

İzmir SMMMO Adına Sahibi
Yönetim Kurulu Başkanı
Feyzullah TOPÇU

Mali İşler Koordinatörü
Yönetim Kurulu Başkan Yrd.
Erkan YILDIRIM

Sorumlu Müdür
Oda Sekreteri
Müfit YILDIRIM

Genel Yayın Yönetmeni
Aslı TENGİZ

Yayın Kurulu
Lütfi DEMİR
Hatice ÖZTEKİN
Fatma KIRKİT
Yakup SÖNMEZ

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

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 2014

dayanışma sayı:121

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 verilmez.

İç Hatlar

300	FEYZULLAH TOPÇU (ODA BAŞKANI)	104	GÜVENLİK
302	ERKAN YILDIRIM (ODA BAŞK. YRD.)	105	BORA YILDIRIM (TESMER MÜDÜRÜ)
303	MÜFİT YILDIRIM (ODA SEKRETERİ)	106	SENEM ŞAKIR (MUHASEBE MÜDÜRÜ)
304	MEHMET KUZU (ODA SAYMANI)	107	SEVDA TOPÇU (MUHASEBE DEPARTMANI)
305	AYTEN KARADAĞ (KOORDİNATÖR ÜYE)	108	CÜNEYT ZİREK (MUHASEBE DEPARTMANI)
307	İSMAİL GİDER (YÖN. KUR. ÜYESİ)	109	STAJER
308	ALİ YENİDOĞAN (YÖN. KUR. ÜYESİ)	110	YUSUF ALABAĞ (KÜTÜPHANE)
309	METİN AKSOY (YÖN. KUR. ÜYESİ)	111	ŞOFÖR ODASI
310	HÜSEYİN HAMAMCILAR (YÖN. KUR. ÜYESİ)	112	EMİN AKBULUT (BİLGİ İŞLEM)
306	SELDA ARPACI (HUKUK MÜŞAVİRİ)	118	OGÜN KIZILTO (TEKNİSYEN)
311 - 312	GÜLNUR ATASEVER (YÖNETİCİ ASİSTANI)	160	GONCA TEMİZTEPE (ÖZLÜK İŞLERİ – TAHSİLAT)
313	ÖMER AKBAŞ (DENETLEME KURULU BAŞKANI)	200	MUSTAFA AKÇALI (EĞİTİM BİRİMİ BŞK. YRD.)
314	HAKSIZ REKABET KURULU	201	MUSTAFA YILMAZ (EĞİTİM BİRİMİ SEKRETER)
315	DİSİPLİN KURULU	202	ŞEHİRİBAN ÇÖRDÜK (EĞİTİM BİRİMİ SAYMANI)
316	COŞKUN YILDIRIM (DİSİPLİN SERVİSİ)	203	EBRU BAYTEKİN (EĞİTİM BİRİMİ)
317	SEVİL ERDÜL (İDARİ İŞLER SEKRETERİ)	204	ERDAL ÖZKOL (EĞİTİM DANIŞMANI)
318	NAZİK ÇAYHAN	205	NİLSU AKDENİZ (TESMER VE YARDIM FONU MUHASEBE)
319	TESMER TOPLANTI SALONU	206	BİRGÜL GENÇ (EĞİTİM BİRİMİ)
320	YÖNETİM KURULU TOPLANTI ODASI	207	AYŞE GÜLDUMAN (EĞİTİM BİRİMİ)
100 - 101	BETÜL PINARBAŞI (SANTRAL)	208	ÖĞRENCİ İŞLERİ
102	SEVİL ERDÜL (ÖZLÜK İŞLERİ - TAHSİLAT)	209	HACER ÇİÇEK – FETHİYE MUTLU KURS BİRİMİ
103	ATILLA KILIÇ (TESMER – STAJ)	210	ZAHİDE BİRGÜL SEÇKİN (EĞİTİM BİRİMİ MUHASEBE MÜDÜRÜ)

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

1472 Sokak No: 1 Alsancak - İZMİR
Tel: (232) 441 96 33 **Faks:** (232) 4468130-4419567
www.izsmmmo.org.tr
e-mail: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

Değerli Meslektaşlar ve Değerli Okurlar

2014 yılını iyisiyle kötüsüyle tamamlamak üzereyiz. 2014 yılı içinde dünyada özellikle de Ortadoğu' da yaşanan savaşların, evsiz barksız kalan kadınların ve çocukların, yurtlarından hiç tanımadıkları ülkelere sürgün edilmelerinin, buralarda kötü koşullarda barınmaya mahkum edilmelerinin yaşamları boyunca atlatamayacakları psikolojik travmalara yol açtığı aşîkardır. Bu savaşlardan kazançlı çıkan kesim ise; her zaman olduğu gibi kan emici emperyalist güçlerdir. Onlar zenginliklerine zenginlik katmaya devam ettiler.

Ülkemizde de 2014 yılında olumlu anlamda değişen bir şey olmamış, her alanda demokratik kurallar birer birer yok edilmeye devam edilmiştir. Hukuksuzluk almış başını gitmektedir. Haksızlık, yolsuzluk ve hırsızlık yapanların ödüllendirildiği, gelir dağılımının giderek adaletsizleştiği, emek ve sermaye koymadan zenginleştirilen bir kesimin yaratıldığı bir yılı daha geride bırakmak üzereyiz.

Geçtiğimiz yıl mesleğimiz açısından da farklı bir yıl olmadı. Meslek örgütümüze yapılan siyasi baskılar, meslektaşlarımıza yüklenen iş yükü, ülkede yaşanan gizli ekonomik kriz nedeniyle hak ettiğimiz ücretleri alamama sorunları ile bir yıl daha geçti. Teknolojinin gelişmesi ile işlerimizin azalması gerekirken, iş bilmez bakanlık yetkilileri yüzünden işlerimiz daha da yoğunlaştı, yükümüz arttı.

Yılsonu nedeniyle dönem sonu iş ve işlemleriyle uğraşırken, 10.09.2014 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanan 6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun ile işlerimiz daha da yoğunlaştı.

Söz konusu mali aflar olunca da; bu konuda ki görüşlerimi de sizlerle paylaşmak istiyorum. Devletin en önemli gelir kaynaklarından birisi olan vergiler ile devlet harcamalarını finanse edebilir. Ancak, Türkiye'de sık sık çıkarılan vergi af yasaları vergi sistemi ve uygulamasında vergileme ilkelerini bozmaktadır. Af düzenlemesinin yapılması sırasında, vergi borcunu ve cezasını zamanında ödeyenlere haksızlık yapılmamasına gereken özen gösterilmelidir.

Aflara başvurma sıklığı nedeni ile şu düşünce hâkim olmaktadır: Türkiye' de af uygulamalarının temel amacı olan kamuya kaynak sağlama düşüncesi ikinci plana itilerek amacın mali değil, siyasi olduğu kanısı yaratılmaktadır. Af kanunlarını çıkarma yetkisi yasama organına verilmiş olsa da, bu kanunlar yasama organının çoğunluğunu elinde bulunduran yürütme organın iradesini yansıtmaktadır.

Mali Müşavirlik Mesleğinin ülkemizde de hak ettiği yerde olması ve dünya standartlarına ulaşabilmesi için TÜRMOB ve odalarımız çaba göstermektedir. Bu doğrultuda TÜRMOB tarafından planlanan 2015 yılında uygulanmaya başlayacak üç önemli projeden;

- Muhasebe Mesleğinde Kurumsallaşma,
- Haksız Rekabeti Önleyecek Programın Tanıtımı,
- Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi ile Etik Davranış Gelişimini Sağlamak Üzere Hazırlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması”

konularına ilişkin çalışmaları tanıtmak ve bilgilendirmek üzere tanıtım seminerleri başlatılmıştır. İlçe ve semtlerde odamız eğitmenlerinin sunumlarını yaptığı seminerlere üyelerimizin gösterdiği yoğun ilgi de bizleri çok mutlu etmiş ve geleceğe yönelik umutlarımızı arttırmıştır. Çünkü biliyoruz ki; mesleğimize ancak hep birlikte sahip çıcarsak onu yükseltebiliriz.

Oda olarak üyelerimizin mesleki gelişimine katkıda bulunmak için birçok seminer, kurs, eğitim ve panel düzenlemenin yanı sıra yine bu yıl da kültürel ve sosyal çalışmalara imza atmış olmaktan dolayı mutluluk duymaktayız.

Türmob’un Ankara Üniversitesi ile ortaklaşa yapacağı denetim eğitimlerine odamızın Hizmet Eğitim Birimi’nde 2015 yılında da devam edeceğiz.

Kamu Gözetim Kurulu’ nun yayımladığı yönetmeliğe karşı açmış olduğumuz iptal davasında; Danıştay Kamu Gözetim Kurulu’ nun yetkisi olmadığı halde almış olduğu ücretlere yürütmeyi durdurma kararı vermiştir. Davanın Esas’tan görüşülmeye başlandığını ve bu kurumun meslektaşlarımızın haklarının gasp edilmesine karşı verdiğimiz mücadelemizin her alanda da devam edeceğini bilmenizi isterim.

Ülkemiz için oldukça zor ve üzüntüyle geçen bir yılı bitirdik. Başta maden işletmelerinde olmak üzere diğer iş alanlarında yaşanan iş kazaları hepimizi üzmüş ve gerekli tedbirleri almak ve yasal düzenlemeleri yapmak önemli bir konu haline gelmiştir. Dileğimiz yaşananlardan çıkarılacak dersler ile ülkemizde daha güvenilir çalışma ortamının sağlandığı, çalışanların iş kazası adı altında cinayetlere kurban edilmediği günlere ulaşmaktır.

2015 yılına girerken dünyada ve yurdumuzda barışın hâkim olduğu, özgürlüğün yaşandığı bir yıl dileğiyle yeni yılın meslektaşlarımıza, mesleğimize ve ülkemize güzellikler getirmesi umudu ile iyi yıllar diliyorum.

Feyzullah TOPÇU
Başkan

İçindekiler

İçindekiler İçindekiler

Başkan 2

Hakemli Yazılar

Prof. Dr. Nihat MERT-Doç. Dr. Mehmet Emre GÜLER -Dr. Gülbin MERT

Toplum Sağlığı Merkezinde Çalışan Sağlık Personelinin Tükenmişlik ve İş Doyumu Düzeyleri Arasındaki İlişki 8

Doç. Dr. Ali Fatih DALKILIÇ

Amerikan Muhasebe Standartlarına Göre ASC 330 Kapsamında Stokların Değerlemesi:

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Karşılaştırmalı Bir Yaklaşım 17

Doç Dr. Ayşe Necef YERELİ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 28

Yrd. Doç. Dr. Aydın GERSİL

Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramının Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve TMS 7 Açısından Karşılaştırılması 37

Yrd. Doç Dr Nesrin ADA

Örgüt Kültürü ve İletişim Sürecinin Örgüt İçindeki İlişkisi 43

Dr. Leyla AKGÜN

Rusya Merkez Bankasının Ödeme Sistemiyle İlgili Görevleri 51

Aysel KUŞAKSIZ TANBOĞA

Yabancıların Çalışma İzinleri 59

Ecem PEHLİVANOĞLU- Fikret IŞIK

Türkiye’de Devlet Borçlarının Yıllar İtibari İle Seyri 71

Hakemsiz Yazılar**Nadir GÜLHAN**

5520 Sayılı KVK Açısından İstisna ve İndirim Uygulamasında Özellik Arz Eden Durumlar 80

Şener UYSAL

Motivasyon Kavramı ve Temel Yaklaşımlar 90

Mehmet Serhat SELÇUK

Vergi Davasının Konusu ve Dava Açma Hakkının Doğması 93

Berna Gökçen AYAN

Çalışma Hayatında Malulen Emekliler 99

Hüseyin DEMİR-Erdem DEMİR6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun IV Diğer koruma hükümleri başlıklı
"Amme Alacaklarının rüçhan hakkı"nın incelenmesi 103**Akın Gencer ŞENTÜRK**

Serbest Bölgelerde İstisna Uygulanan Ücretlere Ait (Stopaj) Gelir Vergisi İşçiye mi / İşverene mi Aittir? 106

Ömer AKBAŞ5510 Sayılı Kanunun 4/a Maddesine Göre Asgari Ücretle Çalışanların, Aylık Gün Sayısına
(28, 29, 30 ve 31 Gün Çeken Aylar) Göre Ücret Hesaplamasında Yaşanan Sorunlar 119**Müfit YILDIRIM**

Staj Süremi Nasıl Kısaltabilirim 125

Mustafa YILMAZ

Engelliler İçin Vergi İndirimi Uygulaması 128

Harun Reşit TOKCAN

Şirketler Topluluğuna Bakış 132

Özgür ÇİLENGİROĞLU

Garanti Kapsamındaki Bedelsiz Mal ve Hizmet Teslimlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Belge Düzeni 135

Melih DİRİL

İflas Erteleme Nedir? Hukuki ve Mali Sonuçları Açısından İflas Ert 137

Orhan VARİŞLİ

Kurumsal Yönetim Anlayışı Üzerine 146

Seda ÖZGÖREN

Masraf Yansıtımalarında KDV Uygulaması 150

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 Hacırustemoğlu	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. Kerametdin 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



TOPLUM SAĞLIĞI MERKEZİNDE ÇALIŞAN SAĞLIK PERSONELİNİN TÜKENMİŞLİK VE İŞ DOYUMU DÜZEYLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

The Relationship between the Burnout and Job Satisfaction of Health-Care Employees in the Public Health Center

Prof. Dr. Nihat MERT
Doç. Dr. Mehmet Emre GÜLER (TR13456)
Dr. Gülbin MERT

ÖZET

İş yaşamında tükenmişlik modern yaşamda sıklıkla görülen bir olgudur. İşgörenin bu sendroma yakalanmaması veya kurtulması için sosyal yaşantısına da önem vermesi gerekmektedir. Bu sosyalleşmenin iş yaşamındaki çalışma arkadaşlarını da kapsamı daha olumlu sonuçlar doğuracaktır. Aynı şekilde iş doyumu da işgörenin verimli bir iş yaşantısı için önem taşıyan bir başka unsur olarak görülmektedir. Bu çalışmada Toplum Sağlığı Merkezinde çalışan sağlık personelinin tükenmişlik düzeyleri ve iş doyumları arasındaki ilişkinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Maslach Tükenmişlik Ölçeği ve Minnesota İş Doyumu ölçeği kullanılarak bir uygulama gerçekleştirilmiştir. İş doyumu bileşenlerinin Tükenmişlik Ölçeği bileşenlerinden Duygusal Tükenme ve Duyarsızlaşma bileşenleri arasında negatif ilişki tespit edilmiştir. Kişisel Başarı bileşeni İş Doyumu bileşenleri arasında pozitif bir ilişki bulunmuştur.

Anahtar Sözcükler: Tükenmişlik Sendromu, İş Doyumu, Toplum Sağlığı Merkezi

Jel Kodları: J28, M12

ABSTRACT

Burnout phenomenon is often seen in modern business life. Employees have to give importance to their social life for getting rid of or giving up this syndrome. The socialization with the colleagues in business life will lead to positive results. Likewise, job satisfaction of the employees is seen as another element for a productive working life. The aim of this study is to state the relationship between burnout and job satisfaction levels among the health personnel working in the Community Health Center. Maslach Burnout Inventory and the Minnesota Job Satisfaction Scale were carried out. There are negative relationships between Burnout Inventory Components as emotional exhaustion and depersonalization and the Job Satisfaction components. A positive relationship between the Personal Success and Job satisfaction components was found.

Keywords: Burnout Syndrome, Job Satisfaction, Community Health Center

Jel Codes: J28, M12

Giriş

İnsanlarla yüz yüze ilişkilerle yürütülen mesleklerde çalışan kişilerin daha yoğun bir şekilde karşı karşıya kaldıkları olumsuzluklardan biri olan tükenmişlik; stres, mesleki depresyon, tatminsizlik v.b kavramlar ile yakından ilişkili olmakla birlikte bunlardan ayrıca karmaşık bir yapı da oluşturmaktadır. Sürgevil (2006)'ya göre tükenmişlik; yorgunluk, çaresizlik, ümitsizlik duyguları, olumsuz benlik kavramı, hayata ve diğer insanlara karşı olumsuz tutumlardan psikosomatik hastalıklara ve işten ayrılmaya kadar geniş etki alanına sahiptir.

İş doyumu ya da birçok farklı kaynaktan iş tatmini olarak da geçen faktör de tükenmişlik durumundan etkilenmektedir. Çalışkan (2005) iş doyumunu; işi sevme, işe bağlılık, işe kendisini verme gibi iş görenlerin işlerinden duydukları hoşnutluk olarak tanımlamaktadır. Çalışma hayatının bir bireyin bütün yaşamında çok yüksek bir zamanı kapladığı düşünülürse bu faktörün ne kadar önem arz ettiği daha iyi anlaşılabilir.

Sağlık işletmelerinde çalışma yaşamı, yapılan iş ve işin gereklilikleri bakımından dikkat ve özen isteyen bir yapıya sahiptir. Çalışanların, hastalara sağlık hizmeti ulaştırma sürecinde yaşadıkları sonucunda hem duygusal hem de fiziksel olarak yıpranmaktadır. Bunun yanı sıra, bulundukları kurum içerisindeki hiyerarşik durumlarına göre de nispeten aynı durumla karşılaşmaktadırlar. Çalışanların iş yaşamlarındaki bu hasta-çalışan ve çalışan-yönetim yapısı içerisinde yaşadıkları ve normal hayatlarında yaşadıkları toplandığında, didinmeler ve yıpranmışlıklar toplamı içerisinde mutlu olmaya çabalayan bir birey ortaya çıkacaktır. Motivasyon kaynakları, çalışma hayatı ve gündelik yaşamlar için ortaya koyulan rekreasyon faaliyetleri ile birlikte bireyler kendilerini mutlu edecek bir kapı aramaya devam etmektedirler. Bu tatmini sağlama ve çalışanların sinerjik olarak moral ve motivasyonlarının artmasını sağlamak başta yöneticilerin desteğine ve bireyin içsel dinamiklerine dayanmaktadır. Günümüzde çalışma hayatı neredeyse bütün bir ömrün en enerjik ve verimli zamanlarını kapsamaktadır. Bu nedendir ki, kişilerin normal yaşamlarını ve aile yaşamlarını etkileyen çalışma hayatının, daha tatmin edici olması ve çalışma hayatının çalışanlar üzerindeki yıpratıcı etkisinin azaltılması önem taşımaktadır.

Literatür Araştırması

Sağlık sektöründe tükenmişlik ile ilgili olan çalışmalara geçmeden önce, kullanılan Maslach Tükenmişlik ölçeği ile ilgili yapılan bir çalışmada Yıldırım ve İçerli

(2010) sağlık çalışanları üzerinde hem Maslach hem de Copenhagen Tükenmişlik ölçeğini kullanarak bir karşılaştırma yapmışlardır. Bu karşılaştırmanın sonucunda hem Maslach hem de Copenhagen ölçeklerinin boyutlarının sağlık personeli örnekleminde geçerli ve güvenilir bir ölçek olduğunu ortaya koymuşlardır.

Ersoy vd. (2001), bu sendromun, gönüllü sağlık çalışanları arasında ilk olarak görülen yorgunluk, hayal kırıklığı ve işi bırakma ile karakterize bir durumu tanımlamak için ortaya atıldığını ve bugün bunlara dayanarak tükenmişlik sendromunun sağlık çalışanları arasında büyük bir sorun olduğunun bilindiğini belirtmektedir.

Kalemoğlu ve Keskin (2002), çalışmalarında acil servis çalışanlarının tükenmişlik durumlarını incelemiştir. Sonuç olarak acil servis çalışanlarının tükenmişlik durumlarının diğer sağlık çalışanlarına göre daha belirgin olduğunu ortaya koymaktadırlar. Acil serviste çalışan hemşireler üzerinde yapılan bir araştırmada ise acil servislerde çalışan hemşirelerde, çalışma ortamının tükenmişlik düzeylerine etkisini belirlenmeye çalışılmıştır (Kebapçı ve Akyolcu, 2011).

Kaya vd. (2007), birinci basamak sağlık kuruluşlarında yaptıkları çalışmada sağlık personelinin tükenmişlik düzeylerini araştırmışlardır. Bir başka çalışmada Günüşen ve Üstün (2010), ikinci basamak sağlık çalışanları üzerinde tükenmişlik durumunu literatür taraması yaparak incelemiştir.

Bektaş ve İlhan (2008), huzurevlerinde çalışan hemşirelerin tükenmişlik düzeylerini ölçmek için yaptıkları çalışmalarında, çalışmakta olduğu bölümden memnun olmayanların, çalışma yılı az olanların, huzurevinde çalışma yılı fazla olan hemşirelerim tükenmişlik düzeylerini daha yüksek bulmuşlardır.

Öztürk vd. (2008) Kayseri ilindeki sağlık yöneticilerinin tükenmişlik düzeylerini ve bu durumu etkileyen sosyal-demografik faktörleri belirlemek için yaptıkları çalışmada; bekâr, lisansüstü düzeyinde eğitim almış, hekim kökenli, iş ortamını ve mesleğini sevmeyen, yetki ve sorumluluk dengeliği içinde çalışmayan sağlık yöneticilerinin tükenme düzeyinin daha yüksek olduğunu belirtmişlerdir. Yaş, cinsiyet, haftalık çalışma süresi gibi demografik faktörlerin yöneticilerin tükenme düzeyini etkilemediğini ortaya koymuşlardır.

Şenturan vd. (2009), Hemodiyaliz ünitelerindeki hemşirelerin çalışma ortamının özelliğine ve hizmet veri-

len hastaların doğasına bağlı olarak tükenmişlik riski altında oldukları düşünerek hemodiyaliz hastaları ile çalışan hemşirelerin tükenmişlik düzeyini incelemişlerdir. Hemodiyaliz hemşirelerinin tükenmişlik düzeylerinin düşük olduğu ve kendilerini başarılı olarak algıladıkları; çalışma yılı arttıkça tükenmenin arttığı sonucuna varmışlardır. Diyaliz ünitelerinde çalışan sağlık ekibinde tükenmişlik durumunu araştıran Ayraler vd (2012) ise sağlık çalışanlarının ruhsal olarak zorlandığı bulgusunu ortaya koymuşlardır.

Ergin vd. (2009) araştırmalarında dâhili kliniklerde görev yapan hemşirelerin tükenme ve empatik beceri düzeyleri ve bunları etkileyen faktörlerin belirlenmesini amaçlamışlardır. Hemşirelerin, meslekteki görev süresinin tükenmişlik düzeyinin duygusal tükenme alt boyutunu ve birinci derece yakınlarında önemli bir hastalık olma durumunun tükenmişlik düzeyinin duyarsızlaşma alt boyutunu etkilediği fakat empatik becerilerini etkilemediği saptanmıştır. Araştırmada, hemşirelerin tükenmişlik ve empatik beceri düzeylerinin “orta düzey” olduğu belirlenmiştir.

Altay vd. (2010), Samsun On Dokuz Mayıs Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde çalışan hemşirelerde tükenmişlik durumu ve aile desteği arasındaki ilişkiyi bazı demografik özellikler ve mesleki değişkenlere göre incelemişlerdir. Sonuç olarak, hemşirelerin duygusal tükenme ve duyarsızlaşma ve kişisel başarı alt boyutlarının aile desteği puan ortalamalarında anlamlı düzeyde bir farklılaşmanın olmadığını belirtmektedirler.

Akçalı vd. (2010), sağlık çalışanları içinde anesteziyoloji ve algoloji kliniklerinde çalışanların çoğu zaman zor koşullarda görev yapmakta olduğunu ve çalışma koşullarının iyileştirilmesi için mevcut fiziksel ve ruhsal durumlarının belirlenmesi gerekliliğini ortaya koymuşlardır. Türkiye’de yapılan diğer çalışmalarla benzer şekilde anesteziyoloji ve algolojide sağlık çalışanlarının ciddi tükenmişlik yaşadığını gösteren en yüksek duygusal tükenme ve duyarsızlaşma puanlarını saptamışlardır.

Yakut vd. (2013), sağlık çalışanları üzerinde tükenmişlik durumunu ortaya koymak için yaptıkları çalışmanın sonucunda yaş, cinsiyet, meslek, çocuk sahibi olma durumları, çalışma süreleri ve kurumda çalışma süreleri sağlık çalışanlarının tükenmişlik düzeylerini anlamlı bir şekilde etkilediğini ortaya koymaktadırlar.

Sağlık sektörü çalışanlarının tükenmişlik ve iş doyum arasındaki ilişkiye değinen bazı çalışmalar vardır.

Acil servis çalışanlarının tükenmişlik ile iş doyum düzeyleri arasında ilişki olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan çalışmada, Akpınar ve Taş (2011), Acil servis çalışanlarının duygusal tükenmişlik puanı ortalamasını orta düzeyde, duyarsızlaşma ortalamasını düşük düzeyde, kişisel başarı ortalamasını orta düzeyde saptamışlardır. İçsel doyum puanı ortalaması %44.50 orta düzeyde, dışsal doyum ortalaması %57.83 orta düzeyde, genel doyum ortalaması %45.00 orta düzeyde bulunmuştur. Duygusal tükenme ile içsel doyum arasında Zayıf düzeyde negatif bir ilişki bulunmuştur. Duyarsızlaşma ile dışsal doyum algıları arasında zayıf düzeyde negatif bir ilişki belirlenmiştir. Kişisel Başarı algısı ile içsel ve dışsal doyum algıları arasında orta düzeyde, kişisel başarı algısı ile genel doyum algısı arasında zayıf düzeyde pozitif bir ilişki olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Havle vd. (2008), psikiyatri uzman ve asistanlarının tükenmişlik düzeyleri, iş doyumları ve bunların çeşitli değişkenlerle ilişkileri incelemişlerdir. Sonuç olarak; iş yükünün çok fazla olması, tedaviye dirençli, sosyal destekten ve sosyal güvenceden yoksun hastaların genel tıbbi ve psikiyatrik tedavilerinin ve tedavi sonrası süreçlerinin güçlüğü, bürokratik işlemlerin yoğun olması, yatak ve personel sayısının yetersizliği gibi nedenlerden ötürü doğal olarak Bakırköy Ruh ve Sinir Hastalıkları Hastanesi’nde çalışan psikiyatristlerde “Duygusal Tükenmişlik” diğer hastane gruplarına göre yüksek bulunmuştur. Bu durum “İş Doyumu”nun da azalmasına yol açtığı sonucun ulaşılmıştır.

Kurçer (2005), bir üniversitenin Tıp Fakültesinde çalışan hekimlerin iş doyumlarını ve tükenmişlik düzeylerini etkileyen faktörleri bulmak için yaptığı araştırmada, hekimlerin genel olarak tükenmişlik yaşadıklarını ve kişisel başarı konusunda yetersizlik hissettiklerini ortaya koymuşlardır. Hekimlerin iş doyum puan ortalamasını ise genel olarak düşük seviyede tespit etmişlerdir.

Ünal vd. (2001), Malatya ili merkezinde çalışan hekimlerde tükenmişlik, iş doyum düzeylerinin ve bazı sosyo-demografik değişkenlerin, yaşam doyum düzeyleri ile ilişkisinin araştırılmasını amaçlamışlardır. Sonuç olarak Meslek içi eğitimin kalitesinin artırılması, iletişim, stresle başa çıkma ve yönetme becerileri açısından özel eğitim verilmesi, düzenli egzersiz gibi etkinliklere olanak yaratılması daha az tükenme, daha fazla iş ve yaşam doyumunu sağlayacağını belirtmişlerdir.

Materyal/ Metod

Bu çalışmada İzmir ili Buca İlçe Sağlık Müdürlüğü bünyesinde bulunan Toplum Sağlığı Merkezi (TSM) çalışanlarının tükenmişlik durumları ve iş doyumları arasındaki ilişkinin ortaya konması amaçlanmaktadır. TSM bünyesinde çalışan toplam 43 sağlık çalışanına tam sayım yapılarak Maslach Tükenmişlik Ölçeği ve Minnesota İş Doyumu Ölçeği uygulanmıştır. Çalışanların büyük çoğunluğunu ebeler ve hemşireler oluşturmaktadır. Sayılarla ifade edilecek olursa; 5 Doktor, 1 Diş Hekimi, 3 Sağlık Memuru, 13 Hemşire, 13 Ebe, 4 Çevre ve Sağlık Teknisyeni, 2 Laboratuvar Teknisyeni ve 2 Tıbbi Sekreter katılımcı olarak destek vermiştir. Ölçeklerle birlikte katılımcılara yöneltilen demografik sorular da bulunmaktadır. Bunlara ilişkin analizler sosyal bilimler için istatistik analizleri yapmakta kullanılan yazılım (SPSS) ile yapılmıştır. Bulgular ilerleyen başlıklarda ortaya konmaktadır.

Frekans Analizleri

Araştırmaya katılan sağlık çalışanlarına uygulanan soru formunda bulunan demografik değişkenlere ilişkin bulgular bu başlıkta incelenmektedir.

Tablo 1: Cinsiyete Göre Dağılım

	Frekans	%
Kadın	34	79,1
Erkek	9	20,9
Toplam	43	100,0

Katılımcıların büyük çoğunluğunu kadınlar oluşturmaktadır. Erkek katılımcıların oranı %21 iken kadın katılımcıların oranı %79 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 2: Yaşa Göre Dağılım

	Frekans	%
18-25	1	2,3
26-30	3	7,0
31-35	8	18,6
36-40	5	11,6
41-45	15	34,9
46-50	7	16,3
51-55	4	9,3
Toplam	43	100,0

Araştırmaya katılan TSM çalışanlarının yaşa göre dağılımları Tablo 2'de görülmektedir. Buna göre; katılımcıların büyük çoğunluğunun orta yaşta olduğu

söylenbilir.

Tablo 3: Kurumda Çalışma Zamanına Göre Dağılım

	Frekans	%	Kümülatif %
0-5	19	44,2	44,2
6-10	15	34,9	79,1
11-15	5	11,6	90,7
16-20	1	2,3	93,0
21-25	1	2,3	95,3
26-30	1	2,3	97,7
36-40	1	2,3	100,0
Toplam	43	100,0	

Mevcut kurumda çalışma zamanlarına göre yapılan değerlendirme sonucunda, katılımcıların %44'ünün 5 yıla kadar bu kurumda çalıştığı tespit edilmiştir. Katılımcıların %56'sı ise 5 yıldan daha fazla süredir bu kurumda çalışmaktadır.

Tablo 4: Meslekte Çalışma Zamanına Göre Dağılım

	Frekans	%	Kümülatif %
0-5	2	4,7	4,7
6-10	5	11,6	16,3
11-15	5	11,6	27,9
16-20	6	14,0	41,9
21-25	12	27,9	69,8
26-30	8	18,6	88,4
31-35	3	7,0	95,3
36 +	2	4,7	100,0
Toplam	43	100,0	

Katılımcıların büyük çoğunluğunun uzun yıllardır sağlık sektöründe sağlık çalışanı olarak hizmet verdiği görülmektedir. Tablo 4' incelendiğinde katılımcıların %60'ının 20 yılın üzerinde bu meslekte görev yaptığı ortaya konmuştur.

Tablo 5: Bu Mesleği Seçerken Duyulan İstekliliğe Göre Dağılım

	Frekans	%
Evet	29	67,4
Hayır	14	32,6
Toplam	43	100,0

Katılımcıların %67'si bu mesleği isteyerek seçtiğini belirtirken %14'lük kısmı bu mesleği seçerken istekli olmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 6: Mesleği Değiştirme İsteğine Göre Dağılım

	Frekans	%
Evet	18	41,9
Hayır	14	32,6
Bazen	11	25,6
Toplam	43	100,0

Araştırmaya katılan sağlık çalışanlarının %41,9'u bu mesleğin dışında bir meslekte olma isteğini belirtmektedir. %32,6'sı çalıştığı mesleği değiştirmek istememekte ve %25,6'sı ise mesleği değiştirmekte durumlara göre kararsız kaldığını belirtmektedir. Tablo 6'da belirtilen meslek değiştirme istekliklerine karşın çalışanların büyük çoğunluğunun çalıştığı kurumda bulunmaktan memnun olduğu görülmektedir.

Tablo 7: Kurum Değiştirme İsteğine Göre Dağılım

	Frekans	%
Evet	8	18,6
Hayır	24	55,8
Bazen	11	25,6
Toplam	43	100,0

Tablo 7 incelendiğinde, katılımcıların %55,8'i kurum değiştirmek istemediklerini belirtmektedirler. Frekans analizlerine göre genel değerlendirmede, çalışanların uzun süredir sağlık sektöründe hizmet verdiği ve şu an çalıştıkları TSM'de ise uzun süredir çalıştıkları söylenebilir. Bunun yanında bu mesleği değiştirme istekliliklerine karşın kurumlarını değiştirme istekliliğinin olmaması da kurumdan duydukları memnuniyeti ortaya koyabilir niteliktedir.

Ölçek Güvenilirlikleri

Çalışmada kullanılan ölçeklere ilişkin yapılan güvenilirlik analizlerine ilişkin sonuçlar ilerleyen tablolarda gösterilmektedir. Altunışık vd. (2005), genel kabul gören güvenilirlik analizi sonuçlarına göre, Cronbach Alfa katsayısı %40'tan düşük olduğunda ölçeğin güvenilir olmadığını, %40-%60 arasında ise düşük güvenilirlikte olduğunu, %60-%80 aralığında orta derecede güvenilir ve %80'in üzerinde yüksek güvenilirlikte olduğunu belirtmektedir.

Tablo 8: Tükenmişlik Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Cronbach Alfa	Önerme Sayısı
,713	22

Tükenmişlik ölçeği güvenilirlik analizi sonuçlarına göre bu araştırmanın ölçek güvenilirliği 0,713 olarak tespit edilmiştir. Bu sonuç, orta derecede bir güvenilirlik düzeyinin olduğunu ve yeterli olduğunu ortaya koymaktadır

Tablo 9: İş doyumu Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Cronbach Alfa	Önerme Sayısı
,862	20

Minnesota İş Doyumu Ölçeği güvenilirlik analizi sonuçları bu çalışma için 0,862 olarak tespit edilmiştir. Bu durumda ölçeğin yüksek güvenilirlik düzeyine sahip olduğu söylenebilmektedir.

Ölçeklere İlişkin Faktör Analizleri

Ölçeklerin güvenilirlik analizlerinden sonra faktör yapısının geçerliliğini test etmek için faktör analizi yapılmıştır. Bundan önce, verilerin ve örneklem büyüklüğünün seçilen analize uygun ve yeterli olup olmadığına ilişkin olarak Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Testi ve değişkenler arasındaki ilişkinin yeterli düzeyde olup olmadığına ilişkin Barlett Testi uygulanmıştır.

Tablo 10: Tükenmişlik Ölçeği KMO ve Barlett Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,533
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square
	544,899
	Df
	231
	Sig.
	,000

Tablo 10'da Tükenmişlik Ölçeği için yapılan KMO ve Barlett testi görülmektedir. Buna göre, KMO örneklem yeterliliğinin, kabul edilebilir en alt sınır olan 0,50'den daha fazla bir değere sahiptir. Barlett testinde ise anlamlılık derecesi düşük olduğundan faktör analizi yapmaya uygun bir ilişkinin olduğu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 11: İş Doyumu Ölçeği KMO ve Bartlett Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,622
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square 451,173
df	190
Sig.	,000

İş doyumu ölçeği için yapılan KMO ve Bartlett testi sonuçlarına göre ise KMO değeri 0,622 ile kabul edilebilir değerin üzerinde bir değer almıştır. Yine Bartlett testi anlamlılık düzeyi de kabul edilebilir düzeydedir. Bu ölçeğin de faktör analizi yapmaya uygun bir ilişkiye sahip olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bu sonuçlardan sonra ölçeklere ilişkin faktör analizleri yapılarak her bir ölçeğe ilişkin bulunan faktör grup sayıları ve temsil ettikleri varyans yüzdesi aşağıdaki tablolarda gösterilmektedir.

Tablo 12: Tükenmişlik Ölçeği Faktör Bileşenleri Yapısı

Bileşen	Başlangıç Değerleri			Yüklemeler Toplamı		
	Toplam	Varyans %	Kümülatif %	Toplam	Varyans %	Kümülatif %
1	6,045	27,478	27,478	3,882	17,644	17,644
2	3,152	14,330	41,807	3,847	17,485	35,128
3	2,207	10,031	51,838	3,676	16,709	51,838

Tablo 12'de Tükenmişlik Ölçeğine ilişkin faktör analizi görülmektedir. 3 faktör bileşeninde toplanan ölçekte bu bileşenler toplam varyansın % 51,83'ünü açıklamaktadır.

Tablo 13: Tükenmişlik Ölçeği Faktör Bileşenlerinin İstatistiksel Analizleri

	Ortalama	Standart Sapma
Duygusal Tükenme (DT)	2,4884	,82904
Duyarsızlaşma (DY)	1,9186	,68946
Kişisel Başarı (KB)	3,8227	,63047

Her bir faktör grubunun 5'li Likert tipi ölçekten aldığı puanların ortalaması yukarıdaki Tablo 13'te verilmektedir. Kişisel Başarı ölçeğinin en yüksek ortalamayı aldığı görülürken en düşük ortalama Duyarsızlaşma faktör grubuna aittir. Bu durum Duygusal Tükenmenin orta düzeyde, Duyarsızlaşmanın düşük ve Kişisel Başarının da yüksek düzeyde olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Tablo 14: İş Doyumu Ölçeği Faktör Bileşenleri Yapısı

Bileşen	Başlangıç Değerleri			Yüklemeler Toplamı		
	Toplam	Varyans %	Kümülatif %	Toplam	Varyans %	Kümülatif %
1	5,965	29,827	29,827	4,971	24,854	24,854
2	2,863	14,316	44,144	3,858	19,289	44,144
3	1,554	7,768	51,911			

İş doyumu ölçeğine göre 2 faktör bileşeni % 44,14 varyansı açıklamaktadır. Buna ilişkin değerler Tablo 14'te verilmektedir.

Tablo 15: İş Doyumu Ölçeği Faktör Bileşenlerinin İstatistiksel Analizleri

	Ortalama	Standart Sapma
İç Doyum (İDM)	3,7422	,52699
Dış Doyum (DDM)	3,2791	,78007
Genel Doyum (GND)	3,5570	,57389

İş doyumu faktör bileşenlerinin aldıkları değerlerin ortalaması genel olarak ortanın üstünde olduğu görülmektedir. Bu durumdan çalışanların işle ilgili doyumlarından memnun oldukları sonucu çıkarılabilir.

Korelasyon Analizi

Faktör analizi sonuçlarına göre her iki ölçek için bulunan bileşenlerin korelasyon analizi sonuçları Tablo 16'da verilmektedir.

Tükenmişlik düzeyi ve iş doyumu arasındaki ilişkileri saptamak için Pearson Korelasyon analizi uygulanmıştır. Korelasyon analizi en temel anlamda, iki ya da daha fazla değişken arasındaki ilişkiyi ve bu ilişkinin yönünü ve derecesini belirlemeyi amaçlamaktadır. Korelasyonun anlaşılması için iki değişkenler arasında bir katsayı bulunmaktadır. Bu katsayı +1 ile -1 arasında değişen değerler almaktadır. Değişkenler arasında nötr bir ilişki olduğunda korelasyon katsayısı 0 ya da 0'a yakın bir değer alırken, negatif ilişki durumunda -1 ve yakınında, kuvvetli ve tam bir etkileşim bulunursa da +1 ve ona yakın bir değer almaktadır.

Tablo 16'da hem tükenmişlik düzeyleri ile ilgili değişkenler ve iş doyumu ile ilgili değişkenler arasındaki ilişki durumları verilirken hem de her bir bileşenin kendi aralarındaki ilişki durumları da verilmektedir.

Tükenmişlik düzeyleri ile ilgili bileşenlerin kendi aralarındaki ilişki durumuna bakıldığında; Duygusal Tükenme ile Duyarsızlaşma arasında pozitif ve orta düzeyde ve anlamlı bir ilişki olduğu (,600) görülmek-

tedir. Bunun yanı sıra, Duygusal Tükenme ile Kişisel Başarı arasında hem 0,01 ve hem de 0,05 anlamlılık düzeyine göre anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Duyarsızlaşma ile Kişisel Başarı arasında ise 0,01 anlamlılık düzeyine göre anlamlı bir ilişki bulunmazken, 0,05 anlamlılık düzeyine göre zayıf ve negatif (-,348) bir ilişki bulunmaktadır.

Tablo 16: Tükenmişlik ve İş Doyumu Arasındaki Korelasyon Analizi

		IDM	DDM	GND	DT	DY	KB
IDM	Pearson Correlation	1	,669**	,915**	-,558**	-,327*	,419**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,032	,005
	N	43	43	43	43	43	43
DDM	Pearson Correlation		1	,912**	-,622**	-,368*	,365*
	Sig. (2-tailed)			,000	,000	,015	,016
	N		43	43	43	43	43
GND	Pearson Correlation			1	-,646**	-,380*	,429**
	Sig. (2-tailed)				,000	,012	,004
	N			43	43	43	43
DT	Pearson Correlation				1	,600**	-,231
	Sig. (2-tailed)					,000	,137
	N				43	43	43
DY	Pearson Correlation					1	-,348*
	Sig. (2-tailed)						,022
	N					43	43
KB	Pearson Correlation						1
	Sig. (2-tailed)						
	N						43

**, Korelasyon 0.01 anlamlılık düzeyindedir. (çift taraflı).

*, Korelasyon 0.05 anlamlılık düzeyindedir. (çift taraflı).

İş doyumunu bileşenlerinin kendi aralarındaki ilişki durumuna bakıldığında; İş Doyum ile Dış Doyum (,669) ve Genel Doyum (,915) arasında pozitif ve anlamlı bir etkileşim bulunmaktadır. Dış Doyum ile Genel Doyum düzeyi arasında ise (,912) yine pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunduğu görülmektedir.

Duygusal Tükenmişlik ile İş Doyum boyutu arasında orta düzeyde negatif ve anlamlı bir ilişki (-,558) bulunmaktadır. Aynı şekilde Duygusal Tükenmişlik boyutu ile Dış Doyum arasında da yine aynı şekilde orta düzeyde negatif ve anlamlı (-,622) bir ilişki olduğu, Genel Doyum düzeyi ile de anlamlı negatif bir ilişki (-,646) bulunduğu saptanmıştır. Duygusal Tükenmişlik boyutunun İş Doyumu bileşenleri ile olan ilişkisinin

anlamlılık düzeyi hem 0,01 ve hem de 0,05 anlamlılık düzeyine göre anlamlı bulunmuştur.

Duyarsızlaşma bileşenine göre İş Doyumu bileşenleri arasındaki etkileşimde sırasıyla İç Doyum bileşeni ile -0,327, Dış Doyum bileşeni ile -0,368, Genel Doyum durumu ile de -0,380 ile 0,01 anlamlılık düzeyine göre negatif anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Kişisel Başarı ile İç Doyum arasındaki korelasyon katsayısı 0,419 ile hem 0,01 ve hem de 0,05 anlamlılık düzeyine göre anlamlı ve pozitifdir. Kişisel Başarı ile Dış Doyum arasında 0,01 anlamlılık derecesine göre pozitif anlamlı (,365) bir ilişki olduğu ortaya konmuştur. Kişisel Başarı bileşeni ile Genel Doyum düzeyi arasında 0,429 korelasyon katsayı değeri ile pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Sonuç

Hizmet sektöründe emek yoğun çalışan sağlık personelleri hem işin niteliği gereği ve hem de iletişim kurulan insanların niceliği gereği diğer meslek kollarında çalışanlardan nispeten daha fazla bir yıpranma derecesine sahip olabilmektedirler. Sosyal bir varlık olan insan için bu yıpranmışlık duygusu sadece iş ortamında kalmayıp etkileşim içerisinde bulunduğu toplumun tüm alanlarına da etki edecektir.

Modern zamanın insanı, sürekli gelişen ve değişen global ortam içerisinde hem fiziksel ihtiyaçlarını ve hem de psiko-sosyal ihtiyaçlarını karşılamak için daha da fazla çalışmak ve yenilik yaratmak durumunda kalmıştır. Bu durum hâlihazırda toplam yaşamı içerisinde en büyük paya sahip olan iş yaşamının payını daha da büyütülmüştür. Bu yaşantı içerisinde bireylerin yaptıkları işlerden duydukları ya da duyacakları doyum ve tatmin düzeyi de hem işveren hem de işgören açısından önem arz etmeye başlamıştır. İş yaşamında hem yıpratıcı öğelerin bulunması ve hem de işten tatmin olma olanaklarının bulunması bu iki olgunun birbiri ile etkileşimine de zemin hazırlamıştır.

Bu çalışmada ele alınan Toplum Sağlığı Merkezi çalışanları üzerinde bu iki olgu yani Tükenmişlik Düzeyi ve İş Doyumunun birbiri üzerindeki etkileri incelenmeye çalışılmıştır. Bu ölçümün gerçekleşmesi için Maslach Tükenmişlik Ölçeği ve Minnesota İş Doyumu Ölçeği kullanılmıştır. Analizler sonucunda ölçek güvenilirlikleri tatmin edici seviyede çıkmıştır. Buradan hareketle uygulanan faktör analizinden önce yapılan

KMO ve Barlett analizlerinde örneklemin tatminkâr olduğu soncuna ulaşılmıştır.

Yapılan faktör analizleri sonucunda Maslach Tükenmişlik Ölçeği üç boyutta toplanmıştır. Bunlar; Duygusal Tükenmişlik, Duyarsızlaşma ve Kişisel Başarı bileşenleridir. Ortaya çıkarılan bu bileşenler literatürü destekler niteliktedir.

Minnesota İş Doyumu ölçeğinin analiz sonuçlarına göre İç Doyum, Dış Doyum ve tüm önermelerin içerisinde bulundu Genel Doyum bileşenleri elde edilmiştir.

Bu iki ölçekten elde edilen bileşenlerin birbiri içerisinde ve birbirlerine karşı ilişkileri Pearson Korelasyon katsayıları bulunarak belirlenmiştir. Ölçek bileşenlerinin kendi içerisindeki ilişki durumları aşağıdaki gibi maddelenebilir:

- Duygusal Tükenme ile Duyarsızlaşma bileşenleri arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunduğu tespit edilmiştir. Bunun anlamı, kişilerde duygusal olarak tükenme arttığında çevrelerine karşı olan duyarsızlaşma da bu oranda artış gösterecektir.
- Duyarsızlaşma ve Kişisel Başarı bileşenleri arasında ise düşük ama negatif anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Kişiler çevrelerine karşı duyarsızlıkları arttıkça ölçüde kişisel başarılarında düşüş olacağı ifade edilmektedir. Tam tersi durumda kişisel olarak kendini başarılı gören bireyin çevreye karşı olan duyarsızlığı azalacaktır.
- İç doyum ve Dış Doyum bileşenleri arasında üst-orta derecede pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Buna göre içsel olarak doyuma ulaşan işgörenin dış doyumunu da aynı oranda yükseltecektir.
- İç doyum ve Genel Doyum arasındaki etkileşimin çok yüksek düzeyde ve pozitif olduğu görülmektedir. İç doyumdaki artış genel olarak hissedilen doyum büyük ölçüde olumlu bir şekilde etkilemektedir.
- Dış Doyum ile Genel Doyum arasındaki ilişki de tıpkı İç Doyum ile olan ilişki gibi pozitif yönlü, anlamlı ve yüksek derecededir. Buna göre Genel Doyum Düzeyinin hem iç doyumdan hem de dış doyumdan yüksek derecede etkilendiğini göstermektedir.

Ölçekler arasındaki ilişki durumu incelendiğinde aşağıdaki çıkarımlara ulaşılmıştır:

- Duygusal Tükenmişlik boyutu ile İç Doyum boyutu arasında negatif ve anlamlı bir ilişki bulunmuştur. İşgörenin duygusal olarak tükenmişlik yaşadığı oranda iç doyumunda azalma görülebilecektir.
- Benzer bir şekilde duygusal olarak tükenmişlik içerisinde bulunan işgörenin dış doyumunda da aynı oranda azalma yaşanacağı sonucu ortaya konabilir. Bunun tersi bir durumda iç doyumunda veya dış doyumunda ya da ikisinde birden görülebilecek bir artış kişinin duygusal tükenmişlik hissiyatını azaltabilecektir.
- Duygusal tükenmişlik boyutunun Genel Doyum durumuyla olan etkileşimi de yine benzer bir şekilde negatif ve anlamlı düzeydedir.
- Duyarsızlaşma bileşeni ile İç Doyum, Dış Doyum ve Genel Doyum düzeyleri arasında negatif ve anlamlı düzeyde bir ilişki bulunmaktadır. Çevresine karşı duyarsızlığı artan işgörenin işle ilgili genel doyumunu, iç ve dış doyumunda azalma meydana gelmesi beklenmektedir.
- Kişisel Başarı ile İç Doyum arasında bulunan korelasyon katsayısı düzeyi pozitif ve anlamlı düzeydedir. Yine aynı şekilde Dış Doyum ve Genel Doyum düzeyi ile de pozitif ve anlamlı bir etkileşimi olduğu görülmektedir. Buradan hareketle; kişinin kendini başarılı ya da bir işe yarar hissettiği noktada işle ilgili doyum düzeyleri de hem içsel hem dışsal olarak artış sağlayacaktır ve genel doyum düzeyinde de aynı durum görülecektir. Tam tersi bir şekilde iş doyumunda artış olan işgörenin kişisel başarı durumunda da yükselme olacaktır.

Örneklem olarak küçük bir grubun ele alınması çalışmanın bir kısıtıdır. Ancak analiz öncesi yapılan testlerde (KMO ve Barlett) bu grubun analiz yapmaya yeter düzeyde olduğu görüldüğünden örneklemin büyütülmesine gerek duyulmamıştır. Yapılan analizler bu örneklemin kapsadığından genel bir sonuca ulaşılması mümkün olmamaktadır. Bu çalışma merkez Toplum Sağlığı Merkezi içerisinde yapılan bir durum analizi olarak da görülebilir. İlerleyen çalışmalarda, ilçe ve il bazında bu ölçeklerin uygulanarak daha genel sonuçlara ulaşılması mümkün olabilecektir.

Kaynakça

AKÇALI D.T., DAYANIR H., İLHAN M.N., BABACAN A. (2010), İç Anadolu Bölgesinde Anestezyoloji ve Algoloji Çalışanlarında Tükenmişlik Durumu, Ağrı, 22 (2), 79-85.

AKPINAR A.T., TAŞ Y., (2011), Acil Servis Çalışanlarının Tükenmişlik ile İş doyumu Düzeyleri Arasındaki İlişkiyi Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma, Türkiye Acil Tıp Dergisi, 11(4), 161-165.

ALTAY B., GÖNERER D. ve DEMİRKIRAN C. (2010), Bir Üniversite Hastanesinde Çalışan Hemşirelerin Tükenmişlik Düzeyleri ve Aile Desteğinin Etkisi, Fırat Tıp Dergisi, 15 (1), 10-16.

ALTUNIŞIK R., COŞKUN R., BAYRAKTAROĞLU S., YILDIRIM E. (2005), "Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri", Sakarya Kitabevi, Adapazarı.

BEKTAŞ G. ve İLHAN N. (2008), Huzurevlerinde Çalışan Hemşirelerin Tükenmişlik Düzeyleri, Turkish Journal of Geriatrics, 11 (3): 128-135.

ÇALIŞKAN Z. (2005), İş Tatmini: Malatya'da Sağlık Kuruluşları Üzerine Bir Uygulama, Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları, Yıl: 2005.

ERGİN D., CELASİN N., AKIŞ Ş., ALTAN Ö., BAKIRLIOĞLU Ö., BOZKURT S. (2009), Dahili Kliniklerde Görev Yapan Hemşirelerin Tükenme ve Mepatik Beceri Düzeyleri ve Bunları Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi, Fırat Sağlık Hizmetleri Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 11, 49-64.

ERSOY F., YILDIRIM R.C., EDİRNE T. (2001), Tükenmişlik (Staff Burnout) Sendromu, Sürekli Tıp Eğitimi Dergisi – STED, Şubat 2001.

HAVLE N., İLNEM M.C., YENER F., GÜMÜŞ H (2008), İstanbul'da Çalışan Psikiyatristlerde Tükenmişlik, İş Doyumu ve Bunların Çeşitli Değişkenlerle İlişkisi, Düşünen Adam, 21 (1-4), 4-13.

KALEMOĞLU M., KESKİN Ö. (2002), Acil servis Çalışanlarındaki Stres Faktörleri ve Tükenmişlik, Turkish Journal of Trauma and Emergency Surgery, 8, 215-219.

KAYA M., ÜNER S., KARANFİL E., ULUYOL R., YÜKSEL F. ve YÜKSEL M (2007), Birinci Basamak Sağlık Çalışanlarının Tükenmişlik Durumları, TSK Koruyucu Hekimlik Bülteni, 6 (5), 357-363.

KURÇER M.A. (2005), Harran Üniversitesi Tıp Fakültesi Hekimlerinin İş Doyumu ve Tükenmişlik Düzeyleri,

Harran Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi, 2 (3), 10-15.

MASLACH, C. ve ZIMBARDO P.G. (1982), "Burnout – The Cost of Caring", Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey.

ÖZTÜRK A., TOLGA Y., ŞENOL V., GÜNAY O. (2008), Kayseri İlinde Görev Yapan Sağlık İdarecilerinin Tükenmişlik Düzeylerinin Değerlendirilmesi, Erciyes Tıp Dergisi, 30 (2), 92-99.

SÜRGEVİL, O. (2006), "Çalışma Hayatında Tükenmişlik Sendromu", Nobel Yayınevi, Ankara.

ŞENTURAN L., KARABACAK B.G., ALPAR Ş.A., SABUNCU N. (2009), Hemodiyaliz Ünitelerinde Çalışan Hemşirelerin Tükenmişlik Düzeyi, Maltepe Üniversitesi Hemşirelik Bilim ve Sanatı Dergisi, Cilt:2, Sayı 2.

ÜNAL S., KARLIDAĞ R., YOLOĞLU S. (2001), Hekimlerde Tükenmişlik ve İş Doyumu Düzeylerinin Yaşam Doyumu Düzeyleri İle İlişkisi, Klinik Psikiyatri, 4, 113-118.

YAKUT H.İ., KAPISIZ G., DURUTUNA S., EVRAN A. (2013), Sağlık Alanında Çalışma Yaşamında Tükenmişlik, The Journal of Gynecology - Obstetrics and Neonatology, 10 (38) 1564-1571.

YILDIRIM M.H., İÇERLİ L. (2010), Tükenmişlik Sendromu: Maslach ve Kopenhag Tükenmişlik Ölçeklerinin Karşılaştırmalı Analizi, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1.

AMERİKAN MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE ASC 330 KAPSAMINDA STOKLARIN DEĞERLEMESİ: ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE KARŞILASTIRMALI BİR YAKLAŞIM

Doç. Dr. Ali Fatih Dalkılıç, CIA, CRMA, SMMM
University of Wisconsin River Falls

ÖZET

US GAAP literatüründe temel olarak FASB tarafından yayınlanan ASC 330 ile düzenlenen stoklar UFRS de IAS 2¹ ile düzenlenmektedir. İki standart seti arasında temel ve önemli ölçüde farklılıklar bulunmaktadır. Ülkemizde yabancı ortaklı birtakım KOBİ'ler için Amerikan standardı kapsamında raporlama yapılmakta, bu durum uygulamada SoX² tablo hazırlama şeklinde isimlendirilmektedir. IASB ve FASB ortaklığında devam etmekte olan yakınsama projesi kapsamında gündem maddelerinden birisi de stoklar konusunda ortak bir standart seti hazırlanmasıdır. Bu bağlamda önümüzdeki yıllarda UFRS setinin US GAAP'ten etkileneceği düşünülmektedir. US GAAP kapsamında stoklarla ilgili farklı uygulamalar ülkemizdeki literatürde şu ana kadar pek yer bulamamıştır. Bu doğrultuda bu çalışma hâlihazırdaki US GAAP kullanıcıları ile önümüzdeki süreçte yakınsama projesini daha iyi anlamak isteyen muhasebe meslek mensupları ve araştırmacıları için aydınlatıcı olmayı amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: US GAAP, UFRS, Stoklar, Stok Değerleme

INVENTORY VALUATION UNDER US GAAP ACCORDING TO ASC 330: COMPARABLE APPROACH TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

ABSTRACT

Inventories are governed by ASC 330 under US GAAP, and by IAS 2 under IFRS. Two sets of standards are materially differs in terms of fundamental principles. Some SMEs that have US based partners report according to US GAAP and in business life it named as Sarbannes-Oxley (SoX) reporting. one set of inventory standard is a hot topic agenda item for IASB and FASB in line with their working process convergence project. IFRS will be affected by some US GAAP approaches during this development process. Special inventory related considerations are not analysed in the current Turkish literarture. The purpose of the paper is twofold. Firstly, it at-

1 TMS 2 bu standardın bire bir çevirisidir.

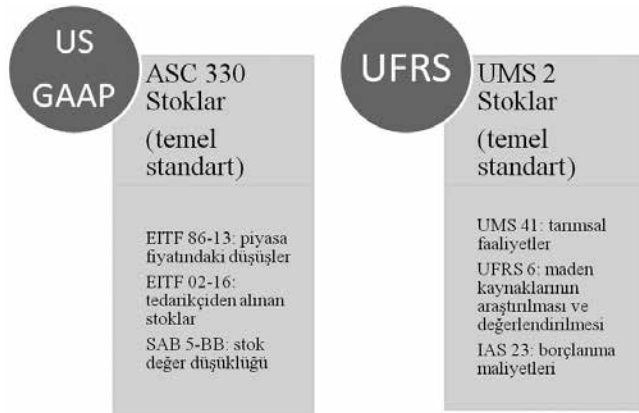
2 SOX, Amerika da yayınlanan ve Enron skandalına bir tepki olarak çıkan Sarbannes Oxley yasasının kısaltmasıdır. SoX raporlama ve denetimle ilgili düzenlemeler getirdiğinden Amerikan standardına tabi işletmelerin yükümlülüklerini nitelemek amacıyla kullanılmaktadır.

tempts to help users of financial statements that apply US GAAP. Secondly, it aims at identifying differences and similarities between the standards for those who want to understand convergence process.

Key Words: US GAAP, IFRS, Inventory, Inventory Valuation

Giriş

İşletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri müşteri ihtiyaçlarını yerine getirebilmelerine bağlıdır. Bu amaçla işletmeler çok farklı faaliyetler gerçekleştirmektedir (Aygün, 2014). Bu faaliyetlerin en temelinde satış hasılları ve dolayısıyla stoklar yer almaktadır. Stokların değerlemesi hem bilançoda dönen varlıklar grubunda raporlanacak tutarı; dolayısıyla cari oranı, hem de gelir tablosundaki en temel gider kalemi olan satışların maliyetini dolayısıyla brüt kar oranını etkileyecektir. Çalışma kapsamında temel olarak Amerikan muhasebe standartları kapsamında stok değerlemede özellikli konular uluslararası finansal raporlama standartları ile karşılaştırmalı şekilde ele alınmaktadır. Her iki standart setinde doğrudan ve dolaylı olarak stok değerlemeyi etkileyen düzenlemelere Şekil 1’de yer verilmiştir.

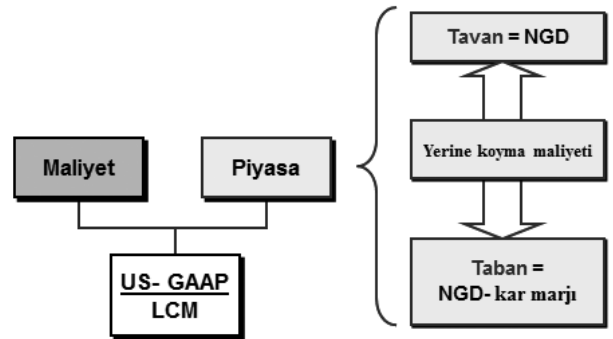


Şekil 1: US GAAP VE UFRS Kapsamında Stoklarla İlgili Temel Düzenlemeler

TMS 2’ye göre stoklar maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile değerlendirilmektedir. US GAAP’e göre ise maliyet veya piyasa fiyatından düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Piyasa fiyatı ayrıca tanımlanmış ve sınırlandırılmıştır. Piyasa fiyatının NGD ye eşit olması gibi bazı şartların varlığı altında US GAAP ile UFRS tamamen aynı değerle raporlama yapmayı gerektirebilir.

US-GAAP Kapsamında Stok Değerleme Kuralı: LCM

US GAAP, stokların raporlanmasında maliyet ve piyasa fiyatından düşük olanının seçilmesini gerektirmektedir. Bu kural; İngilizce kelimelerin baş harflerinden türetilen LCM kısaltması ile anılmaktadır. Maliyet bedeli, stokların FIFO, LIFO veya ortalama maliyet yöntemine göre belirlenen alış bedelidir. Piyasa fiyatı ise perakende işletmeler için aynı üründen bir tane daha almanın bedeli, üretim işletmeleri için ise aynı ürünü üretmenin maliyetidir. Yani LCM kuralında geçen piyasa fiyatı satış değil alışla ilgili fiyatı kastetmektedir. Örneğin YKM mağazası için bir gömleğin piyasa fiyatı YKM’nin üreticiden aldığı piyasa fiyatıdır. Borusan için 7 milimetre kalınlığında sac bobinin piyasa fiyatı aynı bobini üretmek için katlanılacak üretim maliyetidir. Dolayısıyla US GAAP stokların maliyet ve yerine koyma bedelinden küçük olanı ile değerlendirilmesini istemektedir. Maliyet³ esasından ayrılmayı gerektiren bu durum, ihtiyatlılık kavramının bir gereğidir ve çalışmanın ilerleyen kısımlarında kapsamlı olarak ele alınmaktadır. US GAAP yerine koyma maliyetinin direkt olarak piyasa fiyatı yerine kullanılmasına alt ve üst sınır koyarak kısıtlama gerektirmektedir. Bu yönüyle UFRS’nin stok yaklaşımından oldukça farklıdır. Tavan olarak NGD; taban olarak ise NGD’den kar marjı düşülerek bulunan rakam belirlenmiştir. Bu değerlendirme modeli Şekil 3’de görsel olarak ele alınmaktadır.



Şekil 2: LCM Uygulama Modeli

Yerine koyma bedeli/maliyeti eğer belirlenen aralıkta ise doğrudan piyasa fiyatı olarak kullanılabilir. Yerine koyma maliyetinin tavanı aştığı durumda piyasa fiyatı tavan fiyat yani NGD olacaktır. Yerine koyma maliyeti taban fiyatın altına düştüğünde ise piyasa fiyatı olarak

3 Tarihi maliyet terimi de kullanılabilir.

taban fiyat esas alınacaktır. Pratik olması bakımından Şekil 3'ün en sağında yer alan üç rakamdan küçükten büyüğe sıralama yapıldığında ortada kalan rakamın piyasa fiyatı olarak belirlenip maliyetle karşılaştırıldığı görülmektedir. Kavramların anlaşılması için oluşturulan örneğe aşağıda yer verilmektedir:

Örnek 1⁴: Karagonlar Gıda'nın 2014 yılı sonu itibariyle stoklarında yer alan ürünler ve ilgili bilgiler Tablo 1'de özetlenmiştir. US GAAP kapsamında raporlanacak tutarları LCM modeli ile belirlemek için öncelikle Tablo 1'de yer alan piyasa fiyatı sütununun tamamlanması gerekecektir.

Tablo 1

ÜRÜN	YERİNE KOYMA MALİYETİ	NRV (TAVAN)	NRV-KAR	PİYASA FİYATI
Ispanak	88.000	120.000	104.000	
Havuç	90.000	100.000	70.000	
Fasulye	45.000	40.000	27.500	
Bezelye	36.000	72.000	48.000	
Karışık sebze	105.000	92.000	80.000	

Solda yer alan 3 sütundaki rakamlar karşılaştırılarak 'orta' rakam piyasa fiyatı olarak belirlenmiştir. Bu işlem sonucunda Tablo 2 elde edilmiştir.

Tablo 2

ÜRÜN	YERİNE KOYMA MALİYETİ	NRV (TAVAN)	NRV-KAR	PİYASA FİYATI
Ispanak	88.000	120.000	104.000	104.000
Havuç	90.000	100.000	70.000	70.000
Fasulye	45.000	40.000	27.500	27.500
Bezelye	36.000	72.000	48.000	48.000
Karışık sebze	105.000	92.000	80.000	92.000

Karagonlar Gıda'nın raporlaması gereken tutar Tablo 3'de yer alan maliyet bedeli ile Tablo 2'de yer alan piyasa fiyatının karşılaştırılması ile belirlenir. Raporlamaya esas değer ve kullanılan tüm veriler Tablo 3'de yer almaktadır.

Tablo 3

ÜRÜN	MALİYET	YERİNE KOYMA MALİYETİ	NRV (TAVAN)	NRV-KAR	PİYASA FİYATI	RAPORLAMAYA ESAS DEĞER
Ispanak	80.000	88.000	120.000	104.000	104.000	80.000
Havuç	100.000	90.000	100.000	70.000	70.000	90.000
Fasulye	50.000	45.000	40.000	27.500	27.500	40.000
Bezelye	90.000	36.000	72.000	48.000	48.000	48.000
Karışık sebze	95.000	105.000	92.000	80.000	92.000	92.000

US GAAP çerçevesinde Karagonlar Gıda ile ilgili olarak farklı bir yaklaşım da LCM modelinin stoklara hangi seviyede uygulanmasında ortaya çıkmaktadır. LCM ürün bazında, sınıf bazında, kategori bazında veya tüm stok toplamı bazında uygulanabilir. Karagonlar Gıda için örnekte yer alan ürünler ayrıca dondurulmuş ve konserve olarak kategorilere ayrılmaktadır. LCM'nin kategori bazında ve toplam stok olarak uygulanması yukarıdaki ürün bazında uygulamaya göre oldukça farklı sonuçlar verebilmektedir. Bu uygulamanın sonucu Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4

	MALİYET	PİYASA	LCM DEĞERLEME MODELİ		
			ÜRÜN BAZINDA	KATEGORİ BAZINDA	TOPLAM STOK BAZINDA
DONDURULMUŞ					
Ispanak	80.000	104.000	80.000		
Havuç	100.000	70.000	90.000		
Fasulye	50.000	27.500	40.000		
TOPLAM	230.000	234.000		230.000	
KONSERVE					
Bezelye	90.000	48.000	48.000		
Karışık sebze	95.000	92.000	92.000		
TOPLAM	185.000	140.000		140.000	
GENEL TOPLAM	415.000	374.000	350.000	370.000	374.000

Görüldüğü gibi ürün bazında değerlendirme ile toplam stok bazında değerlendirme arasında yaklaşık %7'lik bir fark ortaya çıkmaktadır. Bu fark cari oranı da etkilemektedir.

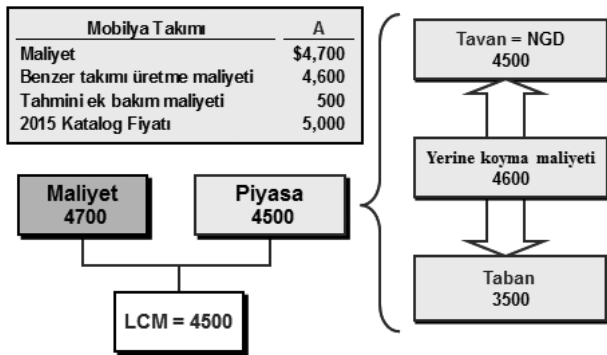
Örnek 2: Sakur Mobilya, geniş mobilya koleksiyonunun yanı sıra kişiye özel tasarım ve ticari kuruluşlar için dizayn ve dekorasyon faaliyetleri yürütmektedir. 2014 yılının sonuna doğru tüm koleksiyonu yenileme kararı alan işletme bu doğrultuda elindeki ürünlerle ilgili bir kampanya hazırlamaktadır. Bu amaçla teşhir ürünler küçük bir bakımdan geçirilerek derhal satılacaktır. Teşhirden yer alan 4 farklı takımla ilgili bilgiler Tablo 5'de yer almaktadır.

4 Örnek 1,2 ve 4 Kieso vd. 2013'ten uyarlanmıştır.

Tablo 5

	A	B	C	D
2014 Katalog Fiyatı	4.500	4.800	9.000	1.050
Maliyet (FIFO)	4.700	4.500	8.300	9.600
Benzer takımı üretim maliyeti	4.600	4.300	6.100	10.000
Tahmini ek bakım maliyeti	500	600	800	13.000
2015 Katalog Fiyatı	5.000	5.400	9.000	12.000
2014 Kasım ayı boyunca eski katalog fiyatları geçerli tutulmuş, Aralık ayından itibaren 2015 fiyatları ile çalışılmıştır.				

Bu bilgiler ışığında şirketin 31 Aralık tarihli bilançosunda US GAAP'e göre eldeki stokları ne şekilde raporlayacağı şu şekilde belirlenir. Öncelikle NGD ve kar marjının belirlenmesi gerekecektir. NGD hesaplama-sında 2015 katalog fiyatının kullanılması mantıklı olacaktır. Sakur Mobilya satış fiyatı üzerinden ortalama %20 kar marjı ile çalışmaktadır. Yerine koyma maliyeti olarak benzer takımı üretim maliyeti alınabilir. Bu durumda 'A' takımı için hesaplama şu şekilde yapılır.



Sekil 3: Sakur Mobilya Stok Değerlemesi-LCM Modeli

Benzer şekilde hesaplama ile diğer takımlar için raporlanması gereken rakamlar sırasıyla

4.300 TL, 6.400 TL ve 9.600 TL olmalıdır.

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. TMS-2'nin 21 ve 26. maddelerinde net gerçekleşebilir değer açıklanmıştır. 21. maddeye

göre, stoklar hasara uğrarsa, kısmen veya tümüyle eskirse veya satış fiyatları düşerse, stok maliyetleri net gerçekleşebilir değerden daha yüksek olabilir. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değerini aştığı diğer bir durum ise, "stokların tahmini tamamlanma maliyetlerinin veya tahmini satış maliyetlerinin artması durumunda da" olabilmektedir (Bağdat, 2008).

Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir (Akin ve Kurşunel, 2010).

US GAAP ve UFRS'nin stok değerlemede nasıl farklı sonuçlar doğurabileceği Tablo 6'daki üç farklı durum ile açıklanabilir.

Tablo 6

Durum 1	Durum 2	Durum 3
NGD= 120	NGD= 110	NGD= 120
Yerine koyma maliyeti= 110	Yerine koyma maliyeti= 120	Yerine koyma maliyeti= 100
NGD-Kar Marjı= 100	NGD-Kar Marjı= 100	NGD-Kar Marjı= 110

Her bir durumda stokların maliyetinin 150 TL olduğunu varsayalım. Bu durumda US GAAP doğrultusunda LCM modeline göre ve UFRS kapsamında maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı kuralına göre raporlanacak nihai tutarlar Tablo 7'de sıralanmıştır.

Tablo 7

	Durum 1	Durum 2	Durum 3
US GAAP	110	110	110
UFRS	120	110	120

Tablo 7 incelendiğinde durum 2'de her iki standart setinin de aynı tutarda raporlama yaptığı görülmektedir. Maliyetin altına düşen piyasa fiyatı karşısında US GAAP'in daha ihtiyatlı olduğu görülmektedir.

ASC 330 – UMS 2: Benzerlik ve Farklılıklar

US-GAAP ve UFRS satın almada stokları maliyet bedeli ile değerlemede; daha sonraki dönemlerde ise piyasa fiyatı ile karşılaştırma yaparak değerlendirme yap-

maktadır. Stoklara alıcı ya da satıcı taraftan kimin hangi aşamada sahip olduğuna; yoldaki mallar, konsinye mallar ve özel satış anlaşmaları gibi birtakım özel konulara US-GAAP ve UFRS aynı şekilde yaklaşmakta ve sahiplikten doğan riskin transfer edilmesini dikkate almaktadır.

UFRS stoklar konusunda ilke bazlı bir yaklaşım⁵ sergilemektedir; US-GAAP ise bu konuda özellikli konuların kapsamlı şekilde ve örneklerle ele alındığı oldukça detaylı bir rehberlik sağlamaktadır. US-GAAP ve UFRS'nin stoklar konusundaki en temel farklılığı LIFO yöntemine bakış açılarıdır. US-GAAP stokların değerlemesinde LIFO ya izin vermektedir. UFRS kapsamında LIFO yöntemi yasaklanmıştır. LIFO yöntemi vergi konusunda sağladığı avantaj nedeni ile ABD de en sık kullanılan yöntemdir.

LIFO yöntemi kullanıldığında gelir tablosu açısından bakıldığında satış fiyatı ile en güncel maliyetin gelir tablosunda eşleştiği görülmektedir (Ament, 2011). Bu bağlamda net kar rakamı ekonomik gerçeğe yaklaşmaktadır. Öte yandan elde kalan stoklar bilançoda piyasada olduğundan daha düşük değerle raporlanmaktadır. Bu bilgiler ışığında UFRS'nin daha doğru bir bilançoyu tercih ettiği; bilançoyu gelir tablosuna göre daha önemli gördüğü sonucunu çıkarmak mümkündür.

