

Dayanışma

Nisan 2012



İZMİR MALİ MÜŞAVİRLER ODASI MUHASEBE EĞİTİM VE ARAŞTIRMA ENSTİTÜSÜ

İZMİR CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS ACCOUNTING EDUCATION AND RESEARCH INSTITUTE

- BİLGİSAYARLA MUHASEBE YARDIMCI
ELEMAN YETİŞTİRME
- EXCEL KURSU
- KOBİ - TFRS KURSU
- BAĞIMSIZ DENETİM UZMANLIĞI
- İNŞAAT MUHASEBESİ
- DIŞ TİCARET MUHASEBESİ
- SOSYAL GÜVENLİK UZMANLIĞI



Hedefinize ulaşmanız için yanınızda olalım



Diğer kurslarımız için bize ulaşın...

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

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

**Sorumlu Müdür
Oda Sekreteri**
Hüseyin HAMAMCILAR

Genel Yayın Yönetmeni
Aslı TENGİZ

Yayın Kurulu
Özge YILMAZ
Engin MALAY
Fatma KIRKİT

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. Keremettin TEZCAN
İzmir Üniversitesi

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

Düzeltili
Halil URGAN

Tasarım ve Baskı
Bizim Repro Ofset Matbaacılık Ltd. Şti.
Sebze Bahçeleri Cad. Ali Bey İşhanı 99/22
İskitler / Ankara
Tel: (0312) 341 10 20 - Faks: (0312) 341 30 50

Basım Tarihi: Nisan 2011

dayanışma sayı: 114

İki Aylık Mesleki Dergi

Sürekli Yerel Yayın

İzmir SMMMO üyelerine ücretsiz olarak gönderilir.

Gönderilen yazıların yayımlanıp yayımlanmamasına, İZSMMMO Yönetim Kurulu karar verir. Yayımlanan 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

123	Bşk. Sekreteri	312	Haksız Rekabet
702 – 712	İlhan BORA (Başk. Yard.)	501 – 511	Yasemin YILDIZ (Santral – Gelen – Giden Evrak – Özlük İşleri – Tahsilat)
706	Metin AKSOY (Yön. Kur. Üyesi)	502	Sevil ERDÜL (Özlük İşleri – Tahsilat)
704 – 714	Halil KIRLI (Sayman)	504	Coşkun YILDIRIM (Özlük İşleri – Tahsilat)
705 – 715	Erkan YILDIRIM (Yön. Kur. Üyesi)	505	Funda AKERDEM (6. Kat)
510	Mehmet KUZU (Yön. Kur. Üyesi)	507	Cüneyt ZİREK (Muhasebe Departmanı)
707	Mustafa FELEK (Yön. Kur. Üyesi)	508	Senem ŞAKIR (Muhasebe Müdürü)
711	Ali YENİDOĞAN (Yön. Kur. Üyesi)	509	Murat YETER (Danışman)
301	Atilla KILIÇ (Tesmer – Staj)	512	Yunus BALIK (Personel Sorumlusu – Disiplin Servisi)
302	Bora YILDIRIM (Tesmer Müdürü)	513	Gülnur ATASEVER (İdari İşler Sekreteri)
303	Nilsu AKDENİZ (Tesmer Muhasebe)	515	Seda ANAÇ (Muhasebe Departmanı)
304	Denetleme Kurulu (Ömer AKBAŞ) (3. Kat)	123 – 602	Nazan TUNABOYLU (Yönetici Asistanı)
305	Emin AKBULUT (Bilgi İşlem)	609	Nazik ÇAYHAN (6. Kat İçecek)
306	Selda ARPACI (Hukuk Müşaviri)	708	Tesmer Toplantı Odası
307	Müfit YILDIRIM (Tesmer Sekreteri)	104	Güvenlik
308	Yusuf ALABAĞ (Kütüphane)	105	Dr. Bülent COŞKUN
309	Hacer ÇİÇEK (3. Kat İçecek)	131	1. Kat Toplantı Salonu (Küçük Salon)
311	Disiplin Kurulu (Şükrü PARMAKLI) (3. Kat)		

Banka Hesap Numaraları

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

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

Değerli Meslektaşlarım, ve Değerli Okurlarım,

Dayanışma dergimizin bu sayısında görüş ve önerilerimi sizlerle paylaşmaktan mutluluk duyuyorum.

Ülkemizde yaşanan ve tüm yurttaşlarımızı ilgilendiren iki önemli konuyu sizlere aktarmak istiyorum. Bunlardan birincisi yeni Türk Ticaret Kanunu, diğeri ise kamuoyunda tartışılan Anayasa değişikliğidir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili kamuoyunda çok farklı görüşler, yanlış bilgiler ve eleştiriler artmaya, kısacası bilgi kirliliği oluşmaya başladı. Bu bilgi kirliliğine son vermek üzere 25 Mart 2012 tarihinde Türmob Genel Başkanımız Sayın Nail Sanlı bir basın açıklaması ile gerçekleri, Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiklerini, faydalarını ayrıca değişmesi gereken maddeler ile ilgili görüşlerini kamuoyu ile paylaştı. Ben de bu basın açıklamasındaki görüş ve önerilere katılıyorum. Genel Başkanımızı; önemli bir sorumluluk yüklenerek, tüm illerde kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla yaptığı çalışmalarından ötürü, camiam adına kutluyor ve kendisine teşekkür ediyorum.

Basın açıklamasında yer alan Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği yenilikleri ve değişiklik yapılması gereken maddelere ilişkin önerileri burada özetlemek istiyorum.

1 Temmuz 2012'de yürürlüğe girecek yeni Türk Ticaret Kanunu'nun ticaret hayatımıza getireceği "değişim ve faydaları" üç ana başlık altında toplamak mümkün. Bunlardan ilki, ticari mevzuatımızda şimdiye kadar dolaylı olarak sözü edilen, üstü kapalı bir şekilde "ima edilen" veya yazılı olmasa da bir tür teamül olarak kabul edilen bazı uygulamaların açık ve net biçimde yerini almasıdır. İkincisi ticari mevzuatta şimdiye kadar yer bulmayan şeffaflık ve kurumsal yönetime ilişkin hükümlerdir. Bu hükümlerle, yasal düzenlemelerimize ilk defa "vergi için değil şeffaflık için muhasebe" anlayışı girmektedir. Üçüncü olarak da yeni Türk Ticaret Kanunu şimdiye kadar yasalarımızda olmayan bir dizi yeni uygulamayı mevzuata kazandırmaktadır. Bu yenilikler hem ticari hayatın günlük pratik ihtiyaçlarına cevap verecek, hem de gelişen ve günlük hayatımızın bir parçası haline gelen teknolojiyi, hukukun da bir parçası haline getirecek niteliktedir.

Diğer yandan yeni Türk Ticaret Kanunu'nun özellikle sermaye şirketleri için getirdiği bazı yeniliklerin "çok ileri düzeyde", "bugünkü ticaret hayatının kaldıramayacağı", adeta "lüks" düzenlemeler olduğu eleştirisi yapılıyor. Eski düzenlemelerin Türkiye'deki girişimlerin ve girişimcilerin önüne set çektiğini görmeyen, Türkiye'deki şirketlerin değişen dünyaya uyum sağlamasının önemini kavrayamayan bir bakış açısıyla getirilen bu eleştiriler yoğunlukla üç alanda toplanıyor. Bunlardan ilki Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği muhasebe ve denetim standartlarının; Türkiye'deki işletmeler, özellikle de KOBİ'ler için uygun olmadığı yönündeki eleştiridir. İkincisi ortakların sermaye şirketlerinden ayrışması için alınan önlemlerdir. Burada öne çıkan konu, ortakların şirket kasasından sınırsız borçlanmalarına yasak getirilmesidir.

Üçüncü eleştiri konusu ise yeni Türk Ticaret Kanunu'nda getirilen adli para ve hapis cezaları üzerinde yoğunlaşıyor. Bu cezai hükümlerin ticaret hayatını ve girişimcileri tehdit altında bıraktığı, potansiyel suçlu haline getirdiği öne sürülüyor.

Biliyoruz ki; uygulamada ortaklar cari hesabı, büyük ölçüde kayıt dışı sistemin, faturasız satışların, gayrimeşru ödeme-lerin kalesi haline gelmiştir. Kayıt dışı sistemi ortadan kaldırmak için ilk adımın burada atılması gerekiyor. Türk Ticaret Kanunu ortaklar cari hesabını yasaklıyor ve mevcutlarının üç yılda ortadan kalkması için zaman veriyor.

Günümüzde, aile şirketi bile olsalar kuruldukları andan itibaren şirket üzerinde pay sahiplerinin çalışanların, kredi verenlerin, alacaklıların ve devletin çeşitli hakları olduğu kabul ediliyor. Bu nedenle verilen borcun veya emsale uygun ücret dışında, konulan sermayenin geri alınması şeklinde şirkete borçlanmanın engellenmesi, hak kayıplarının önlenmesi ve kamu yararı açısından zorunluluk olarak görülüyor.

Muhasebe standartları açısından ölçek ayırımı yeni Türk Ticaret Kanunu'nda işçi sayısı, ciro ve bilanço büyüklüğüne göre yapılıyor ancak ölçü tespiti Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na bırakılıyor. Bakanlık tarafından bu ölçüler açıklandığında her büyüklükteki işletmenin tabi olduğu muhasebe standardı açıklığa kavuşmuş olacak. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda denetimin bağımsız denetim standartlarına göre yapılacağı belirtiliyor. Bağımsız denetim standartlarına göre denetimde, büyük veya küçük şirket ayırımı bulunmuyor. Burada şirketin büyüklüğü, uygulanacak finansal raporlama standardının seçimi açısından önem taşıyor. Bu ayrıma göre KOBİ ölçeğindeki şirketlerin denetiminde "KOBİ TFRS"ye uygunluk aranıyor. Bağımsız denetimin özellikle çok küçük sermaye şirketleri için yük oluşturmaması yine bakanlığın inisiyatifine, ticaret, sanayi odaları ve TOBB gibi kuruluşların işbirliğine bağlı görünüyor.

Yasada belirtilen belgeleri saklamayanlar veya defterleri usulüne uygun tutmayanlar için çeşitli hapis cezaları var. Ancak buradaki amaç şirketlerin içinin boşaltılmasının önlenmesi. Bunun için de kasıt veya kötü niyet aranıyor. Örneğin yasanın 64'üncü maddesi fatura sözleşme vb. belgeleri kastederek "tacir her türlü belgenin kopyasını saklamalı" diyor. Yasa, istenen belgeleri gösteremeyenler için adli para cezası öngörüyor. Burada hâkimin para cezasını iki yıla kadar taksitlere bölmeye de olanak tanınıyor. Yani kanun öncelikle adli para cezası getirerek caydırıcı olmaya çalışıyor. Hapis cezasının söz konusu olması durumunda ise Türk Ceza Kanunu'nun 52'nci maddesinde yer alan, cezanın "aksi hüküm yoksa 730 günden fazla olamaz" hükmü TTK'daki hapis cezasının üst sınırını belirliyor.

TÜRMÖB'un önerilerini özetleyecek olursak;

- Mikro ölçekteki sermaye şirketlerinin gerçek kişiye dönüşebilmesinin yolu açılmalı,
- Borçlanma yerine kâr dağıtımının teşvik edilmesi için stopaj düşürülmeli,
- Ortaklara yapılan ücret ödemelerinde vergi yükü azaltılmalı,
- Denetim maliyetleri teşvik kapsamına alınmalı ve
- Gayri nakdi sermaye konusuna açıklık getirilmelidir.

Ülkemiz açısından diğer önemli konu ise; Anayasamızda yapılacak köklü değişikliklerdir. Anayasa değişikliği ile ilgili çalışmalar hükümet kanadı ve diğer kesimlerce başlatılmıştır. Öncelikle Anayasa toplumun sözleşmesidir. Anayasa çalışmaları, toplumun bütün kesimlerinin görüş ve önerileri alınarak yani uzlaşa içinde yapılmalıdır. Toplumun önerilerini dikkate almadan; Meclis çoğunluğuna dayanarak yapılan düzenlemeler, uygulamada sorunlara yol açacağı için toplum nezdinde de kabul görmez. Bu nedenle böyle önemli temel bir yasanın; iktidar, muhalefet, bilim adamları, hukukçular ile sivil toplum örgütlerinin de içinde olduğu bir çalışma grubu tarafından hazırlanmasının ve ortak bir metinde uzlaşarak meclisten geçirilmesinin gerekli olduğu inanıyorum.

Bu duygu ve düşüncelerimle sevgi ve saygılar sunarım.

Feyzullah TOPÇU
Başkan

İçindekiler

İçindekiler İçindekiler İçindekiler

Başkan	2
--------------	---

Hakemli Yazılar

Doç. Dr. Kerametdin TEZCAN

Vergi Kaçaklığı Suçuna Verilen Cezada Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması veya Hapis Cezasının Ertelenmesi.....	9
---	---

Doç. Dr. Ayşe YERELİ / Yrd. Doç. Dr. Nilgün KAYALI / Yrd. Doç. Dr. Yasemin YEĞİNBÖY

Tms 12-Gelir Vergileri Standardına Göre, Ertelenmiş Vergi Varlığı ile Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Mali Tablolar Üzerindeki Etkisi	16
---	----

Yrd. Doç. Dr. H. Ali Dural

6273 Sayılı Kanunla Çek Kanunda Yapılan Değişiklikler	26
---	----

Yrd. Doç. Dr. A. Fatih Dalkılıç / Araş. Gör. Melissa N. Cagle

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nda (KOBİ TFRS) Amortisman Uygulamaları: Kurallardan İlkelere Geçiş	31
---	----

Yrd. Doç. Dr. Rozi MİZRAHİ / Yrd. Doç. Dr. Hakan ARACI

Sosyal Güvenlik Sorununa Alternatif Çözüm Olan Bireysel Emeklilik Sistemi Üzerine Bir Araştırma	41
---	----

Hakemsiz Yazılar

Rızkullah Çetin

Geçici Vergi'nin Muhasebeleştirilmesi ve Özellik Arz Eden Hususlar	51
--	----

Dr. Özkan Bilgili

Ücretsiz İzinli İşçilerin Gss Primi Ödeme Zorunlulukları	54
--	----

Kadri Kabak

Askerlik Sonrası İşe Almak Zorunludur ama!... ..	60
--	----

Berna Gökçen Ayan

İnşaat Sektöründe Yetki Belgesi Zorunluluğunun Getirdiği Yenilikler	62
---	----

Yener Güven

İbra Belgeleri	64
----------------------	----

Prof. Dr. Mehmet Merdan Hekimoğlu

Türkiye'de Yeni Anayasa Arayışları ve Encamı	66
--	----

Prof. Dr. Beno Kuryel Futbol Bir Fraktaldır	68
Tuba UÇAR / Yard. Doç. Dr. Nesrin ADA Kariyer Yönetiminde Cinsiyet Ayrımı.....	72
Akın Gencer Şentürk Vergi (Amme) Alacaklarının Tahsili Uygulamalarında "Tasarrufun İptali Davaları"	82
Selda Arpacı 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Gereğince Yapılan Hizmet Sözleşmelerinde Damga Vergisi	91
Memduh Aslan Maddede Yavru Şirket.....	96
Osman Bulut Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Ar-Ge Yazılım Uygulamaları ve Avantajlar	99
Engin Malay Yeni TTK'da Cezalar	103
Bülent Sabuncu Muhasebe Hukuku	108
Güray Kurşunoğlu Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Ücret Stopajıyla İlgili Açılan Davalarda Son Durum	111
Sedat Hepçakar Varlıklarda Değer Düşüklüğü-Nakit Yaratan Birimin Geri Kazanılabilir Tutarının Hesaplanması	113
Harun Reşit Tokcan Alacakların Şüpheli Duruma Düşmesi ile Vergi Matrahından İndirilmesi Uygulaması	115
Hilal Bü-lüç Taşpınar Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması	118
Mustafa Yılmaz Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Ticari Defterler	127
Erkan Kipik Dış Ticarete Ödeme Şekillerinden Akreditif	130
Murat Köseoğlu Gelir Vergisi Mükelleflerinin Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Nazaran Vergisel Avantajları	134
Makale Sunum Formu	138
Yayın Koşulları	140

İZMİR SMMO DAYANIŞMA DERGİSİ HAKEM KURULU

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

Hakemli Yazılar

Refereed Papers

VERGİ KAÇAKLIĞI SUÇUNA VERİLEN CEZADA HÜKMÜN AÇIKLANMASININ GERİ BIRAKILMASI VEYA HAPİS CEZASININ ERTELENMESİ

Doç. Dr. Keramettin TEZCAN**

Giriş

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'ndaki değişikliklere paralel olarak, 5728 Sayılı Kanunla VUK'nın 359. maddesinde düzenlenen Kaçakçılık Suçları ve Cezaları madde başlığı altında kaçakçılık suçuna ilişkin fillerin sistematüğinde ve uygulanacak cezalarda değişikliğe gidilerek hem bölüm başlığı¹ değiştirilmiş hem de aynı zamanda cezalarda ağırlaştırmaya gidilmiştir.

Kaçakçılık suçları ve cezaları üçlü bir sınıflandırma yapılmış, (a) fıkrası suç fiilleri bakımından aynen korunmuş bu fıkra da yer alan fillere "1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler² veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı

1 Bu bölüm başlığı "Dördüncü Bölüm" ve "ceza mahkemelerince yargılanacak Suçlar ve Cezaları" iken, önce 22/7/1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle değiştirilmiştir. Daha sonra bu başlık "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" şeklinde değiştirilmiş iken; 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanunun 276 ncı maddesiyle "Suçlar ve Cezaları" başlığı altında değiştirilmiştir.

2 Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.

belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar³." Hakkında uygulanacak cezaların alt sınırı 18 aydan 3 yıla çıkarılmıştır.

Söz konusu maddenin (b) fıkrasında önemli bir değişikliğe gidilerek bu fıkra da yer alan fillere "Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte⁴ olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar" hakkında 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası ile cezalandırılma hükmü 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası olarak değiştirilmiştir. Bu fıkra da yer alan "Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar" ibaresi ise yeni düzenlenen 3. fıkraya alınarak "Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar" şeklinde yeniden düzenlenmiş ve önceki düzenlemede yer alan cezanın paraya çevrilme uygulamasına son verilerek ceza verilmesi, hapis cezasının ertelenmesi veya hükmün açıklanmasının geriye bırakılması açısından Türk Ceza Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nun hükümlerinin dikkate alınacağı belirtilmektedir.

3 Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

4 Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

* İzmir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Öğretim Üyesi.

Cezanın alt sınırı VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasında 18 ay, (b) fıkrasında 3 yıl ve (c) fıkrasında 2 yıl olarak belirlenmek suretiyle uygulanacak cezanın paraya çevrilmesinin önüne geçilerek, (b) fıkrasında sayılı filleri işlediğine hükmedilenler hapis cezası ile karşı karşıya gelecek, (a) ve (c) fıkrasında sayılı fillerde ise hapis cezasının verilmesinin önü açılarak, erteleme veya hükmün açıklanmasının geri bırakılması sonucu denetim süreleri⁵ uygulanırsa bile, sonradan işlenen herhangi bir suçta doğrudan hapis cezası kararı verilecektir. VUK'un 359. maddesindeki suçlar bakımından en düşük hapis cezası 18 ay olarak belirlendiği için vergi kaçakçılığı suçlarında, VUK'un 359. maddesi uyarınca verilen hapis cezalarının adli para cezasına çevrilme ihtimali kalmamıştır. Zira TCK'nın 50'inci maddesinde yalnızca kısa süreli hapis cezasının⁶ adli para cezasına çevrilebileceği belirtilmiştir.

Bu doğrultuda makalede söz konusu madde hükümleri çerçevesinde verilecek cezalarda cezanın miktarına göre ertelenme veya hükmün açıklanmasını geriye bırakmaya ilişkin hükümlerin değerlendirilmesi yapılacaktır.

I. Kavram

5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu (YTCK)'nda erteleme, hükümlüye, öngörülen deneme süresi dahilinde kendisi için getirilen koşulları gerçekleştiren ve yeni bir suç işlemediği takdirde hapis cezasının infaz edilmemesi güvencesi veren bir kurum olarak düşünülmüştür⁷. Gerçekten de 5237 sayılı TCK m.51'e bakıldığında belirli koşulların gerçekleşmesi durumunda denetim süresinin iyi hâl ile geçirilmesi durumunda mahkum olunan cezanın infaz edilmiş sayılacağı düzenlenmiştir (m. 51/8). Deneme süresini ertelemeyi düşürmeden geçiren kimsenin iyi hal sahibi olduğu ve hukuk düzenini ihlal etmeyeceği, cezanın yerine getirilmesi yoluna gitmeden de düzenli bir hayat sürmeye alışmış olduğu karinesi kabul edilmektedir⁸.

Bu bilgiler ışığında erteleme; hükümlünün, cezasını çekmesinin,

5 Hükmün açıklanmasının geriye bırakılmasında denetim süresi 5 yıl, erteleme- de denetim süresi alınan cezaya bağlı olarak 1 yıldan az 3 yıldan fazla olmamak üzere verilebilir. Bu sürenin sonunda kişi kasıtlı bir işlemez ise kişinin cezası infaz edilmiş sayılır.

6 Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.

7 Öztürk Bahri / Erdem Mustafa Ruhan, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, 10. baskı, Ankara 2008, s. 364.

8 Çolak Haluk / Altun Uğur, "Yeni Türk Ceza Kanununda Cezaların Ertelenmesi", Adalet Dergisi, S.26, s. 1.

belli bir süreyi suç işlemekten geçirmesi şartına bağlı olarak geri bırakılması, dolayısıyla bu sürenin sonunda, ya mahkumiyetin hiç vaki olmamış sayılması, ya da sadece cezanın çekilmiş kabul edilmesidir⁹.

II. 5237 Sayılı TCK m. 51'de Yer Alan Düzenleme

Hapis cezasının ertelenmesi, 5237 sayılı yeni TCK'nın "Yaptırımlar" başlıklı Üçüncü Kısımının "Cezalar" başlıklı Birinci Bölümünde, 51'inci maddede hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemede erteleme, bir koşullu af olmaktan çıkarılıp, ceza infaz kurumu haline getirilmiş ve erteleme sadece hapis cezası bakımından öngörülmüştür. Eski düzenlemelerde, erteleme halinde deneme süresinin olaysız geçirilmesi halinde, hiç mahkumiyet olmamış kabul edilirken, Yeni TCK'ya göre ise ceza, çekilmiş sayılacaktır. Şu halde yeni TCK, ertelemeye bağladığı sonuç bakımından eski hükümlerden tamamen farklılık taşımaktadır¹⁰.

Ertelenmede denetim süresi içerisinde hükümlü bakımından söz konusu olabilecek yükümlülükler açısından da bazı yenilikler getirilmiştir. Örneğin erteleme sadece mağduru değil, kamunun uğradığı zararın da tamamen tazmini koşuluna bağlanabilir hale getirilmiştir¹¹.

A. Ertelemenin Koşulları

1. İşlenen Suçun Cezasına İlişkin Koşul

Yeni TCK'nın 51/1'inci maddesine göre hapis cezasının ertelenebilmesi için öncelikle, işlenen suçta ait mahkumiyetin iki yıl veya daha az süreyle hapis cezası olması gerekir. Bu sürenin istisnası ise, üst sınırı yaş ölçütü esas alınarak; fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmayanlar veya altmış beş yaşını bitirmiş olanlar bakımından üç yıl olarak belirlenmiştir.

Kanun metninde, sadece hapis cezalarının ertelenmesi düzenlendiğinden, bunun dışında yer alan adli para cezası ile güvenlik tedbirleri hakkında erteleme hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

Maddenin ilk fıkrasında kanun koyucu, "...iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkum edilen kişinin" erteleme hükümlerinden yararlanmasını öngörmüştür. Buna göre, mahkumiyet halinden bahsedildiği için, kanun maddesinde düzenlenen soyut ceza

9 Hafizoğulları Zeki/Özen Muharrem, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, 2010, s. 479.

10 Çınar Ali Rıza, Türk Ceza Hukukunda Cezalar, Ankara 2005, s. 57.

11 Madde Gerekçesi.

değil; hakim tarafından tayin olunan somut hapis cezası esas alınmalıdır¹².

Burada çözüme kavuşturulması gereken bir diğer husus ise, sanık hakkında birden fazla suçtan dolayı ayrı ayrı cezalara hükmolunması halinde, erteleme toplam ceza üzerinden mi yoksa her bir ceza için ayrı ayrı mı değerlendirmeye alınacağıdır. Bu konu tartışmalıdır. Ancak Yargıtay bu konuda her bir cezanın ayrı ayrı erteleme sınırı içinde kalıp kalmadığının göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmiştir¹³.

5237 sayılı TCK, cezaların içtimasına yer vermediğinden dolayı, failin birden çok hapis cezasına hüküm giymiş olduğu hallerde, her bir hapis cezası bağımsız olarak değerlendirilebilir¹⁴.

Ayrı ayrı erteleme şartlarını taşıyan birden fazla suç işlenmişse, kişiliğin her bir suç için ayrı ayrı değerlendirilerek bunlardan sadece bazıları için tecil yoluna gidilemez. Buna, ertelemeye bölünmezlik denir¹⁵.

2. Failin Geçmişine İlişkin Koşul

5237 sayılı TCK'nın 51/1-a maddesine göre, failin daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması gerekir. Maddede erteleme mümkün olması için, kasıtlı bir suçtan dolayı 3 aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olmak gerektiğine göre, daha önce verilmiş adli para cezası veya güvenlik tedbirinin de ertelemeye engel oluşturmayacağı sonucuna varılabilir¹⁶. Yeni TCK'nın 51'inci maddesinin hapis cezasına mahkûmiyet halinde de ertelemeyi kabul etmesi nedeniyle, eski düzenlemeye göre daha sanık lehine hüküm getirmiştir¹⁷. Eski düzenlemede bir gün bile hapis cezasına mahkûmiyet, erteleme imkânını ortadan kaldırmaktaydı.

Aynı şekilde, önceden işlenen taksirli bir suçtan dolayı verilen

cezanın miktarı ne olursa olsun, daha sonra işlenen kasıtlı bir suçtan dolayı verilen hapis cezasının ertelenmesine, diğer şartların da bulunması kaydıyla, engel oluşturmayacaktır¹⁸. Daha önce işlenmiş suçun, hükmün açıklanmasının geri bırakıldığı hallerde hapis cezası ertelenebilecektir. Zira ortada henüz bir mahkûmiyet hükmü bulunmamaktadır¹⁹.

Hükmünün daha önceki suç nedeniyle, koşullu salıverilmesi durumunda, Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun (CGTİHK) m.107/14 gereğince, denetim süresi yükümlülükler uygun ve iyi halli olarak geçirildiği takdirde ceza infaz edilmiş sayılacağından, bu durumda belirtilen süre içinde mahkûmiyet hükmünün varlığını sürdürmesi sebebiyle erteleme de söz konusu olmayacaktır. Yine, hükmünün daha önceki cezasının ertelenmiş ve denetim süresinin yükümlülükler uygun ve iyi halli olarak geçirilmiş olması durumunda, ceza infaz edilmiş sayılacağından erteleme mümkün değildir²⁰. Ancak, daha önce mahkûm olduğu cezanın, mülga 765 sayılı TCK ve 647 sayılı CİHK hükümleri gereğince ertelenmiş olması halinde, deneme süresi içinde yeni bir suçun işlenmemiş olması koşuluyla, kişiye sonradan işlediği suçtan dolayı verilecek hapis cezasının ertelenmesi mümkündür. Çünkü, ertelenmiş olan önceki mahkûmiyet, deneme süresi içinde yeni bir suçun işlenmemiş olması sebebiyle mülga 765 sayılı TCK'nın 95/2'nci maddesi gereğince esasen vaki olmamış sayılır.

Uzlaşma veya ön ödemenin bulunduğu hallerde, ortada bir mahkûmiyet hükmü bulunmadığından erteleme mümkündür. Ayrıca, genel af halinde kamu davası düştüğünden ve cezalar tüm sonuçlarıyla birlikte ortadan kalktığından verilecek yeni cezanın ertelenmesi mümkün iken, özel af durumunda mahkûmiyet hükümleri varlıklarını sürdürdüğünden yeni cezanın ertelenmesi söz konusu olamaz²¹.

3. İşlenen Suçtan Duyulan Pişmanlık Koşulu

5237 sayılı TCK m.51/1-b uyarınca fail hakkında; *"suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması"* gerekmektedir. Hakim bu kanaate, sanığın yargılama süreci

12 Öztürk / Erdem, s. 368.

13 "Yasanın 51. maddesinde yazılı erteleme koşullarının oluşup oluşmadığı değerlendirilirken; sanığa verilen tüm cezaların toplamına değil, her bir suç için belirlenmiş cezalara ayrı ayrı bakılmalı ve erteleme keyfiyeti her suç için diğerlerinden bağımsız olarak ayrıca takdir edilmelidir." Yarg. 9. CD., T. 3.10.2007, 7602/6975. Karar için bkz. Öztürk / Erdem, s. 368.

14 Keskinsoy Ömer, "Hapis Cezalarının Ertelenmesi", Ankara Barosu Dergisi, 2006-2, s. 49.

15 Hakeri Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6.bası, Ankara 2007, s.459.

16 Özgeçmiş İzzet, Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi, Genel Hükümler, 3. Bası, Ankara 2006 s. 647.

17 Çınar, s. 61.

18 Öztürk / Erdem, s. 370.

19 Hakeri, s. 457.

20 Özbek Veli Özer, Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı, Genel Hükümler, C.1, 2. Bası, Ankara 2005, s. 512.

21 Özbek, s. 512.

içerisinde gösterdiği pişmanlıkla ulaşacaktır. Nitekim Yargıtay da kararlarında bu duruma işaret etmektedir. Yargıtay yeni tarihli bir kararında *“Sanığın önceki hükümlülüğünde yer alan cezaların türü ve miktarı karşısında, hükmolunan hapis cezasının ertelenip ertelenmeyeceğinin, sanığın yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dikkate alınarak belirlenmesi gerekir.”* (Y. 4. CD. E.2008/667, K.2008/4748, T.26.3.2008, Yargıtay Kararları Dergisi, Temmuz 2008, s.1429.)diyerek bu duruma açıkça hükmetmiştir.

Bu konuda TCK *“yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık”* koşulunu getirerek, yargılama sürecinde gösterilen pişmanlığın, davaya bakan ilk derece mahkemesince saptanacağı vurgulanmıştır. İşte bu nedenden ötürü de Yargıtay’da erteleme kararı verilemez²².

Erteleme kararının verilebilmesi için sanığın mahkemede hazır bulunması şart olmasa²³ da, mahkeme, erteleme hususundaki görüşünü, failin yargılama esnasında duyduğu pişmanlığa dayandıracağı için, hazır bulunmayan fail hakkında böyle bir kanaatin uyanması zor olacaktır²⁴.

Cezanın bireyselleştirilmesi kurumlarından biri olan erteleme konusunda verilen karar failin kişiliği ile ilgili olduğundan, suçun iştirak halinde işlenmesi durumunda, suç ortaklarından birinin veya bir kaçının cezasının ertelenmesi, diğer sanık veya sanıkların cezalarının ertelenmesini de gerektirmez²⁵.

Cezaların ertelenmesinin ihtiyari bir şartı da, TCK md. 51/2’e göre, *“mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi”*dir. Bu durumda, koşul gerçekleşinceye kadar cezanın infaz kurumunda çektirilmesine devam edilir. Koşulun yerine getirilmesi halinde, hakim kararıyla hükümlü infaz kurumundan derhal salıverilir. Ertelemenin bu şekilde bir koşula bağlanması hâkimin takdirine bağlıdır.

Yeni TCK ile getirilen bu düzenleme ile, 765 sayılı eski TCK’dan farklı olarak, ertelemenin koşula bağlanmasında hükümlünün rızası aranmamaktadır 765 sayılı TCK m.93’te *“Cezaların tecili kararının infazı, hukuku şahsiyenin mahkum tarafından rızasıyla ifasına veya teminine talik olunabilir.”* hükmüne yer verilmişti. Aynı şekilde, hapis cezasının zararın giderilmesi şartına bağlı olarak

ertelenmesine karar verilebilmesi için, suçtan zarar gören gerçek veya tüzel kişilerin talepte bulunmasına da gerek yoktur²⁶.

B. Erteleme Kararı

Erteleme kararı ilk derece mahkemesi tarafından ve mahkumiyet kararı ile birlikte verilir²⁷. Erteleme kararının verilebilmesi için, bu konuda bir talebin bulunması gerekli değildir. Sanığın ertelemeyi kabul etmeme hakkı bulunmamaktadır²⁸. Hakim tarafından erteleme kararının verilmesi halinde bunun muhakkak gerekçe gösterilmesi gerekir. Nitekim 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu m.230/1-d hükmünde; mahkumiyet hükmünün gerekçesinde; cezanın ertelenmesine, hapis cezasının adli para cezasına veya tedbirlerden birine çevrilmesine veya ek güvenlik tedbirlerinin uygulanmasına veya bu hususlara ilişkin istemlerin kabul veya reddine ait dayanaklar gösterilir denilmektedir. Aynı zamanda erteleme kararının verilmemesi halinde de bu hususun gerekçesi mutlaka gösterilmelidir. Yargıtay da bu hususu 2007 tarihli bir kararında vurgulamıştır; *“Sanığın suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlığını ve suç işleme eğilimini değerlendirmeyen, yetersiz ve yasal olmayan gerekçe ile cezanın ertelenmesine karar verilemez.”* (Y.9.CD.E.2007/3341, K.2007/7740, T.30.10.2007, Yargıtay Kararları Dergisi Aralık 2007, s.2314.).

Verilen hüküm temyiz edilir ve Yargıtay tarafından bozulursa, yeniden yapılacak ceza muhakemesi bakımından daha önce verilmiş erteleme kararı saklı kalır. Çünkü erteleme, failin kişiliği ile ilgili bir karardır, bir kez verilince kazanılmış hak niteliğini alır. Ancak burada gözden kaçırılmaması gereken bir husus vardır ki, bozmadan sonra yeniden yapılacak olan yargılama neticesinde verilen hapis cezasının süresinin de ertelemeye uygun olması gerekir²⁹.

Erteleme kararının verilmesi suretiyle, bu cezanın infaz kurumunda çekilmesine engel olunur ve kişinin tutukluluğu halinde derhal serbest bırakılması sağlanır³⁰. Hükümlünün tahliyesi için erteleme kararının kesinleşmesine gerek yoktur³¹.

22 Özbek, s. 513; Çınar, s. 69.

23 Keskinsoy, s. 45.

24 Öztürk / Erdem, s. 373.

25 Özgenç, s. 651.

26 Özgenç, s. 654.

27 Özgenç, s. 651; Öztürk / Erdem, s. 372.

28 Yenidünya Ahmet Caner, “5237 sayılı TCK’da Hapis Cezasının Ertelenmesi”, Hukuki Perspektifler Dergisi, S.7, Temmuz 2006, s. 67.

29 Öztürk / Erdem, s. 372-373.

30 Demirbaş Timur, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, 2009, s. 639.

31 Özgenç, s. 655.

C. Denetim Süresi

5237 sayılı TCK'nın 51/3'üncü maddesine göre, cezanın ertelenmesi halinde, hakim öncelikle bir denetim süresini takdiren tayin edecektir. Bu süre bir yıldan az, üç yıldan fazla olmayacaktır. Yani, mahkeme hükmettiği hapis cezasının ertelenmesine karar verirken, kararda sanıkla ilgili olarak, bir yıldan az, üç yıldan fazla olmayacak şekilde bir denetim süresi belirleyerek, sanık hakkında denetimli serbestlik tedbirinin uygulanmasına karar verecektir. Bu sürenin alt sınırı, hiçbir zaman mahkum olunan ceza süresinden az olamayacaktır. Ancak, denetim müddetinin alt - üst sınırlarını hakim takdir edecektir. Bu bakımdan, TCK'da maktu bir denetim süresi kabul edilmemiştir. Bundan dolayı, denetim süresinin, üç yılı aşmamak koşuluyla, hükmolunan hapis cezasının süresinden fazla olabilmesi mümkündür³².

1. Denetim Süresince Hükümlünün Uyması Geren Yükümlülükler

Mahkeme, denetim süresi içinde bazı yükümlülüklerin yerine getirilmesine karar verebilir. Bu yükümlülükler 5237 sayılı TCK m. 51/4'te a, b ve c bentlerinde gösterilmiştir. Buna göre denetim süresi içinde;

a) *Bir meslek veya sanat sahibi olmayan hükümlünün, bu amaçla bir eğitim programına devam etmesine,*

b) *Bir meslek veya sanat sahibi hükümlünün, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılmasına,*

c) *Onsekiz yaşından küçük olan hükümlülerin, bir meslek veya sanat edinmelerini sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkânı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmesine,*" Mahkemece karar verilebilir.

Bu yükümlülükler mahkemenin takdirine bırakılmıştır. Mahkeme bunları tespit ederken, TCK m. 52/6 hükmü gereğince; hükümlünün kişiliğini ve sosyal durumunu göz önünde bulundurarak, denetim süresinin herhangi bir yükümlülük belirlemeden geçirilmesine de karar verebilir. Denetimli serbestlik tedbiri olarak maddede belirtilenler dışında bir tedbire hükmedilmesi mümkün değildir.

2. Uzman Kişinin Görevlendirilmesi

Mahkeme, TCK m. 51/5 hükmü gereğince, denetim süresi içinde hükümlüye rehberlik edecek bir uzman kişiyi görevlendirebilir. Bu

kişi, kötü alışkanlıklardan kurtulmasını ve sorumluluk bilinciyle iyi bir hayat sürmesini temin hususunda hükümlüye öğütte bulunur; eğitim gördüğü kurum yetkilileri veya nezdinde çalıştığı kişilerle görüşerek, istişarelerde bulunur; hükümlünün davranışları, sosyal uyumu ve sorumluluk bilincindeki gelişme hakkında üçer aylık sürelerle rapor düzenleyerek hâkime verir(m. 51/5). Uzman kişi görevlendirilmesi mahkemenin takdirine bırakılmıştır. Zira m. 51/6'ya göre, Mahkeme, hükümlünün kişiliğini ve sosyal durumunu göz önünde bulundurarak, denetim süresinin herhangi bir yükümlülük belirlemeden veya uzman kişi görevlendirmeden geçirilmesine de karar verebilir.

D. Erteleme Kararının Düşmesi

TCK m. 51/7 hükmü uyarınca; hükümlünün denetim süresi içinde kasıtlı bir suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülüklerle hakim uyarısına rağmen uymamakta ısrar etmesi hallerinde erteleme düşer ve ertelenen cezanın kısmen veya tamamen infaz kurumunda gerçekleştirilmesine karar verilir. Her iki halde de ertelemenin düşmesi için mahkemece bu konuda bir karar verilmelidir.

Ertelenmiş mahkumiyet kararından daha önce işlenmiş olan bir başka suçtan dolayı, daha sonra denetim süresi içinde yeni bir mahkumiyet kararının verilmesi durumunda, erteleme kararı geri alınmaz³³.

Erteleme kararının düşmesi için, denetim süresi içinde her şeyden önce işlenen suçun kasıtlı olması gereklidir. Denetim süresi içinde işlenen kasıtlı suçun cezasının miktarı ve bu suçtan dolayı verilen cezanın niteliği, bir başka ifadeyle, hapis, adli para cezası veya güvenlik tedbiri olması önemli değildir. Buna karşılık, hükümlünün denetim süresi içinde cezasının miktarı ne olursa olsun taksirli bir suç işlemesi durumunda erteleme düşmez³⁴. Olası kast ile işlenen suçlarda da erteleme kararının düşmesi söz konusu olacaktır.

Düzenlemedeki, "suç işlemiş olmak" terimini de "mahkum edilmiş olmak" biçiminde algılamak yerinde değildir, aynı zamanda verilen bu hükmün kesinleşmesinin de beklenmesi gerekmektedir. Çünkü mahkumiyet hükmünün, Yargıtay tarafından yapılan incelemesinde hukuka aykırı bulunarak bozulması ve yeniden yapılan yargılama neticesinde verilen mahkumiyetin beraate dönüşebilmesi olasılık dahilindedir. Kararın kesinleşmesinin beklenmeyerek erteleme kararının düşürülmesi acele alınmış bir karar olur³⁵.

³³ Özgenç, s. 658.

³⁴ Özbek, s. 517.

³⁵ Öztürk / Erdem, s. 375.

³² Özgenç, s. 655.

E. Ertelemenin Sonucu

5237 sayılı TCK m.51/8 hükmü gereği, hükümlünün denetim süresi içerisinde yükümlülükler uygun hareket etmesi veya bu süreyi iyi hallilikle geçirmesi halinde, cezası infaz edilmiş sayılır. Ertelemeye denetim süresi ne şekilde geçirilirse geçirilsin hüküm infaz edilmiş sayılacağından ve dolayısıyla bir mahkumiyet hükmü bulunacağından, sonradan suç işlenmesi halinde, yeni işlenen bu suç bakımından tekerrür hükümleri uygulanacaktır³⁶. Bu durum TCK'da Hapis cezasının ertelenmesini, CMK'da düzenlenen Hükümün açıklanmasının geriye bırakılması kurumundan ayıran özelliktir. Zira, CMK'daki düzenleme;

“(5) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Saniğe yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükümlenen ceza, iki yıl* veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Uzlaşmaya ilişkin hükümler saklıdır. Hükümün açıklanmasının geri bırakılması, kurulan hükümün sanık hakkında bir hukuki sonuç doğurmamasını ifade eder.

(6) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Hükümün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için;

a) Saniğin daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış bulunması,

b) Mahkemece, saniğin kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması,

c) Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi, gerekir. (Ek cümle: 22/7/2010 - 6008/7 md.) Saniğin kabul etmemesi hâlinde, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmez.

(7) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilen hükümde, mahkûm olunan hapis cezası ertelenemez ve kısa süreli olması halinde seçenek yaptırımlara çevrilemez.

(8) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Hükümün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilmesi halinde sanık, beş yıl süreyle denetim süresine tâbi tutulur. Bu süre içinde bir yıldan fazla olmamak

üzere mahkemenin belirleyeceği süreyle, saniğin denetimli serbestlik tedbiri olarak;

a) Bir meslek veya sanat sahibi olmaması halinde, meslek veya sanat sahibi olmasını sağlamak amacıyla bir eğitim programına devam etmesine,

b) Bir meslek veya sanat sahibi olması halinde, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılmasına,

c) Belli yerlere gitmekten yasaklanmasına, belli yerlere devam etmek hususunda yükümlü kılınmasına ya da takdir edilecek başka yükümlülüğü yerine getirmesine,

karar verilebilir. Denetim süresi içinde dava zaman aşımı durur.

(9) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Altıncı fıkranın (c) bendinde belirtilen koşulu derhal yerine getiremediği takdirde; sanık hakkında mağdura veya kamuya verdiği zararın denetim süresince aylık taksitler halinde ödemek suretiyle tamamen gidermesi koşuluyla da hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilir.

(10) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlenmediği ve denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülükler uygun davranıldığı takdirde, açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılarak, davanın düşmesi kararı verilir.

(11) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlemesi veya denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülükler aykırı davranması halinde, mahkeme hükmü açıklar. Ancak mahkeme, kendisine yüklenen yükümlülükleri yerine getiremeyen saniğin durumunu değerlendirerek; cezanın yarısına kadar belirleyeceği bir kısmının infaz edilmemesine ya da koşullarının varlığı halinde hükümdeki hapis cezasının ertelenmesine veya seçenek yaptırımlara çevrilmesine karar vererek yeni bir mahkûmiyet hükmü kurabilir.

(12) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Hükümün açıklanmasının geri bırakılması kararına itiraz edilebilir.

(13) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Hükümün açıklanmasının geri bırakılması kararı, bunlara mahsus bir sisteme kaydedilir. Bu kayıtlar, ancak bir soruşturma veya kovuşturmayla bağlantılı olarak Cumhuriyet savcısı, hâkim veya mahkeme tarafından istenmesi halinde, bu maddede belirtilen amaç için kullanılabilir.

³⁶ Özbek, s. 514.

(14) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md;Değişik fıkra: 23/01/2008-5728 S.K./562.mad) Bu maddenin hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin hükümleri, Anayasa'nın 174 üncü maddesinde koruma altına alınan inkılâp kanunlarında yer alan suçlarla ilgili olarak uygulanmaz."

Söz konusu bu düzenlemeye bakıldığında, hapis cezasının ertelenmesi kurumu ile benzer düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir. Ancak bu düzenlemedeki temel fark, "Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukuki sonuç doğurmamasını ifade eder." düzenlemesindedir. Zira hapis cezasının ertelenmesinde denetim süresi iyi halle geçirildiğinde mahkumiyet hükmü **infaz edilmiş** sayılacaktır(TCK m. 51/8). Bu nedenle ilgili hükümlü tarafından mahkumiyet hükmünün sonuçları doğacaktır. Örneğin, daha sonra suç işlemesi durumunda ertelenen suç tekrre esas teşkil edecektir. Hükmün açıklanmasının geriye bırakılması durumunda ise, kanundabelirtilen denetim süreleri iyi halle geçirilirse, ilgili hükmün sanık hakkında **hiçbir hukuki sonuç doğurmayacağı** belirtilmiştir(CMK m. 231/5). Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verildikten sonra koşullar yerine getirildiğinde söz konusu davanın düşmesine karar verilir ve sanık hiçbir yargılama geçirmemiş gibi addedilir. Yani söz konusu hükmün açıklanmasının geriye bırakılması kararı verilen suç örneğin, tekrre esas teşkil etmeyecektir. Sonuç olarak Hükmün açıklanmasının geriye bırakılması, hapis cezasının ertelenmesi kurumu ile benzer düzenlemeler içermesine karşın, **fail açısından daha lehe** bir durum yaratır.

Yargıtay da aynı görüştedir. Yargıtay'a göre "5271 sayılı CMK'nın 231. maddesinin 10. fıkrasında denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlenmediği ve denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülüklere uygun davranıldığı takdirde, açıklanması geri bırakılan hükmün ortadan kaldırılarak davanın düşmesi kararı verileceği şeklindeki hüküm ile 5237 sayılı TCK'nın 51. maddesinin 3. fıkrasındaki, cezası ertelenen hükümlü hakkında bir yıldan az üç yıldan fazla olmamak üzere bir denetim süresi belirlenir hükmü ve aynı maddenin 8. fıkrasında da denetim süresi yükümlülüklere uygun veya iyi halli olarak geçirildiği takdirde ceza infaz edilmiş sayılır, hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumu davanın düşürülmesi ile tüm hukuki sonuçlarını ortadan kaldırma olanağı tanıdığından erteleme hükümlerinden daha lehedir (2.CD 21.10.2009 tarihli ve Esas No:2008/32723, Karar No:2009/39449 sayılı içtihadı).

Sonuç

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişki olarak hapis cezasının ertelenebilmesi veya hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için diğer şartları taşıması kaydıyla işlenen suçta ait mahkumiyetin iki yıl veya daha az süreyle hapis cezası olması, on sekiz yaşını doldurmayanlar veya altmışbeş yaşını bitirmiş olanlar bakımından mahkumiyet süresinin en fazla üç yıl olması gerekmektedir.

Cezasının ertelenmesine karar verildiğinde, ertelenen hükümlü hakkında bir yıldan az üç yıldan fazla olmamak üzere bir denetim süresi belirlenirken hükmün açıklanmasının geri bırakılmasında bu süre 5 yıldır. Ertelemede denetim süresi yükümlülükler uygun veya iyi halli olarak geçirildiği takdirde ceza infaz edilmiş sayılırken, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumu davanın düşürülmesi ile tüm hukuki sonuçlarını ortadan kaldırma olanağı tanıdığından erteleme hükümlerinden daha lehedir.

Vergi kaçakçılığı sunu işleyenler bakımında erteleme veya hükmün açıklanmasının geri bırakılması VUK'nın 359/a ve c fıkralarında sayılı suçlar için mümkün görülürken 359. Maddenin (b) fıkrasında sayılan suçlar için mümkün görünmemektedir. Vergi mükellefleri hassasiyetlerini bu doğrultuda dikkate almaları ileride karşılaşılabilecek zor durumlar açısından sağlıklı olacaktır.

Kaynakça

- Çınar Ali Rıza, Türk Ceza Hukukunda Cezalar, Ankara 2005.
- Çolak Haluk / Altun Uğurtan, "Yeni Türk Ceza Kanununda Cezaların Ertelenmesi", Adalet Dergisi, S.26.
- Demirbaş Timur, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, 2009.
- Hafizoğulları Zeki / Özen Muharrem, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, 2010.
- Hakeri Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6.bası, Ankara 2007.
- Keskinsoy Ömer, "Hapis Cezalarının Ertelenmesi", Ankara Barosu Dergisi, 2006-2.
- Özbek Veli Özer, Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı, Genel Hükümler, C.1, 2. Bası, Ankara 2005.
- Özgenç İzzet, Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi, Genel Hükümler, 3. Bası, Ankara 2006.
- Öztürk Bahri / Erdem Mustafa Ruhan, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, 10. bası, Ankara 2008.
- Yenidünya Ahmet Caner, "5237 sayılı TCK'da Hapis Cezasının Ertelenmesi", Hukuki Perspektifler Dergisi, S.7, Temmuz 2006.

TMS 12-GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE, ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI İLE YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Doç. Dr. Ayşe YERELİ*

Yrd. Doç. Dr. Nilgün KAYALI*

Yrd. Doç. Dr. Yasemin YEĞİNBÖY*

ÖZET

İşletme faaliyetlerinin mali tablolarda sağlıklı bir şekilde raporlanması için, vergi etkisi dikkate alınarak ticari karın hesaplanması gerekir. Bu doğrultuda, muhasebe karı üzerinde düzeltme gerektiren unsurların doğru hesaplanıp, muhasebe sistemine yansıtılması ve vergi yükü olarak raporlanması önem kazanır.

İki bölümden oluşan çalışmanın ilk bölümünde, TMS-12 standardına göre ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi, tekstil firması örneği ile açıklanmış, ikinci bölümde ise, Ertelenmiş vergi unsurlarının, Tekstil firmalarının mali tabloları üzerindeki etkisi finansal oranlar yardımıyla analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: TMS 12- Gelir Vergileri Standardı, Ertelenmiş Vergi Varlığı, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Accounting for Deferred Tax Assets and Liabilities and Impact on Financial Statements According to TMS 12-Income Taxes Standards

ABSTRACT

Financial statements for reporting on business activities in a healthy manner, commercial profit must be calculated by taking into consideration the tax impact of. In this regard, requiring a correction of the elements on the accounting profit is calculated correctly, reflected in the accounting system and reporting of the taxation charge is important.

The first part of the study, the accounting for deferred tax assets and liabilities according to TMS-12, are explained with the example of the textile company. The second part of the study, the effects of deferred tax components on the textile companies' financial statements is analyzed with the help of financial ratios.

Keywords: TMS 12- Income Taxes Standards, Deferred Tax Assets, Deferred Tax Liabilities

* Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, ayse@yereli.net

* celal bayar üniversitesi, iibf, işletme bölümü, nilgun.kayali@bayar.edu.tr

* Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, yasemin.yeginboy@deu.edu.tr

I.Giriş

Tek sahipli küçük bir şahıs işletmesi, servetini arttırma yoluyla, büyük sermaye şirketleri ortakları ise hissedarlık yarışında şirketin yatırımlarına yön verip, yatırım değerini arttırıp, kâr elde etme ve kârı arttırma amaçlarına yönelik kurulurlar. Kuruluşlarında kâr sağlamak dışında işletmenin yaşamını sürdürmek ve topluma hizmet gibi diğer amaçları da söz konusudur. Fakat bu amaçların gerçekleştirilmesi kesinlikle işletmenin kârlılığına bağlı olacaktır.

Dönem Net Kârı, “dönem sonunda, işletme faaliyetlerinin sonucu sahiplerinin öz varlığının artmasıdır.” Bu faaliyetler sonucu sahiplerin servetinde azalma ortaya çıkmış ise “zarar” söz konusudur. Kâr elde ettiğinde bu kâr, sahipleri tarafından dividant (kâr payı) olarak işletmeden çekilebilir veya mevcut faaliyetlerin genişletilmesi için çekilmez, “Dağıtılmamış Kârlar” olarak işletmede kalır. Dolayısıyla dönem net kârının ve vergi yükümlülüklerinin doğru hesaplanması, ilgili işletme için önem arz etmektedir¹.

Burada üzerinde durulması gereken konu, vergi yükümlülüğünün hesaplanmasında ticari kâr veya mali kâr tutarlarının hangisi üzerinden hesaplama yapılacağıdır. Ülkemizde kurum kazancının tespitinde, ticari kâr esas alınarak, ticari kâra vergi açısından kanunen kabul edilmeyen giderler eklenir ve vergiye tabi olmayan gelirler düşülür. Hesaplanan kurum matrahı üzerinden vergi hesaplanması yapılır. Kurum kazancının tespiti için kullanılan TMS 12- Gelir Vergileri standardına göre ise, verginin hesaplanmasında temelde ticari kâr esas alınmakta ve vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri(borçları) ortaya çıkmaktadır. Bunların da vergi karşılıklarının hesaplanmasında, vergi oranı kadar hesaplama dahil edilmeleri gerekmektedir.

II.Ticari Kâr ve Mali Kâr Arasında Farklılığa Neden Olan Geçici ve Sürekli Farklar

TTK vergi mevzuatını dikkate almadığından, kendi kullandığı kâr rakamı, vergi mevzuatında geçen kâr rakamından farklı anlamdadır. TTK’nda ticari kâr vergi mevzuatı dikkate alınmaksızın genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığı altında tespit edilmiş kârdır. Bu kârın tespiti esnasında kanunen kabul edilmeyen giderler, hesabi amortismanlar dikkate alınmış olabilir.Muhasebe

uygulanmasında da öncelikle bu ticari kâr tespit edilir, çünkü Tek Düzen Muhasebe Sistemi, bu esas üzerine kurulmuştur.Dolayısıyla muhasebedeki Dönem Kârı veya Vergiden Önceki Net Kâr kavramı, ticari kâr kavramına karşılık gelir².

Mali kâr ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hesaplanan kâr olup, muhasebe sistemine göre gider ve indirim olarak ticari kârın tespitinde dikkate alınan, ancak, vergi kanunlarına göre gider ya da indirim olarak kabul edilmeyen giderler, ticari kâra eklenerek ve yine ticari kârın hesaplanmasında kâr unsuru olarak dikkate alınan fakat mali kârın hesaplanmasında vergiden istisna olan gelirler, ticari kârdan indirilerek hesaplanır.

Kurumlar vergisi matrahı olarak mali kâr temel alınır. Bu tutar üzerinden % 20 kurumlar vergisi hesaplanır. Anonim şirketlerin kurumlar vergisine tabi kazançları, gerçek kişi ortaklarla dar mükellef kurumlara dağıtım aşamasında, Gelir Vergisi Kanunu gereğince menkul sermaye iradı sayıldığından, gelir vergisine tabi tutulur. Gelir vergisi kesintisi oranı, halka açık anonim şirketlerde % 5 diğer anonim şirketlerde ise % 15’dir³.

Muhasebe esas ve usullerine göre tanzim edilecek mali tablolarda yer alacak “Dönem Kâr’ı (Ticari Kâr) ile vergiye matrah olacak kâr (Mali Kâr) arasında ortaya çıkacak farklar, geçici veya sürekli nedenlerle ortaya çıkacaktır. Bunları TMS 12 geçici farklar ve sürekli farklar olarak iki başlık altında toplamaktadır⁴.

TMS 12’ye göre Geçici Farklar: Bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:

Vergiye Tabi Geçici Farklar; varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldığı ya da yükümlülüğün vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali kâr / zararın tespitinde vergi matrahına dahil edilecek geçici farklardır. Başka bir ifadeyle farkları yaratan nedenler ortadan kalktığı dönemde / dönemlerde vergi matrahında artışa neden olacak tutarlardır. Örneğin borsaya kayıtlı olan ve gerçeğe

2 Yunus Kışal, Sadi Işıklılar, **Genel Muhasebe Tekdüzen Hesap Planı ve Muhasebe Hukuku**, Beta Basım,İstanbul,Kasım 1998, s.715

3 Vasfi Haftacı, **İşletmelerde Finansal Çözümleme**, Umuttepe Yayınları, Kasım 2009, s.193

4 Remzi Örtten, Hasan Kaval,Aydın Kârapınar;Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları,Gazi Kitabevi, Mart 2009,s.157-163.

1 Cengiz Erdamar, Feryal Orhon Basık, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Dönence Basım ve Yayın Hizmetleri, İstanbul 2003, s.41

uygun değerle değerlendirilen hisse senetleri değer artışları hem dönemin bilançosunun aktifinde ilgili finansal varlık hesabında yer alacak, hem de gelir tablosunda ticari kârın belirlenmesinde dikkate alınacaktır. Oysa, vergilendirme bakımından hisse senedi maliyet değeri ile değerlendirilir ve söz konusu değer artışları vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmaz. Dolayısıyla; hisse senetleri değer artışları, tahsil edilinceye kadar ticari kâr ile mali kâr arasında vergilendirilebilir bir geçici fark yaratacaktır.

Hisse senetleri değer artış kazançları, verilen çekler ve vadesiz borçlar ile ilgili reeskont gelirleri gibi örnekler geçici farklara neden olan gelirler olup, ticari kâr tespitinde ilgili dönem itibarıyla, gelir kalemi olarak kayıtlara geçerken mali kârın hesaplanmasında vergiye tabi olmayan gelir olarak matrahtan düşülür, böylece ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkâr ve yükümlülük ortadan kalktığından matraha eklenir.

İndirilebilir Geçici Farklar; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır. Başka bir ifadeyle, farkları yaratan nedenler ortadan kalktığı dönemde/ dönemlerde vergi matrahında azalışa neden olacak tutarlardır.

Kıdem tazminatı kârşılığı, Diğer Borç ve Gider Kârşılığı, Alınan Çeklerle ve Vadesiz Alacaklarla ilgili Reeskont Giderleri gibi örnekler geçici farklara neden olan giderler olup, ticari kâr tespitinde ilgili dönem itibarıyla, gider kalemi olarak kayıtlarda gözüken fakat mali kâr hesaplamasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha eklenir. Böylece ertelenmiş vergi varlığı doğmuş olur. Ortadan kalktıkları dönemde matrahtan düşülür.

Sürekli Farklar; vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklar, eğer hiçbir zaman ortadan kalkmayacak ise, bunlar sürekli farklar olarak nitelendirilir ve ortadan kalkmayacağı içinde ertelenmiş vergi etkisi söz konusu olmaz. Sürekli farklar; Vergi cezaları ve zamları, trafik cezaları ve zamları, ödenmeyen SSK primleri, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan borçlanma giderleri gibi sürekli farklara neden olan giderlerdir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde sayılan istisnalar ve ya indirimler, risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıkları kazançları, yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmet kârşılıkları gibi sürekli farklara neden olan gelirler şeklinde oluşmaktadır.

Vergi yasaları açısından hiçbir zaman tanınmayan, sürekli farklara neden olan giderler, matraha eklenir ve izleyen dönemde matrahtan indirilemez. Sürekli farklara neden olan gelirler ise, matrahtan düşülür ve izleyen dönemde matraha eklenemez.

Sürekli farklara örnek verdiğimizde, kurumlar vergisi kanunundaki istisnalarından iştirak kazançları istisnasını alırsak, bu kazanç dağıtılabılır duruma geldiğinde iştirak eden şirketin(ana ortağın) bilançosunda bir alacak olarak doğar. Aynı zamanda gelirlerde de aynı ölçüde bir artış yaratır. Ancak bu alacak (veya iştirak kazancı) kârı arttırmakla birlikte, dönem sonunda vergiye esas kazanç hesaplanırken indirim konusu yapılır. Dolayısıyla vergiye esas kâr ile ticari kâr farklılaşmış olur. Bu fark hiçbir zaman tekrar matraha ilave konusu yapılmaz⁵.

III.Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Hesaplanması

TMS 12'ye göre Ertelenmiş vergi etkileri, ertelenen vergi yükümlülükleri (borçları) ve ertelenen vergi alacakları olarak ikiye ayrılarak incelenmektedir.

Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri (Deferred Tax Liability); vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarını ifade eder.

Aktif ve gelir unsurları için, eğer vergi değeri, muhasebe değerinden düşük ise veya Pasif ve gider unsurları için, vergi değeri, muhasebe değerinden fazla ise vergiye tabi geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi yükümlülüğü (vergi borcu) söz konusu olur. Aşağıdaki gibi hesaplanır. Ertelenmiş Vergi Borcu = Vergiye Tabi Geçici Farklar x Vergilendirme Döneminde Beklenen Vergi Oranı

Ertelenmiş Vergi Varlığı (Deferred Tax Assets):

Ertelenmiş vergi varlığı

- İndirilebilir geçici farklar,
- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajlarının oluşması durumunda gelecek dönemlerde kazanılacak olan vergi tutarını ifade eder.

Aktif ve gelir unsurları için, eğer vergi değeri muhasebe değerinden fazla ise veya pasif ve gider unsurları için, vergi değeri muhasebe

⁵ Hasan Kaval, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(IFRS/IAS) Uygu-lama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ekim-2005, s.405.

değerinden düşükise, indirilebilir geçici farkların nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı söz konusu olur ve aşağıdaki gibi hesaplanır.

Ertelenmiş Vergi Varlığı = İndirilebilir Geçici Farklar x İndirme Döneminde Beklenen Vergi Oranı

IV. Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 12, sadece yasal vergi karşılıklarının değil, vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farkların vergi etkilerinin hesaplanmasını ve dönem net kârının buna göre hesaplama yapılmasını istemektedir. Burada temel düşünce dönemin performansını doğru ölçmektir. Bu nedenle alt hesaplarda açılacak hesaplarla ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan vergilendirilebilir geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarına ilave edilecek, buna karşın indirilebilir geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarından indirilecektir. Bireysel bilançolarda, vergi oranları dönemlerde değişmediği sürece, dönemsel olarak vergilendirilebilir farkların ve indirilebilir farkların birlikte hesap edilerek netleştirilmek suretiyle gösterilmesi mümkündür⁶.

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü'nün muhasebeleştirilmesinde önemli olan unsur, bu dönemde ödenmeyip, gelecek dönemde ödenecek bir vergi yükümlülüğü söz konusu ise muhakkak pasifler arasında gösterilmesi gerektiğidir.

Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşuluyla ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir⁷.

Ertelenmiş vergi varlığının aktife alınması için, işletmenin gelecekte kâr etmesinin beklenmesi ve işletmenin bu vergi avantajından yararlanma olanağının bulunması gerekir. Örneğin Türk Vergi Mevzuatı'na göre beş yıllık mali zararların izleyen dönemlerde vergi matrahından indirilmesi mümkündür. Ancak işletmenin sonraki beş dönem içinde mali kârının olması beklenmiyor ve herhangi bir vergi mükellefiyeti oluşmayacak ise, söz konusu mali zararlar için ertelenmiş vergi varlığı hesaplaması mümkün olmayacaktır.

6 Nalan Akdoğan, UMS 12- Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre, Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2006, Yıl:5, Sayı:17, s.2-18, s.4.

7 Gürbüz Gökçen, Başak Ataman, Cemal Çakıcı; Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, 2011, s.210-213.

Bu nedenle ertelenmiş vergi varlığı kaydının yapılabilmesi için işletmenin gelecek dönemlere ilişkin iş planlarının ve proforma gelir tablolarının bilinmesi gerekir⁸.

Standarttaki genel eğilimi değerlendirdiğimizde, Tek Düzen Hesap Planındaki hesap grupları içinde, ertelenen vergi yükümlülükleri ve vergi varlıklarının raporlanması için bize göre, en uygun hesap gruplarının "dönem ayırıcı hesaplar" olarak da bilinen 18,28,38 ve 48 No'lu hesap grupları içinde oluşturulacak defteri kebir hesaplarıdır. Çünkü, ertelenen vergi varlıkları nitelikleri itibarıyla peşin ödenmiş giderlerden; ertelenen vergi yükümlülükleri ise, peşin tahsil edilmiş gelirlerden farklı değildir. 184 ve 284 No'lu hesaplar, alt hesapları açılarak "Ertelenmiş Vergi Varlıkları"nın kayıtlara alınması için, 384 ve 484 No'lu hesaplar ise, alt hesapları açılarak; "Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri"nin kayda alınması için kullanılır⁹.

İlgili hesapları öneri alt hesapları ile aşağıdaki şekilde incelemek mümkündür.

184-284 Ertelenen Vergi Varlığı

184/284.00 Kıdem Tazminatı Karşılığı Gideri

184/284.10 Alınan Çek Reeskont Giderleri

184/284.20 Vadesiz Alacak Reeskont Gideri

184/284.30 Kredi Kartı Slipleri İçin Ayrılan Reeskont Gideri

184/284.40 Alış Bedelinin Altında Değerlenen Hisse senetleri nedeniyle yazılan gider

184/284.50 Duran Varlıkların Defter Değerinden Düşülen Değer Azalma Zararları veya Karşılıkları

184/284.60 Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı

184/284.70 Dava Safhasında Olmayan Şüpheli Alacaklara Ayrılan Karşılıklar

184/284.80 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

8 Nalan Akdoğan, UMS 12- Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre, Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2006, Yıl:5, Sayı:17, s.2-18, s.4.

9 Remzi Örtten, Aydın Kârapınar; Muhasebe Standartları ile Uyumlu Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi, 2009, 356-357.

184/284.90 Borç ve Gider Kârsılıkları

384-484 Ertelenen Vergi Yükümlülükleri

384/484.00 Verilen Çekler Reeskont Gelirleri

384/484.10 Hisse Senetleri Değer Artış Kazançları

384/484.20 Vadesiz Borçlar Reeskont Gelirleri

384/484.30 Vergi Yasalarına Göre, Maliyet Bedeli Üzerinde Değerlenen Varlıklar

Yukarıdaki bilanço hesaplarının gelir tablosuna etkisi, 691.Dönem Kârı Vergi ve Diğer yükümlülükler Kârşılığı hesabı ile olmaktadır. Ancak bu hesabı standarttakine uygun şekilde 691.Vergi Gideri/ Geliri şeklinde kullanmak yararlı olacaktır. Bu hesapların alt hesapları aşağıdaki gibi olabilir.

691.Vergi Gideri/Geliri

691.00 Cari Yıl Yasal Vergi Kârşılıkları

691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi (+)

691.11 Ertelenmiş Vergiler Gider Etkisi (-)

V. Ertelenmiş Vergi Etkisinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Örnek Uygulama

X Tekstil İşletmesinin 2009 ve 2010 yıllarına ait mali bilgileri aşağıdaki gibidir:

31.12.2009

Vergi Oranı	% 20
Dönem(Ticari Kâr) (01.01.2009-31.12.2009):	300.000 TL
Vergilendirilebilir Geçici Farklar:	115.000 TL

100.000 TL'ye alınmış bir hisse senedinin muhasebe standartlarına göre, gerçeğe uygun değeri 120.000 TL'dir. (Alış bedeli ile değerlendirildiği için hisse senedinin vergi değeri 100.000 TL iken, muhasebe değeri 120.000 TL'dir. Dolayısıyla 20.000 TL Vergilendirilebilir Geçici Fark oluşup, $(20.000 \times 0,20 = 4.000 \text{ TL})$ ertelenmiş vergi borcu söz konusudur.)

• Maddi duran varlıklar için dönemin amortisman giderleri, muhasebe standartlarına göre 200.000 TL olurken vergi yasalarına göre 250.000 TL'dir. (Dolayısıyla, 50.000 TL'lik Vergilendirilebilir Geçici Fark vardır. $(50.000 \times 0,20 = 10.000 \text{ TL})$ Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü hesaplanır.

