

**İzmir SMMMO Adına Sahibi
Yönetim Kurulu Başkanı**
Feyzullah TOPÇU

**Mali İşler Koordinatörü
Yönetim Kurulu Başkan Yrd.**
İlhan BORA

**Sorumlu Müdür
Oda Sekreteri**
Hüseyin HAMAMCILAR

Genel Yayın Yönetmeni
Aslı TENGİZ

Yayın Kurulu
Özge YILMAZ
Engin MALAY
Fatma KIRKİT
Hatice ÖZTEKİN

Bilim Kurulu
Rıfat T. NALBANTOĞLU
SMMM

İsmail IŞIK
YMM

Dr. Özkan BİLGİLİ
SGK Baş Müfettiş

Yener GÜVEN
Çalışma Sosyal Güvenlik Bakanlığı
Baş İş Müfettişi

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN
İzmir Ekonomi Üniversitesi

Prof. Dr. Asuman ALTAY
Dokuz Eylül Üniversitesi

Doç. Dr. Erdal ÖZKOL
Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF

Doç. Dr. Çağnur BALSARI
Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi

Doç. Dr. Kerametdin TEZCAN
İzmir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Doç. Dr. A. Fatih DALKILIÇ
Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi

Düzelti
Halil URGAN

Tasarım ve Baskı
Salamat Basım Yay. Amb. San. Ve Tic. Ltd. Şti.
Sebze Bahçeleri Cad. Ali Bey İşhanı 95/1
İskitler / Ankara
Tel:(0312) 341 10 24 - Faks:(0312) 341 30 50

Basım Tarihi: Aralık 2012

dayanışma sayı:117

İki Aylık Mesleki Dergi

Sürekli Yerel Yayın

İzmir SMMMO üyelerine ücretsiz olarak gönderilir.

Dergimiz Hakemli Dergi olma özelliği taşımaktadır. Gönderilen yazılar hakem değerlemesine tabi tutulduğu için yayımında gecikmeler olabilmektedir. Yayınlanan yazılardaki sorumluluk yazarlarına, ilan ve reklamlardaki sorumluluk ilanı veren kişi veya kuruluşlara aittir. Dergi'ye gönderilen çeviri yazıların kaynağı mutlaka belirtilir. Gönderilen yazılar, yazarlarına geri verilmaz.

İç Hatlar

123	Bşk. Sekreteri	312	Haksız Rekabet
702 – 712	İlhan BORA (Başk. Yard.)	501 – 511	Yasemin YILDIZ (Santral – Gelen – Giden Evrak – Özlük İşleri – Tahsilat)
706	Ayten KARADAĞ (Yön. Kur. Üyesi)	502	Sevil ERDÜL (Özlük İşleri - Tahsilat)
704 – 714	Halil KIRLI (Sayman)	504	Coşkun YILDIRIM (Özlük İşleri - Tahsilat)
705 – 715	Erkan YILDIRIM (Yön. Kur. Üyesi)	505	Funda AKERDEM (6. Kat)
510	Mehmet KUZU (Yön. Kur. Üyesi)	507	Cüneyt ZİREK (Muhasebe Departmanı)
707	Mustafa FELEK (Yön. Kur. Üyesi)	508	Senem ŞAKIR (Muhasebe Müdürü)
711	Ali YENİDOĞAN (Yön. Kur. Üyesi)	509	Murat YETER (Danışman)
301	Atilla KILIÇ (Tesmer – Staj)	512	Yunus BALIK (Personel Sorumlusu – Disiplin Servisi)
302	Bora YILDIRIM (Tesmer Müdürü)	513	Gülnur ATASEVER (İdari İşler Sekreteri)
303	Nilsu AKDENİZ (Tesmer Muhasebe)	123 – 602	Nazan TUNABOYLU (Yönetici Asistanı)
304	Denetleme Kurulu (Ömer AKBAŞ) (3. Kat)	609	Nazik ÇAYHAN (6. Kat İçecek)
305	Emin AKBULUT (Bilgi İşlem)	708	Tesmer Toplantı Odası
306	Selda ARPACI (Hukuk Müşaviri)	104	Güvenlik
307	Müfit YILDIRIM (Tesmer Sekreteri)	105	Dr. Bülent COŞKUN
308	Yusuf ALABAĞ (Kütüphane)	131	1. Kat Toplantı Salonu (Küçük Salon)
309	Hacer ÇİÇEK (3. Kat İçecek)		
311	Disiplin Kurulu (Şükrü PARMAKLI) (3. Kat)		

Banka Hesap Numaraları

Banka Adı	Şube Kodu	Şube Adı	IBAN No
İş Bankası	3413	Yenigün	TR38 0006 4000 0013 4131 1277 65
Halk Bank	419	Güzelyalı	TR91 0001 2009 4290 0010 2600 88
Garanti Bankası	410	Konak	TR95 0006 2000 4100 0006 6924 83
Akbank	284	Halit Ziya	TR26 0004 6002 8488 8000 0412 47
YKB	927	İzmir - Merkez	TR85 0006 7010 0000 0061 3532 99
Vakıfbank	004	Finansmarkt	TR69 0001 5001 5800 7295 4629 84
Ziraat Bank	137	İzmir	TR96 0001 0001 3738 1708 5650 01
Denizbank	5810	Bozkaya	TR03 0013 4000 0055 2791 000001
Masraf almayan banka (Bankaya Elden Yatırımlar İçin)			
Akbank	284	Halit Ziya	TR32 0004 6002 8488 8000 0491 90

Şehit Fethibey Caddesi 53/5 Pasaport / İzmir
Tel: 0.232 441 96 33 Faks: 0.232 441 95 67 - 446 81 30
http: //www.izsmmmo.org.tr
e-mail: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

Değerli Meslek Mensupları,

1957 yılından beri yürürlükte olan ve güncelliğini yitiren Türk Ticaret Kanunu yerini 01.07.2012 tarihinde yayımlanan 6012 Sayılı yeni Ticaret Kanunu'na bırakmıştır. Bu değişiklik ile muhasebe sistemimiz yeniden şekillenmiş ve büyük ölçüde uluslararası düzenlemelerle uyumlu hâle gelmiştir. Ticari mevzuata şeffaflık ve kurumsal yönetime ilişkin hükümlerin girmesi ile yasal düzenlemelerimize ilk defa vergi için değil, şeffaflık için muhasebe anlayışı girmiştir.

Ancak yeni Türk Ticaret Kanunu; yapılan değişiklikler ile çıkış amacından uzaklaşmıştır. Bu değişikliklerde bazı çıkar gruplarının siyasiler üzerine yaptıkları baskılar etkili olmuştur.

Muhasebe standartlarının yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre işçi sayısı, ciro ve bilanço büyüklüğüne göre uygulanması öngörülmüş, ölçü tespiti Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına bırakılmıştır. Ancak açıklanan ölçüler ile bağımsız denetim daraltılmış, birçok şirket denetimden çıkartılmıştır. Böylece muhasebe, finansal raporlama ve bağımsız denetimin, diğer bir deyişle hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinden uzaklaşarak yerli ve yabancı yatırımlara açılmasının, önü kapatılarak ülke ekonomisinin gelişmesi engellenmiştir.

Ülkemiz ticari hayatını geliştirebilmek için KOBİ ve üzeri işletmelerin TTK'nın hazırlanması sırasında öngörülen şekilde finansal raporlama ve bağımsız denetim kapsamına almak gerekmektedir. Bunu gönül rahatlığı ile söyleyebiliyorum. Çünkü bizler mali müşavir olarak bilgi ve tecrübemize eğitimlerimizi de ekleyerek değişimlere hazır hâle geldik. Biliyoruz ki yeni muhasebe anlayışında amaca bizler olmadan ulaşmak mümkün olmayacaktır.

Mali müşavirlik ve denetim mesleğinin sahibi ülkemizde TÜRMOB' dur. Meslek yasamızda bağımsız denetim mesleki faaliyetlerimiz arasında tanımlanmaktadır. Bu nedenle YMM ve SMMM'lerin herhangi bir ayırım yapılmaksızın bağımsız denetim yapabilmesi gerekmektedir.

Değerli meslek mensupları, 2012 yılı boyunca teorik ve uygulamalı olarak yapılan KOBİ TFRS ve Bağımsız Denetim eğitimlerimiz sizlerin de desteği ve katılımları ile oldukça verimli geçmiştir. Yoğun eğitimlerle geçen 2012 yılının ardından eğitimlerimiz 2013 yılı boyunca da devam edecektir.

Mesleğimiz gelişirken meslektaş sayımız da artmış, mevcut binamız artık ihtiyacımızı karşılayamaz hâle gelmiştir. Eğitimlerimiz arttıkça uygun salon bulmak konusunda sorunlar da ortaya çıkmıştır. Bu sorunlarımız Alsancak' ta restorasyonu süren binamızın mart veya nisan ayının ortalarında planladığımız açılışı ile ortadan kalkacaktır. Bir yandan tarihi bir binayı yaşadığımız şehire yeniden kazandırmanın, diğer yandan da mesleğimize ve siz değerli meslektaşlarımıza yakışır bir binaya sahip olmanın haklı gururunu hep birlikte yaşıyoruz.

2012 yılını tamamlayıp 2013 yılına girerken meslektaşlarımıza, mesleğimize ve ülkemize barış ve güzel günler getirmesi umudu ile yeni yılınızı kutlar, sağlıklı ve mutlu bir yıl geçirmenizi dilerim.

Feyzullah TOPÇU
Başkan

İçindekiler

Başkan	2
--------------	---

Hakemli Yazılar

Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU-Öğr. Gör. Hilal KOCAMAZ Borçlanma Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Güncel Ulusal Mevzuatımızdaki Durumu	8
Doç. Dr. Adem KORKMAZ-Gülsüm KORKUT-Burcu AŞKIN Türkiye’de Kıdem Tazminatı ve Fon Tartışmaları	32
Dr.Gökhan KARAGONLAR Örgüt-Çalışan İlişkilerinin Örgütsel Destek Kuramı Çerçevesinde İncelenmesi	45
Yrd. Doç. Dr. Mustafa GERŞİL-Yrd.Doç.Dr. Mert SOYSAL AR-GE Faaliyetlerinin İşletmeler Açısından Önemi	54
Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR-Doç.Dr.Ahmet ERGÜLEN Doğrusal ve Bulanık Mantık Temelli Doğrusal Programlama Modellerinin Dağıtım Lojistiği Maliyetlerinin Minimizasyonu Amacıyla Kullanımı: Karşılaştırmalı Bir İnceleme	63

Hakemsiz Yazılar

Şeref TEKTAŞ Arsa Karşılığı Teslimlerde Arsa Sahibi ve Müteahhitlerin Vergisel Durumları	83
Dr. Özkan BİLGİLİ Kısmi Süreli İş Sözleşmesinin Kuruma Verilme Zorunluluğunda Son Durum	90
Yener GÜVEN Yeni Borçlar Yasasında “İbraname”	93
Necati ÇETİNER Genel Sağlık Sigortası ve Gelir Testi İşlemleri	95
Tayfun ŞENOL Kod Uygulamasına Yargı Freni	104

Hüseyin DEMİR – Erdem DEMİR

Vekalet Ücretlerinin Belgelendirilmesi 106

Prof.Dr.Beno KURYEL

Doğa Bilimlerinin Tarihsel Basamaklarından: Calculus 109

Dr. Mustafa ALPASLAN

Yeni TTK Hükümlerine Göre LTD'lerin Tür Değiştirilerek AŞ'ye Dönüştürülmesi 114

Harun Reşit TOKCAN

Kuyumculuk Sektöründe Envanter ve Maliyetlendirme İşlemleri 115

Mustafa YILMAZ

Gerçek Usul Mükellefiyetten Basit Usul Mükellefiyete Geçiş 122

İ.Burak OGUZ

Mal Teslimi ve Hizmet İfasından Önce Düzenlenen Faturalarda Vergilendirme 126

Eda KAYA

Aylık Almak İçin Yapılan Anlaşmalı Boşanmalar..... 128

Yayın Koşulları 130

Makale Sunum Formu 132

İZMİR SMMMO DAYANIŞMA DERGİSİ HAKEM KURULU

Prof.Dr. Asuman Altay	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr. Başar Ataman Akgül	Marmara Üniversitesi
Prof.Dr. Can Şinga Mugan	Orta Doğu Teknik Üniversitesi
Prof.Dr. Cemal İbiş	Marmara Üniversitesi
Prof.Dr. Ercan Bayazıtlı	Ankara Üniversitesi
Prof.Dr. Feryal Orhan Basık	İstanbul Üniversitesi
Prof.Dr. Güven Sayılğan	Ankara Üniversitesi
Prof.Dr. Hülya Talu	İstanbul Üniversitesi
Prof.Dr. M.Banu Durukan	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr. Mehmet Merdan Hekimoğlu	İzmir Üniversitesi
Prof.Dr. Mehmet Özbirecikli	Mustafa Kemal Üniversitesi
Prof.Dr. Münir Şakrak	Marmara Üniversitesi
Prof.Dr. Nergis Tek	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr. Nihat Küçüksavaş	Çukurova Üniversitesi
Prof.Dr. Ömer Lalik	Maltepe Üniversitesi
Prof.Dr. Reşat Karcıoğlu	Atatürk Üniversitesi
Prof.Dr. Rüstem Hacırüstemoğlu	Galatasaray Üniversitesi
Prof.Dr. Serdar Özkan	İzmir Ekonomi Üniversitesi
Prof.Dr. Süleyman Yükçü	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr. Şaban Uzay	Erciyes Üniversitesi
Prof.Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu	Anadolu Üniversitesi
Prof.Dr. Yurdakul Çaldağ	Gazi Üniversitesi
Prof.Dr. Yüksel Koç Yalkın	Ankara Üniversitesi
Doç.Dr. Çağnur Balsarı	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Esra Aslanertik	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. A.Fatih Dalkılıç	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Keramettin Tezcan	İzmir Üniversitesi
Doç.Dr. Mine Tükenmez	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Nilgün Kutay	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Orhan Çelik	Ankara Üniversitesi
Doç.Dr. Tamer Aksoy	TOBB Ekonomi Ve Tekn. Üniv.
Yrd.Doç. Dr. Masum Türker	İstanbul Ticaret Üniversitesi
Yrd.Doç. Dr. Mine Aksu	Sabancı Üniversitesi
Yrd.Doç. Dr. Gürol Durak	Yaşar Üniversitesi

Hakemli Yazılar



Refereed Papers

BORÇLANMA MALİYETLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE GÜNCEL ULUSAL MEVZUATIMIZDAKİ DURUMU

Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU*

Öğr. Gör. Hilal KOCAMAZ**

ÖZET

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ile işletmelerin her türlü aktif unsurlarında kullanmak durumunda kaldıkları, yabancı kaynakların karşılığında ödenen faiz ve diğer finansman giderlerinin, Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki yeri ve durumu ile Türk mevzuatındaki güncel uygulamaların ne olduğu ve ne olması gerektiği üzerinde durulmuş ve konu ayrıntılı olarak irdelenmiştir.

Bu çalışma kapsamında, TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı üzerinde durulmuştur. Standardın özellikli durumları incelenmiş, borçlanma maliyetlerinin Tek Düzen Hesap Planı (TDHP), Vergi Usul Kanunu (VUK), Sermaye Piyasası Kanunu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre gerçekleştirilen işlemleri ile TMS-23'e göre gerçekleştirilen kayıtları karşılaştırılmakta ve borçlanma maliyetlerinin, maliyet muhasebesi ile bağlantı ve ilişkileri ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: TMS-23, Borçlanma Maliyetleri, Faiz ve Finansman Giderleri.

STATUS OF BORROWING COSTS IN INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS AND CURRENT NATIONAL LEGISLATION

ABSTRACT

TMS-23 Borrowing Cost Standard is interested in interests and other financial expenses incurred due to loans to finance various assets procurement of the companies. In this study, borrowing costs status and position have been reviewed in the International Accounting Standards in connection with Turkish legislation current and applicable practises.

In this study, concentration has been given to TMS-23 Borrowing Costs Standart. Specific situations of the standart have been examined. Accounting records of borrowing costs made according to Uniform Chart of Account , Tax Law, Capital Market Law and Accounting System Practises General Notifications have been compared with TMS-23 borrowing costs accounting records. In addition to this, borrowing costs connections and relations with cost accounting have been stated.

Anahtar Kelimeler: TMS- 23, Borrowing Costs, Interests and Financial Expenses

* Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

**Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu, Muhasebe Bölümü.

1. Giriş

Uluslararası ticaretin, para ve sermaye hareketlerinin çok önemli boyutlara ulaşmış olması ile birlikte, benzer nitelikteki olayların aynı şekilde ifade edilmesi anlamlı, güvenilir, gerçeğe uygun karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmesi, işletme ile ilgili bilgilerin tarafların ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılaması amacıyla muhasebe alanında uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması gereğini ortaya koymuştur. Oluşturulacak yüksek kaliteli standartlarla muhasebe riskinin ortadan kaldırılarak daha fazla yatırım, ticaret ve büyümenin gerçekleştirilmesine olanak sağlamak hedeflenmiştir.

Uluslararası muhasebe standartları, kendine özgü ulusal muhasebe sistemi olan çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren, çok uluslu işletmelerin muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerden sonraki dönem sonu mali tablolarının değerlendirme sunuluşlarında belirli bir ölçüde bütünlük ve birlik sağlamak amacıyla uyulması gereken kuralların yazılı olduğu bir metindir (Yazıcı, 2003: 36).

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön kazandıran, finansal tabloların hazırlanmasına şekil ve düzen sağlayan bir normlar serisi şeklinde tanımlanabilmektedir (Elitaş ve Elitaş, 2010: 1). Uluslararası muhasebe standartları, finansal tabloların ve raporların temsil ettikleri organizasyonun varlıklarının ve yükümlülüklerinin en doğru ve şeffaf bir şekilde yansıtılması esasına dayanmaktadır. İşletmeler bu standartlara uygun olarak raporlama yaptıkları takdirde varlık ve yükümlülüklerini küresel bir dilde göstermiş olacaklardır.

Uygulamadaki farklılıkların ortadan kaldırılması, uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunumu esnasında ortak bir dil oluşturulması, muhasebe ilke ve esaslarında tekdüzenin sağlanması, işletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olunmaya çalışılması, mali tabloların açık, uygun, karşılaştırılabilir, tarafsız, anlaşılabilir olmasının sağlanması gibi sebeplerden dolayı muhasebe standartlarının oluşturulmasına ihtiyaç duyulmuştur (Elitaş ve Elitaş, 2010: 1).

Karşılaştırılabilirliği sağlama, birden fazla rapor düzenleme yükümlülüklerini ve maliyetlerini ortadan kaldırma, sağlıklı değerlendirme gibi amaçlara yönelik olarak ilk defa 1960'lı yıllarda çalışmalara başlanmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü (IOSCO), Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gibi kuruluşlar, muhasebe alanında uyumun gerçekleştirilmesi amacıyla ilk olarak 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ni (IASB) kurmuştur ve bu komite 2000 yılına kadar 39 adet IAS yayınlamıştır. Gelişmeler paralelinde yayınlanan bu standartlar revize edilmektedir. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde standartlar 2005 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Ancak IASB yaptırım gücü olmaması nedeniyle eleştirilere maruz kalmıştır. 2001 yılında IASB'nin yapısı ve tüzüğü değiştirilerek IASB Vakfı ve Vakıf bünyesinde yüksek kaliteli ve karşılaştırılabilir finansal bilginin ve uluslararası alanda birliğin sağlanması amacıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kurulmuştur.

Uluslararası boyutta uygulanan IAS'lerin iş dünyasında ortak bir dil oluşturarak herkesin anlayabileceği, yalın, karşılaştırılabilir ve şeffaf mali tablolar üretebilmesi ve farklı raporlamalardan doğan karmaşanın önüne geçilebilmesi için Türkiye'de, yakın zamanda (Çankaya, 2007: 129), IAS'lerle tam uyumlu TMS/ TFRS seti yürürlüğe konularak uygulama zorunluluğu getirilmesi amaçlanmaktadır. Bu uygulamaların yasalaşmasına yönelik olarak hazırlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu, TMS/ TFRS'lerin olduğu gibi uygulanmasını benimsemektedir ve halka açık olsun ya da olmasın Türkiye'deki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMS/ TFRS'lere uyma zorunluluğu getirmektedir ve işletmeler için güncel ve yasal bir düzenleme niteliği taşımaktadır (Ataman ve Özden, y.y.: 59, Yeni TTK, mad. 64-88).

Türkiye'de son yıllarda uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlama amacıyla başta Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve De-

netleme Kurulu (BDDK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) olmak üzere, birçok kurum tarafından düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Özellikle Türkiye’de çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla 4487 sayılı Kanun ile idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişiliği olan TMSK’nın kurulmasıyla, Türkiye’de tüm işletmeleri kapsayacak biçimde Türkiye Muhasebe Standartları(TMS)’nin yayımlanması hedeflenmektedir (Uluslan, 2010: 77).

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, TMSK tarafından ilk kez 09.11.2005 tarihinde, 25988 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. İlk yayınlanan standartta özellikli varlıklarla doğrudan ilişkili borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde alternatif uygulama söz konusuysa, işletmeler isterlerse borçlanma maliyetlerini gider yazabilmekte, isterlerse aktifleştirebilmekteydiler. Ancak IASB 2007 yılında yapmış olduğu bir değişiklikle bu alternatif uygulamaya son vermiş, temel ilke olarak özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin gerçekleştirildiği dönemde aktifleştirilmesi gerektiği belirtilerek TMS 23’te de bu değişiklikler benimsenmiş ve standardın yeni hâli 2007 yılında yayınlanmıştır. 2008 yılında ise standardın bazı maddelerinde değişiklik yapılmıştır (Özerhan ve Yanık, 2012: 429).

Bu çalışmada, TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı’ndan kısaca bahsedilerek standardın özellikli durumları incelenmiş, borçlanma maliyetlerinin Tek Düzen Hesap Planı (TDHP, Vergi Usul Kanunu (VUK), Sermaye Piyasası Kanunu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne (MSUGT) göre gerçekleştirilen işlemleri ile TMS- 23’e göre gerçekleştirilen kayıtları karşılaştırılmakta ve borçlanma maliyetlerinin, maliyetler muhasebesi ile bağlantı ve ilişkileri ortaya konulmaktadır.

2. TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı

İşletmelerin aktif varlıklar edinmek istediğinde bunları edinmek için kaynak kullanmaları gerekmektedir. Ancak işletmelerin kullanacakları kaynaklar sadece

öz kaynaklardan finansman sağlanması şeklinde olmamalıdır. Hem teknik hem de rasyonel açıdan pek mümkün olmayan bu durum yatırımlarının tamamını öz kaynaklardan sağlamaya çalışan bir yöneticinin veya bir işletmenin finansal kaldıraç etkisinden yararlanmamış olması sonucunu doğuracaktır (Ceyhan, 2003).

İşletmenin ihtiyaç duyduğu fonların bir kısmının yabancı kaynaklardan sağlanması, ödenecek faizin gider yazılabilmesi ve de bunun sonucunda daha az vergi ödenmesi, işletme sahiplerine daha fazla oranda kâr kalması vb. rasyonel bir tutum izlenmiş olması, yoğun rekabet ortamında işletme için gerekli olan ve fark sayılabilecek bir kavramdır (Tenker, 1999: 237).

İşletmeler kaynak ihtiyaçları dışında ham madde, yardımcı madde, yatırım malı gibi unsurları da yurt dışından ithal etmek yoluyla tedarik edebilmektedirler. Yabancı para birimi üzerinden alınan stokların aktifleştirilmesi işlemi ise o tarihteki döviz kuru üzerinden gerçekleştirilmektedir. Yurt dışından alınan stokların karşılığında borçlanılmış olan tutarlar da dövizle bağlı borçlar gibi değerlendirilecek kur değişimlerinden etkilenmektedir. Bu borçlanmalar nedeniyle oluşan olumsuz kur farkı zararları borçlanma maliyetleri olarak sınıflandırılmaktadır (Türk, 1998: 118).

İşletmelerin nakit ihtiyaçları nedeniyle alacaklarını düşük bedelle nakde çevirmeleri para bulma maliyeti olduğundan borçlanma maliyeti şeklinde de ifade edilebilmektedir. İşletmeler sentlerini, çeklerini, senetsiz alacaklarını faktöring şirketlerine ya da bankalara iskonto ettirmek suretiyle (piyasa adıyla kırdırma) bedellerini alabilmektedirler (Sağlam vd., 2008: 603).

Yabancı kaynakların türlerine göre kolay elde edilebilmesi, yabancı kaynak maliyetinin bir kısmının dönem gideri olarak yazılabilmesi vb. avantajlar yabancı kaynak kullanımını cazip hâle getirmektedir. Kısa ya da uzun vadeli yabancı kaynaklar, işletmenin gerek yatırım döneminde, gerekse işletme döneminde varlıkların elde edilmesi veya işletme sermayesi ihtiyacı

nın karşılanması amacıyla kullanıldığında; işletmenin katlanması gereken ve yabancı kaynak maliyeti olan borçlanma maliyetleri oluşmaktadır. İşletmelerin ihtiyaç duydukları finansal kaynakları öz kaynaklar dışındaki herhangi bir kaynaktan sağlamaları durumunda katlanmak zorunda oldukları finansal yüke borçlanma maliyeti denilmektedir (Şen, 2006: 36).

İşletmenin ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını öz kaynaklar dışında herhangi bir kaynaktan sağlaması durumunda, katlanmak zorunda olduğu finansman yükü finansman gideri niteliğindedir ve standartta borçlanma maliyeti olarak ele alınmaktadır. Yani borçlanma maliyetleri borçlanmalara ilişkin yükümlülüklerdir (Karataş, 2010: 120-121). Finansman gideri niteliğindeki finansal borçlar, kısa ve uzun vadeli para ve sermaye piyasası araçları ile sağlanan borçlardır. Finansal borçlar banka kredileri, çıkarılmış tahviller ve finansman bonusu vs. araçlarla sağlanmaktadır (Ulus, y.y.: 152).

Yabancı kaynakların maliyeti öz kaynak maliyetlerinden düşüktür. İşletmeler yalnızca öz kaynak kullanma durumunda ulaşabilecekleri büyüklükten daha fazla bir büyüklüğe yabancı kaynak kullanımı sayesinde ulaşabileceklerdir. Ayrıca yabancı kaynak kullanımı nedeniyle katlanılacak olan faiz giderinin kanunen kabul edilen olması nedeniyle kurumlar vergisi matrahı azalacak, dolayısıyla işletmenin ödeyeceği vergi rakamı da azalacaktır. Kullanılan yabancı kaynağın maliyeti elde edilecek olan toplam varlık karlılığından küçük gerçekleştiğinde finansman kaldırıcından yararlanmak suretiyle öz kaynak karlılığı da arttırılabilir (Çonkar vd.y.y.:74).

Borçlanma maliyetlerine ilişkin olarak International Accounting Standards Board (IASB) tarafından yayınlanmış olan IAS-23 Borrowing Costs standardının gözden geçirilerek TMSK tarafından 15.07.2007 tarihinde TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı yayınlanmıştır. Bu standart 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan yıllık dönemlerde uygulanmaktadır (Karataş, 2010: 119).

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı temelde borçlanmalara ilişkin olarak katlanılan faiz, kur farkları ve diğer giderlerin olduğu anda gider olarak muhasebeleştirilmesini esas alırken, özellikli bir varlığın satın alınması, inşası ve üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesini esas almaktadır (Bekler, 2007).

TMS-23 standardında borçlanma maliyetleri, bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler olarak tanımlanmıştır ve borçlanma maliyetleri finansman giderlerini kapsamaktadır (Gökçen vd., 2011: 317).

TMS-23 standardı, borçlanma maliyetlerine ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Bir özellikli varlığın elde edilebilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetlerinin bir parçası iken diğer bütün borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilmektedir (Bektöre ve Sağlam, 2007: 707).

Borçlanma maliyetleri standartta, bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler şeklinde tanımlanırken, kredi mevduat hesabı ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler, borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları, borç anlaşmalarının düzenlenmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfaları, yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere kur farkları borçlanma maliyetlerine alınmaktadır (Gençoğlu, 2007: 171).

Borçlanma maliyeti standardı, banka hesap mevcudundan fazla çekilen paralar ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler, borçlanmalarla ilgili iskonto veya primlerin itfaları, borçlanma anlaşmalarından meydana gelen tali maliyetlerin itfa payları, finansal kiralama ile ilgili finansman giderleri ve yabancı para ile borçlanmalarda finansman maliyetleri niteliğindeki kur farklarını kapsamaktadır ve diğer standartlardan kaynaklanan faiz niteliğindeki vadeli alışlarda vade farkları ve kur farklarını, vadeli satışlar-

da vade farkı ve kur farklarını, kıdem tazminatı karşılık giderlerinin hesaplanmasındaki faiz maliyetini ve borçların, alacakların, karşılıkların net şimdiki değerinin hesaplanmasından doğan reeskont giderlerini de kapsamaktadır (Örten vd., 2011: 371). Borçlanma maliyetleri en kısa tanımıyla, borçlanmalara ilişkin katlanılan yükümlülükleri ifade etmektedir (Çilkoparan, 2000: 116).

Borçlanma maliyetlerinin kapsamına; TMS- 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılmak suretiyle hesaplanan faiz gideri, TMS-17 Kiralama İşlemleri Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin olan borçlanma maliyetleri, yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde kur farkları girmektedir.

Borç olarak sınıflandırılmayan imtiyazlı hisse senetleri dâhil olmak üzere öz kaynakların tahmini veya gerçekleşen maliyetleri ile ilgili konular bu standardın kapsamı dışında bırakılmıştır. İşletmelerce çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen stokların ve gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülebilen canlı varlık gibi bir özellikli varlığın, elde edilmesi, inşası veya üretilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerine bu standardın uygulanması gerekli değildir (Bektöre ve Sağlam, 2008: 561-562).

TMS-23 standardı, inşaat sözleşmelerinde, varlıkların tamamlanmasından önce yeniden düzenlenen sözleşmeler çerçevesinde ortaya çıkan kazanç ve kayıpların tanımlanması ve borçlanmalardaki faiz oranı riskini kontrol etmek amacıyla faiz oranı swapları gibi bazı finansal türev ürünlerin kullanımı sırasında ortaya çıkan borçlanma maliyetleri için çözüm sunmaktadır (Bekler, 2007).

Borçlanma Maliyetleri Standardı kapsamında, borçlanma maliyetleri için niteliğine bakılmaksızın oluştukları dönemde gider olarak yazılmaktadırlar. Bu durum dönemsellik ilkesinin gereğidir. Ancak, özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin standart

dâhilinde aktifleştirilmesi gerçekleştirilmektedir (Elitaş, 2011: 183-184). Vade farkları, komisyon giderleri, kur farkı, faiz giderleri, finansman kaynağı niteliğindeki finansal kiralamadan kaynaklanan maliyetler, borçlanma maliyetleridir.

Standartta geçen özellikli varlık, "amaçlanan kullanıma ve satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar"(TMS-23,2009:md.5) olarak tanımlanmaktadır. Koşullara bağlı olarak stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkul varlıklar özellikli varlık veya imal edilebilen stoklar elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hâle gelen varlıklar özellikli varlık sınıfına dâhil edilmektedir (Gökçen vd., 2011: 317).

Nitelikli varlık olan özellikli varlıklar, stoklar ve de maddi duran varlıklardan meydana gelmektedir. Bu varlıkların özellikli varlık niteliğinde kabul edilebilmesi için satışa ve kullanıma hazır hâle gelmelerinin uzun bir süre alması gerekmektedir. Bu tür varlık kapsamına giren stoklar, şarap üretim işletmelerindeki şaraplar, deniz araçları imal eden bir işletmede üretilen yat, yap sat işiyle uğraşan işletmelerde inşa edilen daireler gibi çoğunlukla siparişe bağlı olarak üretilen stoklardır (Örten vd., 2011: 372). Satışa hazır hâle getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren stoklar, kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar özellikli varlıklar değildir. Çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen ve üretilen stoklar da özellikli varlık olarak tanımlanamamaktadır. İmalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller özellikli varlık grubuna girmektedir (Özerhan ve Yanık, 2012: 430).

İşletmeler tarafından, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebileceği, diğer borçlanma maliyetlerinin ise oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilecekleri standartta açıklanmaktadır. Borçlanma maliyetleri; bir varlığın amaçlanan satışa veya kullanıma hazır hâle getirilmesi için

gerekli işlemleri, ilgili varlığın fiziksel inşaatının başlamasından önceki gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri ve fiziksel inşaatını içerirken, varlığın durumunu değiştiren herhangi bir üretim veya gelişme olmaksızın elde tutulmasını içermemektedir (Bektöre ve Sağlam, 2007: 714-715).

Özellikli varlığın elde edilmesi amacıyla borçlanılmış olması durumunda, aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı; ilgili dönem boyunca söz konusu fonların geçici olarak nemalandırılması ile sağlanan gelirlerin düşülmesi yoluyla belirlenebilmektedir. Özellikle varlıklara ilişkin harcamalardan, bu varlıklarla ilgili olarak tahsil edilen devlet teşvikleri ve hak edişlerin düşürülmesi gerekmektedir.

3. Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türk Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler İle TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardının Karşılaştırılması

Özellikli varlığın aktifleştirilmesine ara verilmesi ve varlık nihai maliyetine bağlı olarak yapılabilecek düzeltmelerde olduğu şekilde TMS-23 standardında getirilen bazı esnekliklerin halen uygulanmakta olan mali mevzuatta karşılığı bulunmamaktadır. Bu gibi uyumsuz durumların mali karın tespitinde mali mevzuata uygun hâle getirilmesi amacıyla düzeltilmesi ve mali karın bu yöntemle tespit edilmesi gerekmektedir (Küçük, 2012:135).

Ülkemizde borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda gerek VUK tebliğlerinde gerekse de Sermaye Piyasası Kanunu'nda uygulanması zorunlu hükümler yer almaktadır. Yabancı kaynak kullanımı sonucu ortaya çıkan ve finansman gideri olan borçlanma maliyetinin ne şekilde işleme tabi tutulacağı, hangi amaçla borçlanıldığı hususuna bağlıdır. Normal işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanması amacıyla yapılan borçlanmaların maliyeti direkt olarak sonuç hesaplarına aktarılırken, varlık edinimi amacıyla yapılan borçlanma nedeniyle katlanılan finansman giderleri ilgili varlığın maliyetine dâhil edilmektedir (Kaygusuzoğlu, 2003: 192-194).

Sermaye Piyasası Kanunu tebliğleri hükümlerine göre varlıklarla doğrudan ilişki kurabilen kur farkları dâhil finansman giderleri olan borçlanma maliyetleri aktifleştirilmektedir. Maddi duran varlık işletme aktiflerine alındıktan sonra ortaya çıkan borçlanma maliyetleri doğrudan gider olarak dönem giderlerinde muhasebeleştirilmektedir. Döviz dayalı borçlanma maliyetlerine ait kur farkları için alternatif yöntem olarak maddi duran varlığın ediniminde kullanılan borçlanmaya ait kur farkları aktifleştirilmektedir. Sermaye Piyasası Kanunu uygulamaları ile TMS-23 standardı uygulamaları belirlen hususlarda zıtlık göstermektedir (Marşap, 2001)

VUK' un 163 sıra no.lu Genel Tebliği' nde borçlanma maliyetleri açıklanmaktadır. Bu tebliğde sabit kıymet yatırımlarının finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile döviz kredisi kullanılarak yurtdışından sabit kıymet ithal edilmesi durumunda borç taksitlerinin ödenmesinde ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesi konuları işlenmektedir. Sabit kıymet yatırımlarına ilişkin olan borçlanma maliyetlerinin, ilgili varlığın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar maliyetlere eklenmesi gerektiği belirtilirken, takip eden hesap dönemlerine ilişkin faiz giderleri ve kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin ise doğrudan gider yazılabileceği ya da sabit kıymetin maliyetine eklenebileceği açıklanmaktadır.

163 sıra no.lu VUK Genel Tebliği' nde döviz kredisi kullanılarak ithal edilen sabit kıymetler açısından borçlanma maliyetlerinin ödenmesi aşamasında ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesinde de varlığın iktisap edildiği dönemin sonuna kadar ortaya çıkan kur farklarının maliyete eklenmesi gerektiği belirtilmekte, sonraki dönemlere ilişkin olan kur farklarının ise maliyete ilave edilebileceği gibi gider olarak da muhasebeleştirilebileceği açıklanmaktadır. Aynı tebliğ uyarınca kuruluş dönemine yani işletmenin yatırım dönemine ait faiz giderlerinin maddi duran varlığın maliyetine eklenmesinin ve varlığın iktisap edildiği dönemin sonuna kadar oluşan vade farklarının

ve faiz giderlerinin aktifleştirilmesinin zorunlu olduğu açıklanmaktadır. Yatırımın aktifleştirilmesinden sonra işletme dönemine ait yatırım ile ilgili faiz giderlerinin ise içinde bulunulan yılda doğrudan gider yazılabileceği gibi maddi duran varlıkların maliyetine de eklenileceği belirtilmiştir.

Maddi duran varlıklar(MDV) özellikleri gereği likiditeleri düşük varlıklardır. MDV'lerin finansmanında devamlı sermaye niteliğinde olan öz kaynaklar ve uzun vadeli borçların kullanılması daha uygundur. MDV'lerin finansmanında kısa vadeli yabancı kaynakların kullanılması işletmenin borç ödeme gücünü azaltıp, nakit sıkıntısına düşürebileceğinden doğru bir finansman şekli değildir.

MDV'ler için borçlanma maliyetleri: borçlanılan tutar üzerinden hesaplanan faiz giderleri, borçlanmalara ilişkin ödenen komisyon ücretleri, yabancı paralı işlemlerde kur dalgalanmaları sonucunda oluşan kur farklarıdır.

MDV'lerle ilgili kuruluş dönemi borçlanma maliyetleri bu varlığın yatırım işlemlerinin tamamlanması sırasında karşılaşılan faiz ve diğer giderlerden oluşmaktadır. Amortisman ayrılırken belirtilen MDV'lerin borçlanma maliyetlerini de içeren elde etme maliyetleri esas alınmaktadır (Yalkın,2000:8-9). Bu maliyetlerin ilgili MDV maliyeti kapsamında yer alması üzerine aktifleştirilmesi zorunludur. Duran varlığın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar ödenmek ya da tahakkuk etmek suretiyle kesinleşen faiz giderleri aktifleştirilmelidir.

Stokların finansmanında kısa vadeli, MDV'lerin finansmanında ise uzun vadeli yabancı kaynaklar kullanılmaktadır (Şen, 2006: 49).

163 seri numaralı VUK Genel Tebliği'ne göre iki başlık ve dört esasta belirtilen borçlanma maliyetleri şu şekilde sınıflandırılabilir;

- Kuruluş dönemi borçlanma maliyetleri: Bu maliyetler MDV'lere ilişkin yatırımların tamamlanması döneminde yapılan faiz vb. giderlerden oluşmaktadır. Bu maliyetlerin ilgili MDV maliyeti kapsamında yer almak

üzere aktifleştirilmesi zorunludur. Amortisman ayrılması işleminde MDV'nin borçlanma maliyetlerini de içeren elde etme maliyetinin esas alınması gerekmektedir (Sağlam vd., 2008: 597). Maliye Bakanlığı sabit kıymetin aktife girdiği tarihi, bilanço günü olarak kabul etmektedir.

- İşletme dönemi borçlanma maliyetleri: Bu maliyetler MDV'lerin yatırım faaliyetlerinin tamamlanıp aktifleştirildikten sonra bu varlıklarla ilgili olarak oluşan faiz vb. giderlerini içermektedir. Bu giderleri içeren borçlanma maliyetleri ilgili oldukları dönemin gideri olarak muhasebeleştirilerek o dönemin gelir tablosuna yansıtılmakta veya aktifleştirilerek ilgili bulundukları MDV'nin elde etme maliyetinin bir unsuru şeklinde muhasebeleştirilmektedir.

- MDV'nin ithalatı sırasında ve aktifleştirme tarihine kadar oluşan kur farkları: Bu maliyetler ithal edilen MDV'nin maliyet unsuru şeklinde muhasebeleştirilmekte ve amortismanına tabii tutulmaktadır.

- İthal edilen MDV'nin aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan kur farkları: Bu maliyetler, ilgili oldukları dönemin gideri olarak muhasebeleştirilerek o dönemin gelir tablosuna yansıtılabileceği gibi aktifleştirilmek suretiyle MDV'nin elde edilme maliyetinin bir unsuru olarak da muhasebeleştirilebilmektedir (Bekler,2007).

- Duran varlık veya yatırım malları ihtisabında oluşan borçlanma maliyetlerinin dağıtımı: Yatırım döneminde sabit kıymet finansmanı ile direkt ilişkili olarak katlanılan borçlanma maliyetleri duran varlığın maliyeti içinde değerlendirilecektir. İşletme dönemi içinde satın alınan veya inşa ettirilen duran varlıklarla borçlanma maliyetlerinin direkt ilişkisinin kurulabilmesi durumunda borçlanma maliyetleri varlığın maliyet bedeline dâhil edilmektedir (Şen,2006: 96).

- Maliye Bakanlığı, 163 seri numaralı VUK Genel Tebliği'nden sonra yayınladığı tebliğlerde sabit kıymetin aktife alındığı dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farklarının maliyete ilavesinin zorunlu olduğunu açıklamıştır (Sağlam vd., 2008: 598).

238 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre ise

stokların elde edilmesi ve aktifleştirilmesi tarihine kadar oluşan borçlanma maliyetlerinin stok maliyetlerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi zorunlu kılınmıştır. Bu tebliğde belirtildiği üzere, stokların aktifleştirme tarihinden sonraki borçlanma maliyetleri doğrudan gider yazılabileceği gibi stokların maliyetine de eklenebilmektedir.

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 238 seri numaralı VUK Genel Tebliği ile dönem sonu stokların değerlendirilmesi konusunda kredi faizleri ile ilgili aşağıdaki açıklama yapılmıştır: “İşletmenin finansman temini için bankalardan veya benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır.” denilerek konu işletmenin tercihinin bırakılmıştır (Sağlam vd., 2012: 361). Yabancı para ile yapılan her türlü borçlanmada, ister yurt içinden ister yurt dışından olsun, dövize endeksli olarak ortaya çıkan kur farkı borçlanma maliyetidir (Şen, 2006: 45-46).

238 seri numaralı VUK Genel Tebliği’ne göre,

- Yurt içi borçlanmalardan kaynaklanan borçlanma maliyetleri: İşletmelerin kendilerine finansman sağlamak amacıyla bankalar vb. tarzındaki finans kuruluşlarından edindikleri kredilerin faiz vb. giderlerinden oluşan borçlanma maliyetlerinden dönem sonunda stoklara pay vermeleri ihtiyaridir. İşletmeler, genel borçlanma maliyetlerinden stoklarla ilgili kısmı stok maliyetlerine eklemek suretiyle aktifleştirilebilirlerken genel borçlanma maliyetlerinin stoklarla ilişkisini dikkate almamak suretiyle dönem gideri şeklinde de muhasebeleştirilebilmektedir.
- Döviz kredilerinden kaynaklanan borçlanma maliyetleri: Stok kalemlerinin elde edilmesi ve muhasebeleştirilmesi tarihine kadar olan dönemde oluşan kur farklarının stok maliyetlerinin bir unsuru şeklinde muhasebeleştirilmesi zorunludur. Stok kalemlerinin muhasebeleştirilme tarihinden sonraki dönemin kur farklarına ilişkin borçlanma maliyetleri; stokların maliyetlerine eklenerek aktifleştirilebileceği gibi kur

farklarının oluştuğu dönemin gideri olarak da muhasebeleştirilebilmektedir (Bekler,2007).

- İşletme finansmanı için alınan kredinin faizinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu değildir. Hangi varlık için alındığı belli olmayan kredilerin borçlanma maliyetleri, doğrudan gelir tablosunda kısa ya da uzun vadeli finansman gideri olarak dönem giderlerine kaydedilmelidir (Şahin,2000:249).
- Stoklarda vade farkı satın alma bedelinin bir unsuru olduğundan, doğrudan gider olarak kaydedilmeyecek stokların maliyetine ilave edilmektedir. Yalnızca mal alımı için alınmış ve kullanılmış faiz ve komisyon giderleri, malın maliyetine dâhil edilmektedir. İşletme kredisi olarak alınan ve işletme ihtiyaçlarında kullanılan kredilerin borçlanma maliyetleri de finansman gideri olarak gider hesaplarına aktarılmaktadır.
- İşletmelerin finansman amacıyla bankalar vb. finans kuruluşlarından sağladıkları kredilerin faiz vb. giderlerinde oluşan borçlanma maliyetlerinden dönem sonunda stoklara pay vermeleri zorunlu değildir. İşletmeler genel borçlanma maliyetlerinden stoklarla ilgili kısmı stok maliyetlerine ekleyerek aktifleştirebilirlerken, genel borçlanma maliyetlerinin stoklarla ilişkisini dikkate almadan dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi seçimliliği tanınmaktadır.
- Stok kalemlerinin elde edilmesi ve muhasebeleştirilmesi tarihine kadar olan dönemde oluşan kur farklarının stok maliyetlerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi zorunludur (Arabacı,2002:114).
- Stok kalemlerinin muhasebeleştirilme tarihinden sonraki dönemde oluşan kur farklarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde, işletme bu maliyetleri stokların maliyetine ekleyerek aktifleştirebilmekte ya da oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara aktarabilmektedir (Turanlı,2001:175).
- Stok kalemlerinin kredili olarak ithal edilmesi durumunda, fatura tarihi ile ödeme tarihi arasında doğan kur farklarının, stokun maliyetine eklenmesi zorunludur. Yurt içinde döviz cinsinden yapılan işlemler için

bu kural geçerlidir. VUK'un 26. maddesine göre kur farklarının, malların işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşanların maliyet bedeline dâhil edilmesi gerektiği, bu tarihten sonra oluşan kur farklarının ise işletmenin genel finansman ihtiyacından kaynaklandığından yola çıkılmak suretiyle malın maliyeti ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir (Şen, 2006: 87-88).

Vergi Usul Kanunu tebliğleri hükümlerinde özelliği varlık kavramı yer almamaktadır. Maddi duran varlıklar açısından VUK ve TMS-23 karşılaştırıldığında, VUK' a göre maddi duran varlıklara ilişkin yatırımlarda ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin mutlaka aktifleştirilmesi gerektiği ve alternatif yöntemin söz konusu olmadığı görülmektedir. VUK uyarınca, yatırı

rım tamamlandıktan sonra ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da doğrudan ortaya çıktıkları dönemde gider yazılması hususunda mükelleflere serbestlik tanınmıştır. Bu durum TMS-23 standardının tersi bir durumdur (Marşap, 2001).

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda uygulamada halen yürürlükte olan VUK ile TMS-23 standardı arasında birtakım farklı uygulamalar mevcuttur. Bu farklı uygulamalar, duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme esasları ve stok edinimi ile ilgili borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi esasları açısından karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tablolarda sunulmaktadır (Şen, 2006: 132-134).

Tablo 1: Duran Varlıklarla İlgili Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması

KONU	TMS UYGULAMALARI		VUK UYGULAMALARI	
	Varlığın Durumu		Varlığın Durumu	
	Varlık Kullanıma Hazır Hâle Gelinceye Kadar	Varlık Kullanıma Hazır Hâle Geldikten Sonra	Varlığın İktisap Edildiği Dönem Sonuna Kadar	Varlığın İktisap Edildiği Dönemden Sonra
FAİZ GİDERLERİ	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyet eklenir ya da dönem gideri olarak kaydedilir.
VADE FARKLARI	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyet eklenir ya da dönem gideri olarak kaydedilir.
KUR FARKLARI	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyet eklenir ya da dönem gideri olarak kaydedilir.
KOMİSYON GİDERLERİ	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyet eklenir ya da dönem gideri olarak kaydedilir.

Kaynak: Şen, 2006:133.

Tablo 2: Stok Edinimi ile İlgili Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının Karşılaştırılması

KONU	TMS UYGULAMALARI		VUK UYGULAMALARI	
	Stokun Durumu		Stokun Durumu	
	Stok Kullanıma Hazır Hâle Gelinceye Kadar	Stok Kullanıma Hazır Hâle Geldikten Sonra	Stok Aktife Alınıncaya Kadar	Stok Aktife Alındıktan Sonra
FAİZ GİDERLERİ	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyet eklenir ya da dönem gideri olarak kaydedilir.
VADE FARKLARI	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyet eklenir ya da dönem gideri olarak kaydedilir.
KUR FARKLARI	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyet eklenir ya da dönem gideri olarak kaydedilir.
KOMİSYON GİDERLERİ	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyet eklenir ya da dönem gideri olarak kaydedilir.

Kaynak: Şen, 2006: 134.

Genel uygulama açısından bakıldığında, hem VUK' ta hem SPK mevzuatında hem de TMS' lerde, borçlanma maliyetlerinin gider olarak muhasebeleştirilmesinin düzenlendiği görülmektedir. VUK' ta özellikli varlık kavramı yer almamakta ve de sabit kıymetlerin borçlanma maliyetlerine ilişkin olarak açıklamalara yer verilmemektedir. Bu durumda sabit kıymetlere ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirildiği dönemde maliyetlere ilave edilmesinin zorunlu olması, TMS-23 standardı ile ters düşmektedir. Çünkü standartta

ancak özellikli bir varlık olması kaydıyla sabit kıymete ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebileceği belirtilmiştir. Benzer durum stoklarda da söz konusudur. TMS-23 standardı işletmelere varlık aktife girene kadar ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için alternatif getirirken, VUK ve SPK uygulamaları varlık işletme aktiflerine girdikten sonra alternatif sunmaktadır. VUK' a göre MDV' lerin satın alındıkları yıla ilişkin borçlanma maliyetleri aktifleştirilirken, sonraki yıllarda aktifleştirme ya da gider-

leştirme işlemi hususunda mükelleflere tercih hakkı tanınmıştır (Yükçü vd., 2008).

Maddi duran varlık ile ilgili ödeme normal kredi vadelerinin ötesine ertelenirse peşin fiyat eş değeri ile toplam ödeme arasında oluşan fark, özellikli varlıkla ilgili olmadığı sürece kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. Özellikli varlık olması durumunda bu varlığın edinilmesi uzun süre aldığından edinim dönemine düşen borçlanma maliyetleri MDV' nin maliyetine eklenmektedir (Parlakaya, 2010: 25-26).

SPK Mevzuatı MDV' nin edinim bedeliyle/değeriyle muhasebeleştirilmesini ön görmektedir. Bu kapsamda MDV' nin edinimi için yapılan peşin ödeme ya da borçlanılmak suretiyle yapılan satın almalarda anapara ve faiz gideri dâhil edilmektedir ve bu sayede görülmektedir ki borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilmektedir. SPK mevzuatı gereğince işletmeler borçlanma maliyetlerini aktifleştirebildikleri gibi aktifleştirmeyip tahakkuk ettikleri dönemde gidere dönüştürebilmektedirler (Çonkar vd., y.y.:76).

SPK Mevzuatı uyarınca işletmeler stokların aktife girdikleri döneme ilişkin borçlanma maliyetlerini stoklara yüklemek suretiyle aktifleştirebilmektedirler. Aktife alındıktan sonraki döneme ilişkin borçlanma maliyetleri ise o döneme ilişkin gider hesaplarına aktarılmak suretiyle finansal tablolara yansıtılmaktadır (Yalkın, 2000: 10-11).

SPK Seri:11 No:25 Tebliği'ne göre; kur farkları, vade farkları, faiz giderleri varlığın türüne bakılmaksızın (stok veya MDV ayrımı yapılmaksızın) varlık ile direkt ilişkisinin kurulabilmesi durumunda borçlanma maliyetleri olarak aktifleştirilmektedir. Bunların dışında kalan borçlanma maliyetlerinin ise aktifleştirilmeyecek dönem giderinde muhasebeleştirileceği belirtilmektedir (Özulucan ve Doğan, 2001: 86). Buradan anlaşıldığı üzere MDV' lerin aktife alındığı tarihe kadar oluşan ilgili varlıklarla ilişkili vade farkları kur farkları ve faiz giderleri varlığın maliyetine eklenirken varlığın işletme aktiflerine girmesinden sonra oluşan faiz gi-

derleri ve vade farkları varlığın maliyetine eklenmekte ve dönem gideri olarak kaydedilmektedir.

SPK 29 no' lu Tebliğ'e göre MDV' lerin aktifleştirilmesinden sonra meydana gelen döviz kredili borçlanma maliyetlerinin kur farklarının muhasebeleştirilmesinde, MDV' nin bir maliyet unsuru olarak aktifleştirilebileceği gibi tahakkuk ettikleri dönemin gideri olarak da muhasebeleştirilebileceği belirtilmektedir (Sarıgül,2000:111). Buradan anlaşıldığı üzere MDV 'lerin işletme aktifine girmelerinden sonra oluşan borçlanma maliyetlerinden sadece kur farkları aktifleştirilebilmekte ya da dönem gideri olarak, faiz giderleri ve vade farkları ise yalnızca dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri:11 No:1 sayılı Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliği'nin 33/B maddesine göre, varlıkların edinimi için doğrudan kullanan krediden kaynaklanan borçlanma maliyetinin varlıkların aktifleştirilmesinden önceki süreye isabet eden kısmı varlıkların elde etme maliyetine dâhil edilmektedir. Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hâle getirilme için gerekli işlem ve prosedürlerin tabiatından kaynaklanmayan süreler için borçlanma maliyetinden ilgili varlığın maliyetine pay verilmemektedir.

Borçlanma maliyetleriyle varlıklar arasındaki doğrudan ilişkinin ortaya konulabilmesi ve mali tabloların SPK Standartlarına uygun olarak hazırlanması aşamasında yeterli bilginin temini açısından muhasebe kayıtları varlıkların maliyetine eklenen finansman giderlerinin ayrıca izlenebilmesine imkân verecek şekilde tutulmalıdır.

Bu madde gereğince varlıkların elde edilme maliyetleri ile doğrudan ilişki kurulabilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenmekte, stokların aktife alındığı tarihten önceki dönemlere ilişkin borçlanma maliyetleri aktifleştirilirken, stokların aktife alındığı tarihten sonraki döneme ilişkin borçlanma maliyetleri ise dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri:11 No:1 Sayılı Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliği'nin 29. maddesinde iştirakler, bağlı ortaklıklar ve bağlı menkul kıymetlerin elde etme maliyeti ile değerlendirileceği belirtilmektedir. Burada borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi hususunda MDV' ler için belirlenen kurallar iştirakler, bağlı ortaklıklar ve bağlı menkul kıymetler için de aynıdır. Kullanılan kredilerle ilişkili olarak katlanması gereken faiz harcamaları ve kur farklarının ilgili varlığın işletme aktifleri arasına alındığı tarihe kadar ortaya çıkan kısmı maliyetlerin bir parçası olarak muhasebeleştirilmekte; söz konusu varlıklar aktifleştirildikten sonra ortaya çıkan faiz harcamaları ait oldukları dönemin gideri olarak mali tablolara aktarılmakta, bu dönemde oluşan kur farkları ise benzer şekilde dönem gideri olarak muhasebeleştirilmekte ya da varlık maliyetine dâhil edilebilmektedir.

TTK' da borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak 464. maddesinde birer borçlanma aracı olan, çıkarılan tahvillerin itfa değerleri üzerinden tek kalem olarak pasif tablosunda yer alacağı hükme bağlanmıştır. TTK' da dönemsellik ilkesine aykırı bir hüküm bulunmamaktadır. Borçlanmanın maliyetini yansıtan kupon ödemelerinin işleniş faizlerine ilişkin kısmının bilançoaya alınamayacağına dair bir düzenleme yer almamaktadır. TTK' da faiz ve diğer borçlanma giderleri diğer giderlerden ayrı görülmeyerek ticari kazançtan indirimine izin verilmekte ve dönem gideri olarak yazılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu' nda(KVK) borçlanma maliyetleri ile ilgili açık bir hüküm bulunmamakla birlikte 6. maddesinde Gelir Vergisi Kanunu' na (GVK) atıfta bulunmaktadır. Şirketlerin borçlanma maliyetlerini oluşturan gider çeşitlerini GVK hükümlerine göre kayıtlara almaları gerekmektedir. GVK 40/1. maddesinde kur ve faiz giderlerinin kurum kazancından dönem gideri olarak indirilmesine izin verilmektedir.

VUK' un 279. maddesine göre finansal varlıklar alış bedelleri ile değerlendirilerek faiz ve kur farkları iştirak-

kin satın alma bedeline en azından sabit kıymetlerde olduğu gibi yatırım döneminde dâhil finansal varlığın alış bedeline katılmamaktadır. Maliye Bakanlığı özelgeleri ve Danıştay kararları incelendiğinde, başka şirketlere ait hisselerin alınması nedeniyle borçlanılan tutar üzerinde ortaya çıkan kur farkları ve faiz giderlerinin gider olarak yazılabileceği belirtilmektedir.

187 sıra numaralı GVK Tebliği'nde yatırım indirimine konu aktif değerlere ilişkin yapılan harcamaların nasıl değerlendirileceği konusu açıklanmaktadır. Yatırımlarla ilgili olan ve yatırım döneminde doğan borçlanma maliyetleri doğrudan varlığın maliyetine dâhil edilmekte, aynı yatırım veya hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olan fakat yatırım döneminden sonra doğan borçlanma maliyetlerinde ise gider olarak yazılması gerektiği belirtilmektedir.

334 sıra numaralı VUK Genel Tebliği' nin III. Kur Farkları Bölümü

163. sıra numaralı Tebliğ' de lehte kur farklarının nasıl kayda alınacağı hususuna açıklık getirilmiştir. Bu tebliğe göre, lehte oluşan kur farklarının aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismanla tabii tutulması gerekmektedir. Daha sonraki dönemlerde mükelleflere seçimlik hakkı tanınarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilmesi sağlanmaktadır.

Ülkemizdeki mevcut uygulamalar gereğince TDHP' ye göre borçlanma maliyetleri, maliyet hesaplarından 7/A grubundaki ilgili 780-Finansman Giderleri Hesabı'na gider olarak yazılmaktadır. 780 Finansman Giderleri Hesabı, 1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, işletme faaliyetlerinin aksamadan yürütülmesi amacıyla borçlanılan tutarla ilgili faiz, kur farkları, komisyon vb. giderler olarak tanımlanmakta (1 seri no.lu MSUGT), bu tanım TMS-23 standardındaki borçlanma maliyeti kavramıyla benzerlik taşımaktadır. Borçlanma maliyetleri finansman

fonksiyonunun doğurduğu maliyetlerdir (Sevilengül, 2003: 600). Standartta finansman gideri kavramı yerine borçlanma maliyeti kavramı kullanılmaktadır. Dönem sonunda ise 7/ A seçeneğindeki 781-Finansman Gideri Yansıtma Hesabı'na aktarılmakta oradan da 66-Finansman Giderleri Hesap Grubu'ndaki ilgili hesaba borç olarak kaydedilerek gelir tablosunda izlenmektedir(7/ A seçeneğinde 782 Finansman Giderleri Fark Hesabı, 7/ B seçeneğinde, 797 Finansman Giderleri Hesabı kullanılmaktadır) (Sağlam vd., 2008: 590). Muhasebe dönemi süresince, dönem içerisinde 780 hesapta borçlanma maliyetleri birikmekte, yansıtma işlemi dönem sonunda gerçekleştirilmekte ve gelir tablosundaki 66 grubuna (660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri, 661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri) aktarılmaktadır (Marşap, 2001: 41).

