

**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 Hukuk Fakültesi

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

Düzelti
Halil URGAN

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

Basım Tarihi: Ekim 2012

dayanışma sayı:116

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	Atila KILIÇ (Tesmer – Staj)	512	Yunus BALIK (Personel Sorumlusu – Disiplin Servisi)
302	Bora YILDIRIM (Tesmer Müdürü)	513	Gülnur ATASEVER (İdari İşler Sekreteri)
303	Nilsu AKDENİZ (Tesmer Muhasebe)	123 – 602	Nazan TUNABOYLU (Yönetici Asistanı)
304	Denetleme Kurulu (Ömer AKBAŞ) (3. Kat)	609	Nazik ÇAYHAN (6. Kat İçecek)
305	Emin AKBULUT (Bilgi İşlem)	708	Tesmer Toplantı Odası
306	Selda ARPACI (Hukuk Müşaviri)	104	Güvenlik
307	Müftt YILDIRIM (Tesmer Sekreteri)	105	Dr. Bülent COŞKUN
308	Yusuf ALABAĞ (Kütüphane)	131	1. Kat Toplantı Salonu (Küçük Salon)
309	Hacer ÇİÇEK (3. Kat İçecek)		
311	Disiplin Kurulu (Şükri PARMAKLI) (3. Kat)		

Banka Hesap Numaraları

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

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

Değerli Meslek Mensupları,

Sizlerle bu sayıda da birlikte olmaktan, görüş ve önerilerimi paylaşmaktan mutlu olduğumu bir kez daha ifade etmek istiyorum.

Ülkemizde yaşanan gerginlikler sağduyulu herkesi derinden üzmektedir. Bizleri yönetenler de doğru ve uygulanabilir politikalar üretmedikleri için gerginlikler tırmanarak devam etmektedir. Bu gerginliklere son verilmesi de ancak herkesin sağduyulu olması ve üzerine düşeni yapması ile mümkün olacaktır. Tabii ki bu konuda en büyük sorumluluk siyasilere düşmektedir. Bu da gerekli her türlü yasal düzenlemelerin yapılması ve doğru politikaların belirlenmesi ile olur.

Ülkemizde yaşanan gerginlik ve tedirginlik ekonomiye de yansımaktadır. Tüm ekonomik göstergeler hızla eksiye doğru ilerlemekte, bütçe hedeflerimiz olumsuz etkilenmekte ve piyasalarda da gerginlik yaşanmaktadır. Enflasyon canavarının tekrar hortlaması ve yüksek seviyelerde seyretmesi, ülke olarak sıkıntılar yaşayacağımızın ve ekonomik krize gireceğimizin sinyallerini vermektedir. Bu nedenle ekonomik tedbirlerin de acil olarak alınması gerekmektedir.

Yukarıda ifade ettiğim nedenlerden dolayı ortaya çıkan olumsuz gelişmelerden, bu ülkede yaşayan ve muhasebe mesleğini yapan biz meslek mensupları da nasibimizi alıyoruz. Piyasalardaki nakit ve finansman daralması nedeniyle yaptığımız işlerin karşılığını alamıyoruz ve tahsilât sıkıntımız gün geçtikçe artıyor. Bu nedenle tahsilât ile ilgili Maliye Bakanlığı'na önerdiğimiz tahsilât tebliğinin acilen yayınlanmasının bizler için çok önemli olduğunu vurgulamak istiyorum.

Ekim ayında TÜRMOB Genel Başkanımız ve birkaç oda başkanı ile Maliye Bakanı Müsteşarı ile görüşme yaptık. Sayın Müsteşar'a bu güne kadar uygulamada yaşadığımız mesleki örgütsel sorunlarımıza ilişkin hazırlanan raporu ikinci kez verdik. Tabii ki tahsilât sorunumuz başta olmak üzere, bir kez daha Genel Başkanımız başlıklar halinde kısaca sorunlarımızı anlattı. Bunun üzerine müsteşar: "Kasım ayı içinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile ortak bir toplantı yapalım, sorunları karşılıklı görüşelim, hemen çözülecekleri halledelim, yasal düzenleme yapılması gerekenler için de hazırlık yapalım" sözünü verdi. Biz

de bu sorunlarımızı tekrar değerlendirerek kasım ayında Maliye Bakanlığı temsilcileri ile yapacağımız ortak toplantıda ele alacağız.

Değerli meslek mensupları, Yönetim Kurulu olarak programladığımız uygulamaya yönelik KOBİ TFRS eğitimleri başladı. Talep geldikçe bu eğitimlerimiz 2013 yılında da devam edecek. Bağımsız denetim eğitimleri için çalışmalar yapılmakta olup, en kısa zamanda başvuruları alarak uygulamalı bağımsız denetim eğitimlerini başlatacağız. Eğitimle ilgili talep olduğu sürece bağımsız denetim eğitimleri 2013 yılında da devam edecektir.

Bağımsız denetim ile ilgili yönetmelik henüz yayımlanmadı. KGK, kurumlardan gelen önerileri değerlendiriyor. Yönetmeliğin en kısa zamanda yayımlanacağı ifade ediliyor. Denetime tabi şirketlerin belirlenmesi ile ilgili Bakanlar Kurulu Kararı çalışmaları devam ediyor. Burada önerimiz Türk Ticaret Kanunu'nun ruhuna uygun bir düzenleme yapılması, kriterleri aşağı çekerek denetlenecek şirket sayısında artışın hedeflenmesidir.

Bu vesileyle kurban bayramınızı kutlar, her şeyin gönlünüzce olması dileğiyle, saygılar ve sevgiler sunarım.

Feyzullah TOPÇU
Başkan



içindekiler

İçindekiler İçindekiler İçindekiler

Başkan 2

Hakemli Yazılar

Prof. Dr. Tülay YÜCEL Emrah SERBEST

Yeni Dönem Para Politikası Araçları 8

Doç. Dr. Seçkin GÖNEN

Muhasebe Standartlarına Yön Veren Temel Rehber:

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve 18

Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU/Öğr. Gör. Hilal KOCAMAZ

Tms-2 Stoklar Standardı İle Maliyet Muhasebesi Arasındaki İlişki 27

Doç. Dr. Adem KORKMAZ/Arş. Gör. Alim TETİK/Öğr. Gör. Dr. Hüseyin AVSALLI

İşsizlikle Mücadelede Uygulanan Aktif Emek Piyasası Politikaları:

Genel Olarak Dünyada Ve Türkiye'de 41

Öğr. Gör. Emin YÜREKLİ

Ülke Dışı Finansal Piyasaların Ulusal Yatırımlarda Yabancı Kaynak Kullanımı Üzerindeki Etkisi 55

Hakemsiz Yazılar

Yener Güven

Kıdem Tazminatı Fonu Yasa Taslağı

Kimden Ne Götürüyor 63

Dr. Özkan BİLGİLİ

İş Kanunları Uyarınca İdari Cezaları Kim Uygular? 66

Berna GÖKÇEN AYAN

E-Ödenek Sistemi Ve Sistemde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar. 69

Yrd. Doç. Dr. Memduh ASLAN

Vergi Tahsilâtında Yeni Strateji: Vergi Psikolojisi 73

Dr. Mustafa ALPASLAN/Eda KAYA

Yeni TTK'ye Göre Kolay Birleşme Nasıl Yapılır? 77

Ayşegül SÖZER

Kiralama Yoluyla Finansman Ve Tms-17'Ye Göre Kiralama İşlemleri,
Muhasebeleştirme Uygulamaları, Dünyada Ve Türkiye' Deği Gelişmeler79

Akın Gencer ŞENTÜRK

Vergi Ceza Sistematığı İçinde Özel Usulsüzlük Cezalarının Yeri85

Osman BULUT

Kobi Tanımı Ve Kobi – Tfrs (Finansal Raporlama)'Ye Bakış95

Enis ENGİN

Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Unsurları Ve Sorumluluklarımız.....98

Engin MALAY

Para-Kredi Koordinasyon Kurulu Ve Devlet Destekleri.....102

Harun Reşit TOKCAN/ Muzaffer SERTKAYA

Bağımsız Denetimin Götürdükleri(!)108

Özgür ÇİLENGİROĞLU

Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü110

Özge Yılmaz

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Çerçevesinde İrtibat Büroları117

Aslı TENGİZ

Maliyet Muhasebesine İlişkin Genel Esaslar119

Fatma KİRKİT

Bilirkişilik121

Seda ÖZGÖREN

418 Sıra No.Lu Vergi Usul Kanunu İle Getirilen Düzenlemeler128

ERKAN KİPİK

İş Hayatımızda Mobbing (Psikolojik Taciz)131

Yayın Koşulları136

Makale Sunum Formu138

İZMİR SMMMO DAYANIŞMA DERGİSİ HAKEM KURULU

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

Hakemli Yazılar



Refereed Papers

YENİ DÖNEM PARA POLİTİKASI ARAÇLARI

Prof. Dr. Tülay YÜCEL*
Emrah SERBEST**

ÖZET

ABD konut piyasasında meydana gelen varlık fiyatları balonunun patlamasıyla birlikte başlayan ve etkileri günümüze kadar uzanan küresel kriz neticesinde ekonomi politikası uygulayıcıları açısından yeni yaklaşımların gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşımlar para politikası uygulayıcısı tarafında, fiyat istikrarını hedeflerken, bunun diğer makroekonomik faktörlere olan etkisini de göz ardı etmemek gerekliliğidir. “Finansal İstikrar” olarak da ifade edilen bu yeni amaç, bazı zamanlarda “fiyat istikrarı” amacına hizmet etmek için gerekenlerin tersi yönde politikalar gerektirebiliyor. İşte burada TCMB çok araçlı bir politika bileşimi kullanıp fiyat istikrarı-finansal istikrar ödünleşmesini aşıyor.

Anahtar Kelimeler: Para Politikası, Finansal İstikrar

ABSTRACT

The ongoing global economic crisis, which was dated back to the collapse of the asset bubble in the US housing market, has sparked attention on new approaches to economic policy among policy makers. The implication of these new approaches for the monetary policy is undoubtedly not to ignore the effects of the policy actions on other macroeconomic indicators when targeting price stability. Caring for other parts of the economy is called as “Financial Stability”. However, sometimes there appears a tradeoff between “Price Stability” and “Financial Stability”. Here the Central Bank of the Republic of Turkey employed a multi-tool monetary policy to overcome the financial vs. price stability tradeoff.

