten sonra atanırlar

- ✓ Çalışanlar için nakit maaşların hesaplanması, idari hiyerarşideki rütbe ve konumuna ve mesleğin niteliğine göre derecelendirme
- ✓ Kıdeme göre ve objektif kriterler temelinde kademeli terfi
- ✓ Süreklilik ve kamu fonksiyonunun değişmezliği. Böylece siyasi dalgalanmalardan uzak, güvenli, kalıcı uygulanması

2.1.4. Irak Bürokrasisinin Geçmişi

Irak devletinin monarşi aracılığıyla ortaya çıkmasından bu yana, aile ve adam kayırma, Irak devletindeki atamalara ve pozisyonlara hâkim olmuş; hükümet pozisyonları, aşiret ve aile ilişkilerine ve soya dayalı olmuştur. Ardından örgütsel ve idari düzeyde tatmin edici bir bürokrasi ortaya çıkmış ancak, toplumun yararına genel hedeflere ulaşmadan artan karmaşıklık, yolsuzluk ve olumsuz manada bürokrasinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu aşamada gösterilen tüm çabalara rağmen bürokrasinin ideal modele göre ilerlemesinde somut sonuçlar elde edilememiş, bu da ülkenin kaosa ve kötü örgütlenmesine ve topluma zarar vermesine neden olmuştur (Janker & Abdo, 2020, s. 212).

İdari bürokrasi, iyi kurumsal yönetim mekanizmalarının dayandığı önemli ayaklardan biridir. İdari sistemleri karakterize eden dürüstlük derecesinin ölçülmesi süreci, bürokratik organların kamu politikalarını doğru ve adil bir şekilde uygulama yeteneği ve etkinliği kadar, başarının liyakat ve etkililiği ölçüsüne de bağlıdır (Nuri, 2020, s. 2).

2.1.5. Türk Bürokrasisinin Geçmişi

Türkiye'deki bürokratik yapı incelendiğinde, siyasi sistemin, iktidar ve bürokrasinin temel belirleyicisi olduğu söylenebilir. Ancak Türk bürokrasisinin tarihine bakıldığında, Osmanlı döneminden bu yana oluşmuş bir bürokratik yapının var olduğuna dikkat çekilebilir. Ayrıca günümüz modern bürokratik yapısının oluşumunda, Tanzimat'ın etkisi kaçınılmazdır (Çalışkan & Eğmir, 2020, s. 869). Türkiye'de “derin devlet” kavramına yüklenen anlama bakılacak olursa, III. Selim dönemini işaret etmektedir. Osmanlı İmparatorluğu'nda modern bürokrasinin kurulmasıyla birlikte, bürokratlar ile devletin ileri gelenleri arasında çatışma başlamıştır. Bu, modern bürokrasinin yapısı ve işleyişi ile ilgilidir. Modern bürokrasi, devlet alanına ve ayrıca toplumun tüm iliklerine kadar nüfuz ederek toplumu kontrol eder. “Derin devlet”in tarihi, İttihat ve Terakki'yi kuran kadro olan “Jön Türkler”in ortaya çıktığı döneme kadar gider. Kendisinden önceki padişahlar gibi suikast girişimlerine maruz kalan III. Selim, devleti korumak için özel bir teşkilat kurmayı planlamış ve bu amaçla Nizam-ı Devlet adında bir teşkilat kurmuştur. Bazı araştırmacılara göre devletin bekası için iyi niyetle kurulan bu teşkilat, zaman içinde gelişerek günümüzde bir “derin devlet”e dönüşmüştür. Genel olarak Osmanlı İmparatorluğu'nun son iki yüz yılı, büyük olaylar ve çalkantılarla geçmiştir. Bu nedenle, Türk devletinin geleneklerinde gizli yapılar yer almıştır (Çolak, 2019, s. 2492-2493).

Modern çağda merkezileşme, devletlerin idari, mali ve hukuki alanlarda normatif ve kapsamlı denetim kurmasıyla ortaya çıkan bir olgudur. 18. yüzyılda Batı'da başlayan merkezileşme sürecinin ürünleri, uzmanlaşan ve kalabalıklaşan bir bürokrasi ile toplumun denetimine bağlı olarak mükemmelliğe ulaşmış bir bürokratik kayıt sistemidir.

Merkezileşme, bir anlamda bürokrasinin gücü demektir. 19. yüzyılda Osmanlı İmparatorluğu “geleneksel devlet”ten “modern merkezi devlet”e geçiş sürecini yaşamıştır. Tanzimat döneminde Osmanlı siyasi hayatının özel teması, merkezi bir bürokratik siyasi sistemin kurulması ve işletilmesidir. Merkezi reformları uygulayacak olanlar, entelektüel sivil bürokratlardır (Önder, 2019, s. 2154).

2.1.6. Bürokrasinin Artıları ve Eksileri

Bürokrasinin artıları olduğu gibi, eksileri de vardır ve bunlar aşağıda sıralanmıştır.

2.1.6.1. Bürokratik Artılar

- İş yaparken doğruluk, netlik ve hız
- Uzmanlaşma ve iş bölümü ilkesi yoluyla önemli verimlilik iyileştirmeleri elde etme
- Çalışanlara ve müşterilere, adil ve eşit muamele
- Yetki ve sorumluluk ilişkilerinde açık bir yapıya sahip olma
- Örgütsel davranış, kişisel kaptisler veya yargılarla yönetilmeyen rasyonel davranış
- Kaynakları kullanmada verimlilik; işler ve belgeler hakkında bilgi

2.1.6.2. Bürokratik Eksiler

- İnsan unsurunun önemini göz ardı etmesi
- Çalışanların yoğun gözetiminin bir sonucu olarak yönetmeliklere ve yasalara aşırı bağlılık
- Değişime direnç
- Çalışanların dikkatsizliği
- Araçlara odaklanıp amaçları ihmal etmek
- Mesleki uzmanlaşma ilkesine sıkı sıkıya bağlı kalmanın bir sonucu olarak bazı işlerin tekrarı (Dora, 2009, s. 105).
- Yasalara uygunluk nedeniyle hareketsizlik, rutine bağlılık ve esneklik eksikliği
- Karar verme sürecini yalnızca üst yönetim seviyelerinde yoğunlaştırıp alt seviyelerde paylaşmamak ve projenin plan ve politikalarında fikir beyan etmeye katılamamaları (Badr, 2018, s. 53).
- Kurallara ve prosedürlere bağlılığın, organizasyonu yenileme ve geliştirme fırsatlarından mahrum bırakabilmesi
- Bürokratik organizasyonun, gayri resmi çalışma gruplarını ve bunların organizasyon üzerindeki etkilerini görmezden gelmesi
- Planlama ve karar verme sürecinde merkezileştirilmesinin, organizasyonu, farklı idari düzeylerde birçok fikirlerin katımından mahrum edebilmesi

Olumsuz bürokrasiyi azaltmak için devletin kendi idari yapısında benimseyip uygulayabileceği birçok başarılı idari yöntem vardır (Rakha, 2020, s. 13-14).

- Yönetim danışmanlığı sağlamakla görevli idari reform organlarının etkinliğini artırmak.
- Modern teknolojilerin bir araç olarak kullanılması ve idari sürecin gerekliliklerinden ve etkililiğinden yararlanma.
- Adalet ve eşitlik ilkesine hâlel getirmeksizin, genel hedefle çelişmeyen bir şekilde çalışma esnekliği.
- Kamu görevlisinin, hizmeti alan vatandaşın hizmetinde olduğunu vurgulayan kanunlar, yönetmelikler ve prosedürler, bunu başarmanın yollarından başka bir şey değildir.
- Eğitim alanlarını, devletin idari aygıtındaki işçilerin ihtiyaçlarına göre çeşitli idari seviyeleri içerecek şekilde genişletmek.
- Sapkın idari davranışları izlemek ve bunları, eğitim veya disiplin yöntemiyle düzeltmek.
- Şeffaflık ilkelerini derinleştirmek ve hesap verebilirlik değerlerini sağlamlaştırmak için çalışanların, şikayetlerini üstleriyle yüz yüze görüşmeleri için belirli saatler ayırmak ve bunları çözmek için çalışmaktır.

2.1.7. İşletmeler ve Bürokratik İyileştirme

Türkiye’de hazırlanmış kapsamlı bir raporda, bürokrasi ve işletmelerin ilişkileri ele alınmış ve bazı öneriler getirilmiştir: (Dinçer, Tatoğlu, Açıkgoz, & Zaim, 2015, s. 25)

- ❖ Bürokraside yapısal değişim hız kesmeden devam etmelidir. Bu çerçevede, önleyici bürokrasiden destekleyici bürokrasiye geçiş sağlanmalıdır.
- ❖ Kamu görevlileri sistemi gözden geçirilmeli ve kamuda bürokratların liyakate göre atanması ve yükseltilmesi için yapısal düzenlemeler yapılmalıdır.
- ❖ Bürokraside verimlilik ve performans yönetim sistemleri etkin bir şekilde uygulanmalıdır.
- ❖ Bürokratlar ve profesyonel yönetim için ücret ve ikramiye sistemleri gözden geçirilmelidir.
- ❖ Bürokrasi-siyaset ilişkisi yeniden gözden geçirilmelidir.
- ❖ İş dünyası ile ilgili mevzuat gözden geçirilmeli ve bu kapsamda iş kurma, kapatma, gümrük işlemleri, vergi yatırımları, teşvikler ve çalışma hayatı ile ilgili diğer konularda işlem sürelerini ve maliyetlerini azaltacak düzenlemeler yapılmalıdır.
- ❖ Yasal düzenlemeler açık ve anlaşılır olmalı, herkese adil bir şekilde uygulanmalı ve bu konuda bürokratlara geniş inisiyatif alanı bırakılmamalıdır.

2.2. Vergi Beyannameleri ile Diğer Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülükler

2.2.1. Verginin Tanımı

“Vergi” kelimesi, çarpan fiilinden gelir; bir şey üzerindeki herhangi bir dayatma anlamındadır. Bu bir zorunluluk demektir. Bununla birlikte, devletin veya mahkemelerin vatandaşa empoze ettiği şey için vergi kelimesini kullanmak, bir dini görevi diğerlerinden ayırmak için “görev” kelimesini kullanmak gelenekseldir. Yaşamın çeşitli yönlerinde gelişme ve farklı insan ihtiyaçlarının (ekonomik, sosyal ve politik) ortaya çıkması ile vergi, çeşitli alanlarda kalkınmanın sağlanmasına katkıda bulunmuştur. Bunun için dünya ülkelerindeki hükümetlerin, yükümlülükleri yerine getirmek için vergi tahsilatlarından yeterli fon sağlamak için sürekli çabalamalarıyla çeşitli hedefler ortaya çıkmıştır (Mahmoud & Hamdan, 2011, s. 165).

Vergi, çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Örneğin, devletin veya devlet kurumlarından birinin zorunlu olarak koyduğu ve devletin, ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşılmasını empoze etmek için mükelleften bir defada toplanan parasal bir miktar olarak tanımlanmıştır. Ayrıca şu şekilde de tanımlanmıştır: devletin, vergi mükelleflerinden para kazanma çabası tek amaç değildir. Aksine, başka ekonomik, sosyal ve politik hedefler de vardır.

Kamu otoriteleri tarafından mükelleflere, yetkilerine göre nihai olarak uygulanan ve devletin genel yükünü karşılamak amacıyla yapılan nakit kesintisi olarak da tanımlanmıştır. Devletin mali politikasının gerekliliklerine uygun olarak kamu harcamalarını karşılamak için kullandığı belirli bir menfaatle eşleştirilmeksizin, devlet veya onun adına hareket eden kamu görevlileri tarafından zorla kesilen bir mali görev olarak da tanımlanır (Mashkour, Al-Baaj, & Al-Karawi, 2014, s. 20).

Kendini sınırları içinde vatandaşlarına hizmet etmeye adanmış ülkeler, bu hizmetlerin giderlerini büyük ölçüde topladıkları vergilerle karşılamak zorundadır. Verginin en önemli özellikleri, “zorunlu” ve “karşılıksız” olmasıdır. Vergi, herhangi bir hizmet karşılığı olmadan ve iade edilmemek kaydıyla, kamu harcamalarını karşılamak için kişilerden zorla toplanan paradır (Akbulut, 2019, s. 3-4).

Vergiler, devletin kamu hizmetlerine finansman sağlarken ekonomik, siyasi ve sosyal hayata müdahale etme aracıdır. Vergi, devletin kamu faaliyetlerini finanse etmek için mali (ödeme) yetkilerine göre gerçek ve tüzel kişilerden bedelsiz olarak elde ettiği ekonomik değerdir. Vergiler kanunla konulur, kaldırılır veya değiştirilir. Bu uygulamaların başlıca örnekleri, gelir vergisi, katma değer vergisi, kurumlar vergisi, otomobil vergisi, bina ve arazi vergileri gibi üretim ve tüketim aşamalarında toplanan vergilerdir (Yardimcioğlu, AY, Billginer, Günay, & Yörük, 2015, s. 200).

2.2.1.1. Irak'ta Vergi Sisteminin Yakın Geçmişi

Irak'taki vergi sistemi, tek bir kanunla düzenlenmemiştir; çeşitli vergileri ele alan çok sayıda farklı kanun ve mevzuatı içermektedir. Bahse konu tüm mevzuatlar, tek bir zaman diliminde değil, birkaç zaman diliminde ve farklı rejimler altında çıkarılmıştır.

Irak'taki vergi sistemi, çeşitli zaman dilimlerinde Irak'ta egemen olan rejimlerin fikirlerinden büyük ölçüde etkilenmiştir. Irak'taki vergi sistemi için genel bir yapı oluşturma girişimleri, iktidarın ideolojilerini ulusal ekonomiye uygulama istekleriyle çatışmıştır. Ancak özellikle bugüne kadar uygulanan entegre vergi mevzuatının gelişmesiyle birlikte, genel bir sistemin ve vergi sisteminin geniş hatlarının gelişimi netlik kazanmıştır (Angad, 2020, s. 119).

Irak, bütçelerini finanse etmek için vergilere dayanan ilk Arap ülkelerinden biri olmasına rağmen, bu konuda çıkarılan ilk kanunlar, 1923 tarihli Emlak Vergisi Kanunu, 1927 tarihli Gelir Vergisi Kanunu ve 1931 tarihli Gümrük Kanunu'dur. Ancak vergi sistemi, 1982 tarihli (113) sayılı Gelir Vergisi Kanunu da dahil olmak üzere, aslında vergi olan harç kanunlarının yanı sıra, vergi işleriyle ilgili çok sayıda vergi kanunu ve hukuki mahiyetteki kararlara tabidir. Bunlar: 1959 yılı için (162) sayılı Gayrimenkul Vergisi Kanunu, 1962 yılı için (169) sayılı Kanun, 1984 yılı için (23) sayılı Gümrük Kanunu ve (12) sayılı Gümrük Tarife Kanunu 2010 yılı ve (36) sayılı Devrimci Komuta Konseyi'nin 1997 yılı kararı ile tespit edilen satış vergisi ve 2010 yılı için (19) sayılı yabancı petrol şirketleri vergi kanunu (Ahmed, 2018, s. 101-102).

2.2.1.2. Türkiye'deki Vergi Sisteminin Yakın Geçmişi

Türk vergi hukuku, esas olarak beyan sistemine dayanmaktadır. Beyan sisteminde mükellef veya sorumlu kişi, vergi matrahı ve vergiye ilişkin diğer bilgi ve belgeleri, beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirilir. Vergi dairesi, kendisine verilen beyannameye göre vergiyi tahsil eder (Nas, 2012, s. 1308).

Türkiye'de devlet gücünün vergisel boyutu anayasa ile çerçevelenmiştir. Anayasal anlamda vergi yükünün mükelleflere dağılımı konusunda, iki temel ilke benimsenmiştir. Birincisi, vergilerde bireyin mali gücünün esas alınmasını öngören “mali güç” ilkesi. İkincisi ise devletin maliye politikası yoluyla, vergi yükünün mükellefler arasında hakça dağıtılması ilkesidir. Bu durumda anayasa, asgari ücret üzerinden vergi alınıp alınamayacağı ve vergi yükünün mükellefe dağıtılıp dağıtılmayacağı konusunda objektif kriterlere göre yeterli ölçütler verse de bu kriterlerin uygulamaya yansıma düzeyi, yasa koyucunun inisiyatifine ve dolayısıyla siyasi iktidara bırakılmıştır (Gök & Yalçın, 2015, s. 221).

Vergi konusu, Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşunun ilk dönemlerinde toprak vergisi sistemine ve Osmanlı İmparatorluğu'ndan kalan tarım sistemine bağlı olmuştur. İlk dönemlerde, Osmanlı döneminden kalan vergi mirası bazı yönlerden değişikliklere uğrasa da esas köklü değişiklikler, 1950 ve sonrasında meydana gelmiştir. Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan sonra TBMM'nin kabul ettiği ilk kanun olan 1 sayılı kanun, 24.04.1920 tarihinde küçükbaş hayvancılıktan alınan vergiyi düzenleyen kanun olmuştur. Osmanlı İmparatorluğu'nda uygulanan ve Türkiye Cumhuriyeti'nde uygulanmaya devam eden temettü vergisi kaldırılmıştır. 1926 yılında yerini gelir vergisine bırakmış, bazı değişikliklerle birlikte 1949 yılında kabul edilen Gelir Vergisi Kanunu yürürlüğe girene kadar uygulanmıştır. 1950 yılından itibaren Türk vergi sisteminde çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Ancak bu tarihten sonraki en önemli değişiklik, 1984 yılında gerçekleşmiştir. Bu değişiklikte KDV Kanunu kabul edilmiştir.

Bunların dışında farklı dönemlerde Türk vergi talebinde bazen reform adı altında değişiklikler yapılmış ve yapılmaya devam etmektedir.

Son olarak 2006 yılında, Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılarak yeni Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiş ve gelir vergilerinde büyük değişiklikler yapılmıştır. Halen yürürlükte olan vergiler arasında, 1984 yılında katma değer vergisi, 2002 yılında özel tüketim vergisi, 1963 yılında motorlu taşıtlar vergisi ve 1970 yılında emlak vergisi bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu üzerindeki çalışmalar, yenilenerek günümüzde hala devam etmektedir (Gürdal, Yardımcıoğlu, & Beşel, 2016, s. 34-35).

2.2.2. Vergi Amaçları

Vergi sisteminin amaçları şunlardır:

1. Mali Amaç:

Verginin mali amacı, genel giderleri karşılamak için gerekli paraları sağlamaktır. Vergiyi mümkün olan en düşük maliyetle toplamak, tahsilat maliyeti, her bir vergi idaresi ve mükellefinin, verginin değerlendirilmesi ve tahsil edilmesi ve bu verginin uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek itirazların giderilmesi amacıyla katlandıkları yükler anlamına gelir (Hegazy, 2020, s. 20).

2. Ekonomik Amaç:

Ekonomik açıdan vergiler, diğer faaliyetleri teşvik etmek için kullanılır. Mevcut sorunları ele almak için etkili bir müdahale aracı olarak, belirli ekonomik kaynakları en iyi kullanım için organize etmenin ve yönlendirmenin bir yoludur. Tüketim, üretim, tasarruf ve yatırımla ilgili kararlara yansıyan bir dizi ekonomik etki oluşturmak için aşağıdakiler dahil çeşitli yöntemler kullanılır (Al-Rabidi & Al-Hac, 2013, s. 26).

- Ulusal endüstrileri, yabancı endüstrilerin rekabetinden korumak. İthalatı azaltmak ve ulusal sanayilere olan talebi artırmak için ithal edilen yabancı sanayilere yerel olarak üretilenlerin maliyet dezavantajını yüksek gümrük vergileri uygulamak.
- Yerel ekonomiyi canlandırma sürecine katkıda bulunmak amacıyla, yabancı sermayeyi çekmek için onlara belirli bir süre (örneğin 5 yıl) vergi muafiyeti gibi bazı ayrıcalıklar vererek yabancı yatırımları teşvik etmek.
- Mevcut ekonomik kaynakların veya bir kısmının belirli bir sektöre yönlendirmek ve istenilen sektörlerdeki yatırımcılara tavizler verilerek başka bir sektörden bloke etmek. İstenmeyen sektörlerdeki yatırımlara yüksek vergiler uygulamak. Çünkü sermaye, doğası gereği mümkün olan en yüksek yatırım getirisini sağlayan alternatifleri seçecektir ve vergiler, karar verirken önemli faktörlerden biridir.
- Doğrudan vergi oranlarını yükselterek veya likiditeyi absorbe etmek için yeni vergileri empoze ederek enflasyonu düşürmek. Bu durum, vergilerin bireylerin gelirlerinde düşüşe yol açmasına, tüketim hacminin azalmasına ve fiyatların dengeye dönmesine neden olabileceği anlamına gelir. Ancak dolaylı vergilerdeki yükün artması, enflasyona yol açtığı için bu politika, doğrudan vergilerin kullanılması durumu haricinde sonuçlarını vermemektedir.

- Vergileri düşürerek ve bireysel gelirleri artırarak deflasyonu azaltmak. Ekonomik toparlanma ortamı sağlamaya yardımcı olacak mal ve hizmetlere olan talebi artırmaya yönlendirmek.

3. Sosyal Amaç:

Vergi, aşağıdaki yollarla sosyal hedeflere ulaşmayı ve düşük gelirli kişileri hesaba katmayı amaçlamaktadır (Farhat, 2010, s. 5):

- Düşük gelir sahipleri dikkate alınarak asgari vergiden muaf seviyesinin belirlenmesi.
- Artan oranlı vergilerin uygulanması.
- Temel olmayan mallar için nispeten daha yüksek vergiler konulurken temel mallar üzerindeki vergilerin düşürülmesi.
- Özel ihtiyaçları olan kişilerle ilgili sosyal projelere vergi muafiyeti verilmesi.

4. Siyasi Amaç:

Bazı ülkelerle ticareti kolaylaştırmak veya siyasi amaçlara ulaşmak için gümrük vergilerinin kullanılması gibi durumlarda vergi, dış politikada bir araç olarak kullanılmaktadır. Ticareti kolaylaştırma arzusu durumunda vergileri düşürmek ve ticareti sınırlama durumunda vergileri yükseltmek yoluyla uygulanır.

Böylece, verginin ulaşmayı amaçladığı amaçların, çağdaş toplumda devletin birçok faaliyet alanı olduğu ve artık yalnızca mali hedefe ulaşmakla sınırlı olmadığı anlaşılmaktadır. Vergi, aynı zamanda ülkeler arasında çifte vergilendirme veya diplomatik kurumlar için karşılıklılık anlaşmaları yapma gibi devletler arasındaki ilişkileri düzenlemede temsil edilen siyasi hedeflere ulaşmak için de kullanılır (Mashkour, Al-Baaj, & Al-Karawi, 2014, s. 23).

2.2.3. Vergi Temel Kurallar

Bu kurallar, verginin geleneksel temelini oluşturur. Bazıları bunu, “vergi mükelleflerinin haklarının beyanı” olarak ifade etmiştir. Bu kuralların yazarı olan İngiliz iktisatçı Adam Smith, ünlü kitabı “Ulusların Serveti”nde bu kuralları şöyle belirlemiştir: (Jamam, 2010, s. 18-19).

• Birincisi: Mükellefiyette Adalet veya Eşitlik Kuralı

Bu kurala göre tüm mükellefler, kapasitelerine göre vergiyi ödemekle yükümlüdür. Geliri olmayan kimse bundan muaftır. Adam Smith, bu konuda şunları yazmıştır: “toplumun tüm üyeleri, devletin harcamalarına, göreceli yeteneklerine, yani devletin koruması altında elde ettikleri gelirin yüzdesine göre mümkün olduğunca katkıda bulunmalıdır.”

Şimdi çoğu ülkenin bu ilkeyi benimsediğinin en iyi kanıtı, artan oranlı verginin uygulanması ve aile muafiyetlerinin ve yaşamak için gereken asgari şartların onaylanmasıdır.

- **İkincisi: Açıklık ve Kesinlik Kuralı**

Yasa, mükelleflerden alınan vergileri açıkça tanımlamalıdır. Böylece ona tabi olan kişi, matrah miktarını, vergi oranını ve verginin ödeme tarihini, ayrıca vergi kaçakçılığı ve yolsuzluğundan kaynaklanan ceza ve müeyyideleri bilir.

Mükellefin tutarını, tahsil zamanını ve ödeme yerini tam olarak bilmediği her vergi, nihayetinde kaçak ve dolandırıcılığa yol açan keyfi bir vergi olarak kabul edilir ve bu nedenle ödenmemesi gerekir.

Çağdaş vergi mevzuatı, açıklık ve kesinlik kuralını benimsemiş ve buna çok dikkat etmiştir. Böylece vergi netleşmiş ve bileşenleri tarafından tanımlanmıştır (Jamam, 2010, s. 18-19).

- **Üçüncüsü: Uygunluk Kuralı**

Bu kural, verginin, her mükellef için en uygun zamanda ve en iyi şekilde tahsil edilmesini, rahatsız edilmemesini sağlamak ve kendisine görev kolaylığı sağlamak içindir. Bunun bir örneği, ticari, sınai, zanaatkar veya mesleki faaliyetler üzerinden alınan verginin, gelirler elde edildikten sonra toplanmasıdır (Hegazy, 2020, s. 10).

Vergi konulduğunda veya tahsil edildiğinde, mükellefin durumuna uygun olur. Maaş ve ücret üzerinden alınan vergi, maaş alındıktan sonra tahsil edilir; vergi, kârlar gerçekleştikten sonra tacirlere uygulanır.

Vergi tahsilat yöntemi, mükelleflere uyarlanmalı; vergi daireleri, mükelleflere vergiyi öderken kolaylık sağlamalı ve miktar büyükse taksitler halinde ödemelerine izin vermelidir (Farhat, 2010, s. 3).

- **Dördüncü: Ekonomi Kuralı**

Ekonomi, vergi tahsilatına dayalıdır ve vergi sistemini uygulamak için çok fazla harcama yapmasına neden olan bürokrasi uygulamaları terk edilmelidir. Bu kural, verginin uygulanmasında önemli ve temel kurallardan biri olarak kabul edilir (Angad, 2020, s. 123). Yani, vergi toplama maliyetleri asgariye indirilir (Farhat, 2010, s. 3).

2.2.4. Verginin Özellikleri

Verginin özellikleri şu şekildedir:

1. Vergi Bir Miktar Paradır

Vergi, parasal ekonominin kural dışı olmasının bir sonucu olarak başlangıçta ayni olarak uygulanmıştır. Ancak ekonomik ve sosyal ilerleme, ayni vergilerde kusurların ortaya çıkması ve bunları tahsil etmenin zorluğu nedeni ile mükellefin parasından nakit kesinti şeklini almıştır. En önemlisi birey için daha fazla adalete ulaşmada birçok avantaja sahip olduğu için çoğu ülke, vergiyi ödemede nakit yöntemine başvurmuştur. Nakit olmasının en büyük avantajı, tahsil etmesi en kolay ve en düşük maliyetli olmasıdır.

2. Vergi Zorunludur

Vergi mükellefinin vergiyi ödeme veya ödememe gibi bir seçeneği yoktur. Aksine, ödemeye istekli ya da gönüllülüğüne bakılmaksızın ödemek zorunludur. Mükellef, ödeme

yapmazsa cezalandırılır. Devlet, zorunlu icra yöntemlerini kullanarak vergi mükellefinin paralarına el koyma hakkını elde edecektir. Çünkü vergi borcu, vergi mükellefinin tüm varlığı üzerinde bir ayrıcalığa sahiptir (Mashkour, Al-Baaj, & Al-Karawi, 2014, s. 21).

3. Vergi Devlet Tarafından Alınır

Vergi, kanun dışında konulamaz, değiştirilemez veya iptal edilemez. Vergi, yetkili makamlar tarafından toplanır. Vergi idaresi, izin verilen vergileri tahsil etme hakkına sahip olduğu durumlarda kamu otoritesi yönetimini yürütmektedir Vergi mükellefi, vergiyi ödemeyi geciktirdiğinde veya ödemeyi reddettiğinde yani kaçmaya çalıştığında, yasal olarak belirli cezalara maruz kalmasının, yukarıda sayılan iki özellikle ilgili olduğunu not etmek gerekir.

4. Vergi Mükelleflerin Kabiliyetine Göre Alınır

Mali gücüne göre ödeyebilecek durumda olan kişiye vergi konulur. Vergi, kamu yükünü bireyler arasında yetkilendirilmiş kapasitelerine göre bölme yöntemidir. Adam Smith'in adalet kuralı yoluyla savunduğu şey budur. Yani toplumun tüm üyeleri, göreceli ödeme yeteneklerine göre devletin yükünü taşımaya katkıda bulunur.

5. Vergi Karşılıksızdır ve Kamu Yararına Uygulanır

Vergiyi ödeyen mükellefin fayda elde etmesi doğrudan değil; çeşitli ekonomik ve sosyal alanlardaki kamu harcamaları yoluyla. Vergi gelirleri, özel değil, kamu yararına ulaşmayı amaçlamalıdır. (Jamam, 2010, s. 16-17).

2.2.5. Vergi Beyannameleri İle Diğer Vergi

2.2.5.1. Vergi Beyannameleri

Vergi beyannamesi, mükellefin vergi sürecinde zorunlu ve gerekli bir girişim olarak tanımlanmaktadır. Vergi idaresini vergiye tabi belirli bir olay hakkında bilgilendirmeyi ve onu etkileyecek vergi materyali ile ilgili tüm durum ve koşulları hedef alır.

Vergi mükellefi tarafından vergi beyannamesinin sunulması, mükellefe güvence sağladığından ve mükellef ile vergi idaresi arasındaki güveni artırdığından, vergi mükellefinin yeterli vergi bilincine sahip olması durumunda, vergi borcunun belirlenmesinde ilk ve sağlam bağlantıdır. Ayrıca mükellef, faaliyetinin niteliğini ve kârının değerini kesin olarak bilen tek kişidir ve vergi beyannamesinin ibraz edilmesi, harcamalarda ekonomiye uygun olarak tahsilat maliyetlerinin tasarrufuna katkı sağlar (Shaheen, 2017, s. 34-35).

Vergi beyannameleri, ilgili döneme ait mükellef kayıtlarına ve defter belgelerine dayalı olarak yapılan vergi hesaplamalarının sonuçlarını gösteren belgeler olduğundan önemli hukuki sonuçları vardır. Bu bakımdan beyannameler, devletin vergi borçlarının hesaplanarak tutar olarak belirlendiği şemalardır. Beyannamelerle ilgili bir diğer önemli hukuki sonuç ise beyanname verme görevini yerine getirmeyen bir mükellefin, aleyhine olarak, yönetimin tek taraflı olarak vergi miktarını belirlemesine izin vermesidir.

Vergi beyannamelerinin şekli ve içeriği, Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükelleflerin, vergi beyannamesi hazırlığı sırasında vergi beyannamesi içeriğinde bilgi parçalarını

doldurmaları gerekirken; bu bilgilerden yararlanacaklar, bu bilgilerin kapsamı ile sınırlıdır. Bu bakımdan beyannamenin sınırları, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirleridir (Şin, 2019, s. 69).

Beyanname, vergi mükellefi veya mükellefin hesaplanan ve belirlenen vergi matrahını, ait olduğu vergi dairesine ibraz etmesidir. Örneğin Türkiye'de ikamet eden bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içinde yurt içinde ve yurt dışında elde ettiği tüm kazançlar üzerinden gelir vergisi matrahını hesaplaması ve yasada belirtilen süre içinde yıllık vergi beyannamesi ile ait olduğu vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir (EY, 2017, s. 8).

Aşağıdakiler dahil olmak üzere vergi beyannamesi göndermenin birçok çeşidi vardır (Al-Rabidi & Al-Hac, 2013, s. 47-48).:

- A. **Gerçek Kâr Üzerinden Vergi Beyannamesi:** Gerçek kâr esasına göre sorumlu olan mükellef, kanun hükümlerine göre toplam gelirleri gider ve ücretlerle karşılaştırarak net geliri belirten bir beyanname verir. Mükellefler, kanunun kendilerine düzenli kayıt ve hesap tutma zorunluluğu getirdiği bu beyannameyi vermekle yükümlüdürler.
- B. **İşletme Temelinde Vergi Beyannamesi:** Mükellefin toplam gelirin belirli bir yüzdesi üzerinden belirlenen vergi anlamına gelir. İster satış ister hizmet sağlama şeklinde olsun, verginin belirlenmesinde kullanılan yüzde, faaliyet ve mesleğe göre değişir. İşletme temelinde sorumlu olan mükellef, belirli fiyatlarla verginin hesaplanmasında esas alınan yıl boyunca elde edilen toplam gelirler hakkında vergi idaresine bir beyanname verir.
- C. **Ölçüm Temelinde Vergi Beyannamesi (Referans Bağlantısı):** Referans bağlantısı, belirli bir yılın gelirin verginin hesaplanması için temel yıl olarak tahmin edildiği anlamına gelir. Vergi idaresi, vergi mükellefinin faaliyetini incelemeksizin, izleyen yıllarda (ölçülen yıllar) üzerindeki vergiyi temel yıl temelinde belirler.

Ölçme veya referans bağlantısı esasına göre sorumlu tutulan mükellef, ölçülmüş yıllarda ödeyeceği baz yılda bir vergi beyannamesi verir. Bu tür bağlantıların süresi, ilgili kanun maddelerindeki hükümlerde belirtilmiştir.

Vergiyi, işletme veya bağlantı temelinde hesaplarken bu prosedürün, vergi mükellefinin faaliyetindeki değişikliğe veya ekonomik koşullardaki değişikliğe göre yeniden değerlendirilmesi gerektiğine dikkat etmek önemlidir (Al-Rabidi & Al-Hac, 2013, s. 47-48).

2.2.5.2. Vergi Türleri

Dünyadaki çoğu ülke, vergi türlerini genel olarak ikiye ayırır: doğrudan vergiler ve dolaylı vergiler.

Doğrudan vergiler, doğrudan mükellefin gelirinden düşülen vergiler olarak tanımlanır. Dolaylı vergiler ise bireylerin işlemleri ve eylemleri ile harcamalarına uygulanan vergilerdir ve vergi yükünün bir kişiden diğerine geçtiği tür olarak tanımlanabilir (Angad, 2020, s. 125).

2.2.5.2.1. Doğrudan Vergiler

• Doğrudan Verginin Tanımı:

Doğrudan bireylerden veya şirketlerden toplanan vergi olarak tanımlanır. Elde ettikleri veya sahip oldukları gelire uygulanan ve yükü mükellefin kendisi tarafından üstlenilen vergilerdir ve iki çeşittir. (Ayesh, 2020, s. 455).

A. Gelir Vergisi: Kaynaklarının farklı veya çoklu olmasına bakılmaksızın, toplam gelirden alınan vergidir. Bu vergi, vergi mükellefinin ekonomik kapasitesiyle orantılı olma avantajına sahiptir. Çünkü kişinin toplam geliri, vergiyi ödeyebilme kabiliyetini dürüstçe ifade eder ve vergi mükellefinin kişisel ve sosyal koşullarına uyması ile de ayırt edilir (Mashkour, Al-Baaj, & Al-Karawi, 2014, s. 35). Finansal öncüleri arasında birleşik bir gelir kavramının tanımlanmasına ilişkin bir anlaşma yoktur. Bazıları, geliri kaynağına göre belirleyerek dar taraftan görür; bazıları ise gelir tanımını genişleterek, vergi mükellefinin mali gücündeki her artış için kapsamlı hale getirir.

B. Sermaye Vergisi: Sermaye, bir bireyin gayrimenkul veya menkul para cinsinden bir anda sahip olduğu şeyin değerini ifade eder. Ürettiği gelire değil, sermayenin kendisine uygulanan vergidir. Sermaye üzerindeki vergiler, arazi vergileri ve veraset vergileri olmak üzere ikiye ayrılır (Nasır, 2018, s. 486-487).