• Maddi olmayan duran varlıklar için dönemin amortisman giderleri, muhasebe standartlarına göre 100.000 TL olurken vergi yasalarına göre 140.000 TL'dir. (Dolayısıyla, 40.000 TL'lik Vergilendirilebilir Geçici Fark vardır. $(40.000 \times 0,20 = 8.000 \text{ TL})$ Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü hesaplanır.

• Vadesi üç ayı geçen senetsiz borçlar için ayrılan reeskont faiz gelirleri tutarı muhasebe standartlarına göre 15.000 TL, Vergi Usul'e göre 10.000 TL'dir. $(5.000 \text{ TL'lik Vergilendirilebilir Geçici Fark vardır. } 1.000 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü hesaplanır.})$

İndirilebilir Geçici Farklar : 74.000 TL

• Dönem içerisinde, dava safhasında olmayan, şüpheli ticari alacak için ayrılan kârşılık 10.000 TL'dir.(Şüpheli ticari alacak dava safhasında olmadan kârşılık ayırma söz konusu olduğunda Kanunen Kabul Edilmeyen Gider özelliği göstermekte olan 10.000 TL'lik, İndirilebilir Geçici Fark oluşur. Dolayısıyla $(10.000 \times 0,20 = 2.000)$ Ertelenmiş Vergi Varlığı söz konusudur.

• Dönemde ayrılan kıdem tazminatı kârşılığı nedeniyle 14.000 TL'lik İndirilebilir geçici fark, $14.000 \times 0,20 = 2.800 \text{ TL'lik Ertelenmiş Vergi Varlığına}$ neden olmuştur.

• Vadesi üç ayı geçen senetsiz alacaklar için ayrılan reeskont faiz giderleri tutarı muhasebe standartlarına göre 25.000 TL, Vergi Usul'e göre 15.000 TL'dir. $(10.000 \text{ TL'lik İndirilebilir Geçici Fark vardır. } 2.000 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Varlığı hesaplanır.})$

• Dönem içerisinde 150.000 TL'ye alınmış bir hisse senedinin muhasebe standartlarına göre, gerçeğe uygun değeri 110.000 TL'dir. (Hisse senedinin muhasebe değeri, vergi değerine göre daha az olduğundan 40.000 TL'lik İndirilebilir Geçici Fark doğar ve 8.000 TL'lik Ertelenmiş Vergi Varlığı oluşur.)

• Önceki Dönemlerden Ertelenmiş Vergi Alacağı ve Borcu bulunmamaktadır.

X İşletmesinin 2010 yılında, dönem kârı, 500.000 TL olup, Vergilendirilebilir Geçici farkları, 90.000 TL, İndirilebilir Geçici Farkı ise, 43.000 TL'dir¹⁰.

2009 Dönemi sonunda yapılacak kayıt:

¹⁰ Örnek uygulama yapılırken, B.J Epstein, A.A Mirza; Interpretation and Application of International Accounting Standards, John Wiley & Sons Inc.,USA,2005,s.482-483 ve Gürbüz Gökçen, Başak Ataman, Cemal Çakıcı; Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları,Türkmen Kitabevi, 2011, s.225-227'den faydalanılmıştır.

VERGİYE TABİ GELİR VE İLGİLİ VERGİNİN HESAPLANMASI31.12.2009

Dönem Karı	300.000
Vergilendirilebilir Geçici Fark (-)	-115.000
İndirilebilir Geçici Fark (+)	<u>74.000</u>
Vergiye Tabi Gelir	259.000

Vergi Gideri (259.000 x % 20)	51.800
Ertelenmiş Vergi Varlığı	14.800
(74.000 x % 20)	
Ertelenmiş Vergi Yüküml.	23.000
(115.000 x % 20)	

31.12.2010

Dönem Kârı	500.000
Vergilendirilebilir Geçici Fark (-)	-90.000
İndirilebilir Geçici Fark (+)	<u>43.000</u>
Vergiye Tabi Gelir	453.000

Vergi Gideri (453.000 x % 20)	90.600
Ertelenmiş Vergi Varlığı	8.600
(43.000 x % 20)	
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	18.000
(90.000 x % 20)	

31.12.2009

691.Vergi Gideri/Geliri	60.000	
691.00. Cari Yıl Yasal Vergi Kârşılıkları	51.800	
691.01.Ert.Vergi Yük. Gider Etkisi	8.200	
284. Ertelenmiş Vergi Varlığı	14.800	
284.00 Kıdem Tazminatı Kârşılığı Gideri	2.800	
284.20 Vadesiz Alacak Reeskont Gideri	2.000	
284.60 Menkul Kıymet Değer Düş.Kârş.	8.000	
284.70 Dava Safha Olmayan Şüph. Al. Ayrılan Kârş.	2.000	
484.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		23.000
484.10 Hisse Senet. D.A.K	4.000	
484.20 Vad. Borç. Reeskont Gel.	1.000	
484.30 Ver. Yas. Göre, Maliyet Bedeli		
Üzerinde Değerlenen Varlıklar	18.000	
484.30.01.Maddi Duran Var.	10.000	
484.30.02.Maddi Olm. Dur.Var.	8.000	
370.Dönem Kârı Vergi V.D. Y.Y.K		51.800

X İşletmesi'nin 2009 ve 2010 yılları itibariyle toplam, 23.400 TL Ertelenmiş vergi varlığı, 41.000 TL Ertelenmiş vergi yükümlülüğü nedeniyle, 41.000-23.400= 17.600 TL Ertelenmiş Gelir Vergisi Gideri hesaplanmaktadır. Farklara ilişkin olarak 31.12.2010 tarihinde yapılacak olan muhasebe kaydı;

31.12.2010

691.Vergi Gideri/Geliri	17.600	
691.01.Ert.Vergi Yük. Gider Etkisi	17.600	
284. Ertelenmiş Vergi Varlığı	23.400	
484. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		41.000

VI. Ertelenmiş Vergi Kavramının Finansal Tablolara Etkisi

Çalışmanın bu bölümünde, ertelenmiş vergi yükümlülük ve varlıklar hesaplarının finansal tablolarda belirtilmesinin ne gibi değişimlere neden olacağı gösterilmeye çalışılacaktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüklerinin finansal tablolardaki etkisini bazı finansal oranlar yardımıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu aşamada İMKB'de işlem gören, tekstil sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2009 yılı finansal tabloları dikkate alınmıştır.

Tablo 1. Tekstil İşletmelerinin Sür.Faa.Dönem Karı/Satış Gelirleri Oranına Ertelenmiş Verginin Etkisi

TEKSTİL SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELER	SÜR.FAA.DÖNEM KÂRI/SATIŞ GELİRLERİ		
	ert. vergi Uygulandığında	ert. vergi uygulanmadığında	Değişim
AK-AL TEKSTİL SANAYİ A.Ş.	0,123	0,122	0,1%
ALTINYILDIZ MENSUCAT VE KONFEKSİYON FABRİKALARI A.Ş.	0,106	0,100	0,6%
ARSAN TEKSTİL TİCARET VE SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ	-0,178	-0,135	-4,3%
BOSSA TİCARET VE SANAYİ İŞLETMELERİ T.A.Ş.	-0,016	0,018	-3,4%
DERİMOD KONFEKSİYON AYAKKABI DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-0,032	-0,029	-0,3%
DESA DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-0,056	-0,056	0,0%
İDAŞ İSTANBUL DÖŞEME SANAYİİ A.Ş.	-0,209	-0,199	-1,0%
LÜKS KADİFE TİCARET VE SANAYİİ A.Ş.	-0,047	-0,038	-1,0%
MENDERES TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ	0,064	0,057	0,7%
METEMTEKS TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-0,595	-0,582	-1,4%
SÖKTAŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-0,065	-0,057	-0,8%
YATAS YATAK VE YORGAN SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ	0,033	0,034	-0,1%
YÜNSA YÜNLÜ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-0,046	-0,045	-0,1%

Tablo 2. Tekstil İşletmelerinin Sür.Faa.Dönem Karı/Toplam Varlıklar Oranına Ertelenmiş Verginin Etkisi

TEKSTİL SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELER	SÜR.FAA.DÖN. KÂRI/TOPLAMVARLIKLAR		
	ert. vergi uygulandığında	ert. vergi uygulanmadığında	Değişim
AK-AL TEKSTİL SANAYİ A.Ş.	0,043	0,043	0,0%
ALTINYILDIZ MENSUCAT VE KONFEKSİYON FABRİKALARI A.Ş.	0,040	0,037	0,2%
ARSAN TEKSTİL TİCARET VE SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ	-0,068	-0,051	-1,6%
BOSSA TİCARET VE SANAYİ İŞLETMELERİ T.A.Ş.	-0,007	0,008	-1,5%
DERİMOD KONFEKSİYON AYAKKABI DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-0,028	-0,026	-0,3%
DESA DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-0,035	-0,034	0,0%
İDAŞ İSTANBUL DÖŞEME SANAYİİ A.Ş.	-0,086	-0,082	-0,4%
LÜKS KADİFE TİCARET VE SANAYİİ A.Ş.	-0,021	-0,017	-0,4%
MENDERES TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ	0,033	0,029	0,4%
METEMTEKS TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-0,097	-0,094	-0,2%
SÖKTAŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-0,020	-0,018	-0,3%
YATAS YATAK VE YORGAN SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ	0,022	0,023	-0,1%
YÜNSA YÜNLÜ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-0,034	-0,034	-0,1%

Ertelenmiş verginin etkisi, daha çok kârlılık ve mali yapı oranları üzerinde olduğundan, bu gruptaki oranların birkaçı dikkate alınmıştır. Tablo 1’de tekstil sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin gelir tabloları incelenerek, ertelenmiş verginin uygulandığı ve uygulanmadığı durumlarda “Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı/Satış Gelirleri” kârlılık oranı hesaplanmıştır.

Sürdürülen faaliyetler dönem kârının satışlar içindeki payını gösteren Tablo 1 incelendiğinde, ertelenmiş verginin dikkate alınmasıyla, dönem sonunda kâra geçmiş şirketler üzerinde etkisi, az da olsa artış yönünde, dönem sonunda zarar etmiş olan şirketlerin üzerinde etkisi ise azalış yönünde olmuştur.

Tablo 2’de varlıkların verimli kullanılıp kullanılmadığını gösteren Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı/Toplam Varlıklar oranının üzerinde ertelenmiş verginin etkisi gösterilmiştir.

Tablo 2’deki değişim sütunda yer alan değerler incelendiğinde,

ertelenmiş verginin aktif kârlılık üzerinde etkisinin fazla olmadığı dikkat çekmektedir. ARSAN Tekstil ve BOSSA Ticaret İşletmelerinin (dönemi zararlı kapattıkları) aktif kârlılık oranında ertelenmiş vergi uygulaması %1,5 azalışa neden olmuştur.

Tablo 3’te ertelenmiş verginin özkaynaklar kârlılık oranı üzerindeki değişimi gösterilmiştir. Tabloda değişim değerleri incelendiğinde, ertelenmiş verginin etkisi en çok %8,9luk azalışla İDAŞ İstanbul Döşeme Sanayi A.Ş.’de olduğu saptanmıştır. Dönemi kârlı kapatan işletmeler arasında yer alan Menderes Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin özkaynak kârlılığı ertelenmiş verginin dikkate alınması, %0,6 oranında artışa neden olmuştur.

Tablo 4’de tekstil işletmeleri ertelenmiş verginin finansman oranı olan Özkaynaklar/Kaynaklar Toplamı üzerindeki etkisi belirtilmiştir.

Tablo 3. Tekstil İşletmelerinin Sür.Faa.Dönem Karı/Özkaynaklar Oranına Ertelenmiş Verginin Etkisi

TEKSTİL SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELER	ÖZKAYNAKLAR KARLILIĞI		
	Sür.Faa.Dönem Karı/Özkaynaklar		
	Ert. vergi uygulandığında	Ert. vergi uygulanmadığında	Değişim
AK-AL TEKSTİL SANAYİ A.Ş.	0,051	0,051	0,0%
ALTINYILDIZ MENSUCAT VE KONFEKSİYON FABRİKALARI A.Ş.	0,099	0,093	0,5%
ARSAN TEKSTİL TİCARET VE SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ	-0,149	-0,109	-4,0%
BOSSA TİCARET VE SANAYİ İŞLETMELERİ T.A.Ş.	-0,009	0,011	-2,0%
DERİMOD KONFEKSİYON AYAKKABI DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-0,121	-0,109	-1,2%
DESA DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-0,066	-0,066	-0,1%
İDAŞ İSTANBUL DÖŞEME SANAYİİ A.Ş.	-0,984	-0,895	-8,9%
LÜKS KADİFE TİCARET VE SANAYİİ A.Ş.	-0,034	-0,027	-0,7%
MENDERES TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ	0,054	0,048	0,6%
METEMTEKS TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-0,237	-0,230	-0,7%
SÖKTAŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-0,050	-0,043	-0,7%
YATAS YATAK VE YORGAN SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ	0,065	0,068	-0,3%
YÜNSA YÜNLÜ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-0,095	-0,093	-0,2%

Tablo 4. Tekstil İşletmelerinin Özkaynaklar/Kaynak Toplamı Oranına Ertelenmiş Verginin Etkisi

TEKSTİL SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELER	FİNANSMAN ORANI		
	Özkaynaklar/ Kaynak Toplamı		
	Ert. vergi uygulandığında	Ert. vergi uygulanmadığında	Değişim
AK-AL TEKSTİL SANAYİ A.Ş.	5,20	5,19	1,6%
ALTINYILDIZ MENSUCAT VE KONFEKSİYON FABRİKALARI A.Ş.	0,68	0,67	0,7%
ARSAN TEKSTİL TİCARET VE SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ	0,83	0,89	-5,6%
BOSSA TİCARET VE SANAYİ İŞLETMELERİ T.A.Ş.	2,82	3,05	-22,9%
DERİMOD KONFEKSİYON AYAKKABI DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	0,31	0,31	-0,4%
DESA DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1,10	1,10	-0,1%
İDAŞ İSTANBUL DÖŞEME SANAYİİ A.Ş.	0,10	0,10	-0,5%
LÜKS KADİFE TİCARET VE SANAYİİ A.Ş.	1,54	1,57	-2,8%
MENDERES TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ	1,57	1,55	2,4%
METEMTEKS TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	0,69	0,70	-0,6%
SÖKTAŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	0,68	0,68	-0,7%
YATAS YATAK VE YORGAN SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ	0,50	0,50	-0,2%
YÜNSA YÜNLÜ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	0,56	0,57	-0,2%

İşletmelerin mali bağımsızlık derecesini tespit etmede kullanılan bu oran üzerinde ertelenmiş verginin etkisi diğer oranlara göre daha fazla olmuştur. Dönemi kârla kapatan işletmeler arasında olan Menderes Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş. %2,4 oranında artışla ertelenmiş vergi unsurundan etkilenmiştir. Dönemi zararla bitiren işletmeler arasından Bossa Ticaret ve Sanayi İşletmeleri T.A.Ş.'nin mali bağımsızlık derecesini %22,9 oranla azaltmıştır.

Ertelenmiş vergi unsurunun işletmelerin bazı finansal oranlarında önemli değişimlere neden olduğu yukarıda verilen tablolardan gözlemlenmiştir. Böylece vergi dağıtımının muhasebenin dönemsellik ilkesi çerçevesinde gerekliliğinin ve finansal analiz açısından da önemi ortaya çıkmaktadır.

VII. Sonuç

Ülkemizdeki mevcut vergi uygulamaları ile muhasebe standartları uygulamaları arasındaki farklılıklar nedeniyle ertelenmiş vergilerin kayıtlara alınması kamuyu aydınlatma ilkesi gereği önem arz etmektedir. Örneğin dava safhasında olmayan bir şüpheli alacak için karşılık ayrılması kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha eklenecektir. Fakat davanın açıldığı dönemde, bu tutar gider kabul edilecek ve matrahtan düşülecektir.

Finansal tablo analizlerinin doğru ve güvenilir olabilmesi için büyük öneme haiz bu sistemin, ülkemizde halen tam anlamıyla uygulanamamasının nedeni, vergi mevzuatının vergiyi, kârın bir dağıtım unsuru olarak görmesinden kaynaklanmaktadır. Oysa ki

TMS 12, vergi karşılıklarını bir gider unsuru olarak görmekte ve diğer tüm gelir ve giderlerde olduğu gibi dönemsellik ilkesi gereği ait oldukları dönemin gelir ve giderleri ile ilişkilendirmektedir.

Özellikle 01.01.2013 tarihinde uygulamaya girecek Yeni Türk Ticaret ile sadece SPK şirketleri ve Bankalar değil, diğer sektörlerin mali tablolarındaki vergi karşılıkları da 12 No'lu standarda göre hesaplanacaktır.

Çalışmada ertelenmiş vergi unsurunun işletmelerin kârlılık ve mali yapı oranlarında önemli değişimlere neden olduğu tespit edilmiştir. Böylece ertelenmiş vergi unsurunun mali tablolarda yer almasının gerekliliği desteklenmiştir.

Yeni Türk Ticaret ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında tam bir uyum sağlanmış durumda iken özellikle Vergi Kanunları ile de uyumun sağlanması en büyük temennimizdir.

VIII. Kaynaklar

Erdamar, Cengiz Feryal Orhon Basık, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Dönence Basım ve Yayın Hizmetleri, İstanbul 2003, s.41

Kışalı Yunus,Sadi Işıklılar, **Genel Muhasebe Tekdüzen Hesap Planı ve Muhasebe Hukuku**, Beta Basım,İstanbul,Kasım 1998, s.715

Haftacı Vasfi,**İşletmelerde Finansal Çözümleme**, Umuttepe Yayınları, Kasım 2009, s.193

Örten Remzi, Hasan Kaval, Aydın Kârapınar;Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları,Gazi Kitabevi, Mart 2009,s.157-163.

Kaval Hasan, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ekim-2005, s.405.

Akdoğan Nalan, **UMS 12- Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre, Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi**, Muhasebe ve Denetim Bakış, Ocak 2006, Yıl:5, Sayı:17, s.2-18,s.4.

Gökçen Gürbüz, Başak Ataman, Cemal Çakıcı; **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, 2011, s.210-227.

Örten Remzi, Aydın Kârapınar; **Muhasebe Standartları ile Uyumlu Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları**, Gazi Kitabevi,2009, 356-357.

Epstein B.J, A.A Mirza; **Interpretation and Application of International Accounting Standards**, John Wiley & Sons .Inc.,USA,2005,s.482-483

6273 SAYILI KANUNLA ÇEK KANUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Yard. Doç. Dr. H. Ali Dural*

I. Genel Olarak

Son yıllarda ülkemizde temel nitelikteki kanunların yürürlüğe girmesinden kısa bir süre sonra kapsamlı değişikliklere uğraması adeta alışkanlık haline gelmiştir. Bu durumun sebepleri ayrı bir tartışma konusu olmakla birlikte, kamuoyunda, kanun yapma tekniği ve faaliyeti açısından bir özensizliğin söz konusu olduğu yönünde bir algının yerleştiği gözlenmektedir.

Yürürlüğe girmesinden kısa bir süre sonra değişikliğe uğrayan kanunlar kervanına son olarak Çek Kanunu eklenmiştir. Gerçekten 20.12.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5941 sayılı Çek Kanunu¹ (bundan sonraki satırlarda kanun numarası zikredilmeden “Çek Kanunu” olarak anılacaktır), yürürlüğe girmesinden yaklaşık iki yıl geçtikten sonra 6273 sayılı “Çek Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”² (bundan sonraki satırlarda kısaca “6273 sayılı Kanun” olarak anılacaktır) ile kapsamlı değişikliğe uğramıştır. Hemen belirtmek gerekir ki, 6273 sayılı Kanun’un başlığı her ne kadar “Çek Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” olsa da, anılan Kanun’la aynı zamanda yürürlükteki TTK ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek Yeni TTK’da düzenlenen zamanaşımı süresinde de değişiklik yapılmıştır. Bu husus bile kanun yapma faaliyetindeki özensizliğin önemli bir göstergesidir.

6273 sayılı Kanun Tasarısı’nın genel gerekçesinde, yürürlüğe girmesinden kısa sayılabilecek bir süre sonra Çek Kanunu’nda değişiklik yapılmasına ihtiyaç duyulmasının sebebi, son

zamanlarda oldukça sık dile getirilen “ekonomik suça ekonomik ceza verilmesi” ilkesi ve çekten dolayı açılan ceza davalarından dolayı yargının iş yükünün aşırı şekilde ağırlaşması nedeniyle yargılama sürecinin uzun sürmesi bağlamında açıklanmış ve Kanun’un “*karşılıksız çek keşide etme*³ eylemine adli nitelikte bir yaptırım uygulanması nedeniyle yaşanan sıkıntılara çözüm getirmek ve adaletin etkinleştirilmesini, süratli ve verimli çalışmasını sağlamak amacıyla” hazırlandığı vurgulanmıştır. Bu kapsamda karşılıksız çek düzenleyene adli para cezası ve bu cezanın ödenmemesi halinde hapis cezası uygulanmasına yönelik adli yaptırım kaldırılmış ve karşılıksız çek düzenlemek sadece idari yaptırım niteliğindeki “çek düzenleme ve çek hesabı açama yasağı” ile yaptırıma bağlanmıştır (6273 sayılı Kanun m. 3 ile değişik Çek Kanunu m. 5).

6273 sayılı Kanun’un genel gerekçesinde her ne kadar Çek Kanunu’nda değişiklik yapılmasının amacı salt karşılıksız çek düzenleyenin cezai sorumluluğunun kaldırılması ekseninde açıklanmış olsa da, bu amacı aşan ve karşılıksız çek düzenleyenin cezai sorumluluğu ile bir bağlantısı bulunmayan birçok konuda da değişiklik yapılmıştır. Gerçekten, 6273 sayılı Kanun ile karşılıksız

3 Kanun yapma faaliyetindeki özensizliğe bir diğer örnek ise, Çek Kanunu’nda “keşide etmek” yerine “düzenlemek”, “keşideci” yerine “düzenleyen” terimleri kullanılmasına rağmen 6273 sayılı Kanun’un Genel Gerekçesinde “düzenlemek” ve “düzenleyen” terimleri yerine hâlâ “keşide etmek” ve “keşideci” terimlerinin kullanılmaya devam edilmesidir. Çek Kanunu’nda kullanılan “düzenlemek” ve “düzenleyen” terimlerinin eleştirisi için bkz. KENDİGELEN, Abuzer, Çek Kanunu Tasarısı Taslağı’nın Hukuki Açısından Değerlendirilmesi, Çek Hukuku, İstanbul 2004, s. 417.

¹ 20.12.2009 tarih ve 27438 sayılı Resmi Gazete.

² 03.02.2012 tarih ve 28193 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete.

*Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

çek düzenlemek eylemine uygulanacak yaptırımın idari yaptırım olarak yeniden düzenlenmesinin yanısıra, ileri tarihli çeklere, çeke uygulanan zamanaşımı süresine, çekin şekil koşullarına, bankaların sorumluluğuna ilişkin olarak da birçok temel değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliklerin hiçbirine genel gerekçede yer verilmemiş olması, bu konulardaki değişikliklerin gözlerden kaçırılarak gerçekleştirilmeye çalışıldığı izlenimini vermektedir.

Biz bu çalışmamızda, sırasıyla karşılıksız çeke uygulanan yaptırıma, ileri tarihli (vadeli) çeke, muhatap bankanın sorumluluğuna ve zamanaşımı süresine ilişkin 6273 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikleri, eleştirilerimizi de belirtmek suretiyle açıklamaya çalışacağız.

II. Karşılıksız Çeke Uygulanan Yaptırıma İlişkin Değişiklikler

Çek Kanunu m. 5/1 uyarınca, düzenlediği çek hakkında “karşılıksızdır” işlemi yapılan çek hesabı sahibi hakkında hamilin şikayeti üzerine her bir çekle ilgili olarak binbeşyüz güne kadar adli para cezası uygulanması öngörülmüştü. Mahkeme ayrıca çek hesabı açma ve çek düzenleme yasağına, bu yasağın bulunması halinde devamına karar verebilecek idi.

6273 sayılı Kanun m. 3 ile, Çek Kanunu m. 5’in “Ceza Sorumluluğu, Çek Düzenleme ve Çek Hesabı Açma” şeklindeki başlığı, “Çek Düzenleme ve Çek Hesabı Açma Yasağı” olarak değiştirilmiş ve birinci fıkra tamamen değiştirilerek karşılıksız çek düzenleme eylemi, sadece çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı kararı verilmesi şeklinde idari yaptırıma tâbi tutulmuştur. Gerçekten, gayet açık olduğu için hakkında başka bir açıklama yapılması gerekmeyen ve karşılıksız çekin yegâne yaptırımını çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı kararı verilmesi şeklinde düzenleyen Çek Kanunu m. 5/1’in yeni hali aynen aşağıdaki gibidir:

“Üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanunî ibraz süresi içinde ibrazında, çekle ilgili olarak karşılıksızdır işlemi yapılması hâlinde, altı ay içinde hamilin talepte bulunması üzerine, çek hesabı sahibi gerçek veya tüzel kişi hakkında, çekin tahsil için bankaya ibraz edildiği veya çek hesabının açıldığı banka şubesinin bulunduğu yer ya da çek hesabı sahibinin yahut talepte bulunanın yerleşim yeri Cumhuriyet savcısı tarafından, her bir çekle ilgili olarak çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı kararı verilir. Bu fıkra hükmüne göre Çek Düzenleme ve Çek Hesabı Açma Yasağı kararı, karşılıksızdır işlemine tabi tutulan çekin düzenlenmesi suretiyle dolandırıcılık, belgede sahtecilik veya başka bir suçun işlenmesi hâlinde de verilir.”

Bu düzenlemeye paralel olarak Çek Kanunu m. 5’in, çek hesabında karşılığı bulundurmamakla yükümlü olan kişiyi düzenleyen ikinci fıkrası; çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı kararını vermekle yetkili makamı düzenleyen dördüncü fıkrası, kovuşturmayaya yer olmadığına veya davanın düşmesine karar verilmesi halinde çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağının kaldırılmasına ilişkin dokuzuncu fıkrası ve Ceza Muhakemesi Kanunu’nun hangi hükümlerinin uygulanmayacağını düzenleyen onbirinci fıkrası yürürlükten kaldırıldığı gibi, gerçek kişi çek hesabı sahibinin temsilci aracılığıyla çek düzenlemesine ilişkin üçüncü fıkrasındaki⁴ “hukuki ve cezai sorumluluk” ibaresi “hukuki ve idari yaptırım sorumluluğu” olarak kısmî değişikliğe uğramıştır (6273 sayılı Kanun m. 3). Ayrıca Çek Kanunu m. 5/10 hükmü, “Çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı kararına karşı yapılacak başvuru ve itirazlar hakkında, 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun kanun yoluna ilişkin hükümleri uygulanır. Çek Düzenleme ve Çek Hesabı Açma Yasağı kararına karşı yapılan başvurunun kabulü hâlinde, bu kararlar ilgili olarak da sekizinci fıkradaki bildirim ve yayımlanma usulü izlenir” şeklini almıştır.

Çek Kanunu’nun “Etkin Pişmanlık ve Yasak Kararının Kaldırılması” başlığını taşıyan 6. maddesi, karşılıksız çek düzenlemek eylemine getirilen yeni yaptırıma uygun olarak başlığıyla birlikte aynen aşağıdaki gibi tamamen değişikliğe uğramıştır:

“Çek Düzenleme ve Çek Hesabı Açma Yasağının Kaldırılması

MADDE 6- (1) Karşılıksız kalan çek bedelinin, çekin üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanunî ibraz tarihinden itibaren işleyecek 3095 sayılı Kanun’a göre ticarî işlerde temerrüt faiz oranı üzerinden hesaplanacak faizi ile birlikte tamamen ödenmesi hâlinde, çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı Cumhuriyet Savcısı tarafından kaldırılır. Çek Düzenleme Ve Çek Hesabı Açma Yasağının kaldırıldığı, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına 5’inci maddenin sekizinci fıkrasındaki usullere göre bildirilir ve ilân olunur.

(2) Çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı kararının verildiği yer Cumhuriyet başsavcılığına başvurularak talebin geri alınması hâlinde de birinci fıkra hükmü uygulanır.

⁴ Çek Kanunu m. 5/3’de öngörülen düzenlemenin eleştirisi için bkz. DURAL, Halil Ali, 5941 Sayılı Çek Kanunu’na Göre Gerçek Kişilerin Temsilci Aracılığıyla Çek Düzenlemesi ve Gerçek Kişi Tacirin Ticari Mümessilinin Çek Düzenleme Yetkisi, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 2010/1, Prof. Dr. Köksal Bayraktar’a Armağan C.I, Ekim 2011, s. 667-678.

(3) Çek Düzenleme ve Çek Hesabı Açma Yasağı'na ilişkin kayıt, kaydın girildiği tarihten itibaren her hâlde on yıl geçmesiyle Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından resen silinir ve bu işlem ilân olunur."

6273 sayılı Kanun'la karşılık çek düzenleme eylemine ilişkin olarak Çek Kanun'da yapılan bu değişikliklerin, değişiklikten önce başlamış ve devam eden kovuşturma ve soruşturmalara etkisine ilişkin olarak da, 6273 sayılı Kanun m. 6 ile Çek Kanunu'na eklenen Geçici Madde 3/7'de aşağıdaki düzenleme getirilmiştir:

"Bu Kanun hükümlerine göre suç karşılığı uygulanan yaptırım, idarî yaptırıma dönüştürülen fiiller nedeniyle,

a) Soruşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında Cumhuriyet başsavcılığınca,

b) Kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında mahkemece,

idarî yaptırım kararı verilir. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar hakkında Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığınca, Yargıtayın ilgili dairesinde bulunan dosyalar hakkında ise ilgili dairece, bu Kanuna göre işlem yapılmak üzere dava dosyası hükmü veren mahkemeye gönderilir ve bu mahkeme tarafından duruşma yapılmaksızın karar verilir."

III. İleri Tarihli (vadeli) Çeklere İlişkin Değişiklik

Bilindiği üzere çek bir kredi aracı değil, bir ödeme aracıdır ve bu niteliği sebebiyle görüldüğünde ödenir (yürürlükteki TTK. m. 707/1/Yeni TTK. m. 795/1). Çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce muhatap bankaya ibraz edilmesi halinde de bu kural değişmemektedir (yürürlükteki TTK. m.707/2; Yeni TTK. m.795/2). Ancak bu kural, ülkemiz ticari hayatında bir istisnaya dönüşmüş ve ileri tarihli (vadeli) çek düzenlemek teamül halini almıştır. Bunun sonucunda çekin, bononun yerini aldığını ve bir kredi aracı olarak ticaret hayatında kullanıldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Çekin hukuken olmasa bile fiilen bir kredi aracı niteliğine bürünmesi, etkisini ilk defa 5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun"la⁵ göstermiştir. Gerçekten, anılan Kanun'un 18. maddesiyle 3167 sayılı "Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun"la

eklenen "Geçici 2. Madde"yle ekonomik kriz gerekçe gösterilerek, çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce bankaya ibraz edilmesi 31.12.2009 tarihine kadar yasaklanmış,daha sonra bu süre 5941 sayılı Çek Kanunu ile 31.12.2011'e kadar uzatılmıştır.

Bu süre sona ermiş iken, bu defa da 6273 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle Çek Kanunu'na eklenen Geçici Madde 3/5 uyarınca ileri tarihli çeklerin 31.12.2017'ye kadar bankaya ibrazının yasaklandığını görmekteyiz. Bu son düzenlemeden sonra çekin, hiç değilse hukukten bir ödeme aracı olduğundan bahsetmek – en azından 31.12.2017'ye kadar- artık mümkün değildir. Böylece Kanunkoyucu,ticari hayatta hüküm süren çekin özüne ve niteliğine aykırı yanlış uygulamaya yenilerek, çeki tıpkı poliçe ve bono gibi bir kredi aracı olarak kabul etme yönündeki iradesini ortaya koymuştur.

Önce ticari hayattaki uygulamanın, ardından onu izleyen Kanunkoyucu'nun çekin doğasından böyle zorlama bir şekilde ayrılmasını, yürürlükte olan ama bir türlü uygulanamayan; bir diğer ifadeyle "askıda" olup bir gün uygulanmayı bekleyen (!) kanun hükümlerinin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Gerçekten bu garip durumun en güzel örneği Çek Kanunu m. 3/8'dir. Bu hükme göre,"Üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihinden önce ibraz edilen çekin karşılığının Türk Ticaret Kanununun 707 nci maddesi uyarınca kısmen veya tamamen ödenmemiş olması hâlinde, bu çekle ilgili olarak hukukî takip yapılamaz. İleri düzenleme tarihli çekle ilgili olarak hukukî takip yapılabilmesi için, çekin üzerindeki düzenleme tarihine göre kanunî ibraz süresi içinde bankaya ibraz edilmesi ve karşılıksızdır işlemine tabi tutulması şarttır." Ancak, ileri tarihli çeklerin ibrazı 31.12.2017 tarihine kadar yasaklandığı için, Çek Kanunu'nun yürürlükte olan 3/8. maddesinin, bu tarihe kadar uygulanması mümkün değildir. Keza aynı şekilde ileri tarihli çekin de muhatap bankaya ibrazında ödeneceğini düzenleyen yürürlükteki TTK m. 707 /Yeni TTK. m. 795'in uygulanması 31.12.2017 tarihine kadar askıya alınmış bulunmaktadır. Gerek Çek Kanunu m. 3/8, gerek Yeni TTK. m. 795, 31.12.2017 tarihinden sonra uygulanmaya başlanacaktır.

IV. Muhatap Bankanın Sorumluluğuna İlişkin Değişiklikler:

6273 sayılı "Çek Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" un 2/1 maddesi,5941 sayılı Kanun'un 3/3 maddesi uyarınca muhatap

⁵ 28.02.2009 tarih 27155 sayılı (mükerrer) Resmi Gazete

bankanın“ karşılıksızdır” işlemine tâbî tutulan her çek yaprağı için ödemekle yükümlü olduğu 600 TL⁶, 1.000 TL’na yükseltmiştir.

Muhatap bankanın anılan yükümlülüğüne ilişkin değişiklik, salt miktar artırımı ile sınırlı kalmamış, aynı zamanda bankanın bu sorumluluğunun süresi dedüzenlenmiştir. Buna ilişkin birbiriyle bağlantılı üç değişiklik dikkat çekicidir.

Bu değişikliklerden ilki, çekin şekil şartlarına ilişkindir. Gerçekten Çek Kanunu m. 2/7’ye eklenen (d) bendi ile “Çekin basıldığı tarih”in de her çek yaprağında yer alacağı hüküm altına alınmıştır (6273 sayılı Kanun m. 1). Çekin basıldığı tarihin Çek Kanunu m. 2/7’de sayılan şekil şartlarına eklenmesinin sebebini ise 6273 sayılı Kanun’un 2. maddesi ile Çek Kanunu m.3’e eklenen 9. fıkrada bulmaktayız. Bu yeni fıkra göre “Çekin, üzerinde yazılı baskı tarihinden itibaren beş yıl içinde ibraz edilmemesi halinde, muhatap bankanın üçüncü fıkraya göre ödemekle yükümlü olduğu tutara ilişkin sorumluluğu sona erer”. Bu düzenlemeye aşağıda ayrıca değinecek olmakla birlikte, şimdilik, bundan böyle her çek yaprağında bulunması gereken baskı tarihinin tek fonksiyonunun muhatap bankanın Çek Kanunu m. 3/3’den doğan sorumluluğunun sona ereceği tarihi belirlemek olduğunu belirtelim⁷. Çek Kanunu m. 2/9 hükmü gereğince baskı tarihinin bulunmaması, TTK’daki unsurları taşıması kaydı ile, çekin geçerliliğini etkilemeyecektir. Ayrıca, eski çekler geçerlilikleri bu değişiklikten etkilenmeyecektir (6273 sayılı Kanun m. 6 uyarınca Çek Kanunu’na eklenen Geçici Madde 3/3).

Bu aşamada son olarak şunu da belirtelim ki, baskı tarihi içermeyen eski çeklerden dolayı muhatap bankanın Çek Kanunu m.3/3’e göre ödemekle yükümlü olduğu tutara ilişkin sorumluluğu 30.06.2018 tarihinde sona erecektir (6273 sayılı Kanun m. 6 ile Çek Kanunu’na eklenen Geçici Madde 3 / 4).

6 31 Ocak 2012 tarihli ve 28190 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Çek Defterlerinin Baskı Şekline, Bankaların Hamile Ödemekle Yükümlü Olduğu Miktar ile Çek Düzenleme ve Çek Hesabı Açma Yasağı Kararlarının Bildirilmesine ve Duyurulmasına İlişkin Tebliğ (Sayı: 2010/2)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2012/1)” uyarınca 2012 yılı için bu miktar 725 TL’na yükseltilmiş idi.

7 6273 sayılı Kanun’un 6. maddesi uyarınca Çek Kanunu’na eklenen Geçici Madde 3/1’de, T.C. Merkez Bankası’nın bu maddenin yayımı tarihinden itibaren bir ay içinde Çek Kanunu m.2’ye göre bir tebliğ yayımlayacağı ve bankaların bu tebliğe uygun olarak çekin baskı tarihini de içeren yeni çek defterleri bastıracağı düzenlenmiştir. Ayrıca “Bankalar, 31.12.2012 tarihine kadar müşterilerine yeni çek defterlerini verirve ellerindeki çek defterlerini imha ederler.” (6273 sayılı Kanun’un 6. maddesi uyarınca Çek Kanunu’na eklenen Geçici Madde 3/2).

Yukarıda da işaret ettiğimiz üzere 6273 sayılı Kanun’un 2. maddesi ile Çek Kanunu m. 3’e eklenen 9. fıkra ile çekin, üzerinde yazılı baskı tarihinden itibaren beş yıl içinde ibraz edilmemesi halinde, muhatap bankanın üçüncü fıkraya göre ödemekle yükümlü olduğu tutara ilişkin sorumluluğu sona erer. Değişikliğin sebebi 6273 sayılı Kanun’un 2. maddesine ilişkin gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır:

“Öte yandan 5941 sayılı Kanun bankalara ibraz veya iade edilmemiş çek yaprakları için bankaların yükümlülükleri konusunda belirli bir süre sınırı öngörmemiştir. Bundan dolayı, bankalar tarafından bastırılıp müşterilerine verilen çek yaprakları her zaman keşide edilebilmekte ve çek yaprakları bankaya ibraz ya da iade edilmedikleri sürece, banka ile müşterileri arasındaki gayri nakdi kredi ilişkisi süresiz olarak devam etmektedir. Üstelik, bankaya hiçbir şekilde iade edilmediği halde kullanılmayan çek yaprakları sayısı oldukça büyük rakamlara ulaşmıştır. Bu nedenlerle, çekin, üzerinde yazılı baskı tarihinden itibaren beş yıl içinde ibraz edilmemesi halinde, muhatap bankanın ödemekle yükümlü olduğu tutara ilişkin sorumluluğunun sona ereceği yönünden bir düzenleme yapılmıştır.”

Görüldüğü üzere, muhatap banka ve dolayısıyla çek hesabı sahibi lehine getirilen bu düzenleme ile birlikte, muhatap bankanın her çek yaprağı için ödemekle yükümlü olduğu miktara ilişkin sorumluluğu, çekin baskı tarihinden itibaren beş yıl geçmekle sona erecektir. Buna göre, muhatap Banka’nın Çek Kanunu m. 3/3’ten doğan bu yükümlülüğünün doğumu için, çekin üzerinde yazılı baskı tarihinden itibaren beş yıl içerisinde muhatap bankaya ödenmek için ibraz edilmesi ve çekin karşılıksız çıkması gerekmektedir. Baskı tarihinden itibaren beş yıl geçtikten sonra çekin muhatap bankaya ibraz edilmesi ve çekin karşılıksız çıkması halinde hamilin, Çek Kanunu m. 3/3’te öngörülen tutarın ödenmesini talep hakkı bulunmamaktadır. Bu düzenleme uyarınca, 31.12.2017 tarihine kadar çekin üzerindeki düzenlenme tarihinden itibaren muhatap bankaya ibrazının geçerli bir ibrazın sonuçlarını doğurmayacağı dikkate alındığında, çek hamilinin çeki alırken üzerindeki baskı tarihi ile birlikte düzenlenme tarihine de dikkat etmesi gerekmektedir. Zira, ibraz süresi çekin üzerinde yazılı düzenlenme tarihinden itibaren başlayacağından, çekin düzenlenme tarihinin baskı tarihinden itibaren beş yıllık sürenin dolmasından sonraki bir tarih olması halinde çek muhatap bankaya ibraz edildiğinde beş yıllık süre dolmuş olacağından, çekin karşılıksız çıkması durumunda hamil Çek Kanunu m. 3/3’de öngörülen tutarı muhatap bankadan talep edemeyecektir.

Bu aşamada üzerinde durulması gereken husus bu sürenin hukuki niteliğidir. Acaba bu düzenleme ile bir hak düşürücü süre mi yoksa zamanaşımı süresi mi öngörülmüştür? Hükmün lafzında yer alan “sorumluluğu sona erer” şeklindeki ibare ve düzenlemenin amacı birlikte dikkate alındığında, beş yıllık sürenin bir zamanaşımı süresi olmadığı; bir hak düşürücü süre niteliğini taşıdığı kanaatindeyiz. Bunun sonucu olarak somut bir uyuşmazlıkta muhatap banka tarafından ileri sürülmesi dahi beş yıllık sürenin dolduğu hakim tarafından kendiliğinden dikkate alınabilecek ya da beş yıllık süre sona ermiş olmasına rağmen Çek Kanunu m. 3/3’deki tutarı hamile ödeyen muhatap banka, ödediği miktarın sebepsiz zenginleşme hükümleri doğrultusunda iadesini talep edebilecektir⁸.

V. Zamanaşımı Süresine İlişkin Değişiklik

6273 sayılı Kanun’la yapılan önemli değişikliklerden biri de çeke uygulanacak olan zamanaşımı süresine ilişkindir.

Bilindiği üzere, halen yürürlükte olan 6762 sayılı TTK m. 726/1’e göre hamilin, gerek keşideciye gerek ciranta ve diğer çek borçlularına karşı sahip olduğu müracaat hakları ibraz süresinin sonundan itibaren altı ay geçmekle zamanaşımına uğrar. Aynı maddenin ikinci fıkrası uyarınca çek borçlularından birinin diğer bir çek borçlusuna sahip olduğu müracaat hakları da çeki ödediği veya ödeme talebinin kendisine dava yoluyla ileri sürüldüğü tarihten itibaren altı ay geçmekle zamanaşımına uğrar. 6762 sayılı TTK m. 726’daki bu düzenleme 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı yeni TTK’nın 814. maddesinde de aynen korunmuştur.

6273 sayılı Kanun’un 7 ve 8. maddeleriyle 6762 sayılı TTK’nın 726. maddesindeki ve 6102 sayılı yeni TTK’nın 814. maddesindeki “altı ay” ibaresi, “üç yıl” olarak değiştirilmiştir. Böylece çekte zamanaşımı süresi, hem hamilin cirantaya, düzenleyene ve diğer çek borçlularına karşı olan müracaat hakları bakımından, hem de çek borçlularından birinin diğer çek borçlularına karşı sahip olduğu müracaat hakları bakımından üç yıla çıkarılmıştır. Belirtmek gerekir ki, 6273 sayılı Kanun’un Tasarısında zamanaşımı süresine ilişkin

⁸ Kanaatimizce, beş yıllık süre dolmuş olmasına rağmen Çek Kanunu m. 3/3’deki tutarı hamile ödeyen muhatap banka, aynı fıkra düzenlenene gayri nakdi kredi düzenlemesine dayanarak ödediği tutarı çek hesabı sahibinden talep edemez. Böyle bir taleple karşı karşıya kalan çek hesabı sahibi, muhatap bankaya ödeme yapmaktan kaçınabilecektir; zira gerekçede de belirtildiği üzere, beş yıllık sürenin sonunda çek hesabı sahibi ile muhatap banka arasında arasındaki gayri nakdi kredi sözleşmesi de sona ermiş olacaktır.

bir düzenleme bulunmamaktaydı. Bu değişiklik önerisi TBMM Genel Kurulu’nda getirilmiş ve kabul edilmiştir. Çekteki altı aylık zamanaşımı süresinin üç yıla çıkarılmasının gerekçesi ise, çekin artık bir ödeme aracı değil, poliçe ve bono gibi bir kredi aracı olarak düzenlenmesidir. Bu husus, madde gerekçesinde belirtilmemekle birlikte, değişiklik önergesi hakkında TBMM Genel Kurulu’nda yapılan görüşmelerden anlaşılmaktadır⁹.

Bu değişiklik ile birlikte çekte zaman aşımı süresi kısmen poliçe ve bonoya paralel olarak düzenlenmiştir. Gerçekten poliçede kabul eden muhataba karşı yöneltilen talep hakları için zamanaşımı süresi vadeden itibaren üç yıldır (yürürlükteki TTK. m.661/1 /Yeni TTK. m.749/1). Keza bonoda da, bonoyu düzenleyen kimseye karşı yöneltilen talepler vadeden itibaren üç yıl geçmekle zaman aşımına uğrar (TTK. m. 690 yollamasıyla TTK. m. 661/Yeni TTK m. 778 yollamasıyla Yeni TTK m. 749). Buna karşın gerek poliçede gerek bonoda hamilin müracaat borçlularına (örneğin cirantalara) yönelteceği talepler için bir yıllık, bir cirantanın başka bir cirantaya karşı yöneltebileceği talepler için ise altı aylık zamanaşımı süreleri öngörülmüştür. (TTK. m. 661/2 ve 3/Yeni TTK m.749/2 ve 3). Görüldüğü gibi, kambiyo senetlerinde senedin asıl borçlusu dışındaki diğer senet borçlularına karşı yöneltilen talep hakları için öngörülen zamanaşımı süreleri, senedin asıl borçlusu için öngörülen zamanaşımı süresinden çok daha kısadır. Buna karşın, çekte zamanaşımı süresi altı aydan üç yıla çıkarılırken bu husus gözardı edilerek, herhangi bir ayırım yapılmaksızın çekten dolayı borç altına giren tüm kişilere karşı yöneltilen talepler için zamanaşımı süresi üç yıl olarak düzenlenmiştir. Buna göre bir bononun bedelini hamile ödeyen bir ciranta, diğer cirantalara karşı ödediği tutar için ödeme tarihinden itibaren altı ay içinde başvurabilecek iken, çek bedelini hamile ödeyen bir ciranta ödediği tutar için diğer cirantalara üç yıl içinde başvurabilecektir. Oysa ki, poliçe ve bonoyla kredi aracı olmak bakımından aralarında hiçbir fark kalmayan çeke ilişkin zamanaşımı süresinin de, diğer kambiyo senetlerine paralel bir şekilde düzenlenmesi gerekirdi. Artık kredi aracı olduğu Kanun Koyucu tarafından da kabul edilen çeke ilişkin zaman aşımı süresi ile diğer kredi aracı olan kambiyo senetlerine uygulanacak zaman aşımı süreleri arasında bu şekilde bir fark yaratmanın herhangi bir geçerli sebebinin bulunmadığını düşünmekteyiz.

⁹ TBMM 31.01.2012 tarihli 24. Dönem 2. Yasama Yılı 58. Birleşime ait Genel Kurul Tutanağı (http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_g_sd.birlesim_baslangic?P4=21115&P5=H&PAGE1=59&PAGE2=63)

KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN TÜRKİYE FINANSAL RAPORLAMA STANDARDI'NDA (KOBİ TFRS) AMORTİSMAN UYGULAMALARI: KURALLARDAN İLKELERE GEÇİŞ

Yrd. Doç. Dr. A. Fatih Dalkılıç, CIA*
Araş. Gör. Melissa N. Cagle**

ÖZET

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Temmuz 2012'den itibaren uygulamaya girecektir. TTK, KOBİ TFRS'yi devreye sokmakta ve ayrıca tüm şirketlerin bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesini gerektirmektedir. KOBİ TFRS metni tüm dünyada yaklaşık %95 oranında bir kitleyi temsil eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin ihtiyaçları için hazırlanmıştır. Mevcut muhasebe sistemimiz ile yeni standart seti arasında birçok noktada önemli farklılıklar bulunmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının bu yeni sistemin getirdiği ilke bazlı yaklaşıma kısa sürede uyum göstermeleri önem arz etmektedir. Bu temel farklılıklardan biri de amortisman hesaplamaları ile ilgili uygulamalardır. Çalışmanın amacı VUK ile uygulanan sıkı kurallardan KOBİ TFRS'nin öngördüğü ilkelere değişim gösteren amortismanla ilgili noktaları açıklamaktır. Bu doğrultuda amortismanın ertelenmiş vergi etkisi, hurda (artık değer) kavramı, yararlı ömrün belirlenmesi ve değiştirilmesi, amortisman yöntemi seçimi ve değiştirilmesi ve kıst amortisman uygulaması gibi belli başlı konular ele alınmış ve gerekli yerlerde örneklendirmeler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: KOBİ TFRS, amortisman, ticaret kanunu Depreciation in the scope of IFRS for SMEs: From Rules Based Approach to Principle Based Approach

ABSTRACT

The Turkish Commercial Code No. 6102 will come into effect on July 1, 2012 and will not only put forth IFRS for SMEs but will also require every company to be audited by an independent auditor. IFRS for SMEs was prepared to meet the needs of small and medium-sized businesses, which has an audience of approximately 95% worldwide. There are important differences between the existing accounting system and the new standard set and its imperative that accountants quickly adapt to this new policy-driven system. One of the fundamental differences is about depreciation practices. The purpose of the study is to go over these practices and explain the shift from the rules-based Tax Code towards the IFRS for SMEs. In this respect, subjects such as the effect of depreciation in deferred income tax, the concept of salvage value, useful life identification and alteration, selection and modification of depreciation and pro-rata depreciation are analyzed and illustrated.

Key Words: IFRS for SMEs, depreciation, commercial code

* Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi fatih.dalkilic@deu.edu.tr

** Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi melissa.cagle@deu.edu.tr

1. Giriş

Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK), ülkemiz muhasebe meslek mensuplarının iş modelini ciddi şekilde değiştirecek düzenlemeleri beraberinde getirmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Temmuz 2012'den itibaren uygulamaya girecektir. TTK, öncelikle KOBİ TFRS'yi devreye sokmakta ve ayrıca tüm şirketlerin bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesini gerektirmektedir. KOBİ TFRS sayesinde Akdoğan' a (2010) göre özellikle gelişmekte olan KOBİ'ler uluslararası ortamda kendini gösterebilecektir. Ayrıca KOBİ TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolar, işletmenin tüm taraflarına doğru, anlaşılır ve şeffaf bilgi sunacak, uluslararası sermaye piyasalarında Türk işletmelerinin finansal tabloları geçerlilik kazanacaktır (Yalkın vd. 2007). KOBİ TFRS'ye geçiş Dalkılıç ve Limoncuoğlu'na (2011) göre teknik bir değişiklikten çok daha fazlasını ifade etmektedir. **TTK ile gelen süreçte muhasebe meslek mensupları esasında "kültürel" bir devrim yaşamaktadır¹.**

Dünyadaki muhasebe uygulamalarına bakıldığında ülkelerin raporlama standartları ile vergi standartlarının farklı olduğu görülmektedir. Vergi politik bir araç olup amacı belli bir vergi gelirini oluşturacak kuralları düzenlemektir. Finansal raporlama ise işletmenin "ekonomik gerçekliğini" göstermeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda her ikisinin farklı kural, yöntem ve uygulamalar getirmesi doğaldır.

Ülkemizde KOBİ'lerde finansal raporlama uygulamaları değerlendirildiğinde, KOBİ'lerin muhasebeye genel yaklaşımının vergi muhasebesi esaslı olduğu görülmektedir. KOBİ'ler geleneksel muhasebe uygulamalarında teknolojik imkanlardan çok fazla yararlanamamakta, muhasebe alanında da nitelikli işgücü sorunu yaşamakta, sağlıklı bir iç kontrol sistemi ve finansal raporlama ortamı yaratmada sıkıntılar yaşamaktadırlar (Deloitte, 2007).

Ülkemiz açısından bakıldığında asıl sorun vergi kurallarının ve tek düzen hesap sisteminin muhasebenin özü kabul edilmesi, tüm muhasebe öğretilerinin ve mesleğe girişin bu kurallar baz alınarak düzenleniyor oluşudur. Meslek mensupları yasal mevzuat gereklilikleri içerisinde boğulmuş; muhasebe teorisinin gerekliliklerinden uzaklaşmışlardır; örneğin meslek mensuplarının önemli bir kısmı muhasebe teorisinde "temel finansal tablolar" arasında sayılan

nakit akış tablosunu hiç bilmemektedirler. Bunun sebebi olarak da VUK tarafından nakit akış tablosu istenmediğini sebep olarak göstermektedirler². Yeni TTK kapsamında uygulanacak olan KOBİ TFRS bu anlamda muhasebe meslek mensuplarının iş alanını da genişletmektedir.

VUK	KOBİ TFRS	DENETİM
VUK'A GÖRE TABLO VE BEYANNAME HAZIRLAMAK	KOBİ TFRS'YE GÖRE FİNANSAL TABLO HAZIRLAMAK	KOBİ TFRS'YE GÖRE HAZIRLANAN TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNİ YAPMAK

Şekil 1: Yeni TTK Sonrası Muhasebecinin İş Alanları

KOBİ TFRS 230 sayfa ve 35 bölümden oluşmaktadır. Standardın temel özellikleri tam set UFRS ile karşılaştırma bağlamında aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özkan, 2010):

- Standarda KOBİ'ler ile ilgili olmayan konular dahil edilmemiştir.
- Tam set UFRS'lerde çeşitli muhasebe politikalarının seçilmesine izin verilmekteyken, KOBİ'ler için UFRS'de uygulanması daha kolay olan muhasebe politikaları önerilmektedir.
- Tam set UFRS'lerde yer verilen varlık, borç, gelir ve giderlerin tanınması ve ölçülmesi ile ilgili birçok ilke basitleştirilmiştir.
- KOBİ'ler için UFRS, tam set UFRS'lere göre daha az açıklama gerektirmektedir.
- KOBİ'ler için UFRS'nin yazım dili itibarıyla tam set UFRS'ye göre daha kolay anlaşılır olmasına dikkat edilmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) standart setini hazırlanırken, ulusal otoritelerin yaptığı gibi bir takım niceliksel faktörlere (çalışan sayısı, satış cirosu, varlıkları vs.) bakılarak işletmeler sınıflandırılmamış, kapsama alınacak işletmeler, "kamuya hesap verme yükümlülüğünün" olup olmamasına göre değerlendirilmiştir (Şensoy ve Perek, 2010: 51). Bu nedenle, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler, sermaye piyasası araçları borsada işlem gören veya kotasyon başvurusunda bulunan

¹ Çalışma içerisinde dikkat çekilmek istenen ve yazarların yorumunu içeren bazı kısımlar koyu ve italik olarak yazılmıştır.

² Bahsi geçen izlenimler TÜROMB tarafından gerçekleştirilen ve tüm SMMM'lerin zorunlu olarak katıldığı KOBİ TFRS eğitimlerinin İzmir' de gerçekleştirilen oturumlarında dile getirilen görüşlerden derlenmiştir.

işletmeler, güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına varlıklarını muhafaza eden işletmeler, bankalar, sigorta şirketleri, aracı kuruluşlar, bireysel emeklilik şirketleri, yatırım fonları, yatırım bankaları KOBİ TFRS kapsamı dışında kalırlar (Akdoğan, 2010). **Ülkeler kendi kuralları çerçevesinde hangi işletmenin KOBİ olup olmadığına karar verirler; ülkemizde de hâlihazırda otoriteden böyle bir kapsam tanımı beklenmektedir. Yukarıda açıklanan “kamuya hesap verme yükümlülüğü” bulunan işletmeler ise kanımızca hiçbir ülkede ve hiçbir şekilde bu standart setine tabi tutulamazlar. Kısaca özetlemek gerekirse UMSK yerel otoriteyi kapsama kimi alması gerektiği konusunda serbest bırakmış fakat alınmaması gerekenler konusunda ise kesin kuralı koymuştur.**

2. Amortisman

KOBİ TFRS içerisinde 44 kez amortisman ifadesi kullanılmaktadır. Latince'den Fransızca'ya geçen ve azar azar yok etme anlamındaki “a mortir” kelimesinden dilimize yerleşmiş olan amortisman kavramı; işletme tarafından gerek mal ve hizmet kullanımı, gerekse diğer işletme fonksiyonlarında yararlanmak üzere elde tutulan ve bir yıldan fazla kullanılması düşünülen maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi duran varlıklar için katılan maliyetlerin hizmet ömrüne yayılması gereği ile ortaya çıkmıştır (Kabataş, 2011). Amortisman bir maddi duran varlığın maliyetinin, bu varlığın ekonomik ömrü içinde, “sistemli ve anlamlı” bir yöntemle kullanıldığı dönemlere dağıtılarak giderleştirilmesidir (Erdamar ve Basık, 2003).

Genel bir kavram olarak isimlendirilen amortisman, duran varlıkların türüne göre Tablo 2'de gösterildiği üzere farklı terimlerle ifade edilmektedir. Duran varlığın türüne göre farklı terimler kullanılmasına rağmen, bu terimlerin özü birbirinden farklı olmayıp; söz konusu terimler, duran varlıkların maliyetinden tükenen kısmı ifade etmektedir (Özkan, 2003).

Tablo 1
Amortisman Kavramı

Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
↓	↓	↓
Amortisman	İtfa	Tükenme Payı

KOBİ TFRS 17.16 uyarınca maddi duran varlık kaleminin önemli parçaları ekonomik faydaların tüketiminde önemli ölçüde farklı yapılara sahipse, varlığın başlangıç maliyeti varlığın önemli parçalarına dağıtılır ve her bir parça kendi yararlı ömrü boyunca ayrı olarak amortismanına tabi tutulur. Diğer varlıklar kendi faydalı ömürleri boyunca tek bir varlık olarak amortismanına tabi tutulur. Bu konuda VUK'da benzer bir durum bulunmamaktadır. Ayrıca standart uyarınca arazi dolgusunda (toprak doldurmak için) kullanılan alanlar ve ocaklar gibi bazı istisnalar dışında, araziler, sınırsız yararlı ömre sahip olmaları nedeniyle amortismanına tabi tutulmaz.

Örnek 1³: İşletme, 1 Ocak 2001 tarihinde bir adet ağır iş makinesini 600.000 TL'ye edinmiştir. Makine eşit değerde üç parçadan oluşmaktadır: (i) sabit parçalar – yönetim sabit parçaların kalıntı değerini sıfır ve faydalı ömrünü 25 yıl olarak tahmin etmektedir; (ii) hareketli parçalar – yönetim hareketli parçaların kalıntı değerini sıfır ve faydalı ömrünü beş yıl olarak tahmin etmektedir ve (iii) temel iskeleti – yönetim temel iskeletinin kalıntı değerini sıfır ve faydalı ömrünü 25 yıl olarak tahmin etmektedir. Yönetim ayrıca doğrusal amortisman yönteminin, makinenin tüm parçalarının gelecekteki ekonomik yararlarının işletme tarafından beklenen tüketim modelini yansıtacak bir amortisman yöntemi olduğunu düşünmektedir. Amortismala ilgili olarak işletme nasıl bir politika izlemelidir?

Çözüm: İşletmenin, ilk muhasebeleştirdiği 600.000 TL'yi makinenin üç parçasına dağıtması gerekmektedir. Ancak sabit parçalar ve temel iskelet aynı faydalı ömre sahip olduğu için amortisman giderinin belirlenmesinde birlikte gruplandırılabilir ve doğrusal amortisman yöntemine göre amortismanına tabi tutulmalıdır. Maliyetin üçte biri (yani 200.000 TL) hareketli parçalara dağıtılacaktır ve maliyetin üçte ikisi (yani 400.000 TL) temel iskelet ve sabit parçalara birlikte dağıtılacaktır.

3. Hurda (artık değer) Kavramı

KOBİ TFRS içerisinde değinilen, varlıkla ilgili olarak amortismanına tabi tutar tanımı yapılırken “bir varlığın maliyetinden veya (finansal tablolarda) maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder” denilerek bu tanıma dahil edilen hurda değer kavramı VUK'da yer almamaktadır. Diğer

3 IASC Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs (version 2010-1) sayfa 13 Örnek 18'den yararlanılmıştır.

bir ifadeyle mevcut sistem hurda değeri her şart altında sıfır olarak kabul etmektedir. Ayrıca hurda değer standardın terimler sözlüğü kısmında "bir varlığın kalıntı değeri işletmenin, varlığın halihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olsa idi, bu varlığı elden çıkarmasından cari olarak elde edeceği tahmin edilen tutardan, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır" şeklinde tanımlanmaktadır.

4. Yararlı Ömrün Belirlenmesi ve Değiştirilmesi

Amortisman hesaplamasında kullanılmak üzere varlığın yararlı ömrünü belirleme noktasında KOBİ TFRS'de bazı faktörler sıralanmaktadır ;

- (a) Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım, varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- (b) Varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere dayanan beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma.
- (c) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- (d) İlgili kiralama işlemlerinin geçerliliğinin sona ereceği tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Yukarıda sıralanan faktörler dikkate alındığında KOBİ TFRS'nin işletmeleri tamamen kendi iş modellerini ve kullanım şekillerini dikkate alarak yararlı ömür belirlemeye yönlendirdiği görülmektedir. **Yararlı ömür belirleme tamamen muhasebecinin mesleki yargısına bırakılmıştır.** Mevcut sistemde ise hatırlanacağı üzere mükellefler amortisman tabi ekonomik değerlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde ekonomik değerlerin faydalı ömürleri dikkate alınır, şeklinde bir uygulama mevcuttur⁴. VUK Genel Tebliği'nde sektörel sınıflamalar yapılmış, her bir sektör için de her tür iktisadi kıymetin yararlı ömrü belirlenmiştir. Kısacası yararlı ömrü vergi otoritesi belirlemektedir.

KOBİ TFRS'ye göre amortisman hesaplama bir tahmindir ve tahminlerin tutmaması; gözden geçirilmesi; değiştirilmesi de doğaldır. Bu noktada belirlenen yararlı ömür izleyen dönemlerde değiştirilebilir. Standart amortismanı tahmin olarak nitelendirdiğinden değişikliğin daha önceki tablolara yansıtılmasına gerek yoktur. Değişikliğe karar verildiği tarihten itibaren ileriye dönük olarak uygulanır.

KOBİ TFRS Bölüm 17 Paragraf 19 bu paralelede açıklamalar içermektedir; bir varlığın nasıl kullanıldığının değişmesi, önemli ölçüde beklenilmeyen aşınma ve yıpranma, teknolojik ilerleme ve piyasa fiyatlarındaki değişiklikler en güncel yıllık raporlama tarihinden bu yana varlığın kalıntı değerinin veya yararlı ömrünün değiştiğinin göstergesi olabilir. Bu tür göstergeler söz konusu olduğunda önceki tahminler gözden geçirilir ve mevcut beklentiler farklı ise kalıntı değer, amortisman yöntemi veya faydalı ömür değiştirilir. Kalıntı değerdeki, amortisman yöntemindeki veya yararlı ömürdeki değişiklik, 10.15- 10.18 paragrafları uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Örnek 2⁵: Fenerium A.Ş. 1 Ocak 2001 tarihinde bir makineyi 500.000 TL karşılığında edinmiştir. Yönetim makinenin yararlı ömrünü 20 yıl ve kalıntı değerini sıfır olarak tahmin etmektedir. Yönetim ayrıca doğrusal amortisman yönteminin, makinenin gelecekteki ekonomik yararlarının işletme tarafından beklenen tüketim modelini yansıttığını düşünmektedir. Yönetimin makineye ilişkin değerlendirmesi işletmenin 31 Aralık 2005 tarihinde sona eren hesap döneminde değişmiştir. İşletme makinenin yararlı ömrünü (edinim tarihinden itibaren) 25 yıl ve kalıntı değerini 100.000 TL olarak tahmin etmektedir. Yönetim, doğrusal amortisman yönteminin hala makinenin gelecekteki ekonomik yararlarının işletme tarafından beklenen tüketim modelini yansıttığını düşünmektedir. İşletme, 31 Aralık 2005 tarihinde sona eren dönemde makineye ilişkin tahminlerindeki değişiklikleri nasıl muhasebeleştirmelidir?

Çözüm: Fenerium, makineyi aldığı anda 20 yıl ve sıfır kalıntı değer belirlemişti. 2005 yılına gelindiğinde ise makine alındığında 25 yıl ve 100.000 TL kalıntı değer belirleseydik şeklinde bir yaklaşım ortaya çıkmıştır. Halihazırda mevcut defter değeri 4 yıllık amortisman dikkate alındığında (2001,2002,2003 ve 2004) 400.000 TL olarak

⁴ 5024 Sayılı Kanun'la VUK'un amortisman yöntemleriyle ilgili değişen 315. maddesi

⁵ IASC Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs (version 2010-1) sayfa 15 Örnek 20'den yararlanılmıştır.

izlenmektedir. Fenerium en baştan 25 yıl diyebilseydi şimdi kalan ömür 21 yıl olacaktı; o halde bu süreyi şimdi baz olarak kullanabilir. Ayrıca şimdi 100.000 TL'lik hurda değeri de hesaba katabilir. 2005 yılı amortisman tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$(400.000-100.000)/21= 14.286 \text{ TL}$$

Genel Üretim Gideri	14.286
Birikmiş Amortismanlar	14.286

5. Amortisman Yöntemi Seçimi ve Değiştirilmesi

Ülkemizde vergi uygulamaları açısından amortisman hesaplama yöntemleri VUK'un 315.-318. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda amortisman yöntemleri şu şekilde sıralanmıştır:

- (1) Normal Amortisman Yöntemi
- (2) Azalan Bakiyeler Yöntemi
- (3) Madenlerde Amortisman
- (4) Fevkalade Amortisman Yöntemi

KOBİ TFRS'de ise 3 adet amortisman yöntemi sıralanmaktadır:

- (1) Doğrusal Amortisman Yöntemi
- (2) Azalan Bakiyeler Yöntemi
- (3) Üretim Miktarına Bağlı Amortisman Yöntemi

Örnek 3⁶: Beyazdiş A.Ş. diş protezleri üretmektedir. Ürün dağıtımında kullanmak üzere 13.000 TL değerinde bir kamyonet satın almıştır. Kamyonetin hurda değeri 1.000 TL olarak tahmin edilmektedir. Yararlı ömür 5 yıl olarak belirlenmiş; ayrıca kilometre bazında da 100.000 km ömrü olduğu kanısına varılmıştır. Beyazdiş A.Ş. KOBİ TFRS'de tanımlanan her 3 yönteme göre nasıl bir amortisman ayırma hesaplaması yapar?