Key Words: Monetary Policy, Financial Stability

*Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Fakültesi

**Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı

Giriş

Para politikası Merkez Bankalarının yönettiği, para arzı ve faiz oranlarını değiştirerek ekonomiyi etkileme yöntemidir. Gösterge-iskonto faiz oranları, açık piyasa işlemleri, mevduat munzam karşılık oranları gibi araçlarla şekillenir. Maliye politikası ise ekonomide istenen dengeyi sağlamak amacı ile kamu kesimi gelir, gider ve borçlanmaları kullanarak uygulanan politikalar. John Maynard Keynes ile özdeşleşen maliye politikasının ekonomiye etkisi genellikle talep yönüldür. Para politikasının çalışmadığı, ekonominin tam istihdam durumundan uzak olduğu bazı durumlarda kullanılarak ekonomiyi tekrar dengeye getirmeye yardımcı olur.

2007 yılının sonlarına doğru ABD emlak piyasasında oluşan fiyat balonunun patlamasından sonra ortaya çıkan küresel krizden sonra hem maliye hem de para politikası araçları, piyasaları ve reel ekonomiyi rahatlatmak için kullanıldı. Maliye politikasında muslukların açılmasıyla birlikte refahtan ödün vermeyen kıta Avrupa'sının bir müddet sonra kamu sektörü borç krizine saplanmasına neden oldu. Bu durumda aşırı borçlu kamu maliyesi yüzünden genişletici maliye politikaları da kullanılmaz oldu.

Maliye politikalarının genişletici yönde kullanılması, para politikası araçlarına daha fazla önem atfedilmesine sebep oldu. Zaten oldukça zayıf olan talep karşısında fazladan kullanılan para politikası müdahaleleri farklı araçlar ve farklı yöntemler üzerinde şekillenmeye başlandı (Kara, 2012).

Bu çalışmada Türkiye açısından son dönemlerde uygulanan para politikası yönetim şekli, kullanılan, icat edilen yeni araçlar ve para otoritesinin kullandığı bu yeni araçlar ile ne ölçüde hedefe ulaşıldığı tartışılacaktır.

İlk bölümde Merkez Bankasının temel görev ve yetkileri yasa çerçevesinde ortaya konacaktır. İkinci bölümde geleneksel para politikası araçları belirtildikten sonra üçüncü bölümde Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasıyla özellikle Nisan 2010'daki çıkış stratejisi ile birlikte uygulamaya konan yeni para politikası araçları üzerinde durulacaktır. Son bölümde ise makalenin sonuç ve tartışma bölümü yer almaktadır.

Bankanın temel görev ve yetkileri

Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB)'nin temel görev ve sorumlulukları 2001 yılında 4651 Sayılı Kanunla değişiklik yapılan 1211 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Kanunu'nun dördüncü maddesinde yer almaktadır:

Bankanın temel amacı fiyat istikrarını sağlamaktır. Banka, fiyat istikrarını sağlamak için uygulayacağı para politikasını ve kullanacağı para politikası araçlarını doğrudan kendisi belirler.

Banka, fiyat istikrarını sağlama amacı ile çelişmemek kaydıyla Hükümetin büyüme ve istihdam politikalarını destekler.

Bankanın temel görev ve yetkileri şunlardır:

I- Bankanın temel görevleri:

- a) Açık piyasa işlemleri yapmak,*
- b) Hükümetle birlikte Türk Lirasının iç ve dış değerini korumak için gerekli tedbirleri almak ve yabancı paralar ile altın karşısındaki muadeletini tespit etmeye yönelik kur rejimini belirlemek, Türk Lirasının yabancı paralar karşısındaki değerinin belirlenmesi için döviz ve efektiflerin vadesiz ve vadeli alım ve satımı ile dövizlerin Türk Lirası ile değişimi ve diğer türev işlemlerini yapmak,*
- c) Bankaların ve Bankaca uygun görülecek diğer mali kurumların yükümlülüklerini esas alarak zorunlu karşılıklar ve umumi disponibiliteler ile ilgili usul ve esasları belirlemek,*
- d) Reeskont ve avans işlemleri yapmak,*
- e) Ülke altın ve döviz rezervlerini yönetmek,*
- f) Türk Lirasının hacim ve tedavülünü düzenlemek, ödeme ve menkul kıymet transferi ve mutabakat sistemleri kurmak, kurulmuş ve kurulacak sistemlerin kesintisiz işlemlerini ve denetimini sağlayacak düzenlemeleri yapmak, ödemeler için elektronik ortam da dahil olmak üzere kullanılacak yöntemleri ve araçları belirlemek,*
- g) Finansal sistemde istikrarı sağlayıcı ve para ve döviz piyasaları ile ilgili düzenleyici tedbirleri almak,*
- h) Mali piyasaları izlemek,*
- ı) Bankalardaki mevduatın vade ve türleri ile özel finans kurumlarındaki katılma hesaplarının vadelerini belirlemektir.*

Kanunun aynı maddesinin ikinci fıkrasında bankanın yetkileri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

Bankanın temel yetkileri:

a) Türkiye’de banknot ihracı imtiyazı tek elden Bankaya aittir.

b) Banka, Hükümetle birlikte enflasyon hedefini tespit eder, buna uyumlu olarak para politikasını belirler. Banka, para politikasının uygulanmasında tek yetkili ve sorumludur.

c) Banka, fiyat istikrarını sağlamak amacıyla bu Kanunda belirtilen para politikası araçlarını kullanmaya, uygun bulacağı diğer para politikası araçlarını da doğrudan belirlemeye ve uygulamaya yetkilidir.

d) Banka, olağanüstü hallerde ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun kaynaklarının ihtiyacı karşılamaması durumunda, belirleyeceği usul ve esaslara göre bu Fona avans vermeye yetkilidir.

e) Banka, nihai kredi mercii olarak bankalara kredi verme işlerini yürütür.

f) Banka, bankaların ödünç para verme işlemlerinde ve mevduat kabulünde uygulayacakları faiz oranlarını, belirleyeceği usul ve esaslara göre bankalardan istemeye yetkilidir.

g) Banka, mali piyasaları izlemek amacıyla bankalar ve diğer mali kurumlardan ve bunları düzenlemek ve denetlemekle görevli kurum ve kuruluşlardan gerekli bilgileri istemeye ve istatistikî bilgi toplamaya yetkilidir.

Kanunda belirtildiği gibi bankanın temel görevi fiyat istikrarını sağlamaktır. Bunun yanında 2001 yılında yapılan değişiklikle birlikte finansal istikrarı gözetmek de bankanın görevlerine ilave edilen bir maddedir. Yalnız fiyat istikrarını gözetmek bankanın birinci önceliğidir. Dördüncü maddenin ilk paragrafı bunu net biçimde ortaya koymaktadır. İkinci paragrafta ise fiyat istikrarı hedefi ile çelişmemek kaydıyla hükümetin büyüme ve istihdam politikalarını destekleyeceği belirtilmektedir. Bu Ozatay tarafından da açıkça belirtilmiştir:

“Önce fiyat istikrarına odaklan, bununla çelişmezse o zaman istihdam ve büyüme politikalarını destekleyebilirsin diyor.” (Ozatay, 2012)

Bankanın görevlerinin belirtildiği maddelerden g maddesinde finansal sistemde istikrarı sağlayıcı ve para ve döviz piyasalarıyla ilgili gerekli önlemleri almak da Merkez Bankasının yeni görev tanımına 2001 yılında eklenmiştir.

Demek ki Merkez Bankasının temel görevi fiyat istikrarının gözetmektir ve bu görevi ifa ederken de gerekli para politikası araçlarını belirlemeye yetkilidir. Yani Merkez Bankası kanunla belirlenen amaca hizmet etmekle birlikte bu amacı gerçekleştirirken de araç bağımsızlığına sahiptir. Sonraki bölümde geleneksel para politikası araçları tartışılmıştır.

Geleneksel Para Politikası Araçları

Bankanın görev ve yetkilerinden bahsettikten sonra Merkez Bankasının kullandığı geleneksel para politikası araçları da aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Açık piyasa işlemleri,
- Döviz müdahaleleri, alım/satım ihaleleri,
- Zorunlu karşılıklar,
- Politika faiz oranı

Burada geleneksel sözcüğünden kastedilen, tüm ülkelerdeki Merkez Bankaları tarafından özellikle 2008 krizi öncesinde kullanılan ve ders kitaplarında bahsedilen temel araçlardır. Yoksa geleneksel sözcüğünün kullanılması, bu araçların modern çağın gerekliliklerini karşılayamaması şeklinde yorumlanmamalıdır.

a. Açık Piyasa İşlemleri

Açık piyasa işlemleri (APİ) Merkez Bankasının piyasa faizlerini, ilan ettiği politika faiz oranına yakın seviyede oluşmasını sağlamak için kullandığı para politikası aracıdır. Bu araç Merkez Bankasının ikincil piyasadan kamu kâğıtlarını geçici ya da kalıcı şekilde satarak ya da satın alarak piyasadaki para arzını ayarlamasıdır.

Piyasada likidite fazlası olduğu dönemde talep fazlası yaratılmaması için Merkez Bankası portföyünde tuttuğu kıymetleri bankalara ya da finansal kurumlara satmaktadır. Satılan menkul kıymetlerin bedeli, satın alan finansal kurum tarafından Merkez Bankasına devredilmekte, buna karşılık menkul kıymet de finansal kurum portföyüne girmektedir. Böylelikle piyasadaki fazla likidite çekilmiş olmaktadır.

Açık piyasa işlemleri ayrıca sterilizasyon için de kullanılmaktadır. Sterilizasyon Merkez Bankasının döviz piyasasına müdahalesi sonucunda piyasada oluşan fazla ya da eksik likiditenin tekrar eski düzeyine çekilmesi ve bu müdahalenin etkilerinin sadece döviz piyasasıyla sınırlı kalmasının sağlanmasıdır.

Örnek vermek gerekirse; ülkeye giren yabancı sermaye sonucu Türk Lirasının aşırı değer kazanmasının önüne geçmek ve aynı zamanda olası spekülasyon ataklarda kullanmak üzere döviz satın alınabilir. Buna karşın piyasaya Türk Lirası verilmektedir. Piyasadaki Türk Lirasının fazlalığı müdahalenin boyutlarına bağlı olarak Türk Lirası faiz oranını etkileyebilir. İşte döviz piyasasına müdahale amacı ile ortaya çıkan piyasadaki Türk Lirası arzındaki fazlalığı azaltmak için menkul kıymet satışı ile piyasadaki Türk Lirası çekilebilir.