1. **Veraset Vergisi:** Vefat edenlerin menkul para ve gayrimenkul mirasçıları lehine terk ettikleri her şeyden ve vefat sonrası sigorta sözleşmeleri dahil yükümlülükler üzerinden alınan vergidir.
2. **Arazi Vergisi:** Başkent ve valiliklerin veya ilçelerin ve bucakların belediye merkezlerinin sınırları içinde bulunan arazilere, ekonomik olarak işletilmediği takdirde uygulanan vergidir (Ali & El Shafei, 2020, s. 9).

➤ Doğrudan Verginin Avantajları:

- ❖ **Verim İstikrarı:** Göreli kararlılıkla karakterize edilmiş mükellef unsurlara uygulanır.
- ❖ **Esnekliği:** Bu tip gelirleri artırmak mümkündür. Gerekğinde vergi oranı yükseltilir.
- ❖ **Adaleti:** Özellikle aşamalı olarak uygulandığında, vergi yüklerinin, mükelleflerin ödeme gücüne göre dağıtılmasıdır.
- ❖ **Düşük Toplama Maliyetleri:** Sıralanması kolay unsurlara uygulandığı için çok zaman ve çaba gerekmez.
- ❖ **Vatandaşlara Görevlerinin Bildirilmesi:** Ödeme koşulları ve tarihleri, finansörlerin koşullarına göre belirlenir.

➤ Doğrudan Verginin Dezavantajları:

- ❖ Yavaş toplanması ve ödenmesi gereken vergiyle hazineye devri arasında bir sürenin geçmesi.

- ❖ Dolaylı vergilerden daha fazla kaçınılabılır olması. Çünkü bu vergilerin bazıları öz değerdendirmeye(beyana) dayalıdır. (Ali & Ghanem, 2019, s. 4).

2.2.5.2.2. Dolaylı Vergiler

- **Dolaylı Verginin Tanımı:** Vergi mükellefinin ödediğı ve bu verginin yükünü başka bir kişiye devredebileceğı her vergidir ve bu tür, tahsilat kolaylığı ve gelir bolluğı ile ayırt edilir (Masouda & Layla, 2010-2011, s. 10). Gelire yöneltlen ve kullanıldığı yerlerde onu etkileyen şeydir ve malların üretimi, satışı veya gümrük sınırlarını aşması gibi vergi mevzuatında öngörülen belirli gerçekler sonucunda tahsil edilir. Doğrudan ve ismen kişiye değil, verilen hizmetlere veya üretilen mallara uygulanır. Bu hizmetleri kullanmak isteyen veya bu ürünleri tüketmek isteyen biri tarafından dolaylı olarak ödenir. Dolaylı vergiler yasa koyucunun iradesiyle veya pratik uygulamada bir kişiden diğerine aktarılır. Ödemekle yükümlü olan kişi ile kamu hazinesi arasında aracılık yapan bir vergidir (Hegazy, 2020, s. 19). Dolaylı vergiler genellikle şunlara ayrılır:

- Gümrük Vergileri (İthalat Vergileri):** Yurt dışından ithal edilen ve ithalatçı tarafından ödenen mallara uygulanır. Malı ithal eden, bunu satın alan tüketiciden geri alır.
- Üretim Vergileri:** Üretici tarafından yerel olarak üretilen mallara uygulanır. Bunları meta fiyatına ekleyerek tüketiciden geri alır.
- İhracat Vergileri:** Yurt dışına ihraç edilen mallara uygulanmaktadır ve dış ithalatçı fiyatına dahil olacağı için bu verginin yükünü taşımaktadır.
- Satış Vergileri:** Satış değerdinin belirli bir yüzdesi üzerinden satılan mallar üzerinden alınır. Satıcı, bunu satış fiyatına ekleyerek ve ardından vergi dairesine sunarak, satış sırasında kesinti yapar. (Al-Rabidi & Al-Hac, 2013, s. 32).

➤ Dolaylı Verginin Avantajları:

- ❖ **Esnekliğı ve Yüksek Verimi:** Üretim, tüketim ve satışları içerdığı için kapsam açısından geniştir. Vatandaşlar, farkına varmadan performansına kolayca katkıda bulunur.
- ❖ **Hızlı Toplama ve Sürekli Akış:** Cari harcama her yıl hesaplandığı için ilgili olduğu yıl boyunca hızlı toplanması ve sürekli akışı ile karakterizedir.

➤ Dolaylı Verginin Dezavantajları:

- ❖ **Eşitsizlik:** Yoksulların gelirlerinin daha büyük bir kısmını tüketime ayırdığı yerlerde, dolaylı vergilerin yükü, daha yüksek gelirli olanlara göre küçük gelirli insanlara daha fazla düşer. Ayrıca, karar alıcılarının sosyal önyargıları nedeniyle dolaylı vergiler, genelde temel mallara odaklanır.
- ❖ **Tahsilatlarının Yüksek Maliyetleri:** Değerdendirme ve kontrol prosedürleri, tahsilat harcamalarını gerektirir (Ali & Ghanem, 2019, s. 5).

2.2.5.3. Diğer Vergiler

Vergiler, teknik olarak birden çok bakış açısına göre sınıflandırılır ve bu sınıflandırmalar, birden çok alanda örtüşür ve kesişir. Bunlardan en önemlileri şunlardır:

2.2.5.3.1 Tekli ve Çoklu Vergiler

Tekli Vergi: Devletin mali ihtiyaçlarını yönetirken bir ana vergiye dayandığı ve bunun yanında çok az öneme sahip diğer tamamlayıcı vergiler olabileceği anlamına gelir. Mesela gayrimenkule veya gerekli veya lüks malların çeşitli yönlerinde harcama yapmak veya sermayeye empoze edilmek. Tekli bir vergiyi savunanların çoğu, toplam gelire uygulanmasını tercih etmektedir (Hegazy, 2020, s. 16).

Çoklu Vergi: Çeşitli ülkelerde yaygın olarak uygulanan bu sistem, ülkelerin harcamalarının bir dizi doğrudan ve dolaylı vergilere bağlı olduğu çoklu vergi sistemidir. Ancak vergi sayısının etkin bir şekilde artması doğru değildir. Fransa ve Belçika mevzuatında, tahsilat maliyetlerini artırmamak, üretim ve değişimin önünde engel teşkil etmesini önlemek için konulan vergi sayısındaki abartı göze çarpmaktadır (Muhtar, 2019, s. 24).

2.2.5.3.2 Orantılı ve Artan Oranlı Vergiler

Orantılı Vergi: Vergiye tabi gelirin değerine bakılmaksızın, sabit bir oranda alınan vergilerdir. Örneğin büyük ve küçük tüm gelirler için geçerli olmak üzere, gelire %10 oranında vergi uygulamak gibi. Dolayısıyla nispi vergilendirme yükü, düşük gelirli finansörler için yüksek gelirli olanlara göre daha büyükse, vergi mükellefleri arasında fedakarlıkta eşitlik olmadığı için vergi adaletini sağlamaz.

Artan Oranlı Vergi: Vergilendirilebilir kalemdeki artışla fiyatı artan, dolayısıyla vergilendirilebilir miktar arttıkça vergi oranının artması ve dolayısıyla vergi gelirlerinin artması için kullanılan vergilerdir. Bu tür vergiler, sosyal adaleti dikkate alan çoğu vergi mevzuatı tarafından kullanılmaktadır. Artan oranlı vergiler, adalet ve eşitliğin sağlanması ile karakterize edilir çünkü daha yüksek gelire sahip olanlar, düşük gelirli olanlara göre daha büyük bir yük taşırlar. Gelir ve servetin yeniden dağılımına yol açar ve toplumun üyelerinin üzerinde yoğunlaştı bir model değildir (Ali & Ghanem, 2019, s. 5).

2.2.5.3.3 Kişisel ve Ayni Vergiler

Kişisel Vergi: Vergi mükellefinin kişisel koşullarını ve vergi yükünü taşıma kapasitesinin kapsamını dikkate alan vergiler anlamına gelir. Örneğin, vergi mükellefinin medeni ve aile durumunu dikkate alarak ve vergilendirilebilir paranın vergi mükellefi için tek kaynak olup olmadığına veya fon verenin başka kaynakları olup olmadığına bakılır.

Ayni Vergi: Mükellefin özel durumlarına veya vergi yükünü taşıyabilme gücüne bakılmaksızın, sadece verginin uygulanmasına esas alınan paralarla ilgili vergilerdir. Vergi oranı ve tabi olma şartları, kişiden kişiye farklılık göstermez. Yani, tüm finansörlere ayırım gözetmeksizin aynı şekilde muamele edilir (Hegazy, 2020, s. 17).

2.2.6. Vergi Yükümlülükleri

2.2.6.1. Vergi Yükümlülüğü ve Vergi Benzeri Yükümlülüğü Kavramı

Vergiye tabi kişi ve kuruluşların vergi hukukuna uyma istekliliği olarak tanımlanır. Bazıları bunu, vergi mükellefinin belirli bir toplulukta vergilendirme alanındaki tüm geçerli yasalara, kurallara ve düzenlemelere olan yükümlülüğü olarak tanımlar. Bu yükümlülük, gönüllü veya zorunlu yükümlülükten kaynaklanıp kaynaklanmadığına bakılmaksızın belirli davranış biçiminde yansıtılır. Bu yükümlülüğü yerine getirmek için kendisine karşı herhangi bir önlem almadan, belirlenen tarihlerde ödenmesi gereken vergiyi ödeyen veya faaliyeti bildiren ve vergi beyannamelerini, vergi bilgilerini ve doğru vergi öz değerlendirmesini sunan mükelleftir. (İbrahim & Jaafar, 2017, s. 123).

Anayasal düzenleme göz önüne alındığında, “vergiler, resimler, harçlar” kavramlarının devamı olarak “benzer bir mali yükümlülük” ifadesi kullanılmaktadır. Bu anlamda ilgili kavramların özelliklerini (bir veya daha fazla) içerebilir, ancak aynı zamanda bazı ayırt edici özellikler içerir. “Vergi” kavramının, “resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler” kavramlarından “karşılıksız olma” özelliği açısından temelde farklı olduğunu vurgulamak gerekir. (Yılmaz & Biyan, 2016, s. 351-353).

Uyumsuzluk olgusu, vergiler kadar eski bir fenomendir ve ne kadar gelişmiş olursa olsun neredeyse her toplumda vardır. Vergi yükümlülüğü, tarafların her biri arasında önemli ve karşılıklı bir yükümlülüktür. Vergi mükellefine gelince, vergiyi ödemekle yükümlüdür ve karşılığında vergi idaresine, vergiyi tahsil etme yükümlülüğü yükler ve vergiyi ödeme yükümlülüğünün tek bir yöntemi(nakit ödeme) vardır (Shaheen, 2017, s. 12-13).

Devlet gelirleri arasında ilk sırada “vergiler” gelmektedir. Kamu harcamalarını karşılamakla yükümlü kuruluşlardan yasal olarak tahsil edilen vergiler, ödenmemesi halinde cezai ve idari işlemlere tabi olan ekonomik değerlerdir. Vergi benzeri mali yükümlülükler, vergiler gibi zorunlu olarak alınan ve kamu harcamalarını karşılamak için kullanılan kaynaklardır. (Öztürk, 2017, s. 612-613).

Vergi ile bazı benzerlikler olduğu için bu alandaki önemlerine ilişkin bu temel tanımlardan bazıları sıralanmıştır.

- **Resim:** Devletin veya bir kamu kurumunun, talebi üzerine vatandaşa sunulan özel bir menfaat veya hizmet karşılığında elde ettiği para miktarı olarak tanımlanır. Bu tanımdan aşağıdaki üç unsur öne çıkmaktadır:

- ✓ Bir miktar para
- ✓ Zorla veya mecburi toplanır
- ✓ Özel bir fayda veya hizmet için ödeme yapar

➤ Vergi ve Resim karşılaştırması:

A. Benzerlik:

1. Vergi ve Resim, her birinin geliri kamu harcamaları için kullanılabilecek bir miktar para olması bakımından benzerdir. Zorlamanın gücüne ve bir kamu otoritesi tarafından toplanmasına dayanmaktadır.

2. Yasal organizasyonun benzerliği. Yani her ikisini de toplamanın hukuki bir temelinin olması.

B. Farklılık:

1. Resim, belirli bir resim için ödenmesi açısından vergiden farklıdır. Bu bedel, bazı şahısların iyiliği için kamu şahsının faaliyetinde veya bazı menfaatleri yetkilendiren şahsa ruhsat verilmesinde temsil edilir.
 2. Resim, yükü dağıtma yöntemi ve amacı şekli açısından vergiden farklıdır. Vergi, mali olmayan bazı amaçlara ulaşmak için uygulanabilirken; Resim, mali amaca ulaşmayı amaçlamaktadır.
 3. Vergideki yükün bireyler arasında dağıtılması açısından resim, vergiden farklıdır. Dolayısıyla her birinin mali yeteneğine göredir. Resim konusunda, yararlanıcıya tahakkuk eden faiz miktarı veya kendisine verilen hizmetin gideri, ilk etapta dikkate alınır. (Muhtar, 2019, s. 9-11).
- **Matrah:** Yazarların çoğu, vergi matrahı kavramını, verginin tahsil edildiği konuyu, yani verginin tahsil edildiği kalemi tanımlarken farklılık göstermektedir. Devreye alma kapasitesinin bir istisna olup olmadığına bakmaksızın, bir kısım yazarlar, vergi mükellefinin mali kabiliyetini dikkate almak için devreye alma kapasitesine odaklanmıştır. Bu, vergi matrahının vergiye tabi kısım olduğunu gösterir.
 - **Fiyat:** Matrahı belirlenip vergi dairesine ödenecek vergi miktarının belirlenmesinden sonra uygulanan yüzdedir. Vergi oranı, çeşitli ekonomik ve sosyal hususlara göre belirlenir ve vergi matrahındaki değışiklikten bağımsız olarak sabit olabilir. Bu durumda, vergi tutarının değıştiği aynı oranda, taban değışikliği ile oranın istikrarlı olduğu vergilere orantılı vergi denir. Oran artan oranlı olabilir, yani matrahı yükseldikçe artar ve ardından artan oranlı vergi olarak adlandırılır. (Jamam, 2010, s. 26-36).

“Bireylerin, belirlenen vergi dairelerine vergiyi ödeyerek cevap verme arzusu” olarak tanımlanmaktadır. Bir kısım yazarlar bunu, “borçlunun kontrollü, eksiksiz ve ikna edici gelirler sağlama yeteneği ve vergi değeriendirme amacıyla otoriteye vergi kanunlarına ve talimatlara uyma”; bazıları “vergi mükellefinin ülkesinin vergi kurallarına uyma (veya uymama) derecesi” olarak tanımlamıştır. Benzer şekilde, bazıları da vergi mükellefleri ve vergi tahsildarları açısından vergi yükümlülüğünü “Bir ülkeden diğeriine farklılık gösteren vergi kanunlarına bağılılık” olarak tanımlamıştır. (Kadawi, 2019, s. 209).

Vergi yükümlülüğünün iyileştirilmesi, yüksek vergi kayıpları oranı nedeniyle bu aşamadaki vergi gelirlerinden mali sürdürülebilirliğin sağlanması için başlangıç noktasıdır. Ayrıca vergi yükümlülüğünün azalmasına neden olan en önemli neden, mali ve idari yolsuzluk olgusudur. Bu aşamada vergi idaresi reformu, yasal reformlardan daha önemlidir. Öyle ki, gelirleri artırmanın ve mali sürdürülebilirliği sağlamanın en hızlı çaresi, vergi idaresinin elindedir. Bu nedenle, bu aşamada vergi idaresi reform sisteminin tamamlanmasına dikkat edilmesi gerekmektedir (Abdulkadir, 2019, s. 28).

Vergi reformu, ekonomik ve sosyal gelişmelere ayak uydurmak veya kalkınma planlarını gerçekleştirmek için ülkedeki vergi sisteminde meydana gelen değişiklikler anlamına gelir. Aynı zamanda daha iyisi için değişiklikler getirme süreci olarak da tanımlanmaktadır. Bu süreç, vergi oranlarının sayısını azaltarak ve daha gerçekçi hale getirerek mevcut vergi sistemini basitleştirmeyi içerir, Yoksulları dışlayarak vergi tabanlarını genişletmek ve vergi maliyetlerini düşürüp vergi sistemini harekete geçirecek şekilde azaltmak ve daha ferah ve gerekli iç performans ve hızlı dış gelişmeler ile uyumlu hale getirmektir (Hani, 2020, s. 3-4). Vergi reformu, devletin vergi sistemini, içindeki genel kamu politikasıyla tutarlı kılacak şekilde reform yapmak anlamına gelir. Ekonominin ihtiyacı ile birlikte daha gelişmiş vergilerin getirilmesi, sosyal adaleti sağlayan vergi mekanizmalarının araştırılması, gelir ve servetin yeniden dağıtılması, ekonomiyi bozan vergi türlerinin kaldırılması ve vergi mekanizmasının seçilmesi dahil olmak üzere bilimsel, teknik ve etik yönden nitelikli kişilerden personel almak, hükümetin vergi kaçakçılığını ortadan kaldırma kabiliyetini artırmak anlamına gelir. Böylelikle vergi gelirleri, devlet projelerinin ilerlemesini sağlamak, harcamalarını finanse etmek ve bu konuda kanunu uygulayarak vergi kaçakçılığının tezahürlerini önlemek için yeterli hale gelir (Shaima, 2017, s. 13).

2.2.6.2. Vergi Yükümlülüğünün Önemi ve Bölümleri

2.2.6.2.1. Vergi Yükümlülüğünün Önemi

Devletin vergilerden elde ettiği gelir üzerindeki açık etkinin bir sonucu olarak tüm ülkeler, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüğü sürecine ilgi duymuştur. Vergi yükümlülüğünün önemine dair aşağıdaki hususlar sıralanabilir: (İbrahim & Jaafar, 2017, s. 124).

- Vergi yükümlülüğünün olmaması, devlet için çok fazla gelir kaybına neden olur.
- Gönüllü vergi yükümlülüğü, sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak için çalışır.
- Vergi yükümlülüğü, toplum üyelerinin sosyal dayanışmasını yansıtır.

2.2.6.2.2. Vergi Yükümlülüğünün Bölümleri

➤ Vergi Yükümlülükleri İçerik Açısından Şu Şekilde Ayrılabilir:

1. Vergi beyannamesi verme yükümlülüğü gibi vergi mükellefi tarafından bir işlem yapma yükümlülüğü vergi mükellefinin gerekli defter ve kayıtları tutma ve kanunla belirlenen süreye göre saklama yükümlülüğü, vergi bedelini ödeme yükümlülüğü ve vergi idaresinin talep ettiği bilgileri sağlama yükümlülüğü. Ayrıca kayıt başvurusunda yer alan mali tablolarda yapılan değişiklikleri, belirli bir süre içinde vergi idaresine bildirme yükümlülüğü ve kayıt zorunluluğu.
2. Vergi kanununun belirlediği bir süre içinde, vergi mükellefinin ticari defterleri imha etmeme yükümlülüğü gibi belirli bir eylemi yapmaktan kaçınma yükümlülüğü. Ayrıca vergi mükellefinin, kârı azaltarak ve zararı artırarak vergi idaresini yanıltmak için bir faaliyeti veya bir kısmını gizlememe yükümlülüğü.

➤ Yasal Niteliği Açısından Vergi Yükümlülükleri İki Tipe Ayrılabilir:

1. **Orijinal Yükümlülükler:** Vergiyi ödeme yükümlülüğü, öz beyan sunma yükümlülüğü, tescil yükümlülüğü ve faaliyetin uygulanmasına ilişkin bildirim gibi başka bir yükümlülüğe tabi olmayan yükümlülükler olarak tanımlanabilirler. Ayrıca defterleri ve diğer kağıtları sunma yükümlülüğü. Böylelikle, yukarıdaki tüm yükümlülüklerin, kanunla ele alınanların orijinal yükümlülükleri olarak kabul edildiği görülebilir. Bazılarının inandığı gibi, verginin ödenmesi, orijinal yükümlülüğün birimi değil, diğer yükümlülüklerin ona bağlı olduğu, yani mevcudiyeti olmadan yükselmeyeceği anlamına gelir.
2. **İkincil Yükümlülükler:** Diğer orijinal yükümlülüklere tabi olan yükümlülüklerdir. Bu yükümlülük, mükellefin, vergiyi veya vergi hesabındaki tutarları ödememesi durumunda, belirtilen tarihte vergi beyannamesi vermeyen mükellefin, her ay gecikme cezası ödemekle yükümlü olmasıdır (Shaheen, 2017, s. 20).



BÖLÜM 3

KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN İLKELER VE UYGULAMALAR

3.1. Kurumsal Yönetim Fikrinin Ortaya Çıkışı, Gelişimi ve Tanımı

Kurumsal yönetim, doksanlı yılların başında kullanılmaya başlanan bir terimdir. Son yıllarda bu terimin kullanımının oldukça arttığı ve özellikle uluslararası, bölgesel ve yerel kuruluşlarda çalışan uzmanlar tarafından yaygın olarak kullanılmaya başlandığı görülmektedir. Vekâlet teorisinin ve bununla bağlantılı olarak şirketlerin yönetim kurulu üyeleri ile mal sahipleri arasındaki çıkar çatışmasının sorunlara ışık tuttuğunu, ilgiyi artırdığını ve üzerinde düşünülmesi gerektiği düşünülmüştür. Yönetim kurulu üyelerinin ve üst yönetimin kendi menfaatlerini maksimize etmek amacıyla yapabilecekleri mali ve idari manipölasyonu azaltmak amacıyla, hissedarların çıkarlarını korumak için çalışan bir dizi yasa ve düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur. Çünkü şirketin işlerini onlar kontrol etmektedir (El Tamimi, 2008, s. 3-4).

Kurumsal yönetim fikrinin kökleri, 1932'de mülkiyetin yönetimden ayrılması konusunu ilk ele alan Berle & Means'e kadar uzanmaktadır. Kurumsal yönetim, şirkete ve bir bütün olarak sektöre zarar verebilecek olumsuz uygulamalar sonucunda, yöneticiler ve şirket sahipleri arasında oluşabilecek boşluğu kapatmak için gereklidir. Bu bağlamda, Mitchell ve diğerleri ve Monks & Minow, bir süre sonra vekalet sorunlarının çözülebileceğini veya azaltılabileceğini doğrulamaktadır. Bu, kurumsal yönetim mekanizmalarının iyi uygulanması yoluyla yapılır (El Tamimi, 2008, s. 3-4).

Kurumsal yönetim, birçok aşamadan geçmiş, gelişmiş ve dolaylı başlangıcı, Simeth'in “Milletlerin Servetliği” adlı kitabında bahsettiği (1776) öngörüler ile olmuştur. Anonim şirket yöneticilerinden, bu şirketleri malik olarak kendileri yönetiyormuş gibi şirketleri denetlemeleri beklenmez. Çünkü yöneticiler, kendi şahsi paralarını değil başkalarının paralarını yönetir. Bu şirketlerin işlerinin yönetiminde şu veya bu şekilde ihmal, denetim ve muhasebe yolsuzluğu, muhasebe bürolarının üst yönetimle suç ortaklığı, hesaplardaki sapmaları manipölasyon ve yolsuzluk yoluyla gizlemesi beklenir. Bu sebeplerle, Harvard Üniversitesi profesörlerinden Berle ve Means, mülkiyetin yönetimden ayrılmasını gündeme getirmiştir (1932). Böylece iki iş arasındaki ayırmadan kaynaklanan ve yönetici ve şirket sahipleri arasında oluşabilecek temel yönetim sorununa açıklık getirilmiştir. Bundan sonra, İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı Kanunu'nun onayına kadar geliştirme ve değişiklikler devam etmiştir. Dünyanın pek çok ülkesi, bunun üzerine odaklanmış ve kanunları ile kurumsal yönetim çerçevelerini çizmişlerdir (Manasir, 2013, s. 22-23).

Özellikle doksanlı yıllarda Doğu Asya, Latin Amerika ve Rusya başta olmak üzere birçok ülkede meydana gelen ekonomik çökmeler ve mali krizlerin ardından son 30-40 yıl boyunca, birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde kurumsal yönetim ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Amerikan ekonomisinin son zamanlarda tanık olduğu mali ve muhasebesel çöküşlerin yanı sıra, 2002 yılında dünyanın birçok ülkesinin, yüksek ve sürekli ekonomik büyüme oranları elde etmek için büyük ölçüde özel şirketlere güvendikleri kapitalist ekonomik sistemlere geçme eğiliminin bir sonucu olarak kurumsal

yönetimin önemi artmıştır. Bu projelerin boyutunun genişlemesi, mülkiyetin yönetimden ayrılmasına yol açmış ve bu projeler, bankacılık kaynaklarından daha az maliyetli finansman kaynakları aramaya başlamıştır. Böylece finans piyasalarına yönelme olmuştur. Finansal piyasaların serbestleşmesi ile sermayenin sınır ötesi hareketi eşi görülmemiş bir şekilde artmıştır. Şirketlerin boyutunun genişlemesi ve mülkiyetin yönetimden ayrılması, yöneticilerin eylemleri üzerinde zayıf kontrol mekanizmalarına yol açmıştır ve birçok şirket finansal krize girmiştir. 1990'ların sonlarında en belirginleri Güneydoğu Asya ülkeleri olmak üzere, 2001 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde Enron Energy ve WorldCom Telekom şirketlerinin yaşadığı ve dünyayı kurumsal yönetim konusuna dikkat etmeye sevk eden krizler gelmiştir (Thabet & İbrahim, 2020, s. 5-6).

3.1.1. Kurumsal Yönetim Kavramı

Dilsel olarak kurumsal yönetim kavramı, disiplin, kontrol ve yönetim anlamına gelen yönetmekten türetilen bir terimdir. Bu nedenle, yönetim terimi, aşağıdakiler de dahil olmak üzere birçok yönü içerir:

- A. **Bilgelik:** Yönlendirme ve rehberlik için gerekenler.
- B. **Disiplin:** Davranışı kontrol eden kontroller ve kısıtlamalar belirleyerek konuları kontrol etmenin gerektirdiği şey.

Deyimsel olarak kurumsal yönetim kavramı: Cadbury raporu (1992), kurumsal yönetimi şu şekilde tanımlamıştır: Kurumların yönetildiği ve izlendiği bir sistem.

Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), 1998 yılında kurumsal yönetim kavramını şu şekilde tanımlamıştır: Kurumun çalışmalarını yönlendiren ve denetleyen, kurumlarda çeşitli taraflar arasında hak ve görevleri tanımlayan ve dağıtan sistem. Örneğin: yönetim kurulu, kurumsal yönetim, hissedarlar ve menfaat sahipleri ve kurumun işleriyle ilgili kararların alınması için gerekli kural ve prosedürleri belirler. Ayrıca, bunlara ulaşmak için gerekli hedef ve stratejileri belirlemek ve performansını değerlendirmek için yol haritası belirler (Iman & Nassima, 2016-2017, s. 5-7).

Birçok farklı şekilde tanımlanabilen kurumsal yönetim, en geniş anlamıyla, modern yaşamda bir amaca ulaşmak için insanların oluşturduğu herhangi bir kuruluşun yönetim kuruluşudur. Daha dar anlamda, etkili çalışmak ve böylece ait olduğu topluluğun değerlerine saygı duyarak ortakları için uzun vadeli ekonomik değer oluşturmak için beşerî ve finansal sermayeyi çekmesini sağlayan her türlü yasa, yönetmelik, kural ve uygulamaları ifade eder (Şen & Gergin, 2019, s. 975).

Uluslararası sözleşmelerde, uluslararası finans kurum ve kuruluşlarında ve hatta Uluslararası İdari Bilimler Enstitüsü'nde, iyi kurumsal yönetimin çeşitli tanımlarından bahsedilmiştir. Buna göre, toplum üyelerinin, ekonomik ve sosyal, kamusal yaşamı ilgilendiren güç, kurumsal yönetim, siyasi etki ve kararları kullanma sürecidir (Hilefi, 2014, s. 3).

Uluslararası Finans Kurumu (IFC), kurumsal yönetimi şu şekilde tanımlar: “Şirketlerin yönetildiği ve işlerinin kontrol edildiği sistem”. Bazıları ise bunu şirketin içeriden

yönetilmesi ve yönetim kurulunun, hissedarların menfaatlerini ve mali haklarını korumak için denetlemesi ve kullanılan oyunun "kuralları dizisi" olarak tanımlamaktadır. Diğer bir deyişle kurumsal yönetim, sistem, yani performansı etkileyen ana taraflar arasındaki ilişkileri yöneten sistemlerin varlığı anlamına gelir. Aynı zamanda kurumu uzun vadede güçlendirme, sorumlu ve sorumluluğu belirleme unsurlarını da içerir (Youssef, 2007, s. 3).

“Kurumsal Yönetim” hem literatürde hem de uygulamada sıkça bahsedilen bir kavramdır. Küresel ekonomide krizlerin etkileri ortadan kaldırılmaya çalışılırken, bir daha yaşanmaması için birçok farklı ülkede kurumsal yönetimin iyileştirilmesine yönelik çalışmalar başlatılmıştır. Aslında kurumsal yönetim kavramından kastedilen şey, şirketlerde iyi yönetimin tesis edilmesidir. Başka bir deyişle, şirket yöneticisinin doğru kararlar alabilmesi, demokratik katılım kanallarının açık olması, şirket yöneticilerinin aldığı kararlardan menfaatleri etkilenebilecek herkesin, özellikle pay sahiplerinin, şirketin yönetimini gözden geçirip şeffaf ve kötüye kullanmaktan uzak bir şekilde yönetildiğini ve kanun ve kurallara riayet edildiğini görebilmesidir (Elitaş , Atar, & Çonkar, 2011, s. 82-84).

Kurumsal yönetim, hesap verebilirlik, sorumluluk, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık gibi kavramlara dayalı bir yönetim yaklaşımıdır. Kurumsal yönetim, sadece iş ortaklarını ve yöneticilerini değil, bu anlayışın önemli unsurları olan müşterileri, kredi verenleri ve tedarikçileri de içermektedir. Kurumsal kârlılık ve verimlilik hedeflerine ulaşılmasında, işle ilgili tüm çıkar gruplarının çıkarlarının dengelenmesi, tüm paydaşlara eşit davranılması ve paydaş gözetmeksizin işle ilgili diğer tarafların haklarının korunması önemlidir (Dereköy, 2015, s. 34).

İngilizce literatürde “corporate governance” olarak ifade edilen kurumsal yönetim, genel olarak “şirket üst yönetiminin yönetimi” biçiminde açıklanmaktadır. Türkçede bu kavramla ilgili bazı karışıklıklara ek olarak, “yönetişim”, “kurumsal yönetim” ve “kurumsal egemenlik” gibi terimlerle ifade edilmekte ve bazen “kurumsallaşma” ile karıştırılmaktadır. Aslında, kurumsal yönetimde “yönetim” kavramı, bir tarafın yönettiği bir ilişkiden, karşılıklı etkileşimlerin öne çıktığı bir dizi ilişkiye geçişi ifade eder (Doğan, 2018, s. 86).

3.1.2. Kurumsal Yönetimin Sağlayacağı Yararlar

Kurumsal yönetim, sadece bu yönetim ilkelerini uygulayan şirkete değil, şirketle doğrudan ve/veya dolaylı ilişkisi olan tüm menfaat sahiplerine fayda sağlar. Diğer bir deyişle, kurumsal yönetimin şirkete, hissedarlarına, çalışanlarına, müşterilerine, kurumsal yatırımcılara, genel olarak topluma ve bu ilkeleri uygulayan ülkeye sağlayacağı faydalar vardır. Bir şirkette kurumsal yönetim uygulamasının faydaları şu şekilde özetlenebilir (Aktan, 2013, s. 170) (Elitaş , Atar, & Çonkar, 2011, s. 87-88):

1. Şirketin finansal piyasalardan daha kolay finansman elde etmesini sağlar. Şirket ne kadar iyi yönetilirse, sermaye maliyeti o kadar düşük olur. Bu bağlamda kurumsal yönetimin bir şirket için en önemli faydası, sermaye maliyetini düşürmesidir.
2. Likidite sorunları olması durumunda, şirkete nakit akışı sağlar.

3. Yerli ve yabancı yatırımcıların güveni sağlanarak uzun vadeli sermaye girişleri hızlandırılır.
4. Finansal krizlerin daha kolay atlatılmasını sağlar.
5. Şirketin varlıklarının değeri artar. Şirket ne kadar iyi yönetilirse, şirketin varlıklarının getirisi de o kadar yüksek olur. Dolayısıyla kurumsal yönetim, şirketin değerini artırır.
6. Tüm paydaşların çıkarlarına hizmet ettiği için şirket ile paydaşları arasındaki ilişkilerin ve diyalogun artmasına katkıda bulunur.
7. Şirket faaliyetlerinde uzun vadeli istikrar sağlar.
8. Şirketin rekabet gücünü artırır.
9. Şirketin kârlılığında artış sağlar.

3.1.3. Kurumsal Yönetim Temel Sütunları

Kurumsal yönetim, üç temel üzerine kuruludur: (Lakhdiri R. , 2017, s. 131).

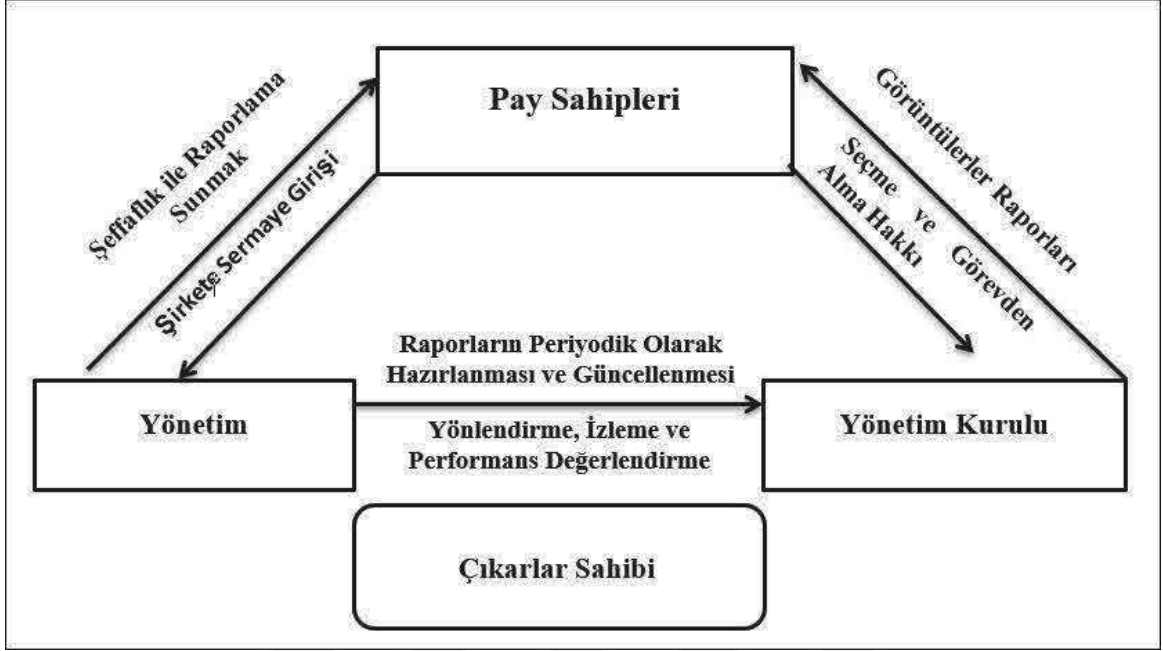
1. **Etik Davranış:** Etik değerlere bağlılık, rasyonel mesleki davranış kuralları, şirketle ilişkili tüm tarafların çıkarlarına ulaşmada denge ve finansal bilgileri sunarken şeffaflık yoluyla davranışsal bağlılığın sağlanması.
2. **Paydaşların Rollerini Etkinleştirme:** Genel denetim organları (Sermaye Piyasası Kurumu, Ekonomi Bakanlığı, Borsa, Merkez Bankası), doğrudan gözetim ve denetim tarafları (hissedarlar, yönetim kurulu, denetim kurulu, iç denetçiler, dış denetçiler) ve şirketle ilişkili diğer taraflar (tedarikçiler, müşteriler, tüketiciler, mevduat sahipleri, kredi verenler).
3. **Risk Yönetimi:** Riskleri yönetmek, riskleri ifşa etmek ve kullanıcılara ve paydaşlara iletme için bir sistem kurmak.