LCM modeli düşünüldüğünde her iki standart setinin de maliyet ile piyasa değerini kıyasladığı görülmektedir; UFRS pazar değerini NGD olarak tanımlarken US GAAP yerine koyma bedelini benimsemiş ve yukarıda açıklandığı şekilde buna alt ve üst sınır getirmiştir. UFRS'de NGD için sınır yoktur. US-GAAP kapsamında LCM modeli ile stok değeri piyasa fiyatına indirgendiğinde bu yeni tutar bundan sonraki dönemler için maliyet yerine geçmektedir. UFRS ise değer düşüklüğünün izleyen dönemlerde piyasa fiyatında artış olması durumunda iptal edilmesini gerektirmektedir. Değer düşüklüğü ve varsa düşüklüğün iptali gelir tablosunda raporlanmaktadır. UFRS canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin hasat noktasında NGD ile değerlendirilmesini istemektedir (Fischer & Marsh, 2013). US GAAP tüm biyolojik varlıklar için aynı yöntem gibi bir zorunluluk getirmemektedir; uygulamada bu varlık-

ların NGD ile raporlanmadığı görülmektedir.

Nisbi Satış Fiyatına Göre Değerleme

Bu yöntem birçok varlığın tek bir toplam fiyat ile aynı anda alınması sırasında uygulanmaktadır. Alış fiyatı varlıklar arasında satış fiyatları kullanılarak paylaştırılır. Bu sayede hem stok değerlemesi için hem de satışların maliyeti için raporlanacak tutarlar belirlenmiş olur.

Örnek 3: Sürgevil İnşaat AŞ, 1.000.000 TL peşin para ile büyük bir arazi satın almıştır. İmar izni alınan bu arazi 400 parselle bölünerek satılacaktır. Parseller büyüklük ve konumları dikkate alınarak A, B ve C olmak üzere üç farklı gruba ayrılmıştır. 1.000.000 TL alış bedelinin dağıtımı ile satılan parsellerin maliyeti gelir tablosunda raporlanacak; elde kalan parseller ise maliye bedeli ile bilançoda izlenecektir. Sürgevil İnşaat AŞ, maliyetin dağıtımı için şu şekilde bir yol izleyebilir:

Tablo 8

Parsel	Adet	Satış Fiyatı	Toplam satış geliri	Göreceli satış fiyatı	Toplam maliyet	Parsel maliyeti (A&B&C)	Parsel maliyeti (birim)
A	100	10.000	1.000.000	100/250	1.000.000	400.000	4.000
B	100	6.000	600.000	60/250	1.000.000	240.000	2.400
C	200	4.500	900.000	90/250	1.000.000	360.000	1.800
			2.500.000			1.000.000	

Tablo 9

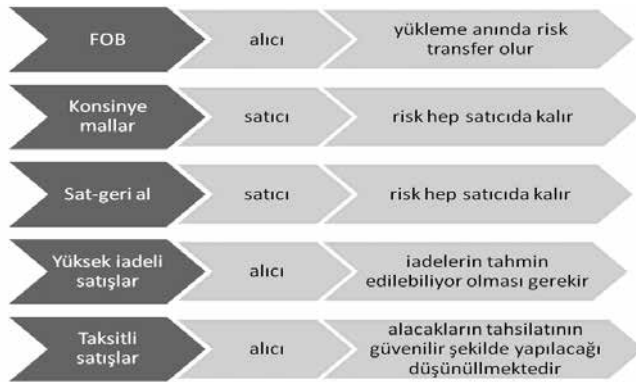
Parsel	Satılan Parsel (adet)	Parsel maliyeti	Satılan Parsel Maliyeti	Satış geliri	Brüt Kar
A	77	4.000	308.000	770.000	462.000
B	80	2.400	192.000	480.000	288.000
C	100	1.800	180.000	450.000	270.000
			680.000	1.700.000	1.020.000

Tablo 8 de; 3 sınıf halinde gruplanan parsellerin satış fiyatları kullanılarak dağıtım işlemi gerçekleştirilmiştir.

Stokların Envantere Alınması

US GAAP satın alınan malların sahipliğinin edinildiği anda stoklar hesabında izlenmesini gerektirmektedir. Genel kural stokların fiziken teslim alındığı anda kayda alınmasıdır. Bunun istisnaları Şekil 4'de sıralanmaktadır. Malların sahipliğinden dolayı katlanılan risk transfer edilmesi esastır; fiziki teslim bakmak gibi bir zorunluluk yoktur.

⁵ İlke ve kural bazlı standartların incelenmesi için Bkz: Balsarı Ç. K.; Dalkılıç A. F. (2007). Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması. Muhasebe ve Denetime Bakış. Sayı 22.



Şekil 4: Sahiplik ve Risk Transferi Zamanlaması

Örnek 4: Türkiye'nin ilk el aletleri üreticisi İzeltaş, yüksek kaliteli el aletleri üretimi yanı sıra modern tesislerinde muhtelif sektörlere sıcak dövme parça üretimi de yapmaktadır. Yüksek vasıflı çelikten mamul sıcak dövme parçalar başta otomotiv olmak üzere, savunma sanayi, makine imalat sektörü ile inşaat ve ziraat endüstrilerinde kullanılmaktadır. 31 Aralık 2014 itibarı ile stoklarla ilgili olarak şu tutarlar raporlanmaktadır.

Tablo 10

Stoklar (2014 yıl sonu fiziki stok sayımı sonunda ulaşılan rakam)	1.520.000
Satıcılar	1.200.000
Net satışlar (satıştan iadeler dikkate alınmıştır)	8.150.000

Fiziki sayım sonrasında ayrıca aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

- Stok sayımı sırasında şirket deposunda yüklemeyi bekleyen FOB anlaşmalı 31.000 TL maliyet bedelli emtia sayıma dahil edilmiştir. 40.000 TL satış değeri olan mallar hasilat olarak muhasebeleştirilmiştir. Mallar lojistik şirketinin yüklenmesi için hazır durumdadır.
- Tedarikçiye verilen 76.000 TL bedelli hammadde ve malzeme nakliye aşamasındadır. FOB anlaşmalı teslimat 29 Aralıkta lojistik şirketi tarafından yüklenmiştir.
- Bazı özel siparişlerin birtakım işlemleri fason olarak başka işletmeler tarafından yapılmaktadır. Bu bağlamda 30.000 TL değerinde yarı-mamul özel bir dayanıklılık testi için 30 Aralık 2014'te Eskişehir'de bulunan bir firmaya gönderilmiştir.
- İzeltaş'ın dağıtım merkezinde müşteriden iade

gelen satış fiyatı 47.000 TL değerinde ve maliyeti 32.000 TL olan ürünler kalite kontrol işlemi için ayrı bir bölümde beklemektedir. Bu nedenle iade edilen ürünler fiziki sayıma dahil edilmemiştir. Kontrol işlemi 8 Ocak 2015'te tamamlanarak ürünler uygun raflarda tekrar yerini almıştır.

- 26 Aralık'ta sevkiyatı yapılan 26.000 TL maliyetli parti 2 Ocak 2015'te müşteriden gelen onay neticesinde 42.000 TL olarak faturalandırılmıştır. Teslim şartı olarak müşterinin dağıtım merkezinde teslimat kararlaştırılmış ve buna göre fiyatlandırma yapılmıştır.
- 27.000 TL fatura bedelli işletme malzemesi 31 Aralık 2014 günü mesai bitiminden hemen sonra teslim alınmış, fiziki sayıma dahil edilememiş fakat borç senedi kayda aynı gün alınmıştır.
- 26 Aralık'ta teslim alınan 56.000 TL değerinde stok sayıma dahil edilmiş fakat fatura kaybolduğu için satıcılar hesabına kayıt yapılmamıştır.
- 3 Ocak 2015 tarihinde lojistik firması 8.000 TL değerinde aylık fatura göndermiştir. Fatura tutarı Aralık ayında satın alınan stoklarla doğrudan ilgilidir. Bu stokların yarısı satılmış yarısı ise stoklarda beklemektedir. 31 Aralık 2014 tarihinde bu tutar hiç bir hesap kalanına dahil edilmemiştir.

Şekil 3 ışığında ve riskin transferini dikkate alarak bu 8 maddede özetlenen ek bilgi kullanılarak yukarıda yer alan hesap kalemleri aşağıdaki şekilde güncellenebilir.

Tablo 11

	STOKLAR	SATICILAR	NET SATIŞLAR
Düzeltilme Öncesi	1.520.000	1.200.000	8.150.000
a	-	-	(40.000)
b	76.000	76.000	-
c	30.000	-	-
d	32.000	-	(47.000)
e	26.000	-	-
f	27.000	-	-
g	-	56.000	-
h	4.000	8.000	-
Toplam düzeltme	195.000	140.000	(87.000)
Düzeltilmiş Tutar	1.715.000	1.340.000	8.063.000

Tablo 11'de yer alan 8 adet düzeltmenin açıklaması şu şekilde yapılabilir:

- a. 31.000 TL değerinde emtianın stoklara dahil edilmesi doğrudur. Yükleme yapıldığı anda sahiplik riski karşı taraf geçecektir. Bu anlamda stoklarda izlenen bu parti ile ilgili satış hâsılatı yazmak doğru değildir. Bir stok kalemi hem bilançoda hem de satışlarda aynı anda olamaz. Satış gelirinin fatura tutarı olan 40.000 TL kadar indirilmesi gerekmektedir.
- b. 76.000 TL tutarındaki parti yüklenmiş ve taşınmaya başlanmıştır; teslimat şartı gereği yükleme yapıldığı andan itibaren tedarikçinin sorumluluğu bitmekte ve malların riski İzeltaş'a geçmektedir. Bu aşamada mallar yolda zarar görse sigorta şirketinin muhatabı İzeltaş olacaktır. Bu doğrultuda fiziki sayımda gözükmeyen 76.000 TL envantere dâhil edilmeli ve aynı tutarda borç derhal muhasebeleştirilmelidir.
- c. Yarı maul olarak Eskişehir'de çözüm ortağına gönderilen malların sahipliği halen İzeltaş'a ait olduğundan fiziki sayımda görülmeyen ve sayımdışı kalan 30.000 TL lik tutar stoklara eklenmelidir.
- d. İade edilen bu tutar 2014 satış hasılatında yer aldığı için satış tutarı düzeltilmelidir. Ayrıca bilanço günü itibarıyla mallar fiziki olarak İzeltaş'ın elinde bulunmaktadır, bu nedenle satıştan düşülen bu parti stoklara da eklenmelidir.
- e. 26.000 TL değerindeki parti nakliye aşamasındayken sahiplik riski hala İzeltaş'a aittir. Anlaşma malların müşteriye teslimatını kapsamaktadır. Faturalama işlemi 2015'te yapıldığı için satış rakamında düzeltme yapma gereği yoktur. Fakat stoklarda bu tutar fiziki sayımda yer almadığı için eklemeye yapmak yerinde olacaktır.
- f. Mesai saati sonrası teslim alınan ve fiziki sayımda yer almayan 27.000 tutarında stok kayda alınmalıdır. Bu nedenle stok sütununa 27.000 TL eklenmiştir. Borç zaten kayda alındığı için ayrıca düzeltme yapma gereği yoktur.
- g. 56.000 TL tutarında stoğun envantere alınması doğru bir yaklaşımdır. Fakat faturanın kaybedilmesi nedeni ile kayda alınamayan 56.000 TL değerinde borç satıcılar hesabına dâhil edilmelidir.
- h. 3 Ocak 2015 tarihinde lojistik firması tarafından gönderilen 8.000 TL değerinde aylık fatura 2014 yılı ile alakalıdır. Bu bağlamda eşleştirme ilkesine göre

hareket etmek gerekecektir. Bu ilke kapsamında, işletmenin gelir yaratan bir işlemini finansal raporlara yansıtırken o işleme ilişkin olarak ortaya çıkan gelirler ile bu gelirlerin elde edilmesi yolunda katlandığı giderlerin/maliyetlerin aynı dönem içinde raporlanması gerekmektedir. Bu yolla işletmenin faaliyetlerinin karlı mı yoksa zarar yaratan faaliyetler mi oldukları da ortaya çıkmaktadır. Örneğin satış hâsılatı ile bu satışlara ilişkin maliyetlerin aynı dönemde raporlanmaları yoluyla işletme o dönem içerisinde satışlarından ne kadar kar elde ettiğini (brüt kar) hesaplayabilmektedir. Bu ilke daha önce de belirtildiği üzere "gider ne zaman kaydedilir" sorusuna cevap aramakta ve prensip olarak kullanıldıkları-harcandıkları dönemde gider kaydedilir şeklinde bir yaklaşım getirmektedir. Bu doğrultuda 8.000 TL lik tutarın 4.000 TL si satılan malın maliyeti ile ilişkilendirilmeli, kalan 4.000 TL ise stokların maliyetine dâhil edilmelidir. 8.000 TL lik tutarın tamamı ayrıca satıcılar hesabına eklenmelidir.

LCM Modelinde Muhasebe Kayıtları

LCM ile değerleme yapıldığında eğer değer düşüklüğü varsa bu tutarın yevmiye kayıtlarında yer alması iki farklı yöntemle sağlanabilir. 'Zarar' yönteminde değer düşüklüğü gelir tablosunda brüt kardan sonra ayrı olarak raporlanırken aynı anda bilançoda stoklarla ilgili karşılık hesabı oluşturulur. 'SMM' yönteminde ise değer düşüklüğü brüt karı etkileyecek şekilde SMM hesabında izlenir ve karşılık hesabı kullanılmaksızın stoklar hesabı doğrudan alacaklandırılır. Örneğin stokların LCM'ye göre değerlemesi sonucunda 300.000 TL tutarında bir düşüş saptayan ABC işletmesi bu tutarı her 2 yönetime göre şu şekilde muhasebeleştirebilir.

Zarar Yöntemine göre:

Stok değer düşüklüğü zararı	300.000
Stok değer düşüklüğü karşılığı	300.000

SMM yöntemine göre:

Satılan Malın Maliyeti	300.000
Stoklar	300.000

Yöntemler genel toplamı değiştirmese de bilanço ve gelir tablosunda sunum bakımından birtakım farklılıklar ortaya çıkacaktır. Bu sunum ve raporlama tekniği farklılığı finansal rasyoları da belli ölçüde etkileyecektir.

Tablo 12

	ZARAR YÖNTEMİ	SMM YÖNTEMİ
DÖNEN VAR-LIKLAR		
Kasa	200.000	200.000
Alacak Senetleri	600.000	600.000
Stoklar	1.000.000	700.000
Stok karşılığı	300.000	
Peşin ödenen giderler	50.000	50.000
TOPLAM	1.550.000	1.550.000

Tablo 13

	ZARAR YÖNTEMİ	SMM YÖNTEMİ
Satış Hasıları	5.000.000	5.000.000
SMM	3.000.000	3.300.000
Brüt Kar	2.000.000	1.700.000
Faaliyet giderleri	1.500.000	1.500.000
Faaliyet karı	500.000	200.000
Faiz geliri	250.000	250.000
Stok değer düşüklüğü zararı	300.000	
Vergi öncesi kar	450.000	450.000
Vergi gideri (%20)	90.000	90.000
Net Kar	360.000	360.000

Tablo 12 de Bilanço, Tablo 13 de ise gelir tablosunda yöntemlerin etkileri görülmektedir. Smm yönteminde değer düşüklüğü brüt kar içinde raporlandığı için finansal tablo kullanıcısının dikkatinden kaçmaktadır. Zarar yönteminde değer düşüklüğü ayrı olarak raporlanmakta, ayrıca brüt kar oranının değer düşüklüğü nedeni ile bozulması da engellenmektedir. US GAAP'ın brüt kar oranını korumaya yönelik bu yaklaşımı UMS-2 de yer alan normal maliyet yöntemi (Güngör-müş ve Boyar 2009; 2010) ile de uyumludur.

Değer düşüklüğü olduğu anda giderleştirilirken, değer artışlarının kayda alınması için satışın gerçekleşmesi beklenmektedir. Stoklar cari dönemde maliyetle izlenirken bir sonraki dönemde piyasa fiyatı ile izlenebilmektedir. Değer düşüklüğü kaydedilen yıl kar az raporlanırken, ilerleyen dönemde piyasa fiyatı tekrar artar ve satış işlemi gerçekleşirse net kar beklenenden daha yüksek gözükcektir. LCM yönteminde kullanılan normal kar oldukça subjektif bir bakış açısını yansıtmaktadır.

Uzun Dönemli Satın Alma Sözleşmeleri

Hammadde ve girdi fiyatlarındaki dalgalanmalar üretim planlarını uzun dönemli olarak hazırlayan bazı işletmeler için oldukça sıkıntılı olabilir. Müşterileri ile belli bir fiyat üzerinden yıllarca sürecek anlaşma yapan üreticiler bu gibi durumlarda tedarikçilerle dikey birleşme gibi bir takım yollar izleyerek fiyat riskinden korunmayı amaçlamaktadır. Bu riskten korunma stratejilerinden bir tanesi de belli bir fiyattan alım yapma konusunda tedarikçi ile yapılan uzun dönemli anlaşmalardır. Fiyatı sabitlemek isteyen alıcı şimdiden önümüzdeki dönemler; hatta yıllarla ilgili alacağı miktarları tedarikçisine taahhüt etmektedir. Bu sözleşmeler muhasebe teorisi kapsamında ele alındığında henüz teslimat yapılmadığı için sahiplik satıcıda kabul edilmektedir. Hatta çoğu zaman sözleşme konusu mallar üretilmemiş durumdadır. Bu nedenle alıcının bilançoda stok kaleminde bu malları tanınması mümkün değildir. Sözleşme konusu alımların büyük olması durumunda tam açıklama kavramı mantığıyla en azında dipnotlarda bilgi vermek yerinde olacaktır. US GAAP pazar fiyatının sözleşmede belirlenen fiyatı aşması durumunda meydana gelen potansiyel zararın derhal zarar olarak tanınmasını gerektirmektedir. Bu yaklaşım ihtiyatlılık prensibinin uygulanmasıdır. İhtiyatlılık da kamuya açık bilgilerin/haberlerin finansal tablolara yansıtılma zamanlılığı ile ilgilenmektedir. Ancak kötü haberin tablolara yansıtılması için olası duruma gelmesinin yeterli olmasına karşın, iyi haberin yansıtılabilmesi için kesinleşmesinin beklenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Zamanlılık ve ihtiyatlılık, birlikte şeffaflık olarak kabul edilebilmekte ve kazanç rakamının sahip olması istenen özellikler arasında sayılmaktadırlar (Ball vd., 2000).

İhtiyatlılık ilkesi, bir bilgi sistemi olarak muhasebenin temel amacının bilgi kullanıcılarını korumak olmasından yola çıkarak, finansal raporlama sırasında ihtiyatlı davranılması gerektiğini ifade eden ilkedir. Diğer bir deyişle, muhasebe uygulamaları için birden fazla seçenek varsa net varlıkların ve/veya gelirin değerini en az iyimser şekilde gösteren muhasebe uygulamaları tercih edilmelidir.

İşletme ile ilgili gelecekte ortaya çıkabilecek olgulara ilişkin duyurular iyi ve kötü haberler olarak ikiye ayrılacak olursa; kötü haberlerin raporlara yansıtılmaları için olası hale gelmelerinin yeterli olmasına karşın, iyi haberlerin kesin olarak gerçekleşmelerinin

beklenmesini gerektiren muhasebe ilkesidir. Böylece bilgi kullanıcıları için gelecekte kötü bir sürpriz ortaya çıkmayacaktır. İyi haber ise gerçekleşmese bile zaten finansal raporlarda sunulup olumlu beklenti yaratılmadığı için bilgi kullanıcıları açısından yine kötü bir sürpriz olmayacaktır (Durak & Dalkılıç, 2013).

Tam Açıklama ilkesi ise işletmelerin finansal raporlarında bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyabilecekleri bütün bilgileri sunmaları gerektiğini ifade eder. Finansal tabloların genellikle geçmişe yönelik bilgiler sunduğu düşünülürse, ihtiyaç duyulan bütün bilgiler ifadesi henüz gerçekleşmemiş olmakla birlikte işletme ile ilgili alacakları kararlarda muhasebe bilgi kullanıcılarını yönlendirecek kapasiteye sahip bilgileri de kapsamaktadır. Örneğin işletme ile ilgili devam eden davalara, henüz tamamlanmamış işlemlere vb. ilişkin bilgilerin finansal tablolarda sunulması gerekmektedir. Bu noktada dipnotlar finansal tabloları tam açıklamanın sağlanması yönünde desteklemektedirler.

İhtiyaç duyulan bütün bilgiler ifadesi, bilgi kullanıcılarının bilgiyi elde etmek için ne ayrı bir araştırma yapmalarını ne de bilgileri ayıklamak için ek bir çaba sarfetmelerini gerektirmeyecek derecede açıklıkla sunulmuş bilgi anlamına da gelmektedir (Durak & Dalkılıç, 2013).

Örnek 5: Memreg Balıkçılık, Karadeniz’de hamsi rezervlerinin azalıyor oluşu nedeniyle Rusya Denizcilik Bakanlığı ile uzun süreli anlaşma yapmıştır. Buna göre 2015 yılı içinde sınırsız balık tutma hakkı için Memreg Balıkçılık 10.000.000 TL ödeme yapacaktır. Memreg Balıkçılık elindeki tekne ve personel ile tutabileceği maksimum miktarı hesaplayarak satış planlaması yapmıştır. Rusya Denizcilik Bakanlığı, birçok şirket ile bu tür anlaşmalar yapmaktadır. 2014 Aralık ayında hamsi rezervlerinin durumu ve pazardaki tüm gelişmelerin ışığında hali hazırda şirketlerin 2015 sözleşme fiyatı olarak 8.000.000 TL ödedikleri bilinmektedir. Memreg Balıkçılık sözleşmeden cayma hakkına sahip değildir. Sözleşme fiyatı hakkın kullanılmaması durumunda dahi ödenecektir. Memreg Balıkçılık hisselerinin %60’ı ABD Merkezli River Falls AŞ’ye aittir. Bu yüzden şirket US GAAP’e göre raporlama yapmaktadır. Sözleşme fiyatındaki farklılık şu şekilde muhasebeleştirilir:

Gerçekleşmemiş Kar/ Zarar	2.000.000
Sözleşmeden tahmini yükümlülük	2.000.000

Memreg Balıkçılık 2015 sonunda Rusya’ya nakit öde-

meyi yapmıştır. Yıl boyunca kullanılan hak nedeni ile tutulan balıkların stoklarda tanınması:

Stoklar	8.000.000
Sözleşmeden tahmini yükümlülük	2.000.000
Kasa	10.000.000

Yukarıdaki stokların kayda alınması işlemi incelendiğinde yükümlülük hesabı sayesinde stokların doğru- dan LCM ile kayda alındığı görülmektedir. US GAAP kapsamında zarar fiyattaki artış oranında iptal edilir. Örneğin 2.000.000 TL lik değer düşüklüğü kaydından sonra Rus hükümetinin önümüzdeki yıllardaki alışları düşünerek Memreg Balıkçılık’a 500.000 TL değerinde indirim yaptığını varsayalım. Bu durumda kayıt şu şekilde yapılmalıdır:

Sözleşmeden tahmini yükümlülük	500.000
Gerçekleşmemiş Kar/ Zarar	500.000

FASB ve IASB şimdi de stoklar üzerinde çalışmaktadırlar. Haziran 2014 te FASB daha basit ve anlaşılır bir stok standardı seti için çalışmaya aktif olarak başlamıştır.⁶

Sonuç

İşletmeler faaliyet konularına göre birçok farklı tipte ve miktarda stok bulundurmaktadır. İşletmelerin önemli bir kısmında yatırımların büyük bir kısmını stok kalemleri oluşturmaktadır. Bu nedenle stokların maliyetlerinin ve fiziki durumlarının gerçeğe uygun bir şekilde tespit edilmesi işletmenin faaliyet sonuçlarının doğru ve güvenilir bir biçimde sunulması açısından oldukça önemlidir.

TMS 2 Stoklar Standardına göre, stoklar “maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı” ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutar olarak tanımlanmıştır.

Bu yaklaşıma göre, stokların değerlendirilmesinde stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinden düşükse, stoklar net gerçekleşebilir değer üzerinden değerlendirilir ve bu süreçte gerçekleşmemiş zarar dikkate alınır. Ancak, net gerçekleşebilir değer maliyet değerinden büyük olması halinde gerçekleşme-

6 <http://www.fasb.org/resources/ccurl/684/695/INVSUBM-ballots-proposed%20ASU-June%202014.pdf>

miş kar dikkate alınmaz (Türker, 2010). Bu durumda stoklar maliyet değerleri üzerinden değeri lenir (Fırat, 2007). Değer düşüklüğü olduğu anda giderleştirilirken, değer artışlarının kayda alınması için satışın gerçekleşmesi beklenmektedir. Stoklar cari dönemde maliyetle izlenirken bir sonraki dönemde piyasa fiyatı ile izlenebilmektedir. Değer düşüklüğü kaydedilen yıl kar az raporlanırken, ilerleyen dönemde piyasa fiyatı tekrar artar ve satış işlemi gerçekleşirse net kar beklenenden daha yüksek gözükcektir. LCM yönteminde kullanılan normal kar oldukça subjektif bir bakış açısını yansıtmaktadır. Bu nedenle yeni standart hazırlanması sürecinde normal kar konusunda mutlaka detaylı rehberlik sağlanmalıdır.

Kaynakça

- Akin Hale ve Kurşunel Fahri (2010) TMS-2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi Cilt 13, Sayı 1-2 (2010)
- Ament, Joseph D. (2011). Convergence of International Financial Reporting Standards (IFRS) and U.S. GAAP: La st-In, First-Out (LIFO) Method: Accounting and Tax Implications. Diss. Roosevelt University, Print.
- Aygün, Davut (2014). Tms 18 Hasılat ve Tms 2 Stoklar Standartlarına Göre Forfating İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. Sayı: 23 Doi: <http://dx.doi.org/10.11611/JMER328>
- Bağdat, Aydın. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-2 ile TMS-2 Stoklar Standardı'nın Karşılaştırılması, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Ball, R.- Kothari, S.P.- Robin, A. (2000) "The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings". Journal of Accounting and Economics, Sayı: 29, 1-51
- Balsarı Ç. K.; Dalkılıç A. F. (2007). Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması. Muhasebe ve Denetime Bakış. Sayı 22.
- Baykara, Bekir (1994). Yıl Sonu Envanteri, Vergi Hukuku Açısından Önemi ve Stok Değerleme Yöntemleri, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 24. S: (15-20)
- Boyar, Ender ve Ali Haydar Güngörmüş (2006). TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması. Muhasebe Finansman Dergisi. No. 32. S: (170-176)
- Dağdemir, Serdal (2008). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi, Yaklaşım Dergisi. Sayı: 183. S: (1-9)
- Durak, Mustafa Gürol ve Dalkılıç, Ali Fatih Uluslararası İşletmecilik: Temel Kavramlar, Bölüm adı:(Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) (2013), Nobel Yayın Evi, ISBN:978-605-133-567-4.
- Fırat, Hüseyin, KOBİ Muhasebe Standardı Seçilmiş Bileşenleri-I, Stoklar, XI Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, İzmir SMMM Odası, Ekim 2007.
- Fisher, M., Marsh, T. (2013). Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance. Journal of Accounting and Finance. 13(2) .
- 2013
- Güngörmüş, Ali Haydar ve Ender Boyar. (2009). TMS-2 Stoklar Standardında Alışlarla İlgili Olarak Ortaya Çıkan Vade Farklarına Yönelik Bir Uygulama Önerisi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 244. S: (172-179)
- Güngörmüş, Ali Haydar ve Boyar, Ender (2009). TMS - 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması" Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 23 (2009)
- Güngörmüş, Ali Haydar ve Boyar, Ender (2010) Tms - 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması Mali Çözüm Kasım-Aralık 2010
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı. 14.09.2014 tarihinde <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS23.pdf> adresinden erişilmiştir.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 18 Hasılat Standardı. 14.09.2014 tarihinde <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf> adresinden erişilmiştir.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı. 14.09.2014 tarihinden

de <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf>

adresinden erişilmiştir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 2 Stoklar Standardı. 03.05.2013 tarihinde <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf> adresinden erişilmiştir.

Kieso, Donald. E., Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield (2013). Intermediate Accounting, 15. Baskı. Wiley Publications

Özbek, C. Yigit. (2008). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı: 24. S: (77-102)

TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları, Yayın No:2, Ankara, 2007

Türker, İpek (2010). IAS /TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme, Muhasebe ve Denetime BAKIŞ. 30 (2010):106.

Uyar, Baykal. (2009). TMS-2 Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 28. S: (131-144)

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU

Doç Dr. Ayşe Necef YERELİ

ÖZET

Çalışmada, 02.11.2011 tarihli Resmi Gazete’de 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname(KHK) ile çalışmalarına başlayan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun yapısı, uluslararası düzenlemelerdeki yeri, Yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi inceleme konusu yapılmıştır.

Özellikle Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ile ilgili tartışma konuları ve sonuçların ortaya koyulması nedeniyle son olarak İSMMMO tarafından düzenlenen, “Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Geleceği üzerine Arama Toplantısı kararları ve Sonuç Bildirgesi” değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Muhasebe ve Denetim Standartları, Bağımsız Denetim.

PUBLIC OVERSIGHT ACCOUNTING AND AUDITING STANDARDS AUTHORITY

ABSTRACT

In this study, the structure of Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority which formed with the “Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority Governance and Missions” Statutory Decree published in Turkish Republic Official Gazette in November 2nd, 2011 numbered as 660 is considered with the guidance of New Turkish Commercial.

As, Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority is a discussion issue nowadays, this establishment was evaluated with the conclusion report of “A Roundtable Discussion on Independent Auditing and Its Future in Turkey and Final Declaration.” organized by Istanbul Chamber of Certified Public Accountants(ICCPSA).

Key Words: Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority, Accounting and Auditing Standards, Independent Auditing.

Giriş

Ülkemizde muhasebe mesleği; 1985 yılında çıkartılan ve 213 sayılı V.U.K’na biri ek, ikisi geçici toplam üç madde ile Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu ile ilgili düzenlemelerle yasal bir statüye kavuşmuştur. Bu üç maddelik kanun eki, mesleğe ve sorunlarına sahip çıkılması ve mesleğin yaşatılması açısından oldukça önemli bir rol oynamıştır (Atabey, Parlakkaya; 2005:12-15). 1932 yılından beri meslek yasası ile ilgili çalışmalar 13.06.1989 tarihinde 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası ile hayata geçirilmiştir.

Yasanın temelleri, 1942 yılında kurulan ve muhasebe tarihinde önemli bir yere sahip olan, "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği(TMUD)" ile atılmıştır. TMUD uygun bir meslek yasasının çıkması için tasarılar hazırlamıştır. 1975 yılında TMUD, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Committee-IASC) üyesi olarak uluslararası standartları (International Accounting Standards-IAS) kabul etmiş, ülkemizde Dernek üyeleri için, "Uyulması Zorunlu Mesleki Kuralları"nın oluşmasına yardımcı olmuştur.

1989 yılında TÜRMOB(Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) kurulmuş ve 3568 sayılı Kanun'la mesleki unvan verme ve mesleki yeterliliğin değerlendirilmesi yetkisi ile çalışmaya başlamıştır.1992 yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı yayınlanıp, 1994 yılında yürürlüğe girmiştir.

1993 yılında ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) kurulmuş, TÜRMOB'un denetimi ve koordinasyonu ile meslek mensuplarına ve meslek mensubu adaylarına yönelik eğitim hizmetlerini veren sürekli bir eğitim merkezi haline gelmiştir.

1994 yılında TÜRMOB yönetim kurulu kararı ile, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu(TMÜDESK), denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe standartlarının gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını uluslararası standartlarla uyumlu olarak saptamak ve yayımlamak amacıyla kurulmuştur(<http://turmobil.org.tr/tmudesk/yonerge.html>).

Kurulun görevleri arasında bulunan Türkiye Muhasebe Standartlarını düzenleme görevi, 2499 sayılı SPK kanuna eklenen bir madde ile kurulan ve 07.03.2002 tarihinde çalışmalarına başlayan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'na devredilmiştir. Kurul 01.11.2010 tarihi itibarıyla, KOBİ'ler için TFRS'lerini, 2011 yılı itibarıyla 12 TFRS, 29 TMS ile 15 TFRS ve 9 TMS olmak üzere 24 yorum yayımlamıştır.

TÜRMOB, 20 Şubat 2003 tarihinde de "Türkiye Dene-

tim Standartları Kurulu(TÜDESK)" yönergesini kabul ederek çalışmaya başlamıştır. TÜDESK'ın amacı, denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütmeleri için "Türkiye Ulusal Denetim Standartları"nın belirlenmesi ve yayımlanması idi.

Kurul yayınlayacağı standartların uluslararası standartlarla uyum içinde olması gerektiği bilincini taşıdığından ve standartların belirlenmesine daha geniş bir katılım sağlayacağı düşüncesiyle, çıkaracakları ulusal denetim standartlarının karşılaştırılmasını sağlamak üzere, çalışmalarına uluslararası denetim standartlarını tercüme ederek başlamıştır. Böylece IFAC'ın Uluslararası Denetim ve Güvence Kurulu tarafından 2002 yılı sonu itibarıyla hazırlanarak yayınlanmış denetim standartları (UDS-ISAs) TÜDESK tarafından tercüme edilmiş ve 238 No'lu TÜRMOB yayını olarak kitap haline getirilmiştir. Türkiye açısından uluslararası standartlarla ilgili ikinci önemli tercüme çalışması, Sermaye Piyasası Kurulu'nun çalışmasıdır. SPK, denetim standartlarının uluslararası standartlara uyumunu sağlamak amacıyla 12.06.2006 tarihinde Seri X No:22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"i yayınlamış ve Tebliğ 35 kısımdan oluşmakta olup, her kısım bir UDS'ye karşılık gelmektedir ve içerikleri paraleldir(Güredin; 2008: 53).

02.11.2011 tarihli Resmi Gazete'de 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname(KHK) ile, hem TMSK hem de TDSK kaldırılarak, kurulların yetki ve sorumluluklarına, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi eklenerek, bu yetki ve sorumluluklar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGMDSK)'na devredilmiştir. Kurum 24.12.2011 tarihinde çalışmalarına başlamıştır.

KGMDSK'ın Kuruluş Amacı

Kurumun kuruluş amaçlarını oluşturan gelişmeleri şu şekilde özetleyebiliriz:

- Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, çok uluslu şirketlerin artışı, muhasebe uygulamalarında ortak bir dilin paylaşımı denetim çalışmalarının da uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarının denetimlerde zorunlu hale gelmesi,
- Enron, Parmalat gibi uluslararası boyut kazanan muhasebe usulsüzlüklerinin ortaya çıkması,

- Ülkemizde bağımsız denetimle ilgili BDDK ve SPK olmak üzere çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından kendi görev alanlarıyla sınırlı olmak üzere bu konuda düzenlemeler yapılmış olup, bu durum bağımsız denetim alanında dağınık bir yapının oluşmasına neden olmuştur.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetim fonksiyonunu icra edecek yetkili bir otoritenin olmaması, bu alandaki düzenlemelerin etkin ve kamuoyuna yeterince güvence verecek bir biçimde uygulanmasını engellemiştir.

Yaşanan tüm bu gelişmeler, ülkemizde bağımsız denetim konusunda bütüncül bir hukuki yapının oluşturulabilmesi için bu konuda yetki ve sorumluluğa sahip bir kurumun kurulmasını gerektirmiştir(Baş;2014:16).

Kurumun Yapısı

KHK'ye göre kurumun yapısını incelediğimizde, kamu tüzel kişiliğine haiz ve idari özerkliğe sahip, Başbakanlıkla ilişkili; KGMDSK, kurul ve başkanlıktan oluşup, kurumun merkezi Ankara'dadır.

Dokuz üyeden oluşan kurum; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanmaktadır. Kurulun başkanı, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir (660 Sayılı KHK, Madde 3-4).

Kurumun Görev ve Yetkileri

Kurulun görev ve yetkileri şunlardır(660 Sayılı KHK, madde 9):

a) Defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

KGK, IASB ile telif anlaşması yaparak, IASB tarafından yayımlanmış olan Uluslararası Muhasebe Standart-

larının tamamının Türkçe çevirilerini tamamlamıştır. Ayrıca standartların uluslararası muhasebe standartları ile eş zamanlı güncellemeleri yapılmaktadır. Bu çerçevede 41 standart ile 24 yorum yürürlükte bulunmaktadır. Yürürlükte bulunan standartların revizyonu amacıyla 17 adet çalışma komisyonu oluşturulmuştur. Yine bu kapsamda TTK uyarınca hazırlanacak finansal tablolara ilişkin olarak, TMS'ler ile uyumlu finansal tablo formatları yayımlanmıştır(Baş;2014:18).

b) Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.

c) Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dâhil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

"Türkiye Denetim Standartları" çatısı altında Kalite Kontrol Standardı, Bağımsız Denetim Standartları(BDS), Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı, Diğer Güvence Denetimleri Standartları, İlgili Hizmetler Standartları, Etik Kurallar(İlkeler),Eğitim Standartları ile bilgi sistemleri denetimine ilişkin uluslararası standartların mevzuatımıza kazandırılmasına yönelik çalışmalar devam etmektedir. KKS1 ile 28 adet BDS Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiş, kalan 8 adet BDS' nin ise çevirileri tamamlanmış ve bu standartlar kurum web sitesinde kamuoyu görüşüne açılmıştır(Baş;2014:18).

ç) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

d) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.

e) İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.

f) Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

g) Yabancı ülkelerin kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, müteakibliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

ğ) Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.

h) Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.

ı) Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak.

i) Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.

j) Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak.

k) Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uy-

gun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak.

l) Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak.

m) Taşınmaz alımı, satımı ve kiralınması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak.

n) Başkanın önerisi üzerine, başkan yardımcıları ve daire başkanlarını atamak.

o) Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek.

ö) Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmak.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Uluslararası Düzenlemelerdeki Yeri

Denetim çalışmaları sırasında, kaliteli bir denetim yapabilmek için uyulması ve/veya dikkate alınması gereken ilk çalışma, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu(American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından, 1947 yılında “ Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”nın yayımlanmasıdır.

ABD’de Enron, Worldcom, AB’de ise Parmalat, Ahold gibi bağımsız denetçilerin de suçlandığı finansal skandallar, bağımsız denetimle ilgili kuralların değişmesine ve sıkı önlemler alınmasına yol açmıştır. Söz konusu önlemlerden dünya çapında yankı uyandıranı ABD tarafından kanunlaştırılan Sarbanes Oxley Yasası (SOA)’dır. 29.07.2002 tarihinde çıkan “Sarbanes Oxley Yasası”nın temel amacı “özellikle kamuya açık şirketlerde, mali tablolar vasıtası ile kamuya yapılan açıklamaların doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırarak korumak” olarak belirtilmiştir(Holt;2006:1).

ABD’de SOA ile oluşturulan Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB), 1978 yılından beri Amerikalı Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından uygulanan denetçilerin denetimi (Peer Review) programlarının önemli ölçüde yerini almıştır. PCAOB’ un denetim firmalarını denetleme fonksiyonu dışında denetim standartları belirleme gibi önemli bir sorumluluğu daha bulunmaktadır(Abanoz;2009:54-55).

ABD’den sonra AB Komisyonu ile, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of

Accountants:IFAC), Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonu (International Organization of Securities Commissions: IOSCO) gibi uluslararası nitelikli kuruluşlar da PCAOB benzeri bir modeli benimsemişler ve üyelerine önermişlerdir(Şaban;2006:175).

1970'lerin sonunda IFAC bünyesinde denetim standartları oluşturmak için Denetim Uygulamaları Komitesi IAPC (International Auditing Practices Committee) kurulmuş. İlk UDS'yi 1991 yılında ve ilk UDS setini ise 1994 yılında yayınlamıştır. IAPC 2002 yılında yeniden düzenlenerek Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) adını almıştır. IFAC' a bağlı olarak çalışan, IAASB, bağımsız denetimde rehber niteliğindeki UDS' leri (ISAs-International Standards on Auditing) ve yorumlarını(IAP-International Auditing Practice Statement) yayımlamaktadır(Şaban;2007:155-181).

IAASB'nin üye profili denetçi olmayan üyelerin katılımıyla daha da genişletildi. Denetim alanında uluslararası standartlar ve bu standartların uygulamalarına ilişkin yorumlar ve kılavuzlar yayımlayarak, denetim standartlarının kullanımının dünya çapında artması ve geliştirilmesi sorumluluğunu üstlendi. Temel hedefi uluslararası uygulamaların kalitesini ve bütünlüğünü geliştirmek olan IAASB'un görevleri ise şunlardır(Pierce;2005:20):

- Uluslararası Denetim Standartlarını yayımlamak,
- Yayımlanan standartlara ilişkin kılavuzlar yayımlamak,
- Ulusal standartlarının birincil kaynağı olarak IAASB'nin duyurularının benimsenmesini teşvik etmek,
- Standartların yasa koyucular ve menkul kıymet borsaları tarafından onaylanmasını teşvik etmek,
- Yeni standartlara ve kılavuzlara olan ihtiyaçların açığa çıkarılması amacıyla dünya çapında uygulamacılar, kullanıcılar ve düzenleyici kesimlerle müzakerelerin teşvik edilmesi.

Bununla beraber, 10.04.1984 tarihinde kabul edilen sekizinci yönergenin ana hedefinin, yasal dış denetim ve bu denetimi yapacak kişilerin niteliklerini ve uygulama standartlarını saptamak ve topluluk üyesi ülkelerin denetim standartlarını genel kabul görmüş

denetim standartları ile uyumlu hale getirmek olduğunu söyleyebiliriz. Sekizinci yönergede kabul edilen ilkeler uluslararası denetim standartları ve genel kabul görmüş denetim standartları ile paralellik göstermektedir.

Sekizinci Yönerge'de önemli değişiklikler yapılmış, muhasebe alanında yaşanan gelişmelere paralel olarak, 1984 yılında kabul edilen düzenlemede yer almayan birçok konu ele alınmıştır.

Bu değişim ile Avrupa Birliği 17.05.2006 tarihinde 2006/43/EC sayılı revize 8. Direktifi kabul etmiştir. 29.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren direktif; özet olarak, halka açık bir şirketin yasal denetimini gerçekleştiren denetim firmalarından, denetim firmasının ve sahip olduğu ağın iç yüzünü anlamaya yardımcı detaylı bir kamu raporu hazırlamasını istemektedir.

Her bir denetçi ve denetim firması bir elektronik kayıt ile tanımlanıp kayıt bilgilerinin güncel tutulmasını sağlamakla yükümlüdürler. Yönerge, bir yasal denetçinin veya denetim firmasının, denetimini yaptıkları kurumdan bağımsız ve denetlenen firmanın karar alıcıları ile hiçbir ilişkisi bulunmaması koşulunu da getirmektedir. Tüm yasal denetçilerin ve denetim firmalarının kamu gözetiminde, bir kalite kontrol sistemine bağlı olarak çalışması ve yasal denetimlerinin uluslararası denetim standartları çerçevesinde yürütülmesi gerektiğini düzenlemiş ve gözetimde yeterli kamu bütünlüğü ve bağımsızlığın sağlanmasına yönelik ilkeler düzenlenmiştir(Downes;2006:1-2).

Ülkeler açısından değerlendirildiğinde, muhasebe standartlarını belirlemek amacıyla da kurulların oluşturulduğu gözlemlenmektedir. ABD'nde Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board:FASB), İngiltere'de Muhasebe Standartları Kurulu(Accounting Standards Board:ASB) gibi.

Her ne kadar ülkelerdeki muhasebe standartlarını belirleyen kurumlar global harmonizasyon için önemli bir güç oluştursa da, tek başına gerçekleştirilen bu çabalar tam anlamıyla ortak bir harmonizasyon için yeterli değildir. Bütün bu gelişmeler, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi 'nin de kurulmasına sebep olmuştur(Ayboğa;2002:44-45).

1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC-International Accounting Stan-

dards Committee) 2000 yılı sonuna kadar 39 UMS (IAS International Accounting Standards) yayınlamış olup, 2001 yılında yeniden yapılmış ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board: IASB) adını almış ve çıkarılacak yeni standartlar ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) (IFRS– International Financial Reporting Standards) olarak tanımlanmıştır. Ancak o tarihe kadar yayımlanan UMS’ lerin ve yorumlarının IASB tarafından geri çekilene veya değiştirilinceye kadar yürürlükte kalmasına karar verilmiştir (Muğan, Akman;2003:77-79).

IASB’ ın amacı, bütün ülkelerde geçerli olacak yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir tek bir muhasebe standartları seti oluşturmaktır. Bu amaçla kurul ulusal muhasebe standardı hazırlayarak, komitelerle iş birliğine girerek, ulusal standartların uluslararası standartlara yakınsamasının sağlanmasına yardımcı olmaktadır. 01.01.2005 tarihi itibarıyla dünya genelinde 90’dan fazla ülke IFRS’ lerin uygulanmasını zorunlu kılmış ya da kullanılmasına izin vermiştir (Akdoğan;2007;Powerpoint).

AB Komisyonu’ nun 2002 yılında almış olduğu karar ile bankalar ve sigorta şirketlerini de kapsamak üzere borsaya kayıtlı tüm şirketlerin 2005 yılından itibaren hesaplarını UFRS ile uyumlu olarak hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Üye ülkeler bu düzenlemeleri tüm şirketlere genişletmekte serbest bırakılmışlardır (Özkan, Çelik;2006:48).

Bu gelişmelerden başka, IASB’ ın 2005 yılı faaliyet raporunda 100’den fazla ülkede standartların kullanıldığı veya uyumlaştırma çalışmalarına başladığı açıklanmaktadır. Bu ülkeler arasında Avusturalya, Hong Kong, Güney Afrika da bulunmaktadır. Dünyanın en büyük iki ekonomiye sahip ülkesi olan Japonya ve Amerika’nın da standartları uyumlaştırma çalışmaları, üstünde durulması gereken önemli bir konudur. Çin de 2007 yılından itibaren ulusal standartları ile UFRS’ ni uyumlaştırma çalışmalarına başlamıştır (Yereli, Susmuş;2009:77-79).

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Uyum

Genel olarak 01.07.2012 tarihinde olmak üzere, bazı özel düzenlemeleri ise 2013 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, hem muhasebe hem de denetim alanlarında büyük yenilikleri bera-

berinde getirmektedir. 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 6335 sayılı Kanun ile bazı değişimlere gidilerek, Yeni TTK ile KGMSK uyumu sağlanmaya çalışılmıştır. Bu değişiklikler başlıklar halinde şöyledir;

- Yeni TTK’ nuna göre, işletmelerin muhasebe düzeyinin KGMSK’ u tarafından yayımlanan Türk muhasebe standartlarına göre tutulması zorunludur.

- Murakıplık müessesesi kaldırılarak, Bakanlar Kurulu’ nca belirlenen şirketlerin denetimi, KGMSK’ nca yetkilendirilen yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ile ortakları ve bunlardan oluşan bağımsız denetim kuruluşu tarafından olabilecektir.

10.10.2014 tarihli, 29141 sayılı Resmi Gazete’ de, “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Usul ve Esaslar” ile ilgili kurul kararına göre; şirketlerin denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif toplamına, yıllık net satış hâsılatına ve çalışan sayısına ilişkin genel ölçütler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Aktif toplamı :75 milyon TL ve üzeri

Yıllık net satış hâsılatı :150 milyon TL ve üzeri

Çalışan sayısı :250 çalışan ve üzeri

Bakanlar Kurulu Kararı’ na göre şirketlerin denetime tabi olması için yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir (KK, Madde 5).

- Yeni TTK’ da denetim standartlarını belirleme yetkisi KGMSK’ na verilmiştir.

- Yeni kanunda, denetimden geçmeyen mali tablolar ve yıllık rapor düzenlenmemiş hükmündedir. Denetçinin olumsuz görüş bildirmesi durumunda, görüş yazısının tesliminden itibaren 4 iş günü içerisinde yönetim kurulu, genel kurul toplantıya çağırılmalı ve genel kurul derhal yeni bir yönetim kurulu seçmelidir. Eğer esas sözleşmede aksi belirtilmediyse, eski yönetim kurulu üyeleri tekrar seçilebilecektir.

- Yeni TTK’ nun da denetimde rotasyon kuralı söz konusu olup, on yıl içinde toplam 7 yıl boyunca bir bağımsız denetçi veya bağımsız denetçi kuruluşu ile

çalışılabilmektedir. Daha sonra başka bir bağımsız denetçi veya bağımsız denetçi kuruluşu ile anlaşma yapmak gerekmektedir. KGMDSK' u bu süreleri kısaltmaya yetkilidir.

- Yeni TTK' nundaki şirketlerin kuruluş, birleşme, devralma, sermaye artırımları ve azatlımları gibi işlemlerin kanun hükümlerine uygunluğunu denetleyen işlem denetçiliği müessesesi kaldırılmıştır. Bu tür işlemler bilirkişi tarafından incelenecek ve bilirkişi talep üzerine ilgili mahaldeki Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından kararlaştırılacaktır.

13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyumunun sağlanması sürecinde ayrıca kurum tarafından 28509 sayılı 26.12.2012 tarihli "Bağımsız Denetim Yönetmeliği" yayımlanmıştır. Yönetmeliğin amacı, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Geleceği Üzerine Arama Toplantısı ve Sonuç Bildirgesi

02.03.2013 yılında İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Kurum ile ilgili, Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Geleceği üzerine Arama Toplantısı yapıp, sonuç bildirgesi yayımlamıştır. Tartışma konuları kısaca şunlardır(İSMMMO;2013:1-23):

- Kamu Gözetim Kurumu'nun oluşturulmasındaki temel amaç ülkemizdeki gözetim konusundaki çok başlılığı ortadan kaldırmak ve merkezi bir gözetim sistemi oluşturmaktır. Fakat Kurum'a verilen görevlerin fazla olması nedeniyle gerçek amacını yerine getiremediği, yeniden ana amacına hizmet edecek işlevsel bir yapıya dönüştürebilmek;

Muhasebe standartlarını belirleme yetkisi, muhasebe uygulamacılarının ve akademik temsilcilerin yer aldığı bir özerk kuruma,

Denetim Standartlarını belirleme yetkisi, denetim uygulamacılarının ve akademik temsilcilerin yer aldığı bir özerk kuruma,

Sicil yetkilendirme ve eğitim işlemleri, meslek örgütlerine bırakılmalıdır.

- Kamu Gözetim Kurumu'ndan beklenen kıdeme, unvana, yıla, yaşa vb. meslek mensuplarının kişisel özelliklerine göre değil, yaptığı işin niteliksel ve niceliksel kalitesine göre gözetim ve değerlendirme yapılmasıdır.

- Kamu Gözetim Kurumu TÜRMOB' un TMS/TFRS, Bağımsız Denetim ve TTK eğitim projesini değerlendirmeye almamıştır. Burada izlenmesi gereken doğru yol, bu eğitim projesinin IFAC tarafından yayımlanan eğitim standartları esas alınarak değerlendirilmesi, var ise eksikliklerin belirlenerek TÜRMOB' a düzeltici tamamlayıcı önerilerin getirilmesidir.

- TÜRMOB' un savunduğu tüm SMMM ve YMM'lerin bağımsız denetime sahip olma talebi KGK tarafından kabul görmemiştir. Fakat 3568 sayılı Kanun' a göre yetki almış meslek mensuplarının talebi yeni bir hakkın verilmesi değil mevcut durumun devamı niteliğindedir.

Kamu menfaatinin en üst düzeye çıkarılması amacıyla kurum ile ilgili yapılması gerekenler şu şekilde özetlemiştir(İSMMMO;2013:22):

- Kamu Gözetim Kurumu özerk bir kuruma dönüştürülmelidir.
- Kamu Gözetim Kurumu, gözetim işlemlerini yerine getirecek bir üst gözetim kurumu olmalıdır. Görevleri arasında bulunan Muhasebe Standartlarını ve Denetim Standartlarını hazırlama görevlerini daire başkanlığından ziyade bağımsız çalışacak bir kurula devretmelidir.
- Kamu Gözetim Kurumu, mesleğe giriş, staj ve sınav yönergelerine uygun olarak meslek örgütünün üst kuruluşu olan TÜRMOB ile işbirliği yapmalı ve bundan sonra mesleğe girecek olanlara uygulanmak üzere yetkilendirme yapılması sağlanmalıdır.
- 3568 sayılı Yasa ve 6102 sayılı Yasa bağımsız denetim görevini SMMM ve YMM' lere vermiştir. Herhangi bir ikincil mevzuat düzenlemesi yapılırken meslektaşlar arası ayırım yaratılmamalıdır.
- İş sahiplerine, finansal tabloların TFRS' ye göre hazırlanması ve bu tabloların bağımsız denetime tabi olmasının sağlayacağı faydalar anlatılmalıdır.

Sonuç

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle denetim mesleğine olan güven ve ihtiyaç da doğru orantılı olarak artmakta, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyum mecburiyeti, uluslararası denetim standartlarına uyumu da zorunlu kılmaktadır. Böylece, Türkiye uygulaması artık hem ayrıntılı hem de gelişme halindeki standartların hâkimiyeti altına girerek bu alanda uluslararası toplumla ve piyasalarla bütünleşme söz konusu olmaktadır.

Bu süreç içerisinde KHK' nin uygulamada olması SPK, BDDK, TÜRMOB, Maliye Bakanlığı gibi değişik kurumların yaptığı düzenlemeleri bir araya getirerek, uluslararası standartlarla uyumu sağlayıp, ulusal denetim standartlarının hazırlamasına destek vermektedir. 3568 sayılı Yasa ve 6102 sayılı Yasa bağımsız denetim görevini SMMM ve YMM'lere vermiştir. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki denetim sürecindeki rolleri artmaktadır.

Bununla birlikte, 02.03.2013 yılında İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasının, Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Geleceği üzerine Arama Toplantısında alınan kararları doğrultusunda değerlendirme yapıldığında;

Denetim çalışmalarında kalitenin maksimizasyonu için, öncelikle standart belirleyen kuruluşun diğer çıkar gruplarından bağımsız hale getirilmesi gerekir. Farklı ülkelerde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve düzenlemeleri söz konusu olmasına rağmen, hiçbir yerde standartları belirleyen, denetleme, düzenleme ve gözetim yetkisi aynı kurula verilmemiştir. Bu konu ile ilgili sıkıntıların oluşabileceği bir gerçektir.

Örneğin, İngiltere'de Muhasebe Kurulu altında birbirinden bağımsız 4 tane kurul oluşturulmuştur. Denetim Standartları Kurulu, Muhasebe Standartları Kurulu, Finansal Tabloları İnceleme ve Analizi Kurulu, Gözetim Kurulu. Bu gözetim kurulu sadece borsada işlem gören büyük firmaların denetimini yapmaktadır. Küçük firmaları ise Meslek Örgütü denetlemektedir. Bu şekilde bir yapılanma Türkiye için de söz konusu olabilir.

Standartların belirlenmesinde, akademisyenlerden ve meslek mensuplarından fazlaca yardım alınmalı-

dır. Meslek mensuplarının eğitimi, stajları ve sınavları şimdiye kadar TÜRMOB bünyesinde gerçekleştirildiği için KGKMDSK'nun TÜRMOB ile de işbirliğini arttırması söz konusu olabilecektir.

Kaynaklar

Abanoz, Mehmet, "Yasal Mali Denetim ve Kurumsal Gözetim Mekanizmasının Tesisi süreci: Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı Özelinde Değerlendirme I", Yaklaşım, Yıl:17, Sayı:202, Ekim 2009, s.53-56.

Akdoğan, Nalan, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", MÖDAV & Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Gelişmeler Paneli, 11 Mayıs 2007 (PowerPoint).

Atabey, Ata, N., Parlakkaya, Raif ve Alagöz, Ali, Genel Muhasebe, Nobel Yayınevi, Ankara 2005.

Ayboğa, Hanifi, "Globleleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyum", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:5, Sayı:8, Aralık 2002, s.39-55.

Baş, Seyit, A., "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı Seyit Ahmet Baş ile Röportaj", İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası Dergisi, Ocak-Şubat 2014, Sayı:118, 16-21.

Downes, Daisey, "Revised 8th Directive Approved by Council of The European Union", Accountancy Ireland, Vol.38, No:3, 2006.

Güredin, Ersin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, 12. Bası, Arıkan Basım, Mart 2008.

Muğan, Can, Ş. ve Akman Nazlı H., "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Yakınsama Eğilimleri", XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 21-25 Mayıs 2003, s.77-79.

Özkan, Serdar ve Çelik, Orhan, "Avrupa Birliği ile Entegrasyon Sürecinde Finansal Raporlama Standartları", İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu - X, Kibris, 6-10 Aralık 2006.

Pierce, Deirdre, "International Standards on Auditing An Update", Accountancy Ireland, Vol.37, No.3, June 2005.

Uzay, Şaban, Küreselleşmenin İşletmelerde Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkisi, Türkiye'nin Jeoekonomisi ve Jeopolitikası – Türkiye Geleceğin Neresinde, Editörler: N.Doğan, F. Kula, M. Öcal, Nobel Yayınevi, 2007.

Uzay, Şaban, "Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetimi Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:4,2006,s.175-210.

Yereli, Ayşe, N.,Susmuş, Türker, Globalleşme Sürecinde YMM'lik Mesleği ve YMM'lerin Yeni TTK Tasarısının Muhasebe ve Denetim Alanına Bakış Açılarının Analizi,CBÜ Matbaası, Manisa, Eylül 2009.

"Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Usul ve Esaslar",10 Ekim 2014 Tarih ve 29141 sayılı Resmi Gazete.

"Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kararname", Karar Sayısı:660, 2 Kasım 2011 Tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Yönergesi, <http://turmob.org.tr/tmudesk/yonerge.html>.

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ KAVRAMININ TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE TMS 7 AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Yrd. Doç. Dr. Aydın GERSİL¹

ÖZET

Sermaye piyasalarının gelişimiyle birlikte mali tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçları farklılaşmıştır. Bilgi ihtiyacındaki bu farklılaşma mali tabloların gerçeğe uygun sunumunu ön plana çıkarmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama/Muhasebe Standartları alanındaki çalışmaların temelinde de mali tabloların gerçeğe uygun sunumu çabası yatmaktadır. Bu çalışmada öncelikle nakit ve nakit benzerleri kaleminin işletmeler açısından önemine kısaca değinilmiştir. İkinci bölümde Tek Düzen Muhasebe Sisteminde nakit ve nakit benzerleri kavramı incelenmiştir. Üçüncü bölümde Türkiye Muhasebe Standartları 7'ye göre nakit ve nakit benzerleri kavramı ele alınmıştır. Her iki yaklaşım arasındaki farklılıklar bir örnekle açıklanmıştır. Nakit ve nakit benzerlerinin ölçüm ve değerlemesi ile ilgili hususlar bu çalışmada kapsam dışı bırakılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Nakit, nakit benzerleri

ABSTRACT

With the development of capital markets, information requirement of financial statement users has been changed. This differentiation in the information requirement featured fair presentation of the financial statements. Thus, the basis of the studies in the area of International Financial Reporting/ Accounting Standards is about the fair presentation. In this study, firstly the importance of cash and cash equivalents account for the institutions was shortly mentioned. In the second part, the concept of cash and cash equivalents in the Uniform Accounting System was examined. In the third part, cash and cash equivalents was discussed in line with the Turkish Accounting Standards 7. Moreover, the differences between two approaches were clarified with an example. The measurement and valuation of cash and cash equivalents were excluded in this study.

Key Words: Cash, cash equivalents

Giriş

Nakit ve nakit benzerleri en likit işletme varlığıdır. Bu kalem işletmenin likidite durumunu ölçmede önemli anahtarlardan birisidir. Bu nedenle, bu kalemin mali tablolarda gösterimi kritik önem kazanmaktadır. Çünkü işletme elindeki nakit ve nakit benzerleri ile günlük faaliyetlerini sürdürme, kısa dönemli ve uzun yatırımlar yapma imkânına sahip olmaktadır. Ancak, gereğinden daha az veya daha fazla nakit bulunması işletmenin likidite durumunu olumsuz etkileyecektir. Ayrıca, nakit ve nakit benzerleri kalemi, işletmenin finansal tablo kullanıcıları için

¹ Adnan Menderes Üniversitesi Söke İşletme Fakültesi Uluslararası Ticaret ve İşletmecilik Bölümü
E-Mail:agersil@yahoo.com, GSM:0 535 895 0036

en önemli kalemlerden birisidir. Bu nedenle, nakit ve nakit benzerlerinin mali tablolarda gerçeğe uygun sunumu önem kazanmaktadır. Nakit ve nakit benzerleri kavramının farklı tanımlanması ve içeriğinin farklı olması, işletmenin likidite durumu ile ilgili değerlendirmeleri de etkileyecektir. Ülkemizde hem TFRS/ TMS'ye hem de Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre mali tablo düzenlemek durumunda olan işletmeler için nakit ve nakit benzerleri tutarları farklı olabilecektir. Bu durum mali tablo kullanıcıları için önemli bir durumdur. Ancak, Uluslararası Finansal Raporlama /Muhasebe Standartlarının dünya ölçeğinde uygulama alanının her geçen yıl genişlemesi nedeniyle, işletmeyle ilgili değerlendirmelerde bu standartlara göre hazırlanan mali tabloları esas almak daha doğru sonuçlara ulaşılmasını sağlayacaktır.

Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramının İşletmeler Açısından Önemi

Nakit ve nakit benzeri varlıkların yönetimi ve kontrolü bir işletme için çok önemlidir. Çünkü işletmelerin varlıklar, hizmetler, yükümlülükler ile ilgili ödemelerini yapabilmesi, başarılı bir nakit ve nakit benzerleri yönetimine bağlıdır. Nakit ve nakit benzerleri yönetimindeki başarı işletmenin likidite durumunu da ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle, nakit ve nakit benzeri varlıklara likit varlıklar da denmektedir (1). Nakit, varlık kalemleri içerisinde hem en likit varlık kalemidir hem de tüm varlıklar için standart değişim aracıdır. Bu nedenle nakit tüm varlık kalemlerinin ölçümü ve muhasebeleştirilmesinde temel ölçü birimi olarak kullanılmaktadır (2).

Ancak nakit, diğer varlıklara dönüşmedikçe artmayacaktır. Nakitin bu özelliği nakiti diğer varlık kalemlerinden ayıran en önemli unsurdur. Örneğin stok, duran varlık gibi varlık kalemleri elde tutuldukça değeri artabilecektir. Ama nakit elde tutuldukça çoğalmayacaktır. Bu nedenle, gereğinden fazla nakit bulundurulması atıl para olarak değerlendirilmektedir. Başarılı bir nakit yönetiminde nakiti kısa dönemli veya uzun dönemli yatırım olarak sürekli olarak çalıştırmak gerekmektedir. Nakit yönetimi bu nedenle kritik bir işletme fonksiyonu olmaktadır (3).

Bu nedenle, nakit yönetiminde nakit ve nakit ve nakit benzerleri kalemlerinin mali tablolarda gösterimi önemli bir rol oynamaktadır. Nakit ve nakit benzerleri doğası itibarıyla gerçeğe yakın değerle mali tablo-

larda yer almaktadır. Bu nedenle nakit ve nakit benzerleri gerçeğe uygun değerle kolayca değerlendirilebilmektedir. Nakit ve nakit benzerlerinin mali tablolarda gösteriminde, işletmenin nakit kullanılabilirliği ile ilgili olarak herhangi bir sınırlama ya da taahhüdü olması durumunda, bu durumu mali tablolarda göstermesi veya dipnotlarda açıklaması gereklidir (2). Çünkü bu durum mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyici niteliktedir.

Özellikle nakit ve nakit benzerleri kalemi nakit akış tablosu için önemli bir unsur olmaktadır. Nakit akış tablosunda, nakit, kasadaki nakit ve bankadaki nakitten fazlasını ifade etmektedir. Bu tablodaki nakit, nakit ve nakit benzerlerini kapsamaktadır. Bu nedenle nakit akım tablosundaki nakit dengesi gelir tablosundan elde edilen net gelire eşit olmamaktadır. Bu nedenle nakit akış tablosu, nakit akışlarının tahminlenmesi, yönetim kararlarının değerlendirilmesi, yükümlülüklerin yerine getirilmesi, kar payı dağıtımı gibi konularda finansal tablo kullanıcılarına önemli bilgiler sağlamaktadır (4).

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde (TDMS) Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramı

TDMS'de nakit ve nakit benzerleri kavramı kullanılmaktadır. Bu kavramın karşılığı olarak hazır değerler kavramı kullanılmaktadır. Hazır Değerler, 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde "Bu grup, nakit olarak elde veya bankada bulunan varlıklar ile istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevirme imkânı bulunan varlıkları (menkul kıymetler hariç) kapsar." şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu tebliğe göre bir varlığın hazır değer olarak nitelendirilmesi için iki kriter söz konusudur:

- Söz konusu varlığın nakit olarak elde veya bankada bulunması veya,
- Söz konusu varlığın, istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevirme imkânının bulunması.

Yukarıdaki tanıma göre, elde veya bankada nakit olarak bulunan varlıkları nakit (cash) varlıklar, istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevirme imkânı bulunan varlıkları nakit benzeri (cash equivalent) varlıklar olarak nitelendirmek mümkündür.

TDMS'YE Göre Nakit ve Nakit Benzerlerinin Kapsamı

Hazır Değerlerin kapsamı 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' nde belirtilmiştir. Bu tebliğe uygun olarak hazır değerlerin kapsamı iki başlığa (nakit ve nakit benzerleri) ayrılarak Tablo1'deki gibi ifade edilebilir.

Tablo1. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Hazır Değerler

Nakit Olarak Bulunan Varlıklar	Nakit Benzeri Varlıklar
1. Kasa	1. Alınan Çekler
2. Banka	2. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri
	3. Diğer Hazır Değerler

Tablo1'de yer alan varlık kalemlerinin tanımları 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yapılmıştır ve bu tanımlar Tablo2'de sunulmuştur.

Tablo2. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Hazır Değer Grubunda Yer Alan Kalemlerin Tanımları

Nakit Olarak Bulunan Varlıklar
1.Kasa: İşletmenin elinde bulunan Türk Lirası (TL) ve yabancı paraların TL karşılıkları
2.Banka: İşletmece yurt içi ve yurt dışı banka ve benzeri finans kurumlarına yatırılan ve çekilen paralar
Nakit Benzeri Varlıklar
1.Alınan Çekler: Gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş olup, henüz tahsil için bankaya verilmemiş veya ciro edilmemiş olan çekler
2.Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri: İşletmenin üçüncü kişilere bankalardan çekle veya ödeme emri ile yapacağı ödemeler
3.Diğer Hazır Değerler: Nitelikleri itibarıyla hazır değer sayılan pullar, vadesi gelmiş kuponlar, tahsil edilecek banka ve posta havaleleri (yoldaki paralar gibi) değerleri kapsar.

5. TMS 7'Ye Göre Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramının Tanımı

Hazır Değer kavramı Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'lerde geçmemektedir. Bu kavram karşılığında nakit ve nakit benzerleri kavramı kullanılmıştır.

Nakit ve nakit benzerleri kavramları TMS7'de şu şekilde tanımlanmıştır:

Nakit: İşletmedeki nakit ile vadesiz mevduat.

Nakit benzeri: Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımlar.

Nakit Benzerlerinin açıklaması aynı standartta aşağıdaki gibi yapılmıştır.

Nakit benzerleri; kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulmuş ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için, değeri kesinlikle saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin ise önemsiz olması şarttır. Buna göre, vadesi 3 ay veya daha az olan yatırımlar nakit benzeri yatırım olarak kabul edilir. Öz sermayeyi temsil eden menkul kıymetlere yapılan yatırımlar, vadesine kısa bir süre kala iktisap edilen ve üzerinde belirli bir itfa tarihi bulunan imtiyazlı hisse senetlerinde olduğu gibi özellikli durumlar hariç, nakit benzeri olarak kabul edilmez. Banka kredilerinin finansman faaliyetleri kapsamında olduğu kabul edilir. Ancak, bankanın talebi halinde geri ödenmesi gereken ve bakiyeleri sıklıkla pozitif ve negatif olacak şekilde dalgalanabilen bankalar nezdindeki cari hesaplar işletmenin nakit yönetiminin ayrılmaz parçasını oluşturduğundan, bunlar nakit ve nakit benzerleri olarak kabul edilir.

TMS7'ye göre bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için iki kriter mevcuttur:

1.Değeri önceden belirlenebilen nakit miktarına dönüştürülebilir

2.Değerindeki değişim riski önemsizdir. Çünkü onların piyasa değerleri faiz oranlarındaki değişimlere duyarlı değildir. Bu kriterler vadesi üç ay olan yatırımlar uymaktadır.

Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramının TDMS ve TMS 7 Açısından Karşılaştırılması

Nakit ve nakit benzeri kavramlarının tanımlarından da anlaşılacağı gibi TMS 7 nakit ve nakit benzerleri kavramlarının içeriğini Tek Düzen Muhasebe Sisteminden daha geniş kapsamlı tutmaktadır. Nakit ve nakit benzerleri kavramının TDMS ile TMS 7'deki tanımlar ve açıklamalar esas alınarak karşılaştırılması aşağıdaki iki başlık altında yapılacaktır.

1. Nakit Kavramının TDMS ve TMS 7 ve Açısından Karşılaştırılması

TDMS'ye göre nakit kavramının tanımına kasa ve bankadaki nakit paralar girmektedir. TMS/TFRS'ye göre nakit kavramının tanımına kasa ve bankadaki vadesiz mevduat girmektedir. Kasadaki para açısından TDMS ile TMS 7 arasında anlayış farkı yoktur. Ancak banka kavramı açısından TDMS ile TMS 7 arasında önemli farklar vardır. Bu anlayış farkı tablo 3'deki gibi gösterilebilir.

Tablo3. Nakit Kavramının TDMS ve TMS 7 Açısından Karşılaştırılması

TDMS	Nakit	TMS 7	Nakit
Kasa(TL yabancı para)	X	Kasa(TL+yabancı para)	X
Banka (vadesiz+vadeli mevduat)	X	Banka (vadesiz mevduat)	X

TDMS, bankadaki vadeli, vadesiz mevduatın hepsini nakit olarak kabul ederken, TMS/TFRS ise sadece vadesiz mevduatı nakit olarak kabul etmektedir.

2. Nakit Benzerleri Kavramının TDMS ve TMS 7 ve Açısından Karşılaştırılması

TDMS'ye göre nakit benzeri varlıklar (hazır değerler), "istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevirme imkânı bulunan varlıkları (Menkul kıymetler hariç)" olarak tanımlanırken TMS 7 "Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları" nakit benzerleri olarak kabul etmektedir. TDMS'deki tanımda nakit benzeri varlıkların nakde dönüşümünde değer kaybına uğramadan kriteri ön plana çıkarken, TMS 7 ye göre değişim riskinin önemsiz olması ön plana çıkmaktadır.

Nakit benzeri kavramının her iki yaklaşım açısından karşılaştırılması tablo4 ve tablo5'te sunulmuştur.

Tablo 4. Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramının TDMS ve TMS 7 İle Karşılaştırılması (1)

TDMS	Nakit	Nakit Benzerleri	TMS 7	Nakit Benzerleri	Finansal Yatırım
Banka (3 aya kadar vadeli mevduat)	X		Banka (3 aya kadar vadeli mevduat)	X	
Banka(3 aydan fazla vadeli mevduat)	X		Banka(3 aydan fazla vadeli mevduat)		X
Alınan Çekler (vadesiz çekler)		X	Alınan Çekler	X	
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (vadesiz çekler)		X	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (vadesiz çekler)	X	
Pullar, vadesi gelmiş kuponlar, yoldaki paralar		X	Pullar, vadesi gelmiş kuponlar, yoldaki paralar	X	

Tablo 4'deki karşılaştırmaya göre iki yaklaşım arasındaki en göze çarpan farklılık vadeli mevduat üzerindedir. TDMS vadeli mevduatların hepsini nakit olarak kabul etmektedir. TMS 7 vadesi üç aya kadar olan mevduatları nakit benzeri olarak kabul ederken, vadesi üç aydan fazla olan mevduatları nakit benzeri olarak kabul etmemektedir.

Nakit ve nakit benzerleri konusunda TDMS ile TMS 7 arasındaki diğer önemli bir fark, Menkul Kıymet'lerde ortaya çıkmaktadır. Menkul kıymetlerde yer alan bazı kalemler, hazır değerlerin yukarıdaki tanımına uygun olmasına rağmen, Tek düzen hesap planı menkul kıymetleri hazır değer grubunun dışında tutmuştur (5). TMS 7'nin tanımına göre TDMS'nin menkul kıymetler grubunda raporladığı bazı kalemler TMS 7'ye göre nakit benzeri olarak raporlanacaktır. Burada kıstas 3 aydır. 3 aydan uzun olan yatırımlar TMS/TFRS'de finansal yatırımlar olarak raporlanacaktır.

Tablo5.Nakit ve Nakit Benzerleri kavramının TDMS ve TMS 7 İle Karşılaştırılması (2)

TDMS	Menkul Kıymet	TMS 7	Nakit Benzerleri	Finansal Yatırım
Yatırım Fonları (B Tipi Likit Fon)	X	Yatırım Fonları (B Tipi Likit Fon)	X	
İlk Alımda vadesine 3 kalan Hazine Bonoları	X	İlk Alımda vadesine 3 kalan Hazine Bonoları	X	
Hazine Bonoları (3 aydan fazla vadeli)		Hazine Bonoları (3 aydan fazla vadeli)		X
Repo-Ters Repo)	X	Repo-Ters Repo	X	

Tablo 5'e göre yatırım fonları, hazine bonoları, finansman bonusu ve repo TDMS'de Menkul Kıymet olarak kabul edilmektedir. Ancak TMS 7 vadesi üç aya kadar olan yatırımları nakit benzerleri olarak kabul ettiği için, 3 aya kadar vadesi olan hazine bonusu, yatırım fonları (B tipi likit fon) ve repo ve ters repo TMS 7'ye göre nakit benzerleri olmaktadır.

