

İFLAS ERTELEMESİNE BAŞVURAN ŞİRKETLERDE KAYYIMIN KARŞILAŞABİLECEĞİ MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİ: KOBİ'LERDE DURUM DEĞERLENDİRMESİ

Yrd.Doç.Dr. İdris VARICI*

ÖZET

Türk Ticaret Kanunu ve İcra İflas Kanunu'nda belirtildiği üzere; iflas erteleme müessesesi, borca batık durumda olan sermaye şirketinin iflasının istenmesi durumunda geçici bir süre ile iflasın önlenmesine yönelik bir kurumdur. İflasın ertelenmesi ile mali bakımdan güçlük içinde olan işletmeye durumunu düzeltmek için son bir kez süre verilmektedir. Mahkeme tarafından iflasın ertelenmesi kararı verilebilmesi için birtakım şartların oluşması gerekir. Bunlardan en önemlileri şirketin borca batık olması ile dürüst ve doğru bir şekilde mali analizi yapılmış iyileştirme projesinin sunulmasıdır.

İlgili mahkeme, erteleme kararı ile birlikte şirketin iyileştirme projesindeki hedeflerinin yerine getirilmesinde aktif rol alabilecek (şirket yönetimini devam ettirecek) veya yönetimi denetleyecek kayyım/kayyım heyeti atamaktadır. Mahkeme bir tek kayyım atayabileceği gibi birden fazla kayyımdan oluşan bir kayyım heyeti de atayabilmektedir. Özellikle şirket yönetiminin yaptığı faaliyetleri denetleyen ve rapor eden denetçi kayyımı/kayyım heyeti, görev yaptığı süre zarfında çeşitli muhasebe düzensizlikleri ile karşılaşabilmektedirler. Bu çalışmada; denetçi kayyımının/kayyım heyetinin, KOBİ niteliğinde bir işletmede görev yaptığı süre zarfında karşılaşılabileceği muhasebe düzensizlikleri ifade edilmeye çalışılmıştır. En fazla muhasebe düzensizliği olabilecek hesaplardan yola çıkılarak, gerek literatür gerek kayyım sıfatıyla bulunduğumuz çeşitli görevlerden elde edilen gözlem ve sonuçlara göre bir değerlendirme yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İflas Erteleme, Kayyım, Muhasebe Düzensizlikleri

Jel Kodlar: M40, M42

* Ondokuz Mayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe-Finansman ABD Dalı Öğretim Üyesi, idris.varici@omu.edu.tr

POSSIBLE ACCOUNTING IRREGULARITIES WHICH MAY FACED BY TRUSTEE AUDITOR IN COMPANIES THAT APPLICANT BANKRUPTCY SUSPENSION: SITUATION ASSESSMENT IN SME

Abstract

As mentioned in the New Turkish Commercial Code and in the Turkish Execution and Bankruptcy Code, bankruptcy suspension is a procedure which may be used for a corporation whose assets are not sufficient to cover its debts-bankruptcy was already requested- to suspend the bankruptcy of the insolvent corporation temporarily. Bankruptcy suspension procedure allows, for a limited time, the financially insolvent corporation to strength its financial status. The court may have decide bankruptcy suspension only if required certain conditions are occurred. Being deeply in debt and submitting a restructuring plan for debts which includes a fair and square financial analysis are one of the most important conditions .

If the Court decides stay of bankruptcy bankruptcy suspension, the Court will then appoint a custodian (or custodian board) who will play an active role in the implementation processes of the suggested restructuring plan or will monitor the restructuring activities, to the insolvent corporation. The court may have appoint only one custodian or a board of custodians. Trustee Auditor/Auditors, who is responsible for auditing and reporting the activities of the corporate management, may have faced with some accounting irregularities during her/his time in the corporation. The aim of this study is to shed more light on the accounting irregularities which may have faced by Trustee Auditor during her/his period in a SME. Starting with the accounts which mostly tends to have accounting irregularities, this study reveals a comprehensive evaluation based not only on the related literature but also on the personal observations and experiences acquired by the author during his time in SME's as a Trustee Auditor.

Key Words: Bankruptcy Suspension, Trustee Auditor, Accounting Irregularities

Jel Codes: M40, M42

1. GİRİŞ

İflas ertelenmesi; borca batık olan işletmelerin belli koşulların oluşması halinde mahkeme tarafından iflasının ertelenmesi ve işletmeye belli süreliğine mali durumunun düzeltilmesi için süre verilmesidir. Borca batık durumda olan işletmelerin, belli başlı olumsuzluk göstergesi niteliğinde özellikleri bulunmaktadır. Örneğin; satışlar düşmekte, maliyetler yükselmekte ve dolayısıyla karlılık düşmekte, şirketin net işletme sermayesi düşmekte, cari oranı azalmakta, alacakların tahsilatında zorluklar çekilmekte ve en önem-

lisi bir bütün olarak nakit akımlarında sıkıntı çekilmekte ve mali sıkıntı içinde olmaktadır. Mali sıkıntı içinde olan işletme yöneticileri veya sahipleri, ya hukuki bir zemin altında ya da gayrihukuki bir düzenle işletmeleri içinde bulunduğu durumdan kurtarmaya çalışabilmektedirler.

Mali sıkıntı içinde olan işletmeler, varlıkların borçları karşılamaması durumunda, iflas erteleme müessesinden yararlanabilmektedirler. İflas erteleme müessesinden yararlanan işletmelere mahkeme eliyle kayyım/kayyımlar atanmaktadır. Kayyım/ kayyımlar atanmasının sebebi, şirket faaliyetlerinin işleyişine nezaret edilmesi, işletmenin mal varlığının korunması ve objektif bir şekilde denetiminin sağlanması ile şirket alacaklılarının korunmasıdır. Fakat işletmenin içinde bulunduğu durum itibarıyla denetim kayyımı/kayyımları olarak atanan kişiler, işletme yönetiminin veya sahiplerinin çeşitli düzensizlikleri ile karşılaşabilmektedirler.

Mali sıkıntı içinde olan ve iflas baskısı altında olan işletmelerde muhasebe düzensizliklerinin olma ihtimali yüksektir. Çünkü işletmeleri hileli eylemlere yönlendiren başlıca etkenlerden biri baskı faktörüdür. Baskı faktörü, bir işletmenin içinde bulunduğu mali sıkıntı ölçüsünde artış göstermektedir. Baskı faktörünün artışı da işletmeleri ve bu işletmelerle ilgili üçüncü kişileri muhasebe düzensizlikleri ile karşı karşıya bırakmaktadır.

Çalışmanın amacı; mali başarısızlık içinde bulunan, çıkmak için çareler arayan ve bu yüzden iflas erteleme müessesinden yararlanmak isteyen KOBİ niteliğindeki işletmelerin, iflas erteleme sürecinde ortaya koyabilecekleri muhasebe düzensizliklerine yönelik tespit ve değerlendirmelerde bulunmaktır. Bu düzensizlikler genelde atanan kayyım/kayyımların, özelde ise geçici kayyım/kayyımların gözüyle bakılarak analiz edilecektir. Çalışma kapsamında, ilgili literatürden, ilgili mahkeme kararları ve kayyım sıfatıyla bulunduğumuz iflas erteleme davalarındaki gözlem ve sonuçlardan yararlanılmıştır.

2. İFLASIN ERTELENMESİ KAVRAMI

İflasın ertelenmesi; varlıkları borçlarını karşılayamayan ya da borcu varlıklarından fazla olan şirketlerin (sermaye şirketleri) iflasının istenmesi durumunda, geçici bir süre iflasına karar verilmesini önlemek ve işletmenin durumunun iyileştirilmesi ve faaliyetinin devamının sağlanması ve ilgili kişilerin haklarının korunması amacıyla tesis edilmiş bir müessesedir (Selcik,2014:85). İflasın ertelenmesi talebine, yönetim kurulu veya şirket alacaklılarının birinin talebi üzerine, mahkemece karar verilir (Dumanoğlu, 2012: 23).

İflasın ertelenmesi yönetim kurulu ve alacaklılar tarafından talep edilebileceğine göre, bu iki taraf arasında amaç farklılıkları olabilecektir. Alacaklı-

ların iflas erteleme müessesinden yararlanma isteği objektiflik açısından kabul edilebilir bir durumdur. Çünkü amaç, işletmeyi bulunduğu durumdan kurtarıp işletmenin daha fazla iyileştirilmesini sağlamak ve işletmeyi faaliyetlerine devam ettirerek (iflasını erteleyerek) alacaklarının tamamına kavuşmaktır. Ancak burda alacaklıların bağımsız hareket edebilme kabiliyeti önemlidir. Öte yandan yönetim kurulunun iflas erteleme talebinde bulunmasında aynı düşüncelerle hareket edeceği kuşkuludur. Yönetim kurulunun böyle bir talepte bulunmasında özellikle kötü niyetli olunabilmektedir. Yeni TTK ile birlikte, özellikle aile tipi sermaye şirketlerinde yönetim kurulu tek kişiden de oluşabilmektedir. Bu anlamda örneğin kötü niyetli borçlular, borçlarını ödemeyi biraz daha geciktirip şirketin içi boşaltılarak bazı alacaklıların haklarının gasp edilmesi yoluna başvurabilmektedirler.

İflasın ertelenmesi yeni TTK 376. ve 377. maddelerde, eski TTK 324. maddesinde geçmektedir. Eski TTK 324. maddeye göre, özetle şirketin borca batık olması (varlıklarının borçlarını karşılayamaması hali) durumunda, yönetim kurulu durumu mahkemeye bildirmekle yükümlüdür. Bu durumda mahkemece şirketin iflasına karar verilebilir. Ancak şirketin durumunun düzeltilmesinin mümkün olması ve bu durumun bir proje ile ifade edilmesi durumunda, yönetim kurulu veya şirket alacaklılarından birinin talebi üzerine, mahkemece iflasın ertelenmesine karar verilir (Dumanoglu, 2012:23). Yeni TTK 376'da ise özetle "şirketin borca batık olduğuna dair belirtiler varsa, yönetim kurulu şirketin hem devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkarmalıdır. Bu bilançodan şirketin alacaklılarının alacaklarını karşılamadığı ortaya çıkarsa, şirket yönetim kurulu şirketin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine başvurmalıdır" ifadesi yer almaktadır.