3.1.4. Kurumsal Yönetim Tarafları

1. **Pay Sahipleri:** Yatırımları için uygun kâr elde ederek hisse sahipliği yoluyla ekonomik birime sermaye sağlayan kişilerdir. Ayrıca şirketin uzun vadeli değerini maksimize etmek, haklarını korumak için uygun yönetim kurulu üyelerini seçme hakkına sahiplerdir.
2. **Yönetim Kurulu:** Pay sahiplerini ve menfaat sahipleri gibi diğer tarafları temsil ederler. Kurul, ekonomik birimin çalışmalarını yönetme yetkisine sahip icra direktörlerini seçer. Performanslarını izlemenin yanı sıra, şirketin genel politikalarını ve pay sahiplerinin haklarının nasıl korunacağını belirler (Ramzy, 2012, s. 5).
3. **Yönetim:** Ekonomik birimin fiili yönetiminden ve performans raporlarının yönetim kuruluna sunulmasından sorumludur. Ekonomik birimin yönetimi, pay sahiplerine yayınladığı bilgilerin açıklanması ve şeffaflığına ilişkin sorumluluklarının yanı sıra, kârın maksimize edilmesinden ve değerinin artırılmasından sorumludur.
4. **Çıkarlar Sahibi:** Alacaklılar, tedarikçiler, işçiler ve çalışanlar gibi, ekonomik birim içinde çıkarları olan ve zaman zaman çatışan çıkarları olanlardır. Örneğin alacaklılar,

bir ekonomik birimin devam etme yeteneğini önemser; ancak işçiler ve çalışanlar, şirketin devam etme kabiliyetini önemsemez.

Şekil 2. Kurumsal Yönetimin Uygulanmasında Yer Alan Taraflar



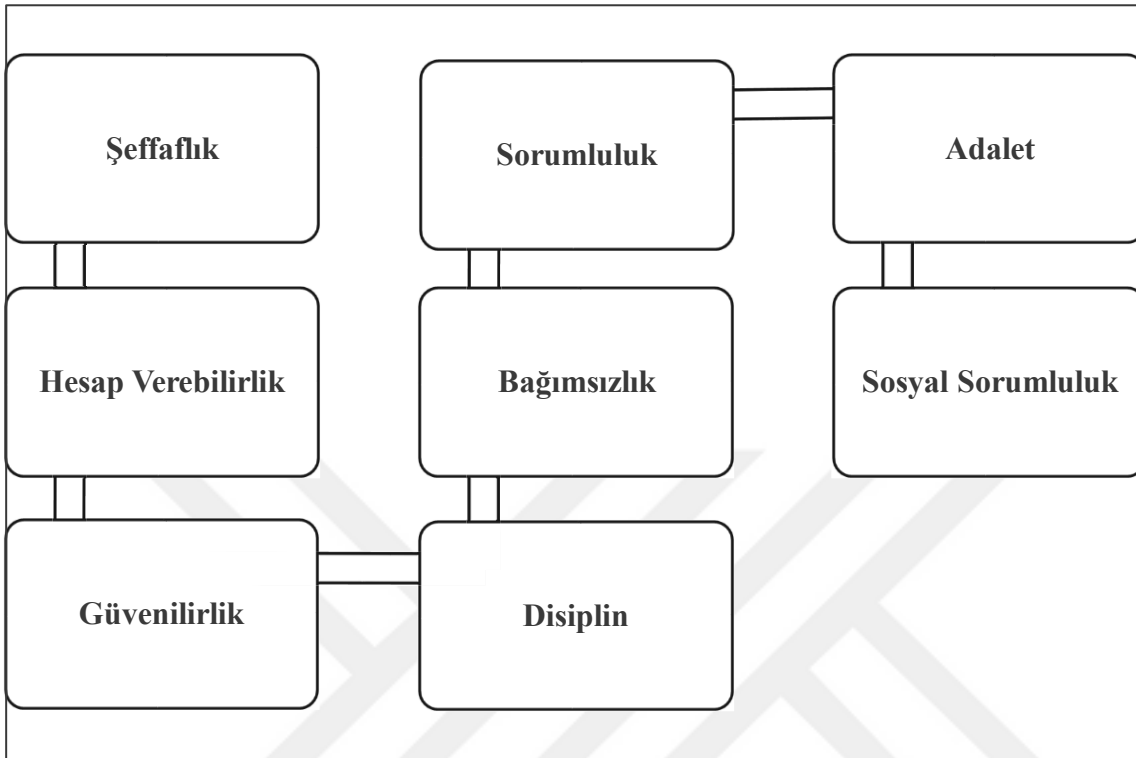
Kaynak: (Abdel Rahim, 2019, s. 3).

3.1.5. Kurumsal Yönetimin Özellikleri

1. **Şeffaflık:** Kararların alınmasında ve uygulanmasında netlik ihtiyacı ve bir karar vermeden önce bunları açıklama süreci anlamına gelir.
2. **Hesap Verebilirlik:** Hata yapan veya karar yasalarını ve onur kurallarını ihlal ederek başkalarının haklarını ihlal eden herkesi kovuşturmada, yasanın rolünü etkinleştirme sürecidir. İş ve meslek alanlarına ilişkin olarak yasanın, ihlal edilmeden herkese uygulanması gerekir.
3. **Güvenilirlik:** Politikaların uygulanmasıyla ilgili yasaların ve kararların uygulanmasında bir derece istikrar ve hükümleri uygulama ve hesap verebilirliği etkinleştirme yeteneğidir.
4. **Disiplin:** Şirket içindeki yönetim uygulamalarında etik yön ve sağlıklı davranışın gözetilmesidir.
5. **Bağımsızlık:** Görevlerini yerine getirme sürecinde, idare üzerinde etki veya baskı olmaması, kararlarının tarafsız olmasıdır.
6. **Sorumluluk:** Menfaat sahiplerinin şirketteki haklarının gözetilmesinden ve korunmasından, şirket yönetimi sorumludur.
7. **Adalet:** Şirket yönetimi tarafından tüm menfaat sahiplerine ve hissedarlara eşit muamele edilmesi ve belirli bir hissedar sınıfına karşı veya diğerlerine karşı tarafsızlıktır.

8. **Sosyal Sorumluluk:** Şirketler, politikalarına sosyal sorumluluğu dahil etmeli, etik ve sosyal yönü dikkate almalı, toplumu desteklemeli ve onu korumak için çalışmalıdır.

Şekil 3. Kurumsal Yönetimin Özellikleri



Kaynak: (Iman & Nassima, 2016-2017, s. 15-18)

3.1.6. Kurumsal Yönetimin Önemi

1997'de Asya mali krizinin patlak vermesi, kurumsal yönetimi dünyanın gündemine getirmiştir. Bahsedilen finansal kriz, ticari faaliyetleri ve işletmeler ile hükümet arasındaki ilişkileri düzenleyen kurum ve mevzuata duyulan güven krizi olarak tanımlanabilir. Kriz sırasında öne çıkan pek çok sorun, şirket içi çalışanların, akrabaların ve arkadaşların, işletmeler ve hükümet arasındaki işlemleri ve operasyonlarıyla ilgilidir. Büyük miktarlarda kısa vadeli borç alan şirketler, aynı zamanda pay sahiplerinin bu konulardan haberdar olmamasını temin etmiş ve bu borçları “yenilikçi” muhasebe yöntem ve sistemleriyle gizlemiştir (Youssef, 2007, s. 15).

Kurumsal yönetim, yükümlülükleri ve taahhütleri yerine getirmek için yönetimin dürüstlüğünü teyit etmek, işletmelerin kaliteyi arttırmak için sağladıkları kontrol araçlarına ek olarak doğru yasal ve ekonomik bir şekilde hedeflerine ulaşmalarını sağlamak ve tüm tarafların çıkarlarının korunmasına yol açan performansın gelişimi ile şirketlerin düzgün işleyişini sağlamak için en önemli ve gerekli süreçlerden biridir (Kerzan, 2013, s. 94).

Kurumsal yönetim, zayıf hukuk sistemi nedeniyle sözleşmelerin icrasının yapılamadığı gelişmekte olan demokrasiler için büyük önem kazanmıştır. Çünkü bilgi kalitesinin düşük olmasıyla, kontrol ve denetim engellemekte, yolsuzluk ve güvensizlik yayılmasına neden olmakta, uyuşmazlıkların etkin bir şekilde çözüme kavuşturulması engellenmektedir.

Kurumsal yönetimin sağlam ilkelerini takip etmek, ekonomik hayatta şeffaflığı teşvik edip reforma karşı kurumsal dirençle mücadele ederken; yolsuzluk ve kötü yönetime karşı gerekli önlemleri oluşturur. Kurumsal yönetimin önemi aşağıda sıralanmıştır: (Jajawi & Al-Zarfi, 2018, s. 43).

1. Kurum içi yolsuzluklarla mücadele etmek, varlığına ve devamına izin vermemek, ortadan kaldırmak ve bir daha geri dönmesine izin vermemek.
2. Yönetim kurulu ve Murahhas üyelerinden en alt kademedeki çalışanına kadar, kurumlardaki tüm çalışanların doğruluk ve bütünlüğünü sağlamak.
3. Özellikle varlığı çıkarları tehdit edenler başta olmak üzere sapmalarla mücadele etmek ve bunların devam etmesine izin vermemek.
4. Muhasebe ve iç kontrol sistemlerinden maksimum faydalanmak, harcama verimliliğini sağlamak ve harcamaları üretime bağlamak.
5. Mali tablolarda yeterli açıklama ve şeffaflığı sağlanmak.
6. Dış denetçilerin, yüksek derecede etkinliğini ve bağımsız olmalarını sağlamak. Yönetim kurulu veya üst düzey yöneticilerden herhangi bir baskıya maruz kalmalarını önlemek (El Tamimi, 2008, s. 6).
7. Şirketlerin yatırım çekme sürecinde içeriden ve dışarıdan sermaye elde etmelerine yardımcı olmak.
8. Ekonomik küreselleşme ve piyasa liberalizasyonunun ortaya çıkması ve yerel şirketler için yüksek rekabete sahip küresel şirketlerin ortaya çıkması (Iman & Nassima, 2016-2017, s. 14).

3.1.7. Kurumsal Yönetim Amaçları

Kurumsal yönetimin birçok amacı vardır ve bunlardan en önemlileri şunlardır: (Din & Hüseyin, 2019, s. 242). (Thabet & İbrahim, 2020, s. 6). (Rabih & Ghanem, 2012, s. 8).

1. Mülkiyet, yönetim ve performans kontrolü arasındaki ayrım.
2. Şirketlerin ekonomik verimliliğini artırmak.
3. Murahhas üyelerin görev ve sorumlulukları ile yönetim kurulunun görevlerini birbirine karıştırmamak.
4. Şirket varlıklarının, hissedarların ve diğer menfaat sahiplerinin haklarını korumak ve izlemedeki rollerini geliştirmek
5. Üzerinde anlaşmaya varılan yasalara, ilkelere ve standartlara bağlılık kültürünü derinleştirmek.
6. Şirketin kârını maksimize etmek.
7. Finansal piyasalarda yatırımcı güvenini artırmak.
8. Uygun finansman elde etmek ve beklenen riskleri tahmin etmek.
9. Adaletin sağlanması, şeffaflık ve yolsuzlukla mücadele.

10. Ekonomik birimlerin rekabet gücünü ve değerlerini artırmak.
11. Ekonomik birimlerin performansı üzerinde etkin kontrol sağlamak ve muhasebe hesap verebilirliğini güçlendirmek.
12. Ekonomik birimin operasyonel, finansal ve parasal performansının gözden geçirilmesini sağlamak.
13. Üst yönetimin performansını değerlendirmek, hesap verebilirliği ve ona olan güveni artırmak

3.2. Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Uygulamaları

3.2.1. Kurumsal Yönetim İlkeleri

Kurumsal yönetim kavramı, 1998 yılında bakanlar düzeyindeki bir toplantıdan gelen çağrıya yanıt olarak, kurumsal yönetim için bir dizi standart ve kılavuz oluşturmak için kurumsal yönetim ilkeleri belirleyen Uluslararası Para Fonu, Dünya Bankası ve Ekonomik İş Birliği Örgütü gibi uluslararası kurumlardan büyük ilgi görmüştür.

3.2.1.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü İlkeleri

1999 yılında Ekonomik İşbirliği Teşkilatı tarafından yayınlanan ilkeler bölünmüş ve 2004 yılında yeniden formüle edilen aşağıdaki 6 ana ilkeye ayrılmıştır:

3.2.1.1.1. Birinci İlke: Etkin Bir Kurumsal Yönetim Çerçevesi İçin Bir Temelin Varlığının Sağlanması

Kurumsal yönetim için etkin bir çerçevenin oluşturulmasını sağlamak için tüm piyasa katılımcılarının kendi sözleşme ilişkilerini kurarken güvenebilecekleri etkin bir yasal düzenleyici ve kurumsal temele sahip olunması gerekmektedir. Kurumsal yönetim çerçevesi, genellikle yasal ve düzenleyici unsurları, kendi kendini düzenlemeye yönelik kuralları, gönüllü yükümlülükleri ve ülkenin özel koşullarının, tarihinin ve geleneklerinin ürünü olan iş uygulamalarını içerir (Jajawi & Al-Zarfi, 2018, s. 43).

Bu ilke, kanun hükümleri doğrultusunda piyasa şeffaflığının ve etkinliğinin artırılmasında ve denetleyici, düzenleyici ve yürütme mercileri arasındaki sorumluluk dağılımının netleştirilmesinde rol oynar (Alalimat & Isa, 2016, s. 545-546).

3.2.1.1.2. İkinci İlke: Pay Sahiplerinin Haklarının Korunması

Kurumsal yönetim çerçevesi, aşağıdakileri vurgulayarak pay sahiplerinin haklarının korunmasını sağlamalıdır (Jajawi & Al-Zarfi, 2018, s. 44):

1. Pay sahiplerinin temel hakları şunlardır:
 - a. Mülk kayıt yöntemlerinin güvence altına alınması.
 - b. Hisse sahipliğinin devri veya transfer.
 - c. Kurum hakkında zamanında ve düzenli bilgi edinme.
2. Pay sahipleri, kurumdaki temel değişikliklerle ilgili kararlara katılma ve yeterli bilgi edinme hakkına sahiptir.

- a. Pay sahiplerinin, hissedarların genel kurul toplantılarına aktif olarak katılma ve oy kullanma fırsatı olmalıdır.
- b. Belirli sayıda hissedarın sahip oldukları mülkiyet haklarıyla orantılı olmayan bir derecede kontrol sahibi olmalarını sağlayan sermaye yapıları ve düzenlemeler açıklanmalıdır.

3.2.1.1.3. Üçüncü İlke: Tüm Pay Sahiplerine Eşit Muamele

Yasal haklarını savunma, önemli kararların genel kurulda oylanması, onları şüpheli satın alma veya birleşmelerden koruma, yönetim kurulu üyeleri veya üst düzey yöneticilerle olan tüm işlemleri görme hakları gibi haklar, her sınıf içindeki pay sahipleri arasında eşitlik anlamına gelir (Youssef, 2007, s. 8).

Eşitlik ilkesine göre şirket, tüm menfaat sahipleri (hissedarlar, çalışanlar, yönetim kurulu, tedarikçiler, müşteriler, yerleşikler, doğa, devlet vb.) ile eşit mesafede olmalı ve hepsine eşit davranmalıdır. Azınlık hissedarları ve yabancı ortaklar dahil pay sahiplerinin haklarının korunması, bu ilke kapsamında incelenir (Zengin & Yılmaz, 2017, s. 688).

3.2.1.1.4. Dördüncü İlke: Şirkette Yönetim Yetkilerini Kullanma Yöntemlerinde Menfaat Sahiplerinin Rolü

Menfaat grupları olarak da bilinen menfaat sahipleri, öncelikle yatırımcılar olmakla birlikte çalışanlar, alacaklılar, devlet, müşteriler, kredi kuruluşları, tedarikçiler ve çeşitli sivil toplum kuruluşları gibi taraflardır. Çıkar grupları ve işletme yönetimi arasındaki ilişkileri düzenleme ilkeleri de kurumsal yönetimin bir gereğidir (Karamustafa, Varıcı, & Er, 2009, s. 103). Bunlar, yasal haklarına saygıyı, bu hakların herhangi bir ihlali için tazminatı vb. uygulamaları, gerekli bilgilerin alınması gibi şirketin kontrolünde etkin katılımları içerir. Paydaşlar, bankalar, çalışanlar, tahvil sahiplerini, tedarikçiler ve müşteriler anlamına gelir (Youssef, 2007, s. 8).

3.2.1.1.5. Beşinci İlke: Açıklama ve Şeffaflık

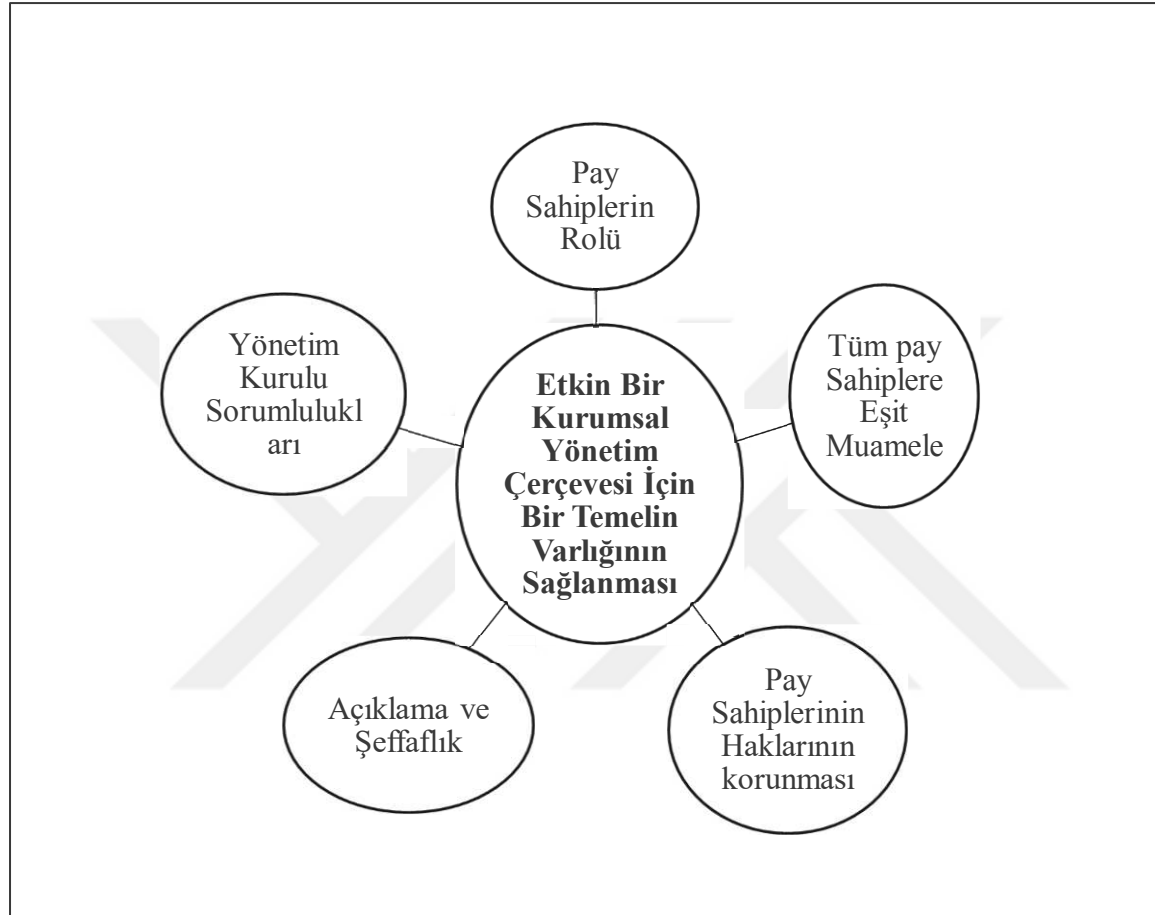
Ticari sır niteliğinde olmayan bir işletmeye ilişkin finansal ve finansal olmayan bilgilerin, ilgili taraflara zamanında ve eksiksiz, doğru, açık ve karşılaştırılabilir bir şekilde açıklanması. Şeffaflık ilkesi kapsamında menfaat sahiplerine açıklanacak bilgilerde, önemlilik kriteri dikkate alınmaktadır. Bilgi, herhangi bir paydaşın kararını etkiliyorsa önemlidir ve açıklanmalıdır. Şeffaflık ilkesi ayrıca iç operasyonlarda, çalışanlarla ilişkilerde, yetki ve sorumluluk dağılımında da açıklık ve şeffaflığı gerektirir (Düzer, 2020, s. 152). Önemli bilgilerin açıklanması ve denetçinin rolü, hisselerin çoğunluğunun sahipliğinin açıklanması ve yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ilişkin açıklamalarla ilgilenir. Tüm bu bilgiler, adil bir şekilde tüm pay sahipleri ve menfaat sahipleri arasında zamanında ve gecikmeksizin açıklanır.

3.2.1.1.6. Altıncı İlke: Yönetim Kurulu Sorumlulukları

Yönetim kurulunun yapısını, yasal görevlerini, üyelerinin nasıl seçildiğini, temel görevlerini ve üst yönetimin denetlenmesindeki rolünü içerir (Iman & Nassima, 2016-2017, s. 26).

Şirketin tüzel kişiliğinin, şirket yönetim kurulunun ve yöneticilerinin karar ve eylemlerinin, ilgili mevzuata, sosyal ve etik değerlere uygun olmasını sağlamak anlamına gelir. Yönetim kurulu, şirketin faaliyetlerinden, kararlarından ve tercihlerinden birinci derecede sorumludur. Bu açıdan iyi bir şirket yönetebilmek için yönetim kurulunun sorumluluklarının doğru tanımlanması önemlidir (Aktan, 2013, s. 163).

Şekil 4. Kurumsal Yönetim İlkelerini Göstermektedir



Kaynak: (Alalimat & Isa, 2016, s. 547).

3.2.1.2. Basel Komitesi'nin Küresel Bankacılık Denetimi İlkeleri

Basel Komitesi, 1999 yılında bankacılık ve finans kurumlarında kurumsal yönetim için yönergeler belirlemiş ve aşağıdaki noktalara işaret etmiştir (Ghadir, 2012, s. 21) (Youssef, 2007, s. 9).

1. Şirketin değerleri, uygun davranış için onur kuralları ve iyi davranış için diğer standartlar ve bu standartların uygulanmasını sağlayan sistemler.
2. İyi hazırlanmış kurumsal strateji, şirketin genel başarısını ve bireylerin buna katkısını ölçebilir.
3. Bireylerin ve konsey için gerekli onayların işlevsel bir hiyerarşisi de dahil olmak üzere sorumlulukların ve karar alma merkezlerinin uygun dağılımı.

4. Yönetim kurulu, denetçiler ve üst yönetim arasında etkin iş birliği için bir mekanizma oluşturmak.
5. İç ve dış denetim fonksiyonlarını içeren güçlü bir iç kontrol sisteminin mevcudiyeti ve yetkilerin sorumluluklarla orantılı olmasını dikkate alarak iş kollarından bağımsız bir risk yönetimi.
6. Banka ile ilişkili borçlular, ana hissedarlar, üst yönetim veya kuruluştaki kilit karar vericiler ile iş ilişkileri dahil çıkar çatışmalarının tırmandığı yerlerdeki risk merkezlerinin özel olarak izlenmesi.
7. İşini sağlıklı yapan üst yönetime mali ve idari teşvikler. Ayrıca ücret, terfi veya diğer unsurlar şeklinde yöneticiler veya çalışanlar için de geçerlidir.
8. Bilgi, uygun şekilde dahili veya harici olarak akar.

3.2.1.3. Uluslararası Finans Kurumu İlkeleri

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından 2006 yılında yayınlanan “Bankalar İçin Kurumsal Yönetim İlkeleri Yönetmeliği”nde, kurumsal yönetim ilkeleri aşağıdaki başlıklar altında toplanmıştır: (Çalışkan & İçke, 2009, s. 129-130).

1. Banka bünyesinde kurumsal değerler ve stratejik hedefler oluşturulmalıdır.
2. Banka içindeki yetki ve sorumluluklar açıkça tanımlanmalı ve uygulanmalıdır.
3. Yönetim kurulu üyelerinin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilecek niteliklere sahip olmaları, kurumsal yönetimdeki rollerinin bilincinde olmaları ve banka faaliyetlerini bağımsız olarak değerlendirebilmeleri gerekmektedir.
4. Üst yönetim, görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmek için gerekli niteliklere sahip olmalı ve kurumsal yönetimde oynadığı rolün bilincinde olmalıdır.
5. Banka müfettişleri ve bağımsız denetçilerinin çalışmalarından etkin bir şekilde yararlanılmalıdır.
6. Ücretlendirme politikalarının, bankanın etik değerlerine, stratejik hedeflerine ve iç dengelerine uygun olması sağlanmalıdır.
7. Kurumsal yönetimde şeffaflık sağlanmalıdır.

3.2.1.4. Kurumsal Yönetim İçin Çerçeve İlkeler

Yukarıdaki kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin örneklerden sonra, kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesi şu şekilde sıralanabilir (Sayım, 2021).

- Yasal Altyapı ve Etkin Sözleşme Varlığı
- Pay Sahiplerine Eşit Muamele ve Haklarının Korunmasına Yönelik Mekanizmalar ve Hassasiyet
- Açıklama ve Şeffaflıkta Yeterli Seviyenin Gözetilmesi
- Etkin Belirlenmiş Yönetim Kurulu Sorumlulukları, Şirket Değerleri, Stratejiler ve Etik Değerlerin Varlığı

- Yönetim Birimleri İçin Stratejilere Uygun Görev Dağılımları
- Nitelikli Üst Yöneticilerin Varlığı, İşini İyi Yapanlar İçin Mali ve İdari Teşvikler
- Yönetim Yetkilerini Kullanmada Menfaat Sahiplerinin Rolünün Denetimi
- Etkin Kontrol ve Denetim Mekanizmalarının Varlığı ile Sonuç Doğurma Mekanizmaları
- Etkin Muhasebe ve Bilgi Aktarım Düzeni Varlığı
- Risk İzleme, Değerlendirme ve Politika Oluşturma Mekanizması Varlığı
- Etik ve Yasal Mevzuata Uygun İşletme Politikaları ve Ücretlendirme Politikaları

3.2.2. Kurumsal Yönetim Mekanizmaları

Kurumsal yönetim mekanizmaları hem Charreaux hem de Zingales'in kurumsal yönetim konusundaki görüşlerine dayanarak yetkileri tanımlayan, yönetim kararlarını etkileyen, davranışları kontrol eden ve yöneticilerin takdir yetkisini sınırlayan bir dizi mekanizma olarak ifade edilebilir. Buradaki kurumsal yönetim tanımının ana üst düzey yöneticilere odaklandığı, yani kurumsal yönetim, yönetim kararlarını kontrol etmeyi ve genel çizgisini belirlemeyi amaçladığı ortaya çıkmaktadır. İlgililere, büyüme fırsatlarını yakalama yeteneğini kazandırmak gibi kurumsal yönetim sisteminin rolünü tanımlarken, en iyi değer oluşturma potansiyellerine ulaşmaları için rehberlik sağlama görevini de üstlenir. Bu nedenle kurumsal yönetim sistemi, yöneticileri kontrol etmek ve pahalı olduğu düşünülen çıkar çatışmalarını azaltmak için tasarlanmış tüm mekanizmaları içerir (Abdel Rahim, 2019, s. 4). İç ve dış olmak üzere iki kurumsal yönetim mekanizması vardır ve bunlar aşağıdaki şekildedir: (İbrahim, El Baaj, & Hatif, 2017, s. 11).

3.2.2.1. Kurumsal Yönetimin İç Mekanizmaları

Şirketin performansını ve amaçlarına ulaşmasını olumsuz veya olumlu yönde etkileyen faaliyet ve olaylar şeklinde bir dizi mekanizma olan kurumsal yönetimin iç mekanizmaları, aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir:

3.2.2.1.1. Yönetim kurulu

Singh ve Harianto, kurumsal yönetim aktivistlerinin, araştırmacılarının ve uygulayıcılarının yönetim kurulunu, yönetimin davranışlarını izlemek için en iyi araç olarak gördüklerini belirtmişlerdir. Şirkete yatırılan sermayenin, yönetim tarafından kötüye kullanılmaması için bu üst yönetimi atamak, muaf tutmak ve ödüllendirmek, yönetim kurulunun yetkilerindendir. Güçlü bir yönetim kurulu, şirketin stratejisinin geliştirilmesine aktif olarak katılır, yönetime uygun teşvikler sağlar ve davranış ve performanslarını izleyerek şirketin değerini en üst düzeye çıkarır. Bu konseylerin etkili olabilmesi için şirket yararına çalışır nitelikte olmaları ve aynı zamanda şirketin sosyal hedeflerini de dikkate almaları gerekir. Ayrıca, kendi kararlarını siyasi ve bürokratik müdahaleden bağımsız kullanmak için gerekli yetkiye sahip olmalıdır. Yönetim kurulu, üst yönetimi seçer, ayrıca şirketin performansını sürekli olarak denetler ve açıklar. Bu

bağlamda (PSCGT)⁴ devlete ait her şirketin etkin bir yönetim kurulu tarafından yönetilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Devlete ait her şirketin etkin bir yönetim kurulu tarafından yönetilmesi, şirkete liderlik yapar, dürüstlük ve bilgelikle rehberlik eder ve şeffaflık ve sorumlulukla şirketin çıkarları doğrultusunda hareket eder. Devlete ait şirket yönetim kurulunun yönlendirme ve kontrol görevlerini yerine getirebilmesi için icracı olmayan üyeler arasından bir komite grubu oluşturulur. Bu komitelerin en önemlileri aşağıda sayılmıştır: (El Tamimi, 2008, s. 11).

1. **Denetim Komitesi:** Yönetim kurulunun alt komitelerinden biridir. Periyodik ve düzenli olarak bir araya gelir. Üyeliği, uygun akademik yeterliliğe, mali ve muhasebe yönlerine ilişkin bilgiye, şirketin faaliyetinin niteliğine ve raporları ve mali tabloları okuma becerisine sahip icracı olmayan üyelerle sınırlıdır (Awadi, Al-Omari, & Awady, 2020, s. 189).
2. **Ödül Komitesi:** Kurumsal yönetime ilişkin çalışmaların çoğu ve ilgili taraflarca verilen tavsiyeler, ödül komitelerinin, icracı olmayan yönetim kurulu üyelerinden oluşturulmasını önermektedir. Devlete ait şirketler alanında, Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) yönergeleri, yönetim kurulu üyelerinin ve üst düzey yöneticilerin ücretlerinin makul olması gerekliliğine vurgu yapmıştır. Bu, yüksek nitelikli profesyonelleri çekerek şirketin çıkarlarının teşvik edilmesini sağlamak içindir (Yusuf, Maeaş, & Qwaider, 2020, s. 200).
3. **Atama Komitesi:** Yönetim Kurulu üyeleri ve çalışanları, becerileri ve deneyimleri şirketin spesifik beceri ve deneyimiyle örtüşen en iyi adaylar arasından seçilmelidir. Yönetim kurulu üyelerinin ve diğer çalışanların atanmasında şeffaflığı sağlamak için bu komite, en nitelikli adayları atamak ve becerilerini sürekli olarak değerlendirmek de dahil olmak üzere bir dizi görev belirlemiştir (Rukayya, Karama, & Fatma, 2012, s. 19).

3.2.2.1.2. İç Denetim

İç denetçiler, yürüttükleri faaliyetlerle güvenilirliği ve adaleti sağlamak, devlete ait şirketlerde çalışanların davranışlarını iyileştirmek ve idari ve mali yolsuzluk risklerini azaltmakla görevlidir. Bu işlevin hedeflerine ulaşması için bağımsız, iyi düzenlenmiş ve kendi mevzuatına dayanması gerekir (Al-Zahra & Monsef, 2020, s. 72).

3.2.2.2. Kurumsal Yönetimin Dış Mekanizmaları

Dış kurumsal yönetim mekanizmaları, bu konuyla ilgilenen uluslararası kuruluşların yaptığı baskılar ve dış paydaşların şirket üzerinde uyguladığı kontrollerdir. Bu kaynağın, kurumsal yönetim kurallarının uygulanması için muazzam baskı oluşturan ana kaynaklardan biri olduğu durumlar için şu örnekler verilebilir:

3.2.2.2.1. Ürünler Piyasasında (Hizmetler) ve İdari İşgücü Piyasasında Rekabet

Ürünler (veya hizmetler) için pazar rekabeti, kurumsal yönetimin önemli mekanizmalarından biridir. Hess ve Impavido, idarenin görevlerini gerektiği gibi yerine getirmemesi (veya nitelikli olmaması) halinde aynı sektörde faaliyet gösteren firmalarla

⁴ Private Sector Corporate Governance Trust

rekabet edemeyeceğini ve böylece iflasa maruz kalacağını vurgulamaktadır. Bu nedenle, ürünler (veya hizmetler) için pazardaki rekabet, özellikle üst yönetim için etkin bir işgücü piyasası varsa yönetimin davranışını iyileştirir (Nureddin & Fatima, 2012, s. 7). Şirketin iflasa sürüklenmesi, yöneticinin ve yönetim kurulu üyelerinin geleceğinin olumsuz etkileneceği anlamına gelir. Sorumluluk pozisyonlarının daha önce şirketlerini iflasa veya tasfiyeye götüren yönetim kurulu üyeleri veya yöneticiler tarafından doldurulmaması bir koşul olarak ortaya çıkar ve genellikle atanmaya uygunluk testleri ile yönetim belirlenir (El Tamimi, 2008, s. 15).

3.2.2.2.2. Birleşme ve Devralmalar

Birleşme ve devralmaların tüm dünyada kurumsal sektörde geleneksel yeniden yapılanma araçları arasında yer aldığına şüphe yoktur. Hem Kedia hem de John, edinimin önemli bir kurumsal yönetim mekanizması olduğu görüşünü destekleyen çok sayıda literatür ve kanıt olduğuna dikkat çekmektedir (Örneğin ABD'de). Bunlar olmadan yönetim davranışı etkin bir şekilde kontrol edilemez. Birleşme ve satın alma süreci gerçekleştiğinde, genellikle düşük performanslı departmanların hizmetlerinden vazgeçilir.

Devlete ait şirketlere gelince, örneğin Çin hükümetinin bu mekanizmadan yararlandığını belirtilmektedir. Bu işlem, şirketlere satın alma ve birleşme kararları da dahil olmak üzere karar vermede bir dereceye kadar özerklik verildikten sonra yapılır. Ancak devletin yine de yönetimler tarafından alınan bu tür önemli kararlardan pay sahibi olarak haklarının zedelenmemesini sağlaması gerekmektedir. Devralma sürecinin, devlete ait şirketler üzerinde hiçbir etkisi yoktur. Bunun nedeni, özel anonim şirketlerde ortaya çıkabilmesidir. Birleşmede ise Kamu Şirketler Yasası devrededir (Yusuf, Maeaş, & Qwaider, 2020, s. 201-202).