Tablo4 ve Tablo 5 TMS 7'deki nakit ve nakit benzerlerinin hepsini kapsamamaktadır. Örneğin kredili mevduat hesabı TDMS'ye göre banka kredilerinde gösterilirken TMS 7'ye göre nakit ve nakit benzeri olarak gösterilmesi gerekmektedir. Kredi kartlı satışlar için Tek Düzen Hesap planında bir hesap bulunmamaktadır. Ancak niteliği itibarıyla kredi kartlı satışlar (satış bedeli aynı gün işletmenin hesabına geçiyorsa) nakit benzeri sayılmaktadır.

Nakit ve nakit benzerlerinin TDMS ve TMS 7'ye göre düzenlenen bilançolarda gösterimine ilişkin örnek bir uygulama aşağıda verilmiştir.

Örnek:

A işletmesinin 2013 dönem sonu verileri tablo 6'daki gibidir:

Tablo6.A İşletmesinin 2013 Dönem Sonu Verileri

Kasa	2.000	Repo	3.000
Bankalar	4.500	Yatırım Fonu (B tipi likit fon)	3.000
Vadesiz mevduat 1.000			
3 ay vadeli mevduat 2.000			
6 ay vadeli mevduat 1.500			
Alınan çekler (vadesiz çekler)	3.000	Hazine bonusu (vadesine 2 ay kalan hazine bonusu satın alınmıştır.)	1.000
Verilen çekler ve ödeme emirleri (vadesiz çekler)	(1.000)	Devlet tahvili (vadesine 3 kalan devlet tahvili satın alınmıştır)	2.000
Pullar	400	6 ay vadeli hazine bonusu	1.500

Yukarıdaki verilere göre A işletmesinin 31.12.2013 ta-

rihli TDMS' ye göre düzenlenmiş bilançosunda hazır değerler tablo 7'de gösterildiği gibi olacaktır.

Tablo7.A İşletmesinin 31.12.2013 Tarihli TDMS'ye Göre Düzenlenmiş Bilançosu

AKTİF

VARLIKLAR		
1.DÖNEN VARLIKLAR		
HAZIR DEĞERLER		8.900
Kasa	2.000	
Bankalar	4.500	
Alınan Çekler (vadesiz çekler)	3.000	
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-) (vadesiz çekler)	(1.000)	
Pullar	400	

Yukarıdaki verilere göre A işletmesinin 31.12.2013 tarihli TFRS'ye Göre Düzenlenmiş Bilançosunda nakit ve nakit benzerleri tablo 8'de gösterildiği gibi olacaktır.

Tablo8.A İşletmesinin 31.12.2013 Tarihli Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS)'ye Göre Düzenlenmiş Bilançosu

AKTİF

VARLIKLAR		
1.DÖNEN VARLIKLAR		
NAKİT		3.000
Kasa	2.000	
Banka(vadesiz mevduat)	1.000	
NAKİT BENZERLERİ		12.400
Bankalar (3 ay vadeli mevduat)	2000	
Alınan Çekler (vadesiz çekler)	3.000	
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-) (vadesiz çekler)	(1.000)	
Pullar	4.00	
Yatırım Fonu (B Tipi Likit Fon)	3.000	
Repo	3.000	
İlk Alımda vadesine 2 ay kalmış Hazine Bonusu	1.000	
İlk Alımda vadesine 3 ay kalmış Devlet Tahvil	2.000	

A işletmesinin TDMS ve TFRS'ye göre düzenlenen bilançolarında nakit ve nakit benzerleri tutarları farklıdır. TDMS'ye göre düzenlenen bilanço da nakit ve nakit benzerleri 8.900 TL iken TFRS'ye göre düzenlenen bilanço da nakit ve nakit benzerleri (3000+12.400) 15.400 TL olmaktadır. Bunun nedeni nakit ve ben-

zerleri kavramının içeriğinin her iki yaklaşımda farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu farklılığın en önemli nedenlerinden birisi bankaların kapsamının her iki yaklaşımda farklı olmasıdır. TDMS'ye göre bankalardaki her türlü mevduat bankalar kaleminde gösterilmektedir. TMS 7'ye göre ise vadesiz mevduat ile vadesi 3 aya kadar olan mevduatlar bankalar kaleminin kapsamına girmektedir. Her iki yaklaşımdaki farklılığın diğer bir önemli nedeni ise yatırım fonu, hazine bonosu, finansman bonosu ve repodan kaynaklanmaktadır. Bunlar TDMS'de menkul kıymet olarak kabul edilirken, TMS 7'de ise ikili bir ayırıma tabi tutularak, vadesi üç aya kadar olan yatırımlar nakit ve nakit benzeri olarak kabul edilmekte, vadesi üç aydan fazla olanlar ise finansal yatırım olarak kabul edilmektedir. Örnekteki 6 ay vadeli hazine bonosu TMS 7'ye göre finansal yatırımdır.

Sonuç

Nakit ve nakit benzerleri en likit işletme varlığı olması nedeniyle, finansal tablo kullanıcılarının üzerinde önemle durduğu unsurların başında gelmektedir. Çünkü bu kalemin bilançoda gerçeğe uygun şekilde sunumu finansal tablo kullanıcılarının işletmeyle ilgili olarak alacağı kararlar için doğru bir temel oluşturacaktır. Ayrıca nakit ve nakit benzerlerinin gerçeğe uygun bir şekilde sunumu nakit ve nakit yönetiminin başarılı bir şekilde yürütülmesi için de önemli bir yapı taşı olacaktır. Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu Uluslararası Finansal Raporlama/Muhasebe Standartları ile TDMS'ye göre çok daha iyi bir şekilde gerçekleştirebilmektedir. Kuşkusuz bu durum mali tablo analizini de etkileyecektir. Çünkü her iki yaklaşımda nakit ve nakit benzerleri farklı olduğu için bu kalemle ilgili yapılan analizlerin sonuçları farklı olabilecektir. Kuşkusuz TFRS esas alınarak düzenlenen mali tabloların mali analiz sonuçları daha doğru olacaktır. Ayrıca TFRS esas alınarak düzenlene mali tablolar ile nakit yönetimi ve kontrolü de daha sağlıklı bir şekilde yapılabilecektir.

Kaynakça

1. Wild, J. John, ve Ken W. Shaw ve Barbara Chiappetta, Fundamental Accounting Principles, 20*Edition, Mc Graw Hill, New York, 2011,USA., s.321
2. Kieso, Donald E. ve Jerry J. Weygandt ve Terry D. Warfield, Intermediate Accounting, 14t*Edition, John

Wiley&Sons, New Jersey, 2012,USA.,s.366,217

3. Stice, Earl K. ve James D.Stice ve K.Fred Skousen, Intermediate Accounting, 17*Edition,South Western,Ohio,2010,USA.,s.335
4. Hongren, Charles T. ve Walter T. Harrison Jr. Ve M. Suzanne Oliver,Accounting, 9*Edition, Prentice Hall, New Jersey, 2012, USA., s.663
5. Tenker, Nejat, Finansal Muhasebe, 2.baskı, Gazi Kitabevi, Ankara,1999.s.130
6. 1Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
7. TMS 7

ÖRGÜT KÜLTÜRÜ ve İLETİŞİM SÜRECİNİN ÖRGÜT İÇİNDEKİ İLİŞKİSİ OF ORGANIZATIONAL CULTURE AND COMMUNICATION PROCESS ORGANIZATION IN RELATION

Yrd Doç Dr Nesrin ADA
Ege Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

ÖZET

Örgüt içindeki tüm süreçler kurum kültüründen etkilenir. Bu doğrultuda son yıllarda örgütlerde iletişim ve bilgi kitle iletişim araçlarındaki teknolojik gelişmeler ve inovasyona dayalı iyileştirmeler büyük önem kazanmıştır. Tüm bu çalışmaların odağında yer alan insan; bilgiyi alan, kullanan, analiz eden, yaratıcı, yayıcı ve geliştirici bir rol üstlenir. İletişim en önemli sosyal süreçtir. İletişim süreç ve stratejileri bir kültür içinde gelişir

Bu çalışmayla, örgüt kültürünü oluşturan faktörlerin incelenmesi ve iletişim süreçlerinin örgüt kültürü içinde strateji oluşturma biçimi, iletişimin fonksiyonları üzerindeki destekleyici rolünün incelenmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Örgüt kültürü, iletişim, iletişim süreci,

ABSTRACT

THE ROLE OF ORGANIZATIONAL CULTURE AND COMMUNICATION PROCESS IN ORGANIZATIONS

All processes within the organization are affected by corporate culture. Recent developments in information and communication technologies, and media, improvements based on innovation has gained great importance in recent years. Human beings located in the focus of all these studies receive and analyze knowledge and they play a creative, disseminative and communicative role. Communication is the most important social process. Communication processes and strategies are developed within the cultural system.

The focus of this study is to examine the factors that make the process of organizational culture, the role of communication process in strategy development within organizational culture and it's supportive role on communication functions.

Keywords: organizational culture, communication, communication process,

Örgüt Kültürünün Fonksiyonları ve Temel Unsurları

Örgüt kültürü, bir örgütü diğer örgütlerden ayıran, örgüt üyeleri tarafından paylaşılan bir anlam (değerler) sistemini ifade eder.(Robbins 2012). Bir örgüt kültürünün özünü oluşturan 7 temel nitelik söz konusudur.(Robbins a.g.e)

1 – Yenilik ve risk alma; çalışanların yenilik yapmaya ve risk almaya teşvik edilmelerinin dere-

cesi.

2 – Ayrıntıya dikkat etme; çalışanların ayrıntılara hassasiyet ve dikkat göstermelerini ve onları analiz etmelerini bekleme derecesi.

3 – Sonuç odaklılık; yönetimin, amaçların gerçekleşmesinde kullanılan teknik ve süreçlerden ziyade sonuç ya da amaçlara odaklılığın derecesi,

4 – İnsan odaklılık; yönetim kararlarının yaratacağı sonuçların örgütte çalışanlar üzerindeki etkilerini göz önüne alarak vermesinin derecesi.

5 - Takım odaklılık; işteki faaliyetlerin bireylerden ziyade takımlara göre organize edilmesinin derecesi.

6 – Saldırganlık; çalışanların yumuşak başlılıklarından ziyade saldırganlık ve rekabetçiliklerinin derecesi.

7 – İstikrar; örgütsel faaliyetlerin gelişmeden ziyade mevcut durum içinde sürdürülmesinin derecesidir.

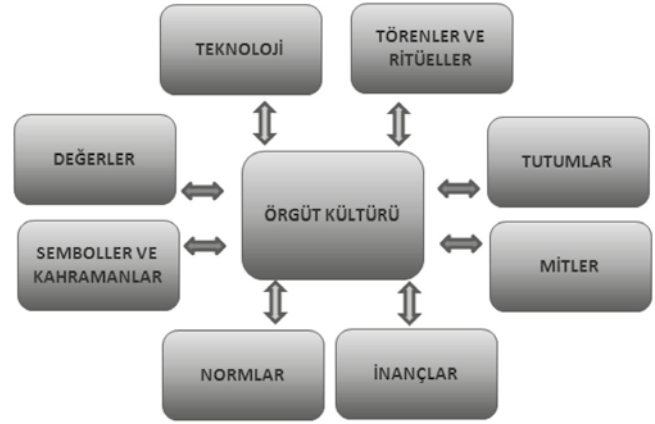
Tüm bu nitelikler düşükten yükseğe bir devinim gösterirler. Örgütün bu 7 nitelikten haberdar olması örgütün kültürü hakkında bileşik bir görüntü ortaya koyar. İnsanların düşünsel, zihinsel yapıları ve bunların ürettiği inanç ve değerler, insanların her türlü eylem ve davranışları, maddi planda ürettikleri her türlü ürünler ve teknikler kültür kapsamından düşünülmektedir. Her kültür için inançlar, değerler, normlar, semboller, dil, teknoloji gibi ortak evrensel bazı öğelerden söz edilebilir (Şişman,2007).

Kültürün fonksiyonları açısından baktığımızda, kültürün sınırsal bir rolü vardır. Örgüt ve çevresi arasındaki artımı yaratır. İkinci olarak, örgüt üyelerine kimlik duygusu kazandırır. Üçüncü olarak, kültür bireyin kişisel çıkarlarının ötesinde daha büyük bir olguya bağlılığının oluşmasını kolaylaştırır. Dördüncü olarak, sosyal sistemin istikrarını sağlar. Kültür çalışanların söylemeleri ve yapmaları gereken şeyler için uygun standartlar sağlayarak örgütü bir arada tutmaya yardımcı olan sosyal bir yapıştırıcıdır. Son olarak, kültür çalışanların tutum ve davranışlarına yol gösteren ve onları şekillendiren bir kontrol mekanizmasıdır (Robbins e.g.e).

Örgüt kültürü oluşurken bazı temel unsurlar bir araya gelir. Schein'e göre kültürün tanımını, örgüt üyelerince paylaşılan temel varsayımlar ve inançlarda aramak gerekir. Bu inanç ve varsayımlar örgütte bilinçdışı bir şekilde işler ve örgütün kendini ve çevresini nasıl gör-

düğünü açıklar.

Örgüt kültürünü oluşturan unsurlar şu şekilde özetlenebilir:



Şekli 1. Örgüt Kültürünü Oluşturan Unsurlar (Koçel)

Değerler: Değerler, bireylerin içinde bulundukları durumları, çevrelerindeki diğer bireyleri ve onların davranışlarını değerlendirmede ve yargılamada benimsedikleri örüntülerdir. İyi kötü ayrımı yaparak tercih yapmaya ve alternatifleri eleştirmeye yardımcı olan değerler olandan çok olması arzulanan hedefleri içerirler (Aksoytürk , 2008, sf.10).

İnançlar neyin ne olduğunu açıklarken değerler de bir bakıma neyin ne olması gerektiğini açıklar.

Stackman ve diğerlerine göre “değerler bireylerin eylemlerine yol gösteren, ihtiyaçları tatmin eden veya tatmin edeceğine inanılan standartlar, amaçlar ve şartlardır (Oygur, 2007, sf 59).

Değerler, bir örgütte hedefleri gerçekleştirmek için izlemeleri gereken yolda doğru ve yanlış davranışlara ışık tutan rehberlerdir.

Tutumlar: Tutumlar genel olarak kurumun hedef ve stratejilerini uygularken sıklıkla gerçekleştirdiği davranışlardır.

İnançlar: İnançlar dünyanın nasıl işlediğine ilişkin olarak bir kültürün insanları tarafından paylaşılan ortak görüşlerdir. Bunlar geçmişin yorumlanmasına, şimdinin açıklanmasına, geleceğin tahminine yarar. İnançlar kültürün en derin ve soyut yönünü oluşturmada ve diğer kültürel öğelere biçim vermektedir.

Bireylerin sosyal gerçekleri nasıl anlamlandırdığını

gösterirler. Kişisel özelliklerle kültürel değerler bir sentez oluştururlar (Oygur, 2007, sf 59.)

Normlar: Genel anlamda normlar uyulması gereken kurallar ve yaptırımlar olarak ifade edilebilir. Normlar, genellikle değerlerin yansımasıdır ve bir grubun tüm uyelerince paylaşıldığı için kolektiftir. Normlar, örgütsel kültür içinde davranışı etkileyen, sosyal sistemi kurumsallaştıran ve güçlendiren öğelerdir (Güçlü, 2003).

Semboller ve Kahramanlar: Semboller ortak algı yaratan duygu ve davranışları kodlayan, ortak dilin bir parçası olan iletişim araçlarıdır. Kahramanlar ise zaman içinde örgüt içindeki olaylarla ilişkilendirilebilen, tekrar eden durumlar karşısında verecekleri /verdikleri tepkiler örgüte yol gösterici olan kişilerdir.

Törenler ve Ritüeller: Tören bir grubun amaçlarına ulaşmasını kolaylaştıran biçimsel simgesel ve süreli bir kolektif eylemdir. Çoğunlukla tarihsel nitelik taşıyan bir olaya toplumun verdiği kültürel ağırlığı sürekli kılmak için belirli yer ve zamanlarda düzenlenen toplu bir davranış türüdür. Ödül törenleri, şirket yemekleri, toplantıları buna örnek verilebilir.

Mitler: Mitleri oluşturan efsane ve öyküler, bir kültürün gerçekliği görme biçimini ya da gerçekliğe uyum sağlamaları için inançlarını uyarlama biçimlerini anlamada anahtar işlevi görürler.

Teknoloji: Kültürün gözle görülen maddi boyutunu oluşturur. İnsanlar için belirli bir fiziksel, psikolojik ve sosyal çevre oluşturmakta, dolayısıyla söz konusu çevre de insan davranışlarını ve ilişkilerini etkilemektedir.(Şişman,2007)

Örgütün kurucuları, çalışanları ve örgütle etkileşimde bulunan diğer bireyler (tüketiciler, rakipler), bu boyutlara ilişkin temel değerleri önce ailede, sonra mahallede, daha sonra okulda ve diğer sosyal kurumlarda özümsemiş halde örgütle etkileşim içinde bulunurlar. (Kaya, 2008)

Kültür Sınıflaması

Bir örgütte beklenen düzeyde güçlü bir örgüt kültürünün oluşabilmesi; örgüt üyelerinin uzun süreli birlikteliğine, kurumsal alt kültürlerin olmamasına ve üyeler arasındaki etkileşime bağlı olarak değişebilir. Aşağıda örgüt kültürleriyle ilgili bazı sınıflamalar ve özellikleri özetlenmiştir.

Harrison'un Kültür Sınıflaması

Harrison, örgütler açısından kültürü, örgütün karakteri karşılığında kullanmış olup, dört tür kültür ya da örgütten söz etmiştir. Bunlar, güç kültürü, rol kültürü, görev kültürü ve birey kültürü olarak adlandırılmıştır

Güç Kültürü (Zeus): Handy bu kültür tüpündeki lideri bir örümcek ağının ortasındaki örümceğe benzetmektedir(Çelik,2007). Merkezileşmenin yoğun olduğu bu modelde, güç tüm faaliyetleri yönetmekte tüm faaliyetleri yönetmektedir. Güç ve denetim, merkezde toplanmıştır. Egemenlik ve çıkar temeline dayalı bir kültür tipidir. Bu model özellikle küçük işletmeler ve aile firmalarına örnek gösterilebilir.

Rol Kültürü (Apollo): Rol kültüründe örgütsel faaliyetler, iş akışını belirleyen bir sistem içerisinde bir birinden ayrılarak gruplandırılır. Bürokratik özellik ve ilkelerin ön planda olduğu bir kültür tipi olup, bu kültürde rasyonellik, kurallar, hiyerarşi, rol, statü, makam, sorumluluk gibi konulara önem verilir. Gücün kaynağını uzmanlık ve örgütsel işlevler oluşturmaktadır. Bu model genellikle bürokrasi ile ilişkilendirilir. Rol kültürü; istikrar, iş tanımlarında açıklık ve sorumluluklarında sınır arayan kişiler için zevkli bir çalışma ortamı sunmaktadır.

Görev Kültürü (Athena): Bu kültürde önemli olan işin yapılmasıdır. Temel ilgi noktası örgütsel amaçlar olup, bu kültürün egemen olduğu örgütler, iş veya görev merkezli örgütler olarak nitelendirilmektedir. Örgütte hemen her şey, amaçlara hizmet etmesi oranında değerlendirilir.

Birey Kültürü (Dionisus): Bu kültürde "örgütler bireyler içindir" anlayışına dayalıdır. Öncelik bireysel amaç ve çıkarlara verilmektedir. Bu kültürün merkezini örgüt üyeleri oluşturmaktadır. Genelde belirli bir meslek grubunun bir araya gelerek oluşturdukları mesleki örgütler olup, özel gruplar için kabul edilebilir tek örgüttür. Bu kültürde kişisel başarı, kişisel değerlerin kendileri gibi düşünüp paylaşılan gruplar tarafından aynı değerlerin desteklenmesinden kaynaklanmaktadır (Balci, 2001, s. 179).

Cameron ve Quinn' in Kültür Sınıflaması

İşletmeler pazar, rekabet koşulları ve müşteri beklentilerindeki hızlı değişimlere uyum sağlayabilmek için yeni örgüt tasarımları ve yönetim yaklaşımları arayışı içine düşmüşlerdir. Cameron ve Quinn'in (1999) bu

yönde geliştirdiği örgüt kültürü çerçevesi, "Rekabetçi Değerler Çerçevesi" adıyla anılmaktadır. Bu çerçeve, örgüt kültürü profili oluşturmakta kullanılabilir. Dörtlü model, bir örgütte genel bir "örgüt kültürü profili" ni tanımlayabilmeye yarar. Her bir eksen, diğer uçtaki değerin karşıtı olan bir öz değeri öne çıkarmaktadır. (Bükeç, 2007) Cameron ve Quinn'in dört farklı kültürel yapı ile kurumlardaki kültürel yapıyı açıklamaktadır.

İşbirliğine Dayalı Kültür: Bu kültürün egemen olduğu örgütler, geniş bir aileye benzer. Ortak değerlerin paylaşılması, takım çalışması, birlik duygusu, çalışanların katılım, çalışanların örgütle bütünleşmesi ve çalışanların kendilerini geliştirmeleri teşvik edilir. Bu örgütler, dostça ilişkilerin ön planda olduğu işyerleridir. Liderler, birer yol gösterici olup, çalışanlar arasında bağlılık, sadakat ve bütünleşme ileri düzeydedir. Sağlık kurumları, üniversiteler ve bazı endüstri firmalarında bu tür kültür gözlenebilir.

Yapılaşmış Kültür: Bu kültür, temel endüstri sektöründeki uzun ömürlü işletmelerde görülebilecek bir kültür olarak nitelendirilmektedir. Bu örgütlerde açık bir otorite sınır, standart kurallar, prosedürler, ileri düzeyde formellik, yapılaşma söz konusudur. Bu gruba girebilecek bazı örgütler, oto fabrikaları, büyük doğal kaynak işletmeleri, dini, askeri ve resmi örgütler, gelişmiş fast-food işletmeleri olabilir. Bu kültürde başarı etkeni hatasız planlama ve düşük maliyet olarak belirlenir. Değerler verim ve kararlılıktır. Bu kültürün yönetim teorisi "denetim verimliliği artırır" olarak özetlenebilir. (Bükeç, 2007)

Pazar Merkezli Kültür: Pazar üzerinde yoğunlaşan örgütler, piyasada önemli bir yere sahip olmak için çaba gösterirler. Bu örgütler, daha çok sonuç merkezli çalışma yaşamını öngörürler. Bu örgütlerde liderler, kararlı ve isteklidir. Çalışanların beklentileri yüksek olup, bu beklentiler sürekli artış gösterir. Uzun vadeli hedefler söz konusu olup, sorumluluk ve ödüller, bireylerin örgüte kattığı değere göredir. Bu tür örgütler, danışmanlık firmaları, General Elektrik, Pfizer gibi kendi endüstrisi içinde oldukça hırslı işletmeler olabilir.

Girişimci Kültür: Bu kültür, belirsizlik veya fazla enformasyon yüklemesi karşısında uyum, esneklik ve yaratıcılığı teşvik eder. Örgütsel yapılaşma ve rehberlik düşük düzeyde olup bireysel yaratıcılık ve yenilik teşvik edilir ve beklenir. Dinamik, yaratıcı bir iş ortamının

söz konusu olduğu bu kültürde insanların deneyim, yenilik ve risk ile bütünleşmesi beklenir. Bu kültürün gözlenebileceği bazı örgütler, yazılım şirketleri, danışmanlık firmaları olabilir.

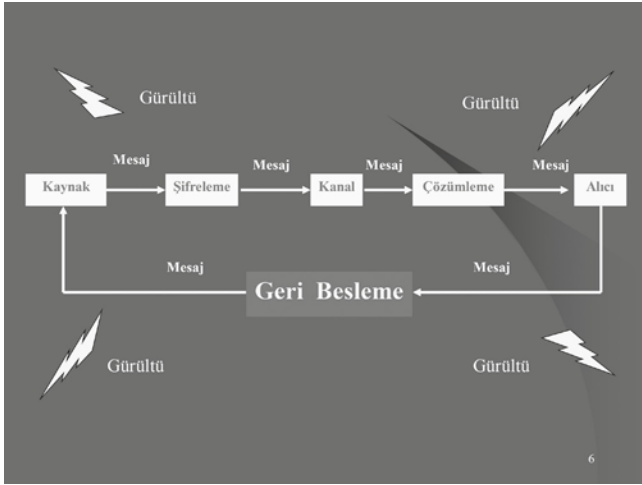
İletişim Kavramı

"İletişim" sözcüğü Latince "communis" sözcüğünden gelmektedir. Fransızca "communication" olarak ifade edilir. Özünde ortak yapılan bir işin eylemin ya da anlaşmanın varlığı ve değiş tokuşun yapılması söz konusudur. Daha geniş bir ifade ile (Neveu, 2006) gramatikal anlamı daha genelleştirilmiş olarak toplumun bütün aktivitelerini ifade etmektedir. Bugün çok çeşitli alanlara (médias, télécommunications, bilgisayar, reklam, halkla ilişkiler ve basın, örgütsel iletişim, internet.), gönderme yapmış olmasından kavramın bulanık olmasına rağmen sezgisel bir yönü vardır (Bessières.D). Sadece yalın bir ileti alışverişinden ziyade toplumsal nitelikli bir etkileşimin varlığı kültürel bir davranış süreçlerini de içinde barındırmaktadır. İletişim yaşamın bütün alanlarında varlığını sürdürdüğü gibi birçok bilim dalı için de araştırma konusu olmaya devam etmektedir. İletişim, insanların dış dünyayı algılayarak anlamlı iletilere dönüştürdükleri ve bu anlamlı iletileri de dış dünyayla paylaştıkları dinamik bir süreçte "kültür" önemli bir rol oynamaktadır. İnsanoğlu, var olduğu günden itibaren sahip olduğu iletişim becerileri sayesinde yaşam sürecini ve toplumsal ilişkilerini belirlemekte ve onları canlı tutmaktadır. Bu bakış açısıyla iletişim, insan için dış dünyayı yorumlayarak bireysel varlığının farkında olmasının, bir biyolojik varlıklar bütünlüğü içinde olmaktan sıyrılıp belli bir kültürün ve toplumun üyesi olmalarına (sosyalleşmelerine) ve içinde yaşamış oldukları toplumdaki ilişkilerini düzenlemelerine çalışma yaşamında başarılı olmanın da gerekliliğine yarayan vazgeçilmesi imkânsız bir yaşamsal zorunluluğa işaret etmektedir. İletişim kavramının genel tanımlarına bakıldığında, belirli kodlar ve simgeler aracılığıyla anlamlı iletilere dönüştürülerek, aralarında kültür birliği taşıdığı ve taşımadığı diğer insanlarla ve çevreyle paylaştıkları dinamik bir süreç olduğu ifade edilebilir.

İletişim Süreci ve İletişim Öğeleri,

İnsanlar duygularını, sezgilerini, kaygılarını başkalarına aktarabildikleri ölçüde kendilerini ifade edebilirler. Günümüzde örgütlerin önemli bir problemi kendilerini hedef kitlelerine tanıtmak ve ifade etmektir. Her

işletme (örgüt) organizasyonu küçük bir toplum ve toplumu oluşturan önemli bir yapı taşıdır. Toplum içinde var olmak ve varlığını sürdürmek kendini ifade etmekle orantılıdır. Dolayısıyla bu küçük toplumunda bir paylaşılan değerler zinciri, yani kültürü olacaktır (Koçel 2002;26). Örgütsel kültür, örgüt üyelerine farklı bir kimlik ve aidiyet duygusu vermiş olması nedeniyle önemli bir unsurdur. İletişimi pek çok tanımı olmasına karşılık genellikle şu tanım kabul görmektedir. Bir kaynaktan (Kişi, kişiler veya organizasyon), bir araçla (yazılı, sözlü veya beden dili ile) bilgi, haber, düşünce, durum, duygu veya kültürün bir başka kişi ya da topluluklarına aktarılma sürecidir.



Tablo iletişim sürecini göstermektedir.

İletişim öğeleri sürecin içinde yer alan her bir kavramı ifade etmektedir. İletişimi en temel şekli ile anlatmak için altı temel öge kullanılır.

Kaynak: Mesajın başladığı yerdir ve gönderici olarak tanımlanır.

Alıcı: Mesajın ulaşacağı yerdir ve hedef olarak tanımlanır.

İleti: Mesaj olarak (anlamı olan her şey (Cüceloğlu D.)) tanımlanır.

Bağlam: İletişim sürecinin gerçekleştiği ortam olarak tanımlanır.

Geri Bildirim; İletişim sürecinin önemli bir ögesidir. Sürece daha sonra ilave edilmiştir. Bu noktada mesajın nasıl algılandığı ortaya çıkmaktadır.

Kanal; kaynağın seçimine bağlı olarak değişen araç olarak tanımlanır.

Kaynak, duygu düşünce ve bir talep ya da isteğin aktarılmasında rol oynayan kişi ya da topluluklardır. Örgüt içerisinde iletişim önemli bir sosyal süreçtir. İletişim stil ve modelleri bir kültür içinde gelişir ve kaynaktan başlar. Örgütlerde lider ya da yönetici konumundaki kişiler iletişim başladığı en önemli "kaynak" yani iletişimin başladığı süreçteki yerini alır. Bu nokta örgütsel kültürün de önemli bir göstergesidir. Örgüt kuramcıları, örgütün biçimsel yapısının iletişim sürecine etkisinin nasıl olduğu üzerine odaklanmışlar ve iletişimi örgütün yapısıyla ilgili bağımlı değişken olarak ele almışlardır. Buna karşılık iletişim araştırmacıları, iletişimi bağımsız değişken olarak incelemişler ve örgüt yapısını biçimlendirip etkileşim yaratan modellerin nasıl görüldüğünü anlamak için çabalamışlardır. Buna göre örgüt yapısı yani örgüt kültürü örgütsel iletişimi biçimlendirmektedir

Alıcı, iletilen sözü alan kişi ya da topluluğa denir. Örgüt kültürü içerisinde anlamlandırma bu noktada başlamaktadır. Örgütlerde, örgüt kültürünün 1980'lerden itibaren daha fazla olarak araştırmacıların dikkatini çekmesiyle örgütlere linguistik ve sembolik değerler yönüyle de incelenmeye başlandı. Bu araştırmalara göre kültür iletişimi etkilemektedir. Fakat iletişim de kültürü inşa etmede ve değiştirmede temel bir rol oynamaktadır.

İleti: İletilmek istenen ve anlamı olan her şey iletidir. Yani "mesaj"dır (Cüceloğlu.D İnsan İnsana). Bunlar, bilgi, duygu, düşünce, iş süreçleri ve örgüt içinde anlamlı olan tüm süreçlerdir. Kurum kültürü ancak bu mesajların iletilmesi ile oluşmakta ve yerleşmektedir. Bu nokta da diğer insanlarla sözlü ve sözsüz etkileşim kurmak önemlidir. Dinamik bir süreçinde varlığı söz konusudur.

Temel iletişimin gerçekleştiği ortama **bağlam** denir. Ortam, iletişimin etkinliği için önemlidir. Mesajların iletilmesi için uygun ortamların oluşması kollarıdır.

Gönderici ile alıcı arasındaki iletinin gönderilme şekli kanalı ifade eder. İletinin göndericiden alıcıya ulaştığı yol, araçtır. Kanal çoğu zaman kaynağın kararına bağlıdır. Kaynak mesajını iletmek için mesajın etkinliğini sağlamak için istediği bir kanalı seçme hakkına sahiptir.

Geri bildirim, (feedback): İletişim süreci içinde çok önemli bir öğedir. İletideki amacın yerine getirilmesi burada kendini gösterir. Sürece daha sonra ilave olmuştur ve bütün etkinlik bu öge içinde görülebilir.

Yanlış bir ortam, yanlış kanal, yanlış sözcük seçimi bu öge içinde varlığını gösterir. Bunun için ise mesajı iletenin,

- Ne zaman söylemenin daha uygun olacağına,
- Nerede söylemenin doğru olduğuna karar vermek,
- En iyi nasıl söyleneceğini düşünmek,
- Olayları basitçe anlatabilmek,
- Akıcı bir dille ve karşımızdaki kişiyle göz kontağı kurarak konuşabilmek,
- Dikkati yoğunlaştırmak ve verdiğimiz mesajların alınıp alınmadığını fark edebilmektir, önemlidir. Bütün bu süreçlerde yapılan hatalar geri bildirimde ortaya çıkmaktadır.

Eğer sistem içinde bir tür şifreleme söz konusu ise kaynak ve alıcının birbirini anladığı kod devreye girer.

Örgüt İçinde İletişim Fonksiyonları,

İşletmeler (Örgüt) sosyal yapılardır. Sistem içinde varlıklarını sürdürmeleri sosyal yapılarına bağlıdır. İletişimin sosyal sistem içindeki temel fonksiyonları şöyle sıralanabilir.

Enformasyon: Bilgi sağlama işlevi; kişisel, çevresel, yerel, ulusal ve uluslar arası koşulları anlamak, bilinçli tepkiler göstermek ve doğru sonuçlara ulaşmak için gerekli olan haber, veri, bilgi, mesaj, fikir ve yorumların toplanması, depolanması, işlenmesi ve yayılması sağlar.

Sosyalizasyon: Kişilerin, içinde yaşadıkları toplumun ve örgütün etkin üyeleri olarak, faaliyet göstermelerini sağlayarak, toplumsal bağlılığı ve bilinci destekleyerek genel bilgi birikimini oluşturmak ve böylelikle, toplumsal yaşama aktif bir şekilde katılmalarına olanak verir.

Motivasyon: İsteklendirme anlamı taşır. Her toplumun ve topluluğun, işletmenin, örgütün tüm hedeflerini oluşturmak, kişisel tercihlerin gerçekleşmesi ve toplumsal etkinlikleri geliştirmek, herkesçe kabul gören hedeflere ulaşmaya çabasını destekler.

Tartışma: "Conflictus" Mücadele, kavga anlamına gelir. Sanılanın aksine yeni fikirlerin gelişmesi ve temeli için gerekli ortamı hazırlar. Karşılıklı fikir birliğini ve alışverişini kolaylaştırmak ve örgütün temelini ilgi-

lendiren konularda farklı görüşleri netleştirmek için gerekli ortamı oluşturmaya yardımcı olur. Bunun için gerekli şartları hazırlar.

Eğitim: Örgütlerde eğitim kaçınılmaz olarak gereklidir. Her örgüt kendine özgü bir sosyal varlıktır. Ancak kendi karakteri olduğundan eğitimi gerekli kılar. Gelişimin tüm aşamalarında kişilik oluşumu, kişisel yetenek ve kapasitenin gelişimi için bilginin iletilmesi gereği vardır. İnsan, yaşamdan öğrendiği ve yarattıklarını yeni nesillere göstermeyle aktarırken eğitim kültürünü de oluşturur. Bu eğitimle birikmiş tecrübelerin sonuçları verilir ve yeni sonuçlar ve tecrübeler için temel ve yol döşenir (Erdoğan,Alemdar 2004 sf 15).

Kültürel Gelişme: Örgütlü ilişkilerini iletişim yoluyla yürüten insan aynı anda ilişkilerinin doğasını (ilişkilerinin amacını, nedenini ve sonuçlarını; nerede nasıl ve ne zaman yapacağını) anlar ve anlatır (Erdoğan, Alemdar 2004). Geçmişin mirasını korumak amacıyla, kültürel ve sanatsal ürünlerin yayınlanması, bireyin ufkunun genişletilmesi, hayal gücünün, estetik gereksinmelerinin ve yaratıcılığının canlandırılması yoluyla, kültürel gelişimin sağlanması,

Bilgi Sağlama İşlevi: Bilgi alışverişi, iletişimin en temel işlevi olarak kabul edilir. Bilgi, bireyin toplumsallaşması ya da bireyin çevresi ile uyumlu bir ilişki kurması için gereklidir. Diğer yandan, örgütün amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla, birtakım faaliyetlerin gerçekleştirebilmesi için, iş görenlerin; neyi, nasıl ve neden yapacaklarını bilmeleri için bilgiye ihtiyaç duyarlar.

İkna Etme ve Etkileme İşlevi: İkna etme, bireyin karşısındaki kişi ve kişilerin davranış, düşünce ve tutumlarını istenen biçimde etkileme ve değiştirme sürecidir. Etkileme ise, kişilerin tutum ve davranışlarını onların istek ve amaçlarına ters düşmeyecek şekilde, daha uzun sürede değiştirme girişimi olarak tanımlanabilir.

Emredici ve Öğretici İletişim: Örgütlerde yöneticiler, astlarıyla yalnızca bilgi vermek için değil; neyi, nasıl yapacaklarını söylemek ve onlara yön vermek, davranışlarını yönlendirmek amacıyla da iletişim kurarlar. Astların, örgütsel amaçlar doğrultusunda performans göstermeleri için, eğitim ihtiyacının karşılanması gerekir. Eğitimin başarısı, eğitici ve eğitilenler arasında

etkin bir iletişim kurulmasına bağlıdır.

Birleştirme işlevi. İletişim bir diğer işlevi de, birleştirme ve eş güdülemedir. Kültürel olarak birbirlerine bağlı bir toplumsal sistem içerisinde yer alan kişilerin, karşılıklı ilişki ve bağlılığını sürdürebilmeleri, iletişim ile mümkündür. Bireylerin örgütsel amaçlar etrafında toplanmalarını sağlayan iletişim, aynı zamanda bireylerin psikolojik bütünlüğünü ve dengesini korumada da önemli bir işleve sahiptir. Scott ve Mittchel, iletişimin sayılan fonksiyonlarının yanında, örgütlerdeki dört ana fonksiyonun bulunduğunu belirtmektedirler. Bunlar; kontrol, güdüleme, duyguların ifade edilmesi ve bilgi iletme fonksiyonlarıdır.

Kontrol Fonksiyonu: İletişim; görev, yetki ve sorumlulukları açıklayarak kontrole olanak verir. Belirsizlik içeren sorunlarda, problemin kaynağını bulmak ve önlemler almak mümkündür,

Birer toplumsal ve sosyal sistem olarak örgütlerin oluşturulması ve yaşayabilmesi, içte ve dışta kurdukları ilişkileri belirli bir düzen içinde sürdürmelerine bağlıdır. Bir diğer deyişle, organizasyonun var olabilmesi, belirli bir düzen ve yapı içinde etkili bir iletişim sisteminin varlığını gerektirir. Bir sistem olarak iletişimin en önemli işlevini de kısaca, kurumsal ilişkilerin belirli bir düzen içine sokulması ve böylece kurumsal amaçlarla bireysel amaçlar arasında bilinçli bir denge nin kurulması olarak açıklayabiliriz.

Sonuç

Örgüt üyelerinin güçlü bir örgüt kültürüne sahip olmaları; üyelerin nasıl davranmaları gerektiğini belirten yerleşmiş davranışsal parametrelerin varlığı ile ölçülür. Bu kullanılan iletişim stratejileri önemlidir. İletişim en genel anlamda insanın kendisini başkalarına anlatabilmesi ve başkalarını anlayabilmesidir. İletişim bir paylaşımdır. İnsanın duygularını, düşüncelerini, bilgi ve becerilerini başkalarıyla paylaşabilmesi ve anlatabilmesi iletişim yolu ile gerçekleşir.

Günümüzde örgüt kültürü ve hedef kitlelerine kendilerini ifade etme gücü kuruluşların rekabet avantajı kazanmalarında önemli bir rol oynamaktadır. Bireylerin birbirleriyle ilişkilerinin niteliği ve gücü örgüt içinde iletişim yeterliği ve iletişim kurmadaki başarısı ile doğrudan ilişkilidir. Tüm örgütler bireylerden oluşur. Dolayısıyla, bir organizasyonun işleyişi, kâğıt üzerinde planlanan yazılı kurallarla belirtilen ilişkilerle is-

tense de sınırlandırılmaz. Yazılı kurallar hiçbir zaman yeterli olmadığından iletişimle şekillenen kültür örgütün varlığı için daima sistem oluşturur ve çalışanların aynı zamanda aidiyet duygusuna katkı sağlar. Belirlenen stratejik hedeflerin çalışanlara aktarımı, liderin ve takımların rolü, öğrenme için gerekli atmosferin yaratılması, takım içindeki iletişim sistemleri, örgüt kültürünü aktaran araçlar performansı ve hedeflere ulaşmayı yüksek oranda etkilemektedir. Son yıllarda büyük ivme kazanan kitle iletişim araçlarındaki gelişmeler örgüt kültürünü destekleyici bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

Akıncı, Vural, Beril & Gürsan, Ezgi KurumKültürü Analizi : Otomotiv Sektörüne Yönelik Bir araştırma" İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi,2009 sayı 36 sf.(93-111)

Aksoytürk, Gözde : "Örgüt Kültürünün Örgütsel Öğrenme Üzerine Etkisi" Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2008 sf. 4-12

Barutçugil, İsmet: "Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi" Kariyer Yayıncılık, 2004, sf.207,145

Bayındır, Hatice, "Stratejik İnsan Kaynakları Yönetiminde Bilgi Teknolojilerinin kullanımı : Teori ve Bir Uygulama, Selçuk Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2007 sf.38,70,103"

Bessières Dominique <http://communicationorganisation.revues.org/686lang=en>

Bükeç, Mesut "Örgütlerde Kullanılan Bilgi eknolojilerinin Örgüt Kültürüne Etkisi" Dumlupınar Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi,2007 sf.94

Çelik, Mazlum "Örgüt Kültrü ve Örgütsel Vatandaşlık DavranışıBir Uygulama" Atatürk Üniversitesi Doktora Tezi ,2007 sf. 2

Davenport, T.H. (1998) "How Organization Manage What They Know" Harward Business Review, London <http://ubiquity.acm.org/article.cfm?id=348775> 08.04.2011 çevrimiçi

Efil, İsmail: "İşletmelerde Yönetim Ve Organizasyon" Alfa yayınları, 2002, sf.334,337.

EGE, Ihan, Sevgi Sezer (2003), "Bilgi Teknolojileri Kullanımı ile Akademik Verimlilik ilişkisi: Erciyes Üniversitesi .

Erdoğan, İ. Korkmaz A , Popüler Kültür ve İletişim, İzmir: Nam Basım. 2005

Ergil, Doğu Toplum ve İnsan, Turan Kitapevi, Ankara, 1984, s.19

Güçlü, Nezahat, "Örgüt kültürü" Kırgızistan Manas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 6, 147-159

Kangins, Peter & Williams, D. Gordon S.: "Organisational climate and corporate performance: an empirical investigation" MCB Üniversitesi Yayınları 38/8, 2000 sf.531

Kaya, Harun, Kamu ve Özel Sektör Kuruluşlarının Örgütsel Kültürünün Analizi ve Kurum Kültürünün Çalışanların Örgütsel Bağlılığına Etkisi" Maliye Dergisi, 2008, sf.128

Koçel, Tamer: "İşletme Yöneticiliği" Beta Yayınları, 1995, sf.277

Kumar, V., Maheshwari, B., Kumar, U. (1998) "An Investigation of Critical Management Issues in ERP Implementation: Emperical From Canadian Organizations" Eric Sprott School of Business, Carleton University,

Maria Mårtensson, A Critical Review of Knowledge Management as a Management Tool, Journal of Knowledge Management, 2000, Vol.4, Issue 3, p.209

Mehmet Şişman, Örgütler ve Kültürler, Pegem A Yayıncılık, Ankara, Ağustos, 2007, s.3.

Nalbant, Başak "Elektronik Öğrenmenin İşletmelerde kullanımı ve Çalışanların elektronik öğrenmeye karşı tutumlarının belirlenmesi" Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2006

Nalbant, Başak "Elektronik Öğrenmenin İşletmelerde kullanımı ve Çalışanların elektronik öğrenmeye karşı tutumlarının belirlenmesi" Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2006 (2006)

NEVEU E., *Une société de communication* . Paris, Montchrétien, coll. clefs politique, 2006, 160 p.

Nesrin İnce, Örgütsel Bilgi ve Arastırma, 2005, http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=619 (17 Mayıs 2006)

1 - Robbins Stephen P, Timothy A. Judge Organizatio-

nal Behavior, Çeviri Editörü İnci Erdem Pearson. Nobel, 14. Basım 2012 sf;520, İstanbul.

Oygur, Çiğdem "Örgütlerde e öğrenmenin etkinliği ve kurum kültürünün önemi : Bir örnek uygulama" Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek lisans Tezi ,sf.44-48

Özden, Mehmet Cemil: " Örgütsel hafıza ve öğrenme" 2003, sf.2 www.insankaynaklari.com (20.04.2011 çevrimiçi)

Özgener, Sevki. "Öğrenen Organizasyon Anlayışının Gerçek Yönetim Uygulamalarına Yansıtılması", Verimli-lik Dergisi, 2000/2, ss 41-64. <http://bahadirakin.tripod.com/oğrenenorgut.htm> (05.12.2010 çevrimiçi)

Rudestam, Schoenholtz 2002: 289).

Said Kingır, Said & Mesci, Muammer : "Öğrenen Organizasyonlar" Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi www.e-sosder.com ISSN:1304-0278 Kıs -2007 sf:68-69

Sevinç Köse ve Aylin Ünal, Farklı Toplumsal Kültürler Örgüt Yapıları Liderlik Davranışları, Güven Kitapevi, İzmir, 2003, s.5-6.

Swee C. Goh, Managing Effective Knowledge Transfer: An Integrative Framework And Some Practice Implications, 2002, Journal of Knowledge Management, Vol.6, Issue 1, pp.23-30.

Şahingöz, Cengiz "İnsan Kaynakları Yönetiminde Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Yeri" İstanbul Ticaret Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2007

Tran, Véronique "The role of the emotional climate in learning organisations" MCB Üniversitesi Yayınları, Volume 5 • Number 2 • 1998, sf.102.

Yumlu, K. (1994). Kitle İletişim Araştırmaları.

Yüceller, Aydan : "Örgütsel Bağlılık ve Örgüt İklimi ilişkisi: Teorik ve Uygulamalı Bir Çalışma" Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi • 22 / 2009, sf.447

RUSYA MERKEZ BANKASININ ÖDEME SİSTEMİYLE İLGİLİ GÖREVLERİ

Dr. Leyla AKGÜN

ÖZET

Rusya Federasyonu ekonomisinin gelişimi ve dünya ekonomisine entegrasyonu ulusal finansal altyapının geliştirilmesi gereksinimini artırmıştır. Bu doğrultuda finans sistemin anahtar unsurlarından olan ödeme sisteminin önemi de artmıştır. Ödeme sisteminin önem kazanmasıyla ülkede yeni yasal düzenlemeler yapılmış ve Merkez Bankası'nın ödeme sistemindeki rolü artırılmıştır.

Çalışmada, Rusya Federasyonu ödeme sistemi ve Merkez Bankasının bu istikametteki görevleri incelenmiştir. Ödeme sisteminin istikrarının ve sürekliliğinin sağlanmasında Merkez Bankası'nın rolü anlatılmıştır. Aynı zamanda Merkez Bankası'nın görevlerini yerine getirirken karşılaştığı riskler karşısında uygulayacağı risk yönetimine de değinilmiştir. Çalışmada son olarak da Merkez Bankası'nın gelişim perspektifleri hakkında bilgi verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ödeme Sistemi, Merkez Bankası, Risk, Gelişim

ABSTRACT

Russia's economic development and integration into the world economy has increased the need to develop national financial infrastructure. In this context, the importance of the payment system which is the key element of financial system has also increased. With the increasing importance of payment systems new legal arrangements have been made in the country and the role of the Central Bank in payment system has been increased.

In this study has been investigated Russian Federation's payment system and the tasks of Central Bank in this field. The role of the Central Bank in providing continuity and stability of the payment system has been described. At the same time it also has been discussed the risk management which Central Bank applies while performing the duties. Finally, in this study has been given information about perspectives of the development of the Central Bank.

Key words: Payment System, Central Bank, Risk, Development

Giriş

Son yirmi yılda dünyanın çeşitli ülkelerinde ödeme sisteminin hızlı gelişimi ve dönüşümü görülmektedir. Buna neden olan faktörler arasında belirtilmesi gerekenler şunlardır:

- Ödeme sisteminin güvenilirliğini, hızını ve verimliliğini artıracak yeni bilgi teknolojisinin oluşması,
- Finansal piyasaların küreselleşmesi, yeni bankacılık ürün ve hizmetlerinin ortaya çıkması ve finansal kurumların hızla gelişmesinin bankacılık sektöründe yarattığı yapısal değişimler,

- Merkez bankasının ulusal ödeme sistemindeki rol ve etkisinin artması (Usoskin ve Belousova, 2010: 39).

Ödeme sistemi, ülkenin finans sisteminin temel bileşenlerinden biridir ve dolayısıyla ekonomik gelişmeler açısından çok önemli role sahiptir (Obaeva, 2008: 11). Çağdaş gereksinimleri karşılayan ve gelişmiş piyasa şartlarında sürdürülebilirlik üzerine odaklanan ödeme sisteminin kurulması ekonomik dönüşümün önemli bir aşamasıdır. Finansal istikrar, ekonomik büyümenin sağlanması ve sosyal problemlerin çözümü güvenilir ve verimli transfer aracı mekanizması olmadan mümkün değildir. Bu bağlamda, gayri nakdi ödemelerin gerçekleştirilmesi, işletmelerin güvenilirlik ve verimliliğiyle piyasa üyelerinin yanı sıra kamu kurumları ve ülkelerin merkez bankaları da ilgilidir. Ülkenin ödeme sisteminin istikrarının sağlanması Merkez Bankası açısından oldukça önemlidir. Ödeme sisteminin işleyişindeki herhangi bir aksaklık işletmelerin faaliyetlerinin yanı sıra tüm finans sistemini de olumsuz etkilemektedir.

Rusya Merkez Bankasının Ulusal Ödeme Sistemindeki İstikrarın Sağlanmasındaki Rolü

Rusya, uluslararası ekonomik ilişkilere entegre olmak, uluslararası piyasadaki konumunu ve finans sistemini güçlendirmek için modern gereksinimleri karşılayabilecek ödeme sistemine ihtiyaç duymaktaydı. Bu nedenle de 27 Haziran 2011 tarihinde 161-F3 sayılı "Ulusal Ödeme Sistemi Hakkında" Federal Kanun kabul edildi. Bu kanun doğrultusunda Merkez Bankası'nın ödeme sistemiyle ilgili yetki ve sorumlulukları genişletildi. Kanuna istinaden Merkez Bankası'nın en önemli amacı ödeme sisteminde istikrar, süreklilik ve gelişiminin sağlanması olarak belirlenmişti (Tamarov, 2012: 1).

"Ulusal Ödeme Sistemi Hakkında" Kanun öncesi ödeme sistemiyle ilgili tüm faaliyetler "Rusya Federasyonunun Merkez Bankası Hakkında" federal kanunu ve Merkez Bankası'nın yönetmeliğine dayanarak düzenlenmekteydi. Bu dönemde, para transferini ve ödeme sisteminin işleyişini yöneten temel düzenlemeler mevcut değildi (Çugunova, 2012: 3). Bu nedenle de "Ulusal Ödeme Sistemi Hakkında" Kanunun yürürlüğe girmesi Rus ödeme sistemindeki eksik düzenlemeler nedeniyle var olan problemlerin çözümüne ve sistemin gelişimi için yeni fırsatların oluşturulmasına sebep oldu (Şamraev, 2011: 10).

Yeni kanun göre Merkez Bankası'nın gerçekleştirmesi gereken önemli görevlerin başında ulusal ödeme sisteminde istikrarın sağlanması gelmektedir. Bu amacı gerçekleştirmek için para transferleriyle ilgili yasal çerçevenin ve ödeme sistemi faaliyetlerinin geliştirilmesi, Rusya Federasyonu ekonomisinin beklentilerini karşılayacak ve ödeme sistemindeki istikrarı sağlayacak tedbirlerin görülmesi gerekmektedir. İstikrarın sağlanmasında temel unsur Merkez Bankası tarafından ulusal ödeme sisteminin gözetiminin gerçekleştirilmesidir (Obaeva, 2012: 54).

İstikrarın Sağlanmasında Gözetim ve Gözlemin Önemi

Merkez Bankasının çok bileşenli ödeme sisteminin gözetimi karmaşık, çok aşamalı ve yönetilmesi zor bir faaliyettir (Bulgakova, 2011: 3). Merkez Bankası bu faaliyeti yerine getirirken uluslararası tecrübeden ve Ödeme ve Mutabakat Sistemleri Komitesinin tavsiyelerinden yararlanmaktadır. Merkez Bankası'nın ödeme sisteminin gözetimiyle ilgili yasal çerçevesi aşağıdaki gibidir:

- 10 Temmuz 2002 tarihli "Rusya Merkez Bankası Hakkında Kanun" ile saptanmış görevler,
- Merkez Bankasının düzenlemeleri,
- 27 Haziran 2011 tarihli "Ulusal Ödeme Sistemi Hakkında Kanunu" nun getirdiği yükümlülükler (Yurçenko, 2011: 117).

10 Temmuz 2002 tarihli Kanunu' na göre Merkez Bankası'nın yetkisi sadece kredi kuruluşlarının faaliyetleriyle sınırlıydı ve ödeme sistemini kapsamıyordu. Ödeme sisteminin düzenlenmesi ve fonksiyonunun devamının sağlanması kredi kuruluşları olmayan işletmeler tarafından da gerçekleştirilebilir. Bu işletmelerle ilgili Merkez Bankası'nın yetkileri mevcut değildi. Bu eksiklikler 2011 "Ulusal Ödeme Sistemi Hakkında Kanun" un yürürlüğe girmesiyle giderildi (Çugunova, 2011: 5).

"Ulusal Ödeme Sistemi Hakkında Kanun" un getirdiği önemli yenilik ödeme sistemi piyasasında faaliyet gösteren kredi kuruluşu olmayan işletmelerle ilgili gözetimin yaygınlaştırılmasıdır. Kanuna göre, bu işletmeler ödeme sistemi operatörlerini, operasyon merkezlerini ve takas merkezlerini kapsamaktadır. Merkez Bankası, bu işletmelerin ödeme sistemiyle

ilgili düzenlemelere ve yasalara uyup uymadığını gözetlemektedir. Bu konuda para transferini gerçekleştiren kredi kuruluşlarıyla ilgili ise bankanın düzenlemeleri uygulanmaktadır (Obaeva, 2011: 15).

Merkez Bankası'nın ödeme sisteminin gözetimi iki aşamada gerçekleştirilmektedir:

1. Federal düzeyde- Merkez Bankası' nın ödeme sisteminin gözetimiyle sorumlu olan departman tarafından,
2. Bölgesel düzeyde- Merkez Bankası' nın bölgesel kurumları tarafından yürütülmektedir.

Merkez Bankası' nın ödeme sisteminin gözetiminin iki aşamada uygulanışı, ödeme sisteminde işlevsel olarak birbirine bağlı merkezi ve bölgesel bileşenlerin varlığını yansıtmaktadır. Merkez Bankası' nın ödeme sisteminin gözetimiyle ilgili bilgi kaynağı bölgesel kurumların raporları ve ödeme sisteminin bileşenlerinin verilerinden oluşmaktadır. Gözetim sorunun çözülmesi amacıyla her kurumda örgütsel düzeyde belirli fonksiyonlar yerine getirilmektedir. Böylece federal düzeyde ödeme sisteminin gözetimi gerçekleştirilmektedir. Gözetimin amacı, konusu, araçları saptamakla birlikte bölgesel bileşenlerin gözetiminde uygulanacak metodoloji, prosedür ve araçlar da tespit edilmektedir.

Ödeme sisteminin bölgesel düzeyde gözetiminde, ödeme sisteminin bölgedeki genel durumunun ve gelişim eğilimlerinin kapsamlı değerlendirilmesi yapılmaktadır (a.g.e. Yurçenko, 2011: 118).

2007 yılı itibariyle Merkez Bankası ödeme sisteminin gözlemlenmesi konusuyla yakından ilgilenmeye başladı. Merkez Bankası bu konuyla ilgili Uluslararası Ödemeler Bankasının, Ödeme ve Mutabakat Sistemleri Komitesinin düzenlemelerini sürekli olarak incelemeye başladı (Puşina ve Tamarov, 2012: 11). Bu incelemeler sonucu "Ulusal Ödeme Sistemi Hakkında Kanun" da gözetimin yanı sıra gözlem kavramına da yer verildi. Gözlem, ulusal ödeme sistemi çerçevesinde faaliyet gösteren işletmelerin ulusal ve uluslararası standartlar doğrultusunda gelişiminin sağlanmasıdır (Savinskaya ve Beloglazova, 2011: 57). Gözetim kavramından farklı olarak gözlem, daha çok gelişim üzerine yoğunlaşmakta, ödeme sisteminde güvenilirlik ve verimliliğin sağlanması amacıyla uluslararası standartlara ve Merkez Bankası' nın tavsiyelerine uymak-

tadır. En önemlisi ise gözlem, ödeme sisteminin Rusya Federasyonu'nun finans piyasası ve banka sisteminin talepleri karşısında yeterliliği üzerine odaklanmaktadır. Bu doğrultuda gözlem üç aşamadan oluşmaktadır. İlk aşama, para transferini gerçekleştiren operatörlerin, elektronik fonlarla ilgili operatörlerin, ödeme sistemi operatörlerinin faaliyetlerinin takibinden ibarettir. İkinci aşamada, bu operatörlerin faaliyetlerinin değerlendirilmesi, onlara gereken hizmetin gösterilmesi ve ödeme sisteminin düzenlenmesi yer almaktadır. Üçüncü aşama ise, değerlendirme sonucunda gerektiği zaman tavsiye ve önerilerin hazırlanmasından oluşmaktadır (a.g.e. Obaeva, 2011: 15).

Ulusal ödeme sisteminde gözlemle ilgili görevlerin temel öğelerini aşağıdakiler oluşturmaktadır:

- Gözlem kavramının Merkez Bankası' nın bir fonksiyonu olarak algılanması,
- Gözlemin amacı ve alanı,
- Merkez Bankası' nın gözlemle ilgili faaliyetinin organizasyonu ve temel prensipleri (a.g.e. Puşina ve Tamarov, 2012: 11).

Merkez Bankası' nın Rusya Ödeme Sisteminde Sürekliliğinin Sağlanmasındaki Rolü

27 Haziran 2011 tarihli "Ulusal Ödeme Sistemi Hakkında Kanun" ile Rus ödeme sisteminde işlemlerin sürekliliği kavramı oldukça önem kazandı (Şorohova ve Kalinina, 2013: 130). Bu Kanun öncesi ödeme sisteminin sürekliliği kavramına Rusya yasalarında açıklama getirilmemiş ve süreklilikle ilgili hiçbir düzenleme yapılmamıştı. Bu nedenle de uygulamada bu kavram yer almamaktaydı. Kanunun yürürlüğe girmesi ile "süreklilik" kavramı yeni boyut kazandı. Şöyle ki; ödeme sisteminin kesintisiz faaliyeti için ödeme sisteminde düzenin sağlanması, göstergelerin belirlenmesi ve sürekliliği olumsuz yönde etkileyecek faktörlerin ortaya çıkarılması gerekliliği gündeme geldi (Tamarov, 2012: 16). Bu görevi yerine getirmek için ise Merkez Bankası görevlendirildi. Süreklilik, ödeme sisteminin önemli, hatta en başlıca unsurudur (Tamarov, 2012: 32). Bu doğrultuda Merkez Bankası görevini yerine getirirken Rus rublesinin istikrarını ve Rusya Federasyonunun banka sisteminin güçlendirilmesi için bankalar arası faaliyetlerin gelişimini temin etmektedir (Merkez Bankası Gazetesi, 2010: 2).

Rusya ödeme sisteminde sürekliliği bozan en önemli olay Mart 2014'te uluslararası ödeme sistemleri olan Visa ve MasterCard'ın uluslararası ağ ve ticaret merkezlerinde bazı Rus bankalarının ödeme kartlarının hizmetinin durdurması oldu. Yaşanan bu olay aslında ikinci kez gerçekleşmekteydi. İlk olay 1998 yılında bazı Rus bankalarının ödeme kartlarının hiçbir uyarı olmadan kapatılması ile ortaya çıkmıştı. Bu olaylar sonrası ülkede uluslararası ilişkilere bağlı olmayan ödeme sisteminin kurulması önemli konu haline geldi. Bu doğrultuda "Ulusal Ödeme Sistemi Hakkında Kanun" da bazı değişikliklerin yapılması için çalışmalar başladı. Bu değişikliklerin başında operasyon ve takas merkezlerinin mutlaka Rusya Federasyonu sınırları içinde olması şartı gelmekteydi. Diğer önemli bir değişiklik ise yabancı ülkelerin Rusya içi ödeme işlemleriyle ilgili bilgilere ulaşımının engellenmesiydi. Devlet Duma'sı tarafından 25 Nisan 2014 tarihinde kabul edilen "Ulusal Ödeme Sistemi Hakkında Federal Kanun" Rusya Cumhurbaşkanı tarafında da 5 Mayıs'ta imzalandı.

Bu kanun, para transferlerinde süreklilik ve verimliliğin sağlanması için ulusal ödeme kartlarının oluşturulmasını öngörmektedir. Operatörler, ödeme sisteminin faaliyetinin sürekliliğini Merkez Bankası'nın belirlediği düzene uygun şekilde sağlamak zorundadır. Aynı zamanda ödeme sistemi taraflarına kesintisiz hizmet de sağlanmalıdır. Hizmetle ilgili her hangi bir sorununun oluşması durumunda ise operatör gün boyu Merkez Bankası'nı ve ilgili tarafları bilgilendirmelidir (Reçkalova ve Mıznikova, 2014: 88).

Rusya Ödeme Sisteminde Sürekliliğin Sağlanmasında Risk Yönetiminin Önemi

Ödeme sistemi faaliyetlerinin sürekliliğinin temininde en önemli faktör risk yönetimidir (Şorohova ve Kalinina, 2013: 78). "Ulusal Ödeme Sistemi Hakkında Kanun" a göre, ödeme sisteminde risk yönetimi ödeme sisteminin sürekliliğini olumsuz etkileyecek faktörlerin etkisini azaltılması amacıyla yürütülen faaliyet ve yöntemlerin bütünüdür. Sürekliliği olumsuz etkileyen unsurlar oluşabilecek zararın hacmi ile karakterize edilmektedir. Kanuna göre, sürekliliği etkileyen faktörler- ödeme sisteminde hizmet gösteren operatörlerin finans sistemi, ödeme sistemi kullanıcıları, onların teknolojik donanımı gibi unsurlardan oluşmaktadır. Risk yönetimi sistemi, olumsuz faktörlerin süreklilik üzerinde etkisinin azaltılmasıdır. Bu doğrultuda da risk yönetimi sistemi, sürekliliği olumsuz et-

kileyen faktörlerin etkisinin azalmasını sağlayan araç olarak kabul edilmektedir (a.g.e. Tamarov, 2012: 18).

Risklerin oluşumunu tahmin edip sonuçlarını düzeltmek amacı güden risk yönetim sistemi içinde üç unsuru barındırmaktadır. Bunlar örgütsel, bilgilendirici ve metodolojik unsurlardır.

Örgütsel unsur; risk yönetimine katılan kurumlar üzerinde durmaktadır. Ödeme sisteminin güvenilirliği ve verimliliğiyle kullanıcı ve operatörlerin yanı sıra gözetim organları da ilgilenmektedir. Bu durumda ödeme sisteminde oluşabilecek risklerin yönetimi iki aşamada gerçekleştirilmektedir:

- Makro seviyede risk yönetimi; devlet organlarıncı (genellikle Merkez Bankası), denetim firmalarıncı, yatırımcılarca, banka müşterilerince gerçekleştirilir.
- Mikro seviyede risk yönetimi; kredi kuruluşları, kredi kuruluşlarının sendika ve birliklerince yapılmakta ve ödeme esnasında oluşabilecek risklerin yönetimi için iç kontrol sistemi oluşturulmaktadır.

Metodolojik unsur, risk yönetimi için politikalar, çeşitli riskler için değerlendirme yöntemleri hazırlayan kompleks bir sistemin oluşturulmasını içermektedir. Bilgilendirici unsur ise, doğru kararın alınması için risklerle ilgili gerekli kesin ve tam bilgilerin toplanması ve analizi sistemini kapsamaktadır.

Metodolojik ve bilgisel kaynak ödeme sisteminin durumuna ve Merkez Bankası'nın rolüne bağlı olduğu için risklerle ilgili bilgi türü, onların değerlendirilmesi için uygulanan yöntemler ve kontrol de bu faktörlere bağlıdır. Örgütsel unsur, risk yönetimi prosesinde bilgi sağlama ve onun metodolojisinin gözetim organı tarafından hazırlanıp hayata geçirilmesi gerektiğini açıkça belirtmektedir.

Ödeme sisteminde meydana gelen risklerin yönetimi prosesinde en önemli görev yasalarca Merkez Bankası'na verilmektedir. Bunun sebebi Merkez Bankası önünde, banka riskleri ile ilgili politikaları etkileyen temel fonksiyonların yerine getirilmesinden ibaret görev durmaktadır. Bu görevi yerine getiren organ olarak Merkez Bankası, ödeme ve finans sistemindeki kredi, likidite, sistem risklerine nezaret etmekle beraber bu sistemlerin istikrarının sağlanması ve finansal

piyasalar arası ilişkilerin geliştirilmesiyle de yükümlüdür. Fakat Merkez Bankası dışında ödeme sisteminin sürekliliği ve gelişimi için kuruluşlarının da kendi içinde kontrol mekanizmaları oluşturmaları gerekmektedir. Ödeme sistemindeki aksaklıkların nedeni risklerin varlığı değil, bu riskleri başarılı yönetememe ve yeterli bir kontrol sisteminin olmamasıdır. Bu nedenle de kuruluşlarda iç kontrolün artırılması ve güncel piyasa disiplinine uyulması risklerin başarılı yönetilmesine sebep olacaktır. Her bir kuruluş risk yönetimini kendi faaliyet özgüllüğüne ve ödeme sistemindeki statüsüne göre gerçekleştirmelidir. Bu doğrultuda her bir risk yönetimi sistemi, risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi, risk giderme yöntemleri ve kontrol gibi aşamalardan oluşmak zorundadır ve ödeme sisteminde risk yönetiminin gerçekleşmesindeki en önemli prensip bu prosesin döngüsel olmasıdır (Kurdyumova, 2007: 39).

Uluslararası Ödemeler Bankası ödeme sistemiyle ilgili riskleri aşağıdaki gibi sınıflandırmaktadır (Kopitin, 2008: 13).

Kredi Riski: Sistemdeki taraflardan birinin finansal yükümlülüklerini zamanında yerine getirememesi riskidir.

Likidite Yetersizliği Riski: Ödeme sistemi taraflarından birinin saptanan zamanda finansal yükümlülüklerini yerine getirmesi için yeterli vesaite sahip olma riskidir. Fakat taraf bu yükümlülüğünü gelecek bir zamanda ödeyebilecek durumdadır.

Hukuki Risk: Yetersiz yasal çerçevenin kredi ve likidite riskini arttırması riskidir.

Operasyonel Risk: Hizmet operatörünün operasyonel problemler nedeniyle ödemeleri gerçekleştirememesi riskidir.

Sistem Riski: Taraflardan birinin görevini yerine getirememesi nedeniyle diğer tarafların da görevlerini yerine getirememesi riskidir (a.g.e. Şorohova ve Kalina, 2013: 79).

Yukarıda sıralanan risklerin hepsi ödeme sistemini olumsuz etkileyecek risklerdir. Fakat bunların içinden likidite riski ve kredi riski ödeme sisteminin faaliyetini aksatabilecek en önemli risklerdir. Ödemelerdeki teknik sorunlardan kaynaklanan gecikmeler geçici likidite yetersizliğine ve kredi risklerinin artmasına neden olmaktadır ve bir kuruluşta meydana gelen pürüzler

diğer kuruluşları da etkileme riski taşımaktadır. Böylece ödeme sisteminde “domino etkisi” oluşmakta ve kuruluşların birbirilerine istikrarsızlığı aktarmaları sonucu sistem riski meydana gelmektedir (Uşanov, 2008: 14).

Likidite riskinin azaltılması için aşağıdaki yöntemler kullanılabilir:

- Tarafların soruna sistemik bazda yaklaşması sağlanmalıdır.
- Ödemeler sırasıyla yönetilmelidir. Bu durum ödeme sisteminin verimliliğini yükseltse de hukuki risk taşımaktadır (taraflara ödemeleri yönetememesiyle ilgili davaların açılması).
- Gerçekleştirme tarihi gecikmeli ödemeler kullanılmalıdır.
- Bankaların gün boyu yapması gereken ödeme oranlarıyla ilgili kuralların katılaştırılması gerekmektedir. Aynı zamanda ödemelerle ilgili özel bir fiyatlandırma politikası uygulanmalıdır (sisteme ödeme siparişlerinin erken girilmesinin teşviki, işlemin yapıldığı gün bitiminde yönetilememiş ödemelerle ilgili cezalar).

Likidite sorunun dengelenmesi, ödeme hızını artırmakla beraber onun başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesini de sağlamaktadır. Bu nedenle de ödeme sisteminde likidite yönetimiyle ilgili tedbirlerin sürekli olarak yenilenmesi gerekmektedir (Panina, 2010: 175).

Merkez Bankası'nın Rusya Ödeme Sisteminin Gelişimiyle İlgili Perspektifleri

“Ulusal Ödeme Sistemi Hakkında Kanun” un Merkez Bankası’na getirdiği önemli görevlerden biri de ödeme sisteminin geliştirilmesidir. Bu görevi en iyi şekilde yerine getirmek için Mart 2013 tarihinde Merkez Bankası’nın yönetim kurulunca ulusal ödeme sisteminin geliştirilmesiyle ilgili strateji kabul edildi. Stratejide bireysel ödeme hizmetlerinin geliştirilmesine daha fazla yer verilmektedir. Stratejide özellikle Merkez Bankası’nın elektronik ödeme araçlarının kullanım alanının genişletilmesi, yenilikçi ödeme teknolojilerinin piyasaya sürülmesi, halkın ve işletmelerin ödeme hizmetlerinden kolay bir şekilde yararlanması, elektronik araçların kullanımındaki güvenilirliğin artırılması gibi destekleyici faaliyeti öngörülmektedir. Aynı za-

manda ilk başta Rusya Federasyonu'nda, daha sonra da başka ülkelerde faaliyet gösterecek tek bir bireysel ödeme alanının oluşturulması teklif edilmektedir. Bu teklifin gerçekleşmesi ülkeler arası ve sınır ötesi para transferlerin bu ülkelerin para birimiyle yürütülmesine izin verecek (Sofronova, 2013: 50).

Dünyadaki ödeme sisteminin geliştirilmesiyle ilgili eğilimler:

- Ödeme araç ve hizmet listesinin genişletilmesi,
- Rantabilitenin artırılması,
- Banka ve ödeme sisteminin altyapılarının güçlendirilmesi,
- Operasyonel, hukuki, finansal ve sistem risklerinin başarılı çözülmesi,
- Ulusal ödeme sistemi için daha etkili gözetim ve düzenleme şeklinin oluşturulmasıyla ilgili inisiyatifleri içermektedir.

Dünyadaki gelişmelerin yanı sıra ödeme sisteminin gelişimine engel olan problemler de mevcuttur. Bu problemlere aşağıdakilerden oluşmaktadır (a.g.e. Obaeva, 2008: 12):

- Ödeme sisteminin genişliğiyle ilgili bilgi yetersizliği ve vizyon eksikliği,
- Oluşan ödeme talepleri ve sistem fırsatlarıyla ilgili bilgi eksikliği,
- Gelişim kaynaklarının yetersizliği,
- Ulusal ödeme sisteminin gelişimindeki yasal, siyasi ve düzenleyici engeller.

Merkez Bankasının ödeme sisteminin gelişimiyle ilgili prensip ve yönlerini, ödeme sistemi altyapısının geliştirilmesi, ödeme sisteminin geliştirilmesi, Merkez Bankası'nın ödeme sistemindeki koordinasyon, danışmanlık rolünün artırılması ve ulusal ve uluslararası entegrasyonun geliştirilmesini kapsamaktadır (a.g.e. Çugunova, 2012: 5).

Ödeme Sistemi Altyapısının Geliştirilmesi

Merkez Bankası'nın ödeme sisteminin altyapısının geliştirilmesiyle ilgili görevi 2015 yılına kadar devam edecek gelişim konseptinin gerçekleştirilmesi yönündedir (Tamarov, 2013: 19). Bu konsept aşağıdakilerin sağlanmasını amaçlamaktadır:

- Ülkedeki tek para-kredi politikasının uygulanmasının etkililiğinin artırılması,
- Rusya banka sisteminin risklere karşı dayanıklılığının artırılması,
- Ulusal finansal piyasaların faaliyetlerinin geliştirilmesi için olanakların sağlanması,
- Kuruluşların ve müşterilerinin Merkez Bankası'nın ödeme sisteminin sunduğu hizmetlerden yararlanma olanaklarının artırılması,
- Hazine Müsteşarlığına devlet bütçesindeki harcamaların yönetimi ve gelirlerin kontrolüyle ilgili sorunların etkili bir şekilde çözümünde olanak sağlaması (http://www.cbr.ru/PSystem/obzor/sys_review.pdf, 2013: 1).