Maliyet hesaplarında izlenen borçlanma maliyetleri ay sonlarında veya geçici vergi dönemi sonlarında borçlanma süresine göre gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır. Aktarılabilecek gelir tablosu hesapları: 67X Kısa Vadeli Borçlanma Maliyetleri Hesabı, 67X Uzun Vadeli Borçlanma Maliyetleri Hesabı, 67X Diğer Faiz Giderleri Hesabı, 67X Vade Farkı Giderleri Hesabı, 67X Diğer Reeskont Faiz Giderleri Hesabı, 67X Finansman Faaliyetiyle İlgili Komisyon Giderleri Hesabı, 67X Kur Farkı Zararları Hesabı, 67X Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Zararları Hesabı, 67X Net Parasal Pozisyon (Enflasyon Düzeltmesi) Zararları Hesabı, 67X Diğer Çeşitli Finansman Giderleri Hesabı'dır (Sağlam vd., 2012: 355)

TDHP'ye göre, finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan borçlar (finansal kiralama işlemlerinden kaynaklanan borçlanma maliyetleri, finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan borçlar ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren ve henüz ödenmemiş tutarlardır), finansal kiralama borçlanma maliyetleri, vadelerine göre, 12 aya düşecek kısımları 302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabı'nda, 12 aydan uzun

sürede dönem giderine dönüşecek kısımları 402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabı'nda(-) izlenmektedir. Finansal kiralama işlemi kiralayan işletmeye bir borç yükü getirmektedir. Borçlanılan tutara ilişkin olarak ortaya çıkan tüm faiz yükü ve yabancı paralı işlemlerden dolayı oluşan kur farkı da borçlanma maliyetidir (Doyrangöl, 2003: 6). Finansal kiralama şirketi ise borçları, vadelerine göre 12 aydan kısa olanlarını 301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı'nda, 12 aydan uzun vadeli olanlarının ise, 402 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı'nda izlemektedir (Sağlam vd., 2008: 599). VUK'a göre, kiracı tarafından yapılacak kira ödemeleri anapara ve faiz kısmı şeklinde ayrıştırılmaktadır. Ayrıştırma işlemi her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılmaktadır.

Anapara gider olarak yazılmayıp, sadece faiz tutarı finansman gideri olarak yazılmaktadır (Şeker, 2005:124). Finansal kiralama yoluyla edinilen kıymete ilişkin yabancı para üzerinden yapılan kira ödemelerinin değerlemesi sonucu ortaya çıkan kur farkları finansal kiralama konusu kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi ve maliyete eklenen bu farkların ilgili kıymetin amortisman süresi içinde itfa edilmesi gerekmektedir (Şen, 2006:104).

Nominal değerinin altında ihraç edilen tahvil ve senetlerin olumsuz ihraç farkları borçlanma maliyeti niteliğindedir. Bahsi geçen tahvil, senet vb diğer menkul kıymetlerin nominal değerleri ile satış fiyatları arasındaki farktan gelecek dönemlere ait olan kısımlarının kısa vadeli olanları, 308 Menkul Kıymet İhraç Farkları Hesabı'nda(-), uzun vadeli olanları 408 Menkul Kıymet İhraç Farkları Hesabı'nda (-) izlenmektedir. Bilançoda net mali borçların gösterilmesi amacıyla bu hesapların menkul kıymetlerin değerinin altında yani ıskontolu olarak satılmaları sonucu oluşan borçlanma maliyetlerinin izlendiği hesaplar olması nedeniyle bilançoda mali borçlardan indirim olarak gösterilmektedir (Sağlam vd., 2008: 600).

Finansal tabloların yabancı para birimine çevriminde bilanço, bilanço günü kuru, gelir tablosu, işlem tarihindeki kur üzerinden çevrilmiştir. Oluşan farklar, 56X Yabancı Para Çevrim Farkları Hesabı'na kaydedilmektedir. Yabancı paralı finansal tabloların TL'ye çevriminde ise, bilanço, varlık ve borçlar, bilanço kuru, öz varlıklar satın alma tarihindeki kuruluş günü kuru, gelir tablosu, işlem tarihindeki kur öz sermaye değişim tablosu; işlem günü kuru, nakit akım tablosu; işlem günü kuru üzerinden çevrilmiştir. Oluşan farklar, 56X Yabancı Para Çevrim Farkları Hesabı'na kaydedilmektedir.

Bilanço tarihi itibarıyla vadesine bir yıldan fazla süre kalan, banka ve diğer finans kuruluşlarından alınan krediler ile işletmece borçlanma amacıyla ihraç edilmiş menkul değerler, uzun vadeli finansal borçlar grubunda ilgili hesapta muhasebeleştirilmektedir. Gerçeğe uygun değerle ölçülen finansal borçların gerçeğe uygun değer artışları, finansal borçlar grubundaki ilgili hesapların alacağına, azalışları ise borcuna kaydedilerek muhasebeleştirilmektedir. Etkin faiz oranı kullanılarak itfa edilmiş maliyet tutarına göre ölçülen finansal borçların itfa edilmiş maliyet tutarına indirilmesi borcun vadesi dikkate alınarak kısa vadeli için 30x Ertelenmiş Faiz Giderleri Hesabı ya da uzun vadeli için 40x Ertelenmiş Faiz Giderleri Hesabı aracılığıyla yapılmaktadır (Sağlam vd., 2012: 356-357).

Alınan kredilerin ilk kaydında TFRS 9 ve VUK uygulaması arasında bir fark bulunmamaktadır. Bilanço döneminde, TFRS 9 uygulamasına göre bileşik faiz ile hesaplanan vade farkı birden fazla bilanço dönemini ilgilendiren faiz giderinin ilişkili oldukları dönemlere dağıtımında önemlilik taşımaktadır. VUK uygulaması ise, ana para tutarına kredi faizi oranında faizi hesaplanarak kredi vadesine süreyle orantılı doğrusal olarak dağıtılmakta, bu nedenle de iki uygulama arasında farklılık bulunmaktadır. Belirtilen fark tutarının mali kara eklenmesi veya mali kârdan çıkarılması gerekmektedir. Cari yıl ticari kârından çıkarılan tutarlar,

bu tutarlara isabet eden kurumlar vergisi kadar 28X Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı'na borç, 69X Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi Hesabı'na alacak kaydedilmektedir. Cari yıl ticari karına eklenecek kanunen kabul edilmeyen giderler(KKEG) tutarı, bu tutara isabet eden kurumlar vergisi kadar 69X Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi Hesabı'na borç, 48X Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı'na alacak kaydedilmekte, ertelenmiş vergi gelir veya gider etkisi hesaplarına kaydedilen tutarlar ayrıca nazım hesaplarda izlenmektedir (Sağlam vd., 2012: 357).

İşletmenin, kredili alım yapması nedeniyle ortaya çıkan ve finansman niteliği taşıyan vade farkları, borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirilebilmektedir. Vadeli mal ve hizmet alımı nedeniyle vade farkı hesaplanması için söz konusu işlemin bir finansman niteliği taşıması gerekmektedir ve kredili mal ve hizmet alışları normal sektör koşullarını taşıyorsa, bu işlemler finansman niteliği taşımamakta ve alış tutarında, vade farkı ayırımına gidilmeksizin alış giderleri içinde muhasebeleştirilmektedir. Vadeli mal ve hizmet alımında borçlanma maliyetleri, vade farkı tutarı ilk önce 67X Vade Farkı Giderleri (Ticari Borçlar Reeskont Faiz Giderleri) Hesabı'na yazılmak suretiyle veya 32X Ertelenmiş Faiz Giderleri Hesabı'nda, izleyen yılın ilk açılış yevmiye kaydında ters kayıt yapılarak kapatılması suretiyle muhasebeleştirilmektedir (Sağlam vd., 2012: 359).

4. TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ile Maliyetler Arasındaki İlişki

1.1. Borçlanma Maliyetleri ve Aktifleştirilmesi

Bir özellikli varlığın elde edilmesiyle başlayıp inşası ya da üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili özellikli varlığın parçası niteliğini taşıdığından, özellikli varlığın maliyetinde aktifleştirilmektedir. Özellikli varlığın maliyetine dâhil edilebilen borçlanma maliyetlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda

sağlamasının muhtemel olması gerekmektedir (Gökçen vd., 2011: 318; Özerhan ve Yanık, 2012: 436).

İşletmeler, bankalardan borçlanabilecekleri gibi, satıcılarla olan ticari ilişkilerden, sosyal güvenlik kurumlarına olan borçlarından, aldıkları avanslardan, dönem ayırıcı işlemlerden sağlanan borçlardan ve tahvil ihracı gibi sermaye piyasası işlemlerinden doğan borçlardan, bilançolarının kaynak kısmında yer alan çeşitli yabancı kaynaklara sahip olabilmektedirler. Aynı zamanda işletmelerin özellikle ithal alımlarda olmak üzere yabancı para borçlandıkları görülebilmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden para birimi ilkesinin bir sonucu olarak işletmeler yabancı para üzerinden borçlandıkları bu borçların oluşturduğu kur farklarını da borç tutarının üzerine eklemek zorundadırlar ve bu kur farkları varlığın borçlanma maliyeti niteliğini taşımaktadır (Sönmez, 2003: 129-130).

Birden fazla alanda faaliyet gösteren işletmeler, finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla borçlanmaktadır. Borçlandıkları fonların ise bir kısmını özellikli varlıkların finansmanında kullanabilmektedirler. Fonlardan özellikli varlık için kullandıkları kısmı aktifleştirmeleri gerekmektedir. Böyle bir durumda aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerinin tutarı, özellikli varlığa ilişkin olarak yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı aracılığıyla belirlenebilmektedir.

Borçlanma maliyetleri ile ilgili muhasebeleştirme yöntemi bilanço kâr üzende önemli bir etkiye sahiptir. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılan kısmı dönem giderinin rakamını yükselteceğinden dönemin karını da azaltacaktır. Ancak, borçlanma maliyetinin aktifleştirilmesi durumunda maliyete intikal suretiyle ve amortisman yoluyla gider yazıldığından aktifleştirmenin gerçekleştiği dönemin kâr rakamı yüksek olacaktır. Bu durumda ilk dönemlerde kâr oluşmakta ve firma bu kârdan vergi ödemektedir ve böylece firmanın toplam varlık ve nakit açısından kaybı söz konusu olmaktadır. Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ticari ve daha

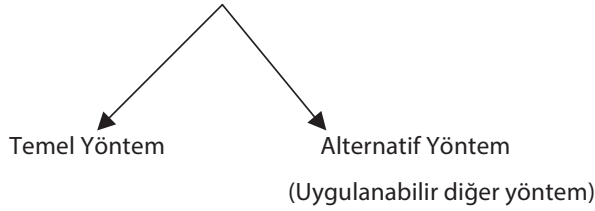
sonra da mali kâr oluşumunda önem taşımaktadır (Karataş, 2010: 135).

Aktifleştirilecek borçlanma maliyeti hesaplanırken, alınan kredi tutarından kullanılmayıp vadeli mevduat olarak veya başka bir yatırım aracında değerlendirilmekte olan tutarlara dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu durum piyasa ortamında sık rastlanılan bir durumdur ve şirketler çoğu zaman aldıkları kredinin tamamını aldıktan hemen sonra ilgili proje veya varlık için kullanmamakta ve bir kısmını finansal araçlarla değerlendirmektedirler. (Yükçü vd., 2008: 33-38). Özellikli bir varlığın, bir dönemde elde edilmesi maksadıyla borç alınan fonlara ilişkin olarak aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı, ilgili dönemde bu varlıklar için katlanılan toplam borçlanma maliyetlerinden bu fonların geçici yatırımlardan elde edilen gelirlerinin düşülmesi sonucunda belirlenen tutarı ifade etmektedir (Gökçen vd., 2011: 319). Bu tutarlar geçici yatırım olarak nitelendirilmektedir ve bu yatırımlardan elde edilen gelirlerin o dönemde aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerinden düşürülmesi gerekmektedir. Geçici yatırımlardan elde edilen faiz gelirleri, gelir olarak kaydedilmeyip aktifleştirilecek toplam borçlanma maliyetinden mahsup edilmelidir (Yükçü vd., 2008: 36-38).

Borçlanma maliyetleri standardında özellikli varlık ile ilgili aktifleştirme işlemine sınır getirilmiştir. Aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin toplam tutarının o dönemde bu varlık için yüklenilen borçlanma maliyetlerinin tutarını aşmaması gerekmektedir. Özellikli varlığın defter değerinin veya beklenen son maliyet değerinin, net gerçekleşebilir değerini veya geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda ilgili varlığın defter değeri yeni kayıtlı değer, diğer TMS'lere uygun olarak azaltılmakta veya tamamen silinmektedir. Bir işletme doğrudan özellikli bir varlığı elde etmek amacıyla borçlanarak kredi almış ise ve bu kredinin tamamını da bu varlığı elde etmek amacıyla harcamışsa, bu kredi borçlanmasından kaynaklanan maliyetin tamamı elde edilen özellikli varlıklarla ilgili olarak

aktifleştirilmektedir (Yükçü vd., 2008: 33-38). TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'na göre, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem uygulanmaktadır.

Borçlanma Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi



Temel yöntemde, borçlanma maliyetleri, borçlanmanın niteliğine veya yönetimine bakılmaksızın gerçekleştirildiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir ve borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak uygulanan muhasebe politikaları finansal tablo dipnotlarında açıklanmaktadır. Alternatif yöntemde, bir özellikli varlığın satın alınması inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dâhil edilmektedir. Bu tür maliyetler güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve gelecekteki ekonomik yararlarından işletmenin faydalanabilmesinin muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetine dâhil edilmektedir (Gökçen vd., 2006: 2007).

4.2. Özellikli Varlığın Kayıtlı Değerinin Geri Kazanılabilir Tutarından Yüksek Olması

Özellikli varlığın kayıtlı değerinin ya da beklenen nihai maliyetinin varlığın geri kazanılabilir tutarı ya da net gerçekleştirilebilir değeri geçmesi halinde, kayıtlı değer diğer TMS'lerin gereklerine göre düşürülmekte ve ya kayıtlardan tamamen çıkarılmaktadır. (www.tmsk.org.tr)

Geri kazanılabilir tutar; net gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Net gerçekleştirilebilir değer; faaliyetlerin normal döngüsü yani işin normal akışı içerisinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satış gerçekleştirme için gerekli satış maliyeti toplamının indirilmesi sure-

tiyle bulunmaktadır. Net gerçeğe uygun değer; bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın satışından elde edilebilecek tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesiyle bulunan tutardır. Kullanım değeri; bir varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen tahmini nakit akımlarının bugünkü değeridir (www.tmsk.org.tr, Örtün vd., 2011: 377).

Bir özellikli varlığın defter değeri ya da beklenen nihai maliyeti, net gerçekleştirilebilir değerini ya da geri kazanılabilir tutarını aşarsa bu durumda ilgili varlığın defter değeri TMS-23 dışında, diğer TMS'lere uygun olarak azaltılmakta veya tamamen kayıtlardan silinmektedir. Bazı belli durumlarda azaltılan ya da kayıtlardan silinen bu tutarlar, TMS-23 dışındaki diğer TMS'lere uygun olarak yeniden kayıtlara alınabilmektedir (Sağlam vd., 2012: 371).

4.3. Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesine Başlanması

Özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri, varlık için harcama yapılması, (harcamalar sadece nakit ödeme, diğer varlıkların transferi ve ya faiz içeren yükümlülüklerin üstlenilmesidir. Söz konusu varlıkla ilgili olarak tahsil edilen hak edişler ve devlet teşvikleri, özellikli varlığa ilişkin harcamalardan düşülmektedir.) borçlanma maliyetlerinin oluşması, bir varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin başlatılması koşullarının tümünün sağlanması durumunda aktifleştirilmeye başlanmaktadır. Bir varlığın amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli olan ve yapılması gerekli işlemler ilgili özellikli varlığın fiziksel anlamda inşa edilmesinden daha fazlası olan fiziksel inşaatın başlamasından önceki gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve de idari faaliyetleri kapsamaktadır (Gençoğlu, 2007: 176).

TMS-23 kapsamında, eğer bir işletme bir özellikli varlığın edinilmesi amacıyla özellikle borçlanmış ise, bu durumda,

Aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı= Dönem boyunca söz konusu borçlanmaya ilişkin oluşan borçlanma maliyetleri - Söz konusu fonların geçici olarak nemalandırılması ile sağlanan gelirlerdir. (Özerhan ve Yanık, 2010: 437).

Aktifleştirilen Borçlanma Maliyeti= Varlığa Yapılan Harcama Tutarı* Aktifleştirme Oranı'dır. İşletmenin özellikli varlığın alımı ya da üretimine yönelik olarak gerçekleştirilmiş borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince, mevcut olan bütün borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması olan aktifleştirme oranında, Ortalama borçlanma maliyeti oranı= (Kredi Tutarı* Kredi Faiz Oranı)/ Kredi Tutarı'dır (Sağlam vd., 2012: 370).

Özellikli varlıklarla ilgili olarak aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin toplam tutarı, aktifleştirmenin gerçekleştiği o dönemde bu varlık için yüklenilen borçlanma maliyetlerinin tutarını aşmamalıdır (Yükçü vd., 2008).

TMS-23 standardına göre ise işletmenin, özellikli varlık kapsamında değerlendirip aktifleştirilmesine karar verdiği borçlanma maliyetlerini tüm özellikli varlıklarına uygulaması ve aktifleştirmenin sona ermesi koşulları sağlanıncaya kadar da borçlanma maliyetlerini giderleştirmemesi gerektiği belirtilmektedir.

Bir özellikli varlığa ilişkin harcamalar ancak, diğer varlıkların transferi, nakit olarak ödeme, faiz içeren yükümlülüklerin üstlenilmesi iken söz konusu özellikli varlığa ilişkin olarak tahsil edilen devlet teşvikleri ve hak edişler varlığa ilişkin harcamalardan düşülmektedir (Gökçen vd., 2011: 319).

4.4. Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesine Ara Verilmesi

Borçlanma maliyetleri bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin yapılmasına uzun süre ara verildiği bir dönemde ortaya çıkabilmektedir. Bu tür maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından

kaynaklanan maliyetler olduğundan aktifleştirilmeleri mümkün olmamaktadır. Yani işletmelerce bir özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik olarak yapılan faaliyetlere ara verildiğinde, ara verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilmektedir (Akgül ve Akay, 2003: 126).

İlgili varlığa ilişkin borçlanma maliyetleri, varlığın kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin yapılmasına uzun süreli ara verildiği bir dönemde oluşursa kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından kaynaklanan maliyetler olduğundan aktifleştirilmeleri de mümkün olmamaktadır. Önemli teknik ve idari çalışmalara devam edilen bir dönemde oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ve işlemlerdeki geçici gecikmenin, varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olduğu durumlarda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmeden devam edilmektedir (Gökçen vd., 2011: 320).

Önemli nitelikteki teknik ve idari çalışmaların devam ediyor olması durumunda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmemektedir. İşlerdeki geçici gecikmelerin varlığın amaçlandığı biçimde kullanılması için şart olması durumunda veya varlığın satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli olan işlemlerin varlığın kaçınılmaz bir parçası olması durumunda, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilmektedir (Akgül ve Akay, 2003: 126).

4.5. Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesine Son Verilmesi

Özellikli bir varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hâle getirilmesi için gerekli faaliyetlerin ve işlemlerin esas itibarıyla tümünün tamamlanması durumunda, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi de sona ermektedir. Normal şartlar altında, özellikli bir varlığın fiziki inşasının tamamlanması durumunda olağan idari işlemler devam etse dahi,

o varlığın kullanıma veya satışa hazır duruma geldiği kabul edilmektedir. Özellikle varlıkla ilgili olarak, müşterinin veya kullanıcının talebine göre devam eden dekorasyon ve benzeri işlemler ise inşaatının tamamlandığı anlamına gelmekteyken devam edilen tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlandığı anlamına da gelmemektedir (Gökçen vd., 2011: 320-321).

Özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçalarının yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabildiği durumlarda belli bir parçanın amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli olan bütün işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi sona ermektedir (Gökçen vd., 2011: 321).

Özellikli varlığın aktifleştirilmesi işlemi elde edilmesi-ne yönelik ilk harcama ve tahakkukların yapılması ile başlamakta ve kullanıma veya satışa hazır hâle gelmesi ile sona ermektedir (Aygör, 2002: 14-17).

Piyasada faaliyette bulunan herhangi bir işletmenin genel amaçlı olarak borçlandığı fonların bir kısmının özellikli varlık veya bu varlığın inşası vs. için kullanıldığı durumlarda aktifleştirilecek borçlanma maliyetinin tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı ya da belli bir tutar yardımı ile belirlenmektedir. Aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç tutulmak kaydıyla, işletmenin ilgili dönem süresince var olan tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasını ifade etmektedir (Gençoğlu, 2007: 174-175).

Aktifleştirme oranı, işletmenin nitelikli varlıklara ilişkin borçlanmalar dışında o dönemde mevcut genel borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır.

Ortalama Borçlanma Maliyet Oranı= (Kredi* Kredi faiz Oranı)/ Kredi

Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti= Varlığa İlişkin Harcamalar* Aktifleştirme Oranı (Elitaş, 2011: 184)

Finansal tablolarda, borçlanma maliyetlerine ilişkin

uygulanan muhasebe politikaları, ilgili dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı ve aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranının açıklanması gerekmektedir (www.tmsk.org.tr).

Alım satım amaçlı menkul kıymetlerle gerçeğe uygun değer farkı kar/ zararda muhasebeleştirilen finansal varlıklarla finansal yükümlülüklerden kaynaklanan finansal zararlar da finansal giderler içinde muhasebeleştirilmemektedir (Örten vd., 2011: 381).

4.6. Borçlanma Maliyetlerinin Mamul Maliyetleri Üzerine Etkisi

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı maliyetler ve maliyet muhasebesi açısından değerlendirilirken, varlığın özellikli varlık olarak elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetlerinin bir parçası olarak aktifleştirilmekte, diğer borçlanma maliyetlerinin tümü dönem sonunda mali tablolarda gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Borçlanma maliyetlerinin giderleştirilmesi durumunda, borçlanma maliyetleri finansal tablolarda uzun ya da kısa vadeli finansman giderleri hesap gruplarının altında yer alarak işletmenin faaliyet dışı giderlerinin artmasına sebep olmaktadır.

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'na göre, özellikli varlık olan ve satılabilir duruma ya da kullanılabilir duruma gelmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri, stokların maliyetine dâhil edilebilmektedir. İşletme, stoklarını vadeli ödeme şartıyla almış ise peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında oluşan fon finansman unsuru içerdiğinden, bu unsurlar finanse edildikleri dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (Gündüz, 2006).

Stokların özellikli varlık olması durumunda maliyetlerine eklenen borçlanma maliyetleri stok maliyetlerini arttırmaktadır. Örneğin, yat üretimi uzun süreyi gerektiren, müşterilerin isteklerine yapım aşamasında

hitap edilebilen bir özellikli varlık olarak kabul edildiğinde, bu stoka ilişkin oluşan borçlanma maliyetlerinin, maliyet bedeline eklenmesi gerekecektir ve bu durumda doğal olarak mamul maliyeti yükselmiş olacaktır.

Borçlanma maliyetlerinin üretim maliyetleri ile olan ilişkileri TMS-23 kapsamında tarif edilerek direk ilk madde ve malzeme maliyetleri, direk işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleri gruplarından birine dâhil edileceği belirtilmiştir. TMS-23 uyarınca borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine, borçlanma maliyetleri oluştuğunda, varlık için harcama yapıldığında ve işletme ilgili varlığın kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başladığında başlanılabilmektedir (Bektöre ve Sağlam, 2008: 594).

TMS-23 standardı, stokların maliyetlerinin dönemler itibariyle belirlenmesinde ciddi bir önem taşımaktadır. Literatürde ayrıca uluslararası maliyet muhasebesi standartları bulunmamaktadır ve TMS'ler maliyetler ve maliyet muhasebesi ile ilgili açıklamalar ve kavramlar içermektedir. TMS-23 Borçlanma Maliyetleri standardının kapsamında yer alan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi üretim maliyetleri üzerinde önemli etkilere sahiptir. Borçlanma maliyetleri gerekli şartları taşıdığı takdirde üretim maliyetlerini önemli şekilde etkileyebilmektedir.

5. Uygulama Örnekleri

5.1. Sakaroğlu İç ve Dış Ticaret A.Ş. firması, T Bank'tan Eylül ayı içerisinde 200.000 TL kredi kullanmıştır. Döneme isabet eden kredinin faiz tutarı 40.000 TL'dir. Firma bu faiz tutarını aşağıdaki gibi muhasebe kayıtlarına almaktadır.

/	
780 Finansman Giderleri Hesapları	40.000
300 Banka Kredileri Hesabı	40.000
/	

Ay sonunda ya da geçici vergi dönemi sonunda kaydedilmiş olan borçlanma maliyetleri gelir tablosu hesaplarına aşağıdaki kayıt yöntemi ile devredilmektedir.

31.12.2009	
660 Kısa Vadeli Borç. Gider. Hesabı	40.000
781 Finans. Gider. Yansıtma Hesabı	40.000
/	

5.2. Kalaycılar Limited Şirketi'nin, 10 milyon TL borç ile finanse ettiği, inşaat halinde bir binası bulunmaktadır. Bu borcun 7 milyon TL'lik kısmı doğrudan bu binanın inşaatı için alınan kredidir ve kalanı ise işletmenin genel amaçlı borçlanmalarından finanse edilmektedir. İşletme bu binayı, inşaatı tamamlandığında kullanacaktır. İşletmenin borç yapısı ve borca ilişkin faiz oranları aşağıdaki gibidir.

Yapı Kredisi	%10	7.000.000
Uzun Dönemli Tahviller	% 20	5.000.000
Uzun Vadeli Teminatsız Tahv.	%15	4.000.000
Tahviller ve teminatsız tahviller aynı zamanda çıkarılmışlardır.		

Çözüm:

Buna göre, işletmenin yıl boyunca ödeyeceği faiz, $(0,10 \times 7.000.000) + (0,20 \times 5.000.000) + (0,15 \times 4.000.000) = 2.300.000$ TL'dir.

TMS-23 standardına göre, aktifleştirilecek faiz, yapı kredisinin faiz oranı olan %10'dur.

İşletmenin genel amaçlı borçlanmalarının ortalama faizi ise;

$$[(5.000.000 / 9.000.000) \times \%20] + [(4.000.000 / 9.000.000) \times \%15] = \%17,7$$

$$\text{Genel amaçlı krediden özellikli varlığa isabet eden kısım} = 10.000.000 - 7.000.000 = 3.000.000$$

$$\text{Aktifleştirilecek faiz} = (7.000.000 \times \%10) + (3.000.000 \times \%17,7) = 700.000 + 531.000 = 1.231.000 \text{ TL}$$

Gelir tablosuna aktarılabilecek faiz gideri=Yıl boyu ödenecek faiz – aktifleştirilecek faiz = 2.300.000 – 1.231.000= 1.069.000 TL

102 Bankalar	9.000.000	
405 Çıkarılmış Tahviller		9.000.000

102 Bankalar	7.000.000	
400 Banka Kredileri		7.000.000

Alınan Kredinin kaydı

780 Finansman Giderler	2.300.000	
436 Diğ. Çeşit. Borç.		1.600.000
436.02 Ödenecek Tahvil Faizi		
400 Banka Kredileri		700.000

Krediye ilişkin faiz tahakkuku

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.231.000	
781 Finansman Gid. Yans. Hes.		1.231.000

Krediye ilişkin faiz tutarının aktifleştirilecek kısmının maliyete yansıtılması

660/661 Kısa/ Uz. Vad. Borç. Gid.	1.069.000	
781 Finansman Gid. Yans. Hes.		1.069.000

Faiz giderinin ilgili gelir tablosu hesabına yansıtılması

781 Finansman Gid. Yansıtma Hes.	2.300.000	
780 Finansman Giderleri		2.300.000

Maliyet hesaplarının kapatılması

5.3. Cerenler İnşaat Ltd. Şti. firması şehrin gelişme göstereceğine inandığı Karataş bölgesinde 2005 yılında apartmanlardan oluşan bir site yaparak satmak amacıyla 15 dönümlük bir arsa satın almıştır. Bu arsa-

nın alımı sırasında banka kredisi kullanılmış ve bu krediler ve kredilere ilişkin 30.000 TL'lik faiz 2007 yılına kadar ödenmiştir. İlgili bölgede 2008 yılından sonra yerleşiminin artmaya başlamasıyla, firma da inşaatlara başlama kararı almıştır. 2007 yılının Mayıs ayında inşaatlara ilişkin projeler tamamlanmış ve Karataş bölgesinde bir satış ofisi açılmış ve dairelerin temelden ve inşaat halindeyken satılması için gerekli çalışmalara başlanmıştır. 10 gün önce haber vermek üzere istenildiği zaman kullanılabilecek 500.000 TL kredi kullanımı hususunda banka ile anlaşılmıştır. Bankadan çekilen kredi tutarının henüz kullanılmamış olan kısmı günlük olarak bankada ters repo yapılmaktadır. 2008 yılında kullanılan krediler için 10.000 TL faiz gideri ve ters repoda değerlendirilme sonucunda 500 TL faiz geliri tahakkuk ettirilmiştir.

Firma, Karataş'taki arsayı 2005 yılında üzerine apartman inşa etmek amacıyla satın almıştır. 2005-2007 yılları arasında blokların inşaatına yönelik olarak herhangi bir faaliyette bulunulmamış ve bu nedenle de firmanın 2007 yılı sonuna kadar ödemiş olduğu 30.000 TL'lik faiz giderini aktifleştirmesi mümkün olmamıştır. Firma 2008 yılında blokların inşaatı işlemine başladığı için bu dönem ait olan 10.000 TL'lik kredi faizi aktifleştirilebilmektedir. Bu tutar üzerinden de ilgili kredi dolayısıyla elde edilmiş olan 500 TL tutarındaki faiz geliri indirilmektedir ve bu durumda işletmenin kredi faizlerine ilişkin olarak aktifleştireceği tutar; 10.000 - 500 = 9.500 TL'dir.

5.4. Çelikler Gıda San. ve Tic. Firması, genel finansman amacıyla Z Bank'tan kredi kullanmıştır. Bu kredinin tutarları ve faiz oranları şöyledir

Kredi Türü	Kredi Tutarı	Faiz oranı
X kredisi	20.000	%25
Y kredisi	50.000	%20
Z Kredisi	100.000	%15

Çelikler Gıda'nın genel amaçlı kullandığı ve yukarıda faiz oranları ile birlikte belirtilmiş olan kredilerin 30.000 TL'lik kısmı özellikli varlıkların inşasına ilişkindir.

Buna göre,

$$((20.000 * \%25) + (50.000 * \%20) + (100.000 * \%15)) / 170.000 = 30.000 / 170.000 = 0,1764$$

$$30.000 * 0,1764 = 5.292$$

Aktifleştirilecek tutar 5.292 TL'dir.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hes.	5.292
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hes.	5.292

Yukarıdaki muhasebe kaydında faiz giderlerinin aktifleştirilecek kısmının yansıtılması yapılmıştır.

5.5. Arı Film ve Yapımcılık Ltd. Şti. firması peşin bedeli 2.500.000 TL olan bir film hakkını 3.100.000 TL'ye 3 yıllığına kredili olarak satın almıştır. 3 yıllık kredi döneminde, 3.100.000-2.500.000=600.000 TL fark oluşmuştur. Bu fark 3 yıl boyunca faiz gideri olarak kayda alınacaktır. TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı hükümlerine göre maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda maliyet değeri peşin fiyat eşdeğeri olarak kabul edilmekte, standartta izin verilen aktifleştirme uygulaması çerçevesinde aktifleştirilmediği müddetçe maliyet bedeli ile toplam ödemeler arasındaki fark kredi süresince faiz gideri şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Bu işlemin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde gerçekleştirecektir.

260 Haklar Hesabı	2.500.000
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	200.000
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	400.000
320 Satıcılar Hesabı	3.100.000
780 Finansman Giderleri Hesabı	200.000
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	200.000

6. Sonuç

Ülke ekonomilerinin globalleşen dünyada birbirlerinden etkilenmesi sonucunda yeni yatırım sahaları ve fırsatları doğmaktadır. Sermaye hareketleri uluslararası anlamda finansal yapıların ve finansal işlemlerin de çok yönlü olarak yaygınlaşmasına öncülük etmektedir. Dünya çapındaki ticari gelişmeler, değişimler ve karşılıklı ilişkiler, para hareketleri, farklı ülkelerde yatırım sahaları aranması, sınır aşırı ve deniz aşırı finansal faaliyetlerin artması uluslararası alanda ortak bir muhasebe ve finansal raporlama diline ihtiyaç duyulması sonucunu doğurmuş ve ülkeler ortak bir muhasebe dili oluşturulmasına yönlenmişlerdir.

Farklı ülkelerin farklı muhasebe sistemlerine sahip olmaları, yabancı yatırımcıların yatırım yapmak istedikleri ülkelerin mali tablolarını ve muhasebe kayıtlarını inceleyerek karar vermelerine imkan vermemekte ve bu noktada ortak bir dil gerekliliğinin önemi de artmaktadır. Dünya çapında, bu amaca yönelik olarak, standartlar hususunda uyumlaştırma çalışmaları yapılmaktadır ve uluslararası düzeyde, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması çalışmaları gerçekleştirilmektedir. Bu sayede de uluslararası anlamda entegrasyon çalışmaları da başlatılmaktadır.

Türkiye'de TMSK' nın yoğun çalışmaları ile IAS' lerle birebir uyumlu ve IAS/ IFRS çevirileri niteliğinde olan TMS' ler oluşturulmuştur. Bu standartlar IAS' ler ile tam uyum içerisinde olduklarından, yabancı yatırımcılara, güvenilir bir ortamda, şeffaf ve anlaşılır bilgiler sunarak yatırımlarını gerçekleştirme imkânı tanımaktadır. IAS' lerde revizyon ya da değişiklik yapılması durumlarında, bu değişiklikler TMS' lere hemen yansıtılmakta, ve mevcut standartlarda da revizyona gidilmektedir. Gerekli olması durumunda, mevcut standartlar kaldırılabilen ya da yeni standartlar oluşturulabilmektedir.

Türkiye'de muhasebe alanında, muhasebe uygulamalarına yön veren hukuki düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Güncel anlamda muhasebe uygulamaları vergi mevzuatı etkisi altındadır ve muhasebe alanında

standardizasyon sağlanması amacıyla çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır ve yapılmaya devam edilmektedir. Bu çalışmalar işletmelerin birden fazla mali tablo düzenlemelerine neden olmaktadır ve finansal raporlama hususunda yeknesaklık sağlanmaktadır. TMS'lerin ortak ve tek bir dil sağlama konusundaki önemi bu noktada bir kez daha ortaya çıkmaktadır. TMS'ler sayesinde, mali tabloların hazırlanarak sunulmasında ve raporlanmasında ortak ve tek bir dil oluşturulabilecektir.

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ile maliyetler ve maliyet muhasebesi arasında stoklar ve üretimde kullanılan varlıklar göz önünde bulundurulduğunda, yakın sayılabilecek bir ilişkinin olduğu söylenebilmektedir. Varlıklara ve stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin gider olarak yazılması ya da maliyet bedellerine eklenmek suretiyle aktifleştirilmesi, mamul maliyetleri açısından çok önemlidir. Bu durum, işletme stoklarının dönemler itibarıyla maliyetlerinin belirlenmesinde önemli bir etkiye sahiptir. Borçlanma maliyetlerinin standartta belirtilen şartları taşıması durumunda yani üretimde direk olarak kullanılan bir varlığın ya da yapının ve üretilen stokların özellikli varlık olması durumunda, direk ilk madde ve malzeme maliyetlerini, direk işçilik maliyetlerini, genel üretim maliyetlerini ve dolayısıyla bütün üretim maliyetlerini etkileyeceği ifade edilmektedir.

TMS-23 standardı, genel uygulama olarak borçlanma maliyetlerinin oluştuğu anda gider olarak muhasebeleştirilmesini önermektedir. Bununla birlikte bu standart, alternatif olarak, özellikli bir varlığın satın alınması, inşaatı ya da üretimiyle doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin vermektedir. TMS-23 standardının uygulanmasıyla işletmelerin raporlama sistemleri daha açık ve güvenilir durumda olacaktır.

Standartta göre, varlıkların ya da işletme stoklarının özellikli varlık olması durumunda ortaya çıkan borçlanma maliyetleri, mamul maliyetleri açısından herhangi bir anlam ifade etmeyecek ve gider unsuru

olarak finansman gideri kapsamında gelir tablosuna aktarılacaktır. Borçlanma maliyetleri, giderleştirilmesi durumunda gelir tablosunda uzun ya da kısa vadeli finansman giderleri hesap gruplarının altında yer alarak işletmenin faaliyet dışı giderlerinin artmasına neden olacaktır.

Kaynakça

Akgül, B. Ataman ve Akay, H. (2003). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. Türkmen Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul.

Akgül, B. Ataman ve Akay, H. (2006). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Aktaş, H. (2010). *Borçlanma Maliyetlerinin ve Kur Farklarının SPK, UFRS, TMS, VUK'na Göre Muhasebeleştirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, Ankara.

Arabacı, M. (2002). Kur Farkı Giderlerinin Satın Alınan İktisadi Kıymet, Emtia, Yatırım İndirimi ve Yıllara Sâri İnşaat ve Onarma İşleri Açısından İrdelenmesi, *Vergi Dün-yası*, Sayı: 247, Mart.

Ataman, B., Özden, E. Altuk. (y.y.). Tek Düzen Hesap Planına Göre Hazırlanan Finansal Tabloların UFRS'ye Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi İle Analizi, *MUFAD Muhasebe ve Finans Dergisi*, s: 59-73.

<http://journal.mufad.org.tr/attachments/artille/195/5.pdf>

Aygör, C. (2002). Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:60, Temmuz-Ağustos- Eylül.

Aygül, E. (2005). Finansal Kiralama İşlemlerine İlişkin Olarak Katlanılan Borçlanma Maliyetleri Direkt Gider Yazılabilir mi?, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Temmuz.

Bekler, M. (2007). Borçlanma Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı, Türk Muhasebe Standardı ile Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 312, Ağustos.

<http://www.tmsk.org.tr/index>, (14.03.2009)

Bektöre, S., Sağlam, N. (2007). TMS-23 Borçlanma Maliyetleri. *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 703-726.

Bektöre, S., Sağlam, N. (2008). TMS-23 Borçlanma Maliyetleri. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler)*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 585-605.

Ceyhan, M. (2003). Finansal Kaldıraç ve Bilançonun Pasif Yapısı.

http://www.alomaliye.com/makaleler_kasim_03.htm, (18.04.2009)

Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması, *ZKÜ sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 3, Sayı:6, ss. 127-148.

Çilkoparan, Y. (2000). Finansman Giderlerinin Genel değerlendirilmesi ve Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Finansman Giderleri, *Vergi Dünyası* dergisi, Sayı: 225, Mayıs.

Çonkar, K., Gökçe, N., Tellioğlu, T.F. (y.y.). TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları, *MUFAD Muhasebe ve Finansman dergisi*, s: 71-84.

<http://journal.mufad.org/attachments/article/347/7.pdf>

Doyrangöl, N. Cömert. (2003). Son Düzenlemelere Göre Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: 13, Sayı: 64, Temmuz-Ağustos, Eylül.

Gençoğlu, Ü. Gücenme. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Gündüz, U. (2006). İşletme Stoklarına İlişkin Yeni Muhasebe Standardı. Ernst and Young,

<http://www.vergidegundem.com/files/makale-2.pdf>, (05.04.2009)

Gökçen, G., Ataman, B., Çakıcı, C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*,

Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

Gökçen, G., Ataman, B., Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*

Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Elitaş, C., Elitaş, B. L. (2010), *Finansal Raporlama Standartları Üzerine TMS-TFRS*, Gazi Kitabevi, Haziran, Ankara.

Elitaş, C. (2011). UFRS (TMS- TFRS) Uygulamaları, Hipotez Yayınları, Özel Baskı, Kasım, Bursa.

Karataş, M. (2010). Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ'ler İçin UFRS ve Vergi Usul

Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 98, s: 117-142.

Kaygusuzoğlu, M. (2003). Sabit Kıymet Ediniminde Ortaya Çıkan Finansman Gideri, *Yaklaşım dergisi*, Sayı: 132, s. 190-199.

Küçük, M. (2012). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması- Genel Bakış-*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Marşap, B. (2001), Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Yöntem Farklılıklarının Finansal Tablolara Etkisi, *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 41, Mayıs.

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

Örten, R., Kaval. H., Karapınar, A. (2011). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Ekim, Ankara.

Özerhan, Y., Yanık, S. (2012). *IFRS/ IAS ile Uyumlu TMS/ TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, TÜRMOB Yayınları- 427, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Ankara.

Özerhan, Y., Yanık, S. (2010). *IFRS/ IAS ile Uyumlu TMS/ TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, TÜRMOB Yayınları- 377, Ankara.

Özulucan, A.ve Z. Doğan. (2001). SPK, VUK ve TMS – 14 Çerçevesinde Borçlanma Maliyetlerinin Karşılaştırılması ve Muhasebeleştirilmesi, *Muhasebe ve Finansman dergisi*, Sayı: 10, Nisan.

Sağlam, N., Şengel S., Öztürk, B. (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum- Açıklama- Örnek)*. 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Sağlam, N., Yolcu, M., Eflatun, A.O., (2012). *UFRS(UMS-TFRS- TMS) Uygulama Rehberi, Açıklamalı, Yorumlu, Örnekli, İlk Geçiş Uygulaması*, MuhasebeTR Özel Baskı, Hipotez Yayınları, Bursa.

Sarıgül, B. (2000). Faiz Giderleri ve Kur Farklarının Muhasebeleştirme Usulünün Vergi ve Sermaye Piyasası Mevzuatı Karşısındaki Durumu ve Dağıtılabilir kâr Üzerine Etkisi *Yaklaşım dergisi*, Sayı: 86, Şubat.

Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:11, No: 25)ve Gerekçesi, Yayın Tarihi: 15/ 11/ 2003 (Borçlanma Maliyetleri, 10. Kısım)

Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ Seri:11 No:1 (Borçlanma Maliyetleri 33/B ek maddesi.)

Seri: 11 No: 25 Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği. www.spk.gov.tr

Sevilengül, O. (2003). *Borçlanma Maliyetleri Standartının Dayandığı Esaslar*, Prof.Dr. Yüksel Koç Yalkın'a Armağan, TÜRMOB, Yayın No: 221, SBF Yayın No: 590, Ankara.

Sönmez, F. (2003). 14 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi I- II (IAS-23 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte), *Yaklaşım dergisi*, Sayı: 129 ve 130, Yıl: 11.

Şahin, S. (2000). Finansman Giderlerinin Muhasebe ve Vergi Açısından Sorunları, *Yaklaşım dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 91, Temmuz.

Şen, İ. K. (2006). *Borçlanma Maliyetlerinin Türk Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.

Şeker, S. (2005). Finansal Kiralama İşlemlerinde Amortisman ve Finansman Giderlerinin Durumu, *Yaklaşım dergisi*, Yıl: 13, Sayı: 154, Ekim.

TMS-23. (2009). Borçlanma Maliyetleri. TMSK.

Tenker, N. (1999). *Finansal Muhasebe*, Gazi Kitabevi, 2.Baskı, Ankara.

Turanlı, D. A. (2001). İthal Edilen Malın Maliyetinin Saptanması Verilen Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılmalı mıdır?, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl:11, Sayı: 56, Temmuz – Ağustos – Eylül.

Türk, Z. (1998). Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:114, Mart.

Türk Ticaret Kanunu, Kanun No: 6102, Kabul Tarihi: 13.01.2011

Uluslan, H. (2010). Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları'nın Çevresel Maliyet ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Açısından İncelenmesi, Selçuk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 13, Yıl: 10, Sayı:19, s: 75- 99.

Uluslan, H. (y.y.). Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (II), MUFAD Muhasebe ve Finansman dergisi, s: 149-164.

<http://journal.mufad.org/attachments/article/186/12.pdf>

Yalkın, Y. Koç. (2000). Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme İlkeleri ve Yöntemleri (TMS-14), *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl: 1, Sayı: 1, Nisan.

Yazıcı, M. (2003). Muhasebe Standardının Tanımı. *MUFAD Muhasebe ve Finansman dergisi*, Sayı:18, Nisan: 33-37.

Yükçü, S., İçerli, M.Y., Uğurluel, G. (2008). TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi I-II, *Yaklaşım dergisi*, Yıl: 16, Sayı: 184- 185, Nisan- Mayıs.

163 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete Sayısı: 18648, Resmî Gazete Tarihi: 27/ 01/ 1985.

238 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete Sayısı:22218, Resmî Gazete Tarihi: 02/ 03/ 1995.

www.tmsk.org.tr, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Resmî Sitesi

TÜRKİYE’DE KIDEM TAZMİNATI VE FON TARTIŞMALARI

Adem KORKMAZ*
Gülsüm KORKUT**
Burcu AŞKIN***

ÖZET

Türkiye’de işçilere tanınan kıdem tazminatı (severance pay), ilk kez 1936 tarih 3008 sayılı İş Kanunu ile düzenlenmiş, sonraki iş kanunlarında da varlığını sürdürmüş bir haktır. Uygulama, uzun süreli iş ilişkilerinin belirli nedenlerle sona ermesi hâlinde işçilere bağlılık ve dürüstlüklerinin karşılığı olarak bir ödül, maddi bir güvence ve yıpranma payı verme gibi düşüncelerle hukuk sisteminde kendisine yer bulmuştur. Türkiye’de uzun zamandır kıdem tazminatının işverenler için önemli bir mali yük oluşturması, bütün işçilerin de bu haklardan yararlanamaması ve bu uygulamanın daha etkin ve sürdürülebilir bir niteliğe kavuşması için “kıdem tazminatı fonu” tartışmaları yapılmaktadır. Bu çalışmada, kıdem tazminatı fonu, dünyadaki fon uygulamaları ve Türkiye’de fon üzerindeki tartışmalar ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kıdem Tazminatı, Kıdem Tazminatı Fonu

ABSTRACT

For the first time severance payments to the workers was regulated in 1936 through the Labour Law No. 3008 in Turkey and this type of payment found place in the following labour laws. The implementation of severance payment, that found a place in Turkish Jurisdiction system, aimed to pay a reward, a kind of monetary security and to compensate physical depreciation of workers in turn to their loyalty and honesty to the firms in the case of termination of long term labour relations. However, for a longer period severance payments to workers have led financial burden to the employers on the one hand, on the other all the workers have not been able to use this right. Correspondingly a discussion araised in order to create more efficient and sustainable implementation of this payment within the conceptual framework of “severance payment fund”. This study asseses the discussions about severance payment fund both in Turkey and in the world.

Key Words: Severance Payments, Severance Payments Fund

* Doç.Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, Çalışma Ekonomisi ve End. İlişkiler Bölümü

** Arş.Gör. Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, Çalışma Ekonomisi ve End. İlişkiler Bölümü

*** Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, Çalışma Ekonomisi ve End. İlişkiler Bölümü, Yüksek Lisans Öğrencisi

I. Giriş

Çalışma hayatında, işçi ile işveren arasında iş sözleşmesiyle kurulan ilişki, işçinin işverene karşı bağımlı olarak uzun bir süre çalışmasını ifade eder ve bu süreç içinde işçi çalışmasını sadakat borcu altında özenli bir şekilde yerine getirir. Genellikle emeğinden başka bir geliri olmayan işçi, bu gelirini kaybetmemek için işverenin işi için bütün benliği ile çalışır. Ancak, her şey gibi başlamış bir sözleşme de sosyal hayatın ve iş hayatının doğası gereği bir şekilde sona erer.

İş sözleşmesinin sonlanması, işveren açısından sorun, işçinin çalıştığı işin devamı söz konusu ise, ayrılan işçinin yerine bir işçi bulmak iken, işçi için durum daha zordur ve sosyal açıdan farklıdır. İşçi açısından, yeni bir iş bulmak, yeni iş buluncaya kadar kişisel ve ailevi ihtiyaçlarını sürdürmek için gerekli gelire sahip olmak, önemli bir husus haline gelmektedir. Eğer işten ayrılan işçi, iş hayatından geçici ya da sürekli olarak ayrılmış ise (emeklilik, evlilik vs.) bu durumda da yeni hayatını daha rahat ve sıkıntısız geçirebilmesi için belli bir birikime ihtiyaç duymaktadır. İşçilerin işten ayrıldıklarında; yani çalışma hayatından geçici ya da kesin olarak ayrılmaya karar verdikleri dönemlerde, çalışmış oldukları işyerlerine göstermiş oldukları bağlılıklarının, sadakatli çalışmalarının ve görevlerini dürüst ve özenli şekilde yerine getirmelerinin karşılığı olarak toplu bir ödeme almalarına yönelik uygulamalar, uzunca bir dönemdir dünyanın çeşitli ülkelerinde "kıdem tazminatı" olarak kendine yer bulmaktadır. Kıdem tazminatı, işçinin işverenin yanında belli bir süre çalışması (kıdem) ve iş sözleşmesinin belirli nedenlerle sona ermesi hâlinde ödenmektedir. Bu nedenler genellikle iş sözleşmesinin işverence sonlandırılması (işçinin ahlak ve iyi niyet kurallarına aykırı davranışları hariç) ya da işçinin iş sözleşmesini haklı nedenle sonlandırması hâllerine ilave olarak işçinin ölümü, emekli olması gibi nedenler olarak da karşımıza çıkmaktadır.

İşçiler bakımından sosyal hayatın sürdürülmesi için büyük önem taşıyan kıdem tazminatı işverenler için ise ciddi bir maliyet unsuru olarak görülmekte; işve-

renler, biriken kıdem sorumluluğunun işletmenin mali yapısını bozucu nitelik göstermesinden kaygı duymaktadır. Bu nedenlerle işverenler, işçilerin iş sözleşmesini kanun hükümlerine göre tazminat ödemesinden fesih etmenin yollarını aramaktadır. Diğer taraftan, uzun yıllar çalışmış olduğu bir işyerinden, kendisi için gerekli gördüğü bir nedenle ayrılmak zorunda kaldığında ya kıdem tazminatı alamadan işten ayrılmakta ya da işverenin kendisini çıkarması için diğer hukuki yolları denemektedir. Bazı işçiler de kıdem tazminatı hakkını yitirmemek için istemediği iş ilişkisini yürütmeye kendilerini mecbur hissetmektedir. Bu durum hem işçinin iş tatminini olumsuz etkilemekte hem de işyerinde verimsiz çalışmasına zemin hazırlamaktadır.

Yine asgari çalışma süresini (genellikle 1 yıl) doldurmadan çalıştıkları işyerinden ayrılmak durumunda kalan işçiler ile belirli süreli iş sözleşmesine dayalı olarak çalışan birçok işçi de kıdem tazminatından hiç bir şekilde yararlanamamaktadır.

Bütün bunlardan hareketle, kıdem tazminatının işverenler açısından bir seferde ödenmesinin ciddi mali külfetlere neden olması, birçok işçinin kanuni şartları taşınamaması, kendi istifası ya da diğer nedenlerle kıdem tazminatı alamadığı için, işverenlerin insafından alınarak oluşturulacak bir kıdem tazminatı fonu çerçevesinde değerlendirilmesi konusu son yıllarda tartışma alanı bulmaktadır.

Kıdem tazminatı alacaklarının bir fon çerçevesinde değerlendirilmesi sonucu; devletin bu fona belli bir miktar ve süreyle katılımda bulunması hatta işsizlik sigortasına işverence ödenen primlerin bir kısmının da bu fona aktarılması ile güçlü bir fon yapısı oluşturulacak, kıdem tazminatı konusunda, çalışanlar bakımından önemli bir kazanım sağlanacaktır. Ne var ki, iyi planlanmış ve iyi yönetilen bir fon bütün sigortalı çalışan işçileri kapsayacak, hatta kayıt dışı istihdamı önleyici bir mekanizma görevi bile görebilecekken sosyal taraflarca arzu edilmemekte, ülke gündemine birkaç kez gelmesine karşın hazırlanan tasarılar

rafa kaldırılmaktadır. Ancak, bilinen bir gerçek de milyonlarca işçinin kıdem tazminatı hakkını ya hiç elde edememekte ya da işverenlerce kıdem tazminatı ödenmemesi için sözleşmelerini kıdem tazminatı ödenmemesini düzenleyen kanunlara göre yapmak eğilimi içine girmekte olduğudur. İş mahkemelerinin de açılan kıdem tazminatı alacaklarına ilişkin davalar ile sonucunda kıdem tazminatı hakkının amaçlandığı davalar nedeniyle iş yükleri ciddi şekilde artmaktadır.

Bütün bunlardan hareketle, iyi hesaplanmış bir fon marifetiyle bütün işçileri kapsayacak şekilde oluşturulmuş, başlangıçta finansal bakımdan devlet ve işsizlik sigortası fonu tarafından desteklenmiş bir kıdem tazminatı fonu sosyal adalet bakımından da önemli etkiler doğuracaktır.

II. Genel Olarak Kıdem Tazminatı

A. Kıdem Tazminatı Kavramı

Kıdem tazminatı ile ilgili tanımlarda genel anlamda ön plana çıkan unsurlardan bazıları; kanun kapsamında mevcut işyerinin ve işçinin varlığı, iş sözleşmesinin belirli nedenlerle sona ermesi, belirli bir hizmet süresi ve işçinin aldığı ücret miktarıyla paralellik göstermesidir. Bunların yanı sıra, iş akdi sona eren işçinin gelir kaybının telafisine yönelik olması ve işçinin işverene sadakatının mükâfatı olması da bu unsurların arasında sayılabilmektedir (Akbiyık ve Koç, 2011:255). "Kıdem tazminatı; iş sözleşmesi kanunda öngörülen hâllerden biri ile sona eren ve kanunda öngörülen asgari sürenin üstünde çalışmış olan işçiye veya ölümü hâlinde kanuni mirasçısına, işveren tarafından ödenen ve miktarı işçinin çalışma süresi ve ücretine göre belirlenen para" olarak da tanımlanmaktadır (Sümer, 2008: 117). Yine yapılan bir başka tanımlamada da, "kıdem tazminatı, işçinin işyerine bağlılığı göz önünde tutularak, çalıştığı yıllara göre, işveren tarafından işçiye kanuni şartları varsa ödenmesi gereken, bir işten çıkış veya ayrılış tazminatı" olarak ifade edilmiştir (Aktay vd, 2009: 227). Yapılan diğer tanımlarda da, iş sözleşmesinin sona ermesine bağlı olarak işçilere

ödenen para olarak ifade edilmektedir (Kutal, 2005: 396; Anadolu, 2003: 241; Korkmaz, 2012: 85).

Ülkemizde kıdem tazminatı, işverenin aynı ya da farklı işyerlerinde en az bir yıl çalışmış kişilerin işten çıkarılması sonucunda ödenmektedir. Çalışana, her çalışılan yılbaşına bir aylık ücret, kıdem tazminatı olarak ödenmektedir. Dolayısıyla, çalışılan yıl sayısı arttıkça çalışanın kıdem alacağı da artmaktadır. Böyle bir düzenleme karşısında firmanın eğer ki istihdamı azaltma kararı alırsa, çalışanları kıdeme göre azalan oranda işten çıkarması beklenebilir. İşyerinde bir yıldan daha az çalışmışlığı olan çalışanların ise, işten ilk çıkarılacaklardan olmaları beklenebilir (Gürsel ve İmamoğlu, 2012: 24).

Yasadan kaynaklı bir alacak hakkı olan kıdem tazminatı, iş sözleşmesinin sona erdiği her halde değil, sadece yasada belirtilen sona erme hallerinde söz konusu olmaktadır. Fakat bunun yanı sıra, nispi emredici olma özelliğinden ötürü bu hükümler işçi lehine düzenlemelerin yapılmasına da engel teşkil etmez. Yani kıdem tazminatına hak kazandıran iş sözleşmesinin sona erme hâllerinin dışında başka sona erme hâllerinde de kıdem tazminatının ödeneceğine dair bir hüküm iş sözleşmesinde işçi lehine kararlaştırılabilir (Dimdik, 2012: 70).

Kıdem tazminatına hak kazanabilmek için işçinin sigortalı çalışma koşulu olmamakla birlikte sigortasız çalışan işçiler de mevcut iş yasasında gerekli şartlar oluşmuşsa kıdeme hak kazanabilirler. Burada önemli olan işçinin mevcut iş yasası kapsamında bir işçi olması ve yasanın belirlediği şartları taşıması gerekliliğidir (Dayanışma Sendikası, 2009:136).

İş sözleşmesinin tarafları genellikle birçok tazminat çeşidinden ziyade kıdem tazminatını bilir. Bu durum kıdem tazminatının işçi açısından eline geçebilecek en fazla para anlamına gelmesinden dolayıdır. İşçi hem işini hem de kıdem tazminatını kaybetmekten tedirginlik duyar. İş sözleşmesinin tarafları arasında "çıkış ikramiyesi", "yıpranma parası", "kıdem parası"

gibi isimler alan kıdem tazminatını kaybetmek istemeyen işçi, çoğunlukla iş sözleşmesini kendisi feshetmekten ve işyerini sürekli değiştirmekten kaçınır. İşverenin durumu biraz daha farklıdır ve işveren bir taraftan deneyimli işçisini kaybetmekten kaçınırken diğer taraftan da kıdem tazminatını ödemek istemektedir. Yani mevcut hâliyle Türk İş Yasası'nda kıdem tazminatı düzenlemesi, istihdam ve sık iş değiştirmeye için bir nevi teşvik ve zorunluluk oluşturmaktadır (Topaloğlu ve Camkurt, 2007/2008:40-41).

Ülkemizde yürürlükte bulunan kıdem tazminatı sisteminin, iş gücü piyasası açısından meydana getirdiği olumsuzluklar dört ana grupta incelenebilir. Bunlar; istihdamı kısıtlayarak işsizliği yükseltmesi, firmaları tam ya da kısmi kayıt dışılığa teşvik etmesi, işgücü piyasasında hareketliliği kısıtlayarak genel verimsizliğe sebebiyet vermesi ve son olarak da firma bünyesinde iş barışını olumsuz etkileyerek çalışma veriminin düşmesine neden olmasıdır (Gürsel ve İmamoğlu, 2012: 33).

B. Kıdem Tazminatı Uygulamasının Amacı

Kıdem tazminatının amacı ve fonksiyonu ile ilgili çok farklı görüşler ortaya atılmıştır. Bunların başında, işçiyi işyerine bağlama, işyerinde yıpranma karşılığı olma, gelir-iş güvenliği sağlama, keyfi işten çıkarmayı önleme gibi sebepler gelmektedir. Söz konusu bu görüşleri değerlendirirken kıdem tazminatını düzenleyen ilgili hükümleri göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Kıdem tazminatı ile gerçekleştirilmesi istenen sosyal faydaların kesin olarak tespit edilmesi ve hukuki düzenlemenin de bu esaslara uygun olarak yapılması gerektiği açıktır (Karayalçın, 2006: 8).