Çözüm:

Üretim Miktarına Göre Amortisman Yöntemi					
Yıl	Hesaplama			Yıl sonu	
	Kullanım Miktarı	Maliyet/Kapasite	Yıllık Amortisman Gideri	Birikmiş Amortisman	Defter Değeri
2012	15.000	0,12	1.800 TL	1.800 TL	11.200* TL
2013	30.000	0,12	3.600 TL	5.400 TL	7.600 TL
2014	20.000	0,12	2.400 TL	7.800 TL	5.200 TL
2015	25.000	0,12	3.000 TL	10.800 TL	2.200 TL
2016	10.000	0,12	1.200 TL	12.000 TL	1.000 TL
* (13.000 TL -1800 TL)					

Doğrusal Yöntem					
Yıl	Hesaplama		Yıllık Amortisman Gideri	Yıl sonu	
	Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Tutarı		Birikmiş Amortisman	Defter Değeri
2012	12.000	% 20	2.400 TL	2.400 TL	10.600* TL
2013	12.000	% 20	2.400 TL	4.800 TL	8.200 TL
2014	12.000	% 20	2.400 TL	7.200 TL	5.800 TL
2015	12.000	% 20	2.400 TL	9.600 TL	3.400 TL
2016	12.000	% 20	2.400 TL	12.000 TL	1.000 TL
* (13.000 TL -2.400 TL)					

Azalan Bakiyeler Yöntemi					
Yıl	Hesaplama		Yıllık Amortisman Gideri	Yıl sonu	
	Defter Değeri (D.B.)	Amortisman Tutarı		Birikmiş Amortisman	Defter Değeri
2012	13.000	% 40	5.200 TL	5.200 TL	7.800 TL
2013	7.800	% 40	3.120 TL	8.320 TL	4.680 TL
2014	4.680	% 40	1.872 TL	10.192 TL	2.808 TL
2015	2.808	% 40	1.123 TL	11.315 TL	1.685 TL
2016	1.685	% 40	685* TL	12.000 TL	1.000 TL
* Hurda değere ulaşmak için 674 (1.685 x %40) yuvarlanarak 685 yapılmıştır.					

6 Örneğin tasarlanmasında Weygandt, J.J., Kimmel, P.D., Kieso, D.E. (2011) "Financial Accounting" Wiley Publishing'den yararlanılmıştır.

Yöntemler incelendiğinde “Üretim Miktarına Bağlı Amortisman Yöntemi” nin ülkemizde karşılığının olmadığı görülmektedir. Bu yöntemde varlığın kapasitesi yıl olarak değil çıktı miktarı dikkate alınarak belirlenir ve üretim miktarına göre amortisman ayrılır. Sadece bu yöntemin varlığı altında bir iktisadi kıymete ait amortisman miktarı bir dönem için sıfır olabilmektedir. Bunun dışında varlık kayıtlardan çıkarılmadığı sürece amortisman ayrılır. Amortisman yönetmi seçilirken VUK’a göre işletmeler serbesttir. Örneğin; hızlandırılmış amortisman yöntemi olarak da adlandırılan azalan kalıntılar-bakiyeler yöntemi VUK mükerrer 315. maddede; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi ekonomik değerlerini, azalan kalıntılar-bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi ile yok edebilirler, şeklinde düzenlenmiştir. Seçim ihtiyaridir; KOBİ TFRS’de ise bu noktada “Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak bir amortisman yöntemi seçilir.” şeklinde bir ifade mevcuttur. Bahsi geçen amortisman yöntemlerinin etkisi örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

Amortisman yönteminin değiştirilmesi konusunda da VUK ve KOBİ TFRS arasında önemli ölçüde farklar bulunmaktadır. VUK mükerrer madde 320’ye göre⁷:

- İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün oluşturan değerler için normal veya azalan kalıntılar yöntemi ile amortisman yöntemlerinden yalnız birisi uygulanabilir.
- Bir ekonomik değer üzerinden normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu yöntemden dönülemez.
- Bir ekonomik değer üzerinden azalan kalıntılar yöntemine göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra normal amortisman yöntemine geçilebilir. Bu şekilde yöntem değiştirenler durumu beyannamelelerinde veya bilançoların eklerinde (dipnotlarında) belirtmek zorundadırlar.
- Kabul edilen yeni yöntem bu bildirimin yapıldığı beyannamenin ilgili olduğu dönemden itibaren dikkate alınır. Bu takdirde henüz amorti edilmemiş-yok edilmemiş tutar, kalan amortisman süresinde eşit olarak yok edilir.

VUK normalden azalan yönteme geçişe izin vermemekte fakat azalan yöntemden normal yönteme geçişe izin vermektedir. KOBİ TFRS ise bu noktada madde 17.23 uyarınca “varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının öngörülen tüketim şeklinde son yıllık raporlama döneminden bu yana önemli bir değişiklik olduğuna dair bir gösterge olması durumunda, mevcut amortisman yöntemi gözden geçirilir ve mevcut beklentiler değişmişse amortisman yöntemi yeni tüketim şeklini yansıtacak şekilde” değiştirilir hükmü yer almaktadır. **KOBİ TFRS yöntemler arasında geçiş konusunda herhangi bir kısıtlama getirmemektedir.**

Örnek 4⁸: ABC işletmesi, 1 Ocak 2001 tarihinde bir makineyi 500.000 TL karşılığında edinmiştir. Yönetim, makinenin kalıntı değerini sıfır olarak tahmin etmektedir. Yönetim ayrıca %8 oranı ile hesaplanan azalan bakiyeler yönteminin varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının işletme tarafından beklenen tüketim modelini yansıttığını düşünmektedir. İşletmenin 31 Aralık 2005 tarihinde sona eren dönemde makineye ilişkin değerlendirmesi değişmiştir. Yönetim artık yıllık %6 oranlı doğrusal amortisman yönteminin, varlığın gelecekte kalan ekonomik yararlarının işletme tarafından beklenen tüketim modelini daha iyi yansıttığını düşünmektedir. İşletme, 31 Aralık 2005 tarihinde sona eren dönemde makineye ilişkin tahminlerindeki değişiklikleri nasıl muhasebeleştirmelidir?

Çözüm: 2005 yılı için amortisman yeni tahmine göre ayrılmalıdır. Bundan önce makineyle ilgili 4 yıl boyunca (2001,2002,2003 ve 2004) amortisman ayrılmıştır. Örnek incelendiğinde ABC işletmesinin 2001 yılında yararlı ömrü 25 yıl kabul ettiği; azalan bakiyeleri tercih ederek %8 oranını kullanarak tablo hazırladığı görülmektedir.

Bu durumda 2005 yılında amortisman ayrılmadan önce makinenin defter değeri 358.196 TL olarak görülmektedir.

Yıl	Hesaplama		Yıl sonu		
	Defter Değeri (D.B.)	Amortisman Tutarı	Yıllık Amortisman Gideri	Birikmiş Amortisman	Defter Değeri
2001	500.000	% 8	40.000 TL	40.000 TL	460.000 TL
2002	460.000	% 8	36.800 TL	76.800 TL	423.200 TL
2003	423.200	% 8	33.856 TL	110.656 TL	389.344 TL
2004	389.344	% 8	31.147 TL	141.803 TL	358.196 TL

⁷ 205 Sayılı Kanunun 20. maddesiyle eklenen madde

⁸ IASC Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs (version 2010-1) sayfa 19 örnek 28’den yararlanılmıştır.

Yeni tahmin uygulandığında 2005 yılı için ayrılacak amortisman tutarı bulunur:

$$358.196 \times \%6 = 21.492 \text{ TL}$$

Genel Üretim Gideri	21.492
Birikmiş Amortismanlar	21.492

VUK madde 317'ye göre; amortisman tabi olup yangın, deprem, su basması gibi afetler sonucunda değerini tamamen veya kısmen kaybeden; yeni buluşlar dolayısıyla teknik verim ve değerleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz bir duruma gelen; zorunlu ve çok fazla çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan menkul ve gayrimenkullerde haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların görüşleri alınmak koşuluyla Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin kapsamına göre ayrı ayrı belli edilen **"Fevkalade Ekonomik ve Teknik Amortisman Oranları"** uygulanır". KOBİ TFRS'de bu şekilde bir "fevkalade" tanımı yapılmamış; işletmelere eğer maruz kalırlarsa bu tarz "fevkalade" durumları kendi belirleme ve tablolara yansıtma inisiyatifi verilmiştir.

Örnek 5: AFD işletmesi yeni bir makine ve ekipman parkı satın almıştır. Üretici firma, önerdiği bakımlar yapıldığı takdirde parkın teknik olarak 15 yıl ömrü olduğu bilgisini vermiştir. AFD yaptığı değerlendirmeler sonunda düzenli olarak bakım yapamayacağına karar vermiştir. Bu durumda park 9 yıl içinde kullanılamaz hale gelecektir. AFD işletmesi amortisman hesaplarırken faydalı ömrü kaç yıl almalıdır?

Çözüm: Parkın yararlı ömrü 9 yıldır. Fiili durum işletmenin düzenli bakım yapmaması olduğundan, düzenli bakım yapıldığı takdirde cihazın ömrünün 15 yıla uzaması gerçeği faydalı ömrün belirlenmesinde etkili değildir.

Örnek 6: SYD A.Ş. cep telefonu üretmektedir. Yeni bir inovasyon gerçekleştirerek patentini almış ve yeni teknoloji cep telefonu modelini üretmek için özel bir otomasyonlu makine inşa etmiştir. Kullandığı makinenin 8 yıl üretim yapabilmesi beklenmektedir.

SYD A.Ş. 3 yıl üretim yaptıktan sonra rakip firmaların da patent yasası gereği yeni modeli üretme hakkı kazanacak olması, cep telefonu piyasasının hızlı sirkülasyonu gibi nedenlerle stratejik olarak

3 yıl sonra yeni modelin üretimini durdurmayı ve makineyi başka alanda kullanamayacak oluşu nedeniyle hurdaya ayırmayı düşünmektedir. SYD A.Ş. amortisman hesaplarırken faydalı ömrü kaç yıl almalıdır?

Çözüm: otomasyonlu makinenin yararlı ömrü 3 yıldır. SYD A.Ş.'nin 3 yıl sonra makinenin kullanımını durdurmayı düşünmesi durumunda, makinenin teknik olarak 8 yıllık kullanım için uygun olması gerçeği, faydalı ömrün belirlenmesinde etkili değildir. **Örnek 1'de işletmenin bakım-onarım tarzı ile fiziken makinein ömrünü kısaltmasına vurgu yapılmıştır; Örnek 2 dikkate alındığında; fiziki bir durum olmadan, sadece işletmenin üretim-pazarlama stratejilerinin amortisman hesaplamaları konusunda belirleyici olduğu vurgulanmaktadır.**

Örnek 7: Temiz-Deniz A.Ş. deniz tabanına kablo döşeyen özel bir cihaza sahiptir. Cihaz, işletmenin sahip olduğu gemiler tarafından özel bir sistemle çekilerek kullanılmaktadır. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, doğal çevreyi koruma açısından cihazın 20.000 km kablo döşedikten sonra hurdaya ayrılmasını ve özel birtakım prosedürler kapsamında imhasını zorunlu kılmaktadır. Temiz-Deniz A.Ş. cihazın 20.000 km kablo kapasitesine 4 yıl içinde ulaşmasını beklemektedir. Bu süre sonunda cihaz devre dışı bırakılacaktır. Temiz-Deniz A.Ş. cihazın amortismanını hesaplamada hangi yöntemi seçmelidir?

Çözüm: Cihazın amortismanında kullanmak için muhtemelen en uygun amortisman yöntemi üretim miktarı yöntemidir. Bu yöntem varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının işletme tarafından beklenen tüketim modelini yansıtmaktadır. Bu yöntem uygulanırken cihazın maliyetinin 1/20.000'i döşenen 1 km kablunun maliyetine eklenecektir. Temiz-Deniz A.Ş. kapasiteye 4 yılda ulaşılacağını düşünmektedir fakat kullanımın dönemden döneme farklılık göstermesi durumunda doğrusal amortisman yöntemi makinenin gelecekteki ekonomik yararlarının işletme tarafından beklenen tüketim yöntemini yansıtmayacaktır. Örnek 3'de vurgulanmak istenen şudur: **işletmeler amortisman yöntemi seçmede serbest değildirler; istedikleri yöntemle göre uygulama yapamazlar. Seçim yaparken gelecekteki ekonomik yararları nasıl tüketeceklerine bakarak, bunu yansıtmaları bakımından en uygun yöntemi seçmelidirler.**

6. Kısıt Amortisman Uygulaması

VUK'un 320. Maddesinde kıst amortismanından bahsedilmekte ve uygulama binek otomobiller ile sınırlandırılmaktadır. İşletmeye kayıtlı binek otomobiller aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman hesaplanmakta, ilk yıldan hesaplanmayan tutar ise son yılın amortisman tutarına ilave edilmektedir. Kıst amortisman uygulaması, bir amortisman yöntemi olmayıp aktife kayıtlı binek otomobiller için normal veya azalan kalanlar üzerinden amortisman yöntemleri içerisinde yapılan özel bir uygulamadır.

KOBİ TFRS'de kıst amortisman diye özel bir tanımlama yoktur; tüm amortisman ayırma prensipleri altında kıst mantığıyla çalışmaktadır. Amortisman aylık değil istenirse günlük olarak dahi dikkate alınabilir. Elitaş vd. (2009)' a göre VUK'da binek otomobiller için geçerli olan kıst amortisman uygulaması ile UFRS (dolayısıyla KOBİ TFRS) içinde yer alan anlayış arasında farklılık bulunmaktadır. VUK'daki uygulamada faaliyet ömrü yine yıl olarak ele alınmakta, standartlarda ise ay hesabı tam anlamıyla uygulanmaktadır. Şöyle ki; VUK'a göre ilk yılda hesaplanmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilirken, standarda göre ilk yıldan kalan aylara ait hesaplanmayan amortisman tutarı, son tam yıldan sonraki yılın ilgili ayları için kayda alınır (Elitaş vd. 2009).

7. Amortismanın Ertelenmiş Vergi Etkisi

Vergi otoritesinin birtakım gelir ve giderleri hiçbir zaman kabul etmeyecek oluşu, birtakım gelir ve giderleri ise KOBİ TFRS'ye göre farklı bir muhasebe döneminde kabul etmesi, bazı varlık ve yükümlülükler için KOBİ TFRS'den farklı değerlendirme ilkesi benimsemesi, ticari kar ile matrahın farklı olması sonucunu doğurmaktadır⁹. Bu farklılığın sebebi hiçbir zaman kapanmayacak olan sürekli fark ise; vergi etkisi de finansal tablolarda raporlanmaz. Farklılığın sebebi zamanla kapanacak olan geçici farklar ise, bunların vergi etkisi bilançoda ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak raporlanırken, gelir tablosunda da ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak raporlanır.

9 Ertelenmiş vergi ile amortisman ilişkisi ayrıntılı bilgi için bkz. "Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlaması, Ayça Zeynep Süer ve Yiğit Bora Şenyiğit Mali Çözüm 2006 Sayı: 74 ss. 199-213."

Tablo 2

Amortisman Hesaplamaları			
Yıl	Amortisman Gideri (Vergi Mevzuatı)	Amortisman Gideri (KOBİ TFRS)	Fark
2009	90.000	120.000	30.000
2010	90.000	120.000	30.000
2011	90.000	75.000	(15.000)
2012	90.000	75.000	(15.000)
2013	90.000	75.000	(15.000)
2014	90.000	75.000	(15.000)
	540.000	540.000	-0-

Örnek 8: 2009 yılı başında Kobimus A.Ş. 540.000 TL değerinde MDV satın almıştır. KOBİ TFRS çerçevesinde üretim miktarına göre amortisman yöntemini kullanan şirket, vergi mevzuatına göre normal amortisman yöntemini kullanmakta ve faydalı ömrü 6 yıl olarak kabul etmektedir. Kobimus A.Ş.'nin amortisman gideri ile ilgili hesaplamaları Tablo 2'de özetlenmektedir.

Çözüm: Gelir veya giderlerin bir raporlama döneminde kapsamlı gelire veya özkaynağa yansıtılması söz konusu iken başka bir dönemde vergiye tabi kara yansıtılması nedeniyle, bu kalemlerin ilk muhasebeleştirilmelerinin ardından defter değerleri ile vergiye esas değerleri arasında farkların ortaya çıktığı durumlarda geçici fark ortaya çıkar (KOBİ TFRS 29/14). Kobimus A.Ş.'nin 6 yıl boyunca raporladığı amortisman gideri her iki tablo setinde de 540.000 TL olarak karşımıza çıkmaktadır. Fakat farklı amortisman yöntemlerine bağlı olarak 2009 ve 2010 yıllarında KOBİ TFRS tablosunda yer alan amortisman gideri, VUK tablosunda yer alan amortisman giderine göre her 2 yılda da 30.000 TL fazla olmaktadır. Bu fark geçicidir; bu doğrultuda dikkate edilirse izleyen 4 yıl boyunca da her yıl tam tersi yönde 15.000 TL farklılık ortaya çıkmaktadır. Vergi oranını % 20 kabul edersek, 2009 yılında 30.000 TL farkın % 20'si kadar yani; 6.000 TL tutarında bir vergi farkı oluşmaktadır. Bu fark şu şekilde kayda alınacaktır;

Vergi Gideri	6.000
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	6.000

Bu fark gelecek yıllarda vergi idaresine raporlanarak ödenecek; fakat ödendiği dönemin vergi giderine eklenmek yerine yukarıdaki yevmiye kaydı ile oluşturulan “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” hesabından mahsup edilecektir. Bu sayede muhasebenin temel varsayımlarından “tahakkuk esası” da gerçekleştirilmiş olacaktır.

8. Atıl Varlıkların Amortismanı

KOBİ TFRS Bölüm 13 Paragraf 9’da genel üretim maliyetlerinin dağıtımından bahsedilmektedir. Bu doğrultuda standarda göre sabit genel üretim maliyetleri dönüştürme maliyetlerine, üretim faaliyetlerinin normal kapasitesi esas alınarak dağıtılır. Standartta normal kapasite, planlanan bakım onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı şeklinde tanımlanmaktadır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, söz konusu üretim düzeyi normal kapasite olarak düşünülebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Normalin üstünde üretim gerçekleşen dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer; böylece stoklar maliyetin üzerinde değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır. Vergi mevzuatımızca esas alınan tam maliyet yöntemine göre, sadece çalışmanın hiç olmadığı dönem ve kısımlara ait giderler (boş işçilikler de dahil) hesap planımızda bulunan “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabına aktarılırken, KOBİ TFRS’de esas alınan normal maliyet yönteminde ara verme ve kapasite düşüklüğü nedeni ile oluşan sabit giderler söz konusu hesaba aktarılabilmektedir (Öz ve Bozdemir, 2010).

KOBİ TFRS uyarınca finansal tablo dipnotlarında amortismanla ilgili olarak şu açıklamalar yapılır:

- Kullanılan amortisman yöntemleri
- Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları
- Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı

9. Sonuç

Çalışmamız içerisinde ele alınan noktalar Ataman’a (2004) paralel şekilde özetlenebilir. VUK ile standarttaki düzenlemeler karşılaştırıldığında aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmaktadır (Ataman, 2004: 10):

- Her ikisinde de duran varlıkların amortismanında faydalı ömürleri esas alınmaktadır. Fakat varlıkların faydalı ömrünü belirleyecek merciler birbirinden farklıdır. Standartta ,faydalı ömrün tespiti işletmelere bırakılırken, VUK’da ilgili düzenlemede bu tespit Maliyet Bakanlığının yetkisine verilmiştir.
- Standartta, varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün dönemler itibariyle revizyona tabi tutulması ve tahmin edilen faydalı ömürdeki değişikliğin, yapıldığı dönem ve sonrasına uygulanması gerektiği ifade edilirken, VUK’da bu hususa ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.
- Standartta hurda değer kavramı açıklanmış ve tahminine ilişkin bir takım esaslar belirlenmiştir. VUK’da ise hurda değere ilişkin bir düzenleme getirilmemiştir.

KOBİ’lerin dünya ekonomisindeki paylarının büyüklüğü ve üstlendikleri rolün önemi yadsınamaz bir gerçektir. UMSK’nın sadece bu işletmelerin ihtiyaçlarını hedefleyen bir standart seti hazırlamış olması da muhasebe dünyasının KOBİ’ler konusundaki hassasiyetinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir (Dalkılıç, 2011). Bu standart seti kuşkusuz ülkemiz KOBİ’leri için de oldukça yararlı olacaktır. **Çalışma içerisinde ele alınan ilke bazlı amortisman yaklaşımının da KOBİ’ler için performansı doğru ölçme anlamında geniş faydalar sağlayacağı düşünülmektedir.** KOBİ’lerin tüm bu gelişmeleri takip ederek etkinlik ve verimliliklerini artırmaları kuşkusuz ülke ekonomisinin gelişmesine katkıda bulunacaktır. Bu doğrultuda KOBİ TFRS’nin benimsenmesi küçük ve orta büyüklükteki işletmelere aşağıdaki avantajları sağlayacaktır (Poroy ve Sipahi, 2007: 33):

- KOBİ’lerin finansal bilgi karşılaştırılabilirlik düzeyini ya ulusal ya da uluslararası anlamda yoluna koyacaktır,
 - Finansal tablo konsolidasyonunu kolaylaştıracaktır,
 - KOBİ’lerin uluslararası piyasalara erişmelerine yardımcı olacaktır,
- işletmelerin kredi notuna pozitif etkide bulunacak ve kredi kuruluşlarıyla ilişkileri güçlendirecektir,

- Tedarikçilerin alıcılarından istediği sağlıklı finansal yapı sağlamaktır.

Kaynakça

Akdoğan, N. (2010) "KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı", Muhasebe ve Denetim Bakış, Ocak 2010.

Ataman A., B. (2004) "Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler Ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması", Mali Çözüm Sayı: 67

Dalkılıç, A.F. (2011) "Muhasebe Bakış Açısıyla KOBİ'lerin Sorunları ve Çözüm Önerileri", Denge, 42-48 pp.

Dalkılıç, A F., Limoncuoğlu S.A. (2011). "Investigation of footnote disclosures related to ongoing court processes: Cases from Istanbul Stock Exchange", African Journal of Business Management Vol. 5(29), ss. 11580-11588.

Deloitte (2007). KOBİ'ler için UFRS taslağı ve Türkiye'de uygulanabilirliği ile ilgili düşünceler, Deloitte, 2007.

Elitaş C., Akyüz Y., Bulca H. (2009) "Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması" Mali Çözüm Sayı: 94 ss. 17-31.

Erdamar, C., Basık, F.O. (2003). "Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi" Dönence, İstanbul, 2003, s. 81.

IASC Foundation (2010). "Training Material for the IFRS for SMEs" (version 2010-1).

Kahatas Y (2011) "Serbest Meslek Kazancları Açısından Reseri

Sermayede Amortisman (Beyin Amortismanı)" Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, YIL 2011, Cilt XXX, Sayı 1, ss. 283-299

Özkan, S., (2010) "KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı'na Genel Bakış", Adana 1. Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu

Özkan, A., (2003). "Dönen Varlık/Duran Varlık Ayırımına Farklı Bir Yaklaşım Üzerine Düşünceler", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C.5, S.4, ss.103-111.

Öz, Y. Bozdemir, E. (2010) "Boş Zaman İşçilik Maliyetlerinin Ortaya Çıkış Nedenleri, Muhasebeleştirilmesi Ve Vergi Matrahı Üzerindeki Etkisi" Atatürk Üniversitesi SBE Dergisi Sayı 10, No 2.

Poroy, A.A., Sipahi, B. (2007). International Financial Reporting Standards X for Small And Medium Sized Entities And The Turkish Case, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 62-4: 32- 48.

Süer, A.Z., Şenyiğit Y.B. (2006) "Amortisman Uygulamasının Ertelemiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlaması" Mali Çözüm Sayı: 74 ss. 199-213.

Şensoy, N., Perek, A. A., (2010) "KOBİ'ler İçin Uluslar arası Finansal Raporlama Standardı ve Vergi Usul Kanundaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 2010-2, ss. 47-73

Weygandt, J.J., Kimmel, P.D., Kieso, D.E., (2011) "Financial Accounting" Wiley Publishing

Yalkın, Y. K., Demir V., Demir D., (2006) "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartları'nın Gelişimi", 17. World Congress Of Accountants, Mali Çözüm Dergisi Özel Sayı.

SOSYAL GÜVENLİK SORUNUNA ALTERNATİF ÇÖZÜM OLAN BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Yrd. Doç. Dr. Rozi MİZRAHİ*
Yrd. Doç. Dr. Hakan ARACI*

ÖZET

Günümüz dünyasında sosyal güvenlik kavramı son derece büyük önem taşımaktadır. İnsanlar çalışma hayatları boyunca elde ettikleri yaşam standartlarını yaşlılıklarında ya da emekliliklerinde de devam ettirmek istemektedirler. İnsanların daha güvenli bir yaşam sürebilmeleri için kurulan sosyal güvenlik sistemleri, önceleri amaca uygun şekilde çalışırken özellikle 20. yüzyılın sonlarında ciddi sorunlarla karşılaşmıştır. Emeklilerin hayat standartlarını yükseltmek için sosyal güvenlik sistemlerinde reform ihtiyacı doğmuştur. Bu nedenle dünyada yeni sosyal güvenlik sistemleri ortaya çıkmıştır. Bu çalışmada öncelikle Dünyadaki ve Türkiye'deki bireysel emeklilik sistemi kısaca anlatılmaktadır. Çalışmanın araştırma bölümünde ise uygulanan bir anket çalışmasının sonuçlarına yer verilmektedir. Anket çalışması ile katılımcıların bireysel emeklilik sistemine karşı tutumları ve sistemden beklentileri ortaya konularak bu tutumların katılımcıların demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediği, hipotezlerle test edilmiş ve araştırma sonuçlarına dayanarak sistemi daha etkin bir şekilde işler hale getirecek birtakım önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Bireysel Emeklilik Sistemi, Sosyal Güvenlik, Özel Emeklilik Fonları.

* Muğla Üniversitesi, Milas Sıtkı Koçman MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü selin@mu.edu.tr

** Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi kavala35@hotmail.com

1.Giriş

Günümüzde gerek demografik yapıda gerekse küreselleşmeyle birlikte uluslararası finansman ve sermaye piyasalarında yaşanan değişimler, mevcut sosyal güvenlik sisteminin artık yetersiz kaldığını ortaya koymuştur. Sosyal güvenlik sisteminin tamamlayıcısı olarak bireysel emeklilik sistemi ortaya çıkmıştır. Dünyada bireysel emeklilik uygulamaları 1981'de Şili'de doğmuştur. Türkiye'de Ekim 2003 itibarıyla 07.10.2001 tarihinde yürürlüğe giren 4632 Sayılı Kanun çerçevesinde bireysel emeklilik sistemi faaliyete geçmiştir.

Bireysel emeklilik; bireylerin emekliliğe yönelik tasarruflarını arttırmak ve emeklilikte ek gelir sağlamak amacıyla kurulmuş, özel şirketlerce yönetilen prim esaslı bir sistemdir. Türkiye'de ortaya çıkış amacı mevcut sosyal güvenlik sistemin yetersiz kalmasıdır.

Bu çalışmada Dünyada ve Türkiye'de bireysel emeklilik sistemi kısaca açıklandıktan sonra ülkemizde bireysel emeklilik sisteminin işleyişindeki birtakım eksiklikler göz önüne konularak sistemin daha iyi işler duruma gelmesi için önerilerde bulunmaktadır.

2. Dünyada Bireysel Emeklilik Sistemi

18. yüzyıldan itibaren dünyada "sosyal devlet" kavramı kabul görmeye başlamış ve devletlerin temel görevlerinden biri haline gelmiştir. 20. yüzyıl başlarından itibaren terim olarak kullanılmaya başlanan "Sosyal güvenlik" terimi ise, bireylerin kendi iradeleri dışında tehlikeye uğramaları durumunda koruma garantisi veren bir sistem, örgütlenme, ihtiyaç, dayanışma ve devletin hizmet aracı olarak kabul edilmektedir. Bu sistemin finansmanı ise dağıtım modeline dayanmaktadır. Dağıtım modeli, belirli bir dönem içerisinde toplanan gelirlerin aynı dönem içerisinde harcamalarda kullanılması esasına dayanmaktadır. Faaliyete geçtiği ilk dönemlerde, aylık alan pasif üyelerin sayı ve oranının az, prim ödeyen aktif üyelerin ise fazla olması nedeniyle gelirlerin giderlerden yüksek gerçekleşmesi kısmi bir rezerv oluşmasına imkan vermiştir. Uygulanmaya başladığı sıralarda iyi bir sistem olan dağıtım modeli, zamanla ülke ekonomileri için büyük bir sorun haline gelmeye başlamıştır (Gülhan, 2007, 31).

Günümüzde gelişmiş olsun gelişmekte olsun tüm dünyada sosyal güvenlik rejimleri kriz içerisine girmiştir. Nüfusun yaşlanması, sağlık hizmetlerinin maliyetlerindeki artış, ekonomik dalgalanmalar, işsizlik, enflasyon gibi nedenler hemen her ülkede sosyal sigorta kurumlarını sıkıntı içine sokmuştur (Ergenekon, 2000, 183).

Bu nedenler artık ülkelerde sosyal güvenlik sistemlerinin devletin garantisi altında ve onun yönetiminde işleyen tek boyutlu yönetimini yetersiz kılmaktadır. Dünyanın çeşitli ülkelerinde bireylerin çalışırken sahip oldukları hayat standartlarını emeklilik hayatlarında da devam ettirebilmeleri amacıyla bireysel emeklilik planları hayata geçirilmektedir (Egemen, 2003, 42).

Günümüzde dünyada mevcut sosyal güvenlik sistemlerine bakıldığında,

1. Zorunlu katılım ve belirlenmiş maaş esasına dayalı kamu sosyal güvenlik kurumlarının oluşturduğu sosyal güvenlik sistemleri,
2. İşyeri bazlı maaş esaslı fona dayalı emeklilik sistemlerinin oluşturduğu sosyal güvenlik sistemleri,
3. Gönüllü katılıma ve fona dayalı özel emeklilik sistemlerinin oluşturduğu sosyal güvenlik sistemleri olmak üzere üç basamaklıdır.

Bireysel emeklilik sistemi, sistemin üçüncü basamağını oluşturmaktadır. Bu sistem bireylerin emekliliğe yönelik gönüllü katkılarından oluşan ve tamamıyla bireysel hesaplarda takip edilen fonlu sistemlerdir. Dünyanın çeşitli ülkelerinde özel emeklilik fonu, özel emeklilik sigortası, bireysel emeklilik hesabı, süper emeklilik planı v.b çeşitli adlar altında düzenlenen bu planların ortak özelliği, insanlara emeklilik dönemindeki gelirlerini takviye edecek ikinci bir gelir kaynağı sağlamaktır (Ergenekon, 2000, 183).

3. Türkiye'de Bireysel Emeklilik Sistemi

Türkiye'de sosyal sigorta sistemlerinin çeşitli nedenlerle maruz kaldığı krizler ve dünyadaki çok ayaklı emeklilik sistem oluşumları, ülkemizde de benzer nitelikteki yapılanmalarda etkili olmuştur. Özel emeklilik yaklaşımları çerçevesinde işçi ve işveren sendikaları, meslek kuruluşları ve siyasi partiler başta olmak üzere portföy yöneticileri, hayat sigorta şirketleri ve akademisyenlerin görüşlerine başvurulmuştur. 2001 yılında ILO uzmanlarına "Sosyal Güvenlik Reformu Projesi " hazırlanmıştır. Proje raporunu değerlendiren sosyal taraflar, seçenekler arasında gönüllülük esasına dayalı özel emeklilik modelini daha uygulanabilir olarak görmüş ve bu doğrultuda çok ayaklı bir emeklilik sisteminin oluşturulmasını benimsemişlerdir (Alper, 2002, 15). Başta Maliye Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı ve SPK olmak üzere ilgili tüm kesimlerin görüş ve önerilerinin değerlendirildiği

ortak bir metin olan "Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu" Ekim 2001 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yapılan mevzuat çalışmaları ile sistemin uygulanabilmesi için gerekli olan hukuki ve idari çerçeve çizilerek 2003 yılından itibaren emeklilik şirketleri faaliyete geçmiştir.(<http://bireyselmevki.gov.tr/tarihce.htm>, Erişim T. 26.06.2010).

Türkiye'de bireysel emeklilik sisteminin uygulanmaya konulmasındaki amaç uygulanmakta olan sosyal güvenlik sisteminin yetersizliğinin ve kişilerin emekliliklerinde meydana gelen gelir kayıplarının bir ölçüde azalmasını sağlamaktır. Bireysel emeklilik sistemine geçiş ile birlikte sosyal güvenlik sisteminin tamamlanmasına katkı sağlanması amaçlanmaktadır (Çelik, 2002, 2).

3.1. Türkiye'de Bireysel Emeklilik Sisteminin İşleyişi

Bireysel emeklilik sisteminde kurumsal yapının en üstünde Bireysel Emeklilik Danışma Kurulu (BEDK) bulunmaktadır. BEDK, bireysel emeklilik sistemi ile ilgili politikaları belirlemek, hayata geçirilmesi ile ilgili gerekli önlemler konusunda önerilerde bulunmak ve mevzuat düzenlemeleri konusunda tavsiye niteliğinde karar almakla görevlidir. BEDK; Hazine Müsteşarlığının başkanlığında Maliye Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı ve SPK tarafından görevlendirilecek en az genel müdür seviyesindeki birer temsilciden oluşmaktadır(4632 sayılı Bireysel Emeklilik Sistemi ve Yatırım Sistemi Kanunu, Md.3).

Bireysel emeklilik sisteminin işleyişine ilişkin esaslar, 4632 sayılı kanun ve bu kanuna bağlı olarak çıkarılan yönetmelikler ile düzenlenmiştir. Emeklilik şirketleri, yönetim ve koordinasyon şirketi özelliğine sahiptir. Emeklilik şirketi, sisteme girmek isteyen katılımcının ortalama gelir düzeyini, risk profilini, önceliklerini, ihtiyaçlarını ve emeklilik dönemi ile ilgili beklentilerini göz önüne alarak bireye en uygun planı hazırlar. Katılımcı sunulan planı kabul ederse emeklilik sözleşmesi başvuru formunu doldurup imzalar ve ilk katkı payını öder. Böylece katılımcı ile emeklilik şirketi arasında emeklilik sözleşmesi kurulmuş olur. Sözleşmenin yürürlüğe girmesi ile katılımcı adına bireysel emeklilik sisteminde bulunduğu sürece ödediği katkı payları seçilen emeklilik yatırım fonlarında portföy yöneticisi tarafından değerlendirilir (Önal, 2001, 107).

Katılımcılar ile emeklilik şirketleri arasında aracılık yapan bireysel emeklilik araçları; katılımcılara, üçüncü kişi ve kuruluşlara karşı, gerçeğe aykırı, yanıltıcı ve aldatıcı beyanlarda bulunamaz(4632 sayılı Bireysel Emeklilik Sistemi ve Yatırım Sistemi Kanunu, Md.10).

Aksi takdirde idari para cezasına çarptırılmaktadır (4632 sayılı Bireysel Emeklilik Sistemi ve Yatırım Sistemi Kanunu, Md.22).

4632 sayılı Bireysel Emeklilik Sistemi ve Yatırım Sistemi Kanunu'nda Bireysel Emeklilik Sisteminin özellikleri aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

- Bireysel emeklilik sistemi mevcut kamu emeklilik sistemlerinin alternatifi değil tamamlayıcıdır.
- 18 yaşını doldurmuş ve kanuni olarak medeni haklarını kullanma ehliyetine sahip olan herkes bu sisteme dahil olabilmektedir.
- Sistem gönüllülük esasına dayalı olup, sisteme dahil olmak kişinin kendi isteğine bağlıdır.
- Bireysel katkıların oluşturulacak belirli fonlarda değerlendirilmesi esasına dayanmaktadır.
- Fonlar profesyonel fon yönetim şirketlerince değerlendirilir.
- Sistemden emekli olabilmek için 10 yıl sisteme düzenli ödeme yapılması yanında 56 yaşında olmak gerekmektedir.
- Emekliliğe hak kazanan katılımcı, isterse birikimlerini toplu olarak alabilmekte, isterse yıllık gelir sözleşmesi çerçevesinde düzenli maaş olarak isterse de bir kısmını toplu geri kalanını maaş olarak alabilmektedirler.
- Emeklilik maaşları yıllık, altı aylık, üç aylık ya da aylık olarak alınabilmektedir.
- Katılımcılar istedikleri zaman sistemden ayrılabilen, yatırdıkları katkı paylarını ve kazanılmış nemalarını alabilmektedirler.
- Katılımcılar bir yıllarını doldurma şartı ile başka bir emeklilik şirketine yatırımları aktarabilmektedirler.
- Katılımcılar gerekli gördükleri hallerde plan ya da fon dağılımlarını yılda dört kez değiştirebilme hakkına sahiptirler (Ergenekon, 1998, 27).

3.2. Türkiye'de Bireysel Emeklilik Sisteminin Finansman Kaynakları

Bireysel emeklilik sisteminin finansmanı, katılımcı tarafından ödenen katkı payı ödemeleri ile yine katılımcı tarafından karşılanan gider ödemeleri ve gider kesintileri ile karşılanmaktadır.

Sisteme kendi isteği ile katılan bireylerin katkı payı ödemesi zorunlu, kendisine bağımlı çalışan adına işverenin katkıda bulunması ise gönüllüdür. İşverenlerin katkıda bulunmasına ilişkin 4632 Sayılı Kanun'da bir düzenleme mevcut olmamakla birlikte, vergi muafiyetlerine ilişkin yapılan düzenlemelerde işveren katkısının teşvik edildiği görülmektedir. İşverenin söz konusu katkı payı ödemesi, bireysel iş akitlerine veya toplu iş sözleşmesine koyulacak hükümlerle düzenlenebilmektedir.

Emeklilik şirketleri, sisteme yeni katılımcı sağlanmasına yönelik reklam, ürün geliştirme, altyapı yatırımları, diğer pazarlama faaliyetleri nedeniyle yapacakları masrafların karşılanması için katılımcının bireysel emeklilik sistemine ilk kez katılması sırasında veya yeni bir bireysel emeklilik hesabı açtırması halinde giriş aidatı alabilmektedir (Aydın, 2008, 33).

Bireysel emeklilik hesabına ödenen katkı payları üzerinden en fazla %8 oranını aşmamak kaydıyla yönetim gideri kesintisi yapılabilmektedir.

Bireysel emeklilik sistemi katılımcısının diğer bir gider ödemesi, fon net varlık değeri üzerinden hesaplanan günlük en fazla %0,01 oranındaki fon işletim gideri kesintisidir. Söz konusu oran yıllık %3,7 kadar olup, fon işletim gideri kesintisi katılımcının emeklilik fonu toplam net varlığı üzerinden yapılmaktadır.

Emeklilik şirketlerinin giriş aidatı, yönetim gideri kesintileri ve fon işletim gideri kesintilerini emeklilik sözleşmesinde açık olarak belirtmesi; söz konusu gider ödemelerinde ve gider kesintilerinde değişiklik yapabilmesi için emeklilik sözleşmesinde aksine hüküm bulunmaması ve değişikliği Hazine Müsteşarlığı tarafından onaylanması; varsa yapılan bir değişikliğin, ilgili katılımcılara en geç on iş günü içerisinde bildirilmesi gerekmektedir (Sönmez, 2008, 35).

3.3. Türkiye'de Bireysel Emeklilik Sisteminin Vergi Düzenlemeleri

Bireysel emeklilik sisteminde katılımı teşvik etmek ve emekliliğe hak kazanmadan sistemden çıkmayı caydırmak için birtakım vergi düzenlemeleri yapılmıştır. Buna göre ücretli çalışanlar, kendi hesapları veya eşi ve çocukları için ödedikleri ve indirim konusu yapılabilecek prim, aidat ve katkıların toplamını, ödendiği ayda elde edilen brüt ücretin %10'unu ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarı kadar olan kısmını vergi matrahlarından indirebilmektedir (Sönmez, 2008, 49).

İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, ödemenin yapıldığı aydaki çalışanın brüt ücretinin azami %10'u kadar veya yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmayacak şekilde işverenlerin kurumlar vergisi matrahından indirilebilmektedir.

Emeklilik şirketleri tarafından kurulacak emeklilik yatırım fonlarının kazançları, kurumlar vergisinin ve gelir vergisi ödemesine tabi olmadığından, katılımcılar emeklilik yatırım fonlarına katkı yapmak suretiyle diğer fonlardan elde edecekleri gelirden daha fazla gelir elde edebilme imkanına sahip olmaktadır (Aydın, 2008, 57).

Sistemden emeklilik hakkı kazananlar ile vefat, maluliyet ve tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin %25'i gelir vergisinden muaf tutulmaktadır.

3.4. Türkiye'de Bireysel Emeklilik Sisteminin Sorunları

Bireysel emeklilik sisteminde katılımcıya ödeyeceği katkı miktarına göre bir emekli aylığı tahsis edilmektedir. Sisteme katılımın teşvik edilebilmesi için, katılımcının emekli aylığına temel olacak bir düzenleme yapılmalıdır. Bu düzenleme, kamu emeklilik sistemlerine eş değerde ödenmiş katkı paylarının karşılığı olarak ödenecek emekli aylıklarından az olmayacak miktarı garanti eden bir hüküm getirmelidir. Böyle bir düzenleme ile bireysel emeklilik sistemi, katılımcılar için daha cazip ve güvenilir hale gelecektir (Şen, 2001, 53).

Ülkemizde bireysel emeklilik sisteminin işleyişinde ekonomik amaçlar sosyal amaçlardan daha ağırlıklı ve öncelikli bir yer tutmaktadır. Devlete ve borsaya kaynak sağlamak öncelikli amaçtır. Bunun sonucu olarak da sistem daha yüksek prim ödeme gücüne sahip, belirli gelir seviyesi üzerindeki kişilere yönelik olmaktadır. Ayrıca ülkemizde güçlü bir mali piyasanın henüz oluşmamış olması ve yaşanan ekonomik kriz, emeklilik fonları üzerindeki riski arttırmaktadır.

Bireysel emeklilik sisteminde katılımcının vefat etmesi durumunda lehdarının, sürekli iş göremezlik durumunda ise kendisinin hesabında oluşan birikimleri talep edebilmesi Bireysel Emeklilik Kanunu'nun 6. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak katılımcının etkin korunmasının sağlanabilmesi için sakatlık sigortasının da devreye sokulması gerekmektedir. Sistemin katılımcılara sunduğu hizmetler arasında, özel hayat sigortası şirketlerinden alınan sakatlık sigortası poliçesi de yer almalıdır. Emeklilik şirketleri,

topladığı primlerden belirli bir kısmıyla üyelerini hayat sigortası şirketleri ile yaptıkları bir sözleşme çerçevesinde sakatlık riskine karşı sigorta ettirmelidirler(Şen, 2001, 98).

4. Alan Araştırması

4.1. Araştırmanın Amacı ve Materyali

Bu çalışmanın amacı, bireylerin bireysel emeklilik sistemine karşı tutumlarını ve beklentileri ortaya koymak bu tutumlarının katılımcıların cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim durumu ve mesleki deneyim değişkenlerine göre farklılık gösterip göstermediğini hipotezlerle test etmektir. Bu amaçla İzmir ilinde faaliyet gösteren KOBİ’lerde çalışanlara anket çalışması uygulanmıştır. Zaman ve bütçe kısıtı nedeniyle veriler sadece anket yöntemiyle toplanmış olup mülakat, gözlem v.b. teknikler kullanılmamıştır. İnternet aracılığıyla gönderilen 300’ün üzerinde ankettan ancak 100 tanesi istenilen nitelikte doldurularak geri dönmüştür. Katılımın düşük gerçekleşmesinin çalışanların bu konuya duysız kalmalarından çok iş yoğunluğu ve zaman kısıtından kaynaklandığı düşünülmektedir. İleri ki aşamalarda bu çalışmanın kapsamının genişletilecek ve mail yolu ile daha geniş kitlelere ulaşılması planlanmaktadır.

4.2. Araştırmanın Hipotezleri

Katılımcıların toplam tutum puanlarının cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim ve gelir düzeyi değişkenlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığı aşağıdaki hipotezler yardımıyla test edilmiştir.

Hipotez 1 : Katılımcıların bireysel emeklilik sistemine dahil olma isteği cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir(H₁).

Hipotez 2 : Katılımcıların bireysel emeklilik sistemine dahil olma isteği yaşına göre farklılık göstermektedir(H₂).

Hipotez 3 : Katılımcıların bireysel emeklilik sistemine dahil olma isteği medeni durumlarına göre farklılık göstermektedir(H₃).

Hipotez 4 : Katılımcıların bireysel emeklilik sistemine dahil olma isteği eğitim düzeylerine göre farklılık göstermektedir(H₄).

Hipotez 5 : Katılımcıların bireysel emeklilik sistemine dahil olma isteği gelir düzeyine göre farklılık göstermektedir(H₅).

4.3. Araştırma Yöntemi

Anketimiz üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin sorular yer almaktadır. İkinci

bölümde katılımcıların bireysel emeklilik sistemine dahil olma isteklerinde rol oynayabilecek faktörler sorgulanmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise katılımcıların sistemden beklentileri hakkında açık uçlu bir soru sorulmuştur. İkinci bölümde yer alan sorulara verilen cevaplarda “Kesinlikle İstiyorum” seçeneği için 4 puan, “İstiyorum” seçeneği için 3 puan, “Kararsızım” seçeneği için 2 puan, “İstemiyorum” seçeneği için 1 puan, “Kesinlikle İstemiyorum” seçeneği için 0 puan verilmiştir. Böylece katılımcıların anket yoluyla ifade ettikleri bilgiler derecelendirme ölçeği kullanılarak sayısalştırılmıştır. Anketler aracılığıyla toplanan veriler SPSS 16.0 for Windows bilgisayar programı kullanılarak analiz edilmiş ve sonuçlar tablolaştırılmıştır. Katılımcıların toplam tutum puanlarının cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim ve gelir düzeyi değişkenleri bakımından karşılaştırılmasında ki-kare testi kullanılmıştır.

4.4. Araştırma Bulguları

Anket sonuçlarına göre araştırmaya katılanların demografik özelliklerine ilişkin bilgiler ve hipotez testlerinin sonuçları tablolar halinde gösterilmiştir.

4.4.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Bu bölümde anket katılımcılarının cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim düzeyi ve gelir düzeyine ilişkin veriler tablolaştırılmıştır.

Tablo 4.1. Katılımcıların Cinsiyet, Yaş ve Medeni Durum Değişkenlerine Göre Dağılımı

Demografik Özellikler	Kadın		Erkek	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Katılımcıların Cinsiyetlerine göre Dağılımı				
Cinsiyet	45	45,0	55	55,0
Katılımcıların Yaş Gruplarına göre Dağılımı				
20-30	10	22,2	3	5,5
31-40	30	66,7	25	45,5
41-50	5	11,1	24	43,6
51 ve üzeri	-	-	3	5,5
Toplam	45	100,0	55	100,0
Katılımcıların Medeni Durumlarına göre Dağılımı				
Evli	36	80,0	52	94,5
Bekar	9	20,0	3	5,5
Toplam	45	100,0	55	100,0

Ankete katılan 100 katılımcıdan 45’inin kadın 55’inin erkek olduğu görülmektedir. Kadın ve erkek katılımcı sayısının en fazla olduğu yaş grubu 31-40 yaş arasıdır. Kadın çalışanların %80’inin, erkeklerin ise % 94,5 inin evli olduğu görülmektedir.

Tablo 4.2. Katılımcıların Eğitim ve Gelir Düzeyi Değişkenlerine Göre Dağılımı

Katılımcıların Eğitim Düzeylerine göre Dağılımı				
Demografik Özellikler	Kadın		Erkek	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Lise	2	4,4	6	10,9
Önlisans	15	33,3	5	9,1
Lisans	26	57,8	37	67,3
Lisansüstü	2	4,4	7	12,7
Toplam	45	100,0	55	100,0
Katılımcıların Gelir Düzeylerine göre Dağılımı				
1.000-2.000 TL	11	24,4	4	7,3
2.001 – 3.000 TL	14	31,1	16	29,1
3.001 – 4.000 TL	11	24,4	9	16,4
4.001 – 5.000 TL	6	13,3	11	20,0
5.001 TL ve üzeri	3	6,7	15	27,3
Toplam	45	100,0	55	100,0

Kadın ve erkek katılımcıların çoğunluğunun lisans ve lisansüstü eğitim düzeyinde olduğu görülmektedir. Ankete katılan kadın çalışanların erkeklere göre daha az gelire sahip oldukları görülmektedir.

4.4.2. Hipotez Testi Sonuçları

Bu bölümde hipotezlere ilişkin ki-kare testi sonuçları tablolar halinde verilmiştir.

Tablo 4.3 Bireysel Emeklilik Sistemine Katılma Konusundaki Tutumları Ölçen Ki-Kare Testleri Tablosu

Varsayımlar	Sd	Ki-Kare Değerleri		Sonuç
		Tablo	Hesaplanan	
Katılımcıların bireysel emeklilik sistemine dahil olma isteği cinsiyetlerine göre farklılık göstermemektedir.	2	5,99	11,570	H0Red
Katılımcıların bireysel emeklilik sistemine dahil olma isteği yaşına göre farklılık göstermemektedir.	2	5,99	3,697	H0 Kabul

Katılımcıların bireysel emeklilik sistemine dahil olma isteği medeni durumlarına göre farklılık göstermemektedir.	2	5,99	5,775	H0 Kabul
Katılımcıların bireysel emeklilik sistemine dahil olma isteği eğitim düzeylerine göre farklılık göstermemektedir.	4	9,49	14,753	H0Red
Katılımcıların bireysel emeklilik sistemine dahil olma isteği gelir düzeyine göre farklılık göstermemektedir.	2	5,99	12,288	H0Red

4.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Katılımcıların bireysel emeklilik sistemine dahil olma isteklerinin demografik değişkenlere göre farklılaşıp farklılaşmadığının tespitine yönelik analizler sonucu elde edilen bulgular şu şekilde özetlenebilir:

- Bireysel emeklilik sistemine yönelik tutumlar katılımcıların cinsiyetine göre farklılık göstermektedir (Hipotez 1 kabul edilmiştir). Kadınların sistem yönelik olumlu tutumlarının ve katılma isteklerinin erkeklere göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Kadınların emeklilik ile ilgili hayat standartlarını koruyabilme konusunda daha duyarlı olduklarını ve bu yüzden konu ile daha yakından ilgilendiklerini söyleyebiliriz.
- Bireysel emeklilik sistemine yönelik tutumlar katılımcıların yaşına göre farklılık göstermemektedir (Hipotez 2 reddedilmiştir).
- Bireysel emeklilik sistemine yönelik tutumlar katılımcıların medeni durumuna göre farklılık göstermemektedir (Hipotez 3 red edilmiştir).
- Bireysel emeklilik sistemine yönelik tutumlar katılımcıların eğitim düzeyine göre farklılık göstermektedir (Hipotez 4 kabul edilmiştir). Eğitim düzeyi yükseldikçe sisteme katılma konusundaki isteğin arttığı görülmüştür.
- Bireysel emeklilik sistemine yönelik tutumlar katılımcıların gelir düzeyine göre farklılık göstermektedir (Hipotez 5 kabul edilmiştir). Gelir düzeyi yükseldikçe sisteme katılma isteği de artmaktadır. Bunu primlerin yüksek olmasına ve dar gelirli çalışanların bu primleri uzun vadede ödeyememe kaygısı taşımasına bağlayabiliriz.

Sistem bugünkü şekliyle daha çok üst gelir grubunun ilgisini çekmektedir.

Katılımcıların bireysel emeklilik sisteminden beklentilerine ilişkin olarak sorduğumuz açık uçlu soruya verilen yanıtlar değerlendirildiğinde ise;

Katılımcıların önemli bir bölümünün fonların emeklilik şirketleri tarafından iyi değerlendirilemeyeceği ve olası bir ekonomik kriz durumunda mağdur olabilecekleri endişesi taşıdıkları görülmektedir. Bu konuda sağlanabilecek güvenceler hakkında bilgilendirilmeyi istemektedir. Ayrıca işveren destekli bireysel emeklilik planlarının hayata geçirilmesini ve devlet tarafından sağlanan vergi indirimi desteğinin artırılarak sistemin işverene cazip hale getirilmesini beklemektedirler.

5.Sonuç

Bireysel emeklilik sistemi, Türkiye’de yeni oluşturulmuş, gelişme aşamasında olan bir sistemdir.

Yasal altyapısı uzun yıllardır sistemin uygulandığı ülkelerden yararlanılarak oluşturulmuştur. Fon varlıkları ise Takasbank bünyesinde tutularak güvenli bir yatırım alanı oluşturulmuştur. Böylece bireysel emeklilik sistemi güvenilir bir hukuki zemin ve fon yapısı ile katılımcıların gelirlerini emeklilik döneminde desteklemeye imkan vermektedir. Yeni uygulanan bir sistem olmasına rağmen 2 milyon katılımcıya ve 9,6 milyon fon büyüklüğüne ulaşmış ve istihdam politikalarına katkı sağlamıştır.

Bireysel emeklilik sistemi, güvenli bir yapılanmaya sahip olmasına rağmen kamuoyuna tanıtılmasında birtakım eksiklikler vardır. Özellikle görsel ve yazılı basında yer alan bilgilendirme reklamlarında sistemin vergisel avantajları ve ayrıcalıkları yeterince ortaya konulamamıştır. Yeni gelişim göstermeye başlayan bilinçlendirme reklamlarında sistemin ayrıcalıklarının ön plana çıkarılması yararlı olacaktır.

Sosyal güvenlik sisteminin eksiklerini tamamlayıcı rol oynayan bu sistemde katılımcıların gelir düzeyleri belirleyici rol oynamaktadır. Gelir düzeyi asgari geçim koşullarının altında kalan bireylerin tüm avantajlara rağmen sisteme dahil olmaları mümkün değildir. Bu nedenle gelir düzeyi düşük ülkelerde katılımcı sayısının azlığı sistemin etkinliğini azaltmaktadır. Gelir seviyesi düşük katılımcıların da sisteme dahil olması için gerekli çalışmalar yapılırsa, katılımcı

sayısı ve buna bağlı olarak sistemin etkinliği artırılabilir.

Sonuç olarak; topluma emeklilik dönemlerinde çağdaş bir gelecek güvencesi için alternatif yaratan bu sistem vergisel desteklemelerin devam etmesi durumunda uzun vadede ülkemizdeki sosyal güvenlik sorunlarına önemli ölçüde katkıda bulunacak ve devletin sosyal güvenlik harcamalarını ciddi anlamda azaltacaktır.

Kaynakça

- Alper, Yusuf, **Sosyal Güvenlikte Yeni Bir Adım: Bireysel Emeklilik**, Çimento İşveren, C:16, S:2, Mart 2002.
- Aydın, Asaf, **Türkiye’de ve Dünya’da Bireysel Emeklilik Sistemi**, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bolu, 2008.
- Bireysel Emeklilik Sistemi Resmi İnternet Sitesi : <http://bireyselmevki.gov.tr/tarihce.htm>, Erişim T. 26.06.2010
- 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Sistemi ve Yatırım Sistemi Kanunu, Md.3
- 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Sistemi ve Yatırım Sistemi Kanunu, Md.22
- Çelik, Abdullah, **Küreselleşme Sürecinde Sosyal Güvenlik Sistemlerinin Dönüşümü ve Türkiye**, Kamu-İş Eğitim Yayınları, Ankara, 2002.
- Egemen, Meral Ak, **Dünyada ve Türkiye’de Bireysel Emeklilik Sistemleri**, Tekstil İşveren, S: 283, Temmuz 2003.
- Ergenekon, Çağatay, **Özel Emeklilik Fonları: Şili Örneğinden Alınacak Dersler**, İMKB Yayınları, Temmuz 1998.
- Ergenekon, Çağatay, **Emeklilik Döneminin Finansmanı ve Özel Emeklilik Fonu Modelinin Türkiye’de Uygulanabilirliği**, İstanbul Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2000.
- Ergenekon, Çağatay, **Emekliliğin Finansmanı : Global Uygulamalar Işığında Türkiye için bir Özel Emeklilik Modeli Önerisi**, Sigortacılık Sektörü Bilimsel Çalışma Yarışması, Rota Yayın, İstanbul, 2003.
- Gülhan, Cem, **Türkiye’de Bireysel Emeklilik Sistemi**, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 2007.
- Önal, Y. Beyazıt, **Türkiye’de Bireysel Özel Emeklilik Sistemi**, Rota Yayınevi, Adana, 2001.
- Sönmez, Deniz, **Bireysel Emeklilik Sistemi ve Beklentiler**, Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi , İstanbul, 2008.
- Şen, Murat, Memeş, Tekin, **Bireysel Emeklilik Kanununa Eleştirel Bir Yaklaşım**, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Erzincan, 2001.

Hakemsiz Yazılar

Opinion Papers

GEÇİCİ VERGİ'NİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

Rızkullah ÇETİN/ Vergi Müfettiş Yrd.

I. Giriş

Peşin Vergileme de denilen Geçici Vergi, vergi mevzuatına 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesi ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinin ikinci bendi ile girmiştir. İlgili maddelere göre gerçek usulde Gelir Vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek kazanç sahipleri, cari vergilendirme döneminin Gelir Vergisi'ne mahsup edilmek üzere ve Kurumlar Vergisi mükellefleri de cari dönemin Kurumlar Vergisine mahsup edilmek üzere, bu vergiyi öderler. Bu makalemizde Geçici Vergi'nin muhasebeleştirilmesi ve bazı özellik arz eden hususlar hakkında bilgi verilecektir.

II. Geçici Vergiye Esas Kazançların Tespiti

Mükellefler, vergilendirme dönemleri itibarıyla geçici vergiye tabi kazançlarının belirlenmesinde, ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümlere uymak zorundadırlar. Kurumlar vergisi mükellefleri, dönem kazançlarının belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin yanı sıra, safi kurum kazancının tespitine ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan hükümleri de dikkate alacaklardır.¹

Geçici Vergiye ilişkin kazançların hesaplanmasında iki hususa dikkat edilmesi gerekmektedir. Birincisi dönemsellik esası, ikincisi değerlemeye ilişkin hükümlerdir. Dönemsellik esasından maksat, geçici vergi dönemleri, takvim yılının üçer aylık dönemleri olduğundan bu dönemlere isabet etmeyen gelirler, ilgili dönemin geliri sayılmayacağından geçici vergi hesabına dahil edilmeyecek. Örneğin, Ocak ayında peşin tahsil edilen 6 aylık kira bedelinin sadece ocak, şubat, mart ayına ait olan kısmı 1. dönem geçici vergi hesabına dahil edilecek, nisan, mayıs, haziran dönemine ait olan

kısmı 2. dönem geçici vergi hesabına dahil edilecektir. Değerleme işlemlerinden maksat ise Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerinin dikkate alınmasıdır. Örneğin, değerleme işlemleri geçici vergi dönemleri kapandığı tarih itibarıyla yapılacağından şüpheli alacaklar, alacak ve borç senetleri reeskontu, yabancı paralar, emtia, yıllık hesaplanan amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmı vb. hususlar Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilecektir.

III. Geçici Vergi'nin Eksik Beyan Edilmesi Ve Yanılma Payı

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesinin dördüncü fıkrasında verginin eksik beyan edilmesinin yaptırımı açıklanmıştır. "Yapılan incelemeler sonucunda geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tesbiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir." Kanunun bu maddesiyle mükelleflere hem bir kolaylık hem de bir cezai yaptırım getirilerek geçici verginin eksik hesaplanmasının ve ödenmesinin önüne geçilmeye çalışılmıştır. Burada eksik beyan edilen vergi ile re'sen ve ikmalen tarh edilecek geçici verginin hesaplanmasını bir örnekle açıklayalım.

Örnek 1- : Bay A'nın 2009 yılının Ocak-Mart vergilendirme dönemi geçici vergi beyanına göre vergiye tabi kazancı 60.000 TL olup, bu tutar üzerinden 9.000 TL tutarında geçici vergi hesaplanmış, mükellefin tevkif suretiyle ödemiş olduğu vergi bulunmadığından bu tutarın tamamı vergi dairesine ödenmiştir. Yapılan vergi incelemesi neticesinde, Bay A'nın ilgili dönem toplam kazancının 80.000 TL olarak beyan edilmesi gerektiği tesbit edilmiştir. Bu dönemde mükellefin olması gereken beyanına göre re'sen ve ikmalen yapılması gereken tarhiyat ve uygulanacak ceza aşağıdaki gibi olacaktır.

1 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı 80.000 TL

Beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahının %10'u 8.000 TL

Geçici vergi hesaplanacak matrah (%10 yanılma payı dikkate alındığında üzerinden geçici vergi hesaplanacak matrah) 72.000 TL

Hesaplaması gereken geçici vergi (%15) 10.800 TL

Beyan edilen matrah tutarına göre hesaplanan geçici vergi 9.000 TL

Üzerinden vergi ziyai cezası kesilecek ve gecikme faizi hesaplanacak geçici vergi 1.800 TL²

IV. Geçici Vergi' Nin Mahsup Ve İadesi

Üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde red ve iade edilir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibarıyla tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

V. Geçici Vergi'nin Muhasebeleştirilmesi

Geçici verginin muhasebeleştirilmesi tahakkuk, ödeme ve kapanış (mahsup) kayıtlarından oluşmaktadır. Burada özellik arz eden bir husus olarak 4'üncü dönem geçici verginin muhasebeleştirilmesi kârşımıza çıkmaktadır. Çünkü 4'üncü dönem kapanış (mahsup) kaydı ilgili takvim yılı bittikten sonra yapılır. Konuyu bir örnek ile açıklayalım:

Örnek 2-: X AŞ'nin yılsonunda yapılan muhasebe işlemleri sonucunda 690 Dönem K/Z hesabı alacak kalanı 100.000 TL dir.

² Beyanname Düzenleme Kılavuzu (Hesap Uzmanları Derneği 2010)

1,2,3 ve 4'üncü dönem geçici vergi matrahları da 10.000'er TL dir. Ayrıca Hesaplanan Kurumlar vergisi 20.000 TL dir. Geçici vergi kayıtları ve yıl sonu kayıtları aşağıdaki gibi yapılacaktır. (Geçici Vergi Oranı %20)

1. Dönem Geçici Vergi

1-----	-----
193-Peş.Öd.Ver.ve Fon	2.000
360-Öd.Ver.ve Fon	2.000

1. Dönem Geçici Vergi Tahakkuku

2-----	-----
360-Öd. Vergi.ve Fon	2.000
100-Kasa	2.000

1.Dönem Geçici Vergi Ödemesi

2. Dönem Geçici Vergi

3-----	-----
193-Peş.Öd.Ver.ve Fon	2.000
360-Öd.Ver ve Fon	2.000

3. Dönem Geçici Vergi

4-----	-----
193-Peş.Öd.Ver.ve Fon	2.000
360-Öd.Ver.ve Fon	2.000

-----31/12/2010-----	-----
371-D.K.Peş.Öd.V.ve D.Yük	6.000
193-Peş.Öd.Ver.ve Fon	6.000

-----31/12/2010-----	
691 D.K.Y.Y.Kâr.	20.000
370-D.K.Y.Y.Kâr.	20.000

-----31/12/2010-----	
690-Dönem k/z.	100.000
691-D.K.Y.Y.Kâr.	20.000
692-Dönem Net K/Z	80.000

-----31/12/2010-----	
692-Dönem Net K/Z	80.000
590-Dönem Net Kârı	80.000

Yeni yıl kayıtları	
1-----01/01/2011-----	
590-Dönem net kârı	80.000
570-Geçmiş yıllar kârları	80.000

4.dönem geçici vergi

-----14/02/2011-----	
371-D.K.P.Öd.Ver.ve D.Yük.	2.000
360-Ödenecek v.ve fon	2.000

-----25/04/2011-----	
370-D.K.Y.Y.Kâr	20.000
371-D.K.P.Ö.Ver.ve.D.Yük	8.000
360-Ödenecek V. ve Fon	12.000

VI. Sonuç

Adı her ne kadar geçici olsa da vergi mevzuatımızda kalıcı bir vergi olan geçici vergi, mükelleflerin kazançları üzerinden periyodik olarak alınan bir vergidir. Bu vergi türünde mükelleflerin gelirlerini tam ve doğru beyan etmelerini sağlamak için, otokontrol vazifesi gören %10'luk yanılma payı ve cezai müeyyide uygulaması bulunmaktadır.Dönem içinde dönemsellik ilkesine, dönem sonunda hem dönemsellik hem de değerlendirme hükümlerine uyulması gereken bir vergi türüdür.

Kaynakça

- 1-213 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 2-5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3-Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri no: 217)
- 4- Beyanname Düzenleme Kılavuzu (Hesap Uzmanları Derneği 2010)

ÜCRETSİZ İZINLI İŞÇİLERİN GSS PRİMİ ÖDEME ZORUNLULUKLARI

Dr. Özkan BİLGİLİ / SGK Başmüfettiş

Giriş

İş hukuku uygulamasında çoğunlukla işverenlere esneklik sağlayan, kimi zaman da işçilerin gerçek talepleri olan ücretsiz izin uygulaması genel sağlık sigortası açısından önemli bir esneklik alanı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ücretsiz izin uygulamasının usul ve esasları esasen iş kanunlarımızda düzenlenmemiştir. Aşağıda yer verileceği üzere ücretsiz izinden “söz edilmiştir”.

Öte yandan ücretsiz izin uygulaması sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası açısından da önemli sonuçlar doğurmaktadır.

Öyle ki, işvereninden ücret almayan işçi ücretsiz izinli olduğu bu sürenin GSS primlerini cebinden ödemek zorunda kalacak!...

Aşağıda bu konu üzerinde duracağız.

I- Genel Olarak İş Sözleşmesinin Askıda Kaldığı Durumlar

Her ne kadar, iş yasalarımızda iş akdinin askıya alınmasının tanımına, koşullarına yer verilmemiş, hüküm ve sonuçları genel bir kural içinde hükme bağlanmamışsa da, iş sözleşmesinin askıya alındığı hallerin bir kısmı ve bu hallerle ilgili olarak askıya alınmanın bazı hukuki sonuçları iş mevzuatımızda düzenlenmiştir.

Buna göre; geçici askerlik veya yasal ödev (4857/31-1,2), sağlık nedenleriyle (4857/25-I-b), zorlayıcı sebeplerle (4857/24-III, 4857/25-III), gözaltı ve tutukluluk (4857/25-IV), ailevi nedenlerle (4857/46-3), yıllık ücretli izin (4857/53 vd), grev ve lokavt (2822/42-2,3) ve ücretsiz izin gibi hallerde iş sözleşmesinin askıda kaldığı kabul edilmektedir.

Bu durumlardan bazılarında genel sağlık sigortası uygulamasında özel olarak da yer verilmiştir.

Örneğin, 5510 sayılı Kanunun 67.maddesi birinci fıkrasına göre, grev ve lokavt hallerinde sağlık hizmetlerinden yararlanabilmek için, sağlık hizmet sunucusuna başvuru tarihinden önceki son bir yıllık süre içerisinde 30 gün genel sağlık sigortası prim ödeme gün sayısının bulunması şartı aranmamaktadır.

İlginç olan, Kanunun 67.maddesi ikinci fıkrasına uyarınca 60.madde kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılanların (bu arada 4/a statüsünde sigortalı olanların); herhangi bir sebeple silâh altına alınması üzerine “askerlikte” geçen hizmet süresi, hükümlülükle sonuçlanmayan “tutuklulukta” geçen süre, “greve” iştirak edilmesi veya işverenin “lokavt yapması” hallerinde geçen süre, sağlık hizmeti sunucusuna başvurduğu tarihten önceki son bir yıl içinde toplam 30 gün genel sağlık sigortası primi ödeme gün sayısı hesabında da dikkate alınmamaktadır.