Merkez bankasının yaptığı açık piyasa işlemleri geçici ve kalıcı olmasına göre, vadesine göre, para arzını genişletici ya da daraltıcı olmasına göre politik açıdan incelenebilir. Bu bakış açısına göre, geçici para politikası araçları repo ve ters repo; kalıcı olanlar ise doğrudan alım ya da satışlardır

Repo

Piyasada likidite sıkışıklığının geçici olduğu düşünüldüğünde Merkez Bankasının geri satım vaadiyle menkul kıymet alımı yapmasıdır. Bu işlemde Merkez Bankası açık piyasa işlemi yapmaya yetkili kuruluştan işlem tarihinde sözleşme yaparak işlem valöründe belirlenen fiyat üzerinden ileriki bir vadede geri satmak üzere menkul kıymet alımı yapmaktadır. İşlemi yaptığı kuruluş da valör tarihinde belirlenen fiyat üzerinden menkul kıymeti Merkez Bankasından satın almayı taahhüt etmektedir. Bu sayede valör gününde piyasaya verilen likidite, vade tarihinde piyasadaki çekilmiş olmaktadır (TCMB, 2012b).

Ters Repo

Repo işleminin tam tersidir. Piyasada likidite fazlasının geçici olduğu düşünüldüğünde, Merkez Bankasının geri alım vaadiyle menkul kıymet satışı yapmasıdır. Bu işlemde Merkez Bankası açık piyasa işlemi yapmaya yetkili kuruluşa işlem tarihinde sözleşme yaparak işlem valöründe belirlenen fiyat üzerinden ileriki bir vadede satın almak üzere menkul kıymet satışı yapmaktadır. İşlemi yaptığı kuruluş da valör tarihinde belirlenen fiyat üzerinden menkul kıymeti Merkez Bankasına geri satmayı taahhüt etmektedir.

Bu sayede valör gününde piyasadaki çekilen likidite, vade tarihinde piyasaya geri verilmiş olmaktadır (TCMB, 2012b).

Doğrudan (Kesin) Alım İşlemleri

Yukarıda bahsedilen reponun kalıcı halidir. Merkez bankasının piyasada likidite sıkışıklığının kalıcı olduğu durumlarda ikincil piyasadaki doğrudan menkul kıymet almasıdır. Böylelikle işlemin diğer tarafı kuruluşa likidite verilmekte ve piyasa likiditesi daimi olarak arttırılmaktadır. TCMB'nin birincil piyasadaki menkul kıymet alımı kanunla yasaklanmıştır. Yani Merkez Bankası menkul kıymet ilk ihraç edildiğinde ihraççı kurumdan menkul kıymet alamamaktadır.

Doğrudan (Kesin) Satış İşlemleri

Yukarıda bahsedilen ters reponun kalıcı halidir. Merkez bankasının piyasada likidite fazlalığının kalıcı olduğu durumlarda ikincil piyasaya portföyünde bulunan menkul kıymeti satmasıdır. Böylelikle piyasaya menkul kıymet verilmekte ve likidite daimi olarak artırılmaktadır.

b. Döviz Müdahaleleri

Merkez Bankası Kanunu'nda bankanın temel görevinin fiyat istikrarını gözetmek olduğu açık bir şekilde vurgulanmıştır. Fiyat istikrarını gözetmek olgusunun da dışı açık ekonomilerde; kura, dış âlem faiz hadlerine ya da dış âlem büyüme oranlarına bakan bir yönü bulunmaktadır.

Örneğin tedariki büyük ölçüde ithalatla sağlanan ürünlerde yabancı paranın, yerel para karşısında değerlendirilmesi, söz konusu ürünün fiyatının da yerel para cinsinden artması anlamına gelecektir. Bu durumda değer kaybı süreklilik kazanırsa, fiyatlar genel düzeyinde de yukarı yönlü bir artış olabilecektir.

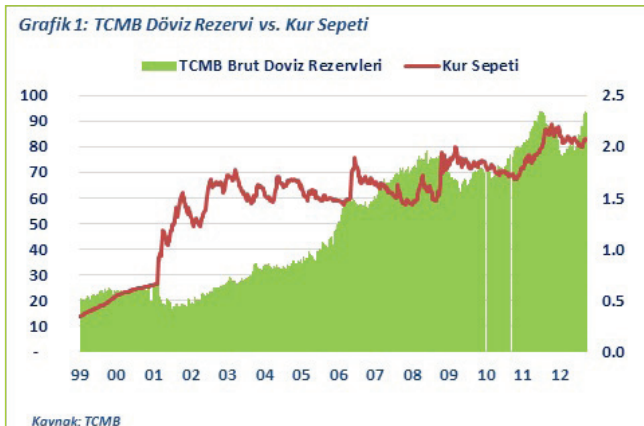
Döviz piyasasında yaşanabilecek aşırı oynaklıklar sadece fiyat istikrarını değil aynı zamanda finansal istikrarı da tehdit etmektedir. Yerli paranın, yabancı para karşısında değerlendirilmesi neticesinde, ithal mallar yerli mallara kıyasla daha ucuz hale gelmektedir. Bu ithal malların tüketimini arttırarak cari işlemler dengesi

bozar. Ayrıca yerli üretime talep azalacak ve belki de yerli üretim karlılığını kaybedeceği için istihdam da tehdit altında olacaktır.

Merkez bankası da fiyat istikrarını ve finansal istikrarı gözetken bir kurum olarak bu gibi durumlarda, döviz piyasasına alım ya da satım yönünde müdahalede bulunabilir. Diyelim ki dış âlem faizleri, iç piyasadan daha düşüktür. Bu durumda bundan yararlanmak isteyen kısa vadeli portföy yatırımları iç piyasaya akacak ve yerel paranın yabancı para karşısında değerlendirilmesi söz konusu olacaktır. Merkez bankası da bu durumun önüne geçmek ve rezerv biriktirmek için döviz alım müdahalesinde bulunacak, gerek ihale gerekse de doğrudan müdahale ile döviz alacak, yerel para satacaktır.

Türkiye ekonomisinde özellikle 2003-2006 yılları arasında yaşanan durum buna bir örnektir. 2003-2006 yılları arasında Türkiye piyasalarına ciddi bir sermaye girişi söz konusudur. 2006 yılında kur yukarı yönlü hareket ettikten sonra 2007 sonlarına kadar tekrar bir düşüş eğilimine girmiştir. Sermaye girişinin olduğu bu dönemlerde Merkez Bankası rezervlerinde artış yaşanmıştır.

Grafik 1'de merkez bankası rezervleri ve kurdaki değişim görülmektedir. Kur sepeti 0,5 ABD Doları ve 0,5 Euro'nun, TL cinsinden gösterimidir. Kur verisi günlük. Brüt rezervleri ise Merkez Bankası'nda bulunan altın hariç brüt döviz rezervleri haftalık olarak gösterilmektedir.



2010 sonlarına doğru Avrupa borç krizi ile küresel risk toleransı da azalmaya başlamış, kısa vadeli sermaye hareketlerinin yönü tersine dönmüştür. 2011 yılı boyunca kurda yukarı yönlü bir hareket gözlenmiştir. Kurdaki bu hareketin enerji hariç cari işlemler dengesinde orta vadede sağlayacağı katkı gözetilerek bu harekete bir müddet izin verilmiş, ancak özellikle 2011 sonlarına doğru yaşanan spekülasyon ataklarının önüne geçmek için bu kez Merkez bankası piyasaya önce ihale daha sonra da doğrudan satış yönünde müdahale etmiş, piyasaya döviz verip, piyasadan TL almıştır.

Tabii burada Merkez Bankasının piyasaya alım ya da satım yönünde müdahale etmesinden sonra, piyasadaki TL likiditesinde bir değişim olmaktadır. Bunun boyutuna ve hedeflerine bağlı olarak sterilize edilmesi gerekebilecektir. Yani eğer döviz alınmışsa piyasada TL likiditesi artabilecek bu durumda da açık piyasa işlemleri ile piyasaya portföyünden kıymet satıp, fazlalık TL likiditesini de piyasadan çekmiş olacaktır. Döviz satışında da tersi müdahale söz konusu olabilecektir.

c. Zorunlu Karşılıklar

Mevduat munzam karşılıkları, ya da kısaca zorunlu karşılıklar mevduat toplayan finansal kurumların bu mevduatlara karşılık Merkez Bankasında tutmak zorunda olduğu kısımdır.

Bankalar topladıkları mevduatlardan ilgili kısmını rezerv olarak ayırdıktan sonra kalan tutarı kredi olarak piyasaya verirler. Yani zorunlu karşılık oranları piyasadaki kredi hacmini, yani para arzını etkileyerek önemli bir para politikası aracı olarak rol oynamaktadır.

Basitçe bu oranın %10 olduğu mali sistemlerde bankalar topladıkları her 100 birim paranın 90 birimini kredi verebilmektedir. Zorunlu karşılık oranının azalması durumunda ise daha az rezerv tutularak daha fazla kredi hacmi oluşabilecektir. Yani bankaların yarattığı kaydi para zorunlu karşılık oranıyla ters orantılı olarak değişir.

Ne zaman ki ekonomide durgunluk emareleri var, arz fazlası var, o zaman para otoritesi munzam karşılıkları azaltarak, bankaların kredi verebilecekleri mevduat oranını artırırlar. Bu durumda ekonomide talep can-

lanır, yatırımlar artar ve arz fazlası bu şekilde dengelemeye çalışılır.

Buna karşılık ekonomi de talep fazlası olması durumunda, merkez bankası ekonomiyi soğutmak için munzam karşılıkları arttırır, yani bankaların verebilecekleri krediyi sınırlamış olur.

d. Politika Faiz Oranı

Bankalar tutturmak zorunda oldukları yukarıda bahsettiğimiz bu rezerv oranını göz önünde tutarak pozisyonlarını kontrol ederler. Rezervlerinde bu orandan daha az para olan bankalar, diğer bankalardan ya da merkez bankalarından borçlanırlar. Rezervlerinde asgari olan bu orandan fazla parası olan bankalar da fazla paralarını değerlendirmek isteyecek ve açığı olan bankalara gecelik borç vereceklerdir. İşte politika faizleri bankaların birbirlerinden borçlandığı bu faize yön veren, merkez bankası tarafından ilan edilen faizdir. Merkez bankaları bu faizi ilan edip, yaptıkları açık piyasa işlemleriyle faizleri bu düzeyde tutmaya çalışırlar.

Piyasada likiditenin, güvenin azaldığı zamanlarda ise diğer bankalardan para bulmak zorlaşır. İşte o zaman bankalar merkez bankalarına başvurup bu sefer iskonto faizi dediğimiz faizle, merkez bankasının kendisinden borçlanırlar. Efektif bankalar arası faizler tam olarak TCMB tarafından ilan edilen rakamda oluşmama ihtimaline rağmen; iskonto faizleri, anlaşmaya bu sefer merkez bankası taraf olduğu için, tam olarak ilan edilen düzeydedir.