6102 sayılı TTK madde 377'de "Yönetim kurulu veya herhangi bir alacaklı, yeni nakit sermaye konulması dâhil nesnel ve gerçek kaynakları ve önlemleri gösteren bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir. Bu hâlde İcra ve İflas Kanununun 179 ilâ 179/b maddeleri uygulanır" şeklinde ifade edilmektedir. Görüldüğü üzere şirketin iflas erteleme talebi ya alacaklı/alacaklılar ya da yönetim kurulu tarafından istenebilmektedir.

İflas erteleme talebinin uygun görülmesi halinde, mahkemenin hemen kayyım¹/kayyımlar ataması gerekmektedir. Kayyım ataması ile birlikte, kayyımın/kayyımların yapacakları görevler mahkeme kararı ile kayyımlara bildirilmelidir. Kayyımlar bildirilen yükümlülükler doğrultusunda düzenli olarak mahkemeye rapor sunmaktadırlar. Bu raporlar vasıtasıyla mahke-

1 Şirket faaliyetlerinin yönetimi veya denetimi ile görevlendirilen, mahkeme tarafından atanmış uzman kişi veya kişilerdir (Sümer 2013, www.xing.com). Görüldüğü üzere kayyım/kayyımlar ya şirketin yönetimini tamamen ele almakta (yönetici kayyımı) veya şirketin iflas erteleme talebi süresince yaptıklarını denetlemektedirler (denetçi kayyımı). Bu iki kayyımın sorumlulukları ve görevleri birbirinden farklıdır.

me, işletmenin iflas ertelenmesine veya iflasına karar vermeye çalışmaktadır. Ancak mahkeme kayyımdan/kayyımlardan gelen raporları da yer yer bilirkişi incelemesine sunmaktadır.

3. İFLAS ERTELENMESİNDE YAŞANAN SÜREÇLER

İflas erteleme müessesesi, şirketin iflasının engellenmesi suretiyle durumunun daha da ağırlaşmasının önlenmesi ve alacaklıların haklarının korunmasına yönelik bir kurumdur. Bu nedenle bu süreçte şirketin öncelikle mali açıdan sıkıntı içinde olması ve borca batıklık halinin tespit edilmesi gerekir. İflas erteleme konusu daha çok hukuki anlamda incelendiğinden iflas erteleme ile ilgili İcra İflas ve Türk Ticaret Kanunu öncelik taşımaktadır. Bu anlamda İcra İflas Kanunu'na göre (md.176), iflas ertelemeye ilgili mahkeme karar vermektedir. İlgili mahkeme, bu karar ile birlikte şirketin faaliyetlerini kontrol veya denetlemek için ya yönetici kayyımı ya da denetçi kayyımı atamaktadır. Mahkeme atadığı kayyım veya kayyım heyetinin görevlerini de kendilerine tebliğ etmektedir. Kayyım veya kayyım heyeti, kayyımlık görevini kabul etme veya etmeme konusunda hürdür. Eğer bağımsızlığını zedeleyecek bir durum veya içinden çıkamayacağı bir durum söz konusu ise kayyımın veya kayyım heyetinin bu görevi kabul etmemesinde fayda vardır.

İflas erteleme sürecinin mahkeme tarafından belirlendiği, Yargıtay 23. dairenin 2014 yılında verdiği bir kararda (782 numara/4746 sayılı karar) da ifade edilmektedir. *“Mahkeme borca batıklık durumunun tereddüte yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi ve iyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olup olmadığı ve süreç içerisinde uygulamaların projede gösterilen iyileştirme unsurlarına uygun bulunup bulunmadığı hususunda somut verilere dayalı, teknik, denetime elverişli ve detaylı bir inceleme için, dosyanın oluşturulacak uzman bir heyete tevdi ile dosya üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılması ve varılacak uygun sonuca göre bir karar verilmek gerekir”* şeklinde ifadeler yer almaktadır.

İcra İflas Kanunu'na göre iflas erteleme süresi bir yıldır. Bu süre kayyım veya kayyım heyetinin verdiği raporlar doğrultusunda dört yıla kadar uzatılabilir. Eğer alacaklıların haklarının korunduğu ve işletme faaliyetlerinin mahkemeye sunulan proje kapsamında pozitif bir şekilde yürüdüğü kanaati mevcutsa bu süre uzatılabilir. Aksi durumda, şirketin mali yapısının iyileşmemesi hatta daha da kötüye gitmesi ve alacaklılara hakkaniyet çerçevesinde yaklaşılmaması durumunda, şirketin mahkemece iflasına karar verilebilir.

3.1. Borca Batıklık Durumunun Tespiti

Bir şirketin aktifi, şirketin ekonomik yapısını gösterirken, pasifi ise şirketin finansal yapısını belirtmektedir. Gelir tablosu ise şirketin ekonomik ve finansal yapısındaki değişiklikler ile bu değişikliklerin sonuçlarını ifade etmektedir. Bu nedenle şirketin ekonomik ve finansal yapısının bozulması gelir tablosunu da etkilemektedir. Bu etkileme, şirketin önce kar kaybı ile başlayan, borçlanmanın hızlanmasıyla ve borçlanma maliyetlerinin artması ile devam eden, özvarlığın kaybedilmesiyle ve borca batıklık ile sonuçlanan bir süreçten ibarettir (Özkan ve Al, 2014:20). Özellikle gelir tablosunda yer alan sonuç hesaplarının kötüye gitmesi kar kaybını göstermektedir. Bu kar kaybı sürekli olursa firma borçlarını ödyemez duruma düşecek ve iflas erteleme talebinde bulunacaktır.

Mahkemeden şirketin iflasının ertlenmesinin talep edilebilmesi için öncelikle borca batıklığı muhtemel gösteren somut, maddi ve hukuki deliller ibraz edilmesi gerekir. Bunun için şirket aktiflerinin satış değerleri üzerinden rayiç değer bilançosu düzenlenir. Rayiç değer bilançosundan şirketin borca batık olduğu veya varlıklarının borçlarını karşılamadığı durumları tespit edilebilir. Bu tespitte şirketin varlıklarının borçlarını karşılayamadığı kısım aralığı da tutar olarak belirlenebilir. Bu bilançoya ek olarak; şirketin borçlarını ödeyememesi, devam eden icra iflas takiplerine maruz kalma, vergi ve sigorta borçlarını ödeyememe gibi durumlar da şirketin borca batık olduğunun göstergelerindedir (Işıktaş,2003:3).

Şirketin uzun vadede faaliyetlerine devam edebilmesi için, özvarlığını koruması gerekir. Şirketin özvarlığı mevcutları ile alacaklarının toplamından borçlarının çıkarılması yoluyla ortaya çıkan tutardır. Bu yapı bozulduğu zaman şirket için her an borca batıklık ortaya çıkabilir (Özkan ve Al,2014:18). Çünkü bu yapı bozulduğunda kar kayıpları başlamakta, borçlanmalar artmakta ve bu borçlanmalara dayalı maliyetler artmaktadır. Özellikle karın kaybolması veya azalması ile işletme varlıklarının kaybedilmesi ve borca batıklık ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle şirketin özvarlığını artırması için alacak politikasının ve borç politikasının uyumlu ve doğru olması gerekir.

Borca batıklık, şirket aktiflerinin yıllık bilançoda olduğu gibi defter değerleriyle değil de olası satış değerleriyle değerlendirilmesi durumunda bile şirketin borç ve taahhütlerini karşılayamaması ve alacaklıların alacaklarını tahsil edememesi durumunu gösterir (Yılmaz, 2009:151). Yani kısaca şirketin satış değerleri üzerinden aktiflerinin borçlarını karşılayamaması durumudur. Fakat ne kadarlık karşılamama oranı olması gerektiği ile ilgili farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşlerden biri Yargıtay kararlarında bulunmaktadır. Yargıtay 19. dairenin belirttiği bir görüşte, şirketin varlıklarının borçlarını karşılama oranının %20-25'in altına düşmediği sürece iflasın ertelenmesine

karar verilebilir. Aksi halde şirketin iyileştirilmesi mümkün olmadığı kanaatine varılmaktadır (Yılmaz,2009:152, Kayar,2009:35). Mahkeme kararları bizleri bağladığından bu karar kanaatimizce uygundur.

Borca batıklığın tespit edilmesi ve mahkemeye başvurulması ile borca batıklığın kesinleştiği söylenemez. Mahkemenin borca batıklığın gerçekten var olup olmadığını tespit ettirmesi gerekir. Bu nedenle şirketin borca batıklığa ait bütün belgeleri mahkemeye sunması gerekmektedir. Yargıtay 19. Hukuk dairesi bunu (Kayar,2009:21);

“....şirketin borca batılık bildirimini mahkemece bu durumun re’sen araştırılması gerekir”

“.....Bilirkişi incelemesi yapılmadan borca batıklık halinin varlığı sabit kabul edilerek iflasa karar verilemez” şeklinde bildirmektedir.

Yargıtay’ın bu görüşüne göre, mahkemeye sunulan borca batıklık bilançosu diğer belgelerle birlikte bilirkişi incelemesinden geçmelidir. Bilirkişi sunulan belgeler doğrultusunda ya yeni bir bilanço hazırlamakta ya da mevcut bilançonun düzeltimine gitmektedir. Bu şekilde ortaya çıkan rapor doğrultusunda mahkeme iflas erteleme veya iflas kararı vermektedir.

3.1.1. Borca Batıklık Bilançosu

Borca batıklık bilançosu hazırlanırken Ticaret Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunları, Vergi Kanunları gibi düzenlemelerde yer alan mali tablo kriterleri ve değerlendirme ölçüleri dikkate alınmaz (Dumanoğlu, 2011:85). Çünkü borca batıklık bilançosu hazırlanırken şirketin tüm aktiflerinin güncel satış fiyatları üzerinden bilançoya geçirilmesi gerekir. Aksi halde maliyet değerleri üzerinden kayıt edilen varlıkların borçları karşılamaması, şirketin içinde bulunduğu durumu net bir şekilde yansıtmaz. Yani tek bir değerlendirme ölçüğü esas alınmaktadır. Bunun için sadece mali tablo hazırlama konusunda değil, şirketin aktiflerini bilen ve anlayan uzman bir ekipten oluşan bilirkişi grubu oluşturulmalıdır. Örneğin; şirketin varlıkları içinde bulunan bir makinanın değerlemesi, alanında uzman bir mühendis tarafından yapılmalıdır.