Kıdem tazminatı hususunda görüş ve yorumlar ne olursa olsun, tarihî gelişimi içerisinde "istihdam güvencesi" sağlama fonksiyonunun bir ölçüde ön planda olduğunu söylemek mümkündür. Bu görüşü destekleyen nitelikteki gelişmeler ise, ilk yıllarda kıdem tazminatının işten çıkarmalarla birlikte düzenlenmesi, ilerleyen yıllarda ise işten çıkartmaların artması üzeri-

ne kıdem tazminatı yüklerinin arttırılmaya çalışılması eğilimlerinin gerçekleşmesidir (Ekin, 1986: 284).

C. Türkiye'de Kıdem Tazminatı Uygulamasının Tarihsel Gelişimi

Ekonomik anlamda zayıf, günlük kazancından başka geçim kaynağı olmayan ve tasarruf imkanı bulunmayan işçiyi, ekonomik ve sosyal anlamda işçiye nazaran daha güçlü olan işverene karşı korumak amacı ile yola çıkan devlet, sözleşmenin sona ermesi hâlinde işçi bakımından ortaya çıkacak tehlikeleri gidermek için kıdem tazminatı müessesesini kurmuştur (Usta, 1998:21).

Kıdem tazminatı, ilk defa ülkemizde 08.06.1936 tarih ve 3008 sayılı İş Kanunu'nun "feshih bildirimi"ne ilişkin 13. maddenin 6. fıkrasında yerini almıştır. Söz konusu bu fıkra "Bütün işçiler hakkındaki feshihlerde, beş seneden fazla olan her bir tam iş senesi için ayrıca on beş günlük ücret tutarında tazminat dahi verilir." hükmü yer almaktaydı. Bu hükümle birlikte, sözleşmenin işçi tarafından sona erdirilmesi hâlinde kıdem ödenecek bir süre tartışılmış, son noktayı ise Yargıtay 03.11.1948 tarih ve 11/7 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı ile, "Her ne suretle olursa olsun sözleşmenin feshi hâlinde tazminat ödenir." sonucuna vararak koymuştur. Böylece kıdem tazminatının ödenmesi için, sözleşmenin kim tarafından feshedildiğinin bir anlamı kalmamıştı (Reisoğlu, 1976: 17).

1967 yılında 3008 sayılı İş Kanunu'nu yürürlükten kaldıran 931 sayılı yeni İş Kanunu kabul edilmiş ancak bu yeni Kanun 12.05.1970 tarihli Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal olmuştur. 931 sayılı yeni İş Kanunu'na göre kıdem tazminatı ilk defa ayrı bir madde hâlinde düzenlenmiş, askerlik sebebiyle sözleşmenin feshi hâlinin kıdem tazminatı bakımından muvazzaf askerlik için söz konusu olabileceği hükme bağlanmıştır. Yine, işçinin ölümü hâlinde kıdem tazminatının kanuni varislerine ödenmesi ile ilgili hüküm kıdem tazminatının mahiyetini ciddi şekilde değiştirmiştir.

Söz konusu bu kanunla belirli süre çalışma şartında değişiklik yapılmış ve 3008 sayılı Kanun'la öngörülen kıdeme hak kazanmak için 5 yıl çalışma zorunluluğunu 3 yıla indirilmiştir (Karayalçın, 2006: 6).

931 sayılı İş Kanunu'nun Anayasa Mahkemesi tarafından şekil yönünden iptali üzerine 25.08.1971 tarih ve 1475 sayılı yeni bir İş Kanunu kabul edilmiştir. Bu Kanunun ceza hükümleri dışında kalan maddeleri, 931 sayılı İş Kanunu'nun geçerliliğini kaybettiği tarih olan 12.11.1970 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 1475 sayılı İş Kanunu'nun kıdem tazminatına ilişkin 14. Madde hükmü iki değişikliğin dışında 931 sayılı İş Kanunu'ndan aynen alınmıştır (Reisoğlu, 1976:19). Bunlardan ilki, emeklilik sebebiyle kıdem tazminatına hak kazanan işçilerin sadece 01.04.1950'den önceki sürelerin dikkate alınacağına ilişkin hükmün kaldırılması iken ikincisi ise 15 günlük sürenin artırılabilmesine ilişkin hükümdür (Anadolu, 2002: 40).

1975 yılında yapılan bir değişiklik ile birlikte, kıdem tazminatına hak kazanma süresi üç yıldan bir yıla indirilmiş ve on beş günlük kıdem tazminatı süresi de otuz güne çıkarılmıştır. 12 Eylül askeri darbesinin kıdem tazminatı hususuna etkisi, darbenin ilk günlerinde kıdem tazminatını asgari ücretin 7,5 katı ile sınırlandırmak ve bu hükmeye aykırı davrananlar için de hapis ve para cezası getirmek yönünde olmuştur. Dolayısıyla 1982 yılında kıdem tazminatı tavanının asgari ücretle bağı koparılmış ve kıdem tazminatı tavanı da en yüksek devlet memurunun bir hizmet yılı için alacağı azami emeklilik ikramiyesi ile sınırlandırılmıştır (Güzel Gürbüz ve Metin, 2012: 76).

10.06.2003 tarihinde halen yürürlükte olan 4857 sayılı İş Kanunu ile birlikte 1475 sayılı İş Kanunu kıdem tazminatını düzenleyen 14. Maddesi hariç olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Böylelikle kıdem tazminatına ilişkin mutlak emredici nitelikte olan ceza hükümleri 4857 sayılı İş Kanunu ile kaldırılmış ve artık kıdem tazminatı noktasında sözleşmelerle yasal sistemden işçi lehine ayrılan düzenlemelerin yapılabilmesinin önü açılmıştır (Akyiğit, 2010:29).

Sosyal politika araçlarından birisi olan kıdem tazminatı, hem birden fazla amaç güden kısıtlarının, hem de yararlanma koşullarının katılığı yüzünden etkinliğini sağlayamamıştır. İşverenler açısından bakıldığında, İşsizlik Sigortası Fonu'nun kurulması, işverenlerin söz konusu fona brüt ücretin %2'si oranında prim ödemeye başlaması, 30 ve daha fazla işçi çalıştıran işletmelerdeki çalışanların "iş güvencesi" olarak adlandırılan, işçilerin işten çıkarılmasını zorlaştıran durumlardan ötürü işgücü maliyetlerinin yanı sıra ilave maliyetler de gündeme getirmiştir. Bütün bunlar işveren üzerinde ne kadar maliyet unsuru oluştursa da, kıdem tazminatının işlevlerini kısmen de olsa yerine getirebilmektedir. Fakat daha genel bakıldığında ve büyümenin istihdam yaratma gerekliliğinden yola çıkıldığında işverenlerin üzerindeki işgücü maliyetlerinin hafifletilmesi için kıdem tazminatı hususunda birtakım reformlara ihtiyaç bulunmaktadır (Gürsel ve İmamoğlu, 2012: 8).

III. Kıdem Tazminatı Fonu ve Türkiye'de Fon Tartışmaları

A. Dünyada Kıdem Tazminatı Fonu Uygulamaları

1. İtalya'da Kıdem Tazminatı Uygulaması

İtalya'da kıdem tazminatının mevzuatı; 1982 tarihinde yürürlüğe giren 297 sayılı Yasa ve İtalyan Medeni Kanunu'nun 2120, 2121 ve 2776 sayılı maddelerinden oluşmaktadır. Öncesinde özel sektör çalışanlarını kapsayan kıdem tazminatı uygulaması, 1997 yılından itibaren kamu çalışanlarını da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. İtalyan kıdem tazminatı uygulaması kısaca TFR olarak bilinmektedir. TFR uygulaması, işçiye çalıştığı yıl dikkate alınarak yapılan artan oranlı ödeme biçimi ile ülkemizdeki ödeme sistemine yakındır. Fakat TFR uygulamasında, ülkemizdeki mevcut sistemde olduğu gibi hak kazanılan kıdem tazminatı ödemesi işverenler tarafından yapılmamaktadır. Ödeme İtalyan Sosyal Güvenlik Kurumu olan INPS tarafından TFR Garanti Fonu'ndan yapılmaktadır. Söz konusu bu fondan ödenecek kıdem tazminatı; işçi

adına işveren tarafından yatırılan yıllık primlere göre hesaplanır (Limoncuoğlu, 2007:293).

Çok geniş kapsamlı bir kıdem tazminatı uygulaması olan İtalya'da, özel-kamu sektörü çalışanları, belirli süreli-belirsiz süreli çalışan ayrımı yapılmamakta, kıdeme hak kazanmak için hizmet sözleşmesi feshinin herhangi bir sebebe dayandırılması yahut belli bir türde yapılması da gerekmemektedir. Dolayısıyla, kendi istifa eden ya da işveren tarafından haklı bir sebeple işten çıkarılan işçinin de kıdem tazminatına hak kazanması söz konusudur (Limoncuoğlu, 2010: 54).

İtalya'daki mevcut sisteme göre, işverenler her ay için, işçi ücretinin 2/27'sini (yaklaşık %7,4) keserek bir fonda toplamak durumundadırlar. Bu paranın içinden kesilecek %0,5'lik kısım ise ayrı olarak "Garanti Fonu"na yatırılır. Hizmet sözleşmesi sona erdiğinde, kendi ücretinden kesilerek fona konan bu para, kanunda belirtilen değerlendirme oranı ile beraber işçiye ödenmektedir. Söz konusu değerlendirme oranı ise, yıllık enflasyon oranının $\frac{3}{4}$ 'ünün %1,5 oranında artırılması ile bulunmaktadır (Limoncuoğlu, 2010: 54).

2. Avusturya'da Kıdem Tazminatı Fonu

2002 yılına kadar, Avusturya'nın istihdam mevzuatında öngörülen kıdem tazminatı, iş sözleşmesinin feshi durumunda özel sektör çalışanlarına, işçilerin işveren için en azından son üç yıl çalışmış oldukları süre için ödenmek zorundaydı. Avusturya'da 2002 yılında kapsamlı bir reform gerçekleşti ve 2003 yılının başlarında yeni sistem yürürlüğe girdi. Söz konusu reform, kıdem tazminatı hakkında önemli ölçüde genişletildi. Mevcut düzenlemede hak, sözleşmenin sona ermesinin şekline bağlı olmaksızın ve istihdamın ilk gününden itibaren başlamaktadır. İşverenler, istihdamın ilk gününden sözleşmenin sona ermesine kadar iş kurumu ve işveren arasında yapılan anlaşma gereği işçi ücretlerinin %1,53'ünü bir fona yatırmak durumundadırlar. Eski sistem çerçevesinde var olan kıdem tazminatı haklarında ise herhangi bir değişiklik olmamıştır (Hofer vd., 2012: 178).

Üç yıllık görev süresinden sonra işveren tarafından işten çıkarılma durumunda, işçiler ya merkez fondan kıdem tazminatının tamamını bir defada alabilirler ya da gelecekte emekliliğe doğru kıdem tazminatını almak için başvurabilirler. Bu miktar, görev süresinin üç yıldan az olması hâlinde yahut işçilerin bildirimde bulunması hâlinde ödenmeyecek ve işçilerin kıdem tazminatı hakları söz konusu süreler tamamlanıncaya kadar korunacaktır (Hofer vd., 2012: 179).

Avusturya'da, kıdem tazminatını hak etme hususunda gerçekleştirilen geniş kapsamlı reformla birlikte; kıdeme hak kazanma, ilk aydan sonra başlar ve kıdeme hak kazanmak, görev süresine ve iş sözleşmesinin hangi yolla sona erdirildiğine bağlı olmaksızın elde edilir. İşçi iş sözleşmesini kendisi feshetmesi durumunda kıdem tazminatı alacağını kaybetmek yerine, kıdem miktarını yeni iş ilişkilerinde de devam ettirebilir (Hofer, 2006: 11).

Kısaca işçi, iş sözleşmesi kıdem tazminatına hak kazandıracak sebeplerden dolayı sona ererse, kıdem tazminatını alacaktır. Kıdem tazminatı hakkını doğuran sebepler; iş sözleşmesinin işveren tarafından haklı bir sebep olmaksızın feshedilmesi, emeklilik amacıyla iş sözleşmesinin sona ermesi, beş yıllık çalışma geçmiş bulunmak şartıyla doğum, evlat edinme veya çocuk bakma sebebi ile iş sözleşmesini işçi tarafından feshedilmesidir. İşçinin ölümü hâlinde ise mirasçılar kıdem tazminatı almaktadır. Kıdem tazminatına hak kazandırmayan sebeplerden dolayı iş sözleşmesi sona ererse, işçi kıdem alamayacak olup, kendisi adına yatırılmış primler fonda kendi hesabında değerlendirilmeye devam edecektir. İşçi; daha sonraki iş sözleşmelerinin herhangi birinin kıdem tazminatı almaya hak kazanacak şekilde sona ermesi hâlinde, başından beri biriken ve değerlendirilen kıdem tazminatını almaya hak kazanacaktır (Limoncuoğlu, 2007: 303).

3. Brezilya'da Kıdem Tazminatı Fonu

Brezilya'da kıdem tazminatı, 1943 yılından bu yana geçerli olan iş kanunu kapsamında değerlendirilir-

ken, 1986 ve 1990 yıllarında yeniden şekillendirilmiştir. Mevcut sisteme göre, işveren her ay çalışanların maaşlarının %8,5'lik tutarını bir devlet bankasına yatırmak durumundadır. İşçi, işten ayrılırken söz konusu bu paranın, enflasyonun üzerinde %3'lük bir artış konularak ulaştığı değeri (yaklaşık 30 günlük ücrete denk gelen) kıdem tazminatı olarak alma hakkına sahiptir. Bunların yanı sıra, işverenin iş sözleşmesini haksız nedenle feshetmesi hâlinde, işten çıkarılan işçiye ayrıca işveren tarafından bankada biriken paranın %40'ı kadar ek bir tazminat da ödenmektedir (Birleşik-Metal, 2010).

Ayrıca 110/2001 sayılı ek Kanun ile birlikte işverenlere %10 oranında sosyal ödeme yapmaları zorunluluğu da getirilmiştir. Bu ödeme işçiye değil, hükümete yapılmaktadır. Hizmet akdinin haklı nedenle feshi hâlinde ise işçi, Hizmet Süresi Uzunluğu Garanti Fonu'nu (FGTS) düzenleyen yasa gereği, FGTS hesabına işveren tarafından o zamana kadar yatırılmış parayı çekme hakkına sahiptir ve paranın faiz getirisine dokunamayacaktır. Dolayısıyla işverenin ek bir tazminat ödemesi yapma yükümlülüğü de bulunmamaktadır (Limoncuoğlu, 2010: 59).

4. Şili'de Kıdem Tazminatı Fonu

Kıdem tazminatı primlerinin ortak bir havuzda toplanmasıyla ilgili örnek teşkil eden bir ülke günümüzde mevcut değildir. Havuz sistemleri daha çok, ülkemizde de olduğu gibi, birçok ülkede işsizlik sigortası fonu için kullanılmaktadır. Yeni bir uygulama olan kıdem tazminatı primlerinin bireysel hesaplara aktarılması sistemi, şu anda Avusturya, İtalya, Kolombiya, Peru, Brezilya ve Güney Kore olmak üzere toplamda altı ülkede uygulanmaktadır. Bunların dışında, ülkemizdeki mevcut kıdem tazminatı sistemiyle çok benzeyen ülke olan Şili, bireysel hesap ve havuz sistemini birleştirerek uygulamaktadır. Fakat burada belirtilmesi gereken durum, Şili'nin bu uygulamayı kıdem tazminatı için değil, işsizlik sigortası için uygulamakta olduğudur (Gürsel ve İmamoğlu, 2012: 36).

Amerika Birleşik Devletleri'nde federal çalışanlar için federal düzeyde organize edilmiş bir kıdem tazminatı fonu uygulaması gerçekleştirmiştir. Bununla birlikte, Brezilya'da, İtalya'da ve İsrail'de ve 2002 yılında yapılan bir değişiklik ile Avusturya'da kıdem tazminatı uygulaması bir fona devredilerek gerçekleştirilmiştir (Limoncuoğlu, 2007: 293).

B. Türkiye'de Kıdem Tazminatı Fonu Tartışmaları 1. Türkiye'de Kıdem Tazminatı Fonuna İlişkin Tartışmaların Geçmişi

Kıdem tazminatı fonuna ilişkin tartışmalar yeni olmayıp 1954'lere dayanmaktadır. Bu konuyla ilgili ilk önemli tartışma 15 Şubat 1954 günü toplanan II. Çalışma Meclisinde gündeme gelmiştir. Bu tartışmanın yanı sıra kıdem tazminatı fonu mevzuatımızda 1975 yılında yerini almıştır. 1475 sayılı İş Kanunu'nda 04.07.1975 gün ve 1927 sayılı Kanun'la yapılan değişikliğe göre; "İşveren sorumluluğu altında ve sadece yaşlılık, emeklilik, malullük, ölüm ve toptan ödeme hâllerine mahsus olmak kaydıyla devlet veya kanunla kurulu kurumlarda veya %50 hissedenden fazlası devlete ait bir bankada veya bir kurumda işveren tarafından kıdem tazminatı ile ilgili bir fon tesis edilir. Fon tesisi ile ilgili hususlar kanunla düzenlenir." hükmü getirilmiştir (Koç, 2012:1).

Mevcut düzenlemeye göre, çalışma hayatı son bulmaksızın ortaya çıkan işyeri değişikliklerinde işçiler kısmi kıdem tazminatlarını alabilmekte fakat söz konusu kıdem tazminatının miktarı sınırlı olduğundan bunu daha çok tüketim harcamalarında kullanmaktadırlar. Bunun yerine fon sistemi getirilirse, işçi kural olarak çalışma hayatının son bulması hâlinde kıdem tazminatının bütünü alacağından, bu defa kıdem tazminatını tüketim harcamalarında değil de servet oluşturuca başka şekillerde değerlendirmeyi düşünebilir (Dilik, 2002:2).

Dünyanın güçlü ekonomileri ile rekabet etmek ve aynı zamanda ayakta kalmak durumunda olan Türk

Sanayisi, söz konusu bu rekabette dünyanın en ağır kıdem tazminatı yükünü taşımaya devam etmektedir. Türkiye, Dünya Bankası verilerine göre kıdem tazminatı yükünün ağırlığı bakımından dünyada birinci sırada yerini almaktadır. İşten çıkarmanın zor ve yüksek maliyetli olması, aynı zamanda işe girişin de aynı ölçüde zorlaşması sonucunu meydana getirmektedir (TİSK, 2011:11).

Avrupa Birliği ülkelerinde, işsizlik sigortası, kıdem tazminatı ve iş güvencesi müesseseleri arasında çok hassas bir denge kurulmuş ve mükerrerlik yaratabilecek uygulamalardan bilhassa kaçınılmıştır. Bu ülkelerde, işsizlik sigortasının uygulanması sebebiyle kıdem tazminatı uygulaması ya hiç yoktur, ya da kıdem tazminatı miktarı çok sınırlı düzeyde tutulmaktadır (Kudatgobilik, 2009).

Günümüzde hala dünyanın birçok yerinde birikmiş kıdem tazminatları, ülkemizdeki sisteme benzer bir şekilde işten çıkarma durumunda toplu olarak ödenmektedir. Bunu firmalar genelde iki şekilde yapmaktadır. Ya firmalar bilançolarında ödenek ayırmak suretiyle kıdem tazminatına karşılık fon yaratmak durumunda kalmaktadırlar ki, bunu çok az ülke uygulamaktadır. Ya da diğer bir fonlama alternatifi olan, kıdem tazminatlarını ücretlerin belli bir oranı olarak düzenli zaman aralıklarında ayrı fona aktarmaktadırlar. İkinci alternatifte, yani çalışanların ücretleri üzerinden işverenden belirli bir oranda prim kesilmesi durumunda, kesilen primler iki şekilde değerlendirilir. Bunlar, primlerin ortak havuza aktarılması ve primlerin bireysel hesaplara aktarılmasıdır (Gürsel ve İmaoğlu, 2012: 36).

2. Güncel Kıdem Tazminatı Fonu Tartışmaları

Ülkemizde, son yıllarda tartışılan güncel çalışma hayatı konularından birisini kıdem tazminatı fonu oluşturmaktadır. Çalışma Bakanlığı tarafından hazırlanmış ulusal istihdam stratejisinde, kıdem tazminatı uygulamasının iş hayatında çeşitli katılıklara neden olduğuna

ve kayıt dışı istihdamı teşvik edici bir unsur olduğuna, diğer taraftan da bir çok işçinin iş ilişkisinin kıdem tazminatı alamadan sona erdiği vurgulanmaktadır. Yine, Dünya Bankası'nın 2012 yılında yayınladığı İş Yapma Raporu'nda yer alan iş yapma kolaylığı derecesi verilerine göre, Türkiye 183 ülke arasında 2011 yılında 139. sırada; 2012 yılında ise 132. sırada yer almaktadır (Doing Business 2012: 6). Kıdem tazminatıyla ilgili bir başka gerçeklik de, bir çok işçinin 1 yılını doldurmadan ya da kendi istekleriyle işten ayrılmalrı ve hak etmesine rağmen işverenlerin ekonomik nedenlerle kıdem tazminatlarını hiç ödemediğidir. Hem çalışanlar hem de çalıştıranlar bakımından ortada ciddi bir sorun bulunmasına karşın, işçilerin kıdem tazminatı alacaklarının garanti altına alınmasını amaçlayan fon taslakları sosyal taraflarca yeterli desteği bulamamıştır. Hatta bazı işçi sendikaları bu konuda kesin tavır alarak, fon meselesinin "kırmızıçizgileri" olduğunu ileri sürmektedir. Sosyal tarafların, temsilcisi bulundukları üyelerinin haklarını ve özellikle kazanılmış haklarını koruma reflekslerini anlayışla karışlamakla beraber, sendikaların yalnızca mensubu bulundukları sınırlı bir işçi grubu için değil, bütün çalışanlar için bir sorun teşkil eden kıdem tazminatı meselesine karşı kesin bir tavır ve katı bir yaklaşım sergilemelerini olumlu bulmak kanımızca doğru değildir. Olması gereken, bütün işçilerin iş sözleşmelerinin herhangi bir sebeple hak edecekleri bir fon uygulaması çalışma hayatı bakımından büyük kazanım önem taşıyan konuda, sosyal taraflar çekincelerini ve bu çekincelerinin ortadan kaldırılması için görüşler ve öneriler ileri sürmeleri daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

a. Fonu Destekleyenler ve Nedenleri

İşsizlik sigortası ile kıdem tazminatının bir arada bulunmasının mantıklı olmadığı yani ikisinin de aynı amaca yönelik yapılan bir ödeme olduğu görüşünü savunanların her ne kadar doğruluk payı varsa da, göz ardı ettikleri nokta; ülkemiz koşullarında işsizlik sigortasının kıdem tazminatının yerini tutamayaca-

ğıdır. Ülkemizde işsizlik ödeneğine hak kazanma koşulları ağır ve aynı zamanda gelişmiş ülkelere nazaran işsizlik ödeneğinin miktarı ile süresi de bir hayli düşüktür. Ülke grupları açısından bakıldığında ülkemizin kıdem tazminatı yükü yüksek görünmektedir. Ancak ortalama reel ücret seviyesi, gelişmiş ülkelere nazaran neredeyse onların yarısı kadardır. Bunun için kıdem tazminatı fon sistemi, kıdem hakkını tabana yayma açısından oldukça önem arz etmektedir. Ancak zaten düşük olan ücret seviyelerinde kıdem haklarını yarı yarıya azaltmaya teşebbüs etmenin olumsuzluğunu da belirtmek gerekir (Kılıç, 2012).

Kıdem tazminatı hem işverenin hem de işletmenin üzerinde potansiyel bir yüküdür. İşsizlik Sigortası Fonu ve iş güvencesi hükümlerinin uygulanıyor olması, girişimciler üzerinde bu yükün devam ettirilmesinin hiçbir anlamı ve adil yönü bulunmadığını göstermektedir. Belli formüllerin geliştirilip işverenin bu yükten kurtulması gerekmektedir. Uygulamada ne kadar zorluk yaşansa da işsizlik sigortası işçilere ciddi güvence sağlamaktadır. Fakat işsizlik sigortasının birikimleri göz önünde bulundurulduğunda, işsizlik sigortasının hem yararlanma süresi hem de miktarı açısından işçi lehine iyileştirmelerin yapılması gerektiği açıktır (Akbiyık ve Koç, 2010:141).

Kıdem tazminatı, işsizlik sigortası ve iş güvencesi konuları bir bütün olarak ele alınır. Bu konulardaki değişiklikler bir bütünlük içinde yapılırsa daha faydalı sonuçlar elde edilebilir. İş güvencesinin 4857 sayılı yeni İş Kanunu ile yasal olarak düzenlenmesi ve işsizlik sigortasının yürürlüğe girmesi ile kıdem tazminatının fonksiyonuna ilişkin en önemli dayanakları ortadan kalkmış ancak kıdem tazminatı uygulamaları aynen devam etmiştir. Bütün bunların yanı sıra, kıdem tazminatı ile ilgili şikâyetler devam ederken kıdem tazminatı hususunda herhangi bir değişikliğe gidilmemesi pek doğru gözükmemektedir (Gerek, 2004: 1294).

İşverenler üzerinde ciddi bir mali yük oluşturan kıdem tazminatı ödemelerinde, emeklilik nedeniyle kıdem tazminatı ödenecek personelin getireceği mali yükün

tahmin edilmesi zor olmayabilir. Fakat kıdem tazminatının ödenmesini gerektirecek ve emeklilik dışında kalan fesih hallerinin ne zaman ve kaç kişi için ortaya çıkacağını tahmini yapılamamaktadır. Söz konusu bu belirsizlik sebebiyle bir anda ödenmesi gereken kıdem tazminatı, işletmelerin mali açıdan zorlayabilmektedir (Gerek, 2004: 1297).

Ankara Ticaret Odasının kıdem tazminatı fonu hususundaki tutumunu aktaran ÖZDEBİR; Oda olarak kıdem tazminatı fonunun kurulmasına taraf olduklarını ve kıdeme hak kazanmak için çalışılması gereken sürenin uzatılmasını ve böylece kazanılan kıdemın düşürülmesi gerekliliğini vurgulamıştır. Yine, ülkemizdeki fon uygulamalarının doğurduğu güvensizliğin kıdem tazminatı fonu için de duyulacağını, bu kaygının giderilmesi için fonun işçinin adına açılan bir hesapta biriktirilmesi gerektiğini belirtmiştir (Özdebir, 2012: 10).

Dünyanın en güçlü ekonomileri ile rekabet etmek durumunda olan ve dünya ekonomisinde söz sahibi olmak isteyen Türk Sanayisi, bu rekabette dünyanın en ağır kıdem tazminatı yükünü de taşımakta ve dezavantajlı duruma düşmektedir. Türkiye, büyümek ve büyürken de istihdam yaratmak durumundadır. Bunun içindir ki, işverenlerin üzerinde bir mali yük oluşturan kıdem tazminatı ile ilgili birtakım düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır. Yılda 30 günlük ücret üzerinden hesaplanan mevcut kıdem tazminatı yükünün, kıdem tazminatı fonu ile ya da farklı bir yol ile azami 15 günlük ücret tutarına indirilmesi gerekmektedir (TİSK, 2011: 11).

HAK-İŞ Başkanı Salim USLU ise kıdem tazminatı fonu ile ilgili tutumunu "Kıdem tazminatı bu hâliyle işçinin çalışma özgürlüğünü, sendikal özgürlüğünü kısıtlayan bir sopaya dönüşmüştür. Mevcut hakların korunması hâlinde biz fona itiraz etmeyiz." şeklinde dile getirmiştir (<http://www.emekdunyasi.net> ET:06.08.2012).

TİSK, kıdem tazminatının işletmeler üzerindeki oluş-

turduğu ağır baskının kalkabilmesi için, oluşturulabilecek bir fondan karşılanması fikrine karşı olmadıklarını dile getirmiştir. Fakat kıdem tazminatı fonunun gelecekte finansman krizi içine girebileceği endişesi ile mevcut sistemin her tam yıl için işverence işçiye ödenecek otuz günlük ücretin on beş güne indirilmesi şartıyla devam edilmesinden yana olduğunu açık ve net bir şekilde ifade etmiştir (Pirler, 2004).

Sorunun temel nedeni, kıdem tazminatının işçilerin işten çıkarılması durumunda ortaya çıkacak gelir kayıplarına karşı koruma sağlamak amacıyla kullanılmasıdır. Esasında işsizlik sigortası ile birlikte söz konusu koruma sağlanmaktadır. Mevcut kıdem tazminatı uygulaması, firmaların konjonktürdeki dalgalanmalara karşı esnekliklerini zayıflatmaktadır. Sadece bununla kalmayıp, ekonomik sıkıntıların artmasıyla işçi çıkarmak zorunda kalan işletmeler, ödemesi gereken kıdem tazminatını da ödeyememekte ve finansal yapıları daha da zayıflamaktadır. Bu hâlde kıdem tazminatını ödememek için birçok işveren çeşitli yollara başvurarak bu yükümlülüğünden kurtulmaya çalışmaktadır. Hâliyle işçi ve işveren arasındaki ihtilaflar dava konusu olabilmektedir (Akbiyık ve Koç, 2010:142).

İşletmeler açısından ağır bir yük olan kıdem tazminatı, bilhassa kriz dönemlerinde işverenlerin ödeme gücüne düşmesine sebep olmuştur. Bir kısım işveren de kıdem tazminatını ödememek için işçi devrini arttırmak gibi yollara başvurmuştur. Dolayısıyla yılların emeği ile hak edilen bu tazminattan zaman zaman işçilerin yararlanamadıkları gerçeği ortaya çıkmaktadır. Bu hususta etkili olduğu düşünülen bir durum da, kıdem tazminatı alacağının Türk mevzuatında öncelikli alacaklar arasında yer almamasıdır (Tuncay, 2004).

EROĞLU'nun görüşü, kurulması istenen kıdem tazminatı fonunun hem işverenler hem de işçiler açısından olumlu ve olumsuz tarafları bulunduğu, kıdem tazminatı hesabında bir değişiklik olmaması şartıyla kıdem tazminatı fonu kurulmasının tarafların lehinde olacağı yönündedir (Eroğlu, 2012).

b. Kıdem Tazminatı Fonunu Desteklemeyenler ve Nedenleri

Türkiye'de işçilerin örgütlendiği üç konfederasyondan TÜRK-İŞ ve DİSK fon oluşturulmasına açıkça karşı çıkarken HAK-İŞ konuya daha ılımlı yaklaşmaktadır. Fon uygulamasına karşı çıkanlar genellikle, uygulamayla işçilerin uzun mücadelelerden sonra elde etmiş oldukları kazanımlarının ellerinden alınmak istediğini, yapılacak fon sistemini güçlendirmek için işsizlik sigortası fonundan bir kaynak aktarılmasının haksızlık olduğunu ve fon sisteminin çalışanların mevcut sistemdeki (her bir yıl çalışma karşılığında 30 günlük ücret tutarı) haklardan mutlaka bir geriye gidişin yaşanacağını varsaydıklarından karşı çıkmaktadırlar. HAK-İŞ ise fonun oluşturulmasına, fon yönetiminin devlet inisiyatifinde değil, sendikaların da katılımıyla bağımsız olması şartıyla olumlu baktığını ifade etmektedir (Akbiyık ve Koç, 2010:132).

TÜRK-İŞ Başkanı Mustafa KUMLU, kıdem tazminatı fonu ile ilgili yaklaşımını, "Kıdem tazminatı, parasal değerinden öte, sosyal boyutu olan, yalnızca çalışan işçiyi değil, o emek ile geçinen işçi ailesini de ilgilendiren bir müessesedir. Kıdem tazminatına dokunulması hâlinde bunun genel grev sebebi sayılacağı yönünde karar aldık." şeklinde ifade etmiştir (<http://www.emekdunyasi.net> ET:06.08.2012).

DİSK Yönetim Kurulunun, 61. Hükümet Programı'nda yer alan işçi haklarına ilişkin değerlendirmesinde kıdem tazminatı ile ilgili görüşleri ifade edilmiştir. Buna göre, "Kıdem tazminatı fonu, sermayenin yükünü azaltmanın yanında sermayeye yeni fonlar yaratmak amacıyla önerilmektedir. Böylece çalışanların bireysel kaynakları, istihdam yaratma görüntüsü altında, sermayeye kaynak olarak aktarılacak ve özel emekliliği yaygınlaştırmının bir aracı olarak kullanılacaktır. Bu çerçevede çalışanların hak ve özgürlüklerini piyasa koşullarına bağlayan liberal ideolojinin gerekleri yerine getirilecek; ancak bu uygulamadan çalışanların payına yalnızca hak kayıpları ve yoksullaşma düşecektir," şeklindeki ifadeleriyle kıdem tazminatı fonu ile

ilgili tutumlarını açıkça ortaya koymaktadırlar (<http://www.disk.org.tr> ET:06.08.2012).

Kıdem Tazminatı Fonu'nun kurulması ile birlikte kıdem tazminatı kurumunun sahip olduğu birçok özellik kaybedilecektir. Fonun kurulması sadece çalışanları değil işverenleri de olumsuz etkileyecektir. Fondan tek kazançlı çıkacak taraf ise devlet olacaktır. Kıdem Tazminatı Fonu, devlete Tasarrufu Teşvik Fonu, Konut Edindirme Fonu gibi iç borçlanma için kullanılabileceği bir kaynak oluşturacaktır. Fonda biriken parayı devlet on yıllık bir süre için kullanacak olup, ödeme zamanı gelince geçmiş fon tecrübelerinin tekrarlanacağına ilişkin ciddi kaygıların da oluşmasına neden olacağı için karşı çıkılmaktadır (Tezel, 2011: 35).

Sendikalar, bir taraftan fona ilişkin düzenlemelerin bilhassa geçmiş tazminat haklarına bir sıkıntı çıkarmaması gerektiğini vurgularken, bir taraftan da hâlihazır hakları geriye götürecek değil, fondan faydalanmayı kolaylaştırıcı hükümler taşıması gerektiğini önemle belirtmektedirler. Mesela, 10 yıllık faydalanma süresinin azaltılması, fondan yararlanma şartlarının iyileştirilmesi, yasal faiz yerine mevduat faizi uygulanması ve genel olarak kazanılmış hakların korunması yönünde görüş beyan etmektedirler (İnciroğlu, 2005).

Yine sendikalar, işletmeler üzerindeki kıdem tazminatı yükünün kaldırılabilmesi için oluşturulacak fonda, mevcut sistemdeki her tam yıl için 30 günlük ücret tutarındaki tazminat miktarının 15 güne düşürülmesi hâlinde fona olumlu bakabileceklerini söylemektedirler (İnciroğlu, 2005).

Sonuç

Ülkemizde oldukça uzun bir geçmişi olan kıdem tazminatı haklarının korunma altına alınmasını amaçlayan ve 1975 yılından itibaren 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesi ile de kurulması öngörülen ancak bu kanun döneminde kurulamayan, 4857 Sayılı İş Kanunu Geçici 2. maddesinde de düzenlenmiş olmasına rağmen henüz bir fon kurulamamıştır. Çeşitli kurum-

larca bir takım taslaklar hazırlanmış, özellikle TÜRK-İŞ ve DİSK' in çok sert karşı çıkışları nedeniyle siyasal otorite henüz bir taslağı meclisin gündemine indirememiştir. Özellikle işçi sendikalarının bir kısmının kıdem tazminatı alacaklarının bir fon içinde garanti altına alınmasına karşı gösterilen bu direnci çok anlamlı bulmak mümkün değildir. Kazanılmış haklarda geriye gidişin önlenmesi, fonun iyi yönetilmeyeceği kaygısı, işsizlik sigortası fonundan bu fona bir kaynak aktarılması, fondan ayrılma süresi gibi konular sosyal diyalog çerçevesinde müzakere edilebilecek konular olup bunlar üzerinde uzlaşma sağlanabilecektir.

Uygulanacak bir kıdem tazminatı fonunun, sistemin iyi kurgulanması, gelir gider dengesinin iyi ayarlanması, güçlü bir finansal yapıya kavuşturulması, sisteme ilk yıllarda devletin bir katkı yapması, işsizlik sigortası fonu kaynaklarının aktif işgücü piyasası uygulamalarında amacı dışında kullanılması yerine (toplum yararına çalışma programı gibi) finansal yapısını güçlendirmek amacıyla bir defalık bir kaynak aktararak güçlendirilmesi gibi önlemlerin alınarak oluşturulması, çalışma hayatındaki sosyal barışın sağlanması, iş yargısı bakımından büyük bir iş yükünün azaltılması ve çalışanlar açısından da çok önemli bir güvence temin edecek olması bakımından büyük önem taşıdığını düşünmekteyiz. Aksi hâlde, Türkiye' de kıdem tazminatı hakkının sınırlı bir sosyal hak olarak uygulanması devam edecek, milyonlarca işçinin iş sözleşmelerinin tazminatı hak kazanmadan sona ermesi yahut işverenlerin kıdem tazminatı ödememek için gereksiz hukuksal süreçlere başvurmaları ya da ekonomik olarak zor duruma düşmeleri durumunda kıdem tazminatı yükümlülüklerini hiç yerine getirememeleri durumu devam edecektir. Kayıt dışı istihdam edilenlerin böyle bir hakkın kapsamına hiç girmedikleri de ayrı sosyal bir gerçeklik olarak ortada öylece durmaktadır.

Kıdem tazminatı fonunun iş kanunlarının emri gereğince bir an önce kurulması çalışma hayatı için çok büyük önem taşımaktadır. Yöntemin ne olacağı, finan-

sal sürdürülebilirliğin nasıl sağlanacağı, hak kazanma süresi gibi konular teknik detaylar olup, sosyal tarafların kaygıları da dikkate alınarak teknik hesaplamalarla yapılabilecek bize özgü bir fon oluşturulmalıdır. Bu fona karşı işverenlerin sorumluluğu; ödeme güçlerini zorlamayacak düzeyde olmalı ve aynı zamanda da işçilerin kazanımlarında kayıplara neden olmamalıdır. Bu amaçla fona belli bir dönem devlet desteği (işsizlik sigortası fonunda olduğu gibi başlangıçta daha yüksek bir oran, belli bir süre sonra ise azalan oranda) sürmeli, fonun güçlü bir finansal yapıya kavuşması için de işsizlik sigortası fonu işveren payından belli bir oran bir kerelik (azalan oranda olmak üzere daha uzun süreli olabilir) bir kaynak aktarılmalıdır.

Kaynakça

- 1) USTA, Osman, İş Hukukunda Akdin Feshinden Doğan Tazminatlar ve Uygulamaları, Feryal Matbaası, Ankara, 1998.
- 2) AKBIYIK, Nihat, KOÇ, Muzaffer, "Kıdem Tazminatı ve Kıdem Tazminatı Fonunun İktisadi ve Sosyal Sonuçları", SDÜ İİBF Dergisi, 2011, C.16, S.3, s.253-284
- 3) REİSOĞLU, Safa, 1927 Sayılı Yasa Açısından Kıdem Tazminatı, TÜTİS Yayınları No:6, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1976.
- 4) TOPALOĞLU, Sıddık, CAMKURT, Mehmet Zülfi, "İş Mevzuatında Kıdem Tazminatı", TÜHİS İş Hukuku ve İktisat Dergisi, Cilt:21, Sayı:2-3, Kasım 2007/Şubat 2008.
- 5) Dayanışma Sendikası, İşçi Eğitim Dizisi-1, "İşçinin El Kitabı, 2009, <http://www.iscidayanismasi.org/s/264/i/isci.pdf>
- 6) KARAYALÇIN, Yaşar, Bilanço Hukuku Açısından Kıdem Tazminatı-30 Yıl Sonra Kıdem Tazminatı ve Fonu, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No.1713, Hukuk Fakültesi Yayınları;No.9, Editör:Neval OKAN, 2006.
- 7) AKYİĞİT, Ercan, En Son Tarihli Yargı Kararları Eşliğinde İş Kanunu, Deniz İş Kanunu ve Basın İş Kanununda Kıdem Tazminatı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.
- 8) ANADOLU, F.Kerim, İş Güvencesi ve Kıdem Tazminatı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Kasım 2002.
- 9) DİLİK, Sait, "Kıdem Tazminatı ve Oluşturulacak Fon Konusunda Bir Görüş", Kamu-İş, C:7, S:1/2002.
- 10) KOÇ, Yıldırım, "Kıdem Tazminatı Fonu Konusunda Bilgisizlik", Aydınlık Gazetesi, 30 Haziran 2012, <http://www.yildirimkoc.com.tr/usrfile/1341430123b.pdf>, ET:06.08.2012.
- 11) AKBIYIK, Nihat, KOÇ, Muzaffer, "Kıdem Tazminatı Fon Tasarısı Üzerine Düşünceler", Akademik Yaklaşımlar Dergisi, Kış 2010, Cilt:1, Sayı:1.
- 12) <http://www.emekdunyasi.net/ed/guncel/394-sindikalar-ne-dusunuyor>, "Sendikalar Ne Düşünüyor", ET:06.08.2012.
- 13) <http://www.disk.org.tr/default.asp?Page=Content&ContentId=1183>, ET:06.08.2012.
- 14) İNCİROĞLU, Lütfi, "Kıdem Tazminatı Fonu Ne Getiriyor", 7 Kasım 2005, <http://www.lutfiinciroglu.com/content/view/13/87>, ET:06.08.20012.
- 15) PİRLER, Bülent, "Kıdem Tazminatı Fonu", TİSK İşveren Dergisi, Eylül 2004.
- 16) TUNCAY, Can, "Kıdem Tazminatı Fonu Kanunu Çıkarılsın Artık Ama...", TİSK İşveren Dergisi, Eylül 2004.
- 17) LİMONCUOĞLU, S.Alp, "Karşılaştırmalı Hukukta Kıdem Tazminatı Uygulamaları", Ankara Sanayi Odası Yayın Organı, Ocak/Şubat 2010.
- 18) LİMONCUOĞLU, Siyami Alp, "Kıdem Tazminatı Fonu Tartışmaları Işığında Avusturya Kıdem Tazminatı Reformu", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:9, Özel Sayı, 2007, s.289-317.
- 19) KILIÇ, Cem, "Kıdem tazminatı, işsizlik sigortasıyla bir arada olur mu?", 19 Temmuz 2012, <http://www.dunya.com/kidem-tazminatı-issizlik-sigortasıyla-bir-arada-olur-mu-149022yy.htm>, ET:14.08.2012.

- 20) TEZEL, Ali, "Kıdem Tazminatı Fonu Manifestosu", Kıdem Tazminatı (Uygulamada Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri), Editörler: Kamil ORHAN, Handan KUMAŞ, Gazi Kitabevi, Nisan, Ankara, s.35-43
- 21) GEREK, Nüvit, "Kıdem Tazminatı Fonu Artık Devreye Girmelidir", İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi, Legal Sayı: 4, Ekim-Kasım-Aralık 2004, s.1293-1300
- 22) ÖZDEBİR, Nurettin, Ankara Sanayi Odası Meclis Toplantısı 25 Ocak 2012, Ankara Sanayi Odası Yayın Organı, Mart/Nisan 2012.
- 23) TİSK, TİSK'in Temel Görüş ve Önerileri, 30 Haziran 2011, Baskı: Dumat Ofset, <http://www.tisk.org.tr/imag/yayinlar/yay316/kitap.pdf>, (ET: 24.09.2012).
- 24) GÜRSEL, Seyfettin, İMAMOĞLU, Zümrüt, "Kıdem Tazminatı Reformu Sorunlar ve Çözümler", Bahçeşehir Üniversitesi Ekonomik v Toplumsal Araştırmalar Merkezi, İstanbul, Temmuz 2012.
- 25) KUDATGOBİLİK, Tuğrul, "Kıdemli Sorunumuz: Kıdem Tazminatı", İşveren Dergisi, Nisan 2009, http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=2336&id=110, ET: 26.09.2012
- 26) DİMDİK, Hakan, "Kıdem Tazminatı Kavramı ve Kıdem Tazminatının Hukuki Niteliği", İzmir Barosu Bülteni İş Hukuku ve Güvenliği Komisyonu Özel Sayısı, Yıl:22, Mayıs 2012.
- 27) GÜZEL GÜRBÜZ, Dilek, METİN, Özgür, "Kıdem Tazminatı Fonu" Tartışmaları Üzerine", İzmir Barosu Bülteni İş Hukuku ve Güvenliği Komisyonu Özel Sayısı, Yıl:22, Mayıs 2012.
- 28) SÜMER, Haluk Hadi, İş Hukuku, Mimoza Yayınları, 14. Baskı, 2008.
- 29) AKTAY, Nizamettin, ARICI, Kadir, SENYEN/KAPLAN, E.Tuncay, İş Hukuku, Genişletilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.
- 30) KUTAL, Metin, "Kıdem Tazminatının Bir Fondan Karşıllanması (2002 Yasa Taslağı'na İlişkin Bir Değerlendirme)", İktisat Fakültesi Mecmuası, Cilt 55, Sayı 1 (2005).
- 31) ANADOLU, F. Kerim, "Kıdem Tazminatı Koşulları ve İşçinin Kıdeminin Hesaplanması", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 10, 2003.
- 32) Doing Business 2012, The World Bank, 2012, ET: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB12-FullReport.pdf>
- 33) EROĞLU, Rıza, "Kıdem Tazminatı Fonu Bir Gerekliliktir", Dünya Gazetesi, 8 Ağustos 2012, ET: <http://www.dunya.com/kidem-tazminati-fonu-bir-gerekliliktir-149219yy.htm>
- 34) EKİN, Nusret, "Kıdem Tazminatı'nda Yeni Yaklaşımlar", Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, Sayı 35-36 (1986).
- 35) KORKMAZ, Adem, İş ve Sosyal Sigortalar Hukuku, Genişletilmiş 4. Baskı, Alter Yayıncılık, Ankara, 2012.
- 36) Birleşik-Metal, "DİSK Raporu: Dünya'da ve Türkiye'de Kıdem Tazminatı Gerçeği", 9 Ağustos 2010, <http://www.birlesikmetal.org/tis/?p=339>, ET: 13.11.2012.
- 37) HOFER, Helmut, SCHUH, Ulrich, WALCH, Dominik, "Effects of The Austrian Severance Pay Reform", Reforming Severance Pay An International Perspective, The World Bank, 2012, 177-194.
- 38) HOFER, Helmut, "Reform of Severance Pay Law in Austria", Peer Review, 30 Nov-1 Dec 2006, <http://pdf.mutual-learning-employment.net/pdf/AT06/disspaperPCIE%20AT%2006.pdf>, ET: 15.11.2012.

ÖRGÜT-ÇALIŞAN İLİŞKİLERİNİN ÖRGÜTSEL DESTEK KURAMI ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Dr. Gökhan KARAGONLAR*

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, örgüt ve çalışan arasındaki sosyal mübadele ilişkisinin, nedenleri, süreçleri ve sonuçları açısından örgütsel destek kuramı (Eisenberger, Huntington, Hutchison, & Sowa, 1986) çerçevesinde incelenmesidir. Bu amaç doğrultusunda, çalışmada öncelikle algılanan örgütsel destek kavramı tanımlanmakta ve çalışanları örgütün kendilerini ne derece desteklediği değerlendirilmesini yapmaya iten nedenler (motivasyonlar) incelenmektedir. İkinci olarak, örgütsel destek algısı ve çalışan iş çıktıları arasındaki ilişkide rol oynayan süreçler (ara ve düzenleyici değişkenler) kavramsal ve görgül yazın baz alınarak tartışılmaktadır. Üçüncü olarak, örgütsel destek algısının etkilediği iş çıktıları ve örgütsel destek algısını etkileyen faktörler araştırmacı ve uygulamacılara ışık tutması amacıyla incelenmektedir. Son olarak, örgütsel destek kuramının geliştirilmesi ve örgüt-çalışan ilişkilerinin daha iyi anlaşılması amacıyla faydalı olabilecek yeni araştırma soruları belirlenmekte ve tartışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Örgütsel Destek Kuramı, Algılanan Örgütsel Destek, Sosyal Mübadele Kuramı, örgüt-çalışan ilişkisi

ABSTRACT

Using organizational support theory (Eisenberger, Huntington, Hutchison, & Sowa, 1986) as the framework, the present study aims to provide an understanding concerning antecedents, mechanisms, and consequences of the quality of social exchanges between the organization and employee. To achieve this, first the construct of perceived organizational support is defined, and the motivations responsible for employees' tendency to evaluate the organization's supportiveness toward them are reviewed. Second, the mechanisms involved in the relationship between perceived organizational support and employee outcomes are discussed. Third, research on consequences and antecedents of perceived organizational support are reviewed to provide insight for practitioners as well as researchers. Finally, potentially fruitful future research topics are identified and discussed for researchers in order to refine organizational support theory and further increase the understanding concerning employee-organization relations.

Key Words: Organizational Support Theory, Perceived Organizational Support, Social Exchange Theory, Organization-Employee relationship

*Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Yönetim ve Organizasyon Anabilim Dalı

1-Giriş

Çalışanlar, bir örgütün başarısını doğrudan etkileyen ve en ucuz maliyetli sürdürülebilir rekabetçi avantajlardan biri olarak nitelendirilmektedir (Boxall, 1998; Lado & Wilson, 1994). Dolayısıyla, çalışanlardan en yüksek verim ve etkinliği sağlamak, İnsan Kaynakları ve Örgütsel Davranış alanında çalışan araştırmacıların temel araştırma konularından birisi olmuştur. Bu bağlamda, bazı araştırmacılar ve uygulamacılar rekabetçi avantaj getirecek nitelikli çalışan istihdamı amacıyla işe alım ve sosyalizasyon süreçlerinin iyileştirilmesi üzerinde dururken (örn. Bkz., Kristof, 1996; Saks & Ashforth, 1997), diğerleri ise bu rekabetçi avantajın sürdürülebilir olması amacıyla çalışan-örgüt ilişkilerini anlamak üzerine odaklanmıştır (örneğin bkz., Allen & Meyer, 1990; Eisenberger, Huntington, Hutchison, & Sowa, 1986; Rousseau, 1995). İkinci grubu oluşturan bu araştırmacıların temel varsayımı çalışan-örgüt ilişkilerinin niteliğinin çalışan motivasyonu ve performansını etkileyeceğidir. Bu çalışmada, örgüt-çalışan ilişkilerine odaklanan ve bu ilişkileri sebep, süreç ve sonuçlarıyla açıklamayı amaçlayan örgütsel destek kuramına (organizational support theory; Eisenberger, vd., 1986; Eisenberger & Stinglhamber, 2011; Rhoades & Eisenberger, 2002; Shore & Shore, 1995) ilişkin kuramsal ve görgül literatür incelenmekte; ve örgütsel destek kuramı bağlamında gelecekte araştırılması faydalı olabilecek konular üzerine araştırmacılara bir yol haritası çizilmesi amaçlanmaktadır.

2-Kuramın temel değişkeni: Algılanan Örgütsel Destek

Eisenberger ve diğerleri (1986) tarafından ilk kez ortaya atılan örgütsel destek kuramına göre çalışanlar, *örgütün kendilerini ne derece önemseydiği ve örgüte olan katkılarına ne ölçüde değer verdiğine ilişkin bir değerlendirme* yaparlar. Algılanan Örgütsel Destek (Perceived Organizational Support) olarak isimlendirilen bu değerlendirme, kuramın temel değişkenini oluşturmaktadır. Çalışanların örgütte yetki sahibi tüm üstlerinin kendilerine karşı olan tutum ve davranış-

larını toplayarak örgütü tek bir kişiliğe büründürme eğilimi (Levinson, 1965) bu değerlendirmeyi mümkün kılmaktadır. Eisenberger ve arkadaşlarına göre (Eisenberger vd., 1986; Eisenberger & Stinglhamber, 2011), Algılanan Örgütsel Destek (AÖD) iki amaca hizmet eder: Birincisi, çalışanlara örgüt için sarf edecekleri çabanın kendilerine bir getirisi olup olmayacağı konusunda bir gösterge olmak; ikincisi, çalışanların sosyal-duygusal ihtiyaçlarını (örneğin; saygı, aidiyet, kabul görme ve duygusal destek) karşılamak. Dolayısıyla, bu amaçlar her çalışanı örgütün kendisini ne derece desteklediği konusunda bir değerlendirme yapmaya motive eder. Araştırmalar, algılanan örgütsel destek ile çalışanların olumlu iş çıktıları (performans, düşük devamsızlık, iş tatmini vb.) arasında pozitif bir ilişkinin varlığını ortaya koymaktadır (bkz., Rhoades & Eisenberger, 2002). Dolayısıyla bu bulgu hem araştırmacılar hem de örgüt yöneticileri açısından, çalışanların örgütsel destek algılarını etkileyen faktörleri ve örgütsel desteğin iş çıktılarını etkilediği süreçleri anlamının önemini ortaya koymaktadır.

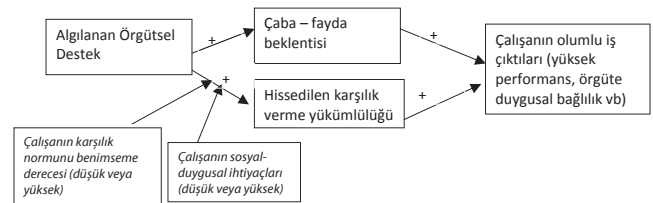
3-Süreçler

Örgütsel destek kuramı, algılanan örgütsel desteğin çalışanların ve örgütün çıktılarını etkilemesinde rol oynayan süreçleri (mekanizmaları) sosyal mübadele kuramından (Blau, 1964; Homans, 1958) yararlanarak açıklamaktadır. Sosyal mübadele kuramı, birbirine bağımlı ilişkilerin mevcut olduğu bir topluluk içerisinde ekonomik ve sosyal-duygusal kaynakların (Foa ve Foa (1974)'ün tipolojisine göre; sevgi, statü, bilgi, para, mal ve hizmetler) topluluğun stabilitesini bozmayacak şekilde bireyler arasında mübadelesini açıklar. Bu kurama göre, bireyler sosyal ilişkilerde faydalarını maksimize ve zararlarını minimize etme güdüsü ile hareket ederler ve ilişki partnerlerini (örgüt, grup, arkadaş vs.) bu güdü çerçevesinde belirlerler. Sosyal mübadele kuramına göre bireyler arasındaki ilişkiler "karşılık normu (norm of reciprocity)" (Gouldner, 1960) ışığında yürümektedir. Karşılık normunun en

temel prensibi, bireyin bir ilişkide karşı tarafa sağlayacağı kaynak niceliği ve niteliğinin karşı tarafın bireye sağladığı (veya sağlaması beklenen) kaynak niceliği ve niteliğine bağlı olmasıdır. Bu nedenle, bir ilişkide karşı taraf bireye fayda sağlarsa (veya bu konuda bireyin doğru olduğuna inandığı bir beklentisi varsa), karşılık normu gereği bireyin de karşı tarafa aynı oranda fayda sağlama konusunda bir yükümlülük hissetmesi beklenir. Buna göre, örgütsel destek kuramı, algılanan örgütsel desteğin, desteğin derecesine bağlı olarak çalışanın örgüte fayda sağlamak için kendini yükümlü hissetmesine neden olacağını, ve bu yükümlülüğün de çalışanın örgüte fayda sağlayacak davranışlarda bulunmasına yol açacağını tahmin etmektedir (Eisenberger vd., 1986). Ayrıca, Eisenberger ve arkadaşları (1986) tarafından yine sosyal mübadele kuramından yola çıkarak, algılanan örgütsel desteğin, çalışanın örgütle ilişkisini geliştirme çabasının (örneğin, daha çok çalışmak) ileride kendisine fayda sağlayacağı beklentisini oluşturmakta (örneğin, işinde yükselme vs.) olumlu rol oynayacağı; dolayısıyla çalışanın bu beklentiyle örgüte faydalı davranışlarda bulunacağı öne sürülmektedir. Teknik bir dille ifade etmek gerekirse (bkz. Şekil 1), çalışanların (1) örgüte karşılık verme yükümlülüğü hissetmeleri ve (2) örgüt için çaba göstermelerinin kendilerine kişisel fayda getireceğine dair beklentilerinin, algıladıkları örgütsel destek ve örgüte fayda sağlayacak iş çıktıları (örneğin, örgütsel vatandaşlık davranışı, örgüte duygusal bağlılık vb.) arasındaki pozitif ilişkide aracı değişken rolü oynadığı öne sürülmektedir.

Kuramın yukarıdaki hipotezleri bir çok görgül çalışma ile desteklenmektedir. Örneğin, Eisenberger, Armeli, Rexwinkel, Lynch, ve Rhoades (2001) algılanan örgütsel desteğin çalışanlarda örgüte bu desteğin karşılığını ödemek için bir yükümlülük hissi yarattığını; ve bu yükümlülük hissinin algılanan örgütsel destek ile çalışanların örgüte duygusal bağlılığı ve iş performansları arasındaki ilişkide aracı rolü (mediator) üstlendiğini göstermişlerdir. Dahası, Eisenberger ve diğerleri (2001) algılanan örgütsel desteğin her çalış-

şanda örgüte karşı bir yükümlülük hissi yaratmadığını, bu ilişkinin sadece karşılık normunu yüksek derecede benimseyen çalışanlarda var olduğunu ortaya koymuşlardır. Diğer bir deyişle, örgütsel destek kuramına göre çalışanın karşılık normunu benimseme derecesi düzenleyici değişken rolündedir ve algılanan örgütsel desteğin olumlu iş çıktıları üzerindeki etkisi karşılık normunu benimseyen çalışanlarda benimsemeyenlere nazaran daha güçlü olacaktır. Bir başka çalışmada ise (Armeli, Eisenberger, Fasolo, & Lynch, 1998), algılanan örgütsel destek ile çalışanın örgüte karşı yükümlülük hissi arasındaki ilişkinin çalışanın sosyal-duygusal ihtiyaçlarının derecesine göre değiştiği ortaya konmuştur. Buna göre, algılanan örgütsel destek çalışanın kabul görme, aidiyet, saygı ve duygusal destek gibi sosyal-duygusal ihtiyaçlarını karşıladığı için, bu ihtiyaçları daha yüksek olan çalışanlar, karşılık normuna göre (Gouldner, 1960), örgüt bu ihtiyaçları karşıladığında (yani çalışanı desteklediğinde) örgüte karşı daha fazla yükümlülük hissetmektedirler. Başka bir şekilde ifade etmek gerekirse, algılanan örgütsel desteğin olumlu iş çıktıları üzerindeki etkisi sosyal-duygusal ihtiyaçları yüksek çalışanlarda daha güçlü görülmektedir. Diğer taraftan, algılanan örgütsel desteğin, çalışanın çaba göstermesi durumunda ileride örgüt tarafından ödüllendirileceğine ilişkin beklentisini (çaba-fayda beklentisi) yükselttiği bulunsa da (Eisenberger, Fasolo, & Davis-Lamastro, 1990), çaba-fayda beklentisinin algılanan örgütsel destek ve iş çıktıları arasındaki ilişkiye aracı olduğuna dair güçlü görgül kanıt literatürde mevcut değildir.



Şekil 1: Algılanan örgütsel desteğin çalışan iş çıktıları etkileme süreci

Bir sonraki bölümde çalışanın algıladığı örgütsel desteğin iş çıktılarına etkisini araştıran çalışmalar biraz daha detaylı incelenecektir.