Faiz oranları oluşumu piyasadaki para arzı ile yakından ilgilidir. Her ne kadar literatürde aksini iddia eden görüşler (Mishkin, 1982) olsa da teorik olarak para arzının artması, faizlerin gerilemesini getirecektir.

Merkez bankası piyasadaki faizin ya da para arzının düzeyi ile oynayarak ekonominin tam istihdam düzeyine gelmesine yardımcı olur. Ekonomik aktivitenin yavaşladığı zamanlarda faiz oranları düşürülerek, talep arttırılmak istenir.

Ekonomi ısındığı zamanlarda ise, faiz oranları arttırılarak ekonomik bireyler tasarrufa yönlendirilir. Bu sayede ekonominin soğuması sağlanmış olur.

Yeni Dönem Para Politikası Araçları

2007 yılında ABD'de konut piyasasında varlık fiyat balonunun patlamasıyla başlayan küresel kriz politika yapımcıları açısından ibretlik dersler vermiştir. Şüphesiz bu derslerden en önemlisi para politikası uygulayıcılarının fiyat istikrarını gözetirken finansal istikrarı da gözetmeleri gerektiğidir. Kriz sonrası iktisadi yazında tek başına fiyat istikrarını gözetmenin, finansal kriz olasılığını arttırdığını öne süren çalışmalara rastlanmaktadır (Giavazzi ve Giovannini, 2010). Bunun yanında finansal krizle birlikte, enflasyon hedeflemesinin yanılığ olduğu savunulmaktadır (DeGrauwe, 2007; Leijonhufvud, 2008). Fiyat istikrarı gözetilirken finansal istikrarın da göz ardı edilmemesi gerektiği son dönem yazında yer bulmaya başlamıştır (Bianchi ve Mendoza 2011).

TCMB birincil önceliği olan fiyat istikrarını sağlama amacını güderken, finansal istikrardan taviz verilmemesi amacını gerçekleştirebilmek için çok araçlı-farklı yönlü bir para politikası dizayn etmeye çalışmaktadır (Başçı ve Kara, 2011). Bunu gerçekleştirmek için de uygulanan yeni yaklaşımlarla geleneksel para politikası araçları kimi zaman evrilip, kimi zaman sentezlenip yeni dönem para politikası oluşturulmuştur. Aşağıda oluşturulan bu araçlar incelenmektedir.

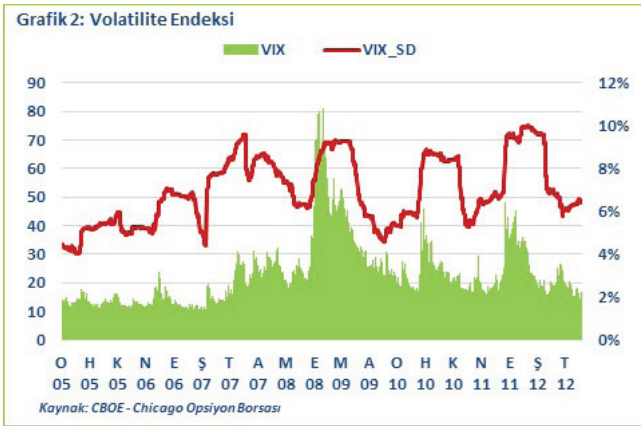
a. Faiz Koridoru

2011 yılının ikinci yarısından sonra Avrupa borç krizi çok da yönetilemeyecek bir hal almaya başlamıştı. Sorunlu Avrupa ülkelerinde faizler oldukça yükselmiş ve zaten kamu maliyeleri oldukça kötü durumda olan bu ekonomilerde borçların sürdürülebilirliği ciddi tehdit altında gözükmeye başlamıştı.

Durumun vahametini göstermesi açısından opsiyon fiyatlarının verdiği zımni volatilitayı ölçen VIX endeksinin 2005 Ocak ayından bu güne gidişatını incelemek faydalı olacaktır. VIX korku endeksi olarak da bilinir ve küresel risk iştahını yansıtmaya açısından oldukça önemli bir gösterge olarak kabul edilir. VIX endeksinin yüksek olduğu dönemlerde opsiyon fiyatları yüksek dolayısıyla korku seviyesi de yüksektir.

Bunun yanında VIX endeksinin günlük yüzde değişiminin standart sapması da piyasalardaki volatilitate-

nin gün aşırı değişimini vermesi açısından önemli bir göstergedir. Grafik 2'de görüldüğü üzere 2011 sonları, 2012 başlarında VIX endeksi günlük değişiminin 150 günlük standart sapması (VIX_SD), 2008 krizinin ve Lehman sorununun yaşandığı dönemin bile üzerine çıkmıştır.



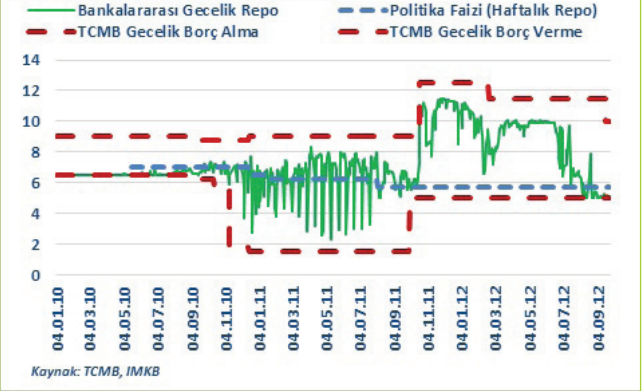
Belirsizliğin böylesine yüksek olduğu bir dönemde finansal istikrarı gözetmek adına döviz piyasasına müdahalede bulunan TCMB rezervlerinde bir düşüş yaşanmıştır. Yine aynı dönemde de TCMB 20 Ekim 2011 tarihli kararıyla faiz koridoruna en geniş düzeyini vermişti.

Peki faiz koridoru nedir ve nasıl işler?

Faiz koridoru merkez bankasının kısa vadeli faizleri ve orta vadeli faizleri birbirinden ayırt ederek, hem fiyat istikrarı hem de finansal istikrar hedeflerini birlikte gerçekleştirmesini sağlayacağı düşünülen bir para politikası aracıdır.

Yukarıda bahsedilen 2011 sonu döneminde, TCMB faiz koridoru uygulamasıyla kısa vadeli faizlerin yüksek oluşmasını sağlayarak döviz kurundaki atakların önüne geçerken; karşılıklara ilişkin düzenlemeler, haftalık fonlama ve ihracat reeskont kredisi sayesinde de ekonomiyi ve ihracatı desteklemeyi aynı anda gerçekleştirmiştir. Yani koridor uygulaması ile sıkı para politikası uygulanmış, döviz ve dolayısıyla enflasyondaki hareketin önüne geçilmiştir. Bu yapılırken de TL likiditesini rahatlatıcı önlemler alınmıştır.

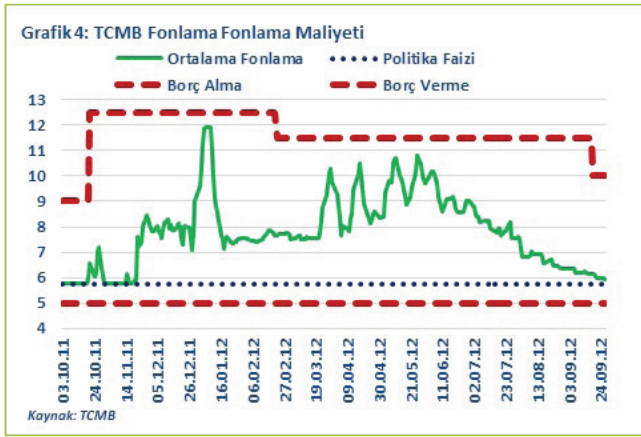
Grafik 3: Politika ve Piyasa Faiz Oranları



TCMB'nin koridor uygulamasını grafik 3 ışığında üç alt dönemde incelemek faydalı olacaktır:

- Kasım 2010'dan Ağustos 2011'e kadar olan süreçte küresel kriz neticesinde para politikalarını gevşeten gelişmiş ülke merkez bankaları gelişmekte olan ülkelere doğru hızlı bir sermaye akımı başlamasına sebep olmuşlardır. Bu dönemde hem TL'nin aşırı değerlenmesinin önüne geçmek hem de finansal risklerin bertaraf edilmesine yönelik zorunlu karşılık oranları artırılırken, faiz koridorunun alt bandı da aşağıya çekilmiştir. Bu sayede piyasada oluşan gecelik faizlerin, politika faizinin altında oluşabilmesine imkân tanınmıştır.
- Ağustos 2011'den sonra Avrupa borç krizine ilişkin endişeler artmaya başlayınca gelişmekte olan ülkelere sermaye çıkışları hızlanmaya başlamıştır. Bu sefer koridorda ters yönlü manevralar yapılmıştır. Bunun için önce gecelik borç alma faizi yükseltilmiş, daha sonra da borç verme faizi arttırılıp koridor yukarı taşınmıştır. Bu sayede gecelik faizlerin politika faizinden daha yüksek oluşması sağlanmış ve TL'deki hızlı değer kaybı son bulmuştur.
- Ağustos 2011'den sonra alınan sıkılaştırma önlemleri etkisini gösterince, ekonomi 2012 yılının ilk yarısında soğutulmuştur. Ayrıca gelişmiş ülke merkez bankaları da parasal gevşemeye gidince bu sefer zaten Haziran 2012'den itibaren düşürülen TCMB ağırlıklı ortalama fonlama maliyeti, koridorun üst bandının yüksek kalmasına sebep olmuş, ve nitekim Eylül 2012'de üst bantta 150 baz puanlık bir indirime gidilmiştir (TCMB, 2012e).

Grafik 4, TCMB ağırlıklı ortalama fonlama maliyetinin değişimini göstermektedir. TCMB ağırlıklı ortalama fonlama maliyeti, TCMB'nin Bankalararası Para Piyasası (depo verme) ve Açık Piyasa İşlemleri (İMKB repo, piyasa yapıcısı repo, miktar ihalesi ile haftalık repo, geleneksel ihale ile haftalık repo, aylık repo) ile yaptığı vadesi gelmemiş fonlamanın ağırlıklı ortalamasıdır. Hesaplama basit faiz oranları kullanılmıştır.