Diğer taraftan şirketin bütün gizli yedek ve borçlarının ortaya çıkarılması gerekmektedir (Dumanoğlu, 2011:85). Bu anlamda özellikle şirketin borçlarının defter ve belgelere dayandırılması gerekmektedir. Çünkü ticari borçların gerçek olup olmadığını tespiti gereklidir. Bu nedenle Yargıtay kararlarında da belirtildiği üzere, borçların ticari defterlerde bulunması gerekmektedir (Kayar, 2009:25).

Borca batıklık bilançosundan önce yetkin bilirkişi ekibi ile birlikte ilk önce muhasebe dışı envanter çalışmaları yapılmalıdır. Bu anlamda şirketin varlıklarının mevcut olup olmadığını belirlemek için saymak, ölçmek ve tartmak gibi işlemlerin gerçekleşmesi gerekmektedir. Aksi halde varlıklarla

ilgili defter kayıtlarının an itibariyle çok da önemi yoktur. Çünkü maliyet değeri üzerinden kayıt edilen varlıkların çoğunun gerçek değerleri defterlerden elde edilmeyecektir. Bu nedenle şirketin üzerine kayıtlı varlıkların sayımı ve değerlemesi borca batıklık bilançosu için oldukça önemlidir. Muhasebe dışı envanter çalışmaları yapıldıktan sonra varlıklar piyasa değerleriyle değerlendirilerek herhangi bir deftere kayıt edilmeden bilanço oluşturulmaktadır.

Yıllık bilançodan farklı olarak borca batıklık bilançosunun aktifinde ve pasifinde yer almaması gereken ve alması gereken aktif ve pasif kalemler aşağıdaki gibidir (Yılmaz, 2009: 154-156; Dumanoglu, 2011:128-135).

Tablo 1: Yıllık Bilançoda Yer Alıp Borca Batıklık Bilançosunda Yer Almaması Gereken Kalemler

Aktif Hesaplar	Pasif Hesaplar
Dönen Varlıklar	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
Karşılık Hesapları (Stok değer düş. karşılığı, şüp.tic.al karşılığı gibi)	Menkul Kıymet İhraç Farkı
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
Gelecek Aylara Ait Giderler	Gelecek Aylara Ait Gelirler
Sayım ve Tesellüm Noksanlığı	Sayım ve Tesellüm Fazlalığı
Şüpheli Alacaklar ¹	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
Duran Varlıklar	Uzun vadeli yabancı kaynaklar da kısa vadeli yabancı kaynaklardaki aynı esaslar doğrultusunda oluşturulur.
Karşılık Hesapları (İştirakler sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı gibi)	
Amortismanlar	Özkaynaklar
Şerhiye	Borca batıklık bilançosunda pay sahiplerinden alacak olduğu için ödenmemiş sermaye hariç özkaynak hesapları yer almaz. Özkaynakların detayına da yer verilmez. Borca batıklık bilançosunun aktif ile borçları arasındaki fark özkaynakları verir. Borca batıklık hali de özkaynakların negatif olmasıdır.
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	
Araştırma Geliştirme Maliyetleri	
Özel Maliyetler	
Gelecek Yıllara Ait Giderler	

Öte yandan, yıllık bilançoda yer almayan, nazım hesaplarda veya dipnotlarda yer alan bazı yükümlülükler borca batıklık bilançosunda yer almaktadırlar. Örneğin; teminat mektubundan ortaya çıkan borçlar, alınan çeklerin ve alacak senetlerinin ciro edilmesinden kaynaklanan sorumluluklar, verilen kefalet nedeniyle doğan sorumluluklar ve garantilerden doğan sorumluluklar borca batıklık bilançosunda yer almalıdır (Yılmaz, 2009:156). Bu borçlardan özellikle kefalet nedeniyle ortaya çıkan yükümlülüklerin

yeri önemlidir. Özellikle aile şirketlerinde, aynı aileye mensup bir şirket için genelde diğer şirket kefil gösterilmektedir. Bu nedenle kredi alan veya herhangi bir üçüncü kişiye borçlanan şirketin borçlarını ödeyememesi/ödememesi durumunda, kefil olan şirket kefaletten doğan sorumluluğunu, borca batıklık bilançosunun borçlar kısmında gösterebilmektedir. Bu nedenle ortaya borca batıklık çıkabilmektedir. Bu durum, her iki şirket açısından düşünüldüğünde, tek bir borç olmasına rağmen aynı borcun iki işletmede görünmesi ile meblağ olarak iki katı borç ortaya çıkarmaktadır. Fakat ilgili mevzuat buna müsaade etmektedir.

3.2. Mali Durumun İyileştirilmesine Yönelik İyileştirme Projelerinin Sunulması

Mali durumun iyileştirilmesine yönelik iyileştirme projelerinin sunulması İcra İflas Kanunu md. 179'da özetle *".....iyileştirme projesi kapsamında mali durumlarının ıslahının imkân dâhilinde görülmesi gerekir"* şeklinde belirtilmektedir. İyileştirme projesinin inandırıcı ve ciddi olup olmadığının tespiti özel bilgi gerektiren bilirkişi veya bilirkişi heyetine başvurulmasıyla önem kazanır.

Şirket yönetim kurulu şirket varlıklarının borçlarını karşılamadığını kara bağladıktan sonra, nesnel, objektif, gerçekçi bir iyileştirme projesi ile iflasın ertelenmesi için mahkemeye başvurur. İyileştirme projesi, şirketin borca batıklıktan nasıl kurtulacağına dair reçetedir. Bu reçetede şirketin neden borca batık hale geldiği, bunların analizi, şundaki durum ve gelecek birkaç yılda bu sıkıntıdan nasıl kurtulacağı belirtilmelidir. İyileştirme projesi bir nevi bütçedir. Mali sıkıntıdan kurtulmak için hangi yıl ne kadar satış yapacağından başlayarak, bu satış gerçekleştirilmek için ne kadar üretilmesi gerektiği, bu üretim için ne kadar maliyetin olabileceği, tahmini bütçelenmiş faaliyet giderlerinin ne olacağı belirtilmelidir. Özellikle içinde bulunulan dar boğazdan satışlar vasıtasıyla kurtulmanın yolları araştırıldığından, satış bütçesi ve tahmini satış karlılığı çıkarılmalıdır. Ve nihayetinde yıllık net karlılık hedeflerine kadar proje ayrıntılı ve inandırıcı bir şekilde ortaya konmalıdır.

Şirketin iflası istenmesi halinde, alacaklıların uğrayacakları kaybı, şirketin ilgili yöreye iktisadi anlamdaki katkısı ve çalışanların durumu dikkate alınarak, mahkeme iflasın bir yıl süre ile ertelenmesine karar verebilir. Bu karar, şirketin iyileştirme projesinde belirttiği hususları yerine getirmesi durumuna göre birer yıl uzatılarak toplam beş yıla kadar uzatılabilir. Ancak karar verildiğinde atanan kayyımın/kayyımların raporları doğrultusunda ve bilirkişi incelemeleri de esas alınarak mahkeme şirketin iflasına da karar verebilir. Çünkü mahkemeye verilen iyileştirme projelerindeki faaliyetlerin gerçekleştirilmediği ve alacaklıların haklarının korunmadığı, hatta daha kö-

tüye gittiği anlaşıldığında, şirketi kötü niyetlerden arındırmak daha sağlıklı bir yol olacaktır.

İyileştirme projelerinde somut deliller bulunmalıdır. Bu kapsamda alınacak tedbirler belirtilmeli ve belirtilen tedbirlerin uygulanması konusuna sadık kalınmalıdır. Örneğin; bu tedbirlere yönelik şirketin ortaklarının kendi şahsi taşınmazlarının satılarak ve işletmeye devredilerek şirkete yeni kaynak temin edilmesi², şirkete yeni ortakların alınması, şirkete uzun vadeli ek kredi temin edilmesi gibi tedbirler sıralanabilir (Selcik, 2014:92). Bunun yanında sermaye azaltımı yoluna giderek negatif özkaynaktan kurtulunabilir. Sermaye azaltımı ile ortaya çıkan özkaynak miktarı ortaklara dağıtım yoluyla değil, işletmenin borçlarının ödenmesi yoluyla telafi edilebilir. Yine şirket alacaklılara ortaklık teklif edip, borçlarının karşılığında yeni ortak temin etme yoluna başvurabilir. Son olarak da istenmemesine rağmen, şirketin bulunduğu çevreye ekonomik katkısı ve çalışanların haklarının korunması adına iflasa sürüklenmektense, şirketi bu durumdan kurtarabilecek başka bir işletmeye devretmesi akla gelebilecek tedbir yöntemlerindedir.

İflas erteleme sürecinin sonunda üç ihtimal ile karşılaşılabılır. Birincisi; şirketin mali durumu düzelmiştir, yani aktif pasifini karşılayacak duruma gelmiştir. Bu durumda iflasın ertelenmesi kaldırılır ve şirket yoluna normal bir şekilde devam eder. İkinci durumda, şirketin mali durumu tamamen düzelmemiştir, fakat düzelmeye ihtimali vardır. Bu durumda kayyım ve kayyım heyetinin verdiği raporlar doğrultusunda mahkeme gerek görürse süre bir yıl daha uzatılabilir. Üçüncü durum; şirketin mali durumu düzelmemişse ve düzelmeye ihtimalinin olmadığı anlaşılırsa mahkemece şirketin iflasına karar verilir (Işıktaş, 2003:6).

Örneğin Yargıtay 23. Dairesinin verdiği bir karar şirketin iyileştirme projesinin her zaman doğru olmayacağına ya da iyileştirme projesinde yapılmak istenenlerin her zaman için geçerli olmayacağına bir örnektir. 2014 yılında 630 numaralı/4744 sayılı verdiği kararla;

.....bilirkişi raporları ile tüm dosya kapsamına göre; borca batık durumda bulunan davacı şirketin genel giderlerinin, elde ettiği kârdan fazla olduğu; yargılama aşamasında iyileştirme projesindeki hedefleri tutturmasının mümkün olmadığına anlaşıldığı gerekçesiyle, erteleme talebinin reddiyle iflasa karar verilmiştir.