4-Algılanan Örgütsel Destek ve Çalışan İş Çıktıları

Görgül çalışmalar, yukarıdaki süreç değişkenleri aracılığı ile, algılanan örgütsel desteğin hem çalışana hem de örgüte faydalı bir çok olumlu iş çıktısını pozitif olarak etkilediğini ortaya koymaktadır. Örneğin, algılanan örgütsel destek çalışanın iş tatminini (Witt, 1991; Shore & Tetrick, 1991) ve duygu durumunu (Eisenberger, Rhoades, & Cameron, 1999; George, Reed, Ballard, Colin, & Fielding, 1993) olumlu etkilemektedir. Ayrıca, çeşitli çalışmalarda (bkz., Cropanzano, Howes, Grandey, & Toth, 1997) algılanan örgütsel desteğin, stresli ortamların çalışanlar üzerinde yarattığı psikosomatik etkileri (yorgunluk, anksiyete, tükenmişlik vb.) azalttığı ortaya konmuştur. Çalışanların kendileri için olumlu bu çıktıların yanı sıra, algılanan örgütsel desteğin çalışanların örgüte faydalı tutum ve davranışları üzerinde de olumlu etkileri gözlemlenmektedir. Bu bağlamda yapılan çalışmalarda algılanan örgütsel desteğin örgüte duygusal bağlılığı artırdığı (Shore & Wayne, 1993; Wayne, Shore, & Liden, 1997), çalışanların iş performanslarını ve örgütsel vatandaşlık davranışlarını olumlu etkilediği (Eisenberger vd., 2001; Moorman, Blakely, & Niehoff, 1998), gönüllü işgücü devrini (Eisenberger, Stinglhamber, Vandenberghe, Sucharski, & Rhoades, 2002) ve işe devamsızlığı (Eisenberger vd., 1986) azalttığı ortaya konmuştur. Bazı çalışmalar algılanan örgütsel desteğin iş çıktılarını bir düzenleyici değişken olarak da etkilediğini göstermektedir. Örneğin, Eder ve Eisenberger (2006) çalışanın algıladığı örgütsel desteğin, çalışanın iş arkadaşlarının işe geç gelmesinin çalışan tarafından da gerçekleştirilmesini engellediğini göstermiştir. Buna göre, sosyal öğrenme kuramı ışığında normalde iş arkadaşlarının davranışlarını kendine örnek alması beklenen çalışanlar, algıladıkları örgütsel destek yüksek olduğunda iş arkadaşları tarafından

sergilenen örgüte zarar verici davranışları kendileri sergilememişlerdir. Bir başka çalışmada ise örgütsel desteğin çalışanların iş-aile hayatlarındaki çatışmaların iş performanslarına olumsuz yansımalarını önlediği bulunmuştur (Witt & Carlson, 2006).

Yukarıda da görüldüğü gibi, algılanan örgütsel destek hem örgüt hem de çalışan için çok önemli iş çıktılarını etkilemektedir. Bir sonraki bölümde ise bu derece önemli bir değişken olan çalışanın örgütsel destek algısını etkileyen faktörler incelenecektir.

5-Çalışanın Örgütsel Destek Algısını Etkileyen Faktörler

Çalışanın örgütsel destek algısı veya diğer bir deyişle algılanan örgütsel desteği etkileyen faktörler üç ana başlık altında toplanabilir (Rhoades & Eisenberger, 2002). Bunlar; adalet, amirin desteği ve örgütsel ödüller ve olumlu iş koşullarıdır.

5.1 Adalet Algısı

Örgütsel adalet yazını, adaleti üç temel başlık altında incelemektedir. Bu yazına göre, çalışanlar örgütte üç farklı adalet algısı geliştirirler. Bunlar; örgütsel kaynakları ve ödülleri dağıtma ile ilgili karar alma sürecinin hakkaniyeti olarak tanımlayabileceğimiz “işlemsel (süreçlerle ilgili) adalet”, kaynak ve ödüllerin dağıtımındaki hakkaniyet olarak tanımlanan, “dağıtımsal adalet” ve son olarak karar alıcıların çalışan ile iletişimindeki tutum ve davranışlarının ne ölçüde saygı, kibarlık ve dürüstlük çerçevesinde olduğunu ifade eden ve işlemsel adaletin sosyal uzantısı olan “etkileşimsel adalet” algılarından oluşur (Cohen-Charash & Spector, 2001; Özmen, Arbak, & Süral-Özer, 2007). Her üç adalet algısı da çalışan tutum ve davranışlarıyla ilişkili olsa da işlemsel adalet algısının diğerlerine nazaran daha büyük bir etkiye sahip olduğuna dair meta analitik bulgular mevcuttur (Cohen-Charash & Spector, 2001). Bunda önemli etkenlerden biri, bireylerin süreçlerin adilliğine ilişkin algılarının dağıtımsal

ve etkileşimsel adalet algılarını olumlu etkilemesidir (Lind & Tyler, 1988). Adil süreç etkisi olarak adlandırılan bu durum süreçlerin adil olması durumunda bireylerin dağıtımsal ve etkileşimsel adalet algılarının arttığını göstermektedir. Bunun bir yansıması olarak, örgütsel destek araştırmacıları ağırlıkla işlemsel adalet algılarının örgütsel destek algısı üzerindeki etkisine odaklanmışlardır. İşlemsel adalet algılarını olumlu etkileyen faktörler arasında örgütün çalışanları etkileyen kararlarını resmi kural ve politikalara göre alması, çalışanlara doğru zamanda doğru bilgi veren sistemlerin varlığı, ve çalışanlara kararlarda söz hakkı vermesi gösterilebilir (Lind & Tyler, 1988). Rhoades ve Eisenberger (2002) yaptıkları meta-analizde, çalışanların genel örgütsel adalet algısının, ve ayrı ayrı bakıldığında işlemsel adalet, etkileşimsel adalet, ve dağılımsal adalet algılarının tümünün algılanan örgütsel desteği etkiledikleri sonucuna varmışlardır (Korelayonlar 0,48 ile 0,80 arasında değişmektedir). Özellikle, bir işlemsel adalet göstergesi olarak çalışanlara kararlara katılmada söz hakkı verilmesinin örgütsel destek algısı üzerindeki olumlu etkisi dikkate değerdir. Bunun yanı sıra, işlemsel adaletsizliğin bir göstergesi olan örgütsel politikanın algılanan örgütsel destek üzerinde olumsuz etki gösterdiği belirlenmiştir. Yapılan çalışmalar örgütsel destek algısının adalet algıları ile yukarıda bahsedilen örgütsel çıktılar arasında aracı değişken olduğunu da göstermektedir (Moorman vd., 1998).

5.2 Amir desteği

Çalışanlar örgütü değerlendirdikleri gibi, amirlerinin kendilerine verdiği önem ve katkılarına verdiği değer ile ilgili de değerlendirme yaparlar (algılanan amir desteği; Eisenberger vd., 2002). Örgütte amir pozisyonundaki yetkililer örgütün vekili konumundadır. Diğer bir deyişle, örgüt bu kişilerin yaptıkları iş ve işlemlerden yasal olarak sorumludur (Levinson, 1965). Dolayısıyla, çalışanlar amirlerinin kendilerine davranışını belli bir oranda örgüte atfederler. Yani, çalışanın amirden gördüğü destek örgütten gördüğü destek

algısını olumlu olarak etkileyebilir (Eisenberger vd., 1986). Bu bağlamda, Eisenberger ve diğerleri (2002) algılanan örgütsel desteğin algılanan amir desteği ve işgücü devri arasındaki ilişkide aracı rolü oynadığını göstermişlerdir. Rhoades ve Eisenberger (2002)'nin meta-analizi amirden destek algısı ile örgütsel destek algısı arasındaki korelasyonun boyutunu 0,51 olarak bulmuştur. Yakın zamanda yapılan çalışmalar ise algılanan amir desteği ile algılanan örgütsel destek arasındaki ilişkinin çalışanın amirin örgüt ile ne ölçüde benzeştiği konusundaki algısına (Supervisor's organizational embodiment; SOE) bağlı olarak değiştiğini ortaya koymaktadır (Eisenberger, Karagonlar, Stinglhamber, Neves, Becker, Gonzalez-Morales, ve Steiger-Mueller, 2010). Eisenberger ve diğerleri (2010) SOE'nin amirin örgüt ile ilgili çalışanlara ifade ettiği olumlu görüş ve düşünceler ile arttığını göstermiştir. Buna göre, amirinin örgüt ile yüksek oranda benzeştiğini düşünen çalışanlarda amir ile iyi ilişkiler örgütsel destek algısını ve çalışanın örgütsel performansını olumlu etkilemektedir. Çalışanların örgütsel destek algısının arttırılmasını sağlayacak davranışların, amirlere özel eğitimler ile öğretilbildiğini de belirtmekte yarar vardır. Nitekim, Gonzales-Morales, Eisenberger, Kernan, ve Becker (2012) amirlere çalışanlarla nasıl iletişim kuracakları ve onlara nasıl davranacakları konusunda eğitim vererek bir restoranlar zinciri çalışanlarının örgütsel destek algılarını anlamlı derecede arttırmışlardır. Bir başka çalışma (Shannock & Eisenberger, 2006) ise amirlerin örgütsel destek algısının çalışanların örgütsel destek algısını algılanan amir desteği aracılığı ile arttırdığını ve bunun da çalışan performansını olumlu etkilediğini göstermiştir. Buna göre, örgütten destek algılayan amir, algılamayanlara nazaran daha fazla kaynak ve ayrıcalığa ulaşabilmekte; örgüte karşı hissettiği yükümlülük nedeniyle bu kaynakları astlarına destek amaçlı kullanmakta, ve astlar da amirlerinden gördükleri bu desteği (amirin örgütteki statüsüne bağlı olarak) örgüte atfetmekte; sonuçta örgütsel destek algıları artmakta ve bu da performans artışına yol açmaktadır.

5.3 Örgütsel ödüller ve olumlu iş koşulları

Rhoades ve Eisenberger (2002)'in meta-analizi ücret seviyeleri, eğitim olanakları, rol belirginliği, rol uyumu ve yükselme olanakları ile, çalışana iş güvencesi ve otonomi sağlanmasının örgütsel desteği olumlu etkilediğini ortaya koymuştur. Bu değişkenlerin örgütsel destek algısı üzerindeki etkileri adalet algıları ve amir desteğine göre daha düşük olmakla birlikte (korelasyonlar 0,12 – 0,44 arası) istatistiksel olarak anlamlıdır. Ancak belirtilmesi gereken önemli bir nokta, bu faktörlerin algılanan örgütsel desteğe olumlu etki yapabilmesi için çalışanların bu faktörlerin örgütün iradesi ve keyfiyeti ile sağlandığına inanmaları koşuludur (Eisenberger, Cummings, Armeli, & Lynch, 1997). Diğer bir ifadeyle, çalışanlar bu faktörlerin varlığının örgütün iradesi dışında bir takım başka faktörler nedeniyle mümkün olduğunu düşünürlerse (örneğin yasal zorunluluklar vb.) bu faktörlerin varlığının örgütün desteğine atfedilme olasılığı düşmektedir.

6-Tartışma ve Sonuç

Yukarıda, örgütsel destek kuramı ile ilgili yazın kısa, ancak bütünlendirici bir yapıyla özetlenmeye çalışılmıştır. Yazının başında da belirtildiği gibi örgütsel destek kuramı, algılanan örgütsel desteğin iş çıktıları üzerindeki etkilerini sosyal mübadele kuramı (Blau, 1964; Gouldner, 1960; Homans, 1958) aracılığı ile açıklamaktadır. Dolayısıyla, örgütsel destek kuramını sosyal mübadele kuramının örgüt-çalışan ilişkilerine bir uyarlaması olarak da nitelendirebiliriz. Bu noktada, örgüt-çalışan ilişkilerini anlamaya yönelik geliştirilen bir diğer kurama kısaca değinmekte fayda var. Psikolojik sözleşmeler kuramı (Rousseau, 1995) olarak adlandırılan bir başka kurama göre, çalışanlar örgüt ile karşılıklı yükümlülüklerine dair bir algı, yazılı olmayan psikolojik bir sözleşme geliştirirler. Bu psikolojik sözleşmede örgütün kendilerine karşı yükümlülüklerini (örneğin eğitim olanakları, kararlara katılma hakkı, adalet vb.), örgüt vekillerinin açıkça ya da üstü kapalı olarak yaptığı söylemlerden, veya diğer çalı-

şanları ve örgütsel iklimi gözlemleyerek belirlerler. Kuramın çalışan iş çıktılarını etkilediğini savunduğu ana değişken, *örgütün psikolojik sözleşmede yer alan yükümlülüklerini gerçekleştirme* derecesidir. Bu bağlamda, çalışanlar örgütün bu psikolojik sözleşmeye ne ölçüde uyduğunu aktif olarak gözlemlerler ve, karşılık normu ışığında, kendi yükümlülük ve davranışlarını buna göre uyumlaştırırlar (Zhao, Wayne, Glibkowski, & Bravo, 2007). Algılanan örgütsel destek ile örgütün psikolojik sözleşmede yer alan yükümlülükleri gerçekleştirme derecesinin kuramsal (Aselage & Eisenberger, 2003) ve görgül (Coyle-Shapiro & Conway, 2005) çalışmalarda birbirinden farklı kavramlar oldukları ortaya konmakla birlikte, birbiriyle ilişkili oldukları görülmüştür. Buna göre, algılanan örgütsel destek daha genel bir *tutumu* ifade ederken, örgütün psikolojik sözleşme yükümlülüklerini yerine getirme derecesi ise bilişsel (cognitive) bir değişkendir. Bu doğrultuda, örgütün psikolojik sözleşme hükümlerini karşılama derecesinin örgütsel destek algısını etkilediği bulunmuştur (Coyle-Shapiro & Conway, 2005; Coyle-Shapiro & Kessler, 2000). Dahası, yapılan çalışmalar her iki değişkenin de benzer iş çıktılarını etkilediğini göstermektedir (Rhoades & Eisenberger, 2002; Zhao vd., 2007). Bu nedenlerle, örgütsel destek ve psikolojik sözleşmeler kuramlarının entegrasyonunun örgüt-çalışan ilişkilerini daha iyi anlamamızı sağlayacağı aşikardır. Ancak, mevcut yazında bu iki kuram üzerindeki araştırmalar genelde birbirinden bağımsız ilerlemekte, iki kuramı entegre eden çok sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır (örn. Coyle-Shapiro & Conway, 2005; Coyle-Shapiro & Kessler, 2000). Dolayısıyla, araştırmacılar için verimli olabilecek bir alan psikolojik sözleşme yükümlülüklerinin örgüt tarafından yerine getirilmesi ile örgütsel destek algısı arasındaki ilişkide rol oynayan süreçlerin araştırılması olabilir (aracı ve düzenleyici değişkenler). Örneğin, çeşitli kişilik değişkenlerinin ve durumsal değişkenlerin bu iki değişken arasındaki düzenleyici (moderatör) etkisini incelemek, iki kuram arasındaki nomolojik bağlantıların kurulması açısından faydalı olabilir.

Bir başka önemli araştırma konusu ise, algılanan örgütsel desteğin örgüte ve çalışana faydalı iş çıktılarına etkilemesinde rol oynayan diğer süreçlerin incelenmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Örgütsel destek kuramı, genel olarak karşılık normu ve çaba-sonuç beklentisi üzerine odaklanmaktadır. Bu süreçlerin dışında etkili olabilecek ara değişkenlerin araştırılması, çalışan-örgüt ilişkilerinin daha iyi anlaşılabilmesini sağlayacaktır. Örneğin, öz-yeterlilik (self-efficacy; Bandura, 1977) bu aracı değişkenlerden biri olabilir. Bandura (1977)'ya göre, bireyin öz-yeterlilik değerlendirmesi yapmak için yararlandığı göstergeler arasında elde ettiği başarılar ve başkalarının olumlu bulunan deneyimleri vardır. Dolayısıyla, örgüt tarafından değer görme (örgütsel destek algısı) çalışanın öz-yeterlilik algısını olumlu etkileyecektir. Öz-yeterlilik algısı ise çabanın sonuç getireceğine olan inanç ve durumun kontrol altında olduğuna dair kişisel özgüven nedeniyle bireyin daha yüksek hedefler koymasına, içsel motivasyonunun artmasına ve ve daha çok çaba sarf etmesine neden olacaktır (Bandura & Locke, 2003). Bu nedenle, örgütsel destek algısı iş performansı ve mevcut işte kalma eğilimi gibi önemli değişkenleri öz-yeterlilik algısı aracılığıyla da etkileyebilir.

Şüphesiz, bu ve benzeri konularda yapılacak görgül çalışmalar örgütsel destek kuramının gelişmesine katkı sağlayacağı gibi, örgüt ve çalışan arasındaki ilişkinin daha iyi anlaşılması ve geliştirilmesi için de faydalı olacaktır.

Kaynakça

- Allen, N.J. & Meyer, J.P. (1990). The measurement and antecedents of affective, continuance and normative commitment to the organization. *Journal of Occupational Psychology*, 63, 1-18
- Armeli, S., Eisenberger, R., Fasolo, P., & Lynch, P. (1998). Perceived organizational support and police performance: The moderating influence of socio-emotional needs. *Journal of Applied Psychology*, 83, 288-297.
- Aselage, J., & Eisenberger, R. (2003). Perceived organizational support and psychological contracts: a theoretical integration. *Journal of Organizational Behavior*, 24, 491-509.
- Bandura, A. (1977). Self-efficacy: Toward a unifying theory of behavioral change. *Psychological Review*, 84, 191-215.
- Bandura, A., & Locke, E. A. (2003). Negative self efficacy and goal effects revisited. *Journal of Applied Psychology*, 88, 87-99.
- Blau, P. A. (1964). *Exchange and power in social life*. New York: Wiley
- Boxall, P. (1998). Achieving competitive advantage through human resource strategy: Towards a theory of industry dynamics. *Human Resource Management Review*, 8, 265-288.
- Cohen-Charash, Y., & Spector, P. E. (2001). The role of justice in organizations: A meta-analysis. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 86, 278-301.
- Coyle-Shapiro, J. M., & Conway, N. (2005). Exchange relationships : examining psychological contracts and perceived organizational support. *Journal of Applied Psychology*, 90, 774-781.
- Coyle-Shapiro, J. A-M., & Kessler, I. (2000). Consequences of the psychological contract for the employment relationship: a large scale survey. *Journal of Management Studies*, 37, 903-930.
- Cropanzano, R., Howes, J. C., Grandey, A. A., & Toth, P. (1997). The relationship of organizational politics and support to work behaviors, attitudes, and stress. *Journal of Organizational Behavior*, 22, 159-180.
- Eder, P., & Eisenberger, R. (2008). Perceived organizational support: Reducing the negative influence of coworker withdrawal behavior. *Journal of Management*, 34, 55-68
- Eisenberger, R., Armeli, S., Rexwinkel, B., Lynch, P. D., &

- Rhoades, L. (2001). Reciprocation of perceived organizational support. *Journal of Applied Psychology*, 86, 42-51.
- Eisenberger, R., Cummings, J., Armeli, S., Lynch, P. (1997). Perceived organizational Support, Discretionary Treatment, and Job Satisfaction. *Journal of Applied Psychology*, 82, 812-820.
- Eisenberger, R., Fasolo, P., & Davis-LaMastro, V. (1990). Perceived organizational support and employee diligence, commitment, and innovation. *Journal of Applied Psychology*, 75, 51-59.
- Eisenberger, R., Huntington, R., Hutchison, S., & Sowa, D. (1986). Perceived organizational support. *Journal of Applied Psychology*, 71, 500- 507.
- Eisenberger, R., Karagonlar, G., Stinglhamber, F., Neves, P., Becker, T. E., Gonzalez-Morales, M., & Steiger-Mueller, M. (2010). Leader-member exchange and affective organizational commitment: The contribution of supervisor's organizational embodiment. *Journal of Applied Psychology*, 95, 1085-1103.
- Eisenberger, R., & Stinglhamber, F. (2011). *Perceived organizational support: Fostering enthusiastic and productive employees*. Washington, DC: American Psychological Association Books.
- Eisenberger, R., Stinglhamber, F., Vandenberghe, C., Sucharski, I., & Rhoades, L. (2002). Perceived supervisor support: Contributions to perceived organizational support and employee retention. *Journal of Applied Psychology*, 87, 565-573.
- Eisenberger, R., Rhoades, L., & Cameron, J. (1999). Does pay for performance increase or decrease perceived self-determination and intrinsic motivation? *Journal of Personality and Social Psychology*, 77, 1026-1040.
- Foa, E. B., & Foa, U. G. (1974). *Societal structures of the mind*. Springfield, IL: Charles C. Thomas.
- George, J. M., Reed, T. F., Ballard, K. A., Colin, J., & Fiedling, J. (1993). Contact with AIDS patients as a source of work-related distress: Effects of organizational and social support. *Academy of Management Journal*, 36, 157-171.
- Gonzalez-Morales, M. G, Kernan, M., Becker, T, & Eisenberger, R. (2012, April). Managerial training to increase perceived organizational support. Society for Industrial and Organizational Psychology, San Diego, CA.
- Gouldner, A.W. (1960). The norm of reciprocity: A preliminary statement. *American Sociological Review*, 25, 161-178.
- Homans, G.C.(1958). Social Behavior as Exchange. *American Journal of Sociology*, 63, 597-606.
- Kristof, A. L. (1996) Person-organization fit: An integrative review of its conceptualisations, measurement, and implications. *Personnel Psychology*, 49, 1-49.
- Lado, A. A., & Wilson, M. C. (1994). Human resource system and sustained competitive advantage: A competency based perspective. *Academy of Management Review*, 19, 699-727.
- Levinson, H. (1965). Reciprocation: The relationship between man and organization. *Administrative Science Quarterly*, 9,370-390.
- Lind, E. A., & Tyler, T. R. (1988). *The social psychology of procedural justice*. New York: Plenum Press.
- Moorman, R. H., Blakely, G. L., & Niehoff, B. P. (1998). Does perceived organizational support mediate the relationship between procedural justice and organizational citizenship behavior? *Academy of Management Journal*, 41, 351-357.
- Özmen, Ö. N. T., Arbak, Y., & Süral-Özer, P. (2007). Adalet verilen değer in adalet algıları üzerindeki etkisinin sorgulanmasına ilişkin bir araştırma. *Ege Akademik Bakış*, 7, 19-35.
- Rhoades, L., & Eisenberger, R. (2002). Perceived organizational support: A review of the literature. *Journal of Applied Psychology*, 87,698-714.

Rousseau, D. M. (1995). *Psychological contracts in organizations: Understanding written and unwritten agreements*, Sage Publications, Newbury Park, CA.

Saks, A.M., & Ashforth, B.E. (1997). Organizational socialization: Making sense of the past and present as a prologue for the future. *Journal of Vocational Behavior*, 51, 234-279.

Shanock, S. & Eisenberger, R. (2006). When Supervisors feel supported: Relationships with subordinates' perceived supervisor support, perceived organizational support and performance. *Journal of Applied Psychology*, 91, 689-695.

Shore, L. M., & Shore, T. H. (1995). Perceived organizational support and organizational justice. In R. S. Cropanzano & K. M. Kacmar (Eds.), *Organizational politics, justice, and support: Managing the social climate of the workplace*: 149-164. Westport, CT: Quorum.

Shore, L. M., & Wayne, S. J. (1993). Commitment and employee behavior: Comparison of affective commit-

ment and continuance commitment with perceived organizational support. *Journal of Applied Psychology*, 78, 774-780.

Wayne, S. J., Shore, L. M., & Liden, R. C. (1997). Perceived organizational support and leader-member exchange: A social exchange perspective. *Academy of Management Journal*, 40, 82-111.

Witt, L. A. (1991). Exchange ideology as a moderator of job-attitudes-organizational citizenship behaviors relationships. *Journal of Applied Social Psychology*, 21, 1490-1501.

Witt, L. A., & Carlson, D. (2006). The work-family interface and job performance: Moderating effects of conscientiousness and perceived organizational support. *Journal of Occupational Health Psychology*, 11, 343-357.

Zhao, H., Wayne, S. J., Glibkowski, B.C., & Bravo, J. (2007). The impact of psychological contract breach on work-related outcomes: A meta-analysis. *Personnel Psychology*, 60, 647-680.

AR-GE FAALİYETLERİNİN İŞLETMELER AÇISINDAN ÖNEMİ

Yrd. Doç. Dr. Mustafa GERŞİL*

Yrd. Doç. Dr. Mert SOYSAL**

ÖZET

Üretimden en fazla kârı ve sürekliliği sağlamak için ürün ve hizmet farklılaştırması yaparak ürün geliştirmek çoğu firma için önem taşır. Türkiye İstatistik Kurumu'nun (TÜİK) 2011 yılı AR-GE Faaliyetleri araştırmasına göre, kamu kuruluşları, vakıf üniversiteleri ve ticari sektördeki anket sonuçları ile devlet üniversitelerinin bütçe ve personel dökümlerine dayalı olarak Türkiye'de Gayri Safi Yurtiçi AR-GE Harcaması 2011 yılında bir önceki yıla göre %20,4 artarak 11.154.000.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Ülkemizde beyaz eşya, otomotiv ve tekstil gibi lokomotif sektörlerdeki işletmelerin maddi olmayan duran varlıkları AR-GE'ye bağlı olarak artış göstermektedir.

Bu çalışmada hem firma ölçeğinde hem de ülke ölçeğinde bu kadar önem arz eden AR-GE harcamaları üzerinde durulmuş ve AR-GE giderlerinin aktifleştirilmesi ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: AR-GE, İnovasyon, Teknoloji, Gider, Aktifleştirme

ABSTRACT

To provide the continuity of production to have more profit and improve the product by product and service differentiation is important for many companies. According to R&D Activities search of Turkey Statistical Institute (TUIK) in 2011, the survey results of government agencies, universities of foundations, the private sector and based on budget and staff list of the state universities, the Gross Domestic Expenditure on R&D in Turkey has %20,4 increased up to 11.154.000.000 TL in 2011. In our country, in locomotives such as white goods, automotive and textile sectors, intangible assets increase depending on R&D.

In this study it is focused on the R&D expenditure which is very important both at corporate level as well as at the national level and capitalisation of R&D expenditure is discussed.

Anahtar Kelimeler: R&D, Innovation, Technology, Expenditure, Capitalisation

* CBÜ İİBF İşletme Bölümü

**OCBÜ Saruhanlı MYO

1. Giriş

Küreselleşme; 1980'li yıllarda başlayan, ekonomik değişim sonucu ulusal ekonomi sınırlarını aşan, ve piyasalarda çok uluslu işletmeleri egemen kılan bir kavramdır¹. Küreselleşmeyi ortaya çıkaran ya da hızlandıran kavramlar arasında "teknoloji" ve "bilgi" kavramları önemli bir yer tutmaktadır. Çünkü küreselleşmenin en önemli araçlarından birisi teknolojidir. Firmaların üretimde kullandığı teknoloji ve maliyet yapıları her zaman rekabet güçleriyle paralellik göstermiştir. OECD verilerine göre gelişmiş ekonomilerde büyümenin yarısından fazlasının kaynağı yenilik faaliyetleridir. Yenilik faaliyetlerine verilen önem sayesinde ülkeler verimliliklerini ve rekabet güçlerini arttırabilmiş, vatandaşlarının yaşam kalitesini yükseltebilmişlerdir². Küreselleşme, hem olumlu hem de olumsuz yönlerden tartışılan bir kavramdır. Başlangıçta, değişen teknoloji küreselleşmeyi getirirken, daha sonra, küreselleşme teknolojinin gelişmesini arttırmaya başlamıştır. Ulaşım sistemlerindeki gelişmeler, ürünlerin hızlı ve daha ucuz nakledilmesini sağlamış, bilişim teknolojisindeki gelişmeler, elektronik ticaret, elektronik pazarlama, elektronik bankacılık ve finansman gibi iş kolları yaratmıştır. Bu durum, piyasaya çıkan mal ve hizmetlerin yaşam sürelerinin kısalmasına da neden olmaktadır. Bunun sonucunda, örgütler yoğun bir araştırma-geliştirme ve bilimsel çalışma süreci içerisinde sürekli yeni ürün geliştirmek ve yenilikçi pazar stratejisi uygulamak zorunda kalmaktadırlar³.

2. Araştırma ve Geliştirme Kavramı

AR-GE, işletmelerde yeni ürün ve üretim süreçlerinin ortaya çıkârlmasına yönelik sistemli ve yaratıcı çalışmalardır. AR-GE, bilim ve teknolojinin gelişmesini

sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dâhil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalardır. AR-GE, ürün ve süreç yeniliğine veya artan bilimsel bilgiye yönelik organize edilmiş çabalardır⁴.

AR-GE faaliyetlerinin "yaratıcı" niteliği yeniliklerin ortaya çıkması ve sürekli yenilik yoluyla rekabet içinde, ulusal teknolojik yapının gelişmesi açısından önemlidir. Buradan hareketle İnovasyon kavramı; bir fikri "pazarlanabilir bir ürün ya da hizmete, yeni ya da geliştirilmiş bir imalat ya da dağıtım yöntemine ya da yeni bir toplumsal hizmet türüne dönüştürmeyi ifade eder. İnovasyon artık hemen hemen her ürün, üretim yöntemi ya da hizmetin bilim ve teknoloji içeriğini yükseltmiş durumdadır ve çağın jenerik teknolojileri temelinde giderek yükseltmektedir. Bilim ve teknolojideki yetkinliğe dayalı inovasyon becerisi, produktiviteyi yükseltebilmenin, dolayısıyla da ulusların rekabet üstünlüğünün tek anahtarı haline gelmiştir. Bir başka deyişle, dünyadaki fırsatların yeniden paylaşılmasında ve toplumsal refahın yükseltilmesinde bu becerideki üstünlük belirleyici olmaktadır⁵.

AR-GE ve inovasyon, şirketlerin ve dolayısıyla ülke-lerin günümüz tüketicisinin sorunlarını ya da ihtiyaçlarını öncelikle iyi tanımlayarak bu doğrultuda araştırmalar yapıp, uygun yeni ürün ya da hizmetin teminini hedef almaktadır. Sonuçta daha önce benzeri olmayan bir ürün / hizmet ya da benzer işi yapan bir ürün / hizmetin geliştirilmiş hali ortaya çıkacaktır. Bu yeni ürün / hizmet piyasaya sunulacak; yarattığı farklılık ile tüketicinin dikkatini çekecek; ithalat ve ihracatları gerçekleştirecek, kâr sağlayacak, istihdam sağlayacak ve küresel piyasada ülke / şirketin rekabet gücünü arttıracaktır. AR-GE ve inovasyon özel teşebbüsler, kamu kurumları, kâr amacı gütmeyen kurumlar ve üniver-

1 TEKİN Mahmut, ÖMÜRBEK Nuri (2004); Küresel Rekabet Ortamında Teknolojik İşbirliği ve Otomotiv Sektörü Uygulamaları, Ankara, s. 1

2 TÜBİTAK, Öncelikli Alanlar Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı, 2012

3 TEKİN M., GÜLEŞ H.K., ÖĞÜT A., Değişim Çağında Teknoloji Yönetimi, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2003

4 ZERENLER M., TÜRKER N., ŞAHİN E. Küresel Teknoloji AR-GE ve Yenilik İlişkisi, Selçuk Üniv. SBE dergisi, Sayı 17, 2007

5 GÖKER Aykut, www.inovasyon.org, Erişim tarihi 7.11.2012

siteler tarafından gerçekleştirilebilir. Bu noktada ülkelerin AR-GE yatırımları büyük önem taşımaktadır. AR-GE yatırımları uzun yıllardır büyük miktarda olan ülkeler günümüzde bilim ve teknoloji alanında büyük adımlar atmış; sanayi ve üretimleri ile küresel piyasada rekabet edebilirliklerini sağlamışlardır⁶.

2.1. AR-GE'nin Önemi

Teknik ve ekonomik yönden hızla değişen, dinamik bir çevre içerisinde faaliyet gösteren işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri ve amaçlarını gerçekleştirebilmeleri, kendilerinin de devamlı bir değişim içerisinde bulunmalarını gerektirir. Bu bağlamda işletmeler, bütün yeniliklerin kaynağı haline gelmiş planlı ve sistematik araştırma-geliştirme faaliyetlerinde bulunmak yoluyla değişim faaliyetlerini yürütebilirler. İşletmelerin mevcut sorunlara çözüm yolları bulmalarının gerekliliği yanında, yeni üretim yöntemleri ve mamuller bulmak, mevcut mamul ve üretim yöntemlerini geliştirmek ve büyümek ihtiyacı içinde oldukları dikkate alınırsa işletme açısından araştırma-geliştirme fonksiyonunun önemi daha da kolay anlaşılabilir. Tüketicilerin istek ve ihtiyaçlarını karşılayabilmek için yeni teknolojilerin geliştirilmesi ve uygulanması, teknoloji ile yakından ilgili faaliyetler olan araştırma ve geliştirmenin üstlenmiş olduğu bir görevdir. Teknolojik bilgi, AR-GE çalışmalarının bir sonucu olarak ortaya çıkmakta, tüm ekonomiye yayılmakta ve paylaşılmakta ve bunun sonucunda da ekonomik büyüme gerçekleşmektedir. Araştırma-geliştirme çalışmaları, günümüzün sert ve acımasız rekabet ortamı içinde işletmelerin âdeta bir varoluş mücadelesidir⁷.

2.2. AR-GE'nin Amaçları

AR-GE fonksiyonunun temel amacı sürekli değişen bir çevrede faaliyette bulunan işletmelerin, bu değişimlere ayak uydurmalarını sağlamak, gelişme ve büyü-

melerine yardım etmek ve bunun sonucunda canlılıklarının sürekliliğini sağlamaktır. Bu temel amaca bağlı olarak AR-GE fonksiyonunun diğer bazı amaçları da aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Yeni ürün ve süreçleri geliştirmek,
- Mevcut ürün ve malzemeler için yeni kullanım alanları bulmak,
- Yeni üretim teknikleri bulmak veya mevcut üretim tekniklerini geliştirmek,
- Rakip işletmelerin gelişmelerine ayak uydurarak rekabet gücünü korumak,
- İşletmede verimliliği artırmak,
- Üretim maliyetlerinin düşürülmesini sağlamak,
- İşveren-işçi ilişkilerinin iyileştirilmesini sağlamak,
- Yönetime doğru ve gerekli bilgilerin zamanında ulaşmasını sağlayacak yönetim bilişim sisteminin kurulmasını sağlamaktır.

Gelişmiş sanayi ülkelerinin yer aldığı OECD'ye göre AR-GE üç farklı uygulamayı bünyesinde barındırır:

Temel araştırma: Belirli, özgün bir uygulama veya kullanım düşünülmeyen, kuramsal veya deneysel çalışmalarla olguların ve gözlemlenebilir durumların altında yatana ilişkin yeni bilgi edinmeye denir.

Uygulamalı araştırma: Uygulamalı araştırma da özgün bilgi üretmeye yöneliktir. Ana hedef olarak doğrudan özgün ve pratik bir amaç içerir.

Deneysel geliştirme: Araştırma ve/veya pratik deneyimden edinilmiş ve halen var olan bilginin üzerinde yükselen, ancak yeni materyaller, ürünler, devreler üretmeye; yeni süreçler, sistemler, hizmetler oluşturmaya veya üretilmiş ya da oluşturulmuş olanları büyük ölçüde iyileştirmeye yönelik sistemli çalışmalardır⁸.

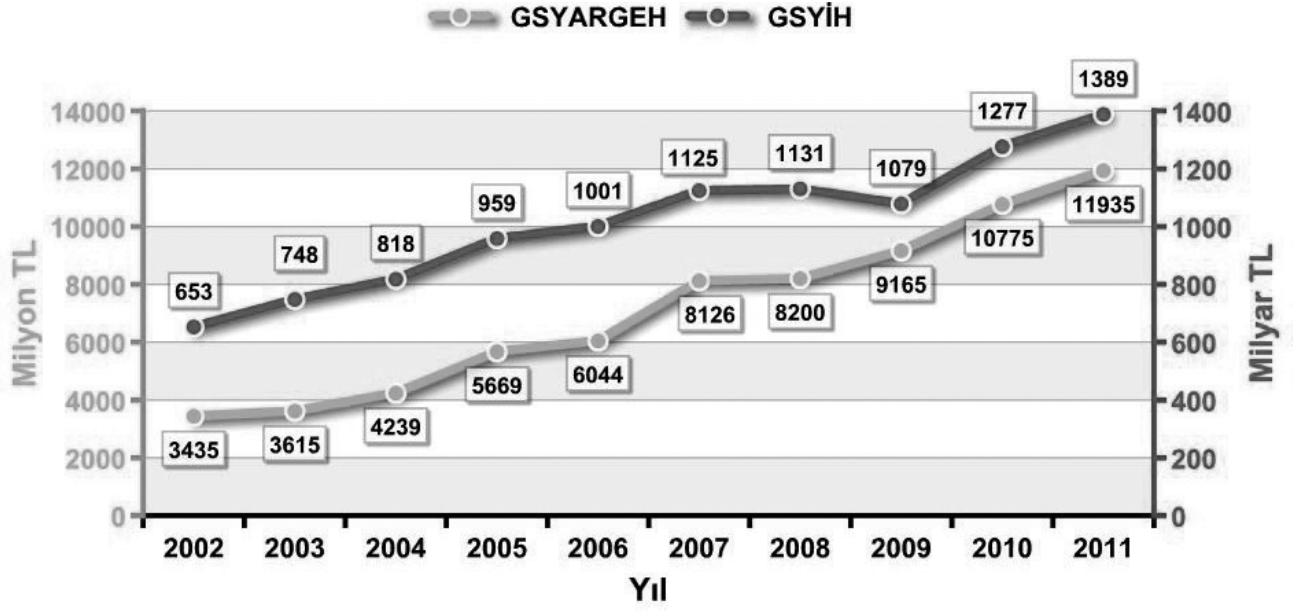
3. Türkiye'de AR-GE Faaliyetleri

Türkiye'de AR-GE faaliyetlerine ayrılan bütçeler istenilen ölçüden uzaktır ve işletmelerimizin rekabet güç-

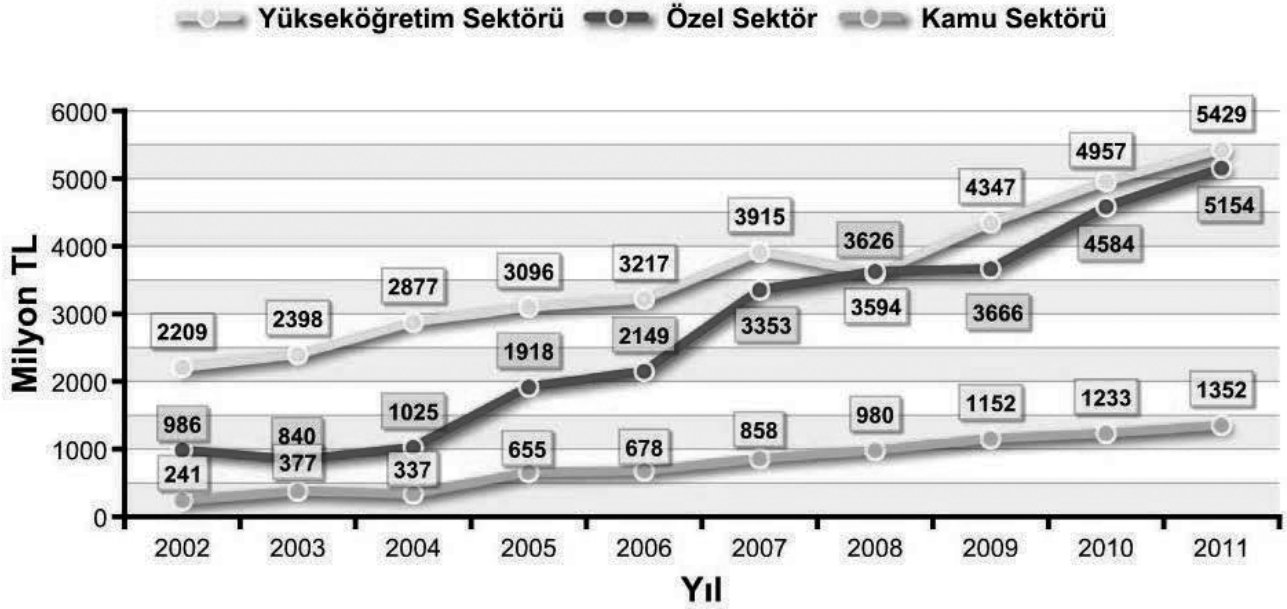
6 ERKEK Dilşad, Ar Ge, İnovasyon ve Türkiye, GEKA.org.tr, Erişim Tarihi 7.11.2012

7 ZERENLER M., TÜRKER N., ŞAHİN E., age

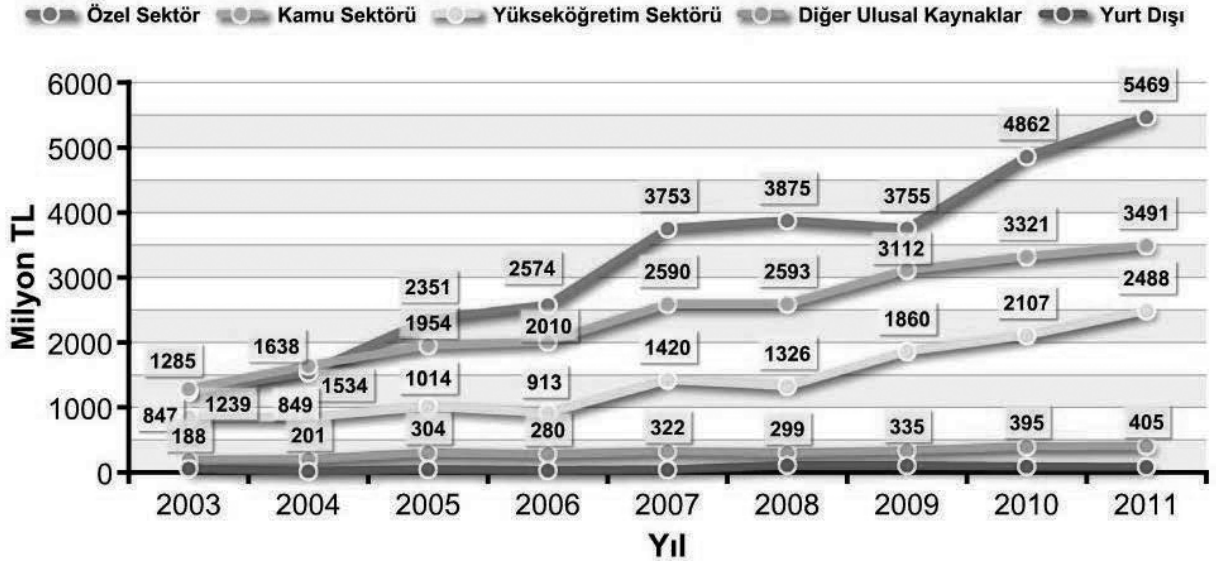
8 Frascati Manuel , Proposed Standard Practice For Surveys On Research And Experimental Development, OECD, Paris, 2002



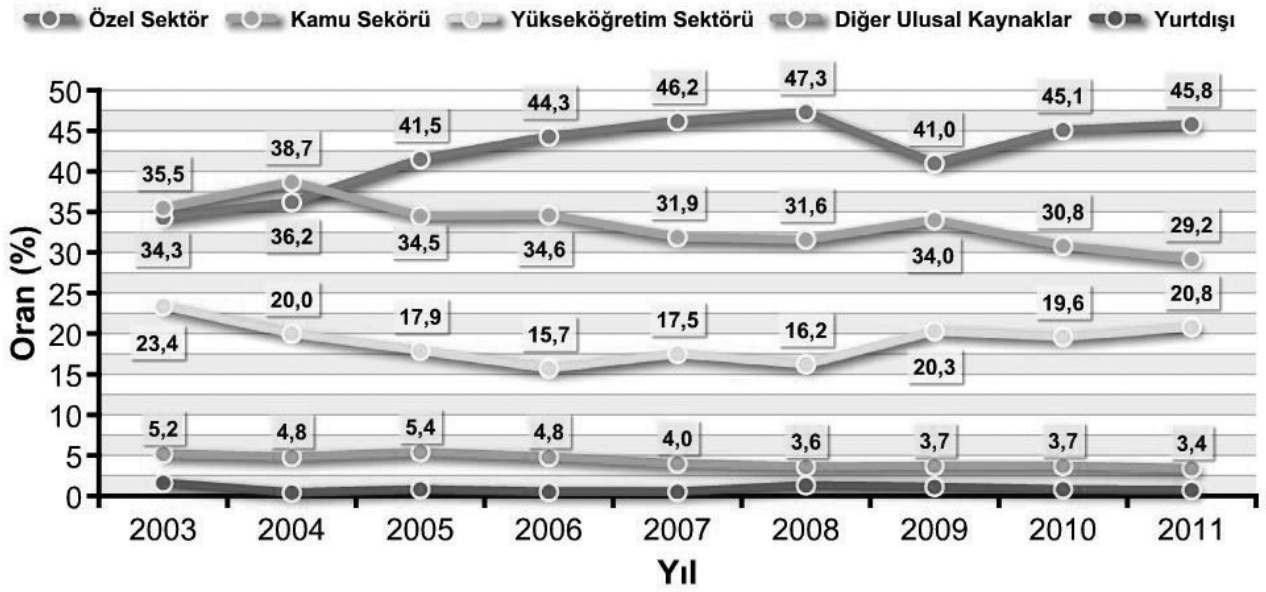
Grafik 1: 2012 Sabit Fiyatlarıyla Türkiye'de AR-GE Harcamaları



Grafik 2: 2012 Sabit Fiyatlarıyla sektörler bazında AR-GE Harcamaları



Grafik 3: 2012 Sabit Fiyatlarıyla Finans Kaynağına Göre AR-GE Harcamaları



Grafik 4: 2012 Finans Kaynağına Göre AR-GE Harcaması Oranı

Kaynak: TÜİK

lerine katkıları sınırlı olmaktadır. 2012 sabit fiyatlarıyla Türkiye'deki AR-GE harcamaları ve sektörel bazdaki dağılımı, finans kaynağına göre harcamaları aşağıdaki grafiklerde verilmiştir.

Yukarıdaki grafiklerden anlaşılacağı üzere ülkemizde AR-GE harcamalarına ayrılan paylar gerektiği ölçüde olmayıp, buna karşın uluslararası rekabetin yükseldiği özellikle 2006 yılından itibaren artış göstermiştir.

Finans kaynağına göre AR-GE harcamalarının oranı ise Grafik 4' te verilmiştir.

Grafikte görülen AR-GE harcamalarının oranına bakıldığında özel sektörün önde olduğudur. Bu da işletmelerimizin uluslararası rekabette geri kalmamak için çabalarının bir yansıması olarak değerlendirilebilir.

4. AR-GE Giderleri

Genel olarak AR-GE giderleri yeni bir ürün geliştirmek, mevcut üründe yenilikler yapmak veya kullanılan üretim teknolojilerini geliştirmek için katlanılan giderlerden oluşmaktadır. Burada önemli olan konu bu giderlerin araştırma veya geliştirme için mi olduğunun değerlendirilmesidir. Bu durum işletmelerin ticari ve mali karlarının belirlenmesinde de önemli bir konudur.

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) Maddi Olmayan Duran Varlıklar'a göre **Araştırma**, yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir⁹. **Geliştirme ise** ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, ağırt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır¹⁰.

Araştırma giderleri ile geliştirme giderleri birbirinden ayrıştırılabiliyor ise araştırma giderleri aktifleştirilemez iken, geliştirme giderleri aktifleştirilir. Çünkü araştırma giderleri yeni bir bilgi edinilmesi, daha ön-

ceki bilgi ve bulguların başka bir ürün veya hizmet üretimi için değerlemesi, üretim sistem ve araçların alternatiflerinin araştırılması, yeni alet, edevat, ürün, süreç sistem ve hizmetlerin değerlendirilmesi gibi faaliyetleri kapsar ve bu faaliyetlerin sonuçları henüz belirsizdir. Geliştirme giderinde sonuç belirlenmiş, artık bu bilginin nasıl kullanılacağı üzerinde veya bir projeye adaptasyonunda çalışılıyordur. Eğer bir projede araştırma faaliyetleri ile geliştirme faaliyetleri birbirinden ayıramıyorsa araştırma gideri yapılmış sayılır ve aktifleştirilemez¹¹.

Geliştirme safhası açısından giderlerin aktifleştirilmesi ise TMS 38, paragraf 57 de belirtilmiş olup buna göre sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı hâlinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir:

- (a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hâle gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- (b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- (c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması.
- (d) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- (e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- (f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran var-

9 TMS 38 paragraf 8, Fersa Matbaası, Ankara, 2009, s.741

10 TMS 38 paragraf 8, Fersa Matbaası, Ankara, 2009, s.741

11 ÖRTEN Remzi, KAVAL Hasan, KARAPINAR Aydın; Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s.604

lıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması¹².

5. AR-GE Giderlerinin Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunundaki Mevzuata Göre İncelenmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/9. maddesinde "Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik **(5746 sayılı Kanunun 5. Maddesi ile değişen bent)** araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak "AR-GE indirimi". Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden AR-GE indirimi hesaplanmaz"¹³.

Aynı düzenlemeler kurumlar vergisi mükellefleri için de Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a maddesinde "Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır;

- Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik **(5746 sayılı Kanun'un 5. Maddesi ile değişen bent)** araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak "AR-GE indirimi". Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden AR-GE indirimi hesaplanmaz". Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki

hesap dönemlerine devreder. AR-GE indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir¹⁴.

- AR-GE projesi; amacı, kapsamı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak ayni ve/veya nakdi destek tutarları, sonuç doğuracak iktisadi haklarının paylaşım esasları belirlenmiş AR-GE faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan proje AR-GE projesi olarak kabul edilmektedir¹⁵.

- Vergi yasalarına göre yapılan harcamanın tamamı istenirse yapıldığı dönemde gider yazılabilir. Dolayısıyla bu harcama tamamı vergi matrahından düşüldüğü için gider yazılabilir. İstenirse aktifleştirilir ve izleyen yıllarda amortisman tabi tutulur. Amortisman oranı belirlenmemiştir¹⁶.

6. Örnek Uygulamalar

Örnek 1: Tuna A.Ş. bir araştırma kurumuna ürün geliştirme çalışması yaptırıyor. 6.000 TL ile %18 KDV verilen bir çek ile ödeniyor¹⁷.

263 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİD.	6.000
191 İNDİRİLECEK KDV	1.080
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEMEEMİRLERİ	7.080

Örnek 2: Toprak A.Ş. kalite kontrol sistemleri için bir işletmeden 20.000 TL+%18 KDV tutarında yazılım satın alıyor. Ödeme bankadaki mevduat hesabından yapılıyor.

TMS 38'e göre yapılan ödeme AR-GE giderleri içinde yer almamaktadır. Bu nedenle aktifleştirilmeyecektir.

14 Kurumlar Vergisi Kanunu 10/1-a

15 SAĞLAM Necdet, YOLCU Mehmet, EFLATUN Ali Osman; UFRS Uygulama Rehberi, Hipotez Yayınları, Ankara, 2012, s.312

16 SAĞLAM Necdet, YOLCU Mehmet, EFLATUN Ali Osman, age.

17 ELİTAŞ Cemal; UFRS Uygulamaları, Hipotez Yayınları, Ankara, 2011, s.272

12 TMS 38 paragraf 57, Fersa Matbaası, Ankara, 2009, s.753

13 Gelir Vergisi Kanunu 89/9

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	/	20.000
191 İNDİRİLECEK KDV		3.600
	102 BANKALAR	23.600

Örnek 3: D işletmesi yeni bir ürün geliştirmektedir. 2009 yılında araştırma safhasında, AR-GE departmanına giren tutar 200.000 TL'dir. 2010 yılında ürünün teknik ve ticari fizibilitesi hazırlanmıştır. 2010 yılında personel giderleri 20.000 TL ve bu patenti kayıt ettirmek için zorunlu yasal ücretler 15.000 TL olarak oluşmuştur. 2011 tarihinde işletme ürününün patent hakkını korumak için 30.000 TL'lik dava giderine maruz kalmıştır¹⁸.

2009 yılında oluşan araştırma ve geliştirme maliyetleri, gider olarak yazılacaktır. Çünkü bu giderler maddi olmayan duran varlıkların tanınması kriterini sağlamamaktadır. Bu harcamalar gelecekte ekonomik fayda sağlayacak kesin olarak tanımlanabilir varlık yaratmamaktadır. Buna göre yapılacak kayıt,

2009	/	
750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİD.		200.000
	İLGİLİ AKTİF/PASİF HESAP	200.000
630 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİD.		200.000
	751 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİD. YAN.	200.000

2010 yılında 35.000 TL tutarındaki personel giderleri ve yasal giderler patent olarak aktifleştirilebilecektir. İşletme, teknik ve ticari fizibilitenin hazırlanması ile varlığın kullanımı üzerinde kontrol elde etmiştir. Standart, özellikle daha önce harcama olarak tanımlanmış maliyetlerin sonradan aktifleştirilmesini yasaklamaktadır. Bu nedenle daha önceki finansal tablolarda harcama kabul edilmiş maliyetler aktifleştirilememektedir.

18 GÖKÇEN Gürbüz, ATAMAN Başak, ÇAKICI Cemal; Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.495-496

2010	/	
750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİD.		35.000
	İLGİLİ AKTİF/PASİF HESAP	35.000

2011 yılında ürünün patent hakkını korumak amacıyla yapılmış 30.000 TL'lik dava gideri, 38 No.lu standarda göre aktifleştirilemeyecek ve gider olarak yazılacaktır.

2011	/	
750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİD.		30.000
	İLGİLİ AKTİF/PASİF HESAP	30.000
630 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİD.		30.000
	751 ARAŞTIRMA GELİŞ. GİD. YAN.	30.000

7. Sonuç

Küreselleşmeyi ortaya çıkaran ve hızlandıran teknoloji aynı zamanda da işletmelerin rekabet gücünü arttıran temel etken konumundadır. İşletmelerde teknolojinin gelişmesini sağlayan ise kuşkusuz AR-GE çalışmalarındaki başarıdır. AR-GE çalışmalarının, bilimsel açıdan taşıdıkları zorlukların yanında işletmelere mali açıdan önemli etkisi bulunmaktadır. Başarılı olduğu takdirde işletmeye rekabette büyük avantaj sağlayan ve de aktifleştirilebilen, bu yüzden de işletmeye değer katan AR-GE harcamaları tersi durumunda işletmelerin giderlerini arttıran bir unsurdur.

Kaynakça

ELİTAŞ Cemal; **UFRS Uygulamaları**, Hipotez Yayınları, Ankara, 2011, s.272

ERKEK Dilşad, Ar Ge, **İnovasyon ve Türkiye**, GEKA. org.tr, Erişim Tarihi 7.11.2012

FRASCATI Manuel, **Proposed Standard Practice For Surveys On Research And Experimental Development**, OECD, Paris, 2002

Gelir Vergisi Kanunu 89/9

GÖKÇEN Gürbüz, ATAMAN Başak, ÇAKICI Cemal; **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulama-**

ları, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.495-496

GÖKER Aykut, www.inovasyon.org, Erişim tarihi 7.11.2012

Kurumlar Vergisi Kanunu 10/1-a

ÖRTEN Remzi, KAVAT Hasan, KARAPINAR Aydın; Türkiye **Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s.604

SAĞLAM Necdet, YOLCU Mehmet, EFLATUN Ali Osman; **UFRS Uygulama Rehberi**, Hipotez Yayınları, Ankara, 2012, s.312

TEKİN M., GÜLEŞ H.K., ÖĞÜT A., **Değişim Çağında Teknoloji Yönetimi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2003

TEKİN Mahmut, ÖMÜRBEK Nuri (2004); **Küresel Rekabet Ortamında Teknolojik İşbirliği ve Otomotiv Sektörü Uygulamaları**, Ankara, s. 1

TÜBİTAK, **Öncelikli Alanlar Araştırma Teknoloji geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı**, 2012

TMS 38 paragraf 8, Fersa Matbaası, Ankara, 2009, s.741

TMS 38 paragraf 57, Fersa Matbaası, Ankara, 2009, s.753

ZERENLER M., TÜRKER N., ŞAHİN E. Küresel Teknoloji AR-GE ve yenilik ilişkisi, Selçuk Üniv. **SBE dergisi**, Sayı 17, 2007



DOĞRUSAL VE BULANIK MANTIK TEMELLİ DOĞRUSAL PROGRAMLAMA MODELLERİNİN DAĞITIM LOJİSTİĞİ MALİYETLERİNİN MİNİMİZASYONU AMACIYLA KULLANIMI: KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME

Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR*

Doç. Dr. Ahmet ERGÜLEN**

ÖZET

Lojistik süreçlerinin her birinde taşıma, depolama, elleçleme, sipariş ve bilgi yönetimi, stok yönetimi gibi çeşitli lojistik faaliyetleri yerine getirilmektedir. Bu faaliyetler içinde en önemli payı ise, sektörden sektöre değişmekle birlikte % 50–65 oranındaki payı ile taşıma faaliyeti oluşturmaktadır. Buna karşın taşıma faaliyetinin maliyetsiz yerine getirilmesi mümkün değildir. Taşıma faaliyetinin maliyeti; taşınan ürünlerin niteliği, hangi hızla taşınacağı ve taşıma hizmetinin kalitesi gibi faktörlerce belirlenmektedir. Bu faktörlerden ödün vermeksizin taşıma maliyetlerinin en aza indirilmesi ise söz konusu faktörler –kısa dönemde- veri iken tasarruf sağlayacak sayısal teknikler ile mümkün olabilmektedir. Sayısal tekniklerden optimizasyon modelleri, taşımada kullanılan kaynakların kullanım etkinliğini ve nihayetinde de içinde bulunulan dönemde daha yüksek katma değer sağlanabilmesinin önünü açmaktadır. Başka bir ifade ile fiili olarak gerçekleştirilen taşıma işi, eğer optimum plana göre gerçekleştirilse idi, işletme için aynı zamanda bir performans ölçütü olarak kullanılabilen kapsamlı gelir tablosu kalemleri ve buna bağlı olarak da bazı finansal oranlar iyileşebilecek idi. Literatürde taşıma maliyetlerinin optimizasyonu amacıyla kullanılan modeller arasında tamsayılı doğrusal programlama, doğrusal olmayan programlama, hedef programlama ve Bulanık mantık temelli doğrusal programlama gibi çeşitli matematiksel modellere başvurulduğu görülmektedir. Bu çalışmanın amacı da gerçek bir karar problemi üzerinde, farklı optimizasyon teknikleri uygulayarak, bu teknikler ile sağlanabilecek maliyet tasarruflarını karşılaştırmak ve bunun yanı sıra tasarrufların performans ölçümünde bir araç (ölçüt) olarak nitelendirilen kapsamlı gelir tablosu ve seçilmiş bazı finansal oranlar üzerindeki etkilerini sayısal olarak irdelemektir.

Anahtar Sözcükler: Tamsayılı doğrusal programlama, Bulanık doğrusal programlama, Taşıma maliyetleri, Kapsamlı Gelir Tablosu, Finansal oranlar

Jel Kodları: C61, C61, M49, M41, M41.