Ödeme Sisteminin Geliştirilmesi

Merkez Bankası gelişimi gerçekleştirmek için halkın ve işletmelerin ödeme hizmetlerinden yararlanmasını kolaylaştırmak amacıyla girişimlerde bulunmaktadır. Merkez Bankası bu yönde yenilikçi ödeme teknolojilerinin kullanılması, ödeme hizmetlerinin coğrafi olarak genişletilmesi ve fiyatının düşürülmesi, elektron ödeme araçlarının uygulama alanının genişletilmesi gibi faaliyetlerin gerçekleştirilmesini planlamaktadır.

Merkez Bankası aynı zamanda halkın ve işletmelerin ödeme sistemine olan güvenini artırmak için de girişimlerde bulunmaktadır. Bu doğrultuda para transferleri zamanı oluşabilecek dolandırıcılık vakalarının ve bilgi gizliliği ihlalinin önlenmesi yönünde çalışmalar yapılmaktadır.

Merkez Bankası'nın Ödeme Sistemindeki Koordinasyon ve Danışmanlık Rolünün Artırılması

Merkez Bankası, ödeme sisteminin gelişimine yönelik perspektif ve yönlerin tespiti, gelişimi engelleyen yasal engellerin tespiti ve önlenmesi gibi konuları içerecek konferans, seminer ve yuvarlak masa organizasyonlarının gerçekleştirmesi konusunda çalışmalar yapmaktadır. Merkez Bankası ödeme sisteminin gelişimindeki koordinasyon görevini yerine getirirken aşağıdakileri gerçekleştirmeyi planlamaktadır:

- Ödeme sistemi üyeleriyle ortak projelerin gerçekleştirilmesi için yeni alanların belirlenmesi,
- Ödeme sistemi üyelerinin inisiyatiflerinin de-

ğerlendirilmesi, gelişim ve standartlaşmayla ilgili önerilerin incelenmesi,

- Ödeme hizmet ücretlerinin belirlenmesiyle ilgili mekanizmaların oluşturulması,
- Finansal işlemlerin standartlaştırılmasıyla ilgili Teknik Komiteyle işbirliğinin yapılması.

Yukarıda sıralananların hayata geçirilmesi amacıyla Merkez Bankası danışma kurulunun oluşturulmasını planlamaktadır (Merkez Bankası Gazetesi, 2013: 33).

Ulusal ve Uluslararası Entegrasyonun Geliştirilmesi

2015 yılına kadar devam edecek gelişim stratejisine göre, ulusal ödeme sistemi uluslararası finans merkezinin Rusya'da oluşturulmasında önemli bir etken olmalıdır. Uluslararası finans merkezinin oluşturulması bağlamında ödeme sisteminin gelişim konularını aşağıdakileri içermektedir:

- Gün boyu para transferleriyle ilgili işlemlerin bitirilmesinin sağlanması,
- "ödemeye karşılık teslim", "ödemeye karşılık ödeme" mekanizmalarının tanıtımı,
- Para işlemleriyle ilgili küresel ödemeleri yürüten CLS (Continuous Linked Settlement) sistemi ile etkileşimin sağlanması,
- Menkul kıymetlerle ilgili uluslararası ödeme sistemleriyle (Euroclear, Clear-stream) etkileşimin sağlanması,
- Likidite yönetimiyle ilgili optimizasyon mekanizmasının geliştirilmesi ve oluşan risklerin yönetimin sağlanması (a.g.e. Çugunova, 2011, 6).

Sonuç

Finans sisteminde önemli yere sahip olan ödeme sistemi dünyada yaşanan gelişim ve değişiklikler sebebiyle sürekli inkişaf etmektedir. Ülkelerin bu gelişmelere ayak uydurabilmeleri için ödeme sistemiyle ilgili yasal düzenlemelerini en etkili şekilde yapmaları gerekmektedir.

Rusya Federasyonu dünyadaki değişiklikler ışığında ödeme sistemini geliştirmek amacıyla 2011 yılında "Ulusal Ödeme Sistemi Hakkında Kanun" u kabul etti. Bu kanuna istinaden Merkez Bankası' nın ödeme sistemindeki önemi ve rolü artırıldı. Merkez Bankası' nın

yerine getirmesi gereken önemli görev ödeme sisteminde istikrarın sağlanması ve bu doğrultuda gözetimin öneminin artırılmasıyla ilgiliydi. Kanun, Merkez Bankası' nın yetki alanını genişleterek daha etkili faaliyet göstermesini sağladı. Rus ödeme sisteminin geliştirilmesi yönünde atılan diğer önemli adım 2014 yılının Nisan ayında kabul edilen kanundu. Bu kanun, ödeme sisteminde sürekliliğin sağlanması yönünde değişiklikleri ve gelişmeleri içermektedir. Sürekliliğin temininde önemli etken ödeme sistemini tehdit eden risklerin başarılı bir şekilde yönetilmesidir. Bu doğrultuda kanun risklerin azaltılması ve etkili yönetilmesi yöntemlerini de geliştirmiştir.

Rus ödeme sisteminin geliştirilmesi yönünde yapılan önemli düzenlemelerden biri de 2013 yılının Mart ayında kabul edilen gelişim stratejisidir. Bu stratejiye göre Rus ödeme sisteminin gelecekteki gelişim yönleri ve modern talepleri karşılanacak, evrensel bir ödeme sisteminin oluşturulmasıyla ilgili planlar yer almaktadır. 2015 yılına kadar devam edecek bu gelişim stratejisine göre, uluslararası finans merkezinin Rusya'da oluşturulması planlanmaktadır.

Kaynakça

Bulgakova. E, "Merkez Bankasının Ödeme Sisteminin Gözetimindeki Uygulamaları", Avrupa ve Asya Ülkelerindeki Ödeme Sisteminin Düzenlenmesi ve Gözetimiyle İlgili Yasal Durum Konulu Seminer, Tula Şehri, 12-13 Nisan 2011, s. 1-10.

Çugunova. T, "Ödeme Sistemiyle İlgili Yeni Yasa Doğrultusunda Merkez Bankasının Faaliyeti", Para ve Kredi Dergisi, 2012, Sayı 3, s. 3-7.

Çugunova. T, "Yeni Yasama- Ulusal Ödeme Sisteminin Modernizasyonunun Anahtar Faktörü", 2011, Sayı 8, s. 3-7.

http://www.cbr.ru/PSsystem/obzor/sys_review.pdf

Kopitin. V, "Ödeme Sisteminde Ödemelerle İlgili Prosedür ve Yöntemler", Finans ve Kredi Dergisi, 2008, Sayı 11 (299), s.12-15.

Kyudumova. E, "Ödeme Sisteminde Kompleks Risk Yönetimi Sisteminin Oluşumundaki Yönler", Fundamental Araştırmalar Dergisi, 2007, Sayı 6, s.36-40.

Merkez Bankası Gazetesi, "Merkez Bankası Ödeme Sisteminin 2015 Yılı İçin Gelişimi", Ağustos 2010, Sayı 44 (1213).

Merkez Bankası Gazetesi, "Ulusal Ödeme Sisteminin Gelişim Stratejisi", Mart 2013, Sayı 19 (1415).

Obaeva. A, "Finansal Altyapının Gelişiminde Ulusal Ödeme Sistemi Hakkındaki Kanunun Önemi ", Merkez Bankası Rapor Dizini, 2011, s. 13-18.

Obaeva. A, "Milli Ödeme Sistemi: Oluşturulması ve Gelişim Yönleri", Para ve Kredi Dergisi, 2003, Sayı 3, s. 11-16.

Obaeva. A, "Ödeme Sisteminin İstikrar ve Gelişiminin Sağlanması-Merkez Bankasının Yeni Hedefi", Para ve Kredi Dergisi, 2012, Sayı 1, s. 54-59.

Panina. D, "Rusya Ödeme Sisteminin Ekonomik Verimliliği ve Güvenilirliğinin Değerlendirilmesindeki Temel Kriterler", Orenburg Devlet Üniversitesi Dergisi, 2010, Sayı 8 (114), s. 172-177.

Puşina. E. ve Tamarov. P, "Merkez Bankasıncı Ödeme Sisteminin Bölgesel Gözetimi", 2012, Sayı 6, s. 10-19.

Reçkalova. Y. ve Mıznikova. T, "Rusya Ulusal Ödeme Kartları", Uluslararası Bilim ve Pratik Konferans Derlemesi, Ufa şehri, 2014, s. 86-90.

Savinskaya.N. ve Beloglazova. G, Rusya'nın Ulusal Ödeme Sistemi: Problemler ve Gelişim Perspektifleri, SPBGUEF Yayınları, 2011.

Sofronova. V, "Ödeme Sistemindeki Problemler ve Gelişim Perspektifleri", Bölgesel Ekonomi: Teori ve Pratik Dergisi, 2013, Sayı 29 (308), s. 50-56.

Şamraev. A, "Ödeme Hizmetlerinin Yasal Düzenlenmesi: Rusya ve Avrupa'daki Yasaların Kıyaslanması ", Para ve Kredi Dergisi, 2011, sayı 10, s. 10-15.

Şorohova. Y. ve Kalinina. O, "Ödeme Sistemi: Terminolojik Analiz ve Kavramlar", Samara Üniversitesi Dergisi, 2013, Sayı 11(109), s. 130-137.

Şorohova. Y. ve Kalinina. O, "Ödeme Sistemiyle İlgili Risklerin Sınıflandırılması Yaklaşımlarının Karşılaştırması", Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi, 2013, Sayı 8 (15), s. 78-82.

Tamarov. P, "Merkez Bankasının Ulusal Ödeme Sisteminin Gözetimi İle İlgili Görevleri", Para ve Kredi Dergisi, 2013, Sayı 8, s. 11-20.

Tamarov. P, "Ödeme Sistemindeki Risklerin Yönetiminde Sürekliliğin Sağlanması İle İlgili Meseleler", Para ve Kredi Dergisi, 2012, Sayı 4, s. 16-22.

Tamarov. P, "Rusya Ödeme Sisteminde Gözetim ve Gözlem: Uluslararası Tecrübeyle Karşılaştırma", Bankacılık Dergisi, 2012, Sayı 2, s. 30-34.

Tamarov. P, "Ulusal Ödeme Sisteminde Gözetim Faaliyetine Entegre Bir Yaklaşım", Para ve Kredi Dergisi, Sayı 11, 2012, s. 1-6.

Usoskin. V. ve Belousov, V. "Ödeme Sistemiyle İlgili Dünya Trendleri", Para ve Kredi Dergisi, 2010, Sayı 11, S. 39-48.

Uşanov. P, "Merkez Bankasının Ödeme Sisteminin Gelişimi ve Risk Yönetimi", Para ve Kredi Dergisi, 2008, Sayı 11, s.13-21.

Yurçenko. G, "Merkez Bankasının Ödeme Sisteminin Gözetimiyle İlgili Faaliyeti", Ödeme Sistemleri Yayınları, 2011, Sayı 28, s. 117-121.

YABANCILARIN ÇALIŞMA İZİNLERİ

Aysel KUŞAKSIZ TANBOĞA¹

ÖZET

Yabancıların çalıştırılması ve çalışma izni alınmasına ilişkin genel düzenlemeler, 4817 sayılı Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanun ve bu kanuna dayanarak yayımlanan Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanunun Uygulama Yönetmeliği'nde belirlenmiştir. Kanun içeriği, ülkemizde çalışmak isteyen yabancıları ilgilendirdiği kadar bu yabancıları istihdam edecek işverenleri / işveren vekillerini de ilgilendirmektedir.

Çalışmanın amacı, yabancıların ülkemiz işgücü piyasasında yer alabilmesi için takip etmesi gereken usul ve esasları anlatmaktır.

Anahtar Sözcükler: Yabancılar, Yabancı İşçiler, Çalışma İzinleri

WORK PERMITS OF FOREIGNERS

ABSTRACT

Employment of foreigners and work permit concerning the general regulations were determined on the law on work permits of foreigners numbered 4817 and which based on this law, the law on work permits of foreigners implementing regulation. The content of the law, is concerned foreigners who want to work in our country and also as well as to employ these foreign employers/employer representatives.

The purpose of the study is to determine the foreigners principles and procedures which he/she should follow to take part in the labor market in our country.

Key Words: Foreigners, Foreigner Workers , Working Permission

Giriş

Çalışma özgürlüğü, bir şahsın iş yapma, ekonomik faaliyete girişme ve seçtiği meslek ve sanatını icra etme konusunda sahip olduğu hürriyet olarak tanımlanabilir (Berki, 1966:159).

Anayasanın 48. ve 49. maddelerinde çalışma hak ve özgürlüklerine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Anayasanın 48. maddesinde, "Herkes dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahiptir" hükmü, 49. maddesinde de " Çalışma herkesin hakkı ve ödevidir" hükmü bulunmaktadır. Bu maddelerde kullanılan "herkes" kavramı yabancı ile vatandaş arasında bir ayırımın yapılmadığını, eşitlik esastan hareket edildiğini göstermektedir (Ekşi, 2011:85). Ancak Anayasanın 16. maddesinde, "Temel hak ve hürriyetler yabancılar için milletlerarası hukuka uygun

¹ Celal Bayar Üniversitesi Akhisar ve Kırkağaç Meslek Yüksek Okulu, Kısmi Süreli Öğretim Görevlisi; Manisa Kırkağaç Halk Eğitim Merkezi, İnsan Kaynakları ve Endüstri İlişkileri Uzmanı
ayselkusaksiz@hotmail.com

olarak kanunla sınırlandırılabilir.” hükmü yer almaktadır. Bu maddeye istinaden, yabancıların çalışma hakları milletlerarası hukuka uygun olarak kanunla sınırlandırılabilir.

Ülkemiz işgücü piyasasına son yıllarda katılanların bir bölümünün artan oranlarda yabancılardan oluştuğu ve ortaya koyduğu sorunların boyutu hakkında resmi raporlar mevcuttur (ÇSGB, Faaliyet Raporu, 2010:43). Yabancıların ülke içinde çalışmalarının engellenmesi hatta zorlaştırılması, mümkünse geri dönüşlerinin sağlanmasına ilişkin Türkiye de dâhil olmak üzere birçok ülkede yasal düzenleme mevcuttur (Lordoğlu, 2007:99).

Türkiye İstatistik Kurumunun (TÜİK.) Ocak 2012 ayı verilerine göre, ülkemizde işsiz sayısı 2 milyon 664 bin kişidir (TÜİK Haber Bülteni). Bu veriye göre, ülkemiz işgücünün korunması ve ülkemizin taraf olduğu anlaşmalar saklı kalmak kaydıyla ancak belirli koşullar çerçevesinde ülkemizde çalışacak yabancılara izin verilmesi, izinsiz çalışan yabancılar ile izinsiz yabancı çalıştıran işverene belirli yaptırımlar uygulanması önem taşımaktadır (Ulubey, 2009:1).

Bu makalede, yabancıların çalışma hakları, Türk yabancılar hukuku ve gerçek kişilerle sınırlı olarak ele alınmaktadır. Türkiye’nin konuyla ilgili olarak taraf olduğu milletlerarası sözleşmeler çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

Bu çalışmanın amacı, yabancıların çalışma izin işlemleri, 4817 sayılı Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanun (YÇİHK.) ve Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanunun Uygulama Yönetmeliği (YÇİHKUY.) çerçevesinde belirlenen usul ve esaslar üzerinden yürütülecektir.

Yabancı Kavramı

Yabancı; ülkesinde bulunduğu devlete vatandaşlık bağı ile bağlı olmayan kimsedir (Altuğ, 1971:8). Bu tanım doğrultusunda, başka bir devletin vatandaşı

olanlar, vatansızlar², mülteciler³, sığınmacılar⁴, muhacirler (göçmen)⁵, özel statüdeki yabancılar⁶, yabancı sayılırlar. Türkiye açısından bu kavram, Türk vatandaşı olmayanları ifade etmektedir.

YÇİHK. madde 3’e göre, “Yabancı, 403 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanunu’na göre Türk vatandaşı sayılmayan kişidir”.

Özetle bir devlete vatandaşlık bağı ile bağlı olan kişi, o devletin ülkesinin sınırlarından çıkıp, başka bir devletin ülkesine ve yargı çevresine girmekle girdiği devlet açısından yabancı statüsünde; bağlı bulunduğu devlet açısından ise ülke dışındaki vatandaş statüsünde sayılmaktadır (Çelikel ve Gelgel, 2005:5).

4817 Sayılı Kanunun Kapsamı

06.03.2003 tarihli YÇİHK’dan önce sayısı yetmiş bu- lan kanun ve ona yakın kanun hükmünde kararnamede yabancıların Türkiye’de çalışması ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili hükümlerin yer aldığı tespit edilmiştir (Kıral, 2006:30). Bu kanunla, farklı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde düzenlenmiş olan yabancıların çalışma izinleri konusu olabildiğince tek bir çatı altında toplanmaya çalışılmıştır.

YÇİHK’nun kapsamı, “Türkiye’de bağımlı ve bağımsız çalışan yabancıları”, “bir işveren yanında meslek eğitimi gören yabancıları” ve “yabancı çalıştıran gerçek

2 1954’te imzalanan Vatansız Kişilerin Statüsüne İlişkin Sözleşme madde 1’e göre, “Vatansız kişi, kendi yasalarının işleyişi içinde hiçbir Devlet tarafından vatandaş olarak sayılmayan bir kişi” anlamına gelir.

3 Devletler Hukuku Enstitüsü’nün tarifine göre, “Mülteci, vatandaşı olduğu ülkede meydana gelen siyasi olaylar sebebiyle bu ülkeyi iradesiyle veya zorla terk etmiş; başka bir devletin vatandaşlığına henüz geçmemiş ve herhangi bir devletin diplomatik koruması altında bulunmayan kimsedir”.

4 Türkiye’ye İltica Eden veya Başka Bir Ülkeye İltica Etmek Üzere Türkiye’den İkamet İzni Talep Eden Münferit Yabancılar ile Topluca Sığınma Amacıyla Sınırlarımıza Gelen Yabancılar ve Olabilecek Nüfus Hareketlerine Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği madde 3’e göre, “Sığınmacı, ırkı, dini, milliyeti, belirli bir toplumsal gruba üyeliği veya siyasi düşünceleri nedeniyle takibata uğrayacağından haklı olarak korktuğu için vatandaşı olduğu ülke dışında bulunan ve vatandaş olduğu ülkenin himayesinden istifade edemeyen veya korkudan dolayı istifade etmek istemeyen ya da uyruğu yoksa ve önceden ikamet ettiği ülke dışında bulunuyorsa oraya dönmeyen veya korkusundan dolayı dönmek istemeyen kişi” olarak tanımlanmıştır.

5 5543 sayılı Kanunun 3/d bendine göre, “Göçmen, Türk soyundan ve Türk kültürüne bağlı olup, yerleşmek amacıyla tek başına veya toplu halde Türkiye’ye gelip bu Kanun gereğince kabul olunanlardır”. 5543 sayılı Kanunu madde 7’ye göre, “Göçmen olarak kabul edilecekler bakımından Türk soyundan olmanın ve Türk kültürüne bağlılığın tayin ve tespiti, ilgili bakanlıkların görüşü alınarak Dışişleri Bakanlığı teklifi üzerine Bakanlar Kurulu kararı ile yapılır”.

6 Örneğin, NATO mensupları ve diplomatik temsilciler özel statüdeki yabancı kişilerdir (Tekinalp, Gülören, Türk Yabancılar Hukuku, Beta Yayınevi, İstanbul, 2003,s.7

ve tüzel kişileri” kapsamaktadır. Bu Kanun, çeşitli kurum ve kuruluşlara dağılmış olan yabancılara çalışma izni verme yetkisini Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı’nda (ÇSGB.) toplamıştır.

Yabancıların çalışma izni verme yetkisinin ÇSGB’nda toplanmasının faydaları, ülkemizde çalışan yabancılar hakkında sağlıklı fikir oluşturulması ve bunların denetiminin sağlanması, haksız rekabetin ve işsizliğin önlenmesi, kayıt dışı kazancın ekonomimize kazandırılması sayılabilir.

4817 Sayılı Kanunun Kapsamı Dışında Kalan Haller

YÇİHK’un uygulanmayacağı haller madde 2’de sıralanmıştır. Bu maddeye göre: “(1) 403 sayılı Türk Vatan- daşlığı Kanunu’ nun 29. maddesinin ikinci cümlesi ile (2) 5680 sayılı Basın Kanunu’ nun 13. maddesi ve (3) 231 sayılı Basın Yayın ve Enformasyon Genel Müdür- lüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hük- münde Kararname’ nin kapsamına giren; (4) Bakan- lıklar, kamu kurum ve kuruluşlarınca kanunla verilen yetkiye dayanarak çalışma izni verilen veya istihdam edilen; (5) Karşılıklılık ilkesi, uluslararası hukuk ve Av- rupa Birliği hukuku esasları dikkate alınarak çalışma izninden muaf tutulan yabancılar YÇİHK’nun kapsamı dışında tutulmuştur.

Yabancıların Çalışma İzni

Çalışma İzni Başvurusu

Çalışma izni başvuruları, yurtiçinden ve yurtdışın- dan yapılabilir. Çalışma izni başvuruları, yurtdışında Türkiye Cumhuriyeti temsilciliklerine, yurtiçindeyse doğrudan Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı’na yapılmaktadır (YÇİHK. m.12/1). Türkiye Cumhuriyeti temsilcilikleri ve Bakanlık, yurt dışından yapılacak ça- lışma izni başvuruları ile ilgili işlemleri elektronik or- tamda yürütür. Yabancıların temsilciliğe başvuru tari- hini takip eden on işgünü içinde işverence elektronik başvurunun yapılması ve başvuru için istenilen belge- lerin Bakanlığa ulaştırılması gerekir (YÇİHKUY. m.6/2). Kanun kapsamında Bakanlığa yapılacak başvuruların elektronik ortamda yapılması ve kâğıt ortamında im- zalanarak Yönetmelik ekinde belirlenen diğer belge- lerle birlikte Bakanlığa ulaştırılması gerekir (YÇİHKUY. m.5/1). Çalışma izinleri Bakanlıkça, kâğıt kullanılarak veya elektronik belge olarak verilir (YÇİHKUY. m.5/2).

ÇSGB. tarafından verilecek çalışma izni, ancak gerekli çalışma vizesi ve ikamet izninin alınması halinde geçer- li olmaktadır. Çalışma izni belgesini alan yabancıların, belgeyi aldıkları tarihten itibaren en geç doksan gün içinde çalışma amaçlı giriş vizesi talebinde bulunmaları ve ülkeye giriş yaptıkları tarihten itibaren en geç otuz gün içinde de İçişleri Bakanlığı’na ikamet teskeresi alma başvurusu yapmaları zorunludur (YÇİHK. m.12/1).

Ülkemizde geçerli ikamet izni olan yabancılar veya bunların işverenleri çalışma izni başvurularını doğru- dan ÇSGB’na yapabilirler (YÇİHK. m.12/2).

4817 sayılı Kanun’ un 12. maddesine yapılan ekleme ile mesleki hizmetler kapsamında çalışacak yabancılara akademik ve mesleki yeterlilik ile ilgili işlemleri tamamlan- caya kadar, ilgili mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla bir yılı geçmemek üzere ön izin verilebilir.

Görüldüğü üzere, bu uygulamadan sadece “mesleki hizmetler” kapsamında çalışacak yabancılar yararlan- bilecektir. Mesleki hizmetler teriminden ne anlaşılaca- ğı hususu ise Uygulama Yönetmeliği madde 3/8 ben- dinde tanımlanmıştır. Buna göre; “Mesleki Hizmetler: Akademik ve mesleki yeterlilik gerekleri yerine getirile- rek sunulabilen uzmanlık gerektiren hizmetleri kapsar (Bu hizmetler, ulusal ve uluslar arası yeterlilik istemleri ve lisans istem ve prosedürlerine tabidir)”.

Ön izin uygulamasının süreye ilişkin şartları da bu- lunmaktadır. Süreye ilişkin şartların birincisi ön iz- nin “akademik ve mesleki yeterlilik ile ilgili işlemleri tamamlan- caya kadar” verileceği, ikincisi ise, “ilgili mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla bir yılı geç- memek üzere” verilebileceğidir

Çalışma İzinlerinin Verilmesi ve Uzatılması

Usulüne uygun olarak yapılan başvurular, belgelerin tam ve eksiksiz olması kaydıyla Bakanlık tarafından en geç otuz gün içinde sonuçlandırılır (YÇİHK. m.12/6).

Daha önceki uygulamada başvuruların değerlendir- me süresinin uzun olması (doksan gün olması) işve- renlerin talebe kısa sürede cevap verebilme kapasite- lerini düşürmekte, bu durum ya kayıt dışı istihdama başvurularak mevzuatın çiğnenmesine ya da yabancı istihdamından vazgeçilmesine neden olmaktaydı (Bayhan, 2010: 301). Bu yönüyle yeni düzenleme he- def çalışma izin taleplerinin değerlendirilmesi bakımından son derece önemli görülmektedir.

Çalışma izin başvurularının değerlendirilmesinde, ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının görüşleri alınır (YÇİHK. m.13, YÇİHKUY. m. 10/1). Görüş, bilgi ve belge talepleri günlük olarak yapılır. Kamu kurum ve kuruluşlarına belge taleplerinde en geç beş, bilgi ve görüş taleplerinde ise en fazla on beş gün süre verilir. İlgili merciler görüşlerini en geç on beş gün içinde Bakanlığa bildirirler. İlgili merciler, zorunluluk halinde, on beş günü geçmemek üzere ek süre talebinde bulunabilirler (YÇİHKUY. m. 10/2).

Bakanlık ve ilgili merciler, bildirimlerin nasıl yapılacağına ilişkin, elektronik posta dahil iletişimi kolaylaştıracak araç, gereç ve yöntemler konusunda aralarında işbirliği yaparlar (YÇİHKUY. m. 10/3). Süresi ve verilen ek süre içinde bildirilmeyen görüşler, Bakanlıkça olumlu kabul edilir (YÇİHKUY. M. 10/4). Çalışma izin uzatma başvuruları için Bakanlıkça, ilgili mercilerin görüşleri istenmez. Ancak bu durum, mesleki hizmetler kapsamında olmak üzere, sadece yabancıların alacağı görev mahiyetinin değişmemesi koşuluyla geçerlidir (YÇİHKUY. m. 10/5).

Mesleki eğitim alanı dışında istihdam edilecek yabancı uyruklu personel için bu kanunda belirtilen görüşler alınmaz. Bu kişiler, akademik ve mesleki yeterlilik ile lisans talep ve yeterlilik uygulamasına tabi değildir (YÇİHK. m.12/4).

ÇSGB. çalışma izni ve izin uzatma başvurularının değerlendirilmesinde; yabancıların ikamet ve çalışma izninin süresi ile hizmet akdinin ve işin süresine göre belirli bir işyeri ya da işletmede ve belirli bir meslekte, yalnız bu işe münhasır kalmak kaydıyla, iş piyasasındaki durum, çalışma hayatındaki gelişmeler, istihdam ilişkili sektörel, coğrafi ve ekonomik konjonktür değişikliklerini dikkate alır (YÇİHKUY. m.13/2). Ancak, Türkiye'nin taraf olduğu ikili ya da çok taraflı sözleşmelerde aksi öngörülmedikçe Türkiye'de en az sekiz yıl kanuni ve kesintisiz ikamet eden veya toplam altı yıllık kanuni çalışması olan yabancılara, iş piyasasındaki durum ve çalışma hayatındaki gelişmeler dikkate alınmaksızın ve belirli bir işletme, meslek, mülki veya coğrafi alanla sınırlandırılmaksızın süresiz çalışma izni verilebilir (YÇİHK. m.6).

Bu değerlendirme kriterleri çerçevesinde, Türkiye'nin taraf olduğu ikili ya da çok taraflı sözleşmelerin hükümleri de dikkate alınmak suretiyle başvuru alan iş

için ülke içinde dört haftalık süre içerisinde o işi yapacak aynı niteliğe sahip kişinin bulunup bulunmadığı Türkiye İş Kurumu kayıtlarından kontrol edilir (YÇİHK. m.13/3). Bakanlık, ülke içinden istihdam yerine yabancı istihdamını haklı kılacak gerekçeleri değerlendirirken, işin özel niteliğini gösterir bilgiler ile yabancıların eğitim durumu, çalışacağı işyerinin ulusal ekonomiye katkısı ve bu niteliklere uygun ücret düzeyi ile istihdam durumunu da dikkate alır (YÇİHKUY. m.13/4).

Bakanlık; değerlendirme sonucunda, ilgili mercilerin görüşlerini de dikkate alarak karar verir (YÇİHKUY. m.16). Bakanlık çalışma izni kararını, yurt dışından yapılan başvurularda; başvuruyu yapan yabancıya bildirmek üzere Türkiye Cumhuriyeti temsilciliğine, yurt içinden yapılan başvurularda; çalışma izni ve uzatma kararını başvuruyu yapan yabancıya veya başvuruyu yapan işverenine bildirir (YÇİHKUY. m.18/1). Bakanlıkça, çalışma izni ve uzatma ile ilgili olumlu kararlar ilgili mercilere de bildirilir (YÇİHKUY. m. 18/2).

Çalışma izninin süresi, kanunda ve yönetmelikte yer alan çalışma izinlerinin verilmesi ve uzatılmasına ilişkin süreler de dikkate alınarak, hizmet akdinin veya işin süresinden daha uzun olamaz (YÇİHKUY. m. 19).

Kanuni Çalışma Süresine Dâhil Edilecek Süreler ile İkamette Kesinti Sayılan Süreler

YÇİHK. madde 9'da kanuni çalışma süresine dahil edilecek süreler ile ikamette kesinti sayılan süreler belirtilmiştir. Buna göre, yıllık izinler, iş kazası ve meslek hastalığı, hastalık ve analık geçici iş göremezlik ödenekleri ile işsizlik sigortası ödeneği alınan süreler, kanuni çalışma süresine dâhil edilir (YÇİHK. m.9/1)

Yabancıların toplam altı ayı geçmemek şartıyla Türkiye dışında bulunması çalışma süresini kesmez. Ancak Türkiye dışında geçirilen zaman çalışma süresinden sayılmaz. Türkiye'de bulunmasına rağmen ikamet tezkeresini altı aydan fazla süreyle temdit ettirmeyerek ihmalde bulunan yabancıların ikameti çalışma izinleri açısından kesinti sayılır (YÇİHK. m.9/2).

Çalışma İzni Talebinin Reddi

Çalışma izni talebinin reddi, YÇİHK. madde 14' de belirtilmiştir. Bu maddeye göre; Çalışma izni veya çalışma izninin uzatılması istemi;

a) İş piyasasındaki durum ve çalışma hayatındaki gelişmeler ve istihdama ilişkin sektörel ve ekonomik

konjonktür değişikliklerinin çalışma izni verilmesine elverişli olmaması,

b) Başvurulan iş için ülke içinde, dört haftalık süre içerisinde o işi yapacak aynı niteliğe sahip kişinin bulunması,

c) Yabancınnın geçerli bir ikamet tezkeresinin bulunmaması,

d) Bir işyeri, işletme veya meslek için izin talebi reddedilen yabancınnın aynı işyeri, işletme veya aynı meslek için izin talebinin reddedildiği tarihten itibaren bir yıl geçmeden yeniden izin talebinde bulunması,

e) Yabancınnın çalışmasının millî güvenlik, kamu düzeni, genel asayiş, kamu yararı, genel ahlâk ve genel sağlık için tehdit oluşturmaması,

Hallerinde reddedilir.

Çalışma İzninin İptali ve Geçerliliğini Yitirmesi

Çalışma izninin iptali YÇİHK. madde 15'te belirtilmiştir. Bu maddeye göre; Yabancınnın 11 ve 13. maddede sayılan sınırlamalara aykırı olarak çalışması veya 14. maddede öngörülen hallerden birinin varlığının veya yabancınnın ya da işverenin, çalışma izni talep dilekçesinde eksik veya yanlış bilgi verdiğinin sonradan tespit edilmesi halinde, Bakanlık verdiği çalışma iznini iptal eder ve durumu ilgili Bakanlığa bildirir.

Çalışma izninin geçerliliğini yitirdiği haller YÇİHK. madde 16'da sıralanmıştır. Bu maddeye göre; çalışma izni, geçerlilik süresinin sona ermesi dışında;

a) Yabancınnın ikamet tezkeresinin herhangi bir nedenle geçersiz hale gelmesi ya da geçerlilik süresinin uzatılmaması,

b) Yabancınnın pasaportunun veya pasaport yerine geçen belgesinin geçerlilik süresinin uzatılmaması (İçişleri veya Dışişleri Bakanlıklarının uygun görüşlerinin bulunması hali hariç),

c) Yabancınnın mücbir sebepler dışında aralıksız olarak altı aydan fazla yurt dışında kalması,

hallerinde de geçerliliğini kaybeder.

Çalışma İzin Taleplerine İlişkin Bildirimler ve Yargı Yolu

Yabancınnın çalışma izninin uzatılması talebinin reddine, izninin iptal edilmesine ve izninin geçerliliği-

nin kaybedilmesine ilişkin kararlara yargı yolu açıktır. YÇİHK. madde 17/1'e göre; Bakanlık çalışma izni verilmesi ya da uzatılması talebinin reddedilmesi, çalışma izninin iptal edilmesi ya da çalışma izninin geçerliliğinin kaybedilmesine ilişkin kararını, yabancıya veya varsa işverenine 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ eder.

Bakanlıkça verilecek kararlara karşı ilgililer tarafından tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde itiraz edilebilir. İtirazın Bakanlıkça reddedilmesi hallerinde idarî yargı yoluna başvurulabilir (YÇİHK. m.17/2)

Bildirim Yükümlülüğü, Denetleme ve Düzenleme Yetkisi ile Cezai Hükümler

YÇİHK. madde 18'e göre;

a) Bağımsız çalışan yabancılar, çalışmaya başladıkları tarihten ve çalışmanın bitiminden itibaren,

b) Yabancı çalıştıran işverenler yabancınnın çalışmaya başladığı tarihten, çalışma izninin verildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde çalışmaya başlamaması halinde bu sürenin bitiminden itibaren ve herhangi bir nedenle hizmet akdinin sona erdiği tarihten itibaren,

En geç on beş gün içerisinde durumu Bakanlığa bildirmekle yükümlüdürler.

YÇİHK. madde 20'de denetleme yetkisi hükmü yer alır. Bu maddeye göre; Bu Kanun kapsamına giren yabancıların ve işverenlerin bu kanundan doğan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediikleri bakanlık iş müfettişleri ve Sosyal Sigortalar Kurumu sigorta müfettişleri tarafından denetlenir.

YÇİHK. madde 21'de cezai hükümler ve ceza miktarlarına yer verilmiştir. Tablo 1'de 2011 ve 2012 yıllarında ödenecek idarî para cezaları yer almaktadır.

Bu kanunda öngörülen idarî para cezaları gerekçesi belirtilmek suretiyle bakanlık bölge müdürlüğünce ilgililere 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilir. İdarî para cezaları tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde vergi daireleri veya mal müdürlüklerine ödenir. İlgililer cezaya bu süre içinde yetkili sulh ceza mahkemesi nezdinde itiraz edebilir. Başvuru, cezanın takip ve tahsilini durdurmaz (YÇİHK. m.21/6).

Bu kanuna göre idarî para cezası ile cezalandırılan ba-

ğimli veya bağımsız çalışan yabancılar ile yabancı çalıştıran işverenler İçişleri Bakanlığı'na bildirilir (YÇİHK. m.21/7).

Bu kanuna göre süresi içinde ödenmeyen idarî para cezaları ve diğer alacakların takip ve tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır (YÇİHK. m.21/8).

Tablo 1: YÇİHK'da Yer Alan İdari Para Cezaları, (2011-2012)

4817 SAYILI KANUNUN 21. MADDESİ GEREĞİNCE UYGULANACAK İDARİ PARA CEZALARI	CEZA MİKTARI 2011 (TL)	CEZA MİKTARI 2012 (TL)
Çalışma izni bulunmayan yabancıyı çalıştıran işverenlere her bir yabancı için	6.163	6.795
Çalışma izni olmaksızın bağımlı çalışan yabancıya	616	679
Çalışma izni olmaksızın bağımsız çalışan yabancıya	2.465	2.717
4817 sayılı Kanunun 18'inci maddesinde öngörülen bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen bağımsız çalışan yabancı ile yabancı çalıştıran işverene her bir yabancı için	308	339

Kaynak: ÇSGB. <http://www.csgeb.gov.tr/csgebPortal/yabancılar.portal?page=ceza> (20.04.2012)

Muafiyetler

Uygulama yönetmeliğinin 55. maddesinde istisnai çalışma izni düzenlenmiştir. Buna göre; (1) özel kanunlarda belirlenen hükümler saklı kalmak ve yabancı ile işverenin diğer kanunlardan doğan yükümlülüklerini yerine getirmeleri kaydıyla;

a) Türkiye'nin taraf olduğu ikili ya da çok taraflı sözleşmelerle çalışma izninden muaf tutulanların,

b) Daimi ikametgâhları yurt dışında olup bilimsel, kültürel ve sanatsal faaliyetler amacıyla bir aydan az, sportif faaliyetler amacıyla dört aydan az süre ile geçici olarak Türkiye'ye gelecek yabancıların,

c) Türkiye'ye ithal edilen makine ve teçhizatın montajı, bakım ve onarımı, kullanımına ilişkin eğitiminin veril-

mesi veya teçhizatı teslim almak veya Türkiye'de arızalanan araçların tamiri amacıyla; Türkiye'ye giriş tarihinden itibaren üç ayı geçmemek ve bu durumu ibraz edeceği belgeler ile kanıtlamak koşuluyla gelenlerin,

ç) Türkiye'den ihraç edilen ya da Türkiye'ye ithal edilen mal ve hizmetlerin kullanılmasına ilişkin eğitim amacıyla Türkiye'ye giriş tarihinden itibaren üç ayı geçmemek ve bu durumu ibraz edeceği belgeler ile kanıtlamak koşuluyla Türkiye'de bulunanların,

d) Belgeli turizm işletmelerinin sınırları dışında faaliyetinde bulunacak fuar ve sirklerde gösteri ve benzeri görevli olarak Türkiye'ye giriş tarihinden itibaren altı ayı geçmemek ve bu durumu ibraz edeceği belgeler ile kanıtlamak koşuluyla bulunanların,

e) İki yılı geçmemek ve eğitim süresiyle sınırlı olmak üzere durumunu ibraz edeceği belgeler ile kanıtlayarak üniversiteler ile kamu kurum ve kuruluşlarına bilgi ve görgülerini artırmak üzere gelen yabancıların,

f) Sosyo-kültürel ve teknolojik alanlar ile eğitim konularında altı ayı aşmayan bir sürede Türkiye'ye önemli hizmet ve katkı sağlayabilecekleri ilgili mercilerce bildirilenlerin,

g) Avrupa Birliği Eğitim ve Gençlik Programları Merkezi Başkanlığının (Ulusal Ajans) yürüttüğü programlar kapsamında gelecek yabancıların program süresince,

ğ) Kapsamı ve süresi konusunda Bakanlık, İçişleri ve Dışişleri Bakanlığı ile Yüksek Öğretim Kurulu Başkanlığının mutabakata vardığı uluslararası stajyer öğrenci programları çerçevesinde staj göreceк yabancıların,

h) Görev süresi sekiz ayı geçmemek kaydıyla Türkiye'ye gelen tur operatörü temsilcisi yabancıların,

ı) Türkiye Futbol Federasyonunca veya Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünce talepleri uygun bulunan yabancı futbolcular ile diğer sporcu ve antrenörlerin sözleşmeleri süresince,

i) Gemi adamlarının Eğitim, Belgelendirme ve Vardiya Standartları Hakkında Uluslararası Sözleşme'nin I/10 Kuralına göre devletlerle yapılan ikili protokoller gereği, ilgili idareden "Uygunluk Onayı Belgesi" almış Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı ve kabotaj hattı dışında çalışan gemilerde görev yapan yabancı gemi adamlarının,

j) Türkiye Avrupa Birliği Mali İşbirliği Programları kap-

samında yürütülen projelerde görevlendirilen yabancı uzmanların, görevleri süresince, çalışma izni almalarına gerek bulunmamaktadır.

(2) Mesleki hizmetler kapsamında olup, muafiyet hükümlerine tabi yabancı mimar, mühendis ve şehir plancılarının, hizmet sürelerinin bir ayı aşması durumunda akademik ve mesleki yeterliliğini tamamlayarak bakanlıktan çalışma izni alması, ilgili meslek kuruluşuna geçici üye olması ve ulusal kurum ve kuruluşların uygulamalarına uyması zorunludur.

(3) Muafiyet süreleri uzatılamaz. Ayrıca birinci fıkranın (b), (c), (ç), (d), (f) ve (h) bentleri kapsamındaki yabancılar, bir takvim yılı içinde muafiyet hükümlerinden sadece bir kez yararlanır. Ancak, bu haktan yararlanabilmek için yabancıların daha önce aynı amaçla almış olduğu ikamet tezkeresinin bitiş tarihinden itibaren üç ay geçmiş olması şartı aranır. Muafiyet sürelerinden daha fazla çalışılacak olunması durumunda bakanlıktan çalışma izni alınması zorunludur.

(4) Bu maddede sayılan yabancılar, ülkeye giriş yaptıkları tarihten itibaren en geç otuz gün içerisinde ve her halükarda faaliyetlerine başlamadan önce geliş amaçlarını, ne kadar süre ile ve nerede kalacaklarına ilişkin bilgileri, bulundukları yerin emniyet makamlarına bildirerek ikamet tezkeresi almak zorundadırlar. Muafiyet hükümlerinden yararlanacak yabancılarla ilişkin sosyal güvenlikle ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesi zorunludur. Bu madde kapsamında ikamet tezkeresi düzenlenen yabancıların kimlik bilgileri ile çalışacakları işyerlerinin unvan ve Sosyal Güvenlik Kurumu işyeri sicil numaraları emniyet makamları tarafından her ay Bakanlığa bildirilir.

Çalışma İzni Çeşitleri

YÇİHK. kapsamında dört türlü çalışma izni bulunmaktadır: Süreli çalışma izni, süresiz çalışma izni, bağımsız çalışma izni ve istisnai çalışma izni.

Süreli Çalışma İzni

Süreli çalışma izni YÇİHK'nun 5. maddesi ile düzenlenmiştir. Türkiye'nin taraf olduğu ikili ya da çok taraflı sözleşmelerde aksi öngörülmedikçe süreli çalışma izni iş piyasasındaki durum, çalışma hayatındaki gelişmeler, istihdama ilişkin sektörel ve ekonomik konjonktür değişiklikleri dikkate alınarak, yabancıların ikamet izninin süresi ile hizmet akdinin veya işin süresine göre,

belirli bir işyeri veya işletmede ve belirli bir meslekte çalışmak üzere en çok bir yıl geçerli olmak üzere verilir (YÇİHK. m. 5/1).

Bir yıllık kanuni çalışma süresinden sonra, aynı işyeri veya işletme ve aynı meslekte çalışmak üzere çalışma izninin süresi üç yıla kadar uzatılabilir (YÇİHK. m. 5/2).

Üç yıllık kanuni çalışma süresinin sonunda, aynı meslekte ve dilediği işverenin yanında çalışmak üzere, çalışma izninin süresi altı yıla kadar uzatılabilir (YÇİHK. m. 5/3).

Türkiye'ye çalışmak üzere gelen bir yabancıların beraberinde veya daha sonra getirmiş olduğu eş ve bakmakla yükümlü olduğu çocuklarına da, yabancıların kendisi ile birlikte en az beş yıl kanuni ve kesintisiz ikamet etmiş olmaları kaydıyla süreli çalışma izni verilebilir (YÇİHKUY. m. 5/4).

Bakanlık, süreli çalışma izninin coğrafi geçerlilik alanını genişletebilir veya daraltabilir (YÇİHK. m. 5/5).

Süresiz Çalışma İzni

Türkiye'nin taraf olduğu ikili ya da çok taraflı sözleşmelerde aksi öngörülmedikçe Türkiye'de en az sekiz yıl kanuni ve kesintisiz ikamet eden veya toplam altı yıllık kanuni çalışması olan yabancılarla, iş piyasasındaki durum ve çalışma hayatındaki gelişmeler dikkate alınmaksızın ve belirli bir işletme, meslek, mülki veya coğrafi alanla sınırlandırılmaksızın süresiz çalışma izni verilebilir (YÇİHK. m. 6).

Bağımsız Çalışma İzni

Bağımsız çalışacak yabancılarla, Türkiye'de en az beş yıl kanuni ve kesintisiz olarak ikamet etmiş olmaları koşuluyla bakanlıkça bağımsız çalışma izni verilebilir (YÇİHK. m. 7).

İstisnai Çalışma İzni

Türkiye'nin taraf olduğu ikili ya da çok taraflı sözleşmelerde aksi öngörülmedikçe 4817 sayılı Kanunun 8. maddesi ile Yönetmeliğin 43-54. maddeleri arasında sayılan hallerde öngörülen sürelerle tabi olmaksızın çalışma izni verilebilir.

4817 sayılı Kanun madde 8'e göre: Türkiye'nin taraf olduğu ikili ya da çok taraflı sözleşmelerde aksi öngörülmedikçe;

a) Bir Türk vatandaşı ile evli olan ve eşiyile Türkiye'de

evlilik birliği içinde yaşayan veya evlilik birliği en az üç yıl sürdükten sonra sona ermiş olmakla birlikte Türkiye’de yerleşmiş olan yabancılar ile bunların Türk vatandaşı eşinden olan çocuklarına,

b) 403 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanunu’nun 19, 27 ve 28. maddeleri çerçevesinde Türk vatandaşlığını kaybedenler ve bunların fûruna,

c) Türkiye’de doğan veya kendi millî kanununa, vatan-sız ise Türk mevzuatına göre rüşd yaşını doldurmadan Türkiye’ye gelen ve Türkiye’de meslek okulu, yüksek okul veya üniversiteden mezun olan yabancılar,

d) 2510 sayılı İskân Kanunu’na göre muhacir, mülteci veya göçebe olarak kabul edilen yabancılar,

e) Avrupa Birliği üyesi ülke vatandaşları ile bunların Avrupa Birliği üyesi ülkelerin vatandaşı olmayan eş ve çocuklarına,

f) Yabancı devletlerin Türkiye’deki büyükelçilikleri ile konsolosluklarında ve uluslararası kuruluşların temsilciliklerinde görevli diplomat, idarî ve teknik personelin hizmetinde çalışanlar ile karşılıklılık ilkesi çerçevesinde olmak ve görev süresiyle sınırlı kalmak üzere Türkiye’de bulunan büyükelçilikler, konsolosluklar ve uluslararası kuruluşların temsilciliklerinde görevlendirilen diplomatların ve idarî ve teknik personelin eş ve çocuklarına,

g) Bilimsel ve kültürel faaliyetler amacıyla bir ayı aşan ve sportif faaliyetler amacıyla dört ayı aşan süre ile geçici olarak Türkiye’ye gelecek yabancılar,

h) Kanunla yetki verilen bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşlarınca sözleşme veya ihale usulleriyle mal ve hizmet alımı, bir işin yaptırılması veya bir tesisin işletilmesi işlerinde çalıştırılacak kilit personel niteliğindeki yabancılar,

Bu kanunda öngörülen sürelerle tâbi olmaksızın çalışma izni verilebilir.

Çalışma Ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı’na Verilen İzinlerin Türlerine Göre Dağılımı

Türkiye son dönemlerde uluslararası nüfus hareketlerine tanık olmaktadır. Türkiye, Sovyetler Birliği’ndeki ve Doğu Bloğundaki çözülmeden, Orta Doğu Bölgesindeki çatışmalardan ve neo liberal ekonomi politikalarının (ticarete serbestleşme, deregülasyon, özelleştirme vb.) yaygınlaşmasından dolayı göç akım-

larında bir geçiş noktası konumuna gelmiştir (Kıroğlu ve Tanyılmaz, 2007: 128).

Türkiye’nin çalışmak için tercih edilme nedenlerinin başında coğrafi yakınlığı, bürokratik yasal düzenlemelerin batı ülkeleri ile kıyaslanmayacak kadar az bulunması, komşularında yaşayan Türk kökenlilerin varlığı ve gelir farkları sayılabilir (Lordoğlu, 2007: 118).

Tablo 2: İzin Türleri Bazında Çalışma İzni Verilen Yabancılarla İlişkin İstatistik Bilgiler

İZİN TÜRÜ	2008	2009	2010
SÜRELİ İZİN	6.543	8.782	8.995
UZATMA	3.583	4.693	4.760
SÜRESİZ	32	26	33
SÜRESİZ UZATMA	75	57	68
İSTİSNAL İZİN	456	456	343
BAĞIMSIZ	16	9	2
TOPLAM	10.705	14.023	14.201

Kaynak: ÇSGB. 2010 Faaliyet Raporu, 2011: 43.

Tablo 2’den de görüldüğü gibi, çalışma izni verilen yabancıların sayısında artış meydana gelmiştir. ÇSGB’na, 2008 yılında toplam 10.705 kişi, 2009 yılında 14.023 kişi, 2010 yılında 14.201 kişi çalışma izni almıştır.

Tablo 2’ e göre, ÇSGB’ndan 2008 yılında 6.543 kişi süreli izin, 3.583 kişi uzatma, 32 kişi süresiz, 75 kişi süresiz uzatma, 456 kişi istisnai izin, 16 kişi bağımsız çalışma izni almıştır. Tablo 2’ e göre, ÇSGB’ndan 2009 yılında 8.782 kişi süreli izin, 4.693 kişi uzatma, 26 kişi süresiz, 57 kişi süresiz uzatma, 456 kişi istisnai izin, 9 kişi bağımsız çalışma izni almıştır. Tablo 2’ e göre, ÇSGB’ndan 2010 yılında 8.995 kişi süreli izin, 4.760 kişi uzatma, 33 kişi süresiz, 68 kişi süresiz uzatma, 343 kişi istisnai izin, 2 kişi bağımsız çalışma izni almıştır.

2010 yılında çalışma izni verilen yabancıların eğitim durumlarına göre dağılımı şöyledir: Yüksek Lisans ve Üstü 918 kişi, Üniversite 6.953 kişi, Yüksekokul 1.439, Lise 3.941, İlkokul 950 kişi. Çalışma izni alan ve kabul edilenlerin içinde eğitim durumları toplam içinde üniversite mezunları %49, lise mezunu % 27.8, yüksekokulu mezunu %10.1 düzeyindedir (ÇSGB., Çalışma Hayatı İstatistikleri, 2010:139).

2010 yılında eğitim durumuna bakıldığında alınan izinlerin önemli ölçüde nitelikli işlere yönelik mesleklerde yoğunlaştığını söylemek yanlış olmaz. Buradan

çıkarılacak bir başka sonuç da, ülkemizin ve ülkemiz işverenin nitelikli yabancı işgücüne duyduğu ihtiyacın var olduğudur.

Bağımsız çalışma izni verilirken, ikamet koşuluna ilave olarak, yabancıların çalışmasının ekonomiye katma değer yaratması, istihdam üzerinde olumlu etki yapması ve yabancıların icra edeceği faaliyet için yeterli miktarda gelire sahip olması koşulu da aranmaktadır (YÇİHKUY. m.39 ve m.40). 2008 ile 2010 yılları arasında bağımsız çalışma izni alan kişilerin sayısının azalmasının nedenleri, ekonomiye katma değer yaratamamaları, istihdam üzerinde olumlu etki yapamayacak olmaları, icra edeceği faaliyet için yeterli miktarda gelire sahip olamamaları şeklinde yorumlanabilir.

2010 yılında ülkemiz işgücü piyasasında toplam istihdamda 22.594 bin kişi yer almıştır (TİSK. İşgücü Piyasası Bülteni, Yıllık 2010:2). Tablo 2'de 2010 yılına bakıldığında toplam 14.201 yabancı işgücü piyasamızda yer almıştır.

2009 yılında ülkemiz işgücü piyasasında toplam istihdamda 22.213 bin kişi yer almıştır (TİSK. İşgücü Piyasası Bülteni, Ekim 2009:2). Tablo 2'de 2009 yılına bakıldığında toplam 14.023 yabancı işgücü piyasamızda yer almıştır.

2008 yılında ülkemiz işgücü piyasasında toplam istihdamda 22.213 bin kişi yer almıştır (TESK. Ekonomik Gelişmeler, Aralık 2008:3). Tablo 2'de 2008 yılına bakıldığında toplam 10.075 yabancı işgücü piyasamızda yer almıştır.

Bu verileri değerlendirdiğimizde, çalışma iznine sahip olan yabancıların istihdam edilenlere oranı ihmal edilebilecek kadar küçüktür.

Yabancılarla İlişkin Çalışma Yasakları

Türk mevzuatında, birçok iş, meslek ve sanat yabancılarla yasaklanmıştır. Bu yüzden, yabancılar Türkiye'de oldukça sınırlı alanlarda çalışma hakkına sahiptirler. Aşağıda incelenen kanun hükümlerinden de açıkça anlaşılacağı üzere yabancılar Türkiye'de oldukça sınırlı alanlarda çalışma hakkına sahiptirler.

- Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun⁷, yabancıların Türkiye'de doktorluk yapmalarını yasaklamış; her türlü sıhhi ve gayri sıhhi ku-

rumlarda kullanılacak doktorların Türk vatandaşı olması koşulunu getirmiştir (m.1). Kanun uyarınca dişçilik mesleği de Türk vatandaşları tarafından icra edilebilir (m.30). Hastabakıcılık, ebelik de Türk vatandaşlarının yapacağı meslekler arasındadır (m.47,63).

- Hemşirelik Kanunu⁸ uyarınca hemşirelik mesleği Türk vatandaşına ait bir meslektir (m.3).
- Hususi Hastaneler Kanunu⁹ ise yabancıların Türkiye'de özel hastane açmalarına imkan tanımakla beraber, bu hastanelerin mesul müdürlerinin Türk vatandaşı bir doktor olması şartını getirmiştir (m.9).
- Tababet Uzmanlık Tüzüğü¹⁰ uyarınca yabancı doktorlar Türkiye'de asistan olarak çalıştırılabilir ve eğitilebilirler. Tüzük, asistanlığı çalışma değil, öğrenim olarak ele almıştır.
- Eczacılık ve Eczaneler Hakkında Kanun¹¹ uyarınca Türkiye'de eczacılık yapmak için Türk vatandaşı olmak gereklidir (m.2).
- Veteriner Hekimliği Mesleğinin İcrasına, Veteriner Hekimleri Birliğinin ve Odalarının Teşekkül Tarzına ve Göreceği İşlere Dair Kanun¹² a göre, veterinerlik için Türk vatandaşı olma koşulu yer almaktadır (m.2).
- Gözlükçülük Hakkında Kanun¹³ da da numaralı gözlük camı satmak ve gözlükçülük unvanını kullanmak için Türk vatandaşı olma şartı yer almaktadır (m.1).
- Avukatlık Kanunu¹⁴ uyarınca da avukatlık mesleğine kabul için Türk vatandaşı olmak gereklidir (m.3).
- Noterlik Kanunu¹⁵ na göre, noter stajına kabul edilmek için Türk vatandaşı olmak şarttır (m.7).
- Basın Kanunu¹⁶ uyarınca gazetenin sorumlu müdürleri Türk vatandaşı olmalıdır (m.5).

8 RG, 1.3.1954, 8647.

9 RG, 5.6.1933, 2419.

10 RG, 18.4.1973, 14511.

11 RG, 24.12.1953, 8591.

12 RG, 18.3.1954, 8661.

13 RG, 4.1.1941, 4703.

14 RG, 7.4.1969, 13168.

15 RG, 5.2.1972, 14090.

16 RG, 24.7.1950, 7564.

7 RG, 14.4.1928, 863.

- Bazı Kurum ve Kuruluşların Korunması ve Güvenliklerinin Sağlanması Hakkında Kanun¹⁷ uyarınca özel güvenlik teşkilatında çalıştırılacak personelde Türk vatandaşı olma koşulu aranır (m.16).
- Gümrük Kanunu¹⁸na göre, gümrük müşavir yardımcısı olacak kişinin Türk vatandaşı olması koşulu vardır (m.227).
- Hakimler ve Savcılar Kanunu¹⁹ da, Türk vatandaşlığı esasından hareket etmiştir (m.8/a).
- Kooperatifler Kanunu²⁰kooperatif yönetim kurulu üyeliğine atanacak kişilerde Türk vatandaşı olma koşulunu aramıştır (m.56).
- Maden Kanunu²¹uyarınca maden hakları ancak Türk vatandaşlarına verilebilir (m.6).
- Sendikalar Kanunu²²na göre, sendika kurucusu olabilmek için Türk vatandaşı olmak gereklidir (m.5).
- Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu²³uyarınca seyahat acentalarının sorumlu müdürlerinin Türk vatandaşı olması zorunludur (m.9/III).
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu²⁴ meslek mensubu olabilmek için (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki 8. madde hükmü saklı kalmak kaydıyla) Türk vatandaşı olmak koşulunu aramıştır (m.4).
- Su Ürünleri Kanunu²⁵na göre, Türk vatandaşı olmayan kişilerin su ürünleri avcılığı yapmak üzere Türk karasularına ve iç sularına girmeleri ve bu sularda su ürünleri avcılığı yapmaları yasaktır (m.21).
- Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanununa²⁶göre, borsa komisyoncusu, borsa ajanı ve borsa simsarı ol-

mak için Türk vatandaşı olmak zorunludur (m.53). Menkul Kıymetler Borsalarının Kuruluş ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmeliğe²⁷göre, borsa komisyoncusu, borsa komisyonu yardımcısı ve borsa komisyonu temsilcisi olmak için de Türk vatandaşı olmak gereklidir (m.8,11).

- Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği Kanunu²⁸na göre, odalarda asli üye olabilmek için Türk vatandaşı olma şartı aranmaktadır (m.15). Ancak, bu kapsama girmeyen işlerde yabancı mühendis ve mimarlar, Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşleri alınarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca verilen çalışma izni ile çalıştırılabilirler (YÇİHK. m.35).
- Türk Uluslar arası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun²⁹a göre, Türk Uluslar arası Gemi Siciline tescil edilen gemilerde ve yatlarda donatanın uyruğuna bakılmaksızın kaptanın Türk vatandaşı olması esastır. Donatanın Türk vatandaşı olması halinde ise ayrıca diğer gemi ve yat personel sayısının en az %51'i için Türk vatandaşı olma şartı aranır (m.9).
- Sivil Havacılık Kanunu³⁰na göre, Türkiye içinde iki nokta arasında hava yolu ile ticari amaçla yolcu ve yük taşımak ancak Türk hava araçları ile yapılabilir³¹. Yabancı ülkeler ile Türkiye arasında hava ulaştırma hizmeti görececek yabancı uyruklu işletmelere uygulanacak hükümler, Türkiye'nin taraf olduğu ikili veya çok taraflı anlaşmalar uyarınca ve karşılıklık ilkesi göz önünde tutularak Ulaştırma Bakanlığınca saptanır (m.33).
- Türkiye Sahillerinde Nakliyatı Bahriye ve Limanlarla Karasuları Dahilinde İcraı Sanat ve Ticaret Hakkındaki Kanun³²a göre, Türkiye sahillerinin bir noktasından bir noktasından diğerine mal ve yol-

17 RG, 24.7.1981, 17410.

18 RG, 4.11.1999, 23866.

19 RG, 26.2.1983, 17971.

20 RG, 10.5.1969, 13195.

21 RG, 15.6.1985, 18785.

22 RG, 7.5.1983, 18040.

23 RG, 28.9.1972, 14320.

24 RG, 13.6.1989, 20194.

25 RG, 4.4.1971, 13799.

26 RG, 15.3.1950, 7457.

27 RG, 6.10.1984, 18537.

28 RG, 4.2.1954, 8625.

29 RG, 21.12.1999, 23913.

30 RG, 19.10.1983, 18196.

31 Kanunun 49. maddesi uyarınca bir daha aracının Türk aracı olabilmesi için, Türk kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşlar, dernekler, siyasi partiler, sendikalar veya vakıflar mülkiyetinde bulunan hava araçlarının idari organını oluşturan kişilerin Türk vatandaşı olması; Türk Ticaret Siciline kaydedilmiş ticaret şirketleri, kooperatifler ve bunların mülkiyetindeki hava araçları şirketi idare ve temsil etmeye yetkili olanların çoğunluğunun Türk vatandaşı olması ve şirket ana sözleşmesine göre oy çoğunluğunun Türk vatandaşlarında bulunması gereklidir.

32 RG, 29.4.1926, 359.

cu taşıma hakkı (kılavuzluk ve liman hizmetleri de dahil olmak üzere) sadece Türk bayrağı taşıyan gemi ve diğer araçlara aittir³³. Marmara Havzasında,

Boğazlarda, karasuları, körfez, liman ve koylarda, nehir ve göllerde her türlü deniz aracı ile yolcu ve yük taşımayı da yabancılara yasaklamıştır (m.2). Yabancıların yapması yasak olan diğer işler ise balık, istiridye, midye, sünger, inci, mercan ve sedef avcılığı; kum ve çakıl çıkarma işleri; dalgıçlık, arayıcılık, kılavuzluk, deniz bakkallığı; Türk deniz araçlarında kaptanlık, çarkçılık, katiplik, tayfalık ve amelelik; iskele ve rıhtım hamallığıdır (m.3). Hükümet, geçici olarak ve hiçbir hak temin etmemek şartıyla yabancı tahlisiye gemilerinin çalışmasına ve Türk tahlisiye gemilerinde yabancı uzman, kaptan ve tayfa istihdamına izin verebilir (m.4).

8. Sonuç

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve diğer mevzuat, Türk ve yabancı ayrımı yapmaksızın herkese çalışma hürriyeti tanımış bulunmaktadır. Fakat, devletler ve dolayısıyla Türkiye de, istemedikleri yabancı işçilerin ülkeye girişini önlemek ve işe girmede yerli işçilere öncelik tanımak amacıyla yabancıların çalışmaya başlamadan önce çalışma izni almasını zorunlu tutmaktadırlar. Türkiye’de de, bağımlı veya bağımsız olarak çalışmak isteyen yabancılar çalışmaya başlamadan önce çalışma izni almak zorundadır. Böylelikle, yabancı işçiler ve işverenler kontrol altına alınabilmeyecektir. Tablo 2 verileri çerçevesinde, genel olarak belirtilmesi gereken, Türkiye’ye çalışma amaçlı olarak gelmek isteyen yabancı işgücünün her geçen gün oransal olarak arttığıdır.

Ülkemizde, bazı işler Türk vatandaşlarına tahsis edilmiştir. Yabancılar, Türkiye’de kendilerine kanunen men edilmeyen işleri yapabileceklerdir. Türklere tahsis edilmemiş bir mesleğin icrasına izin verilmek suretiyle bu mesleklerde yabancıların çalıştırılması mümkün kılınmıştır.

33 Türk Ticaret Kanunu’nun 823.maddesine göre, yabancı gerçek kişiler bir Türk gemisine malik olamazlar. Tüzel kişiliğe sahip kuruluş ve derneklerin malı olan gemiler ise, idare heyetini teşkil eden kişilerin çoğunluğu Türk vatandaşı olduğu takdirde Türk gemisi sayılırlar. Maddeye göre, Türk Ticaret Siciline tescil edilmiş olan ticaret ortaklıklarının malı olan gemiler, şirket idare ve temsil etmeye yetkili olanların çoğunluğu Türk vatandaşı olmak ve şirket mukavelesine göre oy çoğunluğu Türk ortaklarda bulunmak, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıklarda ayrıca hisse senetleri nama yazılı ve başkasına devri şirket idare meclisinin iznine bağlı bulunmak şartıyla Türk gemisi sayılır.

YÇİHK’da belirtilen usul ve esaslara uymayan (çalışma izni olmayan, kısıtlama ve men kurallarına uymayan) yabancı kişi söz konusu işlerde çalışmışsa kendisi, çalıştırılmışsa kendisi ve işvereni / işveren vekili ile birlikte idari para cezası yaptırımına tabi tutulmaktadır.

Özetle, süreli çalışma iznine sahip yabancılara, diledikleri iş ve işyerlerinde çalışma özgürlüğü tanınmamaktadır. Süresiz çalışma iznine sahip yabancılar, yabancılara yasaklanan işler dışında, diledikleri işlerde çalışabileceklerdir. Bir işverene bağlı olmadan, bağımsız olarak çalışmak isteyen yabancılar ise, “bağımsız çalışma izni” olarak çalışma hakkını kullanabilmektedir. Bu iznin verilebilmesi için beş yıllık ikamet şartının aranmış olması, kanun koyucunun yabancıların bağımsız olarak çalışmalarına sıcak bakmadığını göstermektedir. İstisnai çalışma izni verilen yabancılar, kanundaki ikamete ve çalışmaya ilişkin süreler aranmadan, çalışma imkânı elde ederler. Bu durum, yabancıların çalışma özgürlüğü açısından önemli bir gelişmedir.

Sonuç olarak, yabancı işçilerin istihdamındaki amaç, söz konusu meslek alanında işverenin veya ülkenin, yabancı işgücüne duyduğu ihtiyacın giderilmesidir.

KAYNAKÇA

- ALTUĞ, Yılmaz (1971), Yabancıların Hukuki Durumu, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, s.8
- BERKİ, O. Fazıl, Devletler Hususi Hukuku, Cilt I-Tabiiyet ve Yabancılar Hukuku, Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara, s. 159.
- ÇELİKEL, Aysel., GELGEL, Günseli., (2005), Yabancıların Çalışma İzinleri, Ankara: Beta Yayınları.
- EKŞİ, Nuray, Yabancılar Hukukuna İlişkin Temel Konular, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, s.85.
- KIRAL, Halis., (2006), Yabancıların Türkiye’de Çalışma Esasları, Ankara: TİSK. Yayını
- KIROĞLU, M. Meryem., TANYILMAZ, Kurtar., (2007), Türkiye’de Göçmen İşçiler ve İşgücü Piyasası Üzerine Etkileri, İstanbul: Derin Yayınları.
- LORDOĞLU K. (2007) ,”Çalışma Hayatımızda Yeni Yabancılar: Bir araştırmanın Bazı Sonuçları ve Değerlendirmeler” Türkiye’de Yabancı İşçiler, Derin Yayınları , İstanbul s:83-128.
- TEKİNALP, Gülören., (2003) Türk Yabancılar Hukuku,

İstanbul: Beta Yayınevi

BAYHAN, Tevfik. (2010), Yabancıların Çalışma İzni Uygulamasında Yeni Düzenlemeler Neler Getiriyor?, MALİ Çözüm Dergisi, 97(2), 297-307. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/97malicozum/17%20tevfik%20bayhan.pdf> (20.04.2012)

ULUBEY, Raşit. (Mayıs 2009), Ülkemizde Çalışacak Yabancıların Çalışma İzinleri, Yaklaşım Dergisi, 197(1). http://www.yaklasim.com/anasayfa/bas_yay_tak/dergi/200905.htm (25.04.2012)

ÇSGB. 2010 Faaliyet Raporu., (Mart 2011). <http://www.csqb.gov.tr/csqbPortal/ShowProperty/WLP%20Repository/csqb/dosyalar/duyurular/faaliyet1> (20.04.2012)

ÇSGB. 2010 Çalışma Hayatı İstatistikleri (Aralık 2011), 167. http://www.csqb.gov.tr/csqbPortal/ShowDoc/WLP+Repository/csqb/dosyalar/istatistikler/calisma_hayati_2010 (20.04.2012)

TESK. Ekonomik Gelişmeler, (Aralık 2008). <http://www.tesk.org.tr/tr/guncel/soneko/0812.pdf> (20.04.2012)

TİSK. İşgücü Piyasası Bülteni, (Ekim 2009). <http://www.tisk.org.tr/download/shb/3070.pdf> (20.04.2012)

TİSK. İşgücü Piyasası Bülteni, (Yıllık 2010), 19. <http://www.tisk.org.tr/download/shb/3248.pdf> (20.04.2012)

TÜİK Haber Bülteni, Sayı:78, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=10796> (29.04.2012)

RG, 14.4.1928, 863.

RG, 1.3.1954, 8647.

RG, 5.6.1933, 2419.

RG, 18.4.1973, 14511.

RG, 24.12.1953, 8591.

RG, 18.3.1954, 8661.

RG, 4.1.1941, 4703.

RG, 7.4.1969, 13168.

RG, 5.2.1972, 14090.

RG, 24.7.1950, 7564.

RG, 24.7.1981, 17410.

RG, 4.11.1999, 23866.

RG, 26.2.1983, 17971.

RG, 10.5.1969, 13195.

RG, 15.6.1985, 18785.

RG, 7.5.1983, 18040.

RG, 28.9.1972, 14320.

RG, 13.6.1989, 20194.

RG, 4.4.1971, 13799.

RG, 15.3.1950, 7457.

RG, 6.10.1984, 18537.

RG, 4.2.1954, 8625.

RG, 21.12.1999, 23913.

RG, 19.10.1983, 18196.

RG, 29.4.1926, 359.

TÜRKİYE’DE DEVLET BORÇLARININ YILLAR İTİBARIYLA SEYRİ

S. Ecem PEHLİVANOĞLU*

Fikret IŞIK**

ÖZET

Devletler de şahıslar gibi borçlanma faaliyetleri sürdürürler. Genel olarak devletler bütçe açıkları, kalkınma finansmanı, borç ödeme nedenlerinden ötürü borçlanabilecekleri gibi borçlanmayı bir maliye politikası aracı olarak da kullanabilirler. Devletlerin borçlanma ihtiyacı, yurt içi ya da yurt dışı kaynaklardan giderilebilir. Dış borçlar, alındıkları zaman milli gelirde artışı sağlamakta, iç borçlar ise yurt içi tasarruflardan sağlandığı için böyle bir etki söz konusu olmamaktadır. Devlet iç borç stokunun büyüklüğü; yüksek enflasyon ve gelir dağılımı dengesizliği başta olmak üzere birçok ekonomik sorunun oluşumu üzerinde etkili olmaktadır. Yüksek iç borç düzeyi fiyat istikrarını bozmakta, ekonomik büyümeyi engellemekte ve uzun dönemli makroekonomik politikaların uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Veriler göstermektedir ki Türkiye’nin toplam borç stoku önemli ölçüde artarken borç stokunun GSYH’ya oranı da azalmaktadır. Kamu borçlarındaki oransal azalışın aksine özel sektör borçları çok hızlı bir artış göstermektedir. Özel sektör borçlarının hazine kefaletine sahip olduğu gerçeği göz önüne alınmalıdır. Ayrıca iç borç stokunu elinde bulunduranlar incelendiğinde, yabancı bankalar ve yurtdışı yerleşiklerin payının artmakta olduğu son derece dikkat çekicidir.

Anahtar Kelimeler: Devlet Borçlanması İç Borçlar, Dış Borçlar, Faiz Oranı

ABSTRACT

Governments borrow money to cover budget deficits, finance government development, pay back government liabilities and to sustain fiscal policy. Governments meet their financing needs from domestic or foreign sources. When government borrows from foreign sources, external debt exists. External debt rises national income whereas domestic debt does not have such an effect since it is funded by national savings. Higher domestic debt volumes cause many economic issues such as high inflation and uneven distribution of income. Higher domestic debt levels also negatively affect price stability, economic growth, and complicate long term macroeconomic policy implementation. Data shows that Turkey’s total outstanding debt levels have increased significantly in the last decade whereas debt to GDP ratio has gone down. Although government’s portion in total debt stock has decreased, Treasury’s bail on borrowed money is not eliminated as private sector borrowing has significantly increased. Another interesting finding of the study is that, among debt holders, foreign bank and nonresidents’ holding portions in Turkey’s domestic debt have significantly increased.

GİRİŞ

Borçlanma konusu maliye, kamu yönetimi, iktisat başta olmak üzere sosyal bilimlerin en ilgi

* Bosch Termoteknik Isıtma ve Klima San. Tic. A.Ş., Yönetim Muhasebesi Kontrolörü

** Giresun Üniversitesi Dereli Meslek Yüksekokulu, Öğretim Görevlisi

çekici konularından olmuştur. Borçlanma özü itibarıyla kendiliğinden önemli olduğu gibi, borçlanmayla ilgili faktörlere göre de ayrı ayrı ele alınan bir konudur. Çünkü bir borç ilişkisinde borcu alan tarafın özellikleri de, borcu veren tarafın özellikleri de meseleye farklı boyutlar kazandırabilir. Öte yandan alınan borçla ilgili borcun miktarı, vade ve faiz yapısı gibi özellikler de bir o kadar önemli noktalardır.

Biz bu çalışmada özellikle devlet iç borçlanma senetleri olmak üzere ülkemizin borç yapısıyla ilgili bazı noktaları ele almaya çalışacağız.

1. DEVLET NİÇİN BORÇLANIR

Bir borçlanma ilişkisinin temelinde borç alanın fon ihtiyacı, borç verenin ise fon fazlalığı vardır. Devletin borçlanma nedenlerini genel olarak bütçe açıkları, kalkınmanın finansmanı, olağanüstü giderlerin finansmanı, kamu gelirlerinin zaman bakımından denkleştirilmesi, borç ödemek için borçlanma, maliye politikası aracı olarak borçlanma olarak sıralayabiliriz. (Tekin ve Tosunoğlu, 2012, s.8)

Borçlanmanın iç ve dış borçlanma şeklindeki dağılımı da o ekonomi için bazı ipuçlarına işaret edebilir. Piyasa derinliğine sahip bir ekonomide esasen ülke içi kaynaklara öncelik verilir.