3.2.2.2.3. Dış Denetim

Dış denetçi, mali tabloların kalitesinin iyileştirilmesine yardımcı olmada önemli bir rol oynar. Bunu başarmak için sadece beyanların kabul edilebilirliğini değil, kalitesini de denetim komitesi ile tartışmalıdır. Yönetim kurullarının rolüne artan odaklanma ile birlikte, özellikle denetim komitesinin, dış denetçiye seçmesi ve atamaya devam etmesi gerekir. Abbot ve Parker, bağımsız ve aktif denetim komitelerinin yüksek kaliteli denetimler gerektirdiğini, bu nedenle şirketin, faaliyet gösterdiği sektör alanında nitelikli denetçi ve uzmanları seçmesi gerektiğini belirtmektedir. (Rukayya, Karama, & Fatma, 2012, s. 20-21).

3.2.2.2.4. Mevzuat ve Yasalar

Genellikle bu mekanizmalar, kurumsal yönetim sürecine doğrudan dahil olan aktörler arasında gerçekleşen etkileşimleri şekillendirir ve etkiler. Bazı mevzuatlar, kurumsal yönetim sürecindeki ana aktörleri değil, birbirleriyle nasıl etkileşimde bulunduklarını düzenlemiştir. Örneğin, Sarbanes-Oxley yasası, kamu anonim şirketlerine, şirket sahiplerinin ve diğer menfaat sahiplerinin çıkarlarına zarar verebilecek yeni gereksinimler getirmiştir: bağımsız yönetim kurulu üye sayısını artırarak temsil etme, denetim komitesinin mali raporlama sürecine ilişkin gözetimini güçlendirme, genel müdür ve mali işler direktöründen mali raporların ve iç kontrol sisteminin doğruluğunu tasdik etmelerini

isteme, dış denetçi ile denetim komitesi arasında etkin iletişim hatlarının oluşturulması ve şirket yetkililerinin şirket içinde kendilerini ilgilendiren işlemleri belgelendirme kabiliyetinin belirlenmesi. (Rukayya, Karama, & Fatma, 2012, s. 20-21).

3.2.2.2.5. Diğer Dış Kurumsal Yönetim Mekanizmaları

Yukarıdakilere ek olarak, şirketteki paydaşların çıkarlarının korunmasında yönetimin etkinliğini önemli ve tamamlayıcı şekillerde etkileyen başka dış kurumsal yönetim mekanizmaları da vardır. Cohen ve diğerleri, düzenleyicileri, finansal analistleri ve bazı uluslararası kuruluşları içerdiğini (ancak bunlarla sınırlı olmadığını) belirtmektedir. Örneğin Uluslararası Şeffaflık Örgütü, hükümetler ve devletler üzerinde muazzam bir baskı uygulamaktadır. Dünya Ticaret Örgütü (WTO), mali ve idari yolsuzlukla mücadele amacıyla, daha iyi finans ve muhasebe sistemleri için bastırmaktadır. Bankacılık sektöründe Basel Komitesi, bu sektörde kurumsal yönetim uygulamak için baskı uygulamaktadır (Nureddin & Fatima, 2012, s. 8).



BÖLÜM 4

FARKLI ÜLKELERDE KURUMSAL YÖNETİME İLİŞKİN MEVZUATIN GELİŞİMİ

Bu bölümde, farklı ülkelere ilişkin ulaşılan kurumsal yönetim anlayışlarına değinilecektir. Böylece farklı ülkelerin bir nebze karşılaştırılması ve sağlanabilecek gelişmelere yönelik bazı anahtar kavramların elde edilmesi mümkün olacaktır.

4.1. Türkiye'de Kurumsal Yönetimin Uygulanması

Türkçe işletme literatüründe kurumsal yönetim kavramı, “corporate governance” teriminin karşılığı olarak kullanılmaktadır. Kurumsal yönetim, yasalara uygun ve etik değerler çerçevesinde kurumsal faaliyetlerin taraflara karşı sorumluluklarını gerçekleştiren, şirketin değerini ve verimliliğini artıran, şirketin ortakları, hissedarları ve çalışanları için planladığı hedeflere ulaşan ve bunu yaparken bu taraflarla birlikte çalışan bir sistemdir. Türkiye'de kurumsal yönetim uygulamalarının yaygınlaşmasını sağlamak için düzenlemenin teşvik edilmesi, sermaye piyasasının gelişmesi ve küresel sermaye piyasalarının bir parçası olması açısından oldukça faydalıdır (Toraman & Abdioğlu, 2008, s. 97).

Türkiye'de kurumsal yönetim alanında, sermaye piyasalarının ekonomik kalkınmaya katkısını artırmaya yönelik düzenlemeler, özellikle son yıllarda uluslararası piyasalarda yaşanan finansal krizler ve şirketlerin Amerika Birleşik Devletleri'ndeki iflasından sonra dünyadaki gelişmelerden uzaklaşmayarak ve bazı yenilikleri tanıtarak gelişmeye başlamıştır. Kurumsal yönetim alanındaki uluslararası gelişmelere paralel olarak, Türkiye'de kurumsal yönetim çalışmaları, öncelikle SPK faaliyetleri çerçevesinde, ilk olarak 2003 yılında başlatılmıştır (Anbulak, 2018, s. 110).

Türkiye'de kurumsal yönetim alanında yapılan yeniliklerden biri de 2007 yılında oluşturulan Kurumsal Yönetim Endeksi'dir. İstanbul Borsası (BİST), sermaye piyasasının gelişimine katkıda bulunmak ve yatırımcıları bilgilendirmek, yönetim kurulu tarafından oluşturulan kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasını desteklemek, doğru ve kaliteli kurumsal yönetim uygulamalarının geliştirilmesine olumlu katkı sağlamak amacıyla kurumsal yönetim ilkelerine uyumu derecelendirmiştir. (Erdoğan & Demir, 2015, s. 1).

Doğru kurumsal yönetim uygulamalarının şirketlere ve devlete önemli faydaları vardır. Kurumsal bakış açısından daha yüksek kalitede bir kurumsal yönetim, daha düşük sermaye maliyetleri, daha yüksek finansman ve likidite fırsatları, krizlerin daha kolay üstesinden gelinmesi ve iyi yönetilen firmaların sermaye piyasalarının dışında kalmamaları anlamına gelir. Devlet açısından bakıldığında, iyi kurumsal yönetim, ülke imajının yükseltilmesi, sermayenin yurtdışına kaçışının engellenmesi, ekonominin ve sermaye piyasalarının rekabet gücünün artırılması, krizlerin daha az zararla atlatılması, daha verimli olması, ayrıca kaynakların dağılımı, yüksek refahın sağlanması ve sürdürülmesi demektir (Elitaş, Atar, & Çonkar, 2011, s. 87).

Türkiye'de kurumsal yönetimin gelişimine yönelik kronoloji aşağıdaki gibi ifade edilebilir: (Akyüz B., 2009, s. 64).

- 1956 TTK: Mevcut Yasal Yükümlülükler
- 1981 SPK: Sermaye Piyasası Kuruluşlarının Hükümleri
- 1999 OECD: Kurumsal Yönetim İlkeleri
- 2002 TÜSİAD: Kurumsal Yönetim En İyi Uygulamaları
- 2003 SPK: Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri

4.1.1. Kurumsal Yönetime Yönelik Temel Stratejiler

Kurumsal yönetimin şirket performansına katkısı çok açık olmakla birlikte, çoğu şirketin kurumsal yönetime geçmek istemediği veya bunu yapmak isteyenlerin bir kısmının istenilen başarıya ulaşamadığı gözlemlenmiştir. Özellikle kurumsal yönetimde şeffaflık, eşitlik, sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkeleri, şirketteki her şeyin kontrolünü yönetim ilkesi olarak benimsemiş bir yönetici için gücünün tehdit altında olduğu algısı oluşturabilir. Kurumsal yönetime geçiş yapmayı düşünen ancak yeterli başarıyı gösteremeyenlerin temel sorunu, bu geçiş süreci ile ilgili strateji eksikliğidir. Bu noktada yapılması gerekenleri şu şekilde sıralamak mümkündür: (Aktaş, 2017, s. 5).

- Açıkça tanımlanmış kurumsal strateji ve bu stratejiyi benimsemiş yetkin yöneticileri göreve getirmek.
- Hiyerarşik bir yapı oluşturmak.
- Yönetim kurulu, üst düzey yönetim ve denetçiler arasında iş birliği ve etkileşimi sağlamaya yönelik bir mekanizma oluşturmak.
- Etkin bir risk yönetim sistemi kurmak.
- Çıkar çatışmalarının önemli olduğu durumlarla ilgili risklerin özel olarak izlenmesi.
- Kurum içinde ve kamuoyunda yeterli bilgi akışını sağlamak ve şeffaf kurumsal yönetimi sürdürmek.

4.1.2. Türkiye’de Kurumsal Yönetim Anlayışını Geliştirmeye Yönelik Çalışmalar

Gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan Türkiye’de, kurumsal yönetim anlayışının önemi giderek artmaktadır. Zira yurt içi ve yurt dışı yatırımların artırılması, belirli politikalarla aynı veya parasal varlıkların ülkeye girişi gibi makro konular, ekonomik istikrarın yanı sıra doğru yönetim politikaları gerektirmektedir. Kurumsal yönetimin (felsefesinin) anlaşılması ve uygulanması, tüm bu koşulların oluşmasına olumlu katkı sağlamaktadır. Piyasalarda böylesine hızlı bir değişim ve buna bağlı olarak ani fakat yaygın olumlu veya olumsuz sonuçlar, bu değişimlere karşı proaktif bir tavır almayı gerekli kılmıştır. Bu değişimler uyarlanabildiği sürece dünyadaki sermaye hareketleri takip edilebilir ve bu doğrultuda ulusal ekonomik sisteme katma değer sağlayabilir. Dünyada bu yönde meydana gelen gelişmeler, bu durumun yerel düzeyde de var olmasına ihtiyaç olduğunu göstermiştir. Diğer bir deyişle kurumsal yönetim, artık kurumsal

şirketler/vakıflar/birlikler aracılığıyla tesis edilmeye, belirli bir standartlar bütünü haline kavuşturulmaya çalışılmaktadır (Türedi, Karakaya, & İldem, 2015, s. 62).

Türkiye'de kurumsal yönetim alanında yürütülen çalışmalardan biri de Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD) tarafından yapılmıştır. TÜSİAD'ın Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu tarafından 2002 yılında yayınlanan raporda, kurumsal yönetim şu şekilde açıklanmıştır: En geniş anlamıyla, modern yaşamda bir hedefe ulaşmak için insanlar tarafından oluşturulan herhangi bir kurumun kapsamlı bir reformudur. Daha dar anlamda, bir organizasyonun beşerî ve finansal sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece değerlere saygılı, uzun vadede ortakları için ekonomik değer oluşturmaya olanak tanıyan her türlü yasa, yönetmelik, kod ve uygulamayı ifade eder. Öte yandan, 2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından sermaye piyasalarında işlem gören şirketler için “Kurumsal Yönetim İlkeleri” yayımlanmış; bu ilkeler daha sonra revize edilerek 2005 yılında tekrar yayımlanmıştır (Tüm, 2013, s. 95).

Türkiye, gelişen ekonomisi, istikrarı ve ekonomi politikalarının etkinliği ile kurumsal yönetim alanında hızlı bir ilerleme kaydetmiştir. Ancak bugün bile gelişmiş ülkelerin çok gerisindedir. Yıllardır dışa kapalı gelişen ekonomisi ve aile şirketlerinin bolluğu, yıllar içinde yaşadığı ekonomik krizlerin varlığı ve şirketlerin sermaye yapılarının yeterince güçlü olmaması, bunun temel nedenleri arasında sayılabilir. (Onbulak, 2017, s. 117).

4.1.3. Türkiye'de Kurumsal Yönetim Uygulamasının Faydaları

Kurumsal yönetim uygulamasının ülkeye ve topluma faydaları şu şekilde özetlenebilir: (Elitaş , Atar, & Çonkar, 2011, s. 89).

1. Ülkenin rekabet gücünü artırır.
2. Ekonomik krizlerin daha kolay atlatılmasına yardımcı olur.
3. Artan finansal derinlik sağlar. Şirket hissedarlarının hakları ne kadar iyi korunursa finansal sistem o kadar derin olur. Bu bağlamda kurumsal yönetimin, bankacılık ve finans sektörlerinin gelişimine olumlu katkıları bulunmaktadır.
4. Sermaye piyasalarının gelişmesini sağlar. Şirket hissedarlarının öz kaynakları ne kadar iyi korunursa sermaye piyasaları o kadar gelişmiştir. Öz sermayenin iyi korunması ile borsa kapitalizasyonu arasında doğrusal bir ilişki vardır.
5. Yurtiçi tasarrufları artırmaya ve halka açık şirketlere geçişe olanak tanır.
6. Makro ekonomik performansın artmasına katkıda bulunurlar. Finansman fırsatlarına erişim kolaylığı, bir şirketin sermaye maliyetini düşürür ve toplam yatırımını artırırken; yatırımların artması, yeni iş fırsatları oluşturur ve ekonominin istihdam edilebilirlik kapasitesini genişletir.

4.1.4. Türkiye'de Kurumsal Yönetim Sorunları

Kurumsal yönetim, gelişmekte olan pazarlarda sağlıklı ve rekabetçi bir kurumsal sektör için zorunluluktur. Bazı önemli kurumsal yönetim sorunları, tüm gelişmekte olan pazarlarda hakimdir. Bunlar: (Özger, 2009, s. 27).

- Zayıf hukuk sistemi.
- Uluslararası muhasebe standartları uygulamalarındaki eksiklikler ve denetim hataları.
- Az gelişmiş sermaye piyasaları.
- Yönetim kurullarının etkisiz yönetim tarzı.
- Azınlık haklarının korunmasındaki hatalar ve eksiklikler.

4.1.5. Türkiye'de Kurumsal Yönetimin İyileştirilmesi

Türkiye'de kurumsal yönetimin iyileştirilmesi, hızlandırılması ve sorunların giderilmesi için aşağıdaki görüşler önerilmektedir: (Kitiş, Çalık, & Toros, 2005, s. 122).

- Çoklu oy hakkının(Kontrolü korumak üzere birden fazla oy hakkına sahip hissedarlar) kaldırılmasına yönelik adımlar atmak. Örneğin, bunları ortadan kaldırmak için belirli bir süreye ihtiyaç duyulması.
- Pay sahiplerinin çoğunluğunun, yönetici atama özel haklarının kaldırılması, atama komiteleri tarafından seçilen atamaların sınırlandırılması ve oy haklarının küçük bir yüzdesi ile pay sahiplerine atama haklarının tanınması.
- Hissedar anlaşmazlıklarının hakem kararı ile çözülmesi.
- BİST şirketlerine yönelik iyi kurumsal yönetim taahhütleri, IIF(Uluslararası Finans Enstitüsü) İlkelerine dayalı tarafsız bir kurumsal yönetim kuralları alt kümesinin oluşturulması.
- Yöneticilerin hatalarından dolayı görevden uzaklaştırılması amacıyla SPK'nın güçlendirilmesi.
- SPK Kurumsal Yönetim İlkelerini, hukuken bağlayıcı kural, düzenleme ve şartlara dönüştürmek.

4.2. Irak'ta Kurumsal Yönetimin Uygulanması

Irak'ta kurumsal yönetimin uygulanması, hissedarların ve yatırımcıların haklarının güvence altına alınmasının yanı sıra, şirketin varlıklarının ve mülkünün korunması, ekonomik, yatırım ve finansal performansını iyileştirmeye yardımcı olur. Uluslararası şirketlerin buna yatırım yapmasının önünü açarak yatırım kanalları bulmaya çalışan Irak'ta, kurumsal yönetim uygulaması koz olarak görülmektedir. Bu nedenle, Irak'ta anonim şirketlerin çalışmalarını düzenleyen kanun ve yönetmeliklerde bir devrim yapılmalıdır. Irak'ta kurumsal yönetim kavramına ilgi, 1985 yılında (1) numaralı birleşik muhasebe sisteminin yayımlanmasıyla başlamıştır. Bunu, 1997 yılı için (21) sayılı şirketler kanunu da dahil olmak üzere, şirketlerin işlerini düzenleyen ve 2004'te değiştirilen bir dizi kanunun çıkarılması izlemiştir (Mohamed, 2012, s. 67). Şirketlerin faaliyetlerini yöneten yasal ve düzenleyici çerçevenin analitik bir incelemesini yapmak, ilkelerin oluşturulmasına katkı düzeyini belirlemek ve ilgili eksiklik alanlarını ortaya çıkarmak, Irak'ta kurumsal yönetim kavramının benimsenmesini ve bir dizi ilgili ilkenin uygulanmasını gerektirir (Al-Mashhadani, 2015, s. 17).

Irak Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören anonim şirketler başta olmak üzere kurumsal yönetim kavramının benimsenmesi, özellikle Irak'taki finansal piyasanın etkinliğinin artırılması, bu şirketlerin iş dünyasında ayakta kalabilmeleri ve ortaya çıkan çevresel koşullarla baş edebilmeleri, içinde listelenen şirketlerin performansının iyileştirilmesi, ekonomik alanda Irak'ın birçok alanda kabul edebileceği mevcut aşamanın gerekliliklerini ve gelecekteki fırsat ve zorlukları karşılamak için gereklidir (Abdullah & Mahmoud, 2010, s. 197).

Irak Menkul Kıymetler Borsası, 1997 Şirketler Kanununda yapılan değişiklikle iç gerekliliklere (düzenleyici ve kurumsal çerçeve) dikkat ederek uluslararası yönetim ilkelerini yükseltmeye çalışmış; Irak pazarının temel ilkelerinin yapısının iki yönlü reformu olan dış gereksinimlere dikkat edilerek borsada işlem gören şirketlere piyasa endeksinin performansında rol vermek ve risk azaltma (iflas) amacıyla 2004 yılında pazar için bir yasa çıkarılmış ve 2004'ten sonra kurumsal yönetim etkinleştirilmeye çalışılmıştır. Bunun önemine de değinilerek Irak'taki kurumsal yönetim şöyle tanımlanmıştır: “Kuruluşların yönlendirildiği ve kontrol edildiği sistemdir. Hükümetin ve diğer paydaşların çıkarımadır.” (Halef & Fadel, 2016, s. 65).

4.2.1. Irak'ta Kurumsal Yönetim Uygulamasından Umulan Faydalar

Irak'ta kurumsal yönetim uygulamasının faydaları aşağıdaki şekilde özetlenebilir: (Allavi, 2015, s. 177-178).

1. İster mali ister muhasebe ister siyasi olsun, her türlü yolsuzlukla mücadele etmek.
2. Yabancı veya yerel yatırımları çekmek ve sermaye kaçışını azaltmak.
3. Yerel ve uluslararası düzeyde finansal sektörler için istikrar ve güvenilirlik sağlamak.
4. Şirketlerin faaliyetlerinde yeterli işlem ve şeffaflık unsurunu güçlendirmek, muhasebe ve denetim prosedürlerini her aşamada yolsuzluk unsurlarının kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlemek.
5. Şirketlerin yönetimini iyileştirmek ve geliştirmek, yöneticilere ve yönetim kuruluna bir strateji oluşturmada yardımcı olmak, birleşme veya kontrol kararlarının sağlam temeller üzerinde alınmasını sağlamak ve böylece daha yüksek performans verimliliği sağlamak
6. Uzun vadede rekabet olasılığını elde etmek, ürünlerin kalitesini artırmak. Üretim maliyetlerini düşürmek ve şirketin faaliyet gösterdiği mal ve hizmetlerin pazarlanabilirliğini artırmak için modern teknolojinin geliştirilmesi ve benimsenmesi için teşvikler oluşturulmasına yol açmak. Böylece yabancı ürünlerle güçlü rekabete dayanılabilecektir.

4.2.2. Irak'ta Kurumsal Yönetim Sorunları

Şirketlerin çoğunun belirli kurumsal yönetim alanlarındaki taahhüt seviyelerinde, aşağıdaki nedenlerle birçok eksiklik vardır: (Abdullah & Mahmoud, 2010, s. 221) (Awad, 2019, s. 1)

- Bu şirketlerin faaliyetlerini düzenleyen yasal ve düzenleyici çerçevenin, kurumsal yönetime ilişkin genel ilkeleri oluşturmadaki yetersizliği.
- Bu alandaki şirketlerin özelliklerinin yanı sıra, yönetim kurulu üyeleri ve yöneticilerin sahip olduğu farkındalık ve bilinç düzeyi (Abdullah & Mahmoud, 2010, s. 221).
- Kurumsal yönetim standartları, çalışanlar kategorisi olan şirketteki önemli bir menfaat grubunun yasal haklarını korumaya yönelik yeterli garantileri sağlayamamaktadır. Çünkü bu düzenlemeler, bu grubun haklarına pratik, kişisel ve ailevi anlamda herhangi bir garanti vermemektedir.
- Şirketin faaliyet gösterdiği toplum, yönetim standartlarının, bu şirketler tarafından sosyal sorumluluk (topluluk) katkısını sağlamak için topluma yönelik temel gereklilikleri yerine getirmek için yeteneklerin sağlanmasını talep eden açık düzenlemeleri içermesi gereken bir hakka sahiptir.
- Diğer bir paradoks ise kurumsal yönetimin, kurumsal yönetim sisteminin mekanizmaları dahilinde hissedarlara, yönetim kurulu üyelerini veya herhangi birini atama ve görevden alma ve yerlerine hissedarların ikna olduğu yeni üyeler getirme hakkı verdiği iddiasıdır. Ancak uygulamada yönetim kurulu üyelerinin seçimi ve atanması, (kümülatif oylama) şeklinde yapıldığından ve bu kurulların üyelerinin çoğunun akrabaları, arkadaşları, maiyeti ve bağımlıları, hakimiyet ve satın alma için ve birçok yönden buna aykırı herhangi bir girişimi engellemek için ve kurumsal yönetim sisteminin kendisine verdiği yasal yöntem ve yöntemlerle yeterli oy hakkına sahiptir.
- Kurumsal yönetimin tüm yönleriyle uygulanması, hissedarlardan paydaşlara kadar ilgili tarafların çoğu arasında, yönetilen bir hesap verebilirlik ve hesap verebilirlik kültürünün yaygınlaştırılmasını ve köklendirilmesini gerektirir. Yönetim kurullarının ve icra dairelerinin, şirketlerin yıllık genel kurul toplantılarında, şirketin faaliyet raporları ve sonuçlarıyla ilgili önemli konuları ve gözlemleri, çoğu hissedarın mali tabloları okuma ve analiz etmede zayıf ve sınırlı kabiliyeti nedeniyle not alma ve tartışma konusunda zayıf oldukları not edilmiştir. Birçok şirketin bu mali raporları hissedarlara dağıttığını, onlarla doğru bir şekilde veya gerektiği gibi etkileşime geçmediğini not etmek gerekir.

4.2.3. Irak'ta Kurumsal Yönetimin İyileştirilmesi İçin Öneriler

Irak'ta kurumsal yönetimin uygulanması ve geliştirilmesinde başarılı olmak için aşağıdakiler yapılmalıdır: (El-Mashhadani, 2003, s. 2).

- **Farkındalık Oluşturmak:** Irak'ta ve tüm bölgede kurumsal yönetimin başarısının karşılaştığı en önemli zorluklardan biri, kurumsal yönetim kavramının yerel dilde mevcut olmamasıdır. Bu nedenle ilk dönemdeki tartışmalar, ifadenin anlamını tanımlamaya ve onu yerel bağlamda uygulamaya koymaya odaklanmalıdır. Ayrıca ilk çabalar, işletmelerin ve hükümetlerin, kurumsal yönetimin faydalarını fark etmelerini sağlamaya odaklanmalıdır. Örneğin, Asya ve Pasifik'teki Finansal Kurumları Geliştirme Derneği, üye bankaları arasında kurumsal yönetim düzeyini yükseltmek için çabalarına başlamış; krediler hakkında kararlar alırken, kurumsal yönetim

uygulamalarının nasıl değerlendirileceği konusunda onları eğitmek için şimdi üyeleriyle birlikte çalışmaktadır. Çünkü bu uygulamalar, kredi risk düzeyini doğrudan etkilemektedir. Bu çabaların bir sonucu olarak birçok Asyalı şirket, artık kurumsal yönetim faktörlerinin, kârlarını nasıl etkilediğinin farkındadır.

- **Ulusal Yasalar Koymak:** Ulusal yasaların geliştirilmesi, genellikle Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın (OECD) kurumsal yönetim ilkelerine dayanmakla başlar. Bir ülkenin iş çevrelerinde farkındalık oluşur oluşmaz, uyum açısından bir sorun olan davranış ilkelerini belirleme süreci böylece başlayabilir. Böyle bir temelden yola çıkarak ülkeler, STK'ları, kurumsal yönetim eğitim enstitülerini, akademiye, medyayı ve iş dünyasını temsil eden ev sahibi ülkelerdeki reform savunucularını bir araya getirerek, ticari ilişkiler ve uluslararası standartlara bağlılık konusunda yerel gerçekliğe hitap eden kendi ilke ve yasalarını geliştirebilirler.

4.3. Bazı Ülkelerdeki Kurumsal Yönetim Uygulamaları

4.3.1. Suudi Arabistan'da Kurumsal Yönetimin Uygulanması

Suudi Arabistan Krallığı'nda kurumsal yönetim kavramına ilgi, 2006 yılı ortalarında başlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu, 10/12/2006 tarih ve 5-2005 sayılı kararı uyarınca Kurumsal Yönetim Yönetmeliği'ni çıkarmıştır. Suudi Arabistan Para Ajansı, Suudi Arabistan Krallığı'nda faaliyet gösteren bankalarda kurumsal yönetimin temel ilkelerini yayınlamıştır (Sermaye Piyasası Kurulu Raporu, 2006).

Performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesi süreci, paydaşların ve faydalanıcıların bankacılık kurumları ile ilgili en önemli endişelerinden biridir. Finansal performans değerlendirmesi konusu ve bankacılık işlemlerinin genişletilmesi, dünyaya açıklık ışığında herhangi bir ekonomik veya finansal kuruluş için büyük önem taşımaktadır. Bankacılık sektöründe yaşanan ve ticari bankaların performans, verimlilik ve kârlılıklarını etkileyen dönüşümler nedeniyle, ticari bankaların performansının değerlendirilmesi ve ikincisinin bölgesel ve uluslararası rekabet için yeterliliğinin kapsamı, gerekli ve acil bir süreçtir. (Juaid & Abdel Rahman , 2020, s. 4).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun, 5/16/1438 tarih ve 16/8/2017 sayılı 13 Şubat 2017 tarihli kararı ile yayımlanan kurumsal yönetim düzenlemeleri, 10/11/2015 tarihli 28/1/1437 AH M/3 sayılı kraliyet kararnamesi ile yayımlanan şirketler kanununa dayanmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu'nun 1/6/1442 tarih ve 1-7 2021 sayılı m. 14/1/2021 tarihli kararı ile değiştirilmiştir. 12 babbir:

Birinci Bab: Ön hükümler, üç maddeden oluşmaktadır.

İkinci Bab: Hissedarların hakları, iki bölümden oluşur. Birinci bölüm: kamu hakları, ikinci bölüm: genel kurul toplantısına ilişkin haklar (her bölüm, altı maddeden oluşmaktadır).

Üçüncü Bab: Yönetim kurulu, altı bölümden oluşur. Birinci bölüm: yönetim kurulunun oluşumu, ikinci bölüm: yönetim kurulu görev ve işlevleri, üçüncü bölüm: yönetim kurulu başkan ve üyelerinin görevleri, dördüncü bölüm: yönetim kurulu çalışma usulleri, beşinci

bölüm: eğitim, destek ve değerlendirme, altıncı bölüm: çıkar çatışmaları (her bölüm birkaç maddeden oluşmaktadır).

Dördüncü Bab: Şirket komiteleri, beş bölümden oluşur. Birinci bölüm: genel hükümler, ikinci bölüm: denetim komitesi, üçüncü bölüm: ücretlendirme komitesi, dördüncü bölüm: aday gösterme komitesi, beşinci bölüm: risk yönetim komitesi (her bölüm birkaç maddeden oluşmaktadır).

Beşinci Bab: İç kontrol, altı maddeden oluşmaktadır.

Altıncı Bab: Şirketin denetçisi, üç maddeden oluşmaktadır.

Yedinci Bab: Paydaşlar, üç maddeden oluşmaktadır.

Sekizinci Bab: Mesleki ve etik standartlar, üç maddeden oluşmaktadır.

Dokuzuncu Bab: İfşa ve şeffaflık, beş maddeden oluşmaktadır.

Onuncu Bab: Kurumsal yönetimin uygulanması, iki maddeden oluşmaktadır.

On Birinci Bab: Belgelerin muhafazası, tek maddeden oluşmaktadır.

On İkinci Bab: Son hükümler, iki maddeden oluşmaktadır (Finansal Piyasa Kurumu, 2021, s. 1-7).

Kurumsal yönetimin anonim şirketlere sağladığı avantajlar nedeniyle, birçok ülkede ve gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde kurumsal yönetim kavramına ilgi artmıştır. Kurumsal yönetim yöntemleri, yatırımcıların ve diğer paydaşların yatırım yapabileceği şirketler olması ve en önemli unsurlardan biri olan güvene dayalı olmaları nedeniyle başta halka açık anonim şirketler olmak üzere tüm şirketlerde yaygın olarak kullanılan terimlerden biri haline gelmiştir. Bu terimler her geçen gün daha da önem kazanmaktadır.

Kurumsal yönetim, finansal sistemi korumayı, istikrarını sağlamayı, sermaye ve mülkiyeti korumayı, krizlere ve çöktüşlere maruz kalmamayı amaçlayan konulardan biridir. İster büyük bir şirket ister küçük bir kurum için olsun, son zamanlarda yönetimin, şirketlerin temerrüde düşmesini ve iflas etmesini önlemeye katkıda bulunduğu bu rolü incelemeye ilgi artmıştır. Suudi şirketlerinde kurumsal yönetim yönetmeliğinin faydaları: pay sahiplerinin şirketteki rolünü etkinleştirmek ve haklarının kullanımını kolaylaştırmak; yönetim kurulu ve üst yönetimin görev ve sorumluluklarına ilişkin açıklama yapmak; yönetim kurulu ve komitelerin rolünü etkinleştirmek ve şirketteki karar alma mekanizmalarını geliştirmek için etkinliklerini geliştirmek; mali piyasa ilişkilerinde ve iş ortamında şeffaflık, bütünlük ve adaleti sağlamak ve ifşayı teşvik etmek; çıkar çatışması vakalarıyla başa çıkmak için etkili ve dengeli araçlar sağlamak; şirkette kontrol ve hesap verebilirlik mekanizmalarının güçlendirilmek, paydaşlarla ilgilenmek ve haklarını dikkate almak için genel çerçeveyi belirlemek; kurumsal denetimin etkinliğinin artırılmak ve bunun için gerekli araçları sağlamak; firmaları profesyonel davranış kavramı konusunda bilinçlendirmek ve bunu kendi doğalarına uygun şekilde benimsemeye ve geliştirmeye teşvik etmek (Alolmaa, 2018, s. 4-5).

Kurumsal yönetimin kurumsal etkiye ve etkinliğe sahip olması için uygulaması üzerinde gözetimin etkinleştirilmesi gerekir. Gözetim, kurumsal yönetimin bağlı olduğu temel

taştır. Bu nedenle düzenleyici, şirketlerin tarafsızlığını ve bağımsızlığını garanti eden kontrollere uygun olarak bir denetçi atamak ve denetim çalışmalarını dürüstlikle yerine getirmesini sağlamakla yükümlü tutmuştur.

Kurumsal yönetim hükümlerini uygulama taahhüdü, yabancı yatırım çekmek, iş uygulamalarını kolaylaştırmak ve yolsuzlukla mücadele etmek için gerekli şeffaflık ve verimlilikle yatırım ortamını geliştirmek, Krallığın 2030 yılındaki vizyonu ile ekonomik hedeflerine ulaşmaya çalıştığı en önemli faktörlerden biridir. Bunlardan en önemlisi, Suudi finans piyasasının gelişmesidir (Almohammadi, 2021, s. 79).

4.3.2. Cezayir'de Kurumsal Yönetimin Uygulanması

Cezayir, kamu otoritelerinin direktiflerine uygun olarak kurumlarını ve ekonomisini reforme etmek amacıyla, kurumsal yönetimin gerekliliklerini somutlaştırmaya hız vermiştir. Cezayir'in kurumlar düzeyinde üstlendiği en önemli reformlar arasında şunlar sayılabilir: (Abdülkadir, 2013, s. 164).

- 1990 yılında eleştiri ve sunuma ilişkin 90-11 sayılı kanun çıkarılmıştır. Bu kanun, Cezayir'in sosyalist bir ekonomiden serbest piyasa ekonomisine geçişinin gereklilikleriyle uyumludur.
- 1994 yılında 94-74 sayılı yönerge yayımlanmıştır. Basel 1 Komitesi tarafından benimsenen tedbir ve dikkat kurallarına ilişkindir.
- 2002 yılında Basel II Komitesinin önerileri kabul edilmiştir. Bankacılık kurumlarında iç kontrolü içeren No.: 02 - 03 kapsamında düzenlenen sistemde, bankalara iç kontrol sistemi kurmak zorunluluğu getirilmiştir.
- Cezayir'de kurumsal yönetim kavramını somutlaştırma çabaları iki katına çıkarılmasına rağmen dünyada 99. sırada yer almış ve bu çabalar yetersiz görülmüştür. Bunun nedeni, iyi kurumsal yönetim ve yönetim alanında fiili önlemlerin alınmaması, yolsuzluk ve rüşvetin yaygınlığıdır. Bunun üzerine aşağıdakiler de dahil olmak üzere kurumsal yönetim alanında çeşitli çalıştaylar düzenlenmiştir:
 1. 2008 yılında “Cezayir'de İyi Kurumsal Yönetişim” konulu ilk uluslararası konferansın düzenlenmesi. “Cezayir Kurumu için İyi Yönetişim Tüzüğü” hazırlama fikrinden hareketle, Cezayir'de iyi yönetim için herhangi bir çalışma ekibi Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler ve El Sanatları Bakanlığı Katkısı, (Gouvernance Algerie 2008) adı altında bir çalışma grubuna katılmıştır.
 2. 03/11/2009 tarihinde, CARE Derneği ve Cezayir'deki Ulusal Kurumsal Yönetim Komitesi, Uluslararası Yönetişim Forumu ve Uluslararası Finans Kurumu'nun yardımıyla Kurumsal Yönetim Kılavuzunu yayımladı. Bu kılavuz, özellikle tüm küçük ve orta ölçekli işletmelere yöneliktir.
 3. Finansal raporlama ve açıklamaya ilişkin iki uluslararası standart ve uluslararası muhasebe standartları ile ilgili olarak 26 Mayıs 2008 tarih ve 08-156 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin yayımlanması. Şeffaflığı ve açıklamayı sağlamak ve geliştirmek için 2010 yılı başında finansal muhasebe sistemi (SCF) hazırlanmıştır.

4. Cezayir'de ağırlıklı olan limited şirketler, şeffaflığın artırılması bağlamında, davranış ve etik kurallara uygun olarak çalışan bir dış denetçi benimsemekle yükümlü tutulmuştur (Abdülkadir, 2013, s. 165).

4.3.3. Mısır'da Kurumsal Yönetimin Uygulanması

Mısır'da kurumsal yönetime olan ilgi, 2001 yılında, o zamanki Ekonomi ve Dış Ticaret Bakanlığı'nın (şu anda Ticaret Bakanlığı) girişimiyle başlamıştır. Bakanlık, doksanların başından beri Mısır tarafından başlatılan ekonomik reform programının, özel sektörün çalışmalarını serbest piyasa ışığında yöneten düzenleyici ve denetleyici bir çerçevenin oluşturulması olmadan tamamlanmadığını tespit etmiştir. Gerçekten de Mısır'ın kurumsal yönetim için uluslararası kural ve standartlara ne ölçüde bağlı kaldığı çalışılmış ve değerlendirilmiştir.