İş sözleşmesinin askıda kaldığı durumlardan gözaltına alınma ve tutukluluk hali genel sağlık sigortası primlerinin ödenmesi noktasında özellik arz etmektedir. 5510 sayılı Kanunun 60.maddesinin üçüncü fıkrasına göre, ceza infaz kurumları ile tutukevleri bünyesinde bulunan hükümlü ve tutuklular genel sağlık sigortalısı sayılmamaktadır. Denetimli serbestlik tedbiri uygulanan kişiler de bu kapsamda değerlendirilebilir. Şu halde, tutukluluk sebebiyle iş sözleşmesi askıda kalan Kanunun 4.maddesi birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıların GSS primi ödemeleri de söz konusu olmayacaktır.

II -İş Sözleşmesinin Askıda Sayıldığı Özel Bir Uygulama Olarak Ücretsiz İzin

Esasen 4857 sayılı İş Kanunu ile diğer iş kanunlarında ücretsiz izin usul ve esasları düzenlenmemiştir. Bunun yerine 4857 sayılı Kanunda aşağıda yer verildiği üzere birkaç maddesinde “ücretsiz izin” ile aynı statüde olma üzere “diğer izinlerden” söz edilmiştir.

Buna göre; çalışılmayan hafta tatili ücretinin hesabında diğer unsurlardan başka "Bir haftalık süre içinde kalmak üzere işveren tarafından verilen diğer izinler..." de çalışılmış günler gibi hesaba katılmaktadır.(4857/46)

"İşveren tarafından verilen diğer izinler..." de yıllık ücretli izin hakkının hesabında çalışılmış gibi sayılmaktadır.(4857/55) Bununla bağlantılı olarak "İşveren tarafından yıl içinde verilmiş bulunan diğer ücretli ve ücretsiz izinler..." yıllık izne mahsup edilemez."(4857/56) Devamla, "Yıllık ücretli izinleri işyerinin kurulu bulunduğu yerden başka bir yerde geçirecek olanlara istemde bulunmaları ve bu hususu belgelemeleri koşulu ile gidiş ve dönüşlerinde yolda geçecek süreleri karşılamak üzere işveren toplam dört güne kadar ücretsiz izin vermek zorundadır." (4857/56)

Öte yandan, "doğum yapan kadın işçinin isteği halinde, onaltı haftalık sürenin tamamlanmasından veya çoğul gebelik halinde onsekiz haftalık süreden sonra altı aya kadar ücretsiz izin verilir. Bu süre, yıllık ücretli izin hakkının hesabında dikkate alınmaz." (4857/74) Bu durumda işveren ücretsiz izin vermez ise de para cezası öngörülmüştür.(4857/104)

III-Ücretsiz İznin Sgk'deki Anlamı

SGK ise, 4857 sayılı İş Kanununun 56. maddesindeki, "toplam dört güne kadar ücretsiz yol izni" ile 74. maddesindeki "altı aya kadar ücretsiz izin" dışında Kanunda ücretsiz izin düzenlemesine yer verilmediğini, bu nedenle, sayılan bu iki hal haricindeki ücretsiz izin ve bu arada "diğer izin" sürelerinde 5510 sayılı Kanun uyarınca sigortalılık niteliğinin yitirilmiş olacağını varsaymaktadır.

Belirtelim ki, kamu idarelerine ait işyerlerinde çalıştırılan ve iş sözleşmelerinin askıda kaldığı sürelerle ilişkin genel sağlık sigortası primleri ilgili kamu idaresince ödenen sigortalılar bundan hariç tutulmaktadır.

Kurum, konuyla ilgili olarak daha önce çıkardığı 2009/155 sayılı Genelgesinde de, daha sonra çıkardığı -2009/155 sayılı genelgeyi de yürürlükten kaldıran- 2011/50 sayılı Genelgesinde de aynı yaklaşımı benimsemiştir.



Doğum yapan kadın işçinin isteği halinde, onaltı haftalık sürenin tamamlanmasından veya çoğul gebelik halinde onsekiz haftalık süreden sonra altı aya kadar ücretsiz izin verilir. Bu süre, yıllık ücretli izin hakkının hesabında dikkate alınmaz.



IV -Ücretsiz İzinli İşçilerin Sağlık Hak Sahiplikleri

6111 sayılı "Torba Kanunun" 36. maddesiyle 5510 sayılı Kanun'un 67. maddesine beşinci fıkra olarak eklenen aşağıdaki hüküm ile ücretsiz izin halinde sağlık hak sahipliği düzenlenmiş bulunmaktadır.

Söz konusu düzenlemeye göre; "5510 sayılı Kanun'un dördüncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıların 4857 sayılı İş Kanunu'nun 56 ve 74. maddeleri ile diğer iş kanunlarında ücretsiz izin sayılan süreler haricinde, ayrıca bir takvim yılı içerisinde toplam bir ayı aşmayan ve işverenlerince belgelendirilen ücretsiz izin sürelerinde genel sağlık sigortalılıkları devam edecektir."

Şu halde, diğer ücretsiz izin hallerinde 4/a statüsündeki sigortalı bir takvim yılı içinde en çok bir ay genel sağlık sigortalısı olarak herhangi bir prim ödeme zorunluluğu olmaksızın sağlık yardımlarından yararlanabilecektir. Şüphesiz, sağlık tesisine başvurduğu tarihten geriye doğru bir yıl içinde en az otuz GSS gün sayısının bulunması şartıyla.

Belirtelim ki, yapılan bu düzenleme 5510 sayılı Kanunun "sosyal sigorta hükümleri" bölümünde değil de "genel sağlık sigortası hükümleri" bölümündedir. Anlaşılabacağı üzere burada sağlık

hak sahipliği ile ilgili bir düzenlemeye yer verilmiş, ücretsiz izinli işçinin bu sürede genel sağlık sigortalısı sayılma/sayılmama veya tescil zorunluluğuna ise açıkça yer verilmemiştir.

Konu 2011/50 sayılı Genelgede aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

"5510 sayılı Kanunda ücretsiz izinlerle ilgili olarak yapılan değişikliklere göre;

4. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıların 4857 sayılı İş Kanununun 56. ve 74. maddeleri ile diğer iş kanunlarında ücretsiz izin sayılan süreler haricinde ayrıca bir takvim yılı içerisinde toplam bir ayı aşmayan ve işverenlerince belgelendirilen ücretsiz izin sürelerinde genel sağlık sigortalılıkları devam edecektir.

Bu nedenle, 4857 sayılı İş Kanununda ve diğer iş kanunlarında sayılan haller ve bir aylık ücretsiz izin haricindeki ücretsiz izin süreleri geçerli sayılmadığından 5510 sayılı Kanun uyarınca sigortalılık niteliği yitirilmiş sayılacaktır.

Bu itibarla, aylık prim ve hizmet belgesinde kayıtlı eksik gün nedeni hanesine, "19- doğum izni" ve "20-yol izni" kodu kaydedilmesi halinde İş Kanununda sayılan ücretsiz izin hallerini ihtiva eden ve bu durumu belgelenen ücretsiz izin sürelerinde, "0" gün ve "0" kazanç bildirilen ve işten çıkış kaydı verilmemiş olan sigortalılardan, sağlık hizmet sunucusuna başvurduğu tarihten önceki son bir yıl içinde 30 gün prim ödeme şartını yerine getirenler sağlık yardımlarından yararlanabilecek,

"21- diğer ücretsiz" izinler kodu kaydedilmesi halinde ise prim ödeme gün sayısı sona erdiği tarihten sonra 30 günlük ücretsiz izinli sayıldığından bu günlerde sağlık hizmetlerinden yararlanılacak, otuzuncu günden sonra Kanunun 67. maddesinin dördüncü fıkrası hükmüne göre 10 gün daha sağlık hizmetlerinden faydalandırılıp, geriye doğru son bir yıl içinde 90 gün prim ödeme gün sayısı bulunması halinde 90 gün daha sağlık hizmetlerinden yararlanılacak ve bu süreden sonra sağlık hizmetlerinden yararlanılmayacaktır."

V- Ücretsiz İzin Halinde Gss Primlerinin Ödenmesi

V.1-Kurumca Yapılan Ön Hazırlık

Esasen Kurum bu sürece ilişkin hazırlıklarını önceden yapmaya başlamıştır. 2010 yılı (yeni) Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nde 12 Ekim 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmelik değişikliği ile Yönetmelik eki Ek 5 ve Ek 9'da da değişikliklere gidilmiştir. Bunlardan Ek 5 İşten Ayrılış Bildirgesi, Ek 9'da 4/a statüsünde sigortalılar için Aylık Prim ve Hizmet Belgesi olup e-sigorta yoluyla SGK'ya verilen belgelerdir.

İşverenler ve özellikle bunlar adına işlem yapan meslek mensupları, 2010/Eylül ayında e-bildirge sisteminde eksik gün nedenlerinden "02-ücretsiz izin" kodunun kaldırıldığına ve yerine, ücretsiz izne

ilişkin 19, 20, 21 olarak yeni kodların eklendiğine tanık oldular.

Buna göre artık ücretsiz iznin eksik gün nedeni olması halinde birbirinden farklı üç adet kod kullanılmaktadır. 2010/Ekim ayından itibaren verilen prim belgesinde eksik gün nedeni olarak "ücretsiz izin" kullanılması durumunda aşağıdaki kodlar kullanılacaktır.

Ücretsiz İzin Kodları	Açıklama
19	Ücretsiz doğum izni
20	Ücretsiz yol izni
21	Diğer ücretsiz izin

4857 sayılı Kanun'un 74. maddesi uyarınca kadın işçinin 6 aya kadar kullandığı ücretsiz izin sebebiyle eksik gün bildirimi yapılıyor ise 19, aynı Kanun'un 56. maddesi gereğince yıllık ücretli iznini kullanacak olan işçiye işverence 4 güne kadar verilmiş ücretsiz yol izninden dolayı eksik gün bildirimi yapılacaksa da 20 kodunun girilmesi gerekmektedir.

Bunların dışında, işveren ile işçinin anlaşması suretiyle kullandırılan yada işverence tek taraflı olarak verilen ücretsiz izinler sebebiyle eksik gün bildirimi söz konusu olacak ise bu sefer 21 kodu girilmektedir.

İşte bunlardan "21" kodundan eksik gün bildiriminin, eksik günlerin GSS primlerinin ödenmesi zorunluluğu gibi artık önemli sonuçları bulunmaktadır. 19 ve 20 kodlarından yapılan eksik gün bildirimlerinde ise, işçiler ücretsiz izinli oldukları bu süreler için GSS prim ödemek zorunda değildir.

V.2- Ücretsiz İzinli İşçinin GSS Tescili

Esasen, 4857 sayılı İş Kanunu ile diğer iş kanunlarına tabi işçiler 4/a kapsamında sigortalı olup, 5510 sayılı Kanunun 60.maddesi birinci fıkrası (a) bendinin (1) numaralı alt bendi kapsamında da genel sağlık sigortalıdır. Bu yanı sıra da "işe giriş bildirgesinin" Kuruma verilmesiyle de GSS açısından tescilleri de yapılmaktadır.

Ancak, 5510 sayılı Kanun'un 67. maddesine beşinci fıkrasındaki düzenlemeye rağmen, "21" kodunda eksik gün bildirimi bir takvim yılında bir aydan fazla olan işçilerin GSS tescil işlemlerinin nasıl yapılacağına dair Kurum tarafından konu ile ilgili olarak yayınlanmış 2012/2 sayılı Genelgesinde herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

“21” kodunda eksik gün bildirimi bir takvim yılında bir aydan fazla olan işçilerin, 1 Ocak 2012 tarihinden itibaren ikametlerinin olduğu yer sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına gelir testi için başvurması gerekir. Başvurmazlar ise SGK tarafından re’sen tescil edilirler. Ayrıca “GSS Giriş Bildirgesinin” Kuruma verilmesi zorunlu değildir.

Bu süreç, Genel Sağlık Sigortası Kapsamında Gelir Tespiti, Tescil ve İzleme Sürecine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre yürütülecektir.

Bu kişiler için, gelir testleri sonuçlandırılıncaya kadar 5510 sayılı Kanunun 82. maddesine göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının otuz günlük tutarı (asgari ücret) prime esas asgari kazanç tutarı olarak esas alınarak primleri tahakkuk ettirilir. Ayrıca, gelir tespitini yaptırmak üzere bir ay içinde vakıflara başvurması gerektiği SGK tarafından re’sen tescil edilen kişilere bildirilir.

“21” kodunda eksik gün bildirimi bir takvim yılında bir aydan fazla olan işçilerden re’sen genel sağlık sigortası tescili yapılan kişilerin gelir testi işlemleri, SGK veya ilgili vakıf tarafından ailenin yazılı muvafakati alınarak sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakfı tarafından sonuçlandırılır.

Belirtelim ki; kendisine gelir testi yapılmasını istemeyenler ile genel sağlık sigortası tescilinin yapıldığına dair tebligatın yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde gelir testi yapılması yönünde muvafakat vermeyenlerin gelirleri asgari ücretin iki katı olarak kabul edilir.

V.3- GSS Primlerinin Hesaplanması ve Ödenmesi

SGK uygulamasında, “21” kodunda eksik gün bildirimi yapılan sürenin bir takvim yılında bir ayı aştığı tarihten itibaren “sigortalılık

niteliğinin” yitirildiği varsayıldığından, bundan sonraki “21” kodunda yapılan her eksik gün bildiriminde bu sürele ait GSS priminin de ödenmesi zorunluluğu doğacaktır.

01.01.2012 tarihine kadar ihtiyari, bu tarihten sonra ise 21 kodunda eksik gün bildirilen 4857 sayılı İş Kanunu ile diğer iş kanunlarına göre çalışan sigortalı zorunlu olarak ücretsiz izin sürelerinin GSS primi ödeyecektir.

Şüphesiz bu durumda olan işçiler, eksik günlerin GSS primlerini, 5510 sayılı Kanunun 60.maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinin (1) numaralı alt bendi veya (g) bendi kapsamında ödemek zorunda kalacaklardır.

“21” kodunda eksik gün bildirimi yapılan işçinin ödeyeceği GSS primi ise “gelir testi” talep edip etmemesine göre değişecektir.

V.3.1- Gelir Testi Talep Edilmesi Halinde

“21” kodunda eksik gün bildirimi bir takvim yılında bir aydan fazla olan işçi, bu bir aylık süreden sonraki “21” kodunda bildirimi yapılan ücretsiz izin sürelerine ait genel sağlık sigortası primini 60.maddenin birinci fıkrasının (c) bendinin (1) numaralı alt bendi kapsamında ödemek için müracaat eder ise (yani gelir testi talep eder ise), harcamaları, taşınır ve taşınmazları ile bunlardan doğan hakları da dikkate alınarak, Kurumca belirlenecek test yöntemleri ve veriler kullanılarak tespit edilecek aile içindeki geliri kişi başına düşen aylık tutarı asgari ücretin üçte birinden az ise, 5510 sayılı Kanunun 80.maddesi dördüncü fıkrası uyarınca sigorta primine esas aylık kazancı asgari ücret olarak dikkate alınarak genel sağlık sigortası primleri Devlet

tarafından ödenecektir.

Diğer taraftan, 5510 sayılı Kanunun 80.maddesi dördüncü fıkrası uyarınca, 60. maddenin birinci fıkrasının (c) bendinin (1) numaralı alt bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılmak için



**Kendisine
gelir testi yapılmasını
istemeyenler ile genel
sağlık sigortası
tescilinin yapıldığına
dair tebligatın
yapıldığı tarihten
itibaren
bir ay içinde gelir
testi yapılması
yönünde muvafakat
vermeyenlerin
gelirleri asgari
ücretin iki katı olarak
kabul edilir.**



müracaat etmekle birlikte, Kurumca belirlenecek test yöntemleri ve veriler kullanılarak tespit edilen aile içindeki gelirin kişi başına düşen aylık tutarı;

1)Asgari ücretin üçte birinden asgari ücrete kadar olduğu tespit edilen kişiler için 82. maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının otuz günlük tutarının üçte biri,

2)Asgari ücretten asgari ücretin iki katına kadar olduğu tespit edilen kişiler için 82. maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının otuz günlük tutarı,

3)Asgari ücretin iki katından fazla olduğu tespit edilen kişiler için 82.maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının otuz günlük tutarının iki katı,

genel sağlık sigortası primine esas asgari kazanç tutarı olarak esas alınacak ve genel sağlık sigortası primleri sigortalının kendisi tarafından ödenecektir.

Örneğin; "21" kodunda eksik gün bildirimi yapılan işçi A, bir aylık ücretsiz izin süresini 2012 yılının ilk dört ayında doldurmuş ise, 2012/Mayıs ayında bu mahiyette 10 gün ücretsiz izin kullanılması durumunda, işçinin bu 10 gün için ödeyeceği genel sağlık sigortası primi, gelir testi talep etmesi halinde, aile içindeki gelirin kişi başına düşen aylık tutarı;

1) 295,50 – 886,50 TL arasında ise, $295,50/30 \times 10 \times \%12$	= 11,82 TL,
2) 886,50 – 1.773 TL arasında ise, $886,50/30 \times 10 \times \%12$	= 35,46 TL,
3) 1.773 TL'den daha fazla ise, $1.773/30 \times 2 \times 10 \times \%12$	= 141,84 TL,
olacaktır.	

V.3 .2- Gelir Testi Talep Edilmemesi Halinde

Gelir testi talep etmeyenler, GSS primlerinin 5510 sayılı Kanunun 60.maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında zorunlu ödemeyi tercih edenlerdir.

"21" kodunda eksik gün bildirimi bir takvim yılında bir aydan fazla olan işçinin, bu bir aylık süreden sonraki "21" kodunda bildirimi yapılan ücretsiz izin süreleri için, Kanunun 60.maddesi birinci fıkrasının (g) bendine göre genel sağlık sigortası primlerini ödemeyi tercih etmesi durumunda(yani gelir testi istemez ise), 5510 sayılı Kanunun 80.maddesi dördüncü fıkrası uyarınca genel sağlık sigortası primine esas aylık kazancı, Kanunun 82. maddesine

göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının iki katının otuz günlük tutarı olacaktır.

Bu husus, Genel Sağlık Sigortası Kapsamında Gelir Tespiti, Tescil ve İzleme Sürecine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4.maddesinde ise şu şekilde ifade edilmiştir:

"Kendisine gelir testi yapılmasını istemeyenler ile genel sağlık sigortası tescilinin yapıldığına dair tebligatın yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde gelir testi yapılması yönünde muvafakat vermeyenlerin gelirleri asgari ücretin iki katı olarak kabul edilir."

Örneğin, yukarıdaki örnekteki işçi gelir testi talep etmediğinde ise, bu 10 günlük ücretsiz izin süresi için ödeyeceği genel sağlık sigortası primi,

$$1.773/30 \times 2 \times 10 \times \%12 = 141,84 \text{ TL, olacaktır.}$$

V.4- GSS Primlerinin Ödenmesi

V.4.1- Ödenme Zamanı

Bu kapsamda ödenecek GSS primleri için ayrı bir kural yoktur. "21" kodunda eksik gün bildirimi bir takvim yılında bir aydan fazla olan işçinin, bu bir aylık süreden sonraki "21" kodunda bildirimi yapılan ücretsiz izin sürelerine ait GSS primlerinin ödenmesinde de genel kural geçerlidir. Yani, ait olduğu ayı takip eden ayın sonuna kadar GSS primleri de ödenecektir.

Şöyle ki; 5510 sayılı Kanunun 87.maddesi birinci fıkrasının (b) bendine göre, 60. maddenin birinci fıkrasının (g) bendinde sayılan kişilerin kendileri prim ödeme yükümlüsüdür. 5510 sayılı Kanunun 88.maddesi altıncı fıkrasına göre de, 87.maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen yükümlüler, her aya ait primlerini takip eden ayda Kurumca belirlenecek günün sonuna kadar Kuruma öderler. Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 108.maddesi birinci fıkrasına göre ise Kanunun 60.maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde sayılanlar her aya ait primlerini takip eden ayın sonuna kadar Kuruma ödeyeceklerdir.

V.4.2- Peşin Olarak Erken Ödeme

"21" kodunda eksik gün bildirimi bir takvim yılında bir aydan fazla olan işçiler, bu bir aylık süreden sonraki "21" kodunda bildirimi yapılan ücretsiz izin sürelerine ait GSS primlerini 5510 sayılı Kanunun 60.maddesi (g) bendi kapsamında ödemek zorunda

olduklarından, eksik günlerinin genel sağlık sigortası primlerini ödeyerek 30 güne tamamlarken peşin olarak erken ödeme yolunu da seçebilirler.¹

V.5- Ücretsiz İzin Süresinin GSS Primleri Ödenmez ise

Bu noktada şunu belirtmemizde fayda var: İşçilerin bir takvim yılında 30 güne kadar ücretsiz izin hallerinde, bu otuz günden sonra 10 gün daha ve geriye doğru 90 günleri bulunduğu anda ise bir 90 gün daha sağlık hizmetlerinden yararlanma hakkının olması, otuz günlük ücretsiz izin süresinden sonra "sigortalılık niteliğinin sona erdiği" kabul edilerek, bu otuz günden sonraki 21 kodunda bildirimi yapılan ücretsiz izin sürelerine ait GSS primlerinin ödenmesi zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

4857 sayılı İş Kanunu ve diğer iş kanunlarına göre çalışan sigortalıların, 21 kodunda bildirimi yapılan eksik günlerinin GSS primleri, ister gelir testi talep ederek ister talep etmeksizin olsun, kazançları asgari ücretin üçte birinin üstünde çıkan bütün durumlarda, GSS primlerinin hesaplanması ve ödenmesi 5510 sayılı Kanunun 60.maddesi birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında olacaktır.

Böyle olunca da, adlarına 21 kodunda eksik gün bildirimi yapılan sigortalılar, bir takvim yılında otuz günden sonraki eksik günlerinin GSS primlerini ödemezler ise, Kurum 5510 sayılı Kanunun 89.maddesi ikinci fıkrası uyarınca gecikme cezası ve gecikme zammı uygulayacak ve bu borçlar 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsil edilecektir.

Dahası, 5510 sayılı Kanunun 67.maddesi birinci fıkrasının (b) bendine göre, 21 kodunda eksik gün bildirimi yapılan sigortalılar ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin; "sağlık

hizmeti sunucusuna başvurduğu tarihten önceki son bir yıl içinde toplam 30 gün genel sağlık sigortası prim ödeme gün sayısının olması" şartı ile birlikte, sağlık hizmeti sunucusuna başvurduğu tarihte 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48.maddesine göre tecil ve taksitlendirilerek tecil ve taksitlendirmeleri devam edenler hariç 60 günden fazla prim ve prime ilişkin her türlü borcunun bulunmaması gerekmektedir.

Aksi halde sağlık giderleri Kurumca karşılanmayacaktır.

Sonuç Olarak

Düzenlemenin çalışma barışını bozabilecek nitelikte olduğu düşünülmektedir. Zira, hem sağlık hizmetlerine erişimi zorlaştırıyor hem de işçilerin ceplerinden sağlık primi ödemeleri gibi bir sonuç doğuruyor.

"21" kodunda eksik gün bildirimi yapılan işçiler, bir takvim yılında otuz günden sonraki eksik günlerinin hem GSS primlerini ceplerinden ödemek zorundalar hem de bundan ötürü 60 günden fazla GSS prim borçları olduğunda sağlık giderleri SGK tarafından karşılanmayacak.

Öte yandan, düzenleme toplu iş hukuku açısından da kazanılmış bazı haklara tırpan getirecek nitelikte. Bugün birçok toplu iş sözleşmesinde, işçiler için istediklerinde 30 günden fazla sürelerde ücretsiz izin kullanabilmeleri kazanılmış bir hak iken, GSS primi ödenmesi zorunluluğu bu olanağı da ortadan kaldıracak gibi görülüyor.

Düzenlemenin bir de olumlu bir yanı var; çoğu kere işçinin onayı alınmadan ücretsiz izin işlemi yapılabilmektedir. Yeni dönemde, işçinin bilgisi dışında "kayıtlarda" kullandırılan

ücretsiz izin süreleri işçiye GSS primi ödeme borcu doğuracağı için, işçiler bu durumu kolay kolay kabullenmeyeceklerdir.

Böyle olunca, "21" kodunda eksik gün bildiriminin bundan böyle daha "tasarruflu" kullanılacağı beklenebilir!...

“21” kodunda
eksik gün bildirimi
yapılan işçiler,
bir takvim yılında otuz
günden sonraki eksik
günlerinin hem
GSS primlerini
ceplerinden ödemek
zorundalar hem de
bundan ötürü
60 günden fazla
GSS prim borçları
olduğunda sağlık
giderleri
SGK tarafından
karşılanmayacak.”

¹ Detaylı bilgi için bkz. BİLGİLİ, Özkan: "Kısmi Süreli Çalışanların Eksik Günlerine İlişkin GSS Primleri, MESS Sicil, Eylül 2010, s:134-158

ASKERLİK SONRASI İŞE ALMAK ZORUNLUDUR AMA...

Kadri KABAK / Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Baş İş Müfettişi

Askerlik toplumumuz için önemli bir hizmettir. Tüm evlatlarımız bu vatan borcunu yerine getirmekten övünç duymakta, askerlik yapmamak toplum içinde eksiklik olarak algılanmaktadır.

Çalışma hayatının içinde bir süre yer aldıktan sonra askerlik görevini yerine getirmek için işyerinden ayrılıp askerlik görevini yerine getiren, sonrasında da yeniden işyerine işe girmek için başvuran çalışanlarla ilgili olarak mevzuatımız ayırık ve kolaylaştırıcı düzenlemeler getirmiştir.

Öncelikle askerlik görevi nedeniyle işyerinden ayrılanlar için 1475 sayılı İş Kanununun 14'ncü maddesine göre kıdem tazminatı hakkı tanınmaktadır. Muvazzaf askerlik hizmeti için çalışmış olduğu işyerinden ayrılan 4857 sayılı İş Kanunu'na tabi bir işçi eğer işyerindeki çalışması bir yıl veya daha fazla ise kıdem tazminatı alacaktır. Alacağı bu kıdem tazminatı da, her tam yıl çalışması için sözleşmesinde başkaca bir hüküm yok ise 30 günlük giydirilmiş brüt ücreti üzerinden olacaktır. Giydirilmiş ücretten kasıt işçinin sosyal yardımlar da dâhil edilmek suretiyle(yemek, servis, ikramiye gibi) ortaya çıkan ücreti üzerinden yapılacak ödemedir.

Kıdem tazminatı hesabından işçinin çıplak ücretine anılan sosyal yardımlar da eklendikten sonra meydana gelen miktar 30 ile çarpılacak, çıkan rakam işçiye her bir yıl için ödenecek kıdem tazminatı miktarı olacaktır. İşçinin çalışması bir yıldan fazla ise her tam yıl için 30 günlük brüt bu rakam tutarında kıdem tazminatı hesaplanacak, bir yıldan arta kalan süreler için ise kistelyevm esasına göre hesaplama yapılacak ve bulunan rakam askere giden işçiye ödenecek brüt kıdem tazminatı tutarı olacaktır. Kıdem tazminatı tutarından işveren gerekli yasal kesintileri yaptıktan sonra kalan miktarı işçiye ödeyecektir. Mevcut mevzuatımız çerçevesinde işçiye ödenecek kıdem tazminatından yapılacak herhangi bir vergi veya sigorta keseneği yapılmamaktadır.

Muvazzaf askerlik hizmetini tamamlayan işçinin askerlik hizmetinden sonra yeniden eski işinde çalışmak istemesi durumunda işverence bu durumdaki işçilere öncelik tanınmasına yönelik düzenleme getirilmiştir.

Mevcut 4857 sayılı İş Kanununun 31'nci maddesinde muvazzaf askerlik hizmeti dışında işçinin askere alınması durumunda hizmet akdinin feshedilebilmesi için belirli bir süre bekleme zorunluluğu ve askerlik hizmeti sonrasında eski işinde işe başlamak istemesi halinde işe alınmasını gerektirir mahiyette düzenlemeye gidilmiştir.

Muvazzaf askerlik ödevi dışında manevra veya herhangi bir sebeple silah altına alınan veyahut herhangi bir kanundan doğan çalışma ödevi yüzünden işinden ayrılan işçinin iş sözleşmesi işinden ayrıldığı günden başlayarak iki ay sonra işverence feshedilmiş sayılır.

İşçinin bu haktan faydalanabilmesi için o işte en az bir yıl çalışmış olması şarttır. Bir yıldan çok çalışmaya karşılık her fazla yıl için, ayrıca iki gün eklenir. Şu kadar ki bu sürenin tamamı doksan günü geçemez.

İş sözleşmesinin feshedilmiş sayılabilmesi için beklenilmesi gereken süre içinde işçinin ücreti işlemez. Ancak özel kanunların bu husustaki hükümleri saklıdır. Bu süre içinde iş sözleşmesinin kanundan doğan başka bir sebebe dayanılarak işveren veya işçi tarafından feshedildiği öteki tarafa bildirilmiş olsa bile, fesih için kanunun gösterdiği süre, bu sürenin bitiminden sonra işlemeye başlar. Ancak iş sözleşmesi belirli süreli olarak yapılmış ve sözleşme yukarıda yazılı süre içinde kendiliğinden sona eriyorsa bu madde hükümleri uygulanmaz.

Herhangi bir askeri ve kanuni ödev dolayısıyla işinden ayrılan işçiler bu ödevin sona ermesinden başlayarak iki ay içinde işe girmek

istedikleri takdirde işveren bunları eski işleri veya benzeri işlerde boş yer varsa derhal, yoksa boşalacak ilk işe başka isteklilere tercih ederek, o andaki şartlarla işe almak zorundadır. Aranan şartlar bulunduğu halde işveren iş sözleşmesi yapma yükümlülüğünü yerine getirmezse, işe alınma isteğinde bulunan eski işçiye üç aylık ücret tutarında tazminat öder.

Bu üç aylık ücret tutarı işçinin işyerinde aldığı son ücret üzerinden hesaplanacaktır. Bunun yanı sıra bir aylık ücret ihbar ve kıdem tazminatında olduğu gibi sosyal yardımlar dâhil giydirilmiş ücreti üzerinden değil, sadece brüt çıplak ücreti üzerinden hesaplanacaktır. İşçi işyerinde günlük ücret ile çalışıyor ise son aldığı günlük brüt ücrete bakılacak, bu miktar 30 gün ile çarpıldıktan sonra işçinin bir aylık ücreti bulunacak ve çıkan rakam da üç ile çarpıldığında işçiye ödenecek toplam brüt tazminat bulunacaktır.

Askerlik sonrası aranan şartlar bulunduğu halde işe başlatılmayan işçiye yapılacak ödeme kanunda da açık olarak tazminat olarak belirtildiğinden bu ödeme ücret olarak değerlendirilmeyecek, gelir vergisi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

Sonuç olarak askerlik hizmeti nedeniyle işyerinden ayrılan işçiler askerlik dönüşü iki ay içinde eski işverenlerine işe girmek için başvurmalarına rağmen uygun yer olmasına karşın işe alınmadıkları takdirde üç aylık ücreti tutarında tazminat dışında başka bir hak elde edememektedirler. Kaldı ki, bu hak 2003 yılından sonra getirilmiştir. Bu tarihten öncesinde yine aynı şekilde askerlik dönüşü işçinin işe alınma koşulu getirilmiş olunmakla birlikte işe alınmama durumunda böyle bir tazminat da mevcut değildi.

İNŞAAT SEKTÖRÜNDE YETKİ BELGESİ ZORUNLULUĞUNUN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Berna GÖKCEN AYAN / Yenigün Sosyal Güvenlik Mer. Müd. V.

Giriş

İnşaat sektörü; çağdaş standartlarla bezenmiş, ulusal stratejik hedefler doğrultusunda sürekliliği olan, dengeli ve planlı bir şekilde geliştirilmesi gereken, uluslararası rekabet gücü yüksek, ekonomik ve toplumsal verimliliği olması gereken bir sektördür. Gerek yarattığı katma değer açısından, gerekse yarattığı istihdam açısından ülkemiz ekonomisinin önemli sektörlerinden biridir (Hozan, 2006:1). Yüksek oranlı istikrarlı büyüme ve kalkınma, beraberinde istihdam yaratma ihtiyacı her zamankinden daha fazla olan Türkiye ekonomisi için, inşaat sektörünün önemi artmaya devam edecektir (Mesci, 2006:3). Bu nedenle inşaat sektörünün gelişimi ve daha çağdaş bir yapıya bürünmesi için çalışmalar yürütülmektedir.

İnşaat sektörünün gelişimi bu sektörde çalışan sayısını da arttırmaktadır. Türkiye’de her 20 kişiden 1’i inşaat işinde çalıştığı düşünüldüğünde inşaat sektörünün istihdam için de önemli bir sektör olduğunu söyleyebiliriz (<http://www.emlakkulisi.com/ziya-yilmaz-20-kisiden-birisi-insaat-sektorun-96430.html>).

Makalemizde 1 Ocak 2012’de uygulanmaya başlanan “Yapı Müteahhitlerinin Kayıtları ile Şantiye Şefleri ve Yetki Belgeli Ustalar Hakkında Yönetmelik”in inşaat sektörüne ve inşaat sektöründe çalışanlara getirdiği yenilikler ve yükümlülükler değerlendirilecektir.

I- İnşaat Sektöründe Yetki Belgesi Zorunluluğunun Getirilmesi

16.12.2010 tarih ve 27787 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Yapı Müteahhitlerinin Kayıtları ile Şantiye Şefleri ve Yetki Belgeli Ustalar Hakkında Yönetmelik” 1 Ocak 2012’de uygulanmaya başlanmıştır. İnşaatlarda kaliteyi artırmayı ve olası bir afet durumunda can

kaybını sıfıra indirmeyi amaçlayan Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, 1 Ocak 2012 tarihinden itibaren müteahhitlere “Yetki Belgesi Numarası” almaları zorunluluğu getirmiştir.

Yönetmeliğin birinci maddesinde yönetmeliğin amacı olarak “plân, fen, sanat, sağlık, çevre şartlarına ve standartlara uygun yapı inşa edilmesine yönelik yapım faaliyet ve süreçlerinin takibini sağlamak üzere, yapı müteahhitlerine yetki belgesi numarası verilmesine, kayıtlarının tutulmasına, mimar veya mühendis unvanlı şantiye şefi çalıştırılması mecburi yapılara, yapım işlerinde görev alan şantiye şeflerine ve yetki belgeli usta çalıştırılmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemek” olduğu belirlenmiştir. Yönetmelikle yapı müteahhidine inşaat ve tesisat işlerinde yetki belgeli usta çalıştırmak ve belgelerinin bir örneğini şantiye dosyasında bulundurmak zorunluluğu getirilmiştir. İnşaat ve tesisat işlerinde yetki belgeli usta çalıştırılması zorunluluğu getirilerek ustalar yaptıkları işe uygun yetki belgelerini almak ve bu belgeler dâhilindeki işleri yapmakla yükümlü kılınmıştır.

II- Ustalık Belgesi Sayılacak Belgeler

Yönetmelikte inşaat ve tesisat işlerinde yetki belgeli usta çalıştırılması zorunluluğu getirilerek ustalar yaptıkları işe uygun yetki belgelerini almak ve bu belgeler dâhilindeki işleri yapmakla yükümlü kılındığından bu belgelerin hangi belgeler olduğu da belirtilmiştir.

Ustalık yetki belgesi olarak kabul edilecek belgeler:

- 5/6/1986 tarihli ve 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu kapsamında edinilmiş diploma, ustalık belgesi, yetki belgesi, sertifika, bağımsız işyeri açma belgesi, kalfalık, ustalık belgelerinden birisi,
- 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun 4

üncü maddesi ile 31/12/2008 tarihli ve 27097 6. Mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye İş Kurumu İşgücü Uyum Hizmetleri Yönetmeliğinin 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (f) bendine göre faaliyet gösteren kurslardan aynı Yönetmeliğin 23 üncü maddesine göre alınan kurs bitirme belgeleri,

- Kuruluş kanunlarında veya ilgili kanunlarca yetkilendirilmiş kamu kurum ve kuruluşları ile Milli Eğitim Bakanlığının ilgili biriminin onayının alınması şartıyla kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, eğitim amaçlı faaliyet gösteren vakıf ve dernekler, işçi ve işveren kuruluşları ile bünyelerinde kurulu iktisadi işletmeler veya işveren tarafından düzenlenen eğitim faaliyetleri sonucunda verilen belgeler,

- Uluslararası kurum ve kuruluşlardan alınan ve Milli Eğitim Bakanlığı tarafından denkliği sağlanan belgeler,

- Yukarıdaki bentlerde sayılan belgelerden herhangi birine sahip olmamakla birlikte, inşaat ve tesisat işlerinde bu Yönetmeliğin yayımı tarihinden önce çalışmış olduğunu, müteahhitten alınacak yazı veya sosyal güvenlik kuruluşundan alınacak belge ile kanıtlayıp, bu yazı veya belgelerle 1/1/2015 tarihinden önce müdürlük veya ilgili idareye başvurarak adına “Geçici Ustalık Yetki Belgesi” düzenlenenlere, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı kurum ve kuruluşlar tarafından 32-40 saatlik eğitim sonucunda verilen belgeler olarak kabul edilmiştir.

Bu yönetmelikte ayrıca 2. derecedeki teknik elemanların yetkileri, mühendis ve mimarların mevcut yetkilerini paylaşacak biçimde genişletilmiş ve 5 katı ve 2000 m2’yi geçmeyen yapılarda teknik öğretmenlerin, 1500 m2’yi geçmeyenlerde ise teknikerlerin şantiye şefliği yapabilmesine olanak tanınmıştır. Böyle bir uygulama; yapıdaki teknik hizmet niteliğinin, var olanın gerisine düşürülmesi demektir. Oysa

ülkemizde binlerce mimar ve mühendis, kendi istihdam alanında çalışmak üzere boşta beklemektedir. Bu durumda yapılması gereken; mevcut müteahhitlik sistemini korumak olmamalıdır. Doğru olan; yapı üretim faaliyetindeki teknik hizmet payının ciddi biçimde arttırılmasıdır. Bu bağlamda; özel yapılarda da müteahhitlik kurumsallaşmalı ve kamu inşaatlarında olduğu gibi mühendis, mimar ve teknikerlerin de istihdam edileceği bir

statüye kavuşturulmalıdır (<http://www.yapi.com.tr>, 17.12.2011).

III- Sonuç

İnşaat sektöründe yer alan işletmelerin çalıştırdıkları kişiler için yukarıda yer alan belgelerinin olmaları 01/01/2012 tarihinden itibaren zorunlu hale gelmiştir. Bu nedenle bu sektörde yer alan firmaların bu hususları dikkat etmesi ve yapılacak kontrollerde sorun yaşamaması açısından çalıştırdıkları kişilerden bu belgeleri istemeyi bir görev olarak kabul etmesi gerekmektedir. Hedef; genç ve dinamik nüfusun ihtiyaçlarını karşılamış, enerji, su, ulaşım, tarım vb. tüm altyapı ihtiyaçlarını çağdaş standartlarda tamamlamış, doğal afet dayanımı sağlanmış yapılara sahip, planlı kentsel mekânlar üretmiş bir Türkiye’dir (Mesci, 2006:4).

Kaynakça

M.Can HOZAN, 2006, “İnşaat Sektörünün Ekonomideki Yeri ve Önemi”, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır.

Kaan MESCİ, 2006, “İnşaat Sektörünün Türkiye Kalkınmasındaki Rolü ve Dışa Açılma”, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü:Yüksek Lisans Tezi, Bursa.

<http://www.emlakkulisi.com/ziya-yilmaz-20-kisiden-birisi-insaat-sektorun-96430.html>, 2012

<http://www.yapi.com.tr>, 2011

<http://www.resmigazete.gov.tr>, 2011

<http://www.mevzuat.gov.tr>, 2011



İnşaat sektörünün gelişimi bu sektörde çalışan sayısını da arttırmaktadır. Türkiye’de her 20 kişiden 1’i inşaat işinde çalıştığı düşünüldüğünde inşaat sektörünün istihdam için de önemli bir sektör olduğunu söyleyebiliriz



İBRA BELGELERİ

Yener GÜVEN / Çalışma Sosyal Güvenlik Bakanlığı Baş İş Müfettişi

Genel olarak:

İş hukuku ile ilgili uyuşmazlıkların tarafı olan işçi ve işveren arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde "İbra belgelerinin" önemi geçmişten beri süre gelmektedir. İbra belgelerinin içeriği, yalnız ücret ve tazminatlar ile ilgili sınırlı kalmayıp tüm işçilik haklarını kapsayıcı nitelikte de olabilmektedir.

1- İş sözleşmesinin feshiyle ortaya çıkan ihbar ve kıdem tazminatı alacakları ile iş sözleşmesinin yürürlükte bulunduğu süre içinde doğan ancak işçiye ödendiği belgelenemeyen hafta tatili, genel tatil, fazla çalışma vb. işçilik haklarının ödenmesine ilişkin yasal belgelerin yanında işverenlerin ileride doğabilecek bir takım uyuşmazlıkları önlemek ve kendilerini biraz daha fazla güvenceye almak amacıyla "İbra Belgeleri" düzenleme gereksinimine itmiştir. Anılan belgelerin düzenlenmesinde her ne kadar işverenin kendisini biraz daha güvenceye almak istemesinden doğmakta ise de bu belgelerin düzenlenmesinde ve geçerliliğinin kabulünde iş hukukunun genel ilkesi olan işçiyi koruma ilkesi gözden uzak tutulmamalıdır.

2- Ülkemizde gerek İş Kanunlarında gerekse diğer yasal düzenlemelerde "İbra Belgeleri – İbra" ile ilgili hüküm yer almamaktadır. Doktrinde İbra "Alacaklının alacak hakkından vazgeçmesi ve bu suretle borçlunun borçtan kurtulmasını kapsayan akit" (M. Çenberci, İş Kanunu Şerhi Shf. 713), işçiyi koruyucu ilke göz önüne alınarak "feragat sözleşmesi" (Oğuzman) ve borcu sona erdiren, alacağın talep edilmesine engel olan bir hukuki işlem (Osman Usta) olarak tanımlanmıştır.

3 - Yargı Organları açısından İbra Belgeleri

Toplumsal gelişme ile ilgili olarak yargı organlarının kararları da işçiyi koruyucu ilke esas alınacak şekilde gelişme göstermiş,

İbra belgelerine şekil ve içerik yönünden sınırlama getirilmek istenmiştir.

İşçinin genel olarak "maddi ve manevi talebinin kalmadığı", "işçilikte geçen süre ile ilgili olarak hak ve istekte bulunmayacağı", "Alacaklarımı aldım, hiçbir alacağım yoktur", şeklindetamamlanana ve imzaladığı belgeler yargı kararlarında ibraname olarak kabul görmüştür.

İbra belgelerinin düzenlenmesinde herhangi bir şekil şartı veya düzenleme şekli öngörülmemiştir. Belgenin elle veya daktilo vb. araçlarla yazılmış olması, noter aracılığı veya tarafların aralarında düzenlenerek imzalanması İbra belgesinin geçerliliğini etkilememektedir.

İbra Belgesinin İçeriği:

İbra belgesi mümeyyiz işçi tarafından, işçinin vekili tarafından ve ölümü halinde mirasçıları tarafından düzenlenecek ve işverene teslim edilecektir. Yargı kararlarında işverene verilmeyen düzenlenmiş " İbra belgelerinin " hüküm doğurmayacağı hüküm altına alınmıştır.

İbra belgesinin işverence mahkemeye sunulması esas olmakla birlikte, bu belgenin sunulamaması durumunda tanıkla belgelenme söz konusu olmamakla birlikte karşı tarafa ant yöneltilebilecektir (M. Çenberci, İş kanunu Şerhi Shf. 720).

İbra belgelerinin Yorumu:

İbra belgelerinin yorumunda iş hukukunun işçiyi koruyucu ilkesi doğrultusunda davranılması gerekmektedir. İşçinin işverenden alacağı kalmadığı yolundaki bildirimleri, yeterince açık ve kesin olmadıkça , iş hukukunun işçiyi koruyucu niteliğinin doğal sonucu

olarak, dar bir çerçevede yorumlanacaktır (M. Çenberci İş Kanunu Şerhi). İbradan bahsedebilmek için, " gerçekleşme şartlarından biri olan "şüphe" ve "tereddüt" ten uzak bir açıklık ve seçiklikte bulunması zorunludur." (M.Çenberci İş Kanunu Şerhi). İbranamenin yorumunda, belgenin tümü göz önüne alınmalıdır. Yargıtay kararında ibranamenin yorumlanmasının bilirkişiler değil bizzat hâkimler tarafından yapılması gerektiği belirtilmiştir. (Yarg. HGK 10.01.1962 T., 46 E., 14.K.)

Yargıtay kararları doğrultusunda ibra belgesinin taşıması gereken koşullar:

Genel olarak Yargı kararlarında yer alan ibranamelerin geçerliliği ile ilgili olarak aşağıdaki konuların önem arz ettiği görülmektedir.

1- Gerek iş ilişkisinin kurulması gerekse devamı sırasında düzenlenen ibraname belgeleri hukuken geçerli kabul edilmemektedir. İşçiyi korumayı amaçlayan bu düşünce işverenin, işçinin zor durumundan (işsiz kalma) yararlanarak ibranameyi imzalatmış olabileceği varsayımından hareket etmektedir (Yarg. 9 H.D. 25.2.1977 T., E. 2119.,K.3817).

2- İbraname, işçiye yapılan ödemelerin ayrıntıları açıkça gösterilmelidir. Yani ne miktar paranın, hangi hak karşılığı olduğu belirtilmiş olmalıdır. Aksi takdirde genel olarak " çalıştığım süreler ilişkin bütün haklarımı aldım." sözleriyle düzenlenen bir ibranamenin, kıdem tazminatını da kapsadığını kabul etmek mümkün değildir (Yarg. 9 H.D. 09.01.1964 T., E.1963/ 2240., K. 41).

3- İbranamedeki miktar ile işçinin gerçek alacağı miktar arasında belirgin bir uyumsuzluk bulunmamalıdır. Eğer ibraname adıyla düzenlenen belgede yazılı miktar ile tazmin edilecek miktar arasında açık oransızlık varsa, bu belgenin ibraname değil, alacağın bir bölümünün ödendiği makbuz olarak nitelendirilmesi gerekir (Yarg. 10. H.D. 24.02.1978 T., E.1250., K.1283)

4- İşveren, hem işçinin kıdem tazminatına hak kazanmadığını ileri sürüyor hem de kıdem tazminatı ödendiğine ilişkin ibraname ibraz ediyorsa bu ibranamede geçersizdir (Yarg. 9.H.D. 15.02.1983 T., E. 10038., K. 1160).

5- Reşit olmayan birinin imzaladığı ibraname, bu kişiyi bağlamaz. Ancak alınan bedel için makbuz niteliği taşır (Yarg. 10. H.D. 25.02.1977 T., E.5466., K. 1351).

Örnek Yargı Kararları

6- Davacı işçi, iş bitimi sebebiyle iş sözleşmesinin feshedildiğini ileri sürerek ihbar ve kıdem tazminatları ile bir kısım işçilik hakları isteklerinde bulunmuştur. Mahkemece, davacının imzasını taşıyan sebebiyle tüm isteklerin reddine karar verilmiştir. Öncelikle belirtmek gerekir ki, anılan ibranamede davaya konu olan ihbar ve kıdem tazminatlarından söz edilmemiştir. Bu nedenle anılan istekler bakımından işverenin ibrasından söz edilemez.

Her ne kadar ibranamede, davacı işçiye fazla çalışma ücretlerinin ödendiği belirtilmişse de, davalı işverence verilen cevap dilekçesinde, davacının fazla çalışma ücretine hak kazanmadığı ileri sürüldüğüne göre, bu çelişkili savunma karşısında ibranameye, fazla çalışma ücretlerinin ödendiği yönünden de değer verilmesine olanak bulunmamaktadır. (YARGITAY 9. HUKUK DAİRESİ. 2004/8761K. 2005/2729T. 1.2.2005)

7- İbraname, düzenlenmesine esas alınan ücret miktarı için geçerlidir. Şayet ücretlere zam yapılmışsa işçi, ibranamede dikkate alınmayan ve bu zamdan kaynaklanan haklarını isteme olanağına sahiptir. (Yarg.9. HUKUK DAİRESİ E. 1998/5079K. 1998/6864T. 20.4.1998)

8- Mahkemece hükme esas alınan dairemizin yerleşmiş uygulamasına göre miktarlar gösterilmiş olmasa dahi geçerlidir. Ne var ki, anılan belge fazla mesai alacağını kapsamamaktadır. İş Hukukunda işçinin korunması temel ilkesi karşısında ibranamede" sair her türlü alacaklarımı aldım" şeklindeki ifade işçi aleyhine yorumlanamaz. Bu bakımdan fazla mesai ile ilgili davacı ve davalı tüm delilleri toplanarak hasıl olacak sonuca göre karar verilmelidir. (Yargıtay 9. hukuk dairesi E. 1999/13073 K. 1999/16177T. 21.10.1999)

9- İbraname hakkı ortadan kaldıran bir itiraz niteliğinde olup içeriğinin değerlendirilmesi ve nitelendirilmesi konusunda özellikle iş hukukunda büyük bir hassasiyet gösterilmelidir. Ancak böylelikle iş hukukunun işçiyi koruma temel ilkesine uyulmuş ve işçilik hakları mevzuatı çerçevesinde güvenceye alınmış olur. Bundan başka belirtmek gerekir ki ibranameye ekli ödeme belgesindeki hesaplamalarında son dönemle ilgili olduğu açık seçik ortadadır. Bu şekilde düzenlenen ibranamelerin içerikleriyle sınırlı olduğu kabul edilmektedir. (YARGITAY 9. HUKUK DAİRESİ E. 1999/8258K. 1999/11701 T. 29.6.1999)

TÜRKİYE'DE YENİ ANAYASA ARAYIŞLARI VE ENCAMI

Prof. Dr. Mehmet Merdan HEKİMOĞLU / İ.Ü.H.F. Dekanı

Türkiye'nin son zamanlardaki en önemli "kamuoyu gündem maddesi" olarak "yeni anayasa yapım çalışmaları" konusu dikkat çekmektedir. Esasen anayasaların modern toplumlardaki "temel birlikte yaşam belgesi" vasfına sahip olmalarından kaynaklanan özel ve öncelikli konumları, bu durumun doğal bir sonucu olarak görülmelidir. Toplumun farklı kesimlerinin bir arada barış içerisinde yaşayabilmelerinin asgari müştereklerdeki hukuksal zemininin yapıtaşları olarak anayasal normların katılımcı ve çoğulcu bir müzakere süreci içerisinde oluşturulması gerekmektedir.

Böyle bir müzakere sürecinin fonksiyonel ve operasyonel bir anlam ifade edebilmesi ise ancak samimi ve şeffaf bir ortam içerisinde gerçekleşmesiyle mümkündür.

Zira rölativist zihniyete dayalı modern toplumlar; dışa kapalı, itaatkâr, durağan, kaderci ve türdeş geleneksel köylü toplumlarından farklı olarak; çoğulcu, dinamik ve eşit değerdeki, özneleşmiş bireylerden oluşan bir sosyolojik yapıdadırlar ve toplumun kendi iç ilişkilerinin esasları ile devletin temel düzenini belirleyen bu yapının; rıza, ikna ve konsensüs arayışları üzerinden ortaya konulacak temel mutabakatlara dayanan anayasalar ile doğal sonucuna ulaşması beklenir.

Batı'da felsefi olarak İskoç Aydınlanma Metinleri'nden itibaren ortaya çıkan ve Fransız Devrimi ile birlikte giderek daha yaygın oranda uygulama alanı bulan toplum ve devlet ilişkisinin normatif karakteri, böyle bir sonuca varılmasının doğruluğunu aksiyomatik olarak kabul eder.

Türkiye'de yaşanan yeni anayasa yapım arayışlarını da bu bağlamdan bağımsız olarak değerlendirmek mümkün değildir. Kentlileşme,

bireyselleşme, ticarileşme, meslekleşme, kitle eğitimi, kadın hakları, uzmanlaşma, işbölümü, güçlü bir girişimci orta sınıfın (burjuva) ortaya çıkması, sermaye birikimi, sanayileşme, iletişimin ve ulaşımın gelişmesi, dışa açılma, pluralizm gibi dinamikler bakımından Türk toplumu geçmişle mukayese edilemeyecek düzeyde modernleşmenin reel sosyo-ekonomik safahatını idrak etme bakımından çok önemli mesafeler kat etmiştir.

Bu dinamikleri bir toplum idrak ettiği ölçüde ona göre değişim ve dönüşüm içerisine giriyor ve buna bağlı olarak yeni bir anayasa yapma gibi birtakım sivil ve demokratik talepler ortaya çıkıyor.

Türkiye toplumu artık bürokratik tiddareliyle modernleştirilebilecek bir toplum olmaktan çıkmış ve bizzat kendisinin lokomotif rolü oynayacağı bir modernleşme aşamasına ulaşmıştır.

Bunun doğal sonucu olarak sivil toplum siyasal toplum (devlet) karşısında dizginleri eline almak ve bu belirleyici konumunu bir daha geri dönüşü mümkün olmayacak şekilde yeni bir anayasa ile taçlandırmak istemektedir.

Toplumun alt yapıda güçlü temelleri bulunan bu isteğinin nihayetine ulaşmasını hiçbir güç engelleyemez. Bu süreci doğru okumayı başaramayan üst yapıdaki siyasi kurum ve aktörlerin siyasi yaşamda varlıklarını devam ettirebilmeleri de mümkün olmayacaktır.

Yeni anayasa arayışlarının bu bağlamda düşünülmesi ve ele alınması daha doğru bir yaklaşımdır. Tarihleri 1876, 1921, 1924, 1961 ve 1982 olmak üzere şu ana kadar beş nominal (göstermelik) anayasamızın mevcudiyetine karşın, bunların hiçbir

modern manasıyla birer “toplumsal sözleşme belgesi” niteliği taşımadığından, tek bir reel anayasamız dahi mevcut değildir.

Yapılacak olan yeni anayasa ile ilk defa toplumun bütünüyle kendi iç inisiyatifinden kaynaklanan, gerçek bir anayasaya kavuşmuş olacağız. Bu isteğin hukuk sosyolojisi bakımından normal bir gelişme sürecine tekabül ettiğini ifade etmek gerekir.

Zira alt yapıda bunun için gerekli olan reel sosyo-ekonomik modernleşme dinamiklerini henüz üretememiş olmaları nedeniyle geleneksel toplumlarda ilk modern kurum olarak askeri bürokratik elitlerin öncülüğünde, yukarıdan aşağıya, bir otoriter modernleşme paradigmasının hayata geçirilmek istenmesi ne kadar beklenen bir gelişme ise aynı şekilde toplumun gelişimine koşul olarak artık modernleşme bayrağının toplum tarafından taşınmaya başlanması da o kadar normal bir gelişmedir.

Bunu ülkenin geriye gidişi veya cari rejimin kökten değiştirilmesi çabaları olarak görmenin ise toplumsal gelişme ile zamanın ruhunu doğru okuyamamak ve sosyoloji bilmemekle sakat, dar ve sığ bir bakış açısı olduğu aşikârdır.

Bu bağlamda, niyet okuma gayretkeşliği üzerinden hamaset dolu içi boş bir takım korkularla insanları tahrik ederek yeni anayasa çalışmalarını akamete uğratmak isteyen anti-demokratik güç odaklarına karşı uyanık olunmalıdır.

Unutulmamalıdır ki bir takım bürokratik iktidar odaklarına değil de topluma, siyasete, siyasi partilere ve parlamentoya güvenmek ilerici, çağdaş ve demokrat olmanın olmazsa olmaz bir gereğidir. Kullanılan oyların Parlamentoda temsil edilmesi bakımından %

94 gibi yüksek bir orana ulaşmayı başaran 24. Dönem T.B.M.M.’nin yeni bir anayasa yapmaya siyaseten ve hukuken yetkisi bulunduğu açıktır.

Zira katılım konusunda kazandığı yeni anlamlara karşın özünde bir temsil rejimi olmaya devam eden demokratik sistemlerde

temel siyasi ve hukuki meşruiyet kaynağı halk iradesidir ve halkın bu kadar yüksek bir oranla temsil edildiği T.B.M.M.’nin yeni bir anayasa yapabileceği de kuşkusuzdur. Bu bağlamda Meclis’te grubu bulunan dört siyasi partinin eşit (üçer) üyeyle temsil edildiği Meclis Anayasa Uzlaşma Komisyonu’nun oluşturulması hiç şüphesiz isabetli bir gelişme olmakla beraber, bahsi geçen Komisyonun ne bir kanunda ne de Meclis İçtüzüğü’nde herhangi bir legal karşılığı mevcut bulunmaktadır. 1995 ve 2001 yıllarındaki anayasa değişikliklerinin de aynı yöntemle yapılmış olmasına dayalı bir teamül tatabikat gerekçesi, yazılı ve katı anayasa sisteminin geçerli bulunduğu Türkiye’de “teamüller” hukuk kaynağı olamayacağından, geçerli bir argüman değildir.

Bu nedenle hiç değilse bir Meclis Genel Kurulu kararı alınarak adı geçen Komisyonun legal temeli ortaya konulmalıdır. Kamuoyuna açıklanan Çalışma Esasları’nda yer alan oybirliğiyle karar alınmasına, alınan kararların T.B.M.M. Genel Kurulu’nda değiştirilememesine, herhangi bir partinin çekilmesi veya üç defa toplantıya katılmaması nedeniyle çekilmiş sayılması durumunda

Komisyonun dağılmasına dair bazı olumsuz hükümler nedeniyle Meclis Anayasa Uzlaşma Komisyonu eliyle olmasa bile, 24. Dönem TBMM’nin yeni bir anayasa yapabileceği konusunda iyimser olmanın ve görüş ve önerileriyle herkesin bu önemli sürece destek vermesinin büyük önem taşıdığını düşünüyorum.



**Unutulmamalıdır ki
bir takım
bürokratik
iktidar
odaklarına
değil de topluma,
siyasete,
siyasi partilere ve
parlamentoya
güvenmek ilerici,
çağdaş ve demokrat
olmanın
olmazsa olmaz
bir gereğidir.**



FUTBOL BİR FRAKTALDIR...

Prof. Dr. Beno KURYEL*

Bir Not

Birçok dergide, çizgisel olmayan bilgikuramına ilişkin bir dizi yazı yazdım. Amacım, bilgikuramını hem bir mevhum hem de bir kavram olarak tartışmaya açmak oldu ve olmakta. Aynı zamanda, insan türünün kavramsal dönüşümler tarihinde tanık olduğumuz belirleyici etmenin altını çizmekti hedefim. Bu etmen, bakış açıları ve yaşam tarzlarında meydana gelen dönüşümler ve kopmalardır. Çizgisel olmayan bilgikuramı, düşünce tarihinde yeni bir boyut. Araştırma geleneklerinde henüz paradigmatik bir etkisi olmasa da, bilgikuramsal olarak ağırlığını giderek daha çok hissettiriyor. Bu makalede, çizgisel olmayan bilgi kuramını, yaşamın içinden özgül örneklerle incelemeye devam etmek...

İndirgemeci Olmadan...

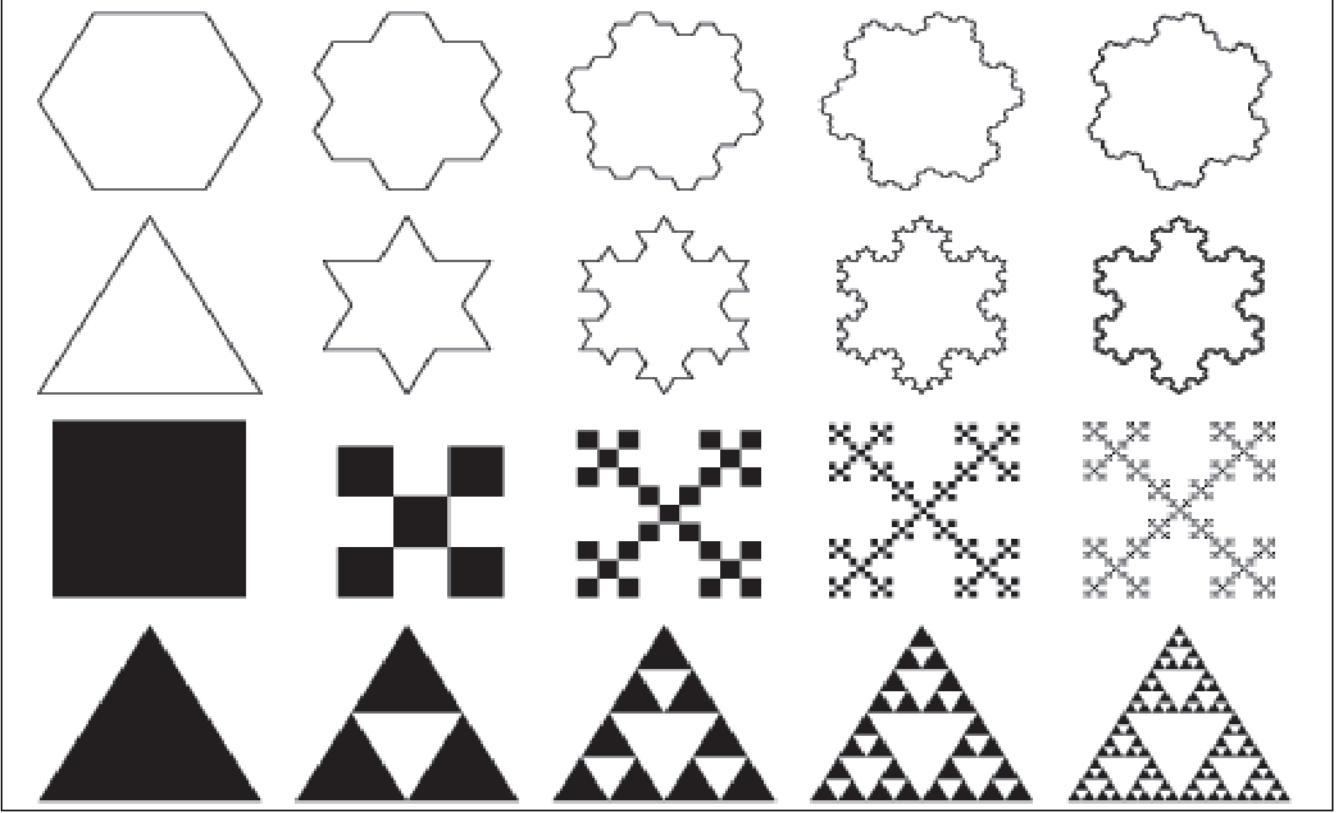
Modern bilim, gerçek dünyanın karmaşıklığını yalıtarak aşırı basitleştirilmiş kurgusal öykülere eğilim göstermiştir. Bunun sonucunda, bilimin bilgeliğiyle gerçeklik arasında bir kopukluk oluşmuştur. Elbette bu durum, bilgelikten uzaklaşarak felsefi altyapıyı çürütüp sadece pragmatik sonuçların hedeflendiği bir paradigmaya doğru evrilmiştir. Bilimsel araştırma açıklık ve belirginlik arayışı içindedir. Fizik, Galile tarafından matematiğin dünyasına yerleştirildikten sonra, açıklığını matematiksel mantıkla sağlamaya çalışmaktadır. Fizik ve matematiğin farklı entelektüel itkileri olmasına rağmen tarih boyunca hatasız bir şekilde sınırsız sarıldıkları sayısız fırsat olmuştur. Doğabilimlerinin çekirdeği her daim matematiksel mantığın hammaddesinden yapılagelmiştir. Doğanın gerçekliğine odaklanmış bilim, kuşkusuz matematiksel entellekti gayrete getiren bir kaynak teşkil etmiştir.

Buna karşılık, gerçek dünyanın olaylarını açıklayan bilimin sanki matematik tarafından yönetildiği söylemleri çeşitli eleştirilerle

karşılaşmıştır. Teknolojiyle birleşmiş doğabilimleri, yaşam alanına, siyasete, hatta psikoloji dünyasına bir nevi teknik rasyonalizm olarak nüfuz etmiştir. Bu eleştiriler aynı zamanda, mantıksal bilim öykülerini, benzeri görülmemiş insanlık ızdırabına neden olan yaygın yıkımdan ve krizlerin ortaya çıkmasından sorumlu tutmuştur. Bu argümanlar, gerçek dünyayı "makine" olarak gören ve her görüngünün ardında bir "mekanizma" bekleyen aşırı basitleştirilmiş bakış açılarının itirazdan gelmektedir. Galile ve Newton'a geri dönersek onların kosmosu betimlemede kazandıkları zafere tanık oluruz. Kosmos ile gezegenlerin ve çeşitli sistemlerdeki benzeri düzenli hareketleri kastediyoruz. Ancak, olayların ve toplumların daha genel gerçeklikleri içindeki hareketleri izah edebileceğimiz teorileri henüz tamamlamadık. Bu kuramlar, kaos betimlemesi içindedir. Bunları bir bütünlük içinde tartışabilirsek, kosmos ile kaosu hangi araştırma/bilgi ortamda kopmuş olmadıklarını göreceğiz ve karmaşıklığın bilimini oralarda bulabileceğiz.

Ancak, burada da bir indirgemecilik konusunda duyarlı olmalıyız. Son zamanlarda klasik bilimin çizgisellik temelli paradigmatik yapısına, hem teknik/bilimsel hem de ideolojik veçheleri açısından eleştirel yaklaşırken bilimsel diyalogu işgal eden "karmaşık (complex) sistem" retoriğinde oluşmakta olan indirgemeciliğe de saplanmamalıyız. Gerçek bir olgunun karmaşıklığı bir yana bir de matematiksel olarak ifade ettiğimiz bir yapı vardır: çizgisel olma (olmazlık) – nonlinearity. Herhangi bir matematiksel yasa, belirli bir aralıkta kesin olabilmemesine rağmen kısıtlanmamış şekilde var olamaz. (Geçerken sormadan edemeyeceğim: Tartışmaya çalıştığım bu konuları en az "tartışabildiğimiz" mekân akdameyanın kendisi değil mi?) Çizgisel olmayan ifadesi, bir bakıma çizgisel ile bağdaşmayan birşeye işaret eder. Olumlu bir biçimde değil, daha ziyade çizgisel olanın "antitezi" olarak tanımlanmamıştır. Somut

* EGE Üniversitesi, Mühendislik Fakültesi Dekanı



bir içeriğin yoksunluğuna karşı çizgisel olmayan, çağdaş bilimin yönünü belirleyen güçlü ve üretken bir anahtar sözcüktür. Bunun nedeni, çizgisel teoremin büyüyen eleştirisi çeşitli alanları çizgisel olmazlığın (nonlinearity) araştırılmasına itmekte olmasıdır. Araştırılabilir:...

Fraktal

Bir fraktal, her ölçekte kendine-benzerlik gösteren bir nesne veya büyüklüktür. Bir fraktal zorunlu olarak tüm ölçeklerde tamı tamına aynı yapıları göstermese de, aynı tür yapının tüm ölçeklerde tekrarlandığını görürüz. Bir fraktal prototipi örnek olarak sahil boyunu verebiliriz. Kıyı boyları kıvrımlı olduğundan, uzunluğunun ölçümü için kullanılan cetveller ne kadar kısa ise o kadar kesin ölçülür. Ancak, cetveller kısalıdıkça kıyıların ölçülen boyları da artar. Buna kıyı şeridi paradoksu denir. İşte, fraktal yapının ondalıklı boyutları ve sonsuzlukla olan dansları böyle bir şey. Ne kaotik ve de ne hoş değil mi?...

Aşağıdaki şekilde, kendine-benzerlik olgusunun ve sonsuzluğu eşlik ettiği fraktal yapılara örnekler verilmiştir:

ve Futbol...