* Ondokuz Mayıs Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, fsozdemir@gmail.com, Kurupelit Kampüsü, 55139 Atakum / SAMSUN

** Niğde Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, aergulen@gmail.com, Niğde Üniversitesi Kampüsü, 51100 Kampüs / NİĞDE

EMPLOYING LINEAR AND FUZZY LOGIC BASED LINEAR PROGRAMMING MODELS FOR MINIMIZATION OF THE DISTRIBUTION LOGISTICS COSTS: A COMPARATIVE STUDY

ABSTRACT

All logistic processes (inbound, manufacturing and outbound) have some sub-activities such as transportation, warehousing, handling, order management, information management, inventory management and so forth. But the first and foremost activity is transportation which constitutes the 50-65 percent of the logistic activities. But transportation is not a costless activity for the firms. The cost of transportation can varied in terms of the velocity, attribute, and the quality of the products. In short term conditions, there is no chance to minimize transportation costs without making concession on these factors. In order to make an efficient transportation activity, optimization is considered as one of the best ways. It obtains to use sources effectively and eventually to increase value added at the fiscal period that a firm is therein. That means income statement, which is used as a performance measurement also, and financial ratios of the firm could be different, if the firm had optimized transportation according to optimum plan. In quantitative decision techniques literature there are many mathematical models that we can use to optimize transportation cost such as linear, nonlinear, goal programming, fuzzy logic based linear programming, etc. The purpose of this study is to examine and compare how much savings cost can be provided on an actual case, and besides this, to evaluate how income statement (which is accepted as a tool for performance measurement) and selected financial ratios can be affected by employing quantitative programming techniques.

Keywords: Integer linear Programming, Fuzzy logic based linear programming, Transportation costs, Statement of Comprehensive Income, Financial ratios.

Jel Codes: C61, C61, M49, M41, M41.

Giriş

Gelişen iletişim ağları, hızla değişen teknoloji ve sürekli artan rekabet baskısı, yöneticileri, kısa zaman, yüksek kalite ve düşük maliyet üçgeni içinde hareket etmeye itmiştir. Yöneticiler, artık daha yüksek katma değer sağlayacak çözümler aramak zorunda kalmıştır. Nitekim değişen çevre koşulları altında, işletmeler için birincil hedef olan değer maksimizasyonuna ulaşmada, geçerli seçeneklerde de azalma olmuştur. Daha yüksek katma değere ulaşmak, artık yöneticilerin fiyat ve satış politikalarının değil; ancak üretim ve maliyet politikalarının eseri olabilmektedir. Başka bir ifadeyle çeşitli karar problemlerine dair çözüm arayan yöneticiler için temel ilke; değer yaratan faaliyetlerin neden olduğu maliyetlerin iyileştirilmesi, değer yaratmayanların ise ortadan kaldırılması haline gelmiştir. Bu bağlamda lojistik maliyetlerinin kaynağı olan lojistik faaliyetlerinin de etkili biçimde gerçekleştirilmesini tesis edecek karar alternatiflerinin geliştirilmesi ve lojistik kararlarının da bu ilke doğrultusunda verilmesi gerekmektedir.

Günümüzde lojistik denilince yaygın olarak, "işletmeye giren ve çıkan ürünün taşınması (nakliyesi) faaliyeti" akla gelmektedir. Hatta öyle ki bazı sanal ansiklopedilerde "nakliye" sözcüğü tarandığında, doğrudan "lojistik" kavramının anlatıldığı sayfaya yönlendirme yapılmaktadır. Fakat lojistik, yalnızca taşıma faaliyetinden ibaret olamayacak kadar geniştir. Literatürde lojistik süreç bakımından üçe ayrılmaktadır. Bunlar; tedarik, üretim ve dağıtımdır.

• Bu çalışma, yazarların Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi İşletme Yönetimi Fakültesi'nce 23-25 Kasım 2012 tarihlerinde Bakü'de düzenlenen 1. İşletme Yönetimi ve Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kongresi'nde sundukları "Optimizasyonun Kapsamlı Gelir Tablosu ve Finansal Rasyolar Üzerine Etkilerinin Taşıma Maliyetleri Yönüyle İncelenmesi" adlı bildirilerinin genişletilmesi suretiyle hazırlanmıştır.

1 Bakınız Wikipedia, (<http://tr.wikipedia.org/wiki/Nakliye>, Tarih: 15.09.2012)

2 Taşıma, depolama, elleçleme ve bilgi yönetimi faaliyetlerinin tümüne birden ürünlerin fiziksel dağıtımını diyen görüşler de mevcuttur. Bknz. İslamoğlu, A. H. (2000). Pazarlama Yönetimi. İstanbul: Beta Yayınevi, 2. Baskı, 428-429.

Bu süreçlerde yerine getirilen lojistik faaliyetler ise; işletmeye giren ve çıkan ürünün taşınması, depolanması, elleçlenmesi, bilgi yönetimi (lojistik ağı tasarımı), sipariş işleme (alımı), stok yönetimi ve maliyet yönetimi, arz-talep planlaması, üçüncü parti lojistik hizmeti sağlayıcıların yönetimi gibi birçok faaliyeti kapsar. Malzeme temini, satın alma, üretim planlaması, zamanlama, paketleme, montaj ve müşteri hizmetleri de lojistik yönetimi kapsamına giren diğer faaliyetler olarak sıralanmaktadır (İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi, 15). Oysa lojistiğin bu kapsamda yer verilen içeriği, lojistik kavramının dar anlamda kullanımı halinde doğru olmaktadır. Literatürde lojistik denilince, bir de ters lojistik süreci akla geliyor ki, bu da bizi lojistiğin geniş anlamda kullanımına götürmektedir.

Öte yandan, sayılan tüm lojistik faaliyetler içinde taşıma faaliyetinin ayrı bir önemi bulunmaktadır. Bunun nedeni, toplam lojistik maliyetleri içinde bir unsur olarak bulunan taşıma maliyetlerinin oransal büyüklüğüdür. Zira bu büyüklük taşımacılığın lojistik ile eşdeğer görülmesine sebep olmuştur. Ayrıca lojistiğin tüm gelişim aşamalarında taşıma faaliyetlerinin önemini kaybetmemesi, bugün de önemini koruması, taşıma faaliyeti ile lojistiğin eşdeğer kabul edilmesinin diğer önemli sebebi olmuştur (Özdemir, 2007: 40).

Taşıma faaliyetinin minimum maliyetle gerçekleştirilebilmesi ise, ancak optimum taşıma alternatifinin seçimi ile mümkündür. Daha çok maliyet minimizasyonuna dayalı karar problemleri biçiminde karşımıza çıkan lojistik faaliyetlerinin optimizasyonunda; her bir lojistik faaliyetiyle ilgili olarak karşı karşıya kalınan problemin (taşıma problemi, depolama problemi, stok yönetimi problemi vb. gibi) çözümü aranmaktadır.

3 Bakınız; Hacıüstemoğlu, R. ve M. Şakrak. (2002). Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 96.

Örneğin, “İşletmenin sahip olduğu kaynaklar ile dışarıdan sağlanabilecek kaynaklar, hangi bileşimlerde kullanılmalı ki maliyet minimum olsun?” sorusunun cevabı, mevcut kaynakların optimizasyonu ile belirlenebilir. Kullanılacak sayısal ve sayısal olmayan optimizasyon tekniklerinin yürütülen faaliyetlerin etkinliğinde artış sağladığı, literatürde yapılmış bir çok vaka incelemesinde de ortaya konulmuştur (Mon ve diğerleri, 1995; Ulucan ve Tarım, 1997; Chen ve Wang, 1997; Balakrishnan ve diğerleri, 2000; Ruiz ve diğerleri, 2004; Ergülen, 2005; Chu, 2005; Ergülen ve diğerleri, 2005; Gül ve Elevli, 2006; Ergülen ve Kazan, 2007). Bu çalışmanın birincil amacı ise gerçek karar problemi üzerinde, iki farklı optimizasyon tekniğini (en primitif programlama modeli olan tamsayılı doğrusal programlama ve kompleks bir formu olan bulanık mantık temelli doğrusal programlama yaklaşımı) birim talep dönemi 10 gün olacak biçimde uygulayarak (12 ay x her ayın içindeki 10 günlük dilim sayısı = 36) sağlanabilecek maliyet tasarruflarını belirlemek ve birbirleri ile karşılaştırmaktır. Bunun yanı sıra tasarrufların performans ölçümünde bir araç (ölçüt) olarak nitelendirilen kapsamlı gelir tablosu ve seçilmiş bazı finansal oranlar üzerindeki etkilerinin irdelenmesi de çalışmanın ikincil amacı olarak benimsenmiştir.

Taşıma Faaliyeti ve Karar Alternatifleri

Taşıma faaliyeti yalnızca ürünlerin tedarikçisinden satın alındıktan sonra işletme stoklarına getirilmesi, stoktaki ürünlerin üretime sevk, üretimi tamamlanan mamullerin satılmak üzere bayilere ya da depolara taşınmasından ibaret değildir. Zira tüketilmiş ürünlerin geri kazanımı amacıyla gerçekleştirilen ters yönlü hareketler de taşıma faaliyetinin kapsamında değerlendirilmektedir. Bu bağlamda taşıma sözcüğü, kavram olarak, satın alınan hammadde, malzeme veya üretimi tamamlanmış mamullerin ve tüketilmiş ürünlerin geri kazanımı amacıyla bir yerden başka bir yere aktarılması, fiziksel olarak hareket ettirilmesi şeklinde tanımlanabilir.

Taşıma faaliyetlerinin yönetiminde çözümü aranan başlıca sorun; ürünlerin, bir noktadan başka bir noktaya hızlı ve güvenli bir şekilde “hangi araçlarla”, “nasıl”, “kim tarafından” ve “ne kadara” taşınacağıdır. Taşınan ürünlerin hangi hızla taşınması gerektiği ve taşıma hizmetinin kalitesi taşıma maliyetlerinin belirlenmesinde önemli parametreler olmaktadır (Kobu, 2003: 237). Öyle ki lojistik yöneticileri, taşıma faaliyetlerinin yönetiminde, mevcut karar seçeneklerin değerlendirilmesi ve en uygun olanın seçilmesi ile ilgilenmektedirler. Zira taşıma faaliyeti ile doğru ürünün, doğru zamanda ve doğru yerde pazara ulaştırılması hedeflenmektedir. Aksi halde zamanında müşteriye ulaştırılamayan ürünlerin satılması mümkün olmaz; bir yandan müşteri tatminsizliği ortaya çıkar bir yandan da taşıma maliyetleri artar (Özdemir, 2007: 41).

Taşıma maliyetleri, arz ve talep noktası arasındaki mal aktarımlarına ilişkin bedel ve ürün teslimleri ile ilgili harcamalardan oluşur. Taşıma hizmetinin hızı; iki nokta arasındaki fiziksel mal hareketinin tamamlanması için gerekli olan zaman dilimini ifade etmektedir. Verilen hizmetin hızındaki artış, gerekli olan zaman diliminin kısalması demektir. Ancak daha hızlı teslim tercihleri, aynı ürün için daha yüksek taşıma maliyetleri anlamına gelebilmektedir. Taşıma hizmetinin uyumu ise; aynı ya da birbirine yakın yerleşim yerleri arasında taşıma ve taşınan malın hacim ve/veya ağırlığı ile taşıma aracının kapasite ölçülerinin uyumunu ifade etmektedir (Gökçen, 2003: 66-67).

Taşıma faaliyeti, **gerçekleştirildiği yer bakımından** işletme içi (inbound) ve işletme dışı (outbound) taşıma olmak üzere ikiye ayrılmaktadır: İşletme içi taşıma daha çok üretim işletmelerinin yerine getirdikleri bir faaliyettir ve ambar ile üretim merkezi, üretim merkezi ile de depo arasında gerçekleşir. İşletme içi taşıma; üretilmiş malların üretim deposundan satış deposuna kadar taşınmasını ifade eder. Bu kapsamda taşıma, kamyon, kamyonet gibi motorlu araçlardan ziyade, yürüyen band sistemi, konveyör,

vinç, asansör, forklift gibi araçlarla yürütülür. Belirli iki nokta arasındaki mesafe ve taşımaya konu olan ürünlerin nitelikleri içeride taşıma maliyetlerinin temel belirleyicisi olmaktadır.

İşletme dışı taşıma ise, ürünlerin depolardan depolara ya da depolardan müşterilere taşınması dışarıda taşıma olarak ifade edilmektedir. Ürünlerin işletme dışındaki hareketi için yaygın olarak motorlu taşıma araçları kullanılır. İşletme dışında taşıma yalnızca üretim işletmelerinin değil, ticaret ve hizmet işletmelerinin de yerine getirdiği bir taşıma faaliyeti olmaktadır.

İşletme dışı taşıma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde üç seçenek söz konusu olabilmektedir. Bunlar (Özdemir, 2007: 41):

i. İşletme, taşıma faaliyetini kendi organizasyonu içinde oluşturduğu bir birim ve satın alınan araç filosu ile yapabileceği gibi kiralama yolu ile edinilen araçların kullanımı: Bu seçenek nedeniyle amortisman ya da kira gideri şeklinde ortaya çıkacak taşıma giderlerinin daha çok sabit gider niteliğinde olacağı ifade edilebilir.

ii. İşletmenin taşıma faaliyetini kargo şirketlerinden, taşıeron firmalardan ya da taşıma kooperatiflerinden hizmet satın alma yolu: Hizmet talebi doğdukça kargo firmaları ya da taşıma kooperatifleri ile bağlantı kurulur. İstenilen hız ve kalite düzeyinde en uygun fiyatı veren herhangi bir kargo firması ya da taşıma kooperatifi ile işletmenin hizmet talebi karşılanabilir. Bu durumda işletme için belirli bir taşıma maliyetinden söz edilemez, işletmeler genellikle birim (örneğin km.kg/ TL gibi) taşıma fiyatlarının ne olduğunu bilebilirler ve taşınmasını istedikleri yük miktarlarından hareketle taşıma maliyetlerini belirleyebilirler. Taşıma tercihinin bu yönde kullanan bir işletmede amortisman, kira gibi sabit taşıma giderleri sabit olmaktan çıkarak değişken gider niteliği kazanır.

iii. Taşıma hizmeti veren, konusunda uzman kuruluşlardan hizmet satın alma yolu: Buna literatürde

“Outsourcing” denilmektedir. Dışarıdan kaynak kullanımının (DKK); diğer tercihlerden ayrılan yönü; işbirliğinin sürekliliği ve hizmetin satın alınmasıdır. DKK, ihtiyaç duyulan faaliyetlerin “stratejik ortaklık” şeklinde, konunun uzmanına yaptırılması ve bu sayede kaynak etkinliğini sağlamada iyi bir çözüm olmaktadır. Şöyle ki, lojistik destek talebinde bulunan işletmenin iç kaynakların yerine dışarıdan kaynak kullanımına gitmesi, işletmenin ana faaliyet konusuna daha iyi odaklanabilme imkânı sağlar. İşletme sahip olduğu kaynakları ana faaliyetlerinde daha etkin kullanılabilir. Etkenliği artan kaynak ile yerine getirilen faaliyetler işletme için verimlilik artışına yol açabilmektedir.

Taşıma faaliyetinin işletme dışındaki seçeneklerle sağlanması bu faaliyetten kaynaklanan maliyetlerin adını değiştirmez, yalnızca sabit maliyet niteliğindeki maliyetlerin değişken maliyet haline gelmesine sebep olur. Taşıma faaliyetinin işletmenin kendi mülkiyetindeki araçlar ile yürütülmesi durumunda, kullanılan araçlar nedeniyle ortaya çıkacak maliyetler içinde amortisman giderleri gibi sabit giderlerin payı daha yüksek olurken; aksine kargo kuruluşlarından ya da konusunda uzman bir kuruluşlardan hizmet satın alınması durumunda ortaya çıkan maliyetler içinde değişken giderlerin payı daha yüksek olmaktadır. Kısacası, taşımanın bir faaliyet olarak yerine getirilmesi maliyetin doğması için yeterli olmaktadır. Şeklinin değişmesi ise bu maliyetin yalnızca tutarını değil; aynı zamanda yönetilebilirliğini ve kontrol edilebilirliğini etkilemektedir.

Yapılan bir araştırmaya göre lojistik faaliyetlerinin işletmelerin kendi içinde gerçekleştirilmesi halinde, dışarıdan kaynak kullanan işletmelere kıyasla % 15-20 oranında daha yüksek maliyete katlanılacağından bahisle işletmelerin lojistik faaliyetlerini dışarıdan hizmet satın alarak yerine getirmelerin daha rasyonel olacağı ifade edilebilir. Buradaki rasyonelliği destekleyen bir diğer önemli avantaj da işletmelerin kendi bünyeleri içinde lojistik faaliyetlerini yerine

getirmeleri durumunda bu iş için ihtiyaç duyacakları varlıkların sabit yatırım maliyetleri yerine dışarıdan sağlanılacak kaynakların değişken maliyetlerini yönetmenin işletmeye sağlayacağı avantaj olmaktadır. Zira geçerli maliyet niteliğindeki değişken maliyetler yönetilebilir; batık maliyet niteliğindeki sabit maliyetler ise yönetilemezdir. Nitekim işletmelerin taşıma faaliyetini yerine getirmek amacıyla çeşitli sabit sermaye yatırımları yapmak yerine, alanında uzmanlaşmış lojistik hizmet sağlayıcılarından hizmet satın almaları, ellerindeki fonları ve zamanı taşıma faaliyeti için değil, kendi ana faaliyet konuları için harcama imkânı sağlamaktadır. Bu nedenle taşıma alternatiflerinin seçiminde; işletmeye ait araçların kullanımına mı, kargo firmaları ile anlaşma yoluna mı, yoksa DKK yoluna mı gidileceği de lojistik yönetim kararları açısından oldukça önemlidir.

Öte yandan bir ürünün taşıma maliyetinin ortaya çıkışında, taşınan ürünün niceliği kadar niteliği (ağırlılığı, hacmi, tehlikeli ürün olup olmaması gibi) de önemli olmaktadır. Buna göre hammadde ve malzemeler, mamullere oranla daha az değerli olsa da hacim, ağırlık ve çeşitliliklerinden dolayı kimi zaman toplam ürün maliyeti içindeki birim taşıma maliyetleri önemli bir pay tutabilmektedir.

Taşıma Faaliyetinin Optimizasyonu

Optimizasyon; veri koşullar altında en elverişli, en iyi olan sonucun elde edilmesi için yapılan çalışmalardır (Bal, 1995: 1). Bu çalışmaların amacı, bir karar problemi ya da oluşturulan bir modelle ilgili olarak en iyi çözümün belirlenmesidir. İşletmecilik açısından da optimizasyon, alınacak yönetim kararlarında en uygun bileşen(ler)in tespit edilmesinde ve bu bileşen(ler)in seçilmesi durumunda, amaç doğrultusunda (kar maksimizasyonu veya maliyet minimizasyonu) hareket etmeye yardımcı olan bir teknik niteliğindedir.

Taşıma maliyetlerinin optimizasyonu ise mevcut kısıtlar altında, atıl kapasiteyi de çalışabilir hale getirerek en

ucuz taşıma maliyetlerinin elde edilmesine olanak sağlayacak bir karar çalışmasını ifade etmektedir. Böyle bir çalışma; taşıma işinin işletmeye ait araçlarla mı, yoksa dışarıdan satın alınacak taşıma hizmeti ile mi sağlanması gerektiği, taşımada kullanılacak araçların bileşimi ve filo büyüklüğü, bölgelere yapılacak taşıma sürelerinin tespiti, bölgelere yapılacak sefer sayılarının tespiti, taşımanın gerçekleştirileceği bölgeler ve araçların yük uyumluluğu gibi problemlerde çözüm aramak amacıyla kullanılabilmektedir. Verilecek kararın temel belirleyicileri ise taşınacak ürünün niteliği, öngörülen hız ve taşıma işinin kalitesi ile taşımada kullanılacak araçların yük ile olan uyumu olmaktadır. Lojistik yöneticileri de bu faktörlerden ödün vermeksizin, taşıma maliyetlerinin en aza indirilmesi amacıyla optimizasyona başvurabilmektedirler.

Taşıma faaliyetlerinin optimal şekilde yerine getirilmesi ve performansın artırılması hedefi, faaliyetlerin optimizasyonunu gerektirmektedir. Optimizasyonun beraberinde getireceği maliyet tasarrufu ve lojistik sürecinde taşıma maliyetlerinin tüm lojistik faaliyetleri içindeki % 50–65 arasındaki büyüklüğü göz önüne alındığında; lojistik yöneticilerinin başlangıç noktaları, taşıma maliyetlerinin düşürülmesini amaçlayan optimizasyon teknikleri olmaktadır.

Taşıma faaliyetlerinin neden olduğu maliyetlerin düşürülmesinde işletmenin karşısında çeşitli seçenekler bulunabilir. Örneğin:

- *En uygun taşıma alternatifinin seçimi,*
- *En uygun depo yerlerinin belirlenmesi (bir anlamda kuruluş yeri seçimi),*
- *En uygun rotanın belirlenmesi,*
- *Depo içindeki araç kullanımının ve araç dışı hareketliliğin en aza indirilmesi,*
- *Yükleme sürelerinin iyileştirilmesi ve yüklemedeki işçilik paylarının düşürülmesi,*
- *Depolama ve nakliye bakımından en uygun ambalaj alternatifinin seçimi*

Yukarıda sıralanan seçeneklerin sayısı artırılabilir.

İşletme bu seçeneklerden bir veya daha fazlasına başvurabilir. Görüldüğü gibi, her bir seçenek kendi içinde bir karar problemi teşkil etmektedir. Bu problemlerden en sık başvurulana ise taşıma alternatiflerinin seçimine ilişkin olanıdır. Taşıma alternatiflerinin seçimi, kimi zaman matematiksel bir problem biçiminde olmasa da, hemen hemen her lojistik yöneticisinin üzerinde zaman harcadığı bir karar problemi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Taşıma problemlerinin çözümünde mümkün çözüm aralığı içindeki herhangi bir çözüme ulaşmak, bu problemin ideal şekilde çözüldüğü anlamına gelmemelidir. Taşımaya konu edilen ürünlerin tamamının, istenilen sürede, farklı taşıma bileşimleriyle farklı şekillerde taşınması mümkün çözümleri ifade etse de, etkinlik ve öngörülen performans düzeyine ulaşmada mümkün çözümlerden yalnızca biri ideal çözüm olmaktadır. Buna problemin optimum çözümü denir. Ancak optimum çözümün sağlanması halinde işletmenin tercih ettiği bileşimin; en kısa sürede, en fazla ürünün, en düşük maliyetle taşındığı çözüme ulaşıldığı, ifade edilebilir.

Hangi taşıma bileşiminin optimum olduğu genellikle geçmişteki tecrübelere dayalı olarak belirlenmektedir ve zaman içinde sağlanan gelişmelerin mümkün çözüm kümesi üzerindeki etkisi de dikkate alınarak yeniden optimizasyon sağlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında optimizasyon geçici olmaktadır. Veri değişken ve kısıtlar altında sağlanan optimizasyon koşulları zamanla değişebilmekte ve yeniden optimum çözümün belirlenmesi gerekmektedir.

4 Bu istatistik için bakınız; Çancı, M.ve M. Erdal. (2003). Lojistik Yönetimi, İstanbul: UTİKAD, 1.

5 Örneğin yassı kutularda paketleme, ürünlerin geniş hacimleri ile taşınmaları sırasında ortaya çıkan yer kayıplarını azaltıcı bir taşıma seçeneği olabilmektedir. Bunun ürünlerin montaj yapılmaksızın yassı kutular halinde taşınması gerekebilir. Bu yolla birim alanda daha çok miktarda yük taşınabilmektedir.

Optimizasyonda Tamsayılı Doğrusal ve Bulanık Mantık Temelli Doğrusal Programlama Modellerinin Kullanımına İlişkin Literatür

Optimizasyonun taşıma maliyetleri üzerindeki iyileştirici etkisi; dağıtım lojistiği sürecinde taşıeron aracılığıyla sürdürülen taşıma faaliyetinin fiili maliyetleri ve sefer sayılarının, optimum dağıtım planı ile ulaşılabilir olan maliyetler ve sefer sayıları ile karşılaştırılması suretiyle ortaya konulabilir. İşletme, optimizasyon çözümü ile belirlenen dağıtım planını ex-ante olarak uygulamış olsa idi, optimum çözümden elde edilen taşıma maliyeti, fiili taşıma maliyetinden daha düşük olurdu.

Taşıma maliyetlerinin çeşitli yöneylem teknikleri ve/veya bu tekniklere dayalı bilgisayar yazılımları ile minimize edilebileceğine dair yapılmış birçok ampirik çalışma vardır. Literatürdeki bu çalışmaların; süre, mesafe, taşıyıcı sayısı ve taşınacak ürün miktarı gibi çeşitli konularda farklı ihtiyaçları ve varsayımları olan taşıma problemlerini ele aldığı ifade edilebilir. Birçoğunda karar problemleri modellenmiş ve çözümünde de doğrusal programlama, tamsayılı doğrusal programlama ve karışık tamsayılı doğrusal programlama, Bulanık mantık temelli doğrusal programlama tekniklerinden faydalanılarak maliyet minimizasyonu hedeflenmiştir.

Bu çalışmalara örnek olarak; Chen ve Wang (1997); Shih (1997); Ulucan ve Tarım (1997); Kim ve Kim (2000); Balakrishnan, Natarajan, ve Pangburn (2000); Ruiz ve Diğerleri (2004); Ergülen, Kazan ve Kaplan (2005); Chu (2005); Ergülen (2005); Olsson ve Lohmander (2005); Gül ve Elevli (2006); Ergülen ve Kazan (2007); Özdemir (2007) verilebilir.

Doğrusal programlama teknikleri geniş çekiciliğe sahiptirler. Taşıma, enerji, telekomünikasyon (iletişim) ve üretimin tüm şekillerini kapsayarak, pek çok endüstride başarılı olarak kullanılmıştır (Stapleton ve diğerleri, 2003: 54). Doğrusal programlama içinde özel

bir form olan tamsayı doğrusal programlama (TDP) ise, karar problemlerine optimum tamsayı çözümü üretmek için geliştirilmiştir (Lee, 1988: 74). TDP modellerinde değişkenlerinin tamamı veya bir kısmı tamsayı değerler alır. Bu modellerde kısıtlayıcıları doğrusal eşitsizliklerden ve amaç fonksiyonları da doğrusal fonksiyonlardan oluşur.

Taşıma maliyetlerinin minimize edilmesinde bir diğer önemli teknik de bulanık mantık temelli doğrusal programlamadır. Bulanık mantık temelli doğrusal programlama (BMTDP) modeli ile optimizasyon uygulayanlardan bazıları şunlardır: Teodorovic ve Vukadinovic (1998); bulanık mantık kuralları kullanarak araç yönlendirme, izole edilmiş sinyalizasyon kavşaklarda bulanık mantık ile kontrol ile kent içi ekspres yollarda bulanık kontrol, bulanık ve geleneksel yöntemleri kullanarak trafik akış ve kontrol simülasyonu (Robert ve Keith, 1993), matematiksel modellerde birçok klasik işletimsel araştırma problemlerinde fuzzy setleri (Chanas, 1982), fuzzy ile network planlama, network kullanımı yardımıyla maliyetlerin minimizasyonu (Gazdik, 1983), kritik yol analizlerinde fuzzy faaliyet sınırlama süresi (Kamburowski, 1983), kritik yol planlama ve programlamada matematiksel tabanlı yaklaşımlar (Kelley, 1961), Fuzzy PERT ve Stochastic (Lootsma, 1989) biçiminde sıralanabilir. Ayrıca literatürde fuzzy dağıtım uygulaması esaslı proje yönetimi (Mon, vd., 1995), PERT'te faaliyet sürelerinin dağılımı (Golenko-Ginsberg, 1988), beklenen değerlerin tanımlanması (Shipley, vd., 1996) ve Fuzzy set teorisi yaklaşımı ile maliyet değişiminin incelenmesi (Zebda, 1984); (Lootsma, 1989) çalışmaları yapılmıştır.

Örnek Olay İncelemesi:

Örnek olay incelemesi sonucunda, işletmede taşıma aracılığıyla sürdürülen taşıma faaliyeti sırasında katlanılan fiili maliyetlerin ve sefer sayısının doğrusal programlamanın yanı sıra bulanık mantık programlaması uygulanarak sağlanacak

optimizasyon ile azaltılarak iyileştirilmesi sonucunda farklılaşan kapsamlı gelir tablosu ve finansal oranların karşılaştırılması amaçlanmaktadır. Ancak işletmenin cari muhasebe organizasyonu içinde tedarik, üretim ve dağıtım lojistiği süreçlerinde katlanılan taşıma maliyetlerinin birbirinden ayrı biçimde belirlenme olanağı bulunmadığından, yalnızca dağıtım lojistiği maliyetlerinde minimizasyon sağlanabilmektedir. Olay incelemesi de bu bağlamda kapsam bakımından yalnızca dağıtım ile ilgili optimum taşımanın belirlenmesi ve bu süreçteki taşıma işinin minimum maliyetle nasıl gerçekleştirileceğinin araştırılması ile sınırlandırılmıştır.

Olay incelemesine konu firma, margarin ve likit yağ üretiminde bulunmakta ve ürettiği mamulleri Türkiye genelinde belli bölgelerde konuşlanmış bayilere dağıtmaktadır. Firmanın merkezi Adana olup, dağıtım yapılan iller; Afyonkarahisar, Ankara, Antalya, Balıkesir, Burdur, Bursa, Edirne, Eskişehir, İstanbul, İzmir, Kayseri, Kırşehir ve Konya'dır.

Fiili dağıtım maliyetinin belirlenmesinde; dağıtımda kullanılacak araçların fiili kilogram başına taşıma maliyetleri kullanılmaktadır. Araçların fiili kilogram başına taşıma maliyetleri firma ile taşıeron arasındaki sözleşme ile belirlenmektedir ve yapılan anlaşmaya göre Ocak fiyatları ile başlayan sözleşme fiyatlarına sırasıyla; Mart, Haziran, Temmuz, Ağustos ve Kasım aylarında % 7,5 oranında zam yapılmaktadır. Bu durum birim taşıma fiyatlarının veri olduğunu göstermektedir.

Fiili dağıtımda yalnızca 13 tonluk araçları kullanan firmanın fiili dağıtım maliyeti; taşıma bölgelere dağıtılan yük miktarları ve fiili sefer sayıları yardımıyla hesaplanır. Buna göre firmanın yıllık fiili dağıtım maliyeti 591.061.000 TL olduğu belirlenmektedir. Optimizasyon yoluyla işletmenin fiili dağıtım için kullandığı 42 adet 13 ton kapasiteli araçların yanı sıra; 20 tonluk 24 adet ve 25 tonluk 9 adet aracın daha kullanabilmesi durumunda, taşıma maliyetlerinde sağlanacak tasarruf belirlenebilecektir.

5.1. Tamsayı Doğrusal Programlama (TDP) Modeli

Programlama modelleri, karar modellerindendir. Karar modellerinin temel özelliği; karar değişkenleri, parametreler, kısıtlar ve amaç fonksiyonu bileşenlerinden oluşmasıdır. Örnek olay incelemesinde tamsayı doğrusal programlama ve bulanık mantık temelli tamsayı doğrusal programlamadan yararlanılmıştır.

TDP modelinde kullanılan simgeler şunlardır:

i Dağıtımda kullanılan araç tipleri ($i = 1, 2, \dots, m$)

m Araç türlerinin sayısı

J Dağıtımın yapılacağı bölgeler (illerin plaka numaraları cinsinden) ($j = 1, 2, \dots, n$)

n Bölge sayısı

TDP modeli için tanımlanan amaç fonksiyonu aşağıdaki gibidir:

$$Z_{\min} = \sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n (d_{ij} X_{ij})$$

Tamsayı doğrusal programlama modelleri, yapısında yer alan bileşenlerin tanımlanması ve formüle edilmesiyle oluşturulmuş kabul edilirler. Karar değişkenleri; farklı türdeki araçların bölgelere yapacağı sefer sayılarını göstermektedir. Buna göre;

X_{1j} : Birinci tip aracın j bölgesine yapması gereken sefer sayısı

X_{2j} : İkinci tip aracın j bölgesine yapması gereken sefer sayısı

X_{3j} : Üçüncü tip aracın j bölgesine yapması gereken sefer sayısı

Karar modelinde yer alan parametreler, amaç fonksiyonun katsayılarını oluşturmaktadır. d_{ij} ile ifade edilmektedir ve i. tip araç ile j bölgesine

6 Özdemir (2007) tarafından yapılan bu çalışmanın amacı; dağıtım planının iyileştirilmesi durumunda sağlanan etkinlik (verimlilik) artışının etkilerinin incelenmesidir. Yazar bu amaç doğrultusunda, dağıtıma ilişkin ürün talep dönemini bir yıl kabul etmiş, sefer başına taşıma maliyetlerini yıllık ortalama değerler ile belirlemiş ve optimizasyon modelini bu varsayımlar altında bir kere çözümlemiştir. Yıllık fiili maliyete ve elde ettiği programlanmış çözüme dayalı kurguladığı bu çalışmayı nihayet duyarlılık analizleri derinleştirmiştir. Fakat adı geçen çalışmada, burada olduğu gibi yöntemlere dayalı bir karşılaştırma söz konusu değildir. Ayrıca bu çalışmada, Özdemir (2007) den farklı olarak iki farklı modelleme tekniği altında ve talep değişkenliği kısıtını ortadan kaldırarak (sipariş dönemi 10 gün kabul edilmiş ve her ay için 3 kez olmak üzere, yılda toplam 36 kez) optimizasyon çözümlemesi yapılmıştır.

yapılacak bir seferin birim maliyetini (TL/km.ton) cinsinden göstermektedir.

Modelin genel yapısında yer almayan parametreler kısıtlarda yer alır ve bunların da tanımlanması gerekir. Modelde süre kısıtı ve yük kısıtı için parametreler kullanılmıştır.

Süre kısıtında yer alan parametreler; a_j ve b_i ile ifade edilmiştir. a_j i.nci tip aracın j bölgesine yaptığı bir seferin süresini saat olarak ifade ederken; b_i i.nci tip araçla bir yılda sağlanabilecek toplam sefer saatini ifade etmektedir. Her bir araç türü ile bir yıl boyunca sağlanabilecek toplam sefer süresi saati (b_i) şu şekilde belirlenir.

$$\sum_{j=1}^n (a_j X_j) \leq b_i$$

Yük kısıtında yer alan parametreler; f_j ve h_j ile ifade edilmiştir. f_j i.nci tip aracın j bölgesine yapacağı bir seferde götürebileceği yük miktarını ton cinsinden ifade ederken; h_j : j.nci bölgenin yük talebini ton cinsinden ifade etmektedir.

Yük kısıtlarının formülasyonunda i.nci tip araçlarla j.nci bölgeye yapılacak seferlerin, bölgelerden gelen toplam yük talebini karşılamaya yetecek sayıda olması sağlanır. Yük kısıtlarını genel olarak aşağıdaki gibi formüle etmek mümkündür.

$$\sum_{i=1}^m f_{ij} X_{ij} \geq h_j$$

Pozitif ve Tam Sayı Olma Koşulu: Tam sayılı doğrusal programlama modellerinde karar değişkenlerinin sıfırdan büyük ve tam sayı değeri alması gerekir. Bu nedenle modele pozitif ve tam sayı olma koşulu da dahil edilir.

$$X_{ij} \geq 0 \text{ ve } X_{ij} \in Z$$

5.2. Bulanık Mantık Temelli Tamsayı Doğrusal Programlama (BMTDP) Modeli

Bulanık mantık temelli tamsayı doğrusal programlama modelinin genel yapısı, tamsayı doğrusal programlama modelinin genel yapısından farklıdır. Bu nedenle modelin genel yapısı; karar değişkenleri, modele ilişkin parametreler, kısıtlar modelde kullanılan simgeler aşağıdaki gibi yeniden tanımlanır.

TDP modeli için tanımlanan amaç fonksiyonu aşağıdaki gibidir:

$$Z_{\min} = \sum_{j=1}^n \alpha_j + \sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n c_j X_j + \sum_{i=1}^n g_i Y_i$$

$i = 1, 2, \dots, m$ (m: araç türleri sayısı)

$J = 1, 2, \dots, n$ (n: bölge sayısı)

Bulanık dağıtım modelinde de "i" araç tipini, "j" aracın sefer yapacağı yeri göstermek üzere, amaç denkleminde kullanılan parametreler aşağıdaki gibi tanımlanır:

α_j : j merkezinin talebinde yer alan bulanık aralığın kullanım oranı

c_j : i. tip aracın j bölgesine yapacağı sefer maliyetini,
 g_i : i. tip kiralık aracın 10 günlük kira bedeli

Karar değişkenleri ise aşağıdaki gibi tanımlanır;

X_j : i. tip aracın j bölgesine yapacağı sefer sayısı

Y_i : Firmanın sahip olduğu araç filosuna dahil edilecek

i. tip araç sayısı

biçiminde ifade edilir.

7 Sefer sürelerinin belirlenmesinde, araçların sefer yapacağı bölgelerin Adana'ya olan uzaklıkları ile araçların yola devam edebilme zamanı ve önemli olmaktadır. Araçların yola devam edebilme süresi ise taşımanın gerçekleştiği ülkenin/ ülkelerin hukuki düzenlemeleri önemli olabilmektedir. Türkiye'de yürürlükte olan Karayolları Kanununa göre sürücüler, bir günde devamlı olarak beş saat araç, beş saatten sonra ara vermek suretiyle toplam dokuz saati aşmaksızın araç kullanabilmektedirler. Araçların seferlerin gerektirdiği sayıda sürücü ile sefere çıktığı ve Kara Yolları Kanuna göre ağır vasıtaların, yerleşim birimi dışında, yüklü iken azami hız olarak saatte 80 km sınırını aşmadıkları dikkate alınarak belirleme yapılmıştır.

Süre kısıtında yer alan parametreler bu kez, a_j , b_i ve ile ifade edilmiştir. a_j ve b_i TDP modelindeki anlamını burada da taşıırken; h_i : i.nci tip kiralanan aracın 10 günlük çalışma süresi (saat olarak). Süre kısıtlarını genel olarak aşağıdaki gibi formüle etmek mümkündür.

$$\sum_{j=1}^n (a_j X_j - h_i Y_i) \leq b_i$$

$j = 1, 2, \dots, n$ (n: bölge sayısı)

Yük kısıtında yer alan parametreler TDP modelinden oldukça farklıdır. Bu modeldeki parametreler, f_i , Q_j ve d_j ile ifade edilmiştir. f_j i.nci tip aracın j bölgesine yapacağı bir seferde götürebileceği yük miktarını ton cinsinden ifade ederken;

Dağıtım Yapılacak Malların Yük Kısıtı;

$$\sum_{i=1}^m f_i X_j + d_j \alpha_j + w_k - u_j \geq Q_j$$

$i = 1, 2, \dots, m$ (m: araç türleri sayısı)

$(j \neq k) \quad (j \neq t) \quad J = 1, 2, \dots, n$ (n: bölge sayısı)

$k = 1, 2, \dots, n$ (n: bölge sayısı)

$t = 1, 2, \dots, n$ (n: bölge sayısı)

f_i : i kapasiteli aracın seferdeki tonaj değeri,

Q_j : j merkezinin talep ettiği yük miktarı (kg. olarak)

d_j : j merkezinin talebindeki negatif sapma miktarı

W_k : k merkezinden bir aracın yol üstündeki j merkezine bıraktığı yük miktarı (kg)

U_t : j merkezinden bir aracın yol üstündeki t merkezine bıraktığı yük miktarı (kg)

Ayrıca, j merkezinin talep miktarında gerekirse kadar azaltma yapılabileceği (kadar talebin karşılanamayabileceği) kabul edildiğinde, talebin bulanık olan kısmını ifade eden bu miktar, talep miktarında izin verilen negatif sapmadır. Sapma miktarının kullanım oranı, değişkeninin değeri kadar olacaktır. değişkenlerinin 0 ve 1 arasında değerler

alabilmesi için yük kısıtları düzenlenmiştir. Bu modelde, öncelik sırasına göre aşağıdaki hedefler yer almaktadır:

- 1. Hedef:** Toplam taşıma maliyetinin minimizasyonu
- 2. Hedef:** Talep kapasiteleri için izin verilen negatif sapma miktarının kullanılan kısmının minimizasyonu

Birinci öncelikli amaca ilişkin değişkenlerin amaç fonksiyonundaki katsayılarına göre, ikinci öncelikli amaca ilişkin değişkenlerin () amaç fonksiyonundaki katsayılarının çok küçük bir değer olması gerektiğinden değişkenlerinin katsayıları bir olarak alınmıştır.

Bir diğer kısıt da bulanık aralığın kullanım oranına ilişkindir.

$$\alpha_j \leq 1 \quad j = 1, 2, \dots, n \quad (n: \text{bölge sayısı})$$

α_j : j merkezinin talebinde yer alan bulanık aralığın kullanım oranı

Son olarak "Pozitif ve Tam Sayı Olma Koşulu" BMTDP modelinde de geçerli bir kısıttır. Karar değişkenlerinin sıfırdan büyük ve tam sayı değeri alması gerekir. Bu nedenle modele pozitif ve tam sayı olma koşulları da aşağıdaki gibi dahil edilir.

$$X_j \geq 0 \quad \text{ve} \quad \text{tamsayı}, \quad Y_i \geq 0 \quad \text{ve} \quad \text{tamsayı}$$

$$W_{jk} \geq 0 \quad W_{jt} \geq 0$$

$$0 \leq \alpha_j \leq 1$$

5.3. Optimizasyonu Sınırlayan Hususlar ve Varsayımlar

Her araştırmada olduğu gibi bu çalışmanın da bazı kısıtları ve varsayımları bulunmaktadır.

Fiili dağıtımda, işletmeye hizmet sunan taşıyıcıya ait yalnızca 13 tonluk araçlar kullanılmaktadır ve taşımada kullanılan bu araç türlerinin kendi içinde model ve motor gücü bakımından homojen olduğu kabul edilmiştir.

Fiili maliyetlerin belirlenmesinde firma ile taşıyıcı

arasında yapılmış olan anlaşma esas alınmış ve işletmenin muhasebe fişleri ve belgelerinden hareketle oluşturulan tablolardan yararlanılmıştır.

Taşıma işi taşıyıcıya yaptırıldığından boş dönüş maliyetlerinin işletme için önemi bulunmamaktadır. Fakat araçların merkeze dönüşü için gerekli olan sürelerin araçların sağlayabilecekleri toplam sefer saatinden düşülmesi gerekmiştir. Bu nedenle süre kısıtlarında sadece merkezden bölgeye değil, aynı zamanda bölgeden merkeze dönüşte geçen süreler ve duraklamalar da dikkate alınmıştır.

Finansal tablo analizi yıllık finansal tablolara dayalı olarak gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle yıllık fiili maliyet ile firmanın ürünlerine olan talepteki değişkenliği de içerecek biçimde her ayın 3'er on günlük dönemleri dikkate alınmak suretiyle toplam 36 kez model çözdürülerek optimum taşıma maliyetleri elde edilmiştir. Başka bir ifadeyle talebin sabit kaldığı dönem uzunluğu 10 gün olarak belirlenmiştir.

Optimizasyonun giderler üzerinde yarattığı etkinin değerlendirilmesi noktasında da kapsamlı gelir tablosunda raporlanan PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ'nin muhteviyatının nelerden oluştuğu ve bu kalem içinde raporlanan unsurların optimizasyona esas olup olmadıklarının da bilinmesi önemlidir. Başka bir ifadeyle optimizasyon yoluyla etkilendirilebilecek olan kalemlerin yanı sıra bağlanmış yapısal giderler de söz konusu olabilir ve bu giderlerin optimizasyon yolu ile iyileştirilmesi (minimize edilmesi) mümkün olmayabilir. Bu husus söz konusu kalemin raporlanan tutarının ne kadarının karar problemine bağlı olarak değişeceğini etkiler.

Teorik olarak tüm gider unsurlarını içerek şekilde matematiksel modeller yapılandırılabilir; ancak bu çok maliyetli ve zahmetlidir. Nitekim bunu sağlayabilmek için, en azından fonksiyonel gider hesabında raporlanmış tutarın (gider kaleminin), çeşitlerine göre ayrıştırılması; devamında da bu

giderlerin her birinin davranış biçimlerinin ortaya konulması gerekmektedir . Yani dağıtım seçeneğini değiştirince yalnızca faaliyet hacmine bağlı olarak değişen yakıt gideri iyileşmez; aynı zamanda personel, amortisman giderleri gibi sabit giderler de değişir. Fakat model, daha çok değişken gidere odaklanır; sabitleri içselleştirmek pek kolay olmaz. Bu nedenle modelin ulaşacağı sonuç üzerinden de bu konuyla ilgili bir değerlendirme yapacak olursak; sefer sayısındaki azalma ile maliyetteki azalmanın birbirine oransal olarak yakın olmaması; sabit giderlerin modelde içselleştirilmesinin güçlüğünün bir sonucu olmaktadır. Bu yüzden optimizasyon modelinin gerçeği yansıtacak biçimde ve yalnızca kontrol edilebilen gider unsurları yönüyle gerçekleştirilmesinin yeterli olduğu kabul edilmiştir.

6. Bulgular

Uygulama örneğindeki firmanın fiili dağıtım maliyeti ve optimum dağıtım planlarına göre sağlanabilecek maliyet tasarrufları sonrası taşıma maliyetleri Tablo-1'de verilmiştir.

Tablo-1. Fiili ve Programlanmış Dağıtım Maliyetleri ve Sağlanan Tasarruflar

Fiili	TDP	BMTDP
591.061.000	540.176.000	493.786.000
Sağlanan Tasarruf	50.885.000 (% 8,61)	97.275.000 (% 16,46)

Optimizasyon ile sağlanan maliyet tasarrufunun kapsamlı gelir tablosu üzerindeki etkisi, ancak statik bir analiz türü olan oran analizleri ele alınmıştır.

8 Buna yönelik bir çalışma için bkz: Ünalın, S. (2006). Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığında Sefer Maliyetlerinin Oluşturulması, Yaklaşım Dergisi, (164).

9 Tabloda bazı oranlar negatif değer ile ifade edilmişlerdir. Bunun nedeni, bu oranların pay veya paydasında diğer oranlardan farklı olarak gider kalem(ler)inin yer almasıdır. Bu sayede söz konusu oranların niteliksel farklılığı ve değişim yönü diğerlerinden ayrıştırılmıştır.

Elde edilen bu sonuçlar karşısında ulaşılabilecek değerlendirmeler ise şöyledir:

Oran analizleri; likidite analizi, mali yapı analizi, faaliyet analizi ve karlılık analizleri olmak üzere dörde ayrılmaktadır (Koç Yalın, 1988: 249; Akdoğan ve Tenker, 2007: 649). Bu oran gruplarının bazıları ve/veya gruplar içinde yer alan oranlardan bazıları da optimize edilmiş dağıtım programı neticesinde sağlanan maliyet tasarrufundan etkilenmeyen kalemleri esas alarak hesaplandığından yalnızca etkilenen oranlar seçilerek Tablo-2'deki bulgulara ulaşılmıştır.

Kar ile satışlar arasındaki ilişkiler yönüyle;

Satışlar ile çeşitli kar kalemleri arasında ilişkiler kurarak, bu karların yeterli olup olmadığını ortaya koymak üzere hesaplanan oranlardır. Kar kalemleri içinde brüt satış karı/zararı ile faaliyet karı/zararının büyüklüğü, işletmenin ana faaliyetlerinin yerine getirilmesindeki başarımına dair önemli bir ölçüt niteliği taşır. Bu bağlamda brüt satış karı kaleminin, kendinden sonraki gider ve zarar kalemlerini karşılamaya yeter ve dönem net karına kadar ulaşabilecek bir düzeyde olması önem arz eder. Fakat brüt satış karı/zararı, işletmenin yalnızca satışlarına ilişkin bilgi verir; yürütülen faaliyetlerin başarımına ilişkin bilgi vermez. Bu nedenle performans ölçümünde faaliyet karı/zararı kalemi daha öne çıkmaktadır (Örten ve Özdemir, 2006: 7). Optimizasyon sonucunda ortaya çıkan tasarrufun da, işletmenin diğer karlılık kalemlerinde yarattığı değişimden ziyade bilhassa faaliyet karı/zararı kaleminde yarattığı etki önem arz etmektedir.

Oranlara bakıldığında; işletmenin karlılık oranlarından brüt satış karlılığında herhangi bir değişim olmadığı görülmektedir. Bunun nedeni, ortaya çıkan maliyet tasarrufunun brüt satış karı/zararı üzerinde etkili olmamasıdır.

Optimizasyon neticesinde tutarı değişen (azalan) tek kalem faaliyet giderleri içindeki pazarlama, satış ve dağıtım giderleridir. Bu grup içinde, brüt satış karlılığı dışında kalan tüm oranlar, söz konusu kalemdaki değişiklik nedeniyle etkilenmiştir (iyileşmiştir).

Tablo-2. Oran Analizleri

	Fiili	TDP	BMTDP	Δ1	Δ2
	(1)	(2)	(3)	(2-1)	(3-1)
Brüt Satış Kârlılığı (Brüt Satış Kar Marjı) Brüt Satış Karı / Net Satışlar	0,16804	0,16804	0,16804	0	0
Faaliyet Oranı ¹ [(STMM+ Faaliyet Giderleri) / Net Satışlar]	-0,93883	-0,93109	-0,92403	0,00774	0,01480
Harcama Oranı Faaliyet Giderleri / Net Satışlar	-0,10686	-0,09912	-0,09207	0,00774	0,01479
Dağıtım Maliyet Oranı PSDG / Net Satışlar	-0,08991	-0,08217	-0,07511	0,00774	0,01480
Faaliyet Kârlılığı Faaliyet Kârı / Net Satışlar	0,06289	0,07063	0,07768	0,00774	0,01479
Dönem Kârlılığı (Vergi Öncesi Kârlılık) VÖK / Net Satışlar	0,06446	0,07220	0,07926	0,00774	0,01480
Dönem Net Kârlılığı Net Kâr / Net Satışlar	0,07735	0,08664	0,09511	0,00929	0,01776
Kapsamlı Kârlılık oranı Toplam kapsamlı gelir / Net Satışlar	0,07728	0,08657	0,09504	0,00929	0,01776
Özsermayenin Kârlılığı Oranı (ROE) (Net Kâr / Özkaynaklar)	1,01611	1,13813	1,24937	0,12202	0,23326
Aktif Kârlılığı (ROA) (Net Kâr / Toplam Aktifler)	0,37060	0,41511	0,45568	0,04451	0,08508
Net Aktif Kârlılığı (RONA) [Net Kâr / (Duran Varlıklar + Net İşletme Sermayesi)]	0,97976	1,09741	1,20468	0,11765	0,22492
Yatırılan Sermayenin Getirisi Oranı (ROIC) [(Net Kâr – Temettüleri) / Toplam Yatırılan Sermaye]	0,30146	0,34596	0,38653	0,04450	0,08507
Net Özvarlık Kârlılığı (ROTA) (EBIT / Total Net Assets)	1,0088	1,1308	1,2421	0,12200	0,23330
EBITDA / Toplam Aktifler (EBITDA / Toplam Aktifler)	0,26158	0,29867	0,33248	0,03709	0,07090
Faizleri Karşılama Oranı (EBIT / Faiz Gideerleri)	138,04676	154,74405	169,96637	16,69729	31,91961
EBITDA'nın Faizleri Karşılama Gücü (EBITDA / Faiz Gideerleri)	98,14274	112,05715	124,74241	13,91441	26,59967
Temettü Ödeme Oranı (Hisse Başına Temettü / Hisse Başına Kazanç)	0,00019	0,00017	0,00015	-0,00002	-0,00004

EBIT: Earnings Before Interest, Tax

EBITDA: Earnings Before Interest, Tax, Depreciation & Amortization

Örneğin faaliyet karlılığında artışa neden olmuştur. Fiili durumda faaliyet karlılığı % 6,29'dır. TDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda faaliyet karlılığı (sağlanan % 0,77'lük bir artışla) % 7,06'ya BMTDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda da (sağlanan % 1,48'lik bir artışla) % 7,76'ya yükselmiştir.

Kar ile satışlar arasındaki ilişkiyi göstermek üzere faaliyet giderleri ya da bu grup içinde yer alan herhangi bir kalem de net satışlara oranlanabilir. Örneğin pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, net satışlara oranlandığında; fiili durumda % - 8,99 olarak belirlenmiştir. Buna karşın TDP modeli sonuçları altında % - 8,22 BMTDP modeli altında da % -7,51'e ulaşılmıştır.

Faaliyet giderlerindeki azalmanın kendinden sonraki diğer oranlar üzerindeki etkisi, dönem net karlılığı ve kapsamlı karlılık oranı dışında, aynı oranda ve aynı yönde olmaktadır. Yani bu grupta yer alan oranlarda genel olarak fiili durum ile TDP modeli arasında % 0,77, fiili durum ile BMTDP arasında da % 1,48'lik iyileşme sağlanabilmektedir. Buna karşın dönem net karlılığı ve kapsamlı karlılık oranı yönünden fiili durum ile TDP modeli arasında % 0,93, fiili durum ile BMTDP arasında da % 1,78'lik iyileşme sağlanabilmektedir. Dönem net karlılığı ve kapsamlı karlılık oranlarındaki değişimin farklı olmasının nedeni, ayrılan vergi karşılığıdır.

Kar ile sermaye arasındaki ilişkiler yönüyle;

İşletmenin sermayesinin (öz kaynaklarının ve yabancı kaynaklarının) tabi olduğu uzun dönemli riskleri ve getirileri de dikkate alarak, sermayenin verimli kullanılıp kullanılmadığının tespitine yöneliktir. İşletmeye yatırılan bir birimlik kaynağın getirisi ile ilişkisini ortaya koyan oranlardır.

İşletmenin fiili durumdaki özsermayenin karlılığı (ROE) % 101,61'dir. TDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda (sağlanan % 12,2'lik bir artışla) % 113,81'e, BMTDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda da (sağlanan % 23,3'lik bir artışla) % 124,94'e yükselmiştir. Bunun anlamı;

işletmeye konulan her yüz liralık sermayeden elde edilebilecek getirinin, optimizasyon sayesinde yükseldiğidir.

İşletmenin sahip olduğu varlıklar ile ne kadar kar elde edebildiğini gösteren aktif karlılığı (ROA) ise, dönem net karının aktif toplamına oranlanması suretiyle hesaplanır. Bu oran, işletmenin sahip olduğu aktiflerinin verimli kullanılıp kullanılmadığı hakkında bilgi sunar. Firma örneğinde fiili sonuçlardan hesaplanan ROA % 37,06'dır. TDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda (sağlanan % 4,45'lik bir artışla) % 41,51'e, BMTDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda da (sağlanan % 8,51'lik bir artışla) % 45,57'ye yükselmiştir. Bunun anlamı; işletmeye konulan her yüz liralık sermayeden elde edilebilecek getirinin, optimizasyon sayesinde yükseldiğidir.

İşletmenin finansal anlamda yeterliliğini de gösteren net aktif karlılığı (RONA); ROA'dan farklı olarak, kısa vadeli borçların ödenmesinde kullanılacak likit varlıklardan sonra işletmenin elinde kalan varlıkların uzun dönemdeki değer yaratma potansiyeline işaret eder. Fiili durumda % 97,98 olan RONA, TDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda (sağlanan % 11,77'lik bir artışla) % 109,74'e BMTDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda da (sağlanan % 22,49'lik bir artışla) % 120,47'ye yükselmiştir.

İşletmenin fiili durumdaki yatırılan sermayenin getirisi oranı (ROIC) % 30,15'dir. TDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda (sağlanan % 4,45'lik bir artışla) % 34,60'a, BMTDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda da (sağlanan % 8,5'lik bir artışla) % 38,65'e yükselmiştir. Bunun anlamı; işletmeye konulan her bir birimlik sermaye başına, ortaklara temettü ödendikten sonra sağlanan getirinin, optimizasyon sayesinde yükseldiğidir.

İşletmenin fiili durumdaki net özvarlık karlılığı oranı (ROTA) % 100,88'dir. TDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda (sağlanan % 12,20'lik bir artışla) % 113,08'e, BMTDP modeli ile gerçekleştirilen

optimizasyon sonucunda da (sağlanan % 23,33'lük bir artışla) % 124,21'e yükselmiştir.

İşletmenin fiili durumdaki EBITDA/Toplam Aktif oranı % 26,16'dır. TDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda (sağlanan % 3,71'lik bir artışla) % 29,87'e, BMTDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda da (sağlanan % 7,09'luk bir artışla) % 33,23'e yükselmiştir.

Mali yükümlülüklerin karşılanmasında yeterli gelirin elde edilip edilmediğini gösteren oranlar yönüyle

Mali yükümlülüklerin karşılanmasında yeterli gelirin elde edilip edilmediğini gösteren oranlar; İşletmenin tüm faaliyetlerini yürüttüğü sırada ortaya çıkan finansman gereksinimlerini ve bu gereksinimleri nedeniyle katlanmak zorunda kaldığı borçlanma maliyetlerini (faiz giderlerini) karşılamaya yetecek ölçüde gelir elde edip etmediğini ortaya koyan oranlardır. Yaygın olarak kullanılan oranlar, faizleri karşılama oranı ve sabit giderleri karşılama oranıdır. Faizleri karşılama oranı; vergi öncesi dönem karı ile faiz giderleri toplamının, faiz giderlerine oranlanması ile bulunur ve belirli bir dönemde katlanılan faiz giderlerinin kaç katı kazanç sağlanılabildiğinin göstergesi olmaktadır. Belirli bir dönemde sağlanan kazanç ile bu dönemde katlanılan faiz giderlerinin neden olduğu finansman gereksiniminin kaç katı daha fon kullanabilecek olduğunu gösteren faizleri karşılama oranı fiili durumda 138,05'dir. TDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda (sağlanan 16,69'luk bir artışla) 154,74'e, BMTDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda da (sağlanan 31,92'lik bir artışla) 169,97'ye yükselmiştir. Bunun nedeni, faiz gideri sabitken, vergi öncesi dönem karının optimizasyon sonucunda yükselmesine bağlı olarak, faizleri karşılama gücünün yükselmesidir.

10 Faizleri karşılama oranının hesaplanmasında, dönem gideri olarak kayıtlara alınmış faiz gideri finansman giderlerinin tamamı olarak kabul edilmiştir.

11 Sabit giderleri karşılama oranının hesaplanabilmesi için işletmenin sabit giderleri toplamının bilinmesi gerektiğinden sadece faizleri karşılama oranı hesaplanmıştır.

Faiz, amortisman ve tükenme payları öncesi karın faiz giderlerine oranlanması suretiyle hesaplanan EBITDA / Faiz Giderleri oranı fiili durumda 98,14'tür. TDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda (sağlanan 13,91'lik bir artışla) 112,06'ya, BMTDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda da (sağlanan 26,6'lık bir artışla) 124,74'e yükselmiştir. Bunun nedeni, faiz gideri sabitken, faiz, amortisman ve tükenme payları öncesi karın optimizasyon sonucunda yükselmesine bağlı olarak, faizleri karşılama gücünün yükselmesidir.

Dağıtılan temettü yönüyle

Hisse başına dağıtılan temettünün, hisse başına kazanç tutarına oranlanması suretiyle hesaplanan temettü ödeme oranı fiili durumda % 0,19'dur. TDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda % 0,17'ye, BMTDP modeli ile gerçekleştirilen optimizasyon sonucunda da % 0,15'e gerilemiştir. Bunun nedeni, dağıtılan temettü sabitken, hisse başına düşen kazançtaki artıştır.