Bu nedenle her ne kadar inandırıcılığı başta yüksek gibi görünse de, iyileştirme projelerinin somut olmadığı durumlarda mahkeme bilirkişi ve geçici kayyım/kayyım heyetinin raporları doğrultusunda iflas erteleme gerekliliği olmadığına kanaat getirebilir. Bu durum şirketlerin verdiği iyileştirme pro-

2 Sermaye şirketlerinde ortaklar şirket borçlarından şahsi mal varlıkları ile sorumlu değildir (Yılmaz, 2009:148). Fakat mal varlığının şirket borçları için kullanılması bir iyi niyet göstergesidir.

jelerinin sonrasında, somut bir şekilde projeye uygun eylemlerinin ciddi bir şekilde yerine getirmesini gerekli kılmaktadır.

3.3. Diğer Aşamalar

Mahkeme iflas erteleme talebini uygun gördüğü takdirde tedbir kararı almaktadır. İcra İflas Kanunu 179/b maddesi uyarınca; *“erteleme kararı üzerine hiçbir takip yapılamaz ve önceden başlayan takipler varsa da durdurulur”*. İcra İflas Kanunu madde 166’ya göre tedbir kararı en az 50.000 tirajlı gazetede ilan ettirilmelidir.

Daha sonra mahkeme erteleme kararı ile birlikte kayyım atanmasına karar verir. Mahkeme şirket yönetiminin bütün yetkilerini atadığı kayyıma devredebileceği gibi, yönetimin yaptığı işlemleri ve aldığı kararların denetimini de kayyıma bırakabilir. Ve iflasın ertelenmesinde kayyımın görev ve yetkileri ayrıntılı olarak belirlenmelidir (Uzay,2008, 44). Bu durum 6103 sayılı İcra İflas Kanunu ile sabittir. 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren bu kanunun 179/a maddesinde *“Mahkeme, iflâsın ertelenmesi isteminde bulunulması üzerine, envanter düzenlenmesi ve yönetim kurulunun yerine geçmesi ya da yönetim kurulu kararlarını onaylanması için derhal bir kayyım atar. Kayyımın atanmasına ilişkin karar, kayyımın mahkemeye belirlenmiş görevleri ve temsil yetkisi ile bunların sınırları ve iflâsın ertelenmesine ilişkin talep 166’ncı maddenin ikinci fıkrasındaki usul ile mahkeme tarafından ilân ve ticaret siciline tescil ettirilir. Mahkeme bu arada erteleme talebini karara bağlar. İflâs ertelenmişse kayyım her üç ayda bir şirketin projeye uygun olarak iyileştirme gösterip göstermediğini mahkemeye rapor eder, mahkeme bu rapor üzerine veya gerek gördüğünde alacağı bilirkişi raporuna göre, erteleme istemini değerlendirir ve iyileştirmenin mümkün olmayacağı kanaatine varırsa erteleme kararını kaldırır.”* şeklinde ifade yer almaktadır. Bunun yanında, mahkemenin kayyım/kayyım heyetinden her ay rapor talep edebileceği uygulama ve yazında mevcuttur.

İcra İflas Kanunu’na göre kayyımın atanması ve kayyıma ait görevler mahkeme tarafından belirlenir. Bu nedenle kayyım veya kayyım kurulu şirketin direkt doğrudan yetkilisi değildir. Kayyım kurulu ya yönetim kurulunun yerine geçer (yönetici kayyımı) ya da yönetim kurulu kararlarını onaylar veya denetler. Buna ise denetçi kayyımı denilmektedir. Denetçi kayyımı mahkemenin isteği ve iflas erteleme kararının ciddiyetine göre mahkemeye her ay da rapor sunabilir. Bu raporlar doğrultusunda mahkeme erteleme kararının devamına veya şirketin iflasına karar verebilmektedir. Bu konu da aynı kanunda belirtilmiştir.

6103 sayılı İcra İflas Kanunu madde 179/b’de *“Ertelleme süresi azami bir yıldır. Bu süre kayyımın verdiği raporlar dikkate alınarak mahkemeye uygun görülecek süreler ile uzatılabilir; ancak uzatma süreleri toplamı dört*

yılı geçemez. Kayyım, mahkemenin belirleyeceği sürelerde iflâsı ertelenenin faaliyetleri ve işletmenin durumu konusunda düzenli olarak mahkemeye rapor verir. İflasın ertelenmesi talebinin reddi ya da erteleme süresi sonunda iyileşmenin mümkün olmadığı tespiti üzerine mahkeme, şirketin veya kooperatifin iflasına karar verir. Erteleme süresi dolmamakla birlikte, mahkeme kayyımın verdiği raporlardan şirketin veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olmadığı kanaatine varırsa, erteleme kararını kaldırarak şirketin veya kooperatifin iflasına karar verebilir”.

Bundan hemen sonra mahkeme bir yıl süre ile iflas erteleme kararı verebilir. Alacaklılar bu karara Yargıtay nezdinde itiraz edebilir. İflas erteleme kararının verildiği bir yıl içinde kayyımın/kayyım heyetinin vermiş olduğu raporları takip etmek mahkemeye düşmektedir. Mahkeme bu sürecin sonunda veya kayyımın/kayyım heyetinin verdiği rapora dayalı olarak ya ertelemenin devamına ya da şirketin iflasına karar verebilir.

4. İFLAS ERTELEME SÜRESİNCE KARŞILAŞABİLECEK DÜZENSİZLİKLER

Muhasebe hata ve hileleri, muhasebe düzensizlikleri olarak ifade edilmektedirler. Hata ile hile arasındaki temel fark kasıt unsurundan ortaya çıkarken, bu ikisinin ayrımını yapmak pek kolay değildir. Çoğu hileli eylemler ortaya çıktığında hataen olduğu ya da yapılan birtakım hataların altının gizlenmeye çalışıldığı bilinmektedir. Bu nedenle bu çalışmada her ikisini de kapsayan muhasebe düzensizlikleri ifadesi kullanılmaktadır.

Bir işletmede bilinçli düzensizliklerin oluşabilmesi için şu üç faktörün oluşması gerekmektedir. Bunlar baskı, fırsat ve haklı çıkarma unsurlarıdır. Bu unsurlardan birinin olması olası bir düzensizlik için yeterli olmasına rağmen, üçünün birlikte olması düzensizliğin olma ihtimalini artırmaktadır. Çalışmanın konusu açısından düşünüldüğünde, iflas erteleme talebinde bulunan işletmenin mali sıkıntı içinde olması bir baskı unsuru oluşturduğundan işletmelerin iflas erteleme süresince düzensizliklere başvurma ihtimali hayli yüksektir. Bu çalışmada KOBİ niteliğindeki işletmelerde en çok işlem gören hesap kalemleri dikkate alınarak muhtemel düzensizlikler aşağıda vurgulanmıştır.

İflas erteleme süreci işletmenin normal faaliyet sürecinden farklı olduğundan muhtemel düzensizlikler iki aşamalı olarak düşünülebilir. Birincisi iflas erteleme talebinin kabul ettirilmesi için gerekli olan borca batıklık durumu ile iflas erteleme talebinin temeli olan iyileştirme projelerinin hazırlanmasında ortaya çıkabilecek düzensizliklerdir. İkincisi ise mahkemenin iflas erteleme talebini kabul etmesi için kayyım veya kayyım heyetinin³ atanmasından sonraki hesap kalemlerinde ortaya çıkabilecek düzensizliklerdir. Bu düzensizlikler aşağıdaki anlatıldığı gibi gerçekleşebilir.

³ Bu çalışmada sadece denetçi kayyımı veya denetçi kayyım heyeti olarak atanmalar dikkate alınmıştır.

4.1. Borca Batıklık Bilançosunun Muvazaalı Bir Şekilde Hazırlanması

Borca batıklık bilançosunun doğruluğunu ve gerçekliğini araştırmakla görevli bilirkişiler, bu bilançoğu çok iyi analiz etmelidir. Çünkü borca batıklığın temel göstergesi olan ve iflas erteleme için gerekli olan borca batıklık bilançosu farklı şekillerde muvazaalı olarak çıkartılabilir. Özellikle bilanço-daki borçların kaynağı iyi araştırılmalıdır. Çünkü varlıkların hem fiziki olarak bulunması hem de ilgili kurumlardan bilgi talep etme yoluyla tespiti biraz daha kolay iken, borçların tespiti o kadar da kolay değildir.

Borçların muvazaalı bir şekilde batıklık bilançosunda yer alması, hem şirketin iflasına sebep olabilmekte hem de muhtemel bir iflasın olması durumunda olmayan alacaklıların haksız yere pay alması sağlanmış olmaktadır. Örneğin; muvazaalı olmayan kefalet borçları şirketin batıklık bilançosunda yer alabilirken, muvazaalı bir kefalet borcunun borca batıklık bilançosunda olması şirketin haksız yere iflas erteleme kurumundan yararlanmasına ve alacaklıların haklarının çiğnenmesine sebep olur. Çünkü alacaklıların talep ettiği bütün tedbirler iflas erteleme isteğinin kabul edilmesi sebebiyle durdurulmaktadır. Bu nedenle haciz yoluyla alınabilecek alacaklar bile, iflas erteleme kararının verilmesi ile birlikte duraksamaktadır. Şirkete bu anlamda zaman tanımak ve şirketin kötü niyetli sahipleri veya ortakları tarafından içinin boşaltılması, muvazaalı kefalet borcu sayesinde iflas erteleme kararıyla birlikte oluşmaktadır.

Çok sayıda kişiye borcu olan ve iflas erteleme talebinde bulunan şirketin bir veya birden fazla alacaklısı ile ortak hareket ederek şirketi iflasa sürüklemeleri ve nihayetinde iflas erteleme talebinde bulunmaları ile diğer alacaklıların haklarının ortadan kaldırılmasına yönelik muvazaalı işlemler olabilir. Bu durumda iflas erteleme talebinde bulunan şirketin görevi alacaklıların hepsinin haklarını objektif bir şekilde korumak iken, bir veya birden fazla alacaklısını düşünmesi kötü niyet sonucudur. Şirketin birlikte hareket ettiği kişilere olmayan borçlar çıkarması veya mevcut borçlarından fazla göstermesi, aslında dosyayı inceleyecek bilirkişinin mesleki becerisi ile ortaya çıkarılabilir. Borca batıklık için sunulan defter ve belgelere paralel olarak karşı tarafın (alacaklıların) defterlerinin alacaklıların bulunduğu yerin hukuk mahkemeleri eli ile incelettirilmesi gerekir. Bu şekilde karşıt inceleme ile borçların doğru olup olmadığı ya da belirtilenden fazla olup olmadığı ortaya çıkarılabilmektedir.