Bugün futbol bir endüstri. Sınıfsal çözümleme için muhteşem bir laboratuvar. Fakat, bu çözümleme çizgisel olmayan bilgikuramı çerçevesinde sonraki yazılarda ele alınacak. Bir futbol maçının seyir estetiği herkesin malumu. Futbol maçı, kaotik bir yapıdır ve oynandığı süre içinde fraktal bir yapıya tekabül eden bir resim çizer. Felsefi ve teknik terimlerin metaforik zenginliği içinde ele almaya çalışalım:

✓ Kaos, belirlenimseldir: Tesadüfi ve stokastik bir yapısı yoktur (belirlenebilir, deterministiktir.) Örneğin havanın davranışını gözleyebiliriz ve aynı zamanda, onu betimleyen bir matematik model de kütle ve enerjinin korunumuna dayanarak geliştirilebilir. Futbol maçı da belirlenimsel bir modeldir. Oyunun oynandığı alanın ölçüleri sabittir. Belirli sayıda oyunculardan ve hakemlerden

oluşan bir toplulukla icra edilir. Topun ağlarla buluştuğu mekanın da ölçüleri belirlidir. Ölçülerden hiçbirisi maç süresince değişmez. Ancak, oyun kuralları çeşevesinde maçın hakemi oyuncularından atabilir ve oyuncu sayısı belirli bir sayının altına düşen takım hükmen yenilmiş sayılır. Görüldüğü gibi oyun, ciddi bir şekilde belirlenimseldir.

✓ Kaos, çizgisel olmayan bir yapıdır: Oyun bir örgüdür. Karşılıklı etkileşimli çok sayıda parametre içerir. Her bir parametre zamana bağlı olarak değişir. Böylece, karşılıklı etkileşim desenleri de zamana göre değişimler gösterir. Tüm bu devinim içinde kendine-benzerlik de kendini korur. Her maçın kendine özgü bir kendine-benzerlik deseni vardır: Her maç ayrı bir fraktaldır. Yani, tüm maçlar fraktal yapıdadır. Peki, parametreler nelerdir? Oyuna katılan bireylerin gerek kişisel gerek ekip biçiminde o anda taşıdıkları fiziksel, ruhsal ve moral durumlar, oyuna odaklanma dereceleri, ayrıca hava ve çevre koşulları. . . Ve de tüm bunların oyun süresince değişkenlik göstermeleri. Gözlediğimiz üzere oyun, ciddi bir şekilde çizgisel olmazlığı taşır.

✓ Kaos, başlangıç koşullarına aşırı duyarlıdır: Başlangıç koşulu ifadesi elbette, maçın başlama düdüğü değildir. O halde nedir? Bunu izah etmek zor da olsa, birkaç adımla betimlemeye çalışalım: Oyunun her anı, bir başlangıçtır. Bu ne demek? İşte, çizgisel olmazlık böyle birşey. Açıkçası, bugünün futbol paradigmasının ağzından düşürmediğinin aksine, maçın bir kaderi yoktur. Önce keskin bir örnek verelim: Çok iyi oynayan, maçı götüreceğine "kesin" gözüyle bakılan bir ekibe, 35 metreden gelen bir top, çizgisel olmayan bir yörünge çizdikten sonra doksana takılırsa ne olur? Yeni bir başlangıç koşuluyla o maçın fraktali yeniden oluşmaya başlar. Meşhur ve güncel ifadesiyle bu durum "maçın kırılma anı" hiç değildir. Çünkü, fraktal kırılmaz. Zaten kendinden kırıktır. Boyutları tamsayı değil, tersine ondalıklı sayıdır. Maçın kırılma anları düşüncesi çizgiseldir ve kader olgusuna sıcak bakan bir toplumsal kültür bileşeninde revaçta bile olur. Fraktal, devingen bir kırılma yapısını içerdiği için bir maç süresince, kırılma anları o maçın kaderini değiştiremez. Çünkü, bir maçın kaderi yoktur. Sadece bir öyküsü vardır ve öykü bir fraktaldır. Açık ki futbol oyunu, ciddi bir biçimde başlangıç koşullarına bağlıdır.

✓ Kaos, periyodik olmayan davranışlar gösterir: Kaotik hareket ya da davranış, periyodik değildir. Bunun anlamı, herhangi bir kao-

tik yörünge ya da devinimin bir başka yörünge veya devinimle çakışmayacağı veya tarihçesinin yineleyemeyeceğidir. Tekrarlar periyodik değil, kendine-benzerlik taşıyan davranışlardır. Futbol maçının genel görüntüsünde, bir ekibin kendi sahasından çıkarak karşı ekibin sahasına geçme çabalarının ve kaleye ulaşma gayretlerinin tekrarlarıyla doludur. Elbette burada, karşı takımın bunu önlemek ve benzer girişimlerde bulunma yinelenmeleri de vardır. Tüm bunları gerçekleştirmek için önceden tasarlanmış bir strateji uygulama taktikleri söz konusudur. Tüm bunlarla maç süresince devinen ya da zamana göre değişen uygulamalarla bir "futbol oyun örgüsü" örülür. Aynı şeyleri görür gibi olduğumuz için yanılsamalı olarak bunları periyodik biçimde algılayabiliriz. Ancak, gözlediklerimiz periyodik resimler değil, tam tersine kendine-benzerliklerdir. Öyle görüyor ki futbol oyunu, ciddi bir şekilde periyodik olmayan yörüngelerle estetiğine kavuşmuş bir fraktaldır.

Fraktal yapı, yukarıda özetlemeye çalıştığım dört özellikle örülen bir desendir. Dört özellik, birbirine çok bağlıdır. Hiçbiri tek başına yalıtılmış olarak var olmaz. Çizgisel olmayan bilgi kuramının çabası, çizgisel olmayan bu desene anlam verme çabasından başka birşey değildir. Şimdi bu yazıyı okuduktan sonra, bir futbol maçını ve maç sonrası yorum ve değerlendirmeleri izleyelim. Sonra, yeniden yazıyı okuyalım. Eğer bu eylemi, isteyerek ve biraz zihnimizi yorarak yapmışsak, çizgisel ve çizgisel olmayan (linear/nonlinear) bakış açıları arasındaki farklar ve çelişmeler rahatlıkla görülebi- lecektir. Elbette, günün futbolunda oyun ve endüstrisi ekonomik şemsiyenin altındadır. Bu şemsiyenin yeniden üretilebilmesi için gayet "çizgisel" bir kültüre ihtiyaç vardır. Bu kültürün üreticisi ve yürütücüsü olan "otoriteler," tabii ki çizgisel olmayan bilgikuramının sokağından bile geçmeyecektir. Kentleşme ve kent kültüründe bu otoriteler nasıl varsa ve olacaksa, buna zihin patlatan ve özgür bilginin heyecanını duyan, insanın çizgilerde yabancılaşmasına karşı sorumluluk duyan, az Donkişotça da olsa, insanları da vardır ve olacaktır. Gerisi size kalmış, tümüyle keyfiniz bilir. . .

Bir Nokta...

Bu inceleme yazılarımın biraz ağır olduğunu birkaç vesileyle duydum bazı dostlarımdan. Belki de duyduğumdan daha fazlası vardır yazıyı ağır bulan. Bence, anlaşılır bir tepki. Çünkü, gerek spor olaylarına, gerek sanat etkinliklerine gerekse bilimsel süreçlere ve aynı zamanda günlük yaşamın kültürel ve siyasal gelişmele-

rine yaklaşırken baktığımız belirli bir pencere vardır. Baktığımız bu pencereden görürüz. Fakat, bunun farkında olmayız. Ancak, dünyaya içinden baktığımız pencereye başka bir seçenek pencere ortaya çıktığı zaman hafif bir farkındalık hissederiz. O da, bir tepki biçiminde olur. Kendi penceremize eleştirel bir değerlendirme pek içermeyiz. Penceremizin bir öteki ile karşılaştığı ve azıcık da huzur bozduğu izlenimi belirir içimizde. Bu durum oldukça saygıdeğerdir ve de tümüyle anlaşılardır: “Ol mahiler ki derya içredirler, deryayı bilmezler.”

Bu noktada bir olguya da değinmek gerekir. Seçenek pencere, der-yada alışlagelen pencereye göre, mutlaka doğruyu gösterir gibi bir saplantıdan da uzak durmak şart. Belirleyici olan, farklı pencerelerle elimizden geldiğince uğraşmak, araştırmak, incelemek, önermek, eleştirel bakmak ve bakılabilmektir. Bir başka deyişle, “Ol mahiler ki derya içredirler, deryayı bilmezler” betimlemesine entelektüel bir sorgulama geliştirebilmek.

Bir fraktal desen olarak futbol derken, futbolun çizgisel olmayan karakterini vurguluyorum. Peki, epeyce içinde olduğumuz ancak farkına varamadığımız ya da böyle bir tasvirle yaklaşmadığımız çizgisellikler nedir? Şimdilik bir örnek üzerinde duralım ve kısa bir bilgikuramsal çözümleme yapalım:

Futbol bilgisine fazlaca katkı yaptığına ve zenginleştirdiğine inanılan istatistiksel veriler. İstatistik biliminin, hem araştırmalara hem de değerlendirmelere olan önemli desteğini vareste tutarak ifade edelim. Kaldı ki, istatistiksel araştırmalarda, çizgisel (linear) ve çizgisel olmayan (nonlinear) modellerin olduğunu da bir kenara not edelim. Şimdi, futbol camiasında pek meraklı olunan “istatistiksel zenginliğe” dönebiliriz: Tümüyle çizgisel olan yaklaşımlar ve de kullanıldığının aksine, hiç de istatistiksel değeri olmayan “veriler.”

Topa sahip olma oranları... Kullanılan ifade şöyle: “A takımı, %30 oranında topa sahip olmasına rağmen 1-0 önde gidiyor.” Tüm oyunu, topa sahip olma oranına indirgemek. Topa sahip olma oranları bir malumdur, ancak bir bilgi değildir. Çünkü, buna indirgenince, oldukça karmaşık bir örgü olan futbol yapısı sadece bir veriyle izah edilmiş olur. Veriden geçen bir çizgi üzerinde hayali bir gezi yaparak örgünün karmaşık yollarını izlemeyi işkembeye kübradan atmak fevkalade kolay bir iş. O anki skora yalnızca topa sahip olma oranı mı etki etmektedir? Elbette hayır. Bunun dışında parametre

olarak sayabileceğimiz değişkenlerden birkaç tanesi, takımların oyun stratejileri ve uyguladıkları taktikler, iki takımın bu stratejilerin birbirleriyle karşılıklı olarak etkileşimleri, hakemlerin oyuna etkileri, sahanın psikolojik atmosferi, girilen konumlarda (pozisyon) oyuncuların o anki becerileri, gol girişimleriyle golü önleme girişimlerinin çizgisel olmayan ve de kaotik buluşmaları olabilir.

Şimdi buna bir tepkiden söz edebiliriz: Denebilir ki, maçı seyredenken bir de bunları mı düşüneceğiz? Hem merakımızı hem de seyir zevkimizi buna mı teslim edeceğiz? Buna yanıt vermek elbette zor ama oldukça kolay da. Evet zor, çünkü futbolla kurduğumuz ilişkiyi, alışkanlıklarımızı, futboldan zevk alma biçimimiz, taraftarlık hislerimiz, sonuca odaklanan psikolojimiz gibi birçok etmen futbol ve kişisel haz süreçlerini belirler. Tüm bunları da kısa sürede incelemek zor. Evet kolay, çünkü futbol toplumsal devrimin bir parçasıdır. Görebilmek kolay, ancak incelemek ve müdahil olmak zor. İstatistik, hem de bariz çizgisellik içeren ve istatistiksel veri olup olamayacağı tartışmaya açık olan istatistiksel verilerle konuşmak çok kolay. Peki, gündelik yaşam bundan bağımsız mı? Bence değil. O zaman, futbola günlük paradigmanın alışkanlıkları dışından yaklaşmak kolay olmuyor. Zor ve can sıkıcı bir durum yaratır alışkanlıkları sorgulamak. Onun için insanın zevki kaçır. Buna karşılık çok da kolay ve keyifli bir durum. Araştırmayı, çizgisel olmayan bir paradigma çerçevesinde ele almak son derece üretken bir ortam yaratır. Bu konuda yapmakta olduğum ve de yapılan araştırmalardan gelecek yazıda örnekler vereceğim. Bu yazıyı, çizgisel paradigmanın doruktaki bazı nitelikleriyle noktatalım:

- Futbolu, futbol içine indirgemek...
- Oyunu, istatistiksel verilerle ve çizgisel sonuçlarla açıklamaya çalışmak...
- Bilgiyi, sayılara boğarak malumatlaştırmak...
- Sayısal sonuçlarla futbol estetiğini kurutmak ve estantanelere indirgemek...
- Futbol karşılaşmasını, taraftarlık davranışını göze alarak yorumlamak, böylece çizgiselliğini perçinlemek...
- Kırılma anları yaklaşımıyla futbol örgüsünü zikzak çizgilerle izah ederek bilgiyi aşırı malumatlaştırmak...
- ve nice çizgisellikler...

Bunları incelemeye, önermeye, ve tartışmaya açmaya devam edeceğiz...

KARİYER YÖNETİMİNDE KADINLARA UYGULANAN CİNSİYET AYRIMCILIĞI

Yard. Doç. Dr. Nesrin ADA / E.Ü.İ.İ.B.F.
Tuba UÇAR

Özet

Yıllardır ataerkil Türk toplumunda sofradaki yeri öküzden sonra gelir diye bilinen kadının, bugün aile ve iş hayatındaki yeri neresidir? Çalışan kadın profesyonel iş yaşamında sırf cinsiyeti yüzünden ne gibi zorluklarla karşılaşılıyor ve bunlarla nasıl başa çıkabiliyor? Sanıldığı gibi kadınların iş hayatında yaşadıkları zorlukların başında kendilerini ispat edebilmek için erkeklere göre daha fazla çalışmak ve özveride bulunmak zorunda olmaları mı geliyor, yoksa aile ve anne kavramının kadın ve toplum üzerinde yarattığı ağır baskı mı?

Bu çalışma kadınların, istihdama katılım bakımından erkeklere göre dezavantajlı bir konumda bulunduğu genel varsayımı üzerine inşaa edilmiştir. Çalışmada İzmir ve Manisa'daki çeşitli ölçeklerde işletmelerde ve kamuda çalışan kadınlar arasında, bulunduğu kurumda cinsiyet ayrımcılığı yaşayıp yaşamadıkları araştırılmıştır. Anket uygulaması ile bu çalışma niceliksel alan araştırması olarak uygulanması tasarlanmıştır.

Anahtar Kelimeler:

Kadının İş Yaşamındaki Yeri, Kadın ve Kariyer, Çalışan Kadının İş Hayatında Karşılaştığı Sorunlar.

Abstract

While the place of woman on the table is known as after "ox" in the patriarchal Turkish society for many years, what is the today's woman role in the family and in business life? What kind of challenges working women face in professional business life due to their gender and how they cope with these problems? Is the most important challenge that woman faces is working more than a man to prove themselves and making sacrifices as thought, or the heavy pressure on them which the family and mother role that the society creates?

Women in this study, is located in a disadvantaged position compared to men in terms of labor participation is built upon the general assumption. It is investigated that among the woman who works for enterprises or public sector from the various scales of İzmir and Manisa, having been exposed to gender discrimination. The survey was designed with the implementation of quantitatively field research.

Key Words: The Place of Women in Business Life, Women and Career, The Challenges That Faced Working Women in Business Life.

1. Giriş

Kadın için kariyerinde mesafe alabilmek, istediği, arzu ettiği bir noktaya gelebilmek, özellikle içerisinde bulunduğumuz büyük rekabet ortamı, kısıtlı olanaklar sağlayan şartlar içerisinde genelde oldukça zaman alan bir uğraş olmakta, başarının yakalanması uzun yıllar almaktadır. (Gürol, 2007:148) Kadınlar ataerkil toplum yapısına bağlı olarak analık-dişilik-evcilik yüklerini, iş yaşamındaki kariyerleri süresince de taşımaktadır.

Bu konu da yasal düzenlemeler açısından, T.C'nin farklı cinsiyetler arasında eşit davranma bakımından diğer ülkelere göre ileri bir konumda olduğu söylenebilir. Gerçekten, Anayasa'nın 10. maddesinde, "...cinsiyetine dayalı ayırım yapılamayacağı" ve kanun önünde herkesin eşit olduğu öngörülmüş; ILO'nun "Eşit Değerdeki İş İçin Erkek ve Kadın İşçiler Arasında Ücret Eşitliği Hakkında" ki 100 sayılı Sözleşmesi 13.12.1966 tarihinde onaylanmış; bu gelişmelerin doğal sonucu olarak, İş Yasası'nın 26. maddesinde de "...sadece cinsiyet ayrılığı sebebiyle farklı ücret" verilemeyeceği açıkça ifade edilmiştir. Asgari Ücret Yönetmeliği'nde de cinsiyet farkı gözetmenin yasal olmadığı belirtilmiştir (m. 2). Sosyal güvenlik mevzuatımızda da cinsiyet ayırımı ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır (<http://iibf.kocaeli.edu.tr>).

Her ne kadar yasal açıdan bu olumlu düzenlemeler sevindirici olsa da, Türkiye'nin bu konuda yakaladığı düzey, uygulamada cinsiyet ayrımının ülkemizde tamamen ortadan kalktığını göstermemekte, ancak yasal düzenlemelerin de etkisi ile bu ayrımcılığı azalttığını göstermektedir. Nitekim gerçekleştirmiş olduğumuz anket uygulaması sonuçları da bu tespiti onaylamaktadır. Ancak birçok Avrupa ülkesinde halen ciddi bir sorun olan bu ayrımcılığın ülkemizde tamamen ortadan kalktığını ileri sürmek yanlıştır. Araştırma sonuçları, yasaların kadınların iş yaşamında cinsiyet ayrımcılığına uğramalarını önlediği konusunda kararsız olduklarını göstermiştir. Önemli olan, kadınları bu yasal haklarıyla ilgili bilinçlendirip, kurumların da yasaları uygulamasını sağlamaktır.

2. Kariyer Yönetiminde Cinsiyet Ayrımcılığı

Çevrenizde bir çok kadının zaman zaman iş yerlerinde cinsiyet ayrımcılığından şikayet ettiği bir gerçektir. Önlerinin erkekler tarafından kesildiğini, kadın olduğu işe alınmadığını, terfi edemediklerini duyarsınız. Peki hakkında sürekli bahsedilen cinsiyet ayrımcılığı, kariyer yönetiminde ne anlama gelmektedir? Belirli bir terimden bahsedildiğinde algılamada farklılıklarının olmaması için, Kariyer Yönetiminde Cinsiyet Ayrımcılığı ile çeşitli kaynaklardan, ilgili aşağıdaki tanımlamalar yapılmıştır:

Kariyer Yönetimi:

Birçok kaynakta Kariyer Yönetimi, tıpkı Prof. Dr. Ramazan GEYLAN'ın da tanımındaki gibi: "İnsan kaynakları planları ile sistemin bütünlleştirilmesi, kariyer yollarının belirlenmesi, kariyer bilgisinin artırılması için açık işlerin duyurulması, çalışanların performanslarının değerlendirilmesi, astlara kariyer danışmanlığı yapılması, iş deneyimlerinin artırılması ve eğitim programlarının düzenlenmesi faaliyetlerinin tümü olarak yer almıştır." (Geylan, 2004:122)

Bizce kariyer yönetimi, bir kişinin bir kuruma katılmasıyla başlayan yolculuğunun, kişinin içerisinde bulunduğu işi başarabilme potansiyeline ve becerisine göre şekillenmesidir. Bu yolculuk süresince kişi:

terfiler, pozisyon değişiklikleri, ücret artışları, eğitimler, ödül ve cezalar, performans değerlendirmeleri gibi birçok durum veya süreç ile karşılaşabilmektedir. Bu tür süreçleri yöneten birim ise işletmelerin İnsan Kaynakları fonksiyonudur.

Cinsel ayrımcılık:

İnsanların diğer insanlar hakkındaki yargıları, kişisel değerlerden çok cinsiyete dayandığında ortaya çıkan ve kimi zaman nefret içeren çatışmalı durumdur. Daha genel olarak, cinsiyete dayanan her tür ayırım cinsel ayrımcılık olarak tanımlanabilir. (<http://tr.wikipedia.org>)

Kadınlara karşı ayrımcılık:

Birleşmiş Milletlerin tanımına göre; medeni durumları ne olursa olsun siyasal, ekonomik, sosyal, kültürel, kişisel veya diğer alanlarda kadın ve erkek eşitliğine dayanan insan haklarının ve temel özgürlüklerin, kadınlara tanınmasını ve kadınların bu haklardan yararlanmalarını veya kullanmalarını engelleme veya hükümsüz kılma amacını taşıyan veya bu sonucu doğuran cinsiyete dayalı her türlü ayırım, dışlama veya kısıtlamayı nitelemektedir (Dalkıranoglu ve Çetinel, 2008: 278).

“Çalışma yaşamında cinsiyet ayrımcılığının en önemli nedenlerinden biri, kadının biyolojik farklılığı nedeniyle ona toplumsal olarak biçilen roldür.”

3. İş Yaşamında Kadınlara Yönelik Cinsiyet Ayrımcılığı Üzerine Çeşitli Görüşler

Dalkıranoglu ve Çetinel'in araştırmasına göre kariyer yönetiminde cinsiyet ayrımcılığına ilişkin görüşler şöyledir:

Çalışma yaşamında cinsiyet ayrımcılığının en önemli nedenlerinden biri, kadının biyolojik farklılığı nedeniyle ona toplumsal olarak biçilen roldür. Aile yaşamında, ev ve çocuk sorumluluğunun kadına yüklenmiş olması, kadının iş yaşamında kariyer yapmasına engel olmaktadır. Çalışma yaşamına katılım, eğitim düzeyiyle artış göstermektedir. Eğitimsiz kadınların iş yaşamına katılımı %17 olurken, yüksek okul ve üniversite mezunlarının %74'ü çalışma yaşamı içinde olmaktadır. (Eyüboğlu, Özar ve Tanrıöver, 2000'den akt. Dalkıranoglu ve Çetinel, 2008:280).

- Kadınların çalışma yaşamında cinsel tacize uğramaları da önemli bir kariyer engeli olarak görülmektedir. Genellikle, terfi ya da iste yükselme söz konusu olduğunda, erkekler tarafından kadınlara cinsel tacizde bulunulmakta, buna karşılık zor durumda kalan kadınların ise devamsızlığı ya da istifaları gözlenmektedir. (Mardin ve Torun, 2000'den akt. Dalkıranoglu ve Çetinel, 2008:282)

- Yıllardır cinsiyete dayalı ayrımcılığın belki de en fazla vurgulandığı alan terfilerdir. Kadın çalışanların nitelik gerektirmeyen işlerdeki ağırlıklı istihdamı, eğitim düzeylerinin yeterli olmaması, aile yaşamındaki rolü ve sorumlulukları gibi nedenler terfilerini de zorlaştırmaktadır. (O'Mahony ve Sillitoe, 2001'den akt. Dalkıranoglu ve Çetinel, 2008:280) Ayrıca işyerlerinde kadınların yükselmesine somut desteğin olmaması, kadınların yetkiye ulaşma sürecini zorlaştırmaktadır. (Palmer ve Hyman, 1993'den akt. Dalkıranoglu ve Çetinel, 2008:280) Bu ise günümüzde birçok örgütte cinsiyet ayrımcılığını ifade eden "cam tavan" kavramını ortaya çıkarmıştır. (Jerris, 1999'dan akt. Dalkıranoglu ve Çetinel, 2008:280) Cam tavan, karşılaşılan sorunların belirsizliğini ifade etmektedir. Günümüzde çalışma yaşamında cam tavan etkisi en baskın sorunlardan biridir ve kadınların yükselmesini engellemektedir (Ng ve Chui, 2001'den akt. Dalkıranoglu ve Çetinel, 2008:281).

Mc Ozden Yönetim Eğitim ve Danışmanlık kurumuna göre iş yaşamında kadınların yaşadığı sorunlar (<http://www.mcozden.com>):

- Pek çok iş ilanında "erkek" çalışan aranmasıyla daha ilk aşamada bir ayrımcılık söz konusudur.
- İşe alım mülakatlarında bayan adaylara önce özür dileyerek evli değilse evlenmeyi düşünüp düşünmediğinin, çocuk sahibi değilse de yakın zamanda böyle bir planının olup olmadığının sorulmaktadır.
- Herhangi bir kriz döneminde üst yönetimce personel azaltılmasına karar verilmesi durumunda, eşiyile aynı işyerinde çalışan kadınların, performansla bakılmaksızın sırf kadın olması nedeniyle işten çıkarılacak personel olarak tercih edilmektedir.
- Kadınların pek çok iş kolunda çalışmasının neredeyse imkânsız olmakta, meslekler erkeksi (erkek işi) ve kadınsı (kadın işi) olarak ayrılmaktadır.

- Kadınların duygusal olmaları bahanesiyle yönetme becerisinden yoksun görülmekte ve tepe pozisyonlardan daha çok kurmay pozisyonlarda çalışabilmektedir.

- Çocuk büyütme ve aile sorumluluklarının istihdama ara verilmesine yol açmakta ve bu da kadınların kariyerinde ciddi bir sorun oluşturmaktadır.

- Süt ve doğum izni gibi İş Kanunu'nda tanımlanan hakların uygulanmadığı iş yerlerinin varlığı ya da var olan işyerlerinde, kanundan kaynaklanan söz konusu hakkın kullanılmasının, yöneticiler tarafından daha sonraki dönem için olumsuz olarak algılanıp değerlendirilmektedir.

- Çoğu işyerinde emzirme odası, kreş gibi olanaklar bulunmamaktadır.

- Özellikle bazı sektörlerde hamile olduğu öğrenilen bayanların, tazminatı verilerek işten çıkarılabilmektedir. (Bu devirde tazminat olarak işten ayrılma lüks olarak da görülebilir.)

- Doğum izni sonrası işe dönen ancak emzirme izni kullanmak bir yana sütünü sağamadığından sütü kesilen bayanlar olmaktadır.

- Hamile bayanlar sağlık açısından çalıştırılmayacakları alanlarda iş yoğunluğu, çalışan yetersizliği v.b. nedenlerle çalıştırılabilmektedir.

- Bazı çalışan kadınların da kendilerine uygulanan pozitif ayrımcılığı gönüllü kabullenebildiği durumlar görülebilmektedir.

- Bazı kadın yöneticilerin kıskançlık gibi subjektif nedenlerle kadın çalışanlarına negatif ayrımcılık yapması, dolayısıyla kadın çalışanların pek çoğunun erkek yöneticiyle çalışma isteği doğabilmektedir.

Peki bütün bunlar doğru mudur, yoksa sadece bir sanrıdan mı ibarettir? İşte bu soruların cevabı için araştırma gerçekleştirilmiştir.

4. Araştırma

İş yaşamındaki eşitsizlikler incelendiğinde; cinsiyetler arasındaki maaş farkları, terfilerde erkeklerin önce çıkması ya da diğer bir deyişle kadınlarda uygulandığı varsayılan cam tavan sendromu, meslek dalları arasında kadın ve erkek dağılımı arasındaki eşitsizlik,

kadınların çocuk doğurma/emzirme/ev işleri gibi biyolojik ve toplumsal görevlerinin baskınlığı, kadınların iş yerinde uğradığı cinsel taciz, mobbing gibi sorunlar sebebiyle işten ayrılmaları, diğer kadın yöneticilerin kıskançlık (kraliçe arı sendromu) sebebi ile kadınlara uyguladığı düşünülen baskı bence en temel sorunlar olarak görülebilir.

Sonuç olarak çalışma hayatında cinsiyete bağlı ayrımcılıklar daha iş mülakatları hatta daha da ileriye gidersek iş ilanlarında başlayıp, kadınların iş ortamında diğer çalışanlarla olan ilişkilerinde ve kariyer basamakları süresince devam etmektedir. Kadının yaşadığı bu gibi ayrımcılıkların ev içerisinde ve toplumun gözünde de pekiştiriliyor olması kadının bir çok alanda ikinci plana atıldığının bir göstergesidir.

Araştırmanın Amacı

Genel olarak yapılan literatür taraması sonucunda görülmüştür ki, kadınların bir kısmı iş yaşamında cinsiyet ayrımcılığı üzerine problemler yaşamaktadır.

Bu çalışmanın amacı kariyer yönetiminde kadınların karşılaştığı varsayılan sorunları tespit etmek ve bu sorunların ciddiyet seviyesini ortaya koymaktır. Çalışma süresince tespit edilen değişkenlerin gerçekten kadınların iş yaşamını olumsuz yönde etkileyip etkilemediğini ölçmek ve elde edilen bulgularla araştırmanın ulaşabileceği kadınları, iş yaşamında karşılaşılabilecekleri sorunlar konusunda bilgilendirmek makalenin ana amacıdır.

Araştırmanın Yöntemi

Araştırma yöntemi kapsamında aşağıda sırasıyla araştırmanın modeli, hipotezleri, evreni ve örnekleme, araştırmada toplanan veri toplama amacı ve verilerin analizi ele alınmıştır.

Araştırmanın Modeli

Araştırma tarama modelidir. Anket çalışması ile Kadınların Kariyer Yaşamında Karşılaştıkları Cinsiyet Ayrımcılığı durumları ve bunlara etki eden faktörlerin göreceli önem derecelerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca kadınların iş yaşamına etki eden faktörlerin onların demografik özelliklerine göre farklılaşma durumu incelenmiştir.

Araştırmanın Boyutları:

- Kadının aile yaşamındaki anne rolü

- Kadının aile yaşamındaki eş rolü
- Kadının ev yaşamındaki idare rolü
- Kadının iş yaşamındaki çalışan rolü
- Kadının iş yerinde yaşadığı cinsel tacizler ve psikolojik baskılar
- Kadının iş yerinde maruz kaldığı durumların önlenmesinde yasal düzenlemeler
- Kadının erkeklere göre daha düşük ücret alması
- Kadının erkeklere göre daha kolay işten çıkarılması
- Kadının erkeklere göre daha zor terfi etmesi/ettirilmesi
- Mesleki ayrışmaların kadının kariyerindeki etkisi
- Kadının kadına uyguladığı kıskançlık baskılarının kariyere olan etkisi
- Kadının liderlik vasıfları ve duygusallık boyutunun kariyerine olan etkisi
- Çalışan kadına yüklenen namus anlayışı
- Erkek egemen toplum yapısının kadının kariyerine etkisi

Araştırma Verilerinin Analizi

Anket formlarıyla toplanan veriler istatistik paket programı olan SPSS'in 15.00 sürümü ile değerlendirilmiştir.

Ankette önce demografik sorulara verilen cevaplar frekans dağılımları, sayı ve yüzde olarak yorumlanmıştır.

Daha sonra ise sorular parametrik analiz tekniklerinden: Korelasyon Analizi, T-testi, Varyans Analizi (One Way ANOVA); parametrik olmayan analiz tekniklerinden: Ki-Kare testi, Friedman, Mann-Whitney U testi, Kruskal Wallis analizleri ile test edilmiş ve yorumlanmıştır.

Elde edilen sonuçlara göre iş hayatında aktif rol oynayan kadınların karşılaştıkları veya karşılaştığı düşünülen cinsiyet ayrımcılığını etkileyen faktörler belirlenmeye çalışılmıştır.

Bunun dışında Faktör Analizi ve Güvenilirlik Analizi gibi diğer analiz tekniklerinden de yararlanılarak, anket sonuçlarının etkin biçimde değerlendirilmesi sağlanılmıştır.

Araştırmanın Sınırlılıkları

Çalışma sonucunda elde edilen bulgular sadece örneklem kapsamına alınan sadece İzmir ve Manisa'da faaliyet gösteren işletmelerde ve kamuda çalışan kadınlardır. Bu yüzden, Türkiye genelindeki kadınların karşılaştığı cinsiyet ayrımcılığına etki eden faktörler için ipucu olabilir ama bir genelleme yapmak doğru olmayabilir.

Ancak yapılan anketin sorularının güvenilirliğinin ölçülmesi için sorulara Güvenilirlik Analizi uygulanmıştır. Güvenilirlik İstatistikleri tablosundan faktör güvenilirliğinin $\alpha = 0.883$ gibi yüksek bir değer olduğu görülmüştür.

Araştırmaya Dair Demografik Yorumlar, Frekans ve Yüzde Dağılımları

Katılımcıların Eğitim Düzeyleri:

Ankete katılanların %1'i ilk okul, %11.7'si lise, % 4.9'u ön lisans, %56.3'ü lisans, %23.3'ü yüksek lisans, %2.9'u ise doktora mezunudur.

Katılımcıların Medeni Durumları

Kadınlara uygulanan cinsiyet ayrımcılığının kadınların medeni durumlarına göre de farklılık gösterdiği düşünüldüğü için medeni durum önemli bir değişken olarak görülmüştür.

Ankete katılanların %54'ü evli, %46'sı bekar, %3'ü ise boşanmış veya duldur. Genel olarak ankete katılanlarda evli ve bekarların dağılımının birbirine yakın olduğu görülmüştür.

Katılımcıların Yaş Dağılımları ve İş Tecrübelerinin Süresi

Ankete katılan kadınlardan, anket sorularını mevcut çalışmakta oldukları iş yerini düşünerek cevaplamaları istenmiştir. Bu sebeple kadınların çalıştıkları kurumla ilgili sağlıklı yorumlar yapabilmeleri açısından aynı kurumda çalışma süreleri önemlidir. Tanımlayıcı istatistik tablosuna göre ankete katılan kadınların aynı kurumda çalışma süresi minimum 6 ay, maksimum 21 yıldır. Kadınların aynı kurumda çalışma süresi %4.2253'lük standart sapma oranı ile, 4.738 yıldır.

Toplam iş deneyimleri sorusuna ankete katılan kadınların tamamı

yanıt vermiştir. Kadınların toplam iş hayatları 6 ay ile 28 yıl arasında değişmektedir. Kadınların ortalama iş deneyimleri %6.4672'lik standart sapma oranı ile, 8.340 yıldır.

Araştırma Soruları ve Hipotezler

Kadının iş hayatını etkilediğini düşünülen değişkenler ve bu değişkenlerin çeşitli demografik farklılıklara ve ilişkilere göre test edilebilmesi için araştırılan temel hipotezler aşağıdaki gibidir:

Hipotez 1: Kadın için aile ve çocuk, iş hayatında kariyerdan öndedir.

Hipotez 2: Çalışan çıkarma durumlarında, önce kadınlar işten çıkarılmaktadır.

Hipotez 3: Kadınlar erkeklere göre daha düşük ücret almaktadır.

Hipotez 4: Kadınlar iş hayatında cinsel tacize uğramaktadır.

Hipotez 5: Kadınlar iş hayatında psikolojik yıldırmaya (mobbing) maruz kalmaktadır.

Hipotez 6: Terfi durumlarında kadınlara göre, erkekler daha fazla tercih edilmektedir (cam tavan sendromu).

Hipotez 7: Kadınların duygusal doğası ve liderlik becerilerinden yoksun olduğu düşünüldüğünden için iyi yönetici olamayağı düşünülmektedir.

Hipotez 8: Kadınların kariyerinde yükselişlerine hem cinsleri de kıskançlık gibi sebeplerle (kraliçe arı sendromu) engel olmaktadır.

Hipotez 9: Kadınların iş hayatındaki sorunlarının (cinsel taciz, ücret adaleti) çözümü için yasal düzenlemeler yetersizdir.

Hipotez 10: Toplum ve eş, çalışan kadının namus anlayışı üzerinde olumsuz bir görüşe sahiptir.

Medeni durumlarına göre kadınların, Anne-Eş-Kariyer rolüne bakış açılarına ilişkin hipotezler:

Hipotez 1: Bekar kadınlar ve evli kadınlar arasında, çocuk ile ilgilenmeye verilen önem bakımından farklılık vardır.

Hipotez 2: Bekar kadınlar ve evli kadınlar arasında, eşle ilgilenmeye verilen önem bakımından farklılık vardır.

Hipotez 3: Bekar kadınlar ve evli kadınlar arasında, ev işleriyle ilgilenmeye verilen önem bakımından farklılık vardır.

Hipotez 4: Bekar kadınlar ve evli kadınlar arasında, mevcut iş tanımının gerekliliklerini yerine getirmeye verilen önem bakımından farklılık vardır.

Hipotez 5: Bekar kadınlar ve evli kadınlar arasında, çalıştığı iş yerinde yükselebilmeye verilen önem bakımından farklılık vardır.

Eğitim seviyelerine göre kadınların, Anne-Eş-Kariyer rolüne bakış açılarına ilişkin hipotezler:

Hipotez 6: Kadınların eğitim düzeyi ile, çocuğuyla ilgilenmeye verdiği önem açısından farklılık vardır.

Hipotez 7: Kadınların eğitim düzeyi ile, eşiyle ilgilenmeye verdiği önem açısından farklılık vardır.

Hipotez 8: Kadınların eğitim düzeyi ile, ev işleriyle ilgilenmeye verdiği önem açısından farklılık vardır.

Hipotez 9: Kadınların eğitim düzeyi ile, iş tanımını yerine getirmeye verdiği önem açısından farklılık vardır.

Hipotez 10: Kadınların eğitim düzeyi ile, çalıştığı iş yerinde yükselebilmeye verdiği önem açısından farklılık vardır.

Kadınların cinsiyet ayrımcılığına yönelik değişkenlere verdikleri cevapların birbirleriyle olan ilişkilerinin tespitine yönelik hipotezler:

Hipotez 11: Kadınların çocuk doğurduğu taktirde işi kaybetme korkusu ile, terfi durumlarında erkeklerin tercih edildiği düşüncesine kadınların katılımı arasında bir ilişki vardır.

Hipotez 12: Kadınların çalışmakta olduğu kurum türü ile, iş yerlerinde yaşadıkları cinsel ya da psikolojik tacizin iş ortamından kaçışa neden olduğu fikrine katılımı açısından bir ilişki vardır.

Hipotez 13: Kadınların yaşı ile kadınların

erkeklerden daha az maaş aldığı düşüncesine katılımı arasında ilişki vardır.

Hipotez 14: Kadınların yaşı ile kadın yöneticilerin kıskançlık sebebiyle yükselmesine engel olduğu düşüncesine katılımı arasında ilişki vardır.

Hipotez 15: Bayanların erkeklerden daha az maaş alıyor olmaları fikrine katılım ile, kadın yöneticilerin de kıskançlık sebebiyle kadınların yükselmesine engel olduğu düşüncesine katılım arasında ilişki vardır.

Hipotez 16: Kadınların eğitim düzeyleri ile, erkeklere göre daha düşük maaş almaları açısından bir ilişki vardır.

Çalışılan sektöre göre kadınların cinsiyet ayrımcılığına bakış açılarına ilişkin hipotezler:

Hipotez 17: Zaman zaman yöneticilerin çeşitli konularda cinsiyet ayrımcılığı yapıyor düşüncesine katılım bakımından, özel sektör ve kamu sektöründe çalışan kadınlar arasında farklılık vardır.

Hipotez 18: Aile sorumlulukları nedeniyle, işe gereken zamanı ayıramama düşüncesine katılım bakımından, özel sektör ve kamu sektöründe çalışan kadınlar arasında farklılık vardır.

Hipotez 19: Eşinin çalışmasını tasvip etmemesi ile özel sektör ve kamu sektöründe çalışan kadınlar arasında farklılık vardır.

Hipotez 20: İş yerinde kadın dayanışmasının bulunmadığı düşüncesine katılım bakımından, özel sektör ve kamu sektöründe çalışan kadınlar arasında farklılık vardır.

Çalışılan işletmenin türlerine göre kadınların, Anne-Eş-Kariyer rolüne bakış açılarının tespitine yönelik hipotezler:

Hipotez 21: İşletmelerin türü ile, kadınların "erkeklerin kadınlara göre daha kolay terfi etmesi" düşüncesine katılımı açısından farklılık vardır.

“**Görülen o dur ki, kadınların anne ve eş rolü, iş hayatındaki kadın rolünden daha baskın gelmektedir. Bu sebeple kadınların iş hayatında daha az tercih edilmesi gibi bir durum söz konusu olabilir.**”

Yaşa Göre Kadınların, Cinsiyet Ayrımcılığı'na Bakış Açıları

Hipotez 22: Yaş faktörü kadınların, çocuk doğurduğu taktirde işi kaybetme korkusuna katılım düzeylerini etkilemektedir.

Hipotez 23: Yaş faktörü kadınların, çalıştığı işyerinde zaman zaman psikolojik baskıya uğrama fikrine katılım düzeylerini etkilemektedir.

Hipotez 24: Yaş faktörü kadınların, performansı yüksek olduğu halde bayan olmasından dolayı üst mevkiye zor ulaşacağını düşünmeme fikrine katılım düzeylerini etkilemektedir.

5. Araştırma Bulguları

Katılımcıların Genel Olarak Çalıştıkları İş Yerinde Cinsiyet Ayrımcılığı Olup Olmadığı Yönündeki Fikre Katılma Oranları: Likert soru tipi ile katılımcılara yöneltilen en genel sorulardan biri olan "Zaman zaman yöneticilerim çeşitli konularda cinsiyet ayrımcılığı yapıyor." düşüncesine katılım yönü, "Katılmıyorum" seçeneğinde yoğunlaşmıştır. (Likerte 5=Kesinlikle Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 3=Ne katılıyorum, ne katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 1=Kesinlikle katılmıyorum şeklinde kodlanmıştır.) Ancak ortalama 2,420 çıktığı için, kişilerde ilgili fikirde kararsızlığa doğru bir eğilim görülmektedir.

Katılımcıların Medeni Durumlarına Göre Cinsel Tacize Uğramaları Fikrine Katılım Derecesi: Genel olarak ankete katılanların iş yerinde cinsel tacize uğramadıkları görülse de, cinsel tacize uğradıklarına kesinlikle katılan kadınların, ağırlıklı olarak bekar kadınlar oldukları görülmüştür. Yani buradan bekar kadınların iş yerlerinde daha fazla cinsel tacize maruz kaldıkları fikrine varılabilir.

Katılımcılar için yaşamlarında önemli gördükleri aile ve iş yaşamı ile ilgili seçeneklerin bulunduğu önem sıralamasının yer aldığı ordinal ölçekli soruda çocukları ile ilgilenmek en önemli, eşi ile ilgilenmek 2. en önemli, mevcut iş tanımını yerine getirmek 3.önemli, çalıştığı iş yerinde yükselebilmek

4. önemli, ev işleri ile ilgilenmek ise en az öneme sahip durum olduğu görülmüştür.

Görülen o dur ki, kadınların anne ve eş rolü, iş hayatındaki kadın rolünden daha baskın gelmektedir. Bu sebeple kadınların iş hayatında daha az tercih edilmesi gibi bir durum söz konusu olabilir. Çalışan kadınların ev işlerine verdiği önemin son sırada olması da, çalışan kadının artık ekonomik özgürlüğe sahip olması ve ev işlerini yaptırabilecek gücü olması gibi sebeplerden ötürü olabilir.

Bekar kadınlarla, evli kadınlar arasında; çocuğa verilen önem, eşle ilgilenmeye verilen önem, mevcut iş tanımının gerekliliklerini yerine getirmeye verilen önem, çalıştığı iş yerinde yükselebilmeye verilen önem açılarından anlamlı bir farklılık varken; ev işleri ile ilgilenmeye verilen önem açısından anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Sıralamaya göre lise ve ön lisans mezunlarının anne ve eş rolünün daha baskın olduğu ve ev işlerini idareye önem verdiği görülürken; sırasıyla doktora, yüksek lisans ve lisans mezunlarının kariyer yapmaya diğer gruba göre daha fazla önem verdiği görülmektedir.

**Hem içinde
bulundukları
topluma ve ülke
ekonomisine, hem
de kendi ailelerine
ekonomik katkı
sağlayan kadınlar,
bugünkü iş
hayatındaki yerini
vermiş olduğu
çetin mücadeleler
sonucunda
kazanmıştır.**

Kadınların eğitim düzeyi ile çocuğuyla ilgilenmeye verilen önem açısından anlamlı bir farklılık bulunmazken, kadınların eğitim düzeyi ile eşiyle ilgilenmeye verilen önem açısından anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmüştür.

Ayrıca kadınların eğitim düzeyi ile ev işleriyle ilgilenmeye verilen önem , mevcut iş tanımını yerine getirmeye verilen önem, çalıştığı iş yerinde yükselebilmeye verilen önem açısından anlamlı bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir.

Anketi cevaplayanlar, yöneticilerinin erkeklere karşı daha toleranslı davrandığı fikrine katılmamaktadır ancak kararsızlığa doğru bir eğilim görülmektedir.

Anketi cevaplayanlar, çalışma arkadaşlarının erkeklere karşı daha toleranslı davrandığı fikrine katılmamaktadır.

Anketi cevaplayanlar, kadınların duygusal olduğu için iyi yönetici olamayacağını düşünülüyor fikrine katılmamaktadır. Ancak kararsızlığa doğru bir eğilim görülmektedir.

Anketi cevaplayanlar, kadınların liderlik becerilerine sahip bir yönetici olmadığını düşünülüyor fikrine katılmamaktadır. Ancak kararsızlığa doğru bir eğilim görülmektedir.

Kamuda çalışan kadınlarla, özel sektörde çalışan kadınlar, kadınlara yönelik cinsiyet ayrımcılığının yapıldığı fikrine katılım yönünden pek farklı cevaplar vermemişlerdir. Her iki grupta kadınlara yönelik zaman zaman cinsiyet ayrımcılığının yapıldığı fikrine katılmamaktadır. Ancak kamu sektöründe çalışanların, özel sektörde çalışanlara göre, ilgili fikre katılım konusunda 2.92 gibi bir ortalamayla daha fazla kararsız kaldığı söylenebilir.

Kamuda çalışan kadınlarla, özel sektörde çalışan kadınlar, aile sorumlulukları nedeniyle işe gereken zamanı ayıramama fikrine katılım yönünden pek farklı cevaplar vermemişlerdir. Her iki grup da, aile sorumlulukları nedeniyle işe gereken zamanı ayıramama fikrine katılım yapıldığı fikrine katılmamaktadır. (Ancak M=2.15 olduğundan kararsızlığa doğru bir eğilim görülmektedir.)

Kamuda çalışan kadınlarla, özel sektörde çalışan kadınlar, eşinin çalışmasını tasvip etmemesi fikrine katılım yönünden pek farklı cevaplar vermemişlerdir. Her iki grupta, eşinin çalışmasını tasvip etmediği fikrine kesinlikle katılmamaktadır. Buradan eş baskısının belki de hayat şartlarının zorlaşması sebebiyle eskisi kadar fazla olmadığı hatta erkeklerin eşlerinin çalışmasını desteklediği gibi bir varsayım da çıkarılabilir.

Kamuda çalışan kadınlarla, özel sektörde çalışan kadınlar, iş yerinde kadın dayanışması bulunmadığı fikrine katılım yönünden farklı sonuçlar vermiştir. Kamuda çalışan kadınlar, 4.15 ortalama ile, iş yerinde kadın dayanışmasının olmadığını düşünmektedir.

Kadınların erkeklerden daha düşük maaş aldıkları fikrine kesinlikle katıldıklarını belirtenlerin %20'si lisans, % 80'i ise yüksek lisanslıdır. Bu durum ilgi çekicidir. Genellikle eğitim seviyesi yükseldikçe kadınların erkeklerden daha düşük maaş aldığı fikrine katılım artmaktadır.

6. Sonuç

İnsanın var olduğundan bu yana kadınlar üretimin hemen her aşamasında çalışarak çıktı oluşumunda aktif fayda sağlamışlardır.

Hem içinde bulundukları topluma ve ülke ekonomisine, hem de kendi ailelerine ekonomik katkı sağlayan kadınlar, bugünkü iş hayatındaki yerini vermiş olduğu çetin mücadeleler sonucunda kazanmıştır. Her ne kadar geçmişteki "İş Hayatında Kadına Verilen Önem" le, günümüzde "İş Hayatında Kadına Verilen Önem" bakımından olumlu yönde bir ilerleme söz konusu olduğu görülmüşse de, yapılan araştırmalar halen kadınların iş hayatında çeşitli düzeylerde farklı sorunlarla karşılaşabildiklerini göstermiştir.

Sanayi devrimi, kadının iş hayatındaki yerini belirlemesinde önemli bir kilometre taşıdır. Sanayi devrimi ve sonrasında gerçekleşen küresel gelişmeler, kadına anne ve eş rollerinin dışında da yeni bir rol yüklemiştir. Bu rol "Kariyer Yapan Kadın"dır. Ancak bu rollerin birbiriyle zaman zaman çatışması, ancak buna rağmen iş yaşamından kopmaması, son zamanların popüler söylemlerinden olan "Çocuk ta yaparım, kariyer de!" esprisinin çıkış noktasıdır. Kadınlar ev ekonomilerine daha fazla katkıda bulunmak, hatta bunun da ötesine Maslow'un Hiyerarşisi'nin en üstünde yer alan "Kendini Gerçekleştirme" ihtiyacına da bağlı olarak iş hayatındaki yerini almıştır.

Kadının iş hayatına katılımının giderek artması, iktisadi büyümeyi arttırırken kadının toplum ve aile içindeki konumunu da olumlu yönde etkilemiştir. Ancak buna rağmen yapılan çalışmalarda kadının iş yaşamında dünyanın her köşesinde farklı yoğunluk ve şiddetlerde birçok problemle karşılaştığı, bu problemleri de genellikle çeşitli nedenlerden dolayı kendi başına yani kendi imkanları ile çözmeye çalıştığı görülmektedir. Örneğin iş yerinde cinsel tacize uğrayan kadınlar, toplum baskısı, işi kaybetme korkusu ve duydukları utanç nedeniyle bu durumu saklamaya çalışmakta, kendisine verilen yasal hakları kullanma yoluna gitmeyi pek tercih etmemektedir.

Kadınların çalışma yaşamında en sık karşılaştığı sorunlar: mesleki ayrımcılık, cam tavan sendromu, mobbing, erkeklerin yükselişlerinin kolaylığı ve aralarındaki maaş farklılıkları, kadın-kadın arasındaki çatışmalar, kadının sosyal kimliği ve yaşadığı rol çatışmaları olarak görülebilir. Ayrıca bu sorunlara ek olarak belirli mesleklerde, ve sektörlerde yoğunlaşma, iş bulma sürecinde karşılaştıkları ayrımcılık da eklenebilir.

Çalışan kadının iş hayatındaki kariyer planları çok çeşitli

faktörlerden etkilenmektedir. Bunlar; tekil faktörler arasında sayılan yaş, kişisel özellikler, eğitim düzeyleri; grup faktörleri olarak bilinen içinde yaşadığı aile, iş ortamı ve toplumdur. Bunlarla birlikte genel faktörler arasında sınıflandırılan devletin belirlediği yasal düzenlemeler, kültürel ve sosyal değişim faktörleridir.

Faktörlere uygulanan nicel analiz sonuçlarına göre araştırmada genel olarak yöneticilerin çeşitli konularda cinsiyet ayrımcılığı yaptığı düşüncesine katılmadığı görülmüştür. Ancak katılımcılarda ilgili fikirde kararsızlığa doğru bir eğilim görülmektedir.

Tarafımızdan beklenmeyen bu sonuç, sevindirici olsa dahi, araştırmanın sınırlılık sorunu sebebiyle elde edilen sonucu tüm Türkiye'yi temsil etmemesi açısından, daha geniş çaplı bir araştırmanın, daha faydalı sonuçlar çıkaracağı yönündedir. Zira bu çalışma sadece İzmir ve Manisa'da yaşayan ve çalışan, kentli kadın diye tabir ettiğimiz bir 103 kişilik örneklem üzerinde test edilmiştir. Kırsal kesimde yaşayan kadınların iş yaşamında karşılaştıkları gerçeklerin çok daha farklı olduğu düşünülmektedir.

Genelleme yapılabilecek diğer bir sonuç ise, kadının hayatında herşeyden önce çocuklarının yani annelik güdüsünün geldiği görülmektedir. Ardından eş rolü ağır basmaktadır. Çeşitli eğitim seviyelerindeki kadınlar için sıralamalar ufak farklılıklar gösterse dahi, ulaşılan sonuçlar anneliğin ve eşile ilgilenmenin halen iş hayatındaki kadınlar için bile öncelikli olduğu, iş yaşamının ve kariyerin bunların ardından geldiği görülmektedir.

Anket sonuçlarına göre araştırmanın bulguları hipotezleri desteklemesi ya da reddetmesi açısından genel olarak özetlenirse:

- Kadın için aile ve çocuk, iş hayatında kariyere öncüdür.
- Kadınlar çalışan çıkarma durumlarında, önce kadınların işten çıkarıldığı fikrine katılmamaktadırlar.
- Kadınlar, kadınların erkeklere göre daha düşük ücret aldığı fikrine katılmamaktadırlar.

- Kadınlar iş hayatında cinsel tacize uğradıkları fikrine kesinlikle katılmamaktadırlar.

- Kadınlar, kadınların iş hayatında psikolojik yıldırmaya (mobbing) maruz kaldıkları fikri konusunda kararsız kalmışlardır ancak istatistiki olarak anlamlı bir sonuç bulunamamıştır.

- Kadınlar, terfi durumlarında erkeklerin kadınlara göre daha fazla tercih edildiği fikrine katılmamakta, ancak kararsızlığa doğru bir eğilim göstermektedir.

- Kadınlar, kadınların duygusal doğası ve liderlik becerilerinden yoksun olduğu düşünüldüğünden iyi yönetici olamayacağı düşünüldüğü fikrine katılmamaktadır.

- Kadınlar, kadınların kariyerinde yükselişlerine hem cinsleri de kıskançlık gibi sebeplerle (kraliçe arı sendromu) engel olmaktadır fikrine kararsız kaldıkları görülmüştür ancak istatistiki olarak anlamlı bir sonuç bulunamamıştır.

- Kadınlar, kadınların iş hayatındaki sorunlarının (cinsel taciz, ücret adaleti) çözümü için yasal düzenlemelerin yetersiz olduğu fikrinde kararsız olmakla beraber katılma eğilimi göstermektedir.

- Kadınlar, toplum ve eşin çalışan kadının namus anlayışı üzerinde olumsuz bir görüşe sahip olduğu fikrine kesinlikle katılmamaktadır.

Sonuçların beklenenin aksine, genel anlamda kadınlara yönelik iş hayatında cinsiyet ayrımcılığının yapılmadığını göstermesi, çalışmanın hipotezlerini reddetse de, oldukça sevindirici bir durumdur. En azından İzmir ve Manisa'daki çalışan bayanların, Kariyerlerinde cinsiyet ayrımcılığına dair sorunları çok fazla yaşamadıkları görülmektedir.

Ancak tabi ki bu sonuçlar anketlere verilen cevapların ortalaması istatistiki açıdan analizlerle incelendiği için, bu ayrımcılığı gerçekten yaşayarak, iş hayatında bir çok problemle yüzleşen daha az sayıdaki kadınların durumunu yansıtmamaktadır.

“ Çeşitli eğitim seviyelerindeki kadınlar için sıralamalar ufak farklılıklar gösterse dahi, ulaşılan sonuçlar anneliğin ve eşile ilgilenmenin halen iş hayatındaki kadınlar için bile öncelikli olduğu, iş yaşamının ve kariyerin bunların ardından geldiği ” görülmektedir.

Göndermiş olduğum anket sorularına ek olarak, yaşadıkları problemleri not biçiminde özellikle belirten çalışan kadınların sayısı azımsanmayacak ölçüdedir.

Kimi işletmelerde halen kadınlar iş hayatında tutunabilmek ve yükselebilmek için çok daha fazla mücadele göstermek durumunda kalmaktadır. Özellikle anketlerin toplanması sırasında, tarafıma e-posta ile ulaşan bir ankette, iş hayatında uzun zamandır yer alan başarılı bir iş kadını tarafından yapılan yorum bu gerçeği gözler önüne sermektedir:

“Kariyer yönetiminde bayanlara negatif ayrımcılık maalesef geçerli bir durum. 10 senedir bu şirkette çalışıyorum, ilk işim. Bu nedenle farklı şirket davranışlarını karşılaştıramıyorum, ancak zaman zaman kadınların özellikle yüksek mevkilere ulaşma ve son karar verici konumuna gelmesinde zorluklar olduğunu düşünüyorum. Anketi doldururken açıkçası biraz zorlandım; tamamen erkek egemen bir sektör olan tütün camiasında (her ne kadar emek yoğun işler kadınlar tarafından yapılsa da), üretim/operasyon bölümünde müdür/yönetici pozisyonuna ulaşan ilk ve tek kadını. Aynı şekilde araba vs gibi ayrıcalıklar da şu an sadece bana tanındı. Bu noktaya gelmemde elbette ilk etken olarak inanılmaz yoğun bir çalışma, uzun mesai saatleri var. Ancak diğer arkadaşlarımdan farklı olarak bana sağlanan faydaların açıkçası biraz “dik olmaya” bağlı olduğunu düşünüyorum. Her zaman “çalışmak zorundayım” yerine “kendime saygımı korumalıyım” dedim ve adaletin ve dürüstlüğü benim için her şeyden önce geldiğini şirketimizin CEO’su dahil herkese her fırsatta belirttim. Şirkete değil, kendime güvendiğimi her zaman ve her yerde korkusuzca söyledim. Bu dirayet bence beni bu noktaya getirdi. Her ne kadar diğer arkadaşlarım da benimle aynı şekilde düşünseler de, maalesef çoğunda bu düşünceler dertleşme olarak kaldı ya da üstlerine söyleseler de karşılığını göremediler. 10 senede anladığım şu ki geleneksel yapıdaki karar vericiler karşısında başını eğersen, hep eğmek zorunda kalırsın. Tabii dik durabilmek için de asla kritik hata yapılmamalı...

Sektörümüzde erkek yöneticilerin daha imtiyazlı olduğunu ve onların bu imtiyazı politik davranarak aldıklarını düşünüyorum. “Profesyonellik” adı altında alenen politika yapıyor. Üst yönetimle yakın ilişki kurma çabası içinde olan çoğu “profesyonel”ler, şirket faydasına yönelik düşünceleri olsa bile eğer üst yönetimin düşüncesinden farklı ise bunları dile getirmiyorlar. Ben kadınların

bu noktada daha vicdanlı davrandığını düşünüyorum. Her ne kadar kadınlar duygusal oldukları için suçlansa da, bu duygusallık bence kadınların şirketlerine daha fazla bağlanmalarına neden oluyor, ki bu kesinlikle çok güzel bir durum. Böylece üst yönetim ne düşünürse düşünsün, duygularını, vicdanını dinleyen kadın yanlışlı dile getirebiliyor. Tabii dikkate alınırsa...

Bu konuda söylenecek öyle çok şey var ki... Daha önce de belirttiğim gibi aslında ben pozisyonumun gerektirdiklerini aldım. Ama bu var olan acı gerçeği değiştirmiyor, benim durumumda olmayan bir sürü kadın var...”

Sonuç olarak, bu çalışma kadının iş hayatında yaşadığı zorluklardan kaynaklanan “hipotezleri” test etmektedir. Bundan dolayı, teori ile ilişkili yeni bulgular sağlayarak veya kimi gerçek sanılanların genelde birer sendrom, kimi önemsenmeyen durumların ise gerçek olduğunu göstererek, mevcut literatüre katkı sağlamıştır.

Kaynaklar

ÇALIŞMA VE TOPLUM (2010), <http://calismatoplum.org/sayi21/urhan.pdf> (03.01.2011).

DALKIRANOĞLU, Tülin ve ÇETİNEL, Fatma Gül, Konaklama İşletmelerinde Kadın ve Erkek Yöneticilerin Cinsiyet Ayrımcılığına Karşı Tutumlarının Karşılaştırılması, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:20, Yıl:2008, s. 278.

DURUOĞLU, Tuba, Emek Piyasasında Cinsiyetçi Ücret Ayrımı: Bursa Organize Sanayi Bölgesinde Bir Araştırma, İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi, Sayı:24, Yıl: 2007, 61-76

GEYLAN, Ramazan (2004), İnsan Kaynakları Yönetimi, 1.Baskı, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.

GÜROL, Mehmet Ali, Türkiye’de İş Yaşamındaki Kent Kadının Açmazı: Kariyer-Aile İkilemi, Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi, Yerel Ekonomiler Özel Sayısı, Yıl: 2007, s.148.

KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ (2011), <http://iibf.kocaeli.edu.tr/ceko/armaganlar/nusretekin/1/03.pdf> (03.01.2011)

MCOZDEN Yönetim Eğitim Danışmanlık (2010), <http://www.mcozden.com/joomla1/> (24.10.2010).

ONAY, Meltem (2009), Algılanan Cinsiyet Ayrımcılığının Sonuçları ve Konuyla İlgili Amrıpik Bir Araştırma. Ege Akademik Bakış, 9 (4), 1101-1125.

PARLAKTUNA, İnci (2010), Türkiye’de Cinsiyete Dayalı Mesleki Ayrımcılığın Analizi. Ege Akademik Bakış, 10 (4), 1217-1230.

WİKİPEDIA (2010), http://tr.wikipedia.org/wiki/Cinsel_ayr%C4%B1mc%C4%B1l%C4%B1k (24.10.2010)

VERGİ (AMME) ALACAKLARININ TAHSİLİ UYGULAMALARINDA “TASARRUFUN İPTALİ DAVALARI”

Akın Gencer ŞENTÜRK/ Avukat

I. Genel Olarak

Tasarrufun iptali davaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK veya 6183 sayılı Kanun) 24-31. maddeleri arasında düzenlenmiş olup, her ne kadar 6183 sayılı Kanun'da bu konuda açık bir hüküm olmasa da İcra ve İflas Kanunu'nun (İİK) tasarrufun iptaline ilişkin 277-284 maddeleri bu davalarda kıyasen uygulama alanı bulmaktadır. Nitekim müstakir hale gelmiş yargı kararları da¹ bu yöndedir.

6183 sayılı Kanunun 24, 25 ve 26. maddelerinde, hükümsüz sayılan tasarrufların iptali için açılacak davanın türü, bu davada görevli mahkemeler, davada uygulanacak hükümler, davanın muhatabı ve zamanı gösterilmiştir. Takip eden 27, 28, 29 ve 30. maddelerinde ise, amme borçlusunun amme alacağının tahsiline engel olan kimi tasarruf ve işlemleri hükümsüz sayılmıştır. Son olarak 31. maddesinde ise, amme borçlusunun 27, 28, 29 ve 30. maddede yazılı tasarruf ve işlemlerinden yararlanan üçüncü kişilerin hak ve mecburiyetleri düzenlenmiştir.²

İİK'nda düzenlenen tasarrufun iptali davaları ile AATUK'na göre açılan iptal davalarının hukuki nitelik ve amacı aynı olup, Yargıtay birçok çok kararında bu davaların amacını "...6183 sayılı Kanuna göre açılan tasarrufun iptali davalarının amacı, bu kanunun 27, 28, 29, 30. maddelerinin hükümsüz saydığı tasarrufların iptali

ile amme alacağının tahsil edilmesini sağlamaktır." şeklinde belirtmiştir.³

Tasarrufun iptali davasının açılmasındaki amacın esasen alacaklıyı korumak olduğu noktasından hareketle, amme borçlusunun, borcunu ödeme yoluna gitmeyerek mal varlığını azaltması yahut tamamen elden çıkarması gibi bir kısım tasarruflar yaparak idareyi zarara uğratabileceği durumlarda bu dava gündeme gelecektir.

Tasarrufun iptali davası ile amme borçlusunun, alacaklı idareyi zarara uğratma amacıyla malvarlığından çıkarmış olduğu mal ve hakların veya bunların yerine geçen kıymetlerin tekrar borçlunun malvarlığına geçmesi sağlanacak ve böylece, alacaklı idare, cebri icra yolunu tamamlayarak alacağını tahsil edebilecektir.

Hukuki niteliği itibarıyla, tasarrufun iptali davası, malın aynına ilişkin bir dava değil, şahsi bir davadır. Ayrıca bu dava, sadece eda davası olarak açılabilir, tespit davası olarak açılmaz.⁴

II. Davanın Açılmasının Koşulları

6183 sayılı Kanunun "İptal Davası Açılması" başlıklı 24. maddesi, "Amme borçlusunun bu Kanunun 27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerinin iptali için umumi mahkemelerde dava açılır ve bu davalara diğer işlere takdimen umumi hükümlere göre bakılır" hükmünü içermektedir.

Madde, iptal davasının açılabilirliğinden değil, açılacağından söz etmektedir. Bu durum, "açılır" sözcüğü ile ifade edilmiştir.

1 Örneğin Yargıtay 15. Hukuk Dairesi'nin, 1.7.2002 tarih ve E: 3149, K: 3582 sayılı kararı, "6183 sayılı kanunda açık hüküm bulunmayan hallerde İİK'nın tasarrufun iptaline ilişkin 277 vd. maddelerindeki hükümler, bu davalarda kıyasen uygulanır." şeklindedir.

2 CANDAN, Turgut, "Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun", Ankara, 2007, Sayfa: 144 -145

3 Yargıtay 17. Hukuk Dairesi'nin 21.01.2008 tarih ve E:2007/5529, K:2008/178 sayılı kararı ile Yargıtay 15. Hukuk Dairesi'nin 22.10.2002 tarih ve E:2002/3966 K:2002/4776 sayılı kararları bu yönde kararlara örnek gösterilebilir.

4 KARATAŞ, İ./ ERTEKİN, E. Tasarrufun İptali Davaları, Ankara, 1998 s: 285 -286

Dolayısıyla; ilgili maddelerin amme borçlusunun tasarruflarının hükümsüz sayılması için aradığı koşulların varlığının tespiti halinde, alacaklı amme idaresi, iptal davası açıp açmamak konusunda seçimlik hakka ya da takdir yetkisine sahip olmayıp, iptal davasını açmak zorundadır.⁵

Tasarrufun iptali için gerekli koşulların oluşup oluşmadığının, davanın görülmekte olduğu Mahkeme tarafından re'sen, kanunda öngörülen şekilde araştırılması gerekmektedir. Bu amaçla Mahkeme, dava konusu alacağın kesinleşip kesinleşmediğini incelemek için, ilgili tahakkuk ve takip evraklarını ilgili vergi dairesinden getirtir.

6183 sayılı Kanun'dan doğan iptal davasının koşulları aşağıdaki gibidir:

A. Borçlu Hakkında Doğmuş Olan Amme Alacağı Kesinleşmiş ve Ödeme Tarihi Geçmiş (Muaccel) Olmalıdır

6183 sayılı Kanun hükümlerine göre iptal davası açılabilmesi için öncelikle, doğmuş olan amme alacağının kesinleşmiş ve muaccel olması gerekir. Amme alacağı, ya borçlusuna tebliğ edilip onun tarafından yasal süresi içinde itiraz edilmemesi nedeniyle ya da dava konusu yapılması halinde vergi mahkemesince verilecek ret kararı neticesinde kesinleşir. Kanuna göre amme alacağının ödeme süresinin son günü, borcun vade tarihi olup, amme borcu bu tarihte muaccel hale gelir.⁶

İptal davası açılabilmesi için, ortada tahsili olanaklı bir amme alacağının bulunması gerekliliği, ilgili maddelerde geçen "amme alacağını ödememiş/ödemeyen borçlulardan" ibarelerinden anlaşılmaktadır. Zira bir amme alacağının ödenmemiş sayılabilmesi, tahakkuk ederek (kesinleşerek) tahsil edilebilir hale gelmiş ve vadesinin de geçmiş olmasına bağlıdır. Dolayısıyla, henüz tahakkuk etmemiş ve kesinleşmemiş bir amme alacağının ileride tahsilinin güvence altına alınması için başvuru "ihtiyati tahakkuk"⁷ ve "ihtiyati haciz"⁸

hallerinde, ödenmesi gereken amme alacağı bulunmadığından; ihtiyati tahakkukun ve ihtiyati haciz kararının muhatabının yapmış olduğu tasarruflar dolayısıyla iptal davası açılmaz.⁹

B. Kesinleşen Amme Alacağı Hakkında İcra Takibi Yapılmış ve Kesinleşmiş Olmalıdır

İptal davası açılabilmesi için, öncelikle, borcunu ödemeyen amme borçlusu aleyhine, tahsil dairesince icra takibi yapılmış olmalıdır. Tahsil dairesince, amme borçlusu aleyhine yapılacak icra takibi, AATUHK.nun 55. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede belirtilen sürecin sonunda, -ya borçlu tarafından yasal süresi içinde itiraz edilmemesi ya da itirazın kaldırılması suretiyle¹⁰- takip kesinleşir ve böylece tasarrufun iptali davası açabilmek mümkün hale gelir. Sonuç olarak, icra takibi yapılmadan veya yapılan takip kesinleşmeden dava açılması mümkün değildir.