Faiz koridoru aracı ilk etapta fazla anlaşılmasa da hedeflenen sonuçları vermiştir. Döviz rezervlerinin azaldığı günlerde kurdaki spekülasyon ataklara karşı daha kesin ve etkili bir araç olmuştur. Ancak zamanla piyasalardaki risk algısının normale dönmesi, gelişmiş ülke merkez bankalarının parasal gevşemeye gitmeleri, enflasyon tehdidinin azaldığı ortamda yaşanan ekonomik büyümeyi desteklemek sebepleriyle koridorun üst bandı kullanılamaz hale gelmiştir. Bu da Merkez Bankasının koridoru kullanarak döviz piyasasında elde ettiği esnekliğin azalmasına sebep olmuştur. Döviz piyasasında kaybedilen esnekliği tekrar kazanma yolunda bu defa sonraki maddede değinilen rezerv opsiyon katsayısı kullanılmaya başlanmıştır.

b. Rezerv Opsiyon Katsayısı (ROK)

Geleneksel para politikalarından bahsedilen bölümde mevduat münzam karşılıkları detaylı şekilde anlatılmıştı. Merkez bankası bankalardan topladıkları ticari mevduatların bir kısmını kendisinde rezerv ola-

rak tutulmasını sağlayarak piyasadaki kredi hacmini doğrudan etkileyebilmektedir.

Son dönemde TCMB, bankaların TL mevduatlarına karşılık kendisinde tuttuğu bu karşılıkların bir kısmını altın ve döviz cinsinden tutmasına müsaade etti. Ancak, bankalar aynı miktarda TL'ye karşılık, farklı dilimlerde artan miktarlarda döviz ya da altın tutmak zorunda bırakılmışlardır. Rezerv opsiyon katsayısı da, kademeli olarak artan ve bankaların birim TL zorunlu karşılık için ayırmak zorunda olduğu döviz cinsi zorunlu karşılık arasındaki orana denmektedir.

Politika aracı pratikte aşağıdaki şekilde işlemektedir: Konuyu somut olarak 18 Eylül 2012 tarihli para politikası kararlarıyla ilan edilen katsayılar üzerinden anlamaya çalışmak faydalı olacaktır.

- TL cinsi karşılıkların yüzde 60'ı döviz cinsinden tutulabilmektedir. Bu yüzde 60'ın ilk yüzde 40'lık dilimine karşılık gelen TL tutarı 1,3 katsayısı ile çarpılıp bu tutar kadar döviz ayrılmaktadır.
- Sonraki yüzde 5'lik dilim, yani yüzde 40-45 arası TL karşılığı tutarı 1,6 ile çarpılmakta ve bu tutar kadar döviz ayrılmaktadır.
- Yüzde 45-50 arası karşılıklar içinse katsayı 1,9'a çıkmaktadır.
- Yüzde 50-55 arası için 2,1 ve son dilim olan yüzde 55-60 arası için rezerv katsayısı yüzde 2,2 olarak tespit edilmiştir.

2011 yılının sonlarında döviz piyasasında yaşanan spekülasyon ataklar, TCMB'nin piyasaya doğrudan müdahalede bulunma ihtiyacına yol açmıştır. İhale, ya da doğrudan satışlarla piyasaya döviz likiditesi veren TCMB, faiz koridoruyla da TL fonlama maliyetini arttırıp bu atakların önüne geçmeye çalışmıştır. Bu dönemde doğrudan satışların neticesinde merkez bankası rezervlerinde hızlı bir düşüş gözlenmiştir (Grafik1).

TL cinsi rezervlerin bir kısmının döviz olarak tutulabilmesi, merkez bankasının 2012 spekülasyon atakları neticesinde eriyen rezervlerini yerine koymasına imkan tanımıştır. Ayrıca döviz piyasasına doğrudan müdahalede bulunmadan ROK'ta ve TL rezerv oranlarındaki değişikliklerle döviz piyasasına müdahalede bulunma şansı yakalanmıştır.

TL karşılıkların döviz ya da altın cinsinden tutulabilmesi ve bunun da kademeli olarak rezerv opsiyon katsayısıyla ayarlanması, zorunlu karşılıkların etkinlik alanını oldukça genişletmektedir. Geleneksel para politikası araçları anlatılırken değinilen şekliyle, zorunlu karşılıklar sadece para arzını etkilemekteydi. ROK ile birlikte ise, zorunlu karşılık oranları ve rezerv katsayısı bileşimi sayesinde bu para politikası aracının etkinlik alanı döviz piyasasına da uzanmakta ve otomatik bir dengeleyici vazifesi görmektedir.

Bu para politikası aracının 2012 üçüncü çeyreğinde Türkiye ekonomisine olan etkileri aşağıdaki 3 şekilde özetlenebilir:

- Büyümeye destek için faizlerin inmesini sağladı. Zorunlu karşılık için kabul edilen döviz sayesinde piyasada TL likiditesi arttı, böylece faizler düştü (Grafik 3 – Bankalar arası gecelik repo faizi; grafik 4 – TCMB ağırlıklı ortalama fonlama maliyeti). Faizin düşürülmesiyle üçüncü çeyrekte talebin ve yatırımların canlanması beklenmektedir.
- TCMB döviz rezervlerinde artış yaşandı. Özellikle 2012'nin son çeyreğinde döviz piyasasında küresel risk iştahındaki azalmaya bağlı olarak yaşanan spekülasyon atakları neticesinde azalan bankanın döviz rezervleri kısa süre içinde eski seviyesinin de üzerine çıktı. Bu rezerv biriktirme aşamasında döviz piyasasına doğrudan bir müdahale olmadığı için kur seviyesi de çok değişmeden rezervlerde 20 milyar düzeyinde bir artış gözlenmiştir (Grafik 1).
- Döviz piyasasında döviz likiditesi daraldığı için, risk iştahının görece azaldığı, gelişmiş ülke merkez bankalarının parasal genişleme yaptığı bir dönemde TL'de aşırı bir değerlenmenin önüne geçilmiş, bu da cari işlemler dengesi başta olmak üzere finansal istikrara katkıda bulunmuştur.

Bunun yanında bu para politikası aracının kullanılmasının dolaylı etkilerinden ikisi de aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

Döviz talebi arttığında bankalar bu rezerv opsiyonunu kullanmayı azaltacaklardır. Bunu yaparken merkez bankasında zorunlu karşılık olarak tuttıkları dövizlerin yerine TL vereceklerdir. Bu sayede piyasada döviz arzı artarken otomatik şekilde TL likiditesi azalacak-

tır. Neticede, TL faizleri de yükselecek ve olası döviz atağının etkisi sınırlanacaktır. Yani merkez bankasının döviz piyasasına müdahalesine gerek kalmayacaktır. TL karşılıkların döviz cinsinden tutulabilen kısmı her ne kadar bir katsayıyla cezalandırılıyor olsa da döviz fonlama maliyeti TL fonlama maliyetinin altında olduğu için bir ilave bir maliyet avantajı sağlanmış olmaktadır.

Sonuç

Tüm dünyada kriz sonrasında yaşanan trende paralel Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası da sadece fiyat istikrarını değil aynı zamanda finansal istikrarı da gözetmeye başlamıştır. Bu bağlamda 2010 yılı sonlarından itibaren çok amaçlı-farklı yönlü bir para politikası benimsenmiş ve yeni araçlar kullanılmıştır. Bu araçlardan ilki olan faiz koridoru iki yönlü de kullanılmışken, ikinci yeni araç olan rezerv opsiyon katsayısı henüz sadece sermaye girişlerinin olduğu bir dönemde kullanılmıştır. Yani yeni ROK uygulamasının sermaye çıkışlarının yaşandığı bir ortamda ne derece etkili olacağı henüz denenememiştir.

Bu makalede yeni araçların ne olduğu, ne hedeflediği ve bu hedeflerini ne derecede gerçekleştirdiği üzerinde durulmuştur. Bu çalışmada bahsedilen yargıların, ileride elde edilecek yeterli büyüklükteki verilerle ampirik bir çalışmayla sınanması, bu yeni araçların başarısı hakkında daha somut bir fikir verecektir.

Kaynakça

- Başçı, E. ve H. Kara, 2011. "Finansal İstikrar ve Para Politikası", İktisat İşletme ve Finans, 26 (302).
- Bianchi ve Mendoza, 2011. "Overborrowing, Financial Crises and 'Macro-prudential' Taxes", IMF Working Paper 11/24.
- DeGrauwe, Paul, 2007. "There is More to Central Banking than Inflation Targeting," www.voxEU.com, posted November 14, 2007.
- Giavazzi, Francesco, and Alberto Giovannini, 2010. "The Low-Interest-Rate Trap," www.voxEU.com, posted July 19, 2010.
- Kara H., 2012. "Küresel Kriz Sonrası Para Politikası", Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Çalışma Tebliği

No: 12/17

Leijonhufvud, Axel, 2008. "Central Banking Doctrine in Light of the Crisis," www.voxEU.org, posted May 13, 2008.

Mishkin, Frederic S., 1982. "Monetary Policy and Short-Term Interest Rates", *The Journal of Finance*, Vol. 37, No. 1 (Mar., 1982), pp. 63-72

Özatay, F. (2012). "Para Politikasında Yeni Arayışlar", *İktisat İşletme ve Finans*, 27 (315).

TCMB. Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Kanunu. Ankara

(<http://www.tcmb.gov.tr/yeni/banka/kanun.pdf>)

TCMB. 2011a. Başkan Başçı'nın Banka Ekonomistleri Toplantısında Yaptığı Sunum (Londra, 12 Aralık 2011): Economic Outlook and Monetary Policy. Londra (http://www.tcmb.gov.tr/yeni/duyuru/2011/Basci_Londra.pdf)

TCMB.2011b. 2012 Yılında Para Ve Kur Politikası (27 Aralık 2011). Ankara

(http://www.tcmb.gov.tr/yeni/duyuru/2011/Baskan_ParaPol12.pdf)

TCMB. 2012a. Rezerv Opsiyonu Katsayılarının Artırıl-

masına İlişkin Basın Duyurusu. Sayı: 2012-67 Ankara (<http://www.tcmb.gov.tr/yeni/duyuru/2012/DUY2012-67.htm>)

TCMB. 2012b. TCMB Bülteni-Eylül 2012. Sayı:26, Haziran 2012. Ankara

(<http://www.tcmb.gov.tr/yeni/iletisimgm/Bulten26.pdf>)

TCMB. 2012c. Başkan Başçı'nın Ankara Banka Ekonomistleri Toplantısında Yaptığı Sunum (Ankara, 03 Ocak 2012): Ekonomik Görünüm ve Para Politikası. Ankara.