Devletler birbirinden farklı birçok nedenden dolayı iç borçlanmaya başvurabilmektedir. Devletlerin iç borçlanmaya yönelmesinin başlıca nedenleri şu şekilde sıralanabilir: (Tekin ve Tosunoğlu, 2012, s.32)

- Mevcut vergi oranlarını artırma ve yeni vergiler koyma imkânlarının siyasi, ekonomik ve sosyal sebeplerle sınırlı olması durumlarında,
- Devlet gelir ve giderleri arasında yer ve zaman bakımından ortaya çıkan uyumsuzlukları gidermek için,
- Normal gelir kaynakları ile ödenemeyen, vadesi gelmiş iç borcun ödenmesi amacıyla,
- Kamu kuruluşlarının finansman ihtiyaçlarının karşılanması ve kamu kesimi finansman açıklarının kapatılması için,
- Ekonomide ortaya çıkan dengesizliklerle mücadele edebilmek için bir mali politika aracı olarak,
- Uluslararası piyasalarda yaşanan olumsuz ekonomik şartlar dolayısıyla dış piyasalardan fon bulma

imkânının olmaması durumlarında iç borçlanmaya başvurulabilmektedir.

2. DEVLET BORÇLARI

Devletlerin borçlanma ihtiyacı, yurt içi ya da yurt dışı kaynaklardan giderilir. Bunların nedenleri ve miktarları birçok nedene bağlı olarak değişiklik gösterir. Borçların ekonomik etkileri, öncelikle borcun elde edildiği kaynağa göre farklılık gösterir. Bu nedenle araştırmalarda iç ve dış borçlar ayrı ayrı ele alınarak ekonomik büyüme üzerindeki etkileri incelenmektedir. (Çevik Kırıcı ve Cural, 2013, s.117).

Kamu borçlarının önemi, onun yalnızca nominal hacmiyle ölçülmez. Kamu borçlarının diğer sosyal ve ekonomik göstergelerle oluşturduğu rasyolar kadar; kaynaklarına, vadelerine, döviz cinsine, faiz oranına göre dağılımı gibi unsurlar da önem oluşturmaktadır. Nitekim Edwards (2002) Nikaragua'nın kamu borç stokunu analiz ederken kullandığı sürdürülebilirlik koşulu ile kamu borç stokunu homojen, tekil bir varlık olarak görmeyip onu belli başlı parçalara ayırmaktadır. (Inan, 2003, s.21)

Kamu borçlarının iç ve dış kaynaklardan alınmalarına göre ekonomik etkileri farklı olmaktadır. İç ve dış borçlar arasındaki bir diğer farklılık, bu borçların milli gelire etkisi yönündendir. Dış borçlar, alındıkları zaman milli gelirde artışı sağlamakta, iç borçlar ise yurt içi tasarruflardan sağlandığı için böyle bir etki söz konusu olmamaktadır. Dış borçlar, ulusal tasarruflarla gerçekleştirilmeyecek yatırımların finansmanına katkı sağladıklarından milli geliri artırır. Buna karşılık geri ödendiğinde milli gelirde bir azalışa yol açarlar. İç borçlar ise alındığı ve ödendiği zamanlarda sadece milli gelirin dağıtımına etki etmekte, miktarında bir değişiklik olmamaktadır. (Tekin ve Tosunoğlu, 2012, s.3)

2.1 Devlet İç Borcu

Borçlanma, belli bir süre sonra ödenmek üzere para ve/veya benzeri değerli şeylerin ödünç alınmasıdır. Borçlanma, eldeki kaynakların yetersizliğinden dolayı kişi veya kurumlardan kaynak teminidir. Devlet borcu ise devlet veya benzeri kamu tüzel kişileri tarafından akdolunan borçtur. Devlet borcu; devletin, bir takvime göre, önceden belirlenen hakların sahiplerine faiz ve/veya anapara ödemeleri yapmasına ilişkin yasal bir yükümlülüğüdür. (Tekin ve Tosunoğlu, 2012, s.3)

Borcu veren kişi veya kurumların ülke içinden olması durumunda iç borç, ülke dışından olması durumunda ise dış borç tanımlaması karşımıza çıkmaktadır.

İç borçlar büyük oranda hazine bonosu ve devlet tahvillerinden oluşur. Vadeleri bir yıldan kısa olan borçlanmalar hazine bonosu, bir yıldan uzun olan borçlanmalar ise devlet tahvili aracılığıyla yapılmaktadır.

Ülkemizde devlet adına borçlanma ilişkilerini 4749 sayılı “Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” uyarınca Hazine Müsteşarlığı yürütmekte ve takip etmektedir. Kamu borçlanmasıyla ilgili temel yasa niteliğindeki bu kanuna göre devlet iç borcu “Müsteşarlık tarafından yurt içinde ihraç olunan Devlet iç borçlanma senetleri, Hazine-nin geçici nakit ihtiyacını karşılamak için yurt içi piyasalardan yaptığı borçlanmalar ve senede bağlı olup olmadığına bakılmaksızın Müsteşarlık tarafından üstlenilen her türlü mali yükümlülükler” olarak tanımlanmıştır.

Devlet iç borç stokunun büyüklüğü; yüksek enflasyon ve gelir dağılımı dengesizliği başta olmak üzere birçok ekonomik sorunun oluşumu üzerinde etkili olmaktadır. Yüksek iç borç düzeyi fiyat istikrarını bozmakta, ekonomik büyümeyi engellemekte ve uzun dönemli makroekonomik politikaların uygulanmasını zorlaştırmaktadır. İç borç stokundaki artışın bu etkilerinin yanı sıra iç borç stokunun vadesinin kısa olması ve faiz yükünün yüksekliği de borçların sürdürülebilirliği tartışmalarını beraberinde gündeme taşımaktadır. (Ulusoy ve Cural, 2012, s.2).

2.1.1 Devlet İç Borçlanma Senetlerinin Yıllar İtibariyle Gelişimi

Devlet iç borçlarının yıllar itibariyle artışı Tablo 1’de verilmiştir.

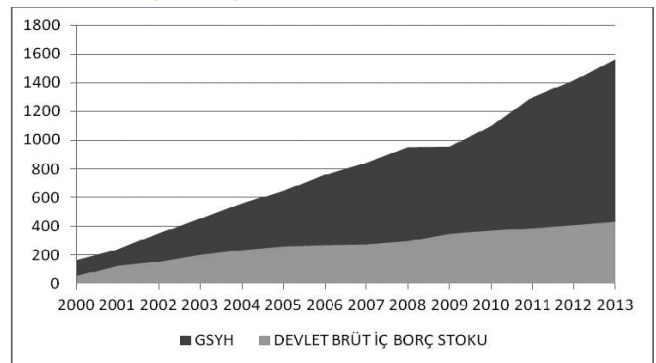
TABLO 1: DEVLET NET BORÇ STOKU (Milyon TL)

	DEVLET BRÜT İÇ BORÇ STOKU	DEVLET BRÜT DIŞ BORÇ STOKU	DEVLET BRÜT TOPLAM BORÇ STOKU	DEVLET NET TOPLAM BORÇ STOKU	DEVLET NET TOPLAM BORÇ STOKU / GSYH (%)
2000	54,5	31,3	85,8	71,8	43,1
2001	125,6	63,9	189,6	159,4	66,4
2002	155,2	102,0	257,2	215,6	61,5
2003	202,1	95,6	297,7	251,0	55,2
2004	235,1	97,9	333,0	274,6	49,1
2005	259,8	91,5	351,3	270,3	41,7
2006	268,3	97,6	365,9	258,2	34,0
2007	273,3	82,3	355,5	248,4	29,5
2008	295,8	112,4	408,2	268,0	28,2
2009	347,4	118,3	465,7	309,9	32,5
2010	368,9	128,2	497,1	317,8	28,9
2011	387,6	158,9	546,4	290,0	22,3
2012	408,4	154,5	562,8	240,6	17,0
2013	430,9	193,0	623,9	198,3	12,7

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı

Tablo 1 incelendiğinde nominal olarak iç ve dış borçların arttığını, toplam borç içinde iç borçların payının önemli ölçüde arttığını, öte yandan borç stokunun GSYH’ya oranının düzenli olarak azaldığını görmekteyiz. Bunun nedeni yıllar itibariyle GSYH büyümesidir.

GRAFİK 1 İÇ BORÇ STOKU VE GSYH (MİLYON TL)



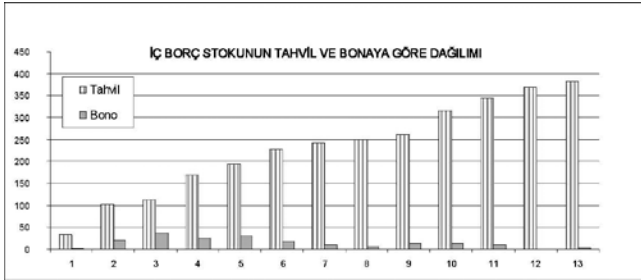
2.1.2 İç Borç Stoku Yapısı

Yıllar itibariyle iç borç stokunun yapısı Tablo 2’de verilmiştir.

TABLO 2: İÇ BORÇ STOKLARI İÇİNDE BONO VE TAHVİL PAYLARI

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Toplam													
İç Borç Stoku	36	122	150	194	224	245	251	255	275	330	353	369	387
Tahvil	27	40	52	106	135	176	199	214	235	299	341	366	381
Bono	2	18	37	25	30	18	10	6	14	14	10	0	4
Nakit Dışı	7	64	61	64	59	51	43	35	26	17	2	2	2

İç borç stokları içinde bono ve tahvil paylarının dağılımı, borcun vadesi açısından önem kazanmaktadır. Zira hazine bonoları ihraç tarihleri itibarıyla bir yıldan kısa vadeli, devlet tahvilleri ise bir yıldan daha uzun vadeli borçları göstermektedir. Tablo incelendiğinde iç borçlar içinde bonoların payı azalırken, tahvilin payı düzenli olarak artış göstermektedir.

GRAFİK 2: İÇ BORÇ STOKUNUN TAHVİL VE BONOYA GÖRE DAĞILIMI

2.1.3 İç Borç Stokunun Vade Yapısı

Yıllar itibarıyla iç borç stokunun vade yapısı Tablo 3'de verilmiştir.

TABLO 3: İÇ BORÇ STOKUNUN VADE YAPISI (%)

	2001	2003	2005	2007	2009	2011
GENEL TOPLAM	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
NAKDEN SATILAN	47.4	67.1	79.3	86.4	94.9	99.3
TAHVİL	32.9	54.4	72.0	84.0	90.7	99.3
1 Yıl	3.0	0.1	1.1	1.3	1.5	0.0
Kırk Vade Vade (1 Yıl- 2 Yıl)	4.6	29.9	37.5	29.5	26.0	22.9
2 Yıl	0.7	8.2	2.8	5.5	0.0	2.2
Kırk Vade (2 Yıl- 3 Yıl)		0.0	0.0	0.6	0.9	9.8
3 Yıl	4.1	9.2	10.7	5.6	2.5	4.1
4 Yıl	10.7	4.4	3.0	4.4	4.8	3.0
5 Yıl	3.3	2.5	15.8	31.5	49.0	36.0
6 Yıl	-	-	0.0	5.6	6.0	21.3
BONO	14.5	12.7	7.3	2.4	4.3	0.0
NAKİT DIŞI SATILAN	52.6	32.9	20.7	13.6	5.1	0.7

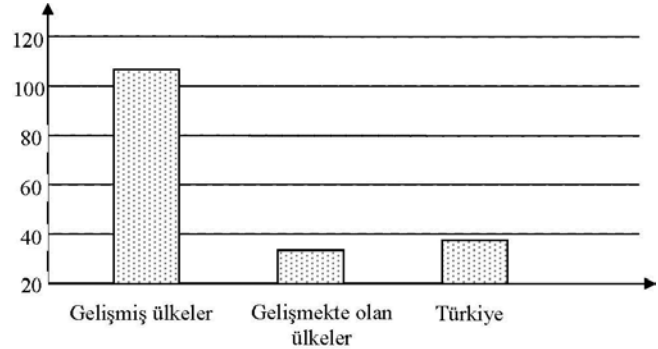
Kaynak: Hazine Müsteşarlığı

Tablo 4'de görüldüğü üzere, borç stokunun GSYH'ya oranı Türkiye'den daha yüksek durumda olan ülkelerde faiz oranları ülkemizden oldukça düşük durumdadır. Bunun nedeni Türkiye'deki borcun vade yapısının kısa vadeli olmasından kaynaklanmaktadır.

TABLO 4: BAZI ÜLKELERDE BORÇ VE FAİZ ORANLARI

2010	Türkiye	İspanya	İtalya	Yunanistan
Genel Devlet Borç Stoku (% GSYH)	43,2	61,0	118,4	144,9
Nominal Kısa Dönem Faiz Oranları	7,6	0,8	0,8	0,8
Nominal Uzun Dönem Faiz Oranları	9,6	4,3	4,0	9,1

Kaynak: Avrupa Birliğine Üye ve Aday Ülkelerde Temel Makroekonomik Göstergeler, Avrupa Birliği Genel Sekreteri, Kasım 2011, Ankara

GRAFİK 3: KAMU BORÇ STOKU, 2012 (KAMU BORÇ STOKU / GSYH)

Kaynak: IMF Dünya Ekonomik Görünümü, Ekim 2012, Kalkınma Bakanlığı, 2013 Yılı Programı

2.1.4 İç Borç Stokunu Elinde Bulunduranlar

İç borç stokunu oluşturan menkul kıymetleri elinde bulunduranların dağılımı Tablo 5'de verilmiştir.

TABLO 5: İÇ BORÇ STOKUNUN ELİNDE BULUNDURANLARA GÖRE DAĞILIMI

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1. YURTIÇİ YERLEŞİKLER	92.9	89.7	86.4	86.6	89.7	91.4	87.5	82.7	76.8
Bankacılık Kesimi	44.9	47.0	49.1	51.7	54.9	63.4	62.9	56.7	50.5
Kamu Bankaları	25.6	23.7	24.2	23.4	26.0	26.9	25.7	24.0	20.3
Özel Bankalar	17.9	21.2	21.5	23.4	23.3	30.8	30.7	25.9	23.9
Yabancı Bankalar	1.0	1.5	2.9	4.1	4.9	4.9	5.5	5.7	5.1
Kalkınma ve Y. Bankaları	0.4	0.7	0.6	0.8	0.7	0.8	1.0	1.1	1.2
Banka Dışı Kesim	40.4	35.8	30.4	28.9	30.3	25.7	22.6	24.1	24.4
Gerçek Kişiler	14.4	10.5	8.8	5.9	5.5	2.9	1.5	1.6	0.7
Tüzel Kişiler	19.0	17.3	18.1	18.5	19.8	18.5	17.0	18.7	19.8
MKYF	6.9	8.0	3.5	4.5	5.0	4.2	4.1	3.8	3.9
TCMB	7.6	6.8	6.9	6.0	4.5	2.3	2.0	2.0	1.9
2. YURTDIŞI YERLEŞİKLER	7.1	10.3	13.6	13.4	10.3	8.6	12.5	17.3	23.2
TOPLAM	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Kaynak: TCMB

İç borç stoku, borç kaynaklarına göre incelendiğinde bankacılık kesiminin payının 2004-2009 arasında sürekli artış gösterdiği, toplamda % 18 düzeyindeki bu artışın 2010'a kadar devam ettiğini, 2010'dan sonra gerilemeye başladığını görmekteyiz. 2012 yılı itibarıyla bankacılık kesimi, iç borç stokunu elinde bulunduranlar arasında % 50,5 ile ilk sırada yer almaktadır. Ayrıca kamu bankalarının payının azalırken, özel bankaların payının arttığı da göze çarpmaktadır. 2004 yılında % 40,4 olan banka dışı kesimin payı da genel olarak düzenli bir azalışla 2012 yılında % 24,4'e gerilemiştir.

Tabloda kanımızca en dikkat çekici veri, yabancı bankaların ve yurtdışı yerleşiklerin payındaki artışlardır. 2004 yılında % 1 olan yabancı banka payı, 5 kat artarak 2012 yılında % 5'e yükselmiştir. Benzer şekilde yurtdışı yerleşiklerin payı aynı dönemde düzenli bir artışla 3 kat yükselerek % 7,1'den % 23'e çıkmıştır. Yurtdışı yerleşiklerin payındaki artış 2008 ve 2009 yıllarında genel seyrin aksine azalış göstermiştir. Bu azalış kanımızca bu yıllardaki küresel finans kriziyle ilişkilidir.

Dikkat çekici bir başka veri ise, 2002 yılında 15 olan yabancı banka sayısı 2010'da 17'ye yükselirken, 2002 yılında 206 olan yabancı banka şube sayısı 2010 yılında 2096'ya yükselmiştir.

TABLO 6: BANKA VE ŞUBE SAYILARINA İLİŞKİN GELİŞİM

	2002		2010	
	Banka	Şube	Banka	Şube
Kamu Bankaları	3	2.019	3	2.744
Özel Bankalar	20	3.659	11	4.582
Fondaki Bankalar	2	203	1	1
Yabancı Bankalar	15	206	17	2.096

Kaynak: Türkiye Bankalar Birliği

Kalkınma ve yatırım bankalarının yüzde 93'ü; kamu bankalarının yüzde 78'i yerleşiklere ait iken; özel bankalarda bu oran yüzde 48'dir. Yerleşik olmayanların yabancı bankaların öz kaynaklarındaki payı yüzde 99; özel bankalarda yüzde 18,4 ve kalkınma ve yatırım bankalarında yüzde 3,2 düzeyindedir.

2.1.5 DİBS Faiz Oranları ile İç Borç Stoku İlişkisi

Borçlanma araçlarının faiz oranı ile talepleri arasında, diğer faktörler veri iken doğrusal bir ilişki vardır. Bir borç ilişkisinde faiz oranının dışında talebi belirleyen başka birçok faktör bulunabilir. Devlet iç borçlanma senetlerini ele aldığımızda, senetleri ihraç eden kurumun ödeme gücüyle ilgili algı veya senedin düzenlendiği para birimiyle ilgili beklentiler talep üzerinde oldukça etkili olmaktadır. Borçlanma araçlarını ihraç eden kuruma ilişkin algıları etkileyen faktörlerin başında ise güven ve istikrar gelmektedir.

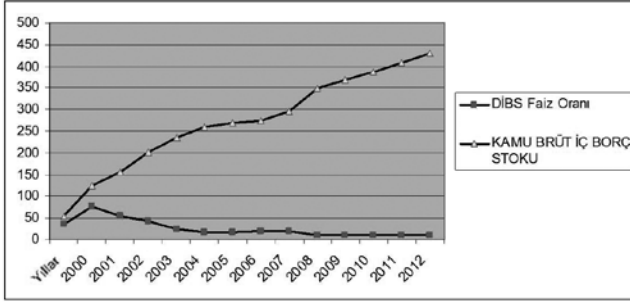
DİBS faiz oranı ve devlet brüt iç borç stoku rakamları Tablo 8'de verilmiştir

TABLO 8: DİBS FAİZ ORANI VE DEVLET BRÜT İÇ BORÇ STOKU

YILLAR	DİBS FAİZ ORANI	DEVLET BRÜT İÇ BORÇ STOKU
2000	36.6	54.5
2001	75.9	125.6
2002	56	155.2
2003	42.7	202.1
2004	24.8	235.1
2005	16.6	259.8
2006	17.5	268.3
2007	18.7	273.3
2008	19.1	295.8
2009	10.3	347.4
2010	8.9	368.9
2011	10	387.6
2012	8.5	408.4
2013	9.2	430.9

Kaynak : Hazine Müsteşarlığı

GRAFİK 4: DİBS FAİZ ORANI İLE DEVLET BRÜT İÇ BORÇ STOKU İLİŞKİSİ



Tablo ve grafik birlikte incelendiğinde, DİBS faiz oranlarındaki azalmanın aksine, DİBS'lerde önemli bir artış gözlenmektedir. Bu durum, gelişmiş ülkelerin borç stokları ile faiz oranları arasındaki ilişkiyle tutarlılık göstermektedir. Bu tablo iki farklı şekilde okunabilir. Bunlardan ilki, bu veriler hazineye duyulan güvenin bir göstergesi olarak sunulabilir. Ayrıca aynı doğrultuda piyasa derinleşmesinin, yani fon fazlasına sahip yatırımcıların artmasının bir sonucu olarak kabul edilebilir. Diğer yorumlama yaklaşımı ise, artan kamu finansman açığının kapatılabilmesi ve borç çevriminin devam ettirilebilmesi için sürekli daha fazla iç borca başvurulması şeklinde olabilir.

3. DEVLET DIŞ BORCU

Türkiye açısından uzun yıllardan beri bir tehdit unsuru olarak görülen borçlanma sorununun kökeni, Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemine kadar uzanmaktadır. Özellikle alınan dış borçların geri ödenmesinde yaşanan darboğazlar, Cumhuriyetin ilk yıllarında Türkiye'nin ağır borç bunalımı yaşamasına neden olmuştur. Günümüze kadar devam eden borçlanma süreci borçlanmanın kaynağı, vadesi, alacaklısı, faiz maliyeti, vb. kriterler açısından belli dönemlerde önemli değişikliklere uğramıştır. Bu değişikliklerin borçlanmanın iktisadi, mali ve sosyal etkilerinde farklılıklara neden olduğu söylenebilir. (Yavuz, 2014, s.2)

4749 sayılı kanuna göre devlet dış borcu "Müsteşarlık tarafından; herhangi bir dış finansman kaynağından belirli bir itfa planına göre geri ödenmek üzere sağlanan finansman imkânları ile borç üstlenimi ve Hazine garantileri kapsamında üstlenilen her türlü mali yükümlülüğü" olarak tanımlanmıştır.

Dış borçlanma, büyük ölçüde, yurt içi tasarrufların ekonomik büyüme ve kalkınmayı arzu edilen seviye-

ye ulaştıracak yatırımları finanse etmekte yetersiz olmasından kaynaklanmaktadır. Tasarruf ve buna bağlı olarak yatırım yetersizliği bütün ekonomide olabileceği gibi sadece özel sektörde ya da kamu sektöründe olabilmektedir. Dolayısıyla dış borçlanma sermaye piyasalarının serbestliğine bağlı olarak hem kamu hem de özel sektör tarafından yapılabilir. (Kırcı Çevik ve Cural, 2013, s.120).

Tablo 9'da Türkiye'nin yıllar itibarıyla brüt dış borç stoğu verilmiştir.

TABLO 9: TÜRKİYE BRÜT DIŞ BORÇ STOKU (Milyon ABD Doları)

	KAMU SEKTÖRÜ (I)	TCMB (II)	ÖZEL SEKTÖR (III)	TÜRKİYE BRÜT DIŞ BORÇ STOKU (I+II+III)	TÜRKİYE BRÜT DIŞ BORÇ STOKU / GSYH (%)
2000	50,081	14,090	54,431	118,602	44.7
2001	47,129	24,351	42,112	113,592	57.7
2002	64,533	22,003	43,056	129,592	56.2
2003	70,844	24,373	48,941	144,157	47.3
2004	75,668	21,410	64,099	161,177	41.3
2005	70,411	15,425	84,978	170,814	35.5
2006	71,587	15,678	121,062	208,327	39.6
2007	73,525	15,801	160,976	250,303	38.6
2008	78,306	14,066	188,791	281,163	37.9
2009	83,482	13,162	172,486	269,130	43.6
2010	89,081	11,565	191,165	291,810	39.9
2011	94,281	9,334	200,270	303,884	39.3
2012	104,023	7,088	227,198	338,309	43.0
2013	115,976	5,234	267,033	388,243	47.3

Kaynak : Hazine Müsteşarlığı

Tablo 9 incelendiğinde kamu borçlarındaki artışın göreceli olarak yavaş bir seyir izlerken, özel sektör borçlarının önemli ölçüde hızlı bir şekilde arttığı görülmektedir. Özel sektör borçlarının hazine kefaletinde olması nedeniyle, kamu borcuyla birlikte ele alınması gerekmektedir.

SONUÇ

Toplam borç stokumuzda önemli ölçülerde bir artış bulunmaktadır. Borç stokunun GSYH'ya oranındaki azalış da bir o kadar önemli boyuttadır. Kamu borçlarındaki bu oransal azalışın aksine özel sektör borçları çok hızlı bir artış göstermektedir. Özel sektör borçlarının hazine kefaletine sahip olduğu gerçeği göz önüne alınmalıdır. Ayrıca iç borç stokunu elinde bulunduranlar ele alındığında, yabancı bankalar ve yurtdışı yerleşiklerin payının artmakta olması dikkat çekici bir

durumdur.

KAYNAKÇA

ÇEVİK KIRCI, N., & CURAL, M. (2013). İç borçlanma, dış borçlanma ve ekonomik büyüme arasında nedensellik ilişkisi: 1989-2012 Dönemi Türkiye örneği. Maliye Dergisi, (165), 115.

İnan, E. A. (2003). Kamu Borç Stokunun Sürdürülebilirliği ve Türkiye. Bankacılar Dergisi, 46, 15-37.

Tekin, F., Tosunoğlu, Ş. (Ed.) (2012). Devlet Borçları, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir

Ulusoy, A., & Cural, M. (2012). Türkiye’de 1980 sonrası dönemde iç borçların sürdürülebilirliği. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 2, Sayı 4, 2006, ss. 1–21.

Yavuz, H. (2014) Türkiye’de Kamu Borcunun Gelişimi: 2000 Sonrası Dönem Analizi, <http://pesar.org/sites/default/files/kamu.borcunun.gelisimi.pdf> Erişim tarihi: 16.05.2014

Hakemsiz Yazılar



Opinion Papers



5520 SAYILI KVK AÇISINDAN İSTİSNA VE İNDİRİM UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR*

Nadir GÜLHAN
E. Hesap Uzmanı (Vergi Müfettişi)

Giriş

Bu çalışmanın amacı; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)"nda düzenlenen istisna ve indirimleri tümüyle ele almak yerine; uygulamada sık karşılaşılanlara ilişkin özellik arz eden ve tartışmalı olduğunu düşündüğümüz noktalara değinmek; ayrıca gerek idari izahatlar gerekse yargı kararları çerçevesinde bu noktalara ilişkin açıklama ve değerlendirmeleri bir araya getirmektir.

İstisnalara İlişkin Özellik Arz Eden Durumlar

a) İştirak Kazançları İstisnası

KVK' nun 5-1/a maddesinde tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançlarının vergiden müstesna olduğu belirtilmiş olup, fonların katılma belgeleri ve yatırım ortaklıklarından elde edilenleri bu madde kapsamında değerlendirilmemektedir. Fon ve yatırım ortaklıklarına ilişkin bu sınırlama 6322 sayılı Kanun'la tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarını da kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmiştir. Ancak girişim sermayesi fon ve yatırım ortaklıkları açısından bu istisnanın uygulanması mümkün değildir.

Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançlarını elde edilen kurumun tam veya dar mükellef olmasının ise istisna bakımından bir önemi bulunmamaktadır.

b) Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

KVK'nın 5-1/b maddesinde sayılan şartları sağlayan yurt dışı iştirak kazançları vergiden müstesnadır. İstisnadan yararlanabilmek için;

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dâhil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemi-ne ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

İstisna kapsamında dikkat edilmesi gereken bir unsur, istisna kazanç kapsamında yurt dışında ödenen bir vergi bulunması durumunda bu verginin KVK'nın 33'üncü maddesi kapsamında mahsup edilemeyeceğidir. Ancak bu madde kapsamında istisnaya konu olmayan yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin ödenen vergiler mahsup (KVK'nın 33'üncü maddesinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde olmak kaydıyla) edilebilir.

* Bu makaledeki görüşler yazarına ait olup, çalıştığı Kurum'u bağlamaz.

Konuya ilişkin bir diğer özellik arz eden durum ise, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmamasıdır. Bu şirketin kurulmasının zorunlu olmaması ya da inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi dışındaki faaliyetler için kurulmuş olması durumunda istisna hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

c) Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası

KVK'nın 5-1/c maddesi uyarınca, tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin;

- Yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye'de tam mükellef olmaması,
- Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak etmesi
- Satışa konu iştirak hisselerini, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifinde tutmuş olması gerekmektedir.

Bu madde kapsamında en az iki tam yıl süreyle (730 gün) elde tutulan tüm yurt dışı iştiraklerin (iştirak oranına ve iştirakin statüsüne bakılmaksızın) elden çıkarılmasından sağlanan kazançların tamamı bu istisnadan faydalanabilecektir.

d) Emisyon Primi İstisnası

KVK'nın 5-1/ç maddesi ile anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değerin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

İstisna, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır.

Emisyon primine konu pay ihracına ilişkin olarak katılan giderlerin ise KVK'nın 5-3 maddesinde yer alan istisna kazançlara ilişkin giderlerin istisna kazançlardan indirimi mümkün değildir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken durum, pay ihracına ilişkin giderlerin tamamının değil yalnızca emisyon primine isabet eden kısmının istisna dışı kazançtan indirilemeyeceği, itibari değere isabet eden giderlerin indiriminin KVK'nın 8-1/a maddesinde yer alan açık hüküm uyarınca mümkün olduğudur.

Örneğin, itibari değeri 2 TL olan hisse senetlerinden 1.000.000 adet ihraç edilmiş ve ihracın birim fiyatı 3 TL olarak gerçekleşmiş, bu ihraç işlemine ilişkin toplam 60.000 TL gidere katlanılmış olsun. İhraç işlemi (3 TL x 1.000.000=) 3.000.000 TL olarak gerçekleşmekle birlikte bunun [(3 TL-2 TL) x 1.000.000=] 1.000.000 TL'lik kısmı emisyon primidir. Dolayısıyla toplam 60.000 TL giderin (1.000.000 TL / 3.000.000 TL x 60.000 TL=) 30.000 TL'lik kısmı istisna dışı kurum kazancından indirilemeyecek olup, bu tutarın dışında kalan ve hisse senedi ihracının itibari değere isabet eden kısmı olan 40.000 TL, KVK'nın 8-1/a maddesi uyarınca vergiye tabi kazançtan indirilebilecektir.

Emisyon primi istisnası kayıt düzeni itibarıyla diğer istisnalardan farklılık arz etmekte olup, söz konusu kazanç muhasebe uygulamasında dönem içerisinde

“İstisna kapsamında dikkat edilmesi gereken bir unsur, istisna kazanç kapsamında yurt dışında ödenen bir vergi bulunması durumunda bu verginin KVK'nın 33'üncü maddesi kapsamında mahsup edilemeyeceğidir. Ancak bu madde kapsamında istisnaya konu olmayan yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin ödenen vergiler mahsup (KVK'nın 33'üncü maddesinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde olmak kaydıyla) edilebilir.”

gelir yazılmadığı için ticari kara ve mali kara eklenmemektedir. Ancak istisnalardan yararlanılabilmemesinin ana kuralı beyanname üzerinde ayrıca gösterilmele-ridir. Daha önce gelir yazılmamış olan bir tutarın istisnalar arasında ayrıca gösterilmesini sağlamak için emisyon primi istisnasının önce KKEG olarak dikkate alınması ve mali kara eklenmesi daha sonra beyanname üzerinde istisna olarak beyan edilmek suretiyle indirim konusu yapılması gerekmektedir. Ancak diğer istisnaların tamamının dönem içerisinde gelir hesaplarına aktarılması nedeniyle KKEG tutarına eklenmesi söz konusu olmayıp, istisna kazanç olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

e) Taşınmaz ve İştirak Satış Kazancı İstisnası

KVK'nın 5-1/e maddesinde; taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Madde kapsamında önemli tartışmalardan biri, istisna kapsamındaki taşınmaz ve iştiraklerinin satış sonucunda zarar oluşması durumunda söz konusu zararın kazançtan indirilip indirilemeyeceğine ilişkindir.¹ Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı 23.08.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.50/5014-353.074720 sayılı özelgede zararın kurum kazancından indirilebilece-

ği yönünde görüş bildirmesine rağmen, daha yeni tarihli olan 06.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK.8-399 sayılı (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı) ve 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK.5-683 sayılı (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı) özelgelerde görüş değişikliğine giderek söz konusu zararların kurum kazancına indirilemeyeceği yönünde görüş bildirmiştir. Danıştay 4. Dairesi yakın dönemde vermiş olduğu kararda da; iki tam yıldan uzun süre ile elde tutulan taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından ortaya

çıkan zararın %75'inin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiğine ve aksi yöndeki Ankara 2. Vergi Mahkemesi'nin 26.03.2008 günlü ve 2007/345, K:2007/422 sayılı kararının bozulmasına oybirliğiyle karar vermiştir.

Ancak, istisnadan yararlanılması mümkün olmayan %25'lik kısmın zarar olarak dikkate alınabileceği konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.

Konuya ilişkin bir başka tartışma ise, kazanç istisnasında yararlanılan %75'lik kısım dışında kalan %25'lik kısmın VUK'nun 328. maddesi kapsamında yenileme fonu uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağıdır. KVK'nın 5-1/e maddesinde düzenlenen istisnasının ana gerekçesinin "bağlı değerlerin likit değerle dönüştürülmesi" olması, VUK'nun 328. maddesinde düzenlenen yenileme fonunun taşınmazların yenilenmesinin teşvik amacıyla getirildiği düşünüldüğünde iki uygu-

lamanın esasen birbirinin zıttı amaçları sağlamak için ihdas ettiği görülmektedir. Bu nedenle tek bir satış işleminde hem KVK 5-1/e istisnasının hem de VUK'nun 328. maddesinin uygulanmasının mümkün olmadığı kanaatindeyiz.²

Bu konuyla benzerlik gösteren bir başka konu da 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde de ayrıntılı olarak açıklan-

“Daha önce gelir yazılmamış olan bir tutarın istisnalar arasında ayrıca gösterilmesini sağlamak için emisyon primi istisnasının önce KKEG olarak dikkate alınması ve mali kara eklenmesi daha sonra beyanname üzerinde istisna olarak beyan edilmek sureti ile indirim konusu yapılması gerekmektedir.”

¹ Konuya ilişkin ayrıntılı bir çalışma için: İNELİ, Ender; "Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışlarında Ortaya Çıkan Zararların Durumu", Vergi Dünyası, Haziran-2012

² Konuya ilişkin farklı görüşler için: ÜLGEN, Soner; "Gayrimenkul Satış Kazancı İstisna Uygulamasında Kazancın % 25'lik Kısmı Yenileme Fonuna Alınabilir Mi?", Vergi Dünyası, Kasım-2010 KÜÇÜK, Sema; "Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasının Yenileme Fonu ile Birlikte Kullanımı Mümkün Mü?", Yaklaşım Dergisi, Mart-2011

diği üzere, aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampa gibi işlemlerin istisna kapsamına girmemesidir. Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır. Konuya ilişkin, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1056 sayılı özeldesinde; taşınmazın elden çıkarılmasından sağlanan satış kazancının, ihtiyaç duyulan işletme sermayesi ve diğer ihtiyaçlar karşılandıktan sonra, bir kısmının iştirak hissesi alımında kullanılması halinde istisnanın uygulanamayacağı belirtilmiştir. İlgili özelerde; söz konusu satıştan elde edilen hâsılâtın kısmen dahi olsa iştirak hissesi alımında kullanılması halinde, kanun koyucunun öngördüğü amacın gerçekleşmemiş olacağı görüşü ortaya konulmuştur.

Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı konusu, birçok tartışmalı ve özellikli hususu içermekle birlikte yazımızın doğrudan konusu olmaması nedeniyle tamamına değinilmemektedir. Ancak son olarak, söz konusu istisnanın bir kazanç istisnası olması nedeniyle kazancın tahakkukundan sonra ortaya çıkan faiz, kur farkı, vade farkı, tazminat geliri gibi unsurların istisna tutarının değişmesine yol açmayacağını belirtmek gerekir. Örneğin, satış bedelinin altın olarak tahsil edilmesi ve bu altınların satışın gerçekleştiği dönemden sonra bozdurulması durumunda ortaya çıkacak kar ya da zararlar istisna tutarında değişikliğe yol açmayacak olup, söz konusu kar ve zararlar doğrudan gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilecektir.

f) Bankalara ve TMSF'ye Devredilen Taşınmaz ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası

KVK'nın 5-1/f maddesi ile bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu fona devrinden sağlanan hâsılâtın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançlarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnadan yararlanacak olan kurumların, bankalara borçları nedeniyle 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca **kanuni takibe alınmış** olması veya **TMSF'ye borçlu** durumda olmaları gerekmektedir.

Bu istisna açısından dikkat edilmesi gereken konu, kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) ve (f) bentlerinde yer alan istisnalardan birlikte yararlanılabilmemesinin mümkün bulunmadığıdır. Kurumlar, söz konusu istisna hükümlerindeki şartları taşımaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebileceklerdir.

Bu istisna açısından bir başka önemli nokta da, istisnadan yararlanabilecek kazancın, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara veya TMSF'ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hâsılâtın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlı olmasıdır. Buna göre, hâsılâtın borcun anapara ve faizi için kullanılan oranı hesaplanarak, elde edilen toplam kazancın bu orana isabet eden kısmının istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

g) Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının;

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dâhil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması

gerekmektedir.

Bu istisna 5-1/b yurt dışı iştirak kazançlarıyla benzerlik göstermekte olup, yukarıdaki şartları sağlayan yurt dışındaki şube faaliyetlerinin zararlar sonuçlanması halinde KVK'nın 5-3 maddesinde yer alan istisna fa-

aliyetlere ilişkin oluşan zararların istisna dışı kazançlardan indirilemeyeceği hükmünün dikkate alınması ve söz konusu zararın vergiye tabi kazançtan mahsup edilmemesi gerekmektedir. Ayrıca, yurt dışı şube kazancının istisna olarak beyan edilmesi durumunda, yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de ödenecek vergilerden mahsup edilmesi de mümkün değildir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 23.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-5-8-769 sayılı özelgesinde “*şirketinizin yurt dışında alt yüklenici sıfatıyla yüklenmiş olduğu otel inşaatının mobilya ve kapı montajı işiyle sınırlı olmak üzere elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılacak kazanç dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde belirtilen istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmaktadır. Ancak, yurt dışında yaptığınız montaj işi dolayısıyla elde edeceğiniz söz konusu istisna kazançla ilişkin şirketinize yapılan ödemelerden kesilen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır*” açıklamasına yer verilmiştir.

h) Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna

KVK’nın 5-1/h maddesi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisna kapsamında önem arz eden noktalardan biri, teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması gerekmekte olup, kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, teknik hizmetlerin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye’de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, yurt dışında iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapılmadığından ötürü istisnadan yararlanılamaması durumunda; KVK’nın 10-1/ğ maddesinde yer alan, “Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de veri-

len ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’si” hükmü uyarınca; istisnadan kapsamına girmeyen yurt dışı teknik hizmetler kurum kazancı bulunması durumunda matrahtan indirilebilecektir.

Örneğin, yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapılmadığından KVK’nın 5-1/h maddesi kapsamına girmeyen 1.000.000 TL tutarındaki yurt dışı mimarlık hizmetinin (kurum kazancının yeterli bulunması durumunda) %50’si olan 500.000 TL matrahtan indirim konusu yapılamayacaktır.

Ancak, yurt dışında iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilerek kurumlar vergisinden müstesna olan teknik hizmetlerin, ayrıca KVK’nın 10-1/ğ maddesi kapsamında indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Zira KVK’da yer alan istisna kazançlardan yararlanılması durumunda, bu kazançlara ilişkin gider ve indirimlerin kazançtan indirilmesi veya bu kazançlara ilişkin yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de ödenecek vergilerden KVK’nın 33. maddesi kapsamında mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

İstisna uygulamasında, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye’ye getirilmesi şart değildir. Öte yandan, bu kazançların Türkiye’ye getirilmesi durumunda oluşacak kur farklarının ne şekilde değerlendirileceği 6 Seri No’lu KVK Genel Tebliği’nde açıklanmıştır. Buna göre; istisna uygulamasına konu olan ve yurt dışında yapıp tamamlanan işlerden doğan kazancın Türkiye’ye getirilmesi halinde, söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının istisna kazançla ilişkilendirilmesi mümkün değildir. Yurt dışında devam etmekte olan işlerden elde edilen hasılatın Türkiye’ye döviz olarak getirilmesi halinde ise, anılan işlerin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farkları istisna kapsamında değerlendirilebilecektir.

i) Eğitim Tesisleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi ile eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası;

- 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kap-

samında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile

- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara

uygulanacaktır.

Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerekmektedir.

Bu istisna uygulamasında özellik arz eden durum; öğrencileri istedikleri derslerde yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya liselere hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmamasıdır.

j) Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu (TUGS) ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5266 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişik 12 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergisiyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Münhasıran TUGS kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu konuya ilişkin olarak, 25/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-305 sayılı özelgede (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı) "satış bedelinin tahsiline kadar, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin satışından doğan alacaklara isabet eden kur farkı ve

vade farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmakta olup, söz konusu satıştan elde edilen hasılatın tahsil edildikten sonra bankalara yatırılmasından elde edilen faiz ve kur farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır" açıklamasına yer verilmiştir.

Öte yandan, anılan sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

Ayrıca, mükelleflerin, TUGS kayıtlı gemilerin işletilmesi faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerinin de bulunması halinde, varsa müşterek genel giderlerin bu faaliyetlerden elde edilen hasılatla orantılı olarak dağıtılması suretiyle kazanç tespitinin yapılması gerekmektedir.

k) Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisna

6170 sayılı Kanunun 8 7 nci maddesi ile 12/3/2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır."

Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir.

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

I) İstisna Kazançlara İlişkin Giderler Ve İstisna Faaliyetlerden Doğan Zararların Durumu

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Kanunun anılan hükmü, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zarar artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Burada dikkate edilmesi gereken bir husus, iştirak kazançlarının edinimiyle ilgili yalnızca finansman giderlerinin vergiye tabi kazançtan indirilebileceğidir. Bunun dışında, komisyon, danışmanlık vb. giderlerin istisna kazançtan indirimi mümkün değildir. Ayrıca söz konusu bent yalnızca yurt içi iştirak kazançların edinimine ilişkin olup, yurt dışı iştiraklerin edinimiyle ilgili finansman giderleri maddenin genel hükmü çerçevesinde vergiye tabi kazançtan indirim konusu yapılamayacaktır.

1. İndirimlere İlişkin Özellik Arz Eden Durumlar

a) AR-GE İndirimi

KVK'nın 10-1/a maddesi uyarınca, Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü kazancın

bulunması durumunda matrahtan indirilebilecek, kazanç bulunmaması durumunda söz konusu indirim hakkı sonraki yıllara (yeniden değerlemeye tabi tutulmadan) devredecektir.

AR-GE indiriminin en önemli özelliği, mükelleflere AR-GE harcamalarını hem gider olarak dikkate almak, hem de tamamını indirim konusu yapma imkanı vermesidir. Bu yönüyle diğer indirimlerden ayrılmakta ve hatta sonraki yıllara da devredilebilme özelliğiyle de ayrıcalıklı bir müessese halini almaktadır.

Daha önce de izah ettiğimiz üzere, istisna kazançlara ilişkin AR-GE indiriminden yararlanılması mümkün değildir. Ayrıca, AR-GE faaliyetlerinde görev alan personele ilişkin giderler ile amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarının indirim kapsamında ele alınabilmesi için bu personelin münhasıran AR-GE departmanında görev yapması, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin de münhasıran AR-GE departmanında kullanılıyor olması gerekmektedir.

AR-GE harcamalarına ilişkin bir başka özellik arz eden durum, AR-GE harcamalarının aktifleştirilmesi durumunda indirim hakkının aktifleştirilerek amortisman tabi tutulan kısım sınırlı olmayıp, harcamanın tamamının gerçekleştiği dönemde (aktifleştirilmesine ya da doğrudan gider yazılmasına bakılmaksızın) indirim olarak matrahtan indirim konusu yapılabilmesidir.

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacağı tabiidir. Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

5746 sayılı Kanun kapsamında yararlanılabilecek AR-GE indirimi ile 5520 sayılı Kanun kapsamında yararlanılabilecek AR-GE indirimi gerek şartları gerek kazanç tespiti yönünden önemli farklılıklar içermekte olup bunlardan başlıcaları 5746 sayılı Kanun kapsamında yararlanılacak tutarın gelecek yıllara devrinde yeniden değerlendirme uygulamasına izin verilmişken 5520 sayılı KVK kapsamında devreden AR-GE indiriminin değerlemesine izin verilmemesi; 5746 sayılı Kanun

kapsamında finansman giderlerinin AR-GE indirimi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değilken, 5520 sayılı KVK kapsamında finansman giderlerinin de AR-Ge indiriminden yararlanabiliyor olmasıdır.

b) Sponsorluk İndirimi

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kurulu ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir. Konuya ilişkin olarak 30/04/2012 tarih ve B.07.1. GİB.4.06.16.01-125[8-12/3]-50 sayılı özeldede (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı) *"...Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... ile yapmış olduğunuz anlaşma gereğince doğrudan ticari fayda sağlayan ve bankanızın tanıtımını amaçlayan harcamaların sponsorluk harcaması olarak değerlendirilmesi mümkün olmamakla birlikte, anılan harcamaların kurum kazancınızın tespitinde reklam gideri olarak dikkate alınması mümkündür."* açıklamasına yer verilmiştir.

Sponsorluk harcamaları kapsamında dikkat edilmesi gereken hususlardan biri, sponsorluk indiriminden yararlanacak mükelleflerin vergi ve sosyal güvenlik borcunun bulunmamasıdır.

c) Bağış ve Yardımlar (Kazancın %5'i İle Sınırlı Olanlar)

KVK'nın 10-1/c maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı - (iştirak kazançları istisnası + geçmiş

yıl zararları)] tutardır. Ancak, bu noktada açıklanması gereken noktalardan biri, yukarıda yer alan hesaplama "iştirak kazançları istisnası"nın yalnızca yurt içi iştirak kazançları istisnasını kapsamaması (KVK 5-1/a), yurt dışı iştirak kazançları istisnasının (KVK 5-1/b) bu hesaplama dikkate alınmayacağıdır. Zira, KVK 5-1/a maddesinde düzenlenen istisna, teknik anlamda gerçek bir istisna olmayıp hukuki çifte vergilendirmenin önlenmesi amacını taşımaktadır. Oysa KVK 5-1/b maddesinde yer alan istisna gerçek bir kazanç istisnasıdır. Yukarıda yer alan hesaplama da görüleceği üzere, vergiye tabi kazancın hesaplanmasında KKEG, indirim ve istisnalar gibi sadece mali karı ilgilendiren unsurlar dikkate alınmamaktadır ve bu nedenle her ne kadar Tebliğ'de "İştirak Kazançları İstisnası" ibaresi kullanılmış olsa da bu ibarenin sadece yurt içi iştirak kazançları istisnasını (KVK 5-1/a) kapsadığı aşikardır.

Kazancın %5'inin hesaplanmasına ilişkin bir başka özellik arz eden husus ise 2009 ve öncesi yıllara ilişkin 6111 sayılı Kanun kapsamında matrah artırımında bulunulması durumunda bahsi geçen yıllara ilişkin geçmiş yıl zararlarının tam olarak mı yoksa mahsup hakkı tanınan %50 tutarıyla mı dikkate alınacağıdır. Konuya ilişkin bir açıklama ve düzenleme bulunmamasıyla birlikte, bizim görüşümüz 6111 sayılı Kanun kapsamında yapılacak matrah artırımı sonucunda ilgili yıllara ilişkin zararların tüm vergisel uygulamalarda %50 tutarıyla dikkate alınması gerektiğidir. Bu kapsamda gerek zarar mahsubu uygulamasının, gerek %5'lik bağış ve yardım sınırının hesaplanmasında; 6111 sayılı Kanun'a istinaden matrah artırımında bulunulan yıllara ilişkin zararların %50 tutarıyla dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz.

d) Bağış ve Yardımlar (Tamamı İndirilebilecek Olanlar)

KVK'nın 10-1/ç maddesine göre, Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın kurum kazancından indirilebilmesi, bu bağış ve yardımların aşağıdaki kamu idare ve kuruluşlarına yapılması halinde mümkündür.

- Genel bütçeli idareler,
- Özel bütçeli idareler,
- İl özel idareleri,

- Belediyeler,
- Köyler.

Kapsama dahil olan bağış ve yardımların;

- Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası için yapılan harcama,
- Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,
- Mevcut tesislerin faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım,

niteliğinde olması gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta; bu bent kapsamında yararlanılabilecek bağış ve yardımların yapılabileceği kuruluşlar arasında Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların ve kamuya yararlı derneklerin sayılmamış olmasıdır. Bunlara, bu bent kapsamına giren nitelikte bağış ve yardım yapılması durumunda; söz konusu bağışların 10-1/ç bendine göre (bağışın tam tutarıyla indirimi) değil, 10-1/c bendine göre (bağışın kazancın %5'i ile sınırlı olan kısmının indirimi) indiriminin mümkün olduğudur.

e) Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış Ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen ve madde metninde sayılan faaliyet ve unsurlara ilişkin harcamaların tamamı kurum kazancından indirim konusu yapılabilir.

f) Girişim Sermayesi Fonu İndirimi

Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkanı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (g) bendi ile de Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir),

- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,

- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesigerekmetedir.

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

g) Türkiye'den Yurt Dışı Mukimlerine Verilen Hizmetler

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan

-mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle

-ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın

%50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu indirim uygulamasında, vergiye tabi kazancın, maddede sayılan kazançlara ilişkin kazancın %50'sini karşılamaması durumunda, karşılayan kısım itibariyle indirim uygulamasından yararlanılacağı tabiidir.

Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekirken olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir. Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

İlgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca, yurt dışından elde edilen kazançları %50 sinin indirim konusu yapılması durumunda söz konusu kazançla ilişkin olarak ödenen kurumlar vergisi benzeri vergilerin Türkiye'de ödenmesi gereken vergiden mahsubu mümkün değildir. Nitekim, 23/07/2013 tarih ve 38418978-125[10-12/9]-774 sayılı özelgede (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı) *"...yabancı ülkelerde elde edilen kazançlar üzerinden yurtdışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye'de mahsuba konu edilebilmesi için aynı kazanç üzerinden Türkiye'de de bir vergi hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla, yukarıda sayılan faaliyetlerden elde edilen kazançların %50'lik kısmı kurum kazancından indirim konusu yapılarak bu kısım üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi hesaplanmayacağından, yurtdışında ödenen vergilerden sadece bu kazançların %50'lik kısmına isabet eden tutarı, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesi de dikkate alınarak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir."* açıklamasına yer verilmiştir.

h) İndirimlere İlişkin Kayıt Düzeni

KVK'nın 10'uncu maddesinde düzenlenen indirimlerden (AR-GE indirimi hariç) dönem içerisinde gider hesaplarına aktarılmak suretiyle ticari kazançtan indirilmesi, aynı tutarın KKEG olarak beyan edildikten sonra beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılması gerekmektedir. Zira indirimlerin, madde metninde kurumlar vergisi beyanname si üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla ve Kanundaki sırasıyla kurum kazancından indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, doğrudan dönem giderleri arasında gösterilen indirim unsurlarının (Kanun'da sayılan şartlara haiz olsalar ve %5'lik sınıra tabi olduklarında bu sınırın altında kalsalar dahi) beyanname üzerinde ayrıca gösterilmemeleri durumunda matrahtan indirim konusu yapılmaları mümkün değildir.

Ancak, AR-GE indirimi hem gider olarak dönem ticari kazancından indirilebilmesi hem de ayrıca %100'ünün beyanname üzerinde gösterilerek indirim konusu yapılabilmesi imkanı bulunduğundan yukarıdaki uygulama kapsamında değerlendirilmesi ve KKEG tutarlarına eklenmesi gerekmemektedir.

Nitekim bir harcama değil kazanç indirimi olan 10-1/ğ kapsamındaki indirim uygulamasında da, madde metninde belirtilen faaliyetler nedeniyle elde edilen kazancın %50'si ayrıca indirilebildiğinden bu tutarın da KKEG rakamına eklenmesi söz konusudur. Zira zaten kazancın kendisi, dönem içerisinde hasılat/gelir hesaplarına aktarılacak mali karın tespitinde dikkate alınmış olup, indirim uygulaması kazanç bulunması durumunda bu kazancın %50'sinin vergilendirilmesini sağlamaktadır.

2. Sonuç

Çalışmada, esas itibariyle 5520 sayılı KVK'da yer alan istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin uygulanması sırasında özellik arz eden noktalara değinilmiş olup, özgelgeler ve yargı kararlarına da yer verilmek suretiyle tartışmalı ve özellik arz eden konulara ilişkin uygulamaların yönü hakkında bilgi verilmesi amaçlanmıştır.

Motivasyon Kavramı ve Temel Yaklaşımlar

*Şener UYSAL

Motivasyon, Latince "hareket etme" anlamına gelen Mot kökünden gelmektedir. Motivasyon; insanları belirli durumlarda belirli davranışlara yönelten etkenlerin tümüdür. Diğer bir tanıma göre motivasyon; insanları istenilen nitelikte ve nicelikte görevini yapması için etkileme işlemidir.

Motivasyon bütün insanlar için geçerli olan bir kavramdır. İnsanların, toplumun, grupların veya kurumların amaçları doğrultusunda çalışması için onların motive edilmesi gerekir. Çünkü motive edilen birey zevkle işini yapar ve bu da hem kendisinin hem de kurumun verimliliğini olumlu yönde etkiler. Yönetim alanında yöneticilerin öncelikle başarmaları gereken en önemli konu, çalışanları örgütün amaç ve hedefleri doğrultusunda motive etmektir. Yöneticiler motivasyon konusunu ne kadar iyi anlarsa iş görenlerin davranışlarını da o derece etkileyip yönlendirebilirler. Motivasyon, işin yapılması konusunda bireyin davranışını tanımlar. Her insan davranışlarını bir istek ve amaç doğrultusunda gerçekleştirir. Amaca ulaşmak için insanın isteklerinin doyurulması gerekir. İstekleri karşılanan kişi ise kurumun amaçlarını gerçekleştirmek için daha çok enerji sarf eder. Liderlik sürecinde yalnızca emirler yağdırmak, işlerin yapılması

için yeterli değildir. Aynı zamanda izleyenlerin görev ve amaçlar konusunda ikna edilmesi, inandırılması, özendirilmesi, nasihat ve öğütlerde bulunulması, mevcut bilgilerin paylaşarak bilgilendirilmesi, eğitim ve öğretim ile günlük mesainin zevkli hale getirilmesi de gerekmektedir. Bütün bunlardan dolayı motivasyon, liderler ve yöneticiler için önemli bir konudur (Güney, 2007:41,42).

Motive olmayan personelin performans göstermesi beklenmemelidir. Motivasyonu "kişilerin belirli bir amacı gerçekleştirmek üzere kendi arzu ve istekleriyle davranmaları" ve çaba göstermeleri şeklinde tanımlamak mümkündür. Motivasyon ancak davranışların yorumlanması ile hakkında fikir ileri sürülebilecek konudur. Motivasyonun iki önemli özelliği vardır: 1. Motivasyon kişisel bir olaydır. Birisini motive eden herhangi bir durum veya olay başkasını motive etmeyebilir. 2. Motivasyon ancak insanın davranışlarında gözlenebilir. Bazı modeller, kişilerin ihtiyaçlarının bir ifadesi olan motiflere, dolayısıyla kişinin içinde olan faktörlere ağırlık verirken diğer bazıları teşviklere yani kişinin dışında olan kişiye dışarıdan verilen

faktörlere ağırlık vermektedir. Motivasyon teorilerinin bir kısmı da kişinin içinde bulunan içsel faktörlerden çok dışında, çevresinde bulunan dışsal faktörlere ağırlık vermektedir (Koçel, 2005:633-636).

"Liderlik sürecinde yalnızca emirler yağdırmak, işlerin yapılması için yeterli değildir. Aynı zamanda izleyenlerin görev ve amaçlar konusunda ikna edilmesi, inandırılması, özendirilmesi, nasihat ve öğütlerde bulunulması, mevcut bilgilerin paylaşarak bilgilendirilmesi, eğitim ve öğretim ile günlük mesainin zevkli hale getirilmesi de gerekmektedir."

* Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Öğrencisi

Motivasyon Konusunda Temel Yaklaşımlar

Bir yöneticinin çalışanın motivasyonu ile ilgili varsayımları ve ödülleri kullanma biçimi onun motivasyona bakış açısına bağlıdır. Çalışanların motivasyonu ile ilgili yaygın bilinen üç yaklaşım vardır.

Geleneksel Yaklaşım: Çalışanların motivasyonu ile ilgili ilk çalışmalar, bilimsel yönetim anlayışıyla başlamıştır. Çalışanların etkinliğini artırmak için işin sistematik analizini temel alan bir yaklaşım olan bilimsel-klasik yönetimde parasal ödüllerin çalışanın iş verimini yani performansını yükselttiği kabul edilmektedir. Burada, insanların ekonomik davrandığı ve daha çok para için daha çok çalışacağı, paraya ve iş güvenliğine en büyük önemi verdiği varsayılmaktadır.

İnsan İlişkileri Yaklaşımı: 1930'lu yıllarda gerçekleştirilen araştırmalar, ekonomik olmayan ödüllerin çoğu kez paradan daha önemli olduğunu ortaya

koymuştur. Bu dönemde gelişen davranış bilimleri ekolünde, organizasyonlardaki çalışanlar her şeyden önce insan olarak görülmüş ve insan ilişkilerine önem verilmiştir. Bu yaklaşım, geleneksel yaklaşımdaki ekonomik insan tanımının yerine sosyal insan kavramını getirmiştir.

İnsan Kaynakları Yaklaşımı: İnsan kaynakları yaklaşımı, "ekonomik insan" ve "sosyal insan" kavramlarını bir araya getirerek ve bir adım daha ileri götürerek insanı bir bütün olarak ele alan bir anlayışı ortaya koymuştur. Bu yaklaşıma göre insanları ekonomik ya da sosyal olarak etiketlendirmeye çalışmak ve onları motive etmek için yalnızca ekonomik ödülleri ya da yalnızca sosyal ödülleri öngörmek yetersiz kalmaktadır. Bu tek boyutlu özendiricilerin çalışanların iş performanslarına katkısı sınırlı olacaktır. İnsan kaynakları yaklaşımı, çalışanların motivasyonu konusunda bütüncül bir bakış açısı sağlar.

Teori

Ağırlık Noktası

İçerik Teorileri İnsanları belirli davranışlara yönelten ihtiyaçların çözülmesine önem veren bu teoriler, çalışanların ihtiyaçları hakkında farkındalığı artırır. Yöneticilerin çalışanların nasıl iş tatmini sağlayacaklarını anlamalarını kolaylaştırır.	İhtiyaçlar hiyerarşisi	Kişiler belirli bir sıralama gösteren ihtiyaçlara sahiptir ve onları tatmin edecek şekilde davranır.
	Çift faktör teorisi	İhtiyaçlar temel motivasyon faktörüdür. Ancak bazı faktörler motive etmez fakat motivasyonun varlığı için gereklidir.
	Başarma ihtiyacı teorisi	Bir kişinin performansı büyük ölçüde sahip olduğu başarı gösterme ihtiyacı ile açıklanabilir.
	ERG teorisi	Kişiler kademe kademe ihtiyaçlarını tatmin etmek üzere çalışırlar.
Süreç teorileri Çalışanların ihtiyaçlarını karşılayacak davranışları nasıl seçtiğini ve başarılı olup olmadıklarını nasıl keşsettiklerini öğrenmeyi amaçlar. İçerik teorileri, davranışları bilinçaltından canlandıran ve motive eden tatmin edilmemiş ihtiyaçlar gibi içsel faktörler üzerinde dururken, süreç teorileri insanların çevrelerini nasıl algıladıklarını ve sürekli olarak nasıl tepki verdiklerini ele alır.	Bekleyiş teorisi	Kişiler iş ile ilgili ödüllere belirli bir değer biçer. Ayrıca sarf edecekleri gayret ile iş başarma ve ödülü elde etme arasındaki ilişkiler konusunda belirli bekleyişlere sahiptir.
	Eşitlik teorisi	Kişiler kendi sarf ettikleri gayret ve elde ettikleri sonuçları başkalarınınkini ile karşılaştırır.
	Amaç teorisi	Sahip olunan amaçların ulaşılabilirlik derecesi ile kişilerin gösterecekleri performans ve motivasyon arasında ilişki vardır.
Pekiştirme Teorisi Belirli bir davranış ile onun sonuçları arasındaki ilişkiye dayanan pekiştirme teorisi, çalışanların iş başındaki davranışlarını, anında verilen ödüller ve cezaların uygun şekilde kullanılmasıyla değiştirmeye veya düzeltmeye odaklanır.	Sonuçsal şartlandırma teorisi	Belirli ödül ve ceza uygulaması ile arzu edilen davranışlar kuvvetlendirilir, arzu edilmeyen davranışlar zayıflatılabilir.

Kaynak; (Barutçugil, 2004:380; Koçel, 2005:656)

Çağdaş yaklaşımlar: Günümüzün motivasyon anlayışını önemli ölçüde etkileyen bir teoriler dizisini ifade etmektedir. Bunlar, temeldeki insan ihtiyaçlarının analizini vurgulayan içerik teorileri, davranışları etkileyen düşünme süreçlerine odaklanan süreç teorileri ve çalışanın arzulanan iş davranışını öğrenmesine odaklanan pekiştirme teorileri olmak üzere üç ana grupta toplanmaktadır (Barutçugil, 2004:372-380).

“İnsan kaynakları” kavramı Türk iş dünyasının gündemine 1990’ların başında girdi. Geçmişin personel yönetimi müdürlükleri birer birer insan kaynakları departmanlarına dönüşmeye başladı. Yalnızca üretime odaklanmış olan personel idaresi anlayışı ise hızla değişti ve yerini çalışanı odak alan bir yaklaşıma bıraktı. Bugün artık çalışan memnuniyeti ve motivasyonu gibi unsurlar en az kar-zarar bilançolarındaki maddi kalemler kadar değer görüyor. Çalışanlar, birer araç olarak değil bir kaynak olarak algılanıyor. Çalışanı odak noktasına alan, insanına değer veren şirketler, çalışan sadakati ve verimiyle rekabet avantajı sağlıyor.

Küreselleşme sürecinde enformasyon ve bilgi teknolojilerinden daha fazla yararlanılarak; gelişmiş ülkeler düzeyinde bir kamu personel sistemine ve kamu yönetimi örgüt yapısına sahip olabilmek çalışma hayatında artık çok önemli bir gereklilik durumundadır. Kamu yönetim sistemi; motivasyon, iş tatmini, stresle başa çıkma yolları, kalite geliştirme, bilgi teknolojilerini kamu yönetiminde uygulama becerileri ve tatbiki, eşgüdüm, takım çalışması yapmak, iletişime önem vermek, toplantılara ve kararlara her düzeyden personelin katılımı vb. açılardan, gelişmiş ülkeler düzeyine çıkarılmalıdır (Özsalmanlı, 2005:137).

Sonuç olarak motivasyonu ve işe bağlılığı yüksek çalışanların sadece işletmelere değil toplumun tüm kesimine yarar sağlayacağı açıktır. İş dünyasının, çalışan motivasyonu ve memnuniyetini sağlamak amacıyla önemli adımlar attığını söylemek mümkün olsa da motivasyonu doğrudan etkileyen “çalışma koşullarının iyileştirilmesi, taşeronlaşma, iş güvenliği ve sağlığı vd.” konularında hala yapılması gereken birçok yükümlülüğü bulunmaktadır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Barutçugil, İsmet (2004). Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi, Kariyer Yayıncılık İletişim Ltd. Şti, İstanbul.

Güney, Salih (2007). Yönetim ve Organizasyon, Nobel

Yayın Dağıtım, Ankara.

Koçel, Tamer (2005). İşletme Yöneticiliği, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, Denizli.

Özsalmanlı, Ayşe Yıldız (2005). “Türkiye’de Kamu Yönetiminde Liderlik ve Lider Yöneticilik”, Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, <http://yordam.manas.kg/ekitap/pdf/Manasdergi/sbd/sbd13/sbd-13-13.pdf>.

http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/020707/19328.

VERGİ DAVASININ KONUSU VE DAVA AÇMA HAKKININ DOĞMASI

Mehmet Serhat SELÇUK
Gelir Uzmanı

Giriş

Genel olarak genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkacak uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturmaktadır. Bunun yanında kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalarda vergi davasının konusunu oluşturabilir¹.

Vergi davalarında, davanın konusu Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde açıklanmıştır:

"Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir.

Mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur."

Mükellefler ve ceza muhatapları yönünden, dava açma hakkının doğabilmesi için aşağıdaki durumlardan birinin gerçekleşmesi gereklidir.

Verginin Tarhı

"Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir.

Mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur."

Esas itibarıyla aleyhine dava açılacak tarhiyat, mükellef beyanına dayanmayan, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyattır ve kural olarak kendi beyanları üzerine yapılan tarhiyata karşı dava açma hakları bulunmamaktadır. Ancak istisnai olarak bu beyanlar üzerine tarh edilen vergilere karşı da dava açılacağı kabul edilmektedir².

İlave Bir Verginin Tarh Edilmiş ve Mükellefe Tebliğ Edilmiş Olması

Yükümlülerin ödemeleri gereken vergileri beyan etmemeleri veya eksik beyan etmeleri durumunda kendilerine ikmalen, re'sen yada idarece tarhiyat yapılmaktadır. Mükellef yönünden dava hakkının doğması için bu tür bir tarhiyat yapılmış ve mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekir.

İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar mükellefe ihbarname ile tebliğ edilir ve mükelleflerin dava açma hakları bu tebliğle birlikte doğar.

Burada sözü edilen ilave tarhiyat sadece beyan üzerine yapılan tarhiyatları değil, bazı durumlarda matrah önceden belli olmasına

¹ Şükrü KIZILOĞ, Zuhâl KIZIOĞ, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2014, s.325

² Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, Türk Vergi Yargısı, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014, s.150

rağmen, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerine zamanında yerine getirmemeleri nedeniyle dönem vergisinin tarh edilememesi ya da ilk vergilendirme döneminde beyan veya belirli matrahlar üzerinden dönemlerinde tahakkukuna olanak verilmemesi durumlarında ilave tarhiyatı da kapsamaktadır³. Emlak vergisinde ve motorlu taşıtlar vergisinde değişikliklerin mükelleflerce bildirilmemesi ya da damga vergisinde verginin zamanında ödenmemesi durumlarında verginin mükellefe tebliği ihbarname ile yapılır ve bu tebliğ ile dava açma hakkı doğar.

İhtirazi Kayıtlı Verilen Beyannameler Üzerine Vergi Tarhi

İhtirazi kayıt, "mükelleflerin, kendi beyanlarına göre yapılan işlemler aleyhine dava açamayacakları" şeklindeki kurala karşı geliştirilen ve bu işlemlere de yargı denetimi sağlayan bir yargılama usulü müessesesidir. Mükellefler, duraksamaya düştükleri konularda, beyanlarını idari anlayış ve yorum doğrultusunda yapmakla birlikte, bu anlayış ve yoruma karşı dava haklarını ihtirazi kayıt dilekçesi ile saklı tutmak suretiyle, idari anlayış ve yorumun yargı denetiminden geçmesini sağlayabilmektedirler⁴.

İhtirazi kayıt müessesesi ilk önceleri mevzuatta yer almamakla beraber uygulamada gelişmiş ve İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27/4 fıkrasındaki:

"Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26. maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemiden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işle-

mi devam eder. Bu şekilde işlemiden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir."

düzenleme ile mevzuatımıza girmiştir.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 39/3 maddesinin

"İhtirazi Kayıtlı Verilen Beyannameler Üzerine Yapılacak İşlemler

Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilir.

Bu şekilde verilen beyannameler üzerine süresinde verilen beyannameler için yapılan işlemler aynen yapılır. İhtirazi kayıtlı verildiği şerhi düşülen tahakkuk fişi, beyanname ile birlikte değerlendirme masasına verilir."

şeklindeki düzenlemesiyle de vergi idaresi ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelere ne şekilde işlem yapılacağına izahat getirmiştir.

İhtirazi kayıtlı verilen beyanname üzerine düzenlenen tahakkuk fişinin iptali istemiyle açılacak davada dava açma süresinin, tahakkuk fişinin düzenlenme tarihinden itibaren başlaması gerekmektedir⁵.

Dava açma süresi tahakkuk fişinin tebliği tarihini izleyen 30 gündür. Dava açılmaması ya da bu sürelerden sonra dava açılması ihtirazi kayıtlı beyanname verilmesini geçersiz kılar. Bu durumda bu beyannameler normal verilen beyannamelerden farksızdır⁶.

Tarhiyatta Vergi Hatasının Varlığı Hali

Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde düzenlenen vergi hatası; vergilendirmede yapılan hatalar yüzün-

“İhtirazi kayıtlı verilen beyanname üzerine düzenlenen tahakkuk fişinin iptali istemiyle açılacak davada dava açma süresinin, tahakkuk fişinin düzenlenme tarihinden itibaren başlaması gerekmektedir. Dava açma süresi tahakkuk fişinin tebliği tarihini izleyen 30 gündür.”

3 Şükrü KIZILOĞ, Zuhâl KIZILOĞ, age, s. 326

4 Bumin DOĞRUSÖZ, VERGİ HUKUKUNDA İHTİRAZİ KAYIT VE PİŞMANLIĞA BEYAN, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/12%20-%2058%20BUM%4%B0N%20DO%4%9ERUS%3%96Z.doc> (Erişim Tarihi: 15.11.2014)

5 Şükrü KIZILOĞ, Zuhâl KIZILOĞ, age, s. 334

6 Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, age, s.151

den haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Yükümlü aleyhine yapılmış hesap ve vergilendirme hatalarının düzeltilmesi halinde düzeltilen miktar kadar vergi borcu sona erer⁷.

Mükellefler ve ceza muhatapları Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesine istinaden vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Aynı kanunun 124. maddesine istinaden de vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar; şikâyet yolu ile genel bütçeye giren vergiler için Maliye Bakanlığı'na, il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında ise belediye başkanlığına başvurabilirler.

İşte bu şikâyet başvurusunun anılan makamlarca reddi suretiyle oluşturulan işlem, idari davaya konu edilebilecek nitelikte bir işlem olup, idari davanın bu son işleme, düzeltme ve şikâyet başvurusuna 60 gün içinde cevap verilmemesi durumunda isteğin zımnen reddi sayılarak zımni ret süresinin bitim tarihinden itibaren 30 gün içinde açılması gerekir⁸.

Vergi Cezası Kesilmesi

Vergi sistemimizde ceza uygulaması, varsa özel kanun hükümlerine göre ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır⁹.

Ceza muhataplarına cezalar ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunmakta ve söz konusu ihbarnameye Vergi Usul Kanunu'nun 366. maddesi gereğince cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği eklenmektedir.

Ceza muhataplarının adlarına kesilen cezalara karşı dava açabilmeleri için cezanın kesilmiş ve muhataba tebliğ edilmiş olması gerekir.

Uzlaşmanın Vaki Olmaması veya Temin Edilememesi Durumu

Uzlaşmanın vaki olmaması; uzlaşma komisyonunun teklifinin mükellef veya vekilince kabul edilmemesi, uzlaşmanın temin edilememesi ise; mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi halini ifade etmektedir.

Mükelleflerin uzlaşma talepleri, dava açma hakkını bütünüyle ortadan kaldırmaz. Mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunması durumunda,

uzlaşma vaki olmaz veya temin edilemezse, tutanak düzenleme tarihi itibarıyla dava açma süresi geçmiş veya 15 günden az kalmış ise, mükellef 15 günlük süre içinde dava açma hakkını kullanabilir¹⁰.

Takdir Komisyonu Kararları

Vergi Usul Kanunu'nun 72 ila 76 maddeleri arasında kuruluşları, görevleri ve yetkileri düzenlenen, sürekli ya da geçici olarak teşkil edilebilen takdir komisyonları kendilerinden yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevlidirler.

Vergi mükellefleri "ancak kendilerinin hukukunu etkileyen ve idarenin tek yanlı ve icrai bir işlemine"¹¹ karşı dava açabilecek olmaları nedeniyle, mükelleflerin takdir komisyonunca yapılan matrah belirlemelerine doğru-

dan dava açmaları mümkün değildir. Mükellefler bu matrah tespitine değil bu matrah tespitine dayanarak vergi dairesinin yaptığı vergi tarhiyatına karşı dava açabilirler.

Takdir komisyonları kararlarına karşı dava açma yetkisi arsa ve araziler için¹²

- İl ve ilçe merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına,

**“Vergi mükellefleri
“ancak kendilerinin
hukukunu etkileyen ve
idarenin tek yanlı ve
icrai bir işlemine” karşı
dava açabilecek olmaları
nedeniyle, mükelleflerin
takdir komisyonunca
yapılan matrah belirle-
melerine doğrudan
dava açmaları mümkün
değildir.”**

7 Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, Vergi Usul Hukuku, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014, s.141

8 Şükrü KIZILOĞ, Zuhâl KIZILOĞ, age, s. 328

9 Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, Türk Vergi Yargısı, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014, s.152

10 Şükrü KIZILOĞ, Zuhâl KIZILOĞ, age, s. 329

11 Danıştay 4. Dairesinin 16/10/1986 tarih ve E:1986/5182, K:1986/3057 Kararı (Danıştay Dergisi:Sayı:66-67, s.213)

12 Şükrü KIZILOĞ, Zuhâl KIZILOĞ, age, s. 330

- İlgili mahalle ve köy muhtarlıklarına,
- İlgili belediye başkanlıklarına ait bulunmaktadır.