C. Haczedilen Malların Saptanan Değeri, Borcu Karşılıyor Olmalıdır

Borçlu hakkında yapılan icra takibi ile haczedilen malların borca yeter miktarda olup olmadığı saptanmalıdır. Çünkü haczedilen malların değeri, amme alacağına yeter miktarda ise iptal davası açılmaz. Ancak bu açıklamadan hareketle, yapılan takiplerin sonunda borçlu için aciz vesikası düzenlenmiş olması gerektiği sonucuna da ulaşılmamalıdır.

İİK'ya dayalı olarak açılan iptal davalarında davanın ön koşullarından biri, davacı alacaklının elinde borçlu hakkında alınmış olan geçici veya kesin aciz vesikası bulunması gerekliliği iken; alacaklı amme idaresi iptal davası açmak istediğinde elinde geçici veya kesin aciz vesikası olmasına gerek yoktur.

Borçlunun aciz halinin belirlenmesi bakımından 6183 sy. Kanunun 75. maddesi ile bir düzenleme yapılmış olup buna göre girilen takip sonunda borçlunun haczi kabil malı olmadığı veya haczedilen malların satış bedeli borcu karşılamadığı takdirde, borçlu, aciz halinde sayılır. Düzenlenen aciz fişi ile aciz hali tespit edilmiş olur. Ancak, yukarıda da değinildiği gibi, 6183 sayılı kanunda bir açıklık bulunmadığından, tasarrufun iptali davası açmak için aciz

5 CANDAN, T. Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara, 2007 s: 153

6 AATUHK md. 37

7 AATUHK. md.17

8 AATUHK. md.13

9 ŞİMŞEK, E. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, 1990, s:189

10 6183 sayılı AATUHK.nun birçok maddesinde kullanılan "itiraz" kavramı, 2576 sayılı Kanun'un 13/c maddesi hükmüne göre "vergi mahkemesinde dava açılması" olarak, anlaşılmalıdır.

belgesi gerekmez. Yakın zamana kadar (Şubat 2007) tasarrufun iptali davalarını temyizen inceleyen Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin içtihatları da bu doğrultudadır. Yüksek Mahkeme yeni tarihli bir kararında, bu konuyu şöyle belirtmiştir: “amme alacağından dolayı idarenin borçlu hakkında aciz belgesi almadan iptal davası açabileceği...” (Yarg. 15. H.D. 24.6.2003 T. E:1643/3472)

Şimdiye kadar açıkladığımız koşullar, 6183 sayılı kanuna dayalı olarak tasarrufun iptali davası açılabilmesinin genel koşullarıdır. Bununla birlikte, amme borçlusu tarafından yapılan tasarrufun hükümsüz sayılabilmesi, ilgili maddelerde aranan ön koşulların varlığına bağlıdır. (Örneğin, amme borçlusunun hapisle tazyik edilmesine karşın mal beyanında bulunmaması veya malının olmadığını bildirmesi gibi) Bu koşulların varlığını ispat yükü ise, iptal davasını açan alacaklı tahsil dairesine düşmektedir.¹¹

D. Dava Süresi İçinde Açılmış Olmalıdır

İptal davasının açılabilmesi süre de; iptal davasına ilişkin diğer hususlar gibi, İİK'daki düzenlemelere paraleldir. Tasarrufun iptali davasının açılabilmesi süre, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun “Hükümsüz Sayılmada Zamanaşımı” başlıklı 26. maddesinde “27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerle sözü geçen tasarrufların vukuu tarihinden 5 yıl geçtikten sonra mezkûr maddelere istinaden dava açılmaz” şeklinde belirlenmiştir:

Buna göre, iptal davası açma süresi, belirtilen maddelerde yazılı iptale tabi tasarrufların yapıldığı tarihten itibaren 5 yıldır. Yargıtay ve doktrin tarafından, 5 yıllık bu süre, madde başlığında yazıldığı aksine, zamanaşımı süresi değil, hak düşürücü süre olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle de iptal davasını yürüten mahkeme tarafından, diğer dava şartları gibi, davanın kanuni süresi içinde açılıp açılmadığı

husus da re'sen incelenmelidir. Bu sürenin geçmesinden sonra iptal davası açılmayacağından, yapılan tasarruflar, varlıklarını sürdürmeye devam ederler. Bununla birlikte, aynı kanunun 27 ve 29. maddelerinde de 2 yıllık sürelerden bahsedilmiştir. Ancak bu konulara, ilgili maddelerin incelendiği bölümlerde değinilecektir.

Ayrıca, kanunda belirtilen 2 yıllık ve 5 yıllık sürelerle riayet edilmek kaydıyla, alacaklı amme idaresinin tasarrufun iptali davası açabilmesi için, amme borçlusunun dava konusu tasarrufu, amme idaresi alacağının doğduğu tarihten önce ya da sonra gerçekleştirmiş olması fark etmez. Bu konu, 6183 sy. Kanunun hükümet gerekçesinde de ifade edilmiştir: “...İleride doğacak amme borçlarını ödeyemeyecek derecede malvarlığını önceden azaltan kişinin, yaptığı bu tasarrufların amme idaresine karşı geçersiz sayılması, amme yararı yönünden gerekli görülmüştür.” Yüksek Mahkeme ise aksi görüştedir. Yargıtay'a göre, iptal davası sonucunda tasarrufun iptaline karar verilebilmesi için, iptali istenen tasarrufun, borcun doğumundan sonra yapılmış olması gerekir. (Yrg. 17. H.D. 9.10.2007 T. 3034/3030)¹²

III. Usul Hükümleri

A. Görevli ve Yetkili Mahkeme

6183 sy. Kanunun konuyla ilgili 24. maddesine göre, bu kanuna dayanan tasarrufun iptali davalarına genel mahkemelerde, genel hükümlere göre bakılır.

Buna göre, tasarrufun iptali davalarında görevli ve yetkili mahkeme, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'ndaki genel hükümlere göre belirlenecek olan adli yargı merciidir. Dava konusunun değeri belirlenirken de, ‘kesinleşmiş ve ödenmemiş olan amme alacağının miktarı’ ile ‘iptal konusu tasarrufun değeri’ karşılaştırılacaktır ve bunlardan hangisi daha

“**6183 sayılı Kanun hükümlerine göre iptal davası açılabilmesi için öncelikle, doğmuş olan amme alacağının kesinleşmiş ve muaccel olması gerekir. Amme alacağı, ya borçlusuna tebliğ edilip onun tarafından yasal süresi içinde itiraz edilmemesi nedeniyle ya da dava konusu yapılması halinde vergi mahkemesince verilecek ret kararı neticesinde kesinleşir.**”

11 ÇAŞKURLU, E. Kamu Alacaklarının Korunmasında Önemli Bir Yöntem: İptal Davası Mali Pusula, Y:2, sayı:13, Şubat 2006, s:77

12 UYAR, T./ UYAR, C./ UYAR, A. İcra Ve İflas Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları, İzmir, 2008 s.842

az ise, iptal davası, ona göre, sulh hukuk veya asliye hukuk mahkemesinde açılacaktır. Konuyla ilgili HUMK md. 8'e göre görevli mahkeme belirlenecektir.

Yetki konusunda ise, 6183 sy. kanunda özel bir düzenleme yoktur. Bu nedenle, iptal davasının yer itibarıyla hangi mahkemede açılacağı belirlenirken, HUMK md. 9 ve md. 21'de yer alan genel kurallar uygulanacaktır. Ayrıca, tasarrufun iptali davası, şahsi bir dava olduğundan, aynı davalarda uygulama alanı bulan HUMK md. 13'teki kesin yetki kuralı (taşınmazın bulunduğu yer mahkemesinin münhasıran yetkili olacağı kuralı) bu davada uygulanmaz.

Ayrıca Yargıtay'a göre, "SSK prim ve diğer alacaklarının tahsili için 6183 sayılı kanuna göre borçlular hakkında yapılacak takipler nedeniyle, SSK tarafından açılacak iptal davalarında, alacaklı Sigorta Müdürlüğünün bulunduğu yer (il) iş mahkemesi yetkili ve görevlidir." (Yrg. 17. H.D. T: 31.1.2008 E: 4063/446)¹³

B. Yargılama Usulü

İİK'daki düzenlemeden (İİK md. 281) farklı olarak 6183 sy. Kanunda, bu tür davaların basit yargılama usulüyle görüleceğine dair bir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle de, tüm delilleri iptal davası dilekçesine ekleme zorunluluğu yoktur.¹⁴ 6183 sy. Kanun md. 24'te, bu tür davalara, diğer davalara göre öncelikle bakılacağı belirtilmiştir. Ayrıca, bu davalar HUMK md. 176/1 ve 176/2 uyarınca acele işlerden sayıldığı için, adli tatil süresince de bakılması mümkün olup temyiz süresi de adli tatil içinde işler. İİK'daki tasarrufun iptali davalarında olduğu gibi, 6183 sy. Kanuna dayalı tasarrufun iptali davalarında da hakim geniş bir takdir yetkisi vardır. Hakim, delilleri serbestçe takdir eder. Tanık dahil her tür delil gösterilebilir. İİK'dan farklı olarak (İİK md. 281) kanunda açık hüküm olmamasına rağmen, bu davalarda da, alacaklının talebiyle, ihtiyati haciz kararı verilmesi mümkündür.¹⁵

C. Davanın Tarafları

Tasarrufun İptali Davasında Davacı; alacaklı amme idaresi ya da alacağın tahsili ile görevlendirilmiş tahsil dairesidir. Kanunda açıkça gösterilmemiş olsa da doktrin ve uygulamada bu davaların, 6183 sayılı kanunun 1. maddesine uygun biçimde, "vergi, resim,

harç, ceza kovuşturmalarına ait yargılama giderleri, vergi cezası, para cezası ile bunların gecikme zammı ve faiz gibi eklentileri ve amme hizmetlerinin yerine getirilmesinden doğan alacaklar ile bunların takip masrafları" olarak nitelenen amme alacaklarını borçlularından tahsil edememiş olan devlet, il özel idareleri, belediyeler, çeşitli yasalarda nitelikleri belirtilen alacakların tahsili için kendisine takip yetkisi tanınan kurum ve kuruluşlar tarafından açılacağı kabul edilmektedir.

Tasarrufun İptali Davasında Davalı; 6183 sayılı Kanunun "İptal Talebinde Muhatap" başlıklı 25. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; "İptal, borçlu ile hukuki muamelede bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimselerle, bunların mirasçılarına ve suiniyet sahibi diğer üçüncü şahıslara karşı istenir." Kanun, davalı olması bakımından, amme borçlusu ile hukuki ilişkide bulunan veya amme borçlusu tarafından kendilerine ödeme yapılan kişilerle, bunların mirasçılarının kötü niyetli olması koşulunu aramamaktadır. Ancak, üçüncü kişilere karşı bu davanın açılabilmesi için bu kişilerin kötü niyetli olması gerekir. Bunu ispat yükü ise, davacı amme idaresine aittir. Kötü niyet, her tür delille ispatlanabilir. Burada önemli olan bir husus, borçlu ile 25. maddede sayılan diğer kimseler arasında zorunlu dava arkadaşlığı olmasıdır. Maddede, davanın borçluya da yöneltileceğinden açıkça söz etmese de, dava sonucunda verilecek hükmün borçlunun haklarını ilgilendirmesi sebebiyle onun da davada hasım olarak gösterilmesi gerekir. Borçlu ölmüşse, husumetin mirasçılarına yöneltilmesi gerekir.

D. Harç, Vekâlet Ücreti ve Yargılama Giderleri

6183 sayılı Kanun uyarınca açılacak tasarrufun iptali davalarında, dava konusunun değeri üzerinden yani, takip konusu amme alacağının miktarı ile iptali istenen tasarrufun tasarruf tarihindeki değerinden hangisi az ise onun üzerinden nispi olarak peşin harç ve karar ve ilam harcı alınır.¹⁶ İptal davalarında vekalet ücreti de dava konusunun değeri üzerinden, karar tarihinde yürürlükte olan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesine göre nispi olarak hesaplanır. Dava sonucunda, davacı kuruluşların leh veya aleyhlerine, belirtilen bu ölçüye göre hesaplanacak olan vekâlet ücretine hükmedilmesi gerekir.

IV. İptal Davasına Konu Tasarruflar

13 UYAR, T./ UYAR, A./UYAR, C. İcra Ve İflas Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları, İzmir, 2008 s. 644

14 ŞİMŞEK, E. Amme Alacaklar Tahsil Usulü Kanun Şerhi, 1990 s:197

15 Dan. Vergi Dava Daireleri Kurulu T. 24.09.1993 E: 1993/104, K: 1993/88

16 Yargıtay 17. Hukuk Dairesi 19.7.2007 T. E: 3713/2548

Amme borçlusunun, amme alacağının tahsiline engel olan kimi tasarruf ve işlemleri, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 27, 28, 29 ve 30'uncu maddeleriyle hükümsüz sayılmıştır. İptale tabi bu tasarruflar, 3 başlık altında şu şekilde incelenebilir:

A. Amme Borçlusunun Bağışlamaları, Bağışlama Sayılan Tasarrufları ve İvazsız Tasarrufları

6183 sayılı kanunun 27. maddesinde, amme borçlusunun bağışlamaları ve ivazsız tasarruflarının -maddede belirtilen koşulları haiz olduğu takdirde- hükümsüz olduğu belirtilmiştir. 28. maddede ise, ivazlı olmasına rağmen, 27. maddede belirtilen 'iptale tabi bağışlama' kapsamında sayılacak tasarruflar sayılmıştır. Amme borçlusunun yaptığı bağışlamalar ile ivazsız tasarrufların ve 28. madde gereğince bağışlama hükmünde olan tasarrufların, bu kanun kapsamında hükümsüz sayılması için gereken koşullar şunlardır:

Ödeme ve Mal Beyanı İle İlgili Koşullar: Bunun için amme borçlusunun süresinde veya hapsen tazyik edilmesine rağmen mal beyanında bulunmamış olması, malının bulunmadığını bildirmiş olması, beyan ettiği malların borcunu karşılamaya yetmediğinin anlaşılması koşullarından birinin gerçekleşmesi gereklidir. Borçlunun beyan ettiği mallarının amme borcunu karşılamaya yetip yetmeyeceğinin tespiti, doktrindeki bir görüşe göre¹⁷, borçlunun beyan ettiği malların 6183 sayılı Kanun'un 81 ve 91. maddelerine göre yapılacak değerlendirme sonucunda tespit edilen toplam değeri dikkate alınarak yapılmalıdır. Bu değer, amme alacağını karşılamaya yeterli değilse, amme alacağının karşılanmayan kısmına yeterli miktardaki tasarrufların hükümsüz sayılması yoluna gidilebilir. Eğer bu değer, amme alacağını karşılayabilecek miktarda ise, amme borçlusunun maddede sayılan türdeki tasarruflarının hükümsüz sayılmasını sağlamak üzere harekete geçebilmek yani iptal davası açabilmek için, alacaklı tahsil dairesinin, beyan olunan malların satışını beklemesi ve satış bedelinin amme alacağını kısmen veya tamamen karşılayamaması halinde bu yola gitmesi doğru olur.¹⁸

17 CANDAN, T. Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara, 2007 s: 148

18 Yrg. 15. Hukuk Dairesi 17.10.2000 E: 2000/4570 K: 2000/4478, Yasa Hukuk İçtihat ve Mevzuat Dergisi Y.2001 s:912

Tasarrufun Yapıldığı Zaman İle İlgili Koşullar: Hükümsüz sayılacak tasarrufun, amme alacağının ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yapılmış olması gerekir. Ödeme müddetinin başladığı tarih ise, her amme alacağının tabi olduğu özel kanunun hükümlerine göre, özel kanunlarında bu konuda hüküm bulunmayan amme alacakları için ise, 6183 sayılı Kanun'un 37. maddesinde sözü edilen tebligatın yapıldığı tarihe göre belirlenir. ¹⁹Buna göre, " hususi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren 1 ay içinde ödenir." (AATUK md. 37/II) Bununla birlikte, amme alacağının doğduğu tarih ile tasarrufun yapıldığı tarih arasındaki bağlantı ile ilgili olarak kanunda herhangi bir şart aranmamış olmasına rağmen, Yargıtayın görüşü, davacı idarenin amme alacağının, dava konusu tasarruftan önce doğmuş olması gerektiği yönündedir.²⁰

Ayrıca belirtmek gerekir ki; bu koşullar, iptal davası açılması için gereken genel koşullara ek olarak bulunması gerekli koşullardır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 28. maddesinde düzenlenen ve "27. maddenin tatbiki bakımından bağışlama hükmünde olan" tasarruflar şunlardır:

1. Amme borçlusunun üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlarıyla (yani oğlu, kızı, annesi, babası, kardeşleri, amcası, halası, teyzesi, dayısıyla), eşiyle ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlarıyla (kayınbabası, kaynanası, kayınbiraderleri, baldızlarıyla) yapmış olduğu ivazlı tasarruflar.

2. Amme borçlusunun vermiş olduğu malın, akdin yapıldığı tarihteki değerine göre ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler: Bu tür akitlerin bağışlama sayılabilmesi için, amme borçlusu tarafından karşı tarafa verilen malın akdin yapıldığı tarihteki değeri ile bu mal teslimi karşılığında kabul ettiği bedel arasında normal sayılamayacak (fahiş) ve amme borçlusu aleyhine bir farkın bulunması gerekir. Teslim edilen mal karşılığı amme borçlusunun aldığı bedel, malın o tarihteki değerine göre önemsiz bir bedel olduğundan, bu tür tasarrufların,

19 CANDAN, T. Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara, 2007 s: 148

20 Yargıtay 17. Hukuk Dairesi 9.10.2007 T. E: 3034, K: 3030, Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 5.10.2004 T. E: 2573, K: 4847

amme borçlusu yönünden bağışlama olduğu kabul edilmiştir. Söz konusu malın, akdin yapıldığı tarihteki değerini belirleme ölçütü, maddede belirtilmemiştir. Doktrindeki yaygın görüşe göre, 'emsal bedel esası' uygulanarak bu değer belirlenebilir. Bunu belirlemek ise, davacı amme idaresine düşen bir külfettir. Alacaklı amme idaresi, bunu alacağın niteliğine göre takdir komisyonuna takdir ettirir veya bizzat tespit eder. Açılacak iptal davasında alacaklı amme idaresince yapılan veya yaptırılan tespitin gerçeğe ve hukuka uygun olup olmadığının takdiri, davaya bakmakla görevli ve yetkili yargı yerine aittir.

3. Amme borçlusunun, kendisine veya üçüncü bir kişinin menfaatine kaydı hayat şartı ile irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler: Kaydı hayat şartıyla tesis edilen irat veya intifa hakkı şeklindeki menfaatin kimin için sağlandığının 27. maddenin uygulaması bakımından önemi yoktur. Amme borçlusunun kendisinin, bir akrabasının veya üçüncü bir kişinin menfaatine tesis edilmiş olabilir.

B. Amme Borçlusunun Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarrufları

6183 sayılı kanunun 29. maddesinde, amme borçlusunun hükümsüz sayılan diğer tasarrufları belirtilmiştir. Burada, ödeme güçlüğü içinde olan borçlunun bir kısım alacaklılarını, diğerlerine nazaran kayırma amacıyla tasarrufta bulunması söz konusudur. Bu maddede düzenlenen tasarrufların hükümsüz sayılabilmeleri için gereken şartlar, 1. grupta incelediğimiz bağışlama, bağışlama sayılan tasarruf ve ivazsız tasarruflar için gereken şartlarla aynıdır. (AATUK md. 27) Bu nedenle ödeme ve mal beyanı ile ilgili olan koşullar ile tasarrufun yapıldığı zaman ile ilgili koşullar kısmında yaptığımız açıklamalar, burada da geçerlidir. Bu maddeye göre açılacak iptal davalarında, borçlunun kastı ve üçüncü kişinin, borçlunun bu kasdını bilip bilmemesi önem taşımaz. 29. maddede düzenlenen iptale tabi tasarruflar 3 başlık altında incelenebilir:

Madde 29/II,1: "Borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere, borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler"

Buradaki borç sözcüğü, amme borcunu değil, amme borçlusunun üçüncü kişilere olan borcunu ifade etmektedir. Amme borçlusunun, teminat göstermek zorunda olmadığı halde, mevcut borcu için ipotek tesis etmesi hali, bu kapsamdadır.

Madde 29/II,2: "Borca karşılık para veya mutat ödeme vasıtalarından

gayrı bir suretle yapılan ödemeler"

Bu düzenlemeye göre, amme borçlusu, üçüncü kişilere olan para borcu karşılığında parayla veya olağan ödeme vasıtalarıyla ödeme yaptıysa, bunlar hükümsüz sayılmayacaktır. Bu ödemeler ancak, 28. ve 30. maddelerdeki koşulları taşımaları halinde, bu maddeler kapsamında hükümsüz sayılabilecektir. Para veya mutat ödeme vasıtaları dışındaki ödemelere örnek olarak, gayrimenkul ile veya otomobil ile yapılan ödemeler gösterilebilir. Borçlu borcuna karşılık para yerine, alacaklısına bir malını vermişse, bu, mutat bir ödeme sayılmaz. Ödeme aracının mutat ödeme olup olmadığı, ödemenin şekline ve yörenin özelliklerine göre takdir edilir. Borca karşılık senet verilmesi de, mutat ödeme sayılır.²¹

Madde 29/2,3: "Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler"

Burada da kastedilen amme borçlusunun üçüncü kişilere olan borcudur. Ancak, sadece para borcu değil, vadesi gelmeyen her çeşit borç için yapılan ödemeler, buraya girmektedir.

C. Amme Alacağının Tahsilini Olanaksız Kılmak Amacıyla Yapılan Tasarruflar Amme Alacağının Tahsiline İmkân Bırakmamak Maksadiyle Yapılan Tasarruflar:

Madde 30: Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkân bırakmamak maksadiyle borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.

Bu maddede hükümsüz sayılan tasarruflar, 27, 28, 29. maddenin kapsamı dışında kalan tasarruflara uygulanır. Bu madde, anılan maddelere nazaran genel hüküm niteliğindedir. Bu nedenle, 27-29. madde hükümlerinin olaya uygulanmadığı durumlarda uygulanır. 30. madde ile borçlunun amme alacağının bir kısmını veya tamamını engellemek amacıyla yaptığı muamelelerin hükümsüz kılınması sağlanmıştır.

Tasarrufun yapıldığı zaman açısından, ilk iki gruptaki tasarruflar ile (madde 27, madde 28; madde 29) bu son gruptaki tasarruflar birbirinden farklıdır. Şöyle ki; ilk iki grupta belirtilen tasarrufların hükümsüz sayılabilmeleri için gereken koşullardan bir tanesi de, bu

21 KARATAŞ, İ./ERTEKİN, E. Tasarrufun İptali Davaları, Ankara, 1998 s: 364

tasarrufların, amme alacağını ödeme müddetinin başlamasından geriye doğru 2 yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yapılması idi. Ancak 30. maddedeki tasarruflar için, kanun koyucu herhangi bir süre sınırlaması koymamış, "tarihleri ne olursa olsun" bu tasarrufların hükümsüz sayılacaklarını açıkça ifade etmiştir. Maddenin aradığı koşullar şunlardır:

Borçlunun malının bulunmaması veya bulunan malın amme alacağına yeterli olmaması: Bunun için, alacaklı tahsil dairesinin öncelikle amme borçlusunun mal varlığını usulüne uygun olarak ve yeterli biçimde araştırmış olması gerekir. Amme idaresi, bu hususu, gerektiğinde belgeleriyle ispatlayacak durumda olması gerekir. Doktrindeki bir görüşe göre, 30. madde kapsamında bir işlemin iptaline karar verilebilmesi için, amme borçlusunun hiç veya yeteri kadar malının bulunmadığının anlaşılması gerekir. Bu hüküm uyarınca, alacaklı amme idaresi, 6183 sy. Kanunun 54. maddesindeki takip yollarını denemiş olmalıdır, bu takip yollarına gidilmeden iptal davasının açılmaması gerekir.²²

Bu işlemlerin, amme borçlusu tarafından, amme alacağının kısmen veya tamamen tahsilini olanaksız kılmak amacıyla yapılmış olması: İlk koşula göre sübjektif olan bu koşulun gerçekleştiğinin tespiti güçtür. Bazı durumlar, amme borçlusunun bu amaçla hareket ettiğine karine olarak kabul edilebilir. Örneğin, amme alacağını karşılamaya yeterli malı bulunmayan kişinin, birkaç ay önce bir yakınına, ekonomik durumu ile bağdaşmayan, teamüllere göre mutat sayılamayacak değerde düğün hediyesi vermesi gibi...

İki yanlı muameleler söz konusuysa, bu iki koşulla birlikte üçüncü bir koşul daha aranmaktadır:



Borçlunun malının bulunmaması veya bulunan malın amme alacağına yeterli olmaması: Bunun için, alacaklı tahsil dairesinin öncelikle amme borçlusunun mal varlığını usulüne uygun olarak ve yeterli biçimde araştırmış olması gerekir.



Amme borçlusu ile hukuki ilişkide bulunan kişinin, borçlunun amacını, yani, bu tasarrufu yapmaktaki amacının amme alacağının tahsilini kısmen veya tamamen olanaksız kılmak olduğunu bilmesi veya bilmesinin gerekmesi: Hukuki işlemin karşı tarafının borçlunun bu amacını bildiğinin ispatı, tanık beyanları ile, bu kişinin ikrarıyla mümkün olabilir. Bilmesi gerektiğinin ispatı için

ise, iktisadi ve ticari icaplara, somut olayın özelliğine bakılmalıdır. Örneğin, emsal değeri çok yüksek olan bir taşınmazı yok pahasına satın almış görünen ya da herhangi bir neden yokken bankadaki hesabına amme borçlusunun alacaklıları tarafından çeşitli tarihlerde yapılan ödemeleri kabul eden kişinin durumu, üçüncü kişinin borçlunun eşi veya ortağı olması gibi... Üçüncü kişinin kötü niyetini, davacı ispatla yükümlüdür.

6183 sayılı Kanun'un 30. maddesinde, bu tasarrufların, gereken koşullar oluştuğunda herhangi bir zaman sınırlaması olmaksızın hükümsüz sayılacakları belirtilse de, amme borcu henüz doğmamışken yapılan bağışlama ya da düşük değerdeki satışların bu madde kapsamında değerlendirilmesi olanaksızdır. Bu nedenle 30. maddede belirtilen bu tasarrufların, amme borcunun doğmasından sonra yapılmış olmaları kaydıyla, hükümsüz sayılmaları mümkündür.

Ayrıca, yukarıda açıklanan ve 6183 sy. Kanun'un ilgili maddeleri uyarınca iptale tabi oldukları kabul edilen tasarrufların hükümsüz sayılabilmelerinin tek yolu, alacaklı amme idaresince bu tasarrufların iptali için genel mahkemelerde dava açılmasıdır. Danıştay 9. Dairesi, bir kararında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında

Kanun'un 27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerinde yazılı tasarrufların iptali için genel mahkemelerde dava açılması yerine, ihtiyati haciz kararı alınarak uygulanmasının isabetli olmadığına hükmetmiştir.²³ Danıştay, bu kararıyla, "olayda üçüncü kişi konumunda bulunan

²² ŞİMŞEK, E. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu Şerhi, 1990, s:245

²³ Dan. 11. D. 11.11.1998 T. E: 1997/1649, K: 1998/3891

davacının mülkiyetine geçtikten sonra, satıcının yönetim kurulu üyesi bulunduğu anonim şirketin vergi borcundan dolayı satışa konu taşınmaz üzerine ihtiyati haciz konulduğu, buna göre borçlunun hacizden önce yaptığı bu tasarrufun iptali için genel mahkemelerde dava açılması gerekirken, ihtiyati haciz işlemi tesis edilmesinde isabet görülmediği gerekçesiyle bu işlemin iptaline" şeklinde karar veren Vergi Mahkemesi kararını onamıştır. Dolayısıyla, bu tasarrufların alacaklı amme idaresince, iptal davası açma yoluna gidilmeksizin, kendiliğinden hükümsüz sayılması ve sonraki işlemlere girilmesi olanaklı değildir. Alacaklı amme idaresine tanınmış böyle bir yetki yoktur. Bu nedenle de alacaklı amme idaresinin bu yolda yapacağı her işlem, fonksiyon gaspı nedeniyle, yok hükmünde sayılır. Hükümsüz sayılmanın iptal davası açılmasına bağlı olması, ayrıca, bu tasarrufların hükümsüzlüğünün nedeninin, mutlak butlan değil, nispi butlan hali olduğunun da göstergesidir.²⁴

Ayrıca, Danıştay başka bir kararında da, amme borçlusunun yaptığı tasarrufun, 6183 sayılı kanunun 30. maddesi kapsamında iptale tabi tasarruf olup olmadığı, adli yargıda açılacak tasarrufun iptali davası neticesinde anlaşılmağı, dava sonuçlanıncaya kadar tasarruf konusu taşınmaza ihtiyati haciz uygulanmasını hukuka aykırı bulmamış, ihtiyati haciz işleminin iptaline karar veren ilk derece mahkemesinin kararını bu nedenle bozmuştur.²⁵ Aynı dava, Vergi Mahkemesinin ısrar kararı vermesi üzerine bu defa, Vergi Dava Daireleri Kurulunda temyize konu edilmiş ve kurul temyiz istemini reddetmiştir. Kurul, 24.09.1993 T. 1993/104 E. – 1993/88 K. Sayılı kararında " 6183 sayılı Kanun'un ihtiyati haciz müessesesini düzenleyen 13. maddesinin 7. bendinde, iptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkaranın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu Kanun'un 27,29, 30'uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa ihtiyati haciz uygulanacağı belirtilmiştir. Kanun'un 24. maddesinde ise, bu tür tasarrufların iptali için genel mahkemelerde dava açılması öngörülmüştür. Somut olayda, vergi idaresi, borçlu ile birlikte hareket etmek suretiyle davacının amme alacağının tahsilini önlemek iradesi bulunduğunu genel mahkemede açılan davada kanıtlayabilecektir. Esasen genel mahkemede açılan davada Hukuk

Usulü Muhakemeleri Kanun'unda öngörülen araçlar kullanılarak aynı taşınmazın üçüncü kişilere satılmasının önlenmesi ve bu yolla alacağın tahsilinin davanın sonucuna göre güvence altına alınması da mümkündür." diyerek temyiz isteminin reddine karar vermiştir.

6183 sayılı Kanun'da, amme borçlusunun iptale tabi tasarrufları, 3 grup halinde belirtilmiş olsa da, hangi tasarrufların iptale tabi olduğu hususu, hakimın takdirine bırakılmıştır. Yargıtay'ın 17. H.D. 21.1.2008 T. E: 2007/5529, K: 178 sayılı kararı şöyledir: "...İptal davasına konu tasarruflar, yasanın 27, 28, 29 ve 30. maddelerinde üç grup halinde düzenlenmiştir. Tasarruf işlemlerinin iptale tabi olduğu belirtilmiş ancak bunun tayin edilmesi hakimın takdirine bırakılmıştır. Hakim bunu takdir ederken işlemin tasarruf olup olmadığını belirlemelidir."

V. İptal Davasının Sonuçları

İptal davasının kabulü halinde, yani, dava konusu tasarruf ve işlemlerin yargı yeri tarafından iptal edilmesi halinde, iptal kararının, bu tasarruf ve işlemlerden yararlanmış olan üçüncü şahıslara etkisi 6183 sy. Kanunun 30. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

Üçüncü Şahısların Hakları Ve Mecburiyetleri

Madde 31: 27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerde sözü edilen tasarruf ve muamelelerden faydalananlar, elde ettiklerini, elden çıkarmışlarsa, takdir edilecek bedelini vermeye, bu Kanun hükümleri dairesinde mecburdurlar. Bunlar karşılık olarak verdikleri şeyden dolayı alacaklı amme idaresinden bir talepte bulunamazlar.

Bu düzenlemeye göre, iptal kararı verildiğinde, amme borçlusunun hükümsüz sayılan tasarruf ve işlemlerinden yararlanmış olanlar, bu tasarruf ve işlemlerden elde ettiklerini, elde ettiklerini elden çıkarmışlarsa, bunların takdir olunacak değerini, alacaklı amme idaresine vermeye mecburdurlar. Bunun karşılığında ise, alacaklı amme idaresinden herhangi bir talepte bulunamazlar. İptal davasını kaybeden üçüncü kişi, borçluya karşılık olarak verdiği şeyi veya bedelini borçludan isteyebilir. Eğer borçlu iflas etmişse, bu takdirde, o şey, iflas masasından geri istenebilir. Bu kişiler, iptal kararının sonuçlarına katlanmak zorundadırlar. Üçüncü kişinin, dava konusu malı elden çıkarması halinde, malın rayiç değeri, hacze yetkili olan memur tarafından veya itiraz halinde, vergi mahkemesince saptanır.²⁶

24 CANDAN, T. Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara, 2007s: 153

25 Dan. 7.D. 24.05.1990 T. E: 1988/2692, K: 1990/1490

26 ŞİMŞEK, E. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Kanun Şerhi, 1990, s.256

Bu hükümde, sadece iptal kararının üçüncü kişilere olan etkisi düzenlendiğinden, iptal kararının davalı borçluya olan etkisi, kararın kapsamı vb. konular, doktrin²⁷ ve Yargıtay kararları ile belirlenmiştir. Buna göre, İİK'daki tasarrufun iptali davalarıyla 6183 sy. Kanun'da düzenlenen iptal davaları hukuki nitelik olarak aynı olduğundan, 6183 sy. Kanuna dayanan iptal davaları hakkında İİK'nın 283. maddesinin kıyasen uygulanması²⁸ ve "davacı amme idaresinin alacak miktarı ile sınırlı olarak iptal kararı verilmesi ile yetinilmesi, ayrıca tapunun iptali ve tekrar borçlu adına tescili" ya da "alacağın tahsili" doğrultusunda karar verilmemesi hususunda görüş birliğine varılmıştır.²⁹

İptal davasının sonuçlarıyla ilgili olarak verilen bazı Yargıtay kararları şunlardır:

"6183 sayılı Kanun'a göre açılmış olan tasarrufun iptali davaları sonucunda, mahkemece davanın kabulü halinde, tasarrufun yapıldığı tarihe kadar tahakkuk eden vergi asılları ve bunların işleyecek faiz ve eklentileri ile sınırlı olarak tasarrufun iptaline karar verilmesi gerekeceğini (tasarruf tarihinden sonra oluşan vergi asıllarından da davalının sorumlu tutulamayacağı)" (Yarg. 15. H.D. 8.4.1999 T. 899/1305)

"Tasarrufa konu olan taşınırın/taşınmazın dava tarihinden önce davalı üçüncü kişi tarafından başka bir dördüncü kişiye devredilmiş olması halinde mahkemece tasarrufun iptali davasının husumet yönünden reddine karar verilemeyeceğini, açılmış olan davaya tazminat davası olarak devam edileceği" (Yarg. 15.H.D. 29.4.1998 T. 1447/1693)

"İptale tabi tasarruf konusu taşınır/taşınmazın davalı (borçlu ile işlemde bulunan üçüncü kişi) tarafından elden çıkarılmış olması ve alıcının da iyi niyetli olması halinde, mahkemece, taşınırın/taşınmazın satış tarihindeki değerinin -alacak ve ferileri ile sınırlı

olarak- davalıdan tahsiline karar verilmesi gerekeceği (tasarrufun iptali davasının kabulü halinde, dava konusu taşınır/taşınmazı borçludan satın alan kişinin kötü niyetli olduğunun davacı idare tarafından kanıtlanamaması halinde, davanın bedele dönüşeceği, borçludan aldığı taşınır/taşınmazı elinden çıkarmış olan davalının, bunun elden çıkarıldığı tarihteki keşfen belirlenen gerçek bedelini, davacı alacaklının alacağı ve eklentileriyle sınırlı olarak, davacıya ödemekle yükümlü olacağı)" (Yarg. 17. H.D. 25.9.2007 T. 3274/2799)

Ayrıca, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Genel Tebliğler ile de, bu konuya açıklamalar getirilmiştir.

"...6183 sayılı Kanun'un 31'inci maddesi, iptal davasının kabul edilmesi halinde, alacaklı amme idaresi yararına ne gibi sonuçlar doğuracağını düzenlemektedir. Bu düzenlemelere göre, iptal davaları, alacaklı amme idaresine alacağını tahsil olanağı sağlayan, nispi nitelikte, kanundan doğan, şahsi davalardır. Dava sabit olduğu takdirde, davacı amme idaresi, bu davaya konu teşkil eden mal üzerinde, cebri icra yoluyla alacağını tahsil edebilme hakkını elde eder ve davanın konusu gayrimenkul ise, davalı üçüncü şahıs üzerindeki kaydın düzeltilmesine mahal olmadan o gayrimenkulün haciz ve satışını isteyebilir. . ."³⁰

İptal davası aynı nitelikte bir dava olmayıp, iptal davası sonucunda alınmış tasarrufun iptaline ilişkin ilam, aynı değil şahsi hak doğurduğundan, (HUMK md. 443/4'ün kapsamı dışında kaldığından) kesinleşme koşulu aranmadan, amme idaresince o şeyin haczi ve satışı yaptırılabilir. Eğer, dava, üçüncü kişinin elden çıkardığı mal yerine geçen değere taallük ediyorsa da, davacı alacaklı amme idaresi, dava sonunda üçüncü kişinin tazminat ödemesine ilişkin ilamı ona karşı icraya koyarak alacağını tahsil etme imkanı bulur.³¹

27 KOSTAKOĞLU C. 6183 Sayılı Kanuna Göre Amme Alacaklarının Tahsili Yönünden İptal Davası (Yargıtay D. 1991/1-2, s:18 vd. – Yasa D. 1990/9, s:1242 – ŞİM-ŞEK E. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Kanun Şerhi, 1990, s:254 vd.

28 Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 22.4.1998 T. 1262/1598

29 Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 22.10.2002 T. 3966/476 – Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 6.6.2002 T. 1838/3058

30 Maliye Bakanlığı, "Tahsilat Genel Tebliği", Seri:A, Sıra No:1; Resmi Gazete 30.9.2007 T. Sayı: 26568, s:57

31 KARATAŞ İ./ERTEKİN E. Tasarrufun İptali Davaları, Ankara, 1998, s:376-377

3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU GEREĞİNCE YAPILAN HİZMET SÖZLEŞMELERİNDE DAMGA VERGİSİ

Selda ARPACI / Avukat

3568 Sayılı Kanun'a göre yetki almış Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin müşterileri ile düzenledikleri hizmet sözleşmelerinin Damga Vergisi konusu devamlı gündemde olan, güncelliğini kaybetmeyen ve sürekli tartışılan bir konudur. Bu nedenle, meslek mensuplarının düzenledikleri hizmet sözleşmelerinin Damga Vergisine konu olması durumunu irdeleme ve açıklamalarda bulunmanın yararlı olacağı kanaatindeyim.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 24. maddesine göre; Taraflar, mesleki konularda yapılacak işler için sözleşme yapabilirler.

Aşağıdaki çalışma konularında sözleşme yapılması zorunludur

- a) Defter tutmak
- b) Süreklilik arz eden müşavirlik hizmetinde
- c) İnceleme, tahlil ve denetim yapmak ve bunlarla ilgili, rapor ve benzerlerini düzenlemek şeklindedir.

Ayrıca Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmeliğin;

Ücret sözleşmesi başlıklı;

Madde 13'de yer alan "Meslek mensubu ücret sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması ve belli bir meblağ kapsamı şarttır. Ücret sözleşmesine, yapılan hizmet karşılığı meslek mensubuna ortaklık payı verileceğine dair hüküm konulamaz.

Ücret sözleşmesinin sözlü yapıldığının belirlenmesi durumunda,

meslek mensubu hakkında disiplin cezası uygulanır." hükümleri yer almaktadır.

Yasa ve Yönetmelikler gereği yazılı şekilde yapılması zorunlu olan bu hizmet sözleşmeleri, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu 1.maddesindeki "Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisine tabidir." Hükmü gereğince de para ihtiva eden mukavelelerin % 8.25 oranında damga vergisine tabi olduğunu açıkça ifade etmektedir.

Son yıllarda uygulamada hizmet sözleşmelerine ait Damga Vergisi üzerinde hassasiyetle durulmaya başlanmıştır. Meslek mensupları yapmak zorunda oldukları hizmet sözleşmelerinin listesini Meslek Odalarına ve beyannamesini imzaladıkları müşterilerin listesini de Vergi Dairelerine vermek zorunda olduklarından ve ayrıca müşterileri için düzenledikleri "Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmelerini" Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet vergi dairesindeki sisteme zorunlu olarak giriş yaptıklarından elektronik ortamda beyannamelerini gönderdikleri müşterileri ve hizmet sözleşmeleri rahatlıkla denetlenebilmektedirler.

TÜRMOB tarafından hazırlanan ve Odalarımızca da satışa sunulan hizmet sözleşmeleri yönetmelik gereği belli bir süre ve ücret içermek zorundadır. Meslek mensupları her geçen gün artan iş yükü altında dönemsellik ilkesi gereği genellikle Ocak ayı içerisinde müşterileri ile sözleşme yapmak, damga vergisini ödemek ,340 nolu VUK Genel Tebliği ile aracılık ve sorumluluk sözleşmelerini yapmak zorunda kalmakta ve süresi içerisinde yapılması gereken bu işler kendilerinin büyük zamanını aldığı gibi gecikmesi halinde ciddi cezalara da muhatap olmaktadır.

Hizmet Sözleşmeleri genellikle 1 yıl süreli olarak düzenlenmektedir.

Sürenin sona ermesinden sonra yeni dönem için yeniden sözleşme yapılmaktadır. Ancak, bazı müşteriler ile her yıl yeniden sözleşme imzalanmakta zorluklar yaşandığı için Sözleşmenin süresinin uzatılması daha pratik çözüm sağlayabilecektir. Bu durumda sözleşme için yeniden damga vergisi ödenip ödenmeyeceği konusunda tereddütler yaşanmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde "Vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de Damga Vergisine tabidir."denilmektedir.

Bu madde de özellikle belirtilen husus, değişikliklerin mektup ve şerhler ile yapılması halinde yapılan değişikliklerindamgavergisine tabi olacaktır. Çünkü mektup ve şerhlerle yapılan değişikliklerde önceki sözleşmenin bazı hükümleri değiştirilebilmekte ya da süresi uzatılabilmektedir. Sonuçta mektup ve şerhle yapılan değişiklik ne olursa olsun yeni bir kağıdın düzenlenmesi söz konusu olduğundan bu işlemler sonucunda damga vergisinin doğacağı açıktır.

Aynı şekilde bu Kanun'un 14. maddesi hükümlerine göre de "mukavelenamelerin müddetinin uzatılması halinde aynı miktar veya nispette vergi alınır." denilmektedir. Bu maddeden de anlaşıldığı üzere kanun koyucu vergi miktarı açısından mevcut bir mukavelenamenin süresinin uzatılması ile yeni bir mukavelename düzenlenmesi arasında bir fark gözetmemiştir. Ancak bu madde de geçen uzatılması kelimesinden de kendiliğinden uzaması değil ayrıca bir kağıtla, şerhle ya da mektupla uzatılma anlaşılmalıdır. Dolayısıyla bu tür uzatılmaya yönelik kağıtlar da damga vergisi konusuna girmektedir.

Meslek Mensuplarının Hizmet Sözleşmeleri'nde yer alan " taraflar sözleşmesi süresi bitmeden 15 gün önce yazılı olarak fesih bildirimi ile sonlandırmadığı takdirde sözleşme kendiliğinden uzar." Veya hükümlerinde buna benzer ifadeler bulunan sözleşmelerde sürenin uzatılması değil kendiliğinden uzaması söz konusudur. Bu durumda yeni bir kağıt düzenlenmesine gerek olmadığı için ayrıca

bir damga vergisi hesaplanmaz. Bu hususta verilen pek çok Özelge de kendiliğinden yenilenen sözleşmelerde damga vergisi aranmaması hususunda görüş verilmiştir. En son Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 26.01.2012 tarih ve 317 sayılı Özelgesi ile de "Mali Müşavirliğini yaptığınız müşterinizle düzenlediğiniz hizmet sözleşmelerinin süresi, içeriği ve geçerlilik şartları gibi hususlar 3568 sayılı kanun uygulaması ile ilgili olup, bu hususlardan ari olarak Damga Vergisi kanunu yönünden, söz konusu sözleşmelerin süresinin, bu sözleşmelere şerh konulması veya yeni bir sözleşme ve yahut bu mahiyette bir kağıt düzenlenmesi şeklinde herhangi bir değişiklik yapılmaksızın kendiliğinden uzaması durumunda, sözleşme süresinin bitimini izleyen yıllar için ayrıca damga vergisi aranmaması gerekmektedir." şeklinde görüş verilmiştir.

Bu tür kendiliğinden yenileneceğine ilişkin maddenin sözleşmede olması durumunda, ücretin de kendiliğinden yenilenen sözleşme dönemine ilişkin olarak Oda tarifesine uygun şekilde artacağına sözleşmeye eklenmesi gerekmektedir. Ayrıca sözleşmenin yeni dönem için yenilenmek istenmediği durumlarda meslek mensuplarının da

sözleşme sona ermeden 15 önce fesih bildiriminde bulunması gerektiğini unutmamalıdır.

Ayrıca Damga Vergisi ile ilgili bilinmesi gereken birkaç hususu daha açıklamakta fayda olduğunu düşünmekteyim. Damga Vergisi'nin

“**488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uyarınca, Damga Vergisi, sözleşmenin düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde ödenir. Hizmet sözleşmelerinizi imzaladıktan itibaren 15 gün içinde süresiz mükellefiyet olarak bağlı olduğunuz vergi dairesine Damga Vergisi beyannamesi düzenleyerek beyan etmeniz, tahakkuk eden vergiyi de ödemeniz gerekmektedir.**”

ödenmemesi veya eksik ödenmiş olması, kağıdın ve akit işlemin sıhhatini etkilemez. Damga Vergisi'nin ödenmemiş olması, akdin geçerliliğine hiçbir etki yapmaz. Sadece Damga Vergisi'nin cezası ile birlikte alınması gerekir. Damga Vergisi Yasası'nın 3'üncü maddesi uyarınca bu verginin mükellefi, kağıtları imza edenlerdir. Bazı hallerde Damga Vergisine tabi olan kağıtlarla ilgili olarak, verginin bir tarafça üstlenileceği yönünde sözleşmelere özel hükümler konulmakta, bunun sonucunda Damga Vergisi'nin ödenmemesi halinde mevcut özel hüküm çerçevesinde diğer tarafın sorumlu olacağı ifade edilmektedir. Oysa Vergi Usul Yasası'nın 8'inci maddesi hükmü gereği olarak "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz." diğer yandan söz konusu 488 sayılı yasanın 24'üncü maddesi uyarınca "Vergiye tabi kağıtların damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere kağıtları ibraz edenler sorumludur." Mevcut yasal düzenlemeden de anlaşılacağı üzere kağıt üzerinde yer alan imza sahiplerinin tamamı Damga Vergisi'nden müteselsilen sorumlu olmaktadır.

Aynı Kanun'un 5. maddesi ise aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. "Kağıt Nüshalarının Birden Fazla Olması: Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar ve nispette damga vergisine tabidir..." Meslek mensuplarının mükellefleri ile yapacakları sözleşmeleri birden fazla nüsha halinde yapmaları halinde ayrı ayrı aynı miktarda Damga Vergisi ödemek mecburiyeti doğacaktır. Bu nedenle söz konusu sözleşmelerin "Bir Asıl" olarak düzenlenmesi halinde sadece bir defa ödenmiş olacaktır. Damga Vergisi uygulanmasında nüsha, suret ve fotokopinin birbirine karıştırılmaması gerekir. Kağıdın imzalı asıl nüshadan çoğaltılmak suretiyle (Aslı gibidir, Örnektir, Sureti gibidir) yeni bir kağıt elde edilmesi halinde ise çoğaltılan bu kağıtların nüsha olarak değil, suret olarak değerlendirilmesi ve Damga Vergisi'ne tabi tutulmaması gerekir. Aynı şekilde fotokopilerde Damga Vergisi'ne tabi değildir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uyarınca, Damga Vergisi, sözleşmenin düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde ödenir. Hizmet sözleşmelerinizi imzaladıktan itibaren 15 gün içinde süresiz mükellefiyet olarak bağlı olduğunuz vergi dairesine Damga

Vergisi beyannamesi düzenleyerek beyan etmeniz, tahakkuk eden vergiyi de ödemeniz gerekmektedir.

Meslek mensupları isterlerse bağlı oldukları Vergi Dairesine müracaat ederek sürekli Damga Vergisi Mükellefiyeti açtırabilirler. 488 sayılı kanunun 22./1-a maddesi kapsamında sürekli damga vergisi mükellefiyeti açtırmaları durumunda, bir ay içinde düzenlenen kağıtların, ertesi ayın 23.günü akşamına kadar Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine damga vergisi beyannamesini e-beyanname olarak göndermeleri mümkündür. Tahakkuk eden Damga Vergisini 26.günü akşamına kadar ödeme yapmaları gerekir. Sürekli damga vergisi mükellefiyeti açtıranlar, işlem olmayan aylar için beyanname vermeyecekler ve ayrıca beyanname verilmeyeceğine ilişkin dilekçede vermeyeceklerdir. Ancak, ihtiyarılık hakkını kullanarak Yasanın 22/1-a maddesi kapsamında sürekli Damga Vergisi mükellefiyeti tesis ettiren meslek mensuplarımızın 20 Seri Nolu Damga Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen usul ve esaslara da çok dikkat etmeleri gerekmektedir. Çünkü bu Tebliğ gereğince, damga vergisi defteri tutmak ve defterlerini notere tasdik ettirmeleri zorunlu olduğu gibi, Damga Vergisi'nin tarafından ödeneceğine ilişkin kaşe yaptırımları ve Damga Vergisi Defteri'ne usulüne uygun kayıt yapmaları gerekecektir.

Sonuç

Muhasebe ve mali danışmanlık hizmeti, işin gereği olarak uzun süreli bir iş olarak karşımıza çıkmaktadır. Meslek mensupları tarafından mükellefleri ile her yıl sözleşme yapılmasında bazı zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Mükelleflerle imzalanan sözleşmelerin sürelerinin yeni bir sözleşme veya sözleşme yerine geçecek bir kağıt düzenlemeksizin veya mevcut sözleşmede süre uzatımı yönünden bir şerh koyulmaksızın kendiliğinden uzaması durumunda uzayan süreye ilişkin olarak yeniden damga vergisi hesaplanmasına ve beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak bu hususta Özelgeler ile değil bağlayıcı ve açık olarak yasal düzenleme yapılması TÜRMOB ve Maliye Bakanlığından beklenmektedir.Yine yapılan Mali müşavirlik hizmetinin uzun süreli bir hizmet olması göz önüne alınarak iş hacminin değişmesi, ekonomik şartlar ve sık sık meydana gelen yasal değişiklikler göz önüne alınarak sözleşmelerin yıllık yapılmasında faydalı olacağının unutulmaması gerektiği kanaatindeyim.

**T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü**

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-288

25/01/2012

Konu : 3568 sayılı Kanuna göre yapılan
sözleşmelerde damga vergisi hk

26.01.2012* 0317

Sayın

İlgi : 11/03/2011 tarihli özelge talep formu.

İlgi'de kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden; muhasebe ve mali müşavirlik hizmeti verdiğiniz ile 23/09/2010 tarihinde yıllık olarak düzenlediğiniz sözleşmenin damga vergisini yine 23/09/2010 tarihinde süresi içinde ödediğinizi belirtilerek, ekte sunduğunuz söz konusu sözleşmede "Bu sözleşme imzalanma tarihinden itibaren bir yıl süre ile geçerli olmak üzere düzenlenmiştir ve karşılıklı fesh edilmediği sürece yürürlüktedir. Sözleşme tarihini takip eden her yılın sonundan en az bir ay önce yazılı ihbarda bulunulmaması halinde sözleşme kendiliğinden bir yıl uzar. Ancak sözleşmede belirtilen ücret her yıl % 10 dan az olmamak üzere, Türkiye İstatistik Kurumunca açıklanan ÜFE/TÜFE ortalaması kadar otomatik artırımlar tahsil edilecektir. Ücret değişikliği ile ilgili olarak yeni bir ek sözleşme düzenlenmeden mevcut sözleşme geçerliliğini koruyacaktır." şeklinde madde bulunduğu ve bu maddeye istinaden sözleşmenin kendiliğinden 1 yıl daha uzadığından bahisle yeni bir sözleşme veya sözleşme yerine geçecek bir kağıt düzenlenmeksizin veya mevcut sözleşme üzerine süre uzatımı yönünde bir şerh verilmeksizin kendiliğinden uzayan söz konusu sözleşmeye ilişkin olarak tekrar damga vergisi ödenip ödenmeyeceği konusunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1' inci maddesinde, bu Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanun'daki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği, 2' nci maddesinde ise vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de damga vergisine tabi olduğu; 10' uncu maddesinde damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kağıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide kağıtların mahiyetlerinin esas olacağı, belli para teriminin, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği; 14' üncü maddesinin ikinci fıkrasında da, belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktarın aynı nispette vergiye tabi olacağı belirtilmiştir.

Yeni Londra Asfaltı No:15 Kat:8 Yeşil Plaza Topkapı
İSTANBUL
Telefon : (0212) 482 07 07/2860 Faks : (0212) 482 08 80
e-posta : ivdb@ivdb.gov.tr Elektronik Ağ : www.ivdb.gov.tr

Ayrıntılı bilgi için irtibat :
UZMANI

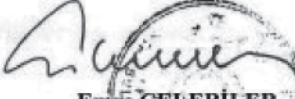


Mezkur Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun "I.Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında, belli parayı ihtiva eden mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. 2009/15725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01/01/2010 tarihinden geçerli olmak üzere nispi damga vergisi oranları, Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasındaki kağıtlara ilişkin damga vergisi oranı binde 8,25 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, 02/01/1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmeliğin 14' üncü maddesinde; ücret sözleşmelerinin münferit ya da süreli olarak yapılabileceği, süreli sözleşmelerin en az bir yıllık olmasının şart olduğu, sözleşmelerin ait oldukları işlemleri ve bunlara ait süreleri kapsayıp, diğer işlem ve sürelerle uygulanamayacağı, bu durumda yeni sözleşme yapılması gerektiği belirtilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, mali müşavirliğini yaptığınız müşterilerinizle düzenlediğiniz hizmet sözleşmelerinin süresi, içeriği ve geçerlilik şartları gibi hususlar 3568 sayılı Kanun uygulaması ile ilgili olup, bu hususlardan biri olarak Damga Vergisi Kanunu yönünden, söz konusu sözleşmelerin süresinin, bu sözleşmelere şerh konulması veya yeni bir sözleşme veyahut bu mahiyette bir kağıt düzenlenmesi şeklinde herhangi bir değişiklik yapılmaksızın kendiliğinden uzaması durumunda, sözleşme süresinin bitimini izleyen yıllar için ayrıca damga vergisi aranılmaması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.


Emre ÇELEBİLER
Vergi Dairesi Başkanı a.
Grup Müdürü

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

2/2

Yeni Londra Asfaltı No:15 Kat:8 Yeşil Plaza Topkapı
İSTANBUL

Telefon : (0212) 482 07 07/2860 Faks : (0212) 482 08 80
e-posta : ivdb@ivdb.gov.tr Elektronik Ağ : www.ivdb.gov.tr

Ayrıntılı bilgi için irtibat : I
UZMANI

10 MADDEDE YAVRU ŞİRKET

Av. Dr. Memduh ASLAN / SMMM

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yeni kavramlar da hayatımıza girmeye başlayacaktır. Bu kavramlardan birisi de “Yavru şirket” kavramıdır. Kanunun 10 maddesinde geçen yavru şirket kavramı 7. maddede ana şirketin tabi olduğu hukuka tabi olduğu anlamında kullanılmıştır. Bunun yanında 159, 195 ve 400. maddelerde yavru şirketin ne olabileceği konusunda ipuçları vardır. Aslında beklenen Kanunun ilk maddelerinde tanımlar kısmına yer verilmesidir. Yavru Şirket ile ilgili olarak açık bir tanım yapılmamış, belli durumlara yavru şirket denildiği yönünde muğlak ifadelerle yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda ve ticaret tebliğleri ile düzenlenen bölünme hükümleri de yeni TTK’da yer almaktadır. Aslında tam bölünme ile kısmi bölünme arasında çok ciddi bir fark yoktur. Tek fark tam bölünmede yeni şirketler ortaya çıkarken ve bölünen şirket ortadan kalkarken, kısmi bölünmede bölünen şirketin varlığına devam edebilmesidir. Tam bölünme sonucunda ortaya çıkan yeni şirketler de önceki şirketin külli halefleridir. Kısmi bölünmede ortaya çıkan yeni şirketin yavru şirket olarak adlandırılması çok anlamlı değildir. Zira kısmi bölünmeden sonra bölünmeye tabi tutulan şirket ile bölünme sonrasında oluşan şirket arasında 195. nci maddede sayılan ilişki kalmayabilir. Zaten bölünmenin genel amacı işletmenin bir kısmının elden çıkartılması, ortakların ayrılmasıdır. Bölünme sonrasında ise hisseler şirketler arasında değil şirket ortakları arasında paylaşılacaktır. Bu ortaklar tüzel kişi de olmayabilir. Diğer taraftan 195nci maddede ticaret şirket ile bağlantı aranmış, şirket ortaklarının aynı olmasını dahi bağlı veya bağlantılı şirket olarak tanımlamamıştır.

195nci maddede bir şirketin diğer şirket ile olan ortaklık münasebeti üzerinden “yavru şirket” tanımı yapılmaya çalışılmıştır.

Bu maddede şirket ortaklarının durumu, bir ortağın birden fazla şirkette olan ortaklığının yavru şirket olup olmadığına dair bir açıklama da yapılmamıştır. O halde farklı tüzel kişiler arasında ortakları ve yöneticileri aynı olsa bile dolaylı olarak birbirine ortak olma durumu yok ise bu iki şirket arasında ana şirket-bağlı/yavru şirket ilişkisi de olmayacaktır.

Bu çerçevede 400. maddede yer alan yavru şirket kavramını da irdelemek gerekecektir. Denetçiler kural olarak bağımsız denetim şirketi olacaktırlar. Bağımsız denetim şirketlerinin denetim görevini yapabilmesi için ortaklarının YMM veya SMMM unvanı taşıyan kişiler olması gerekir. Bu unvanlar ancak 3568 sayılı yasa gereğince gerçek kişilere verilebilmektedir. O halde herhangi bir şirket bağımsız denetim şirketinin ortağı olamayacaktır. Kanunda bir meslek mensubunun birden fazla bağımsız denetim şirketinde ortak olmasının önünde de bir engel bulunmamaktadır. O halde denetim şirketleri yönünden yavru şirket kavramının oluşması mümkün bulunmamaktadır. Ancak 195/6 gereğince küçük ve orta ölçekli şirketlerin denetimi meslek mensubunun kendi adına yapılıyor ise ve bu meslek mensubu ayrıca ortak olduğu bağımsız denetim şirketinde 195 madde koşullarında bir ilişkisi bulunuyor ise bu durumda meslek mensubu ile bağımsız denetim şirketi arasındaki ilişkide zorlama yorumlar ile “yavru şirket” kavramı gündeme belki gelebilecektir.

Türk Ticaret Kanunu’nda getirilen yeni kavramlar, ortaya çıkan ihtilaflar nedeniyle yargı yerlerince yapılacak yorumlar ile yerine oturacağı benzetilmektedir. Kıta Avrupası sitemine göre yeni ve kazuistik kanun hazırlayıp yorumunun yıllar içerisinde yargı içtihatları ile şekillenmesini beklemek de her halde bu ülkenin kaderi olsa gerek.

Yavru şirket kavramının geçtiği on madde aşağıdaki gibidir:

III – Bölünme 1. Genel hükümler a) İlke

Madde 159- (1) Bir şirket tam veya kısmi bölünebilir.

a) Tam bölünmede, şirketin tüm malvarlığı bölümlere ayrılır ve diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler. Tam bölünüp devrolunan şirket sona erer ve unvanı ticaret sicilinden silinir.

b) Kısmi bölünmede, bir şirketin malvarlığının bir veya birden fazla bölümü diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler veya bölünen şirket, devredilen malvarlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek yavru şirketini oluşturur.

G) Şirketler topluluğu

I - Hâkim ve bağlı şirket

Madde 195- (1) a) Bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketinin, doğrudan veya dolaylı olarak;

1. Oy haklarının çoğunluğuna sahipse veya

2. Şirket sözleşmesi uyarınca, yönetim organında karar alabilecek çoğunluğu oluşturan sayıda üyenin seçimini sağlayabilmek hakkını haizse veya

3. Kendi oy hakları yanında, bir sözleşmeye dayanarak, tek başına veya diğer pay sahipleri ya da ortaklarla birlikte, oy haklarının çoğunluğunu oluşturuyorsa,

b) Bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketini, bir sözleşme gereğince veya başka bir yolla hâkimiyeti altında tutabiliyorsa, birinci şirket hâkim, diğeri bağlı şirkettir. Bu şirketlerden en az birinin merkezi Türkiye’de ise, bu Kanundaki şirketler topluluğuna ilişkin hükümler uygulanır.

(2) Birinci fıkrada öngörülen hâller dışında, bir ticaret şirketinin başka bir ticaret şirketinin paylarının çoğunluğuna veya onu yönetebilecek kararları alabilecek miktarda paylarına sahip bulunması, birinci şirketin hâkimiyetinin varlığına karinedir.

(3) Bir hâkim şirketin, bir veya birkaç bağlı şirket aracılığıyla bir diğer şirkete hâkim olması, dolaylı hâkimiyettir.

(4) Hâkim şirkete doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan şirketler, onunla birlikte şirketler topluluğunu oluşturur. Hâkim şirketler ana, bağlı şirketler yavru şirket konumundadır.

(5) Şirketler topluluğunun hâkiminin, merkezi veya yerleşim yeri yurt içinde veya dışında bulunan, bir teşebbüs olması hâlinde de, 195 ilâ 209 uncu maddeler ile bu Kanundaki şirketler topluluğuna ilişkin hükümler uygulanır. Hâkim teşebbüs tacir sayılır. Konsolide tablolar hakkındaki hükümler saklıdır.

(6) Şirketler topluluğuna ilişkin hükümlerin uygulanmasında “yönetim kurulu” terimi limited şirketlerde müdürleri, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile şahıs şirketlerinde yöneticileri, diğer tüzel kişilerde yönetim organını ve gerçek kişilerde gerçek kişinin kendisini ifade eder.

5. Şirketin kendi paylarını iktisap veya rehin olarak kabul etmesi

a) Genel olarak

Madde 379- (5) Yukarıdaki fıkralarda yer alan hükümler, ana şirketin paylarının yavru şirket tarafından iktisabı hâlinde de uygulanır.

e) İvazsız iktisap

“Şirketler topluluğuna ilişkin hükümlerin uygulanmasında “yönetim kurulu” terimi limited şirketlerde müdürleri, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile şahıs şirketlerinde yöneticileri, diğer tüzel kişilerde yönetim organını ve gerçek kişilerde gerçek kişinin kendisini ifade eder.”

Madde 383- (2) Birinci fıkra hükmü, yavru şirket, ana şirketin paylarını ivazsız iktisap ettiği takdirde de kıyas yoluyla uygulanır.

f) Elden çıkarma

Madde 384- (1) 382 nci maddenin (b) ilâ (d) bentleri ve 383 üncü madde hükümlerine göre, iktisap edilen paylar, şirket için herhangi bir kayba yol açmadan devirleri mümkün olur olmaz ve her hâlde iktisaplarından itibaren üç yıl içinde elden çıkarılırlar; meğerki, şirketin ve yavru şirketin sahip oldukları bu payların toplamı şirketin esas veya çıkarılmış sermayesinin yüzde onunu aşmasın.

i) Kendi paylarını taahhüt yasağı

Madde 388- (2) Üçüncü kişinin veya bir yavru şirketin kendi adına fakat şirket hesabına şirketin payını taahhüt etmesi, şirketin kendi payını taahhüt etmesi sayılır.

(4) Birinci ve üçüncü fıkra hükümleri ana şirketin paylarını taahhüt eden yavru şirketlere kıyas yoluyla uygulanır. Söz konusu paylar yavru şirketin yönetim kurulu üyeleri tarafından taahhüt edilmiş kabul olunur. Üyeler pay bedellerinden sorumludur.

j) Hakların kullanılması

Madde 389- (1) Şirketin iktisap ettiği kendi payları ile yavru şirket tarafından iktisap edilen ana şirketin payları, ana şirketin genel kurulunun toplantı nisabının hesaplanmasında dikkate alınmaz. Bedelsiz payların iktisabı hariç, şirketin devraldığı kendi payları hiçbir pay sahipliği hakkı vermez. Yavru şirketin iktisap ettiği ana şirket paylarına ait oy hakları ile buna bağlı haklar donar.

II - Denetçi olabilecekler

Madde 400- (3) Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi

danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.

D) İbraz yükümü ve bilgi alma hakkı

Madde 401- (2) Denetçi ve denetleme konusu çerçevesinde işlem denetçisi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yıl sonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi birinci fıkranın ikinci ve bu fıkranın birinci cümlesinde öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi bu fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde yer alan yetkileri yavru ve ana şirketler için de kullanabilir.

(3) Konsolide finansal tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye; topluluğun finansal tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru şirketlerin denetim raporlarını vermek zorundadır. Denetçi, birinci fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde öngörülen yetkileri ana ve yavru şirketler yönünden de kullanabilir.

F) Şirketin kendi esas sermaye paylarını iktisabı

Madde 612- (6) Şirketin kendi paylarını iktisap etmesine ilişkin sınırlama ile ilgili hükümler, şirket esas sermaye paylarının, şirketin çoğunluğuna sahip bulunduğu yavru şirketlerce iktisabı hâlinde de uygulanır.

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE AR-GE YAZILIM UYGULAMALARI VE AVANTAJLAR

Osman BULUT/ SMMM

1- Amaç ve Kapsam

Üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliğini sağlamak, ülke sanayisinin uluslararası alanda rekabet edilebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturabilir Teknolojik bilgiyi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, kalite ve standartlarını yükseltmek, üretim maliyetini düşürmek, verimliliği artırmak, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, KOBİ'leri yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkanı yaratmak, teknoloji transferlerine yardımcı olmak ve yüksek ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak alt yapıyı sağlamaktır.

Kapsam alanı: Bölgelerin kuruluşunu, işleyişini, yönetim ve denetimini ayrıca bunlarla ilgili kişi ve kuruluşların görev, yetki ve sorumluluklarını düzenler.