Dünya Bankası, Dış Ticaret Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurumu ve Borsa ile iş birliği içinde bir dizi araştırma merkezine, muhasebe ve denetim şirketlerine ve ilgili ekonomistlere ve hukukçulara ek olarak, Mısır'da kurumsal yönetimi değerlendiren ilk raporun en önemli sonuçları arasında şunlar sayılabilir: (Youssef, 2007, s. 11).

1. Şirketlerin yönetimine ilişkin Mısır'da uygulanan toplam 48 ilkedan 39'u uluslararası ilkelerle uyumludur. Şirketleri ve menkul kıymetler sektörünü düzenleyen kanunların aynı esasları şart koştuğu hallerde, uygulamalar tamamen iyi performans kriterleri ile gerçekleştirilmektedir. Bu konudaki en önemli kanunlar arasında şunlar yer almaktadır: 1981 tarihli 159 sayılı Şirketler Kanunu, 1991 tarihli Kamu İş Sektörü Kanunu 2.3, 1992 tarihli 95 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 1997 tarihli Yatırım Yasası 8, 2000 tarihli Uzlaştırma, Saklama ve Merkezi Saklama Yasası 93.
2. Mevcut geçerli yasalarda yer alan ilkelerin bazıları, Mısır pazarında pratik olarak uygulanmamaktadır. Bunun nedeni, pay sahiplerinin veya şirket yönetimlerinin bu standartlardan haberdar olmaması olabilir. 48 ilkedan 7'si uluslararası ilkelerle pratikte uyumlu değildir. Mısır pazarında tam olarak uygulanmayan iki ilke vardır.

Mısır, Orta Doğu'da kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasıyla ilgilenen ilk ülkedir. Kurumsal yönetimin uygulanması şeffaflığın sağlanmasına yol açar. Bu ister yerli ister yabancı olsun, yeni yatırımları çekmeye yardımcı olur, aynı zamanda yolsuzluğun azalmasına da katkıda bulunur.

Mısır'daki yönetim konuşulmaya başlandığında tartışma, devletin ekonomik aktiviteyi değişim ve olaylar ışığında rasyonel olarak nasıl yönetebileceği üzerine olmuştur. Bu tartışma kurumsal düzeyde değil, sivil toplumda başlamıştır. Kurumsal yönetimin uygun şekilde uygulanmasını sağlayan yasal çerçevenin tamamlanması ihtiyacına ek olarak, değiştirilmiş sermaye piyasası kanununun çıkarılması da dahil olmak üzere birleşik şirketler kanunu, muhasebe ve denetim meslek kanunu ve iflas kanunu çıkarılmıştır (Youssef, 2007, s. 12).

4.3.4. Sudan'da Kurumsal Yönetimin Uygulanması

2002'deki barış anlaşmasının ardından Sudan, yeni bir aşamaya girmiştir. O zamanki geçiş anayasasında şeffaflık, ifşa, bilginin yayılması ve kamuoyuna açıklanması gibi bazı

maddeler yer aldığından, devletin kamu kurumlarında mali uygulamaların güvenliğini sağlamak için prosedürler uygulamaya konulmuştur. Hükümet ihale sisteminin iyileştirilmesi, kurumların iç denetiminin etkinleştirilmesi, muhasebe ve idari kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi, resmi ve kamuya açık raporlamanın verimliliğini artırılması ve devlet kurumlarında gözetim araçlarının iyileştirilmesi, yolsuzlukla mücadele kültürünün yayılması gibi prosedürler sayılabilir. Ayrıca 2002 yılında, bankacılık sisteminde zimmete para geçirme ve sahtekarlığı sınırlamak için kontroller oluşturan Sudan bankası, No: 12'nin yayınlanması ile bankaların performansını güçlendirmek ve iyileştirmek ve yolsuzluğu azaltmak için prosedürler belirlemiş ancak uygulama ve takip için bir mekanizma kurmamıştır (Bella, 2012, s. 59).

Sudan'da yasal bir boşluk vardır ve bu nedenle kurumsal yönetim yoktur. Özel bir düzenleme veya kurumsal yönetim genel ilkeleri çıkarılmalı ve tüm Sudanlı şirketler bunları uygulamak ve hükümlerini uygulamakla yükümlü olmalıdır. Hartum Menkul Kıymetler Borsası yasaları, bankacılık yasaları ve ilgili ticaret yasaları, kurumsal yönetim ilkelerini içerecek şekilde değiştirilmelidir. Kurumsal yönetim ilkelerinin sağlam uluslararası standartlara uygun olarak dayandığı sağlam bir yasal ortam oluşturma ihtiyacı nedeniyle, 1922 tarihli şirketler kanununda değişiklik yapan yeni şirketler kanununa, kurumsal yönetimi düzenleyen uluslararası standartların eklenmesi önerilmiştir. Sudan Kurumsal Yönetim Konferansı, Hartum'daki kapanış oturumunda kurumsal yönetim ile ilgili otoriteler arasında koordinasyon sağlamak için kurumsal yönetime özen gösterecek bir hükümet mekanizması kurmanın önemini vurgulamıştır. Konferansın tavsiyeleri, Şirketler Kanunu, Menkul Kıymetler Piyasası Kanunu, Sudan Merkez Bankası Kanunu ve Yatırım Kanunu'nun kurumsal yönetim standart ve kurallarına uyum sağlamak için değiştirilmesinin önemine ilişkin çalışmalarının sonunda gelmiştir. Konferans, uygulamada şirketler arası rekabet ruhunun geliştirilmesi ve teşvik edilmesinde, kurumsal yönetim ilke ve kurallarının etkinleştirilmesinde kamu ve özel sektör arasındaki iş birliğinin önemi ile kurumsal yönetim kurallarını uygulamak için borsadan ayrı bir menkul kıymetler komisyonu kurulması çağrısında bulunmuştur (Bella, 2012, s. 59).

4.3.5. Tunus'ta Kurumsal Yönetimin Uygulanması

İyi kurumsal yönetim bir yönetim yaklaşımı olarak günlük uygulamalarda henüz yerleşmemiş olsa da bu alandaki mevzuat, son zamanlarda önemli bir gelişmeye sahne olmuştur. Bu metinlerin en önemlileri arasında şunlar yer almaktadır: (Oueslati, 2019, s. 10-13).

1. Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesini onaylayan 25 Şubat 2008 tarihli ve 2008 tarihli 16 sayılı Kanun.
2. Yolsuzlukla mücadeleye ilişkin 14 Kasım 2011 tarih ve 120 sayılı Çerçeve Kararname.

2014 yılı için Tunus Cumhuriyeti Anayasasının 130. Maddesi:

- ❖ İyi Yönetişim ve Yolsuzlukla Mücadele Kurumu, iyi kurumsal yönetim politikalarına ve yolsuzluğun önlenmesine, bunların uygulanmasının izlenmesine

ve kültürünün yaygınlaştırılmasına katkıda bulunur ve şeffaflık, dürüstlük ve hesap verebilirlik ilkelerini teşvik eder.

- ❖ Kurum, kamu ve özel sektördeki yolsuzluk vakalarını izler, araştırır ve doğrular ve ilgili makamlara sevk eder.

1. Bilgi edinme hakkına ilişkin 24 Mart 2016 tarihli ve 22 Sayılı Organik Kanun.
2. Kamu görevlileri için davranış ve etik kurallarını onaylayan 3 Ekim 2014 tarihli ve 2014-4030 Sayılı Yönetmelik.
3. Kurumsal yönetim hücrelerinin oluşturulması ve içeriklerinin kontrolüne ilişkin 12 Ağustos 2016 tarih ve 1158 sayılı Hükümet Kararnamesi.
4. Şeffaflığın, iyi kurumsal yönetimin ve yolsuzlukla mücadelenin pekiştirilmesine ilişkin 27 Mart 2012 Tarih ve 16 Sayılı Genelge.
5. İyi kurumsal yönetim hücrelerinin yetkilerinin kontrolüne ilişkin 22 Eylül 2012 tarih ve 2012-55 Sayılı Genelge.

Örgütsel ve kurumsal düzeyde, özellikle şunlar belirtilmektedir:

- ✓ Tunus'ta Uluslararası İyi Yönetişim Akademisi'ni kuran ve düzenleyen 17 Eylül 2013 tarih ve 2013-3803 sayılı Kararname
- ✓ Tunus'ta kurumsal yönetim için ulusal referans
- ✓ Açık hükümet girişimi «l'open government »

Tunus'taki Uluslararası İyi Yönetişim Akademisi ile ilgili olarak, bu kurumun oluşturulması, iyi kurumsal yönetim ilkelerini pekiştirme ve kültürünü yayma ve Tunus'u bu alanda uluslararası etkiye sahip lider bir merkez haline getirme çerçevesindedir.

4.3.6. Suriye'de Kurumsal Yönetimin Uygulanması

Kanun ve yönetmeliklere ve kurumsal yönetim ile ilgili olanlar tarafından yapılan çabalara (Örneğin Menkul Kıymetler ve Piyasalar Kurumu, Şam Borsası vb.) ek olarak Arap Bölgesinde Yönetişim Programı POGAR, Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı UNDP ve Suriye'nin de üye olduğu Arap Devletleri Bölge Ofisi, Suriye'de bu alanda faaliyet gösteren en önemli programlardır. Bu programlar, Arap ülkelerinde iyi kurumsal yönetim uygulamalarını ve ilgili reformları teşvik etmeye ve geliştirmeye yöneliktir. İhtiyaçları ve çözümleri belirlemek için yasama, yargı ve sivil toplum kuruluşları dahil olmak üzere kilit devlet kurumlarıyla ortaklaşa çalışmaktadır. Suriye, 2005 ve 2007 yılları arasında hükümet etkinliği ve siyasi istikrarda hafif bir gelişme göstermiştir. Ancak, Kaufmann'ın kurumsal yönetim göstergeleri hakkındaki 2007 çalışma belgesine atıfta bulunarak Dünya Bankası için hazırlanan çalışma belgesine göre, hala düşük düzeyde mevzuat, oylama, hesap verebilirlik ve ihlallerin gözetimi ile karakterizedir (Nada, 2010, s. 681).

Dünya Bankası, 2008 yılı iş performansı raporunda Suriye'deki yatırımcı korumasını, OECD ülkeleri endeksinin ortalama seviyesinin altında olarak sıralamaktadır. Yatırımcı koruma endeksi, işletme performansı göstergelerinin bir alt bileşenidir. Bu da yatırımcı

korumasının üç boyutundan oluşur: 1-Operasyonların şeffaflığı (açıklama göstergesinin bir uzantısı olarak). 2-Dahili kendi kendine işleme sorumluluğu (Yönetim Kurulu Üyesi veya Yönetici Sorumluluk Endeksi'nin bir uzantısı olarak). 3-Hissedarların, kötü yönetim ve görevi kötüye kullanma nedeniyle çalışanları ve yönetim kurulu üyelerini dava etme yeteneği (Yönetici Kolaylığı Hesap Verebilirlik Endeksi) (Nada, 2010, s. 681).

4.3.7. Amerika Birleşik Devletleri'nde Kurumsal Yönetimin Uygulanması

Amerika Birleşik Devletleri'nde, Aralık 2001'de enerji devi Enron'un iflası, telekom şirketleri Worldcom ve Global Crossing'in iflası ve beraberinde gelen finansal skandallar, dünyadaki kurumsal yönetim uygulamalarının ciddi bir şekilde sorgulanmasına neden olmuştur. Buna bağlı olarak başta ABD olmak üzere, AB ülkelerinde ve finansal kriz yaşayan diğer ülkelerde, kurumsal yönetimin iyileştirilmesine yönelik ciddi çabalar bulunmaktadır. Bu amaçla küresel etkiye sahip yasalar, raporlar ve bir dizi yönetmelik hazırlanmış, tedbirler alınmaya çalışılmıştır. Düzenlemelerden biri olan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın kurumsal yönetim ilkelerinin, birçok ülke, özel teşebbüs, uluslararası kuruluş, bölgesel kuruluş, yatırımcı ve dünyadaki diğer kurumların katılımıyla uygulanması teşvik edilmektedir. Kurumsal yönetim, kurumsal amaç ve hedeflerin ve bunlara ulaşmak için performans izleme araçlarının belirlendiği bir gözetim yapısını ortaya koymaktadır (Toraman & Abdioğlu, 2008, s. 96-97).

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki kurumsal yönetim ilkeleri, direktörler ve hissedarlar arasındaki ilişkilere büyük önem vermektedir. Federal yasaların kurumsal yönetimdeki ana hedeflerinden biri, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nun (SEC) gözetimi altında kamu işletmelerinde hissedarlara yeterli erişimi sağlamaktır. ABD'deki düzenleyiciler, ticari iflaslara hızlı bir şekilde tepki vermiş ve işletme yönetimi, etik ve denetim alanlarındaki en kapsamlı reformlar olan işletme yönetimine ilişkin yeni kuralları hızla yürürlüğe koymuştur. Özellikle, işletmelerin yürütülmesinde yeniden düzenlenen kurallar olan Sarbanes Oxley Yasası, şirketlerin iç denetim sistemlerine sahip olma ihtiyacına büyük önem vermektedir. Bu olayların ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak ve yatırımcı güvenini yeniden tesis etmek için ABD'de dört büyük değişiklik yapılmıştır. Bunlar: (Cengiz S. , 2013, s. 408-409).

- ❖ Üç büyük denetim firması, danışmanlık hizmetlerini ayırma planlarını açıklamıştır.
- ❖ Beş Büyük denetim firmasından biri olan Arthur Andersen, denetim faaliyetlerini durdurmuştur.
- ❖ Temmuz 2002'de Sarbanes-Oxley Yasası kabul edilmiştir.
- ❖ Ağustos 2002'de New York Menkul Kıymetler Borsası, ek bir kurumsal yönetim kuralları seti önermiştir.

4.3.8. Avrupa Birliği'nde Kurumsal Yönetim Uygulaması

Dönemin Komisyon Başkanı Romano Prodi, Şubat 2000'de Komisyonun Eylem Programını Avrupa Parlamentosu'na sunarken, görev süresi boyunca aradığı dört stratejik hedeften biri olarak "yeni kurumsal yönetim biçimlerinin oluşturulmasını" ilan etmiştir. Böylece Beyaz Kitap'ın yolu açılmıştır. Komisyon, 25 Temmuz 2001'de "Avrupa

Yönetişimi: Beyaz Kitap" çalışmasını kabul etmiştir. Çalışma, Avrupa genelinde broşür şeklinde yaygın bir şekilde dağıtılmış ve ayrıca internette halka açık hale getirilmiştir. Metin, süreç içerisinde çeşitli tartışmalara, seminerlere, makalelere ve incelemelere konu olmuştur. Kamuoyunun görüşlerinin alınması süreci 31 Mart 2002 tarihine kadar devam etmiştir. Komite, ayrıca Beyaz Kitap istişare sürecinin sonunda elde edilen bulguları, bir rapor halinde paylaşacağını belirtmiştir.

Beyaz Kitap'ın hazırlanması, Avrupa Komisyonu Sekreterliği'nin gözetiminde oluşturulan 'yönetim ekibi' içerisindeki altı 'çalışma alanı' ve on iki çalışma grubu' tarafından organize edilmiştir. Ekipte, kurumdaki çeşitli hizmet birimlerinden çeşitli uzmanlar yer almış ve ekip, Komisyon tarafından onaylanan "Çalışma Programı" çerçevesinde oluşturulan yönetime uygun olarak çalışmıştır. Bu on iki çalışma grubunun çalışmaları sonucunda, "Beyaz Kitap Hazırlık Çalışması" adlı 420 sayfalık bir belge ortaya çıkmıştır. Bu alanlar ve gruplar şunlardan oluşur: (Okçu, 2007, s. 300-301).

- (Birinci Grup) A. Avrupa kamusal alanı - B. Avrupa bilimsel referansları.
- (İkinci Grup) A. Sivil toplum katılımı - B. Değerlendirme - C. Daha iyi bir yasa yapımı.
- (Üçüncü Grup) A. Kurumlar aracılığıyla desantralizasyon - B. Dikey desantralizasyon.
- (Dördüncü Grup) A. Ulusal politikalarda yakınsama - B. Trans Avrupa ağları- C. Çok düzlemli yönetim.
- (Beşinci Grup) Avrupa Birliği ve küresel yönetim.
- (Altıncı Grup) Avrupa Birliği politikalarının geleceği.

4.3.9. Almanya'da Kurumsal Yönetim Uygulaması

Almanya'nın sanayi tarihine bakıldığında, benzersiz bir kurum kültürü olduğu ve şirketlerin ortaklık yapılarının şirketler gruplarını oluşturduğu söylenebilir. Almanya kurumsal yönetim sisteminin bir diğer avantajı da şirketlerin ortaklık yapılarında hissedar yoğunluğunun yüksek olmasıdır ve bu gerçek, Almanya kurumsal yönetim sistemi oluşturulurken dikkate alınmıştır (Kavdır, 2015, s. 55).

1998 yılında Almanya'da kurumsal yönetim ilkelerinin temeli olarak kabul edilen ve daha çok "KonTrag" olarak bilinen "Kurumsal İşletmelerde Kontrol ve Şeffaflık Kanunu" yayımlanmıştır. Kanun, genel olarak şirketlerde risk yönetimine dayalı bir yönetim sisteminin kurulması gerektiğini belirtmektedir. Almanya'da, KonTrag Yasası kapsamında kurumsal yönetim sürecinin tamamlandığı söylenemez. KonTrag, şirketteki üst düzey yöneticilerin görev ve sorumlulukları arasında daha berrak ve net bir ayırım sağlamıştır. Alman Finansal Analistler Derneği (DVFA) tarafından 2000 yılında Almanya'da oluşturulan bir çalışma grubu, Almanya'daki en iyi uygulama kodu ve yasal düzenlemeleri dikkate alarak Almanya'da işlem gören şirketler için ülkenin kurumsal yönetim uygulamalarının bir değerlendirme yöntemini (skor kartı) oluşturmuştur. Skor kartı modeli, birçok ülkede kabul görmüştür (Kavdır, 2015, s. 55).

4.3.10. İngiltere'de Kurumsal Yönetim Uygulaması

Birleşik İngiltere'de 1980'lerin sonlarından itibaren yaşanan iflaslar ve ekonomik yolsuzluklar, kurumsal yönetim çalışmalarının başlamasına yol açmıştır. 1992 yılında, kurumsal yönetim alanında ilk kapsamlı düzenleme ve bir dönüm noktası olarak kabul edilen “Kurumsal Yönetimin Mali Boyutu” (Cadbury Raporu) başlıklı bir rapor yayımlanmıştır.

Kurumsal yönetimin tanımlanmasına yönelik erken girişimler, Cadbury Raporu (İngiltere) kurumsal yönetim alanında ilerleyen yıllarda yayınlanan bu ülke bazlı rapor, rapor ve çalışmaların bir kısmı şu şekildedir: Cadbury Raporu (1992), Birinci Kral Raporu (1994), İkinci Kral (2002), Üçüncü Kral (2009), Greenberry Raporu (1995), Mütevazı Rapor (1998), Standardized Code (1998) - Güncellendi (2003), Milstein Raporu (1998), OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri (1999) - Güncellendi (2004), Sarbanes-Oxley Yasası (2002), Higgs Raporu (2003) (Ataman, Gökçen, Cavlak, & Cebeci, 2017).



BÖLÜM 5

KURUMSAL YÖNETİMİ ZAYIFLATAN YA DA ORTADAN KALDIRAN DİĞER FAKTÖRLER

5.1. Kurumsal Yönetimin Uygulanmasını Engelleyen Faktörler ve Kurumsal Yönetimin Dezavantajları

İdari yolsuzluk, yasalara saygısızlık ve bürokrasi, kurumların yönetimini ve etkinliğini etkiler. Kurumların kurumsal yönetimi ve etkinliği, her türlü vergi veya ticari riskten kaçınmak için çeşitli ticaret ve vergi kanunlarına uyumsuzluk gerekçeli idari yolsuzluk davalarına girmemekle de ilgilidir. (İbrahim & Jaafar, 2017, s. 122). Ülkelerin gelişmişlik düzeyi, gerekli yasal düzenlemelerin varlığı ve bilgi tutarsızlığı gibi birçok içsel sorun, kurumsal yönetim düzenlemelerini etkilemektedir (Darman, 2009, s. 16).

5.1.1. Kurumsal Yönetimin Uygulanmasının Engelleri

Genel olarak kurumsal yönetimin uygulanmasının önündeki engeller şu şekilde özetlenebilir: (Seif, 2017, s. 59).

1. Bir hukuki ve yasal yapının yokluğu; uygun düzenleyici çerçeveler ve bağımsız bir yargının olmaması
2. Devletin çoğu ekonomik faaliyet üzerindeki tekeli ve özel sektörle ortaklıklar dayatması; bazılarının belirli kolaylıkları sağlamak için nüfuzlu kişilerin katılımına başvurusu
3. Çoğu ekonomik sektörde zayıf şeffaflık ve açıklama ve mali yolsuzluğun yayılması
4. Paydaşları önemli kararlara dahil etmemek; yönetim kurullarının seçilmesine veya bundan kaynaklanan komitelerin çalışmalarının etkinleştirilmesine yönelik mekanizmaların zayıflığı
5. Kurumsal yönetim ilkeleri konusunda farkındalık programlarının zayıflığı ve uygulamalarını güvence altına alan uzman personel eksikliği
6. İç ve dış denetimin olmaması ve işini yapmak için uygun güçlerin eksikliği
7. Yasal ve düzenleyici çerçevenin zayıflığı nedeniyle, şirketlerin çoğunluğunun standartlara uyum seviyesinin düşük olması
8. Şirketlerde kurumsal yönetim kavramının ve iç kontrol mekanizmalarının oluşturulmasında zayıflık
9. Genel kurul, yönetim kurulu, denetçi, denetim organları, üst düzey yönetim ve hissedarlar dahil olmak üzere, şirketle ilişkili tüm tarafların rollerinin net olmaması
10. Kurumsal yönetim için önemli bir gereklilik olarak gelişmiş bilgi teknolojisi altyapısının zayıflığı

5.1.2. Kurumsal Yönetimin Dezavantajları

Şirketlerin kurumsal yönetime aşırı derecede tabi olmasının, aşağıdakiler de dahil olmak üzere dezavantajları vardır: (Beşir, 2016, s. 26).

5.1.2.1. Potansiyel Kurumsal Yönetimin Dezavantajları

Kurumsal yönetimin potansiyel dezavantajları şu şekilde sayılabilir:

- Yüksek maliyet
- Yöneticinin, yönetim kurulu üzerinde kontrol kurma tehlikesi
- Kurumsal yönetim uygulamaları ve üst yönetim arasında potansiyel fark
- Yönetim kurulunun imaj performans olasılığı

5.1.2.2. Kurumsal Yönetimin Dışlanmasının Dezavantajları(Zayıflık)

Var olmakla birlikte kurumsal yönetimin etkin uygulanmaması veya düşük performansı nedeniyle bazı sorunlar ortaya çıkabilir (Beşir, 2016, s. 27):.

- Pay sahipliği haklarının korunmaması
- Yolsuzluk fırsatlarının artması
- Karar verme mekanizmalarında düşüş (bireycilik eğilimi)
- Muhasebe prosedürlerinin olmaması
- Şirketteki iş ilişkilerini azaltmak

5.1.2.3. Kurumsal Yönetimi Etkileyen Diğer Dezavantajlar

Kurumsal yönetimin uygulanmasını etkileyen başka dezavantajlar da bulunmaktadır:

1. Kuruluşların Performansı ve Ulusal Ürün Üzerinde Etkisi

Yanlış bir gözetim durumunda, önlerine engeller konulması sonucu bazı kuruluşların çıkarları engellenir. Bu, diğer kuruluşların ve yatırımcıların korkmasına, proje sorunlarına, ulusal fabrikaların iflasına ve dev şirketlerle rekabet edememelerine neden olabilecek bir kemer sıkma politikası izlemeye isteksiz olmalarına neden olmaktadır. Sonuç olarak, uzun vadede ekonomik aktivite azalacak ve ticaret dengesi bozulacaktır. Bu nedenle, iş olanaklarının olmaması nedeniyle satın alma gücü düşmektedir (Al-Najjar, Sami, Al-Qasabi, & El-Miniawy, 2021, s. 6).

2. Kuralların Uygulanmasının Yetersiz Olması

Zorunlu kuralların güçlü bir şekilde uygulanması sorun oluşturur. SPK, büyük bir güce ve giderek daha yetenekli ve profesyonel bir kadroya sahip olmasına rağmen, ülkelerdeki zayıf yönetim kültürü geleneği, etkisiz ve çoğu zaman işe yaramaz bir hukuk sistemi tarafından engellenmektedir. Mahkemeler, temyiz edilen SPK kararlarını kabul etmemektedir. Hukuk sisteminde temyizden kaçınma isteği ve SPK tarafından verilen küçük idari cezaların sebeplerinden biri de hukuk sisteminde temyizden kaçma isteği olabilir. Sermaye piyasası kanunu ihlaline ilişkin tam açıklama ve suçlamaların son hali, SPK internet sitesinde görülmemektedir (Kitiş, Çalık, & Toros, 2005, s. 127).

3. Bilgi Asimetrisi

Şirketlerde vekil maliyeti ile birlikte karşılaşılan başka bir sorun, bilgi asimetrisidir. Kurumsal yönetimde şeffaflığın bu kadar önem kazanmasının nedeni, şirketi yönetenlerin, başta hissedarlar olmak üzere, tüm menfaat sahiplerinden güvenilir ve yeterli bilgiye daha kolay ulaşabilmesidir.

4. Vekil Maliyeti

Kurumsal yönetimde temsilci (maliyet) teorisi, şirket sahipleri ile şirket sahipleri adına vekaleten şirketi yöneten üst düzey profesyonel yöneticiler arasındaki ilişkilerdeki sorunların analizi ve çözümü ile ilgilidir. Bir şirketin öz sermayesi ile kontrolünün ayrılması, vekalet maliyetlerine yol açabilir. Şirketi kontrol eden şirket sahipleri ve üst düzey yöneticilerin gözetimi ve vekalet maliyetlerindeki sonuçları inceleyememeleri, şirket sahipleri ile şirketi yöneten/kontrol edenler arasında çıkar çatışması ortaya çıkarır (Darman, 2009, s. 16-18).

5. Mali ve İdari Yolsuzluk

Ortaya çıkma nedenleri teşhis edilmedikçe, toplumların maruz kaldıkları olumsuz olguları ele almak mümkün değildir. Dünya Bankası, mali ve idari yolsuzluğun ortaya çıkması için bir dizi neden belirlemiştir. Bunlardan en belirgin olanları şunlardır: (El Tamimi, 2008, s. 8-9).

- Gözetim kurumlarının rolünün marjinalleştirilmesi
- Devlet kurumlarında bürokrasinin varlığı
- Devlet kurumlarının kontrolü için verilen mücadeleden kaynaklanan siyasi iktidar boşluğu
- Sivil toplum kurumlarının zayıflığı ve rollerinin marjinalleşmesi
- Yolsuzluğun ortaya çıkması için uygun sosyal ve politik ortam sağlanmaması

6. Hukukun Üstünlüğüne Saygı Duyulmaması

Hukuka uyulmadığı sürece hiçbir şey etkili olamaz. Kurumsal yönetimde de durum böyledir; onu destekleyen ve koruyan yasalar olmadıkça etkin ve rasyonel bir kurumsal yönetim olamaz. Hukukun üstünlüğünün önemi, yabancı yatırımları çekmeye yardımcı olan önemli araçlardan biri olmasıdır. Hukuki metinler arasında çelişki olabilir. Bu nedenle kanun ile uygulamada herhangi bir ayrım olmaması için bazı önemli unsurlara odaklanmak gerekir. Bu unsurlar arasında açıklık, belirlilik, uygulamaya bağlılık, ödül ve ceza vb. sayılabilir.

7. Paydaşlar Arasında Doğru İlişkinin Kurulamaması

Yönetim kurulları ile üst düzey yöneticiler arasında gerçekleşen muvazaa ve yolsuzluk operasyonları, sadece menfaat sahiplerinin haklarına değil aynı zamanda şirkete ve geleceğine de zarar verir. Bu nedenle, şirkette menfaat sahiplerinin haklarını korumaya yönelik bir prosedür ve politika paketinin olması gerekmektedir (Naeima, Wasila, & Wiaam, 2009, s. 212).

5.1.3. Kurumsal Yönetimde Raporlama Sorunları

Genel olarak kurumsal yönetime ilişkin raporlamalarda karşılaşılan sorunlar şunlardır: (Güçlü, 2018, s. 29).

1. Şirketler, her bir ilkeye uyumlarını yeterince açıklamamaktadır. Ayrıca bir şirket bir politika hakkında rapor verdiğinde bu durumu yorumlamak ve uyum veya uyumsuzluk sonucuna varmak, okuyucuların takdirine bırakılmıştır.
2. Şirketler, raporlama dönemindeki gelişmeleri değil, ilkelerde bilgi talep edilen durumlara genel yaklaşımlarını raporlamaktadır.
3. Yerel yatırımcılar tarafından çok sınırlı hissedar faaliyeti ve ihraççıların uyma konusundaki isteksizliği. Bu durum, ilkelerdeki azınlık hakları tavsiyelerine düşük düzeyde uyumla sonuçlanmaktadır.
4. Şirketlerin, yönetim kurulu toplantıları hakkında yanlış bilgiler paylaşması. Birçok şirkette, yönetim kurulu toplantılarına ilişkin bir iç düzenleme bulunmamaktadır.
5. Şirketler, politikanın ele aldığı soruna yaklaşımlarını belirtmeden, yalnızca yasal yükümlülüklerle atıfta bulunan politikalar oluşturmaktadır.
6. Birçok raporda İngilizce seviyesi, uluslararası yatırımcıların beklediği profesyonel seviyenin oldukça altındadır.

5.2. Kurumsal Yönetimin Belirleyicileri

Kurumsal yönetimin iyi bir şekilde uygulanıp uygulanmamasının, iki belirleyici setin mevcudiyetine ve kalitesine bağlı olduğu konusunda fikir birliği vardır: dış ve iç belirleyiciler. (Reda, 2011, s. 238) Dış belirleyiciler, piyasayı düzenleyen yasaları, finans sektörünün etkinliğini, projeler için gerekli finansmanın sağlanmasını, emtia piyasasının rekabet edebilirlik derecesini ve üretimi içeren ülkedeki genel yatırım ortamını içeren organizasyonel unsurları ifade eder. Bu faktörler, organ ve düzenleyici kurumların etkinliği, sermaye piyasalarında faaliyet gösteren şirketleri, yatırım şirketlerini, paydaşları, özel kurumları ve muhasebecileri, denetçileri, hukukçuları ve diğer profesyonelleri içeren özel unsurları kapsar. İç belirleyiciler, genel kurul, yönetim kurulu ve yöneticiler arasındaki karar alma yöntemini ve yetki dağılımını belirleyen ve bu tarafların çıkarları arasındaki çatışmanın azalmasına yol açan kural ve ilkeleri ifade eder (Jarwa & Mukhramesh, 2019, s. 535).

5.2.1. Dış Belirleyiciler

Ülkedeki genel yatırım ortamını ifade eder ve aşağıdakileri içerir:

- Ekonomik faaliyeti düzenleyen yasaların varlığı: Şirketler Hukuku, Menkul Kıymetler Komisyonu Hukuku, Borsa Hukuku, Para Hukuku, Vergi Hukuku, Özel Bankaların Kurulması Hukuku, Kamu Bankalarının Geliştirilmesi ve Modernizasyonu Kanunu, Rekabetin Düzenlenmesi ve Tekelin Önlenmesine Dair Kanun, İflas Hukuku, Sigorta Denetim Hukuku, Tahkim Hukuku, Hukuk-Muhasebe ve Denetim ilişkisinin düzenlenmesi ve diğer yasalar.

- Finans sektörünün, "bankalar ve para piyasası"nın projeleri finanse etmek için gerekli finansmanı sağlamadaki etkinliği.
- "Merkez Bankası, Menkul Kıymetler Komisyonu, Borsa, Ekonomi Bakanlığı"nın şirketler üzerindeki kontrollerini sıkılaştırması ile düzenleyici kurum ve organların sıkılaştırmadaki etkinliği.
- Kuruluşların ve yetkililerin verimliliği, örneğin: Yeminli Mali Müşavirler Derneği, denetim büroları, hukuk firmaları, kredi derecelendirme şirketleri, finans ve yatırım danışmanlığı firmaları.

Bu belirleyicilerin varlığı ve uygulanmasının sağlanması, ortaklıkların iyi yönetilmesini sağlamakta ve sosyal getiri ile özel getiri arasındaki çatışmayı azaltmaktadır (Lakhdiri R. , 2017, s. 131-132).

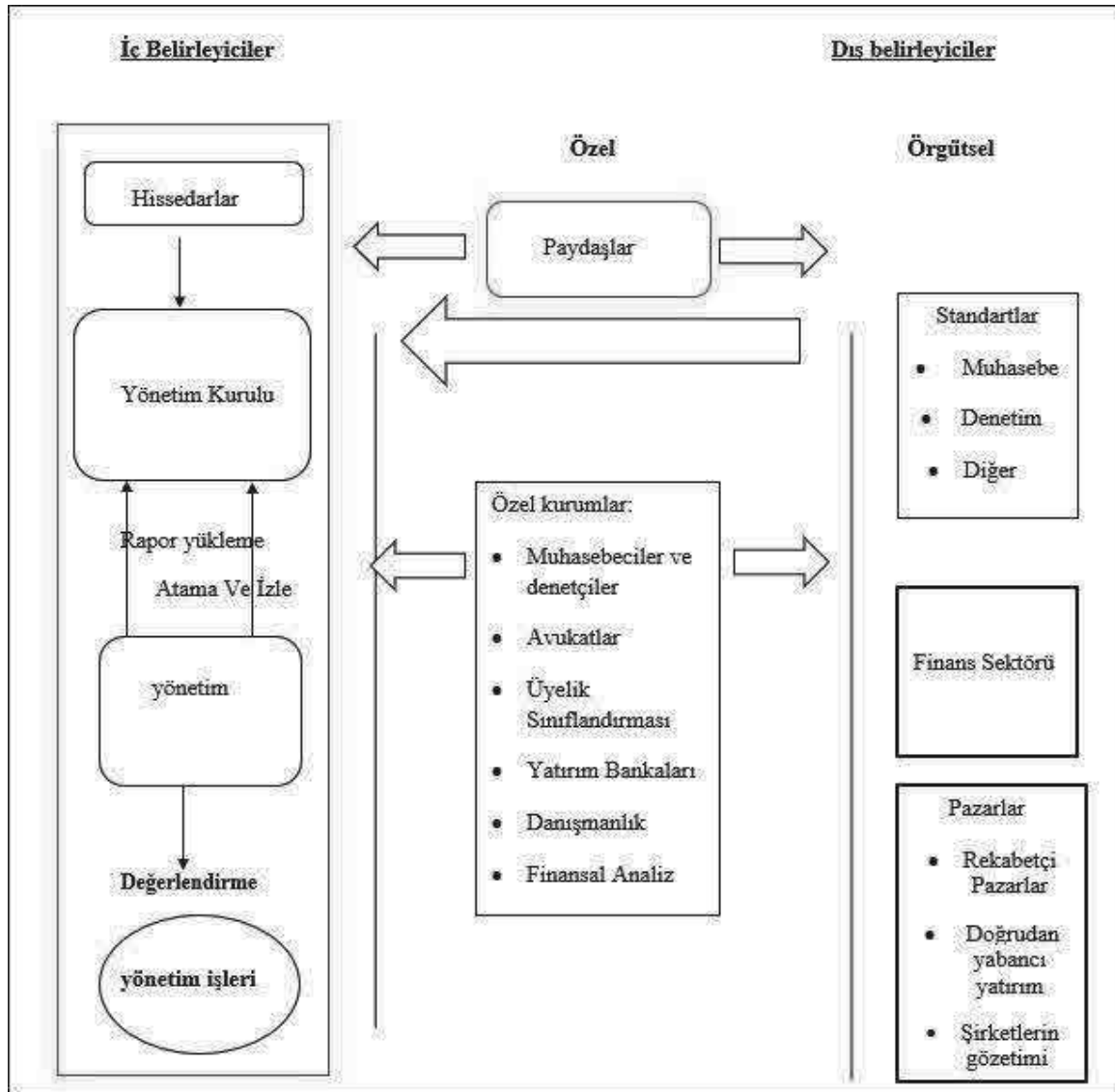
5.2.2. İç Belirleyiciler

Şirket içinde kararların nasıl alındığını ve yetkilerin genel kurul, yönetim kurulu ve üst düzey yöneticiler arasında dağılımını ve bu taraflar arasında bir çıkar çatışmasına yol açmayacak şekilde belirleyen kural ve ilkeleri ifade eder (Abdülkadir, 2013, s. 64). Kararların nasıl alındığını belirleyen kural ve ilkeleri ifade eder. Banka örneğinde yetkilerin genel kurul, yönetim kurulu ve Murahhas Üyeler arasında dağılımı, bunun mevcudiyeti ve uygulanması, bu üç tarafın çıkarları arasındaki çatışmayı azaltır. Hissedarlar, şirket direktiflerinin belirlenmesini etkileme yetenekleriyle, bankaların performansının izlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Yönetim Kurulu'nun stratejilerin belirlenmesinde ve üst yönetimin yönlendirilmesinde, faaliyet politikalarının belirlenmesinde, sorumluluk üstlenmesinde ve şirket pozisyonunun bütünlüğünün sağlanmasında rolü vurgulanır (Thabet & İbrahim, 2020, s. 6).