Sonuç

İşletmelerin önünde taşıma ile ilgili olarak bazı seçenekler bulunmaktadır. Bu seçenekler içinde, işletmenin kendi mülkiyetindeki araçlarla taşıma, kargo firmalarından ya da taşıyonlardan (taşıma kooperatiflerinden) hizmet satın alma veya dışarıdan hizmet sağlayan konusunda uzmanlaşmış şirketlerden taşıma hizmeti satın alma yer almaktadır. Bu bağlamda taşıma maliyetlerinin yönetimi, mevcut seçeneklerin değerlendirilmesini ve alınacak kararlarda, karar vericilerin en uygun (optimal) kararı seçmesini gerektirir. Bu bağlamda belirlenen optimum maliyet değerleri ile fiili maliyet arasındaki farklar; potansiyel maliyet tasarrufları veya katma değer artışlarını ifade eder. Bu farklar aynı zamanda işletmenin kapsamlı gelir tablosu kalemlerini ve bu kalemlerle hesaplanan finansal oranları da etkiler.

Lojistik maliyetlerinin, toplam ürün maliyeti içindeki payının sektörden sektöre değişse de, ortalama olarak

% 8-13 oranında pay tuttuğu ve bu pay içinde taşıma maliyetlerinin toplam lojistik maliyetleri içindeki oransal büyüklüğünün de ortalama % 50-65 arasında olduğu yönündeki görüş nazarında şu sonuçlara ulaşılabilmektedir:

- Optimizasyon yoluyla taşıma maliyetlerinin yönetiminde sağlanacak etkinlik ve beraberinde getireceği maliyet tasarrufları yadsınmamalıdır.
- Uygulama örneğinde işletmenin fiili dağıtım maliyeti 591.061.000 iken; TDP modeli ile % 8,61 oranında tasarruf ile 540.176.000 TL'ye BMTDP modeli ile de % 16,46'lık tasarrufla 493.786.000 TL'ye indirgenebilen bir dağıtım alternatifinin bulunduğu gözlenmiştir. Ayrıca fiili dağıtım programı yerine, bu alternatifler benimsenmiş olsa idi, işletmenin fiili kapsamlı gelir tablosunun ve çeşitli finansal oranlarının da bundan nasıl etkileneceği yine rakamsal olarak ortaya konulmuştur.
- Modellerden BMTDP modelinin, TDP modeline göre daha iyi bir çözüm ortaya koyduğu görülmüştür. Bu sonuç, BMTDP modelinin kuramsal üstünlüğünü doğrulamaktadır. Zira bulanık mantık, her gün kullandığımız ve davranışları sözel ifadeler ile yorumladığımız yapıya ulaşmamızı sağlayan matematiksel bir disiplindir. Bulanık mantıkta da klasik mantıkta olduğu gibi (0) ve (1) değerleri vardır, fakat bulanık mantık bu değerlerin dışında ara değerleri de kullanarak sonuç üretmektedir. Bununla ilgili literatürdeki bir örnek de şöyledir: Bir uzaklık probleminde mesafe, klasik mantık altında yakın ya da uzak olarak belirtilirken; aynı problemdeki uzaklıklar bulanık mantık altında, yakın ya da uzak olmanın ötesinde, ne kadar yakın ya da ne kadar uzak yönleri ile de değerlendirilebilmektedir.
- Oransal değişimler bazında değerlendirmelerde de aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

o Kar ile satışlar arasındaki ilişkileri gösteren oranlar yönüyle, dağıtım maliyetlerinin brüt satış karlılığına etkisi bulunmazken; Pazarlama, Satış ve Dağıtım

12 Ayrıntılı bilgi için bakınız: Zadeh (1978); Akbaş ve diğerleri (1998).

Giderleri'ndeki (faaliyet giderlerindeki) azalma faaliyet karlılığında fiili duruma oranla artışa neden olmuştur. Sağlanan etkinlik artışı, faaliyet karlılığından sonraki karlılık kalemlerini de aynı yönde ve aynı oranda artırmıştır. Fakat vergi karşılığı, dönem net karlılığı ve kapsamlı karlılıktaki değişimi biraz daha artırmıştır. o Kar ile sermaye arasındaki ilişkileri gösteren oranların tümünde aynı yönde iyileşmeler gözlenmiştir.

Bu iyileşmelerin oransal olarak aynı değildir. Çünkü oranlar arasında doğrusal ilişki bulunmamaktadır.

o Mali yükümlülükleri karşılamaya yeterli ölçüde gelir elde edilip edilmediğini gösteren oranlar yönüyle iki oran ele alınmıştır. Bu iki oran bakımından da aynı yönde farklı iyileşmeler gözlenmiştir.

o Son olarak optimizasyon dağıtılan temettüye etkisi bakımından yapılan değerlendirmede ise dağıtılan temettü tutarı sabitken, hisse başına kazanç potansiyelindeki artışa bağlı olarak düşüş gözlenmiştir.

• Optimizasyon finansal durum tablosu (bilanço) üzerinde de etkilidir. Ancak bu etki, gelir tablosundaki gibi doğrudan değil; dolaylı olmaktadır.

Kaynakça

- Akdoğan, N. and N. Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri. Ankara: Gazi Kitabevi, 11. Baskı.
- Akbaş, A., Can, B. ve Onat, M., (1998). İstanbul Kent içi T trafiğinin Optimizasyonu Üzerine Bir Öneri, 2. Uluslararası Ulaşım Sempozyumu Bildirileri, 201-219.
- Bal, H. (1995). Optimizasyon Teknikleri, Ankara: Gazi Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi, İstatistik Bölümü.
- Balakrishnan, A., H. P. Natarajan and M. S. Pangburn. (2000). "Optimizing Delivery Fees For a Network of Distributors, Manufacturing and Service Operations Management", 2, (3), 297-316.
- Chanas, S. (1982). Fuzzy Sets In Few Classical Operational Research Problems, Approximate Reasoning In Decision Analysis, North-Holland, Amsterdam.
- Chen, M. and W. Wang. (1997). "A Linear

- Programming Model for Integrated Steel Production and Distribution Planning", *International Journal of Operations and Production Management*, 17, (6), 592-610.
- Chu, C-W. (2005). "A Heuristic Algorithm for the Truckload and Less-Than-Truckload Problem", *European Journal of Operational Research*, 165, 657-667.
- Çancı, M. and M. Erdal. (2003). *Lojistik Yönetimi*, İstanbul: UTİKAD.
- Ergülen A., H. Kazan ve M. Kaplan. (2005). "İşletmelerde Dağıtım Sistemi Maliyetleri Minimasyonu İçin Çözüm Modeli: Bir Firma Uygulaması", *S.Ü., Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (13).
- Ergülen, A. ve H. Kazan. (2007). "Taşımacılık Sektörünün İşleyiş Süreci, Bulanık Dağıtım Probleminin Tamsayılı Doğrusal Programlama Model Denemesi", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 3, (6), 109-125.
- Ergülen, A. (2005). "İşletmelerin Dağıtım Stratejilerinin Oluşturulması Modeli: Dağıtım Koşullarının Ağır Olduğu Türkiye deki Doğu ve Kuzey İlleri Üzerine Örnek Bir Uygulama", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19, (1), 325-342.
- Gazdik, I. (1983). *Fuzzy Network Planning*, *IEEE Transport. Reliability*, R-32 (3), 304-313.
- Golenko-Ginsberg, D. (1988). *On the Distribution of Activity Times in Pert*, *Journal of Operational Research. Society*, 39 (8), 767-771.
- Gökçen, G. (2003). *Lojistik Maliyetler, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi*, 5 (3), 63-74.
- Gül, M. L. and S. Eevli. (2006). "Tamsayılı Doğrusal Programlama ile Bir Çimento Fabrikasının Nakliye Probleminin Çözümü", *Erciyes Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 22, (1), 229-241.
- Hacırustemoğlu, R. and M. Şakrak. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi. (t.y.). *Kobi'lerin Uluslararası Rekabet Güçlerini Artırmada Tedarik Zinciri Yönetiminin Önemi*. Ankara.
- İslamoğlu, A. H. (2000). *Pazarlama Yönetimi*. İstanbul: Beta Yayınevi, 2. Baskı.
- Kamburowski, J. (1983). "Fuzzy Activity Duration Times In Critical Path Analyses", *International Symposium on Project Management*, New Delhi, 194-199.
- Karayolları Genel Müdürlüğü, (t.y.) Erişim Adresi: <http://www.kgm.gov.tr>, Tarihi: 10.05.2006.
- Kelley, I. E. (1961). "Critical Path Planning and Scheduling-Mathematical Basis", *Operational Research*, 9, 296-320.
- Kim, J-U and Y-D Kim. (2000). "A Lagrangian Relaxation Approach to Multi-Period Inventory / Distribution Planning", *Journal of the Operational Research Society*, 51, 364-370.
- Kobu, B. (2003). *Üretim Yönetimi*, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, Onbirinci Baskı
- Koç Yalkın, Y. (1988). *İşletmelerde Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Siyasal Bilgiler Fakültesi, 6. Baskı.
- Lee, S. M. (1988). *Introduction to Management Science*, New York: Saunders College Publishing, Second Edition
- Lootsma, F. A. (1989). "Stochastic And Fuzzy Pert", *European Journal of Operational Research.*, 43, 174-183.
- Mon, D. L., C. H. Cheng., and H. C. Lu. (1995). "Application Of Fuzzy Distributions On Project Management, Fuzzy Sets And Systems", *European Journal of Operational Research*, 227-234.
- Olsson, L. and P. Lohmander. (2005). "Optimal Forest Transportation with Respect to Road Investments", *Forest Policy and Economics*, 7, 369-379.
- Örten, R. and F. S. Özdemir. (2006). *Eczane İşletmelerinde Stokların Değerlemesi ve Dönem Karının Belirlenmesi*, *Vergi Sorunları Dergisi*, (4), 7-18.
- Özdemir, F. S. (2007). *Lojistik maliyet yönetiminde optimizasyonla sağlanan etkinlik artışının işletmelerin finansal yapısı üzerindeki etkisinin taşıma maliyetleri yönünden incelenmesi* (Basılmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İktisadi Araştırmalar Vakfı, Ünal Aysal Tez Değerlendirme Yarışma Dizisi.
- Robert, L. K. and R. B. Keith. (1993). *Fuzzy Logic And*

Control, Prentice Hall.

Ruiz, R., C. Maroto and J. Alcaraz. (2004). "A Decision Support System for a Real Vehicle Routing Problem", *European Journal of Operational Research*, 153, 593-606.

Shih, L. H. (1997). "Planning of Fuel Coal Imports Using Mixed Integer Programming Method", *International Journal of Production Economics*, 51 (3), 243-249.

Shipley, M., A. De Korvin, and K. Omer. (1996). "A Fuzzy Logic Approach for Determining Expected Values: A Project Management Application", *Journal of Operational Research. Society*, 47, 562-569.

Stapleton, D.M., J. B. Hanna, and D. Markussen. (2003). "Marketing Strategy Optimization: Using Linear Programming to Establish an Optimal Marketing Mixture", *American Business Review*, 32, 54-62.

Teodorovic, D. and K.Vukadinovic. (1998). "Traffic Control And Transport Planning A Fuzzy Sets And Neural Networks Approach", *Kluwer Academic Publishers*, 69-89.

Ulucan, A. and Ş. A. Tarım. (1997). "Petrol Ürünlerinin Deniz Yolu ile Taşınmasında Maliyet Minimizasyonu: Petrol Ofisi A.Ş. İçin Karışık Tamsayı Programlama Uygulaması", *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*

Dergisi, 15, (1), 189-197.

Ünalan, S. (2006). *Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığında Sefer Maliyetlerinin Oluşturulması, Yaklaşım Dergisi*, (164).

Wikipedia, Erişim Adresi: <http://tr.wikipedia.org/wiki/Nakliye>, Tarihi: 15.09.2012.

Zadeh, L.A., (1978). Fuzzy Sets as a Basis for a theory of possibility, *Fuzzy Sets and System* 1, 3-28.

Zebda, A. (1984). "The Investigation of Cost Variances: A Fuzzy Set Theory Approach", *Decision Science*, 15, 359-388.

Ek: Örnek Olay İçin Analize Tabi Tutulan Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gerekli Bazı Bilgiler

Ek: Örnek İşletmenin Kapsamlı Gelir Tablosu ve Bazı Bilgileri

31 Aralık 2010 Tarihi İtibariyle Sona Eren Hesap Dönemine Ait Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu
(Para Birimi - Bin Türk Lirası)

	Fiili	TDP Bazlı	BMTDP Bazlı
	1 Ocak 2010 - 31 Aralık 2010	1 Ocak 2010 - 31 Aralık 2010	1 Ocak 2010 - 31 Aralık 2010
Sürdürülen faaliyetler			
Satış gelirleri	6.573.951	6.573.951	6.573.951
Satışların maliyeti (-)	-5.469.272	-5.469.272	-5.469.272
Brüt kar	1.104.679	1.104.679	1.104.679
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri (-)	-591.061	-540.176	-493.786
Genel yönetim giderleri (-)	-104.358	-104.358	-104.358
Diğer faaliyet gelirleri	11.253	11.253	11.253
Diğer faaliyet giderleri (-)	-7.104	-7.104	-7.104
Faaliyet karı	413.409	464.294	510.684
Finansal gelirler	13.993	13.993	13.993
Finansal giderler (-)	-3.657	-3.657	-3.657
Sürdürülen faaliyetler vergi öncesi karı	423.745	474.630	521.020
Sürdürülen faaliyetler vergi gideri			
Dönem cari vergi gideri (-)	84.749	94.926	104.204
Ertelenmiş vergi geliri/(gideri)	0	0	0
Dönem karı	508.494	569.556	625.224
Diğer kapsamlı gelir			
Duran varlık değer artışı fonundaki değişim	---	---	---
Yabancı para çevrim farklarındaki değişim	-438	-438	-438
Diğer kapsamlı gelir kalemlerine ilişkin vergi geliri	---	---	---
Diğer kapsamlı (gider)/gelir (vergi sonrası)	-438	-438	-438
Toplam kapsamlı gelir	508.056	569.118	624.786
Dönem karının dağılımı			
Ana ortaklık payları	508.494	569.556	625.224
Azınlık payları	---	---	---
Toplam kapsamlı gelirin dağılımı			
Ana ortaklık payları	508.056	569.118	624.786
Azınlık payları	---	---	---
Ağırlıklı ortalama hisse senedi sayısı (beheri 1 TL)	151.800.000	151.800.000	151.800.000
Ana ortaklık hissedarlarına ait hisse başına basit kazanç	3,35	3,75	4,12

Dönen Varlıklar	814.785 TL
Duran Varlıklar	557.283 TL
Toplam Aktifler	1.372.068 TL
KVYK	853.070 TL
Özkaynaklar	500.432 TL
Ödenen Temettüpler	94.876 TL
Amortisman ve Tükenme Payları	64.837 TL
Yıllık dolaşımdaki ortalama hisse senedi sayısı	151.800.000

Hakemsiz Yazılar



Opinion Papers

ARSA KARŞILIĞI TESLİMLERDE ARSA SAHİBİ VE MÜTEAHHİTLERİN VERGİSEL DURUMLARI

Şeref TEKTAŞ
Vergi Dairesi Müdürü

Arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibine, arsa karşılığı daire veya iş yeri (bazı hâllerde her ikisi) verilmekte böylece arsa sahibi arsasının bir kısmını müteahhide devretme, müteahhit ise bunun karşılığında daire veya iş yerlerinin bir kısmını arsa sahibine devretme taahhüdünde girmektedir.

Arsa karşılığı inşaat işleri vergi mevzuatında münhasıran düzenlenmemiştir. Bugüne kadar genel hükümler ve aşağıda belirtilen mevzuat çerçevesinde sorunlar çözülmeye çalışılmaktadır.

- 16.12.1988 tarih ve 30 seri No.lu KDV Genel Tebliği

- 01.05.2007 tarih ve 264 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

- 25.03.2011 tarih ve 76 sıra No.lu Gelir Vergi Sirküleri

- 08.08.2011 tarih ve 60 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri

Basitçe arsa karşılığı daire veya iş yeri teslimi olarak ortaya çıkan durum; arsanın kişiye veya işletmeye ait olması, inşaat öncesi arsanın tapuda devri veya arsa devrinin yapılmayarak inşaatın bitimine müteakip satışın arsa sahibi ile konut veya iş yerini alan kişi arasında cereyan etmesi gibi çeşitli özellikli durumlar sebebiyle karmaşık bir hal almaktadır. Ortaya çıkan bu durumlar sebebiyle

mevcut mevzuat yetersiz kalmaktadır. Buna bir de mali idare ile yargı mercilerinin birbirinden farklı yaklaşımları eklendiğinde mükelleflerin hataya düşmesi kaçınılmaz olmaktadır.

Vergiden imtina etmek gibi genel bir sebep her zaman geçerli olmakla birlikte yukarıda belirtilen belirsizlikte işlemlerin kayıt dışına itilmesine sebep teşkil etmektedir.

Bu yazımızda konu, yukarıda belirtilen mevzuat ve muktezalar çerçevesinde açıklanacaktır.

“**Arsanın iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi durumunda, konut veya iş yeri karşılığı müteahhide yapılan arsa teslimleri genel oranda (%18) katma değer vergisine tabidir.**”

I- Katma Değer Vergisi Yönünden

30 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin D bölümünde; “Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya iş yeri teslimidir.” denilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesi:

“Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,” hükmündedir.

Yine aynı Kanun' un 2. maddesinin 1. fıkrasında "teslim" aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

"1. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi hâlinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi veya sürücüyü tevdi edilmesi de mal teslimidir."

Ayrıca 5. fıkrası "Trampa iki ayrı teslim hükmündedir." şeklindedir.

"Vergiye Doğuran Olayın Meydana Gelmesi" başlıklı 10. maddesi:

"Vergiye Doğuran Olay:

a) Mal teslimi ve hizmet ifası hâllerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması, (...) anında meydana gelir."

"Kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında gerçekleşen işlemlerde vergiyi doğuran olay, inşa edilen konutların arsa sahibine devir ve teslimi anında meydana gelecektir. Buna göre, arsanın bağımsız birim inşa edilmek üzere müteahhide tevdi sırasında arsa teslimi ile ilgili olarak vergiyi doğuran olay vuku bulmamakta, bağımsız birimlerin arsa sahibine teslim edildiği tarihte her iki teslim için (arsa ve bağımsız birimler) karşılıklı ve eş zamanlı olarak vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Ancak, arsaya karşılık verilecek konutların tesliminden önce arsanın mülkiyetinin konut tesliminde bulunacak kişi veya kurum adına tapuda tescilinin yapılması hâlinde arsa teslimi bakımından vergiyi doğuran olay tapuya tescil anında gerçekleşecektir."(1)

A- Müteahhide Teslim Edilen Arsanın Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

30 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde:

"1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi:

Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sa-

hibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi hâlinde, konut veya iş yeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi katma değer vergisine tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır." şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Arsanın iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi durumunda, konut veya iş yeri karşılığı müteahhide yapılan arsa teslimleri genel oranda (%18) katma değer vergisine tabidir.

Ancak, arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya iş yeri karşılığında tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

Arsa sahibinin ve müteahhit firmanın kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda; arsa sahibi şirket tarafından yapılacak arsa teslimi ile müteahhit şirket tarafından arsa sahibi şirkete yapılacak konut teslimleri ayrı ayrı satış hükmünde olup katma değer vergisine tabiidir. Her iki teslim için de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini müteakip emsal bedel üzerinden fatura düzenlenerek ilgili dönem beyannamesine dâhil edilecektir.

B- Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Teslim Edilecek Gayrimenkullerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

30 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde:

"2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İş yeri Teslimi :

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 8. maddesi gereğince, 150 m²'ye kadar konutların teslimi 31.12.1992 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna uygulaması ile ilgili olarak 9 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine, arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m²'ye kadar konut teslimlerine katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan iş yeri veya 150 m²'den büyük konut teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden katma değer vergisi uygulanacaktır.

Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen 150 m²'ye kadar konutlar dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi indirilemeyecek, bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ancak yüklenilen vergilerden, iş yeri veya 150 m²'den büyük konutlara isabet eden kısım indirim konusu yapılabilecektir. Bu uygulamada, 26 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "Kısmi Vergi İndirimi" başlıklı (G) bölümündeki açıklamalar esas alınacaktır." şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Arsa sahibine iş yeri ve 150m²'den büyük konut teslimleri %18 oranında, 150 m²'den küçük konut teslimleri ise %1 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

Müteahhit firma tarafından bir iş yerinin kendi adına fatura edilmesi hâlinde emsal bedel üzerinden %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

C-KDV Tevkifatı

Kat karşılığı inşaat yapılması hâlinde yapı denetim hizmetinden doğan verginin sorumlu sıfatıyla kimin tarafından beyan edileceği konusunda verilen muktezada; yapı denetim hizmetinin arsa sahibine değil müteahhide verildiği, bu nedenle müteahhit firma tarafından yapı denetim hizmeti bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutularak beyan edilip ödeneceği, VUK'un 229. maddesi dikkate alınarak arsa sahibi adına düzenlenmiş yapı denetim hizmetine ait faturanın müteahhit firma tarafından kaydedilerek indirim konusu yapılmasının mümkün olmayacağı belirtilmiştir.(2)

II-Vergi Usul Kanunu Yönünden

30 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin D bölümünde; arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim olduğu; bunlardan birincisinin, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisinin ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya iş yeri teslimi olduğu belirtilmektedir.

Ayrıca; Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinin 3. fıkrası, "Devir ve trampa satış hükmündedir." şeklindedir.

Arsa karşılığı inşaat işinde de iki ayrı teslim söz konusu olduğundan, müteahhitlerin arsa alımları istisna kapsamına girsin ya da girmesin, konut ve iş yeri satışlarının Vergi Usul Kanunu'nda sayılan belgelerle belgelendirilmesi gerekmektedir.

A- Arsa Tesliminde Belge Düzeni

Müteahhide teslim edilen arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi hâlinde, arsa sahibince müteahhide teslim edilen arsa ayrı bir teslim olacağından, arsa sahibi tarafından müteahhit

adına fatura düzenlenecektir.

Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya iş yeri karşılığında müteahhide tesliminde, arsa sahibinin mükellef olmamasından dolayı müteahhit tarafından arsa sahibine gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir. (3)

B- Daire ve İş yeri Tesliminde Belge Düzeni

Arsa karşılığı olarak dairelerin/iş yerlerinin arsa sahibine teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden) itibaren yedi gün içinde

“**Müteahhit
firma tarafından
bir iş yerinin kendi
adına fatura
edilmesi hâlinde emsal
bedel üzerinden
%18 oranında
KDV
hesaplanacaktır.**”

müteahhit tarafından arsa sahibi adına dairelerin/iş yerlerinin emsal bedeli üzerinden fatura düzenlenecektir. (3)

C- Gayrimenkullerin Maliyet Bedelinin VUK' a Göre Nasıl Tespit Edileceği

Gayrimenkullerin maliyet bedelinin VUK' a göre tespitinde aşağıdaki madde hükümlerinden hareket edilecektir.

"Maliyet bedeli:

Madde 262 – Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya hut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder."

" Gayrimenkuller:

Madde 269 – İktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değeriştir.

Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değeriştir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı;
- (...)"

"Gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler:

Madde 270 – Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer: (...)

2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

(2365 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile değişen fıkra) Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve **(5035 sayılı Kanun'un 48/1-c maddesi ile değişen ibare. Geçerlilik:01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004)** Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler."

1-Arsa Sahibi Açısından

Kat karşılığı elde edilen gayrimenkullerin maliyet bedeli; müteahhit tarafından arsa karşılığında teslim edilen gayrimenkullerin inşaatı için yapılan harcamaların toplamıdır. Bu bedel aynı zamanda kat karşılığı teslim edilen arsanın değerini ifade etmektedir.

Bu durumda kat karşılığı yapılan inşaat arsa sahibine düşen daire veya iş yerlerinin arsa sahibi adına tapuya tescil ettirildiği tarihte veya tapuya tescilinden önce kullanıma tahsis edildiği tarihte müteahhit tarafından

adına fatura edilen bedelin bu gayrimenkullerin maliyet bedeli olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Değer artış kazancının hesabında elden çıkarılacak gayrimenkulün maliyet bedelinin yukarıda izah edilen şekilde tespit edilememesi durumunda gayrimenkulün maliyet bedeli olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonunca tespit edilecek değer dikkate alınması gerekmektedir.

Arsa sahibi ticari işletme ise, bu işlem sonucunda arsasının bir kısmı elden çıkmakta, bunun karşılığında dairelere, iş yerlerine veya belli bir nakit paraya sahip olmaktadır. Ticari işletmenin müteahhide devret-

mediği arsa payı müteahhitçe verilen dairelere isabet ettiği için ticari işletme bu iktisadi kıymetleri kayıtlarına arsa payı dâhil olarak kaydetmelidir.

Ticari işletmenin müteahhide devretmediği uhdesinde kalan arsa payı, herhangi bir satış işlemine konu edilmediğinden, bu arsa payı için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. (4)

2-Müteahhit Açısından

Müteahhit inşa ettiği dairelerden/iş yerlerinden bir kısmını arsa sahibine vermekte ise, bunun karşılığın-

"Ticari işletmenin müteahhide devretmediği uhdesinde kalan arsa payı, herhangi bir satış işlemine konu edilmediğinden, bu arsa payı için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır."

da elde ettiği iktisadi kıymet müteahhidin arsa sahibinden devraldığı (müteahhide kalan dairelere isabet eden) arsa payıdır. Buna göre, arsa sahibine bırakılan dairelerin/iş yerlerinin karşılığında müteahhit ise kendisinde kalan dairelere/iş yerlerine isabet eden arsa payını devralmaktadır.

Müteahhit açısından **arsa maliyet bedeli** (arsa payı karşılığında) arsa sahibine teslim edilen daire ve iş yerlerinin yapımı için yapılan harcamaların toplamını oluşturmakta olup bu bedel inşaat maliyetinin de içerisinde yer almaktadır. Buna göre, arsa karşılığında müteahhit firma tarafından arsa sahibine verilecek daireler, iş yerleri için yapılan harcamalar veya ödenen nakit para anılan müteahhit firma açısından arsa sahibinden alınan arsa payının maliyet bedeli olacaktır.

Bu durumda müteahhit açısından arsa maliyeti,

Arsa sahibine bırakılan dairelerin/iş yerlerinin maliyet bedeli = Müteahhide devredilen arsa payı olmaktadır.

Müteahhit açısından kendisine kalan dairelerin/iş yerlerinin maliyeti ise, hem kendi daireleri/iş yerleri hem de bu daireler iş yerlerine isabet eden arsa payı için ödediği bedelin (arsa sahibine bıraktığı dairelerin, iş yerlerinin maliyet bedeli veya nakit paranın) toplamı olmaktadır. (4)

III-Gelir Vergisi Yönünden

Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında, gayrimenkul satışından elde edilen kazanç, kazancın elde ediliş biçimine göre, ya ticari kazanç ya da diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilecektir.

A-Elden Çıkarma Süresi

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Değer Artış Ka-

zançları" Başlıklı mükerrer 80. maddesinin 6 numaralı bendi:

"6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle değişen ibare Yürürlük: 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere) beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dola-

yısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)" şeklinde

Maddede devamla aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir.

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

5281 sayılı Kanun'un 27. maddesi ile 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere değişen fıkra. Yürürlük: 01.01.2006) Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (280 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2012 tarihinden itibaren 8.800 TL.) Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır."

Gelir Vergisi Kanunu'na 5615 sayılı Kanun'un 11. maddesi ile eklenen ve 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren Geçici 71. madde gereğince, 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan anılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınacaktır.

"(5615 sayılı Kanun'un 11. maddesi ile eklenen mad-

"Gayrimenkullerde iktisap, Türk Medeni Kanunu'nun 705. maddesi uyarınca, tapuya tescille olmaktadır."

de. Geçerlilik:01.01.2007; Yürürlük:04.04. 2007)

Bu Kanun'un mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin uygulanmasına ilişkin olarak, 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde sayılan ve 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan mal (gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınır."

Konuya ilişkin olarak 01.05.2007 tarihli 264 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde "4. Mal ve Hakların 5 Yıl İçinde Elden Çıkarılmasında Değer Artış Kazancı" başlığı ile açıklama mevcuttur.

B-Gayrimenkullerde İktisap Tarihinin Belirlenmesi

76 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak belli süre sonra elden çıkarılması durumunda, iktisap tarihinin belirlenmesine ilişkin aşağıdaki düzenlemeler yapılmış ayrıca konu örneklerle açıklanmıştır.

Gayrimenkullerde iktisap, Türk Medeni Kanunu'nun 705. maddesi uyarınca, tapuya tescille olmaktadır. Buna göre, kat karşılığı müteahhide veya kooperatiflere verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkuller dâhil, iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılması hâlinde, değer artışı kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün tapuya tescil edildiği tarih esas alınacaktır.

Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel hâllerde iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir.

Bu çerçevede, konut yapı kooperatifleri, Toplu Konut İdaresi veya diğer kişilerden gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullandıklarını; tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz fa-

turaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri hâlinde değer artışı kazancının tespiti yönünden fiilen kullanıma başladıkları tarih, iktisap tarihi olarak kabul edilecektir.

Gayrimenkulün ihale veya icra yoluyla alındığı durumlarda da fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alındığının yukarıda sözü edilen belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, tapu tescil işlemi olmasa dahi fiilen kullanıma bırakıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir. (5)

C-Veraset Yoluyla İntikaller

Bay B'ye veraset yoluyla intikal eden iki katlı ahşap bina, yıkılıp yerine yeni bir bina yapılması ve bu yeni binadan iki adet daire alınması karşılığında, müteahhide verilmiştir. Bay B, müteahhitten kat karşılığı aldığı iki adet daireyi teslim

aldığı yıl içinde satmıştır.

İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen gayrimenkulün, cins tashihi yapılarak kat karşılığı verilmesi hâlinde, "ivazsız iktisap edilme" niteliği değişmeyeceğinden, gayrimenkulün satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabii olmayacaktır. (5)

“ Gayrimenkulün ihale veya icra yoluyla alındığı durumlarda da fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alındığının yukarıda sözü edilen belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, tapu tescil işlemi olmasa dahi fiilen kullanıma bırakıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir. ”

D- Arsa Karşılığı İktisap Edilen Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması Durumunda Kazancın Nevi

Gayrimenkul alım-satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapıldığında, alım-satımın ticari faaliyetin unsuru sayılacağı açıktır. Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hâllerde, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü, muamelenin çokluğudur. Muamelenin çokluğu, gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla takvim yılında ardi ardına satılmasıdır.

Kat karşılığı müteahhide verilen arsanın üzerine inşa edilerek arsa sahibine verilen daire ve iş yerlerinin;

1) Tamamının iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde, topluca bir defada aynı kişiye satılmasından elde edilen kazancın, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesi hükmü gereğince "değer artışı kazancı" olarak vergilendirilmesi gerekir.

2) Söz konusu dairelerin;

- a) Aynı kişiye, farklı tarihlerde,
- b) Farklı kişi veya tüzel kişilere aynı tarihte,
- c) Değişik kişi ve tüzel kişilere, değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda,
- d) Bir kısmının tapuya tescil edildiği takvim yılı içinde toplu olarak, diğer kısmının ise takip eden takvim yılı içinde toplu olarak satılması durumunda, elde edilen kazanç ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Bu açıklamalara göre; arsa olarak iktisap edilen gayrimenkulün üzerine inşaat yapılması gayrimenkulün vasfını değiştireceğinden, bu bağımsız bölümlerin tapuya tescil tarihinin veya fiilen kullanım tarihinin yeni bir iktisap olarak dikkate alınarak bu tarihten itibaren 5 yıl içinde topluca bir defada aynı kişiye satılması hâlinde elde edilen gelirin değer artış kazancı, farklı tarihlerde farklı kişilere satılması hâlinde ise ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. (6)

Arsanın müteahhide kat karşılığı inşaat yapılmak üzere tapuda devredilmesi hâlinde satış işlemi gerçekleşmiş olacağından, iktisap tarihi ile satış tarihi arasındaki sürenin beş yılı aşmaması durumunda arsa satışından doğan kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Ancak söz konusu arsa ile ilgili olarak müteahhit ile yapmış olduğunuz kat karşılığı inşaat sözleşmesinin noterde yapılması ve durumun ayrıca tapu kayıtlarında tescil edilmemesi hâlinde, arsanın müteahhide satışından söz edilemeyeceğinden değer artış kazancının doğması söz konusu olmayacaktır.

E-Müteahhide Ait Dairelerin Arsa Sahibi Tarafından Sözleşme Gereği Tapuda 3. Kişilere Devrinin Yapılması Hâlinde Sorumluluk

Arsa sahibine ait olan daireler dışında kalan ve müteahhit ile yapılan sözleşme gereği fiilen arsa sahibine ait olmayan ancak tapuda adına kayıtlı görülen gerçekte müteahhide ait dairelerin üçüncü kişilere satışından elde edilen gelirin; müteahhit tarafından ticari kazanç olarak beyan edilmesi gerekir. Bu nedenle arsa sahibinin dairelerin satışı sırasında tapuda devir işlemi gerçek bir satış olmayıp herhangi bir vergilemeyi gerektirmemektedir. (6)

Kaynakça

- 1- Gelir İdaresi Başkanlığının 26.07.2006 tarih ve 55/5517-2009/58377 sayılı muk.
- 2- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 11/12/2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/12466 sayılı muk.
- 3- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 03/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2010-14001-33-8 sayılı muk.
- 4- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 03/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2010-14001-33-8 sayılı muk.
- 5- 76 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Sirküleri
- 6- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı 15/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.80-357 sayılı muk.

KİSMİ SÜRELİ İŞ SÖZLEŞMESİNİN KURUMA VERİLME ZORUNLULUĞUNDA SON DURUM

Dr. Özkan BİLGİLİ

Sosyal Güvenlik Kurumu Başmüfettişi

Giriş

4447 sayılı Kanun ile 506 sayılı Kanun’da önemli değişiklikler yapıncaya kadar, moda değişimle, sosyal sigorta hiç de esnek değildi!... Genel kabul, çalışan sigortalıların 30 gün sigortalı gösterilmesi/bildirilmesi...

1999 yılında yapılan kanuni değişiklik sonrasında ikincil düzenlemeler ile de sigortalıların hangi durumlarda 30 günün altında sigortalı bildirimlerinin yapılabileceği ve bu durumu kanıtlayıcı nitelikteki belgelerin neler olduğu belirlendi.

Bu durumlardan birisi kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışma ve bu durumu kanıtlayan yazılı iş sözleşmesiydi. Kısmi süreli iş sözleşmesinin kuruma verilme süresinde ise zaman içinde değişiklikler oldu.

Aşağıda belirtilen süreç kısaca açıklandıktan sonra, en son durumun ne olduğu ortaya konulacaktır.

I - Kısmi Süreli İş Sözleşmesinin Kanıtlayıcı Belge Sayılması

Sosyal sigorta sisteminde esneklik uygulamalarının başlamasıyla birlikte 1987 tarihli Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği ile 26 Şubat 2000 tarihinde önemli değişiklikler yapıldı. Özellikle, yönetmeliğin 17.maddesine eklenen fıkralar ile 30 günün altında bildirimlerin nasıl yapılacağı ve hangi belgelerin bu

durum için kanıtlayıcı nitelikte belge sayılacağı düzenlendi.

30 günün altında bildirimlerde kanıtlayıcı nitelikte sayılan belgelerden birisi de yazılı şekilde yapılan kısmi süreli iş sözleşmesi oldu. Belirtelim ki, 4857 sayılı İş Kanunu’ndan daha önce kısmi süreli iş sözleşmeleri sosyal sigorta mevzuatımıza girmiştir.

Daha sonra ise, e-bildirge uygulamasına da dayanak teşkil eden 2004 tarihli Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği 01 Mayıs 2004 tarihinde yürürlüğe girdi. Yönetmeliğin 20.maddesinde diğer hususların yanı sıra kısmi süreli çalışmalara ait yazılı iş sözleşmesinin eksik gün bildiriminde kanıtlayıcı nitelikteki belgelerden birisi olduğu kabulü devam ettirildi.

Bu kabul, 5510 sayılı Kanun sonrasında çıkarılan, 2008 ve 2010 tarihli Sigorta İşlemleri Yönetmelikleri’nde de aynen korundu.

2004 tarihli yönetmelikten bu yana, prim belgesinin internetten verilmeye başlaması ile birlikte kısmi çalışanlar için eksik gün kodu “06” olarak kullanılmaktadır.

*“30 günün altında
bildirimlerde
kanıtlayıcı nitelikte
sayılan belgelerden
birisi de
yazılı şekilde
yapılan kısmi
süreli
iş sözleşmesi
oldu.”*

II-Kısmi Süreli İş Sözleşmesi Kuruma Hangi Sürede Verilmeli?

30 günün altında bildirimlerde kanıtlayıcı nitelikteki belgelerden biri sayılan yazılı kısmi süreli iş söz-

leşmesinin kuruma verilme süresi diğer belgelerden farklı değildir. Bu belgenin de, eksik gün bildirim formu ekinde, ilgili aylık prim ve hizmet belgesinin kuruma verilmesi gereken sürenin sonuna kadar verilmesi gerekiyor.

Bu noktada herhangi bir sorun yok. Ancak sorun şu; kısmi süreli iş sözleşmesi bu şekilde çalışan sigortalılardan ötürü, her ay mı kuruma verilecek? Bu konuda farklı dönemlerde farklı uygulamalar olduğunu söyleyerek kısaca özetleyelim.

II.1-Birinci Dönem: Sözleşmenin Her Ay Verilmesi

1987 tarihli Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nde 26 Şubat 2000 tarihinden yapılan değişikliklerden sonra, eksik gün bildiriminde kanıtlayıcı nitelikte belge sayılan yazılı kısmi süreli iş sözleşmesinin her ay kuruma verilmesi gerekiyordu.

II.2-İkinci Dönem: Bir Kez Verilmesinin Yeterli Sayılması

1 Mayıs 2004 tarihi itibarıyla (Yeni)Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin yürürlüğe girmesinin ardından, ünitelerce yapılacak işlemleri açıklamak üzere bir de 13.05.2004 tarihli ve 16-318 ek sayılı Genelge çıkarılmıştır.

Söz konusu Genelge; işyerlerinde kısmi zamanlı (part-time) olarak çalışan sigortalılar için düzenlenmiş olan yazılı sözleşmenin noterden tasdikli olmasının zorunlu olmadığı, ayrıca, bu sözleşmenin, "Eksik Gün Bildirim Formu" ekinde ve aylık prim ve hizmet belgesinin verilmesi gereken yasal süre içinde kuruma verilmiş olması kaydıyla, söz konusu form ve sözleşmenin işverenlerden her ay istenilmeyeceği açıklanmıştır.

Öte yandan, kısmi süreli çalışmalara ait iş sözleşmesi noterden onaysız ve yasal süresi dışında verilmiş ise, verildiği ay ve sonrası için hüküm ifade edecek, başka bir deyişle verildiği ayı takip eden aylarda yine her ay istenilmeyecektir.

II.3-Üçüncü Dönem: Sözleşme Her Ay Verilmeli!...

Yap boz tahtası gibi, bu dönemde tekrar başa dönülüyor ve yazılı kısmi süreli iş sözleşmesinin her ay verilmesi zorunluluğunu doğuran bir işlem yapılıyor. Yapılan bu işlemin esasen çok da istenen bir işlem olmadığı ise sonradan anlaşıyor.

Şöyle ki; bilindiği üzere, Başkanlık Makamı'nın 19.01.2011 tarihli ve 41 sayılı OLUR'ları ile kurumu-

muz tarafından çıkarılan ve halen uygulanan genelgelerin, yürürlükte bulunan güncel mevzuata göre yeniden gözden geçirilmesi, güncelleştirilmesi ve konu bazında tekleştirilmesi uygulaması başlamıştır. Bu kapsamda çıkarılan genelgelerden birisi de "ilişiksizlik belgesi" konulu, 04.02.2011 tarihli ve 2011/13 sayılı Genelge'dir.

Söz konusu genelge, ilişiksizlik belgesi düzenlenmesi bahsi ile ilgili açıklamalar yapmış ve birçok genelge ve genel yazı da yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılan genelgelerden birisi de 16-318 ek sayılı Genelgedir.

Böyle olunca, 04.02.2011 tarihinden itibaren, "06" kodunda eksik gün bildirimi yapılan sigortalılar için, aylık prim ve hizmet belgesinin kuruma verilmesi gereken sürenin sonuna

kadar, her ay, eksik gün bildirim formu ekinde yazılı kısmi süreli iş sözleşmesinin de kuruma verilmesi zorunluluğu başlamıştır. Bu zorunluluk 1 Eylül 2012 tarihine kadar devam etmiştir.

“2004 tarihli yönetmelikten bu yana, prim belgesinin internetten verilmeye başlaması ile birlikte kısmi çalışanlar için eksik gün kodu “06” olarak kullanılmaktadır.”

Dahası, eski alışkanlıkla bu zorunluluğu yerine getirmeyenler hakkında idari para cezası da uygulanmıştır. Zira 5510 sayılı Kanun'un 102. maddesi birinci fıkrasının (c) bendinin 3 numaralı alt bendine göre: "Ek belgenin 86. maddenin beşinci fıkrasına istinaden kurumca re' sen düzenlenmesi durumunda, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin yarısı tutarında" idari para cezası uygulanması gerekmektedir.

II.4-Dördüncü Dönem: Yeniden Bir Kez Verilmesinin Yeterli Sayılması

Ortaya çıkan bu karmaşa yakın zamanda hem de daha üst bir hukuk normu ile düzeltildi. 01 Eylül 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren İşveren Uygulama Tebliği'nin (2.1.2.6) maddesinde konuyla ilgili gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Buna göre; işyerlerinde kısmi zamanlı (part-time) olarak çalışan sigortalılar için düzenlenmiş olan yazılı sözleşmenin noterden tasdikli olması zorunlu değildir. Kısmi süreli çalışmalara ait iş sözleşmesi noterden onaysız ve yasal süresi dışında verilmiş ise, verildiği ay ve sonrası için hüküm ifade edecektir. Kısmi iş sözleşmesinin, "Eksik Gün Bildirim Formu" ekinde ve aylık prim ve hizmet belgesinin verilmesi gereken yasal süre içinde kuruma verilmiş olması kaydıyla, söz ko-

nusu form ve sözleşme işverenlerden, sözleşme süresi boyunca, her ay tekrar istenilmeyecektir.

Hatta bu sefer uygulama alanı genişletilmiş, sadece sözleşme değil eksik gün formunun da her ay istenmeyeceği kararlaştırılmıştır.

Sonuç Olarak

04.02.2011- 01.09.2012 devresinde, eksik gün bildiriminde kanıtlayıcı belge verme zorunluluğu kapsamında olan işyerleri, "06" kodunda eksik gün bildirimi yapıp da, aylık prim ve hizmet belgesinin kuruma verilmesi gereken sürenin sonuna kadar eksik gün bildirim formu ekinde yazılı kısmi süreli iş sözleşmesini her ay kuruma vermemişler ise idari para cezası ile karşı karşıya kalacaklardır.

Bu durum, ilişiksizlik belgesi ile ilgili olarak kurum, 2011/13 sayılı Genelgesi ile düzenleme yaparken, hiç ilgisi olmadığı halde ve bazı bölümlerine istisna getirilmeden 16-318 ek sayılı Genelgenin yürürlükten kaldırılmasından doğmuştur.

Ancak sorun İşveren Uygulama Tebliği ile çözülmüş, 01 Eylül 2012 tarihinden geçerli olmak üzere, "06" kodunda eksik gün bildirimi yapılan durumlarda, yazılı kısmi süreli iş sözleşmesinin ve eksik gün bildirim formunun her ay verilmesi zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır.

YENİ BORÇLAR YASASINDA “İBRANAME”

Yener GÜVEN

Çalışma Sosyal Güvenlik Bakanlığı Baş İş Müfettişi

Yeni Borçlar Yasası ile iş hukukumuzda ve eski Borçlar Yasası'nda yer verilmeyen “İbraname” belgesi ile ilgili önemli düzenlemeler getirilmiştir. Bilindiği üzere 01.07.2012 tarihi öncesinde gerek iş kanunlarında gerekse 818 sayılı Borçlar Yasası'nda “İbraname” ile ilgili düzenleme yer almamaktaydı. İş akdinin sona ermesinden sonra işçinin işçilik alacakları konusunda, işverenden alacağı kalmadığını ve bulunmadığını gösterir irade beyanını düzenleyen ve işverene işçi tarafından verilen “İbraname” belgeleri uygulamada oldukça yaygın olarak yer almakta ve uygulanmaktadır. İlgili yasalarda yer almaması, düzenleme bulunmaması ve uygulamada önemli uyumsuzluklara kaynak oluşturması nedeniyle ibraname belgeleri ile ilgili doğan boşluk yargı kararları ile doldurulmaya çalışılmıştır. İlgili yargı kararlarında; iş hukukunun temel ilkesi olan zayıf ve güçsüz konumda olduğu kabul edilen işçinin korunması temel alınarak; işçinin kazanmadığı alacaklar konusunda işvereni aklamayı, miktar içermeyen ibranamelerde irade fesadının (korkutma, hile ve aldatma) araştırılması gerektiği, miktar içeren ibranamelerde borcun tamamen ödenmesi hâlinde ibranamenin kabul edilmiş sayılması, aksi durumda geçersiz kılınması ve ibranamenin makbuz olarak kabul edilmesi, hususları belirtilmektedir.

“İlgili yasalarda yer almaması, düzenleme bulunmaması ve uygulamada önemli uyumsuzluklara kaynak oluşturması nedeniyle ibraname belgeleri ile ilgili doğan boşluk, yargı kararları ile doldurulmaya çalışılmıştır.”

6098 sayılı Türk Borçlar Yasası'nın 420. maddesinin V. bölümünde “Ceza Koşulu ve İbra” başlığı altında yapılan ve Yargıtay kararlarına paralel olarak İş Hukuku'nda ve 818 sayılı Borçlar Yasası'nda yer almayan “İbraname” belgesine düzenleme getirilmiştir. Anılan düzenleme konusunda “İbraname” ile ilgili aşağıdaki hususların iş kanunları kapsamına giren ve girmeyen işçiler (çalışanlar) hakkında uygulanması söz konusu olacaktır.

İbra sözleşmesi ve ibranamenin geçerli sayılabilmesi için, ibranamenin yazılı olması, iş sözleşmesinin sona ermesinden en az bir ay sonra düzenlenmiş olması, ibra konusu alacağın türünün ve miktarının belirtilmiş olması ve ödenmenin banka aracılığı ile yapılması, koşulları getirilmiştir.

A) Tanımı:

Yasada açıkça tanıma yer verilmemekle birlikte “İbranamenin geçerlilik şartları” sayılmak suretiyle ibranamenin niteliği ve sonuçları belirtmeye çalışılmıştır. Uygulama ve doktrindeki görüşlerde ibranamenin, işçiye olan borcunu tamamen ve kısmen ödenmemesi durumunda borcun sona ermesinin kabulü olarak değerlendirilmektedir.

B) Şekli:

İlgili madenin 2. fıkrasında “... işçinin işverenden alacağına ilişkin ibra sözleşmesinin yazılı olması, Bu unsurları taşımayan ibra sözleş-

meleri veya ibraname kesin olarak hükümsüzdür. " hükmü yer almaktadır. Anılan düzenleme ile ibra sözleşmesinin veya ibranamenin, yazılı olarak yapılması geçerlilik şartı olarak belirtilmiştir. Yazılı yapılmayan ibra sözleşmeleri ve ibranameler geçerli kabul edilemeyecektir.

C) Düzenleme zamanı:

Uygulamada ibra sözleşmelerinin ibranamelerin değişik nedenlerle, işçinin işe girişi ve çalıştığı sırada işçiden alındığı, işverene karşı zayıf durumda olan ve işini kaybetme korkusu ve endişesi içinde olan işçinin bu belgeyi imzalamaktan ve işverene vermekten kaçınmayacağı dikkate alındığında, Yargıtay kararları da işçiyi koruyucu ilke gereği bu şekilde alınan/verilen ibranameleri geçersiz saymıştır.

Yeni düzenleme de buna paralel olarak "..... ibra tarihi itibarıyla sözleşmenin sona ermesinden başlayarak en az bir aylık sürenin geçmiş bulunması,..." hükmü ile ibra sözleşmesinin ve ibranamenin iş sözleşmesinin sona ermesinden en az bir ay sonra düzenlenmesi gerektiği ve bu bir aylık sürenin de sözleşmenin ve ibranamenin geçerlilik şartı olduğu aksi durumda ibra sözleşmesinin ve ibranamenin hükümsüz olacağı belirtilmektedir.

D) İçeriği:

Yeni düzenlemeden önce ibranamenin içeriğinin; "çalışma süresi içindeki bütün ücretlerin, her türlü sosyal hakkın, hafta tatili ve genel tatil ücretlerinin, fazla çalışma ücretlerinin, yıllık ücretli izinlerin, ihbar ve kıdem tazminatlarının eksiksiz alındığı" şeklinde olduğu; ayrıca "... Miktarları belirtilen işçilik alacaklarının alındığı (100.00 TL ücret, 300.00 TL yıllık izin ücreti, 1.000, TL kıdem tazminatı, 500,00 TL ihbar tazminatı vb.) " şeklinde düzenlendiği görülmektedir.

Yeni düzenlemede, "..... İbra konusu alacağın türün ve miktarının açıkça belirtilmesi, .." hükmü yer almakta, anılan hüküm uyarınca genel nitelikte ibranameler yerine işçi alacağının neler olduğu ve hangi miktarda ödemeler yapıldığının açıkça belirtilerek işçinin yanıtılması ve ileride doğacak uyuşmazlıkların önlenmesi

öngörülmüştür. İbranameye belirtilen işçilik alacaklarından; fazla çalışma ücreti, yıllık ücretli izin ücreti, ihbar tazminatı, kıdem tazminatı, ek genel tatil ücreti, ek hafta tatili ücretinin nitelikleri ve miktarları ayrı ayrı ve anlaşılır şekilde hiçbir duraksamaya fırsat vermeyecek şekilde ayrı ayrı, tek tek belirtilecek, aksi durumda ibraname geçersiz olacaktır.

E) Ödeme şekli:

Maddenin 2. fıkrasında " Ödemenin hak tutarına nazaran noksansız ve banka aracılığı ile yapılması şarttır..." hükmü ile, ibra sözleşmesinde ve ibranameye belirtilen işçilik alacağı tutarlarının tam ve eksiksiz olarak işçinin banka hesabına yatırılmak suretiyle ödenmesi gerektiği, öngörülmektedir. İş yasasının 32. maddesine ek olarak işçiye yapılan ücret ve ekleri dışındaki ödemelerin de banka aracılığı ile ödenmesi gerekmektedir. Hakkın gerçek tutarda ödendiğini ihtiva etmeyen ibra sözleşmeleri ve ibra beyanını muhtevi diğer ödeme belgeleri ,içerdikleri miktarla sınırlı makbuz olarak kabul edilerek ödemelerin yine banka aracılığı ile yapılmış olması esas alınmıştır.Bu durumda ibranameye yer alan işçilik alacaklarına esas teşkil eden belgelerin içeriği ile belirlenen tutarların örtüşmesi ve bu belgelerle ilgili ödemelerin de banka aracılığı ile yapılmış olması gerekmektedir.

F) 3. Kişilerin Hakları:

Destekten yoksun kalanlar ve işçinin diğer yakınları isteyebilecekleri tutarları da aynı şekilde isteyebilecektir.

Sonuç:

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6098 sayılı Yeni Borçlar Yasası'nın 420. maddesindeki işçi ve işveren arasındaki ilişkiyi düzenleyen ibraname sözleşmesi ve ibraname ile ilgili düzenleme ile; Yargıtay kararlarına paralel olarak iş hukukunun temel ilkesi olan işçinin korunması ilkesi göz önüne alınarak gerek iş kanunu kapsamına giren gerekse iş kanunun uygulama alanı dışında kalan işçilerin almadıkları veya alamadıkları işçilik alacaklarının güvence altına alınması sağlanmış ve bu belgelerin amaç dışı kullanımının önüne geçilmesi sağlanmıştır.

GENEL SAĞLIK SİGORTASI VE GELİR TESTİ İŞLEMLERİ

Necati ÇETİNER

01.01.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olan Genel Sağlık Sigortası uygulaması ile kimler gelir testi yaptıracak, kimler ne kadar prim ödeyecek, emekli yaşını bekleyenler gelir testi yaptıracak mı, yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarına test zorunluluğu var mı, kız çocukları da GSS Primi ödeyecekler mi? sorularına aşağıda detaylı bir şekilde değineceğiz.

SGK' nın verilerine göre hiçbir sağlık güvencesi olmayan yaklaşık 1 milyon 800 bin kişinin 31.01.2012 tarihine kadar, 9 milyon 500 bin yeşil kartlının ise vizelerinin bittiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ikâmetlerinin bulunduğu Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarına başvurarak gelir testi yaptırmaları gerekmektedir.

Bu süreler zarfında gelir testini yaptırmayanlar (2012 ilk altı ay için) aylık 212.76 TL. Genel Sağlık Sigortası Primi ödemek zorunda kalacaklardır.

Genel Sağlık Sigortası ile ilgili olarak Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan elde edilen bilgilere göre en çok merak edilen sorular ve cevapları aşağıdadır:

1- 01.01.2012 tarihinden itibaren genel sağlık sigortası uygulamasındaki değişiklikler nelerdir?

Genel sağlık sigortasından yararlanılmasında temel şartlardan birisi, Türkiye'de ikâmet etmektir.

01.01.2012 tarihinden itibaren zorunlu genel sağlık sigortası uygulamasına geçilmiştir. Buna göre; tutuklu ve hükümlüler, er, erbaş ve yedek subay okulu öğrencileri, yabancı bir ülkede

sosyal sigortaya tabi olması nedeniyle sözleşmeli ülke adına sağlık yardımları karşılananlar, kuruma devir alınacakları tarihe kadar 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun geçici 20. maddesi kapsamındaki banka ve sigorta şirketlerinin sandıkları kapsamında bulunanlar ile bunların bakmakla yükümlüleri, yabancı ülke vatandaşlarından Türkiye'de kesintisiz olarak bir yıldan fazla ikâmet etmeyenler, milletvekilleri ile Anayasa Mahkemesi Başkan ve üyeleriyle bunların emeklileri ile dul ve yetimleri hariç olmak üzere Türkiye'de ikâmet edenler, zorunlu genel sağlık sigortası kapsamına alınmıştır.

“18 yaşın üzerindeki erkek çocuklar, lise ve dengi öğrenim görmesi hâlinde 20 yaşını, yüksek öğrenim görmesi durumunda ise 25 yaşını doldurmamış ve evli olmayanlar, ana veya babasının sağlık güvencesinden yararlanmaya devam edecektir. Yani, bu kişilerin her yıl öğrenci belgelerini sosyal güvenlik il müdürlüğü/sosyal güvenlik merkezine göndermesi yeterli olacaktır.”

İşçi, Esnaf ve Memur Olanlar

2- Sosyal güvencesi bulunan işçi(4/a), esnaf(4/b), memur(4/c) olanlar ile bu sigortalılıklarından dolayı aylık alanların durumlarında değişiklik olacak mı?

Sigortalılığı bulunan bu kişiler ile bunların bakmakla yükümlü oldukları kişilerin sağlık yardımlarının, daha önce olduğu gibi kanun kapsamında karşılanmasına aynen devam edilecektir. Yani; işçi, memur veya esnaf olarak çalışan zorunlu sigortalılar ve emekliler ile bunların bakmakla yükümlü oldukları kişiler için herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.

3- Kanun kapsamında zorunlu sigortalı olan ve kendi nam ve hesabına çalışanlardan (4/b'lilerin) 60 günden fazla prim borcu olanlar ne yapacaktır?

Bu durumda olanların borçlarının tamamının ödenmesi veya 6183 sayılı Kanun'a göre 36 aya kadar taksitlendirmesi suretiyle ilk taksitin (peşinatın) ödenmesi hâlinde, kendileri ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin sağlık hizmetlerinden yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. Borcun taksitlendirme işlemi, kurum ünitelerince taksitlendirme müracaat ve çok zor durum halini gösteren (kurum web sayfasında yer alan) belgelerin verilmesi ve peşinat tutarının ödenmesi ile yapılabilmektedir.

4- Kendi nam ve hesabına çalışanlardan (4/b'liler) 60 günden fazla prim borcu olan ancak ödeme veya taksitlendirmede bulunmayan sigortalıların bakmakla yükümlü oldukları eş ve çocukları sağlık hizmetlerinden nasıl yararlanacaktır?

Bu durumda olanların bakmakla yükümlü olduğu eş ve 18 yaş üstü çocukları genel sağlık sigortalısı olmak için kurumumuza talepte bulunabilirler. Talepte bulunduktan sonra gelir testi için ikâmetlerinin bulunduğu sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına (SYDV) başvurmaları hâlinde gelir tespiti sonuçlarına göre prim ödemek suretiyle veya primleri devlet tarafından karşılanmak suretiyle sağlık hizmetlerinden yararlanabileceklerdir.

5- Kendi nam ve hesabına çalışanlardan (4/b'liler), 4/a kapsamında hizmet akdine tabi olarak çalıştıklarında sağlık hizmetlerinden nasıl yararlanacaktır?

Kendi nam ve hesabına çalışanlar(4/b'liler), bir ve birden fazla işverene bağlı olarak hizmet akdine tabi çalıştığında, kanunun 53. Maddesi gereği 4/b kapsamın-

da sigortalılıkları sona ereceğinden, 4/a kapsamında en az 30 gün prim ödenmek şartıyla sağlık yardımlarından kendileri ve bakmakla yükümlü olduğu kişiler faydalandırılacaktır. Ancak prim borcunu ödeme yükümlülüğü devam edecektir.

18 Yaş Üstü Çocuklar

6-18 yaşın üzerindeki çocukların durumu ne olacaktır?

18 yaşın üzerindeki erkek çocuklar, lise ve dengi öğrenim görmesi hâlinde 20 yaşını, yüksek öğrenim görmesi durumunda ise 25 yaşını doldurmamış ve evli olmayanlar, ana veya babasının sağlık güvencesinden yararlanmaya devam edecektir. Yani, bu kişilerin her yıl öğrenci belgelerini sosyal güvenlik il müdürlüğü/sosyal güvenlik merkezine göndermesi yeterli olacaktır.

01.10.2008 öncesi bakmakla yükümlü olunan kişi olarak sağlık yardımlarından faydalanan kız çocukları ise 1 Ocak 2012 tarihinden itibaren de sağlık yardımlarından, daha önce olduğu gibi sigortalı veya evli olmadığı sürece yaş şartı aranmaksızın faydalandırılacaktır.

7- 18 yaşın üzerinde çalışmayan/okumayan veya 25 yaşın üzerinde okuyan/okumayan/ çalışmayan erkek çocukların durumu ne olacaktır?

Bu kişiler, 01.01.2012 tarihi itibarıyla 5510 sayılı Kanun'un 60. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendine göre resen tescil edilecektir. Bu kapsamdakilerin, gelir testi yaptırmaları için ikâmetlerinin bulunduğu yerdeki sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakfına başvurmaları gerekmektedir. Gelir testi sonucuna göre de prim ödeme yükümlüsü, devlet ya da kendileri olacaktır.