Borca batıklık bilançosu alanında uzman ekip veya ekiplerce hazırlanmalıdır. Örneğin bilgi işlem teknolojileri alanında faaliyet gösteren bir işletmenin borca batıklık bilançosu için; yazılımların ve stokların tespitinin bir muhasebeci eliyle yapılması doğru değildir. Muhasebeci kendi alanında uzman olmasına rağmen stok tespitinde veya yazılımların rayiç değerle-

rinin belirlenmesinde uzman değildir. Bu nedenle borca batıklık bilançosu düzenlenirken bilançonun sadece mali nitelikteki bir işlemin sonucu gibi gösterip, tek bir muhasebeci eliyle düzenlenmesi bir düzensizlik göstergesi olabilir.

4.2. İyileştirme Projesinin Doğru ve İnandırıcı Olmaması

İflas erteleme talebinde bulunan şirketin sunacağı iyileştirme projesinde şirketin mali durumunun ıslahının imkan dahilinde bulunması gerekir (İİKm.179). İyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olup olmadığının tespiti özel ve teknik bilgi gerektirdiğinden, bu değerlendirmeleri yapabilecek bir bilirkişi/bilirkişi heyetine başvurulması gerekir. Çünkü mahkeme karar verirken şirketin borca batık olduğunun yanında iyileştirme projesinin ciddi, inandırıcı ve gerçeğe uygun olup olmadığına da bakmaktadır. Eğer mahkeme şirketin borca batık olduğuna kanaat getirdikten sonra iyileştirme projesinin inandırıcı olmadığını düşünürse, iflas erteleme talebini reddeder ve şirketle ilgili iflas süreci normal olarak devam eder. Aksi halde iyileştirme projesinin inandırıcı olmamasına rağmen mahkeme iflas erteleme talebini olumlu karşılarsa, haksız yere veya hatalı bir değerlendirme ile karar vermiş duruma düşmektedir. Bu durum kötü niyetli şirketin işine gelmektedir.

Şirket varlıklarının borçlarını karşılamama durumunu ortadan kaldıracak projelerin sunulması olasıdır. Şirket borca batık olmasına rağmen iyileştirme projesi mantıklı ve inandırıcı değilse şirketin iflas erteleme müessesinden yararlanması doğru değildir. Mahkeme bu nedenle şirketin iyileştirme projesindeki verilerin ve bilgilerin de iyi analiz edilmesini ve araştırılmasını gerekli kılabilirdir.

Bu projelerde özellikle satış tutarlarının yüksek gösterilmesi, ne şekilde artırılacağı belirtilmeden sermaye artışının sağlanacağı, maliyet ve giderlerin gelirlerine göre son yıllardaki artışı gözle görünür bir şekilde belli iken maliyet ve gider azaltımının sağlanacağını belirtmesi ve nasıl azaltılacağını belirtmemesi, somut belgelere dayanmadan ve gerçekçi bilgi sunulmadan karlılığın artırılacağını ifade edilmesi, şirketin faaliyet alanı itibarıyla yeni faaliyetlere yönelmesi olağan değilken, yeni ürünler üzerine yoğunlaşacağı gibi ifadeler, iyileştirme projesi sunan şirketin iyi niyetli olmadığını göstergelerindedir. Bu şekilde bir projenin doğru ve inandırıcı olmadığı muhakkaktır.

4.3. Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklarla İlgili Muhtemel Düzensizlikler

Nakit ve benzeri varlıklar içinde kasa hesabının önemli bir yeri vardır. Niteliği itibarıyla kasa hesabı ya da kasadaki hareketlilik diğer birçok hesabı da etkileyebilmektedir. Bu nedenle özellikle kasada görülen naktin gerçekten

varolup olmadığı önemlidir. Kasa hareketliliği denetçi kayyımının, özellikle KOBİ niteliğindeki işletmelerde, en fazla dikkat etmesi gereken noktalardan biridir.

Kayyımın veya kayyım heyetinin bazı durumlarda şirketin kasasında yüksek miktarlarda bakiyelerle karşılaşmaları mümkündür. Bu durumda kasadaki fiili para mevcudu ile kayıtların denk olmama ihtimali çok yüksektir. Çünkü iflas erteleme talebinde bulunan bir işletmenin borca batık olduğu, varlıklarının borçlarını karşılamadığı bilinmektedir. Bu nedenle işletme, alacaklılara hakkaniyet ölçüsünde borçlarını ödemek zorundadır. Bu vaziyet içinde olan bir işletmenin, kasasında fazla para bulundurması izah edilemez bir durumdur. Bu nedenle fazlalık olası bir muhasebe düzensizliğinin işareti kabul edilebilir.

Bu anlamda özellikle faturasız mal alımlarının olması ve bunun karşılığında belge düzenlenmediği için para çıkışının kayıtlar üzerinde gerçekleştirilememesi ihtimali yüksektir. Veya işletmenin kendi ortağı veya ortakları işletmeden kendi menfaatleri için para kullanmasına rağmen, bunu göstermemekte ve dolayısıyla kasa bakiyesi yüksek görülmektedir.

Ancak bu yüksek gösterilen meblağ, herhangi bir ay içinde fiili duruma indirgeyici işlemlerle giderilebilir. Yani kasa bakiyesinin yüksek olduğu düzeylerden düşük olduğu düzeylere indirildiği ay, olası muhasebe düzensizliğinin yüksek olduğu zamanlar olarak dikkat edilmelidir. Çünkü bu dönemde kasayı denkleştirmek için sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerle⁴ işlemler yapılma olasılığı yüksektir. Veya bakiye olarak diğer herhangi bir hesapta yüksek gösterilen meblağlardaki tutarlarla ters kayıt yapılarak kasa hesabının bakiyesi indirilebilir.

Kasa hesabında bulunan naktin kayıtlarla denkleştirilme işleminde kayyımın veya kayyım heyetinin karşılaşacağı bir diğer düzensizlik, özellikle nakit gibi işlem gördürülen çeşitli avans hesaplarında bulunan paraların kullanımı şeklindedir. KOBİ niteliğindeki şirketlerde, iflas erteleme süresince kayıt dışı nakit hareketlerini yönetebilmek için işletme içi yada işletme dışı şahıslara veya personele avanslar verildiği görülmektedir. Bu avanslar aslında hesabın işleyiş kurallarına aykırı olarak verilen avanslardır. Yani işletme şirket içinde çalışan veya üçüncü bir kişiye şirketle ilgili bir iş yapması, mal ve hizmet satın alınması için değil, şirketin kayıtlarda gösteremediği nakitleri avans hesaplarına aktarması şeklinde gerçekleşmektedir. Hesapların denkleştirilmesi amacıyla yapılan bu işlem aslında bir muhasebe düzensizliğidir.

Avans hesapları ile kasa hesabında ortaya çıkan düzensizlik, daha sonra

4 Sahte belge; olmayan bir işlem için oluşturulan belge iken, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, olan bir işlem için olduğundan farklı tutar ve miktarlarla ifade edilecek düzensizlik belgedir.

başka bir kayıt düzensizliği ile ortadan kaldırılabilmektedir. Hesaplardaki fiili tutarların kayıtlardakilerle denkleştirilmesi için kasa ve avans hesapları birlikte çalıştırılmaktadır. Bu da kayyım veya kayyım heyetinin en fazla karşılaşılabileceği düzensizliklerdendir.

Diğer taraftan tahsil edilen naktin kontrol altına alınabilmesi için zaman geçirmeden bankaya yatırılması gerekir (Güredin, 2010:375). Bu nedenle iflas erteleme talebinde bulunan şirketlerin kasasında fazla para bulunması bu paranın istenildiği gibi kullanıldığını (düzensizlik oluşturduğunu) göstermesi açısından önemlidir. Çünkü kayıtlara geçirilmeyen nakit ve benzeri varlıklar, kayıtlara geçirilenlere oranla daha fazla düzensizlik yapmaya uygundur. Bankaya yatırılan paraların üçüncü kişiler açısından kontrolü, bankaya yatırılmayanlara oranla daha kolaydır. Örneğin bir kayyım veya kayyım kurulu bankadan mutabakat yoluyla bankadaki paraları kolayca öğrenebilir. Bu nedenle kayyımın/kayyım heyetinin kasada bulunan fazla para kayıtlarına özenle dikkat etmesi gerekir.

Kurumsallaşması düşük olan KOBİ niteliğindeki işletmelerde, en fazla yapılan düzensizliklerden biri de kasa hesabında para varmış gibi gösterilip, paraların şirketin ortağının cebinde yer almasıdır. Yani şirketin kasası ortağın cebidir. Aslında bu durumda ortağın cebinde bulunan para için stopaj uygulanmalıdır. Çünkü bu olay bir nevi kar payı dağıtımı gibi işlem görmektedir. Daha sonra kasadaki paralar ya avans hesapları ile ya da maddi duran varlıklar ile aktifleştirilerek ortadan kaldırılmaktadır.

4.4. Alacak Tutarlarının/Alacaklıların Farklı Gösterilmesi ile İlgili Muhtemel Düzensizlikler

Şirketin alacaklılarının şirket tarafından belirtilmesi, aslında iflasın ertelenmesi aşamasında mahkemeye sunulması ve alacaklılara tebliğ edilmesi veya en azından ilan yoluyla alacaklılara bildirilmesi gerekmektedir. Bu bildirim borç, vade yapısı ve kime ne kadar borcu olduğunu gösterir vaziyette olması gerekir. Çünkü mahkemeye sunulan borç bildirimlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, çapraz denetimle ortaya çıkarılabilmektedir. Alacaklı listesinin iflas erteleme talebi esnasında veya hemen sonrasında mahkeme vasıtasıyla sunulması ile, borçlunun çelişkili durumunun da ortaya çıkmasına olanak tanıyıp, belki de iflas ertelemenin lüzumuna gerek kalmayacaktır.