2- Uygulama Alanları ve Tanımlar

BÖLGE: Yüksek / ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların belirli bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da AR-GE merkezi olanaklarından yararlanarak teknoloji veya yazılım ürettikleri/geliştirdikleri bir buluşu, ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bölgenin kalkınmasına katkıda bulundukları, aynı üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü yada AR-GE merkez veya enstitüsü alanı içinde veya yakınında; Akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteyi yada bu özelliklere sahip teknoparkı ifade eder.

AR-GE (ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME): Kültür, insan ve toplum bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve yazılım dahil

yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalardır.

AR-GE MERKEZ veya ENSTİTÜLERİ: Kamuya ait, yetişmiş nitelikli insan gücü ile günün modern teknolojilerine dayalı makine, donanım ve yazılımı içinde bulunduran, teknoloji ve ürün geliştirilmesine yönelik AR-GE faaliyetlerinin yapıldığı mekanlardır.

ÜRETİM BİRİMLERİ: Bölge içerisinde faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerce kurulan veya kullanılan, çevreye zarar vermeyen, yeni ve yüksek teknolojiye dayalı üretim birimleridir. Bölgede hizmet ve imkanlardan yararlanmakta olan gerçek ve tüzel kişiler aynı zamanda girişimcidirler.

YENİCİLİK-ÜRÜNDE YENİLİK: Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen mevcut pazarlara başarı ile sunabilecek, yeni bir ürün ya da mal, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticelerini ifade eder.

Ayrıca yeni ürün; önceki ürün ile karşılaştırıldığında, malzemesi, parçası ve yerine getirdiği işlevleri açısından öze ilişkin, teknolojik farklar gösteriyorsa yenilik olarak kabul edilir.

Halen üretilmekte olan ürünlerin yeni teknolojilerle üretilmesinde kullanılan yöntem, üretim yöntemlerinde yenilik olarak kabul edilir.

KURUCU HEYET: Bölge içinde veya bulunduğu ilde en az bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da kamu AR-GE merkez veya enstitüsü ve diğer kuruluş temsilcilerinden oluşur. Bölge yönetici şirket kuruluşuna kadar geçen sürede ilgili kurum ve kuruluşlar nezdinde, bölgenin kurulması ile ilgili tüm iş ve işlemlerden sorumlu heyettir.

YÖNETİCİ ŞİRKET: A.Ş. olarak kurulan, bölgenin yönetimi ve işletmesinden sorumlu şirkettir.

ÜNİVERSİTE: Mühendislik ve temel bilimler dallarında yapılanan, gerek insan gücü ve teknik donanım olarak tamamlanmış gerekse doktora öğrencisi seviyesinde yeterli araştırma elemanı olan ve Yüksek Öğretim Kurulu tarafından onaylanan üniversiteleri kapsar.

YAZILIM: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojisine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisini veya programlarını ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerini, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklinde ürün, mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümünü hedefler.

AR-GE PERSONELİ: Ar-Ge faaliyetinde doğrudan görevli araştırmacı, yazılımcı teknisyenleri ve destek personelidir.

ARAŞTIRMACI: Yenilik tanımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarımı ve oluşturulacak projenin yönetilmesi süreçlerinde en az lisans mezunu uzmanlar.

TEKNİSYEN: Mühendislik ve fen veya sağlık bilimleri alanında yüksek öğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek lisesinin teknik, fen, sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyime sahip kişiler.

YAZILIMCI PERSONEL: Yazılım sürecinde çalışıp program geliştiren, üreten, deneyime sahip eğitimli kişiler.

DESTEK PERSONELİ: Ar-Ge faaliyetine katılan, yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personel.

İNKÜBATÖR (KULUÇKA MERKEZİ): Özellikle genç ve yeni işlemleri

geliştirmek amacıyla kurulan girişimci firmalara ofis, ekipman, yönetim desteklerinin, mali kaynaklara erişimin, kritik iş ve teknik destek hizmetlerinin sağlandığı yapılardır.

TEKNOLOJİK ÜRÜN: Bilimsel bilgi ve teknolojik araştırmalar kullanılarak ortaya çıkarılan, var olandan belirgin bir şekilde farklılık gösteren, katma değeri ve rekabet edebilirliği yüksek, toplumsal ihtiyaçları karşılayan, yaşam standartlarını yükselten ürün.

TEKNOLOJİ TRANSFER OFİSİ (TTO) : Ar-Ge kurum ve kuruluşları ile teknoloji kullanıcısı sanayi şirketleri arasında bilgilendirme, koordinasyon, araştırmayı yönlendirme, yeni Ar-Ge şirketlerinin oluşturulmasını teşvik etme, işbirliğini geliştirme, fikri mülkiyet haklarının korunması, pazarlanması, satılması ve fikri mülkiyetin satılmasında elde edilen gelirin yönetilmesi konusunda faaliyet gösteren yapılardır.

3- Bölgelerin Kurulması

Başvurular Kurucu Heyet tarafından yapılır. Başvuruları değerlendirmek üzere Bakanlık, Sanayi Araştırma ve Geliştirme Genel Müdürlüğü tarafından; Maliye Bakanlığı, Bayındırlık ve İskan Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Yüksek Öğretim Kurulu Başkanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Başkanlığı, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Bakanlık tarafından belirlenecek teknoloji konusunda faaliyet gösteren bir özel kuruluştan birer temsilcinin katılımı ile Değerlendirme Kurulu oluşturulur.

Bakanlar Kurulu, Değerlendirme Kurulunun uygun görüşü ile kuruluşuna, ek alan katılmasına ya da bölge sınırı değişikliğine

karar verir. Karar resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girer.

Uygulamalar, çıkarılacak yönetmeliklere uygun olarak Yönetici Şirketlerce hazırlanır ve Bakanlık tarafından onaylanarak yürürlüğe girer.



**Bakanlar Kurulu,
Değerlendirme
Kurulunun uygun
görüşü ile
kuruluşuna,
ek alan katılmasına
ya da bölge sınırı
değişikliğine
karar verir.
Karar resmi
gazetede
yayımlanarak
yürürlüğe girer.**



Arazi-Bina temini, planlama ve projelendirme, alt ve üst yapı inşası ile ilgili harcamalar yönetici şirkete aittir.

İhtiyaç duyulacak araziler 2942 Sayılı Kamulaştırma Kanunu hükümlerine göre sağlanabilir.

Bölgenin kurulması için öngörülen alanda ve bölgenin bulunduğu ilin sınırları içinde üniversite veya Yüksek Teknoloji Enstitüsü veya Kamu Ar-Ge merkez Enstitüsünün bulunması, yörede yeterli Ar-Ge sanayi potansiyelinin bulunması ve finansal yeterlilik şartı aranır.

Bu kriterler yönetmeliklerle belirlenir. Bölge olarak belirlenen araziler hiçbir şekilde başka amaçlarla kullanılamaz.

4- Denetim

Bölgedeki Yönetici Şirket ve girişimcilerin faaliyet ve uygulaması Bakanlık tarafından denetlenir.

5- Personel

Yönetici Şirkette ve Bölgede yer alan faaliyetlerde iş ve çalışma mevzuatına göre personel istihdam edilir. 4870 Sayılı Kanun ve 4817 Sayılı Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanun ile ilgili mevzuat çerçevesinde yabancı uyruklu yönetici ve vasıflı Ar-Ge personeli çalıştırılabilir.

6- Yönetici Şirket ve Kurucuları

Bölgenin kuruluş kararı Resmi Gazetede yayımlanıp kuruluştaya bildirimi yapıldıktan sonra, bölgenin yönetimi ve işletilmesinden sorumlu A.Ş. statüsünde yönetici şirket kurulur. Kuruluş gerçekleştirilmeden önce Ana Sözleşmesi Genel Müdürlük tarafından kanun ve yönetmeliğe uygunluk açısından incelenir. Gerekli gördüğü halde amacına uygunluk açısından değişiklik yapılması talebinde bulunur.

Kurucu Heyet A.Ş. oluşumunu bölge başvurusundan önce gerçekleştirmiş ise, yönetici şirket statüsü ile faaliyete

başlayabilmesi için Bölgenin ilanından sonra Ana Sözleşmesini Genel Müdürlüğe iletir. Yapılan inceleme sonucunda, kanun amacı doğrultusunda gerek duyulursa Ana Sözleşme değişikliğinin yapılması istenir.



**Kurucular
tarafından,
bölgenin içinde
ve bulunduğu
ilde
en az bir
üniversite ya da
Yüksek teknoloji
Enstitüsü veya
Kamu Ar-Ge
Merkez veya
Enstitüsünün
bulunması şartı
aranır.**



Yönetici Şirketin faaliyete geçmesinden sonra, bölgenin ihtiyaçları doğrultusunda Ana Sözleşmesinde değişiklik yapılması gerektiği takdirde yapılan bu değişiklikler Genel Müdürlüğün ön iznine tabidir.

Kurucular tarafından, bölgenin içinde ve bulunduğu ilde en az bir üniversite ya da Yüksek teknoloji Enstitüsü veya Kamu Ar-Ge Merkez veya Enstitüsünün bulunması şartı aranır.

Ayrıca;

- a) Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğine bağlı Odalar ve Borsalar,
- b) Yerel Yönetimler,
- c) Bankalar ve Finansman Kurumları,
- d) Yerli ve Yabancı Özel Hukuk Tüzel Kişiler,
- e) Ar-Ge ve Teknoloji Geliştirme ile İlgili Vakıf ve Dernekler,
- f) İhracatçı Birlikleri,
- g) İlgili Kamu Kuruluşları, Yönetici Şirkete iştirak edebilirler.

Yönetici Şirket, bölgenin kurulması, yönetimi ve işletilmesine ilişkin görev ve sorumluluklarını yerine getirmekle

yükümlüdürler.

Yönetici Şirkette; bölgede yer alan faaliyetlerde yürürlükteki iş ve çalışan mevzuatına göre personel istihdam edilir. 6224 Sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde yabancı uyruklu yönetici ve vasıflı Ar-Ge personeli çalıştırılabilir.

Yönetici Şirket; her türlü hesap ve işlemlerini yıllık olarak 01.06.1989 tarih ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yetkilendirilmiş Yeminli Mali Müşavire inceletir. Yeminli Mali Müşavir düzenlediği denetim raporunun birer örneğini aynı süre içinde Yönetici Şirkete ve Bakanlığa gönderir.

7- Muafiyetler ve Vergi İndirimlerinin Uygulanması

Bakanlıkça onaylanmış Teknoparklar, bu kanun hükümlerine uymak kaydıyla ve yürürlüğe girmesiyle Bölge olarak kabul edilir. Kanunun sağladığı tüm muafiyet ve desteklerden istifade ederler.

Yönetici Şirketlerin bu kanun kapsamında elde ettikleri kazançları 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 (6170/7 Md.) Gelir ve Kurumlar Vergisinden müstesnadır. Ayrıca bölgede çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2023 tarihine kadar (6170/7 Md) her türlü vergiden müstesnadır. Destek personel sayısı Ar-Ge personel sayısının %10 nu aşamaz. Yönetici Şirket çalışanları mutlaka denetler. Yönetici Şirketin onayı ile bölge dışında geçirilmesi gereken süreye ait ücretlerin bir kısmı Gelir Vergisi kapsamı dışında tutulur. Sorumluluk ilgili işletmeye aittir.

Atıksu ile ilgili muafiyetler ilgili belediyelerce yürütülür. KOSGEB tarafından desteklenen girişimciler muafiyetten yararlanırlar. Vergi indirimlerinin ve muafiyetlerin uygulanması Maliye Bakanlığının ilgili mevzuatına tabidir.

Bölgedeki faaliyetlere; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu ile 4734 Sayılı Kamu İhale hükümleri uygulanmaz.

Gelir ve Kurumlar Vergisinden istisna bulunduğu süre içinde (KDV KAN. GEÇİCİ 20/1 Md) münhasıran bu bölgede ürettikleri sistem ve veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve Askeri Komuta Kontrol uygulama yazılımları teslim ve hizmetleri KDV'den müstesnadır.



**Firma
kazançlarının
Gelir ve Kurumlar
Vergisinden muaf
tutulabilmesi
için, kazancının
münhasıran
Ar-Ge ve yazılım
geliştirme faaliyetleri
sonucunda doğmuş
olması ve muhasebe
kayıtlarının çok daha
kolay izlenebilmesine
olanak
tanımlanmalıdır.**



8- Uygulamada Dikkat Edilmesi Gereken Noktalar

a) Firmaların V.U.K. 156. maddelerinde tanımlanan (işyeri), vasıfları taşıması gerekir.

b) Birimlerin SGK İşyeri Sicil Kayıt ve Bölge Çalışma Sicil Kaydı yapılmalıdır.

c) Firmaların SGK İşyeri numarasını, Bölge Çalışma sicil numarasını, yoklama fişinin ya da vergi dairesi mükellefiyet tesciline ilişkin belgelerin kopyasını Yönetici Şirkete bildirmesi gerekmektedir.

d) Muafiyet kapsamında bütün personelin SGK kayıtlarında işyeri olarak "Teknoloji Geliştirme Bölgesi Birimi" gözükmelidir. Personele ilişkin İşe Giriş, İşten Ayrılış ve hizmet belgelerinin kopyası Yönetici Şirkete verilmelidir.

e) İşyeri statüsüne haiz olmayan firmalar ile ilgili Yönetici Şirket, kanun ve yönetmeliklerle verilmiş olan haklarını kullanacaktır.

g) Yeni işe başlama 10 gün içinde, SGK işyeri sicil kaydı, Bölge Çalışma sicil kaydı, personelin görev ve tanımlamaları, işe başlama durumları ile birlikte Yönetici Şirkete bildirilmelidir. Aynı şekilde çıkma/çıkarılma veya görev değişiklikleri de 10 gün içinde Yönetici Şirkete bildirilmelidir.

h) Firma kazançlarının Gelir ve Kurumlar Vergisi'nden muaf tutulabilmesi için,

kazancının münhasıran Ar-Ge ve yazılım geliştirme faaliyetleri sonucunda doğmuş olması ve muhasebe kayıtlarının çok daha kolay izlenebilmesine olanak tanımlanmalıdır.

Muhasebenin, Tek Düzen Muhasebe Sistemine uygun olarak ve ayrı hesaplarda muhasebeleştirilmesi doğru bir yöntem olacaktır.

YENİ TTK'DA CEZALAR

Engin MALAY / SMMM

Bilindiği gibi 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girecek. Yürürlüğe girmesi ile de birlikte işadamlarına pek çok yükümlülük getirecek. Aşağıda söz edeceğimiz yükümlülükler uymayanlara da adli para cezası uygulaması öngörülüyor. Adli para cezasının tebliğ edildikten otuz gün içinde ödenmesi isteniyor. Ödenmemesi halinde ceza hapis cezasına dönüşmüş olacak.

Yeni TTK uygulanmaya başlamadan iş dünyasında endişe ve huzursuzluğa yol açtığını yazılı ve görsel medyada izledik ve izlemeye devam edeceğiz.

Bu sayıda yeni TTK'da öngörülen cezaları ele alacağız.

Sözünü ettiğimiz 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 562'nci maddesi genel olarak ceza hükümlerini, 563'üncü maddesi ise soruşturma ve takip hükümlerini düzenlemektedir.

1-Defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmeyenler:

Kanunun 64'üncü maddesinin 1'inci fıkrası; "Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88'inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir." hükmü yer almaktadır.

Cezası: Bu hükme uymayanlara, 200 güne kadar adli para cezası uygulanacaktır.

2-Belgelerin kopyasını saklamayanlar:

Aynı maddenin 2'nci fıkrasında; "Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını,

yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür." denmektedir.

Cezası: Bu hükme uymayanlara, 200 güne kadar adli para cezası uygulanacaktır.

3-Defterlerin açılış ve kapanış onayını yaptırmayanlar:

Yine aynı maddenin 3'üncü fıkrasında; " Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılış ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir." hükmüne yer verilmektedir.

Cezası: Bu hükme uymayanlara, 200 güne kadar adli para cezası uygulanacaktır.

4-Defterlerin usulüne uygun tutulmaması:

Kanunun 65'inci maddesi; "(1) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.

(2) Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır.

(3) Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır.

(4) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartlarına

uygun olmalıdır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hâlinde birinci ilâ üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır.” hükmüne yer verilmiştir.

Cezası: Bu hükme uymayanlara, 200 güne kadar adli para cezası uygulanacaktır.

5-Hileli envanter çıkarmak:

Kanunun, “envanter” başlıklı 66’ncı maddesi;

(1) Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır.

(2) Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı oniki ayı geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır.

(3) Maddi duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar; şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olsunlar. Ancak, kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur.

(4) Aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir.” denmektedir.

Cezası: Bu hükme uymayanlara, 200 güne kadar adli para cezası uygulanacaktır.

6-Defter ve belgelerin basılı olarak ibraz edilememesi:

Kanunun 86’ncı maddesi; “(1) Saklanması zorunlu olan belgeleri, sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edebilen kimse, giderleri kendisine ait olmak üzere, o belgelerin okunabilmesi için gerekli olan yardımcı araçları kullanıma hazır bulundurmamakla yükümlüdür; icap ettiği takdirde belgeleri, giderleri

kendisine ait olmak üzere bastırmalı ve yardımcı araçlara ihtiyaç duyulmadan okunabilen kopyalarını sunabilmelidir.” hükmü yer alır.

Cezası: Bu hükme uymayanlara, 200 güne kadar adli para cezası uygulanacaktır.

7-Türkiye Muhasebe Standartlarına Aykırı Hareket Edenler

Kanunun; “Defter tutma yükümlülüğü” başlıklı 64’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında; “Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır.” Der ve devam eder.

Bu madde 88’inci maddeye atıfta bulunmaktadır.

Kanunun; “Türkiye muhasebe standartları kurulunun yetkisi” başlıklı 88’inci maddesi; (1) 64 ilâ 88’inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528’inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

(5) Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.” hükmü yer almaktadır.

Cezası: Bu hükümlere uymayanlara, 100 günden 300 güne kadar adli para cezası uygulanacaktır.

8-Bağlı Şirket Yönetim Kurulunun, faaliyet yılının ilk 3 ayı içinde bağlı şirketler hakkında gerekli raporu düzenlememesi:

Kanunun; “ Bağlı ve hâkim şirketlerin raporları” başlıklı 199’uncu maddesi;

(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 yönlendirmesiyle 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 malvarlığıyla 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.” hükmüne yer vermektedir.

Cezası: 2 yıla kadar hapis ve adli para cezası uygulanacaktır.

9-Bu kanun’a göre tutulan veya muhafaza edilen defter, kayıt ve belgeleri yetkililere ibraz etmeme, denetim elemanlarının görevlerini yapmalarına engel olma:

Kanun’un 86’ncı (yukarıda 6 sıra no.lu başlıkta açıklanmıştır) ve; “Sanayi ve Ticaret Bakanlığının düzenleme ve denetleme yetkisi” başlıklı 210’uncu maddesinin birinci fıkrası; “Sanayi ve Ticaret Bakanlığı bu Kanun’un ticaret şirketlerine ilişkin hükümlerinin uygulamasıyla ilgili tebliğler yayımlamaya yetkilidir. Ticaret sicili müdürlükleri ve şirketler bu tebliğlere uyarlar. Ticaret şirketlerinin işlemleri, ilkeleri ve usulü bir tüzük ile belirlenerek Sanayi ve Ticaret Bakanlığı denetim elemanları tarafından denetlenir.” hükümlerine uymayanlar.

Cezası: Üç aydan iki yıla kadar hapis cezası uygulanacaktır.

10-Şirket kurucularının gerçeğe aykırı beyanname tanzimleri:

Kanun’un; “Kurucular beyanı” başlıklı 349’uncu maddesinde; “ (1) Kurucular tarafından, kuruluşla ilişkin bir beyan imzalanır. Beyan, dürüst bir şekilde bilgi verme ilkesine göre, doğru ve eksiksiz olarak hazırlanır. Beyanda, aynı sermaye konuluyor, bir ayın ya da işletme devralınıyorsa, bunlara verilecek karşılığın uygunluğuna; bu tür sermayenin ve devralmanın gerekliliğine, bunların şirkete olan yararlarına ilişkin belgeli, gerekçeli ve kesin ifadeli açıklamalar yer alır. Ayrıca, şirket tarafından iktisap edilen menkul kıymetlerle, bunların iktisap fiyatları, söz konusu menkul kıymetleri çıkaranların son üç yıllık, gereğinde konsolide finansal tablolarının değerlemelerine ve çözümlenmelerine ilişkin bilgiler, şirketin yüklendiği önemli taahhütler, makina ve benzerleri malların ve herhangi bir aktif değer alımına ilişkin bağlantılar, fiyatlar, komisyonlar ile her türlü borçlar, emsalleriyle karşılaştırılarak, açıklanır.

(2) Ayrıca, kuruculara tanınan menfaatler gerekçeleriyle beyanda yer alır. Kimlerin halka arz amacıyla ne miktarda pay taahhüt ettiği, pay taahhüdünde bulunanların birbirleri ile ilişkileri; bunlar bir şirketler topluluğuna dâhil bulunuyorlarsa, topluluk ile ilişkileri, kuruluşu inceleyen işlem denetçisine ve diğer hizmet verenlere ödenen ücretler, emsalleriyle karşılaştırma yapılarak, beyanda açıklanır.” hükmüne yer verilmektedir.

Cezası: 300 günden az olmamak üzere adli para cezası uygulanacaktır.

11-Şirket kuruluşunda, kuruluş denetçisinin gerçeğe aykırı rapor tanzimi:

Kanunun; “İşlem denetçisi raporu” başlıklı 351’inci maddesi; “(1) Şirketin kuruluşuna ilişkin denetleme raporu bir veya birkaç işlem denetçisi tarafından verilir. İşlem denetçisi kuruluş raporunda, payların tamamının taahhüt edildiğini; kanunda veya esas sözleşmede öngörülmüş bulunan pay bedellerinin en az tutarlarının kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığını; buna ilişkin banka mektubunun kuruluş belgeleri arasında yer aldığını; bu yükümlülüğün herhangi bir şekilde dolandırıldığına ilişkin bir belirti bulunmadığını; aynı sermaye ve devralınan ayınlar için mahkemece atanan bilirkişilerce değerlendirildiğini, mahkemece bir kararla onaylanan raporun dosyaya sunulduğunu; kurucu menfaatlerinin kanuna uygun olduğunu; kurucular beyanı ile ilgili açık bir uygunsuzluğun, aşırı değerlemenin, işlemlerde görünür bir yolsuzluğun bulunmadığını ve diğer kuruluş belgelerinin mevcut olduğunu, gerekli noter onaylarının ve izinlerin alındığını gerekçeleriyle ve hesap verme ilkesinin gereklerine uygun olarak açıklar.” hükmünü içermektedir.

Cezası: 300 günden az olmamak üzere para cezası ile cezalandırılacaktır.

12-Pay sahiplerinin şirkete borçlanması:

İş dünyasında en çok konuşulan maddeye geldik:

Kanunun; “Pay sahiplerinin şirkete borçlanma yasağı” başlıklı 358’inci maddesi; “(1) İştirak taahhüdünden doğan borç hariç, pay sahipleri şirkete borçlanamaz. Meğerki, borç, şirketle, şirketin işletme konusu ve pay sahibinin işletmesi gereği olarak yapılmış bulunan bir işlemde doğmuş olsun ve emsalleriyle aynı veya benzer şartlara tabi tutulsun.” hükmü yer almaktadır.

Cezası: 300 günden az olmamak üzere adli para cezası uygulanacak.

13-Yönetim kurulu üyelerinin kendisinin veya yakınlarının ortağı oldukları şahıs şirketleri ile en az % 20’sine iştirak ettikleri şirketlerin şirkete borçlanması:

Kanunun; “Şirketle işlem yapma, şirkete borçlanma yasağı” başlıklı 395’inci maddesi; “(1) Yönetim kurulu üyesi, genel kuruldan izin almadan, şirketle kendisi veya başkası adına herhangi bir işlem yapamaz; aksi hâlde, şirket yapılan işlemin batıl olduğunu ileri sürebilir. Diğer taraf böyle bir iddiada bulunamaz.

(2) Yönetim kurulu üyesi, onun 393 üncü maddede sayılan yakınları, kendisinin ve söz konusu yakınlarının ortağı oldukları şahıs şirketleri ve en az yüzde yirmisine katıldıkları sermaye şirketleri, şirkete nakit veya ayın borçlanamazlar. Bu kişiler için şirket kefalet, garanti ve teminat veremez, sorumluluk yüklenemez, bunların borçlarını devralamaz. Aksi hâlde, şirkete borçlanılan tutar için şirket alacaklıları bu kişileri, şirketin yükümlendirildiği tutarda şirket borçları için doğrudan takip edebilirler.” der ve devam eder.

Cezası: 300 günden az olmamak üzere adli para cezası uygulanacak.

14-Anonim şirketin ve topluluğun finansal tablolarını düzenlemekle yükümlü ana şirketin yönetim kurulunun tabloları, raporları, genel kurul kararını ilan ettirmemesi:

Kanunun; “İlan” başlıklı 524’üncü maddesinde; “(1) Anonim şirketin ve topluluğun finansal tablolarını düzenlemekle yükümlü ana şirketin Yönetim Kurulu, bilanço gününden itibaren altı ay içinde; finansal tabloları, Yönetim Kurulunun yıllık faaliyet raporunu, kâr dağıtımına ilişkin Genel Kurul kararını, denetçinin 403 üncü madde uyarınca verdiği görüşü ve Genel Kurul’un buna ilişkin kararını, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde ilan ettirir ve şirketin internet sitesine koyar. Bu belgelerin Sanayi ve Ticaret Bakanlığına verilmesine ilişkin hükümler saklıdır.” hükmüne yer verilmiştir.

Cezası: 200 günden az olmamak üzere adli para cezası uygulanacak.

15-Görevleri dolayısıyla defter ve belgeleri inceleyenlerin öğrendikleri iş ve işletme sırlarını açıklamaları:

Kanunun; “Sır saklama yükümü” başlıklı 527’nci maddesi; “(1) 404 üncü madde hükmü saklı kalmak üzere, görevi dolayısıyla incelemesine sunulan defter ve belgeleri inceleyenlerin, elde ettikleri veya verilen bilgilerden öğrendikleri iş ve işletme sırlarını açıklamaları yasaktır. Aksi hâlde şirketin maddi ve manevi zararını tazmin ederler.” der ve devam eder:

Cezası: 1 yıla kadar hapis 300 güne kadar adli para cezası uygulanacaktır.

16-Şirketleri kuruluş, sermaye artırımı, azaltılma, birleşme, bölünme, tür değiştirme veya menkul kıymet ihracıyla belge ve taahhütnamelerinin Kanun'a veya gerçeğe aykırı olması:

Kanun'un; "Belgelerin ve beyanların kanuna aykırı olması" başlıklı 549'uncu maddesi; "(1) Şirketin kuruluşu, sermayesinin artırılması ve azaltılması ile birleşme, bölünme, tür değiştirme ve menkul kıymet çıkarma gibi işlemlerle ilgili belgelerin, izahnamelerin, taahhütlerin, beyanların ve garantilerin yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı olmasından, gerçeğin saklanmış bulunmasından ve diğer kanuna aykırılıklardan doğan zararlardan, belgeleri düzenleyenler veya beyanları yapanlar ile kusurlarının varlığı hâlinde bunlara katılanlar sorumludur." hükmü yer almaktadır.

Cezası: 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası uygulanacaktır.

17-Taahhüt olunmamış veya ödenmemiş sermayeyi taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi göstermek veya sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin olmadığını bilerek taahhüde muvafakat etmek:

Kanun'un; "Sermaye hakkında yanlış beyanlar ve ödeme yetersizliğinin bilinmesi" başlıklı 550'nci maddesinde; "(1) Sermaye tamamıyla taahhüt olunmamış veya karşılığı kanun veya esas sözleşme hükümleri gereğince ödenmemişken, taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterenler ile kusurlu olmaları şartıyla, şirket yetkilileri, bu payları üstlenmiş kabul edilirler ve payların karşılıkları ile zararı faiziyle birlikte müteselsilen öderler.

(2) Sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin bulunmadığını bilen ve buna onay verenler, söz konusu borcun ödenmemesinden doğan zarardan sorumludurlar." hükmüne yer verilmiştir.

Cezası: 3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası uygulanacaktır.

18-Ayni sermaye veya devralınacak işletme veya aynılara emsiline nazaran yüksek fiyat takdir etmek veya bunların durumlarını farklı göstermek:

Kanun'un; "Değer biçilmesinde yolsuzluk" başlıklı 551'inci maddesinde; "(1) Ayni sermayenin veya devralınacak işletme ile aynıların değerlemesinde emsiline oranla yüksek fiyat biçenler, işletme ve aynının niteliğini veya durumunu farklı gösterenler ya

da başka bir şekilde yolsuzluk yapanlar, bundan doğan zarardan sorumludur." hükmü yer alır.

Cezası: 3 aydan 2 yıla kadar hapis cezası uygulanacaktır.

19-Halktan para toplamak:

Kanunun; "Halktan para toplamak" başlıklı 552'nci maddesi; "(1) Bir anonim veya başka bir şirket kurmak, şirketin sermayesini artırmak amacıyla veya vaadiyle halktan para toplanabilmesi için Sermaye Piyasası Kurulundan izin alınır. Bu iznin esas ve usulleri Sermaye Piyasası Kurulu tarafından düzenlenir. Sermaye Piyasası Kurulu, izinsiz para toplanması girişiminin ve başlanmışsa para toplanmasının tedbiren, hemen durdurulmasını, toplanan paraların koruma altına alınmasını, gerekli diğer önlemlerin uygulanmasını, gereğinde kayyım atanmasını, Ankara Asliye Ticaret Mahkemesinden de isteyebilir. Sermaye Piyasası Kurulunun istemi için teminat istenemez. Bu hükmeye aykırı olarak para toplayanlar ve fiilden haberli olan kurumlar ile ilgili şirketin yönetim kurulu üyeleri, yöneticileri ve girişimcileri toplanan paranın derhâl Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen bir mevduat veya katılım bankasına yatırılmasından müteselsilen sorumludurlar. Alınan tedbir veya hacizden itibaren altı ay içinde aynı mahkemede dava açılır.

(2) İzin varlığı hâlinde, toplanan tutarlar, izin tarihinden itibaren altı ay içinde öngörülen amaca uygun olarak kullanılmadığı veya ciddi bir şekilde kullanılmaya başlanılmadığı takdirde birinci fıkraya hükmü uygulanır. Mahkeme süreyi uzatabilir." der ve devam eder.

Cezası: 6 aya kadar hapis ceza uygulanacaktır.

20-İnternet sitesi oluşturmamak:

Kanunun; "İnternet Sitesi" başlıklı 1524'üncü maddesinde; kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren üç ay içinde; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde internet sitesi oluşturmamak veya mevcut internet sitesinin bir bölümünü bilgi toplumu hizmetlerine açılmamasından söz edilmektedir.

Cezası: 6 aya kadar hapis ve 100 günden 300 güne kadar adli para cezası uygulanacaktır.

21-İnternet sitesine konulması gereken bilgileri koymamak:

Kanun'un 1524'ncü maddesinde; internet sitesine konulması gereken içeriği usulüne uygun bir şekilde koymayanlar hakkında da cezai müeyyide uygulanacaktır.

Cezası: 3 aya kadar hapis ve 100 güne kadar adli para cezası uygulanacaktır.

MUHASEBE HUKUKU

Bülent SABUNCU / SMMM

I - Giriş

Muhasebe bilimi ekonomik işlemlerin kayda alınarak sonuçları üzerinde ilgilileri düşünmeye ve karar almaya yönlendiren bir uğraş alanı ile ilgilenir. Esasında belli bir teknikten yararlanır. Bu nedenle hesap planları oluşturulur. Plana uygun kayıt yapmak zannedildiği kadar kolay değildir. Çünkü hesapların işleyiş özellikleri ne kadar iyi bilinirse elde edilen sonuç o kadar sağlıklı olacaktır. Dolayısıyla muhasebe kayıtlarının tutulması hem bilime ve hem de tekniğe bağlı bir sanattır.

Muhasebe işlemlerinin yorumlanmasını sağlayan mali tablolar kayıtların sonuçlarını yansıtır. Bir işletmenin ekonomik açıdan tanınması veya değerlendirilmesi muhasebe raporları esas alınarak yapılır.

Muhasebe, hesapsal kişiliğin, önce kendisi, sonra da bunlarla ilişkili olanların hak ve sorumluluklarını belirlemek amacıyla varlık ve sermayelerine, zaman içinde bunlardaki değer değişimlerine yani masraf, hâsılat ve kazançlarına ilişkin hesapsal iş olgularını yasalara, kurallara, ilkelere ve kuramlara uygun olarak belgeler üzerinden saptayarak hesap adı verilen çift yanlı çizelgelere işleyen, izleyen, bunlarla varılan sonuçları çizelge ve raporlarla ortaya koyan, yorumlayan, belgeleme ve araç olma özelliği taşıyan bir bilimdir.

Bir başka açıdan "Tamamen ya da kısmen mali özellikte ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, tasnif edilmesine, rapor halinde sunulmasına, analiz ve yorumlanmasına muhasebe denir.

Muhasebe bir bilim olarak gelişmiş olduğundan bu mesleği yapanların bu bilim dalında yetişmiş olmaları gerekmektedir. Mesleğin eğitime dayalı olarak sürdürülmesi halinde belli bir düzeyin sağlanması ve doğru bilgilendirmeye yönelik bilgilerin elde edilmesi ile mümkün bulunmaktadır.

Muhasebe hayali işlemleri kabullenemez. Çünkü her muhasebe işleminin bir nedeni ve bu nedeni yaratan bir belgesi olmalıdır. Fiili durumları dikkate alarak işlem kurulur. Kurulan işlem mutlaka yazılı olacaktır. Kurulan işlemlerin doğruluğunu araştırmak ise ayrı bir uğraş alanı olarak karşımıza çıkar.

Muhasebede işlemlerin kayda alınmasında geçerli olan kurallar, muhasebecinin sorumluluğu, üretilen mali raporlar ve değerlendirilmesi açıklanması ayrı bir hukuk oluşturmaktadır. Kısaca "Muhasebe Hukuku" diyebileceğimiz bu alanda son yıllarda dünya üzerinde önemini giderek arttırmaktadır.

II – Muhasebe Hukuku ve Gelişimi

Ticari Muhasebe tacirlerin menfaatleri gerektirdiği için oluşmuş ve gelişmiş olmakla birlikte, yüzlerce yıl süren ticari muhasebenin kendiliğinden oluşmasını, muhasebe alanını hukuk kuralları ile düzenleme safhası takip etmiştir.

Ekonomik hayat geliştikçe işletmelerin büyümesi ve sayıca artması muhasebe alanının hukuk kuralları ile düzenlenmesini de gerektirmiştir. Başka bir deyimle muhasebe ile ilgili hukuk kuralları ticari muhasebenin, işletmelerin bir bütün halinde ekonomi hayatının bir fonksiyonudur.

Muhasebe alanında hukuk kuralları ile korunması gereken menfaatler arttıkça bu alana yasa koyucunun müdahalesi yoğunlaşmıştır.

Muhasebe hukukunun oluşmasında korunmaya değer menfaatler başlangıçta özel menfaatler (tacirlerin, işletmelerin, alacaklıların) iken zamanla özel menfaatlerin yanında kamu menfaatlerini de korumak gerektirmiştir. (Tasarruf ve mevduat sahipleri, sigortalılar ve büyük işletmelerin mali bakımdan sıhhatli olmalarındaki kamu yararı gibi) Muhasebe hukuku günümüze gelinceye kadar başlıca dört dönemden geçmiştir.

1- Tacirlerle ilgili defter tutma hukuku: Ticari defterler ve bilanço ile ilgili hükümlerin şekil kazanması 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu'na dayanmaktadır.

2- Anonim şirketlerle ilgili bilanço hukuku: Anonim şirketlerin ortaya çıkması ile anonim şirketlerle ilgili yeni muhasebe özellikle bilanço problemleri ve kuralları ortaya çıkmış, muhasebe alanında hukuki düzenleme bu kapsamda gelişmiştir. Bu gelişme büyük işletmeler, üst kuruluşlar ve sermaye piyasası oluşuncaya kadar devam etmiştir.

3- Sermaye piyasasının gelişmesi ve büyük işletmelerin kurulması: Bu dönemde sermaye piyasasını denetleyecek organlar kurulmuş, sermaye şirketleri ve üst kuruluşlar ve bunlarla ilgili muhasebe, özellikle bilanço, konsolide bilanço ile ilgili konularda özel hükümler konulmuş, uzman muhasebecilik, denetim, bağımsız muhasebe uzmanları tarafından denetim, büyük anonim şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin denetimi konularında özel kanunlar yayınlanmıştır. Bu dönemde muhasebe alanında kanuni düzenlemeler önemli şekilde yoğunluk kazanmış, muhasebe hukuku oluşmuş, standart muhasebe planları yayınlanmıştır.

4- Milletlerarası çalışmalar – gelişmeler:

a) Muhasebe kurallarında uyum-standart: Çok uluslu ve yabancı sermayeli büyük işletmelerin ön plana geçtiği bu dönemde muhasebe kuraları ülkeler arasında uyumlu bir hale getirilmeye çalışılmaktadır.

b) Hukuk alanında yakınlaştırma: Aynı seviyede olan ve aynı problemlerle karşılaşan ülkeler arasında yasalar bakımından karşılıklı etkiler, alışverişler görülmektedir. Daha tecrübeli ileri düzeydeki ülkeler hukuku o düzeye varamamış ülkeler hukukunu direkt veya dolaylı olarak etkilemektedir.

III – Muhasebe – Hukuk ilişkisi

Muhasebe ile ilgili olarak yayımlanan kanun, tebliğ vb. ile yapılan düzenlemeler, hukuki bakış açısıyla muhasebe-hukuk ilişkilerinin (muhasebe hukukunun) özünü oluşturmaktadır.

Muhasebe-hukuk ilişkileri, muhasebecinin ve hukukçunun ortak çalışma alanıdır. Hukuk bilgisi olmayan muhasebecinin ve/veya muhasebe bilgisi olmayan hukukçunun üstlendikleri görevlerde başarı şansları gözönüne alınması gereken bir husustur. Muhasebecinin hukuk ile, hukukçunun ise muhasebe ile yakından ilgilenmeleri önem arzeden bir konu olarak değerlendirilmelidir.

Muhasebecinin, muhasebe kayıtlarını ve dayanağı olan belgelerini hukuki kurallar çerçevesinde düzenlemek suretiyle, işletmenin ilgili taraflarla (sahibi-ortakları, personel, satıcı, alıcı, kredi verenler, potansiyel yatırımcılar, devlet, kamuoyu) ilişkilerinde oluşabilecek sorunların önlenmesi ve/veya çözümlenmesini sağlayacak hukuk bilgisi edinmesi, hukukçunun ise takip ettiği davalarda dikkate alacağı ticari muhasebe kayıt-belge düzeninin delil niteliği taşıyıp taşımadığını saptamaya yönelik muhasebe bilgisi edinmesi gerekmektedir.

Ticari ve vergisel türdeki davalarda hak ve sorumluluklar muhasebe ile saptanmaktadır. Bu ise sağlam bir muhasebe düzenini gerektirmektedir. Muhasebe düzeni olmayan ekonomik ortamda, mahkemelerdeki davaların sayısının artması kaçınılmazdır.



Muhasebe ile ilgili olarak yayımlanan kanun, tebliğ vb. ile yapılan düzenlemeler, hukuki bakış açısıyla muhasebe-hukuk ilişkilerinin (muhasebe hukukunun) özünü oluşturmaktadır.



Muhasebe verilerinin güvenilirliği, mali nitelikteki işlemlerin, gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılarak defterlere kaydedilmesiyle sağlanmaktadır.

Kaydın esası belgedir. Yevmiye defterine mali nitelikteki bir işlem kaydedilirken mutlaka bir belgeye dayanması zorunludur. Aksi takdirde defterlere kaydedilen işlemler dayanağı olmayan gerçek dışı birtakım yazı ve rakamlardan oluşur ki kanunen bunun kabulüne olanak yoktur. Bu nedenle Türk Ticaret Kanununa göre defter tutan bir tacirin belgeler hakkında bilgi sahibi olması gereklidir.

Muhasebe, bilgi üreten bir sistem olduğundan, üretilen bilgilerinde güvenilir olması temel koşuldur. Bu konu ise söz konusu finansal bilgilerin belgelendirilmesi ile olanaklıdır. Muhasebe bilgilerinin; bir taraftan ona gereksinim duyan işletme ile ilgili taraflara yararlı olabilmesi, diğer taraftan da muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin kanıtlanabilmesi ve mali raporların objektif olarak hazırlanabilmesi için objektif belgelere dayandırılmalarına bağlıdır.

Muhasebe uygulamalarının usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılarak yürütülmesi, muhasebe teorisi ile muhasebeyi yönlendiren çeşitli yasaların (Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu v.b.) gereğidir.

(*) Fatura, İrsaliye, Müstahsil, Serbest Meslek Makbuzu, Perakende Satış ve Yazarkasa Fişleri, Esas Sözleşme, Bono, Çek, Cari Hesap Ekstreleri, Ücret Bordrosu, Aylık Sigorta Bildirgesi, Hisse Senetleri, Tahviller vb.

Muhasebe özellik arz eden bir bilim dalıdır, hukuk kuralları oluşturulurken ya da kurallar uygulanırken muhasebenin

özellikleri dikkate alınmaktadır. Örneğin, işletme muhasebe hukuk mevzuatında çok çeşitli hükümler yer almıştır. Hukuk, işletme ana bilim dalı çerçevesi içinde muhasebe bilim dalıyla sıkı bir ilişki içindedir.

Ülkemizde de muhasebe uygulamalarını çeşitli yasalar yönlendirmektedir. Bu nedenle işletmeler kayıt araçlarının seçiminde serbest değillerdir. Mali nitelikteki işlemlerini belirli bir sistem içinde, yasal kayıt araçları aracılığıyla kayda almalıdır.

IV – Sonuç

Muhasebe; defter tutmanın yanında finansal bilgileri yorumlama imkânını da veren geniş çaplı bir organizasyondur. Bu organizasyonun temelinde ise diğer kanunlarla ilişkisini gösterir belge, temel unsur olmaktadır. Bu temel unsurun sıhhati ispat yükümlülüğünü hukuki bir çerçeveye sokarak mevcut kanun ve uygulamalar karşısında dik ve sağlam bir duruş sergilenmesine, patronundan çalışanına, müşterisinden yatırımcısına kadar bir güven ortamı yaratılmasına olanak tanımaktadır.

Yakın bir gelecekte yürürlüğe girecek olan yeni Türk Ticaret Kanunu, bilgi paylaşımının önemine dikkat çekerek yapılan/yapılacak düzenlemelerle bahis konusu edilen güven ortamının oluşmasını tetikleyen ve denetleyen hukuksal bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kaynaklar

KARAYALÇIN, Yaşar : Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1988

AYBOĞA, Hanifi : İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu

AYBOĞA, Hanifi : Muhasebe-Hukuk İlişkileri



**Muhasebe özellik
arz eden bir
bilim dalıdır,
hukuk kuralları
oluşturulurken
ya da kurallar
uygulanırken
muhasebenin
özellikleri dikkate
alınmaktadır.**



ANAYASA MAHKEMESİ KARARI ÜZERİNE ÜCRET STOPAJIYLA İLGİLİ AÇILAN DAVALARDA SON DURUM

Güray KURŞUNOĞLU / SMMM

Bilindiği üzere 5479 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nun gelir vergisi tarifesini düzenleyen 103. maddesinde yapılan değişiklik sonucunda, o güne kadar ücret gelirleri ve diğer vergiye tabi gelirler için ayrı olarak yapılan vergilendirmeye son verilmiş ve tüm vergiye tabi gelirlerin aynı vergi tarifesine göre vergilendirilmesi öngörülmüştür. Bunun sonucunda, ücret gelirleri dışındaki gelirlerin üzerindeki vergi yükü düşerken, ücret gelirleri üzerindeki vergi yükü geneli itibarıyla aynı kalmış, sadece orta ve yüksek gelir dilimleri için artırılmıştır.

5479 sayılı Kanun ile değişik GVK'nın 103. maddesinde yer alan "40.000 TL'den fazlasının 40.000 TL'si için 9.190 TL" ifadesinden sonra gelen "fazlası % 35 oranında" ibaresinin Anayasa'ya aykırılığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurular neticesinde Anayasa Mahkemesi'nin, 15 Ekim 2009 tarihli oturumda "fazlası % 35 oranında" ibaresinin ücret gelirleri yönünden iptaline karar verilmiştir.

Bunu müteakiben, 6009 sayılı Kanun ile yeni gelir vergisi tarifesini tespit edilmiş, ilgili düzenlemenin yürürlük tarihi 1 Ocak 2010 olarak kabul edilmiş; ayrıca Kanun'un yürürlük ve yayım tarihleri arasındaki süreçte yapılan vergilendirmelerin, getirilen yeni düzenleme uyarınca düzeltilmesi öngörülmüştür.

Görüldüğü üzere, Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı paralelinde idare tarafından 2010 yılında geçerli olacak vergi dilimleri revize edildiği halde, Anayasa Mahkemesi Kararı sonrasında verilen Ekim-Kasım-Aralık 2009 dönemi muhtasar beyannamelerinin düzeltilmesine ilişkin herhangi bir aksiyon idare tarafından alınmamıştır.

Oysa, Anayasa'ya aykırı olduğuna karar verilerek iptal edilen ve bunun sonucunda hukuki varlığı ortadan kalkan yasa hükmüne göre işlem tesis edilmeye devam edilmesinin, "Anayasa'nın üstünlüğü"

ve "hukuk devleti" ilkelerine aykırı olduğu aşıkardır. Ekim 2009 döneminde anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilen bir hükmün Ekim-Kasım-Aralık 2009 dönemlerinde uygulanmaya devam edilmesi ve Maliye'nin bu durumun düzeltilmesiyle ilgili herhangi bir düzenleme yapmaması neticesinde birçok mükellefçe uygulama dava konusu yapılmıştır.

Vergi Mahkemeleri, Ekim-Kasım-Aralık 2009 vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak açılmış olan davalarda genellikle mükellefler/vergi sorumluları lehine davaların kabulü ve fazladan ödenen tutarların (%35 yerine %27 oranının uygulanması neticesinde çıkan fark tutarı) iadesi yönünde karar tesis etmiştir. Söz konusu ilk derece mahkemesi kabul kararları büyük ölçüde Danıştay nezdinde de onanmakta ve mükelleflere ödemeler yapılmaktadır.

Son gelen Danıştay kararlarına bakıldığında, Danıştay üyelerince ESAS'a ilişkin herhangi bir itirazda bulunulmadığı, sadece ücretlilerin şahsen dava açmaları yerine vergi sorumlusu sıfatıyla işverenlerin açtığı davalara USUL açısından itirazların olduğu görülmektedir. Zira bazı Danıştay üyeleri, dava açması gereken tarafın asıl menfaat sahibi olarak ücretlinin kendisi olduğu ve işverenin çalışanı adına dava açma ehliyetinin bulunmadığı düşüncesindedir. Bununla birlikte son dönemde Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen E: 2011/2728 K: 2011/3374 Sayılı Karar'da olduğu gibi, USUL açısından yapılan itirazlara rağmen Danıştay nezdindeki davaların oy çokluğuyla (3-2) çalışanı adına dava açan işverenler tarafından da kazanıldığı görülmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar uyarınca, henüz dava açmayanlar açısından bundan sonra izlenebilecek yolların neler olduğu hususu gündeme gelmektedir.

Mükelleflerle Bundan Sonra İzlenebilecek Yol Nedir?

Ekim-Kasım-Aralık 2009 dönemleri için işveren tarafından muhtasar beyannamelerin ihtirazi kayıtla verilmesini takip eden 30 günlük süre sınırı dolmuş olduğundan, artık dilime giren çalışanlar adına şirketçe dava açılması mümkün değildir. Bu nedenle, Ekim-Kasım-Aralık 2009 dönemlerinin tamamı veya herhangi birinde ücret gelirleri %35 diliminden vergilendirilmiş bulunan kişilerin şikâyet yoluyla düzeltme talebinde bulunmaları, bunun kabul görmemesi halinde şahsi olarak dava açma yolunu izlemesi gerekmektedir.

Bunun için izlenmesi gereken yolu aşağıdaki şekilde 3 aşamayla açıklayabiliriz.

- Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerindeki "Vergilendirme Hataları"na ilişkin hükümler kapsamında ilgili vergi dairesine (söz konusu dönemde muhtasar beyannamelerin verildiği vergi dairesi) bir dilekçe ile düzeltme talebinde bulunulacaktır.
- Vergi Dairesi'nden 60 gün içerisinde olumlu bir geri dönüş olmaması halinde Maliye Bakanlığı dikkatine şikâyet dilekçesi

yazılacak ve ilgili düzeltmenin yapılarak iadenin gerçekleştirilmesi talep edilecektir.

- Yine 60 gün içerisinde Maliye Bakanlığı tarafından talebin reddedilmesi ya da talebe herhangi bir geri dönüşte bulunulmaması halinde mükelleflerle dava açma yoluna gidilecektir.

Öte yandan, yargı kararlarına bakıldığında, avukatlık asgari ücret tarifesine göre hesaplanan vekâlet ücretinin, posta gideri, başvurma harcı vb. giderlerin davalı idareden alınarak davacıya ödenmesine hükmedildiği görülmektedir. Bu nedenle, mükelleflerle açılacak davalarla ilgili fayda-maliyet analizi yapılırken, bu hususun da dikkate alınmasında fayda olacağını belirtmekte fayda görmekteyiz.

Kaynakça

- (1) Anayasa Mahkemesi 15.10.2009 Tarihli Kararı
- (2) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- (3) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- (4) Danıştay 4. Daire, E: 2011/2728 K: 2011/3374 Sayılı Kararı

VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ-NAKİT YARATAN BİRİMİN GERİ KAZANILABİLİR TUTARININ HESAPLANMASI

Sedat HEPÇAKAR / SMMM

Giriş:

Bilindiği gibi 01.01.2013 tarihinden itibaren, bu yıl içinde belirlenmesi beklenen büyüklüklere göre bazı işletmeler KOBİ TFRS uygulamasına geçmek zorundadır. Bu nedenle 2012 yılı bütünüyle eğitim seferberliği yılı olacaktır. Özellikle kendisine kariyer olarak seçtiği muhasebe mesleğini daha da keyifli bir şekilde icra etmeyi arzulayan meslek mensuplarının, mutlaka verilen eğitimleri takip etmeleri ve ayrıca gelişmeleri yakından takip ederek eğitimlerini sürdürmeleri kendi yararlarına olacaktır.

KOBİ TFRS 35 bölüm halinde düzenlenmiş ve bunlardan 27 numaralı bölüm "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" ile ilgilidir.

Ertelenmiş Vergi Varlıkları, Çalışanlara Sağlanan Faydalardan kaynaklanan varlıklar, Temel Finansal Araçlar ve Diğer Finansal Araçlar kapsamındaki finansal varlıklar, Gerçeğe Uygun Değerle ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Gerçeğe Uygun Değerden tahmini satış maliyetleri düşülerek ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin Canlı Varlıklar bu bölümün kapsamı dışındadır. Kapsam dışı olan varlıklarla ilgili olarak yapılması gereken işlemler, KOBİ TFRS'nin başka bölümlerinde açıklanmaktadır.

Yukarıda saydığımız varlıkların dışında, "Stoklarda Değerleme" ise finansal raporlama tarihi itibarıyla her bir stok kaleminin defter değeri ile net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı esas alınarak yapılır. Net gerçekleşebilir değer, tahmini satış fiyatından tamamlama maliyeti ve satış giderleri düşüldükten sonra kalan değerdir. Eğer net gerçekleşebilir değer defter değerinden düşükse, aradaki fark değer düşüklüğü zararıdır. Daha sonraki finansal raporlama dönemlerinde ilgili stokun net gerçekleşebilir değeri artarsa, önceki dönemlerde ayırdığımız değer düşüklüğü tutarını aşmamak kaydıyla değerini tekrar yükseltmek mümkündür.

Kapsam:

Yukarıda sayılan kapsam dışı varlıklar ve Stoklar dışındaki varlıkların değer düşüklüğünün hesaplanmasında varlığın geri kazanılabilir tutarının, defter değerinden düşük olması halinde defter değeri geri kazanılabilir tutara indirgenir. Defter değeri ile indirgenen değer arasındaki fark değer düşüklüğü zararıdır.

Geri kazanılabilir tutar varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır. Gerçeğe uygun değer bilgisi ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında bir varlığın veya kazanılmış bir özkaynak aracının el değiştirmesi ve bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkan tutardır. Kullanım değeri ise bir varlıktan veya nakit yaratan birimden kaynaklanması beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

Finansal raporlama dönemlerinde varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına dair bir gösterge bulunması durumunda, varlığın geri kazanılabilir tutarına ilişkin tahminde bulunulur. Eğer değer düşüklüğü göstergesi yoksa geri kazanılabilir tutarın tahmin edilmesi gerekmez.

Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden veya kullanım değerinden herhangi biri varlığın defter değerini aşıyorsa, varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutarı tahmin etmeye gerek yoktur.

Bir varlığın kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aştığına inanmak için bir neden bulunmuyorsa, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, geri kazanılabilir tutar olarak kullanılabilir. Örneğin elden çıkarılacak varlıklarda gelecekteki nakit akışlarının hesaplanması söz konusu değildir ve bu yüzden kullanım değeri hesaplanmaz.

Bir varlığın nakit yaratan birimi, varlığı da içeren ve diğer varlıkların veya varlık gruplarının yarattığı nakit akışlarından büyük ölçüde bağımsız olarak nakit akışları yaratan tanımlanabilir en küçük varlık grubudur. Örneğin bir fabrikanın birbirinden bağımsız ve birden fazla makine ile çalışan üretim ünitelerinden birinin ürünleri satılabiliriyorsa o ünite tek başına nakit yaratan birimdir.

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenememesi halinde, o varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesi gerekir. Geri kazanılabilir tutarın hesaplanmasında, varlıkla ilgili gelecekteki nakit akışları bazı durumlarda gerçekçi bir şekilde tahmin edilemeyebilir. Bazı durumlarda ise varlık tek başına nakit yaratamaz. Böyle durumlarda varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının hesaplanması gerekir.

Nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı eğer defter değerinden daha düşükse ortaya çıkan değer düşüklüğü zararı öncelikle varsa nakit yaratan birime dağıtılmış şerefiye tutarının defter değerinden düşülür. Daha sonra birimin alt varlıklarına her bir varlığın defter değerinin nakit yaratan birim içindeki payı oranında dağıtılır.

Ancak varlıkların defter değerleri, belirlenebiliyorsa satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ya da yine belirlenebiliyorsa kullanım değerinden daha aşağıya düşürülemez. Bu şekilde varlığa dağıtılamamış değer düşüklüğü zararı tutarı nakit yaratan birimdeki diğer varlıklara orantılı olarak dağıtılır.

Uygulama:

VAKA: Fabrikanın üretim ünitelerinden birinde A makinesinin defter değeri 400.000 TL ve B makinesinin defter değeri ise 1.000.000 TL dir. A makinesinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 350.000 TL ve kullanım değeri hesaplanamamakta, B makinesinin ise satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri hesaplanamamakta ve fakat kullanım değeri 950.000 TL dir. Bu durumda A ve B makinelerinin oluşturduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesi gereklidir. Yapılan hesaplama sonucunda nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 1.300.000 TL ve kullanım değeri de 1.250.000 TL olarak tahmin edilmektedir. A ve B makinelerinin değer düşüklüğü zararı ne kadardır?

Çözüm:

	A	B	TOPLAM
Varlıkların defter değerleri	400.000	1.000.000	1.400.000
Varlıkların nakit yaratan birime oranı	28,57%	71,43%	
Varlıkların Geri kazanılabilir tutarları	371.429	928.571	
Nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri			1.300.000
Nakit yaratan birimin kullanım değeri			1.250.000
Varlıkların satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri	350.000	0	
Varlıkların kullanım değerleri	0	950.000	
Değer düşüklüğüne esas geri kazanılabilir tutar	371.429	950.000	
Değer düşüklüğü zararı	28.571	50.000	
Nakit yaratan birimin değer düşüklüğü			100.000
27.22 ye göre hesaplanan değer düşüklüğü toplamı			78.571
B varlığına dağıtılamayan değer düşüklüğü			21.429
B varlığına dağıtılamayan değer düşüklüğü + A varlığının değer düşüklüğü	50.000		

Nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı 1.300.000 TL (kullanım değeri küçük olduğu için satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri esas alınır) ve bu durumda değer düşüklüğü zararı 100.000 TL dir (1.400.000 – 1.300.000). Bu değer düşüklüğü zararı varlıkların defter değerine orantılı olarak dağıtılsa A varlığı % 28,571 oranında 28.571 TL ve B varlığı % 71,429 oranında 71.429 olacaktır. Ancak B varlığının geri kazanılabilir tutarı 928.571 TL olmasına rağmen, kullanım değerinin altına düşürülemeyeceği için B varlığının değeri 950.000 TL olarak düzeltilecektir. B makinesi için ayrılamayan 21.429 TL (71.429-50.000) değer düşüklüğü zararı da A makinesinin değer düşüklüğü zararı olacaktır. Bu durumda A makinesi için değer düşüklüğü zararı, 28.571 TL olarak hesaplanmasına rağmen B makinesi için ayıramadığımız 21.429 TL de değer düşüklüğü zararı ile birlikte 50.000 TL olarak kaydedilecek ve A makinesinin yeni değeri 350.000 ve B makinesinin yeni değeri de 950.000 TL olarak düzeltilecektir.

ALACAKLARIN ŞÜPHELİ DURUMA DÜŞMESİ İLE VERGİ MATRAHINDAN İNDİRİLMESİ UYGULAMASI

Harun Reşit TOKCAN / SMMM

I. GİRİŞ

Ticaret hayatında işletmeler, satışlarını çoğu zaman vadeli gerçekleştirmek zorunda kalmaktadırlar.

Bu ticari faaliyetin kaçınılmaz bir sürecini oluşturmaktadır. Peşin ödemeye mal ve hizmet teslimi çoğu zaman ticari hayatın teamüllerine uymamaktadır. Bunun için çeşitli ticari sözleşmelerle, sevk irsaliyesi ve satış faturasıyla ticari ilişki (alacak hakkı doğmakta) sürmekte, alacakları çek ve senet ile bir ölçüde garanti altına almaya çalışılmaktadır.

Özellikle, ekonominin daraldığı bugünlerde, işletmelerin satışlarının azalmasını engellemek ve/veya satışlarını arttırmak için kredili satış yöntemi kaçınılmaz olmaktadır. Bununla beraber kredili satış yöntemi beraberinde alacakların tahsil riskini de doğurur.

Bu yazının amacı; alacakların tahsilâtı aşamasında ortaya çıkan zorlukların ve şüpheli duruma gelen ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLARIN muhasebe kayıtlarının doğru yapılarak, dönem vergi matrahından indirimlerinin işlenmesidir.

II. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN DURUMUNUN, ŞÜPHELİ ALACAKLAR KAPSAMINA ALINMASI

Vadesinde tahsil edilemeyen ve ileride tahsil edilip edilemeyeceği kesin olarak belli olmayan senetli veya senetsiz alacaklar “şüpheli alacak” durumundadır. Senetli veya senetsiz alacakların şüpheli hale gelmeleri ve bu konu ile ilgili işlemler Vergi Usul Kanunu’nun 323. maddesi ile düzenlenmiştir. Bu hale gelmiş alacakların normal alacaklar arasından çıkarılması gerekir. Kanunun 323. maddesine göre ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla ;

Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar, şüpheli alacak sayılır.

Dava ve icra safhasında bulunan alacaklar şüpheli alacak olarak kabul edilir. Alacağın şüpheli sayılması için dava veya icra safhasına intikal etmesi temel şart olup, dava için sadece şekli bir müracaatın yapılması alacağın şüpheli sayılması için yeterli değildir. Dava veya takibin, müracaattan sonra ciddi bir şekilde sürdürülmesi ve izlenmesi gerekir. Aksi takdirde alacak şüpheli alacak olarak kabul edilmez. Danıştay kararlarına göre icra takibine geçilmiş borçlular hakkında ödeme emri gönderilmiş olmasına rağmen haciz işlemi yapılmamış alacaklar şüpheli alacaklar vasfını kaybeder

İşletme açısından tahsili şüpheli hale gelmiş alacaklar için şüpheli hale geldiği dönemde değerlendirme gününün tasarruf değeri üzerinden karşılık ayrılabilir. Şüpheli ticari alacaklar için tamamen veya kısmen karşılık ayrılabilir. Hangi oranda karşılık ayrılacağına mükellefler serbestçe karar verirler. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Karşılık ayrılmadan vergi matrahından indirilemez. Şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılmayan alacaklar için sonraki dönemlerde karşılık ayrılamaz. Sadece bilanço hesabına göre defter tutan tüccar ve çiftçiler karşılık ayrırabilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan tüccar ve çiftçilerin, şüpheli alacaklar için karşılık ayırmaları veya bunları başka şekilde gider yazmaları mümkün değildir. Bir kısmı teminata bağlı olan alacaklarda, karşılık teminattan artı kalan kısım için ayrılır. Menkul rehini, gayrimenkul ipotegi ve şahsi kefalet yolu ile alacak teminatlı hale gelmektedir. Şahsi kefalet ile teminat altına alınan alacakların borçlusu tarafından ödenmemesi

halinde karşılık ayrılması mümkün değildir. Mükellefler alacaklısı bulunduğu müşterilerinin iflası halinde, alacaklarını iflas masasına kaydettirmek şartıyla, bu alacaklarına karşılık ayırabileceklerdir. Kamu kuruluşlarından ve ortaklardan olan alacaklar için karşılık ayrılmamaktadır. Karşılık ayrılmak yoluyla dönem matrahından indirilen, şüpheli alaplardan sonradan tahsilât yapılması halinde tahsil edildikleri yılda dönem matrahına ilave edilir.

Vergi Usul Kanunu'na göre bir alacağın şüpheli hale gelmesi ve karşılık ayrılması ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde şüpheli hale gelme ve karşılık ayrılması kriterleri birbirinden farklılık arz etmektedir Tek Düzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde aşağıdakilerden birisinin varlığı halinde alacak şüpheli hale gelir ve karşılık ayrılması gerekir. Ödeme süresi geçen bir alacağın;

- En az iki defa vadesi uzatılmış,
- Protesto edilmiş,
- Yazı ile en az iki defa istenmiş,
- İcra safhasına aktarılmış olması halinde söz konusu alacak şüpheli hale gelmiştir. Bunun için karşılık ayrılması zorunludur.

ÖRNEK OLAY VE MUHASEBE KAYDI

TOKCAN YAPI MALZEMELERİ A.Ş., 15.06.2009 TARHİNDE HEPOLGUN TİCARET A.Ş YE YAPILAN SATIŞ KARŞILIĞIN DA, CARİ HESAPTA 27.500,00 TL ALACAKLI DURUMDA OLUP; ALACAĞINI EN AZ 2 KERE YAZILI OLARAK İSTEMİŞ OLMASINA RAĞMEN TAHSİL EDEMEMİŞTİR. TOKCAN YAPI MALZEMELERİ A.Ş BU ALACAĞININ TAMAMINI ŞÜPHELİ ALACAK OLARAK DEĞERLENDİREREK, KARŞILIK AYIRMAK İSTEMEKTEDİR. YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI AŞAĞIDA Kİ ŞEKİLDE OLMALIDIR.

III. ALACAKLARIN ŞÜPHELİ DURUMA DÜŞMESİ İLE YAPILACAK MUHASEBE KAYITLARI

Alacakların şüpheli hale gelmiş olması durumun da aşağıdaki süreçler işletilmelidir.

Alacak bir belgeye(Çek&senet) bağlanmış durumunda ise, 120. ALICILAR hesabına borç kaydedilerek karşılığın da 101.ALINAN ÇEKLER veya 121. ALACAK SENETLERİ hesaplarından çıkartılmalıdır. Daha sonra 120. ALICILAR hesabına alacak kaydı yapılarak,128. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR borçlandırılarak alacak ŞÜPHELİ DURUMA alınmalıdır.

Şüpheli hale gelen alacakların normal alaplardan ayrılmasından sonra, şüpheli hale gelen alacaklar için ayrılacak karşılık tutarı belirlenir. İşletme açısından tahsili şüpheli hale gelmiş alaplariçin, şüpheli hale geldiği dönemde değerlendirme gününün tasarruf değeri (sahibi için arzettiği gerçek değer) üzerinden karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alaplara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Ayrılan karşılıklar "654.KARŞILIK GİDERLERİ" hesabının borcuna "129. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI" hesabının ise alacağına kaydedilir.

ALACAĞIN ŞÜPHELİ DURUMA ALINMASI

		BORÇ	ALACAK
31.08.2009			
128.ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI		27.500,00	
128.01.	EGE BÖLGESİ, ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	27.500,00	
128.01.001	HEPOLGUN TİCARET A.Ş	27.500,00	
120.ALICILAR HESABI			27.500,00

120.01	EGE BÖLGESİ ALICALARI	27.500,00
120.01.125	HEPOLGUN TİCART A.Ş	27.500,00
3.NOTER İHTARI İLE ÇEKİLEN PROTESTO YA İSTİNADEN ALACAĞIN ŞÜPHELİ DURUMA DÜŞMESİ...		
/		

ŞÜPHELİ ALACAKLARA KARŞILIK AYRILMASI

		BORÇ	ALACAK
31.12.2009			
654.KARŞILIK GİDERLERİ HESABI		27.500,00	
654.01.	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	27.500,00	
654.01.001	HEPOLGUN TİCARET A.Ş	27.500,00	
129.ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI			27.500,00
129.01	EGE BÖLGESİ, ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI	27.500,00	
129.01.125	HEPOLGUN TİCART A.Ş	27.500,00	
31.08.2009 ŞÜPHELİ DURUMA DÜŞEN ALACAK İÇİN KARŞILIK AYRILMASI...			
/			

ALACAKLA İLGİLİ TAHSİL İMKANI ORTADAN TAMAMEN KALKTIĞINDA

		BORÇ	ALACAK
/			
129.ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI		27.500,00	
129.01	EGE BÖLGESİ, ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI	27.500,00	
129.01.125	HEPOLGUN TİCART A.Ş	27.500,00	27.500,00
128.ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI		27.500,00	
128.01.	EGE BÖLGESİ, ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR		
128.01.001	HEPOLGUN TİCARET A.Ş	27.500,00	
ALACAĞIN TAHSİL İMKÂNI KALMAMIŞTIR.			
/			

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI – 16

MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

Hilal Büllüç TAŞPINAR / SMMM

Sermaye Piyasası Kuruluna tabi işletmeler için 31.12.2005 tarihinden bu yana uygulanması zorunlu olan Türkiye Muhasebe Standartları, 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile tüm işletmeler için zorunlu hale getirilmiştir.

Defterlerin tutulmasında ve finansal tabloların hazırlanıp sunulmasında Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları artık temel belirleyici konumunda olacaktır. Bütün işletmeler 2013 hesap dönemi yasal defterlerini ve finansal tablolarını standartların öngördüğü şekilde hazırlamak durumundadırlar.

Bu standartlardan en çok irdelenmesi gerektiğini düşündüğüm maddi duran varlıklarda Amortisman Uygulamasını içeren, muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarının uygulama esaslarını belirleyen Muhasebe Standardı – 16 ilgi yazımının içeriğini oluşturmaktadır. Standartta göre amortisman uygulamalarında Türk Vergi Mevzuatı ile amortisman tabi tutarın belirlenmesinde, amortisman oranında, amortisman süresinde, amortisman tutarının hesaplanmasında farklılıklar olduğu gözlemlenmektedir.