Vergi mükelleflerinin takdir komisyonları kararına karşı dava açamamasına karşın dava açabilme olanağı sağlayan istisnai durumları şu şekilde sıralayabiliriz,¹³

- Ortalama fiyat ve maliyet bedeli esaslarına göre belli edilemeyen ve mükellefin başvurusu üzerine yapılan emsal bedeli takdirine karşı,
- Yalnızca takdir komisyonu kararlarına değil, takdirle birlikte yapılacak tarhiyata karşı

mükellefler dava açabilmektedirler.

Mükelleflerin aksine vergi daireleri takdir komisyon kararlarına karşı dava açma haklarını her zaman kullanabilirler.

Tevkif Yoluyla Ödenen Vergiler

Gerek Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin "...tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması..." gerekse İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesi 2/b fıkrasının "...tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin..." hükümleri gereğince tevkifat yoluyla alınan vergilerde dava açma hakkının doğması için, hem ödemenin yapılmış hem de verginin tevkif edilmiş olması gerekir.

Eğer tevkifat yapılmış fakat tevkif edilen vergi sorumlu tarafından vergi dairesine ödenmemişse, bu durumda vergi mükellefinin vergi tevkifatı yapıldığını ispatlaması şartıyla davanın tarafının vergi sorumlusu olması gerekmektedir¹⁴.

6183 Sayılı Kanun' un Uygulamalarına Karşı Dava Açma Hakkı Doğuran Durumlar

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a istinaden idarenin yaptığı ödeme emri tebliği, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemleri, haciz işlemleri, teminat isteme yazısı ve tecil talebinin reddine karşı mükellefler vergi davası açma hakkına sahiptirler.

Ödeme Emri Tebliği

Tarih ve tahakkuku gerçekleşen ve ödeme süreleri içinde ödenmeyen kamu alacakları için vergi daireleri borçlulara 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal beyanında bulunmaları için ödeme emri tebliği ettirir.

Bu ödeme emri tebliğine karşı borçlular; borcun bulunmadığı, kısmen ödenmiş olduğu ya da zaman aşımına uğramış olduğu gerekçelerinden birisi ile dava açabilirler.

Borçlu, ödeme emrine karşı açtığı davayı kazanırsa ilgili borç ve ceza "yargı kararı ile terkin" edilmiş olur. Davayı kaybederse, ilgili vergi borcu aslı, bu borca ilişkin cezaları ve gecikme faizleriyle birlikte tahsil olunmakla kalmaz, ayrıca %10'dan düşük olmamak üzere "Haksız Çıkma Tazminatı" tatbik edilir¹⁵.

İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz İşlemleri

İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemleri AATUHK' un 13 ve 17. maddelerinde amme alacaklarının güvence altına alınması amacıyla düzenlenmiş bulunan işlemlerdir.

İhtiyati tahakkuka, kanunda sayılan nedenlerin mevcut olması durumunda vergi dairesi müdürünün yazılı talebi üzerine defterdar/vergi dairesi başkanı yetkili olup, ihtiyati tahakkuk sadece vergiden kaynaklanan kamu alacakları için uygulanabilmektedir.

6183 sayılı Kanun' un 62. maddesi gereğince; ödeme emrinin tebliği üzerine borcunu ödemeyen borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur. Borçlular bu haciz tatbikine karşı 30 gün içerisinde haczin usul ve tatbikine yönelik dava açabilirler.

¹³ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, age, s.153

¹⁴ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, age, s.153

¹⁵ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, age, s.154

İhtiyati haciz ise kanunda sayılan nedenlerin mevcut olması durumunda alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurluğunca tasdik edilen haciz varakalarına istinaden yapılmaktadır.

Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananlar tahakkuk sebeplerine ve miktarına karşı dava açabilirler. Ancak ihtiyati haciz uygulanmadan ihtiyati tahakkuk işlemine karşı dava açılmaz¹⁶.

Haciz İşlemleri

6183 sayılı Kanun' un 62. maddesi gereğince; ödeme emrinin tebliği üzerine borcunu ödemeyen borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur.

Borçlular bu haciz tatbikine karşı 30 gün içerisinde haczin usul ve tatbikine yönelik dava açabilirler.

Teminat İsteme Yazısı

Teminat istenmesini gerektiren durumların mevcut olup olmadığı yönünde, yargı mercilerince yapılan inceleme sonucunda söz konusu işlemin iptal edilmesi halinde ihtiyati haciz gerektiren sebep ortadan kalkacağından, böyle bir durumda, teminat istenmesine ilişkin yazı, vergi borçlusunun hukukunu etkileyen, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde bulunduğundan, teminat isteme işlemi dava konusu yapılabilecektir¹⁷.

Tecil Talebinin Reddi

6183 sayılı Kanun' un 48. maddesi gereğince; amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi; amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geç-

memek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.

Madde hükmünden anlaşılabileceği üzere tecil talebi alacaklı kamu idaresi veya tahsil dairesi tarafından zorunlu olarak yerine getirilmesi gereken bir işlem değildir. İdare borçlunun çok zor durumda kalacağını takdir ederse alacağı tecil edecektir.

Dava Konusu Edilemeyecek Olan İdari İşlemler

İdarenin tek taraflı irade beyanıyla hukuki sonuç doğuran işlemlerine "icrai işlem" denilmekte ve ancak bu işlemler idari davaya konu edilebilmektedir.

İcrai işlemler, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14/3-d maddesine göre "idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı" şeklinde dava dilekçesinde incelenmesi gereken zorunlu unsurlardan birisi olarak düzenlenmiştir. Bir idari işlem kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem ise idari davaya özellikle de iptal davasına konu olabilecektir¹⁸.

Yukarıdaki açıklama doğrultusunda idarenin tek yanlı, kesin yürütülmesi zorunlu olmayan ve bu nedenle de icrai olmayan işlemleri dava konusu edilemeyeceklerdir.

Dava konusu edilemeyecek idari işlemlere¹⁹;

– Özelgeler,

- Genel tebliğler,
- İç genelge ve genel yazılar,
- Vergi inceleme raporları,
- Gecikme zammının veya vergi borcunun ödenmesi yazısını örnek olarak sıralayabiliriz.

Bu işlemler icrai nitelikte olmayıp ya özelgeler gibi görüş bildiren, ya genel yazılar gibi idarenin kendi teşkilatına yönelik olup uygulama birliği sağlamayı amaçlayan ya da vergi inceleme raporları gibi mükellefe etkisi ancak rapor doğrultusunda yapılacak

“Tecil talebi alacaklı kamu idaresi veya tahsil dairesi tarafından zorunlu olarak yerine getirilmesi gereken bir işlem değildir. İdare borçlunun çok zor durumda kalacağını takdir ederse alacağı tecil edecektir.”

16 Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, age, s.156

17 Şükrü KIZILOĞ, Zuhâl KIZILOĞ, age, s. 334

18 Adem AVCI, İcrai Olmayan İdari İşlemler, <http://www.yalinhukuk.com/tum-makaleler/32-icrai-olmayan-idari-islemler> (Erişim Tarihi: 14.11.2014)

19 Şükrü KIZILOĞ, Zuhâl KIZILOĞ, age, s. 334-339

bir tarhiyatla söz konusu (bu sebeple vergi inceleme raporu tek başına dava edilemez) olabilecek işlemdir.

Söz konusu işlemler ancak sübjektif hakları ihlal edici bir düzenleme niteliğinde olduğu takdirde dava konusu yapılabilirler²⁰.

Sonuç

Vergi davasının konusuna girmeyen ve dava açma hakkının doğmadığı idari işlemlere karşı açılan davaları yargı organları davayı incelemeksizin reddetmektedirler.

Bir idari işlemin dava konusu yapıp yapılamayacak olmasında söz konusu idari işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir icrai işlem olup olmadığının tespiti önem kazanmaktadır.

20 Şükrü KIZILOĞLU, Zuhal KIZILOĞLU, age, s. 337

ÇALIŞMA HAYATINDA MALULEN EMEKLİLER

Berna GÖKCEN AYAN
Sosyal Güvenlik Uzmanı

Giriş

Malullük aylığı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu kapsamında uzun vadeli sigorta kollarından sağlanan haklardan biridir. Kanunun 25., 26., 27. maddelerinde malulen aylık bağlanma koşulları belirtilmiştir.

Sigortalının veya işverenin talebi üzerine Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yetkilendirilen sağlık hizmeti sunucularının sağlık kurullarınca usulüne uygun düzenlenecek raporlar ve dayanağı tıbbi belgelerin incelenmesi sonucu çalışma gücünün veya iş kazası veya meslek hastalığı sonucu meslekte kazanma gücünün en az % 60'ını kaybettiği sağlık kurullunca tespit edilen sigortalı malul sayılmaktadır. 5510 sayılı Kanun'un yürürlük tarihinden önce malul sayılmak için çalışma gücünün 2/3'ünü kaybetmek gerekirken 5510 sayılı Kanun ile bu oran % 60'a indirilmiştir. Malullük aylığı talebinde bulunmak için malullük durumunun sigortalı çalışmaya başladığı tarihten sonra oluşması gerekmektedir. Sigortalı olarak ilk defa çalışmaya başladığı tarihten önce sigortalının çalışma gücünün % 60'ını veya vazifesini yapamayacak derecede meslekte kazanma gücünü kaybettiği önceden veya sonradan tespit edilirse, sigortalı bu hastalık veya engelliliği sebebiyle malullük aylığından yararlanamaz.

Sigortalıya malullük aylığı bağlanabilmesi için sigortalının;

- Kanunun 25. maddesine göre malul sayılması (çalışma gücünün veya iş kazası veya meslek hastalığı sonucu meslekte kazanma gücünün en az % 60'ını kaybetmesi gerekmektedir),
- En az on yıldan beri sigortalı bulunup, toplam olarak 1800 gün veya başka birinin sürekli bakımına muhtaç derecede malul olan sigortalılar için ise sigortalılık süresi aranmaksızın 1800 gün malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi bildirilmiş olması,

**“5510 sayılı
Kanun'un yürürlük
tarihinden önce malul
sayılmak için çalışma
gücünün 2/3'ünü kay-
betmek gerekirken 5510
sayılı Kanun ile bu oran
% 60'a indirilmiştir.”**

- Maluliyeti nedeniyle sigortalı olarak çalıştığı işten ayrıldıktan veya işyerini kapattıktan

veya devrettikten sonra Kurumdan yazılı istekte bulunması gerekmektedir.

- Ayrıca 4. maddenin birinci fıkrasının (b) bendine göre (Bağ-Kur) sigortalı sayılanların kendi sigortalılığı nedeniyle genel sağlık sigortası primi dâhil, prim ve prime ilişkin her türlü borçlarının ödenmiş olması zorunludur.

Malullük aylığı bağlanabilmesi için sigortalının talepte bulunduğu tarihte işten ayrılması veya işyerini

kapatması gerekmektedir. İşten ayrılma, işyerini kapatma veya devretme koşulu tahsis talep aşamasında aranacak olup, malullük durumunun tespiti için sigortalının tahsis talebinde bulunmadan önce mutlaka sigortalılığını sonlandırması gerekmektedir.

Çalışmamızda yukarıdaki şartları taşıyan ve malullük aylığı hak eden sigortalılarımızın yeniden çalışma ha-

yatında olmaları halinde malullük aylıklarının kesilip kesilmeyeceği hususu 5510 sayılı Kanun'dan önce ve sonraki sigortalılık durumuna göre ayrı ayrı değerlendirilecektir.

1-5510 sayılı Kanun'a tabi ilk defa çalışmaya başlayıp bu kanuna göre gelir/aylık bağlandıktan sonra yeniden çalışmaya başlayan sigortalılar

5510 sayılı Kanun'a tabi ilk defa 01.10.2008 tarihinden sonra sigortalı olup, bu tarihten sonraki hizmetleri ile birlikte malullük aylığı bağlananlardan yeniden kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerine tabi çalışmaya başlayanların aylıklarını kestirmeden sosyal güvenlik destek primi ödeyerek çalışmalarına imkân bulunmamaktadır. Bu nedenle, çalışmaya başlayanların malullük aylıkları kesilecek, çalıştıkları sürede kısa ve uzun vadeli sigorta kolları ile genel sağlık sigortasına tabi olacaklardır.

Ayrıca; malullük aylığı alanlardan yabancı bir ülke mevzuatı kapsamında çalışmaya başlayanların da malullük aylıkları kesilecek, ancak bunların ülkemizde herhangi bir çalışması bulunmadığından bunlardan aylık almadıkları süre için herhangi bir prim ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Malullük aylığı alanlar, aylıkları kesilmeden kanunun 5.maddesinin birinci fıkrasının (a-ceza infaz kurumları ile tutukevleri bünyesinde oluşturulan tesis, atölye ve benzeri ünitelerde çalışanlar), (b-aday çırak, çırak, stajyer...), (e-Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen meslek edindirme, geliştirme ve değiştirme eğitimine katılan kursiyerler) ve (g-ülkemiz ile sosyal güvenlik sözleşmesi olmayan ülkelerde iş üstlenen işverenlerce yurt dışına çalıştırmaya götürülen işçiler) bentleri kapsamında sigortalı sayılacak ve haklarında kısa vadeli sigorta kollarına ilişkin hükümler uygulanacaktır.

2- Mülga 506 sayılı Kanun (SSK) ile kanunun geçici 2. maddesine göre kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında aylık/ gelir bağlandıktan sonra yeniden çalışmaya başlayanlar

506 sayılı Kanun'a göre malullük aylığı almakta olanlar ile kanunun geçici 2. maddesine göre kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında malullük aylığı bağlandıktan sonra yeniden (a) (SSK) bendi kapsamında çalışmaya başlayanların aylıkları

kesilecek, çalıştıkları süre zarfında kısa ve uzun vadeli sigorta kolları ile genel sağlık sigortasına tabi olacaktır.

Malullük aylığı alanlardan, kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) (Bağ-Kur) bendi kapsamında çalışmaya başlayanların malullük aylıkları kesilmeyecek ancak, bunlardan sosyal güvenlik destek primi kesilecektir. Malullük aylığı alanlardan muhtar seçilenlerle tarımsal faaliyette bulunanlardan ise sosyal güvenlik destek primi alınmayacaktır. Bu çalışmalarından dolayı aylıkları kesilmeyecektir.

Yine malullük aylığı bağlandıktan sonra kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) (Emekli Sandığı) bendi kapsamında çalışmaya başlayanların aylıkları kesilmeyip, (c) bendi kapsamındaki çalışmalarından dolayı 5434 sayılı Kanun hükümlerine göre primlerinin alınması gerekmektedir.

3- Mülga 1479 sayılı Kanun (Bağ-Kur) ile Kanunun geçici 2. maddesine göre kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında aylık/ gelir bağlandıktan sonra yeniden çalışmaya başlayanlar

1479 sayılı Kanun'a göre malullük aylığı almakta olanlar ile kanunun geçici 2. maddesine göre kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında malullük aylığı bağlananlardan, kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine tabi çalışmaya başlayanlardan sosyal güvenlik destek primi kesilmeyecektir. Bunların bu kapsamda çalışmaları bulunmaları halinde aylıkları kesilecektir.

1479 sayılı Kanuna göre malullük aylığı almakta olanlar ile Kanunun geçici 2 nci maddesine göre Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında malullük aylığı bağlandıktan sonra yeniden kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında çalışmaya başlayanlar sosyal güvenlik destek primine tabi olacaklardır. İşverenleri tarafından

1479 sayılı Kanun'a göre malullük aylığı almakta olanlardan 01.10.2008 tarihinden önce 2926 sayılı Kanun kapsamında çalışmaya başlayanlardan sosyal güvenlik destek primi kesilmemiştir. Bu nedenle, gerek 1479 sayılı Kanun'a gerekse kanunun geçici 2. maddesine göre kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında malullük aylığı bağlandıktan

sonra 2926 sayılı Kanun'a ve kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin 4 numaralı alt bendine (Tarım Bağ-Kur) tabi olarak çalışmaya başlayanlardan sosyal güvenlik destek primi kesilmeyecektir. Bunların aylıkları ödenmeye devam edecektir.

Ayrıca, malullük aylığı alanlar ile kanunun geçici 2. maddesine göre kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında malullük aylığı bağlandıktan sonra yeniden kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında çalışmaya başlayanlar bu bent kapsamında sigortalı sayılacaklardır. Aylıkları kesilmeyecektir.

4- Mülga 2926 sayılı Kanun (Tarım Bağ-Kur) ile kanunun geçici 2. maddesine göre aylık bağlananlardan kanun kapsamında yeniden çalışmaya başlayanlar

Malullük aylığı almakta olanlar ile kanunun geçici 2. maddesine göre kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasını (b) bendinin (4) numaralı alt bendi kapsamında malullük aylığı bağlandıktan sonra yeniden kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (1), (2) ve (3) numaralı alt bentlerine tabi çalışmaya başlayanlardan, almakta oldukları aylıklarının % 15'i oranında sosyal güvenlik destek primi kesilecektir.

2008 yılı Ekim ayı başından önce 2926 sayılı Kanun'a ve söz konusu aybaşından sonra ise kanunun geçici 2. maddesine göre kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (4) numaralı alt bendi kapsamında malullük aylığı bağlandıktan sonra kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında yeniden çalışmaya başlayanlar aylıkları kesilmeden çalıştıkları sürede sosyal güvenlik destek primine tabi olacaklardır.

Malullük aylığı bağlandıktan sonra kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine tabi olarak yeniden çalışmaya başlayanlar hakkında, bu kapsamda sigortalı sayılacaklardır.

5- Mülga 2925 sayılı Kanun (Tarım SSK) ile kanunun geçici 2. maddesine göre aylık bağlananlardan kanun kapsamında yeniden çalışmaya başlayanlar

2925 sayılı Kanun'a göre malullük aylığı almakta olanlar ile kanunun geçici 2. maddesine göre 2925 sayılı Kanun kapsamında malullük aylığı bağlandıktan sonra yeniden kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında çalışmaya başlayanların aylıkları kesilecektir.

Malullük aylığı alanlardan, kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında çalışmaya başlayanların malullük aylıkları kesilmeyecek ancak, bunlardan sosyal güvenlik destek primi kesilecektir. Malullük aylığı alanlardan muhtar seçilenlerle tarımsal faaliyette bulunanlardan ise sosyal güvenlik destek primi alınmayacaktır.

6- Harp malulleri, vazife malulleri ve malullük aylığı alanlar

Harp malullüğü ile 3713 ve 2330 sayılı kanunlara göre vazife malullüğü aylığı alanlardan, kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamında sigortalı olarak çalışmaya başlayanların aylıkları kesilmeksizin ve haklarında sosyal güvenlik destek primi uygulanmaksızın kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında iş kazası ve meslek hastalığı sigortası hükümleri, uzun vadeli sigorta kollarına tabi olmayı istemeleri halinde ise bu isteklerini bildirdikleri tarihi takip eden aybaşından itibaren uzun vadeli sigorta kolları hükümleri uygulanacaktır.

3713 sayılı Kanun'a göre aylık bağlanmış olan maluller ile bu kanun kapsamına giren olaylar sebebiyle vazife malullüğü aylığı alan er ve erbaşların kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında sigortalı olmaları halinde aylıkları kesilmeyecek ve haklarında uzun vadeli sigorta kolları hükümleri uygulanacaktır.

“Malullük aylığı bağlanan ve çalışma hayatına sosyo-ekonomik durumu nedeniyle devam etmek isteyen emeklilerimizin maaşlarının kesilmeden çalışması durumu 5510 sayılı Kanun'un yürürlük tarihi olan 01.10.2008 tarihinden sonra sigortalı olup olmadığı ile ilgilidir.”

Harp malulleri ile 2330 sayılı Kanun' a göre aylık bağlanmış olanların ise kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında sigortalı olmaları halinde aylıkları kesilerek, haklarında uzun vadeli sigorta kolları hükümleri uygulanacaktır.

5434 sayılı Kanun'un 44. maddesi gereğince malullük aylığı alıp, kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamında çalışanlar hakkında 506 sayılı Kanun' un mülga 3 üncü maddesinin (II/C) bendi ile 1479 sayılı Kanun' un mülga geçici 20. maddesi gereğince sosyal güvenlik destek primine ilişkin hükümler uygulanır. Adi malullük aylığı alanların 5335 sayılı Kanun' un 30. maddesi kapsamında çalışmaları halinde aylıkları kesilmez.

SONUÇ

Malullük aylığı bağlanan ve çalışma hayatına sosyo-ekonomik durumu nedeniyle devam etmek isteyen emeklilerimizin maaşlarının kesilmeden çalışması durumu 5510 sayılı Kanun' un yürürlük tarihi olan 01.10.2008 tarihinden sonra sigortalı olup olmadığı durumu önemlidir. Buna göre;

- 01.10.2008 tarihinden önce sigortalı olup, kanunun 26. maddesine göre malullük aylığı bağlanmış olan;

4/1-(b) sigortalısı; 4/1-(a) kapsamında sigortalı olursa prime esas kazançlarından geçici 14. madde gereği sosyal güvenlik destek primi, 4/1-(b) veya 4/1-(c) kapsamında sigortalı olursa 27. madde gereği aylığı kesilecektir.

4/1-(a) sigortalısı; 4/1-(b) kapsamında sigortalı olursa geçici 14. madde gereği aylığından sosyal güvenlik destek primi, 4/1-(a) veya 4/1-(c) kapsamında sigortalı olursa 27. madde gereği aylığı kesilecektir.

- Kanunun yürürlük tarihinden sonra sigortalı olup, kanunun 26. maddesine göre tarafına malullük aylığı bağlanmış olan; 4/1-(a) ve 4/1-(b) sigortalıları; 4/1-(a), 4/1-(b) ve 4/1-(c) kapsamında çalışırsa bunlar hakkında kanunda sosyal güvenlik destek primi uygulaması olmadığından aylıkları 27. madde gereği kesilecektir.

Çalışmaya başlamaları nedeniyle aylıkları çalışmaya başladığı tarihi takip eden ödeme döneminden itibaren kesilenlerden, çalıştıkları süre zarfında kısa ve uzun vadeli sigorta kolları ile genel sağlık sigortasına

tabi olacaklardır. Bunlardan işten ayrılarak yeniden malullük aylığı bağlanması için yazılı istekte bulunanlara; kontrol muayenesine tabi tutulmak ve ilk aylığına esas malullüğünün devam ettiği anlaşılmak kaydıyla, istek tarihlerini takip eden ödeme döneminden itibaren yeniden malullük aylığı talebi değerlendirilecektir. Aylık koşulların oluşması halinde maaşları bağlanacaktır.

Bu nedenle yeniden çalışma hayatında yer almak isteyen malulen emeklilerin hangi kapsamda çalışmaya devam edecekleri konusunda yukarıda belirtilen hususlara dikkat etmesi gerekmektedir. Eğer aylığının kesilmesi durumu söz konusu ise kuruma çalışmaya başladığına dair bildirimini yapılması ve yersiz aylık ve sağlık giderlerine maruz kalmaması gerekmektedir.

6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİLİ USULÜ HAKKINDA KANUNUN IV DİĞER KORUMA HÜKÜMLERİ BAŞLIKLİ “AMME ALACAKLARININ RÜÇHAN HAKKI”NIN İNCELENMESİ

Hüseyin DEMİR
Em.İcra ve iflas Müdürü
Erdem DEMİR
Avukat

Rüçhan hakkını; önceden doğan hak nedeniyle sıralamada öne geçme hakkı olarak belirtebiliriz. Amme idaresi tarafından düşünüldüğünde haciz ve iflasta alacaklı olan Amme İdaresinin alacaklarını tahsil etmede öncelik hakkı kazanmasıdır.

Bilindiği gibi amme alacağını korumak için 6183 Sayılı **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’ unda** çeşitli hükümler yer almaktadır. Bu kanunun 21. maddesi de bu koruma hükümlerinden birisidir ve amme alacağında rüçhan hakkını düzenler.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’ nun Amme Alacağında Rüçhan Hakkını düzenleyen 21. Maddesi: “Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur.” ifadesini içermektedir.

Burada kast edilen üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce amme alacağı için de haciz konulursa amme alacağının da hacze iştirak edeceğini ve haciz koyan 3. şahıs ile amme idaresi arasında garameten taksim olunacağıdır, daha da açacak olursak 3. şahısların koydukları hacze amme alacağı satış tarihine kadar iştirak edebilir. 3. şahsın haczinin amme alacağı haczinden önce olması

sonucu değiştirmez ancak amme alacağı için haczin satış tarihinden sonra konulması halinde amme alacağı bu hacze iştirak edemez oysa İcra ve İflas Kanunu hükümleri gereğince iştirak süresi farklıdır. İlk haciz üzerine satılan malın tutarı vezneye girinceye kadar aynı derecede hacze iştirak edebilecek alacaklıların hacze iştirakleri mümkündür.

“Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur.”

Yüksek Mahkemenin bir kararında “Şikayetçi vekili, Ankara 15. İcra Müdürlüğü’nce tanzim edilen 15.12.2011 tarihli sıra cetveline esas olan ve satılan aracın 1997-1998 yıllarına ait ödenmemiş vergi borçları sebebiyle araç kaydına satıştan evvel haciz koyduklarını, sıra cetvelinde satış bedelinin garameten paylaştırılmasına dahil edilmeleri gerektiği halde, dahil edilmediklerini ileri sürerek, sıra cetvelinin iptalini istemiştir.

Şikâyet olunan vekili, müvekkilinin ilamlı takip yaptıklarını, kaldı ki satılan araç üzerine 2001 yılında mahkemece ihtiyati tedbir konul-

duğunu, sıra cetvelinin doğru olduğunu savunarak, şikâyetin reddini istemiştir.

Mahkemece, toplanan deliller ve dosya kapsamına göre; şikâyet konu sıra cetvelinde paylaştırmanın 1. sırada Yeğenbey Vergi Dairesiyle şikâyet olunan arasında garameten yapıldığı, sıra cetvelinde davalıların takip dosyasının numarasının hatalı yazılmış ise de daha sonra hatanın düzeltilerek taraflara tebliğ edildiği, sıra cetvelinin 6183 Sayılı Kanun’ un 21/1 ve 69.

maddelerine uygun tanzim edildiği gerekçesiyle şikâyetin reddine karar verilmiştir.

Kararı, şikâyetçi vekili temyiz etmiştir.

Şikâyet, sıra cetvelinde sıraya itiraza ilişkindir.

Dosyanın tetkikinden 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' nun 21/1 maddesi gereğince şikâyetçi vergi dairesinin satışa konu araç üzerine 01.07.2010 tarihinde haciz koyduğu, aracın da 04.08.2011 tarihinde satılarak paraya çevrildiği göz önüne alındığında şikâyetçinin haczinin satıştan evvel olması sebebiyle ilk hacze iştirak etmesi ve satış bedelinin aralarında garameten paylaşılması gerekirken, yanlışlı gerekleyle yazılı şekilde hüküm kurulması doğru görülmemiş, şikâyetçi vekilinin temyiz itirazlarının kabulüyle hükmün şikâyetçi yararına bozulması gerekmiştir. " denilmektedir. ¹

Amme idaresi tarafından haczedilen ve aynı amme idaresi tarafından paraya çevrilen malların üzerinde başka hacizler varsa amme idaresinin satış masraflarını ayırdıktan sonra kalan ihale bedelini dağıtmak üzere ilk haczi koyan icra dairesine göndermesi gerekir. Zira amme idarelerinin paraları paylaşırma yetkisi yoktur.

Yüksek Mahkemenin bir kararında " Her ne kadar Vergi Dairesi Müdürlüğünce satılarak paraya çevrilen Plakalı aracın ayninden doğan vergi borcu ve garaj ücreti ödendikten sonra bakiye ihale bedeli Vergi Dairesi ile İcra Dairesi arasında garameten paylaşılırak dağıtılmışsa da, sıra cetveli düzenleme yetkisi **icra** müdürlerine ait olup, vergi dairesinin sıra cetveli düzenleme yetkisi bulunmadığı ancak idari nitelikli bir işlemin iptalinin idari yargı yerinden istenebileceği," denilmektedir. ²

(Ek hüküm: 30/3/2006 – 5479/4 md.) Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 268. maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz.

Burada kast edilen İcra ve İflas Kanunu' nun 261. maddesi gereğince ihtiyaten haczedilen mallar üzerine ihtiyati haciz kesin hacze dönüşmeden genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerin İcra ve İflas Kanunu' nun 268/1 maddesi gereğince İcra ve İflas Kanunu' nun 100. maddesinde sayılan belgelerden dahi olsa kamu haczi-ne iştirak edemeyeceğidir.

Burada üzerinde durulması gereken bir diğer husus da amme alacağı nedeni ile amme idareleri tarafından konulan ihtiyati haciz 3. şahısların haczine iştirak edip edemeyeceği konusudur.

Amme alacağı nedeni ile amme idareleri tarafından konulan ihtiyati hacizlerin 3. kişiler tarafından konulan ilk hacze iştirakine 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü

Hakkında Kanun 21. maddesinde ve diğer maddelerinde imkân tanımamıştır.

Yüksek Mahkemenin bir kararında " Davalı yanca konulan ihtiyati hacizler 24.02.2000 tarihli olup, bu hacizler 24.09.2003 tarihinde kesin

(icrai) hacze dönüşmüştür. Davacının ihtiyati hacizleri ise daha sonraki tarihli olup, henüz kesin hacze de dönüşmemiştir. Bu durumda davacının garameye dâhil edilmesine yasal olanak bulunmamaktadır (İİK m. 268). Öte yandan, davacı alacağının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a tabi olduğu şeklindeki gerekçede de isabet yoktur. Kaldı ki anılan yasaya göre ihtiyati hacizlerin ilk hacze iştirakine de imkân tanınmamıştır." denilmektedir, ³

“Amme idaresi tarafından haczedilen ve aynı amme idaresi tarafından paraya çevrilen malların üzerinde başka hacizler varsa amme idaresinin satış masraflarını ayırdıktan sonra kalan ihale bedelini dağıtmak üzere ilk haczi koyan icra dairesine göndermesi gerekir. Zira amme idarelerinin paraları paylaşırma yetkisi yoktur.”

¹ Yargıtay 23. H.D.21.05.2012 T, 2012/1817 E, 2012/3507 K. Sayılı ilamı

² Yargıtay 23. H.D. 06.10.2011 Tarih ve 2011/706-883 Sayılı ilamı

³ 19. HD. 04.10.2007 T, 2007/4006- 8606 Sayılı ilamı

Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Ancak, gümrük, resmi bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan evvel gelir.

Burada kast edilen rehinli alacakların haklarının mahfuz olduğu ancak gümrük, resmi bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları; o eşya ve gayrimenkul satış bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan önce gelir. Daha da açacak olursak satılan eşya ve gayrimenkulün gümrük, resmi bina ve arazi vergisi varsa rehin alacağı ödenmeden eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacaklarının öncelikle ödenmesi gerektiğidir. Örnekleyecek olursak cebri icra yolu ile satılan bir aracın motorlu taşıtlar vergisi öncelikle ödenmelidir.

Yüksek Mahkeme'nin bir kararında " Bir eşyanın aynından kaynaklanan vergi ve resim gibi devlet alacakları o eşyanın satış bedelinden öncelikle karşılanır (6183 S.Y. m. 21/11 ve İİK. m. 206/1). Bu öncelik; gerek yasalarımızda, gerek uygulamada ve gerek öğretide "rüşhan" kelimesiyle ifade edilmekte ve rüşhan hakkı alacağın rehin hakkından daha önce tatmin edilmesi imkânını getirmektedir. Motorlu taşıtlar vergisi alacağı da vergi konusu aracın aynından doğduğundan, sözü edilen rüşhan hakkına sahiptir.

O halde icra müdürlüğünce ihale bedelinden, satışa konu araca ait motorlu taşıt vergisinin kesilerek vergi dairesine ödenmesi işleminde yasaya aykırılık bulunmadığından mahkemece şikayetin reddi yerine kabul yönünde hüküm tesisi isabetsizdir" denilmektedir..⁴

**(Değişik son fıkra: 30/3/2006 – 5479/4 md.)
Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 206. maddesinin üçüncü**

sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dâhil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur.

Burada kast edilen madde metninde anlaşılabileceği gibi borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 206. maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dâhil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutularak İcra ve İflas Kanunu'nun 206. maddesi gereğince 3. sıra alacağı olarak kabul edilmesidir, bilindiği gibi İcra ve

İflas Kanunu'nun 206. maddesinde birinci sırada: İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflâsın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş ihbar ve kıdem tazminatları dâhil alacakları ile iflâs nedeniyle iş ilişkisinin sona ermesi üzerine hak etmiş oldukları ihbar ve kıdem tazminatları, işverenlerin, işçiler için yardım sandıkları veya sair yardım teşkilatı kurulması veya bunların yaşatılması maksadıyla meydana gelmiş ve tüzel kişilik kazanmış bulunan tesislere veya derneklere olan borçları, iflâsın açılmasından önceki son bir yıl içinde tahakkuk etmiş olan ve nakden ifası gereken aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları.

İkinci sırada: Velâyet ve vesayet nedeniyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin bu ilişki nedeniyle doğmuş olan tüm alacakları; (Ancak bu alacaklar, iflâs, vesayet veya velâyetin devam ettiği müddet yahut bunların bitmesini takip eden yıl içinde açılırsa imtiyazlı alacak olarak kabul olunur. Bir davanın veya takibin devam ettiği müddet hesaba katılmaz.)

Üçüncü sırada: Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar.

Dördüncü sırada: İmtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklar gelmektedir, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun özel bir kanun olup 21. maddesinde geçen amme alacaklarının 3. sıra alacağı olarak kabul edilmesi gerekir.

“Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Ancak, gümrük, resmi bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan evvel gelir.”

4 Yargıtay 12. H.D. 25.04.2011 T, 2011/7972 E, 2011/7972 K. Sayılı ilamı

SERBEST BÖLGELERDE İSTİSNA UYGULANAN ÜCRETLERE AİT (STOPAJ) GELİR VERGİSİ İŞÇİYE Mİ / İŞVERENE Mİ AİTTİR?

Akın Gencer ŞENTÜRK
Avukat

Konunun Kısa Sunumu ve Sınırlandırılması

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (SBK) ile Serbest Bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere sınırsız ve süresiz vergi teşvikleri sağlanmış, böylece Serbest Bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine ilişkin vergi kanunları hükümlerinin uygulanmadığı bir rejim ihdas edilmiştir.

Daha sonra 29.01.2004 tarih ve 5084 sayılı Yatırımların Ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un (5084 s. K.) (RG: 06.02.2004 – 25365) ile SBK'nda vergi teşviklerine ilişkin sınırlandırıcı düzenlemeler yapılarak, Serbest Bölgelerde Türk vergi kanunları uygulanabilir hale getirilmiştir. Ancak, kazanılmış hakların korunması amacıyla, kanuna geçici madde eklenmiştir.

SBK'na eklenen geçici md. 3/a hükmüne göre, 06.02.2004 tarihi itibarıyla Serbest Bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere, Serbest Bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır. Serbest Bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin ise Serbest Bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar, Türkiye'nin AB'ye tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

SBK geçici md. 3/b hükmüne göre de, mükelleflerin Serbest Bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisnadır. Ancak, 06.02.2004 tarihi itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

12.11.2008 Tarih Ve 5810 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına

Dair Kanun (5810 s. K.) (RG: 25.11.2008 – 27065) ile Serbest Bölgelerde çalışan ücretlilere ilişkin istisna uygulamasının uzatılmasına imkân tanınmaktadır.

İşte bu bağlamda, Serbest Bölgelerde istihdam edilen personele ödenen ücretler üzerinden uygulanan gelir vergisi istisnası şeklindeki teşvikin, kime yönelik olduğu, bir başka ifade ile maddi getirilerinden istihdam edenin mi (işveren) yoksa istihdam edilenin mi (işçi) yararlanacağı bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Olayda Uygulanacak Norm:

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. Maddesi A. Bendinin, 5084 Sayılı Kanun İle İhdas Edilen İlk Hali

SBK'nun Geçici 3. maddesi, söz konusu kanuna 5084 s. Kanun'ın 9. maddesi ile eklenmiştir.

Maddenin söz konusu ilk hali aşağıdaki gibidir:

"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanunu' nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Madde Hükmünde 5810 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklik:

Yürürlükteki Olaya Uygulanacak Hüküm

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na, 5084 sayılı Kanun' un 9. maddesiyle eklenmiş geçici 3. maddenin, 01.01.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5810 s. Kanunu' nun 7. maddesi ile maddenin ikinci fıkrasında değişiklik yapılmıştır.

Yapılan değişiklik sonrası, madde hükmü halen yürürlükteki haline gelmiş olup, aşağıda yer alan metinde değişiklikler koyulaştırılarak vurgulanmıştır.

"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu' nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitişi tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her

türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Avrupa Birliği' ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu' nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15. ve 30. maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

5084 ve 5810 Sayılı Kanunlar İle Yapılan Düzenleme ve Değişikliklerin Analizi

Genel Değerlendirme

Yukarıda her ne kadar 5084 ve 5810 sayılı Kanunlar ile yapılan düzenleme ve değişikliklerin sadece 3218 sayılı SBK' nun geçici 3. maddesi ile ilgili kısımlarına yer verilmişse de, her iki kanun esasen birçok düzenleme içermektedir. Bunların bir bütün halinde ele alınması gerekli olmaktadır. Şöyle ki:

Yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak üzere kurulan serbest bölgelerin, sınırsız vergi teşvikine, 5084 s. K. ile son verilmiştir.

Yukarıda da değindiğimiz üzere; söz konusu kanunun 9. maddesi ile SBK' na geçici 3. madde eklenmiş

olup, bu madde ile 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda elde ettikleri kazançları, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilerek kazanılmış hakları korunmaya çalışılmıştır. Ancak bu firmaların, üretim dışı faaliyetlerinden elde ettikleri gelirleri istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

Öte yandan; 06.02.2004 tarihinden önce, faaliyet ruhsatlı mükelleflerin serbest bölgelerdeki firmada istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden muaf ve serbest bölgedeki faaliyetlerine ilişkin işlemleri yine 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harç kapsamı dışında tutulmuştur.

Yine aynı Kanun ile 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgelerde faaliyet göstermek amacıyla ruhsat alarak serbest bölgelerde kurulan veya Türkiye'nin diğer yerlerinde kurulup da serbest bölgede şube açan mükelleflerin, Gelir ve Kurumlar vergisi açısından ülkemizin diğer yerlerinde faaliyet gösteren mükelleflerden herhangi bir farkı kalmamıştır.

Ancak, 5084 s. K. ile SBK'na eklenen geçici 3. madde uyarınca, 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgede faaliyet göstermek için ruhsat almış olan mükelleflerden imalat işi ile uğraşanların elde etmiş oldukları kazançlar Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar Gelir ve Kurumlar vergisinden müstesna sayılmıştır. Yani, 06.02.2004 tarihinden sonra bölgede yeni faaliyete geçen imalat işi ile uğraşan mükellefler ile bu tarihten önce bölgede faaliyette bulunan her türlü mükellefler bu istisnadan yararlanabilecektir.

2004 yılında, 5084 sayılı Kanun ile serbest bölgelere yönelik mali avantajların kapsamının çok daraltılması, firmalar açısından olumsuzluk yaratmasının yanında, serbest bölgelere yönelik talebi de azaltmıştır. Söz konusu olumsuzlukları asgariye indirmek amacıyla 5810 sayılı Kanun yürürlüğe girmiş olup, bu kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'nda kapsamlı değişiklik yapılmıştır.

Söz konusu kanunla öncelikle, serbest bölgelerde yapılacak faaliyetlerin Ekonomik İşler Yüksek Kurulu yerine geçen Yüksek Planlama Kurulu'nca belirlenmesi ilkesi benimsenmiştir. Diğer taraftan Serbest Bölgeler

Koordinasyon Kurulu oluşturularak, bölgelerin geliştirilmesi ve sorunların kurulu oluşturan kamu birimlerince ortaklaşa ele alınması amaçlanmıştır. Ayrıca serbest bölgelerde arazi kiralayarak bina ve tesislerini inşa eden imalatçı kullanıcılar için azami 30 yıl, üretim dışında faaliyet gösteren diğer kullanıcılar için azami 20 yıl süre ile verilen faaliyet ruhsatlarının süresi azami 49 yıla çıkarılmış, faaliyet izinlerini verme yetkisi DPT Müsteşarlığı'ndan, DTM verilmiştir.

Yine yapılan değişiklikle; serbest bölgelere özellikle günlük ihtiyaçların ve sarf malzemelerinin girişini kolaylaştırılması amacıyla ihracat işlemine tabi tutulacak Türkiye mahreçli mallar için esas alınan tutarın 500 ABD Dolarından 5000 ABD Dolarına yükseltilmesi suretiyle mükelleflere kolaylık sağlanmıştır. Ayrıca bu kapsamda, 18.02.2009 tarih ve 5838 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde yapılan değişiklikler ışığında, serbest bölgeye getirilen Türkiye mahreçli malların, ihracat işlemine tabi tutulup tutulmadığına bakılmaksızın KDV istisnasından faydalanabileceği Maliye Bakanlığı'nca kararlaştırılmıştır.

Öte yandan, 5084 sayılı Kanun ile serbest bölgelerde çalışanlar için sağlanan muafiyetin 2008 yılı sonu itibarıyla bittiği dikkate alınarak, bu kapsamda yapılan değişiklikle, özellikle imalatçı firmalardan yaşanan sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere imalatçı ihracatçı firma çekilmesi amacıyla, bu muafiyetlerin üreticiler için AB tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır. Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar da damga vergisi ve harçlardan müstesna tutulmuştur.

Ayrıca, SBK ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK) arasındaki farklı hükümlerin uygulanmasından karşılaşılan zorlukların aşılması için AB'ye tam üyeliğin gerçekleşeceği tarihe kadar, GK'nun 152, 157 (birinci fıkrası hariç olmak üzere), 158 ve 185. maddelerinin, serbest bölgelerde uygulanmaması amaçlanmıştır ve GK'na bu amaçla geçici madde eklenmiştir. Aynı nedenle, serbest bölgeler, AB tam üyelik gerçekleştiği tarihe kadar gümrük rejimleri açısından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında, menşe hükümlerinin uygulanması bakımından ise Türkiye Gümrük Bölgesi içinde sayarak Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu arasındaki uyumsuzluk giderilmiştir.

Kanun Gerekçeleri Üzerinden Değerlendirme

a. 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Yapılan değişikliklere ilişkin gerekçeler incelendiğinde; 5084 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin;

"Vergiler ve vergi teşvikleri, ekonomik ve sosyal politika araçlarının en önemlileri arasındadır. Diğer ülkelere bakıldığında, genel olarak eğilimin, teşvik uygulamalarının artık eski önemini kaybetmesi ve oldukça sınırlandırılması yönünde ise de, özellikle bölgesel teşviklerin hala geniş ölçüde yer bulduğu ve küçük işletmelerin desteklendiği görülmektedir.

Ülkemizde de son yıllarda vergi istisna ve muafıklarının daraltılması yönünde adımlar atılmış olup, tasarıda bu eğilim serbest bölgelerde uygulanmakta olan vergileme rejiminde yapılması öngörülen düzenlemeler ile devam etmektedir."

şeklinde gerekçelendirildiği, vergi teşviklerinin serbest bölgelerde daraltıldığı, ancak diğer hükümlerle, GSTİH miktarı diğer illere göre düşük illerde yeni vergi – sigorta primi teşviki, enerji desteği, yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi tahsisi gibi yöntemlerle yatırımların başka bölgelere yönlendirilmesinin amaçlandığı görülmektedir. Yine gerekçede, *"Ayrıca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, geçiş döneminde yararlanabilecekleri vergi düzenlemeleri yapılmaktadır."* şeklinde yer aldığı üzere, bu bölgelerdeki vergi teşvikleri için geçiş döneminde uygulanacak hükümler öngörülmüştür.

Bu şekilde gerekçeler içeren 5084 sayılı Kanun'un tam adı **Yatırımların Ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun** olup, adından dahi gerekçede ifade edildiği üzere bu Kanunun tümüyle **YATIRIMLARI** ve dahi bu yatırımlar vesilesiyle **İSTİHDAMI** teşvike matuf olduğu

ortaya çıkmaktadır. Ancak Kanun koyucu, müteşebbisi yatırıma teşvik etme amacı gütmekte ise de anlaşılan bu yatırımların artık serbest bölgeler dışında ve özellikle GSYİH miktarı düşük olan illerde yapılmasını arzu etmektedir. Bu amaçla da artık serbest bölgelerdeki bazı vergisel teşvikler daraltılmakta / kaldırılmakta / zamanla ortadan kaldırılması planlanmaktadır.

Nitekim yine gerekçede;

*"...Bu geçici maddeyle, **bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatı bulunan mükelleflerin** bu ruhsatlar üzerinde yazılı süre boyunca dolaysız vergilere yönelik haklarının korunması amaçlanmıştır.*

İstihdam edilen personelin ücretlerine yönelik gelir vergisi istisnasından yararlanma hakları, faaliyet ruhsatlarında maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla kalan süre 5 yıldan uzun olsa dahi, 5 yıllık süre ile sınırlı tutulmuştur...

"...Ayrıca genel olarak ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmak ve serbest bölgelerin istihdam yaratan alanlar olmasını teşvik edebilmek için serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin..."

ifadeleri yer almaktadır. Bu ifadeler esasen kanun koyucunun bir yandan serbest bölgelerdeki yatırımları başka bölgelere kaydırma amacı yanında, serbest bölgelerin istihdam yaratıcı özelliklerini koruma endişesi ve hatta bu yönde faaliyetlerin artması amacıyla serbest bölgelerdeki imalat faaliyetlerine özel bir önem atfettiğini ortaya çıkarmaktadır.

b. 5810 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

5084 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile bazı vergisel teşvikler için, kanun düzenlemesinin beşinci yıl-

"Kanun koyucu, müteşebbisi yatırıma teşvik etme amacı gütmekte ise de anlaşılan bu yatırımların artık serbest bölgeler dışında ve özellikle GSYİH miktarı düşük olan illerde yapılmasını arzu etmektedir. Bu amaçla da artık serbest bölgelerdeki bazı vergisel teşvikler daraltılmakta / kaldırılmakta / zamanla ortadan kaldırılması planlanmaktadır."

sonu olan 31.12.2008 son uygulama tarihi olarak belirlenmişse de bu tarihin dolmasına yaklaşık 6 ay kala yeni bir kanun değişikliği gündeme gelmiştir.

5810 sayılı Kanun gerekçesinde yer aldığı üzere;

*“Tasarı ile serbest bölgelerin yirmi yıllık geçmiş faaliyetleri değerlendirilerek, kuruluş amaçları tekrar ele alınmış ve serbest bölgelerin vizyonu; **ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek...**”*

amacı çerçevesinde yeni düzenlemeler yapılma yoluna gidilmiştir. Genel olarak tasarı, gerekçeler ve kanunlaşan metin ele alındığında 5084 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonucu cazibesini yitirmekte olan ve 31.12.2008 tarihi itibarıyla gerçekleşeceği olması (serbest bölgelerden) kaçışı önleme amacı ile bir kısım teşviklerde yeniden düzenlemeler yapma yoluna gitmiştir.

Gerekçede;

*“3218 sayılı Kanun’ un geçici 3. maddesinin ikinci fıkrası değiştirilerek, **2008 yılı sonu itibarıyla serbest bölgelerde çalışanlar için sağlanan gelir vergisi muafiyetinin kalkacak olması nedeniyle özellikle üretici firmalarda yaşanacak sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere üretici ihracatçı firmaların çekilmesi amacıyla, bu muafiyetlerin üreticiler için** Avrupa Birliğine üyelik tarihine kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır.”*

şeklinde yer alan ifadeler taşınan endişenin ve yaşanacak sorunlar için çözüm arayışının somut göstergesi olmaktadır.

5084 ve 5810 s. Kanunlar ve Gerekçeleri Üzerinden Ara Sonuç

Bir kelime ve kavram olarak “teşvik”, “isteklendirme, özendirme” günlük anlamları (TDK – Güncel Türkçe Sözlük) yanında “belirli bir iktisadi veya sosyal amaca ulaşabilmek için maddi destek ve hukuki kolaylıklar biçiminde verilen ödül” şeklinde iktisadi bir anlam daha (TDK – İktisat Terimleri Sözlüğü) taşımaktadır.

Gerek bizzat 3218 sayılı Kanun ve gerekse bu kanunda değişiklikler getiren 5084 ve 5810 sayılı Kanunların tümüyle birer (iktisadi anlamda) teşvik düzenlemesi olduğu açıktır. Zaman içinde kanun koyucu bu teşvikleri,

- Her türlü faaliyeti teşvikten imalat faaliyetini teşvik,
- İmalat faaliyeti için ihracatı teşvik,
- İmalat ve ihracat faaliyeti için yatırımları teşvik

şeklinde yönlendirme yoluna gitmiştir.

Bir yandan ülkenin diğer yerlerine de (ve özellikle gelir düzeyi düşük illere) yatırımları yönlendirme amacı güden kanun koyucu; bir yandan da mevcut yatırımların çıkışını ya da yeni yatırımların gelmeme olasılığını önleme anlamında zaman zaman daralttığı (serbest bölge) teşviklerini en azından imalat / ihracat / yatırım faaliyetlerine münhasır tekrar cazip hale getirme çabası içinde davranmıştır.

Tüm teşvikler ve bununla ilgili düzenlemeler bunun için yapılmıştır. O halde “bir teşvik (ödül) var ise bu teşvik kime ait olacaktır?” sorusu bu çerçevede değerlendirilmelidir. **Buraya kadar ortaya konulan olgulara göre, kanun koyucu; ihracatı, ihracat için imalatı ve bu vesileyle imalat için yapılan yatırımlarla istihdamı teşvik etmektedir ki burada teşvik edilenin müteşebbis olduğu ortadadır.**

Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirmeler

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’ nun Geçici 3. Maddesi İçerdiği Vergi Teşvikleri Nedeniyle “Vergi Kanunu” Olarak Değerlendirilmek Durumundadır

1. Anayasal Sınır

Olayda bir vergi, gelir vergisi söz konusudur ve öncelikle Anayasa’nın amir hükmü dikkate alınmak durumundadır. Buna göre, “*Vergi Ödevi*” başlıklı Anayasa madde 73 hükmü aşağıdaki gibidir:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Buna göre, vergi herkes için “ödev”dir ve ancak “kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” ki bu aynı zamanda “vergilendirmede kanunilik ilkesi” olarak adlandırılmaktadır. Vergilendirmede kanunilik ilkesi ışığında, müstakar hale gelmiş Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararlarına göre, vergilerin konulması /

değiştirilmesi / kaldırılması yanında vergi ile ilgili muafiyet ve istisnalar ile ilgili her türlü düzenleme içinde tek yol kanuni düzenlemedir.

2. Uygulanacak “Usul Kanunu”nun ve “Yorum Kuralı”nın Tespiti

Her hukuk dalı kendi içinde Anayasal çerçevede Kanunlar ile somutlaşan normlar çerçevesinde ele alınır ve uygulanır. Buna göre hukuk dalları itibarıyla “*tutulacak yol, yöntem ve tarz*” için **Usul Kanunları** mevcuttur. Örneğin,

- İdari Yargılama Usulü Kanunu,
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu,
- Ceza Muhakemesi Kanunu,
- Vergi Usul Kanunu,
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

gibi...

Usul Kanunu’nun tespiti, uygulanacak yargılama yöntemi gibi hususların saptanması yanında, tarafların sahip olabilecekleri özgürlükleri (sözleşme özgürlüğü gibi) ya da **hukuk normlarının yorumlanma kuralları** gibi hususların da tespiti açısından önem arz etmektedir.

O halde, SBK Geçici 3. madde hükmü, içerdği vergisel düzenlemeler nedeniyle Anayasa hükmü çerçevesinde vergi ile ilgili bir Kanun haline gelmektedir.

Devamla, vergilendirmede temel usul kanunu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) olduğundan değerlendirmeler de bu usul kanunu yani VUK çerçevesinde yapılacaktır.

VUK’ nun, “*Kanunun Şumülü*” başlıklı 1. maddesi

“Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.

Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir.

Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır.”

şeklinde olup, olayda kanunun 2. maddesinde düzenlenen “*Gümrük ve Tekel Vergileri*” söz konusu olmadığından kanunun 3/A maddesinde yer alan; “*Bu kanunda kullanılan ‘Vergi Kanunu’ tabiri işbu kanun ile*

bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.” hükmü ile de VUK’ nun uygulanacağı tekraren teyit edilmiş olmaktadır.

O halde izlenecek usul tespit edilmiş olmaktadır ki bu, Vergi **Usul** Kanunu’nda düzenlenen usul olacaktır.

Bir kere usul kanununu tespit ettiğimizde, kanunun yorum kuralını da tespit etmiş olmaktadır. Buna göre VUK’ nun yine 3/A maddesinde yer alan, “**Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.**” hükmü Anayasa’nın 73. maddesindeki vergilerin kanuniliği ilkesi ile belirlenen sınırlar aşılmamak kaydıyla yorum kuralı olmaktadır.

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununun Geçici 3. Maddesinin İçerdiği Vergi Teşviklerinin Bir Bütün Olarak Ele Alınması

1. Madde Lafzının, Madde İçindeki Sistematiğe Göre Değerlendirilmesi

Yukarıda yer verdiğimiz Anayasa md. 73 (vergilendirmede kanunilik ilkesi) ve VUK md. 3/A (lafzın açıklığı) çerçevesinde SBK’ nun geçici 3. maddesi hükmü ele alındığında;

- Madde hükmü her şeyden önce, “*Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin*” şeklinde başlamaktadır. İlk fıkra hükmü devam eden tüm hükümleri kapsamakta ve noktalı virgül ile bitmektedir.
- O halde madde üzerinde okuma, “**serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin**” ifadesi ışığında yapılacaktır. Serbest Bölgede faaliyette bulunmak üzere ruhsat alan kimdir sorusunun cevabı “müteşebbis / yatırımcı” şeklindedir. Buna göre Faaliyet Ruhsatı kime aitse maddenin devamında yer alan diğer tüm hükümler de onunla ilgilidir.
- Birinci fıkra (a) bendi, “*Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları*” demektedir ki, bu bölgede faaliyet gösterenden kastın istihdam edilen değil, is-

istihdam eden / müteşebbis / yatırımcı olduğu açıktır. Nitekim devam eden hükümde, "...faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere..." denilmesi de bunu göstermektedir.

- Birinci fıkra (b) bendi, "Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır."demektedir ve bu hüküm 31.12.2008 tarihinde sona ermiştir. Ancak maddenin düzenlenme tarzında "Bu bölgelerde istihdam ettikleri..." ve "...personele ödedikleri ücretler..."denmesi, istisnanın **"ödeme yapılana"** değil **"ödeyene"** bir başka ifade ile **"istihdam edilene"** değil **"istihdam edene"** ait olduğunu ortaya koymaktadır. Eğer kanun koyucunun amacı, istisnayı istihdam edilene tanımak olsa idi bunun Türkçe kuralları çerçevesinde **"istihdam ettikleri personele / ödedikleri ücretler"** şeklinde değil, **"istihdam edilen personelin / elde ettikleri ücretler"** şeklinde ifade edilmesi gerekirdi.
- Birinci fıkranın (c) bendi, "Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri..." ile ilgili olup, yine buradaki istisnanın faaliyeti gerçekleştirene yönelik olduğu açıktır.
- Özellikle olayla ilişkilendirilebilecek ikinci fıkra, **"Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar"** şeklinde başlamakta ve noktalı virgül (;) ile sonlanmaktadır. Devam eden hükümler bu başlangıç dikkate alınarak değerlendirilmelidir.
- İkinci fıkranın (a) bendi; "Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin..." ifadesi ile başlamakta "...bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından..." şeklinde devam etmektedir. Hüküm "...elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır." şeklinde sona ermektedir. Muhatabın, bölgede faaliyet gösteren / imalat yapan / imal ettiğini satan kişi/kurum olduğu açıktır. Bunların bu faaliyetten elde ettiği kazanç istisna tutulmaktadır.
- İkinci fıkranın (b) bendi; **"Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85 'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır."** şeklindedir. Yukarı-

da açıkladığımız ve 31.12.2008 tarihinde sona eren birinci fıkranın (b) bendi ile buradaki hüküm aynı yoldadır. Ancak bu kez üretilen ürünün FOB bedelinin %85'ini yurtdışına ihraç etme şartı getirilmiştir.

İstisnanın uygulanması;

- Serbest bölgede ürün üretilmesi,
- Bu ürünlerin FOB bedelinin en az %85'inin yurtdışına ihraç edilmesi

şartına bağlıdır. Ne ürün üretim ne de ihraç konusunda istihdam edilenin bir katkısının / karar vermesinin mümkün olmadığı, bunların ancak istihdam eden müteşebbise bağlı olduğu açıktır.

Nitekim eğer bu şartlar; ki özellikle yıl bazında FOB bedelin en az %85'inin ihraç edilme şartı ancak yılsonunda tespit edilebileceğinden, buna rağmen ücretler aylık dönemler halinde ödendiğinden, şartların gerçekleşmemesi durumunda; **"Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir."** hükmü ile gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecek verginin muhatabı istihdam eden / müteşebbis olarak belirlenmiştir.

İstihdam edenin bir yarar sağlamayacağı bir vergi istisnası nedeniyle gecikme zammıyla ödemeye muhatap olması, üretim / ihracat vs. konularda bir etkisi olmayan istihdam edilenin ise istisnadan yararlanabileceği düşüncesi kanunun açık düzenlemesi karşısında kabul edilebilir değildir.

- İkinci fıkranın (c) bendi; "Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır." şeklindedir ve yine müteşebbise / yatırımcıya yöneliktir.
- Maddenin son fıkrası, "Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü ile Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye işaret etmektedir.

2. Ara Sonuç:

Lafız Açık / Yorum Gerekli Değildir

VUK'nun 3/A maddesi, **"Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki mak-**

sat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” şeklinde olduğuna ve yukarıdaki değerlendirmeye göre lafız açık olduğuna göre maddenin esasen yoruma ihtiyacı yoktur.

Ancak bir an için lafız açık kabul edilmese dahi devamla, (madde hükmü) **konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak** uygulanacağına (yorumlanacağına) göre bu unsur yönünden de analiz yapmakta yarar bulunmaktadır. Şöyle ki:

Ücret, (vergi hukuku yönünden) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 61. maddesinde; “*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu yönden söz konusu hüküm ile 4857 sayılı İş Kanunu’nun (İK) 32. maddesinde yer alan; “*Genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.*” tanımı birbiri ile paraleldir.

GVK’nun 1. maddesi; “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” şeklinde olup, 2. madde hükmünde “*Ücretler*” gelirin unsurlarından sayılmıştır. Anayasa’nın 73. maddesi, “*Herkes*” “*vergi ödemekle yükümlüdür*” hükmünü de içerdiğinden ücret geliri elde edenler, eğer Kanunlar ile açıkça istisna kılınmamış ise ücret gelirleri nedeniyle vergi ödemek durumundadırlar.

Yukarıda yer verdiğimiz SBK’nun Geçici 3. maddesi kendi içinde sürekli olarak SERBEST BÖLGEDE FAALİYET GÖSTEREN, RUHSAT ALAN kişi / kurumlardan bahsetmektedir. Bu kavramların “*ücretli*” ile ilgili olmadığı açıktır.

Diğer yandan başlangıçta yer verdiğimiz 5084 ve 5810 sayılı Kanunlar ile yapılan değişikliklerin kendisi ve dahi gerekçesi, bizzat 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu hükümleri ve gerekçesiyle yani serbest böl-

gelerin var olma nedenleriyle birlikte ele alındığında; **var olan teşviğin / özendirmenin** bölgede faaliyet gösterilmesine / yatırım yapılmasına / imalat yapılmasına / ihracat yapılmasına yönelik olduğu açıktır. **Hiçbir yatırımcı / müteşebbis, istihdam ettiği personel daha fazla ücret geliri elde etsin diye yatırım kararı almayacağına; yatırımcının temel amacı kendi karını maksimize etmek olduğuna göre aksi bir yorum eşyanın tabiatına aykırı olacaktır.**

Bu çerçevede,

- Bir kere amaç, yatırımı ama özellikle imalat yatırımı ve dahi bu imalattan ihracatın artırılması ve bu sayede istihdam edilecek personelin artırılması olduğuna,

- İstisna uygulaması, imalat ve imalattan belirli bir oranda ihracat şartına bağlandığına

göre varılacak sonuç kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

İkincil Mevzuat Dahi İstisna Uygulamasının Müteşebbis / Yatırımcı İle İlgili Olduğunu Ortaya Koymaktadır.

Yukarıda yer verdiğimiz SBK’nun geçici 3. maddesi son fıkrasında yer alan “*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*” hükmüne dayalı olarak Bakanlıkça yayınlanan 1 seri no.lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği’nin (RG: 12.03.2009 – 27167) ilgili böl-

ümleri aşağıdaki gibidir:

“3..Gelir Vergisi İstisnası Uygulaması,

3.1. Üretilen ürünlerin FOB Bedeli;

3218 sayılı Kanun’un geçici 3. maddesi uyarınca, 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler tarafından bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85’inin yurt dışına ihraç edilmesi kaydıyla, istihdam edilen personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

3.4. Muhtasar Beyannamenin Verilmesi ve Tecil- Terkin Uygulaması;

“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”

*İstisna kapsamında değerlendirilen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi, muhtasar beyanname ile **genel hükümlere uygun olarak** beyan edilecektir...*

Görüldüğü üzere bu ücretler açısından beyan (ve devamı yükümlülükler) **genel esaslara** tabidir. Dolayısıyla istihdam edileni yani ücretliyi farklı konuma koyan bir uygulama söz konusu değildir.

Ücretlerin vergilendirilmesinde bazı ücretler, tamamen vergi dışı tutulmuştur. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde sayılan ücret ödemeleri vergiden istisna edilmiştir. Örneğin, GVK'nın 23/3. maddesinde; *"Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsalı ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri vergiden istisnadır."* Bu işçilere ödenen ücretler üzerinden vergi alınmaz. Eğer işveren bu ücret ödemesi üzerinden herhangi bir şekilde vergi kesmiş ise, kesilen vergi işçinin hakkıdır. Bu hatanın düzeltilmesi istenir hatalı kesilen vergi işçiye iadesi sağlanır. Burada yapılan işlemde hazine payından söz edilemeyeceğinden bu tamamen işçinin hakkı olmaktadır

Olayımızda, serbest bölgede üretim yapan firmada çalışan işçiye ödenen ücretler vergiye tabi tutularak vergi hesaplanıp, ücret bordrosu düzenlenip vergiler hesaplandıktan sonra muhtasar beyanname ile vergiler vergi dairesine beyan edilmektedir. Vergi dairesi muhtasar beyanname ile beyan edilen vergileri tahakkuk ettirerek işverene borçlu duruma sokmaktadır. Görüldüğü üzere GVK'nın 23. maddesindeki ücret istisnaları ile olayımızdaki gelir vergisi stopajı olayı farklı olmaktadır.

Çalışmaya konu olayda; işçiye yapılan ücret ödemesi üzerinden vergi hesaplanarak muhtasar beyanname ile vergi dairesine **GENEL ESASLARA GÖRE** beyan edilmesiyle, işçi ile kesilen verginin bağı kopmaktadır. Verginin kesilip muhtasar beyanname ile beyan edilmesiyle **kesilen vergi hazine payı olmaktadır**. Devlet bu hakkından yatırımcıyı teşvik için yatırımcı lehine feragat etmektedir (tahsilinden vazgeçmektedir).

Buna göre; *"Gelir vergisi işçi ücretleri üzerinden kesilmiştir, devlet tarafından alınmayan / alınmasından vazgeçilen bu vergi de işçinin ücretinden kesildiği için, işçinin hakkı olarak işçiye geri ödenmesi gerekir."* yolundaki yorum doğru olmamaktadır. Yorumun doğru olmadığı, *"Bu vergiler işçilere ödenecek*

ise, niçin yatırımcı olarak büyük sıkıntılara girip, üretimin %85'ni ihraç edeceğim diye firmalar sıkıntı içine girsin?" sorusunun cevabının olmamasından dahi ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca, eğer bu vergiler işçilere ödenecekse bunda yatırımcının nasıl bir çıkarı olmaktadır? Örneğin, 1.000 Lira tutarındaki vergiyi işçiye ödemekle, devlete ödemek arasında yük açısından yatırımcı için bir fark bulunmamaktadır. Aynı tutar para her iki halde de yatırımcı firmadan çıkacaktır. Bu durumda **yatırımcıya teşvikten** bahsedilemeyecektir.

Öte yandan firma olarak üretimin % 85'ini ihraç etmez ise, işçiye yapılan ücret ödemesi üzerinden kesilerek vergi dairesi tarafından terkin edilen vergiler faizi ile birlikte **devlete geri ödenecektir**. İş müfettişinin görüşüne göre ihracat şartının gerçekleşmesi halinde kesilen vergiler işçiye ödenecek, şartın gerçekleşmemesi halinde kesilen vergiler firma tarafından cezalı olarak devlete geri ödenecektir. Böyle bir uygulamanın ne vergi mantığı ile ve ne de hak ve hukukla bir ilgisi olduğu söylenebilir.

Üstelik Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan söz konusu Genel Tebliğ'de;

- Serbest bölge içinde üretim yapan mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere gelir vergisi istisnası uygulamasında, mükelleflerin bölgede ürettikleri ürünlerin toplam FOB bedelinin en az %85'ni yurt dışına ihraç etmeleri, yıllık satış tutarının bu oranın altında olmaması gerekmektedir. (Tebliğin 3.2.1 bölümü)
- Serbest bölgede üretilen ürünler ile satın alınan malların ihracının birlikte yapılması halinde, sadece bölge içinde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edilmesi kaydıyla istisnadan yararlanılacaktır. Yurt dışı satışa ilişkin %85 şartının gerçekleştirilmesinde, bölge içinden ve Türkiye'den satın alınan mal bedelleri ile bölgeye ve Türkiye'ye satılan mal bedelleri dikkate alınmayacaktır. İstisna uygulamasında, bölgede üretilen ürünlerin kayıtları ile alınıp satılan mallara ilişkin kayıtlar ayrı hesaplarda takip edilecektir. (Tebliğin 3.2.2 bölümü)
- Öte yandan, üretimin yapıldığı ve istisnanın uygulandığı yılda stokta kalan ürünlerin, sonraki yıllarda toplam FOB bedeli bazında takip ve tes-

piti gereklidir. Bunun için serbest bölgede üretim yapan mükellefler, üretim yaptıkları yılda stoklarında kalan ürünleri sonraki yıllarda satmaları durumunda, üretimin yapıldığı yıla ilişkin FOB bedeli ile satışların yapıldığı yıllardaki FOB bedeli dikkate alınarak üretilen ürünlerin toplam FOB bedelini tespit edeceklerdir. İhraç edilen ürünlerin toplam FOB bedelinin üretilen ürünlerin toplam FOB bedeline oranı, %85 ve üzerinde gerçekleşmesi halinde istisnadan yararlanılacak, aksi durumda istisnadan yararlanılamayacaktır. Takip eden yıllarda da ihracat tutarları, yurt içi ve bölge içi satışları ile stok miktarları esas alınarak kanuni şartın gerçekleşme durumu benzer şekilde kontrol edeceklerdir. (Tebliğin 3.2.2 bölümü)

- Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir. İhracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir. (Tebliğin 3.2.2 bölümü)

şeklinde yapılan düzenlemeler ve özellikle burada kullanılan "İhracat kaydıyla yapılan teslimlerde, **üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.**" açıklaması zaten olayın tümüyle imalatçı / ihracatçı / müteşebbis ile ilgili olduğunu ortaya koymaktadır.

Vergi İdaresi Yorumları Da, Vergi Teşviğinin Ücretli/ İstihdam Edilenle İlgili Olmadığı Yolundadır

T.C. Ekonomi Bakanlığı'nın (Serbest Bölgeler, Yurt Dışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü), 20.06.2012 tarih ve 44350 sayılı yazı ve 28.06.2012 tarih ve 0000520000677 sayılı faksına istinaden T.C. Maliye Bakanlığı'nın (Gelir İdaresi Başkanlığı) 29.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.43-120.03.08.03-25-68472 sayılı yazısında olay vergi tekniği açısından ele alınmış ve şu hususlara yer verilmiştir:

- Gelir vergisinden muaf olan ücretler için ücret bordrosu düzenlenmez, başka ödemeler ve diğer mevzuat için ücret bordrosu düzenlense dahi bu ödemeler bordroya dâhil edilmez.
- Gelir vergisinden kısmen veya tamamen istisna edilen ücret ödemeleri, ücret bordrosu üzerinde vergi matrahına dahil edilmemek suretiyle istisna uygulanır. İstisna tutarlar için muhtasar beyanname verilmaz, başka ödemeler için muhtasar beyanname verilse dahi istisna tutarlar beyannameye ithal edilmez.
- Ücret bordrosu düzenlenen bazı durumlarda gelir stopaj vergisi ilgili mevzuata göre hesap edilir ve nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı dönemin muhtasar beyannamesine ithal edilir. Beyanname üzerinden gelir stopaj vergisi kendi mevzuatına uygun olarak tahakkuk ettirilir. Devlete ödenecek duruma gelen gelir stopaj vergisini devlet işveren (vergi sorumlusu) lehine kısmen veya tamamen almaktan vazgeçer. Bu uygulama teknik olarak "tahakkuktan terkin" işlemi diye nitelendirilir.
- **Yukarıda ilk iki durumda hak sahibi ücretli olduğundan net maaşında muaf veya istisna olan ücret tutarına isabet eden vergi kısmı kadar artış olur. Üçüncü durumda yani tahakkuktan terkin işlemi uygulanan durumda ise ücret üzerinden kesilen vergiyi devlet, kısmen veya tamamen almaktan vazgeçerek işverene bırakır. Başka bir ifadeyle, istisna veya muafiyetten faydalanan kişi ücretli ise ücret ve hesaplanan vergi muhtasar beyannameye ithal edilmez, faydalanan kişi işveren (vergi sorumlusu) ise muhtasar beyannameye ithal edilerek tahakkuktan terkin işlemi uygulanır.**
- Bu nedenle, istisna veya muafiyetten faydalanan kişinin belirlenmesinde ölçüt belirsiz değildir.

Yine aynı yazıda, yazıda yer alan hükümler ve açıklamalara göre;

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde yer alan gelir stopajı teşviki getiriliş gerekçesine ve tasarının TBMM'deki görüşme aşamalarında yapılan değerlendirmeler de dikkate alınarak yayımlanan genel tebliğdeki tahakkuktan terkin

uygulamasının hukuka uygun olduğu,

1. Tahakkuktan terkin uygulamasının bir sonucu olarak tahakkuk ettirilerek işveren tarafından ödenmesi gereken vergi tutarının bir kısmından yine işveren lehine vazgeçildiğinin açık olduğu,

2. Verginin tarh, tahakkuk, tahsil aşamaları ile bu konudaki uygulamalara ilişkin usul ve esasların ancak Bakanlığımızca belirlenebileceği,

sonucu **tekraren** belirtilmiştir.

Konunun “Vergi Adaleti” ve “Çalışma Barışı” Yönlerinden Değerlendirilmesi

Vergi Adaleti Açısından

Yatırımlarda vergi teşviki, sadece serbest bölgelere mahsus bir uygulama değildir. Dolayısıyla konu sadece SBK açısından da değerlendirilemez. Örneğin 2012/3305 sayılı “**Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar**” (RG: 19.06.2012-28328) 15.06.2012 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Kararda teşvik edilecek bölgeler, sektörler ve öngörülen teşvik unsurları belirtilmiştir. 6. bölge için getirilen teşvik unsurlarından birisi “**Gelir Vergisi Stopaj Desteği**”dir.

Kararın 14. maddesinde “**Gelir Vergisi Stopajı Desteği**” ile ilgili olarak;

“...Bu karar uyarınca 6. bölge için düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla sağlanan ilave istihdam için, belgede kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği tarihten itibaren on yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir...”

denilmektedir.

Konuyla ilgili olarak 283 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Genel Tebliğ’de; **Gelir vergisi stopajı** ile ilgili olarak yapılan açıklamalarda; (4.4. Uygulamadan yararlanacak mükellefler) bölümünde, gelir vergisi stopajı teşvikinden;

- Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgesine sahip olan,

- Tebliğ’in 4.3. numaralı bölümünde yer verilen iller ve ilçelerde gerçekleştirilen yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlayan,
- Ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi stopajı yaparak muhtasar beyanname vermek zorunda olan,
- 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nda aranılan şartları topluca taşıyan **mükellefler** yararlanacaktır.

Görüldüğü üzere Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde, “**Gelir Vergisi Stopaj İstisnasından**” işçilerin değil, yatırımcının yararlanacağını açıkça ifade edilmiştir.