5.2.3. Ortak Faktörler

Belirleyicilerin, iç ya da dış, devletin kültürü ve içindeki siyasi ve ekonomik sistemle ilgili bir dizi faktörden etkilendiği belirtilmelidir. Bireylerin eğitim düzeyi ve farkındalık düzeyi, kurumsal yönetim, şirketlerin faaliyet gösterdiği daha geniş bir ekonomik alanın yalnızca bir parçasıdır. Örneğin, üretici ve faktör piyasalarındaki rekabetin derecesi, makroekonomik politikaları içerir. Kurumsal yönetim çerçevesi, ayrıca yasal, düzenleyici ve kurumsal ortama da bağlıdır. Bu, diğer faktörlere, iş etiğine ve şirketlerin faaliyet gösterdiği toplulukların sosyal çevresinin çıkarlarını algılama derecesine ek olarak ifade edilir. Bu faktörler, itibarlı ve uzun vadeli başarı üzerinde, istikrarlı bir etkiye sahip olabilir (Ajila & Salam, 2019, s. 60).

Şekil 5. Vergi Belirleyicileri



Kaynak: (Aleid & Bin Türki, 2012, s. 5).

Özel kurumlar, özyönetim kurumları, medya ve sivil toplum, özel sektörün unsurlarını ifade eder. Bilgi eksikliğini en aza indiren bu kuruluşlar, kurumsal kontrol derecesini yükseltir ve yönetimin fırsatçı davranışlarına ışık tutar.

Sonunda kurumsal yönetim, tasarrufları harekete geçirme ve yatırım oranını yükseltme kabiliyetini artırmak veya azınlığın veya küçük yatırımcıların haklarını korumak, ulusal ekonomiye olan güvenin artmasına ve finansal piyasanın rolünün derinleşmesine yol açar. Diğer taraftan kurumsal yönetim, özel sektörün büyümesini teşvik eder ve rekabet gücünü destekler; projelerin finansman sağlamasına ve kâr elde etmesine ve nihayetinde iş fırsatları oluşturmaya yardımcı olur (Reda, 2011, s. 239).

5.3. Mali ve İdari Yolsuzluk Kavramı ve Yansımaları

Mali ve idari yolsuzluk olgusu, geniş boyutlu ve aralarında ayırt edilmesi zor olan çeşitli faktörleri içeren yaygın bir küresel olgudur. Yaygınlık derecesi, bir toplumdan diğerine değişir. Gelişmiş veya gelişmekte olan hiçbir ülkenin güvende olmadığı ciddi bir hastalıktır. Ekonomileri güçlü ve yaşam standartları yüksek ülkelerde, mali ve idari yolsuzluğun çok daha az olduğu, pek çok çalışma tarafından doğrulanmaktadır. Genelde gelişmekte olan ülkelerde, özelde ise düşük yaşam standardına sahip ülkelerde yükselir. Bu, rüşvetin yayılması, çalışanlar arasında gevşeklik, düşük üretkenlik, adam kayırmacılığın ve arabuluculuğun yayılması, rutinin artması ve işlemlerin yürütülmesindeki prosedürlerin karmaşıklığı gibi mali ve idari yolsuzluğun birçok yönü ile kanıtlanmaktadır (Rukayya, Karama, & Fatma, 2012, s. 13).

5.3.1. İdari ve Mali Yolsuzluğun Tanımı

İdari ve mali yolsuzluk olgusu, bugün yeni doğmuş değildir. Zamana ya da yere bağlı değildir; insanoğlunun bildiği çoğu medeniyette ortaya çıkan eski bir fenomendir. 1997'de Hollandalı arkeoloji ekibi, Suriye'deki Dakka bölgesinde, binlerce yıl önce Asturya kraliyet mahkemesinde çalışanların rüşvet aldığını ve idari ve mali yolsuzluk vakalarının bulunduğu ortaya çıkaran çivi yazılı tabletler ortaya çıkarmıştır. Bir de Hint uygarlığına ait (M.Ö. 300 civarı) bir tablet vardır: “Kişinin, balın veya diline bulaşan zehrin tadına bakmaması mümkün değildir.” Sonuç olarak, devlet fonlarını idare edenin, kralın servetinden küçücük bir şey bile tatmaması mümkün değildir. İdari ve mali yolsuzluğu tanımlamak için yapılmış birçok tanım vardır. Uluslararası Para Fonu, bunu bir yetkilinin rüşvet kabul etmesi veya talep etmesi durumunda, özel bir kazanç elde etmek için kamu yetkisinin kötüye kullanılması olarak tanımlamıştır. Bu tanım, idari ve mali yolsuzluğu, hakkı olmayan parayı kazanmak için rüşvetin kullanılarak yetki ve sorumluluğun kötüye kullanılması olarak görmektedir. Sosyal Bilimler Ansiklopedisi, idari ve mali yolsuzluğu, bir kişi veya belirli bir grup için siyasi, ekonomik ve sosyal çıkarları elde etmek için hukuktan ve kamu düzeninden ayrılma ve bunlara bağlı kalmama olarak tanımlamıştır. Bu tanım, bir bireyin veya belirli bir grubun, yürürlükteki kanun ve düzenden ayrılarak belirli faydalar elde etmesine odaklanmıştır. Ayrıca idari ve mali yolsuzluk, kamu çalışanının iş konumunu kötüye kullanması ve meşru yollarla elde edilemeyen yasadışı kazanç veya kişisel çıkarlar elde etme yetkisi olarak tanımlanmıştır. Bu tanım, idari ve mali yolsuzluğun, yasa dışı yollarla kişisel çıkarlar elde etmekle ilgili olduğu gerçeğine odaklanmıştır (Dervsi & Alhadi, 2012, s. 18).

5.3.2. Mali ve İdari Yolsuzluğun Nedenleri

Yolsuzluk, aşağıda özetlenen ekonomik, politik ve sosyal-kültürel nedenlere dayandırılabilir:

5.3.2.1. Ekonomik Nedenler

İşsizlik, düşük maaşlar ve ücretler, büyük bir gelir farkı ve genel olarak yaşam standardında bir düşüş olarak tanımlanabilir. Devlette ekonomik etkinliğin olmaması ve aracılık işlemlerinden kaynaklanan çok sayıda şüpheli iş anlaşmaları ve bunun sıra mali

yolsuzluk, geniş bir yer kaplamaktadır (El Tamimi, 2008, s. 9). Aşağıdaki gibi kısaca açıklanabilir: (Nofal, 2020, s. 248).

➤ Ekonomik Faaliyetlere Devlet Müdahalesi:

Yolsuzluğun ortaya çıkmasının ana nedenlerinden biri, bireylerin, kamu kurallarını, düzenlemelerini ve prosedürlerini atlamak için yetkililere rüşvet vermesine yol açan, ekonomik faaliyetlere hükümetin müdahalesidir.

➤ Devlet Ücretlerinin Seviyesindeki Düşüş:

Devlet sektöründeki ücretlerin özel sektöre göre düşük olması ile yolsuzluk oranı arasında ters bir ilişki vardır. Bu durum, düşük ücretlileri, rüşvet yoluyla devlet işlerini sömürerek gelirlerini artırmaya motive eder.

➤ İdari Aygıtın Enflasyonu:

Kamu sektörü harcamalarının çok fazla olması, devlet kaynaklarının israf edilmesinin yanı sıra, idari prosedürleri zorlaştırmakta ve devletin vatandaşlarla iletişimini zayıflatmaktadır.

➤ Toplulukta Büyük Bir Doğal Kaynak Tabanının Varlığı:

Büyük doğal zenginliklerin mevcudiyeti, yetkilileri, sınırlı kaynaklara sahip toplumlardan daha fazla yolsuzluk eylemlerine girmeye teşvik eder.

5.3.2.2. *Politik Nedenler*

İdari ve mali yolsuzluğun nedenleri, yolsuzlukla birlikte var olan ve onunla mücadele etme inisiyatifine sahip olmayan zayıf siyasi irade tarafından temsil edilmektedir. Reformlar açıklansa bile uygulamaların yanında geçersiz-saçma kalır ve reformcuların varlığı, ciddiyetleri ve samimi bir reform arzusu olsa bile anlamsız hale gelir. Siyasi irade olmadan yolsuzlukla mücadele, sadece şekille sınırlı olacaktır ve reformcuların rolü, amacı yerine getirmeyen talep ve isteklerle sınırlı kalacaktır. Siyasi iradenin yokluğu, siyasi, yasal ve anayasal kurumların yokluğuna yol açar. Bu düzeyde, yolsuzlukla mücadele için öz motivasyon eksikliği, ölüm, adam kaçırma, marjinalleştirme ve işten dışlanma tehdidinin ağırlığı altında görünmektedir. Ayrıca, devletteki gözetim mekanizmaları büyük ölçüde sekteye uğramış ve hesap verebilirlik ortadan kalkmıştır. Hükümet, özündeki yaygın yolsuzlukların farkında olmasına rağmen idareyi sorumlu tutmadığından, görevliler hakkında ne söylenir ne bilinirse bilinsin yargı müdahale etmez. Gözetim organları ya yolsuzlukların kapasitesini aşan ciddiyeti nedeniyle ya da bazılarının damarlarında yolsuzluk kanı dolaştığı için bozulur. (Aldiyn & Jaber, 2012, s. 10-11).

5.3.2.3. *Sosyal ve Kültürel Nedenler*

Her şeyin ölçülecek bir bedel haline gelmesi, belli bir iş görevini ifa etmenin, devlet idareleriyle işlem yapmanın bir bedeli olduğu zaman ortaya çıkar. Hükümetin işini yürütmenin bir bedeli olduğu gibi, medyadaki sözün de bir bedeli vardır ve bazı hallerde yargının hükmünün de bir bedeli vardır. Her şeyin bir bedeli olduğunda yozlaşma, kamusal hayatta yer bulur ve dolayısıyla bu durumda, topluma yozlaşma kültürü hâkim

olur. Yozlaşmanın özünde yolsuzluk vardır. Toplumun kültürünü tedavi etmek zordur. Yolsuzluk sadece daha fazla yolsuzluğa neden olur ve yolsuzluk yapan, yolsuzlukta bir kusur görmez ve burada yolsuzluk, birinin onu doğaüstü bir güçle kırmasına ihtiyaç duyan bir tasma oluşturur (Aldiyin & Jaber, 2012, s. 10-11). Nedenleri genel olarak şu şekilde özetlenebilir:

➤ **Toplumun Üyeleri Arasındaki İlişkiler, Gelenekler ve Farkındalık Modeli:**

Devlet memurları, genellikle akrabalarını ve arkadaşlarını tercih etme ve onları devlette özel kazançlar ve yasadışı avantajlar elde edebilecekleri yüksek pozisyonlarda çalıştırma eğilimindedir ve bu da toplumda yolsuzluğun büyümesine yol açar.

➤ **Yolsuzluk Yapanların Cezalandırılmaması:**

Yolsuzluk olgusu yaygınlaşmasına rağmen cezalandırılan kişi sayısında azalma olduğu ve bu durumun daha fazla hukuk ihlaline kapı açtığı görülmektedir. (Nofal, 2020, s. 249).

5.3.3. İdari ve Mali Yolsuzluk Biçimleri

Aşağıdakiler de dahil olmak üzere, idari ve mali yolsuzluğun birçok tezahürü vardır: (Aleid & Bin Türki, 2012, s. 12). (Tabni & Eiba, 2012, s. 8) (Bousselma, 2018, s. 55)

1. **Rüşvet:** Bir kimsenin mevzuat veya meslek ilkeleri dışında bir eylemde bulunmak veya bunları gerçekleştirmek için çoğunlukla mali bir menfaat elde etmesidir.
2. **Kayırmacılık:** Bu, örgütlerin istediklerini (partiler, bölgeler veya uygulayıcı aileler), en başta hakları olmadan kendi nüfuzları yoluyla geçirmek anlamına gelir.
3. **Favoritizm:** Sözleşme, ihale veya kiralama ve yatırım sözleşmelerinin yapılmasında olduğu gibi, haksız yere bir tarafı diğerine tercih etmek anlamına gelir.
4. **Arabuluculuk:** Bir iş pozisyonuna veya siyasi bir örgüte sahip bir kişinin, atanmayı hak etmeyen bir kişiyi atamak, bir sözleşme devretmek veya bir pozisyonu işgal etmek vb. için müdahalesi anlamına gelir.
5. **Şantaj ve Sahtecilik:** Vergi dairelerinde olduğu gibi, kanuni veya idari gerekçelerle yetkiyi istismar ederek veya ilgili kişilere uygulanacak talimatları gizlemek suretiyle, kişilerden para elde etmek amacıyla veya eğitim sertifikasının tahrif edilmesi veya paranın tahrif edilmesi.
6. **Kamu Parasının Çalınması:** Kişiye tanınan yetkileri kullanarak karaborsa ve kaçakçılık yapmak veya dolandırıcılık yapmak veya devletin parasını gizlice ve hukuka aykırı olarak elden çıkarmak için işin konumunu kötüye kullanma veya karaborsadan mal geçirmek veya petrol kaçakçılığı yapmak.
7. **İşlemlerin Tamamlanmasında Gecikme:** Özellikle emeklilik, vatandaşlık, pasaport ve sertifikaların veya resmi defterlerin düzenlenmesinin geçerliliğini teyit eden belgeler gibi önemli ve acil konular.
8. **Komisyon Alma:** Komisyon, sorumlu bir çalışanın, başkalarına hizmetleri karşılığında aldığı para miktarıdır. Komisyon genellikle önceden kararlaştırılan bir tutarı veya bir sözleşme veya ticari işlemin değerinin bir yüzdesini temsil eder. Bu

miktar, sözleşmeyi veya anlaşmayı kazanmak ve sözleşme sahibinin, rakiplere göre tercih edilmesi için ödenir. Komisyonun felsefesi, bazı ülkelerde sanki çalışanın yaptığı işin karşılığı ya da hizmeti yerine getirmesinin bir ödülü gibi meşru hale getirilmiştir.

5.4. Dünyadaki Bazı Vakalar

Aşağıda genel olarak çeşitli zorluklarla karşılaşan kurum ve bankalardan bazıları yer almaktadır:

5.4.1. İmar Bankası Vakası

İmar Bankası, tam olarak Türkiye İmar Bankası Türk Anonim Şirketi veya kısaca İmar Bank olarak bilinir. 1987 yılında bankanın yeminli denetçisinin raporunda durumunun kötü olduğu belirtilmiştir. Banka, 8 Şubat 1988'de hazine denetimine girmiş, 16 Nisan 1990'da hazine denetiminden çıkarılmıştır (Şener, 2014, s. 1). 2000'li yıllara "merhaba" diyen ve neredeyse cumhuriyet kadar eski olan İmar Bank, 2003 yılı itibariyle TMSF'ye devredilmiş, 8 Haziran 2005'te feshedilmiştir. Böylece, 1928 yılında başlayan İmar Bank serüveni, 2005 yılında sona ermiştir (Bulut, 2020, s. 1). Bankanın temel sorunları şu şekilde belirlenmiştir (Coşkun, 2007, s. 177).

- ✓ Eski banka sahipleri ve yöneticilerin, gerçek mevduat rakamlarını kamu otoritesinden gizleyerek fiili mevduat ile mevduat arasındaki farkı resmi kayıtlarda zimmete geçirmeleri
- ✓ İzinsiz ve açığa DİBS satışı gerçekleştirilmesi
- ✓ Kamu otoritesine yanıltıcı bilgi verilmesi ve işlemlerin kayıt dışı bırakılması
- ✓ Vergi kaçırmaya yönelik işlemlere başvurulması
- ✓ Banka müşterileri ile kamunun zararına fiil ve eylem gerçekleştirilmesi.

Kısaca hatırlatmak gerekirse, T. İmar Bankası TAŞ'nin yönetimi, o tarihte yürürlükte olan Bankacılık Kanunu'nun (Madde 14/3) ilgili hükümlerine dayanılarak 3 Temmuz 2003 tarihinde Bankalar Kurulu'nun 1085 Sayılı Kurul Kararı ile devir alınmıştır. Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Belirlenen yöntemin aksine İmar Bank'ın bankacılık lisansını iptal ederek banka iflas ettirilmiş ve TMSF'ye devredilmiştir. Hemen sonrasında, 12.08.2003 tarihinde 27/12/2003 tarihinde 4969 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 5021 sayılı Kanun ile bazı kişilerin bankada tasarruf hakkı tamamen iptal edilmiş, bazıları ise ciddi kısıtlamalara tabi tutulmuştur (Cengiz S. , 2010, s. 1).

İmar Bankası'nda incelemeler sonucunda tespit edilen ihlaller:

- ✓ Kayıtsız mevduat toplamak
- ✓ Yetkisiz ve açığa DİBS satışı
- ✓ Hâkim ortak kredileri
- ✓ Dış depoların bölünmesi
- ✓ Paravan şirketler üzerinden kaynak transferi

- ✓ Dış hesaplardan mevduat hesaplarına transferler
- ✓ Diğer usulsüzlükler

Değerlendirme-Uyulmayan Kurumsal Yönetim İlkeleri

- Açıklama ve şeffaflıkta yeterli seviyenin gözetilmesi
- Nitelikli üst yöneticilerin varlığı, işini iyi yapanlar için mali ve idari teşvikler
- Yönetim yetkilerini kullanmada menfaat sahiplerinin rolünün denetimi
- Etkin kontrol ve denetim mekanizmalarının varlığı ve sonuç doğurma mekanizmaları
- Etkin muhasebe ve bilgi aktarım düzeni varlığı

5.4.2. Demir Bank Vakası

Demirbank, 1953 yılında, sermayenin çoğunluğu Kayserili Cingilloğlu ailesinde olmak üzere, demir tüccarlarının da birlikte olduğu 79 ortakla kurulmuş ve İstanbul Galata'da faaliyetlerine başlamıştır. Nuri Cingilloğlu, yönetim kurulu başkanlığı görevini yürütmüş ve daha sonra şirketin yönetimini devralmıştır. 1995 ve 1996'da Halit Cingilloğlu, tahvil satın almak için faiz indirimlerinden yararlanmış; 3-6 ay ve 1 yıl vadeli alınan bonoların parasının bir bölümünü, gecelik piyasadan borç alarak satın almıştır. Ancak bir süre sonra rakipler, Demirbank'a kredi vermenin şartlarını zorlaştırmış ve bu dönemdeki likidite baskısı, krize dönüşmeye başlamıştır (Kaya, 2019, s. 1).

Tansu Çiller'in yakın arkadaşı ve 1995-1996 yılları arasında bürokrat olan Demirbank Yönetim Kurulu Başkanı Halit Cingilloğlu, tahvilleri üzerinde çok riskli hamleler yaparak yüksek kârlar elde etmiştir. Faiz düşüşü sırasında oynadığı ve çok para kazandığı bono kumarına defalarca kez gözünü karartarak girmiştir. Düşük faizli dönemde elinde yüklü miktarda hazine bonusu bulunan Demirbank, faizler düştükçe bu bonolar sayesinde kârlar elde etmiştir. Demirbank, diğer bankalardan faiz bonusu ve borçlanma mekanizmasına devam etmiş, ancak 2000 yılı Kasım ayında yaşanan likidite krizi nedeniyle büyük zarara uğramıştır. Bu kriz nedeniyle sorumluluklarını yerine getirememiş ve bu kayıplar nedeniyle sermaye artırımına gitmiştir. Bu durum finansal sistemin güven ve istikrarını tehdit ettiğinden, 6 Aralık 2000 tarihinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından fona devredilmiştir. Demirbank, fona aktarılan tüm bankalar arasında en büyük paya sahip banka olarak bilinmektedir. Demirbank hisseleri HSBC'ye satılmıştır. Demirbank hisselerinin HSBC Bank Plc'ye satışı, Fon Yönetim Kurulu tarafından 19 Temmuz 2001 tarihinde onaylanmıştır. Sözleşme 20 Eylül'de imzalanmış ve 30 Ekim'de 350 milyon ABD dolarından fazla transfer yapılmıştır (Meyzin, 2019, s. 2).

Sonunda kurumsal yönetim ve risk yönetimindeki büyük hatalardan kaynaklanan öz disiplin eksikliğinin iflasta önemli bir rol oynadığına iyi bir örnek olan Demirbank vakası, diğer banka iflaslarına paralel biçimde, bütün disipline edici unsurların etkisini kaybettiği koşulların bir ürünü olarak görülebilir.

Değerlendirme-Uyulmayan Kurumsal Yönetim İlkeleri

- Nitelikli üst yöneticilerin varlığı, işini iyi yapanlar için mali ve idari teşvikler
- Etkin kontrol ve denetim mekanizmalarının varlığı ve sonuç doğurma mekanizmaları
- Risk izleme, değerlendirme ve politika oluşturma mekanizması varlığı

5.4.3. Barings Bank Vakası

Çalışanlarından Nick Leeson'un, Singapur ofisindeki spekülasyon yatırımlara, özellikle vadeli işlemlere 827 milyon £ (1.3 milyar \$) kaybetmesinden sonra 1995'teki çöküşüne kadar Londra'daki en eski ticari bankadır (1762-1995) (Bodur, 2012, s. 70).

William Leeson, banka'nın Singapur şubesine, işlem masasının yanı sıra, muhasebe ve kayıt işlemlerinin yürütüldüğü operasyon masasından sorumlu olarak atanmıştır. İşlem masası, gelenek gereği, işlem masası aracılığıyla yapılan işlemleri onaylar ve işlemlerin belirlenen limitler dahilinde gerçekleştirildiğinden emin olmak için muhasebe kayıtlarını kontrol eder. Bu nedenle, işletme ve ticaret ofislerinin sorumlulukları kesinlikle ayrılmalıdır. Barings Bank, Singapur operasyonlarında bu uygulamaları takip etmemiştir. Barings'in en büyük hatalarından biri, Leeson'u tüm bu operasyonlardan sorumlu tek yetkili olarak ataması olmuştur.

1994 yılına gelindiğinde, Singapur operasyonundaki bir muhasebe hatası nedeniyle kayıtlardan 20.000 sterlin silmiş ve William Leeson, bu muhasebe hatasını yönetime bildirmek yerine ünlü Hesap 8888'i açmış ve 20.000 sterlinlik zararı saklamıştır. 1994 yılının sonunda, William Leeson hesapta yetkisiz işlemler yapmaya devam etmiş ve neden olduğu 20.000 sterlinlik zararı karşılamak için banka adına çeşitli pozisyonlar açmıştır. Bir süre sonra zararı karşılamasına rağmen Leeson, yetkilerini kötüye kullanmaya ve daha büyük pozisyonlar açmaya devam etmiştir. Aynı yıl, Barings Bank'ın Singapur birimi, en yakın rakibinden 8 kat daha fazla pozisyon almış ve yaklaşık 20 milyon dolar kâr elde etmiştir. Bu noktada ticari bankacılık konusunda yeterli bilgi ve deneyime sahip olmayan Barings'in yönetimi, risksiz pozisyonlardan bu kadar yüksek kâr elde edilebileceğinden şüphe duymamış ve deneyimsizlikleri nedeniyle bunun farkında bile olmamışlardır. Sonuç olarak banka iflas etmiştir (Eroğlu, 2020, s. 2).

Ticari bankacılık konusunda yeterli bilgi ve deneyime sahip olmayan Barings yönetimi, risksiz pozisyonlardan yüksek kazanç elde etme olasılığını sorgulamamış ve deneyimsizliği nedeniyle banka iflas edene kadar durumdan habersiz kalmıştır.

Değerlendirme-Uyulmayan Kurumsal Yönetim İlkeleri

- Etkin belirlenmiş yönetim kurulu sorumlulukları, şirket değerleri, stratejiler ve etik değerlerin varlığı
- Yönetim birimleri için stratejilere uygun görev dağılımları
- Nitelikli üst yöneticilerin varlığı, işini iyi yapanlar için mali ve idari teşvikler
- Etkin kontrol ve denetim mekanizmalarının varlığı ve sonuç doğurma mekanizmaları
- Etkin muhasebe ve bilgi aktarım düzeni varlığı
- Risk izleme, değerlendirme ve politika oluşturma mekanizması varlığı

5.4.4. Long Term Capital Management Vakası

LTCM, Salomon Brothers'ın CEO'larından John Meriwether tarafından 1994 yılında kurulmuştur. Meriwether, LTCM'yi Nobel Ödüllü iki akademisyen olan Myron Scholes ve Robert Merton ve eski Federal Rezerv Başkan Yardımcısı David Mullins'ten oluşan bir ekip tarafından yönetmiştir. LTCM, başlangıçta bir hedge fonu olarak kurulmuş olmasına rağmen Merton, kısa süre sonra LTCM'nin bir hedge fonu olmaktan çıktığını fark etmiştir. LTCM, bankalar gibi çalışmaya başlamıştır. Bir grubun fonlarını satmak için borç alarak; diğerini harcamak için borç vererek faaliyetlerini yürütmüştür. LTCM, 1995 ve 1996'da net gelirinin yaklaşık %40'ını ve 1997'de yaklaşık %20'sini elde etmiştir. 31 Ağustos 1998'de, LTCM fonlarının bilançosu 125 milyar dolar olmuştur. 1 Ocak 1998'e bakıldığında, sermayelerinin 4.8 milyar dolar olduğu ortaya çıkmış ve bu durum, 25'e 1'in üzerinde kaldıraç etkisi göstermiştir.

Hedge fon piyasası 1970'lerden sonrasında ciddi darbeyi 1998 yılında GreenWish, Connecticut'ta kurulu Long term Capital Management'ın bankalar ve aracı kurumlardan oluşan bir konsorsiyum tarafından kurtarılma zorunda kalmasıyla almıştır. LTCM, o sırada en büyük ve en iyi yönetilen Hedge fonu olarak derecelendirilmiştir (Çankaya S. , 2008, s. 12).

LTCM, tarihteki en büyük türev piyasası zararını oluşturması ve bir hedge fon portföyünün bu zarara nasıl maruz kaldığının anlaşılması açısından iyi bir örnektir. LTCM olayından öğrenilen en önemli iki ders; brokerlerin piyasa ve kredi risklerinin birbirini heyecanlandığını fark etmeleri ve risk yöneticilerinin, büyük veya likit olmayan pozisyonlarını ayarlama ihtiyacının ortaya çıkmasıdır. Tarihi kayba rağmen LTCM ortakları, herhangi bir temel hatayı kabul etmemiş ve bunu "öngörülemeyen bir olay" olarak nitelendirmişlerdir (Akyüz & Karakoç, 2011, s. 7-8).

LTCM'nin iflasının nedeni, devletin, bu tür yatırım kurumlarını çok sıkı kontrol etmesi durumunda sermaye eksikliği ve bunun yanında piyasa ve kredi risklerini de fark edememektir. Bu da iş adamlarının, sermaye sıkıntısı olan diğer ülkelere çıkmasına neden olmuştur.

Değerlendirme-Uyulmayan Kurumsal Yönetim İlkeleri

- Pay sahiplerinin haklarının korunmasına yönelik mekanizmalar ve hassasiyet
- Açıklama ve şeffaflıkta yeterli seviyenin gözetilmesi
- Etkin belirlenmiş yönetim kurulu sorumlulukları, şirket değerleri, stratejiler ve etik değerlerin varlığı
- Yönetim birimleri için stratejilere uygun görev dağılımları
- Yönetim yetkilerini kullanmada menfaat sahiplerinin rolünün denetimi
- Etkin kontrol ve denetim mekanizmalarının varlığı ve sonuç doğrulama mekanizmaları
- Etkin muhasebe ve bilgi aktarım düzeni varlığı
- Risk izleme, değerlendirme ve politika oluşturma mekanizması varlığı

5.4.5. Lehman Brothers Vakası

Son küresel finansal kriz (KFK), ABD'de hem finans hem de reel sektörleri etkilemiştir. Lehman Brothers, finans sektöründe çok yüksek bir finansal notu ve itibarı olan, dünyanın en büyük finans kuruluşlarından biri iken bu yatırım bankasının çok kısa sürede başarısız olması, sadece Amerika Birleşik Devletleri'nde değil, dünyadaki herkesi ve her finans kuruluşunu şaşırtmıştır. Lehman Brothers'ın iflası, kurumsal yönetim uygulamaları (yani hissedar yönetim uygulamaları) ile yakından ilişkilidir (Günay, 2008, s. 98).

15 Eylül 2008'de Lehman Brothers'ın iflası, daha önce başlayan küresel krizin yeni bir hızlanma aşamasıyla karşı karşıya kalmasına yol açmıştır. Lehman Brothers, iflas başvurusu sırasında ABD'deki dördüncü en büyük yatırım bankasıdır ve çöküşü, ABD tarihindeki en büyük başarısızlıktır. Sistemik riski somutlaştırmış ve “domino etkisi” (karşı taraf riski) ve “yangın satışları” yoluyla, ABD'deki finansal sistemin neredeyse çökmesine neden olmuştur. Lehman'ın çöküşünün etkileri, ABD ekonomisiyle sınırlı kalmamıştır. Hem gelişmiş hem de yükselen ekonomiler de dahil olmak üzere, yabancı ekonomilerin finansal piyasalarında ani ve büyük bozulmaları tetiklemiş ve neredeyse tüm ülkelerde yerel para birimi değerlerinde ve hisse senedi fiyatlarında büyük düşüşler gözlenmiştir. Lehman'ın başarısızlığının başlattığı krizin şiddetli ve hızlı yayılması, bulaşma korkusu ve bunun küresel ekonomik bunalımla olası bağlantısıyla ilgilidir (Kim & Song, 2017, s. 210).

Lehman'ın başına gelen, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki yüksek faizli ipotek kredilerinin neden olduğu mali krize kurban gitmesi nedeniyledir. Birçok kişi, ABD hükümetinin başarısız olmasına izin verme kararından şüphe etmiştir. ABD yatırım bankasının çöküşünün ana nedenleri, Lehman Brothers yönetiminin birtakım varlıkları gizleme girişimleridir. Ayrıca, Morgan Chase ve Citigroup, kredileri için orantısız teminat talep etmişlerdir.

Değerlendirme-Uyulmayan Kurumsal Yönetim İlkeleri

- Yasal altyapı ve etkin sözleşme varlığı
- Açıklama ve şeffaflıkta yeterli seviyenin gözetilmesi
- Nitelikli üst yöneticilerin varlığı, işini iyi yapanlar için mali ve idari teşvikler
- Yönetim yetkilerini kullanmada menfaat sahiplerinin rolünün denetimi
- Etkin kontrol ve denetim mekanizmalarının varlığı ve sonuç doğurma mekanizmaları
- Etkin muhasebe ve bilgi aktarım düzeni varlığı
- Risk izleme, değerlendirme ve politika oluşturma mekanizması varlığı
- Etik ve yasal mevzuata uygun işletme ve ücretlendirme politikaları

5.4.6. Enron Vakası

Enron'un kuruluşu ve genişlemesi, ABD ekonomisindeki gelişmeler ve doğal gaz piyasalarıyla bağlantısıyla özetlenebilir. 1985 yılında iki doğal gaz dağıtım şirketinin birleşmesi ile kurulan Enron, ABD'deki en uzun boru hattı ağına sahiptir. Enron, daha

hızlı büyüme için bir çeşitlendirme stratejisi izlemeye karar vermiş ve doğalgaz ticareti ile uğraşmaya başlamıştır. 1999 yılında Enron Online platformunu kullanarak sanal bir ticaret ortamı oluşturmuş ve ürün ve hizmetlere dayalı türev ürünler üretmeye başlamıştır. 2000'li yıllara gelindiğinde firmanın işlemlerinin yarısının bu unsurlardan kaynaklandığı görülmektedir. 2001 yılında uluslararası ölçekte boru hatları, enerji santralleri, kağıt fabrikaları, geniş bant varlıkları ve su tesisleri işleten ve bu ürün ve hizmetlerin finansal piyasalarda ticaretini yapan bir grup haline gelmiştir (Sağlar & Kandemir, 2007, s. 23). Bu faaliyetlerin sonucunda şirketin varlıkları, 1985 ve 2001 yılları arasında 10 milyar dolardan 63.4 milyar dolara yükselmiş ve ABD'de en büyük yedinci şirket olmuştur. Enron'un bu hızlı yükselişi, birçok sorunu da beraberinde getirmiştir. Enron'un kâr marjları, yeni rakipler yeni pazarlara girdikçe düşmüş ve şirket yönetimini sürekli büyüme için daha fazla borç almaya sevk etmiştir (Karavardar, 2016, s. 250).

Enron, hızla büyüyen birçok şirketin yaptığı hatayı yapmış ve görülen ve gelişen yeni pazarların sadece fırsatların olduğu pazarları değil, fırsatların arkasına gizlenmiş bazı siyasi ve politik riskleri de içerdiğini görememiştir. Rakiplerin başta gaz piyasaları olmak üzere diğer pazarlara hızlı girişi, Enron'un hakimiyetini önemli ölçüde azaltmış ve bunun sonucunda şirketin kârlılığında ciddi bir düşüş yaşanmıştır. Ulusal ve uluslararası piyasalardaki olumsuz gelişmeler hızlanmış ve şirket, çöküşünü muhasebe sahtekarlığı ve finansal manipülasyon yoluyla durdurmayı amaçlamıştır. Bu süreçten yararlanmak isteyen rakipler, Enron'un başını çektiği pazarları hedef pazar olarak görmüş ve Enron'un kârlılığına ciddi bir darbe vurmuşlardır. 2000'li yılların başında piyasalardaki deflasyonist eğilim ve finansal kriz, dünya ekonomisini etkilemiş ve Enron'un yüksek oranda gerçekleşen borçları ödenemez hale gelmiştir. Enron'un likidite sıkışıklığı, ayı piyasası saldırılarının bir sonucu olarak hisselerinin ters dönmesiyle daha kötü bir tablonun yolunu açmıştır (Aslan, 2018, s. 171-172).