Amortisman, aslı Latince olan 'Mortir' sözcüğünden gelmektedir ve ölüme doğru götürmek, yavaş yavaş öldürmek anlamında kullanılmaktadır. Amortisman sözcüğünün karşılığı olarak dilimizde "amorti etmek, aşınma payı, aşınma oranı, itfa, itfa etmek, aşınma ve yıpranma payı" gibi sözcükler kullanılmaktadır.

Genel Muhasebe açısından, duran varlıkların kullanıldıkları süre içerisinde uğradıkları değer azalışlarının gider yazılması, ya da aktifte kayıtlı bir değer belirlenmesi için süre içinde yok edilmesi işlemi gibi manalara gelen amortisman kavramı 16 no'lu Türkiye Muhasebe

Standartlarında, "Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasıdır. Yararlı ömür ise; bir varlığın işletme tarafından kullanılması gereken süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısını veya benzeri üretim birimini ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır (TMS-16, md.6).

İşletmelerin genel faaliyet alanı ne olursa olsun bilançolarında yer alan maddi duran varlıklar özel bir öneme sahiptir. Ticaret ve hizmet işletmelerinde maddi duran varlık yatırıma çok fazla ihtiyaç duyulmazken, sanayi işletmelerindeyse öncelikle duran varlık yatırımlarının yapılması gerekmektedir. Edinilen maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi ve bu varlıklardaki değer kaybının amortisman yolu ile gidere dönüştürülmesi finansal tabloların gerçek durumu yansıtması açısından oldukça önemli bir konudur. Ayrıca sanayi işletmelerinde amortisman payları sadece dönem gideri olarak değil üretilen mamullerin bir maliyet unsuru olarak da göz önünde bulundurulacağından son derece önem arz etmektedir.

1-Muhasebeleştirilme

16 no'lu Türkiye Muhasebe Standardı; Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarının uygulama esaslarını açıklamaktadır. Standartta göre Maddi Duran Varlıklar, "Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek ya da idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir." şeklinde tanımlanmıştır (TMS-16, md.6).

Bir maddi duran varlık kaleminin varlık olarak aktifleştirilebilmesi için; maddi duran varlıkların işletmeye gelecekte ekonomik yarar

sağlaması ve maliyetlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekir (TMS-16, md.7).

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinde, nelerin duran varlık kalemini oluşturduğu TMS-16'da öngörülmemiştir. Onun yerine muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir. Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir. Bunlar kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve malzemeler duran varlık olarak değerlendirilir.

2. Maliyet Unsurları

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür (TMS-16, md.15).

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir: (TMS-16, md.16).

- Satınalma fiyatı, (İndirimler, vergi, cari kontolar düşülür, ithalat ve alış vergileri dahil edilir.)
- Maddi duran varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından istenilen duruma getirilmesine kadarki katlanılan her türlü maliyet.
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın yenilenmesine ilişkin tahmini maliyet.

Maliyet unsurlarına ilave olarak, doğrudan maddi duran varlığın maliyetine aşağıdaki harcamalar ilave edilir (TMS-16, md.17):

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Kurulum ve montaj maliyetleri,
- Test maliyetleri ve mesleki ücretler.

İlk maliyete girmeyen giderler (TMS-16,md.17):

- Yeni bir tesisin açılmasının maliyeti,
- Reklam ve tanıtım harcamaları,
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesine iş yapmak için katlanılan maliyetler
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

Alım tarihinden sonraki harcamalar (TMS-16, md.12-13-14):

- Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinden sonraki dönemlerde yapılan, bu varlıkların gelecek dönemlerde yaratacağı ekonomik faydaları arttırıcı harcamalar, sabit kıymetin değerlerine ilave edilir.

- Bu kapsama girmeyen diğer tüm harcamalar gerçekleştikleri dönemlerde gider olarak kayıtlara yansıtılır.

Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

TMS 16 no'lu Standart, amortisman miktarlarının hesaplanması konusunda mevzuatımıza göre oldukça önemli değişiklikler getirmektedir. En temel değişiklik amortisman tabi iktisadi

kıymetin hurda (kalıntı) değerinin önemsiz kabul edilecek bir tutar olmaması durumunda maliyet bedelinden düşülmesi ve bütün maddi duran varlıkların için kullanıma başlandığı aydan başlamak üzere ay ay amortisman ayrılmasıdır. (Kıst Amortisman Uygulaması).

Standartın öngördüğü amortisman uygulamalarında kullanılan kavramlar şöyledir: (TMS-16, md.6)

Amortisman: Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasıdır.

Yararlı Ömür: Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Amortisman Tabi Tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet , yerine geçen



Defterlerin tutulmasında ve finansal tabloların hazırlanıp sunulmasında Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları artık temel belirleyici konumunda olacaktır. Bütün işletmeler 2013 hesap dönemi yasal defterlerini ve finansal tablolarını standartların öngördüğü şekilde hazırlamak durumundadırlar.



diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Defter Değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.

Bir Varlığın Kalıntı Değeri: Bir varlık tahmin edilen kullanım ömrünün sonuna ulaştığında, elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Standartta göre, amortisman tabi değer hesaplanırken, varlığın kalıntı değerinin (hurda değeri) maliyetten düşülmesi esastır. Ancak kalıntı değerin olmaması veya önemsiz olması durumunda, bu değerin dikkate alınması zorunlu olmaktan çıkar. Kalıntı değerin düzenli olarak gözden geçirilmesi gereklidir. Hurda değerindeki değişiklikler muhasebe tahminlerindeki değişiklik niteliğindedir ve TMS 8 hükümlerine göre muhasebeleştirilir.

Bir varlığın amortisman tabi tutarını yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler, TMS 16'ya göre şunlardır:

-Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi

-Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi

-Üretim Miktarı Yöntem İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

Amortisman Yöntemleri

Türkiye Muhasebe Standardı 16'ya göre hesaplamalarda kullanılacak olan amortisman süresi, yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. Amortisman oranlarının seçimi, işletmenin varlığın kullanılmasında elde ettiği faydayı yansıtabilecek şekilde belirlenmelidir. Varlığın kullanım şekli değiştiğinde (vardiya sayısı arttığında, kullanım yeri değiştiğinde) amortisman oranları da değiştirilmelidir.

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörlerin dikkate alınması gerekir.(Sipahi, 2009, 159)

a) Varlığın beklenen kullanımı,

b) Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma,

c) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler ya da varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme,

d) İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi:

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (\text{Maliyet değeri} - \text{Kalıntı değer}) / \text{Tahmini yararlı ömür}$$

Bu yöntemde duran varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı takdirde, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca eşit tutarlıdır.

Azalan Bakiyeler Yöntemi:

Bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Dönem Başındaki Defter Değeri} \times (\text{Normal Amortisman Oranı} \times 2)$$

Üretim Miktarı Yöntemi:

Bu yöntemde amortisman gideri, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır.

$$\text{Amortisman Oranı} = (\text{Maliyet değeri} - \text{Kalıntı değer}) / \text{Varlığın tahmini yararlı ömrü} \quad \text{boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

Yukarıdaki bu hükümler, Türkiye Muhasebe Standardı 16'ya göre maddi duran varlıklarda amortisman uygulaması ile ilgili bölümleridir. Bu hükümler çerçevesinde aşağıda gösterilen sayısal örnekler çözülmüş olup,şuan yürürlükte olan vergi mevzuatımız arasındaki farklılıklar ortaya konulmuştur.

Örnek Uygulama:

BAH Limited Şirketi yetkilileri 25.07.2012 tarihinde ürettikleri mamul imalatında kullandıkları makinenin yeni versiyonunun satışa sunulduğunu görmüşler ve bir adet sipariş etmişlerdir. Satın alınacak makineye ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Satın Alma Bilgileri

Sipariş Tarihi: 25.07.2012
 Teslim Tarihi :28.07.2012
 Makine Bedeli: 80.000 TL
 Nakliye Bedeli : 5.000 TL
 Nakliye Sigorta Bedeli: 5.000 TL
 Kuruluş ve Montaj Gideri: 10.000 TL

Amortisman Ait Bilgiler

Amortisman Süresi (VUK)5 yıl
 Amortisman Oranı (VUK)% 20

İşletme Yönetiminin Tahminleri

Amortisman Süresi: 5 yıl
 Amortisman Oranı :% 20
 Makinenin Kalıntı (Hurda) Değeri: 10.000 TL

Uygulama örneğimizdeki veriler ışığında TMS-16 Normal ve Azalan Bakiyeler Yönetimine göre amortisman hesaplamaları ve hesaplamaların Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırılması aşağıda gösterildiği biçimde olacaktır :

a) Normal Amortisman Yöntemi TMS-16'ya göre çözüm

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet değeri – Kalıntı değeri) / Tahmini yararlı ömür

Maliyet Bedeli = (Alış Bed + Nakliye Bed + Nakliye Sigorta Bed+ Kuruluş ve Montaj Gideri)

Maliyet Bedeli = (80.000 + 5.000 + 5.000 + 10.000)

Yıllık Amortisman Tutarı = (100.000 – 10.000) / 5 = 18.000 TL

Standart tüm maddi duran varlıklar için Kıst Amortisman uygulamasını öngörmektedir. Buna göre 2012 yılı amortisman hesaplaması şu şekildedir.

Yıllık Amortisman = 18.000 TL

Aylık Amortisman = 18.000 / 12 = 1.500 TL

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 01.08.2012

(Kullanılmaya başlanılan ay kesri tam ay sayılarak ay hesaplaması yapılır. Buna göre 8'inci, 9'uncu, 10'uncu, 11'inci ve 12'inci aylarda makine kullanılmış kabul edilir.)

Makinenin 2012 yılında Kullanıldığı Süre: 5 ay

2012 Yılı Amortisman Tutarı = 1.500 x 5= 7.500 TL
 Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olan

1.500 x 7 = 10.500 TL

Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (TMS-16)

Yıllar	Amort. Esas Tutar	Amort. Süresi (yıl)	Amort. Oranı	Amort. Tutarı	Kıst Dönem Amort.	Birikmiş Amort.
2012	90.000	5	20		7.500	7.500
2013	90.000	5	20	18.000		28.500
2014	90.000	5	20	18.000		46.500
2015	90.000	5	20	18.000		64.500
2016	90.000	5	20	18.000		82.500
2017	90.000				*10.500	90.000

b) Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi VUK'na göre çözüm

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet değeri / Faydalı ömür süresi

Maliyet Bedeli = (Alış Bdl + Nakliye Bdl + Nakliye Sigorta Bdl + Kuruluş ve Montaj Gid.)

Maliyet Bedeli = (80.000 + 5.000 + 5.000 + 10.000)

Yıllık Amortisman Tutarı = 100.000 / 5 = 20.000 TL

Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK)

Yıllar	Amort. Esas Tutar	Amort. Süresi (yıl)	Amort. Oranı	Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
2012	100.000	5	20	20.000	20.000
2013	100.000	5	20	20.000	40.000
2014	100.000	5	20	20.000	60.000
2015	100.000	5	20	20.000	80.000
2016	100.000	5	20	20.000	100.000

Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK Amort. Tutarı	STANDART Amort. Tutarı	FARK
2012	20.000	7.500	9.500
2013	20.000	18.000	2.000
2014	20.000	18.000	2.000
2015	20.000	18.000	2.000
2016	20.000	18.000	2.000
2017		10.500	- 10.500
TOPLAM	100.000	90.000	10.000

Açıklama: Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve şuanda uygulamada olan Vergi Usul Kanunumuzun amortisman hükümlerinin aynı örneğe Normal Amortisman Yöntemi ile yapılan hesaplamaları sonucunda; toplam fark 10.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bunun nedeni standardın hesaplamalarda kalıntı değeri maliyet değerinden düşürmesi, VUK'nun ise kalıntı değeri hiçbir şekilde hesaplamalara dahil etmemesidir. Bunu TMS-16 ve VUK arasındaki temel fark olarak nitelendirebiliriz. Bunun dışında 2012 yılında gerçekleşen 12.500 TL'lik fark ve 2017 yılında oluşan 10.500 TL'lik fark, standardın amortismanı makinenin kullanılmaya başladığı aydan itibaren başlatması (Kıst Amortisman) ve ilk yılda ayrılmayan amortisman tutarını makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda dikkate almasıdır. (bu farkların içerisinde elbette kalıntı değerden kaynaklanan fark tutarları vardır.)

Normal amortisman yönteminde ise yıllar itibariyle amortisman tutarları eşit olarak dağılır. VUK açısından bu eşitlik tüm yıllarda devam eder. Standart da ise tablodan da görüldüğü üzere kıst dönem uygulaması bu eşitliği bazı dönemlerde ortadan kaldırmaktadır.

c) Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi TMS-16'ya göre çözüm

Yıllık Amort. Tutarı = Dönem başı defter değeri- Kalıntı Değer x (Normal amort. oranı x 2)

Normal Amortisman Oranı = $1 / 5 \text{ yıl} = 0,20$

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = $0,20 \times 2 = 0,40$

Yıllık Amortisman = $((100.000 - 10.000) / 5) \times 2 = 36.000 \text{ TL} / 12 = 3.000 \text{ TL}$ Aylık Amort.

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 01.08.2012

Makinenin 2012 yılında Kullanıldığı Süre: 5 ay

2012 Yılı Amortisman Tutarı = $3.000 \times 5 = 15.000 \text{ TL}$

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olan = $3.000 \times 7 = 21.000 \text{ TL}$

Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS-16)

Yıllar	Amort. Tabi Değer - Birikmiş Amortisman	Amort. Oranı	Yıllık Amortisman	Aylık Amortisman	Kıst Dönem	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amort
2012	90.000	40%	36.000	3.000	5 Ay	15.000	15.000
2013	54.000	40%	21.600	1.800		21.600	42.600
2014	32.400	40%	12.960	1.080		12.960	55.560
2015	19.440	40%	7.776	648		7.776	63.336
2016	11.664	Tamamı	11.664	972		11.664	75.000
2017		40%			7 Ay	21.000	90.000
TOPLAM						90.000	

d) Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi VUK'na göre çözüm

Yıllık Amort. Tutarı = Dönem başı defter değeri x (Normal amortisman oranı x 2)

Normal Amortisman Oranı = $1 / \text{Yararlı Ömür Süresi}$

Normal Amortisman Oranı = $1 / 5 \text{ yıl} = 0,20$

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = $0,20 \times 2 = 0,40$

Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK)

Yıllar	Amort. Tabi Değer - Birikmiş Amortisman	Amort. Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amort
2012	100.000	40%	40.000	40.000
2013	1000.000-40000	40%	24.000	64.000
2014	100.000-64.000	40%	14.400	78.400
2015	100.000-78.400	40%	8.640	87.040
2016	100.000-87.040	Kalan Tamamı	12.960	100.000

Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK	STANDART	FARK
	Ayrılan Amort. Tutarı	Ayrılan Amort. Tutarı	
2012	40.000	15.000	25.000
2013	24.000	21.600	2.400
2014	14.400	12.960	1.440
2015	8.640	7.776	864
2016	12.960	11.664	1.296
2017		21.000	-21.000
TOPLAM	100.000	90.000	10.000

Açıklama: Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve Vergi Usul Kanunu amortisman hükümlerinin aynı örneğe, Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi ile yapılan hesaplamalar sonucunda; toplam fark 10.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bunun nedeni standardın hesaplamalarda kalıntı değeri maliyet değerinden düşürmesi, VUK'nun ise kalıntı değeri hiçbir şekilde hesaplamalara dahil etmemesidir. Bunu TMS-16 ve VUK arasındaki temel fark olarak

nitelendirebiliriz. Bunun dışında gerçekleşen farklar standardın amortismanı, makinenin kullanılmaya başladığı aydan itibaren başlatması (Kıst Amortisman) ve ilk yılda ayrılmayan amortisman tutarını makinenin yararlı ömrünün takip eden yıllarda dikkate almasıdır.

3.SONUÇ

İşletmeler için Amortisman Uygulamaları gerek dönem gideri olarak dikkate alınarak iktisadi kıymetin yenilenebilmesi için fon oluşturması açısından (işletmenin sürekliliği ilkesi gereği), gerekse üretim işletmelerinde üretilen mamulün maliyetine ilave edilmesinden gerekse de bir yıldan daha fazla bir dönemi ilgilendirmesinden dolayı son derece önemli bir konudur.

16 no' lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-16) Maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarını açıklamaktadır. Standart ile mevcut uygulamalar arasında, Amortisman Tabi Tutar'ın belirlenmesinde, Amortisman Süresi ve Oranı'nda, Amortisman Yöntemlerinde, yöntemlerin uygulanmasında farklılıklar görülmektedir. Bunlardan en temel olanları, Standardın Amortisman Tabi Değer'in belirlenmesinde Kalıntı Değeri dikkate alması, tüm maddi duran varlıklar için Kıst Amortisman Uygulamasını benimsemesi ve Amortisman hesaplamalarında Üretim Miktarı Yöntemini de bir amortisman yöntemi olarak önermesidir.

Amortisman uygulamaları neticesinde işletmeler seçmiş oldukları yöntemle göre, daha fazla veya daha az dönem gideri yazabilirler, üretilen mamulün maliyetini düşürebilirler /arttırabilirler, ödeyecekleri vergi tutarını öteleyebilirler. Bunları yaparken temel alacakları ölçü işletme açısından en uygun olan yöntemin uygulanmasıdır. Bu nedenle Muhasebe uygulayıcısının amortisman konusunu tüm yönleriyle bilmesi gerekmektedir.

2013 hesap döneminden başlamak üzere muhasebe uygulamalarında Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama 154

Standartları'na uymak ve uygulamak zorunlu olacaktır. (6102 Sayılı Kanun 64-88 md.) Standartlar ile Vergi mevzuatı arasındaki farklılıkların uygulama zorlukları doğuracağı açıktır. Vergi mevzuatındaki düzenlemelerin muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmesi hem muhasebe uygulayıcılarına hem de finansal tablo kullanıcılarına kolaylıklar sağlayacaktır.

Ekler: TMS 16 ile VUK Amortisman Uygulamaları Arasındaki Farklılıklara İlişkin Tablolar

Bu ve diğer farklılıkları 5 başlık altında sayabiliriz.

1. Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar (Ek – Tablo1)

2. Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar (Ek – Tablo2)

3. Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar (Ek – Tablo3)

4. Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar (Ek – Tablo4)

5. Amortisman Yönteminde Farklılıklar (Ek – Tablo5)

TABLO I AMORTİSMAN AYIRMA KOŞULLARINDA FARKLILIKLAR

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
a) İşletmede bir yıldan fazla kullanılma	a) İşletmede bir yıldan veya faaliyet döneminden fazla kullanılma
b) Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma	b) Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma
c) Aktife kayıtlı olmalı (Envantere dahil olma; İktisadi kıymetin envantere dahil olması hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunmasını hemde envantere kayıtlı olmasını ifade eder.) ve kullanıma hazır olmalı.	c) Aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olmalı.
d) İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı (2011 yılı için 700 TL) aşması	d) Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için herhangi bir rakamsal sınırlandırma yoktur.
e) Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir	e) Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
f) Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirme yapılabilir.	f) Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.
g) Amortisman ayırmak ihtiyaridir. Mükellefler isterlerse amortisman ayırmayabilirler, ancak ayırmadıkları amortismanı sonraki dönemlerde gider yazamazlar.	g) Amortisman ayrılmaması gibi bir durum söz konusu değildir. Zira standartların amacı işletmelerin gerçek durumunu tüm yönleri ile ortaya koymaktır.

TABLO-2 AMORTİSMANA TABİ TUTARLARDA FARKLILIKLAR

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
a) Amortisman konu değer varlığın maliyet bedelidir.	a) Amortisman konu değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.
b) Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	b) Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.

c) MDV'ın elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete eklenmesi gerektiği için amortismanla konu değer her koşulda finansman giderlerini içermektedir .	c) Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
--	---

TOBLO III AMORTİSMAN ORANI VE SÜRESİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
a) VUK'da yapılan değişiklikle "yararlı ömür" amortismanla esas süre olmasına rağmen, yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.	a) Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. İktisadi kıymetin yararlı ömrü işletme yönetimi tarafından tahmin edilir. Amortisman oranlarının seçimi işletmenin varlığın kullanılmasında elde ettiği faydayı yansıtabilecek şekilde belirlenmelidir. Varlığın kullanım şekli değiştiğinde (vardiya sayısı arttığında, kullanım yeri değiştiğinde) amortisman oranları da değiştirilmelidir.
b) Yararlı ömür sadece "yıl" bazında belirlenmektedir.	b) Yararlı ömür "yıl" veya "üretim birimi" bazında belirlenebilmektedir.
c) Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir.	c) Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır.
d) Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranı normal amortisman oranının iki (2) katıdır. Ancak bu oran hiçbir zaman %50 yi aşamaz.	d) Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranı Normal Amortisman oranının iki (2) katıdır. Oranın uygulanmasında herhangi bir sınırlama yoktur.

TABLO IV AMORTİSMAN TUTARININ HESAPLANMASINDA FARKLILIKLAR

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
a) Kıst amortisman uygulaması yalnızca Binek Otomobiller için geçerlidir.	a) Tüm Maddi Duran Varlıklar için kıst amortisman geçerlidir.
b) Amortisman ayrılmaya Binek Otomobilin alındığı aydan başlanılır ve alındığı ay kesri tam sayılır.	b) Amortisman ayrılmaya maddi duran varlık kullanılabilir hale geldiğinde başlanılır ve ay kesri tam sayılır.
c) İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilir.	c) İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı varlığın ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılır.

TABLO V. - AMORTİSMAN YÖNTEMİNDE FARKLILIKLAR

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
a) Kullanılabilecek yöntemler, Normal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi (Hızlandırılmış) ve istisnai durumlarda Fevkalade Amortisman Yöntemidir. Üretim Miktarı öngörülmemiştir.	a) Kullanılabilecek yöntemler Normal (doğrusal) Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Yöntemi ve Üretim Miktarı Yöntemi'dir.
b) Bir maddi duran varlık için Normal Amortisman Yöntemi'ne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra Azalan Bakiyeler Yöntemi'ne geçiş yapılamaz. Ancak Azalan Bakiyeler Yöntemi kullanılırken Normal Amortisman Yöntemi'ne dönülebilir.	b) Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi değiştirilmemelidir ve tutarlı olarak uygulanmalıdır. Beklenen tüketim biçimi değişirse amortisman yöntemi de değiştirilebilir.
c) Azalan Bakiyeler Yöntemi'ni Sadece Bilanço Usulüne göre defter tutan mükellefler uygulayabilirler.	c) Tüm işletmeler defterlerini TMS/TFRS'ye göre tutup, finansal tablolarını TMS/TFRS ye göre hazırlamaya başladıklarında standartların ön gördüğü hükümleri uygulayacaklardır.

Kaynaklar ;

- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (1999) Tek Düzen Hesap Planı Uygulaması. 10. bs. İstanbul : İSMMMO
- Akgün, Melek (2009). "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar" Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 3.bs. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Ataman Akgül, Basak (2004). "Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar arası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi MEVZ Karşılaştırılması Mali Çözüm Dergisi 6 (2004) 91-101
- Demir, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan (2009) Muhasebe. 2.bs. İstanbul: İSMMMO Yayınları
- Çiğdem, Şen (2011) "Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması" Mali Çözüm Dergisi, 106 (2011)
- Maliye Bakanlığı (27.01.1985) 163 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Ankara: Resmi Gazete (18648 sayılı)

- Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap, (2010) IFRS/IAS Uyumlu TMS/TFRS, Ankara:TÜRMOB
- Sipahi, Barış (2009). TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 2. Bs, İstanbul: İSMMMO
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(31.12.2005). Türkiye Muhasebe Standardı No 16-Maddi Duran Varlıklar. Ankara: Resmi Gazete (26040 sayılı)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(08.01.2009), 133 No'lu Tebliğ. Ankara: Resmi Gazete (27104 sayılı)..
- Yükücü, Süleyman ve İçerli, Yılmaz (2007). "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri" Mali Çözüm Dergisi, 82 (2007) : 15-27

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU VE TİCARİ DEFTERLER

Mustafa YILMAZ / SMMM

İZSMMM Muhasebe ve Eğitim Araştırma Enstitüsü Sekreteri

6102 Sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM Genel Kurulunda kabul edilip, 14 Şubat 2011 tarihli Resmi Gazete’de yayınlandı. Belirli maddeler niteliklerine göre 1 Temmuz 2012 ve 1 Ocak 2013 tarihi itibari ile yürürlüğe girecektir. Bununla beraber Türk Ticaret Kanunu veya bu Kanun uyarınca hazırlanacak tebliğ, tüzük ve yönetmelikler, Türk Ticaret Kanununun yayımı tarihinden itibaren bir yıl içinde yürürlüğe girecekti. Bir yılın üzerinden yaklaşık aylar geçmesine rağmen henüz tebliğ, tüzük ve yönetmelikler yayınlanmadı. Oysaki yayınlanan Yeni Türk Ticaret Kanununda “TÜRK TİCARET KANUNUNUN YÜRÜRLÜĞÜ VE UYGULAMA ŞEKLİ HAKKINDA KANUN” un 42. maddesi aynen şu şekildedir:

“Tüzük ve yönetmelikler

MADDE 42 – (1) Türk Ticaret Kanunu veya bu Kanun uyarınca hazırlanacak tüzük ve yönetmelikler, Türk Ticaret Kanununun yayımı tarihinden itibaren bir yıl içinde yayımlanır. (2) Birinci fıkrada öngörülen tüzük ve yönetmelikler yayımlanıncaya kadar, 6762 ve 6763 sayılı kanunlara ya da Türk Ticaret Kanunu ile yürürlükten kaldırılan diğer kanunlardaki hükümlere dayanılarak yürürlüğe konulmuş bulunan tüzük ve yönetmeliklerin Türk Ticaret Kanununa ve bu Kanuna aykırı olmayan hükümleri uygulanır, aykırı hükümleri ise usulüne uygun şekilde değiştirilip uygulanabilir.

(3) Birinci fıkrada öngörülen süreden daha kısa bir süre içinde ihtiyaç duyulan düzenlemeler, ikinci fıkrada öngörülen tüzük ve yönetmeliklerde değişiklik yapılarak yürürlüğe konulabilir.” Şeklinde yazmasına rağmen hala beklemedeyiz.

Gerek basından takip ettiğimiz haberlerde gerekse katıldığımız toplantı ve seminerlerde karşılaştığımız yetkililer ile yapılan

görüşmelerimizde, hazır denilmesine karşın çıkarılamayan tebliğ, tüzük ve yönetmelikler ’den yoksun, Yeni Türk Ticaret Kanununda mevcut haliyle Ticari Defterler hakkında bilgi paylaşmak istiyorum.

Defter Tutma Yükümlülüğü

6102 Sayılı yeni Türk Ticaret Kanununun 64. maddesinde Ticari Defterler, Defter Tutma ve Envanter Başlıklı, Defter Tutma Yükümlülüğü bölümünde;

Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur denmektedir. Buna göre Yeni Türk Ticaret Kanunu İşletme faaliyetlerinin oluşumunun ve gelişmesinin defterlerden izlenebilmesi olanağını vermektedir.

Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikro fiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.

Yeni TTK’ da defter tutma yükümlülüğünde gerçek kişi ve tüzel kişi ayrımı ortadan kaldırılmış ve tüm tacirler için tutulacak muhasebe defterleri; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olarak belirlenmiştir. Bunların dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir. İşletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan pay

defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri de ticari defter olarak nitelendirilmiştir.

Ticari Defterlerde Açılış ve Kapanış Tasdikleri

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığına bir tebliğle belirlenir denilmektedir.

Bunun yanında Pay Defteri, Yönetim Kurulu Karar Defteri ve Genel Kurul Toplantı Ve Müzakere Defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterler statüsüne alınmıştır. Bunun yanında Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir denilmektedir. (Kanunda bu şekilde yer almasına karşılık TMS Kurulu lav edildiğini de hatırlatmak gerekmektedir.)

Defterlerin Tutulması

Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.

Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır.

Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde

çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır.

Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve

bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olmalıdır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hâlinde birinci ilâ üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır.

Defter ve Belgelerin Saklanması

Yeni Türk Ticaret Kanunun 82. maddesinde tacirlerin defter ve belgeleri saklama yükümlülüğü düzenlenmiştir.

(1) Her tacir;

a) Ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini,

b) Alınan ticari mektupları,

c) Gönderilen ticari mektupların suretlerini,

d) 64 üncü maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür.

(2) Ticari mektuplar, bir ticari işe ilişkin tüm yazışmalardır.

“
**Pay Defteri,
Yönetim Kurulu
Karar Defteri
ve Genel Kurul
Toplantı Ve
Müzakere Defteri
gibi işletmenin
muhasebesiyle
ilgili olmayan
defterler de
ticari defterler
statüsüne
alınmıştır.**
”

(3) Açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere, birinci fıkrada sayılan belgeler, Türkiye Muhasebe Standartlarına da uygun olmak kaydıyla, görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanabilirler; şu şartla ki;

a) Okunur hâle getirildiklerinde, alınmış bulunan ticari mektuplar ve defter dayanaklarıyla görsel ve diğer belgelerle içerik olarak örtüşsünler;

b) Saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilir ve uygun bir süre içinde kayıtlar okunabilir hâle getirilebiliyor olsun.

(4) Kayıtlar 65 inci maddenin dördüncü fıkrasının ikinci cümlesi uyarınca elektronik ortama alınıyor ise, bilgiler; bilgisayar yerine basılı olarak da saklanabilir. Bu tür yazdırılmış bilgiler birinci cümleye göre de saklanabilir.

(5) Birinci fıkranın (a) ilâ (d) bentlerinde öngörülen belgeler on yıl saklanır.

(6) Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişiyle başlar.

(7) Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açıılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.

(8) Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır.

“Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişiyle başlar.”

Yeni TTK' nın 64/3. maddesinde, elektronik ortamda ve dosyalama suretiyle defter tutma serbestliği de getirilmiştir. Kanun'un 65/4. maddesinde, defterlerin dosyalanarak veya elektronik ortamda tutulabileceği belirtilmiş, defter ve kayıtların elektronik ortamda tutulması halinde bilgilerin saklandığı süre içerisinde bunlara ulaşılmasının ve kolaylıkla okunmasının sağlanması şart koşulmuştur. Ayrıca dosyalama suretiyle defter tutulmasında, kayıtların çizilmemesi, silinmemesi gibi hususların, elektronik ortamda da kıyas yoluyla uygulanacağı ifade edilmiştir. Buradan bilgisayar ortamında bir kayıt yapıldığında, bu kaydın yanlış veya eksik yapılması durumunda silinmemesi, yeni yapılacak bir kayıtla düzeltme işleminin yapılması hususu vurgulanmış, geriye dönük olarak düzeltme ve hesaplarla oynama hususlarına engel getirilmiştir. Bu bağlamda, elektronik ortamda kayıtları tutmaya yarayan bilgisayar programlarının da, bu hüküm çerçevesinde ayarlanması, kayıt silmeye imkân tanımaması, programların da bu yönüyle denetlenmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, yeni Türk Ticaret Kanunu' nun bir kısmının 01 Temmuz 2012 tarihinde (Mali Tatilimizin başlangıcı) yürürlüğe girmesiyle ilk olarak şirket ortaklarının sorumluluğu, 01 Ocak 2013 tarihi itibaren ise Ticari Defterler ve bu defterlerin tutulması açısından Mali Müşavirlerin sorumlulukları ve iş yükleri çok fazla artacaktır.

DIŞ TİCARETTE ÖDEME ŞEKİLLERİNDEN AKREDİTİF

Erkan KİPİK / SMMM

I. Giriş

Yazımıza başlamadan önce ticaret, iç ticaret ve dış ticaret tanımlarına kısaca değinmek gerekir. Ticaret, üretilen mal ve hizmetlerin belirli bir ücret karşılığı belirli kişi, kurum, sınıf veya ülkelere ulaştırılmasını sağlayan alım-satım faaliyetlerinin tümüdür. Ticaret genel olarak, iç ve dış ticaret olmak üzere ikiye ayrılır. Dış Ticaret, üretilen mal/ hizmetlerin ve sermayenin dış ülkelere aktarılması satışıyla ilgilidir. Dış ticaret alım satım işlemlerinin teslimi açısından ithalat ve ihracat olmak üzere iki şekilde gerçekleşir. Dış ticarete ödeme şekillerinden bazıları sadece ihracatçıyı, bir kısmı sadece ithalatçıyı, bir kısmı da her iki tarafı güvence altına alır. Mal bedelinin hangi ödeme şekline göre ödeneceği taraflar arasında yapılacak pazarlık ve anlaşma sonucunda belli olur. Ülke ekonomisinin kalkınmasında ihracat önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle ülkelerde ihracatın artırılması, ithalatın azaltılması önemli hedefler arasındadır. Ülkelerin bu hedeflere ulaşmak için aldıkları kararlar ve tedbirler dış ticaret politikasını oluşturur. Dış ticaret politikasını etkileyen başlıca unsurlar vardır. Ülkeler arası ticaret anlaşmaları, sübvansiyonlar, kota uygulamaları, yasaklar, prim uygulamaları v.b.

II. Dış Ticaret Hakkında Genel Bilgiler

Dış ticarete ödeme şekilleri ve teslim şekilleri olarak birbirine bağlantılı konular bulunmaktadır. Bunlara bu bölümde kısaca değineceğiz.

Dış ticarete kullanılan teslim şekillerinin resmi kuralları için açıklamalar Milletlerarası Ticaret Odasının oluşturduğu INCOTERMS 2'de yer almaktadır. Teslim şekilleri ana başlıklar halinde aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

EXW : EX WORKS- İŞ YERİNDE TESLİM

(.....olarak belirtilen yerde)

FCA: FREE CARRIER- TAŞIYICIYA MASRAFSIZ

(.....olarak belirtilen yerde)

FAS: FREE ALONGSIDE SHIP- GEMİ DOĞRULTUSUNDA MASRAFSIZ

(.....olarak belirtilen yükleme limanında)

FOB: FREE ON BOARD – GEMİDE MASRAFSIZ

(.....olarak belirtilen yükleme limanında)

CFR: COST AND FREIGHT- MAL BEDELİ VE NAVLUN

(varış limanı.....olarak belirtilmek suretiyle)

CIF : COST,INSURANCE AND FREIGHT- MAL BEDELİ, SİGORTA VE NAVLUN

(varış limanı.....olarak belirtilmek suretiyle)

CPT: CARRIAGE PAID TO - TAŞIMA ÖDENMİŞ OLARAK

(varış yeri.....olarak belirtilmek suretiyle)

CIP: CARRIAGE AND INSURANCE PAID TO - TAŞIMA VE SİGORTA ÖDENMİŞ OLARAK

(varış yeri.....olarak belirtilmek suretiyle)

DAF: DELIVERED AT FRONTIER- SINIRDA TESLİM

(.....olarak belirtilen yerde)

DES: DELIVERED EX SHIP - GEMİDE TESLİM

(varış limanı.....olarak belirtilmek suretiyle)

DEQ: DELIVERED EX QUAY - RIHTIMDA TESLİM

(varış limanı.....olarak belirtilmek suretiyle)

DDU : DELIVERED DUTY PAID - GÜMRÜK RESMİ ÖDENMEKSİZİN TESLİM

(varış yeri.....olarak belirtilmek suretiyle)

DDP: DELIVERED DUTY PAID - GÜMRÜK RESMİ ÖDENMİŞ OLARAK TESLİM

(varış yeri.....olarak belirtilmek suretiyle)

Yukarıda teslim şekillerinden kısaca bahsedildikten sonra Dış Ticarete Ödeme Yöntemleri ise aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Peşin Ödeme
- Akreditif
- Vesaik Mukabili Ödeme
- Mal Mukabili Ödeme
- Kabul kredili ödeme
- Açık Hesap Yöntemi
- Konsinyasyon

Kısaca teslim şekilleri ve ödeme yöntemlerinden bahsettikten sonra yazımızın konusunu oluşturan akreditif ödeme yöntemine giriş yapabiliriz.

III. Akreditif (Letter Of Credit) Tanımı ve Özellikleri

Mal bedelinin ödenmesini sağlayan çeşitli uluslararası ödeme şekilleri vardır. Satıcının mallar sevk edilir edilmez ödemenin yapılacağından emin olmak istemesine karşı alıcı da, satış sözleşmesinde kararlaştırılan nitelikteki malın belirlenen yerden süresi içinde sevk edilmesi ve malın gümrüklerden çekilebilmesi için belirli vesaikin gerekli süre içinde ibraz edilmesi halinde satıcıya ödemenin yapılmasını bekler.

Satıcı, alıcının güvenilir ve mali durumunun güçlü olması karşısında satış konusu mala ait ödemenin sevk yapıldıktan veya malın varışından sonra ibraz edeceği sevk vesaiki mukabilinde yapılmasına izin verebilir. Uluslararası uygulamada kullanılan çeşitli ödeme sistemleri bu farklı isteklerin gerçekleştirilmesine olanak sağlamaktadır.

Akreditif, ithalat ve ihracata taraf olan firmaların yaptıkları (teslim ve ödeme yöntemi) anlaşma sonucunda; ihracatçının malları yüklemesi ve yükleme ile ilgili evrakları hazırlayıp muhabir bankasına sunduğu, ithalatçının ise kendi bankasına ihbar edilen/ ulaştırılan evrakların teslimi karşılığında ödemeyi yaptığı yazılı anlaşma şeklidir. Ödeme taahhüdü ile satış bedelinin ödemesini

teminat altına alması ve finansman kolaylığı sağlaması itibarıyla en fazla ihracatçıya yararlı bir ödeme şeklidir. Alıcı ve satıcı arasında çıkma olasılığı olan anlaşmazlıkları en aza indirmesi dolayısıyla uluslararası ticarete yaygın olarak kullanılmaktadır. Diğer ödeme yöntemlerine göre daha pahalıdır ancak daha güvenilirdir. Mal bedelinin banka taahhüdünde olması, alıcı ve satıcı tarafların bu gibi işlemler sayesinde kredi imkânı elde etmesi, belgelerin incelenmesi gibi risklerin bankaca sağlanması başlıca ve en önemli faydalarındandır.

Akreditif İşleyişi

1. Taraflar arası alım satım sözleşmesi yapılır.
2. İthalatçı tarafından, bankasına, ihracatçı adına L/C açması için talimat verilir.
3. Amir banka tarafından, muhabir bankaya L/C iletilir.
4. Muhabir banka, ihracatçıyı bilgilendirir.
5. İhracatçı, ithalatçıya malları gönderir.
6. İhracatçı vesaiki bankasına iletir, mal bedelini tahsil eder.
7. Muhabir banka belgeleri, amir bankaya iletir ve ödemeyi tahsil eder.
8. Amir banka akreditif bedeli ödendiğinde belgeleri ithalatçıya teslim eder.

Akreditifte ödeme mala veya hizmete değil sadece ibraz olunan vesaiki istinaden yapıldığından bu ödeme şekline Vesikalı Kredi (Documentary Credit) de denilmektedir.

Akreditif İşleminin Tarafları

- i. Amir (Applicant): Malların ithalatçısı yani alıcıdır.
 - ii. Amir Banka (Issuing Bank): İthalatçının bankası olup, akreditifi açan bankadır. İhracatçı, akreditif vadesi içinde istenilen koşulları yerine getirirse ödeme yapmakla yükümlüdür.
 - iii. Lehdar (Beneficiary): İhracatçı, satıcı firmadır.
 - iv. Muhabir Banka (Advising/Confirming Banks): İhbar/Teyit eden banka, Akreditifin açıldığını lehtara ihbar/teyit eden banka
- Akreditifte genellikle iki banka vardır. Akreditif küşat eden banka

(Issuing Bank) alıcının bankasıdır. İkinci banka, satıcının ülkesindeki akreditifi ihbar eden (Advising Bank) bankadır. Bu banka sadece ihbarla yükümlü ise bu hususu akreditif ihbar ederken satıcıya bildirir. Ayrıca bu banka akreditifi teyit ile de yükümlü ise teyit eden banka (Confirming Bank) görevini de yapar.

Amirin talebi ve verdiği talimat üzerine amir banka düzenlediği akreditif mektubunu lehtarın ülkesinde bulunan muhabirine göndererek lehtara ihbar veya teyit etmesini talep eder.

Akreditif Çeşitlerinden En Çok Uygulananlar Aşağıdaki Gibi Sıralanmıştır

- Teyitli akreditif (Confirmed Letter of Credit)
- Teyitsiz akreditif (Unconfirmed Letter of Credit)
- Dönülebilir akreditif (Revocable Letter of Credit)
- Dönülemez akreditif (Irrevocable Letter of Credit)
- Görüldüğünde ödemeli/vesaik ibrazında (Sight) akreditif
- Vadeli akreditif (Deferred Payment Letter of Credit)

Amir Banka Tarafından Düzenlenen Akreditif Küşat Mektubu Şu Bilgileri Kapsar

- Akreditifin şekli (Dönülebilir-Dönülemez)
- Numarası
- Düzenlenme yeri ve tarihi
- Geçerlilik süresinin sona erdiği tarih ve yer
- Amirin ismi ve adresi
- Lehtarın ismi ve adresi
- İhbar bankasının ismi ve adresi
- Akreditifin döviz tutarı
- Teslim şekli
- Akreditifin ibrazda ödemeli veya vadeli poliçe kabullü veya vadeli ödeme nevinden hangisi olduğu
- Kısmi yükleme ve aktarmaya izin verilip verilmediği
- sevk yeri, sevkıyatın şekli ve varış yeri
- Yükleme vadesi
- Malların tanımı

- İstenilen vesaik
- Vadeli poliçe kabullü akreditiflerde istenilen poliçenin tarifi
- İlave Şartlar
- Rambursmanın şekli
- İhbar/teyit eden banka masraflarının hangi tarafa ait olduğu
- Vesaikin yükleme vesikası tarihinden itibaren ibraz süresi
- Akreditifin teyitsiz veya teyitli olduğu
- Akreditifin lehtara ihbar şekli

Satın alınan malların ithali için gerekli belgeler akreditifte ibraz edilecek vesaik kapsamında belirtilir. Bu belgelerden başlıcaları şunlardır;¹

- Fatura,
- Menşei Şehadetnamesi (Certificate of origin),
- ATR ve EUR Dolaşım belgesi,
- Uluslararası Orijin ve Bitki Sağlık Sertifikası (Phytosanitary),
- Hayvan ihracına ilişkin Sağlık Raporu (Health Certificate),
- Konşimento (Bill of Lading),
- Çeki Listesi (Weight List),
- Koli Ambalaj Listesi (Packing List),
- Sigorta Poliçesi (Insurance Policy),

Akreditif işleminde dikkat edilmesi gereken konular;

- Akreditifte, vadesi içinde istenilen belgelerle sunulmalı, belirlenen tüm şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde geçersiz sayılacaktır.
- Bankaya ibraz edilen evraklarda rezerv varsa ithalatçı bunu kabul etmeyebilir.
- Akreditifte belirtilen tutar, unvanlar, istenilen evraklar tüm belgelerde aynı olmalıdır.
- Akreditifte oluşan rezervler nedeniyle oluşacak ek maliyetlerin kim tarafından karşılanacağı önceden belirlenmelidir.

¹ ŞAHİN Arif, "İhracatta Ödeme şekilleri" Mart 2002, iGEME

- Akreditifte belgeler, anlaşılan zaman içinde sunulmazsa akreditif geçersiz sayılmaktadır.
- Küşat mektubuna riayet edilmeli, her iki taraf da mektubu detaylı incelemelidir. Akreditif belgelerinde en sık görülen rezerv konuları şöyledir:²

REZERV KONUSU	REZERV NEDENİ	SORUMLULUK
Tutarsız Bilgiler	Aynı konu ile ilgili olarak farklı dökümanlarda birbiriyle örtüşmeyen bilgilerin yer alması	İhracatçı
Belge Eksikliği	Akreditifte istenilen belge ibraz edilmemiş	İhracatçı
Geç İbraz	Vesaiklerin akreditifte belirtilen süreden daha sonra ibraz edilmesi	İhracatçı
Konşimento Taşıyıcı Belirtmiyor	Taşıyıcı ismi konşimentoda belirtilmemiş veya	Taşıyıcı
Konşimento Yetkisiz Olarak İmzalanmış	Konşimento taşıyıcı adına imzalanmamış	Taşıyıcı
Doğru Olmayan Bilgi	Belgeler üzerindeki bilgiler akreditif ile uyumsuz	İhracatçı
Akreditif Vadesinin Dolması	Vesaiklerin akreditif vadesi dolduktan sonra ibraz edilmesi	İhracatçı
Geç Yükleme	Yüklemenin akreditifte belirtilen günden daha sonra yapılması	İhracatçı / Taşıyıcı
Yanlış Mal Tanımı	Vesaiklerde akreditifteki mal tanımından farklı bir tanımın kullanılması	İhracatçı
Cironun Eksikliği	Cirolanması gereken esakilerin cirolanmaması	İhracatçı

² <http://www.akreditif.biz.tr/rezerv.html>

IV. Sonuç

Ekonomi Bakanlığının resmi internet sitesinden dış ticaret verilerine bakıldığında³ ihracat, 2011 yılı 2010 yılı ile kıyaslandığında %18.5 oranında artış gösterirken; ithalat % 29,8 oranında artış göstermiştir. Dış ticaret açığı da 2011 yılı 2010 yılına göre % 47,7 oranında artış göstermiştir. Bu veriler gösteriyor ki ihracatı artırıcı çalışmalar yapılırken aynı zamanda ithalatı azaltıcı çalışmalar da hızlandırılmalıdır. İthalata bağımlı ülke konumundan çıkmalı, kendi kaynaklarımızı artırmanın yolları bulunmalıdır. Uluslararası ticaret her geçen gün ilerleyerek ülkelerin ekonomik ve istatistiksel dengeleri üzerinde daha önemli bir etkiye sahip olmaktadır. Türkiye de uluslararası ticarete daha fazla pay alma konusunda çalışmalarını, teşviklerini giderek güçlendirmelidir. Tabi burada dış ticaretin artırılmasında, ürün ihracatında yelpazenin genişletilebileceği, çeşitliliğin yeni üretimlere yapılarak sağlanabileceği unutulmamalıdır. İthalat konusunda dışa bağımlılık azaltılmalı, ülkemiz bünyesinde yer alan hammaddelerin değerinin farkına varılmalı, en az dış ticarete taraf ülkeler kadar AR-GE çalışmalarına gereken önem verilmelidir. Teknolojik gelişmeler, dış ticarete kullanılan yöntemler, yeni gelişmeler sıkı takip edilmelidir.

Kaynakça

1. www.kuto.org.tr (KUŞADASI TİCARET ODASI), "Dış Ticaretle ilgili Genel Sorular"
2. www.ekodialog.com, "Dış Ticarete Ödeme Şekilleri Nelerdir?" başlıklı yazı,
3. SEYMEN Dilek Yrd.Doç.Dr., "Dış Ticarete Ödeme Yöntemleri" başlıklı sunum, <http://www.deu.edu.tr/userweb/dilek.seymen/dosyalar/odeme%20yontemleri.pdf>
4. www.akreditif.biz.tr,
5. ŞAHİN Arif – Mevzuat Şefi, "İHRACATTA ÖDEME ŞEKİLLERİ" konulu kitap, Mart – 2002, İGEME-İHRACATI GELİŞTİRME ETÜD MERKEZİ
6. Küşat mektubu örnekleri ekte sunulmuştur. (İş Bankası- Garanti Bankası – Vakıfbank)

³ www.ekonomi.gov.tr, Dış Ticaret Müsteşarlığı

YILLIK (milyon dolar)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	DEĞ. %
İHRACAT (FOB)	73.476	85.535	107.272	132.027	102.143	113.883	134.972	18,5
İTHALAT (CIF)	116.774	139.576	170.063	201.964	140.928	185.544	240.834	29,8

GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNE NAZARAN VERGİSEL AVANTAJLARI

Murat KÖSEÖĞLU / SMMM

Giriş

Türk Vergi Sisteminin yenilenme çabalarının sürdüğü içinde bulunduğumuz süreç içerisinde Kurumlar Vergisi Kanunu ile başlayan, Gelir Vergisi Kanunu ile devam eden ve Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere diğer kanunlarda da beklenen değişiklikler hızla devam etmektedir.

Gelir üzerinden alınan vergiler bütün dünyada, kişisel gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumların gelirleri üzerinden alınan kurumlar vergisi şeklinde ikili bir ayırıma tâbi tutulmuştur. Esasında kurumların/şirketlerin sahipleri de kişilerdir ve bireyler gelir elde edebilmek amacıyla şirket kurarlar. Dolayısıyla kurum kazançları eninde sonunda bireylerin kazançlarına dâhil olur ve bunlar da paylarına düşen kazançları üzerinden gelir vergisi öderler.

İşletme hukuki yapısının seçiminde en önemli faktörlerden birisi, kurulmasına karar verilen işletmenin vergisel yükümlülük ve avantajlarının işletme kurucuları tarafından bilinmesidir.

Bir işletmenin vergi kanunları karşısındaki durumunu bilmek ve ona göre tercih yapmak, kuruluş ve faaliyet aşamasında işletmelerin vergisel yönden daha avantajlı bir konuma sokabilecek ve yönetimde daha sağlıklı kararlar alınabilecektir.

Şahıs ve sermaye şirketlerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları karşısındaki durumları, hangi avantajlardan yararlanacakları ve tabi olacakları dezavantajlar karşılaştırılmalı şekilde ortaya konmaya çalışılacaktır.

1. Gelir Vergisi Mükelleflerinin Ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu

Vergi Usul Kanunu, mükellef ve vergi sorumlusunu tarif eder iken; “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.”¹ açıklamasını kullanmıştır.

Tanımlamaya göre vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olunması durumunda vergilemenin nasıl ve hangi kanuna göre yapılacağı

¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 8

2012 Yılı						
Gelirlerine Uygulanacak Tarife ⁽²⁾						
10.000	TL'ye kadar					% 15
25.000	TL'nin	10.000	TL'si için	1.500	TL fazlası	% 20
58.000		25.000		4.500	TL (ücret gelirlerinde 88.000 TL'nin 25.000 TL'si için 4.500 TL), fazlası	% 27
58.000		58.000		13.410	TL (ücret gelirlerinde 88.000 TL'den fazlasının 88.000 TL'si için 21.510 TL), fazlası	% 35

çeşitli kanunlarda düzenlenmiştir. Bunlardan birisi 31.12.1960 tarihinde TBMM’de kabul edilen 06.01.1961 tarihinde 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunudur. Adı anılan kanun gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğunu bildirmektedir.

Yine gelirlerin nasıl vergilendirileceğini tarif eden bir başka kanun ise 13.06.2006 tarihinde TBMM’de kabul edilen ve 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de ilan edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’dur. Adı anılan kanun; kurum kazançlarının nasıl vergilendirileceğini tarif etmektedir.

2. Vergi Oranları Yönünden Avantajlar Ve Dezavantajlar

2.1. Gelir Vergisi Oranları ve Kurumlar Vergisi Oranları Karşılaştırması

213 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 103 no’lu maddesi “Esas Tarife” başlığı ile bu kanun kapsamındaki gelirlere uygulanacak gelir vergisi tarifesini belirlemiştir.

Tarife şu şekildedir.

(*) (Tabloda yer alan rakamlar, 26.12.2011 tarih ve 28154 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 260 Seri no’lu Tebliğ ile güncellenmiştir.)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda kurum kazançlarına uygulanacak kurumlar vergisi oranını “Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır.”² şeklinde tarif edilmiştir.

Bu iki kanunun kapsamına giren gelirlere uygulanacak tarife birbirinden farklılık göstermektedir. Gelir vergisi mükellefleri daha düşük bir oran üzerinden vergilendirilmeye başlayıp gelirlerinin artmasına göre artan oranlı bir gelir vergisine tabi tutulmakta ve üst sınır olan %35 oranına kadar vergi ödemektedir.

Buna nazaran Kurumlar Vergisi mükellefleri ise sabit oranlı bir vergi oranı ile vergilendirilmektedir. Fakat burada Kurumlar Vergisi mükelleflerinin başlangıç oranı %20 ile Gelir Vergisi mükelleflerinin taban oranı olan %15 den 5 puanlık bir fazlalık ile vergilemeye başlamaktadır.

Gelir Vergisi mükelleflerinin Kurumlar Vergisi mükelleflerine göre avantajları burada başlamaktadır. 32.142,80 TL’lik beyana tabi

2 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 32

safi kazanç³ söz konusu olduğundan Gelir Vergisi mükellefleri ve Kurumlar Vergisi mükellefleri 6.428,56 TL ile aynı tutardaki vergiyi ödeyeceklerdir.

Hesaplama tablosu aşağıdaki gibidir.

Gelir Vergisi Mükellefleri Açısından; Beyana tabi gelir: 32.142,80 TL

I. Dilime isabet eden tutar : 10.000,00 TL x % 15 = 1.500,00 TL

II. Dilime isabet eden tutar : 15.000,00 TL x % 20 = 3.000,00 TL

III. Dilime isabet eden tutar : 7.142,80 TL x % 27 = 1.928,56 TL

Toplam Beyan Edilen Tutar : 32.142,80 TL

Ödenecek Gelir Vergisi : 6.428,56 TL

Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından; Beyana tabi gelir : 32.142,80 TL

Vergilendirilecek toplam tutar: 32.142,80 TL x % 20 = 6.428,56 TL

Toplam Beyan Edilen Tutar : 32.142,80 TL

Ödenecek Kurumlar Vergisi : 6.428,56 TL

Bu beyana tabi tutar başa baş noktası olup gelir vergisi mükelleflerinin bu tutar altında beyan edecekleri vergi matrahları karşısında ödeyecekleri gelir vergisi, kurumlar vergisi mükelleflerinin kurum kazançlarından dolayı ödeyecekleri kurumlar vergisinden her zaman daha düşük olacaktır. Hesaplama tablosundan da görüleceği üzere kazancı yüksek olmayan vergi mükellefleri için gelir vergisi mükellefiyeti bir vergi avantajına dönüşmektedir. 2012 yılı gelirlerine uygulanacak vergi tarifesine dikkate alındığında kazancı 32.142,80 TL yi aşan tutarlar için ise gelir vergisi mükellefiyeti bir dezavantaja dönüşmektedir. Bu durumda vergi mükellefinin kurumlar vergisi mükellefiyetine geçmesi için şartlar uygun ise düşünmesi gerektiği tabiidir.

2.2. Gelir Geçici Vergi Oranları ve Kurum Geçici Vergi Oranları Karşılaştırması

Gelir Vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı % 15 dir⁴. Kurumlar Vergisi mükellefleri için ise kurum geçici vergi oranı % 20’dir⁵.

3 İstisna, muafiyet vb. durumlar göz ardı edilmiş ve safi vergi matrahı olarak düşünülmüştür.

4 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer Madde 120

5 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 103

Tarife şu şekildedir.

KURUM GEÇİCİ VERGİ	% 33	% 30	% 20 (*) 5520 Sayılı KVK'nun 32. maddesi	%20	%20	%20	%20	%20
GELİR GEÇİCİ VERGİ	% 20	% 20	% 15 (**)	%15	%15	%15	%15	% 15

DAYANAĞI (*) 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 1/11. maddesi: 1/1/2006 tarihinden sonraki geçici vergi dönemlerinde % 30 oranına göre hesaplanan ve tahsil edilen geçici verginin anılan dönemler için bu Kanuna göre hesaplanan tutarı aşan kısmı, müteakip dönemler için hesaplanan Geçici Vergi'den mahsup edilir.

(**) 5479 S.K.'la Gelir Vergisi Kanununun 103. Maddesindeki değişiklik.

Listedeki oranlardan da anlaşılacağı üzere gelir vergisi mükellefleri üç aylık kazançları üzerinden ödeyecekleri geçici vergi ödemelerinde her zaman Kurumlar Vergisi mükelleflerinden 5 puanlık bir vergi avantajına sahip bulunmaktadır. Gelir Vergisi Mükellefleri Kurumlar Vergisi mükelleflerine nazaran 5 puanlık bu vergi avantajını daha az vergi ödeyerek, Kurumlar Vergisi mükelleflerine göre öteledikleri bu vergi tutarlarını yıllık kazançlarının beyanına kadar işletme bünyesinde tutarak parayı kullanabilmek avantajına sahiptirler.

3. Muafıklar Ve İstisnalar Yönünden Avantajlar

3.1. Vergiden Muaf Esnaf

GVK Madde 9 ile vergiden muaf esnaf tanımlanmaktadır. Bu maddede yazılı işleri yapan ticaret ve sanat erbabı, adı anılan maddedeki durumu taşımaları halinde "Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muaftır." hükmü gereği gelir vergisinden muaftırlar. Bu muaflığın, GVK 94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur.

Adı anılan maddedeki işler için kurumlar vergisi mükelleflerine herhangi bir muafiyet söz konusu değildir.

3.2. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna

Gelir Vergisi Kanunu ile serbest meslek kazançlarında bazı istisnalar tanımlanmaktadır.

"Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar bilgisayar programcısı mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiiir, hikâye,

roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video, band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisi'nden müstesnadır."

Bu madde de bahse konu istisnalar sadece Gelir Vergisi mükellefleri için geçerli olup, kurumlar vergisi mükellefleri için bu istisnalar söz konusu değildir. Bu işlerle iştigal eden gelir vergisi mükellefleri adı anılan faaliyetleri bir kurum çatısı altında sürdürmeleri halinde bu istisnalardan mahrum kalacakları tabiidir.

3.3. Sermaye İratlarında İstisnalar

Binaların mesken olarak kiraya verilmesi sonucu geliri olan vergi mükellefleri bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 3.000,00 (1999: 420.000.000 - 2000: 630.000.000 - 2001: 700.000.000 - 2002: 950.000.000 - 2003: 1.500.000.000 - 2004: 1.800.000.000 - 2005: 2.000 YTL - 2006: 2.200 YTL - 2007: 2.300 YTL - 2008: 2.400 YTL - 2009: 2.600 TL - 2010: 2.600 TL - 2011: 28600 TL) lirası gelir vergisinden müstesnadır.

Söz konusu gelirin kurumlar tarafından elde edilmesi durumunda böyle bir istisnadan bahsetmek mümkün değildir. Ayrıca gelir vergisi mükelleflerinden, ticari, zirai ve mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar⁷.

4. Gelir Vergisi Beyannamesi'nde Yapılacak İndirimler Yönünden Gelir Vergisi Mükelleflerinin Avantajları

4.1. Sakatlık İndirimi

Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılmaktadır⁸.

Sakatlık indirimi müessesesinden serbest meslek kazancı elde edenler veya basit usulde vergilendirilen özürlü mükellefler yararlanabileceklerdir. 5228 Sayılı Kanunla değiştirilmeden önce

6 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 18

7 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 21

8 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanun Madde 31

bu kişiler tüccar veya ücretli durumuna girmeksizin imalat, tamirat ve küçük sanat işleriyle uğraşmaları gerekmektedir anılan kanunla birlikte bu gereklilik ortadan kaldırılmıştır. (GVK. Md. 89)

Bu kişilerin yanı sıra bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde edenler için de sakatlık indirimi uygulanır.

Hesaplanan yıllık indirim, yukarıda belirtilen şartları taşıyan özürlülerin Gelir Vergisi matrahına esas kazançlarına uygulanır. Sakatlık indirimi hizmet erbabının tevkifat matrahına uygulanır.

Bu durumda olan Gelir Vergisi mükellefleri Yıllık Gelir Vergisi Beyannamelerini verirken sakatlık derecelerine göre vergi matrahlarından indirim sağlamaktadırlar.

4.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları

Aşağıda belirtilen şekilde yapılan eğitim ve sağlık harcamaları beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması şartıyla yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilir⁹.

- Eğitim ve sağlık harcamaları Türkiye'de yapılmalıdır.
- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmelidir.
- Söz konusu harcamalar mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olmalıdır.
- Ücretli yaptıkları eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesi çerçevesinde vergi indiriminden yararlanmışlar ise aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler.

Bu durumda yine gelir vergisi mükelleflerine has bir uygulama olup, Kurumlar Vergisi mükellefleri için söz konusu değildir.

4.3. Sigorta Şirketlerine ve Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

Yıllık beyanname veren mükellefler, vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödedikleri katkı payının beyan edilen gelirin %10'una kadar olan kısmını (asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla) gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir. Bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin ise beyan edilen gelirin %5'ine

kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılacaktır. İndirim konusu yapılacak tutarın hesaplamasında beyan edilen gelir olarak, yıllık Gelir Vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacaktır¹⁰.

Bireysel emeklilik sistemi ile diğer şahıs sigortaları için ödenen primlerin birlikte olması halinde matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutar beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacaktır. Bu durumda şahıs sigorta primleri için %5 oranındaki sınır ayrıca aranacaktır¹¹.

Sonuç

İşletmenin hukuki yapısının seçiminde gelir vergisi mükellefiyetinin mi yoksa Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin mi daha avantajlı olduğunu tespit edebilmek için kurulacak olan işletmenin ne tür bir faaliyetle uğraşacağı, kazancın üzerindeki vergi yüklerinin, yararlanılacak istisnaların, belli bazı avantajlardan yararlanma durumlarının, yıllık tahmini kâr beklentisinin ve buna benzer birçok hususun bilinmesi gerekli ve önemlidir.

Mükellefler ancak bu hususları bildikleri takdirde gelir vergisi mükellefiyeti ve kurumlar vergisi mükellefiyeti arasında bir karşılaştırma yapabilecek ve kendileri için en avantajlı olan mükellefiyet türünü seçebileceklerdir. Mükellefiyetin hukuki yapının belirlenmesinde vergi faktörü dikkate alınırken bu açıklanan hususlar çerçevesinde karar verilmesi gelirin vergilendirilmesi noktasında avantajlardan maksimum oranda faydalanılmasına olanak sağlayacaktır.

Kurumlar Vergisi mükellefleri vergilendirme açısından gelir vergisi mükelleflerine kıyasla daha avantajlıdır. Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bu avantajı halka açık olup olmamasına ve istisna ve muafıkların çokluğuna göre değişmektedir. Kurumlar Vergisi mükelleflerinin yararlandıkları istisna ve muafıkların sayısı arttıkça vergisel avantajları da artmaktadır. Bu nedenle Gelir Vergisi mükellefiyeti ve kurumlar vergisi mükellefiyeti arasındaki tercihte, kişilerin iş hacimleri ve diğer faktörlerin önemi göz ardı edilmeden detaylıca incelenmeli ve karar bu doğrultuda verilmelidir.

Kaynakça

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

¹⁰ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanun Madde 89

¹¹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanun Madde 89

⁹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanun Madde 89

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'unca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir.
- 5-Yayımlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 6-Dergide yayımlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.
- 7-Dergide yayımlanan yazıların telif hakları yazarı veya yazarları tarafından karşılıksız olarak İzmir Serbest Muhasebeci mali müşavirler Odası'na devredilir. Yazarlar başvuru dilekçesine ekledikleri "Makale Sunum Formu"nu doldurarak ve imzalayarak telif haklarını devrettiklerini beyan etmek zorundadır.
- 8-Derginin bir sayısında bir yazarın birden fazla yazısı yayınlanmaz. Ancak ortak çalışma ürünü olan ve birden çok yazarlı çalışmalarda bu koşul aranmaz.

YAZMA KURALLARI

- 1-Yazılar, Microsoft Windows Word programla yazılmalı ve çözümünde herhangi bir sorun yaşanmaması için daha önce kullanılmamış bir diskete ya da CD'ye kaydedilerek dergiye gönderilmelidir.
- 2-Yazılar 3 (üç) kopya olarak, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3-Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - a. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.

- b. Başlığın sağ alt tarafında yazarın adı ve unvanı" gösterilmelidir.
- c. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmelidir.
- d. İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) özetleri yer almalıdır.
- e. Özetlerin altında anahtar sözcükler (key words) bulunmalıdır.
- f. Makalenin metni ikinci sayfadan başlamalıdır.

4-Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.

5-Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) "şekil" olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.

6-Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.

7-Kaynakların gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonunda, "Kaynakça" başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, Costing, 4* Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, "An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations", The Accounting Historians Journal, December 1992, Volume 19, Number 2, s. 79-103.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.

8- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın disketteki biçimiyle yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.

Yazışma Adresi

Dayanışma Dergisi

Şehit Fethi bey Caddesi No: 53/3 Pasaport/İZMİR

Tel: (0.232) 441 96 33

Faks: (0.232) 441 95 67

e-posta: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

DAYANIŞMA DERGİSİ

Makale Sunum Formu

Makaleyi sunan yazar	:	_____
Makalenin Başlığı	:	_____
	:	_____
Makalenin ilgili olduğu dal	:	_____
Makalenin yazarları	:	_____
	:	_____
	:	_____
	:	_____
Makaleyi sunan yazarın,		
Çalıştığı kurum	:	_____
Posta adresi	:	_____
	:	_____
e-posta adresi	:	_____
Telefon no	:	_____
Faks No	:	_____
Sunulan makalenin sayfa sayısı	:	_____
Makalenin sunulduğu tarih	:	_____

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın Dayanışma dergisinde yer alacak yazılara ilişkin koşulları kabul ettiğimi ve yazımın telif haklarını İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na devrettiğimi bildiririm.

Makaleyi sunan yazarın imzası : _____

Forma ulaşmak için :

www.izsmmmo.org.tr



Afili Bankacılık'ta mali müşavirler de ayrıcalıklı

- Bireysel danışmanlarımızdan öncelikli hizmet, kredi ve mevduat ürünlerinde özel fiyatlandırmalar
- Mali Müşavirler Odası'na doğrudan bağlanan POS cihazı aracılığıyla aidat ödemelerinizi Afili Bonus Platinum Card ile 6 taksit ve % 0 faizle ödeme avantajı
- Ücretsiz kiralık kasa hizmeti
- Özel güvenlik eşliğinde ücretsiz para taşıma / yatırma hizmeti
- Mali müşavirlere özel LUCA muhasebe programı

Ayrıca Afili Bonus Platinum Card ile Türkiye'nin her yerinde, pazar kahvaltılarında ve hafta sonu tiyatro / sinema harcamalarında % 30; İstanbul, Ankara, İzmir'deki havalimanlarında otopark ve vale hizmetlerinde de % 50 indirim avantajı

Mali müşavirlere de hayat Deniz'de güzel.

DenizBank 

DEXIA

Afili İletişim Hattı: (0212) 340 21 21 www.afilideniz.com

www.denizbank.com | 444 0 800



Geleceğiniz için
harika başka fikirlerimiz
de var!



Mali Müşavir Yazılımı

LUCA KOZA

Ticari Paket ve Kurumsal Çözümler



www.luca.com.tr



Türkiye'nin ilk web tabanlı merkezi muhasebe sistemi

Ankara

TESMER

Temel Eğitim ve Staj Merkezi

LUCA Proje Departmanı (Merkez)

Dikmen Caddesi No:562 Dikmen/ANKARA

LUCA Çağrı 444 60 60

Tel : +90 312 475 53 00

Fax : +90 312 475 60 05

İstanbul

TESMER (ISMMMO BİNASI'NDA)

İstanbul Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası

Luca Proje Departmanı (Şube)

Kurtuluş Caddesi No: 114 Kurtuluş, Şişli/İSTANBUL

Tel : +90 212 291 36 99 (5 hat pbx)

+90 212 247 62 87 (2 hat pbx)

İzmir

TESMER

İzmir Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası

Luca Proje Departmanı (Şube)

Cumhuriyet Bulvarı No: 79/8 Pasaport/İZMİR

Tel : +90 232 446 83 55 - +90 232 446 83 95