Nitekim Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan (1), (2) ve (4) Seri No.lu **Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Tebliğlerinde** konu ile ilgili olarak şu açıklamalar yer almaktadır:

- “... 4. Sağlanan Teşvik Tutarının Belirlenmesi; Teşvik uygulamasıyla, teşvik kapsamında **değerlendirilecek işçiler dolayısıyla hesaplanacak gelir vergisinin tamamının ve bir kısmının, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden gelir vergisinden terkin edilmesi suretiyle istihdam üzerindeki yükün (istihdamın işverene maliyetinin) azaltılması amaçlanmıştır.**” (2 Seri No.lu Tebliğ).
- “... 6. Sağlanan Teşvik Tutarının Belirlenmesi; Daha öncede belirtildiği üzere, yeni **istihdam sağlayan işverenlerin, bu istihdam nedeniyle hesaplanacak gelir vergisinin tamamının veya bir kısmının, verecekleri muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden gelir vergisinden terkin edilmesi suretiyle istihdam üzerindeki yükün (istihdamın işverene maliyetinin) azaltılması amaçlanmıştır.**” (1 Seri No.lu Tebliğ)
- (4) Seri No.lu Tebliğ’de de aynı ifadelere yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan üç ayrı tebliğde aynı vurgu yapılmıştır.

Her ne kadar serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan firmalardaki işçilere yapılan ücret ödemeleri üzerinden tevkif edilen vergilerin vergi dışı kalmasıyla, yurt içinde yapılan ve teşvik belgesine bağlı yatırımlarda ilave istihdam edilen iş-

çilere yapılan ücret ödemeleri üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatlarının vergi dışı kalmasının şartları farklı ise de, yurt içi faaliyetle ilgili bir teşvikte, istihdam edenin / müteşebbisin yararlandığı maddi unsurları serbest bölgede üstelik imalat ve ihracat faaliyetinde bu kez istihdam edilen / ücretli lehine yorumlamak tutarlı olmayacaktır.

Çalışma Barışı Açısından

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 1 seri no.lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır:

- Birden fazla konuda (üretim, mal satışı vs.) faaliyette bulunmak üzere izin alınması halinde, **sadece üretim faaliyetinin yürütüldüğü işyerleri itibarıyla** Sosyal Güvenlik Kurumuna (Devredilen Sosyal Sigortalar Kurumu) verilen aylık prim ve hizmet belgesinde yer alan işçilere ilişkin ücretler üzerinden söz konusu istisna uygulanacaktır.
- **Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen veya dâhilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilen maddelerin bölge içinde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra ülke içine geri gönderilen veya bu ürünlerden yurt dışına ihraç edilen ürün bedelleri, %85 ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Bölgedeki işletmelerin fason imalat** yanında ayrıca bölge içinde üretim ve ihracat yapmaları durumunda ise, kanunda belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarının tespitinde fason imalat dışında üretim yapılan ve ihraç edilen ürün bedelleri dikkate alınacaktır.
- Serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen ve bölgede sadece paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümleri uygulanmayacaktır.
- İstisna şartlarının ihlal edilmesi halinde, yıl içinde işten ayrılan personel dâhil uygulanan gelir vergisi tevkifat istisnası nedeniyle tecil edilen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte işverenden tahsil edilecektir.

Buna göre eğer istisna istihdam edilene / ücretliye ait kabul edilirse;

- İşveren imalat yapıyorsa istisna söz konusudur, başka faaliyetlerde istisna uygulanmayacaktır. Dolayısıyla imalatçı çalışan işçi diğer faaliyette çalışan işçiye göre daha fazla bir net gelir elde edecektir.
- İşveren yaptığı imalattan ortaya çıkan ürünleri ihraç ediyorsa istisna oluşacak ancak yurtiçine satıyorsa istisna olmayacaktır. İşçi yönünden bu ayrımın izahı yoktur. Aynı işyerinin farklı üretim bölümlerinde (örneğin bir işçi buzdolabı diğer işçi ticari tip soğutucu bölümünde çalışıyor ise) çalışan işçiler örneğin buzdolabı ihraç ediliyorsa / ticari tip buzdolabı yurtiçine satılıyor ise farklı ücret elde edeceklerdir.
- İşyerinde bir bölüm fason üretim yapıyor diğeri normal üretim yapıyorsa, örneğin iki ayrı konfeksiyon bölümünün bir tanesinde makineciler hazır gelen malzeme ile fason dikim yapıyorsa diğerinde ise firma kendi markasını dikiyorsa farklı ücretler söz konusu olacaktır. Fason üretim yapılan bölümden işçi aynı işi yaptığı diğer personele göre daha az bir ücret elde edecektir.
- Aynı işi yapan iki ayrı işyerinden birisi, ürettiklerinin %50'sini ihraç ettiği için istisna uygulamayacak ve işçi az ücret alacak, diğeri %85 ihracat yapmış ise işçisi daha yüksek ücret alacaktır.
- İşveren yıl içinde tüm işçilerine istisna uygulayarak ücret ödemiş, ancak yılsonunda %85 ihracat şartının gerçekleşmediği ortaya çıkmıştır. Fazla ödenmiş hale gelen ücretlerin işçilerden geri alınması bir sorundur, üstelik yıl içinde işten ayrılan varsa daha büyük bir sorun var demektir. Üstelik işveren geri alma sırasında vergi dairesine ödediği gecikme zamlarını isterse iki kat sorun var demektir.

Örnekler çoğaltılabilir. Ancak her durumda hem farklı işyerleri arasında hem de aynı işyerinin farklı bölümlerinde aynı işi yapan işçilerin farklı bir ücret almasına yönelik yorumlar çalışma barışını tehlikeye atacak sonuçlar doğurmaya müsaittir. İşverenin bunu işçisine izah etmesi mümkün olmayacaktır.

Sonuç

Yukarıda ortaya konulduğu üzere bizzat SBK' nun ve bu kanun ile serbest bölgelerin ihdas amacı, müteşebbislerin / yatırımcıların bu bölgede faaliyette bulunmaya ve bu sayede ihracatı ve döviz kazandırıcı faaliyetleri artırmaya yöneliktir.

Bölgelerde başlangıçta sınırsız vergi teşviki söz konusu ise de daha sonra 5084 sayılı Kanun ile bu teşviklerde bir sınırlamaya gidilmiştir.

Ancak bu amaç değişikliği sonrasında özellikle imalatçı firmalarda yaşanacak sıkıntılar öngörülmüş, teşvik sınırlandırılması nedeniyle bölgeden özellikle imalatçı firmaların kaçışı nedeniyle doğabilecek işsizlik sorunu göz önüne alınarak 5810 sayılı Kanun ile teşvik amacı bu kez ve ihracat / döviz kazandırıcı faaliyet yanında bu kez imalat / istihdam yönünden teşvik amacı revize edilmiştir.

Bu tarihsel süreçte temel norm olan 3218 sayılı Kanun hükümleri dikkate alındığında daha en başından itibaren teşviklerin ve doğal olarak bu kapsamda personele ödenen ücretlere ilişkin gelir vergisi teşvikinin yatırımcıya / müteşebbise yönelik olduğu ortaya çıkmaktadır. Daha sonra yapılan Kanun düzenlemeleri bu amacı daha da belirgin hale getirmiştir.

Esasen bu amaç çerçevesinde değerlendirme yapıldığında, teşvikin ihracat / döviz kazandırıcı faaliyet gibi geniş bir amacın daha sonra ihracat / imalat amacına yönlendirildiği ve burada imalatın özellikle istihdam sağlama anlamında öncelik kazandığı görülmektedir. İstihdamın teşvikin amaç olduğu bir noktada maddi kazancın istihdam edene değil istihdam edilene ait olduğunu kabul etmek gerek tutarlılık ve gerekse açık kanun lafzı yanında gerekçeler ile de örtüşmeyecektir.

Konunun değerlendirilmesinde temel yanlış, istihdam edilen personel ücretinden kesildiği noktadan hareketle sağlanan vergi teşvikinin de ücretliye ait olduğu noktasındadır. Oysa bir kere ücret üzerinden vergi alınması ile hazine ile ücretli arasındaki ilişki

sonlanmakta ve artık bir hazine payı olan vergi istihdam edene bırakılarak devlet tarafından müteşebbis / istihdam eden teşvik edilmektedir. Artık burada işverene sağlanan maddi teşvik ücretlinin vergisi değil, hazine payı olmaktadır. Personel ücretleri üzerinden kesilen gelir vergisi sadece bir teşvik ölçüsü olmaktan ibarettir.

KAYNAKÇA:

Mesut ÇIRAK: "Serbest Bölgelerde Üretim Faaliyetinde Bulunan Firmalara Sağlanan Teşvikler Birer Tuzak mı?" Yaklaşım, Eylül 2012, Sayı: 237

Bülent SEZGİN: "Serbest Bölgelerde Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi", E-Yaklaşım, Nisan 2011, Sayı: 220

İlhan ÇETİN: "Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Ücretlilerin Vergilendirilmesi", E-Yaklaşım, Ağustos 2010, Sayı: 212

Cevdet BOZKURT: "5084, 5810 Ve 5911 Sayılı Kanunlar Kapsamında Serbest Bölgeler Mevzuatında Değişikliklerin Karşılaştırılması", E-Yaklaşım, Ağustos 2009, Sayı: 200

Cevdet Okan BAHAR: "Türk Serbest Bölgelerinde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin 'Geçiş Döneminde' Vergilendirilmesi", Yaklaşım, Nisan 2009, Sayı: 196

Erhan GÜMÜŞ: "Serbest Bölgelerde Çalışan Ücretlilerde Vergi İstisnası", Yaklaşım, Mart 2009, Sayı: 195

“bir kere ücret üzerinden vergi alınması ile hazine ile ücretli arasındaki ilişki sonlanmakta ve artık bir hazine payı olan vergi istihdam edene bırakılarak devlet tarafından müteşebbis / istihdam eden teşvik edilmektedir.”

5510 SAYILI KANUNUN 4/A MADDESİNE GÖRE ASGARİ ÜCRETLİ ÇALIŞANLARIN, AYLIK GÜN SAYISINA (28, 29, 30 VE 31 GÜN ÇEKEN AYLAR) GÖRE ÜCRET HESAPLANMASINDA YAŞANAN SORUNLAR

Ömer AKBAŞ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Devletler, toplumun kamusal ihtiyaçlarının karşılanması için bazı ekonomik ve sosyal politikalar belirlerler. Vergi politikalarının belirlenmesindeki öncelik; kamusal ihtiyaçların karşılanması ve planlanan ekonomik hedeflerin tutturulması için o toplumda yaşayan bireylerin ve kurumların gelirleri üzerinde vergi almaktır. Sosyal Güvenlik politikaları, sosyal devlet olma ilkesi gereği toplumda yaşayan tüm bireyleri sağlık, emeklilik gibi konularda devletlerin güvenliği altına almak durumundadır. Tabi ki devletler bu hizmetleri verebilmek için kaynak yaratmak zorundadır. Sosyal Güvenlik sisteminin, ayakta durabilmesi ve bütçeye yük olmaması bakımından ülkemizde 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanun'a göre 4/a, 4/b ve 4/c statüsünde çalışanların gelirleri üzerinden belli oranlarda Sosyal Güvenlik Primi kesilmektedir.

Sigortalının işe başlama, işten ayrılma tarihi ile çalışılan ayın kaç gün çektiği, Prim ödeme gün sayısının tespitinde belirleyici olmaktadır. 28 gün veya 29 gün olan Şubat aylarında, 31 olan aylarda sigortalıların Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilecek gün sayısının nasıl hesaplanacağı konusunda tereddütler oluşmaktadır.

Sigortalıların, prim ödeme gün sayılarının, prime esas kazançlarının, yıllık ücretli izin gün sayılarının, izin ücretlerinin, işe başlama ve işten çıkış tarihleri ile işten çıkış nedenlerinin girişi, "Aylık Prim ve Hizmet Belgesinin Sosyal Güvenlik Kurumu'na verilmesine ve Primlerin Ödenme Sürelerine Dair Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ" (Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, 2008)'de

belirlenmiştir.

28 ya da 29 gün olan Şubat aylarında, 31 gün olan Ocak, Mart, Mayıs, Temmuz, Ağustos, Ekim ve Aralık aylarında çeşitli nedenlerle eksik günleri bulunan sigortalıların Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu prim gün sayıları ile ortaya çıkan prim ödeme rakamı sorununa yönelik tespitler ve çözüm önerileri sunulmuştur.

Asgari ücret sistemi ile çalışan işçilerin ücretleri, bazı işverenler tarafından 31 gün çeken aylarda 31 gün üzerinden ücret ödenip, 31 gün üzerinden bildirim yapılırken bazı işverenler tarafından 30 gün üzerinden ücret ödenip bildirim yapılmaktadır. T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bağlı iki kurumun aylık puantaj gün sayısına farklı bakış açısı bulunmaktadır.

Bir yıllık dönem içinde bazı aylar 30 gün olmakta, bazı aylar 31 gün olmaktadır. Bir yıllık dönem içerisinde 7 ay 31 gün olmakta ve 7 gün fazlalık bulunmaktadır. 5510 sayılı

Kanun'a göre bir ay 30 gündür. Bir yılda 7 gün dikkate alınmamaktadır.

Aylık ücretli çalışmanın temel özelliği bir aylık çalışma karşılığı ücretin toplam (maktu) yani kesin karşılığı- nın önceden belirlenmesidir. Aylık ücret için uygulanacağı ayın kaç günden ibaret olduğunun herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Bu anlamda ilgili ay 28, 29,30 veya 31 günden meydana gelebilir.

Asgari Ücret Yönetmeliği'nin 6. maddesinde "Ücretin, bir günlük olarak belirlenmesi esastır. Aylık, haftalık,

“Aylık ücretli çalışmanın temel özelliği bir aylık çalışma karşılığı ücretin toplam (maktu) yani kesin karşılığının önceden belirlenmesidir.”

saat başına, parça başına veya yapılan iş tutarına göre ücret ödenen durumlarda gerekli ayarlamalar buna göre yapılır." Hükmü yer almaktadır. Belirtilen yönetmelik hükmü gereği asgari ücretin günlük ücret esas alınarak hesaplanması nedeniyle, işçinin çalıştığı ayın kaç günden oluştuğuna göre, işçinin alacağı ücrette de değişiklik olmaktadır. İşçinin aylık ücretli olması durumunda (asgari ücretle çalışanlar hariç) aydaki gün sayısı üzerinde durulmaksızın otuz gün üzerinden değerlendirme yapılması gerekmektedir. İşçinin günlük ücretle çalışması durumunda ay içinde çalışılan günlerin toplamı ile günlük ücretin çarpımı sonucu belirlenen tutar üzerinden ücret ödenmektedir (Kaynak: Asgari Ücret Yönetmeliği).

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği' nde aylık ücret tediye bordrosunun geçerli sayılabilmesi için taşınması gereken kurallar ortaya konulmuştur. Bu unsurlardan biri de "Ücret ödenen gün sayısı (ücret aylık olarak ödenmiş ise gün sayısı 30 gündür)" biçiminde belirtilmiştir. Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği' nin bu hükmü gereğince, sigortalının aylık (maktu) ücretli olması durumunda ilgili ayın kaç günden oluştuğu üzerinde durulmaksızın, prim gün sayısı otuz günden oluşacaktır (Kaynak: Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği).

4857 Sayılı İş Kanununa Göre Asgari Ücret

Asgari Ücret Yönetmeliği' nin 4. maddesinin (d) fıkrasında asgari ücretin tanımı; "işçilere normal bir çalışma günü karşılığı ödenen ve işçinin gıda, giyim, sağlık, ulaşım ve kültür gibi zorunlu ihtiyaçlarını günün fiyatları üzerinden asgari ücret düzeyinde karşılamaya yetecek ücrettir" şeklindedir. Aynı yönetmeliğin ücretin belirlenmesi başlığını taşıyan 6. maddesinde de; "Komisyon, asgari ücreti bütün işkollarını kapsayacak şekilde belirler. **Asgari ücretin bir günlük olarak belirlenmesi esastır.** Aylık, haftalık, saat başına, parça başına veya yapılan iş tutarına göre ücret ödenen durumlarda gerekli ayarlamalar buna göre yapılır" denildiğinden, asgari ücret tespit komisyonunca asgari ücret günlük olarak tespit edilmektedir.

6270 sayılı Kanun ile değişik 4857 sayılı İş Kanunu'nun 102. maddesi birinci fıkrasının (a) bendine göre de, Asgari Ücret Tespit Komisyonu' nun belirlediği asgari ücreti işçiye ödemeyen işveren, işveren vekili ve üçüncü kişiye bu durumda olan her işçi ve her ay için 139 TL idari para cezası uygulanacaktır.

Örneğin, Asgari Ücret Tespit Komisyonu'nun 31.12.2013 tarihli 2013/1 sayılı Kararı ile 16 yaşını doldurmuş işçilerin bir günlük normal çalışma karşılığı almaları gereken asgari ücret tutarı 2014 yılı için geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

16 Yaşını Doldurmuş İşçiler İçin	
01.01.2014–30.06.2014 tarihleri arasında	35,70 TL
01.07.2014–31.12.2014 tarihleri arasında	37,80 TL

Görüldüğü üzere asgari ücret rakamları günlük olarak belirlenmekte ve bu şekilde Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmektedir. Kamuoyundaki yaygın kanaatin aksine asgari ücretin aylık belirlenmesi söz konusu değildir. Bir başka söyleyişle İş Hukuku uygulamasında "aylık asgari ücret" diye bir tarif ya da belirlenmiş bir tutar bulunmamaktadır. Asgari Ücret rakamları ise 4857 sayılı Kanun'a tabi olan ve olmayan tüm işçiler için geçerlidir.

Ay ve Gün Sayısına Göre Prim Ödemelerinin Tespiti

Günlük Ücretleri Asgari Ücretin Üzerinde Tespit Edilen İşçilerin Ücretleri

İşçilerin ücreti ferdi iş sözleşmesinde günlük olarak ve asgari ücretin üzerinde tespit edilmiş ise ferdi sözleşmesinin hükmü olarak, işçinin aylık ücret istihkakının hesaplaması ve ödenmesi sırasında, yukarıdaki belirtilen esaslara göre, ilgili takvim yılındaki işçinin çalıştığı fiili günlerin ve çalışmış gibi sayılan hafta ve genel tatil günlerinin puantaj bilgilerine göre toplanarak hesaplama yapılması, 30 çeken aylarda, 30 günlük ücretin, 31 çeken aylarda 31 günlük ücretin ödenmesi gerekmektedir. İşçilerin aylık sigorta primlerinin 30 gün üzerinden ödendiği gerekçesi ile 31 çeken ayların ücretinin günlük ücret sistemi ile çalışan işçilere 30 günlük ücret ödenmesi halinde, iş sözleşmesinin ücretle ilgili hükmü işveren tarafından uygulanmamış olunacaktır.

Aylıklı (Maktu) Ücretle Çalışan İşçilerin 31 Çeken Aylara İlişkin Ücreti

İşçilerle yapılmış olan maktu aylıklı ferdi iş sözleşmesinde, işçilere ödenecek aylık ücret miktarı, 31 günlük cari asgari ücret (yürürlükte olan geçerli ücret) veya üzerinde tespit edilmişse; takvim ayının 28, 29, 30,31 çekmesine bakılmaksızın, tespit edilmiş olan maktu aylık ücretin ödenmesi yeterli olacak, 31 çeken aylar

için ek bir günlük ücret ödenmesi gerekmeyecektir. Fakat maktu aylık ücret miktarı, 30 günlük cari kanuni asgari ücret seviyesinde tespit edilmişse; 31 çeken ayların ücretinin 31 günlük asgari ücret seviyesi üzerinden ödenmesi, aylık sigorta prim gün sayısının 30 gün olarak bildirilmesi gerekmektedir. İşçilerle maktu aylıklı iş sözleşmesi yapılması, işverenlere 31 çeken aylarda cari kanuni asgari ücretin altında ücret ödeme imkânı vermemektedir.

Sigorta Primine Esas Kazanç

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na Göre

4857 sayılı Kanun' a tabi olan ve olmayan işçiler 5510 sayılı Kanun' un 4. maddesi birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılmaktadırlar.

Kanun' un 4. maddesi birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıların prime esas kazançlarının nasıl belirleneceği ise 5510 sayılı Kanun' un 80. maddesi birinci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, prime esas kazançların he- sabında;

- 1) Hak edilen ücretlerin,
- 2) Prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemelerin ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarların,
- 3) İdare veya yargı mercilerince verilen karar gereğince yukarıdaki (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilen kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin, brüt toplamı esas alınır.

Nihayet asgari ücret, İş Kanunu kapsamında olsun veya olmasın iş sözleşmesi ile çalışan 4/a kapsamındaki sigortalının hak ettiği en az ücrettir. Öyle ki, iş sözleşmesinin tarafları sözleşmede bir ücret belirle- memişler ise işçi en az asgari ücreti isteme hakkına

sahiptir. Bu yanıyla da, sigortalının kaç günlük asgari ücreti hak edeceği de çalıştığı ayın kaç gün çekeceği- ne bağlıdır. Eğer, asgari ücret ile çalışan sigortalının eksiksiz çalıştığı ay 28 gün çekiyor ise 28 günlük asga- ri ücreti, 30 gün çekiyor ise 30 günlük asgari ücreti ve nihayet 31 gün çekiyor ise de 31 günlük asgari ücre- ti hak edeceği kesindir. Anlaşılabacağı üzere konunun, sosyal güvenlik uygulamasındaki aylık prim ödeme gün sayısının kural olarak 30 gün olması ile bir ilgisi bulunmamaktadır.

“Komisyon, asgari ücreti bütün işkollarını kapsayacak şekilde belirler. Asgari ücretin bir günlük olarak belirlenmesi esastır. Aylık, haftalık, saat başına, parça başına veya yapılan iş tutarına göre ücret ödenen durumlarda gerekli ayarlamalar buna göre yapılır.”

Asgari Ücret İle Sigorta Primine Esas Kazanç Arasındaki İlişki

Bilindiği üzere 2004/Temmuz ayından bu yana asgari ücret ile sigorta primine esas kazanç arasında doğrudan bir ilişki kurulmuştur. Prime esas kazancın alt sınırı ile üst sınırı belirlenirken, as- gari ücret dikkate alınmıştır.

5198 sayılı Kanun' un 9. maddesi ile 506 sayılı Kanun' un mülga 78. maddesi birinci fıkrası 01.07.2004 tarihinde geçerli olmak üzere de- ğiştirilmiştir. Yapılan değişiklik ile **“Bu Kanun gereğince alınacak prim ve verilecek ödeneklerin hesabına esas tutulan günlük kazancın alt sınırı, 4857 sayılı İş Kanunu' nun 39. maddesine göre 16 yaşından büyükler için belirlenen günlük asgari ücrettir; üst sınırı ise günlük asgari ücretin 6,5 katıdır”**. Mevcut cari asgari ücrete göre alt sınırın 37,80 TL; üst sınırın ise 245,70 TL olduğu hükmü getirilmiştir.

Bordro Yapılması

Asgari ücretli sigortalıların işe girdiği ve işten çıktığı aylarda prim ödeme gün sayısı hesaplanırken değer- lendirme kural olarak; 30 gün üzerinden değil, ilgili ayın gün sayısından yapılmaktadır.

Şubat ayında ve otuz bir günden oluşan aylarda çalış- anların sigorta prim gün sayılarının kuruma bildiril- mesinde uygulayıcılar arasında tereddütler hasıl ol- duğu gözlenmektedir. Hangi sektörde çalışan olursa olsun her şeyden önce çalışanın maktu ücretli mi yok-

sa günlük ücretli mi olduğu tespit edilmeli ve akabinde ücret bordrosu ve prim hizmet bildirim belgeleri düzenlenmelidir.

Bir işçi maktu aylık ücretli olarak (asgari ücretliler hariç) çalışıyor ise; aylık ücret için uygulanacağı ayın uzunluğu önemli değildir. Burada dikkat edilmesi gereken konu bir ayın ölçü olarak alınmasıdır. Bu ay; 28,29,30 ve 31 gün olabilir. İşçinin izinli veya diğer nedenlerle mazeretli olduğu günlerde dahi aylığı tam olarak ödenmelidir. Yevmiye usulü ile çalışana bakacak olursak da; işçi ayda kaç gün çalışmış ise bu gün sayısı ile günlük ücretinin çarpımı sonucu açığa çıkan meblağ maaş olarak ödenmelidir.

28 veya 29 Gün Çeken Şubat Ayında Bordro Yapılması

Ayın ilk günü işe giriş ayın son günü işten çıkış işlemi olması durumunda prim gün sayısı hesabı

Kural olarak sigortalıların işe girdiği ve işten çıktığı aylarda prim ödeme gün sayısı hesaplanırken değerlendirme otuz gün üzerinden değil, ilgili ayın gün sayısına bakılarak yapılır. Şubat ayı yirmi sekiz veya dört yılda bir yirmi dokuz günden oluşmaktadır. Şubat ayında sigortalı ayın ilk günü işe başlamış ve aynı ayın son günü işten ayrılmış ise veya önceden sigortalılığı devam ederken şubat ayının son günü işten çıkmış ise ücret bordrosunda 28 veya 29 gün çalışma süresi gözükecek ancak aylık bordrosunda SGK Prim günü 30 gün olarak düzenlenecektir.

Prim ödeme gün sayısı ve günlük kazanç

MADDE 100

(1) Sigortalının aynı ay içinde birden fazla işyerinde çalışması hâlinde, o aydaki toplam prim ödeme gün sayısı 30 günü geçemez.

(2) Kanunun 4.maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında olup, bir ay içinde tam çalışan ve buna göre ücret alan sigortalının prim ödeme gün sayısı,

ayın kaç gün olduğuna bakılmaksızın 30 gün üzerinden bildirilir. Ay içinde işe alınan sigortalının prim ödeme gün sayısı, işe başladığı tarih ile ayın kalan günleri kadar, işten ayrılan sigortalının prim ödeme gün sayısı ise o ayda çalıştığı gün sayısı kadar kuruma bildirilir.”Yönetmeliğin ilgili maddesine göre aylık prim hizmet belgesinde de sigortalının prim ödeme gün sayısı kuruma 30 gün olarak bildirilecektir (Kaynak: Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği Resmi Gazete tarihi:12.05.2010 Resmi Gazete sayısı 27579).

ÖRNEK: AKSEV İnşaat Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi İzmir (X) şantiyesinde iki ayrı işçiyi ele alalım.

1- 01. Şubat. 2014 tarihinde asgari ücretli (amele) işçi olarak sigorta girişi yapılan bir sigortalı 28. Şubat. 2014 tarihinde işinden ayrılmış veya çıkartılmıştır.

2- 2014 Ocak ayında sigortalılığı başlayan diğer bir işçi 28. Şubat. 2014 tarihinde işinden çıkartılmıştır.

Örnekte belirtilen iki işçide, puantaj yapılması halinde ayı tam olarak çalıştığı görülecektir. Bu sebeple bordroları düzenlenirken puantaj günü 28 gün, sigorta prim ödeme gün sayısı otuz gün olacaktır.

Şubat ayında bazı günlerde işe devam edilmemesi durumunda prim ödeme gün sayısının hesabı,

Şubat ayında herhangi bir sigortalının istirahat raporlu olması, ücretsiz izinli olması veya eksik gün bildirimine imkân veren diğer bir nedenle ayın bazı günlerinde işe devam edememesi durumunda, prim ödeme gün sayısı; eksik günler 30 günden değil 28 veya 29 günden eksiltilerek belirlenir.

Eksik çalışma günlerinin otuz günden değil de yirmi sekiz veya yirmi dokuz günden eksiltilmesinin nedeni, eksik gün bildirimi bulunan ayların, prim ödeme gün sayısı bakımından ay içinde işe giriş veya işten çıkış olan aylarla aynı durumda kabul edilmesidir. Eksik gün bildirimi nedeniyle ay bütünlüğü bozulmakta ve eksik gün bulunan aya özgü olmak üzere sigortalılar, gün-

“Maktu aylık ücret miktarı, 30 günlük cari kanuni asgari ücret seviyesinde tespit edilmişse; 31 çeken ayların ücretinin 31 günlük asgari ücret seviyesi üzerinden ödenmesi, aylık sigorta prim gün sayısının 30 gün olarak bildirilmesi gerekmektedir.”

lük çalışma esasına göre (yevmiye ücretli) çalışıyormuş gibi kabul edilerek ayda kaç gün çalışılmış ise bu gün sayısı üzerinden prim gün sayısına tabi olmaktadır.

ÖRNEK: AKSEV İnşaat Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi unvanlı işyerinde üç senedir çalışmakta olan bir sigortalı 2014 yılı Şubat ayında yedi gün ücretsiz izine ayrılmıştır. Bu sigortalının Şubat ayında Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmesi gereken prim ödeme gün sayısı, Şubat ayını oluşturan yirmi sekiz günden ücretsiz izin kullanılan yedi günün eksiltilmesi sonucunda yirmi bir gün olmalıdır.

Şubat ayında işe giriş veya işten çıkış nedeniyle oluşan eksik günler ile ayın bazı günlerinde işe devam edilmemesi durumunun bir arada gerçekleşmesi sırasında prim ödeme gün sayısının hesabı

Bir sigortalının Şubat ayı içinde işe girmesi veya bu ay içinde işten çıkması nedeniyle oluşan eksik günlere ek olarak aynı ay içinde istirahat raporlu olması, ücretsiz izinli olması veya eksik gün bildirimine yol açan bir nedenle ayın bazı günlerinde işe devam edememesi durumunda; sigortalının işe giriş veya çıkıştan kaynaklanan eksik günleri ve belli nedenlerle işe devam edememesine dayalı olarak oluşan eksik günleri toplanarak yirmi sekiz günden (Şubat ayının toplam gün sayısından) eksiltilir ve prim ödeme gün sayısı belirlenir.

ÖRNEK: AKSEV İnşaat Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi işyerinde 08 Şubat 2014 tarihinde işe başlayan bir sigortalı aynı ay içinde (2014 yılı Şubat ayı) 8 gün ücretsiz izine ayrılmıştır.

Sigortalının 08 Şubat 2014 tarihinde işe girmiş olması nedeniyle oluşan 7 günlük "eksik gün" ve ücretsiz izinde geçen 8 günün toplamından oluşan 15 günün Şubat ayını oluşturan 28 günden eksiltilmesi sonucunda bulunan 13 günün, prim ödeme gün sayısı olarak Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmesi gerekmektedir.

Otuz Bir Günden Oluşan Aylarda Kuruma Eksik Gün Bildirimi Bulunması Durumunda Prim Gün Sayısı Hesabı

Otuz bir günden oluşan aylarda ayın bazı günlerinde işe devam edilmemesi durumunda (istirahatlılık hali, ücretsiz izin vb.) prim ödeme gün sayısının hesabı

Otuz bir günden meydana gelen aylarda (Ocak, Mart, Mayıs, Temmuz, Ağustos, Ekim, Aralık) herhangi bir sigortalının istirahat raporlu olması, ücretsiz izinli olması veya eksik gün bildirimine imkan veren diğer bir nedenle ayın bazı günlerinde işe devam edememesi durumunda, eksik günler otuz günden değil otuz bir günden eksiltilerek prim ödeme gün sayısı belirlenecektir.(5) Eksik çalışma günlerinin otuz günden değil de otuz bir günden eksiltilmesinin nedeni, eksik gün bildirimi bulunan ayların prim ödeme gün sayısı bakımından ay içinde işe giriş veya işten çıkış olan aylarla aynı durumda kabul edilmesidir. Eksik gün bildirimi nedeniyle ay bütünlüğü bozulmakta ve eksik gün bulunan aya özgü olmak üzere sigortalılar, günlük çalışma esasına göre(yevmiye ücretli) çalışıyormuş gibi kabul edilerek ayda kaç gün çalışılmış ise bu gün sayısı üzerinden prim gün sayısı hesaplanmaktadır.

“Bir işçi maktu aylık ücretli olarak (asgari ücretliler hariç) çalışıyor ise; aylık ücret için uygulanacağı ayın uzunluğu önemli değildir.”

ÖRNEK: AKSEV İnşaat Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi unvanlı işyerinde çalışmakta olan bir sigortalı 2014 yılı Ağustos ayında sekiz gün istirahat raporu nedeniyle işe devam edememiştir. Bu sigortalının prim ödeme gün sayısının, 2014 yılı Ağustos ayını oluşturan otuz bir günden istirahat raporu süresi olan sekiz günün eksiltilmesi sonucunda yirmi üç gün olarak kuruma bildirilmesi gerekmektedir.

Otuz bir günden oluşan aylarda işe giriş veya işten çıkış nedeniyle oluşan eksik günler ile ayın bazı günlerinde işe devam edilmemesi durumunda (istirahatlılık hali, ücretsiz izin vb.) bir arada gerçekleşmesinde prim ödeme gün sayısının hesabı.

Bir sigortalının otuz bir günden oluşan aylardan biri içinde işe girmesi veya bu ay içinde işten çıkması nedeniyle oluşan eksik günlere ek olarak aynı ay içinde istirahat raporlu olması, ücretsiz izinli olması veya eksik gün bildirimine imkân veren diğer bir nedenle ayın bazı günlerinde işe devam edememesi durumunda; eksik günler toplanarak otuz bir günden eksiltilerek prim ödeme gün sayısı belirlenir.

ÖRNEK: AKSEV İnşaat Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi işyerinde 05.07.2014 tarihinde işe başlayan bir sigortalı 2014 yılı Temmuz ayında 4 gün ücretsiz izne ayrılmıştır. Bu sigortalının 2014 yılı Temmuz ayında kuruma bildirilmesi gereken prim ödeme gün sayısı, sigortalının 05.07.2014 tarihinde işe girmiş olması nedeniyle oluşan 4 gün eksiklik ve ücretsiz izinde geçen 4 günün toplamından oluşan 8 günün Temmuz ayını oluşturan 31 günden eksiltilmesi sonucunda bulunan 23 gün olarak hesaplanmalıdır.

Sonuç

İşçilere asgari ücret tespit komisyonunca günlük olarak tespit edilmiş olan cari kanuni asgari ücretin altında ücret ödenmesine imkân veren bir hukuki düzenleme bulunmadığından, 31 gün çeken aylarda cari kanuni asgari ücretin altında ücret ödenmesi halinde 4857 sayılı Kanun' un 39. maddesine muhalefet edileceğinden aynı kanunun 102. maddesi gereğince her işçi için idari para cezası uygulanması ve ayrıca SGK' ya ek kazanç bildiriminin yapılması zorunluluğu ortaya çıkacak ve ayrıca 5510 sayılı Kanun' un yine 102. maddesine göre idari para cezaları uygulanacaktır.

Günlük, saatlik ve haftalık ücret sistemi ile çalışan işçilere 30 gün çeken ayların ücretinin 30 gün üzerinden; 31 gün çeken ayların ücretinin 31 günlük ücret tutarında ödenmesi, maktu aylıklı iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçilerin maktu aylık ücretleri, kanuni asgari ücret seviyesinde tespit edilmişse, 31 gün çeken aylarda, 31 günlük asgari ücret miktarın da ödenmesi, maktu aylık ücret 31 günlük asgari ücret seviyesi ve üzerinde tespit edilmişse; 30 günlük maktu aylık ücretin ödenmesi gerekmektedir.

“ Şubat ayında herhangi bir sigortalının istirahat raporlu olması, ücretsiz izinli olması veya eksik gün bildirimine imkân veren diğer bir nedenle ayın bazı günlerinde işe devam edememesi durumunda, prim ödeme gün sayısı; eksik günler 30 günden değil 28 veya 29 günden eksiltilerek belirlenir. ”

STAJ SÜREMİ NASIL KISALTABİLİRİM?(1)

Müfit Yıldırım

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Türk Dil Kurumu sözlüğünde staj; “Herhangi bir meslek edinecek olan kimsenin geçirdiği uygulamalı öğrenme dönemi”, “Bir kimsenin, meslek bilgisini artırmak için bir kurumun birçok bölümünde çalışarak geçirdiği dönem” olarak tanımlanmıştır.

Meslek mevzuatımızı incelediğimizde ise meslek stajını; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğini ifa için mesleğe hazırlayıcı temel bilgileri edinmek üzere, bir meslek mensubu yanında veya denetim ve gözetiminde mesleki çalışmalar yapılan, meslek etiği ve meslek bilincine sahip, ilgili mevzuatı ve uygulamayı doğru bir biçimde öğrenmiş, mesleki bilgileri gelişmiş, yabancı dil bilen, bilgi teknolojilerine hâkim, mesleki uygulamalarda uluslararası ve ulusal standartları bilen meslek mensupları yetiştirmek hedefi gözetilerek hazırlanmış programlar olarak tarif edebiliriz.

Sözü edilen kapsam ve içerikteki bir programın hazırlanmasının ve yürütülmesinin oldukça zahmetli, zor bir iş olduğunu kabul etmemiz gerekir. Bu konuda hedeflenen sonuçların ortaya çıkmasının ise ilgili tüm tarafların programa tam uyum göstermesine bağlı olduğunu söyleyebiliriz.

Süresi üç yıl olan meslek stajını hayli yoğun geçen günlük mesai saatleri ile birlikte yürütmek zorunda olan adaylarımızın karşılaştıkları zorlukları biliyoruz. İzmir SMMM Odası ve Tesmer Şubesi olarak bu süreci olabildiğince kolaylaştırmak ve verimli geçirilmesini sağlamak amacı ile olanaklarımız ölçüsünde faaliyetler yapmaktayız. Hedefimiz gelecekte meslek mensubu olacak adaylarımızın mücadelesinde yanlarında olmak ve bu yolu birlikte yürümdür. Bu amaçla, kendi deneyimlerimiz, stajyerler arasından oluşturdu-

ğumuz komisyonun ve diğer stajyerlerimizin görüş, öneri ve beklentilerini de dikkate alarak staj mevzuatımızın daha uygulanabilir hale gelmesi için çalışmalar, öneriler ve raporlar hazırlayarak Türmob ve Tesmer ile paylaşıyoruz. Ayrıca, ticari ve mesleki hayatı, yasalardaki değişiklikleri dikkatle takip ederek, mevzuatımızın ihtiyaca sürekli cevap verebilir halde kalması için çalışmalar yürütmekteyiz. Bu yazının amacı, sözünü ettiğimiz çalışmaların staj yönetmeliğinde ve yönergemizde hayat bulduğu yansımaları son değişiklikler çerçevesinde sizlere aktarabilmektir.

“Temel Eğitim ve Staj Merkezinin kurs ve seminerlerinde geçen ve altı ayı aşmayan süreler, staj süresinden sayılır.”

Bilindiği üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlik stajı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında veya şirketlerinde yapılır. Staja başlayabilmek için staja giriş sınavını kazanmak ve Birlik tarafından kurulan Temel Eğitim ve Staj Merkezinin eğitim programını tamamlayıp başarılı olmak şarttır. Mesleki disiplin, bilgi, deneyim ve yeterliliğe sahip meslek mensubu yetiştirmeyi hedefleyen meslek stajımız mevzuatımızda 3 yıl olarak öngörülmüştür. Ancak 3 yıllık bu süreyi kısaltma imkânı da bazı koşullarda aday meslek mensuplarımızda tanınmıştır. Örnek vermek gerekirse; Temel Eğitim ve Staj Merkezinin kurs ve seminerlerinde geçen ve altı ayı aşmayan süreler, staj süresinden sayılır. Staj yönetmeliğinin 9.maddesinde “Staj ve Staj Süresinden Sayılan Hizmetler” başlığı altında yer alan bu sürelerden, kurs ve seminerlerde geçen ve altı ayı aşmayan sürelerin stajdan sayılmasına ilişkin esasları sizlere aktarmaya çalışacağım.

Staj süresinden sayılacak kurslara ilişkin olarak 2013/1 sayılı Tesmer Genelgesi ile düzenlemeler yapılmış ve TESMER’den onay alınarak düzenlenecek kursların;

her 40 saatinin 1 aylık staj süresinden sayılmasına karar verilmiştir.

Bu kapsamda;

- Staja Giriş Sınavına Hazırlık,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınavına Hazırlık,
- Bilgisayar,
- Yabancı dil,

kursları staj süresinden sayılacaktır.

Kurs ve seminerlere ilişkin stajdan sayılan süreler toplamı 6 ayı geçmeyeceği gibi, eğitim süresi 40 saatten az olan kurslar ile 40 saat ve katlarını aşan küsuratlı kurs süreleri değerlendirmeye alınmayacaktır. (Örneğin; 127 saatlik bir kursta, 120 saat değerlendirmeye alınacak ve bu kurs 3 aylık staj süresinden sayılacak ancak, kursun 7 saatlik süresi değerlendirme dışı bırakılacaktır.)

Kurs açmayı planlayan TESMER Şubesi, kurs açılacak konuya ilişkin kurs programını, bir kereye mahsus olmak üzere TESMER'e bildirip onay alır. Ancak onay alındıktan sonra TESMER Şubesi programı uygulamaya başlayabilecek ve stajyer kabul edebilecektir. Adaylarımızın kurslar devam ederken dikkat etmeleri gereken en önemli konulardan biri kurslara devam süresidir. Kurslarda en çok devamsızlık süresi, kurs süresinin %25'idir. Bu süreyi aşan adaylara kurs tamamlama belgesi verilmez. Stajdan sayılacak sürenin hesabında kursa fiili devam süresi esas alınır. Örnek: Toplam süresi 320 saat olan bir kursa katılan adayın, bu kursunun 6 aylık staj süresinden sayılabilmesi için; kursun tamamına kayıt yaptırmaması ve bu kursun en az %75 (240 saat)'ine devam etmesi gerekir. Aday bu kursa en fazla %25 (80 saat) oranında devamsızlık yapabilir.

Staj dosyası açtırmadan önce tamamlanmış kurslar

staj süresinden sayılmayacağı gibi, staj dosyasının açılmasından itibaren 3 yıl içerisinde Staja Giriş Sınavında başarılı olamayan adayların tamamlamış oldukları kurslar da staj süresinden sayılmaz. Kurslara katılarak staj süresini kısaltma imkânından faydalanmak isteyen adaylarımızın dikkat etmeleri gereken diğer konuları şöyle sıralayabiliriz:

- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik

Kanunu'nun "Staj ve Staj Süresinden Sayılan Hizmetler" başlıklı 6. maddesinin ikinci fıkrasının (a), (b), (c), (d), (e), (f), (g), (h) ve (i) bentlerindeki stajdan sayılan hizmetleri bulunanların tamamlamış oldukları kurslar staj süresinden sayılmaz.

- Staj Yönetmeliğinin 9/d-2 maddesi gereğince, yüksek lisans eğitiminin 1 yılı staj süresinden sayılan adayların tamamlamış oldukları kurslar, staj süresinden sayılmaz.

- Staj Yönetmeliğinin 9/d-3 maddesi gereğince, doktora eğitiminin 18 ayı staj süresinden sayılan adayların tamamlamış oldukları kurslar, staj süresinden sayılmaz.

- Bilgisayar eğitimlerinin süresi 3 ayı geçemez.

- Adayın, aynı içerikli kurslara birden fazla katılması halinde, tamamlamış olduğu kurslardan birisi staj süresinden sayılır.

- Adayın, aynı günleri kapsayan birden fazla kursa katılması halinde, kurs saatlerinin çakışmaması kaydıyla, aynı günleri kapsayan kurslar staj süresinden sayılır.

- Kurslar, farklı alt konuları ya da dersleri içerse dahi, kursun stajdan sayılabilmesi için kursun tüm konularına katılım esastır. Kursun alt konu ya da derslerinden birine

**“ Staj dosyası
açtırmadan önce
tamamlanmış kurslar staj
süresinden sayılmayacağı
gibi, staj dosyasının
açılmasından itibaren
3 yıl içerisinde Staja
Giriş Sınavında başarılı
olamayan adayların
tamamlamış oldukları
kurslar da staj süresinden
sayılmaz. ”**

veya bir kaçına katılım halinde, kursta geçen süreler stajdan sayılmaz. (Örneğin, SMMM Sınavı hazırlık kursunda, sınav konularının bir ya da birkaçı için kursa katılanlarda stajdan sayma uygulaması yapılmaz.)

- TESMER Şubeleri / Odalar veya TESMER tarafından düzenlenmeyen ve TESMER tarafından onaylanmamış kurslar veya eğitim programları staj süresinden sayılmaz.
- Kurs katılım belgesi, kurs ödeme belgesi ve kursun staj süresinden sayıldığına dair yönetim kurulu kararı olmayanların dosyası işleme konulmaz.
- TESMER Şubesi / Oda tarafından düzenlenecek “Kurs tamamlama belgelerinde” adayla ilişkin kimlik bilgilerinin yanı sıra, ders saati olarak; kursun süresi, aday meslek mensubunun kursa fiili katılım süresi belirtilir.

TESMER tarafından onaylanmış kursları tamamlayan adaylar bağlı oldukları TESMER şubesine kurs tamamlama belgesi ve kurs ödeme belgesi ile başvuruda bulunarak, bu eğitim süresinin staj süresinden sayılmasını talep ederler. TESMER şubesini ise başvuruyu değerlendirip, kursta geçen sürelerin stajdan sayılıp sayılmayacağına ilişkin yönetim kurulu kararı alması gerekir. Kurs ve seminerlere ilişkin önemli bir konu da; kurs ve seminerlerde geçen eğitim süresi staj süresinden sayılan adayların, sınav son başvuru tarihinden önce anılan kursu tamamlamış olmasıdır. Aksi takdirde adayın staj kısaltmasından faydalanması mümkün değildir.

Staj mevzuatımızın tam anlamı ile ihtiyacı karşılayan, uygulanabilir bir mevzuat olması konusunda meslek mensuplarımızın ve stajyerlerimizin görüş, öneri ve eleştirilerini değerli bulduğumuzu tekrar vurgulamak isteriz. Biliyoruz ki, mesleğimizin “özlenen geleceği” bugün ve sonrasında göstereceğimiz ortak çabanın eseri olacaktır.

Kaynakça

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik staj yönetmeliği, 23 Ağustos 1997 tarih ve 23089 sayılı Resmi Gazete

Staj ve Sınavlara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Uygulama Yönergesi, Tesmer 6.Olağan Merkez Kurulu Kararı, 6 Eylül 2013

Tesmer, 06.03.2013 tarih ve 2013/1 nolu Genelge

ENGELLİLER İÇİN VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASI

Mustafa YILMAZ
Serbest Muhasebeci mali Müşavir

Giriş

1992 yılından bu yana 3 Aralık günü Birleşmiş Milletler tarafından Uluslararası Engelliler Günü olarak kabul edilmiştir.

Engelli vatandaşların, içinde bulunduğu zor koşulların giderilmesine katkıda bulunmak ve engelliler ile engelli olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla Engelliler için Anayasamızın 61.maddesi de **“Devlet, engellilerin korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır”** denmektedir.

Engellilik İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu 31.ve 89.maddelerinde düzenlenmiş ve buna göre, çalışma gücünün asgari % 80’ini kaybetmiş bulunanlar birinci derece engelli, asgari % 60’ını kaybetmiş bulunanlar ikinci derece engelli, asgari % 40’ını kaybetmiş bulunanlar ise üçüncü derece engelli sayılmaktadır.

Engellilik İndiriminden Yararlanacaklar

Engellilik indiriminden yararlanacakları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Engelli ücretli,
- Bakmakla yükümlü olduğu engelli bulunan ücretli,
- Engelli serbest meslek erbabı,
- Bakmakla yükümlü olduğu engelli bulunan serbest meslek erbabı,
- Basit usulde vergilendirilen engellilerin kendisi.

Engellilik İndirimi

Engelli sayılanların çalışma gücü kayıp oranlarına

göre belirlenen dereceler itibariyle tespit edilen aylık engellilik indirimi 2014 yılı tutarları ise aşağıdaki gibidir:

2014 SAKATLIK İNDİRİMİ		Gelir Vergisi Avantajı
1. Derece Engelliler İçin (Çalışma gücünün asgari %80’ini kaybetmiş olanlar)	800.00 TL	120.00 TL
2. Derece Engelliler İçin (Çalışma gücünün asgari %60’ını kaybetmiş olanlar)	400.00 TL	60.00 TL
3. Derece Engelliler İçin (Çalışma gücünün asgari %40’ını kaybetmiş olanlar)	190.00 TL	28,50 TL

Bu tutarlar, engelli ücretlilerde ve bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan ücretlilerde aylık gelir vergisi matrahından indirilir.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan engelliler ile bakmakla yükümlü olduğu engelli bulunan serbest meslek erbabının ve basit usulde vergilendirilenlerin beyan edilecek yıllık gelirlerinden (yukarıda aylık olarak belirlenen tutarlar yıllık olarak hesaplanarak) indirilir.

Engellilik İndiriminden Yararlanmak için yapılacak işlemler

Engellilik indiriminden yararlanmak isteyen engelliler aşağıdaki yazılı belgelerle gelir idaresi başkanlığı olan illerde ilgili grup müdürlüğüne, başkanlık olmayan illerde ise defterdarlıklara bağlı gelir müdürlüğüne, bağımsız vergi dairesi bulunan ilçelerde vergi dairesi müdürlüğüne, vergi dairesi bulunmayan ilçelerde ise mal müdürlüklerine bir dilekçe ile başvurmaları gerekmektedir.

Engelli İndiriminden Yararlanmak İçin İstenen Belgeler

- Çalıştığı işyerinden çalıştığına dair işveren tarafından imzalanıp kaşelenmiş yazı,
- T.C. Kimlik Numarası,
- İlgili yönetmeliğe uygun sağlık kurulu raporu olanlar için rapor aslı veya noter tasdikli örneği,
- Bakmakla yükümlü olduğu kişiler için (Bakmakla yükümlü olduğuna dair belge),
- Müracaat formu – Dilekçe.

Başvuru Üzerine Gelir İdaresi Başkanlığınca Yapılacak İşlemler

Engellilerin çalışma gücü kayıp oranları, Gelir Vergisi Kanunu' na ve bu kanun gereğince hazırlanan yönetmeliğe göre belirlenmektedir. Engelli vatandaşların hastanelerden aldıkları ve ilgili müdürlükler vasıtasıyla gelir idaresi başkanlığına gönderilen raporları merkez sağlık kurulunca "**Engellilik Ölçütü, Sınıflandırması ve Engellilere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik**" ve cetvellere göre incelenir. Merkez sağlık kurulunca tespit edilen çalışma gücü kayıp oranlarına göre belirlenen engellilik dereceleri gelir idaresi başkanlığı tarafından engellinin başvurduğu vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa bildirilir. Bu birimler tarafından da başvuru sahibine sonuç tebliğ edilir.

Merkez Sağlık Kurulu Karar Alma Süreci

Merkez sağlık kurulu, Maliye Bakanlığı başhekiminin başkanlığında, Sağlık Bakanlığı'nca görevlendirilecek iki uzman hekim ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nca görevlendirilecek bir uzman hekimden ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bir temsilcisinden oluşur. Merkez Sağlık Kurulu Gelir İdaresi Başkanlığı nezdinde görev yapmaktadır.

Merkez sağlık kurulunun görevi engellilik indiriminden yararlanmak amacıyla hastanelerden alınan raporları inceleyip karar vermektir. Merkez sağlık ku-

rulunca kararların doğru verilebilmesi için, raporda belirtilen ve yönetmeliğe uygun yazılması gereken laboratuvar, klinik muayene ve engellilik bulguları ile tanının açık ve anlaşılır olması gerekir. Kurul, bu bilgileri yetersiz gördüğü takdirde ilgili hastaneden ek bilgi istemektedir. Öte yandan, başvuruda bulunan kişiler merkez sağlık kuruluna birden fazla rapor ulaştırılırsa ve bu raporların bulguları ve tanısı aynı ise kurul bu raporları değerlendirmeye alarak kararını vermektedir. Ancak bu raporların bulguları ve tanısı farklı ise kurul ilgiliyi bu raporların birleştirilmesi için hakem hastaneye sevk etmektedir.

Engellilere Sağlanan Vergi Avantajları

Gümrük Vergisinde Sağlanan Vergi Avantajları

Gümrük Kanunu (Madde 167/12)'de malul ve engellilerin kullanımına mahsus eşyanın gümrük vergilerinden muaf olduğu belirtilmiştir.

Gümrük Vergisinden İstisna Edilen Mallar

Engellilerin hayatlarını idame ettirmesi için kişisel kullanımlarına mahsus özel surette imal edilmiş olan motorlu veya motorsuz koltuk, bisiklet ve diğer eşya. Malul ve engelli kişileri toplu olarak ta-

şımaya yönelik, malul ve engelli kişinin araca binip inmesiyle taşınmasını kolaylaştırıcı tertibatı bulunan motorlu kara nakil vasıtaları, motosiklet ve motor silindir hacmi 1600 cc'ye kadar olan otomobiller, motor silindir hacmi 2500 cc'ye kadar olan alan minibüslere ve portatif koltuklar hariç olmak üzere, sürücüsü dahil altı ila dokuz oturma yeri olan, malul ve engelli kişinin rahatça taşınabilmesine imkan verecek motorlu kara nakil vasıtalarına, gümrük vergilerinden muafiyet tanınır. Özel tertibatlı engelli aracını ithal edecek kişiler kendisine bağış yoluyla gönderilen veya bedel karşılığı alınan özel tertibatlı engelli aracını ithalat vergilerinden muaf olarak ithal edebilir. İthal edilen bu araç ise silindir hacmi 1600 (dahil) cc' ye kadar olmalıdır. Arazi taşıtları bu istisnanın dışında tutulmuştur.

Özel Tertibatlı Araç İthalinde Aranacak Belgeler

- Sağlık kurulu raporunun aslı,

“Engellilerin çalışma gücü kayıp oranları, Gelir Vergisi Kanunu' na ve bu kanun gereğince hazırlanan yönetmeliğe göre belirlenmektedir.”

- Engelli kişiye ait trafikten alınmış(H) sınıfı sürücü belgesi,
- Yurt dışında ikamet eden engelliler için; yurda kesin dönüşünü gösteren taşıtın mülkiyetinin kendisine ait olduğunu gösterir mülkiyet belge(Konsoloslukça onaylı),
- Türkiye’de ikamet eden engelli kişiye bağış yapılması halinde; taşıtın bağışlayana ait olduğunu gösterir mülkiyet belgesi ile noter veya konsoloslukça düzenlenmiş bağış belgesinin aslı,
- Taşıtın bir bedel karşılığı; tüzel kişiden alınması halinde, ithal edilmek istenilen taşıtın cins, marka ve özellikleri ile fiyatını gösteren proforma fatura ve ithal sırasında fatura aslı, gerçek kişiden alınması halinde, taraflar arasında düzenlenen satış sözleşmesi,
- Nüfus cüzdan örneği ve vukuatlı nüfus kayıt örneği,
- Taahhütname,
- Özel tertibata ilişkin fatura.

Yukarıda sayılan belgeler ile Ankara Gar Gümrük Müdürlüğüne biri asıl olmak üzere iki nüshası ile birlikte müracaat edilir.

Gümrük vergilerinden muafiyet kapsamında ithal edilen eşya, gümrük idaresinin izni olmadan ve gümrük vergileri alınmadan engelli olmayanlara ödünç verilemez, kiralanamaz, devredilemez veya satılamaz.

Yurt İçinde Alınan Araçların Özel Tüketim Vergisinde Sağlanan Vergi Avantajları

2014 yılı itibarıyla engelli kişi adına araçta ÖTV indirim oranı %45 olarak kabul edildi. Daha önce (2013) bu oran yüzde 40 olarak uygulanıyordu.

Engellilerin ÖTV ödemeden iktisap edebilecekleri taşıt araçları şunlardır:

- Motor silindir hacmi 1600 cm³’ü aşmayan binek otomobiller
- Motor silindir hacmi 2800 cm³’ü aşmayan eşya

taşımaya mahsus taşıtlar,

- Motosikletler, mopedler ve bir yardımcı motorlu bulunan tekerlekli taşıtlar, engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından, “beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere” motorlu araç ticareti yapanlardan satın alınmasında ÖTV tahsil edilmeyecektir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na göre, engel derecesi %90’ı aşanların herhangi bir mekanik ilave veya tadilat yapılması şartı olmaksızın iktisap ettikleri taşıt araçlarından ÖTV tahsil edilmeyecektir.

“Gümrük vergilerinden muafiyet kapsamında ithal edilen eşya, gümrük idaresinin izni olmadan ve gümrük vergileri alınmadan engelli olmayanlara ödünç verilemez, kiralanamaz, devredilemez veya satılamaz.”

Motorlu Taşıtlar Vergisinde Sağlanan Vergi Avantajları

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun istisnalara ilişkin 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, belirtilmiştir. Engellilik dereceleri % 90 ve daha fazla olan malul ve engellilerden bu istisnadan yararlanmak için, taşıtın özel tertibatlı veya özel tertibatlı hale getirilmiş olması şartı aranmaz. Engellilik dereceleri % 90 dan az olan malul ve engellilerin bu durumlarını tam teşekküllü devlet hastanesinden alınan sağlık kurul raporu ile belgelendirmeleri ve kendi adlarına kayıt ve tescilli olan taşıtların engellilik haline uygun özel tertibatlı veya özel

tertibatlı hale getirilmiş taşıtlar istisna hükmünden yararlanabileceklerdir

İstisnadan yararlanacak olan malul ve engelliler tarafından; “Malul ve Engelliler Adına Kayıt ve Tescilli Taşıtlarda Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnası Bildirim Formu” istisnadan yararlanmak için gerekli olan diğer belgeler ile birlikte ilgili vergi dairesine verilecektir.

Katma Değer Vergisinde Sağlanan Vergi Avantajları

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nda, gerek engel durumuna göre tüm vücut fonksiyon kaybı oranı (engellilik derecesi) %90 ve daha fazla olan malul ve engellilerin kendi adlarına kayıt ve tescil edilmiş olan taşıtlar için gerekse engel durumuna göre

tüm vücut fonksiyon kaybı oranı (engellilik derecesi) %90'dan az olan malul ve engellilerin adlarına kayıt ve tescilli olan ve engellilik haline uygun özel tertibatlı taşıt veya özel tertibatlı hale getirilmiş taşıtlar için, istisnai bir düzenleme bulunmamaktadır.

Ancak engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları, Katma Değer Vergisi'nden istisna edilmiştir.

Buna göre; münhasıran engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç (örneğin, görme engellilerin kullandıkları baston, yazı makinesi, kabartma klavye, sesli kitap; ortopedik engellilerin kullandıkları ortezprotez gibi cihazlar) ile özel bilgisayar programları istisna kapsamında kabul edilecektir.

Emlak Vergisinde Sağlanan Vergi Avantajları

Malul ve engellilere vergi açısından sağlanan imkânlardan biri de Emlak Vergisi'nde uygulanmaya başlanan indirimli vergi oranı uygulamasıdır. Emlak Vergisi Kanunu'nun değiştirilen 8. maddesine göre; Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskeni olan engelliler (kullanım hakkına sahip olunması hali dâhil) emlak vergisi ödemeyeceklerdir.

Engellinin indirimli emlak vergisi oranından yararlanabilmesi için herhangi bir gelirin bulunmaması şartı aranmamaktadır. İndirimli (sıfır) bina vergisi oranından yararlanmak isteyen engellide, engel durumunun belli bir oranın üzerinde olması şartı aranmamaktadır. Birden fazla meskeni olanlar, birden fazla meskende hisseye sahip olanlar, 200 m²'yi geçen tek konuta sahip olanlar, indirimli (sıfır) bina vergisi oranından yararlanamayacaklardır.

Sonuç

Türkiye'de nüfusun yüzde 12.29'u yani 8.5 milyon kişi engelli. Erkeklerde bu oran 11.10, kadınlarda yüzde

13.45. dir. Bu oran azımsanmayacak kadar yüksektir. Başta bakanlıklar olmak üzere engellilerin yaşamını daha kolaylaştırıcı adımlar atılması zorunluluğu gerekliliği vardır. Bu konuda kurulmuş ve kurulacak derneklerin desteklenmesi, kaçınılmaz bir sosyal sorumluluğumuzdur. **"En büyük engel sevgisizliktir."**

Kaynaklar

Engelliler İçin Vergi Rehberi (www.gib.gov.tr)

“Emlak Vergisi Kanunu'nun değiştirilen 8. maddesine göre; Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskeni olan engelliler (kullanım hakkına sahip olunması hali dâhil) emlak vergisi ödemeyeceklerdir.”

ŞİRKETLER TOPLULUĞUNA BAKIŞ

Harun Reşit TOKCAN
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Şirketler Topluluğu

Yeni TTK ile günümüz iş dünyasına yeni gelen kavramlardan biri de şirketler topluluğu kavramıdır. Ticari hayatta "Holding ya da grup şirketleri" olarak adlandırılan bu yapılanma artık kanuni bir tabir ile şirketler topluluğu olarak adlandırılmaktadır. Yeni TTK'da 2.kitap 1. kısımda yer alan bölümde maddeler halinde açıklaması yapılan "Şirketler Topluluğu" son zamanlarda işyeri tabelalarında ve ilanlarda sıkça karşılaşmaya başladığımız bir yenilik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Şirketler topluluğunun ekonomik ve yasal avantajları nedir ki son zamanlarda bu kadar artış sağlanmıştır? Ekonomik ve yasal fayda sağlaması gereken "Şirketler Topluluğu" kavramı için şirket ortakları ve yöneticilerinin Yeni TTK'ya göre bilmesi gereken temel hususlar neler olmalı diye merak edersek, bunlar aşağıda sıralanmıştır.

Şirketler Topluluğu İle İlgili Maddeler

Uygulamada holding olarak tanımlanan grup şirketleri, kanunda, şirketler topluluğu olarak tanımlanmıştır. (TTK. 195) Bir şirketin diğer bir şirket üzerinde hâkimiyet kurması iki şekilde mümkün olmaktadır. Birinci yol bir şirketin diğer şirketin sermayesine katılması ikinci yol ise bir şirketin diğer şirketi sözleşme gereğince veya başka bir yolla hâkimiyeti

altında tutması şeklinde gerçekleşmektedir.

1.)Sermayeye katılma yolu:

1. Oy hakkının çoğunluğuna sahip olmak.
2. Yönetim kuruluna çoğunluğu oluşturacak şekilde üye seçmek.

3. Kendi oy hakkına ek olarak bir sözleşmeye dayanarak diğer pay sahiplerinin oy hakkı veya ortaklarla birlikte oy hakkının çoğunluğunu oluşturmak.

2.)Sözleşme yolu ile katılım:

Bir ticaret şirketinin diğer bir ticaret şirketini hâkimiyet sözleşmesi olarak adlandırılan bir sözleşme gereğince hâkimiyeti altına alması hali olup, hâkimiyet sözleşmesinin geçerli olabilmesi için tescili zorunludur.

Bu hallerin dışında, bir ticaret şirketinin başka bir ticaret şirketinin paylarının çoğunluğuna veya onu yönetebilecek kararları alabilecek miktarda paylarına sahip olması da hâkimiyet ilişkisinin ortaya çıktığına karine teşkil edecektir.

Hâkim şirket ile bağlı şirketin ticaret şirketi olmaları halinde şirket-

ler topluluğundan bahsedilmektedir. Bu şirketlerden en az birinin Türkiye'de olması halinde, bu kanundaki şirketler topluluğuna ilişkin hükümler uygulanacaktır.

Her iki sermaye şirketinin asgari olarak birbirlerinin yüzde 25 paylarına sahip olmaları karşılıklı iştirak du-

“Yeni TTK ile günümüz iş dünyasına yeni gelen kavramlardan biri de şirketler topluluğu kavramıdır. Ticari hayatta “Holding ya da grup şirketleri” olarak adlandırılan bu yapılanma artık kanuni bir tabir ile şirketler topluluğu olarak adlandırılmaktadır.”

rumunu meydana getirmektedir. (TTK.197)

Bağlı ve hâkim şirketlerin raporları yeni TTK düzenlemeleri,

MADDE 199- (1) Bağlı şirketin yönetim kurulu, faaliyet yılının ilk üç ayı içinde, şirketin hâkim ve bağlı şirketlerle ilişkileri hakkında bir rapor düzenler. Raporda, şirketin geçmiş faaliyet yılında hâkim şirketle, hâkim şirkete bağlı bir şirketle, hâkim şirketin yönlendirme- siyle onun ya da ona bağlı bir şirketin yararına yaptığı tüm hukuki işlemlerin ve geçmiş faaliyet yılında hâkim şirketin ya da ona bağlı bir şirketin yararına alınan veya alınmasından kaçınılan tüm diğer önlemlerin açıklaması yapılır. Hukuki işlemlerde edimler ve karşı edimler, önlemlerde, önlemin sebebi ve şirket yönünden yarar ve zararları belirtilir. Zarar denkleştirilmişse, bunun faaliyet yılı içinde fiilen nasıl gerçekleştiği veya şirketin sağladığı hangi menfaatlere ilişkin olarak bir istem hakkı tanındığı ayrıca bildirilir.

(2) Rapor, doğru ve dürüst hesap verme ilkelerine uygun olmalıdır.

(3) Yönetim kurulu raporun sonunda şirketin, hukuki işlemin yapıldığı veya önlemin alındığı veya alınmasından kaçınıldığı anda kendilerince bilinen hâl ve şartlara göre, her bir hukuki işlemde uygun bir karşı edim sağlanıp sağlanmadığını ve alınan veya alınmasından kaçınılan önlemin şirketi zarara uğratıp uğratmadığını açıklar. Şirket zarara uğramışsa, yönetim kurulu ayrıca zararın denkleştirilip denkleştirilmediğini de belirtir. Bu açıklama sadece yıllık faaliyet raporunda yer alır.

(4) Hâkim şirketin her yönetim kurulu üyesi, yönetim kurulu başkanından; bağlı şirketlerin finansal ve mal varlığıyla ilgili durumları ile üç aylık hesap sonuçları, hâkim şirketin bağlı şirketlerle, bağlı şirketlerin birbirleriyle, hâkim ve bağlı şirketlerin pay sahipleri ve bunların yakınlarıyla ilişkileri; yaptıkları işlemler ve bunların sonuç ve etkileri hakkında, özenli, gerçeği aynen ve dürüstçe yansıtan hesap verme ilkelerine

göre düzenlenmiş bir rapor hazırlattırıp yönetim kuruluna sunmasını ve bunun sonuç kısmının yıllık rapor ile denetleme raporuna eklenmesini isteyebilir. Bağlı şirketler, red için yoruma yer bırakmayacak açıklıkta bir haklı sebebin varlığını ispat edemedikleri takdirde, bu raporun hazırlanması için gerekli olan bilgi ve belgeleri hâkim şirketin bu işle görevlendirilen uzmanlarına vermekle yükümlüdürler. İstemde bulunan yönetim kurulu üyesi, bunu bir üçüncü kişinin yararlanması amacıyla yapmışsa bunun sonuçlarından sorumlu olur.

Hakimiyetin hukuka aykırı kullanılması halinde hâkim şirketin sorumluluğu 3 şekilde düzenlenmiştir. (TTK. 202 vd.)

1. Bağlı şirketin yönetimine yapılan müdahaleden sorumluluk,
2. Bağlı şirketin genel kurul kararından sorumluluk,
3. Güvenden doğan sorumluluk (TTK. 209).

Hakimiyetin uygulanması ile gerçekleştirilen ve bağlı şirket bakımından haklı sebep teşkil etmeyen birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet çıkarılması veya önemli esas sözleşme değişikliği gibi işlemlerle bağlı şirket zarara uğrarsa, ilgili tasarruflar bakımından genel kurul kararına red oyu verip tutanağa geçirten veya yönetim kurulunun bu konulardaki kararlarına yazılı olarak itiraz eden pay sahipleri,

ya hakim şirkete tazminat davası açarak zararlarının tazminini talep edecektir ya da hisselerini satarak şirketten çıkacaktır.

Hâkim şirket, doğrudan ve dolaylı olarak bağlı şirketin paylarının yüzde 90'ına sahipse ve azlık şirketin çalışmasını engelliyorsa, dürüstlük kuralına aykırı davranıyorsa, fark edilir derecede sıkıntı yaratıyorsa, hâkim şirket; azlık paylarını varsa borsa değeri, yoksa gerçek piyasa değerini ödeyerek satın alabilecektir. (TTK. 208)

Hâkim şirket, topluluk itibarının, topluma ve tüketiciye güven veren bir düzeye ulaştığı hallerde, bu

“Bir ticaret şirketinin diğer bir ticaret şirketini hâkimiyet sözleşmesi olarak adlandırılan bir sözleşme gereğince hâkimiyeti altına alması hali olup, hâkimiyet sözleşmesinin geçerli olabilmesi için tescili zorunludur.”

itibarın kullanılmasının uyandırdığı güvenden sorumlu tutulmaktadır. Dolayısıyla bağlı şirket, üçüncü kişilerle ilişkilerinde hâkim şirketin topluluk itibarını ve yarattığı güveni kullanıyorsa ve sonrasında bu güven üçüncü kişinin zarara uğramasına neden olursa, üçüncü kişi hâkim şirketin sorumluluğuna gidebilecektir. (TTK. 209)

Sadece şirketler topluluğu şeklinde sermaye şirketlerine özgü olmak üzere, kolaylaştırılmış birleşme prosedürü getirilmiştir.

Ana şirket yavru şirketin üzerinde yüzde 100 oy hakkına sahipse veya bir gruba bağlı şirketler birleştiriliyorsa, bu halde birleşme için sınırlı kapsamda bir birleşme sözleşmesinin yapılması yeterli görülmüş olup, birleşme raporunun hazırlanmasına, birleşme sözleşmesinin denetlenmesi, incelenmesi ve birleşme sözleşmesinin genel kurulun onayına sunulmasına gerek görülmemiştir.

Ana şirket yavru şirketin üzerinde yüzde 90 oy hakkına sahipse, birleşmenin denetlenmesi ve inceleme hakkına ilişkin hükümler uygulanacaktır, birleşme raporunun genel kurulun onayına sunulması zorunluluğu yoktur. (TTK. 155–156)

Birleşmenin gerçekleşmesinden itibaren üç ay içinde birleşmeye katılan şirketlerin alacaklıları istemde bulunurlarsa, devralan şirket bunların alacaklarını teminat altına alacaktır. (TTK. 157)

Şirketler topluluğu olmak yasal sorumlulukları daha titiz bir şekilde yerine getirmeyi gerektirmektedir. Tek şirketli yapının haricinde karmaşılaşan şirket yapılarını sadece kanun için değil organizasyonel işlemlerde de birçok sorun ve fırsatı içinde barındırmaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Şirketler Topluluğunun VERGİ HUKUKU açısından değerlendirilmesi

Şirketler topluluğunun bünyesinde bulunan şirketler, kendi hükmi şahsiyetleri üzerinden süregelen yükümlülüklerini yerine getirmeye devam ederler. Yeni bir hükmi şahsiyet bu “Şirketler Topluluğu” nun oluşumu ile ortaya çıkmaz.

GARANTİ KAPSAMINDAKİ BEDELSİZ MAL VE HİZMET TESLİMLERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU VE BELGE DÜZENİ

Özgür ÇİLENGİROĞLU
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

İşletmeler gerek yasal zorunluluklarından dolayı gerekse müşteri memnuniyetini sağlamaya yönelik olarak satmış oldukları mamulleri veya bunların eklentilerini satış garantisi kapsamında yenileyebilirler. Garanti kapsamında yapılan bu teslim ve hizmetlerde ve bozuk veya hatalı malların geri alınarak yenilerinin verilmesi halinde, yapılması gereken vergisel işlemler ve konuyla ilgili özellik arz eden bazı hususları özetle bilgilerinize sunuyoruz.

YASAL DEĞERLENDİRME:

a. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme:

Garanti kapsamında yapılan teslimlerde, işle ilgili bir sarf mevcuttur. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan bu giderler, safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. (GVK md.40, KVK md. 13)

b. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme:

Garanti kapsamında satış sonrası verilen teslim ve hizmetler, KDV alınmasını gerektiren bir “muamele” niteliği taşımazlar.

Satış sonrası garanti şartları çerçevesinde arızalı mamulün yerine verilen yeni mamulün bedeli başlangıçta satılan mamul maliyetinin bir unsuru olarak değerlendirilip, mamulün satış bedeli buna göre belirlenmektedir. Dolayısıyla, daha sonra yapılan yeni mamul teslimine katma

değer vergisi uygulanmayacaktır. Vergi idaresinin anlayışı da garanti kapsamındaki satış sonrası teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi tutulmayacağı şeklindedir. Maliye Bakanlığı’nca verilmiş olan 22.02.1999 B.07.0.Gel.0.53/5324-200 sayılı muktezada garanti kapsamında satış sonrası yapılan teslim ve hizmetlerin geneli ile KDV’ne tabi olmadığı, ancak teslim ve hizmetin başka bir mükellef tarafından yapılması halinde garantiyi veren mükelleften alacakları bedelin KDV’ye tabi olacağı belirtilmiştir.

“Garanti kapsamında satış sonrası verilen teslim ve hizmetler, KDV alınmasını gerektiren bir “muamele” niteliği taşımazlar.”

GARANTİ KAPSAMINDA YAPILAN TESLİM VE HİZMET UYGULAMALARI:

Bilindiği gibi garanti kapsamında yapılan harcamalar; doğrudan üretici veya ithalatçı firma ya da anlaşmalı servisler kanalıyla yapılmaktadır. Aşağıda doğrudan üretici firma tarafından garanti kapsamında gider yapılması; ya da parça/mamul değiştirilmesi halinde yapılması gereken işlemler açıklanmıştır.

a. Muhasebeleştirme:

Müşteriye garanti kapsamında doğrudan (kendi teknik elemanları marifetiyle yapılan tamirler ve parça değişiklikleri, mal değiştirmeler) yapılan teslim ve hizmetler garanti formları veya iş emirlerindeki bilgilere göre, PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ olarak muhasebeleştirilecektir. Gider tutarı, teslim edilen mamulün maliyet tutarıdır. İlgili gider hesabına borç kaydedilen tutar, doğrudan mamul veya ilk madde ve malzeme stok hesaplarından çekilir.

b. Belge Düzeni:

- Garanti kapsamında bedelsiz olarak verilecek teslimlerin gider olarak dikkate alınabilmesi ve bu giderlerle ilgili yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapılabilmesi için, sözkonusu işlemlerin garanti kapsamına girdiğinin, öncelikle garanti belgesi ve/veya satış faturası, daha sonra tamir, bakım veya yenileme işlemlerinin garanti şartları çerçevesinde yapılması gerektiğinin ilgili firma ya da anlaşmalı servislerce düzenlenen teknik raporlarla tevsik edilmesi gerekir.