8- Bakmakla yükümlülük durumu sona eren çocukların gelir testinde ana ve babasının gelirleri mi yoksa kendi gelirleri mi dikkate alınacaktır?

Gelir tespitinde aile olarak aynı hane içinde yaşayan ve nüfus kayıtlarında yer alan eş, yaşlarına bakılmaksızın evli olmayan çocuk ve genel sağlık sigortalısı olarak tescil edilecek kişinin ana ve babası esas alınmak-

tadır. Buna göre; ana ve/veya babasıyla aynı adreste ikâmet eden ve yaş koşulları nedeniyle ana/babanın bakmakla yükümlüsü konumunda olmayanların gelir testi yapılırken ana, baba ve çocuğun gelirleri hesaplamada dikkate alınmaktadır.

Ancak nüfus kayıtlarında göre ana ve babasından ayrı ikâmet eden bakmakla yükümlülük durumu sona ermiş olanların gelir testi, ayrı olarak yapılacaktır.

9- Öğrenim görmesi nedeniyle ailesi ile aynı hanede yaşamayan 25 yaşından küçük çocuklar, gelir testi yapılırken dikkate alınacak mıdır?

Aynı hanede yaşamayan ve öğrenimi nedeniyle başka bir hanede yaşayan evli olmayan çocuklardan öğrenim görmesi nedeniyle 25 yaşını doldurmamış olanlar, gelir testinde aynı aile içinde değerlendirilecektir.

18 Yaş Altı Çocuklar

10- Ana ve babasının sosyal güvencesi olmayan çocuklar ne yapacaktır?

Ülkemizde yaşayan herkes zorunlu olarak genel sağlık sigortalısı kapsamında tescil edileceğinden, bu kişilerin 18 yaşın altındaki çocukları da bakmakla yükümlü oldukları çocuk olarak kanunun (60/g) bendi kapsamında tescili olan ana/babası üzerinden sağlık yardımlarından faydalandırılacaktır. 18 yaşın altındaki tüm çocuklara 30 gün prim ödemiş olma ve prim borcu bulunmaması şartları aranmaksızın sağlık hizmeti verilmeye devam edilecektir.

11- 18 yaşını tamamlamadan evlenenler ile bunların çocukları genel sağlık sigortası kapsamına nasıl alınacaktır?

Türk Medeni Kanunu'na göre evlenmeyle kişi ergin olacağından, 18 yaşından küçük ve herhangi bir sosyal güvencesi olmayan kişilerden de kanunun (60/g) bendine göre genel sağlık sigortalısı olmak için kuruma müracaat edenler, müracaat tarihi itibarıyla tescil edilecek ve bunlar da ikâmetlerinin bulunduğu vakfa başvurmak suretiyle gelir testi sonucuna göre işlem yapılacaktır.

Yeşil Kartlılar ile Sosyal Güvencesi Olmayanlar ve Bunların Gelir Testi İşlemleri

12- 01.01.2012 tarihinden önce 3816 sayılı Kanun'a göre yeşil kartı olanlar, sağlık yardımlarından nasıl yararlanacaktır?

01.01.2012 tarihinden önce yeşil kart sahibi olan ve bu tarihten sonra da vizesi (hak sahipliği) devam edenler, genel sağlık sigortası kapsamında sağlık yardımlarından yararlanmaya vize süresi dolana kadar devam edeceklerdir. Vize süresinin dolduğu tarihten itibaren de en geç bir ay içinde gelir testi yapılması için ikâmetlerinin bulunduğu sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına (SYDV) başvurmaları gerekmektedir. Yapılan gelir testi sonucuna göre aile içinde kişi başına düşen aylık ortalama gelirleri asgari ücretin üçte birinin altında olanlar, yeşil kartlı (kanunun 60/c-1 alt bendi kapsamında) gibi primi devlet tarafından karşılanarak sağlık hizmetlerinden faydalandırılacaklardır.

13- 01.01.2012 tarihinden sonra yeşil kart vizeleri olanların sağlık yardımlarından yararlanması için ne yapması gerekmektedir?

Söz konusu kişilerin, vize süresinin dolduğu tarihten itibaren bir ay içinde gelir testi yapılması için ikâmetlerinin bulunduğu yerdeki sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına (SYDV) başvurmaları gerekmektedir.

14- Gelir testi yaptırmak için sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına nasıl ulaşılabilir?

Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarının adres ve diğer iletişim bilgilerine, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı'nın "<http://www.aile.gov.tr>" veya "<http://www.sydgm.gov.tr/tr/vakif>" web adreslerinden erişilebilmektedir. Ayrıca gelir testine müracaat edeceklerin ikâmetgâhlarının bulunduğu il veya ilçelerdeki valilik/kaymakamlıklardan da bilgi alınarak öğrenilebilir.

15- Gelir testi yaptırmak isteyenler müracaat formunu nereden temin edilebilir?

Gelir testi müracaat formu, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı'nın web adresinden veya vakıflara bizzat müracaat edilerek temin edilebilir.

16- Her hangi bir sosyal güvencesi olmayanlar 31.01.2012 tarihine kadar gelir testi için müracaat etmezlerse ne olacaktır?

01.01.2012 tarihi itibarıyla her hangi bir sosyal güvencesi olmayanlar Kurum tarafından kanunun (60/g) bendi kapsamında resen tescil edilmişlerdir. Bu kapsamdaki kişilere Kurum tarafından gelir testi yaptırılmaları için "gelir testine müracaat bildirim belgesi" adreslerine gönderilmiştir. "Gelir testine müracaat bildirim belgesi" tebliğ edilenler, tebliğ tarihinden itibaren en geç bir ay içinde ikâmetlerinin bulunduğu vakıflara başvuracaklardır. Ancak bu yazının alınmasını beklemeksizin de doğrudan gelir testi için ikâmetlerinin bulunduğu vakıflara başvurabilirler. Dolayısı ile 31.01.2012 tarihi, son müracaat tarihi olarak değerlendirilmeyecektir.

17- Gelir testi yaptıranların daha sonra hangi işlemleri yapması gerekmektedir?

Gelir testi yaptıranların gelir testi sonuçları, sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları tarafından SGK'ya elektronik ortamda gönderileceğinden, bu kişilerin tescil işlemi için Kuruma ayrıca başvuruda bulunmaları gerekmemektedir. Gelir testi sonucunda aile içindeki kişi başına düşen aylık ortalama gelire göre bu kişilere, SGK tarafından genel sağlık sigortası statüsünü ve ödemesi gereken prim miktarını gösteren yazılı bildirim yapılacaktır.

18- Herhangi bir sosyal güvencesi olmayanlar gelir testi yaptırmaları için sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına hangi sürede başvurmaları gerekmektedir?

Herhangi bir sosyal güvencesi olmayanlar veya genel sağlık sigortasından yararlanma süresi sona erenler, Kurumun tebligatını beklemeksizin doğrudan sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına başvurabilirler. Ancak bu kişiler kanunun (60/g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılmaktadır ve bu kişilerin gelir testi yaptırmaları için adreslerine gönderilen "gelir testine müracaat bildirimi" tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde ikâmetlerinin bulunduğu yerdeki sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına başvurmaları gerekmektedir.

19- Genel sağlık sigortasından yararlanma hakkı olmayanlar/sona erenler gelir testi yaptırmak istememeleri durumunda ne yapmalıdır?

Herhangi bir sosyal güvencesi olmayanlar veya genel sağlık sigortasından yararlanma hakkı sona erenler, gelir testi yapılmaması yönündeki yazılı beyanı ile kuruma başvurması hâlinde, asgari ücretin iki katı üzerinden % 12 oranında hesaplanacak tutarda genel sağlık sigortası primi ödeyeceklerdir. (2012 yılı ilk altı ayı için aylık 213 TL'dir.)

20- Gelir testi sonucu prim ödeme yükümlüsü olanların, bakmakla yükümlü olduğu kişiler de prim ödeyecek mi?

Gelir testi sonucu aile içinde kişi başına düşen aylık ortalama geliri asgari ücretin üçte biri ve üzerindeki olanların genel sağlık sigortalısı

olarak prim ödeme yükümlüsü (60/g bendi kapsamında) kendisidir. Bu kişilerin bakmakla yükümlü olduğu eş, çocukları, varsa ana ve babası prim ödeme yükümlüsü değildir. Bunların bakmakla yükümlü olduğu eş, çocukları, ana ve babası, tescil edilen sigortalı üzerinden sağlık yardımlarından yararlanacaklardır.

“Gelir tespitinde aile olarak aynı hane içinde yaşayan ve nüfus kayıtlarında yer alan eş, yaşlarına bakılmaksızın evli olmayan çocuk ve genel sağlık sigortalısı olarak tescil edilecek kişinin ana ve babası esas alınmaktadır.”

21- Gelir testine başvurulması kişilere hangi hakkı sağlamaktadır?

Genel sağlık sigortası kapsamında tescil edilenlerin gelir testi yaptırmaları sonucunda ödeyecekleri prim miktarı, kişinin gelir durumuna göre belirlenmektedir. Gelir testi sonucu, aile içinde kişi başına düşen gelir tutarının asgari ücretin üçte birinden az olması durumunda bu kişiler, primleri devlet tarafından karşılanmak suretiyle genel sağlık sigortasından yararlanacaklardır.

Gelir testi sonucu, aile içinde kişi başına düşen gelir tutarının asgari ücretin üçte birinden fazla olması durumunda, kişi tespit edilen gelir düzeyine göre prim ödeme yükümlüsü olacaktır.

Gelir testinin yaptırılmaması hâlinde ise tescil edilen kişinin geliri, asgari ücretin iki katından fazla olduğu kabul edilerek asgari ücretin iki katı üzerinden prim ödemesi gerekecektir.

22- Gelir testi işlemi yapılırken neler dikkate alınmaktadır?

Gelir testi yapılırken, genel sağlık sigortalısı ile aynı ikâmette yaşayan eş, evli olmayan çocuklar ile ana ve babanın gelirleri, harcamaları, taşınır ve taşınmazları ile bunlardan doğan hakları da dikkate alınarak belirlenen ailenin aylık geliri, hanede yaşayan aile bireyi sayısına bölünerek aile içinde kişi başına düşen gelirin aylık tutarı tespit edilmektedir.

23- Gelir testi sonucu, gelirleri asgari ücretin üçte birinin altında olanlar prim ödeyecek midir?

Gelir testi sonucuna göre; aile içinde kişi başına düşen gelirin aylık ortalama tutarının, brüt asgari ücretin üçte birinden az olması hâlinde sağlık primi devlet tarafından karşılanmakta olup kendileri ayrıca prim ödemeyecektir. Gelirleri bu şekilde tespit edilenler, 01.01.2012 öncesindeki yeşil kartlılarda olduğu gibi prim ödemeyecekler ve kanunun (60/c-1) bendi kapsamında sigortalı sayılacaklardır.

24- Gelir testi sonucu aile içinde kişi başına düşen geliri, brüt asgari ücretin üçte birinden fazla olanlar ne kadar prim ödeyecektir?

* 01.01.2012 – 30.06.2012 tarihleri arasındaki asgari ücret (886.50 TL) dikkate alındığında;

— Kişi başına düşen aylık gelir, brüt asgari ücretin üçte biri ile asgari ücret arasında

(295,50 – 886,50-TL) ise aylık 35.46 -TL,

— Kişi başına düşen aylık gelir, asgari ücret ile asgari ücretin iki katı arasında

(886,50 – 1.773-TL) ise aylık 106.38 -TL,

— Kişi başına düşen aylık gelir, asgari ücretin iki katından daha fazla

(1.773-TL den) ise aylık 212.76 -TL,

* 01.07.2012 – 31.12.2012 tarihleri arasındaki asgari ücret (940.50-TL) dikkate alındığında;

— Kişi başına düşen aylık gelir, brüt asgari ücretin üçte biri ile asgari ücret arasında

(313,50 – 940,50-TL) ise aylık 37.62 -TL,

— Kişi başına düşen aylık gelir, asgari ücret ile asgari ücretin iki katı arasında

(940,50 – 1.881-TL) ise aylık 112.86 -TL,

— Kişi başına düşen aylık gelir, asgari ücretin iki katından daha fazla

(1.881-TL'den) ise aylık 225.72 -TL,

Genel sağlık sigortası primi ödenecektir. Ödenen bu prim karşılığı sigortalı ve bakmakla yükümlü olduğu kişiler sağlık hizmetlerinden yararlanacaktır.

Gelir Testi Yaptırmak İstemeyenler

25- Gelir testi yaptırmak istemeyenler ne yapmalıdır?

Gelir testi yaptırmak istemeyenler, kuruma verecekleri gelir testi yaptırmak istemediklerine ilişkin yazılı beyan üzerine asgari ücretin iki katı üzerinden prim ödeyerek genel sağlık yardımlarından bakmakla yükümlü olduğu kişiler ile birlikte yararlanabilirler.

26- "Gelir testi müracaat bildirimi" yazısının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde vakfa müracaat etmeyenlere ne işlem yapılacaktır?

“Gelir testi müracaat bildirimi” yazısının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde vakfa müracaat etmeyenlere gelirleri asgari ücretin iki katı üzerinden prim tahakkuku yapılarak bu kişiler kanunun (60/g) bendi kapsamında tescilli olacaktır.

27- Çalışmayanlar ve ayrıca gelir testi yaptırmak istemeyenler uzun vadeli sigorta kollarına tabi prim ödemek suretiyle genel sağlık sigortasından nasıl yararlanabilirler?

Hem uzun vadeli sigorta kollarından (malullük, yaşlılık ve ölüm) hem de genel sağlık sigortasından yararlanmak isteyenler, isteğe bağlı sigortalılık kapsamındaki müracaatlarına bağlı olarak, müracaat tarihini takip eden günden itibaren tescil edilirler. İsteğe bağlı sigortalı olunması hâlinde, en az brüt asgari ücretin % 32’si oranında ($886,50 \times 32/100 = 283,68$) prim ödenerek hem emeklilik şartını hem de 30 günlük prim ödeme şartını yerine getirerek, prim borcunun olmaması kaydıyla, kendilerinin ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin, sağlık hizmetlerinden yararlanması imkânı bulunmaktadır.

Özel Sağlık Sigortası Olanlar

28- Özel sağlık sigortası bulunanların genel sağlık sigortası kapsamına alınması zorunlu mudur?

01.01.2012 tarihinden itibaren genel sağlık sigortası kanun gereği “zorunlu” olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla, Türkiye’de ikâmet eden herkes 5510 sayılı Kanun’un belirlediği şartlar içerisinde genel sağlık sigortalısı olmak durumundadır.

65 Yaş veya Özürlü Aylığı Alanlar

29- 2022 sayılı Kanun’a göre 01.01.2012 tarihinden önce 65 yaş veya özürlü aylığı alanlar, sağlık yardımlarından nasıl yararlanacaktır?

01.01.2012 tarihinden önce 2022 sayılı Kanun’a göre; 65 yaş veya özürlü aylığı alanlar herhangi bir vize ve gelir testi işlemine tabi olmaksızın aylık aldıkları sürece kendileri ile bakmakla yükümlü olduğu kişiler, genel sağlık sigortasından kanunun (60/c-3) bendi kapsamında yararlanacaklardır.

01.01.2012 tarihinden önce de olduğu gibi, 18 yaş altı özürlü aylığı alan çocukların ana ve babası bu özürlü çocuğu üzerinden bakmakla yükümlü sıfatıyla sağlık yardımlarından yararlanmayacaktır. Özürlü çocuklar ise aylık aldıkları sürece sağlık yardımlarından sadece kendileri yararlanacaktır.

Geçici Köy Korucuları

30- 442 sayılı Kanun’a göre geçici köy koruyucusu olan veya bu Kanun’a göre aylık alanlar, 01.01.2012 tarihinden sonra sağlık yardımlarından nasıl yararlanacaktır?

Bu kişiler, kanunun (60/c-9) bendi kapsamında sigortalı sayılacaklar, gelir testine ve vize işlemine tabi olmaksızın geçici köy koruyucusu olarak görevleri devam ettiği sürece, aylık alanlar ise aylıkları devam ettiği sürece genel sağlık sigortalısı sayılacaklardır.

Her ayın primi, takip eden ayın sonuna kadar kurumun anlaşmalı olduğu (T.C. Ziraat Bankası, Halk Bankası, Vakıfbank) bankalara ödenecektir.

Avukatlık Stajı Yapanlar

31- Avukatlık stajı yapanların durumu ne olacaktır?

Genel sağlık sigortalısı veya bakmakla yükümlü olunan kişi durumunda olmayan stajyer avukatlar, genel sağlık sigortası primleri staj süresince Türkiye Barolar Birliği tarafından karşılanarak sağlık yardımlarından faydalanmaktadır.

Banka Sandıklarına Tabi Olanlar

32- Banka sandıklarına tabi sigortalı veya emekli olanların sağlık yardımlarından yararlanmak için herhangi bir işlem yapmaları gerekmekte midir?

Söz konusu kişilerin herhangi bir işlem yapması gerekmemektedir. Kanunun geçici 20. maddesi kapsamındaki bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birliklerin personeli için kurulmuş bulunan sandıkların iştirakçileri, bu sandıklardan aylık veya gelir bağlanmış olanlar ile bunların bakmakla yükümlülerinin sağlık hizmetleri, kurumca devralınıncaya kadar ilgili kuruluşlarca karşılanacağından bu ki-

şiler, devir işlemlerinden sonra genel sağlık sigortası kapsamına alınacaktır.

Prim Gününü Tamamlamış Ancak Yaş Şartını Bekleyenler

33- Yaşlılık aylığı bağlanması için gerekli olan prim ödeme gün sayısını tamamlayıp yaş şartının dolmasını bekleyenlerden herhangi bir sigortalılığı bulunmayanlar genel sağlık sigortasından nasıl yararlanacaktır?

Söz konusu kişiler de kanunun (60/g) bendine göre genel sağlık sigortası kapsamına alınmış olup, gelir testine başvurmaları hâlinde gelir testi sonucuna göre primleri ya devlet tarafından ödenecek ya da kendileri aile içinde kişi başına düşen gelir tutarına göre genel sağlık sigortası primi ödemekle yükümlü olacaklardır.

Part-Time Çalışanlar

34- Part-time çalışan kişilerin genel sağlık sigortasından yararlanmaları için eksik olan günlerin primlerini ödemeleri gerekecek mi?

4857 sayılı İş Kanunu'na göre kısmi süreli veya çağrı üzerine çalışanlar ile ev hizmetlerinde ay içerisinde 30 günden az çalışanların eksik günlerine ait genel sağlık sigortası primlerini 30 güne tamamlamaları, 01.01.2012 tarihinden itibaren zorunludur. Bu şekilde çalışanlar, gelir testi yaptırmak suretiyle gelir testi sonucuna göre primlerinin devlet veya kendileri tarafından ödenmesi koşuluyla sağlık yardımlarından yararlanacaktır.

Ancak bu sürelerini isteğe bağlı olarak (4/a) kapsamında prim ödeyerek tamamlamaları hâlinde, eksik günleri için ayrıca genel sağlık sigortası primleri ödemeyeceklerdir.

35- Part-time çalışanlardan kimlerin ay içindeki eksik bildirilen günlerini genel sağlık sigortası yönünden 30 güne tamamlama yükümlülüğü bulunmamaktadır?

Eksik gün nedeni "puantaj" olanlar, sosyal güvenlik destek primine tabi olanlar, kanunun 5 inci maddesi

kapsamındaki haklarında bazı sigorta kolları uygulanan sigortalılar, ay içinde birden fazla işyerinde çalışıp, toplam çalışma süresini 30 güne tamamlayanlar ile kamu idarelerinde 657 sayılı Kanun'un 4. maddesinin (B) ve (C) bentlerine tabi çalışanlar, 4857 sayılı Kanun'a tabi çalışmakla birlikte 506 sayılı Kanun'un geçici 20. maddesine tabi sandıklarda çalışanlar için sandıklar kuruma devredilinceye kadar 30 güne tamamlama yükümlülüğü aranmaz.

Yurt Dışında Yaşayan Türk Vatandaşları

36- İkamet adresi Türkiye'de olmakla birlikte yurt dışında bulunan Türk vatandaşlarının gelir testi için başvurması gerekmekte midir?

Söz konusu kişilerin, kendileri ya da Türkiye'deki yakınları tarafından, Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi'nden (ADNKS) ikâmet adresini yurt dışındaki adresi olarak güncellemeleri hâlinde, genel sağlık sigortası kapsamında sayılmayacaklardır. Ancak, bu kişilerin Türkiye'de yaşayan bakmakla yükümlü bulunduğu kişiler (eş, çocuk, ana, baba), kanunun 60/g bendi kapsamında tescil edilecek olup, gelir testi için sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakfına müracaat etmeleri ile yapılacak gelir testi sonucuna göre işlem yapılacaktır.

37- Türkiye'de çalışırken işyerinden ücretsiz izin alarak yurt dışına gidenlerin durumu ne olacak?

Kanun'a göre (4/a) kapsamında olan kişiler yurt dışında ise ücretsiz izinli olduğu sürelerde işverenin bildirimi üzerine yurt dışında bulunduğu süre içinde bir takvim yılı içinde en fazla bir aylık sürede sağlık yardımından faydalandırılacaktır. Kanuna göre memur (4/c) olanlar ise; bir yıllık ücretsiz izinli olduğu sürelerde genel sağlık sigortalısı sayıldığından sağlık yardımlarından faydalandırılacaktır.

38- Burs kazanan eşiyile birlikte ABD'ye veya sosyal güvenlik sözleşmesi imzalanmamış ülkeye giden, ancak kendisi ev hanımı olarak bu ülkede yaşayan Türk vatandaşları da genel sağlık sigortası kapsamında prim ödemek zorundalar mı?

Bu kişilerin ikâmetgâhlarının, kendileri ya da Türkiye'deki yakınları tarafından Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi'nden (ADNKS) yurt dışındaki adres olarak güncellenmesi hâlinde söz konusu kişiler genel sağlık sigortalısı kapsamında prim ödemeyecektir.

39- Çifte vatandaş olup, Türkiye'de sigortası bulunmayan ancak vatandaşı olduğu yabancı ülkede çalışan veya sigortası/emekli olan Türkler ne yapacaktır?

Çifte vatandaşlığı bulunanların, ilgili ülkenin ülkemiz ile sosyal güvenlik sözleşmesi bulunması ve vatandaş oldukları yabancı ülkede çalışmaları durumunda; Türkiye'ye gelirken iki taraflı sosyal güvenlik sözleşmesine göre sağlık yardımlarından faydalandığına ait "formüler" denilen belgeyi, yakınları adına ise ilgili ülkeden yine bunlar için istenilen "formüler" getirmeleri gerekmektedir. Ancak, çifte vatandaşlığı bulunanların, sözleşmesiz ülkede çalışması ve ikâmetgâhlarının da yurt dışında bulunması hâlinde söz konusu kişiler genel sağlık sigortası kapsamına alınmayacaklardır.

Yurt Dışına Eğitime Gidenler

40- T.C. vatandaşı olup yurt dışına lisans, master, doktora eğitimi için gidenlerden çalışmayan ve sigortası olmayanlar ne yapacak? Onlar adına aile yakını gelir testine başvurabilecek mi?

Bu durumdaki kişilerin de kendileri ya da Türkiye'deki yakınları tarafından ikâmetgâhlarının Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi'nden (ADNKS) yurt dışındaki adres olarak güncellenmesi gerekmektedir. Bu durumda söz konusu kişiler, ikâmetgâhları yurt dışında olduğundan genel sağlık sigortası kapsamında tescil edilmeyeceklerdir. Ancak Türkiye'de bulundukları sürede bakmakla yükümlülük durumları yok ise gelir testine başvurarak gelir testi sonucuna göre genel sağlık sigortası hükümlerinden yararlanacaklardır.

41- Eğitim için yurt dışına giden ve sağlık sigortaları oradaki devlet veya okullar tarafından karşılanan vatandaşlar ne yapacaktır?

Bu durumdaki kişilerin de kendileri ya da Türkiye'deki yakınları tarafından ikâmetgâhlarının Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi'nden (ADNKS) yurt dışındaki

adres olarak güncellenmesi gerekmektedir. Bu durumda söz konusu kişiler, ikâmetgâhları yurt dışında olduğundan genel sağlık sigortası kapsamında tescil edilmeyeceklerdir.

42- Devlet tarafından resmi burslu olarak eğitime gönderilmiş, 25 yaş üstü olup Türkiye'de sigortası bulunmayanlar ne yapacak?

Bu durumdaki kişilerin de kendileri ya da Türkiye'deki yakınları tarafından ikâmetgâhlarının Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi'nden (ADNKS) yurt dışındaki adres olarak güncellenmesi gerekmektedir. Bu durumda söz konusu kişiler, ikâmetgâhları yurt dışında olduğundan GSS kapsamında tescil edilmeyeceklerdir.

43- Yabancı bayraklı gemilerde ve uluslararası sularda çalışan gemi adamlarının durumu ne olacaktır? Türkiye'ye döndükleri zaman mı sigorta kapsamına girecekler?

Yabancı bayraklı gemilerde çalışan Türk vatandaşları, sosyal güvenlikleri yönüyle ikili sosyal güvenlik sözleşmelerine göre işlem yapılacaktır. İkili sosyal güvenlik sözleşmesi yoksa 5510 sayılı Kanun hükümlerine tabi olamayacaklardır. Genel sağlık uygulaması yönüyle Türkiye'ye döndüklerinde genel sağlık sigortası kapsamına gireceklerdir.

Ancak Türk bayraklı gemilerde çalışan ve uluslararası sularda bulunan gemi adamları ise 5510 sayılı Kanuna göre (4/a) kapsamında zorunlu sigortalı olmaktadır. Bu kapsamda çalışıp sefer esnasında işe alınanların sigortalılık işlemleri, sigortalıların işe girdiği tarihten itibaren bir ay içinde yapılması gerekmektedir.

Türkiye' de Yaşayan Yabancılar

44- Türkiye'de bir yıldan uzun süredir yaşayan ancak kendi ülkelerinde sağlık yardımlarından yararlanma hakkı bulunmayan yabancılar ne yapacaktır?

Türkiye'de kesintisiz bir yıllık ikâmet süresini dolduran yabancılar, ilgili ülke kapsamında genel sağlık sigortası uygulaması yönünden sigortalı değilse bu sürenin dolduğu tarihten itibaren kanunun (60/d) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılmış-

lardır. Dolayısıyla bu kişilerin genel sağlık sigortası kapsamında tescil işleminin yapılması için kesintisiz bir yıllık ikâmet süresinin dolduğu tarihten itibaren bir ay içinde kendilerine en yakın Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü/Sosyal Güvenlik Merkezine başvurmaları gerekmektedir.

Gelirleri brüt asgari ücretin iki katı kabul edilerek bu tutar üzerinden hesaplanacak genel sağlık sigortası primi tahakkuk ettirilecektir.

45- Ülkemizde bir yıldan fazla süre ile ikâmet eden ve kendi ülkesinden sigortalı veya emekli olan İngiltere vatandaşları, Türkiye’ de sağlık hizmetlerinden nasıl yararlanacaktır?

İngiltere vatandaşlarının Türkiye’de bir yıldan fazla ikâmet etmeleri hâlinde, kendi ülkelerinden sigortalı/emekli olmalarına karşın Türkiye’de bulundukları sürede kendi mevzuatları kapsamında sağlık hizmetlerinden yararlanamamaları nedeniyle, 5510 sayılı Kanun’ un (60/d) bendi kapsamında müracaatlarına bağlı olarak genel sağlık sigortalısı sayılabileceklerdir.

46- Bir Türk ile evlenmiş ancak 3 yılını doldurmadığı için T.C. vatandaşı olamamış bir kadın, Türk eşinin sosyal güvencesinden yararlanabilir mi?

Kanuna göre bu kişiler, ikâmet izni almaları durumunda genel sağlık sigortasından faydalanabilecektir.

47- Türkiye’de oturma izni almış, sigortası olmayıp özel sağlık sigortası bulunan yabancıların durumu ne olacak?

Kesintisiz bir yıllık ikâmet süresini dolduran yabancılar, ilgili ülke kapsamında sağlık hizmetlerinden yararlanması açısından sigorta kapsamında değilse bu sürenin dolduğu tarihten itibaren bir ay içinde sosyal güvenlik il müdürlüğü/sosyal güvenlik merkezine ge-

nel sağlık sigortası giriş bildirgesi ile başvurabilirler. Bu süre içerisinde başvuruda bulunmayanlara, brüt asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanacaktır. Bu kişilerin özel sağlık sigortası kapsamında bulunması genel sağlık sigortası kapsamında sigortalı olmalarına engel teşkil etmemektedir.

48- Türkiye’de bir yıldan uzun süredir yaşayan ancak kendi ülkelerinde sigortası bulunmayan yabancılar gelir testi için sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına başvuracaklar mı?

Gelir testine müracaat hakkı, kanunun (60/g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılan Türk vatandaşlarına tanındığından, yabancı uyruklu olup ülkemizde ikâmet edenlerin gelir testine müracaat hakları bulunmamaktadır.

Bakmakla Yükümlü Olunan Kişi

49- Bakmakla yükümlü kişi olarak sağlık yardımı alan kişi, sigortalı olduğunda sağlık yardımlarından yararlanmak için 30 gün beklemek zorunda mıdır?

Bakmakla yükümlü kişi olarak anası/babası/eşi üzerinden sağlık yardımı alan kişi, genel sağlık sigortalı olması durumunda, sağlık yardımlarından faydalanmak için 30 gün bekleme süresine tabi olmayacak ve işe başladığı gün itibarıyla sağlık yardımlarından yararlanabilecektir.

50- Hem bakmakla yükümlü statüsünde hem de sigortalı olan birisi sağlık hizmetlerini hangi kapsamda alacaktır?

Kanuna göre zorunlu veya isteğe bağlı sigortalı olanların aynı zamanda bakmakla yükümlülük statüsü bulunması hâlinde, kendi sigortalılığı esas alınarak sağlık yardımlarından yararlandırılacaklardır.

KOD UYGULAMASINA YARGI FRENİ

Tayfun ŞENOL
Yeminli Mali Müşavir

Bilindiği üzere, Maliye Bakanlığı naylon fatura kullanımını takip edebilmek için yıllar önce bir data bankası oluşturmuştur. Bu data bankası yeni tespitlerle sürekli güncellenmekte, naylon fatura kesen veya kullanan firmalar Bakanlık tarafından “olumsuz mükellef” olarak kategorize edilmektedir..

Piyasada “KOD UYGULAMASI” olarak bilinen bu uygulama, Maliye Bakanlığının bu firmalar nezdindeki haksız uygulamaları nedeniyle, ticari hayatı ciddi boyutlarda etkiler hale gelmiştir.

Koda girmek ne kadar kolaysa koddan çıkmak bir o kadar zor hâle gelmiştir.

Bir defa koda girdiyseniz vay halinize!..

Kimse sizden mal almaz, vebalı gibi herkes sizden kaçar...

Maliye genelde kuruların yanında yaşları da yakmayı sevdiğinden kod mağduru mükellefler kendi çabaları ile bu durumdan kurtulmak için debelenip durmaktadır.

Sırf bu yüzden firma kapatıp yeni firma kuran işletme sahipleri çoğalmaya başlamıştır.

Ticari dışlanmışlığın vahim sonuçlarını en iyi bu firmalar bildikleri için “kod uygulamasını bir de bu firmalardan dinlemek gerekir.

Anayasaya açıkça aykırı olan ve kanuni dayanağı olmayan bu kod uygulamasını emsal oluşturmak ama-

cıyla hukuka taşımış bulunmaktayız.

Vergi mahkemesinin kararı, haklılığımızı ortaya koymuş ve gerekçesi de Maliyeye bir vergi dersi niteliğinde yazılmıştır.

Vergi Mahkemesi Kararı aynen şöyledir:

“Piyasada “KOD UYGULAMASI” olarak bilinen bu uygulama, Maliye Bakanlığının firmalar nezdindeki haksız uygulamaları nedeniyle, ticari hayatı ciddi boyutlarda etkiler hale gelmiştir.”

Türk Milleti Adına

“Karar veren XXXX Vergi Mahkemesince dava dosyası incelendikten sonra işin gereği görüldü:

Uyuşmazlık, hakkında sahte belge kullandığı yönünde tespit bulunduğu gerekçesiyle 84 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin “Özel Esaslar” bölümü gereği davacının olumsuz mükellefler listesine alınması işleminden kaynaklanmaktadır.

Anayasa’ nın çalışma ve sözleşme hürriyetini düzenleyen 48. maddesinin 2. fıkrasında, devletin, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alacağı, çalışma hakkı ve ödevi başlıklı 49. maddesinin 2.

fıkrasında, devletin, çalışmaların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratma ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alaca-

ğı hükmüne yer verilmiş, “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 73. maddesinin 3. fıkrasında da, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir.

Bu düzenlemelere göre devletin çalışma hayatına ilişkin düzenlemeleri yapması ve buna dair tedbirleri alması bir görev iken; çalışma, çalışanlar açısından bir hak ve ödevdir. Gerek bu alanda yapılacak düzenlemelerin gerek çalışma hayatının bir sonucu olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin yasa ile yapılması ise zorunludur. Dayanağını Anayasa’ya uygun olarak çıkarılmış olan bu kanunlardan almayan düzenlemelerle bir takım hak ve yükümlülükler getirilemez. Bu suretle çalışma barışının sağlanması yanında, özel teşebbüslerin güvenlik ve kararlılık içinde çalışması da temin edilmiş olur.

Dosyanın incelenmesinden; davacının, hakkında sahte fatura düzenlediği yönünde vergi tekniği raporu bulunan XXXXXXXXXX .A.Ş.’nin faturalarını kullandığı gerekçesiyle 84 seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin “Özel Esaslar” bölümü gereği olumsuz mükellefler listesine alındığı anlaşılmaktadır.

Bakılan davada davacı, hakkında olumsuz tespit olduğu gerekçesiyle bir listeye dahil edilmiş olup gerek davalı idarenin, gerekse bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa’da da buna izin veren bir hüküm yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasa’da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil eder. Dolayısıyla yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının hakkında olumsuzluk tespit edilen mükellefler listesi olarak adlandırılan listede yer alması mümkün bulunmadığından, davacının “hakkında olumsuzluk tespit edilen mükellefler” listesine alınmasına ilişkin dava konusu işlem hukuka aykırı bulunmuştur.

Açıklanan nedenlerle; DAVANIN KABULÜNE, dava konusu işlemin iptaline, Danıştay’a temyiz yolu açık olmak üzere, XXXXX tarihinde oy birliğiyle karar verildi.”

VEKÂLET ÜCRETLERİNİN BELGELENDİRİLMESİ

Hüseyin DEMİR
İcra ve İflas Müdürü
Erdem DEMİR
Avukat

İcra Dairelerince "Alacaklı Taraf Avukatına Ödenmesine Karar Verilen Vekâlet Ücretlerinin Belgelendirilmesi" konusundaki mevcut uygulamaya Yüksek Yargıtay 12. Hukuk Dairesi Başkanlığı 19.10.2010 tarihli kararı ile açıklık getirdi.

Bilindiği gibi icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekâlet) ücretlerinin belgelendirilmesine ilişkin usul ve esaslar 23.02.2006 Tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 356 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklanmıştı.

Bu defa 11.09.2007 tarih ve 26640 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "375 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği" ile anılan düzenlemeyle ilgili verilen yargı kararları göz önüne alınarak, **söz konusu belgelendirme işleminin "İcra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekâlet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenecek olup, bir nüshası ödeme-yi yapan memura verilecek; makbuzun avukatta kalan nüshasın-**

da ise icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülmesi ve ödemeyi yapan memur tarafından imzalanması şartı aranmayacaktır." şeklinde yapılması uygun görülmüştür.

Uygulamada icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekâlet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenmeden avukatlık ücreti dosyada bloke edilerek ödenmemektedir.

“ Uygulamada icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekâlet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenmeden avukatlık ücreti dosyada bloke edilerek ödenmemektedir. ”

Yüksek Yargıtay 12. Hukuk Dairesince 04.04.2008 Tarih ve 2008/3935 Esas, 2008/6867 Karar sayılı ilamı ile(1) yerel mahkemenin "İcra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerektiği öte yandan BK 84. maddesi gereğince yapılan ödemelerden öncelikle masraf ve faizin düşülmesi gerektiği, vekalet ücretinin de masraf kavramına girmesi nedeni ile yatırılan paranın önce-

likle vekalet ücreti olarak kabulü Avukatlık Kanunu'na da uygun olduğundan dosyaya yatan paranın vekalet ücreti kabul edilerek serbest meslek makbuzu talep edilmesinin yasaya uygun olması nedeni ile şikâyetin reddine dair 18.01.2008 Tarih ve 2008/35- 18 Sayılı kararı hakkında " **onanmış olup, 19.10.2010 Tarih ve 2010/11306 Esas , 2010/23811 Karar sayılı ilamı ile(2) içtihat değişikliğine gidilerek** yerel mahkemenin "aynı doğrultudaki şikâyetin reddine" dair kararının, anılan tebliğin icra dosyasında mevcut paranın alacaklı vekiline ödenmesine engel nitelikte olmadığı, gereğinin yerine getirilmemesinin ancak alacaklı vekilinin vergi dairesinde usulsüzlük cezası ile cezalandırılması sonucunu doğurabileceği, bu nedenle alacaklı vekilinin dosyada mevcut paranın kendisine ödenmesi talebinin reddine ilişkin memurluk kararının yasal dayanağı bulunmaması nedeni ile Mahkemece şikâyetin kabulü yerine yazılı gerekçe ile reddinin isabetsiz olduğu gerekçesi ile **bozulmasına karar vererek icra dairelerince alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen vekalet ücretlerinin belgelendirilmesi konusundaki mevcut uygulamaya açıklık getirmiştir.**

T.C.
YARGITAY
12. Hukuk Dairesi

ESAS NO : 2008/3935
KARAR NO : 2008/6867

YARGITAY İLAMI

İNCELENEN KARARIN
MAHKEMESİ
TARİHİ
NUMARASI
DAVACI
DAVALI
DAVA TÜRÜ : Şikâyet

Yukarıda tarih ve numarası yazılı mahkeme kararının müddeti içinde temyizden tetkiki davacı vekili tarafından istenmesi üzerine bu işle ilgili dosya mahallinden daireye gönderilmiş olmakla okundu ve gereği görüşülüp düşünüldü :

Tarafların karşılıklı iddia ve savunmalarına, dayandıkları belgelere, temyiz olunan kararda yazılı gerekçelere göre yerinde bulunmayan temyiz sebeplerinin reddiyle usul ve kanuna uygun mahkeme kararının İİK. 366. ve HUMK. 438. maddeleri uyarınca (ONANMASINA), 14,00 YTL onama harcı temyiz edenden alındığından başkaca harç alınmasına mahal olmadığına, 04.04.2008 gününde oybirliğiyle karar verildi.

İzmir 1. İcra Mahkemesince 09.05.2011 Tarih ve 2011/443-434 Sayılı kararı ile "davacı vekilinin borçlu aleyhine yaptıkları icra takibi"nde, icra dosyasına yatan paraları tahsil etmek üzere icra müdürlüğüne müracaat ettikleri, dosyaya serbest meslek makbuzu sunmadıklarından kendilerine ödeme yapılmadığından bahisle, memur muamelesini şikâyet sonucu anılan tebliğin icra dosyasında mevcut paranın alacaklı vekiline ödenmesine engel nitelikte olmadığı, gereğinin yerine getirilmemesinin ancak alacaklı vekilinin vergi dairesinde usulsüzlük cezası ile cezalandırılması sonucunu doğurabileceği gerekçesi ile şikâyetin kabulüne karar vermek sureti ile **icra dairelerince alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen vekâlet ücretlerinin belgelendirilmesi konusundaki mevcut uygulamaya açıklık getirilmiştir.**

Yargıtay 12. HD. 04/04/2008 Tarih ve 2008/3935-6867 sayılı Kararı.

(1) Yargıtay 12. HD. 19/10/2008 Tarih 2010/11306-23811 sayılı Kararı.

T.C.
YARGITAY
12. Hukuk Dairesi

ESAS NO : 2010/11306
KARAR NO : 2010/23811

YARGITAY İLAMI

İNCELENEN KARARIN

MAHKEMESİ :
TARİHİ :
NUMARASI :
DAVACI :
DAVALI :
DAVA TÜRÜ : Şikayet

Yukarıda tarih ve numarası yazılı mahkeme kararının müddeti içinde temyizden tetkiki alacaklı vekili tarafından istenmesi üzerine bu işle ilgili dosya mahallinden daireye gönderilmiş olmakla okundu ve gereği görüşülüp düşünüldü :

23.02.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 356 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile “İcra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az 2 nüsha serbest meslek makbuzu düzenleneceği ve makbuzun avukatta kalan nüshasına da icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülerek, ödemeyi yapan memur tarafından (sicil numarası da yazılarak) imzalanacağı, belirtilen şekilde yetkili memura imzalatılmadığı tespit edilen her bir serbest meslek makbuzu için ayrı ayrı Vergi Usul Kanununun 352-II/7 nci maddesine göre söz konusu avukat adına usulsüzlük cezası kesileceği ” ilan edilmiştir. Bu tebliğ, icra dosyasında mevcut paranın, alacaklı vekiline ödenmesine engel olabilecek nitelikte olmayıp, gereğinin yerine getirilmemesi ancak alacaklı vekilinin vergi dairesinde usulsüzlük cezası ile cezalandırılması sonucunu doğurabilir. Bu nedenle alacaklı vekilinin dosyada mevcut paranın kendisine ödenmesi talebinin reddine ilişkin memurhuk kararının yasal dayanağı bulunmayıp, mahkemece şikayetin kabulü yerine yazılı gerekçe ile reddi isabetsizdir.

SONUÇ : Alacaklı vekilinin temyiz itirazlarının kabulü ile mahkeme kararının yukarıda yazılı nedenlerle İİK 366 ve HUMK’nun 428. maddeleri uyarınca (BOZULMASINA), 19/10/2010 gününde oybirliğiyle karar verildi.

DOĞA BİLİMLERİNİN TARİHSEL BASAMAKLARINDAN: CALCULUS

Prof.Dr.Beno KURYEL

Neden?

Bu incelemede, doğa bilimlerinde matematiğin ya da daha uygun bir deyişle *calculus* olgusunun yerini kısaca ele almaya çalışacağım. *Calculus* sözcüğünün çıkış öyküsünü kısaca özetleyelim:

“*Hesap*” sözcüğü günlük yaşamımızda ve teknik işlerde “saymak, toplamak, çıkarmak, çarpmak ve bölmek” anlamlarına gelmektedir. Başka bir deyişle “*hesap*”, sayısal bir sonuçtur. *Hesap* sözcüğünün kökeni, Arapça *hisab* kelimesidir. Anlamca, *artimetik*, *işlem yapmak*, *saymak* fiillerini karşılar. Şimdi, hesaplamanın İngilizcesi olan “*calculation*” sözcüğüne bakalım. İçinden önce “*calcis*” çıkmakta. Yani “kireçtaşı.” Hesaplamakla kireç taşının ne ilgisi var? İlk tepkimiz anlaşılır görünmekte. Ancak, bir adım daha atalım: Çakıltaşının Latince karşılığı “*calculus*” kelimesidir. “*Calc*” taş anlamında. “*Calculus*” ise küçük taş demek. Hesaplama yapmak için kullanılan küçük çakıl taşları. İlginçtir, Arapça *ihsa* sözcüğü, *saymak* veya *sıralamak* anlamına geliyor. İlginçlik devam ediyor, *ihsa*, Arapça *haswa* sözcüğünden, yani *çakıl taşı* anlamına gelen kelimedenden türüyor. Latince *calculus*, Arapçada *haswa* sözcükleri eski anlamlarını korumakta ve her ikisi de “böbrek taşı”nı karşılamaktadır. Aynı zamanda, hesaplamak anlamını

da sürdürmektedir. *Matematiksel düşüncenin evrimiyile, insanın çevre ile kurduğu tüm ilişkilerden ortaya çıkan toplumsal yaşam örgüsünün evriminde bir koşutluk gözlenmektedir.*

Bir de şu konu var: *Calculus* sözcüğünü Türkçe ifade etmek olası mıdır? Salt matematik demekle yetinebilir miyiz? Latince kökenden gelen bu sözcüğün Türkçenin dışında çeşitli dillerde karşılıkları var mıdır? Türkçe çevirilerde, “*kalkülüs*” biçiminde de kullanılmaktadır. Başka dillerde de doğrudan bir sözcük bulunmamaktadır. Ancak, “*diferansiyel* ve *integral hesap*” kapsamında bir ifade ile betimlenmektedir. Üniversitelerde geleneksel olarak, “*Matematik-I*” ve “*Matematik-II*” gibi adlarla da karşılanmaya çalışılmıştır. Sözcük, tarihsel değeriyle ve bugünkü bağlamda yaklaşık üç asırdır süren etkisiyle *calculus* ya da *kalkülüs* biçiminde yaşamını sürdürmektedir.

“*Latince **calculus**, Arapçada **haswa** sözcükleri eski anlamlarını korumakta ve her ikisi de “böbrek taşı”nı karşılamaktadır. Aynı zamanda, hesaplamak anlamını da sürdürmektedir.*”

Tarihsel Basamaklar

Sözcüğü bu etimolojik yapısının yanında, bağlam içinde kazandığı anlamı ile ele almaya çalışalım: Ne-

dir bu *calculus*? Tanım vermekten çok betimlemelerle ilk adımı teknik içeriğine dayanarak atalım. *Calculus* bir bakıma, fonksiyonlar, fonksiyonların türev ve integralleri arasındaki ilişkileri araştıran bir matematik dalıdır. Uygulama alanları için, teğetler, alanlar, ha-

cimler, yay uzunlukları, hızlar ve uzaklıklar örnek olarak verilebilir. *Calculus*, geniş bir şekilde geometri ve fiziksel sistemlere uygulanabilen ve etkinlikle öğretilen/öğrenilebilen verimli problem çözme teknikleri olarak da görülebilir. Temel kavramlarının genellenmesiyle ve simgesel yapısının hüristik nitelikleriyle *calculus*, doğa bilimlerinin her veçhesine ait problemlerin ifade edilmesinde ve çözümünde matematiğin gücünü gösterir. *Calculus* aynı zamanda, başka bir şeydir de: Limitler, süreklilik, seriler, türevler ve integraller ile ilgili, hassas tanımlar temelinde, bir teoremler kümesidir. İlk betimlemede, daha çok uygulamanın belirleyici olduğu, ikincisinde de kuramsal yapısıyla bir “doğrulama” çabası bulunduğu görülmektedir. Bir örnekle sürdürelim: “Bir arabanın hızı saatte 70 kilometredir.” ifadesi ne anlama gelir? İlkinde, yolun hıza göre değişimini ifade ederken yol fonksiyonunun zamana göre türevine ya da *değişim hızına*, işaret etmektedir. Kuramsal bir doğrulama amacı güden ikinci yaklaşım, bu ifadenin anlamıyla ilgili ne der? Şimdi, teknik affınıza sığınarak biraz zihnimizi zorlama önerisinde bulunacağım:

“Sonlu küçük iki pozitif sayı alalım. Bunlar, a ve b olsun. Araba seyrederken geçen iki zaman arasındaki farkın b değerinden küçük olduğu durumu göz önüne alalım. Yani, araba seyrederken geçen çok çok kısa bir zaman aralığı b değerinden küçük olsun. Buna bağlı olarak bu küçücük zaman aralığında alınan küçücük yolun, b değerine bölünmesiyle elde edilen sayıya c diyelim. Eğer, c değeri ile 70 sayısı arasındaki farkın mutlak değeri a sayısından küçük ise seyreden arabanın hızı saate 70 kilometredir.”

Birincisinde, arabanın hızı, yolun zamana göre türevi derken “değişim hızı kavramı” kurulmasına rağmen genel anlamda bir metodolojiye de yer vermektedir.

İkinci betimlemede ise, belirli bir özenli-sağlam (*rigorous*) yaklaşım görülmektedir. Çünkü hızın, yol eğrisine teğet olan düz doğrunun eğimine eşit olduğunu, limit kavramının şemsiyesi altında vermektedir. Delta-epsilon yaklaşımı olarak estetize edilebilecek bu yaklaşım ve benzeri yaklaşımlar genelde matematiğe özelde *calculus*’a somut-soyut-somit sürecinin zenginliğini vermektedir. Bugün tartıştığımız olay da zaten matematiğin metodolojiye indirgenmesinden doğan “ezbercilik” yakınmalarından başka bir şey değildir. Somut-soyut-somit süreci, matematiksel düşüncenin evrimini gösteren hem bir metafor hem de zihinsel üretimin mükemmel bir sahnesidir.

Günümüz bireyinde birlikte var olan bu farklı yaklaşımlar aslında iki farklı tarihsel dönemin mirasıdır: On sekizinci ve on dokuzuncu yüzyıllar. On sekizinci yüzyılda matematikçiler, eğriler, sonsuz süreçler ve fiziksel sistemlerle ilgili heyecan verici ve verimli buluşlarla meşgullerdi. Önemli sonuçlardan bazılarının altında Bernoulli, L’Hopital, Taylor, Euler ve Lagrange, Laplace gibi bilim insanlarının imzaları vardır. Bu araştırmacılar

matematiksel özene-sağlamlığa, *calculus*’un temelrine, kayıtsız olmamalarına rağmen çabalarının çoğunu güçlü yöntemler geliştirmek ve uygulamak için harcamışlardır. O dönemde, bilginin yalnızca araştırma düzeyinde kalmayıp yaşamın gereksinimleri çerçevesinde uygulanması filizlenmeye başlamıştı. Doğa bilimlerinde elde edilen yeni sonuçların, yaşamın yeniden örgütlenmesine, kentleşmeye ve buna koşut olarak yeni sanayi yapılanmalarına yol açtığını görmekteyiz.

On dokuzuncu yüzyılda, aksine, *calculus* ile ilgili kavramların sağlam kanıtlara dayandırıldığına tanık oluyoruz. Cauchy, Abel, Bolzano ve Weierstrass gibi ma-

“Doğa bilimlerinde elde edilen yeni sonuçların, yaşamın yeniden örgütlenmesine, kentleşmeye ve buna koşut olarak yeni sanayi yapılanmalarına yol açtığını görmekteyiz.”

tematikçiler, bugün kullanılan *calculus*'un temellerini atmış oldular. On dokuzuncu yüzyılın simgelerini temsil eden ve yukarıdaki arabanın seyir hızı olgusunda dile gelen *epsilon-delta* simgeleri ilk olarak 1823 yılında Cauchy'nin verdiği dersler sırasında ortaya çıkmıştı. Elbette, ondokuzuncu yüzyıldaki matematiksel araştırmalar, on sekizinci yüzyıl çalışmalarına çok şey borçludur. Ancak, on dokuzuncu yüzyıl çalışmaları geçmişin çizgisel bir uzantısı değildir. Tarihin birçok aşamasında matematiksel bilgi yeni yöntemlerin eklenmesiyle bir gelişim göstermiştir. Sayılarda olduğu gibi. Burada kavramsal bir dönüşüm yoktur. Kavramların sınanması ve uygulama etkinliğinin gelişimi söz konusudur. *Calculus* sürecinde ise on dokuzuncu yüzyıl bir kavram dönüşüme tekabül etmekteydi. Genel bağlamda *analiz* bir kavramsal dönüşüm geçirmektedir.

Biraz da *calculus*'un bu bağlamdaki anlamıyla ortaya çıktığı dönemlere bakalım. Archimedes (yaklaşık İÖ 287-212), bugün integrasyonun (*tümlev*) ilk filizleri olarak kabul gören teknikler kullanarak alan, hacim ve yüzey hesaplamaları yapmıştır. Çok daha sonra Pierre de Fermat (1601-1665) daha çağdaş kabul edilen tekniklerle teğetlerin eğimlerini ve eğriler altında kalan alanları belirlemiştir. Bugünkü anlayışta ve kitaplarda yer alan *calculus*'un doğduğu ve şekillendiği ilk adımlar onyedinci yüzyıl bilim insanlarından Isaac Newton (1642-1727) ve Gottfried Wilhelm Leibniz (1646-1716) tarafından atılmıştır. Yeni *calculus*'un icadı, on yedinci yüzyılın en büyük entellektüel başarılarından bir tanesidir. Matematik tarihinde ilginç bir rastlantıyla bu icadı gerçekleştiren iki insan olmuştur, Newton ve Leibniz. Bu icat ikisi tarafından neredeyse aynı anda gerçekleştirilmiştir. İngiltere'de Newton'un geliştirdiği *calculus* yöntem-

leriyle Kıta Avrupa'sında Leibniz'in geliştirdikleri arasında hayret verici yakınlıklar vardır. Bu nedenle uzun yıllar acı bir karışıklık yaşanmış ve iki bilim insanı arasındaki çekişmeler hiçbir zaman bir uzlaşmaya gitmemiştir. Bu durum, yöntemler arasındaki benzerlikler yüzünden hiçbir zaman açıklığa kavuşmamış bir iddiayı da tarihe taşımıştır: *Acaba Leibniz, temel kavramları Newton'dan mı ödünç almıştır yoksa bağımsız olarak kendisi mi geliştirmiştir?*

“Bilim, kültürel bir örgü olan toplumsallığın içinde evrildiğine ve insanlar da tüm toplumsal ve psişik nitelikleriyle bilimsel üretime katıldıklarına göre davranışları hayret verici olmayabilir.”

İki üstün yetenekli insanın bu çekişmesinde kullandıkları taktikler, *calculus*'un başlıca öncülerine hiç yakışmıyordu. Ama, ne de olsa onlar da insandı. Aralarındaki karşılıklı suçlamalar çok yaralayıcıydı. Bu çetin çekişmeden her ikisi de şöhetlerinin lekelenmesinden kaçmamıştır. Bilgi aşırma (*plagiarism*) iddiaları yargıya taşınacak düzeye geldiğinde, Royal Society (Bilim Kurulu) içinden bir komite hakemlik yapmak üzere görevlendirilmiştir. Sonuç, hiç de şaşırtıcı değildi: Komite, Royal Society'nin başkanı olan Newton'u, kurulun en eski yabancı üyesi olan Leibniz'a karşı haklı bulmuştu. Gerek bu çatışma öyküsü, gerekse her iki dahinin

yaşamları okumaya ve bilmeye değer tarihsel süreçlerdir. Bilim tarihinde gerçekten yaptıkları buluşlar ve icat ettikleriyle, genel olarak hayranlık verici üretimleriyle gözümüzde büyüttüğümüz kişiler de insandır. Bilim, kültürel bir örgü olan toplumsallığın içinde evrildiğine ve insanlar da tüm toplumsal ve psişik nitelikleriyle bilimsel üretime katıldıklarına göre davranışları hayret verici olmayabilir. Bu ön yargılar, bilim tarihini bir kahramanlık öyküsüne indirgeme sıkıntısını da beraberinde getirir. Şimdi, *calculus*'un teknik becerilerinde üretici rolde yaşamış ve gerçekten yoğun bir emekle katkı yapan insanlardan birine, Newton'a farklı bir açıdan bakalım.

Calculus ve Paradigma Dönüşümleri

Tartışmamızı bilim tarihinden gelen ilginç olaylarla biraz açtıktan sonra şimdi de *calculus* olgusunu bilim-okul bütünlüğünde değerlendirerek son noktayı koyalım: Bu basa-maklardan çıkarak bugüne geldiğimizde doğa bilimlerinin, doğayı anlamak için kullandığı iki dilden birisi olan matematik/calculus tarihini tüm yönleriyle araştırmanın ve incelemenin daha önce belirtildiği gibi yararları çoktur. Diğer dil, "deney ve gözlem" dilidir. Mevcut deney, gözlem alet ve yöntemleriyle, bilgi altyapısını oluşturan kuramlar ve deneyimlerle doğayı anlamlandırmaya çalıştığımız bir yol. Tümevarımın belirleyici olduğu bir bilgi edinme ve doğrulama yöntemi. Doğa bilimlerinin ve de mühendisliğin araştırma dillerinden biri de bilgisayar ortamlarıdır. Bu dillerin evrimini teknolojiyle bütünleştirerek tarihsel bir incelemesini bir başka makaleye bırakarak bu dillerin içinde örgütlendiği paradigma kavramına bir göz atalım: Tartışmaya bir alıntıyla başlayabiliriz:

...(Bilimsel) devrimlerin kararlılığı, bilim topluluğu içindeki çelişki(ler) aracılığıyla geleceğin bilimini yapmak üzere en uygun yolun seçilmesidir. Normal araştırma dönemleri arasında kalan böylesi devrimsel seçimler dizisinin açık sonucu, harika bir şekilde uyarlanmış ve modern bilimsel bilgi dediğimiz araçlar kümesidir...

Thomas Kuhn, Bilimsel Devrimlerin Yapısı

Matematikte en az tartışılan konu, matematik tarihinde bilimsel devrimlerin ya da kavramsal dönüşümlerin olup olmadığıdır. Kuhn, özellikle doğa bilimlerinde yaptığı araştırmalarla bilim sosyolojisine yeni boyutlar kazandırmıştır. Ona göre, bir bilim topluluğu, bir dizi *kabul görmüş kanaatler* olmadan işini yapamaz. Bu kanaatler, öğrenciyi meslek pratiğine hazırlayacak ve kendisine ehliyet kazandıracak öğretimsel sürecin temelini oluşturur. Hazırlama aşamalarının "sağlam ve bükülmez" doğası, kabul görmüş kanaatlerin öğrencinin zihninde derinlemesine bir kalıcılık sağlayabilmesinin güvencesini verir. Kuhn'a göre *normal bilim*, bilim topluluğunun dünyanın ne

olduğunu bildiği kabulüne dayanır. Bilim insanları bu kabulü savunmak için oldukça fazla gayret gösterirler. Buna göre *normal bilim*, çoğu kez temel yenilikleri bastırır. Çünkü bu yenilikler, normal bilimin temel taahhütlerine karşı bir tehdit oluşturur. Araştırma çalışmaları normal bilimin kabul görmüş kanaatleri içinde tasarlanarak yapılır. Kuhn bu konuya şöyle yaklaşır:

Araştırma, doğanın profesyonel öğretim tarafından sağlanan kavramsal kutuların içine zorla sığması için gayret gösterilen çetin ve özverili bir girişimdir. Ancak, araştırmalar mevcut paradigmada yol alırken ve kendi kabul görmüş kanaatler çerçevesinde kayda değer gelişmeler sağlarken bir yandan bilimsel düşüncenin evriminde bu çerçeveyi zorlamaya başlar.

Bilimsel pratiğin hüküm süren geleneğini sarsan bir *anomali* gerçekleşince, paylaşılan kabullerin profesyonel taahhütlerde bir *değişim/dönüşüm* meydana gelir. Bu durum Kuhn' un, *bilimsel devrimler* dediği noktadır: Normal bilimin geleneklere bağlı etkinliklerin dünyasında gelenekleri parçalayan tümleyenlerin devreye girmesi. Elbette, gelenekleri parçalayan koşullar ve tümleyenler yeni bir geleneğin ya da normal bilimin habercileridir.

Yeni kabuller (*paradigmalar/teoriler*), önceki kabullerin yeniden yapılandırılmasını ve önceki olguların yeniden değerlendirilmesini gerektirir. Bu zor bir süreçtir ve zaman alıcıdır. Aynı zamanda, müesses bilim topluluğunun sağlam direnciyle karşılaşır. Dönüşüm vuku bulunca, bir bilim insanının dünyası nitel olarak dönüşür ve temel yeniliklerin hem olguları hem de kuramları tarafından nicel olarak zenginleştirilir.