Mahkemenin iflas erteleme talebini olumlu bulması halinde, atanacak kayyım/kayyım kurulu bu durumu ortaya çıkarabilecektir. Fakat ortaya çıkarılacak bu durumun kesin tespiti için bilirkişi incelemesinin yapılması; alacaklıların, bulunduğu yerdeki mahkeme eliyle teyidinin yapılması gerekir. Bu işlem daha sonra yapıldığı için karar vericileri zor durumda bırakabilecektir. Kayyım ve kayyım kurulu tarafından ısrarla alacaklıların isim listesi ve

alacak miktarları istenmesine rağmen kayyım/kayyım kuruluna sunulması alacak/borç miktarlarında düzensizlik olabileceğinin bir göstergesidir. Çünkü iflas ertelemeyen yararlanabilmesinin ön koşulu olan borca batıklık ortadan kalktığına şirketle ilgili durdurulan icra ve takiplerin yeniden başlayacağı endişesi, şirketleri alacaklarının ve borçlarının olduğundan farklı göstermeye sevk edebilir.

Alacakların işletmeye ait olmama durumunun saptanması gerekir. Özellikle KOBİ niteliğindeki ilişkili şirketlerin faaliyet alanları birbirine karıştırıldığından, ilişkili olan bir şirket diğer şirketin alacaklarını, kendi alacakları gibi göstermesi olasıdır. Senetli alacaklar şirketin kasasında yer alacağından senetlerin fiziki olarak var olup olmadığı kontrol edilmelidir. Eğer senetler yoksa muhtemeldir ki ya tahsili için bankaya ya da teminata verilmiş olabilir. Bunun için bankaya yazılacak bir doğrulama mektubuna bankanın verdiği cevap farklı ise, muhtemel bir düzensizliğin göstergesi sayılabilir.

Daha çok KOBİ niteliğindeki şirketlerde alacaklarla ilgili bir diğer düzensizlik ise patronun veya şirket sahibinin kontrolünde yapılan vadeli/kredili satışlardır. Vadeli yapılan satışlar nedeniyle faturadan kaynaklanan tutar alacak olarak yazılmaktadır. Fakat alacak olarak yazılan bu tutarın tahsilinden ortak veya şirket sahibinden başka hiçkimsenin haberi olmamaktadır. Bu nedenle şirket kayıtlarında alacak ve varlık olarak gözüken tutar, halbu ki şirketin ortağının cebindedir. Bu tutarlar mutabakat yapılmak suretiyle ortaya çıkarılabilmektedir. Fakat mutabakatın denetim kayyımı kontrolünde şirketin kendisi tarafından yapılmasından dolayı muvazaalı şekilde gizlenen tutarın yine muvazaalı şekilde yok edilebileceği unutulmamalıdır.

Diğer taraftan ilişkili şirketler birbirlerine kefil olabilmekte ve kefalet borcunu da borca batıklık bilançosunda gösterebilmektedirler. Fakat normal şartlarda kefaletten doğan borçlar bilançoda gösterilememekte, nazım hesaplar veya dipnotlarda ifade edilmektedirler. Eğer kefaletten doğan borç nedeniyle bir ödeme oluşursa ödediği borç kadar tutarı asıl borçludan alacak şeklinde kayıt yapar. Fakat ilişkili ve iflas erteleme talebinde bulunan şirket, kefaletten doğan borcunu ilişkili diğer şirketten alacak gösterip, bu alacağını hiçbir şekilde dava veya icra konusu oluşturmadan şüpheli alacak haline getirmektedir. Bu şüpheli alacağa dönem sonunda karşılık ayırarak giderleştirmektedir. Bu şekilde aynı aile bireylerine ait iki şirket, tek bir borcu iki katı borç gibi ifade etmektedirler. Bu olmaması gereken bir durumdur. Eğer kefil borcu öderse yapılan ödeme karşılığında alacak gösterir. Ve alacak gösterdiği tutarı asıl borçlu şirketten talep etme hakkı ve şirketi mahkemeye veya hacze verebilme hakkı doğmaktadır. Bu surette ortaya çıkan alacak için karşılık ayrılabilir. Ancak bu karşılık vergi kanunları tarafından kabul görmemektedir. Aksi halde ilk yapılan uygulama bir muhasebe düzensizliğinin muhtemel göstergesidir.

4.5. Stoklar Hesap Grubu İle İlgili Muhtemel Düzensizlikler

Stokların, özellikle işletmelerin faaliyet gösterdiği alanlara göre, fiziki olarak tespiti her an mümkün değildir. Örneğin bir yol yapım şirketinin stoklarında bulunan ve yol yapımı için kullanılan "agrega"⁵ tutarının heran fiziki olarak ölçümü zordur. Bu nedenle agrega stoğunun fiziken varolup olmadığı veya kayıtlarda gösterilen miktarının doğru olup olmadığının tespiti heran ortaya koyulacak bir durum değildir. Bu nedenle stoklarla ilgili fiziki tespitin zor olması denetimini de zorlaştırmaktadır.

İflas erteleme talebinde bulunan bir şirketin, varlıklarındaki artışla birlikte borçlarında azalma beklenir. Bu nedenle varlık artışlarının içinde stokların yeri önemlidir. Özellikle stok hesaplarındaki girişlerin gerçek giriş olup olmadığı kayyım/kayyım heyeti tarafından tespit edilmelidir. Ve bu girişler maliyet bedeli ile yapıldığından emin olunması gerekir. Fakat bunun zorluğu ifade edilmelidir. Aralıklı envanter yönteminin uygulanması şirketi bu anlamda avantajlı hale getirmektedir. Özellikle zaman kazanma adına dönem içinde varlıklarını yüksek göstermek isteyen şirket, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerle stok girişleri yapabilmektedir.

Stok maliyetlerinin tespiti için, aralıklı envanter nedeniyle dönem sonlarının beklenmesi ve dönem sonlarında stok envanterinin yapılıp maliyet kayıtlarının yapılması, stok çeşidine göre hayli karışık veya uzun zaman gerektiren bir işlemdir. Bu nedenle, sadece denetimle görevli kayyım/kayyım heyetinin bu stok envanterinde bulunması zordur. Bu nedenle şirketin kontrolü altında geçen bir stok sayımının ve envanterinin dönem içinde yapılan düzensizlikleri gizlemeye yönelik olma ihtimali yüksektir. İlgili mahkemenin dönem sonlarında, envanter aşamasında, alanında yetkin bir birliktiş tayin etmesinde fayda vardır. Aksi halde sadece rapor düzenlemekle yetinen bir kayyım/kayyım heyeti mahkemeyi ve üçüncü kişileri yanıltıcı sonuçlar sunabilmektedir. Stok sayımının kayyım/kayyım heyetinin ekstra çalışması, zaman ve elde edeceği gelire paralel olarak gerçekleşeceği bilinmelidir.

Öte yandan aralıklı envanter yöntemi uygulayan işletmelerde, dönem içinde stoklardaki artışın zahiri bir artış olduğu unutulmamalıdır. Çünkü dönem sonu envanteri yapılmadığı için, kullanılan veya satılan stokların çıkış kaydı dönem içinde yapılamamaktadır. Bu nedenle kayyım/kayyım heyeti stoklarla ilgili kanaatlerinde tedbirli ifadeler kullanmalıdır. Özellikle taş, kaya gibi ilk madde ve malzemelere dayalı yol işletmeleri gibi işletmelerde, bu malzemelerin tartılması fiilen mümkün olmadığından, bu alanda uzman kişilerce tahminen envanter yapılmaktadır. Bu envanter işlemi işletme yönetimi tarafından yapıldığından, stok çıkışlarını olduğundan az

⁵ Çakıl kum karışımı yol yapımında kullanılan malzeme.

gösterilebilme ihtimali yüksektir. Bu nedenle stoklarla ilgili kullanılan ifadelerde muhtemel şüphe ile hareket edilmesinde fayda vardır.

Diğer taraftan dönem içinde yapılan bazı giderlerin aktifleştirilmemesi gerekirken, stok gibi gösterilip aktifleştirilmesi, varlıkları yüksek göstermek için yapılan düzensizliklerdendir. Örneğin bir yol yapımı ile uğraşan işletmenin faaliyetlerinde kullandığı taşıtlar için alınan yakıtlar sanki yol yapımında kullanılan yakıtmiş gibi ilk madde ve malzeme stoğu olarak kaydedilmesi bir muhasebe düzensizliğidir. Amaç; şirketin varlıklarında artış olduğunun ve şirket faaliyetlerinde etkili hareket ettiğini ima etmektir. Bu şekilde alınan madde ve malzemelerin neler olduğu, ve hangi kayıtların yapılması gerektiği denetçi kayyım/kayyım heyeti tarafından raporlarda ifade edilmelidir.

Stoklar hesap grubunda bulunan avans hesaplarının aşırı kullanımı, avanslarda bulunan tutarların nakit gibi işlem görmesinden kaynaklanmaktadır. Yani şirket, özellikle ilişkili şirket veya şirketlere avans mahiyetinde nakitler verdiğini ifade eden kayıtlar yapmaktadır. Bu tutarlar aslında, sadece ele geçen naktin hesap dengeleme için sipariş avanslarında tutulmasından kaynaklanmaktadır. Gerçekte bu ödemeler mal ve hizmet alımı için ödenen tutarları gösterirken, mal ve hizmet alımı ile kapatılması gerekmektedir. Bu nedenle sipariş avansı geçici bir hesaptır. Bu hesabın hızlı bir şekilde faturalandırılıp kapatılması gerekirken, hesaptaki tutarlar uzun bir müddet bekletilmektedir. Bu kaydi bir değer olup, aslında sipariş olarak verilen tutar olmayıp muhtemel bir muhasebe düzensizliğinin göstergesidir.

Düzensizliklerin bir diğeri de başkalarına ait malların işletmenin malıymış gibi gösterilmesidir. Bu daha çok bilanço veya mizan maskelemesinde ortaya çıkmaktadır. Özellikle ilişkili şirketlerde, daha çok oluşması beklenen bu durum, iflas erteleme talebinde bulunan şirketlerin varlıklarını yüksek göstermektir. Daha çok maskelenecek işlemler kendilerini ilgilendirmeyen hesaplara aktarılır. Örneğin stoklarla ilgili maskeleme genellikle avans hesapları ile birlikte gerçekleştirilebilmektedir.