Çöküşün nedenleri aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1. Yönetim kurulu, kişisel çıkarlarını şirketin çıkarlarına tercih ederek hile ve manipülasyon yapmıştır.
2. Yönetim kurulu, şirketin gerçekleştirdiği işlemleri inceleme görevini, şirket içindeki denetim komitesine vermiş ve komite, bu işlemleri sadece hızlı bir şekilde gözden geçirmiştir. Ayrıca yönetim kurulu, bazı uygun önlemlerin alınmasını sağlayabilecek çok önemli bilgileri gizlemiştir.
3. Şirketin yönetimi, şirketin çöküşünden önceki yılda, 586 milyon dolar kâr artışını şişirerek bir milyar dolar göstermiş; 2,6 milyar dolar borcu gizlemiştir. Ayrıca, şirketin iç kontrolü, bu manipülasyonun tespitini göz ardı etmiştir.
4. Denetim Komitesi üyeleri, yönetimden aldıkları ve üye başına yılda 380.000 dolarına ulaşabilen devasa meblağlar nedeniyle bağımsızlık ve tarafsızlıklarını kaybetmişlerdir.
5. Şirketin listelerini inceleyen Arthur & George ofisi, kârı maksimize etmek ve kayıpları en aza indirmek amacıyla, bazı anlaşmaları gizlemek ve diğerlerini geçmek için yönetimle iş birliği yapmıştır. Bu gizli anlaşmanın nedeni, bu büronun 25 milyon

dolarlık denetim ücreti ve 27 milyon dolarlık danışmanlık hizmetleri için aldığı meblağlardan kaynaklanmaktadır.

Değerlendirme-Uyulmayan Kurumsal Yönetim İlkeleri

- Yasal altyapı ve etkin sözleşme varlığı
- Pay sahiplerinin haklarının korunmasına yönelik mekanizmalar ve hassasiyet
- Açıklama ve şeffaflıkta yeterli seviyenin gözetilmesi
- Etkin belirlenmiş yönetim kurulu sorumlulukları, şirket değerleri, stratejiler ve etik değerlerin varlığı
- Etkin kontrol ve denetim mekanizmalarının varlığı ve sonuç doğurma mekanizmaları
- Etkin muhasebe ve bilgi aktarım düzeni varlığı
- Risk izleme, değerlendirme ve politika oluşturma mekanizması varlığı
- Etik ve yasal mevzuata uygun işletme politikaları ve ücretlendirme politikaları

5.4.7. Parmalat Vakası

Parmalat ("Şirket"), temel gıda ve süt ürünleri üretip satan Parmalat Grubunun bir yan kuruluşudur. 31 Aralık 2002'den 2005'e kadar 67 şirketi doğrudan, geri kalan şirketleri dolaylı olarak kontrol etmiştir. Milano Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören Parmalat Finanziaria'nın, beş üye icracı olmayan ve kalan 8 üye ise icra direktörlerinden oluşan 13 yönetim kurulu üyesi olmuştur. 4 yönetim kurulu üyesi, aile üyeleriyle yakın temas halindekilerdendir. Ayrıca İcra Komitesi, 3'ü yönetim pozisyonundaki aile üyeleri olmak üzere toplam yedi yöneticiden oluşmuştur. Kasım 2003'te Parmalat'ın 10 milyar €'luk tahvili geri ödememesi, şirketi iflasın eşiğine getirmiştir. Bu durum, denetçileri ve bankaları, şirketin hesaplarını daha dikkatli incelemeye sevk etmiştir. Parmalat'ın varlıklarının %38'ini oluşturan 4,9 milyar tutarındaki varlık, şirketin Cayman Adaları'ndaki ABD banka hesabında tutulmaktadır. Ancak Bank of America yetkilileri, 19 Aralık 2003 tarihi itibarıyla bu fonların bankada olmadığını bildirmiştir. 27 Aralık itibarıyla İtalyan savcılar, yöneticilerin borçlarının aktif hesaplardan mahsup edildiğini ve hesapların 15 yıldan fazla bir süredir manipüle edildiğini tespit etmiştir (Göçen, 2010, s. 115-117).

Parmalat şirketinin iflasının nedenleri, şirketin hesaplarından yaklaşık beş milyar doların kaybolmasıyla ilgili bir yolsuzluk davasıdır. Şirket, kredi alabilmek için satışları ve varlıkların değerini artırmanın yanı sıra, 15 yıllık bir süre boyunca bilançosunu sistematik olarak manipüle etmiştir.

Değerlendirme-Uyulmayan Kurumsal Yönetim İlkeleri

- Yasal altyapı ve etkin sözleşme varlığı
- Pay sahiplerine eşit muamele mekanizmaları ve hassasiyet
- Açıklama ve şeffaflıkta yeterli seviyenin gözetilmesi

- Etkin belirlenmiş yönetim kurulu sorumlulukları, şirket değerleri, stratejiler ve etik değerlerin varlığı
- Yönetim birimleri için stratejilere uygun görev dağılımları
- Etkin kontrol ve denetim mekanizmalarının varlığı ve sonuç doğurma mekanizmaları
- Etkin muhasebe ve bilgi aktarım düzeni varlığı

5.4.8. Worldcom Vakası

WorldCom, merkezi Clinton, Mississippi'de bulunan uluslararası bir iletişim şirkettir ve skandaldan önce dünya çapındaki toplam çalışan sayısı 85.000 olarak bilinmektedir. 1999 yılında şirketin varlıkları 107 milyar dolar olarak gerçekleşmiş, piyasa değeri 115 milyar dolar olarak belirlenmiştir. Amerika'nın en büyük ikinci telefon şirketi WorldCom'un, 2001 yılında ve 2002 yılının ilk çeyreğinde sermaye yatırımı olarak toplam 4 milyar dolar kurumsal harcama yaptığı belirlenmiştir. 15 Mart 2002'de WorldCom skandalının ortaya çıkmasıyla sonuçlanan davada, şirketin CEO'su Bernard Ebbers, komplo, menkul kıymet dolandırıcılığı ve sahte belge düzenlemekten suçlu bulunmuştur. Ebbers, şirketin 2000'den 2002'ye kadar olan üç aylık mali tablolarının hileli olduğunu kabul etmiştir. Ekim 2000'den Haziran 2002'ye kadar olan dönemde şirket, muhasebe sahtekarlığı nedeniyle toplam 11 milyar dolarlık zarar açıklamıştır. Ebbers ile birlikte diğer beş şirket yöneticisi de benzer eylemlerden suçlu bulunmuştur (Yılmaz Z. , 2017, s. 404-405).

Telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren Worldcom, muhasebe işlemlerindeki usulsüzlükleri, gider kalemlerinin varlık hesaplarına aktarılmasıyla gerçekleştirmiştir. Bu şekilde, gelirini 3,8 milyar dolar daha yüksek göstermiştir. Hat maliyetlerine ilişkin tutarları, sistematik olarak varlık hesaplarına kaydeden şirket, vergi öncesi kazançlarını mali tablolarında abartılı bir şekilde sunmuştur. Bu gelişmelere rağmen şirket denetim raporlarında, şirket/denetçi arasında önemli bir görüş ayrılığı oluşturacak herhangi bir ihtilafın bulunmadığı belirtilmiştir (Atmaca, 2012, s. 193).

Worldcom'un iflasının nedenlerinin şunlar olduğu söylenebilir:

- ❖ Muhasebe işlemlerindeki usulsüzlük, gider kalemlerinin varlık hesaplarına aktarılması.
- ❖ Hat maliyetlerine ilişkin tutarların, sistematik olarak varlık hesaplarına kaydedilmesi ve vergi öncesi kazançlarının, mali tablolarında abartılı bir şekilde sunulması.

Değerlendirme-Uyulmayan Kurumsal Yönetim İlkeleri

- Yasal altyapı ve etkin sözleşme varlığı
- Pay sahiplerinin haklarının korunmasına yönelik mekanizmalar ve hassasiyet
- Açıklama ve şeffaflıkta yeterli seviyenin gözetilmesi
- Etkin belirlenmiş yönetim kurulu sorumlulukları, şirket değerleri, stratejiler ve etik değerlerin varlığı
- Etkin kontrol ve denetim mekanizmalarının varlığı ve sonuç doğurma mekanizmaları
- Etkin muhasebe ve bilgi aktarım düzeni varlığı

SONUÇ

Çalışmanın sonuç kısmında yukarıda kaynakları ile verilen bilgilerin önemli kısımları “Kurumsal Yönetim” ve “Muhasebe Düzeni ve Kurumsal Yönetim İlişkisi” başlıklarında özetlenmektedir. Sonrasında ise on başlıkta Türkiye ve Irak’a ilişkin bilgi ve uygulamalar karşılaştırmalı olarak tablolara aktarılmıştır.

Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetim, geçen yüzyılın sonlarında kullanılmaya başlanan bir terimdir. Bu terimin kullanımının son yıllarda oldukça arttığı ve özellikle uluslararası, bölgesel ve yerel kuruluşlarda çalışan uzmanlar tarafından yaygın olarak kullanılmaya başlandığı görülmektedir. Bazı araştırmacılar, vekâlet teorisinin ortaya çıkışının ve bununla bağlantılı şirketlerin yönetim kurulu üyeleri ile mal sahipleri arasındaki çıkar çatışması sonucunda ortaya çıkan sorunlara ışık tuttuğunu, ilgiyi artırdığını ve üzerinde düşünülmesi gerektiğini belirtmektedir. Yönetim kurulu üyelerinin ve üst yönetimin kendi menfaatlerini maksimize etmek amacıyla yapabilecekleri mali ve idari manipülasyonu azaltmak ve hissedarların çıkarlarını korumak için çalışan bir dizi yasa ve düzenlemeye ihtiyaç vardır.

Kurumsal yönetimin dolaylı başlangıcı, Smith'in "Ulusların Zenginliği" adlı kitabında bahsettiği (1776) öngörülerini ile olmuş, gelişmiş ve birçok aşamadan geçmiştir. Anonim şirket yöneticilerinden, bu şirketleri malik olarak kendileri yönetiyormuş gibi şirketleri denetlemeleri beklenmez. Çünkü yöneticiler, kendi şahsi paralarını değil, başkalarının paralarını yönetir. Bu şirketlerin yönetiminde, muhasebe bürolarının üst yönetimle olan suç ortaklığı ile hesaplardaki sapmaları manipülasyon ve yolsuzluk yoluyla gizlemek veya denetim ve muhasebe yolsuzluğunda şu veya bu şekilde ihmalin olması beklenir.

Kurumsal yönetim ihtiyacı, özellikle 1990'lı yıllarda Doğu Asya, Latin Amerika ve Rusya gibi birçok ülkede meydana gelen ekonomik çökmeler ve mali krizlerin ardından, son 30-40 yıl boyunca birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde ortaya çıkmıştır. Amerikan ekonomisinin son zamanlarda tanık olduğu mali ve muhasebe kaynaklı çöküşlerin yanı sıra, 2002 yılında dünyanın birçok ülkesinin, yüksek ve sürekli ekonomik büyüme oranları elde etmek için büyük ölçüde özel şirketlere güvindikleri kapitalist ekonomik sistemlere geçme eğiliminin bir sonucu olarak kurumsal yönetimin önemi artmıştır.

Şirketlerin boyutunun genişlemesi ve mülkiyetin yönetimden ayrılması, yöneticilerin eylemleri üzerinde zayıf kontrol mekanizmalarına yol açmış ve birçok şirket finansal krize girmiştir. 1990'ların sonlarında en belirginleri Güneydoğu Asya ülkeleri olmak üzere 2001 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde Enron Energy ve WorldCom Telekom şirketlerinin yaşadığı ve dünyayı kurumsal yönetim konusuna dikkat etmeye sevk eden krizler yaşanmıştır.

Muhasebe Düzeni ve Kurumsal Yönetimin İlişkisi

Muhasebe sistemi, işlerin doğası ve finansal faaliyetleri hakkında net bir analiz sağlamaya katkıda bulunduğundan, her türlü şirketteki en önemli finansal sistemlerden biridir.

Finansal muhasebe sistemi, kanun hükümlerine ve üzerinde anlaşmaya varılan uluslararası finans ile muhasebe standartlarına uygun olarak uygulamakla yükümlü kurumların finansal ve muhasebe çalışmalarını düzenleyen bir dizi prosedür ve düzenleyici işlemlerdir. Finansal muhasebe sisteminin önemi şu noktalarda yatmaktadır:

- ✓ Açıkça tanımlanmış kavram ve kurallara dayandığı için kurumsal hesapların izlenmesini kolaylaştırır ve şirketlerin durumuyla ilgili şeffaflığı artırır. Bu da özellikle yatırımcılar başta olmak üzere, bunlarla ilgili tarafların doğru kararlar almasına katkıda bulunur.
- ✓ Şirketlerin iç organizasyonlarını ve finansal bilgilerle ilgili tarafların iletişimlerinin kalitesini geliştirmeleri için bir fırsat sunar.
- ✓ Hesaplarda ve mali tablolarda yayınlanan muhasebe ve mali bilgilere şeffaflık getirerek ulusal ve uluslararası düzeyde kullanıcılar nezdinde güvenilirliğini ve güvenini artırmaktadır. Bu şeffaflıkta, yayınlanan mali tabloların uluslararası kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanmış olması önemsenir. Standartlara uyumun korunduğunun çeşitli şekillerde gösterimi şirkete olan güvenin devamını sağlamaktadır.

Aşağıda, finansal muhasebe sisteminin kurumsal yönetime katkı sunması için gerekli olan bazı noktalara yer verilmiştir:

1. Bu sistemin benimsenmesi ve çeşitli özelliklerinin belirlenmesi için hazırlıkların yapıldığı ve çeşitli borsa kanunlarının buna adapte edilmeye çalışıldığı bir geçiş aşamasında, bu sistemin test edilmesi gerekliliği.
2. Finans ve yatırım analizi sektöründe çalışan uzman değerlendirmeci kuruluşların kurulmasının ve geliştirilmesinin teşvik edilmesi.
3. Değerlendirmeci kuruluşların şirketler tarafından ihraç edilen menkul kıymetlerin kalitesini değerlendirerek, finansal analiz ve yatırım ortamına katkı sunması.
4. Finansal raporların, tereddüde yer bırakmayacak şekilde açık, kolay okunur ve anlaşılır olması için (başlıklar ve alt başlıklar, kalemlerin, alt toplamların ve toplamların görüntülenme sırası) sunulma biçimlerinin de doğru bir muhasebe süreci içinde izlenmesine önem verilmesi.
5. Şeffaflık ve açıklamanın teşvik edilmesi.
6. Yayınlanan mali raporlar, mevcut ve önceki yılın karşılaştırılabilmesi için iki yıllık olmalıdır.

Herhangi bir ülkede uygulanan muhasebe sistemi ile kurumsal yönetim arasındaki ilişki karşılıklıdır. İyi bir muhasebe sistemi, içeriği ve uygulaması ile bir takım genel kabul

görmüş muhasebe standartları ve ilkelerine tabi olup kurumsal yönetime destek olur. İlkeleri ile muhasebe sisteminin etkinliğini ve şirkette olup biten her şeyi açıklığa kavuşturma kabiliyetini geliştirmek, böylece ona olan güven unsurlarını artırmak için çalışır.

Muhasebe sistemi, tüm bilgiler finansal tablolarda işlendiğinde ve sunulduğunda şeffaflığı sağlar. Açıklık ve şeffaflık ilkesi muhasebe boyutu aracılığıyla iyi kurumsal yönetim tarafından şart koşulur.

Kurumsal yönetimin, finansal muhasebe sisteminin varlığıyla güçlendirilme nedenleri aşağıda belirtilmiştir:

- Doğru değerlendirmenin yapılabilmesi için doğru mali ve muhasebe bilgilerinin elde edilmesini sağlamak.
- Finansal ve muhasebe prosedür ve işlemlerinin uluslararası standartlarda yapılması yoluyla yabancı yatırımcıyı çekmeye çalışmak.
- Modern ekonomi ile uyumsuz olan ve eski sistemlerin bıraktığı bazı eksikliklerin ve değişikliklerin bertaraf edilmesi.
- Bilgi sağlamada şeffaflık ve açıklama sağlayan, ekonomik şirketlerin mali durumunun gerçek bir resmini yansıtan, doğru bilgilerin hazırlanmasını sağlamak.

Türkiye ve Irak için karşılaştırma tablosu aşağıdaki gibidir.

TÜRKİYE	IRAK
Şirket Kavramı	
Şirket veya firma, Türkiye yasalarına göre iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişinin bir araya gelerek emek veya mallarını müşterek (ortak) bir amaçla bir sözleşme ile birleştirmeleri sonucu ortaya çıkan tüzel kişiliktir. Yeni Türk Ticaret Kanunu ise tek kişi ile şirket kurulmasını mümkün kılmıştır.	Irak yasalarına göre bir şirket, iki veya daha fazla kişinin, ortaya çıkan kâr veya zararı paylaşmak için bir para veya iş payı sağlayarak ekonomik bir projeye katkıda bulunmakla yükümlü olduğu bir sözleşme olarak tanımlanmaktadır.

Şirket Kuruluş İşlemleri	
Türkiye'de şirket kurma işlemleri şunlardır: Ana sözleşmeyi hazırlamak ve kurucuların imzalarını onaylamak, şirket yetkililerinin imza beyanlarının hazırlanması, Rekabet Kurumu payı ve nakdi sermayenin ödenmesi, tescil için Ticaret Sicili Müdürlüğüne başvurulması. Türkiye'de şirket kurmak için yabancı gerçek ve tüzel kişiler, yerel yatırımcılar ile aynı kurallara tabidir. Ticaret sicili, Ticaret Bakanlığının gözetim ve denetimi altında ticaret odaları bünyesinde faaliyet gösteren 238 ticaret sicil müdürlüğü tarafından tutulmaktadır.	Irak'ta şirket kurma işlemleri şunlardır: Kuruluş başvurusu, sicil memuruna sunulmalı ve buna aşağıdakiler eklenmelidir: şirket sözleşmesi, anonim şirketin kurucuları için imzalı katılım belgesi, gerekli sermayenin yatırıldığına ilişkin banka veya bankalardan alınan belge. Kayıt memuru, başvurunun bu yasa da belirtilen belirli bir hükme aykırı olduğunu tespit etmediği sürece şirket kuruluş başvurusunu onaylar. Anonim şirketler hariç olmak üzere, kuruluşunu onaylayan kararın verilmesi üzerine şirket için kuruluş belgesi düzenlenir ve bu belge, kuruluşunu ispatlayan delildir. Sicil memuru, şirket kurma başvurusunu reddederse, başvuruyu reddetme gerekçelerini açıklayan yazılı bir karar verir.
Şirket Türleri	
Türkiye'deki şirket türleri aşağıdaki gibi ayrılabilir: Borçlar Kanunu'na göre şirketler (şahıs işletmesi-adi ortaklık), Türk Ticaret Kanunu'na göre şirketler (şahıs şirketleri, sermaye şirketleri), Kooperatifler Kanunu'na göre şirketler, özel kanunla kurulan şirketler.	Irak'ta şirketler genel olarak aşağıdakilere göre sınıflandırılabilir: kamu şirketleri, özel şirketler. Özel şirketler ise şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri olmak üzere ikiye ayrılır. Şahıs şirketleri şunlardan oluşur: dayanışma şirketi, basit şirketler, bireysel proje şirketleri. Sermaye şirketleri şunlardan oluşur: anonim şirketler, sınırlı sorumlu şirketler, karışık şirketler.
Bürokratik Yapı	
Türkiye'deki bürokratik yapı incelendiğinde, özellikle siyasi sistemin, iktidar ve bürokrasinin temel belirleyicisi olduğu söylenebilir. Ancak Türk bürokrasisinin tarihine bakıldığında, Osmanlı döneminden bu yana oluşmuş bir bürokratik yapının var olduğuna dikkat çekilebilir. Ayrıca	Irak devletinin monarşi aracılığıyla ortaya çıkmasından bu yana, aile ve adam kayırma, atamalara ve pozisyonlara hâkim olmuştur. Hükümet pozisyonları, aşiret ve aile ilişkilerine, kan bağlarına ve soya dayalı olarak doldurulmuştur. Ardından örgütsel ve idari düzeyde tatmin edici bir

günümüz modern bürokratik yapısının oluşumunda Tanzimat'ın etkisi açıktır.	bürokrasi ortaya çıkmış, ancak toplumun yararına genel hedeflere ulaşmadan artan karmaşıklık, yolsuzluk ve bürokrasinin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır.
Vergi Sisteminde Türler	
Türk vergi hukuku, esas olarak beyan sistemine dayanmaktadır. Beyan sisteminde, mükellef veya sorumlu kişi, vergi matrahı ve vergiye ilişkin diğer bilgi ve belgeler beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirir. Vergi dairesi, vergiyi kendisine verilen beyannameye göre tahsil eder. Türkiye'de vergiler üçe ayrılır: Gelir üzerinden alınan vergiler. Bu vergiler şunları içerir: - Gelir Vergisi - Kurumlar Vergisi Harcamalar üzerinden alınan vergiler. Bu vergiler şunları içerir: - Katma Değer Vergisi (KDV) - Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) - Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi - Damga Vergisi - Gümrük Vergisi - Özel İletişim Vergisi (ÖİV) Servet üzerinden alınan vergiler. Bu vergiler şunları içerir: - Veraset İntikal Vergisi - Emlak Vergisi - Motorlu Taşıtlar Vergisi Sermaye vergisi	Irak'taki vergi sistemi, çeşitli vergileri ele alan çok sayıda farklı kanun ve mevzuatı içermektedir. Tüm mevzuat, bir zaman diliminde değil, birkaç zaman diliminde ve farklı rejimler altında çıkarılmıştır. Irak'taki vergiler iki ana türe ayrılır: 1 - Doğrudan Vergiler. İkiye ayrılır: Gelir vergileri: - Gelir Vergisi - Emlak Vergisi Sermaye vergileri: - Veraset Vergisi - Arsa Vergisi 2 - Dolaylı Vergiler. İkiye ayrılır: - Tüketim vergileri: - Gümrük Vergisi - Üretim Vergileri - Ticaret vergileri: - Damga Vergisi Kayıt Vergisi
Kurumsal Yönetimin Ortaya Çıkma Tarihçesi	
Kurumsal yönetim kavramı, Türkiye'de ilk kez 2002 yılında, Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD) tarafından	Irak'ta kurumsal yönetim kavramına ilgi, 1985 yılında (1) numaralı birleşik muhasebe sisteminin yayımlanmasıyla

tanıtılmıştır. Araştırma yalnızca yönetim kurulu ile sınırlı olmasına rağmen, Türkiye’de kurumsal yönetim tartışmalarının başlangıcını oluşturmaktadır. Kurumsal yönetim ilkeleri, 2003 yılından sonra Sermaye Piyasası Kurulunun girişimi ile mevzuata girmiştir.	başlamıştır. Bunu, 1997 yılında çıkarılan (21) sayılı Şirketler Kanunu da dahil olmak üzere, şirketlerin işlerini düzenleyen ve 2004’te değiştirilen bir dizi kanunun çıkarılması izlemiştir.
Borsaların Kurumsal Yönetime Bakışı	
İstanbul Borsası (BİST), yönetim kurulu tarafından oluşturulan kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasını desteklemek, doğru ve kaliteli kurumsal yönetim uygulamalarının geliştirilmesine olumlu katkı sağlamak amacıyla, kurumsal yönetim ilkelerine uyumu derecelendirmiştir. Sermaye piyasasının gelişimine katkıda bulunmak ve yatırımcıları bilgilendirmek, kurumsal bakış açısından, daha yüksek kalitede bir kurumsal yönetim, daha düşük sermaye maliyetleri, daha yüksek finansman ve likidite fırsatları, krizlerin daha kolay üstesinden gelinmesi ve iyi yönetilen firmaların sermaye piyasalarının dışında kalmamaları anlamına gelir.	Irak Menkul Kıymetler Borsası’nda işlem gören anonim şirketler başta olmak üzere, kurumsal yönetim kavramının benimsenmesi, özellikle Irak’taki finansal piyasanın etkinliğinin artırılması ve içinde listelenen şirketlerin performansının iyileştirilmesi, Irak’ın birçok alanda kabul edebileceği mevcut aşamanın gerekliliklerini ve gelecekteki fırsatları ve zorlukları karşılamak için gereklidir.
Kurumsal Yönetim Faydaları	
Türkiye’de kurumsal yönetim uygulamasıyla elde edilebileceği öngörülen öncelikli faydalar şu şekilde özetlenebilir: Ülkenin rekabet gücünü artırır. Ekonomik krizlerin daha kolay atlatılmasına yardımcı olur. Artan finansal derinlik sağlar. Şirket hissedarlarının hakları ne kadar iyi korunursa, finansal sistem o kadar derin olur. Sermaye piyasalarının gelişmesini sağlar. Şirket hissedarlarının öz kaynakları ne kadar iyi korunursa sermaye piyasaları o kadar	Irak’ta kurumsal yönetim uygulamasıyla elde edilebileceği öngörülen öncelikli faydalar şu şekilde özetlenebilir: İster mali, ister muhasebeyle ilgili, ister siyasi yolsuzluk olsun, her türlü yolsuzlukla mücadele etmek. Yabancı veya yerel yatırımları çekmek ve sermaye kaçışını azaltmak. Yerel ve uluslararası düzeyde finansal sektörler için istikrar ve güvenilirlik sağlamak. Şirketlerin yeterli işlem ve faaliyetlerinde şeffaflık unsurunun güçlendirilmesi.

gelişir. Yurtiçi tasarrufları artırmaya ve halka açık şirketlere geçişe olanak tanır. Öz sermayenin iyi korunması ile borsa kapitalizasyonu arasında doğrusal bir ilişki vardır. Makro ekonomik performansın artmasına katkıda bulunur. Finansman fırsatlarına erişim kolaylığı ile şirketlerin sermaye maliyetini düşürür. Toplam yatırımların artması yeni iş fırsatları oluşturur ve ekonominin istihdam edilebilirlik kapasitesi genişler.	Yöneticilere ve yönetim kuruluna bir strateji oluşturmada yardımcı olmak. Birleşme veya kontrol kararlarının sağlam temeller üzerinde alınmasını sağlamak. Şirketlerin yönetimini iyileştirmek ve geliştirmek. Uzun vadede rekabet imkanlarının elde edilmesi, ürünlerin kalitesinin artması, üretim maliyetlerinin düşürülmesi, Şirketin faaliyet gösterdiği mal ve hizmetlerin pazarlanabilirliğinin artması, Modern üretim teknolojilerinin geliştirilmesi ve benimsenmesi için teşvikler sağlanması.
---	---

Kurumsal Yönetim Sorunları

Türkiye'de kurumsal yönetimin uygulanması imkanlarını zayıflattığı düşünülen bazı konular şunlardır: - Hukuk sisteminde yaşanabilen aksaklıklar. - Uluslararası muhasebe standartları uygulamalarındaki eksiklikler ve denetim hataları. - Az gelişmiş sermaye piyasaları. - Yönetim kurullarının etkisiz yönetim tarzı. - Azınlık haklarının korunmasındaki hatalar ve eksiklikler.	Irak'ta kurumsal yönetimin uygulanması imkanlarını zayıflattığı düşünülen bazı konular şunlardır: - Kurumsal yönetim faaliyetleri için yetersiz yasalar ve düzenleyici çerçeve. - Kurumsal yönetim standartları, şirketteki önemli bir menfaat grubunun yasal haklarını korumaya yönelik yeterli garantileri sağlayamamaktadır. - Çoğu hissedarın finansal tabloları okuma ve analiz etme konusundaki zayıflığı ve sınırlı yeteneği
---	--

Kurumsal Yönetimin İyileştirilmesi

Türkiye'de kurumsal yönetimin iyileştirilmesine yönelik düşünülen bazı hususlar aşağıdaki gibidir: - Çoklu oy hakkının kaldırılmasına yönelik adımlar atılması. - Pay sahiplerinin çoğunluğunun yönetici atama özel haklarının kaldırılması. - Hissedar anlaşmazlıklarının hakem	Irak'ta kurumsal yönetimin iyileştirilmesine yönelik düşünülen bazı hususlar aşağıdaki gibidir: - Farkındalık sağlamak: Irak'ta ve tüm bölgede kurumsal yönetimin başarısının karşılaştığı en önemli zorluklardan biri, kurumsal yönetim kavramının yerel dilde mevcut olmamasıdır. Bu kavramın yerel dilde yaygın şekilde kullanılabilmesi için
---	---

kararı ile çözülmesi. - Yöneticilerin hatalarından dolayı görevden uzaklaştırılması amacıyla SPK'nın güçlendirilmesi. - SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinin, hukuken bağlayıcı kural, düzenleme ve şartlara dönüştürülmesi.	kavramın ifade ettiği ilkelere ilişkin gereksinimlere vurgu yapılması ve daha fazla gündeme getirilmesi gerekmektedir. - Ulusal yasalar koymak: Bir ülkenin iş çevrelerinde farkındalık oluşur oluşmaz, uyum açısından sorunları azaltmak üzere yerel davranış ilkelerini belirleme süreci başlayabilir. Ulusal yasaların geliştirilmesi, genellikle ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın (OECD) kurumsal yönetim ilkelerine dayanmakla başlar.
---	--

KAYNAKÇA

- Abdel Rahim, S. (2019, Kasım). Kurumsal Yönetim Yapısı. <https://coadec.uobaghdad.edu.iq/wp-content/uploads/sites/9/2019/11/1-12>. Bağdat, Irak: Bağdat Üniversitesi - Yönetim ve Ekonomi Fakültesi, İşletme Bölümü.
- Abdülkadir, A. (2013, Mayıs). Muhasebe Bilgilerinin Kalitesinin Etkinleştirilmesinde Kurumsal Yönetim Belirleyicilerinin Rolü. Yeni Ekonomi Dergisi-Hassiba Benbouali Chlef Üniversitesi(8), 151-168.
- Abdulkadir, M. M. (2019). Mısır'da Vergi Politikası Reformu. Mısır'daki Ekonomik Krizler: Çıkış Yolu ve Mevcut Çözümler(2), http://www.eces.org.eg/cms/NewsUploads/Pdf/2019_1_5-7_0_451.pdf, 5-37. Kahire, Mısır: Mısır Ekonomik Araştırmalar Merkezi Yayınları.
- Abdullah, B. N., & Mahmoud, T. S. (2010). Irak Menkul Kıymetler Borsası'nda İşlem Gören Anonim Şirketlerde Kurumsal Yönetim İlkelerine Bağlılık Düzeyinin Değerlendirilmesi. Bağdat İktisadi Bilimler Üniversitesi Dergisi(24), 195-227.
- Ahmed, R. N. (2018, Kasım 14). Irak'ta Vergi Sisteminde Reform Yapmanın Yasal Yolları. (<https://jols.uobaghdad.edu.iq/index.php/jols/article/view/86/60>, Dü.) Hukuk Bilimleri Dergisi/ Hukuk Fakültesi - Bağdat Üniversitesi, 33(5), 97-126.
- Ajila, E. M., & Salam, N. A. (2019, Ağustos 15). Libya Yasalarının ve Mevzuatının Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Oecd) Tarafından Yayınlanan Kurumsal Yönetim İlkeleriyle Uyumluluğu. Üniversite Dergisi-El-Zaviye Üniversitesi, 21(5), 49-90.
- Akbulut, İ. (2019, Haziran 18). Vergi Afflarının Vergi Mükellefleri Açısından Vergi Uyumuna Etkisi. Batman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Batman, Türkiye: <https://www.researchgate.net/publication/338606283>.
- Akçakaya, M. (2016, Aralık). Weber'in Bürokrasi Kuramının Bugünü ve Geleceği. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/307611>.
- Aktan, C. C. (2013). Kurumsal Şirket Yönetimi. Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi-Dokuz Eylül Üniversitesi, 5(1), 151-191.
- Aktaş, R. (2017). Kurumsal Yönetim. Finansal Yönetim (<http://www.dt-audit.com/dosyalar/Egitim/Kurumsal%20Y%C3%B6netim%20%C4%B0lkeleri%20Ve%20Finansal%20Yonetim/B%C3%B6l%C3%BCm%2011-%20Kurumsal%20Y%C3%B6netim.pdf> b.). içinde sakarya, Türkiye: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkez.
- Akyüz, B. (2009, Mayıs 1). Kurumsal Yönetim ve Türkiye'de Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2(2), 53 - 81.
- Akyüz, Y., & Karakoç, M. (2011, Haziran 1). Yapısı, İşleyişi ve Genel Özellikleri İle Hedge Fon Gerçeği. Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi-Akdeniz Üniversitesi, 3(2), 72-93.

- Alalimat, N., & Isa, K. (2016, Ocak 13). Ürdün'De Vergi Kaçakçılığının Azaltılmasında Kurumsal Yönetim İlkelerinin Uygulanmasının Etkisi: Bir Saha Çalışması. *Al-Manara Araştırma ve Çalışmalar Dergisi-El Beyt Üniversitesi*, 22(4 / B), 533-567.
- Aldiyn, B. Z., & Jaber, D. (2012). Mali ve idari yolsuzluğun azaltılmasında yönetim mekanizmalarının rolü. *Mali Ve Idari Yolsuzluğu Azaltmak İçin Bir Mekanizma Olarak Kurumsal Yönetim* (s. 1-20). Biskra: <https://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2012/05>.
- Aleid, Q., & Bin Türki, V. (2012). Mali ve idari yolsuzluğun azaltılmasında kurumsal yönetim mekanizmalarının uygulanmasının rolü. *Mali ve idari yolsuzluğu azaltmak için bir mekanizma olarak kurumsal yönetim* (s. 1-17). Biskra: <https://www.noor-book.com/5151>.
- Al-Janabi, A. M., Al-Mashhadani, B. N., & Al-Tamimi, A. H. (2014). Gelişmiş Finansal Muhasebe (<https://www.4kotoob.com/> b.). Bağdat: Bağdat Üniversitesi.
- Ali, M. A., & Shami, A. A. (2013). Muhasebe şahis şirketler (<https://malekform.blogspot.com/2020/02/> b.). Sana'a, Yemen: Teknoloji ve Bilim Üniversitesi.
- Ali, E. M., & El Shafei, Z. K. (2020). Irak'Taki Vergi Durumunun 2003-2016 Dönemi Performansının Değerlendirilmesi. *Dinar Dergisi Bağdat Üniversitesi / Yönetim ve Ekonomi Fakültesi / Ekonomi Bölümü*(18), 2-30.
- Ali, H., & Ghanem, Ö. (2019). Arap Bölgesinde Sivil Toplum Kuruluşları için Vergi Adaleti Rehberi. Mısır: <https://www.annd.org> »arapça» itemid.
- Alkan, A. (2010, 11 23). Sermaye Şirketleri (Anonim Ve Limited) İle Kooperatiflerde. Yüksek Lisans Tezi, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>. İstanbul, Türkiye: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı.
- Allavi, H. M. (2015, Mayıs 28). Irak Şirketlerinde Kurumsal Yönetim Kurallarının Uygulanma Derecesi (Iraklı kamu şirketleri üzerine analitik ve uygulamalı çalışma). *Al-Qadisiyah İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi-Teknik Enstitü / Divaniye*, 17(2), 175-190.
- Al-Mashhadani, B. N. (2015). Mali ve Muhasebe Yolsuzluğu Karşısında Kurumsal Yönetimin Önemi - Irak'Taki Anonim Şirketlerin Çalışmalarını Düzenleyen Yasal Ve Düzenleyici Çerçevenin Analitik Bir Çalışması. *Yönetim ve İktisat Fakültesi-Bağdat Üniversitesi, Muhasebe Bölümü. Bağdat: <https://www.academia.edu/16670415>*.
- Almohammadi, M. S. (2021, Mart 30). Suudi Arabistan Krallığı'ndaki Anonim Şirketlerde Yolsuzlukla Mücadelede Kurumsal Yönetimin Rolü. *Arap Bilim ve Araştırma Yayıncılık Dergisi - İktisadi, İdari ve Hukuk Bilimleri Dergisi*, 5(6), 78-91.
- Al-Najjar, H., Sami, M., Al-Qasabi, M., & El-Miniawy, A. (2021, Şubat 27). Yönetişim, Gereksinimleri, Önemi ve Yöntemleri. *Disiplinlerarası Araştırma ve Çalışmalar Merkezi, <https://www.mdrscenter.com/category>*. MısırKahire, Mısır.