Yukarıda açıklamaya çalıştığım gibi tartışmayı taşımak istediğim odak şöyle ifade edilebilir:

- Bilimin evrim süreci, bir metafor olarak tarihsel basamakları, paradigmlar içinde yol alır. Bilginin üretilmesi, uygulanması ve gelecek kuşaklara iletilmesi çizgisel olmayan bir örgüde gerçekleşir.
- Normal bilimin kabul görmüş kanaatleri, okullar aracılığı ile kuşaktan kuşağa iletilmesine göre müesses kurumlar kendilerini yeniden üretmek ister.

“**Bilim, kültürel bir örgü olan toplumsallığın içinde evrildiğine ve insanlar da tüm toplumsal ve psikik nitelikleriyle bilimsel üretime katıldıklarına göre davranışları hayret verici olmayabilir.**”

- Böylece, tüm gelişmeler ve kayda değer aşamalara rağmen kurumsal bir *status quo* oluşur.

- Bunların eşliğinde bilginin okullarda aktarılmasında, farkında olunsu da olunmasa da, belirli bir konsensus içinde kalmasa da belirli bir yaşam tarzına, bir felsefi altyapıya dayanır.

- Matematik, *status quo* inşasının en sağlam binalarından bir tanesidir. Matematik öğretiminin temel felsefelerle dayanma organizasyonu, doğa bilimlerinin hemen tüm alanlarındaki felsefi altyapılara göre çok daha muhafazakârdır. Böylece, belirli bir ideolojiler kümesinin yapılandığı bir kültüre tekabül eder.

- Buna göre *calculus*, tarihsel basamaklar içinde ele alınırken zengin bir literatürden yararlanarak çok sayıda tarihsel olguyu yazmak ve anlatmak yerine, sözünü ettiğim kültür içinde paradigma şemsiyesinin altında değerlendirilmiştir.

Şimdi, bazı belirleyici sorulara geçebiliriz: Matematiğin bugünkü durumunda (*status quo*), paradigma tartışmalarını önermek bile güç bir iştir. Örnek olarak aşağıdaki önermeleri kısaca değerlendirebiliriz.

Bugün egemen olan paradigmanın önermeleri:

- Bugün, matematik öğretiminde bir kriz yoktur.
- Bilgisayar nedeniyle, matematik öğretiminde süren bir paradigma değişimi yoktur.

Olası yeni bir paradigmanın önermeleri:

- Bugün, matematik öğretiminde bir kriz vardır.
- Bilgisayar nedeniyle, matematik öğretiminde süren bir paradigma değişimi vardır.

Günümüzde çok açık olmasa da, akademi düzeyinde çokça göze çarpmasa da yukarıda belirtilen önermeler kapsamında genel bir tartışma ve çekişme vardır. Matematikle ilgili bu münakaşalar yalnızca matematik öğretimi üzerinden değil; aynı zamanda, teorik konularda da sürmektedir. Matematiksel kanıtın tartışıldığı farklı yaklaşımların önerildiği birçok toplantı yapılmış ve yapılmaktadır. Akademik kamuoyunun genelde pek farkında olmadığı bir durumdur bu. Özellikle matematik öğretiminde bir kriz olduğu ön plana çıkmaya başlamıştır. Genel olarak kabul edilen görüş, üniversitelere gelen öğrencilerin ortaöğretimden yetersiz gelmeleridir. Ancak, geçerli nedenleri olmakla birlikte konuyu bir nedene indirgemek gibi bir tehlikesi vardır ve kaçınılmaz bir düşünsel konfor-

mizme de yol açabilir.

Fakat birçokları tarafından canlı tanıklık edilen daha derin bir nedeni yok mudur? Esas problem, öğrenciden ziyade öğretmen olamaz mı? Neredeyse bir inanç sistemi gibi addedilen matematik ve buna katılanlardan gelen bazı nedenler aranamaz mı? Bence, evet. Bu tür şeyler bilimde vuku bulabilir ve matematik de bir bilimdir. Paradigma dönüşümlerinde, yeni düşünceler eskilerinin yerini alır ve kavramsal dönüşümler sürüp gider.

Paradigma dönüşümleri bugün matematikte de sürmektedir. Dönüşümlerin dayandığı koşullar, bilgisayarın matematiksel hesaplamalara sunduğu yeni imkânlardır. Bilgisayarları hiç öne sürmeden matematikten söz etmek olasıdır. Geleneksel yol, analitik yaklaşımlarla buna imkân verir. Fakat hesaplamaya dayalı yeni yaklaşımlarla yeni kavramsal yapılar oluşturulmaktadır. Matematik sadece bir yöntem değildir ya da yalnızca formel kuram ve kanıtlardan oluşmaz. Matematiğin bir kültürü ve ideolojisi, okullaşma süreçleri, pedagojik yaklaşımları, teknolojiyle bağlantıları, doğa bilimleri ve mühendislikle ortaklıkları vardır. Analitik ve bilgisayar destekli yaklaşımları ayıran kesin çizgiler yoktur ve olmaz. Matematiksel bilginin yaşam ara yüzeyinde söylenecek çok şey var.

Eğer tartışmaktan kaçınırsak bu krizden nasıl çıkabiliriz? Eğer matematik dünyasının bütünlüğünde paradigma ve kavramsal dönüşüm olgularını ve sorunlarını incelemek istiyorsak; panellerle, çalıştaylarla, sempozyum ve kongrelerle bir araya gelebilmeliyiz. *Calculus*'un tenini ve tinini birleştirerek, analitik yapısı ile hesaplamaya/uygulamaya yönelik yapısını bütünlleştirerek akademide yeni bir paradigmayı yapılandırmaya adım atabiliriz. Akademide başlayacak verimli bir tartışma ortamı, tüm öğretim sisteminde genel bir matematik/matematik-öğretimi incelemesini/araştırmasını ve yeni boyutların etkinliğinde toplumla buluşmasını sağlayacaktır. Düşünce ve önerilerim bunlar... Daha nice farklı ve değerli yaklaşımlarla ve önerilerle yeni tasarımlara doğru yol alabiliriz.

YENİ TTK HÜKÜMLERİNE GÖRE LTD'LERİN TÜR DEĞİŞTİREREK AŞ'YE DÖNÜŞTÜRÜLMESİ

Dr. Mustafa ALPASLAN

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Yeni TTK hükümlerine göre, tür değiştirme yasanın 180 ile 190. maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre, bir şirket hukuki şeklini değiştirdiğinde yeni tür eskisinin devamı olmaktadır. Tür değiştirmede yeni türün kuruluşuna ilişkin yasal hükümler uygulanır¹ ve şirketin bilanço günü yani 31 Aralık günü düzenlediği bilanço değerleri esas alınır. Özel hesap dönemi var ise hesap döneminin son günü bilanço günü sayılmaktadır.

Diğer yandan, bilanço günü ile tür değiştirme raporunun düzenlediği tarih arasında 6 aydan fazla zaman geçmiş ise veya son bilançonun düzenlediği tarihten itibaren şirketin mal varlığında önemli değişiklikler meydana gelmişse ara bilanço düzenlenir.²

Ara bilançoda fiziksel envanter düzenlenmesi zorunlu değildir. Ancak tür değiştirmenin hukuken sonuçlandığı tarihte fiilî envanterin yapılması vergi kanunları bakımından zorunludur.

Ara bilanço düzenlenmesine ilişkin ilkeler aynen yıllık bilanço'ya ilişkin hüküm ve ilkelere göre düzenlenmelidir.

Yönetim organı tarafından bir tür değiştirme planı hazırlanmalıdır.

Tür değiştirme planı yazılı olarak yapılır ve genel kurulun onayına tabi tutulur.

Yönetim organı tür değiştirme planının dışında ayrıca tür değiştirme hakkında yazılı bir rapor hazırlamaktadır.

Hazırlanan raporda; tür değiştirmenin amacı ve sonuçları, yeni türe ilişkin kuruluş hükümlerinin yerine getirilmiş olduğu, yeni şirket sözleşmesi, tür değiştirmeden sonra ortakların sahip olacakları paylara dair değişim oranı, varsa ortaklar ile ilgili olarak tür değiştirmeden

kaynaklanan ek ödeme ile diğer kişisel edim yükümlülükleri ve kişisel sorumluluklar, ortaklar için yeni tür dolayısıyla doğan yükümlülükler, hukuki ve ekonomik yönden açıklanır ve gerekçeleri gösterilir.³

Yönetim organı tarafından hazırlanan tür değiştirme planı genel kurul onayına sunulur.

Yönetim organı tür değiştirmeyi ve yeni şirketin sözleşmesini tescil ettirir. Tür değiştirme tescil ile hukuki geçerlilik kazanır.

Tür değiştirmeye ilişkin genel kurul kararı Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan olunur.

Limited şirketin tür değiştirmek yoluyla yeni TTK hükümlerine göre anonim şirkete dönüştürülmesinde izlenecek yollar aşama aşama aşağıda olduğu gibidir:

- 1) Limited şirket müdür/müdürler kurulu (yönetim organı) tür değiştirme kararı alınması,
- 2) Bilanço/ara bilançonun düzenlenmesi,
- 3) Yeni kurulacak AŞ'ye ait ana sözleşmenin düzenlenmesi,
- 4) Müdür/müdürler kurulu tarafından tür değiştirme planı düzenlenmesi,
- 5) Müdür/müdürler kurulu tarafından tür değiştirme raporunun düzenlenmesi,
- 6) Tür değiştirme işlemlerinin ortakların incelemesine açılması,
- 7) Tür değiştirme palının genel kurulun onayına sunulması (genel kurulun toplanması ve karar alması, karar: ortakların dörtte üçünün kararıyla alınır),
- 8) Genel kurul kararının ticaret sicilinde tescil ve ilanı gerekecektir.

1 Bkz. TTK md. 180 ila 190.

2 TTK md. 185/1.

3 Limited şirketlerde tür değiştirmede genel kurul nisapları sermayenin en az dörtte üçüne sahip bulunmaları koşuluyla, ortakların dörtte üçünün onayıyla karar alınır. Bkz. TTK md. 189/1-c.

KUYUMCULUK SEKTÖRÜNDE ENVANTER VE MALİYETLENDİRME İŞLEMLERİ

Harun Reşit TOKCAN

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

1.Giriş

Kuyumcu sektöründe kullanılan ölçütlerin tanımları, has hesaplamaları, işçilik hesaplamaları ile dönem sonu envanter işlemleri, maliyetlerin çıkartılması ve dönem gelir tablosu oluşturulması için örnek olay üzerinden gidilerek işlemlerin çözümlenmesi, bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

2.Kuyumcu İşlerinde Vergi Uygulaması

2.1 Belge Düzeni

Kuyumcular üç yolla altın alabilirler:

- Külçe altın tabir edilen 24 ayar has altın satan büfe ve kuruluşlardan has altın alıp kuyumculuk yapan kişi ve kuruluşlara işlettirerek,
 - İşlenmiş altın imal ve satışı yapan kişi ve kuruluşlardan veya sarraflık faaliyetinde bulunan kişi ve kuruluşlardan,
 - Halktan alım yaparak.
- (a) ve (b) fıkralarındaki alışlar için Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde belirtildiği üzere fatura almak zorundadırlar. (c) fıkrasında belirtilen alışlar için ise yine VUK'un 234. maddesinde belirtilen gider pusulası tanzim ederek alış yapmak zorundadırlar.

2.2. Vergi Oranları Uygulaması

Buradafaturavegiderpusulasınınnasıltanzimedileceği ve bulunması zorunlu bilgilerin kanunda açıkça belirtilmediği için tekrara açıklamayı gereklilik görmüyorum. Ancak gider pusulası ile halktan alınan altınlar için Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/13. maddesine göre hiçbir tevkifat yapılmayacaktır.

KDVK' nın 1. maddesinde sayılan işlemler; alım satım işlemleri veya imalat işlemleri katma değer vergisi-

ne tabi olduğu belirtilmiş ise de 17. maddesindeki "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer istisnalar" başlığını taşıyan maddenin 4. Diğer İstisnalar bölümünün (g) bendinde "Külçe altın, (has) külçe gümüş, kıymetli taşlar KDV'den istisna edilmiştir. 03.06.1986 tarihinden önce sadece külçe altın istisna edilmiş iken 01.08.1998 tarihinde külçe gümüş, 01.01.2004 tarihinde dore külçe altın, 01.08.2004 tarihinden itibaren ise kıymetli taş olarak adlandırılan "elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebircet, inci, kübik virconia" istisna kapsamına alınmıştır. Kıymetli taşlar, altın ve gümüş rahat ihracatın sağlanabilmesi için istisna kapsamına alınmışlardır.

2.3 Altın Alış ve Satışlarında Tevsik Edilme Zorunluluğu

VUK' un mükerrer 257. maddesi 1. fıkrasının 2 numaralı bendine göre Maliye Bakanlığı 320 sıra no.lu VUK Genel Tebliği' ne göre; 01.08.2003 tarihinden itibaren 5.000 TL'yi aşan alış ve satışların, 323 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile 10.000 TL'yi aşan alış ve satışların, en son 332 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile 8.000 TL'yi aşan alış ve satışların tevsik mecburiyeti getirilmiştir. Bu tevsikin banka, özel finans kurumları veya Posta Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracılığı ile yapılması gerekmektedir.

Ancak alışlar yetkili döviz büfelerinden yapıldığı takdirde 323 sıra no.lu VUK Genel Tebliği gereğince tevsik mecburiyeti bulunmamaktadır.

3.Tanımlar

3. Tablo 1'de altın sektöründe kullanılan ayarların oluşum değerleri anlatılmaya çalışılmıştır.

3. TABLO 1- AYARLAR VE HAS HESAPLAMA

I	II	III=I/II	HAS DEĞERE ULAŞIM
AYAR		MİLYEM	TS:7000 GÖRE AYAR
8	24	0,333333333	0,335 MİLYEM(8 AYAR)
14	24	0,583333333	0,585 MİLYEM(14AYAR)
18	24	0,750000000	0,750 MİLYEM(18 AYAR)
22	24	0,916666667	0,916 MİLYEM(22 AYAR)
24	24	1,000000000	0,995 MİLYEM (24 AYAR)

3. Tablo 2’de taneyle alınıp satılan ve ziynet olarak adlandırılan mamullerin ağırlıkları listelenmiştir.

3. TABLO 2-TANEYLE ALINIP SATILAN (ZİYNETLER)

ADI	GR	AYAR
ZİYNET TAM	7,00	22
ZİYNET YARIM	3,50	22
ZİYNET ÇEYREK	1,75	22
ATA(CUMHURİYET)TAM	7,20	22
YARIM ATA	3,60	22
ÇEYREK ATA	1,80	22
ATA 2,5’LU ALTIN	17,50	22
ATA 5’Lİ ALTIN	36,00	22
REŞAT LİRA ALTIN	7,20	22
REŞAT 2,5’LU ALTIN	18,00	22
REŞAT 5’Lİ ALTIN	36,00	22
HAMİT LİRA ALTIN	7,20	22
HAMİT 2,5’LU ALTIN	18,00	22
HAMİT 5’Lİ ALTIN	36,00	22

3. Tablo 3’te altın çeşitlerine göre alışım değer ölçütleri listelenmiştir.

3. TABLO 3-ALTIN ALAŞIM ÇEŞİTLERİ

ÇEŞİT	MİKTAR	GR	AYAR	HAS	BAKIR	GÜMÜŞ	NİKEL	ÇİNKO
KIRMIZI ALTIN	1000	GR	18	750	167	83	0	0
YEŞİL ALTIN	1000	GR	18	750	83	167	0	0
SARI ALTIN	1000	GR	18	750	200	50	0	0
BEYAZ ALTIN	1000	GR	18	750	0	130	85	35

3. Tablo 4’te gr ölçülerinden ONS ölçüsüne çevirim değerleri tablo hâline getirilmiştir.

3. TABLO 4- ONS HESAPLAMA

PİYASALARDA 1, 5, 10, 50, 100, 250, 500 GR’LIK HAS KÜLÇE ALTIN ALIM SATIMI YAPILABİLMEKTE OLUP KUYUMCULAR 1000 GR KÜLÇE ALTIN DA ALABİLMEKTEDİRLER. TÜRKİYE’DE ALTINLAR GRAM İLE, AVRUPA VE DİĞER DÜNYA ÜLKELERİNDE İSE “ONS” OLARAK İFADE EDİLMEKTEDİRLER.

1	GR KÜLÇE	0,03	ONS
5	GR KÜLÇE	0,16	ONS
10	GR KÜLÇE	0,32	ONS
50	GR KÜLÇE	1,61	ONS
100	GR KÜLÇE	3,22	ONS
250	GR KÜLÇE	8,04	ONS
500	GR KÜLÇE	16,1	ONS
1000	GR KÜLÇE	32,2	ONS
12500	GR KÜLÇE	402	ONS

4. Ayarlar Arası Çevirim ve Has Hesaplama

Çevirimin sonunda ulaşılabilecek ayar için, çevrilecek ayar has değeri ile çevrilecek gr çarpılarak çevirim sonunda ulaşılabilmek istenen ayarın has değerine bölünmek suretiyle aşağıdaki tabloda olduğu gibi formüle edilebilir.

$$\text{Çevirim sonunda ulaşılabilecek değer (gr)} = \frac{\text{çevrilecek gr} \times \text{çevrilecek ayar değeri}}{\text{çevirim sonu ulaşılabilecek ayar değeri}}$$

Çevirim Örneklemeleri:

4. Tablo 1. ile külçe altından 22, 18, 14, 8 ayara çevrim anlatılmıştır.

4. TABLO 1- ELİMİZDE BULUNAN AŞAĞIDAKİ MALIN ÇEVİRİMİ NASILDIR?			
100	GR	KÜLÇE ALTIN	
Çevirim sonucunda ulaşılacak değerler:			
a) 22 ayar		$=100*0,995/0,916$	=108,62
b) 18 ayar		$=100*0,995/0,750$	=132,67
c) 14 ayar		$=100*0,995/0,585$	=170,09
d) 8 ayar		$=100*0,995/0,335$	=297,01

4. Tablo 2. ile 22 ayar altından 22, 18, 14, 8 ayara ve külçe altına çevrim anlatılmıştır.

4. TABLO 2- ELİMİZDE BULUNAN AŞAĞIDAKİ MALIN ÇEVİRİMİ NASILDIR?			
100	GR	22 AYAR	
Çevirim sonucunda ulaşılacak değerler:			
a) 18 ayar		$=100*0,916/0,750$	=122,13
b) 14 ayar		$=100*0,916/0,585$	=156,58
c) 8 ayar		$=100*0,916/0,335$	=273,43
d) Külçe Altın		$=100*0,916/0,995$	=92,06

4. Tablo 3. ile 18 ayar altından 22, 14, 8 ayara ve külçe altına çevrim anlatılmıştır.

4. TABLO 3- ELİMİZDE BULUNAN AŞAĞIDAKİ MALIN ÇEVİRİMİ NASILDIR?			
100	GR	18 AYAR	
Çevirim sonucunda ulaşılacak değerler:			
a) 22 ayar		$=100*0,750/0,916$	=81,88
b) 14 ayar		$=100*0,750/0,585$	=128,21
c) 8 ayar		$=100*0,750/0,335$	=223,88
d) Külçe Altın		$=100*0,750/0,995$	=75,38

4. Tablo 4. ile 14 ayar altından 22, 18, 8 ayara ve külçe altına çevrim anlatılmıştır.

4. TABLO 4- ELİMİZDE BULUNAN AŞAĞIDAKİ MALIN ÇEVİRİMİ NASILDIR?			
100	GR	14 AYAR	
Çevirim sonucunda ulaşılacak değerler:			
a) 22 ayar		$=100*0,585/0,916$	=63,86
b) 18 ayar		$=100*0,585/0,750$	=78,00
c) 8 ayar		$=100*0,585/0,535$	=174,63
d) Külçe Altın		$=100*0,585/0,995$	=58,79

4. Tablo 5. ile 8 ayar altından 22, 18, 14 ayara ve külçe altına çevrim anlatılmıştır.

4. TABLO 5- ELİMİZDE BULUNAN AŞAĞIDAKİ MALIN ÇEVİRİMİ NASILDIR?			
100	GR	8 AYAR	
Çevirim sonucunda ulaşılacak değerler;			
a.) 22 ayar		$=100*0,535/0,916$	=36,57
b.) 18 ayar		$=100*0,535/0,750$	=44,67
c.) 14 ayar		$=100*0,535/0,585$	=57,26
d.)Külçe Altın		$=100*0,535/0,995$	=33,67

5. Konuya İlişkin Problem ve Çözümleri**5.1 Veriler**

Tokcan Kuyumculuk İşletmesinin 01.01.2009 tarihinde vitrininde bulunan altınların değerleri verilmiştir. NOT: 2008 Kuyumcular Odası enflasyondan arındırılmış has tutarı 47.27 TL olarak açıklanmıştır.

1) Vitrinde bulunan stoklar şunlardır:

Külçe altınlar 350,23 gr
 22 ayar bilezikler 2.353,35 gr
 18 ayar takılar 876,28 gr
 14 ayar takılar 1.425,78 gr
 8 ayar takılar 1.583,89 gr

2) 2009 faaliyetlerinde gider pusulası düzenleyerek aşağıdaki ayarlar ve miktarlarda alış yapmıştır.
NOT; Alışların da ortalama has değeri 60.00 TL'dir.

Külçe altınlar 128,50 gr,
22 ayar bilezikler 267,00 gr,
18 ayar takılar 65,85 gr,
14 ayar takılar 36,67 gr,
ve 8 ayar takılar 157,90 gr.

3) 2009 yılında alınan hurda altınlardan külçe dışında kilerin tamamı imalata sevk edilerek işletilmiş olup, yine kendi ayarlarında ve aynı gr da işlem yaptırmıştır.

NOT: İşçilik alışlarında ortalama has başına 15,00 TL+KDV ücret ödemiştir.

4) 2009 yılında satış miktar ve tutarları aşağıda verilmiştir.

NOT: Satışlarda ortalama has değeri 60,00 TL dir.

Külçe satışı 186,6 gr ve 11.196,00 TL'dir.

Kolye, 18 ayar satışı 56,62 gr ve 5.500,00 TL'dir

Bilezik, 22 ayar satışı 643,89 gr ve 50.000,00 TL'dir

Bileklik, 14 ayar satışı 98,73 gr ve 7.500,00 TL'dir

Kolye, 18 ayar satışı 93,99 gr ve 4.000,00 TL'dir.

5) 31.12.2009 tarihinde Kuyumcular Odasının açıkladığı enflasyondan arındırılmış has tutarı 69.15 TL'dir.

5.2 İstenenler

Tokcan Kuyumculuk 2009 faaliyetlerinde dönem başı, dönem içi ve dönem sonu envanter işlemlerinin yapılması ve gelir tablosuna aktarılması.

5.3 Çözüm Şeması

5.1.1'deki verilere göre vitrin stok raporlaması

5.1.1.TABLO1.-				
153.01 D.B STOK	DÖNEM BAŞI STOK MİKTAR VE TUTARI			
	CİNSİ	GR	HAS DEĞERİ	TUTAR
153.01.001	KÜLÇE ALTIN	350,23	350,23	16.555,37
153.01.002	22 AYAR	2.353,35	2.166,50	102.410,51
153.01.003	18 AYAR	876,28	660,51	31.222,43
153.01.004	14 AYAR	1.425,78	838,27	39.625,15
153.01.005	8 AYAR	1.583,89	533,27	25.207,65
	GENEL TOPLAM	6.589,53	4.548,79	215.021,11

5.1.2'deki verilere göre dönem içi alışların raporlanması:

5.1.2.TABLO 2.- DÖNEM ALTINDAKİ HAS ALIŞLAR			TUTAR
153.02 D.İ ALTIN ALIŞ			29.919,52
153.02.001	KÜLÇE ALTIN		7.710,00
153.02.002	22 AYAR		14.748,06
153.02.003	18 AYAR		2.978,14
153.02.004	14 AYAR		1.293,58
153.02.005	8 AYAR		3.189,74

D.İ.HAS ALIŞ	DÖNEM İÇİ HAS ALIŞ MİKTAR RAPORU		
	CİNSİ	GR	HAS DEĞERİ
	KÜLÇE ALTIN	128,50	128,50
	22 AYAR	267,00	245,80
	18 AYAR	65,85	49,64
	14 AYAR	36,67	21,56
	8 AYAR	157,90	53,16
	GENEL TOPLAM	655,92	498,66

5.1.3'teki verilere göre işçilik hesaplamaları:

5.1.3.TABLO 3.- DÖNEM ALIŞLARDAKİ İŞÇİLİK TUTARI		
153.03 D.İ İŞÇİLİK ALIŞ		5.552,38
153.03.001	22 AYAR	3.687,02
153.03.002	18 AYAR	744,54
153.03.003	14 AYAR	323,40
153.03.004	8 AYAR	797,43

D.İ.HAS ALIŞ	DÖNEM İÇİ HAS ALIŞ MİKTAR RAPORU		
	CİNSİ	GR	HAS DEĞERİ
	KÜLÇE ALTIN	128,50	128,50
	22 AYAR	267,00	245,80
	18 AYAR	65,85	49,64
	14 AYAR	36,67	21,56
	8 AYAR	157,90	53,16
	GENEL TOPLAM	655,92	498,66

5.1.4'teki verilere göre oluşturulan satış tablosundaki değerler:

TOKCAN KUYUMCULUK SATIŞ MİKTAR VE TUTARI									
5.1.4.1 SATIŞ TABLOSUDUR BEDELİ									
CİNSİ	BRÜT MİKTAR	AÇIKLAMA			MİKTAR	BRİM			
		BRİM	AYAR	AYAR MİLYEM		BRİM	FİYAT	TUTAR	
KÜLÇE	186.60	GR	24	0.995	186.60	GR	60	11,196.00	
KOLYE	56.62	GR	18	0.75	1.00	ADER	5500	5,500.00	
BİLEZİK	643.89	GR	22	0.916	20.00	ADET	2500	50,000.00	
BİLEKLİK	98.73	GR	14	0.585	2.00	ADET	3750	7,500.00	
KOLYE	93.99	GR	8	0.335	2.00	ADET	2000	4,000.00	
TOPLAM	1079.83	TOPLAM SATIŞ BEDELİ =				78,196.00			
5.1.4. KATMA DEĞER VERGİSİNDEN İSTİSNA HAS'I HESAPLAMA TABLOSUDUR									
CİNSİ	MİKTAR	AÇIKLAMA			HAS MİKTARI	HAS KUR'U			
		BRİM	AYAR	AYAR.MİLYEM	GR	CRT FİYAT		TUTAR	
KÜLÇE	186.60	GR	24	0.995	186.60	60.00		11,196.00	
KOLYE	56.62	GR	18	0.75	42.68	60.00		2,560.70	
BİLEZİK	643.89	GR	22	0.916	592.77	60.00		35,566.02	
BİLEKLİK	98.73	GR	14	0.585	58.05	60.00		3,482.84	
KOLYE	93.99	GR	8	0.335	31.64	60.00		1,898.69	
	1079.83				911.74				
GENEL TOPLAM TUTARI								54,704.26	
5.1.4. KDV HESAPLAMA TABLOSUDUR									
KDV DEN İSTİSNA ALTIN								54,704.26	
DEĞERİ=									
KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHI(KDV Lİ SATIŞBEDELİ)								19,908.26	
TUTARI=									
HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ								3,583.49	
%18=									
(TOPLAM SATIŞ BEDELİ+KDV)GENEL TOPLAM=								78,196.00	

5.2'de istenenlere göre yeniden yapılan rapor ve tablolar

5.2.1.TABLO 1-				
DÖNEM BAŞI STOK MİKTAR VE TUTARI				
153.01 D.B STOK	CİNSİ	GR	HAS DEĞERİ	TUTAR
153.01.001	KÜLÇE ALTIN	350,23	350,23	16.555,37
153.01.002	22 AYAR	2.353,35	2.166,50	102.410,51
153.01.003	18 AYAR	876,28	660,51	31.222,43
153.01.004	14 AYAR	1.425,78	838,27	39.625,15
153.01.005	8 AYAR	1.583,89	533,27	25.207,65
	GENEL TOPLAM	6.589,53	4.548,79	215.021,11

5.2.2.TABLO 2.- DÖNEM ALTINDAKİ HAS ALIŞLAR

153.02 D.İ ALTIN ALIŞ		27.426,23
153.02.001	KÜLÇE ALTIN	7.067,50
153.02.002	22 AYAR	13.519,06
153.02.003	18 AYAR	2.729,96
153.02.004	14 AYAR	1.185,79
153.02.005	8 AYAR	2.923,93

5.2.2.TABLO 3.- DÖNEM ALIŞLARDAKİ İŞÇİLİK TUTARI

153.03 D.İ İŞÇİLİK ALIŞ		5.552,38
153.03.001	22 AYAR	3.687,02
153.03.002	18 AYAR	744,54
153.03.003	14 AYAR	323,40
153.03.004	8 AYAR	797,43

5.2.2.TABLO 4.-DÖNEM İÇİ MİKTAR HAREKET TABLOSU

DÖNEM	KÜLÇE ALTIN	
	GİREN	ÇIKAN
HAREKET YEKUNU	128,50	186,60
TOPLAM	128,50	186,60
DÖNEM	22 AYAR	
	GİREN	ÇIKAN
HAREKET YEKUNU	267,00	643,89
TOPLAM	267,00	643,89
DÖNEM	18 AYAR	
	GİREN	ÇIKAN
HAREKET YEKUNU	65,85	56,62
TOPLAM	65,85	56,62
DÖNEM	14 AYAR	
	GİREN	ÇIKAN
HAREKET YEKUNU	36,67	98,73
TOPLAM	36,67	98,73
DÖNEM	8 AYAR	
	GİREN	ÇIKAN
HAREKET YEKUNU	157,90	93,99
TOPLAM	157,90	93,99

5.2.2 TABLO 5.-

D.İ.HAS ALIŞ

DÖNEM İÇİ HAS ALIŞ MİKTAR RAPORU		
CİNSİ	GR	HAS DEĞERİ
KÜLÇE ALTIN	128,50	128,50
22 AYAR	267,00	245,80
18 AYAR	65,85	49,64
14 AYAR	36,67	21,56
8 AYAR	157,90	53,16
GENEL TOPLAM	655,92	498,66

5.2.2 TABLO 6.-

D.İ.HAS ÇIKIŞ

DÖNEM İÇİ HAS ÇIKIŞ MİKTAR RAPORU		
CİNSİ	GR	HAS DEĞERİ
KÜLÇE ALTIN	186,60	186,60
22 AYAR	643,89	592,77
18 AYAR	56,62	42,68
14 AYAR	98,73	58,05
8 AYAR	93,99	31,64
GENEL TOPLAM	1.079,83	911,74

5.2.2 TABLO 7.-

D.S. HAS STOK

DÖNEM SONU HAS MİKTAR TABLOSU RAPORU		
CİNSİ	GR	HAS DEĞERİ
KÜLÇE ALTIN	292,13	292,13
22 AYAR	1.976,46	1.819,54
18 AYAR	885,51	667,47
14 AYAR	1.363,72	801,79
8 AYAR	1.647,80	554,79
GENEL TOPLAM	6.165,62	4.135,71

5.2.2 TABLO 8.-

TOPLAM MALİYET
TUTAR(D.B STOK+D.İ HAS AL.+D.İ.İŞÇİLİK ALIŞ)
247.999,72

5.2.2 TABLO 9.-

TOPLAM HAS miktar

(D.B HAS+D.İ HAS
ALIŞ)
5.047,44

5.2.2 TABLO 10.-

1 BRM HAS MALİYETİ

(Tablo9./Tablo 10.)
49,13

5.2.2 TABLO 11.-

153.04 D.S STOK

(Tablo 11.*Tablo 8.)

HAS KURU :		49,13	OLARAK DİKKATE ALINDI	
DÖNEM SONU STOK MİKTAR VE TUTARI				
CİNSİ	GR	HAS DEĞERİ		TUTAR
KÜLÇE ALTIN	292,13	292,13	14.353,43	
22 AYAR	1.976,46	1.819,54	89.400,52	
18 AYAR	885,51	667,47	32.795,28	
14 AYAR	1.363,72	801,79	39.394,68	
8 AYAR	1.647,80	554,79	27.258,74	
GENEL TOPLAM	6.165,62	4.135,71	203.202,66	

5.2.2 TABLO 12.-

621 STMM

(Tablo 9.-Tablo 12.)

44.797,06

(Enf Düzeltmesi)					
5.2.2 TABLO 13.-		HAS KURU : 69,15 OLARAK DİKKATE ALINDI			
DÖNEM SONU DEĞERLENMİŞ STOK MİKTAR VE TUTARI					
1 5 3 . 0 5	DEĞERLENMİŞ STOK	CİNSİ	GR	HAS DEĞERİ	TUTAR
153.05.001		KÜLÇE ALTIN	292,13	292,13	20.200,79
153.05.002		22 AYAR	1.976,46	1.819,54	125.820,85
153.05.003		18 AYAR	885,51	667,47	46.155,54
153.05.004		14 AYAR	1.363,72	801,79	55.443,44
153.05.005		8 AYAR	1.647,80	554,79	38.363,52
		GENEL TOPLAM	6.165,62	4.135,71	285.984,14

TABLO 15.-

648.ENF DÜZELTMEŞİ
KÂRLARI

(Tablo 14-Tablo 12.)

82.781,48

Yukarıdaki tüm hesaplamalar sonucunda “DÖNEM İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU’ na yansiyacak tutarlar da şöyledir:

TOKCAN KUYUMCULUK İŞLETME AYRINTILI

GELİR TAB

31.12.09

	BRÜT SATIŞLAR	74.612,51
600	YURT İÇİ SATIŞLAR	74.612,51
601	YURT DIŞI SATIŞLAR	
602	DİĞER GELİRLER	
61	SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	0,00
610	SATIŞTAN İADELER(-)	
611	SATIŞ İSKONTOLARI(-)	
612	DİĞER İNDİRİMLER	
	NET SATIŞLAR	74.612,51
62	SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	44.797,06
620	SATILAN MAMÜLLERİN MALİYETİ(-)	
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ(-)	44.797,06
622	SATILAN HİZMET MALİYETİ(-)	
623	DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	
	BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	29.815,45
63	FAALİYET GİDERLERİ(-)	0,00
630	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD.(-)	
631	PAZARLAMA,SATIŞ,DAĞITIM GİD.(-)	

632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ(-)	
	FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	29.815,45
64	DİĞER FAAL.OLAĞAN GELİR VE KÂR	82.781,48
640	İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ	
641	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GEL.	
642	FAİZ GELİRLERİ	
643	KOMİSYON GELİRLERİ	
644	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	
645	MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI	
646	KAMBIYO KÂRLARI	
647	REESKONT FAİZ GELİRLERİ	
648	ENFLASYON DÜZELTMESİ KÂRLARI	82.781,48
649	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂR	
65	DİĞER FAAL.OLAĞAN GİDER VE ZAR	0,00
653	KOMİSYON GİDERLERİ(-)	
654	KARŞILIK GİDERLERİ(-)	
655	MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI(-)	
656	KAMBIYO ZARARLARI	

657	REESKONT FAİZ GİDERLERİ(-)	
658	ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARI	
659	DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARALAR	
66	FİNANSMAN GİDERLERİ(-)	0,00
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ(-)	
661	UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ(-)	
	OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	112.596,93
67	OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	0,00
671	ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLAR	
679	DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂR	
68	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)	
680	ÇALIŞILMAYAN KISIM GİDER VE ZAR.(-)	
681	ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI(-)	
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZAR.(-)	
69	DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	112.596,93
690	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL	
	DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	112.596,93

GERÇEK USUL MÜKELLEFİYETTEN BASİT USUL MÜKELLEFİYETE GEÇİŞ

Mustafa YILMAZ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Giriş

15.06.2012 tarihinde, 28324 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 6322 sayılı Kanun ile gerçek usulde vergilendirilen mükelleflere, basit usule geçme imkânı getirilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan ve 27.07.2012 tarihinde Resmî Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 283 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile de gerçek usulden basit usule geçiş hakkında bilgilere yer verilmiştir.

1. Basit Usulde Vergilendirmeyle İlgili Düzenlemeler

1.1. Yasal düzenleme

6322 sayılı Kanun’un 7. Maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 46. maddesinin 6. fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, aynı maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiş ve 13. maddesi ile de aynı Kanuna geçici 81. madde eklenmiştir.

MADDE 7 – 193 sayılı Kanun’un 46. maddesinin 6. fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

“Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Basit usulün şartlarına haiz olanlardan, bu usulden

yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, 47. maddede yazılı şartları taşıyanlar, arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi 48. maddede yazılı

hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler. İşin eş ve çocuklara devri halinde iş hacminin hesabında devirden önceki süreler de dikkate alınır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler hiçbir suretle basit usulde vergilendirilmezler.”

“Gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler ile basit usulün şartlarını kaybedenlerden gerçek usulde vergilendirilmeye başlamadan önce işini terk eden mükellefler, terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönemezler. Bu hüküm, işin

eş veya çocuklara devri halinde de uygulanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

şeklinde 6322 sayılı Kanun’da yer almıştır.

“6322 sayılı Kanun’un 7. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 46. maddesinin 6. fıkrasında yapılan düzenlemeyle, basit usulün şartlarına haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirileceklerdir.”

Basit Usulde Vergilendirmeye Geçişte Sürelerin Hesabı: Geçici Madde 81- 46. maddenin 6. ve 7. fıkralarında yer alan şartların tespitine 01.01.2012 tarihinden itibaren başlanır.”

1.2. Basit Usulden Gerçek Usule Geçiş

Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilmektedir.

6322 sayılı Kanun’un 7. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 46. maddesinin 6. fıkrasında yapılan düzenlemeyle, basit usulün şartlarına haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirirler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

Örnek: İzmir Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde servis işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve basit usulde vergilendirilen Bay (G), vergi dairesine verdiği dilekçe ile 15.10.2012 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirme talebinde bulunmuştur. Bay (G), dilekçesinde belirttiği tarihten (15.10.2012) itibaren gerçek usulde vergilendirilecek olup, gerçek ve basit usulde tespit edilen ticari kazançlarını 2013 yılının Mart ayında birlikte beyan edecektir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu’nun 51. maddesi uyarınca faaliyetlerine başladıkları tarihten itibaren gerçek usulde vergilendirilecek olan mükelleflerin basit usulde vergilendirmeye dönmeleri mümkün değildir.

1.3. Gerçek usulden basit usule geçiş

6322 sayılı Kanun’la yapılan düzenleme, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden belirlenen şartları sağlayanlara basit usule geçme imkânı getirmiştir.

Buna göre, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin;

- Gelir Vergisi Kanunu’nun 47. maddesinde yazılı şartları topluca taşıması,

- Arka arkaya iki hesap dönemi iş hacminin Gelir Vergisi Kanunu’nun 48. maddesinde yazılı hadlerden düşük olması,

- Yazılı talepte bulunması hâlinde, bu şartların gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçmeleri mümkün bulunmaktadır.

İşin eş ve/veya çocuklara devri hâlinde iş hacminin hesabında devirden önceki süreler de dikkate alınacaktır.

Ancak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilen mükellefler hiçbir suretle basit usule dönemeyeceklerdir.

Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin basit usule geçmeleri için alış, satış ve/veya hâsılat tutarlarının her birinin arka arkaya iki yıl süreyle Gelir Vergisi Kanunu’nun 48. maddesinde yazılı hadlerden düşük olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 6322 sayılı Kanun’un 13. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 81. madde hükmüne göre, gerçek usulden basit usule geçmeye ilişkin şartların tespitine ve iki yıllık sürenin hesabına 01.01.2012 tarihinden itibaren başlanacaktır.

Örnek: İzmir ilinde kuaförlük faaliyeti nedeniyle öteden beri gerçek usulde vergilendirilen Bayan N’nin 2012 ve 2013 yıllarında elde ettiği iş hâsılatı, ilgili yıllar için Gelir Vergisi Kanunu’nun 48. maddesinde yer alan hâsılat haddinin altında gerçekleşmiştir. Diğer şartları da taşınması kaydıyla mükellefin 01.01.2014 tarihinden itibaren basit usulde vergilendirmeden yararlanması mümkündür.

1.4. İşini terk eden mükelleflerin durumu

Gerçek usulde vergilendirilenler ile basit usulün şartlarını kaybeden mükelleflerin, “işini terk edilmesi veya eş ve/veya çocuklara devredilmesi hâllerinde, ilgisine göre terk veya devir tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe” basit usule dönmeleri mümkün değildir.

Gerçek usulde vergilendirildiği veya vergilendirilmesi gereken faaliyetini 01.01.2012 tarihinden önce terk eden mükellefler için iki yıllık sürenin hesaplanmasına 01.01.2012 tarihinden itibaren başlanacaktır.

Gerçek usulde vergilendirildiği veya vergilendirilmesi gereken faaliyetini 01.01.2012 tarihinden itibaren terk eden mükellefler terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usulden yararlanamayacaklardır.

Örnek: Taksi işletmeciliği faaliyeti nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen Bay M, bu faaliyetini 01.01.2005 tarihinde terk etmiştir. Bay M, 2013 yılında yeniden faaliyete başlamak ve basit usulden faydalanmak istemektedir. Bay M' nin Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 81. maddesi hükmü uyarınca 01.01.2012 tarihinden itibaren iki yıl geçmedikçe basit usulden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Gerçek usulde vergilendirildiği veya vergilendirilmesi gereken faaliyetini terk eden mükellefin basit usulde ortaklık şeklinde faaliyette bulunmak istemesi hâlinde;

- Faaliyetin terk tarihine bağlı olarak, 01.01.2012 tarihinden veya terk tarihini takip eden yıldan itibaren iki yıllık sürenin geçmesi,

- Diğer ortaklarla birlikte basit usule tabi olmanın şartlarının topluca taşınması kaydıyla, basit usulden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Örnek: Bay P, gerçek usulde gelir vergisi mükellefi iken faaliyetini 05.06.2010 tarihinde terk etmiştir. Bay P, 2012 yılında basit usule tabi olmanın şartlarını taşıyan Bay S ile ortak olarak şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetine başlamak istemektedir. Geçici 81. madde hükmü uyarınca 01.01.2012 tarihinden itibaren iki yıl sonra, diğer bir ifadeyle 01.01.2014 tarihinden itibaren

diğer şartları da taşınması kaydıyla Bay P'nin basit usulde vergilendirmeden yararlanması mümkündür. Bu nedenle Bay P ve ortağının 2012 yılında ortaklık şeklinde başlayacağı şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyeti nedeniyle ticari kazançlarının gerçek usulde tespit edilmesi gerekmektedir.

1.5. Gerçek Usulden Basit Usule Geçen Mükelleflerde Belge Düzeni

Gerçek usulde vergilendirilmekte iken Gelir Vergisi Kanunu'nun 46. maddesinin 6. fıkrasında belirtilen şartları sağlayarak basit usulde vergilendirmeye geçen mükellefler ellerinde bulunan belgelerle ilgili olarak aşağıda belirtilen şekilde işlem yapacaklardır.

04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca notere tasdik ettirmiş veya 02.02.1985 tarihli ve 18654 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan: "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara bastırmış oldukları belgelerden, kullanılmamış olanlar ile en son kullandıkları ciltleri basit usulde vergilendirilmeye başladıkları tarihten itibaren bir ay içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine dilekçeleri ile ibraz ederek kullanılmamış olan belgelerin iptal edilmesini sağlayacaklardır.

Belge iptal işlemi vergi dairelerince 08.01.1996 tarihli ve 22517 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 246 Sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin (E) bölümünde belirtilen şekilde gerçekleştirilecektir.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler kullanacakları belgeleri 06.12.1998 tarihli ve 23545 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 215 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 30.06.1999 tarihli ve 23741 sayılı

“ Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin basit usule geçmeleri için alış, satış ve/veya hâsulat tutarlarının her birinin arka arkaya iki yıl süreyle Gelir Vergisi Kanunu' nun 48. maddesinde yazılı hadlerden düşük olması gerekmektedir. ”

Resmî Gazete’de yayımlanan 225 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde açıklanan şekilde temin edileceklerdir.

Basit usule geçen mükelleflerden 225 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği kapsamında bulunanlar, mevcut belgelerinden kullanılmamış olanları vergi dairesine tespit ettirmek kaydıyla kullanmaya devam edebileceklerdir.

Basit usule tabi mükelleflerin 06.12.1984 tarihli ve 3100 sayılı “Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun” kapsamına girmemekle beraber, isteğe bağlı olarak ödeme kaydedici cihaz alıp kullanmaları mümkün bulunmaktadır. Bu durumdaki mükelleflerin ellerindeki cihazlarını kullanmak istememeleri halin-

de, 15.05.2004 tarihli ve 25463 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 60 seri numaralı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun’ la ilgili Genel Tebliğ’in 4. ve 6. bölümlerindeki açıklamalara göre, hurdaya ayırma veya bir başka mükellefe satma imkânları bulunmaktadır.

2. SONUÇ

Gelir vergisine tabi mükelleflerin, basit usul mükellefiyete dönmeleri imkânını sağlayan bu yasal düzenleme ekonomik darboğaza giren küçük esnafa bir nebze olsun nefes aldırarak gibi gözüktüğü de, Büyükşehir olacak illerin sınırlarının genişleyecek olması nedeniyle, bu yasal düzenlemeden tam verim sağlanamayacağı düşüncesindeyim.

MAL TESLİMİ VE HİZMET İFASINDAN ÖNCE DÜZENLENEN FATURALARDA VERGİLENDİRME

İ.Burak OĞUZ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

I. Giriş

Ticari faaliyet gereği mal teslimi veya hizmet ifasını müteakip fatura düzenlenir. Ticari hayatta genelde önce mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleşir, daha sonra fatura düzenlenir. Ama kimi zaman da fatura önceden düzenlenir, mal teslimi veya hizmet ifası sonra gerçekleştirilir. Bu durumda Katma Değer Vergisi (KDV) ve Gelir Vergisi (GV) yönünden dönemsellik ilkesi gereği tereddütler oluşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu (VUK) Madde 229'da "Fatura satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." denilmek sureti ile faturanın, mal teslimi veya hizmet ifasından önce düzenlenemeyeceğine vurgu yapmaktadır.

KDV Kanunu Madde 10/b bendinde "malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi" vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir. Buna göre mal teslimi veya hizmet ifasından önce fatura düzenlenebileceği hükmü çıkmaktadır.

Görüldüğü üzere KDV Kanunu ile VUK'un fatura düzenlenmesine ilişkin hükümleri çelişmektedir.

II. VUK ve KDV Kanunu Açısından Mal Teslimi veya Hizmet İfasından Önce Fatura Düzenlenmesi

VUK Madde 229'da "Fatura satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." denilmektedir.

Yine aynı kanunun 231/5 bendinde "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." denilmektedir.

Yukarıdaki kanun maddelerinden, VUK'a göre mal teslimi veya hizmet ifasından önce fatura düzenlenebileceği anlaşılmaktadır.

KDV Kanunu Madde 10/b bendinde vergiyi doğuran işlemlerle ilgili olarak "malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura

veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi" ifadesinden, mal teslimi veya hizmet ifasından önce fatura düzenlenebileceği hükmü çıkmaktadır.

"Mal teslimi veya hizmet ifasından önce düzenlenen fatura Borçlar Kanunu'na göre "alacak hakkı" doğuramaz. Bunun için karşı tarafa borç yükümlülüğü doğuran bir işlem veya sözleşme olması gerekir."

Genel hukuk kurallarına göre, uygulamalarda, son çıkan kanun eskiye, özel kanun da genel kanuna tercih edilir. Buna göre; fatura düzenlenmesine ilişkin hükümler, KDV Kanunu'nda VUK'a göre daha özel ve ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Ayrıca, KDV Madde 10'un yürürlük tarihi VUK 229. Madde'den sonradır. O hâlde, mal teslimi ve hizmet ifasından önce fatura düzenlenebileceği kabul edilmelidir.

III. Ticari Kazanç Açısından Mal Teslimi veya Hizmet İfasından Önce Faturanın Düzenlenmesi

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Madde 38'de, *"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır."* denilmektedir.

Aynı Kanun'un 39. Madde'sinde ise, *"İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılat ile giderler arasındaki müspet farktır."* denilerek tahsil edilen paralar ile alacakların hasılat; ödemelerin ve borçlanılan meblağların gider olduğu ifade edilmektedir.

Görüldüğü üzere GVK'ya göre, işletme hesabında ve bilanço esasında ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasının geçerli olduğu ifade edilmektedir. Tahakkuk esasında gelir ve gider, ödenip ödenmediğine bakılmaksızın gerçekleştiği anda kazanç hesaplamasında dikkate alınır.

Mal teslimi veya hizmet ifasından önce düzenlenen fatura Borçlar Kanunu'na göre "alacak hakkı" doğurmaz. Bunun için karşı tarafa borç yükümlülüğü doğuran bir işlem veya sözleşme olması gerekir.

Kimi zaman da mal teslimi veya hizmet ifası yapılmadan önce tahsilat yapılır. Bu durumda da VUK Madde 287'ye göre, *"Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup*

henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir." hükmü gereği, ticari kazancın tahsilinde dikkate alınmaz.

Tekdüzen hesap planına göre pasifte, 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler / 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabında izlenerek gelirin ait olduğu dönemde kazanç olarak dikkate alınır.

Safi kazancın tespitinde benzer durum, faturası kesilip henüz teslim edilmemiş olan emtia için de geçerlidir. Dönem sonu kazancı hesaplanırken henüz teslim edilmeyen emtia stoklarda bulunacağı için, satılan malın maliyetine herhangi bir tutar eklenmeyecektir. Dolayısı ile mal teslim edilmeden önce düzenlenen faturanın gelir olarak kaydedilmesi durumunda fatura tutarı kadar kazanç ortaya çıkacaktır. Daha sonra emtianın teslim edildiği dönemde de gelir olmaksızın, maliyet bedeli olarak gider yazılacaktır. Bu durumda, faturanın düzenlendiği dönemde, maliyet dikkate alınmadığı için gelir fazlalığı; emtianın teslim edildiği dönemde ise tam tersi, gider fazlalığı olacaktır.

IV.Sonuç

Faturanın mal teslimi veya hizmet ifasından önce düzenlenmesi halinde KDV Kanunu açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşirken; GVK ve VUK açısından ticari kazancı doğuran olay gerçekleşmemektedir. Dolayısı ile hasılatın, mal teslimi veya hizmet ifasının yapıldığı dönemde hesaplanması gerekmektedir.

İndirilecek KDV, aynı takvim yılı içinde indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak, hesaplanan KDV için ait olduğu dönemde beyanı söz konusudur. Mal teslimi veya hizmet ifasından önce düzenlenen faturada KDV Kanunu'na göre vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir. Bu nedenle, hesaplanan KDV' nin ait olduğu dönemde beyan edilmesi gerekmektedir.

AYLIK ALMAK İÇİN YAPILAN ANLAŞMALI BOŞANMALAR

Eda KAYA

Bilindiği gibi, SGK tarafından 5510 sayılı Kanun'un 56. maddesine göre eşinden boşandığı halde boşandığı eşi ile fiilen birlikte yaşadığı belirlenen eş ve çocukların, bağlanmış olan gelir ve aylıkları kesilebilmektedir. Bu kimselere ödenmiş olan tutarlar 96. madde hükümlerine göre geri alınmaktadır.

Uygulamada anne veya babasından aylık alabilmesi için eşinden boşanan fakat yine eşi ile aynı adreste yaşayan insanlar görülmektedir.

SGK görevlendireceği denetmenler vasıtası ile bu şekilde şekeli veya anlaşmalı boşanmalar ile ilgili tespitler yapabilmektedir. Yapılan tespitler sonucunda düzenlenen raporlara göre emekli aylıkları kesilmekte ve bu gibi kimseler mahkemeye verilmektedir. (5510 sayılı Kanun'un 96. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü).

Diğer taraftan, 22.07.2011 gün ve 2011/58 sayılı Genelge uyarınca muvazaalı boşanmalar nedeniyle Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaktadır. SGK tarafından alınan aylıklar geriye doğru iptal edilerek borç bildirim belgesi ile bu tutarlar 5510 sayılı Kanun'un 96. maddesine göre gecikme zammı talep edilmektedir.

Oysaki evlilik akdi bir sözleşmedir. Boşanma ise, bir mahkeme kararıdır. Bu nedenle de, boşanmanın muvazaası olamaz. Sözleşmelerde muvazaadan söz edilebilir, ancak boşanma kararına muvazaalı denilemez. Ayrıca 5510 sayılı Kanun'un, eski 5434 sayılı Yasa'dan dolayı aylık alanlara da bu hüküm uygulanamaz.

“Evlilik akdi bir sözleşmedir. Boşanma ise, bir mahkeme kararıdır. Bu nedenle de, boşanmanın muvazaası olamaz. Sözleşmelerde muvazaadan söz edilebilir, ancak boşanma kararına muvazaalı denilemez.”

Bilindiği gibi, “Sosyal Güvenlik Reformu” da denilen ve 01 Ekim 2008 günü yürürlüğe giren 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun “Gelir ve Aylık Bağlanmayacak Hâller” başlıklı 56. maddesinin son fıkrasına göre, “...Eşinden boşandığı halde, boşandığı eşiyle fiilen birlikte yaşadığı belirlenen eş ve çocukların, bağlanmış olan gelir ve aylıkları kesilir.” denildiğinden dul aylığı alan kadınların aylığı, ancak resmi nikah yaparlarsa kesilir. SSK veya Bağ-Kurlu olan ana-babalarından yetim aylığı alan kızlar sadece eski kocalarıyla beraber yaşamaya devam ediyorsa aylığı kesilir ama başka bir erkekle aynı evde yaşasa da aylığı kesilmez. **Ancak ana-baba**

memur ise bu durumda kadın boşandığı eşiyle aynı evde yaşasa bile yetim aylığı kesilmez.¹

Zira 5510 sayılı Kanun hükümlerinin 5434 sayılı Ka-

¹ TEZEL Ali, “Boşanmanın Muvazaası Olmaz”, 05.04.2011, www.alitezel.com

nun için geçerli olamayacağı hususu 5510 sayılı Kanun'un geçici 4. maddesinde belirtilmiştir. 5510 sayılı Kanun'un 5434 sayılı Kanun'a ilişkin geçiş hükümleri başlıklı Geçici 4. maddesi dördüncü fıkrası şu şekildedir:

*"Bu Kanun'da aksine bir hüküm bulunmadığı takdirde; iştirakçi iken, bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamına alınanlar, bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce 5434 sayılı Kanun hükümlerine tabi olarak çalışmış olup bu Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine tabi olarak yeniden çalışmaya başlayanlar ile bunların **dul ve yetimleri hakkında** bu Kanun'la yürürlükten kaldırılan hükümleri*

de dâhil 5434 sayılı Kanun hükümlerine göre işlem yapılır."

Görüldüğü üzere, boşandıktan sonra babasının, 5434 sayılı Kanun'a tabi sigortalılığı olduğundan yetim aylığını alan kadın aldığı aylık Emekli Sandığı olduğundan hakkında 5510 sayılı Kanun'un 56. maddesinin uygulanmayacağı ortadadır ancak SGK aylığı keser.

Öte yandan aynı kadın, eski kocasıyla değil ama bir başka erkekle aynı evde yaşamaya devam ederse aylığın kesilme riski yoktur. Kanun sadece boşandığı eşiyle birlikte yaşaması hâlinde yetim aylığının kesilmesini öngörmektedir.²

² Konu Anayasa Mahkemesine gitmiştir. Zonguldak 1. İş Mahkemesi tarafından madde içeriğinin Anayasa'nın sosyal hukuk devletini içeren Cumhuriyetin Nitelikleri başlıklı 2., Devletin Temel Amaç ve Görevleri başlıklı 5., Kanun Önünde Eşitlik başlıklı 10., Temel Hak ve Hürriyetlerin Niteliği başlıklı 12., Kişinin Dokunulmazlığı, Maddi ve Manevi Varlığı başlıklı 17. ve Özel Hayatın Gizliliği başlıklı 20. maddelerine aykırı olduğu kanaatine varması üzerine itirazı ciddi bularak konuyu Anayasa Mahkemesine taşımış ve bekletici niza yapmıştır.

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI DAYANIŞMA DERGİSİ YAYIN KOŞULLARI VE YAZMA KURALLARI

Dayanışma dergisi hakemli bir dergidir.

Dergi iki ayda bir yayımlanır.

YAYIN KOŞULLARI

- 1-Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- 2-Dergide yayımlanması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine bir çıktı ile birlikte elektronik ortamda (disket, cd)gönderilmelidir.
- 3-Dergide yayımlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır.
- 4-Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurul'unca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir.
- 5-Yayımlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 6-Dergide yayımlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.
- 7-Dergide yayımlanan yazıların telif hakları yazarı veya yazarları tarafından karşılıksız olarak İzmir Serbest Muhasebeci mali müşavirler Odası'na devredilir. Yazarlar başvuru dilekçesine ekledikleri "Makale Sunum Formu"nu doldurarak ve imzalayarak telif haklarını devrettiklerini beyan etmek zorundadır.
- 8-Derginin bir sayısında bir yazarın birden fazla yazısı yayınlanmaz. Ancak ortak çalışma ürünü olan ve birden çok yazarlı çalışmalarda bu koşul aranmaz.

YAZMA KURALLARI

- 1-Yazılar, Microsoft Windows Word programla yazılmalı ve çözümünde herhangi bir sorun yaşanmaması için daha önce kullanılmamış bir diskete ya da CD'ye kaydedilerek dergiye gönderilmelidir.
- 2-Yazılar 3 (üç) kopya olarak, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3-Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - a. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.

- b. Başlığın sağ alt tarafında yazarın adı ve unvanı" gösterilmelidir.
- c. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmelidir.
- d. İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) özetleri yer almalıdır.
- e. Özetlerin altında anahtar sözcükler (key words) bulunmalıdır.
- f. Makalenin metni ikinci sayfadan başlamalıdır.

4-Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.

5-Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) "şekil" olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.

6-Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.

7-Kaynakların gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonunda, "Kaynakça" başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, Costing, 4* Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, "An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations", The Accounting Historians Journal, December 1992, Volume 19, Number 2, s. 79-103.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.

9- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın disketteki biçimiyle yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.

Yazışma Adresi

Dayanışma Dergisi

Şehit Fethi bey Caddesi No: 53/3 Pasaport/İZMİR

Tel: (0.232) 441 96 33

Faks: (0.232) 441 95 67

e-posta: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

DAYANIŞMA DERGİSİ

Makale Sunum Formu

Makaleyi sunan yazar	:	_____
Makalenin Başlığı	:	_____
	:	_____
Makalenin ilgili olduğu dal	:	_____
Makalenin yazarları	:	_____
	:	_____
	:	_____
	:	_____
Makaleyi sunan yazarın,		
Çalıştığı kurum	:	_____
Posta adresi	:	_____
	:	_____
e-posta adresi	:	_____
Telefon no	:	_____
Faks No	:	_____
Sunulan makalenin sayfa sayısı	:	_____
Makalenin sunulduğu tarih	:	_____

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın Dayanışma dergisinde yer alacak yazılara ilişkin koşulları kabul ettiğimi ve yazımın telif haklarını İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na devrettiğimi bildiririm.

Makaleyi sunan yazarın imzası : _____

Forma ulaşmak için : www.dayanismadergisi.com