4.6. Yabancı Kaynak Hesapları ile İlgili Muhtemel Düzensizlikler

İflasın ertelenmesindeki temel amaç, şirketin bir tüzel kişi olarak varlığını ve faaliyetlerini devam ettirmesidir. Bu süreç içinde temel hedeflerden biri, şirketin borçlarını ödeyerek borca batıklıktan kurtulmaktır (Özkan ve Kaya, 2013:195). Ancak borca batıklık bilançosunda borçların gerçek borç olup olmadığı net bir şekilde ifade edilmeyebilir. Bu durum borca batıklık bilançosunu hazırlayan uzman kişinin ehliyetine ve mesleki tecrübesine kalmıştır. Bilançonun aktif tarafı rayiç değer üzerinden hesaplanacağı için, malvarlığı ile ilgili teknik sayım ve kayıt işlemleri gereklidir. Fakat borçlar için böyle bir zorunluluktan bahsedilmemektedir. Bu nedenle şirket veri-

lerinden yola çıkılarak hazırlanan borca batıklık bilançosunun borç kısmı yanıltıcı olabilir. Olmayan borçların borca batıklık bilançosunda olması ihtimal dahilindedir.

Yabancı kaynakların olduğundan farklı gösterilmesi denetçiler açısından (Güredin, 2010:473) ve üçüncü kişiler açısından oldukça zordur. Özellikle borca batıklık bilançosu hazırlanırken yüksek gösterilmeye çalışılan borçlar, iflasın ertelenmesi sürecinde olduğundan düşük veya hiç gösterilmeye çalışılmaktadır. Özellikle kayyım/kayyım heyeti tarafından mahkemeye verilecek raporlarda cari oranın yükseldiğinin ve işletmenin likidite durumunun iyi olduğunun ifade edilmesi için, borçlar olduğundan düşük gösterilebilir veya yeni borçlanmalar finansal tablolarda gösterilmeyebilir.

İflas erteleme süresince yapılması gerekenlerden biri de, şirketin borçlularına adil bir şekilde ödeme yapmasıdır. Fakat çok sayıda borcu olduğu işletmelerin sadece belli bir kısmına ödeme yapması ve özellikle bu işletmelerle iş yapması, muhtemel düzensizlik göstergelerindedir. Çünkü aslında bütün alacaklılara alacakları oranında ödeme yapılması gerekirken, belli alacaklılara ödeme yapılması ve aynı kişilerle iş yapıldığının gösterilmesi, olmayan bir borç-alacak ilişkisinin oluşturulması adına önemli bir argümandır. Aynı kişi veya kuruluşa devamlı ödeme yapılması ve borçları bittikten sonra aynı kişilere yine borçlanması, hayali borç alacak ilişkisi oluşturulması ve hesaplardaki hareketliliği de bu alacaklıların hesapları ile yapılması olanağını ortaya çıkarabilmektedir. Örneğin verilen bir sipariş avansının daha sonra bir borç hesabı ile kapatılması, avans hesaplarında tutulan paraların kullanılması ile ortaya çıkan durum, olmayan borçların ortadan kaldırılması için kullanılabilir.

Diğer taraftan yapılan bir düzensizliğin kolay bir şekilde ortaya çıkması mümkün olmasına rağmen, bunu örtmeye çalışan düzensizlikler sürekli yapılabilir. Bu nedenle aynı kişilere devamlı borçlanması ve ödemelerin hep aynı kişilere yapılması, bunun üzerine bu ödemeler sipariş avansı gibi boşta tutulan hesabi tutarların kaydi olarak düzenlenmesi yoluyla yapılması, düzensizlik anlamında önemli göstergelerindedir. Çünkü literatürde ve geçmiş tecrübelerden de sabit olduğu üzere, işletmede yapılan hatalar ve uygulamalar hep aynı yönde ve sık sık tekrarlanıyorsa bunların kasıtlı düzensizlikler olduğu kanaati oluşmaktadır.

Yine ilişkili şirketlerle karşılıklı olarak, uydurma hesaplarla nakit veya varlık transferi yapılabilir. Bu nedenle daha önce belgesiz ve kayıtdışı yapılan işlemler denkleştirilmeye çalışılmaktadır. Örneğin gerçekte olmayan bir alım kaydı, ilişkili bir şirketle rahatlıkla yapılabilir. Hatta bunun için belge de düzenlenmiş olabilir. İlişkili şirketle yapılan bu muamele sonucu şirketlerden biri aynı zamanda alacaklı hale getirilerek, daha sonra bu

alacak şüpheli hale gelmiş gibi karşılık ayrılabilir.

Şirket, faaliyetlerini devam ettirmek için belli bir seviyeye kadar borçlanabilir. Fakat bu borçlanmalar senetli veya banka kredileri vasıtasıyla değil de sürekli olarak satıcılar hesabı ile gerçekleşiyorsa, satıcılar hesabının denetimi zor olduğundan ve vade tarihi kesin olarak belirlenemediğinden senetsiz borçlarda düzensizlik ihtimali fazladır. Vadesinde ödenemeyen senetsiz borçlarına ilave olarak, vade farkını sanki yeni bir mal alımı yapmış gibi gösterme olanağı yüksektir. Bu nedenle iflas erteleme süresince şirketin devamlı satıcılar hesabı ile işlem görmesi düzensizlik için bir uyarı olabilir.

Doğrudan borçlulara sorularak mutakabat yapılmadığı sürece, bu işlemlerin yapılması oldukça kolaydır. Çünkü denetçi olarak atanan kayyım veya kayyım kurulu özellikle ödenen ücretlere paralel olarak, sadece şirketin sunduğu bilgilerle yetinerek rapor hazırlayabilmektedirler. Bu durumda şirketin, kayyımı ve dolayısıyla mahkemeyi yanıltma olanağı oldukça yüksektir.

4.7. Özkaynak Hesapları İle İlgili Muhtemel Düzensizlikler

Borca batık olan şirketler, mahkemeye sundukları iyileştirme projesi ile birlikte iflas erteleme müessesesinden yararlanma hakkına sahip olurlar. Bu nedenle iyileştirme projelerinin somut ve akla uygun olması gerekir. İyileştirme projelerinde en somut iyileştirmelerden biri ortak veya ortakların sermaye taahhütleridir. Bulunduğu mali sıkıntıdan kurtuluş reçetesinin içinde bulunan bu uygulamaya göre; ortak veya ortaklar, kendi servetinden şirkete sermaye olarak vereceklerini taahhüt etmektedirler. Böylece borçları varlıklarından yüksek olan, dolayısıyla negatif özkaynağa sahip olan işletmeler, negatif özkaynaktan pozitif özkaynağa geçiş yollarını aramaktadırlar. Bu durum TTK madde 377'de de belirtilmiştir.

Yönetim kurulu veya herhangi bir alacaklı yeni nakit sermaye konulması dahil nesnel ve gerçek kaynakları ve önlemleri gösteren bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir.

İyileştirme projelerinde taahhüt edilen sermaye borcu, pay sahiplerinin veya ortakların en temel borcudur. Şirketin iflas etmesi ve tasfiyeye girmesi bile taahhüt edilen sermaye borcunu ortadan kaldırmaz. Yani şirketin tüzel kişiliği devam ettiği sürece bu borç zaman aşımına uğramaz. Tahsil imkanı çok kuvvetli olan bir alacak niteliğindedir (Özkan ve Kaya, 2013:200). Ancak şirketler iyileştirme projesinde sunmuş olduğu sermaye taahhüt borcunu ısrarla, birtakım bahanelerle ödememe peşine gitmektedirler. Örneğin şirket ortağı veya ortakları iyileştirme projesinde taahhüt edilen sermayenin ancak ve ancak şirket erteleme talebinin bir yıl sonra kabul

edilmesi durumunda ödeneceğini bildirebilirler. Bu, şirketin mahkemeyi yanıltıp zaman kazanmasından başka birşey değildir. Çünkü sermaye taahhüdünde her yıl ne kadarının ödeneceğine dair somut ifadeler yer alırken, ısrarla sermaye taahhüdünün yerine getirilmemesi için ortaya konulan bahaneler, şirketin bu anlamda iyi niyetli olmadığını bir göstegesini sayılabilir. Aynı zamanda iyileştirme projesinde belirsiz nitelikteki emarelere dayalı ifadeler içerdiğinin de bir göstergesidir.

İflas erteleme müessesinden yararlandığı süre zarfında, özkaynaklarla ilgili direkt nitelikte bir düzensizlik sözkonusu olamaz. Çünkü işletmenin özkaynağı diğer varlık ve borç kalemlerine göre değişiklik gösteren bir hesap grubudur. Bu nedenle işletme varlıkları ile borçlarında yapılan her düzensizlik işletmenin özkaynağını etkileyecek niteliktedir. Bir işletmenin özkaynağı, işletmenin bütün aktiflerinden borçlarını çıkardıktan sonra arta kalan kısımdır. Bu kısmın etkilenmesi için eşitliğin diğer tarafındaki varlık ve borç kalemlerinde değişiklik olması gerekmektedir.

4.8. Satışlarla İlgili Muhtemel Düzensizlikler

İflas erteleme süresince sunulan iyileştirme projesinin en önemli kaynağı olan satışlar, kayyım/kayyım heyeti için önemli bir risk alanı oluşturmaktadırlar. Çünkü bazı satışların bu dönemde kayıtdışı kalma olasılığı yüksektir. Şirketin içinin boşaltılması amaçlanırsa bu şekilde düzensizlikler yoğun bir şekilde olabilir. Ya da satışların farklı hesaplarda gösterilme olasılığı bu dönemde yüksektir. Çünkü bu dönemde, diğer kalemlerde oluşan düzensizlikler en fazla işlem gören bir kalemlerle yok edilmeye çalışılmaktadır. Satışlar da en fazla işlem gören kalemlerdendir.