- Mal değiştirme işlemi doğrudan işyerinden yapılıyor ise; bu takdirde **sevk irsaliyesi** düzenlenmesi gerekmez. Ancak, teslim edilen/değiştirilen mamul için değiştirme formu düzenlenip, imzalatılarak bir nüshası müşteriye/teslim alana verilmelidir. Bu belgede teslim alana ait imza ve adres, kaynak fatura/ilk teslime ait satış faturası bilgileri bulunmalıdır. Teslim alana ait nüfus fotokopisinin de zorunlu olmamakla birlikte belge ekine konulmasında yarar bulunmaktadır.

- Mal değiştirme işlemi servisler aracılığı ile gerçekleştirilir ya da mal işletme dışında teslim edilir ise; gezici servis veya acil müdahale ekibinin garanti hizmeti verilecek noktaya bizatihi veya kargo vb. şekillerde yedek parça sevk etmeleri halinde "SEVK İRSALİYESİ" düzenlenmelidir. İrsaliyeye "GARANTİ KAPSAMINDA SEVK EDİLMEKTE OLUP, FATURA EDİLMEYECEK" şerhi konulmalıdır. Arızanın giderilmesi ile ilgili muhtelif parçalar sevk ediliyor; onarım esnasında bir kısmı kullanılıp, bir kısmı fabrikaya geri getiriliyorsa, dönüş için de irsaliye düzenlenmelidir.

Bu bağlamda, bu tür teslimlerde, sevk irsaliyesinin yanında, bu be-

delsiz teslimlere ilişkin %100 iskonto yapılarak düzenlenen faturalar en başta vergi usul kanunu hükümleri açısından hatalı bir uygulamayı ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca bu bölümün birinci paragrafında da belirtildiği

üzere, garanti kapsamında teslim edilen ürünlere ve malzemelere ilişkin çıkışların, en başta garanti kapsamındaki teslimlere ait ayrıntılı formlarla tevsik edilmesi ve taraflarca karşılıklı olarak imzalanması da kamu denetimlerinde bu giderlerin tevsik edilebilmesi açısından son derece önemlidir. Bu konuda son olarak, yüksek tutarlara ulaşan teslimlerin, satış sözleşmelerinde yer alması da yine giderlerin tevsiki açısından önemli bir husustur.

“Garanti kapsamında bedelsiz olarak verilecek teslimlerin gider olarak dikkate alınabilmesi ve bu giderlerle ilgili yüklenilen KDV’lerin indirim konusu yapılabilmesi için, sözkonusu işlemlerin garanti kapsamına girdiğinin, öncelikle garanti belgesi ve/veya satış faturası, daha sonra tamir, bakım veya yenileme işlemlerinin garanti şartları çerçevesinde yapılması gerektiğinin ilgili firma ya da anlaşmalı servislerce düzenlenen teknik raporlarla tevsik edilmesi gerekir.”

c. Garanti Kapsamında Yenisi Verildiği İçin Geri Alınan Hatalı veya Bozuk Malların Değerlendirilmesi ve Girdi Katma Değer Vergilerinin Durumu

Garantör firmaya iade edilmiş olan mallar, Vergi Usul Kanunu’nun “kıymeti düşen mallar” ile ilgili 278’inci maddesi gereğince emsal bedelle değerlendirilmelidir.

Bu değerlendirme sonucuna göre, emsal değeri sıfır olmayan malların girdi KDV’lerinin düzeltilmesi gerekmez. Bunlar KDV’li olarak satılabilir.

Eğer söz konusu malların emsal bedeli “Takdir Komisyonu” nca sıfır olarak belirlenmişse bu takdirde bu mallar zayi olan mal durumundadır. Bu durumda maliyet değerleri ile stoklardan çıkarılıp zarar kaydedilirler. Diğer taraftan bu mallara ait girdi katma değer vergileri, katma değer vergisi kanununun 30/c maddesi gereğince indirilemez. İndirilir ise ilave edilecek KDV olarak beyan edilmesi gerekir.

İFLAS ERTELEME NEDİR? HUKUKİ VE MALİ SONUÇLARI AÇISINDAN İFLAS ERTELEME SÜRECİNİN İNCELENMESİ

Melih DİRİL
İşletme Finans Uzmanı
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Giriş

İflasın ertelenmesi, borca batık durumda olan ancak makul bir yasal süre verilmesi durumunda iyileştirme ümidi bulunan bir şirketin iflasının önlenmesini sağlayan bir kurumdur. İflasın ertelenmesini: “*Borca batık durumu gerçekleşen sermaye şirketlerinin Mahkemeye sunulan inandırıcı İyileştirme Projesi çerçevesinde Mahkeme tarafından atanacak bir kayyım nezaretinde ve belli bir süre içerisinde mali durumlarının düzeltilerek iflastan kurtulmaları için öngörülen hukuki bir müessese.*” Olarak da tarif edebiliriz¹.

İcra-İflas Hukuku’nda yer alan “KONKORDATO”ya benzeyen ancak özünde bazı farklı düzenlemeler ihtiva eden “iflas erteleme” ülkemizde yaşanan ekonomik sıkıntılar nedeniyle şirketlerin, “iflasının ilan edilmesi” öncesinde başvurabilecekleri hukuksal bir yol olarak karşımıza çıkmaktadır. Aksi halde; mali açıdan sıkıntıda şirketler, alacaklıların “şirket hesaplarına ve şirket malvarlığına el koyması ile” çalışamaz duruma gelecek, şayet iflas erteleme talep edilmezse şirketin iflası kaçınılmaz olacaktır. İflas erteleme kurumu sanılanın aksine sadece borçlu şirketin değil alacaklıların, hatta kamunun da menfaatine sonuçlar içermektedir.

İflas ertelemenin en başta gelen amacı şirket aktiflerinin muhafaza edilmesi, erteleme süresince şirket

aktiflerinin korunması, çalıştırılması ve bu şekilde şirket pasiflerinin (borçlarının) azaltılmasıdır. İflas erteleme kurumu, şirketin iflasının ertelenmesi suretiyle durumunun daha da ağırlaşmasının önlenmesi ve alacaklıların korunmasına öncelik tanımaktadır. İflas erteleme kurumu, şirketin iflasının ertelenmesi suretiyle durumunun daha da ağırlaşmasının önlenmesi ve böylece alacaklılarının korunmasına öncelik tanımaktadır². İflas erteleme süreci aslında hukuki bir süreç

olmakla birlikte özünde teknik bir konudur. Firmanın dava tarihi itibarıyla borca batık olması (Borçların alacaklardan fazla olması veya negatif öz sermayeye sahip bulunması) ve devamında iyileştirme projesi ile şirketin borca batıklıktan kurtulma ümidinin bulunması gerekmektedir. Bunun için de muhasebe ve finans alanlarında uzman teknik bir kişiden yardım almak gerekecektir.

Kimler İflas Ertelemekten Yararlanabilir:

- 1-Sermaye şirketleri (Anonim ve Limited Şirketler)
- 2-Kooperatifler

Gerçek kişi tacirler ve şahıs şirketleri(Kollektif ve Komandit şirketler) ise iflas erteleme talep edemezler.

İflasın Ertenilmesi Talebinde Bulunmanın Şartları

Mal varlığı borca batık olan bir sermaye şirketi iflasını

“İflas ertelemenin en başta gelen amacı şirket aktiflerinin muhafaza edilmesi, erteleme süresince şirket aktiflerinin korunması, çalıştırılması ve bu şekilde şirket pasiflerinin (borçlarının) azaltılmasıdır.”

¹ KUMKALE, Rüknettin, “İflasın Ertenilmesi”, http://www.alomaliye.com/2007/ruknettin_kumkale_iflasin_ertelenmesi.htm

² UZAY, Prof.Dr. Şaban, “Muhasebeci Bakış Açısı ile İflas Erteleme Süreci”- http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_IES.pdf

istemek zorundadır. Ancak iflası talep edilen şirketin iyileşme ihtimali varsa ve bu ihtimalde düzgün ve inandırıcı bir iyileştirme projesi ile tevsik edilebilirse bu takdirde mecburi iflas halinin bildirildiği ticaret mahkemesinde iflasın ertelenmesi talep edilebilir.

Hâlihazırda yürürlükte bulunan İİK m. 179 ve TTK m.324 hükümleri uyarınca sermaye şirketlerinin iflasının ertelenmesine karar verilebilmesi için, belirli şekli ve maddi şartların varlığı gereklidir.

İflasın Ertelenmesine Karar Verilebilmesi İçin, Şekli Yasal Şartları:

- Borca Batıklık Bildirimi,
- İflasın Ertelenmesi Talebi,
- Bilançonun Mahkemeye Verilmesi,
- İyileştirme Projesinin Sunulması,
- Fevkalade Mühletten Yararlanılmamış Olması,
- Masrafların Peşin Ödenmesi.

İflasın Ertelenmesinin Maddi Yasal Şartları İse;

- Borca Batık Olma,
- Mali Durumun İyileştirilmesi Ümidinin Bulunması,
- Alacaklıların Haklarının Korunması Koşulu

olarak ifade edilebilir.

A. Borca Batık Olma

İflasın ertelenmesinin en önemli ve ön koşulu sermaye şirketinin borca batık olmasıdır. Borca batık olmayan bir sermaye şirketi iflasın ertelenmesini isteyemez. Yasa koyucu da borca batıklık terimi yerine şirketin aktiflerinin şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmemesi (TTK m. 324/2) veya şirketin borçlarının mevcut ve alacaklarından fazla olması (İİK m. 179), şirket borçlarının şirket mevcudundan fazla olması (TTK m. 446/2) ifadelerini kullanmıştır.

TTK md. 324/2 göre borca batıklık; ortaklığın aktifle-

rinin alacaklıların haklarını karşılamaya yetmemesidir. Amaç alacaklıların korunması olduğuna göre hukuksal anlamda malvarlığının borçları karşılayıp karşılamadığı üzerinde durulmalıdır. Hukuksal anlamda malvarlığı ise, yıllık bilanço ile ve bu bilançonun aktif ve pasifleri ile tam olarak çakışmaz. Gerçi borca batıklık da bir bilanço ile tespit edilecektir (TTK 324/2). Ancak bu bilanço yıllık bilançodan hem maddi hem de şekli esaslar bakımından çok farklıdır. Borca batıklığı tespit bilançosunda biri malvarlığı diğeri borçlar olmak üzere

iki kısım vardır ve alacaklıların haklarının karşılanmasına yarayacak bütün malvarlığı konularının piyasa değeriyle göz önüne alınması gerekmektedir³.

Ara Bilanço ve Borca Batıklık Bilançosu Hazırlanırken Dikkat Edilecek Hususlar

Borca Batıklığının Tespiti (Borca Batıklık Bilançosu)

TTK md. 324/2 uyarınca ortaklığın aciz halinde olduğunu gösteren emareler varsa yönetim kurulu aktiflerin satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço düzenlemek zorundadır. Ancak genel bir ifadeyle borca batıklık şüphesi, borçların tamamının ödenemeyeceği hususundaki her hangi bir tereddüt veya bir olay ile belirgin hale gelmektedir. Akla gelen ilk durum yıllık bilanço esaslarına tabi bir bilançonun borca batıklığı göstermesidir. Bu

bir yılsonu bilançosu olabileceği gibi bir ara bilanço da olabilir. Ayrıca ortaklığın işletme konusuna uygun olarak faaliyetini sürdürebilmesi için gerekli olan esas unsurlardan yoksun kalması (örneğin, üretim lisanslarının yitirilmesi, hammadde kaynaklarının tükenmesi vb.), ortaklığın büyük bir alacağı olan borçlusunun iflası, yatırım yapılan sermaye piyasası araçlarının borsa değerinin düşmesine bağlı olarak işletme değerlerinin önemli çapta kayba uğraması, döviz kurundaki negatif gelişmeler neticesi döviz rezervlerinin

“ Borca batıklık durumundan şüphelenilmesi üzerine bir ara bilançoyla ya da son yılın hazırlanmış bilançosu veya sonradan yapılan tasfiye bilançosuyla borca batıklık tespit edilir. Anılan bilanço, şirketin gerçek malvarlığını ve gerçek borçlarını tespit eden malvarlığı bilançosudur. ”

3 ATALAY, Oğuz, “Borca Batıklık ve İflasın Ertelenmesi”, s.49, Nisan 2007, Güncel Yayınevi, İzmir

kayıbı; doktrinde başlıca borca batıklık belirtileri arasında sayılmaktadır⁴.

İşte bu gibi emareler ortaya çıkınca yani borca batıklık durumundan şüphelenilmesi üzerine bir ara bilançoyla ya da son yılın hazırlanmış bilançosu veya sonradan yapılan tasfiye bilançosuyla borca batıklık tespit edilir. Anılan bilanço, şirketin gerçek malvarlığını ve gerçek borçlarını tespit eden malvarlığı bilançosudur. Bilançonun aktif hanesinde şirketin gerçek mevcudu, piyasadaki cari fiyatlar esas alınarak düzenlenir.

Borca batıklık bilançosunun aktifinde yer alacak malvarlığı unsurlarının değerlendirilmesi sırasında işletmeye ait bazı malların (bir fabrika binası ve içindeki makineler) tek tek mi yoksa bir bütün olarak mı satılacağı konusu önem kazanır. Birlikte bir bütün oluşturan ve ancak bu şekilde fonksiyon icra edebilecek olan malvarlığı parçaları, birbirinden ayrıldıkları takdirde daha düşük bir fiyatla satılacaklardır. Bu itibarla bunların birlikte satışa çıkarılması daha uygun olacaktır. Bir bütünlük göstermeyen malvarlığı konuları tek tek değerlemeye konu yapılmalı, tek başına satılamayan ancak diğer malvarlığı konularıyla kombine olarak bir değer taşıyan mallar ise birlikte satışa çıkarılmalıdır. Dolayısıyla borca batıklık bilançosu içerisinde bu malvarlıklarının cari fiyatlara göre değerlemesi yapılırken bu esaslara uyulması daha gerçekçi bir bilanço ortaya koyacaktır⁵. Ortaklığın borçları açısından ise, borca batıklığı tespit bilançosunda sadece muaccel borçlar değil, ortaklığın bütün borçları yer almalıdır. Çünkü burada ortaklığın ödemeden aciz halinde olup olmadığı değil, bilançonun düzenlendiği tarihteki bütün borçların ödenmesinin gerekli olması halinde malvarlığının buna yetip yetmediği inceleme konusunu oluşturmaktadır. Anonim şirketin borçları, borca batıklık bilançosunun düzenlenme tarihindeki miktarları üzerinden pasif tarafa geçirilecektir.

Normal yıllık bilançonun pasifinde yer alan esas sermaye ve yedek akçeler şirket borcu olmadığından borca batıklık bilançosunda yer almaz.

Bu esaslar çerçevesinde hazırlanacak bilanço üç çeşit sonuç verebilir;

- * Borçlar malvarlığını aşmaktadır.
- * Borçlar malvarlığına eşittir.
- * Borç miktarı malvarlığından küçüktür.

Bu durumlardan **sadece borçların malvarlığını aşması halinde** mahkemeye bildirim yükümlülüğü söz

konusu olmaktadır. Borca batık durumda olan bir şirketin sadece iflasının ertelenmesi tek başına istenemez. İflasın ertelenmesi talebi, iflas talebi ile birlikte mahkemeye bildirilmelidir.

B. Şirketin Mali Durumunun İyileştirilmesi Projesi

İflasın ertelenmesinin en önemli şartlarından biri de şirketin mali durumunun iyileştirilebileceğine dair bir umut olmasıdır.

İİK. 179. maddenin gerekçesi büyük istihdam alanlarının korunması, iflasın gerek borçlu gerek alacaklılar yönünden yaratacağı ağır sonuçların bertaraf edilebilmesi, borçlu şirkete sağlanacak yeni olanaklar ile şirketin yeni-

den faal bir biçimde ekonomiye kazandırılması gibi düşünceleri içermektedir.

1) İyileştirmenin Anlamı.

İyileştirme kavramı her şeyden önce borca batıklığın ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir. Borca batıklık ortadan kaldırılabilmelidir ki; ortaklık hakkında iflasın açılması önlenibilsin. Ancak iyileştirme kararı bundan ibaret değildir. Amaç, ortaklığın bir tüzel kişi olarak varlığını sürdürebilmesinin sağlanması, bunun için de karlılığa kavuşturularak yeniden işletmesini sürdürecektir ve kar elde edecek duruma getirilmesidir. Yani borca batıklığın bertaraf edilmesi sınırları aşılmalı ve ortaklığın istikrarlı bir biçimde ekonomik fonksiyonunu yerine getirmesi de sağlanmalıdır. Hat-

“Mahkemenin şirketin mali durumunun iyileştirilmesi ümidinin mevcut olup olmadığı konusunda kanaate varabilmesi için erteleme talebi ile birlikte mahkemeye iyileştirme projesinin sunulması gerekmektedir.”

4 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu

5 ÖZLEK, Selçuk, (2005) “İflasın Ertelenmesi” Bankacılar Dergisi, S;53, Sf.66

ta likitide varlık darlığı da ortaklığı kısa zamanda yeniden borca batıklığa sürükleyebileceğinden ortaklığın likidite sorununu çözmesi de bu anlamda iyileştirme kavramına dâhildir. Bu durumda sadece borca batıklığı gidermeye hizmet eden taahhütlerin artırılması veya sermayenin tamamlanması gibi finansal çözümler çoğu kez yeterli olmayacak, işletme stratejisi ve organizasyonun geliştirilmesi gibi iyileştirme tedbirlerinin de göz önüne alınması gerekecektir.

2) İyileştirme Projesi

Mahkemenin şirketin mali durumunun iyileştirilmesi ümidinin mevcut olup olmadığı konusunda kanaate varabilmesi için erteleme talebi ile birlikte mahkemeye iyileştirme projesinin sunulması gerekmektedir. Erteleme kararının alınabilmesi için yukarıda belirtmiş olduğumuz iyileştirme kavramının anlamı ile bağdaşan sadece ortaklığın borca batıklıktan kurtulmasını sağlayıcı değil, bununla birlikte tüzel kişilik olarak devamını da sağlayıcı tedbirleri içeren bir proje mahkemeye sunulmak zorundadır.

İflasın ertelenmesine karar verebilmesi için mahkemenin iyileştirme projesini ciddi ve inandırıcı bulması gerekir. Bir sermaye şirketinin rehabilite edileceğini bilmesi hâkimden her zaman beklenemez. Zira bu hukukun dışında kalan teknik bir bilgidir. Durum böyle olunca bilirkişilik kurumuna çok büyük görev düşmektedir. Söz konusu bilirkişinin yapacağı iş, sadece bir bilançoda aktiflerin ve pasiflerin durumunu özetlemek ya da statik bir bilanço analizi yapmak değil, bilakis dinamik bir bilanço analizi yapmak, bir nakit akış tablosu çıkarmak kısacası uygulanabilir bir projeksiyon hazırlamaktır⁶.

aa) Organizasyona İlişkin İyileştirme Tedbirleri

Burada ortaklık ve işletmesinin yapısında, fonksi-

yonlarında mali durumun iyileştirilmesine yönelik değişiklikler yapılması tedbirleri söz konusudur. Yani işletme örgütünün geliştirilmesi yoluyla mali durum iyileştirilmeye çalışılmaktadır. Uygulamada sıklıkla karşılaşılan tedbirleri şöyle belirtebiliriz;

- * Üretimin ve sürümün rasyonalize edilmesi,
- * Yeni ve daha düşük maliyetli üretim ve pazarlama tekniklerinin geliştirilmesi,
- * İşletmenin boyutlarının küçültülmesi (Ör. Zarar yapan şubelerin kapatılması),

- * İşletmenin boyutlarının karlı ve verimli alanlarla sınırlandırılması,
- * Yönetimin ve yöneticiler arasındaki görev bölüşümünün yeniden yapılandırılması vb.

bb) Mali Nitelikteki İyileştirme Tedbirleri

Ortaklık borca batıklık halinde olduğu için mali durumun iyileştirilmesi ortaklığın öz kaynaklarının arttırılmasına bağlıdır. Bu itibarla salt bilançosal nitelikteki örneğin yedek akçelerin yeniden değerlendirilmesi vb. tedbirler yeterli olmamaktadır. Mali iyileştirme öz kaynaklar miktarının yükseltilmesi, sağlanan yeni kaynaklarla ortaklığın gerçek aktiflerini arttırmak veya ortaklığa ait borçları azaltmak yollarından biriyle gerçekleştirilebilir. Aktiflerin azalmasını önleyici nitelikteki

tedbirler bu gruba girmektedir. Mali nitelikteki iyileştirme tedbirlerine örnek olarak;

- * Pay sahiplerinin ortaklığa yeni kaynak temin etme vaatleri,
- * Kefaletler,
- * Banka garantileri,
- * Alacakların sermayeye dönüştürülmesi yönündeki sözleşmeler vb. tedbirler sayılabilir.

cc) Hukuki Nitelikteki İyileştirme Tedbirleri

Hukuki anlamda iyileştirme kavramında ise borca ba-

“İflasın ertelenmesini talep eden, hangi tedbirlere başvurularak ve hangi süre içinde borca batık olma durumunun sona ereceğini, iyileştirme projesini ve bu projenin ciddi ve inandırıcı olduğunu ispata yarayan bilgi ve belgeleri mahkemeye sunmalıdır”

⁶ YILMAZ, Dr. Berna Burcu, “Mali Finans Yazıları” Yıl;23, S;85 Ekim 2009, Sf;39-61

tık bir işletmenin;

* Vergi hukukuna,

* Cebri icra hukukuna,

* Ticaret hukukuna

İlişkin olarak alınacak tedbirler ile sağlığa kavuşturulması sayılabilir.

İflasın ertelenmesini talep eden, hangi tedbirlere başvurulacak ve hangi süre içinde borca batık olma durumunun sona ereceğini, iyileştirme projesini ve bu projenin ciddi ve inandırıcı olduğunu ispata yarayan bilgi ve belgeleri mahkemeye sunmalıdır⁷.

Bu bilgi ve belgelerin nelerden ibaret olacağı sunulan iyileştirme projesinde yer alan tedbirlere göre değişiklik arz edebilecektir. Örneğin; banka garanti sözleşmesi, ibraname sözleşmesi vb. Mahkemeye ayrıca defter değerleri esas alınarak düzenlenmiş ara bilanço ve bundan önceki yıllık bilançoların, aynı şekilde kar zarar hesaplarının (gelir tablolarının) da sunulması gerekir. Zira hâkim bu sonuç açıklama bilançolarından ve hesaplarından ortaklığın kar zarar durumunun nasıl bir gelişme gösterdiğini görme fırsatı bulur ve iyileştirme projesinde yer alan tedbirlerin ciddi ve inandırıcı olup olmadığını tespit edebilir. Zira İİK m.179 da sadece belgelerin değil bilgilerin de mahkemeye sunulması zorunluluğu düzenlenmiştir. Bununla birlikte borca batıklık tespit bilançosunun da sunulması gerekmektedir.

C. Ortaklığın Tasfiye Halinde Olmaması

Tasfiye halindeki sermaye şirketinde mahkemece iflasın ertelenmesine karar verilmesi mümkün değildir.

D. Alacaklıların Durumunun İflasın Açılmasına Oranla Daha Kötü Bir Duruma Sokulmaması

Ortaklık borca batık olduğundan iflasın derhal açılma-

sına karar verilmesi halinde alacaklıların alacaklarını tam olarak alamamaları söz konusu olacaktır. Erteleme kararı verilmekle alacaklılar bu kısmi tatminden dahi erteleme süresi boyunca yoksun kalacaklardır. Dolayısıyla alacaklıların erteleme yüzünden bir zarara uğramadıklarının kabulü için haklarına sadece borca batıklık bildirimi anındaki düzeyde kavuşmaları yeterli değildir. En azından gecikmeden doğan zararlarının karşılanması gerekir ki iflasın derhal açılmasına oranla bir zarara uğramadıkları söylenebilsin. Bu da mali durumun iyileştirilmesi imkânı ile mümkündür. Ancak iflasın ertelenmesi sonucu alacaklıların katlanmak zorunda kalacakları zarar, erteleme kararı veril-

meden derhal iflas kararı verilmesi durumunda katlanacakları zarara göre daha fazla ise, iflasın ertelenmesi kararı mahkemece reddedilmelidir.

Mahkemece Verilecek “Erteleme Süresi” Nedir?

İflas erteleme kararı bir defada en çok bir yıl için verilebilir. Uzatma talepleri ile bu süre dört yıla kadar uzatılabilir. Erteleme süresi sonunda şirketin mali durumu düzelmiş ise şirket faaliyetine devam eder, aksi halde iflasına karar verilir.

“İflas Erteleme” nin Faydası Nedir?

Erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanun’a göre yapılan takipler de dâhil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur. Bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez. Erteleme sırasında taşınır, taşınmaz veya ticari işletme rehiniyle temin edilmiş alacaklar nedeniyle rehinin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatılabilir veya başlamış olan takiplere devam edilebilir. Ancak bu takip nedeniyle muhafaza tedbirleri alınamaz ve rehinli malın satışı gerçekleştirilemez. Bu durumda erteleme süresince işleyecek olup, mevcut rehinle karşılanamayacak faizler teminatlandırılmak zorundadır⁸.

“İflas erteleme kararı bir defada en çok bir yıl için verilebilir. Uzatma talepleri ile bu süre dört yıla kadar uzatılabilir. Erteleme süresi sonunda şirketin mali durumu düzelmiş ise şirket faaliyetine devam eder, aksi halde iflasına karar verilir.”

8 İcra İflas Kanunu M. 179/B - (EKLENMİŞ MADDE RGT: 30.07.2003 RG NO: 25184 KANUN NO: 4949/50)

7 İcra İflas Kanunu Md.179/1

Şirketin iflası bu sayede engellenir, iflas erteleme süresince borçlu şirkete karşı icra takibi yapılamaz, mevcut takipler de durur. Böylece şirketin mali durumunu düzeltmesine ve faaliyetine devam etmesine imkân sağlanmış olur.

Kararın en önemli etkisi takipler hususundadır. İİK'ın 179/b maddesi gereği karar ile birlikte önceden başlamış takipler durur ve 6183 sayılı Kanun' da yer alan amme alacakları da dâhil olmak üzere hiçbir takip iflas erteleme süresince yapılamaz. Söz konusu takip yasağına bir takım istisnalar getirilmiştir. İİK'ın 179/b-II fıkrasına göre iflasın ertelenmesi süresi içerisinde taşınır, taşınmaz ve ticari işletme rehini ile temin edilmiş alacaklar için, borçluya karşı rehinin paraya çevrilmesi yolu ile takip yapılabilir veya başlamış takipler devam edebilir. Ancak bu takipler nedeniyle rehin konusu mallar hakkında muhafaza tedbirleri alınamaz ve bu malların satışı gerçekleşemez. Bir diğer istisna işçi alacakları hususundadır. İİK'ın 179/b-III fıkrası uyarınca İİK'ın 206. maddesinde düzenlenen 1.sıradaki alacaklılar takip yasağına tabi değildir. Dolayısıyla söz konusu imtiyazlı alacaklılar iflas erteleme süresince takip yapabilir ve başlamış takiplerine devam edebilirler.

İcra İflas Kanunu'nun 179. maddesinde takipler açısından "6183 sayılı Kanun' da yer alan amme alacakları da dâhil olmak üzere hiçbir takibin iflas erteleme süresince yapılamayacağı" düzenlenmiştir. Bu hususa dair 30 Haziran 2007 tarih, 26568 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1. Sıra no'lu Tahsilât Genel Tebliği'nde 2004 sayılı Kanun' da öngörülen şartlar çerçevesinde, amme borçlusunun iflasının ertelenmesine karar verilmesi halinde, alacaklı tahsil dairelerince erteleme kararı devam ettiği sürece takip yapılamayacaktır. Ancak iflas ertelenmesi, iflasın açılması hükmünde olmadığından, amme alacaklarına gecikme zammı uygulanmasına devam

edilecektir." şeklinde amme alacakları tahsili konusunda uygulama birliği için düzenleme de yapılmıştır. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun' a tabi amme alacakları iflas erteleme süresince bir takip işlemi yapamayacak, başlamış takiplerine de devam edemeyecektir.

İflasın ertelenmesi kararı ile birlikte kural olarak, bir takip işlemi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşürücü sürelerin işlenmesi durur.(m.179/b-I). Karar doğrultusunda, önceden başlamış olan takipler bulunduğu yerde kalır, söz konusu takipler iptal olmaz. Takip

yasağı sadece yeni başlayacaklar için geçerlidir. Örneğin Otomotiv sektöründe faaliyet gösteren bir Anonim veya Limited şirket için; koşulların oluşması halinde, iflas erteleme kararı alındığında şirkete ait makinelerin, araç ve teçhizatların, şirkete ait mevduat hesaplarının erteleme süresince haciz ve muhafazası hiç bir surette mümkün olmaz.. Mevcut takipler de durur. Başka bir ifadeyle; şirketin faaliyetine sorunsuz devam etmesi ve borçlarını ödemesi imkânı da sağlanmış olur.

İflasın aksine iflas ertelemesinde ortaklar, temsil ve idare meclisi ya da yönetim kurulu sermaye şirketinin ya da kooperatifin mal varlığı üzerindeki yetkilerini kural olarak sürdürür. Ancak İİK'ın 179/a-I maddesi gereğince iflas erteleme kararı ile birlikte şirket ya da kooperatiflerin mal

varlıkları üzerindeki tasarruf yetkisi kısıtlanmış, buna göre mahkemeye bu keyfiyeti önlemek ve alacaklıların haklarının zayii olmasının önüne geçmek amacıyla yetki ve sınırlarını belirleyerek kayyım ataması görevi verilmiştir.

01 Temmuz 2012 tarihinde 6103 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 41/i maddesinde, İİK'nun 179/a maddesi değiştirilmiş olup, yapılan değişikliklerle, mahkemenin iflasın ertelenmesi talebi ile birlikte derhal bir kayyım ataması, şirketin ve kooperatifin malvarlıkla-

“Mahkeme, iflas talebinden, iflasın açılmasına karar verilmesine kadar geçecek zaman dilimi içinde, borçlunun mallarını kaçırmayı, gizlemeyi ve muvazaa yolu ile başkalarına devretmesini önlemek üzere, resen veya alacaklıların talebi üzerine alacaklıların menfaati için zaruri gördüğü gerekli muhafaza tedbirlerini alabilir ”

rının korunması için gerekli diğer önlemleri alması, kayyımın mahkemece belirlenmiş görevlerinin ve temsil yetkisinin sınırları ile iflas erteleme talebinin İİK 166/2 uyarınca ilanı ve ticaret siciline tescili, iflas erteleme süresince kayyımın her 3 ayda bir şirketin iyileştirme projesinin gidişatı hakkında mahkemeye rapor vermesi öngörülmektedir.

Kanun düzenlemesinden anlaşılacağı üzere şirketin ya da kooperatifin malvarlıklarının korunması için mahkeme tarafından gerekli önlemlerin alınması gerektiği kabul edilmiştir. Bu önlem ya da tedbirler açıkça sayılmamıştır. Somut olaya göre farklılık gösteren bu tedbirler hâkimin inisiyatifine bırakılmıştır. Genelde şirket malvarlıklarının devir ve temlikini önlemek için devir yasağı şerhi, kıymetli evrak düzenlenmesi ya da borçlanma konusunda kayyım onayına tabi olunması, yönetim kurulunun tüm işlemlerinin kayyım gözetimi ve uygunluğuna bırakılması gibi tedbirler uygulanır.

İflas halinde de buna benzer tedbirler söz konusudur. Mahkeme, iflas talebinden, iflasın açılmasına karar verilmesine kadar geçecek zaman dilimi içinde, borçlunun mallarını kaçırmaması, gizlemesi ve muvazaa yolu ile başkalarına devretmesini önlemek üzere, resen veya alacaklıların talebi üzerine alacaklının menfaati için zaruri gördüğü gerekli muhafaza tedbirlerini alabilir⁹. Ayrıca mahkeme, borçlu ödeme emrine itiraz etmemiş ise alacaklının talebi üzerine muhafaza tedbirlerini vermeye mecburdur. Alınacak tedbirler; borçlunun mallarının defterinin tutulması, mallarının başkasına devrini engellemek için muhafaza altına alınması, taşınmaz mallar için tapuya, motorlu taşıtlar için trafik kaydına tedbir şerhi işlenmesi gibi olabilir.

Önceden de bahsedildiği gibi iflasın ertelenmesi sü-

recinde iflasın aksine ortaklar, temsil ve idare meclisi ya da yönetim kurulu sermaye şirketinin ya da kooperatifin mal varlığı üzerindeki yetkilerini kural olarak sürdürür. Sadece alınacak kararlar açısından mahkeme, kayyım heyetine onay ve denetleme görevi tevdi etmiştir. Dolayısıyla denetleme görevi ile atanan kayyımın iflas memuru ya da tasfiye memuru ile kıyaslanmaması gerekir. İflas erteleme sürecindeki şirketin faaliyetlerinden elde ettiği gelirlerin dağıtım

kararı eskiden olduğu gibi yönetim kurulunda ya da şirket yetkilisinin tasarrufundadır. Kayyımın buradaki vazifesi ödemelerin gerçekten ticari bir işe dayanıp dayanmadığının tespiti ya da aktiflerin ortaklarca azaltılmasının önlenmesidir. Kayyım iyileştirme projesinin devamının bir nevi gözetmeni konumundadır.

İflas erteleme müessesesinin bir tasfiye süreci olmamasından dolayı, garameten borç ödemesi, sıra cetveli oluşturulması ya da iflasa benzer imtiyazlı alacaklı statüleri bulunmamaktadır. Hatta kayyım heyetinin burada alacaklılar arasındaki dengeyi sağlamak için imtiyazlı alacaklı yaratılmasına mani olması gerekmektedir.

İflas erteleme bir cebri icra yöntemi olmamasından dolayı iflasa benzer alacaklılar arasında bir sıra cetveli, kayıt kabul davası söz konusu değildir. Ayrıca alacaklıların iflas erteleme davası

nın görüldüğü ticaret mahkemesinde müdahil olmaları gibi bir şart bulunmamaktadır.

İflasın ertelenmesi sürecinin özü; elde edilebilecek en fazla gelir ve kar ile borçların mahkemece izin verilen sürede ödenebilmesini sağlamak olduğundan karar ve onay makamının şirketin "ticari menfaatlerini" gözeterek hareket etmesi en doğru yaklaşımdır. Ticari menfaatlerin ticari tercihler doğurması kuşkusuzdur. Ancak bakış açısına göre doğruluğu ya da yanlışlığı farklılık gösterebilir. Bu halde iflas erteleme müesse-

“İyileştirme projesinin devamlılığına etken işçi ve personel ücretleri de kaynaklar ölçüsünde öncelikli olmalıdır. Bir diğer açıdan ücretini almayan işçi ya da personelin iflasın ertelenmesi sürecinde icra takibi yapabileceğinin, takip istisnası olduğunun ve söz konusu takiplerin iyileşme sürecine zarar verebileceğinin de göz önünde bulundurulması gerekir.”

sesinde alacaklıların durumunu " iflas erteleme başvurusu öncesi borçlar ve iflas erteleme sürecinde doğan borçlar" şeklinde ele almak gerekmektedir.

İflas erteleme sürecindeki şirketin borca batıklıktan çıkabilmesi için mahkemeye sunduğu iyileştirme projesinin başarısı önemlidir. Bu doğrultuda ertelemedeki şirketin iyileşme projesine, konu sözleşmeli işlerin ya da imalatların gelire dönüşebilmesi için yapacağı borçlanmalar da söz konusudur. İşlerin maliyetine yönelik ve gelir elde etme amacı güdülerek yapılan bu borçlanmalar kayyım heyeti onayına tabi olduğu süreç öncelikle ödenmesi gereken borçlardır. İflas erteleme sürecinde doğan borçlarda, alacaklıdan fedakârlık yapmasını beklemek, kaynaklar yeterli olduğu halde söz konusu alacaklıları bekletmek, ödemelerini rızası olmadan vadelere yaymak doğru bir yaklaşım olmadığı gibi iflas erteleme kurumunu da suiistimal etmek anlamına gelebilmektedir. Ayrıca iyileştirme projesinin devamlılığına etken işçi ve personel ücretleri de kaynaklar ölçüsünde öncelikli olmalıdır. Bir diğer açıdan ücretini almayan işçi ya da personelin iflasın ertelenmesi sürecinde icra takibi yapabileceğinin, takip istisnası olduğunun ve söz konusu takiplerin iyileşme sürecine zarar verebileceğinin de göz önünde bulundurulması gerekir.

İyileştirmenin alacaklıların zararını azaltmaya yarayan veya onların tamamen ödenmesini sağlayan bir hedef, bir sonuç olarak düşünülmemesi gerekir. Şu halde, iflasın ertelenmesi için alacaklıların tamamen tatmin edilmesinin amaçlanması şart değildir¹⁰. Diğer bir deyişle, alacaklıların daha iyi koşullar elde etmeye yönelik bir hakları mevcut değildir. Alacaklılar sadece iflasın ertelenmesi halinde iflasın derhal açılmasına oranla daha kötü bir duruma getirilmemelerini istemek hakkına sahiptirler. Dolayısıyla iflas erteleme dönemi öncesi alacaklıların haklarının tüm faiz ve ferileri ile ödenmesi hem kaynaklar doğrultusunda zor hem de tüm alacaklılara ulaşabilme açısından uygulanabilir değildir. Bu nedenle iflas erteleme dönemi öncesi alacaklılar ile kaynaklar doğrultusunda uzlaşma yoluna gidilmesi ve borç tasfiyesinin bu yolla ile yapılması en optimum çözüm olarak görünmektedir. Bu hususa dair, 4949 sayılı Kanun'un gerekçesinde "... Yeniden yapılandırılmaya ilişkin hükümler getirilmek suretiyle borçlu işletmelerin mevcut mal varlığının ön-

celikle korunması, bilahare değerinin artırılması, tasfiye ve yeniden yapılandırma arasındaki hassas dengeye ulaşılması, bir ayırım yapılmaksızın benzer durumda bulunan bütün alacaklıları kapsayan adil bir çözümün gerçekleştirilmesi, borçlunun malvarlığının münferit alacaklılar tarafından zamanından önce tasfiyesinin önlenmesi ve dolayısı ile alacaklılar arasında eşitliğin sağlanması ..." denilmek suretiyle düzenlemenin temel esasları açıklama ile yaklaşımda bulunulmuştur. Ancak bu durumu sağlamak tüm alacaklıları tatmin edebilmek iflas erteleme süreci açısından çokta basite indirgenememektedir.

Sonuç

İflas erteleme; ülkemizde yaşanan ekonomik sıkıntılar nedeniyle şirketlerin, "iflasının ilan edilmesi" öncesinde başvurabilecekleri hukuksal bir yol olarak karşımıza çıkmaktadır. İflas erteleme, mali durumu bozulan şirket ve kooperatiflerin **sermayesinin** korunması için gerekli tedbirlerden birisi olarak **Türk Ticaret Kanunu** tarafından düzenlenmiştir. İflasın ertelenmesi, şirket yönetim kurulu (idare ve temsil yetkisi bulunan kişiler) veya tasfiye memurları veya alacaklılardan biri tarafından bildirilen ve mahkeme tarafından da tespit edilen borca batıklık sebebiyle, bir anonim şirket veya limited şirket hakkında doğrudan iflas kararı verilmesi gerekirken, mali durumunu iyileştirmesi ümidiyle hazırlanacak bir iyileştirme projesinin yönetim kurulu veya alacaklılardan biri tarafından mahkemeye sunulması ve mahkemenin de bu projeyi ciddi ve inandırıcı bulması neticesinde iflas kararının ertelenmesidir.

İflasın ertelenmesi, amaç değil, mali durumun düzeltilmesi için kullanılacak bir araçtır. Erteleme kararı, nihai karar olmayıp, geçici nitelikte bir karar özelliği gösterir. İflasın ertelenmesi en çok bir yıl için verilir, uzatmalar ise toplamda dört yılı geçemez. Erteleme süresi sonunda, erteleme kararı kaldırılıp iyileşme gerçekleşmişse şirket faaliyetine devam eder; iyileşme gerçekleşmemişse şirketin iflasına mahkeme tarafından karar verilebilir.

Erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanun'a göre yapılan takipler de dâhil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur. Bir takip muamelesi ile kesilebilen zaman aşımı ve hak düşüren müddetler işlemez. Erteleme sırasında taşınır, taşınmaz veya ticari işletme rehiniyle

10 Prof.Dr.Selçuk ÖZTEK, Bankacılar Dergisi s.56

temin edilmiş alacaklar nedeniyle rehinin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatılabilir veya başlamış olan takiplere devam edilebilir. Ancak bu takip nedeniyle muhafaza tedbirleri alınamaz ve rehinli malın satışı gerçekleştirilemez. Bu durumda erteleme süresince işleyecek olup mevcut rehinle karşılanamayacak faizler teminatlandırılmak zorundadır. Erteleme süresi azami bir yıldır. Bu süre kayyımın verdiği raporlar dikkate alınarak mahkemece uygun görülecek süreler ile uzatılabilir. Ancak uzatma süreleri toplamı 4 yılı geçemez. Kayyım, mahkemenin belirleyeceği sürelerde iflâsı ertelenenin faaliyetleri ve işletmenin durumu konusunda düzenli olarak mahkemeye rapor verir. İflasın ertelenmesi talebinin reddi ya da erteleme süresi sonunda iyileşmenin mümkün olmadığının tespiti üzerine mahkeme, şirketin veya kooperatifin iflasına karar verir. Erteleme süresi dolmamakla birlikte, mahkeme kayyımın verdiği raporlardan şirketin veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olmadığı kanaatine varırsa, erteleme kararını kaldırarak şirketin veya kooperatifin iflasına karar verebilir.

Borca batık bir firmanın bir çıkış projesi, bir yol haritası olması gerekir. Bu çıkış projesi sermaye şirketlerinin yöneticileri tarafından yapılabileceği gibi onların önerileri doğrultusunda konunun uzmanları tarafından da yapılabilir. Pratikte firmalar bu projeleri hukukçularla birlikte çalışan mali müşavirlere yaptırılmaktadırlar. Bizce en tutarlı olan bu projelerin iş sahipleri ile birlikte finansman ve muhasebe kurallarına uygun olarak yapılmasıdır. İş sahipleri bu projelere aktif olarak katılmalıdırlar. Hukukçu ve mali müşavirlerin birlikte çalışmaları kaçınılmazdır. Çünkü bu bir hukuk davasıdır, ayrıca yanlış yapılacak düzenleme ve kayıtlar cezai müeyyide ile karşılaşabilir. İflas erteleme davası ret edildiğinde mahkemenin kararı iflas olacaktır. Mahkeme iflasın ertelemesine karar verdiğinde ileriki süreçlerde iflas gündeme gelebilir. Bu durumlarda taksirli iflas veya hileli iflas gündeme gelebilir. Firmaların iflası halinde, son aşamada defterler tekrar bilirkişiye gönderilerek rapor istenmektedir. Bilirkişi raporu bir olumsuzluğa işaret ederse iflas müdürü C. Savcılığına suç duyurusu yapmak zorundadır. Bu nedenlerle işin her aşamasında işin uzmanı bir hukukçu ve mali müşavirin bulunması firmaların yararına olacaktır.

KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI ÜZERİNE

Orhan VARİŞLİ

**Kurumsal Yönetim Derecelendirme Uzmanı
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir**

Tüm dünyada ve özellikle ABD ve Avrupa'da para ve sermaye piyasalarının baş döndürücü bir gelişme göstermesi ve bu gelişmeye paralel olarak sermaye şirketlerinin çalışma koşullarının gittikçe daha karmaşıklaşması ve içinde bulundukları siyasi, toplumsal ve ekonomik yapılar üzerindeki etkilerinin gittikçe artması, düzenleyici kurumlar (state authorities), pay sahipleri (shareholders), yönetim kurulu (board of directors), yönetim (executives) ve denetçiler (auditors) arasındaki ilişkiler, çalışma yöntemleri ve bunlara ilişkin kuralların ve düzenlemelerin gözden geçirilmesini gerektirmiştir. Bu gerekliliği ortaya çıkaran nedenlerden biri de, yukarıda sayılan gruba ilave olarak, çok büyük tutarlardaki fonları kontrol eden ve dünya üzerindeki tüm ekonomik yapılarda serbestçe faaliyette bulunan yatırımcıların (investors) varlığı olmuştur.

Yönetim Kurulu, yönetim ve denetçilerin zaman zaman içiçe geçen çalışma yapılarının ve çok ortaklı şirketlerin sermaye yapılarının dağınık olmasından kaynaklanan denetim ve kontrol eksikliği sonucu ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarının neden olduğu sorunlar Barings, Sumitomo, Enron, Worldcom, Parmalat skandallarıyla kendini göstermiş ve bağımsız denetim firması Arthur Andersen tarafından yapılan fiktif muhasebe kayıtları ile de konunun boyutlarının genişliği daha iyi anlaşılmıştır.

Ülke ekonomilerinde baş döndürücü ölçekte yaşanan büyüme, küreselleşmenin doğal sonucu olarak gittikçe daha girift hale gelen mali yapılar ve işlemler, piyasa yapısı içinde kurumsal sürdürülebilirliğin önemini daha da arttırmıştır.

Son yıllarda, global ölçekte uzun zamandır faaliyet sürdüren dev şirketlerin bir gecede yok olabildiği görüldü. Yok olan sadece kurumsal yapı değil aynı zamanda oluşumu için çok büyük zaman, emek ve

para harcanmak zorunda kalınabilen kurumsal itibarı aynı zamanda. Kurumsal yapı ve itibarın kaybolmasıyla yukarıda bahsettiğimiz pay sahipleri, yöneticiler/çalışanlar ve yatırımcılar da önemli ölçüde zarara uğradılar. Kurumsal yönetimin aynı zamanda kurumsal itibarın da ana girdisi olduğu gerçeği gözden kaçırıldı. Ülke ekonomilerini derinden sarsan bu şirket ölümleri, zaman zaman bu şirketlerle doğrudan ilişkisi olmayan diğer vatandaşların da zarar görmelerine yol açacak boyutlarda olmuştur.

Çoğu zaman "başkalarının parasını" "başkalarının malına" yatıran ve büyük fonları yöneten uluslararası yatırımcılar da bunların sonucu olarak finansal sonuçlar kadar şirketlerin başka türlü göstergeleri ve aynı zamanda çalışma koşulları ve iş yapış biçimleri ile de ilgilenmeye ve kararlarını buna göre vermeye başlamışlardır.

Günümüzde yatırımcılar yatırım yaptıkları şirketlerden sadece kar değil aynı zamanda içinde bulundukları topluma ve dünyaya olumlu katkıda bulunmalarını ve faaliyetlerini doğal yaşama ve çocuklara zarar vermeden iş ahlakına uygun bir şekilde devam ettirmelerini de talep ederler. Bu yaklaşım şirketlerin sadece ortaklarına değil daha geniş anlamda "paydaşlar" grubuna karşı sorumlulukları olduğu kavramına dayanmaktadır. Bu doğrultuda paydaşlar, şirketin müşterileri, tedarikçileri, çalışanları, yasal düzenleyiciler, vergi otoriteleri ve faaliyette bulunan sosyal çevre gibi büyük bir toplumsal grubu da içermektedir. Şirketlerin sosyal, ahlaki ve çevresel sorumluluklarının da olması ve tüm iş süreçleri ve karar alma mekanizmalarına bunları dâhil etmesi gittikçe daha fazla önem kazanmaktadır.

Global anlamda iletişim teknolojilerinin gelişimi, herhangi bir şirketin olumsuz bir durumla karşılaşması

durumunda bunun tüm dünyada kısa zamanda duyulmasını sağlamaktadır. Bu durum tüm paydaşlara karşı şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyumunu desteklemektedir. Toplumun tüm kesimleri şirketlerden şeffaf, adil, hesap verebilir ve sorumluluk içinde olmalarını beklemektedir.

Kurumsal yönetim ilkelerini iyi bir şekilde uygulayan şirketler;

- Yüksek bir kredibiliteye sahip olup, daha uygun koşullarda dış finansman sağlayabiliyorlar,
- Kaynaklarını daha etkin ve verimli kullanabiliyorlar,
- Çıkar çatışmalarının önlenmesi ve sürdürülebilirlikte daha başarılılar,
- Kurumsal yatırımcılar nezdinde daha itibarlı ve daha az risk primi gerektiren bir konuma sahip-ler,
- Borsalarda daha iyi performans gösterip yüksek pazar değerine ulaşıyorlar,
- Müşterileri de kapsayan tüm paydaşlar nezdinde yüksek bir tanınırlığa ve olumlu bir itibara sahip oluyorlar, satışları, pazar payları ve ciroları artıyor.
- Bütün bu faktörler finansal tablolarda da etkisini gösterip şirketin karlılığına ve mali rasyolarına olumlu yansıyor.

1990'lı yıllarda ilk olarak Cadbury Raporu'nda ortaya atılan kurumsal yönetim kavramı (corporate governance), devlet otoritelerinin de "düzenleyici" rollerine uygun olarak davranmalarıyla (OECD KY İlkeleri 1999, Sarbanes Oxley Kanunu 2002, Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim İlkeleri 2003, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, vs) ekonomik gündemdeki yerini almış bulunmaktadır.

İş hayatımızın en önemli aktörlerinden olan şirketlerin hemen hepsinin başlangıçta aile şirketleri olduğu düşünüldüğünde, bu şirketlerin kurumsal varlıklarını uzun yıllar devam ettirmelerinin yaşadıkları en önemli sorunlardan biri olduğunu ifade etmek mümkündür. Kuruluş, gelişme ve büyümede gösterilen başarıların daha sonra kurumsal varlığın devam ettirilmesinde zaman zaman gösterilemediği gözlenmektedir. Şirketin varlığını kaybetmemesi için şirketleşmenin akabinde kurumsal bir yapıya dönüşümün

sağlanması ve daha sonra da bu kurumsal yapının kurumsal yönetim ilkelerine uygun yönetilmesi bir zorunluluktur. Çoğu zaman "kurumsallık" ve "kurumsal yönetim" kavramları birbirine karıştırılır. Oysa ki birbirine çok benzeyen bu iki kavram farklı anlam ve içeriklere sahiptirler. Organizasyon şemaları, yönetim kademelerinin varlığı, iş akışları ve hiyerarşik yapının belirgin olması ve bunların dökümanite edilmiş olması, görev ve sorumluluklara ilişkin belgeler, şirket içi yönetmelikler, şirket içi uygulama ve iletişim formları vs gibi hususlar o şirketin kurumsal bir yapıya sahip olduğunu gösterir, ama her zaman kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak yönetildiğini gösteremeyebilir. İşte bu noktada kurumsallıkla kurumsal yönetim birbirinden ayrılır. Kurumsal yapıya sahip bir şirketin aynı zamanda kurumsal yönetim ilkelerine uygun yönetilip yönetilmediği başka uygulama ve ilkelerin şirket içinde var olup olmadığına bağlıdır.

Anonim şirketlerde "yönetim" kavramı içinde en üst noktayı oluşturan yönetim kurulunun kendisine atfedilen "temsil ve idare"ye ilişkin olarak verimli şekilde çalışabilmesi, icra görevini üstlenen yöneticiler tarafından lojistik olarak beslenmeleriyle doğrudan ilişkilidir. Bu lojistik besleme sürecinde, yönetici kadro tarafından üretilen şirketin finansal, üretim, pazarlama, satış ve diğer fonksiyonlarına ilişkin veriler, karar alma ve değerlendirme süreçlerine olan katkılarıyla önemli yere sahiptir. Yönetici kadro, yönetim kuruluna, doğru, güvenilir veri üretmekle yükümlüdür. Yönetim kurulu ise çıkar çatışmalarından uzak bir yapıda ve bağımsız üyeleriyle birlikte bu verileri analiz etmek, değerlendirmek ve karar alma sürecinde kullanmak durumundadır. Kurumsal yönetim ilkeleri ışığında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yönetim kuruluna getirilen düzenlemeler ve komitelerin oluşturulması yönetim kurulunun kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirmesinde önemli bir aşama olmuştur. Bağımsız denetim müessesesinin kabul edilmesi ve eski sistemde kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirmekte başarısız olan denetçilik (murakıplık) organının kaldırılması kurumsal yönetim ilkeleri açısından oldukça ileri bir gelişmedir. Şirketlerde pay ve menfaat sahiplerinin hak ve çıkarlarının korunması şirket bilgilerinin doğru ve güvenilir bir şekilde ve uluslararası standartlara uygun olarak raporlanması na bağlıdır. Doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak ise bağımsız denetim ile sağlanabilir.

Etkin bir işleyiş için genel kurul, yönetim kurulu, şirket yönetimi ve bağımsız denetimin birbirleri arasındaki ilişkilerin adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerine uygun olması gerektiği açıktır. Burada “etkin işleyiş”ten kasıt, başta pay sahipleri olmak üzere şirket çalışanları da dahil, tüm menfaat sahiplerinin karşılıklı yararlarının ençoklaştırılmasını sağlayacak yöntem, prosedür, ilke ve kuralların uygulanması, uygulama ve sonuçların bağımsız olarak denetlenmesi ve standardize bir şekilde raporlanmasıdır. Bu çerçevede kurumsal yönetim ise, taraflar ve fonksiyonlar arasındaki bu işleyişin ve işleyişten doğan ilişkilerin, karşılıklı haklar ve sorumlulukların, karar alma, uygulama ve değerlendirme politikalarının ve rollerin herkes tarafından bilindiği ve herkes tarafından aynı şekilde uygulandığı ve anlaşıldığı ve bu şekilde çıkar çatışmaları ve anlaşmazlıkların minimize edildiği ve kontrol altında olduğu ve böylece şirketin içsel ve dışsal uyumunun dengede olduğu bir ortam anlaşılmaktadır.

OECD tarafından ilk kez 1999 yılında adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleriyle ortaya konan kurumsal yönetim kavramını, halka açık ya da kapalı, kamu ya da özel bir anonim şirketin tespit edilmiş ilkeler çerçevesinde pay sahipleri ve menfaat sahipleri ile ilişkilerini düzenleyen ve tarafların karşılıklı haklarını ve yararlarını garanti altına alan, kamunun şirket hakkında aydınlatılması ve şirket yapısı ve işleyişinin şeffaflaştırılması hususlarında düzenleyici, yol gösterici hükümler içeren ve şirketin stratejik karar alma, temsil ve en üst seviyede yürütme organı olan yönetim kurulunun çalışma prensiplerini “ilkeler” çerçevesinde düzenleyen ve yönlendiren ve uyum sürecinde sermaye ve insan kaynakları için cazibe merkezi haline gelmesi, düşük maliyetli kaynak kullanımında rekabet sağlanması, şirketin finansal ve faaliyet performansının arttırılması, kaynakların etkin ve verimli kullanılması ve çıkar çatışmalarının önlenmesi avantajlarını ortaya çıkaran bir ilkeler, uygulamalar ve yaklaşımlar bütünü olarak tanımlamak mümkündür.

Kurumsal Yönetim Alanında Türkiye’de Son Gelişmeler

Türkiye kurumsal yönetim konusunda erken davranan ülkeler arasında yer almaktadır. 1999 yılında, TÜSİAD Yüksek İstişare Konseyi’nde alınan karar ile Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu’nun kurulması ülkemizde bu alanda atılan ilk adım olarak nitelendi-

rilebilir. Bu grubun 2002 yılında hazırlamış olduğu “Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi” başlıklı çalışma da kurumsal yönetim çalışmalarına ivme kazandırması açısından oldukça önemlidir. Bunu takiben 2003 yılında SPK tarafından halka açık şirketler için tavsiye niteliğinde Kurumsal Yönetim İlkeleri açıklanmıştır. 2004 yılında yine SPK tarafından halka açık şirketler, Uyum Raporu düzenlemesiyle, kurumsal yönetim ilkelerine ne denli uyduklarını ve uymadıkları hususları ile ilgili olarak neden uymadıkları konusunda faaliyet raporlarında açıklama yapma zorunluluğuna tabi tutulmuşlardır. “Uygula, uygulamıyorsan nedenini açıkla” (comply or explain) şeklinde özetlenebilecek bu anlayış o dönemde halka açık şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine dikkatini çekmiş ve uygulama konusunda teşvik edici olmuştur.

2011 yılında yayınlanan 654 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile SPK’nın görev ve yetkileri arasına kurumsal yönetim ilkelerini tespit ve ilan etmek ve halka açık şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uymalarını zorunlu tutmak hükmü eklenmiştir. Yine aynı yıl Seri.IV No.54 sayılı Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ yayınlanarak kurumsal yönetim ilkeleri tebliğ hükümleri haline getirilmiştir. Bu tebliğ ile ilk kez halka açık şirketler için bağımsız yönetim kurulu üyeliği zorunlu hale getirilmiştir.

Ülkemizde, kurumsal yönetimi teşvik edici nitelikte diğer bir önemli gelişme de İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinin oluşturulması olmuştur. Ağustos 2007 tarihinden itibaren Kurumsal Yönetim Endeksi hesaplanmaya başlanmıştır.

Kurumsal yönetim ilkelerinin halka açık şirketler için öngörülen kurallar bütünü olmasına rağmen 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda tüm işletmelere uygulanması ülkemizde kurumsal yönetime gösterilen ilginin önemli bir göstergesi olmuştur. Kanun, tüm sermaye şirketlerine uygulanan iyi yönetime, iç ve bağımsız denetime ilişkin somut hükümler getirmiştir.

Kanunun kurumsal yönetim yaklaşımı şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine oturmuştur. Bu dört ana temel, kurumsal yönetim öğretisinde evrensel niteliktedir. Kanun; şirketler topluluğu, yönetim kurulları, faaliyet raporları, mali

tablolar, genel kurullar, bağımsız denetim, işlem denetçiliği, pay sahiplerine tanınan haklar, pay sahipleri ile ilişkiler, azınlık hakları, imtiyazlı payların sınırlandırılması, şirket kuruluşları, ana sözleşmeler, şirket internet siteleri, yönetim kurulunda oluşturulacak komiteler gibi konularda birçok gelişmiş ülkeye nispeten önemli yenilikler ve aşamalar getirmiştir.

Kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin mevzuat açısından diğer önemli bir gelişme de Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, 30.12.2011 tarih Seri IV, No: 56 Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliği yürürlükten kaldıran ve yeni düzenlemeler içeren "Seri II No:17.1 Kurumsal Yönetim Tebliği'nin 03.01.2014 tarih ve 28871 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanması olmuştur. Bu tebliğ ile kurumsal yönetim ilkeleri 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer verilen hükümler çerçevesinde revize edilmiştir.

Görüldüğü gibi ülkemiz şirketler hukuku açısından oldukça önemli bir konuma sahip olan kurumsal yönetim ilkelerinin, hissedar olmaktan kaynaklanan hakların korunmasını ve bu hakların kullanılabilmesini, tüm hissedarların eşit uygulama ve eşit güvence altında olmalarını, şirketin tüm iç ve dış paydaşlarının şeffaf bir biçimde bilgilendirilmelerini, mali durum, şirket performansı ve şirketin idaresine ilişkin uygulamaların yasalara ve şirket yönetmeliklerine uygun olarak yürütülmesi ve raporlamaların zamanında ve yine yasalara ve şirket yönetmeliklerine uygun olarak yapılmasını, şirketin iç ve dış denetimlerinin, tüm paydaşlara ve kamuoyuna hesap verme yükümlülüğünü sağlayacak şekilde düzenleme altına alınmasını amaçladığını söylemek mümkündür.

Başlangıçta, halka açık şirketler için ortaya konan kurumsal yönetim anlayışı artık günümüz iş dünyasında rekabet etmek isteyen ve ayakta kalmayı amaçlayan vizyon sahibi tüm işletmeler için vazgeçilmez bir değer (asset) haline gelmiştir.

MASRAF YANSITIMLARINDA KDV UYGULAMASI

Seda ÖZGÖREN
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Giriş

Şirketler ticari ilişkilerinde özel anlaşmalar, yanlış faturalama, masraf tevzii, gibi nedenlerle, bir mal veya hizmetin, asıl muhatabına yansıtılmasına ihtiyaç duymaktadırlar. Şirket, aslında muhatap olmadığı ya da kısmen muhatap olduğu kendisi adına düzenlenmiş fatura bedelini yasal defterlerine intikal ettirmekte ve kendisini ilgilendirmeyen bu gideri, gerçek muhatap adına fatura düzenlemek suretiyle aktarmaktadır. Uygulamada bu tür faturalara, masraf yansıtma faturası denilmektedir.

Masraf aktarımı işlemlerinde, yapılan masrafların gerçek ilgisine aynen intikal ettirilmesinde herhangi bir hizmet sunulması veya kar amacı güdülmesi ya da katma değer yaratılması söz konusu değildir. Çünkü bir mal teslimi veya hizmet ifasının karşılığını oluşturmamaktadır. Bir bedel üzerinden vergi hesaplanabilmesi için, KDV'nin konusuna giren bir mal teslimi veya hizmetin karşılığını oluşturmaması gerekmektedir.

Masraf Yansıtması İşleminin KDV Karşısındaki Durumu

Yurtiçi Masraf Yansıtması İşleminin KDV Karşısındaki Durumu:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 1. maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Anılan kanunun 2. maddesinde teslim, 3. maddesinde teslim sayılan haller açıklanmıştır. Aynı kanunun 6. maddesinde de işlemlerin Türkiye'de yapılması; malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği hükme bağlanmıştır. Buna göre Türkiye'de gerçekleşen mal teslimleri ile Türkiye'de ifa edilen veya yurtdışında ifa edilmekle birlikte Türkiye'de faydalanılan hizmetler, KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, bir bedel üzerinden vergi hesaplanabilmesi için, KDV'nin konusuna giren bir mal teslimi veya hizmetin karşılığını oluşturmaması gerekir.

Masrafların gerçek ilgililerine aynen aktarılması işlemleri, bir mal teslimi veya hizmetin karşılığını oluşturmadiğundan KDV'ye tabi bulunmamaktadır. Ancak, aktarılan masraflara ait KDV'nin gerçek yüklenicisi tarafından indirimine olanak verilebilmesi bakımından, üzerinden KDV hesaplanmış masrafların aktarılması halinde, düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde KDV gösterilmelidir.

“Masraf aktarımı işlemlerinde, yapılan masrafların gerçek ilgisine aynen intikal ettirilmesinde herhangi bir hizmet sunulması veya kar amacı güdülmesi ya da katma değer yaratılması söz konusu değildir. Çünkü bir mal teslimi veya hizmet ifasının karşılığını oluşturmamaktadır.”

Masraf aktarımında sadece masrafın aktarılması yeterli değildir. Aynı zamanda aktarıma konu masrafların asıl ilgisinin, indirim hakkını kullanması açısından, bu masraflar nedeniyle ödenen katma değer vergisinin de yansıtılması gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle, aktarılan masraflara ait KDV'nin gerçek yüklenicisi tarafından indirimine olanak verilebilmesi bakımından, düzenlenen fatura veya belgelerde KDV gösterilmesi zorunludur. Bu durum KDV'nin gerçek

yüklenicisi tarafından indirilmesi prensibinin gereğidir. Söz konusu durumda yansıtma işlemi ancak KDV hesaplanmak suretiyle sağlanabilir. Aksi halde, aktarılan masraf nedeniyle ödenen KDV masraf aktarımını yapacak mükellef tarafından indirim konusu yapılacak, masrafı gerçekten yüklenen firma ise bu masrafa ait KDV'yi indirme imkânı bulamamış olacaktır. Bu durum ise KDV'nin gerçek yüklenicisi tarafından indirilmesi esasına ters düşmektedir.

Bu açıklamalara göre, masraf aktarımı işlemi nedeniyle düzenlenen faturalarda KDV gösterilip gösterilmediğine, aktarılan masraflar nedeniyle KDV ödenip ödenmediğine bakılarak karar verilmelidir:

- a- Masraf aktarılması işleminde, aktarılan masraf nedeniyle KDV yüklenilmiş ise, bu masrafların gerçek ilgisine yansıtılması amacıyla düzenlenen faturalarda KDV gösterilmelidir.
- b- KDV'ye tabi olmayan veya KDV'den istisna edilen işlemlerden doğan masrafların ilgisine aktarılması nedeniyle düzenlenen faturalarda ise, aktarıma konu masraflar için KDV yüklenimi söz konusu olmadığından, KDV hesaplanmamalı ve gösterilmemelidir.

- c- "Kredi Faizi Yansıtması" faturalarında yer alan kredilerin bankalardan ve diğer finans kuruluşlarından temin edilmesi ve herhangi bir bedel eklenmeksizin aynen yansıtılması işleminde KDV hesaplanmamalı, ancak aktarılan kredi tutarına ilaveten herhangi bir bedel alınması halinde ise bu bedelin, şirkete sunulan hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden genel oranda KDV'ye tabi tutulması gerekir.

Ancak, katlanılan masrafların üzerine bir bedel ilavesi suretiyle gerçek alıcısına intikal ettirildiği hallerde ise olay bir masraf aktarımından farklı olarak, KDV Kanunu'nun 1. maddesine giren müstakil bir hizmet ya da aracılık hizmeti niteliğinde olmaktadır. Bu gibi

hallerde, gerçek ilgilisi adına yapılan işlemler nedeniyle KDV ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, fatura bedeli üzerinden KDV hesaplanarak beyan edileceği tabiidir. Zira bu olayda masraf aktarımı değil, KDV'nin konusuna giren bir hizmet ifası söz konusu olmaktadır.

B- Yurtdışı Masraf Yansıtması İşleminin KDV Karşısındaki Durumu:

Ticari hayatta yukarıda açıklanan masraf yansıtması işlemleri, yurtdışında mukim firmalar tarafından da mükelleflere yapıldığı görülmektedir. Yurtdışındaki firmalar tarafından yapılan masraf yansıtmalarının KDV karşısındaki durumunu "Hizmet İthalı" çerçevesinde değerlendirmek gerekir.

KDV Kanunu'nun konusuna Türkiye'de yapılan işlemler girmektedir. İşlemlerin Türkiye'de yapılması aynı kanunun 6. maddesinde;

- a- Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını,
- b- Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade etmektedir.

Kanun hükmünden hizmetin Türkiye'de yapılmasından; söz konusu işlemin Türkiye'de gerçekleşmesini anlamak gerekir.

“Türkiye’ye getirilen hizmet, Türkiye’deki firmanın Türkiye’deki faaliyeti ile ilgili ise, hizmetten Türkiye’de faydalanılmıştır; hizmet Türkiye’deki faaliyetlerle ilgili değilse, sonuçları Türkiye dışında doğuyorsa Türkiye’de faydalanılmamıştır.”

Hizmetten Türkiye’de yararlanılmasından ise 17, 26 ve 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’ndeki ifadelerden hareketle; “Türkiye’ye getirilen hizmet, Türkiye’deki firmanın Türkiye’deki faaliyeti ile ilgili ise, hizmetten Türkiye’de faydalanılmıştır; hizmet Türkiye’deki faaliyetlerle ilgili değilse, sonuçları Türkiye dışında doğuyorsa Türkiye’de faydalanılmamıştır.” şeklinde açıklamak mümkündür.

Konuya ilişkin olarak 15 seri no.lu KDV Genel Tebliği’nde, yurt dışından sağlanan hizmetlere ait KDV’nin hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği açıklanmıştır.

Dolayısıyla yurt dışından sağlanan ve KDVK’nın 1/2.

maddesine göre hizmet ithali kapsamında değerlendirilen işlemlere ait KDV' nin, hizmetten yararlanan Türkiye' de mukim kişi ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla verilecek olan 2. no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek bağlı bulunulan vergi dairesine ödenmesi, 1 no.lu KDV beyannamesinde de gösterilerek indirilmesi mümkün olacaktır.

Faydalanma Türkiye' de olmak ve KDV' yi önleyen özel bir hüküm bulunmamak kaydıyla;

- Yurt dışından teknik hizmet, montaj hizmeti veya danışmanlık hizmeti alınması,
- Yurt dışından gayri maddî hak alınması veya kiralanması (know-how, marka vs.),
- Yurt dışından kiralınmış menkulün (meselâ bir iş makinesinin) Türkiye' ye getirilip kullanılması,
- Yurt dışından yazılım hizmeti alınması,
- Yurt dışından tamir-bakım hizmeti alınması,
- Yurt dışından yapılan mal tedarikine bağlı vade farkları,
- Bir yurt dışı firmanın personeli olan kişinin, geçici süreyle Türkiye' de görev yapması gibi hizmetler KDV sorumluluğu gerektirmektedir.

Yurtdışından alınan bir hizmette KDV sorumluluğunun doğmaması için;

- Bu hizmet, KDV' nin konusuna girmeyen bir hizmet olmalıdır,
- Hizmet, Türkiye' ye ithal edilmemiş (Türkiye' de icra edilmemiş ve Türkiye' de faydalanılmamış) olmalıdır,
- İthal edilen hizmet, KDV istisnasına konu bir hizmet olmalıdır.

Yurtdışından alınan ve bu üç şartın sağlanamadığı tüm hizmetler, KDV sorumluluğu gerektirmektedir. Hizmeti yapanın mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması bulunması, vergi anlaşmaları-

nın KDV' ni kapsamaması sebebiyle, KDV sorumluluğunu etkilememektedir.

Masraf Yansıtmasının Tevsiki

Vergi Usul Kanunu uyarınca üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.

Vergi Usul Kanunu' nda faturanın tanımı, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen vesika olarak belirtilmiştir.

Kanunda masraf yansıtma faturası olarak ayrıca bir fatura türü tanımlanmamıştır. Kanunda sayılan diğer tevsik edici belgeler arasında da masraf yansıtmasında kullanılabilecek bir belgeye yer verilmiştir.

Ancak vergi idaresi tarafından verilen özgelelerde masraf yansıtması yapılan durumlarda fatura düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir. Uygulamada yansıtmanın dekont ile belgelendirildiği de görülmektedir. Ancak bankalar dışındaki mükelleflerin masraflarının dekont ile aktarılmasına müsaade eden yasal bir düzenleme bulunmadığından bahisle özelge açıklamalarında dekont düzenlenmesine cevaz verilmemektedir.

Dolayısıyla yurtiçi masraf yansıtılması (aktarılması) diğer bir ifade ile masrafların gerçek alıcısına intikal ettirilmesi işlemlerinin mutlak suretle fatura ile yapılması gerekir. Bu işlemlerin sadece dekontla yapılması mümkün değildir. Kesilen fatura da işlemin gerçekten bir yansıtma işlemi olup olmadığının tevsiki açısından düzenlenen faturaya "fatura muhteviyatı işlemin bir masraf aktarımı olduğu ve masrafların gerçek ilgisine intikal ettirildiğine" ilişkin bir şerh düşülmesi ve ekine masraf aktarımına konu işleme ait fatura veya benzeri belgenin bir örneği de eklenmesi uygun olacaktır.

Diğer taraftan yurt dışı işlemlerde mal ya da hizmet

“Masrafların aynen değil de bir bedel ilavesi suretiyle aktarıldığı durumlarda, bir masraf aktarımı değil, müstakil bir hizmet ifası söz konusu olduğundan, işlem KDV' ye tabi olacaktır.”

karşılığı olarak alınan belgelerin doğal olarak ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen ve kabul gören bir belge olması gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 253 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde "Vergi Usul Kanunun mükerrer 257. maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçe'ye tercüme ve tasdik edilme zorunluluğunun kaldırıldığı" belirtilmiştir.

Sonuç

Yurtdışı masraf yansıtımalarında, masrafların gerçek muhatabına yansıtılması sırasında düzenlenecek faturada KDV gösterilip gösterilmeyeceğine, aktarıma konu masrafı doğuran işlemin KDV'ye tabi olup olmadığına bakılarak karar verilmelidir. Masraf aktarımına konu olan işlem; KDV'ye tabi ise masraf aktarımı da KDV'ye tabi olacak, KDV'den istisna veya vergiye tabi değil ise, masraf aktarımı da KDV'ye tabi olmayacak, düzenlenen belgede vergi gösterilmeyecektir.

Masrafların aynen değil de bir bedel ilavesi suretiyle aktarıldığı durumlarda, bir masraf aktarımı değil, müstakil bir hizmet ifası söz konusu olduğundan, işlem KDV'ye tabi olacaktır.

Yurtdışından gelen masraf yansıtma faturalarının KDV karşısındaki durumunu ise "Hizmet İthalı" çerçevesinde değerlendirmek gerekmektedir.

Yararlanılan Kaynaklar:

İlhan KIRIKTAŞ / Yaklaşım / Kasım 2002

Yıldız ARSLAN / E- Yaklaşım / Mayıs 2009

İsmail TAŞÇI / Yaklaşım / Ağustos 2013

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 Kurulu'na 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 sonuna, "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, Volume19, 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. 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. Forma ulaşmak için www.dayanismadergisi.com

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

www.dayanismadergisi.com

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.izsmmmo.org.tr