(http://www.tcmb.gov.tr/yeni/duyuru/2012/Basci_Ankara_0301.pdf)

TCMB. 2012d. Enflasyon Raporu 2012-III. Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası. Ankara

(http://www.tcmb.gov.tr/research/parapol/enftemmuz2012_tam.pdf)

TCMB. 2012e. Finansal İstikrar Raporu-Mayıs 2012, Sayı 14. Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası. Ankara (http://tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/finist/Fir_Tam-Metin14.pdf)

MUHASEBE STANDARTLARINA YÖN VEREN TEMEL REHBER: FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Doç. Dr. Seçkin GÖNEN*

ÖZET

Finansal raporlamada uyulacak temel usul ve esasları belirleyen "Kavramsal Çerçeve" 1989 yılına IASC (International Accounting Standards Committee-Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) tarafından kabul edilip yayımlanmıştır. IASB (International Accounting Standards Board-Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) ise "Kavramsal Çerçeve"yi olduğu gibi benimsemiş ve güncelleme yaparak yeniden yayımlamıştır. Türkiye'de kavramsal çerçevede değişiklik yapılan bölümleri aynen kabul edilmiş ve 27 Ocak 2011 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanmıştır. Kavramsal çerçeve, ülkemizde "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve" olarak aynen çevrilmiş olup finansal raporlamanın amacı, faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, finansal tablonun unsurlarının tanımı, tahakkuk ve ölçümlene esasları ile sermaye ve sermayenin korunması gibi konuları içermektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde, finansal raporlamanın ne şekilde yapılacağını iyi bir şekilde kavrayabilmek için öncelikle standartlara ilişkin kavramsal çerçevenin incelenmesi gerekir. Bu bağlamda, çalışmanın amacı, bir muhasebe standardı olmamasına rağmen, standartlar setinin ayrılmaz bir parçası olan "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve"yi tanıtmaktır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

ABSTRACT

Conceptual Framework that portrays basic methods and principles over financial reporting is issued subsequent to its admission by IASC (International Accounting Standards Committee) in 1989. IASB (International Accounting Standards Board) embraced the Framework as it was previously issued and republished Conceptual Framework with updates. In Turkey changes in the Framework are adopted identically and published via official gazette on 27th of January, 2011. Conceptual Framework which translated into Turkish as the Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements covers matters like the objective of financial reporting, the qualitative characteristics that determine the usefulness of financial information, the definition, recognition, measurement of the elements from which financial statements are constructed, and concepts of capital or capital maintenance. Merely having scrutinized The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements yields broad comprehension of how financial reporting takes place according to International Financial Reporting Standards. On this basis, the aim of this study is getting Conceptual Framework familiarized in spite of its not being a part of accounting standards but an inseparable supplementary of them.

Keywords: Financial Reporting, The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

* Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, seckin.gonen@deu.edu.tr

1. Giriş

Muhasebe standartlarının doğru yorumlanması ve uygulanması ile birlikte söz konusu standartlarda yer alan terimlerin yansıttıkları anlamların açıklanması bakımından "Kavramsal Çerçeve" standartlar setinin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadır. Muhasebe standartlarının çerçevesini çizerek sınırlarını belirleyen "Kavramsal Çerçeve" ülkemizde "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve" olarak çevrilerek Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun güncellemeleri doğrultusunda yayımlanmaktadır. Eski adıyla TMSK yeni adıyla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, "Kavramsal Çerçeve"de değişiklik yapılan bölümleri aynen benimsemiştir.

Kavramsal çerçevede yapılan önemli değişiklikler aşağıdaki gibi açıklanabilir (Akbulut ve Yanık, 2012, Sf. 4):

- Finansal tablolar kavramının yerine finansal raporlama kavramı kullanılmaya başlanmıştır.
- Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı değişmiştir.
- Finansal bilgi kullanıcıları arasında asli kullanıcılar olarak mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve diğer kredi veren taraflar sayılmıştır.
- Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, "temel niteliksel özellikler" ve "destekleyici niteliksel özellikler" olarak iki grupta incelenmiştir.
- Finansal performans ön plana çıkmıştır. Finansal tabloların asli kullanıcılarının işletmenin gelecekte beklenen net nakit akışları ile yakından ilgili oldukları, bu bilgilerin ise finansal performans aracılığı ile ilgililere sunulduğu varsayılmaktadır.
- Finansal durum ve finansal durumdaki değişiklikler olarak belirtilen kavramlar yerine "ekonomik kaynaklar", "işletmeye yönelik talep hakları" ve "kaynaklardaki ve haklardaki değişimler" kavramları kullanılmıştır. Bu çalışmada, ilk olarak Kavramsal Çerçevenin amacına yer verildikten sonra, çerçevenin kapsamını oluşturan "Finansal raporlamanın amacı", "Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri", "Finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçüleme esasları", "Sermaye ve sermayenin devamlılığı (korunması)" kavramları incelenecektir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN AMACI

Kavramsal Çerçevenin temel amacı, işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları ortaya koymaktır. Kavramsal Çerçevenin diğer amaçları ise, aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- (a) Kurul'a Yeni Standartları geliştirmede ve Mevcut Standartları gözden geçirmede yardımcı olmak,
- (b) Standartların izin verdiği alternatif muhasebe yöntemlerinin azaltılmasına yönelik bir temel oluşturmak suretiyle Kurul'a finansal tabloların sunumuna ilişkin kuralların, muhasebe standartlarının ve uygulama usullerinin uyumlaştırılması konusunda yardımcı olmak,
- (c) Kendi görev alanları dahilinde muhasebe kural ve uygulamalarını belirleyebilen otoritelere yardımcı olmak,
- (d) Finansal tablolarını Standartlara göre hazırlayanlara, Standartların uygulanmasında ve henüz herhangi bir Standartların kapsamına girmeyen konularda yardımcı olmak,
- (e) Bağımsız denetçilere, finansal tabloların Standartlara uygun olup olmadığı konusundaki görüşlerini belirlemelerinde yardımcı olmak,
- (f) Finansal tablo kullanıcılarına, Standartlara uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolarda yer alan bilgileri yorumlamalarında yardımcı olmak ve
- (g) Kurulun çalışmaları konusuna ilgi duyanlara Standartları belirlemedeki yaklaşımı konusunda bilgi sağlamaktır.

Bir standart niteliği taşımayan Kavramsal Çerçeve, yayımlanmış ve yayımlanacak olan standartlar arasındaki ilişkiyi kurmakta ve bunların tutarlılığını arttırmaya yönelik ilkeleri içeren bir rehber görevini üstlenmektedir (Kurt, 2010, Sf. 131). Herhangi bir ölçüm veya açıklama konusunda standart belirlemeden Kavramsal Çerçeve'de standartlardan herhangi birinin yerini alacak hiç bir husus bulunmamaktadır. Ancak mevcut bir standart yorumlanırken ya da ekonomik sonuç doğuran ve hakkında herhangi bir muhasebe standardı bulunmayan yeni bir faaliyetin ne şekilde muhasebeleştirilip, açıklanacağı belirlenirken Kavramsal Çerçeve büyük önem taşımaktadır (Durak, 2012, Sf. 40).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Kavramsal Çerçeve ile *Standartlardan* biri arasında uyumsuzluk söz konusu olduğunda, söz konusu Standardın Kavramsal Çerçeve’den önce geleceğini ve ayrıca yeni *Standartların* oluşturulmasında ve mevcut *Standartların* gözden geçirilmesinde mevcut Kavramsal Çerçeve rehber alınacağından belirtilen uyumsuzluklar zaman içerisinde azalacağını açıklamıştır. Bununla birlikte, Kurul, Kavramsal Çerçeve’nin uygulanmasında edineceği deneyimler çerçevesinde zaman zaman değişiklikler yapabilmekte ve söz konusu değişiklikler Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından da aynen benimsenmektedir.

3. KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN KAPSAMI

Kavramsal çerçevenin kapsamını; sırasıyla “Finansal raporlamanın amacı”, “Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri”, “Finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları”, “Sermaye ve sermayenin devamlılığı (korunması)” kavramları oluşturmakta olup, aşağıdaki bölümlerde söz konusu hususlar incelenmektedir (Kavramsal Çerçeve, Bölüm 1, Bölüm 3, Bölüm 4).

3.1. Finansal Raporlamanın Amacı

Kavramsal Çerçevde, genel amaçlı finansal raporlar göz önünde bulundurulduğu için finansal raporlama kavramı genel amaçlı finansal raporları işaret etmektedir. Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, “*mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken, faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak*”tır. Söz konusu bu amaç doğrultusunda, yatırımcılar, borç verenler ve kredi sağlayan diğer taraflar **asli kullanıcılar** olarak ön plana çıkmaktadırlar. Bu kullanıcılar, finansal raporlarda sunulan bilgiye en çok ihtiyaç duyan kişiler olmakla birlikte, genel amaçlı finansal raporlarda sunulan bilgiye güvenmek durumundadırlar.

Finansal raporlar, kullanıcıların ihtiyaç duydukları tüm bilgileri içermeyebilir. Dolayısıyla, kullanıcıların

diğer kaynaklardan elde edilecek bilgileri (genel ekonomik durum, siyasi olaylar, işletmenin içinde bulunduğu sektör gibi) göz önünde bulundurması gerekir. İşletme yönetimi her ne kadar asli kullanıcılar arasında sayılmamış olsa da, finansal raporlardaki bilgi ile yakından ilgilidir. Bununla birlikte, yönetim ihtiyaç duyduğu bilgiyi işletme içi kaynaklardan sağlayabileceğinden, sadece genel amaçlı finansal raporlarda sunulan bilgiye bağlı kalmak zorunda değildir.

Kavramsal Çerçeve’de asli kullanıcıların finansal bilgiye ihtiyaç duymasının temel nedeni, işletme ile ilgili olarak gelecekte beklenen net nakit girişlerinin değerlendirilmesinde kendilerine yardımcı olacak bilgiyi elde etmektir. Örneğin, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, öz kaynağa dayalı finansal araçlar ile borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararlarını, bu araçların yaptıkları yatırımlardan bekledikleri getirilere bağlı olarak alırlar. Genel amaçlı finansal raporlar, işletmenin ekonomik kaynakları ile işletmeye yönelik talep haklarına ilişkin bilgiden oluşan finansal durum hakkında bilgi sağlar. Ekonomik kaynaklar, gelecekte işletmeye nakit akışı oluşturacak varlıklar olup, talep hakları bu ekonomik kaynakların nasıl edinildiğini gösterir. Bu bilgiler şunlardır:

- a) İşletmenin finansal açıdan güçlü ve zayıf yönlerini belirlemede yardımcı olur.
- b) İşletmenin likiditesi, borç ödeme gücü, ek finansman ihtiyacı ve bu finansmanın elde edilmesinde ne ölçüde başarılı olacağını değerlendirilmesinde yararlı olur.