- Alolmaa, A. F. (2018, kasım). Kurumsal Yönetimin Suudi Anonim Şirketlerinin Finansal Performansı Üzerindeki Etkisi-Suudi Arabistan Krallığı'nda Sigorta Sektörü Üzerine Uygulamalı bir Çalışma-. İktisadi, İdari ve Hukuk Bilimleri Dergisi-İbn Rüşd Fakültesi, 2(14), 1-32.
- Al-Sabbagh, A. A., Al-Khouli, H. A., Ebu Talib, A. M., & Ali, S. A. (2016-2017). Sermaye Şirketlerinde Muhasebe (<https://www.4kotoob.com/2019/03/> b.). Kahire, Mısır: Kahire Üniversitesi, Ticaret Fakültesi, Muhasebe Bölümü.
- Al-Sarayreh, K., & Al-Qudah, M. (2009). Mu'tah Üniversitesi'nde çalışan idari personelin bürokratik değerleri ve idari liderler açısından iş performansları ile ilişkileri. Ürdün Eğitim Bilimleri Dergisi, 5(3), 233-247.
- Al-Sawy, E. E., & Shehata, A. B. (2019). Muhasebe Şirketleri (<https://www.4kotoob.com/2020/05/> b.). İskenderiye, Mısır: Ticaret Fakültesi, İskenderiye Üniversitesi.
- Al-Rabidi, M. A., & Al-Hac, M. S. (2013). Vergi Muhasebesi (www.4kotoob.com/2020/04/pdf_83.html b., Cilt 1). Sanaa, Yemen: Teknoloji ve Bilim Üniversitesi.
- Al-Rifai, A. Q. (2015, Ocak 29). Bürokrasi Nedir, Tecrübesi, Değerlendirmesi, İslami Bakış Açısıyla Vizyonu. <https://alrefay.files.wordpress.com>.
- Al-Zahra, R. F., & Monsef, B. K. (2020). Kurumsal Yönetim Mekanizmaları ve Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Sınırlamadaki Roller-Cezayir Ekonomik Kurumları Örneği Üzerine bir Saha Çalışması. İnsan Bilimleri Dergisi-Muhammed Haydar, 20(1), 65-88.
- Anbulak, E. (2018, Nisan 10). Kurumsal Yönetim ve Türkiye Yansımaları. Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi-İstanbul Üniversitesi(72), 101-126.
- Angad, A. S. (2020, Aralık). Irak Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi (Gerçeklik Ve Hırs Arasında) bir Model Olarak Gelir Vergisi. Hukuk ve Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi, www.researchgate.net/publication/346718381.
- Aslan, Y. (2018, Aralık 31). İç Kontrol ve İç Denetim Mekanizmasının Gerekliliği: Enron Vakası. Uluslararası Batı Karadeniz Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, 2(2), 168 - 177.
- Ataman, B., Gökçen, G., Cavlak, H., & Cebeci, Y. (2017, Nisan 18). Kurumsal Yönetim Algısı İle Kurumsal Yönetim- Notu Arasındaki İlişkinin Analizi. Maliye ve Finans Yazıları, 1(107), 162-185.
- Atasoy, Ö. A., & Ergün, B. (2017, Aralık). Önanonim Şirketin Hukuki Niteliği. Türk Hukukunda Önanonim Şirket, [https://dergipark.org.tr/tr/pub/iauhfd/issue/45517/571591\(2\)](https://dergipark.org.tr/tr/pub/iauhfd/issue/45517/571591(2)).
- Atmaca, M. (2012, Haziran 1). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14(1), 191 - 205.
- Awad, A. Ş. (2019, Ocak 31). Yönetim kusurları. El Nur Merkezi.

- Awadi, A. K., Al-Omari, A., & Awady, M. (2020, Aralık 31). Yaratıcı Muhasebenin Olumsuz Uygulamalarını Azaltmak İçin Kurumsal Yönetim Mekanizmalarının Kullanımı, Saidal Kompleksi'Nden Bir Vaka Çalışması. İnsan Bilimleri Dergisi, Muhammed Khudair Üniversitesi, 20(2), 181-211.
- Ayesh, O. M. (2020). Seçici Vergi ve Irak'Ta Vergi Gelirlerinin Artırılmasındaki Önemi / Genel Vergi Dairesinde Uygulamalı Araştırma. Dinar Dergisi Teknik Yönetim Enstitüsü / Orta Teknik Üniversite, 1(20), 451-466.
- Badr, F. (2018). Yönetim temelleri ([https://pedia.svuonline.org/pluginfile.php/2182 b.](https://pedia.svuonline.org/pluginfile.php/2182_b.)). Şam, Suriye: Suriye Sanal Üniversitesi.
- Balia, L., & Al-Mesoud, M. (2018). Max Weber'in Bürokratik Organizasyon Modeli: Arka Planlar ve Sınırlar ([https://www.researchgate.net/publication/333891432 b.](https://www.researchgate.net/publication/333891432_b.)). Medya Üniversitesi.
- Bektöre, s., Benliğiray, y., & Aydın, D. (2008). Şirket Muhasebesi. Ankara: Nisan kitabevi.
- Bella, S. A. (2012). Yaratıcı Muhasebe Yöntemlerinin Uygulanmasında Kurumsal Yönetim Uygulamasının Rolü. İktisadi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 12(12), 51-68.
- Beşir, T. E. (2016). Kar amacı gütmeyen kuruluşların yönetişimi. İktisat, Bilim ve Yönetim Fakültesi Maliye ve Yatırım Bölümü, <http://www.orange.ngo/wp-content/uploads/2016/09>. Riyad, Suudi Arabistan: Muhammed bin Suud Üniversitesi.
- Bodur, Z. (2012, Ekim 1). Operational Risk And Operational Risk Related Banking Scandals/ Large Incidents. Maliye ve Finans Yazıları Dergisi, 1(97), 64-86.
- Boualfefel, I. (2009). Cezayir Devlet Hizmet Kurumundaki Bürokratik Organizasyon. Devlet Sektöründe Üstün Performansa Doğru İdari Gelişim Uluslararası Konferansı. Riyad: Edebiyat, Diller ve Sosyal Bilimler Koleji. Jijel Üniversitesi - Cezayir <https://library.nawroz.edu.krd/lib.php?file=1252.pdf>.
- Bouhouch, A. (1982). Çağdaş Toplumlarda Bürokrasinin Rolü ([https://www.merefa2000.com/2021/01 b.](https://www.merefa2000.com/2021/01_b.)). Ammaan , Ürdün: İdari Bilimler Arap Organizasyonu.
- Bousselma, H. (2018, Aralık). Mali Yolsuzlukla Yüzleşmek ve Sürdürülebilir Kalkınmayı Sağlamak İçin Bir Mekanizma Olarak Kurumsal Yönetişim: bir Model Olarak Mali. Mükemmellik Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi-Batna Üniversitesi, 2(2), 48-64.
- Bulut, S. (2020, Mart 10). İmar Bankası'na Ne Oldu İmar Bankası Hakkında Bilgi. Finans Taksi.
- Çaldağ, Y. (2013). Şirketler Muhasebesi (Cilt 5). Ankara, Türkiye: Gazi Kitabevi.
- Çalışkan, A., & Eğmir, R. T. (2020, Aralık 31). Max Weber Ve Niskanen'in Bürokrasi Yaklaşımlarının Türk Bürokrasi Yapısı Bağlamında Değerlendirilmesi. Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20(4), 853 - 877.

- Çalışkan, E. N., & İçke, B. T. (2009). Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Türk Bankacılık Sektöründeki Durumu. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 2(59), 122-154.
- Çankaya, G. (2014, Nisan 17). Anonim Şirketlerde (Yeni) Türk Ticaret Kanununa Göre Denetim. Yüksek Lisans Tezi, <https://docplayer.biz.tr/10221135-Anonimggrketlerde-yeng-turk-tgcaret-kanununa-gore-denetgm.html>. İstanbul, Türkiye: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Ve Denetim Programı.
- Çankaya, S. (2008, Ekim 1). Dünyada ve Türkiye'de Hedge Fonlar ve Uygulanabilirliği. Maliye ve Finans Yazıları, 1(81), 10-24.
- Cengiz, S. (2010, Mart-Nisan). Alım'ın Erdem –Eğin Erdem ve Diğerleri / Türkiye Başvurusuna Dair Yayınladığı 17 Kasım 2009 Tarihli Kısmi İncelenbilirlik(Kabuledilebilirlik) Kararı Işığında İmar Bankası Mağdurları. Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2(1), 1-6.
- Cengiz, S. (2013, Ocak). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri Ve Önemi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi-Afyon Kocatepe Üniversitesi, 15(2), 403-448.
- Çolak, A. Ö. (2019, 04 22). Türkiye'de Modernleşme, Bürokratik Vesayet ve 'Derin Devlet'1. Uluslararası Toplum Araştırmaları, 11(18), <https://dergipark.org.tr/tr/pub/opus/article/556357>.
- Coşkun, Y. (2007). Bankalarda Öz Disiplin Süreçlerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi. Gazi Üniversitesi-Eğitim Bilimleri Enstitüsü, <https://dspace.gazi.edu.tr/bitstream/handle/20.500.12602/187336>. Ankara, Türkiye: Eğitim Ana Bilim Dalı-İşletme Eğitimi (Bankacılık)Yüksek Lisans Programı.
- Daham, A. S. (2008). Çağdaş Yönetim Düşüncesi Karşısında Bürokratik Organizasyon: Teorik Bir Çerçeve. Anbar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 1(2), <http://dr-ama.com/?p=4501>.
- Darman, G. M. (2009). Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Yakınsamaya Hukuksal Düzenleme ve Piyasa Dinamiklerinin Etkisi. İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Doktora Tezi, <https://9lib.net/document/9yndlkzv-kurumsal-yoenetim-uygulamalarinda-yakinsamaya-hukuksal-duezenleme-piyasa-dinamiklerinin.html>. ANKARA, Türkiye: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dereköy, F. (2015, Haziran 1). Kurumsal Yönetim ve Temel Dinamikleri. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi - Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 4(1), 31-51.
- Dervsi, M., & Alhadi, D. M. (2012). Mali ve İdari Yolsuzluğu Azaltmak İçin bir Mekanizma Olarak Kurumsal Yönetim ışığında İç Denetimin Etkinliği Ve Performansı. Mali ve idari yolsuzluğu azaltmak için bir mekanizma olarak kurumsal yönetim (s. 1-28). Biskra: <https://www.academia.edu/32784139>.

- Din, M. H., & Hüseyin, Ş. B. (2019). Kurumsal Yönetim Uygulamaları ve Bunların Muhasebe muhafazakarlık Etkinliğini Sağlamadaki Rolü. *İdari Bilimler Dergisi-Uluslararası Afrika Üniversitesi*(4), 217-268.
- Dinçer, Ö., Tatoğlu, E., Açıkgöz, A., & Zaim, S. (2015). İşletmeler ve Bürokrasi. *Müstakil Sanayici Ve İşadamları Derneği*. İstanbul: Adem Dönmez.
- Doğan, M. (2018, Nisan 24). Kurumsal Yönetimin Teorik Temelleri. *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 1(1), 84-96.
- Dora, Ö. M. (2009). Yönetime Giriş. Ticaret Fakültesi, Ain Shams Üniversitesi, <https://www.researchgate.net/>. Kahire, Mısır.
- Düzer, M. (2020, Aralık). Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi: Bist Kurumsal Yönetim. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), 149-168.
- Eğitim, K. T. (2020). Muhasebe şahıs şirketleri (www.daafoor.com/study-material/8890 b.). Suudi Arabistan.
- Elitaş , C., Atar, G., & Çonkar, K. (2011, Ekim 4). İmkb Kurumsal Yönetim Endeksi'Ndeki (xkury) Firmaların Finansal Performanslarının Toplumsal Yöntemle İle Ölçümü Ve Kurumsal Yönetim Notu İle Analizi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 61 (1), 81 - 115.
- El-Mashhadani, A. R. (2003, Ağustos 5). Kurumsal Yönetim. *El Mada Gazetesi*(1).
- El Tamimi, A. H. (2008, Temmuz 5). Devlete ait Şirketlerde Yönetim Uygulamaları ve Mali ve İdari Yolsuzluğun Azaltılmasındaki Rolü. Yolsuzlukla yüzleşmek ve Dürüstlük Kültürünü Yaymak İçin Kapsamlı Bir Ulusal Stratejiye Doğru. Bağdat: <https://www.academia.edu/16670319>.
- Erdoğan, D., & Demir, Y. (2015, Ağustos 3). Bist Kurumsal Yönetim Endeksine Tabi Olmanın Firmanın Finansal Performansına Etkisi: 2007-2013 Bist 100 Örneği-. *Sosyal Bilimler Metinleri-Namık Kemal Üniversitesi*, 2015(2), 1-13.
- Eroğlu, B. (2020, Nisan 28). Barings Bank Olayı. (<https://konupara.com/ekonomist/unutulmayanlar-barings-bank-olayi-6184/>). İstanbul, Türkiye.
- EY. (2017). Vergi Rehberi. Vergilemenin temel . www.vergidegundem.com/files/ebooks/2017/may/VR2017.
- Farhat, M. K. (2010). Vergi Muhasebesi. Al-Sham Özel Üniversitesi. Şam, Suriye: <http://www.aspu.edu.sy/laravel-filemanager/files/18>.
- Finansal Piyasa Kurumu. (2021, Ocak 14). Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri. https://cma.org.sa/RulesRegulations/Regulations/Documents/CGRegulations_ar.pdf. Riyad.
- Ghadir, M. Y. (2012). Yönetişim belirleyicileri ve standartları. Uluslararası Bilimsel Konferans Bilgi Çağında Yönetimin Küreselleşmesi-Jinan Üniversitesi-Trablus, Lübnan (s. 1-32-). Trablus: <http://archive.jinan.edu.lb/conf/MGKE/1/50.pdf>.

- Göçen, C. A. (2010). Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası. Mali Çözüm Dergisi, 20(97), 107 - 129.
- Gök, M., & Yalçın, Z. (2015, Nisan 1). Türkçe'de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları ile Karşılaştırılması. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi-Balıkesir Üniversitesi, 13(1), 219 - 255.
- Gülenme Gençoğlu, Ü., Poroy Arsoy, A., Ertan, Y., & Bora, T. (2014, Ekim). TMS/TFRS'ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 1-26.
- Güçlü, H. (2018). Halka Açık Şirketlerin Kurumsal Yönetim Yapıları ve Uygulamaları Hakkında Araştırma Raporu. Sermaye Piyasası Kurulu. Ankara: <http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20180612/0>.
- Gültekin, S., & Savci, M. (2009). Şirketler Muhasebesi (Cilt 3). (M. yayınevi, Dü.) Trabzon.
- Günay, S. G. (2008, Haziran 1). Implications Of The Global Financial Crisis In Terms Of corporate Governance: The Case Of Lehman Brothers. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 10(2), 97 - 107.
- Gürdal, T., Yardımcıoğlu, F., & Beşel, F. (2016, Temmuz 1). Türk Vergi Sisteminin Popülerlik Analizi. Maliye Araştırmaları Dergisi-Sakarya Üniversitesi, 2(2), 33 - 52.
- Haftacı, V. (2013). Şirketler Muhasebesi (Cilt 4). (M. Bulut, Dü.) Kocaeli, Türkiye: Umuttepe Yayınları.
- Halef, R., & Fadel, A. M. (2016). Kurumsal Yönetim Uygulamasının Irak Menkul Kıymetler Borsası'nda İşlem Gören Şirketlerin Verimliliğine Etkisi. Bağdat İktisadi Bilimler Üniversitesi Dergisi(47), <https://www.iasj.net/iasj/article/109024#:~:text=Issue%2047%2C%20Pages-,51-80,-Abstract>.
- Han, O., & Alâ, S. (2005). Şirket Yapıları ve Kuruluş Aşamaları (<https://mimoza.marmara.edu.tr/~burakarzova/SirketYapilari.pdf> b.). Ankara, Türkiye: Kosgeb Girişimciliği Geliştirme Merkezi.
- Hani, M. (2020). Vergi Reformlarının Cezayir Vergi Sistemine Etkisi. Ulusal Konferans: Janabi Sisteminin ulusal ekonomiyi hidrokarbonlar dışında çeşitlendirmeye katkısı (s. 1-18). Bouira: <https://www.researchgate.net/publication/339434496>.
- Hegazy, W. Y. (2020). Vergi muhasebesi (www.4kotoob.com/2020/04/pdf_11.html b.). Benha, Mısır: Benha Üniversitesi Ticaret Fakültesi.
- Hilefi, A. R. (2014). Cezayir'de Yeni Yerel Yönetim Yasaları Ve Yönetişim Göstergeleri. Vatandaşlık ve Yönetişim "Yönetim Politikası ve Kamu Yönetimi Reformu". Suk Ahras: <http://www.univ-soukahras.dz/eprints/2014-782-2efcd>.
- İbrahim, A.-H. A., El Baaj, K. M., & Hatif, M. A. (2017, Mart 1). Kurumsal yönetim ve finansal raporların kalitesiyle yaratıcı muhasebeye yönelik manipülasyon yöntemlerini sınırlamadaki rolü "Irak borsasında kayıtlı Irak bankaları için bir

- finansal rapor örneği üzerine uygulamalı bir çalışma". Lisansüstü Çalışmalar Dergisi - Neelain Üniversitesi, 7(28), 1-30.
- Ibrahim, M. A.-M.-M., & Jaafar, Y. H. (2017, Kasım 15). Vergi Yükümlülüğü Düzeyini Artırmak İçin Vergi Yönetişiminin Rolü. Lisansüstü Dergisi -Neelain Üniversitesi, 9(36), 114-139.
- Iman, Z., & Nassima, A.-A. (2016-2017). Kurumsal Teorileri. Kurumsal Yönetim Teorisi, <http://firmetheories.e-monsite.com/medias/files/5.pptx>. Konstantin, Cezayir: Constantine University 2: Abdelhamid Mehri - İktisadi, Ticari ve Yönetim Bilimleri Fakültesi.
- Irak Şirketler Yasası. (2004). Irak Şirketler Hukuk 1997 ‘2004 Değişikliğiyle Madde 21. <http://wiki.dorar-aliraq.net/iraqilaws/?p=20627>.
- Jajawi, T. M., & Al-Zarfı, M. M.-R. (2018). Dolandırıcılığı Azaltmak İçin Belediye Kurumları İçin Önerilen Bir Yönetişim Çerçevesi- Babil Valiliği Belediye Kurumlarında Uygulamalı Araştırma. Muhasebe ve Finansal Araştırmalar Dergisi, 13(42), 38-62.
- Jamam, M. (2010). Vergi sistemi, ekonomik kalkınma üzerindeki etkileri- Cezayir vaka çalışması -. İktisadi Bilimler ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, <https://bu.umc.edu.dz/theses/economie/ADJA3059>. Konstantin, Cezayir: Mahmoud Montouri Üniversitesi.
- Janker, F. A., & Abdo, A. M. (2020, Haziran 1). Yönetim Bürokrasisi Sorunu ve İyi Yönetişim İnşası. Dohuk Üniversitesi Dergisi, 32(1), 206-229.
- Jarwa, H. b., & Mukhramesh, A. (2019, Aralık 2). Bankacılık kurumlarında yönetim - belirleyicileri, standartları ve uygulaması- Cezayir örneğine istinaden. Kasdi Merbah Üniversitesi. Ouargla, Cezayir: <https://manifest.univ-ouargla.dz>.
- Juaid, N. M., & Abdel Rahman , N. İ. (2020). Yönetişimin finansal performans üzerindeki etkisi(Suudi bankaları üzerine uygulamalı çalışma). Kapsamlı Araştırma Lisans Çalışmaları Dergisi-İktisat ve Yönetim Fakültesi, Kral Abdülaziz Üniversitesi, 1(2), 1-37.
- Kadawi, T. M. (2019, Haziran 1). Vergi yükümlülüğü"Analiz kavramı ve yaklaşımı". Nevruz Üniversitesi Akademik Dergisi, 8(2), 208-221.
- Karamustafa, O., Varıcı, İ., & Er, B. (2009, Haziran 1). Kurumsal Yönetim ve Firma Performansı: İmkb Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Firmalar Üzerinde Bir Uygulama. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1(17), 119-100.
- Karavardar, A. (2016, Aralık 30). Hile Riskinin Tayini İçin Kanıtsal Ağ Kullanımı: Enron Vakası Uygulaması -Use Of Evidential Framework For Fraud Risk: An Application Of Enron Case. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8(17), 243 - 265.
- Kavdır, S. (2015, ocak). Kurumsal Yönetim ve Türkiye Mevzuatındaki Yeri. Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı- Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Tezi,

<https://hdl.handle.net/11467/2166>. İstanbul, Türkiye: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kaya, B. (2019, Ocak 20). Demirbank ve Demirbank'ın Batması Olayı Nedir? (<https://www.yatirimkredi.com/demirbank-ve-demirbankin-batmasi-olayi-nedir.html>). İstanbul, Türkiye.

Kerzan, F. H. (2013, Aralık 31). Kamu ve Özel Suriye Bankalarında İç Denetimin Yönetişim Uygulamasına Katkısı: Karşılaştırmalı Bir Çalışma. Al-Manara Araştırma ve Çalışmalar Dergisi-al al-bayt university, 19(4), 85-121.

Kim, D., & Song, C.-y. (2017, Eylül 1). Bankruptcy of Lehman Brothers: Determinants of Cross-country Impacts on Stock Market Volatility. International Journal of Economics and Financial Issues, 7(3), 210 - 219.

Kishalı, Y. (2017). Şirketler Muhasebesi. İstanbul: Beta Basım Yayım.

Kitiş, M. A., Çalık, D., & Toros, Ş. (2005, Nisan). Türkiye'de Kurumsal Yönetim. Bankacılar Dergisi(53), 121-141.

Lakhdiri, R. (2017, Aralık 1). Cezayir Ekonomik Kurumunda Kurumsal Yönetim İlkelerinin İş Etiği Üzerindeki Etkisi. İktisadi Bilimler Dergisi-Baji Mokhtar Üniversitesi - Cezayir, 18(2), 127-145.

Mahmoud, M. D., & Hamdan, K. H. (2011, Ekim). Irak'ta özelleştirme ve vergi sistemi. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 2(7), <https://www.iasj.net/iasj/download/58dee19edd4c341d>.

Mahmoud, M. H., & Al-Kholy, H. A. (2008). Muhasebe Şirketleri (<https://www.4kotoob.com/2018/04> b.). Kahire, Mısır: Kahire Üniversitesi Ticaret Fakültesi.

Manasir, Ö. I. (2013, Haziran 30). Kurumsal Yönetim Kurallarının Uygulanmasının Ürdün'Deki Halka Açık Anonim Hizmet Şirketlerinin Performansı Üzerindeki Etkisi. Haşimi Üniversitesi. Zarka, Ürdün: <https://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2013/08>.

Mashkour, S. J., Al-Baaj, K. M., & Al-Karawi, N. A. (2014). Vergi Muhasebesi (Irak'taki yasal çerçeveleri ve pratik uygulamaları). Kadisiyah, Irak: <https://www.researchgate.net>.

Masouda, J., & Layla, B. S. (2010-2011). Vergiler ve ekonomik gelişme üzerindeki etkisi, Boura Vergi Müfettişliği bir vaka çalışması. Yüksek Öğretim ve Bilimsel Araştırma Bakanlığı / Üniversite Merkezi / Albay Akli Mohand Oulhaj / Al-Buweira, <http://anciensite.univ-bouira.dz> »uamob» fichiers. Bouira, Cezayir: Ekonomi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Enstitüsü.

Metin, A. (2012, Nisan). Türklİye'De E-Devlet Uygulaması ve E-Devletİn. Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi(7), <http://www.e-dusbed.com>.

Meyzin, S. (2019, Haziran 2). Demirbank Neden Battı : 2001 Ekonomik Krizi. (<https://www.yatirimkredi.com/demirbank-neden-batti-2001-ekonomik-krizi.html>). İstanbul, Türkiye.

- Mili Eğitim Bakanlığı. (2011). Şahis Şirketleri. <https://docplayer.biz.tr/7671029-T-c-milli-egitim-bakanligi-muhasebe-finansman-sahis-sirketleri-344mv0020.html>. adresinden alınmıştır
- Mohamed, K. A. (2012, Aralık 31). Irak'taki anonim şirketlerin çalışmaları için bilimsel temellerin atılmasında kurumsal yönetimin rolü. Al-Ghari İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi-Teknik Enstitü / Babylon, 8(25), 55-75.
- Muhtar, M. A. (2019). Vergi Muhasebesi Teorisi ve Uygulaması (<http://repository.ush.sd:8080/xmlui/handle/123456789/1004> b.). Shendi, Sudan: Shendi Üniversitesi.
- Nada, K. (2010). Suriye'de Kurumsal Yönetim İlkeleri (Mısır ve Ürdün ile karşılaştırmalı çalışma). Şam Üniversitesi İktisadi ve Hukuki Bilimler Dergisi, 26(2), 675-697.
- Naeima, Z., Wasila, A., & Wiaam, H. (2009). Cezayir'de kurumsal yönetimin uygulanması. İktisadi, Ticari ve Yönetim Bilimleri Enstitüsü-Muhammed Khider Üniversitesi, 1(1), 202-214.
- Nas, A. (2012, Aralık 1). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16(4), 1307 - 1336.
- Nasır, A. A. (2018, Eylül 30). Vergiler ve Devletin Genel Bütçe Gelirlerinin Artırılmasındaki Rolü (2003-2016) Dönemi İçin Analitik bir Çalışma. Ekonomik, İdari ve Mali Araştırmalar İdaresi ve Ekonomi Fakültesi Dergisi, Al-Qadisiyah Üniversitesi, 10(3), 479-504.
- Nofal, Ş. C. (2020, Nisan 11). Yolsuzlukla Mücadelede Yönetişim ve Mekanizmaları. <http://www.enssea.net/enssea/majalat/2545>, 244-257. Cezayir: Cezayir Üniversitesi 3 - İbrahim Sultan Chibout.
- Nureddin, H., & Fatima, S. (2012). Cezayir Özel Sektöründeki Mali ve İdari Yolsuzluğun Azaltılmasında Kurumsal Yönetimin Rolü. Mali ve idari yolsuzluğu azaltmak için bir mekanizma olarak kurumsal yönetim. Biskra: <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2012/05>.
- Nuri, S. (2020, Ağustos 14). İdari Bürokrasi ve İyi Yönetişim. Al-Zaman Magazine - Arapça, Uluslararası, Bağımsız. Bağdat, Irak: <https://www.azzaman.com/>.
- Okçu, M. (2007, Eylül 1). Yönetişim Tartışmalarına Katkı:Avrupa Birliği için Yönetişim Ne Anlama Geliyor? İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi-Süleyman Demirel Üniversitesi, 12(3), 299-312.
- Onbulak, E. (2017, Nisan 10). Kurumsal Yönetim ve Türkiye Yansımaları. Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi-İstanbul Üniversitesi(72), 101 - 126.
- Önder, T. (2019, Aralık 31). Türkiye’de Bürokrasi-Demokrasi İlişkisi Üzerine. Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi-Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, 14(20), 2149 - 2168.
- Othman, A. Y. (2013). Muhasebe Sermaye Şirketleri (www.4kotoob.com/2019/04/pdf_9.html b.). Sana'a, Yemen.

- Oueslati, İ. (2019). Yönetişim, stratejik teyakkuz ve öngörü (<https://www.academia.edu/35102547> b.). Kartaca, Tunus.
- Özer, U. (2013). Kamu Yönetimi. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi, <https://docplayer.biz.tr/50823804-Kamu-yonetimi>. Eskişehir, Türkiye.
- Özger, E. (2009). Kurumsal Yönetim ve İmalat Sektöründe bir Uygulama. İşletme Ana Bilim Dali- Finans Bilim Dali, <http://nek.istanbul.edu.tr:4444/ekos/TEZ/45455.pdf>, 3-92. İstanbul, Türkiye: İstanbul üniversitesi.
- Öztürk, İ. (2017, Aralık 18). Mali Güce Göre Ödeme Anayasal İlkesinin Vergi Benzeri Mali Yükümlülüklerle Uygulanabilirliği. Anayasa Hukuku Dergisi, 6(12), 609-648.
- Rabih, B., & Ghanem, H. (2012). Yönetişim: Kavram ve Önem. Mali ve idari yolsuzluğu azaltmak için bir uygulama olarak kurumsal yönetim. Biskra: <https://www.academia.edu/37937883>.
- Rakha, S. (2020). Kamu Yönetimi (http://www.du.edu.eg/upFilesCenter/com/1584796907 b.). Damietta, Mısır: Damietta Üniversitesi.
- Ramzy, J. M. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'Nin Kurumsal Yönetime Giriş Olarak Muhasebe Açıklamalarına İlgisi-Muhammed Khider Üniversitesi - İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi. Kurumsal Yönetim, Mali Ve İdari Yolsuzluğu Azaltmak İçin Bir Mekanizmadır. Biskra: <https://ebook.univeyes.com/40905>.
- Reda, S. M. (2011, Aralık 31). Kurumsal Yönetim Mekanizmaları ve Denetçi İle Finansal Tablo Kullanıcıları Arasındaki Beklenti Farkını Azaltmadaki Rolü-bazı Bölümlerin Denetçileri ve Yöneticilerinin Bir Örneğinin Görüşlerinin Analitik Bir Çalışması. Al-Ghari İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi-Kufa Üniversitesi(18), 229 - 274.
- Rukayya, H., Karama, M., & Fatma, H. (2012). Mali Ve İdari Yolsuzluğu Azaltmak İçin Bir Mekanizma Olarak Kurumsal Yönetim. Laboratuvar, Bankacılık ve İşletme Yönetimi (s. 1-22). Biskra: <https://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2012/05>.
- Sağlar, J., & Kandemir, c. (2007, Haziran 1). Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı? Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 11(1), 20-39.
- Saleh, M. J. (2006-2007). Muhasebe Şahıs Şirketleri (www.ktab3ndna.com/2019/10/blog-post_7.html b.). Kahire, Mısır: Ticaret Fakültesi.
- Sayım, F. (2021, Ağustos 25). Kurumsal Yönetim Deyince Akla Gelenler. (M. Ameen, Röportaj Yapan)
- Seif, A. H. (2017, Eylül 24). Arap ülkelerinde kurumsal yönetimin uygulanması için gereklilikler. Al-Saeed Beşeri Bilimler ve Uygulamalı Bilimler Dergisi(1), 50-65.
- Şener, N. (2014). İmar Bankası'nın İflası Ve 7.5 Milyar Tl Zarar. Oprisk Dergisi.

- Şengel, S. (2019). Şirketler ve Şirketler Muhasebesi. S. ŞENGEL, S. SELİMOĞLU, E. BAYAZITLI, K. GÜRDAL, & A. ALAGÖZ içinde, Şirketler Muhasebesi (<https://ets.anadolu.edu.tr/storage/nfs/MUH212U> b., s. 2-25). Eskişehir, Türkiye: Anadolu Üniversitesi.
- Şen, İ. K., & Gergin, B. (2019, Aralık 29). Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Almanin Bankaların Performansına Etkisi: Borsa İstanbul'da bir Araştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 21(4), 956-978.
- Shaheen, M. Y. (2017, Kasım 21). (8) Sayılı Kanun ve Değişikliklerinin Vergi Beyannamesi Hazırlayıcıları Açısından Mükelleflerin Vergi Yükümlülüğüne Etkisi. Al-Najah Ulusal Üniversitesi Lisansüstü Çalışmalar Koleji. Nablus, Filistin: <https://repository.najah.edu/bitstream/handle/20.500.11888/13975>.
- Shaima, H. (2017). Vergi Reformunun Vergi Gelirlerinin İyileştirilmesindeki Rolü Mahalle Vergi Merkezinin Bir Vaka Çalışması. Abdul Hamid Ibn Badis Mostaganem Üniversitesi, <http://193.194.86.113/bitstream/handle/123456789/3713/231.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Mostaganem, Cezayir: Ekonomi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi- İFinans ve Muhasebe Bölümü.
- Shuaib, A.-S. M., & Kamel, S. M. (2012 - 2013). Anonim Şirketlerde Muhasebe (<http://alqashi.com/book/book40> b.). Kalyubya, Mısır: Banha Üniversitesi'ndeki Açık Öğrenim Merkezi.
- Şin, S. (2019, Aralık). Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Usulü. İzmir YMMO Dergisi, 1(2). İzmir, Türkiye.: <https://dergipark.org.tr/937689>.
- Tabni, M., & Eiba, f. (2012). Mali ve idari yolsuzluğun ele alınmasında kurumsal yönetim ilkelerinin rolü. Mali ve idari yolsuzluğu azaltmak için bir mekanizma olarak kurumsal yönetim (s. 1-18). Biskra: <https://www.noor-book.com/5198>.
- Thabet, T. H., & İbrahim, L. H. (2020). İyi yönetişimin belirleyicilerini değerlendirin. Cihan Üniversitesi. Erbil: <https://www.academia.edu/25617269>.
- Ticaret Bakanlığı. (2020). Türkiye'de Şirket Kurmak. https://ticaret.gov.tr/data/5d3e935313b87607d8feeffc/rehber_Tr.pdf adresinden alınmıştır
- Toraman, C., & Abdioğlu, H. (2008, Ekim 1). İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Zayıf ve Güçlü Yanları: Derecelendirme Raporlarının İncelenmesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi-Balıkesir Üniversitesi(40), 96-109.
- Tüm, K. (2013, Aralık 1). Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı. Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(2), 93 - 112.
- Tuqa, H. Ö. (2019, 10 20). Ürdün'de Bürokrasi ve İdari Sorunlar. Ammon Haber Ajansı, <https://www.ammonnews.net/article/493561>.

- Türedi, H., Karakaya, G., & İldem, M. (2015, Mart 1). Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi. Sayıştay Dergisi(96), 55-74.
- Yardimcioğlu, M., AY, H. M., Bİlgİner, M., Günay, Y., & Yörük, A. (2015, Ocak). Vergİ ve Muhasebe İle İlgili Meslek Seçiminde Üniversite Öğrencilerinin Moral ve Manevi Değerlerinin Etkisi. Kahramanmaraş Sutcu Imam University. Kahramanmaraş, Türkiye: <https://www.researchgate.net/publication/312527303>.
- Yılmaz, G., & Biyan, Ö. (2016, Aralık). Vergi Hukukunda bir Belirsizlik: “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 38(2), 349-374.
- Yılmaz, Z. (2017). Vaka Analizi İle Eğitim ve Adli Muhasebe Alanında Bir Uygulama. Journal of Academic Value Studies (JAVStudies), 3(13), 398-417.
- Youssef, M. H. (2007). Mısır'daki uygulama Modeline Özel Atıfta Bulunulan Yönetim Belirleyicileri ve Standartları. Ulusal Yatırım Bankası. Kahire: http://www.grenc.com/show_article_main.cfm?id=7948.
- Yusuf, H. A., Maeaş, Q., & Qwaider, Q. H. (2020, Haziran 30). Yenilikçi Muhasebe Yöntemleri Karşısında Kurumsal Yönetim Mekanizmalarının Rolü-Cezayirdeki İlaç Endüstrisi İçin Biopharma Şirketinin Saha Çalışması. İşletme ve İktisadi Araştırmalar Dergisi-Ziane Achour Üniversitesi, 6(1), 214 -195.
- Zengin, A. N., & Yılmaz, A. A. (2017, Şubat). Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Standartları. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 10(48), 685-702.

ÖZGEÇMİŞ

Moamin Mazin Ameen, İlk, orta ve lise eğitimini Musul'da tamamladı. 2011 yılında, Musul Üniversitesi İşletme ve İktisat Fakültesi Muhasebe Bölümü'nden (87) ortalama ile mezun oldu. 2017 yılında Ankara'da Gazi Üniversitesi'nden Türkçe öğrenmeye başladı ve 2018 yılında TÖMER sertifikasını aldı. 2019 baharında, Yalova Üniversitesi İşletme ve İktisat Fakültesi İşletme Anabilim Dalı - Muhasebe ve Finans Bölümü'nde yüksek lisans eğitimine başladı.