İflas erteleme sürecinde, şirketin ilişkili şirketlerle olan ilişkileri önemlidir. Özellikle ilişkili şirket veya şirketlere yapılan satışlar muvazaalı satışlar olabilir. Herşeyden önce bir şirketin bu dönemde belli müşterilere satışlarda yoğunlaşması, ya şirketin içinde bulunduğu aciz durumdan kaynaklanır ya da şirketin muhtemel düzensizlikler içinde olduğu kanaatini uyandırır. Çünkü şirket, ancak iyileştirme projesinin en önemli kaynağı olan satışlarla içinde bulunduğu durumdan kurtulabilmektedir. Sadece belli müşterilere satış yapılarak bu durumdan kurtulma ihtimali düşüktür. Bu nedenle özellikle ilişkili şirketlere sürekli yapılan satışlar, şirketin içinde bulunduğu durumla pek izah edilemez. Şirket, satışlarını yüksek göstermek için ilişkili şirkete muvazaalı bir şekilde faturalar düzenleyebilir veya hiç fatura düzenlemeden satış kayıtları yapabilir. KOBİ niteliğindeki ilişkili şirketlerde genelde yöneticiler aynı ailenin üyelerinden oluşmakta olduğundan, bir şirketin iflas eşiğinde olması diğer şirketi de çok yüksek bir şekilde etkilemektedir. Bu nedenle ilişkili şirketlerle bu düzensizliklerin yapılma olasılığı yükselmektedir.

KOBİ'lerde kurumsallaşma oranı düşük olduğundan, işletme yöneticilerinin ve ortaklarının hesaba geçmeden mal çekmesi veya nakit çekme olasılığı yüksektir. Ya da ilişkili şirkete emsaline göre düşük veya yüksek fiyat uygulamaları oluşabilmektedir. Bu nedenle iflas erteleme süresince oluşabilecek örtülü kazanç uygulamalarının oluşması mümkündür.

Özellikle ilişkili şirketlerde, satışlarda iflas erteleme sürecinin içinde bulunduğu şirketin kayyım/kayyım heyetinin raporlarına göre hareket ettikleri de görülmektedir. Örneğin iyileştirme projesinde sunulan ana faaliyet konusu satışların yerine ilişkili şirket satışlarını kendi satışları altında göstermek gibi. Buna başvurmasının sebebi, iyileştirme projesinin omurgasını oluşturan satışlarla ilgili kayyım/kayyım heyetinin vermiş olduğu raporların olumsuz gidişatına göre hareket edilmesidir. Yani özellikle yılın sonlarına doğru hedeflenen satış tutarının tutturulmasının çok güç olması durumunda, kayyım/kayyım heyeti bunu raporlarında ifade etmek zorundadır. Fakat iyileştirme projesinde belirtilen satışların tutturulamaması korkusu, şirketi muvazaalı bir şekilde ilişkili şirketin ana faaliyet konusu, satışlarına yöneltmektedir. Çünkü Yargıtay kararlarından da sabittir ki⁶; iyileştirme projesinin satış hedefinin tutturulamaması nedeniyle inandırıcı olmadığı ve şirketin iflasına karar verilmesi gerektiği bildirilmektedir. Bu durumu bilen şirketler, ilişkili şirket satışlarını kendi satışları gibi gösterebilmektedirler.

Satışlarla da ilişkili olan bir diğer konu, şirketin elinde yüksek miktarda stokları bulunurken satışların olmaması ve halen stok üretimine devam edilmesidir. Şirketin içinde bulunduğu durum itibarıyla satışlarını artırması gerekirken, mevcut müşterilerin alım yapmaması veya potansiyel müşterilerin ortaya çıkmaması durumunda, normalde üretimi yavaşlatması gerekirken stokların arttığı gözlemlenebilir. Bu durum özellikle dönem sonunda aralıklı envanter yöntemini uygulayan işletmelerde muvazaalı bir şekilde hesap düzenlemeleri ile düzeltilebilir. Çünkü satışlar aynı zamanda birçok kalemi ilgilendirmektedir.

5. SONUÇ

İflas erteleme amacı, borca batık durumda olan bir sermaye şirketinin mali durumunun iyileştirilme ümidinin olması durumunda, talep üzerine iflasının ertelenmesi ve yerel ve genel ekonomi içindeki şirketin yeri korunarak ekonomiye katkı sağlanmasıdır. Bu amaçla mahkeme kararıyla yarar-

⁶ Yargıtay 23. dairesinin 2014 yılında 531 numaralı/4741 sayılı verdiği kararında; "Sunulan iyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olduğu hususuna gelince davacı şirketin öngördüğü hedeflere nakliye işlerinde % 80, ziraai işlerde ise ancak % 20-30 oranında ulaşabildiği, 2011 yılı kâr öngörüsünün gerçekleşmediği ve hatta 2012 yılının zararlı kapatıldığı, taahhüt edilen sermaye borcunun yatırılmadığı gözlemlenmiştir. Bu durumda mahkemece şirketin borca batık olduğu ve sunulan iyileştirme projesinin de ciddi ve inandırıcı bulunmadığı düşünülerek bir karar verilmesi gerekirken hatalı değerlendirmelerle " şeklinde ifadeler yer almaktadır

lanılabilecek bu kurumun belli başlı şartları vardır.

Öncelikle şirketin bir sermaye şirketi veya kooperatif olması gerekmektedir. Bu şirket veya kooperatifin borca batık durumda olması gerekmektedir. Şirketin borca batık olduğu, şirket alacaklıları tarafından veya şirket yönetim kurulunca mahkemeye bildirilmelidir. Daha sonra mahkeme şirketin borca batık olduğunu uzman bilirkişiler vasıtasıyla tespit ettirmelidir. Mahkeme şirketin borca batık olduğunu tespit ettirdikten sonra, ciddi ve inandırıcı belge ve bilgilerle bir iyileştirme projesi talep etmektedir. İflasın ertelenme sürecinde şirkete nezaret edecek bir kayyım veya kayyım heyeti atanmaktadır. Bu kayyım veya kayyım heyetine verecekleri raporlar için ücret avansı mahkemeye yatırılmaktadır. Mahkemenin kararı ile iflasın ertelenmesi talebi ilan edilmektedir.

Sayılan bu süreçte atanan kayyım veya kayyımlar, yönetici veya denetçi kayyımı olarak iki şekilde atanmaktadır. Kayyım ataması tek kişi ile gerçekleştirilebileceği gibi birden fazla kayyımla, kayyım heyeti şeklinde de gerçekleştirilebilir. Bu çalışmada denetçi kayyımın veya kayyım heyetinin KOBİ niteliğindeki işletmelerde karşılaşılabileceği muhasebe düzensizlikleri literatür ve denetçi kayyımı olarak bulunduğumuz görev ve mahkeme kararlarından yola çıkılarak tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla denetçi kayyımı iflas süresince, KOBİ niteliğindeki işletmelerde en çok işlem gören nakit ve nakit benzeri varlıklar, alacaklar, stoklar, borçlar, avans hesapları, satış tutarları ile ilgili çeşitli muhasebe düzensizlikleri ile karşılaşabilmektedir.

Bu çalışmanın özellikle bu süreçte yeni görev alacak kayyımlara ve mahkemeye yön göstermesi açısından önemli olduğu düşünülmektedir. İflas erteleme ile ilgili çalışmalar genelde hukuki açıdan incelendiğinden, bu çalışma ile muhasebe ve denetim literatürüne katkı sağlandığı düşünülmektedir. Bu çalışmanın bir diğer boyutu ve ileri aşaması büyük şirketlerde, özellikle çok sayıda ortağı olan şirketlerde, nasıl ve hangi muhasebe düzensizlikleri ile karşılaşılabilceğinin araştırılmasıdır.

6. KAYNAKÇA

Dumanoğlu, S. (2011). İflasın Ertelenmesi, Borca Batıklık ve İyileştirme Projeleri, İstanbul: Beta Basım A.Ş.

Güredin, E. (2010), Denetim ve Güvence Hizmetleri, 13. Baskı, İstanbul:Türkmen Kitabevi.

Işıktaş, M. Ş. (2003). İflasın Ertelenmesi, <http://www.isiktac.av.tr/files/Iflassin%20Ertelenmesi%20Seyda.pdf> (24.11.2014).

Kayar, İ (2009), "İflasın Ertelenmesinde Borca Batıklık Ve İyileştirme Projesi İle İlgili Yargıtay Kararlarının Değerlendirilmesi", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 33, Temmuz-Aralık, ss.19-45.

Özkan, A. ve P.H.Kaya (2013). "İflas Erteleme Sürecinde Ödenmemiş Sermaye Borçları", Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2, s.194-20.

Özkan, M. ve A. Al (2014). "Ekonomik Kar Kaybı Ve Borca Batıklık Bilançosu Arasındaki İlişkilerin Firmaların Finansal Yapıları Üzerine Etkileri?", Mali Çözüm, Temmuz-Ağustos, 17-40.

Selcuk, T. (2014). "İflas Ertelenmesi Durumunda Ticari Alacaklara Karşılık Ayırılabilir Mi?", Mali Çözüm Dergisi, 85-102.

Sümer, H. (2013). "İflasın Ertelenmesi Sürecinin Yönetimi", Yaklaşım Dergisi, Nisan, Sayı. 244, <https://www.xing.com/communities/posts/iflasin-ertelenmesi-suerecinin-yoenetimi-1002155363> (12.12.2014)

Uzay, Ş. (2008). "Muhasebeci Bakış Açısı ile İflas Erteleme Süreci", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt.1 ,Sayı.1, 41-58.

Yılmaz, B. B. (2009). "Muhasebe Tekniği Yönünden Borca Batıklık Bilançosu ile Yıllık Bilanço'nun Karşılaştırılması", Öneri Dergisi, C.8, S.32, 147-158.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, <http://www.yenittk.com/files/downloads/PageFiles/%7B14B20B38-9F72-4860-8CD9-7B0830C47ADD%7D/Files/6762%20Turk%20Ticaret%20Kanunu.pdf>

İcra ve İflas Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2004.pdf>

T.C. Yargıtay 23.Hukuk Dairesi, E: 2014 / 782 ve K: 2014 / 4746 sayılı kararı. Karar Tarihi: 20.06.2014

T.C Yargıtay 23.Hukuk Dairesi, E: 2014 / 630 ve K: 2014 / 4744 sayılı kararı. Karar Tarihi: 20.06.2014

T.C Yargıtay 23.Hukuk Dairesi, E: 2014 / 531 ve K: 2014 / 4741 sayılı kararı. Karar Tarihi: 20.06.2014