Finansal raporlarda, işletmenin finansal durumuna ilişkin bilginin yanı sıra, bunlardaki değişime yönelik olarak “İşletmenin performansı” ve “Borçlanma araçları ya da öz kaynağa dayalı finansal araçlar ihraç etmek” gibi işlemler de yer alır. Kullanıcıların raporlayan işletmenin gelecekte beklenen nakit akışlarını doğru bir biçimde değerlendirebilmeleri için bu değişimleri birbirinden ayırt etmeleri gerekir. Söz konusu değişimler aşağıdaki gibi açıklanabilir (Akbulut ve Yanık, 2012, Sf. 8-9):

a) Raporlayan işletmenin finansal performansı hakkında bilgi:

Finansal performansa ilişkin bilgi "Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir" tablosunda yer almaktadır. Bu bilgi, işletmenin kendi ekonomik kaynakları ile sağladığı getirin ortaya konmasında yardımcı olmakla birlikte, kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını gösterir. Ayrıca bu bilgi, işletmenin geçmişteki ve gelecekteki net nakit girişleri oluşturma gücünün değerlendirilmesinde ve kendi faaliyetleri ile mevcut ekonomik kaynaklarını ve dolayısıyla kapasitesini ne ölçüde arttırdığını gösterir.

Finansal performans ile tahakkuk esasları arasında da bir ilişki bulunmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebeleştirilmenin önemi, raporlayan işletmenin finansal durumu ile ilgili bilginin, işletmenin geçmiş ve gelecekteki performansının değerlendirilmesinde sadece döneme ilişkin nakit giriş ve ödemelerine ilişkin bilgiye göre daha iyi bir dayanak sağlamasından kaynaklanır. Finansal performans ile geçmişteki nakit akışları arasında da yakın bir ilişki bulunmaktadır. İşletmenin gelecekteki net nakit girişleri oluşturma gücünün değerlendirilmesinde yardımcı olan "nakit akışlarına ilişkin bilgi", raporlayan işletmenin borçlanması, borcunu ödemesi, kar payı ödemesi, yatırımcılar, diğer nakit ödemeleri ile likidite ve borç ödeme gücünü etkileyebilecek diğer unsurlara ilişkin bilgileri kapsar. Bununla birlikte, raporlayan işletmenin finansal performansı hakkında bilgi, raporlayan işletmenin faaliyetlerinin açıklığa kavuşturulmasında, finansman ve yatırım faaliyetleri ile likidite ve borç ödeme gücünün değerlendirilmesinde ve finansal performans ile ilgili diğer bilgilerin yorumlanmasında yardımcı olur.

b) Borçlanma araçları ya da öz kaynağa dayalı finansal araçları ihraç etmek gibi konularla ilgili değişimler:

Bu tip değişimler, finansal performans dışında işletmenin ekonomik kaynaklarında dolayısıyla talep haklarında artışa neden olurlar.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, yatırımcı-

lar, borç verenler ve kredi sağlayanlar işletme ile ilgili olarak en fazla riski üstlenen taraflar oldukları için asli kullanıcılar olarak kabul edilmektedirler. Bu kullanıcılar, ihtiyaç duydukları finansal bilgileri finansal raporlar aracılığı ile sağlamaktadırlar. Kullanıcıların tüm ihtiyaçlarını tam anlamıyla karşılayamayan ve genellikle tahmin, yargı ve de yöntemlere dayanan bu raporların amacı da Kavramsal Çerçeve de açıklanmaktadır.

3.2. Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

Finansal raporlama sistemi, belirli dönemler itibarıyla, işletme ile ilgili bilgilerin hazırlanıp yayınlanma süreci olarak açıklanmaktadır. Finansal bilgiler de temelde finansal raporlama sisteminden elde edilen bilgilerdir (Karapınar ve Zaif, 2009, Sf. 3-4). Finansal bilgilerin taşınması gereken özellikler aynı zamanda bu bilgilerin niteliksel özellikleri olarak belirtilmektedir. Bu bilgiler aracılığı ile işletmeyi tanıma, değerlendirme ve işletme hakkında bir yargıya varma imkânı doğmaktadır (Akdoğan, 2007, Sf. 40-41). Ancak bir bilginin kullanılması, o bilginin kesin ve net bir şekilde faydalı olduğu anlamına gelmemektedir. Bilginin faydalı sayılabilmesi için seçme ve değerlendirme ölçütlerini finansal bilginin niteliksel özellikleri sağlamaktadır (Durak vd. 2011, Sf. 266). Kavramsal çerçevede faydalı finansal bilginin, bu bilgiyi edinmek için katlanılan maliyeti karşılaması, ihtiyaca ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulması gerekliliğine yer verilmiştir. Öyle ki, "ihtiyaca uygunluk" ve "gerçeğe uygun şekilde sunum" finansal bilginin temel niteliksel özellikleri olarak ifade edilmiştir. Ayrıca finansal bilginin "karşılaştırılabilir", "doğrulanabilir" ve "anlaşılabilir" olması ve "zamanında sunulması" ise destekleyici niteliksel özellikler olarak ortaya konmuştur. Aşağıdaki şekilde de faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri ve bilginin faydasını arttırıcı destekleyici özellikleri gösterilmiştir.

Kavramsal Çerçeveye Göre Faydalı Bilginin Niteliksel Özellikleri

Temel Niteliksel

Özellikler

İhtiyaca Uygunluk
Gerçeğe Uygun Şekilde
Sunum

Destekleyici Niteliksel

Özellikler

Karşılaştırılabilirlik
Doğrulanabilirlik
Zamanında Sunum
Anlaşılabilirlik

Şekil: Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

Temel ve destekleyici niteliksel özellikler olarak iki başlık halinde incelenen finansal bilginin niteliksel özellikleri aşağıdaki gibi açıklanabilir.

- **İhtiyaca Uygunluk:** Kullanıcıları tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahip olan bilgi, ihtiyaca uygun finansal bilgidir. Bununla birlikte, bir bilginin ileriye dönük beklenti oluşturulurken "tahminlerde kullanılabilir" ve "teyit edici" bir değere sahip olması, kullanıcıların kararlarını etkileme gücüne sahip olduğunu gösterir. Bu bağlamda, finansal bilgi, gelecekteki sonuçlar tahmin edilirken kullanıcılar tarafından bir veri olarak kullanılabilir, tahminlerde kullanılabilir özelliğine sahiptir. Eğer söz konusu bilgi, önceki değerlendirmelere yönelik bir geri bildirim sağlıyorsa (önceki değerlendirmeleri doğruluyor ya da değiştiriyorsa) teyit etme özelliğine sahiptir. Tahminlerde kullanılabilir özelliğine sahip olan bilgi genellikle teyit etme özelliğine de sahiptir. Örneğin, cari yıl dönem kârına ilişkin bilgiler, gelecekte elde edilecek kar tutarının tahmininde faydalı olabilir. Aynı zamanda geçmiş yıl karlarına bakarak da tahminlerin gerçekleşip gerçekleşmediği teyit edilebilir. Dolayısıyla, mevcut finansal duruma ilişkin bilgiler ve geçmişteki faaliyet sonuçları gelecekle ilgili işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını tahmin etmede kullanılan bilgilerdir. İhtiyaca uygunluk ve önemlilik kavramı arasında da bir ilişkin bulunmaktadır. Öyle ki, önemlilik kavramı ihtiyaca uygunluğun işletmeye

özgü hali olarak açıklanmakta ve belirli bir büyüklükte olan kaleme ilişkin bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi kullanıcıların kararlarını etkileyebiliyorsa bu bilgi "önemli" olarak kabul edilmektedir.

- **Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum:** Finansal raporların gerçeğe uygun şekilde sunulabilmesi için muhasebe sisteminde yer alan rakam ve tanımlamaların gerçeği tam olarak yansıtması gerekir. Başka bir deyişle, "gerçeğe uygun şekilde sunum" rakamların gerçekten olması gerektiği değerde rapor edilmesi ve finansal tablolarda yer alan diğer unsurların reel anlamda meydana gelmesi ve bu şekilde raporlanmasını ifade etmektedir (Durak, 2012, Sf. 4). Gerçeğe uygun şekilde sunum aynı zamanda tam, tarafsız ve hatasız sunum olarak da açıklanmaktadır. Tam sunum, ekonomik bir olayın bir kullanıcı tarafından anlaşılabilmesi için tanımlamalar ve açıklamalar da dahil olmak üzere gerekli tüm bilgileri içerir. Örneğin, finansal durum tablosunda yer alan maddi duran varlıklar hesap grubuna ilişkin olarak yapılacak tam bir sunum, maddi duran varlık kalemlerinin rakamsal olarak belirtilmesini ve rakamsal açıklamanın ne ifade ettiğini kapsar. Bazı kalemler için tam bir sunum sürece ilişkin açıklamaları da gerektirebilir. Buna örnek olarak bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin göstergeler varsa, bu varlığın geri kazanılabilir tutarının hesaplanması ile ilgili açıklamanın dipnotlarda gösterilmesi verilebilir. Tarafsız sunum, finansal bilginin seçiminde ve sunumunda önyargının taşınmamasıdır. Ancak bu sunum, kararlar üzerinde etkisi olmayan bir sunum değildir. Hatasız sunum ise, ekonomik olayların tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, hatasız sunum kesin doğruluğa sahip bir sunum değildir.

- **Karşılaştırılabilirlik:** İşletmeye ilişkin bilgiler diğer işletmelere ilişkin benzer bilgilerle ve aynı işletmenin

başka bir döneme ya da tarihe ilişkin benzer bilgileri ile karşılaştırılabiliyorsa faydalıdır. Karşılaştırma için en az iki kaleme ihtiyaç vardır. Karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık arasında da bir ilişki vardır. Eğer karşılaştırılabilirlik bir amaç ise, tutarlılık bu amacı yerine getiren bir araçtır. Bununla paralel olarak kavramsal çerçevede, aynı ekonomik olaylar için alternatif yöntemlere izin verilmesinin karşılaştırılabilirliği azaltacağı ifade edilmiştir. Örneğin amortisman yöntemlerinin ya da stok değerlendirme yöntemlerinin dönemden döneme değiştirilmesi hatalı sonuçlara neden olup, karşılaştırılabilirliği azaltabilir. Ancak politika değişikliği kaçınılmaz ise ilgili farklılık finansal tablolarda açık bir şekilde gösterilmeli ve bilanço dipnotlarında açıklanmalıdır.

- **Doğrulanabilirlik:** Finansal bilgilerin doğrulanabilir olma özelliği, farklı bilgi düzeyine sahip birbirinden bağımsız gözlemcilerin belirli bir finansal açıklamanın gerçeğe uygun olduğu konusunda hemfikir olabilmeleri ya da ortak sonuca ulaşabilmeleridir. Kavramsal çerçeveye göre iki tür doğrulama bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, bazı varlıkların fiziki sayımlarının yapılması gibi “doğrudan doğrulama” modelidir. İkincisi ise, dönem sonu stok kalemlerinin aynı yöntem kullanılarak yeniden hesaplanması gibi “dolaylı doğrulama” modelidir.

- **Zamanında Sunum:** Bu özellik, bilginin karar verenler açısından kararlarını etkileyebilecek zamanda mevcut olması anlamına gelmektedir. Bazı bilgiler eskidikçe faydası azalsa da, raporlama dönemi sona erdikten sonra da kullanışlı olmayı sürdürebilir.

- **Anlaşılabilirlik:** Finansal raporlar bir işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal koşullarının ilgililere iletilmesini sağlayan en temel yoldur. Yabancı bir ülkede yatırım yapma ya da uluslararası sermaye piyasalarında fonlarını artırma kararı alan işletmede, bilgi kullanıcılarının anlayabileceği düzeyde bir finansal rapor hazırlanması gerekir (Gönen ve Uğurluel, 2007,Sf.

229-230). Bu nedenle anlaşılabilirlik, bilginin açık ve öz bir biçimde tanımlanması ve sunulmasıdır. Ancak finansal bilginin anlaşılabilir olması herkes tarafından kolayca anlaşılacak ölçüde basit olması gerektiği anlamına da gelmemektedir. Çünkü bazı ekonomik olaylar doğası gereği karmaşık olabilir ve bu bilgilerin finansal raporlar dışına aktarılması yanıltıcı raporların oluşmasına zemin hazırlayabilir.

Görüleceği üzere, kullanıcılar için faydalı olacak bilginin ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun şekilde sunulması gerekir. Eğer bu bilginin faydası arttırılmak istenirse karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik gibi özelliklerle desteklenmesi gerekir. Dolayısıyla temel niteliksel özelliklere sahip olmayan bir bilgi, destekleyici özellikler bulunsa dahi faydalı sayılmamaktadır.

3.3. Finansal Tabloları Oluşturan Unsurların Tanımı, Tahakkuk ve Ölçümleme Esasları

Finansal tabloların hazırlanmasında göz önünde bulundurulmuş muhasebe kavramlarından biri “İşletmenin Sürekliliği” kavramıdır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1 uyarınca bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmadan sürdüreceğini ifade eder. Dolayısıyla işletmenin ömrü, sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam sürelerine bağlı değildir. Ayrıca, işletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

Kavramsal Çerçevede finansal tabloları oluşturan unsurlar tek tek tanımlanmış olup, tahakkuk ve ölçümleme esaslarına yer verilmiştir. Bir işletmenin finansal durumu bilançoda gösterilirken, faaliyet sonuçları gelir tablosunda gösterilir. Dolayısıyla kavramsal çerçevede finansal tabloları oluşturan unsurlar olarak; varlıklar, borçlar, öz kaynaklar, gelirler ve giderler sayılmakta ve söz konusu unsurlar kısaca aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (Kavramsal Çerçeve, md.4.37-4.53):

Varlıklar, geçmiş olaylardan kaynaklanan, hâlihazırda işletme tarafından kontrol edilebilen ve gelecekte ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir. Bir varlık gelecekte işletmeye sağlayacağı ekonomik

faidanın muhtemel olduğu ve maliyetinin veya değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği aşamada bilançolara kaydedilmek zorundadır. **Borçlar**, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir. Ödemedi kaynaklı varlıklarda azalmanın muhtemel olduğu ve rakamın güvenilir bir şekilde ölçülebildiği anda yükümlülüklerin bilançoda gösterilmesi zorunludur. **Öz kaynaklar**, işletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısımdır.

Gelir, bir muhasebe döneminde işletme sahiplerinin yaptıkları katkılar (öz kaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar) hariç, işletme varlıklarında artış veya borçlarda azalış suretiyle öz kaynaklarda meydana gelen artıştır. Gelirler, varlık artışının ya da borç azalışının güvenilir bir şekilde ölçümlenebildiği anda gelir tablosunda gösterilir. Bu nedenle varlıklarda bir artış ya da borçlarda bir azalış olduğu ve bunların bilançoda gösterildiği anda gelir kaydının yapılması gerekir.

Gider, bir muhasebe döneminde, işletme sahiplerine yapılan ödemeler (öz kaynaklarda hissedarlara yapılan ödemeler) hariç, işletme varlıklarında oluşan azalış ya da borçlardaki artış suretiyle öz kaynaklarda ortaya çıkan azalıştır. Giderler, varlıklarda meydana gelecek azalışın ya da borç artışının güvenilir bir şekilde ölçümlenebildiği anda gelir tablosunda gösterilmek durumundadır. Bu nedenle, varlıklarda bir azalış ya da borçlarda bir artış gösterildiği anda gider kaydının yapılması gerekir.

Kavramsal Çerçeve'de "Ölçüm" olarak ifade edilen "Değerleme" kavramı, finansal tablolarda yer alan unsurların bilanço ve gelir tablosunda gösterilecek parasal tutarlarını belirleyen bir işlemdir. Bu işlem, uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içermektedir. Kavramsal çerçevedeki dört temel ölçüm esası aşağıda belirtildiği üzere ortaya konmaktadır (Kavramsal Çerçeve, md.4.54-4.56):

1. Tarihi Maliyet: Varlıkların tarihi maliyeti, varlıkların elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya

nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir. Borçların tarihi maliyeti ise borç karşılığında elde edilen tutar ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda (kurumlar vergisinde olduğu gibi) borcun kapatılması için gerekli nakit veya nakit benzeri tutar ile gösterilir. Finansal tabloların hazırlanmasında işletmeler tarafından en çok kullanılan ölçüm esasıdır.

2. Cari Maliyet: Varlıklar, aynı türden veya bu varlıklara eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile ifade edilirler. Borçlar ise bunların kapatılması için ödenmesi gereken nakit veya nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarı ile gösterilir.

3. Gerçekleşebilir Değer: (Ödeme Değeri) Bu ölçümde varlıklar, normal bir satış işlemi sonucunda ilgili varlığın satılması söz konusu olursa elde edilecek nakit veya nakit benzeri tutar ile gösterilir. Borçlar ise kapatılması için ödenmesi gereken nakit veya nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarı ile gösterilir.

4. Bugünkü Değer: Bu ölçümde varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşulları sürecinde ileriki dönemde işletmeye sağlaması beklenen net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değeri ile gösterilir.

Bugünkü değer, kullanım değeri olarak da ifade edilebilmektedir. Bu değer, özellikle varlıkların geri kazanılabilir tutarlarını belirlemede kullanılan bir hesaplama biçimidir. Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve maliyet modeline göre değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin geri kazanılabilir tutarının hesaplanmasında dikkate alınan bir ölçüm esasıdır. İşletmeye özgü bir değer olan kullanım değeri, işletmenin geleceğe dönük tahminleri esas alınarak hesaplanır (Akbulut ve Yanık, 2012, Sf. 24)

Yukarıda belirtilen ölçümleme esaslarına ilave olarak mevcut TMS/TFRS'lerin birçoğunda "Gerçeğe Uygun

Değer” kavramına atıf yapılmış olmasına rağmen kavramsal çerçevede ölçüm esasları başlığı altında bulunmadığı için bu kavrama ilişkin açıklamalara yer verilmemiştir.

3.4. Sermaye ve Sermayenin Korunması Kavramları

Kavramsal çerçeve 4.57 ve 4.58. maddelerinde, “Sermaye Kavramı”, finansal açıdan ve fiziki açıdan olmak üzere iki ayrı şekilde açıklanmaktadır. Finansal açıdan sermaye, yatırılan para veya yatırılan satın alma gücünü ifade etmekte olup, işletmenin net varlıkları veya öz kaynakları ile aynı anlama gelmektedir. Fiziki açıdan sermaye ise, işletmenin faaliyette bulunabilme yeteneğini başka bir deyişle işletmenin üretim kapasitesini ifade etmektedir. Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçları doğrultusunda sermayenin hangi anlamının en uygun olacağına ilişkin seçim yapılmıştır. Örneğin, finansal tablo kullanıcıları normal sermaye tutarı ya da satın alma gücü ile ilgileniyorlarsa finansal anlamda sermaye kavramını kullanacaklardır. Ancak, kullanıcıların önem verdikleri konu işletmenin faaliyette bulunabilme kapasitesi ise sermayenin fiziki anlamını kullanacaklardır.

Uluslararası platformda, geçmişte işletme 100 birim üretilip satmışsa ve halen 100 birim üretilip satılıyorsa işletmenin sermayesinin korunması anlamında algılanmalıdır (Hacıüstemoğlu, 2011: 56). Kavramsal Çerçevede, finansal ve fiziki sermayenin korunması (devamlılığı) konusuna da açıklık getirilmiştir. Genel olarak sermayenin korunması kavramı, işletmenin devamlılığını sağlamak istediği sermayesini nasıl tanımladığına bağlıdır. Sermaye kavramı ile kar kavramı arasında bir bağlantı kuran ve hangi karın ölçüleceğini belirleyen sermayenin korunması aşağıdaki tabloda görüleceği üzere 2 ayrı başlık altında ele alınmaktadır.

Tablo: Sermayenin Korunması (Sermayenin Devamlılığı) Kavramı

Sermayenin Nominal Olarak Korunması	Sermayenin Üretim Gücünün Korunması
Net varlıkların dönem sonu parasal tutarı dönem başı parasal tutarını aşılıyorsa gelir vardır. (Dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların getirdiği tutarlar hariç)	Net varlıkların dönem sonu fiziki üretim gücü dönem başı fiziki üretim gücünü aşılıyorsa gelir vardır. (Dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler veya onların getirdiği tutarlar hariç)
Belirli bir ölçüm esası yoktur.	Cari maliyet ölçüm esası vardır.
Kâr, dönem sonundaki finansal sermayedeki artıştır.	Kar, dönem sonunda fiziki sermaye artışıdır. Fiyat değişiklikleri kâr sayılmaz.
Kullanıcıların ilgilendikleri konu, yatırılan sermayenin satın alma gücüdür.	Kullanıcıların ilgilendikleri konu işletmenin üretim kapasitesi (Faaliyette bulunabilme kapasitesidir).

Tablodan da anlaşılacağı üzere, “Sermayenin Korunması” kavramı finansal sermayenin devamlılığı ve fiziki devamlılığı olarak ayrılmaktadır. Bu iki kavram arasındaki temel fark, işletmenin varlıklarının ve borçlarının fiyatlarındaki değişikliklerin etkilerinin nasıl değerlendirileceğine bağlıdır. Genel olarak, işletme dönem sonunda dönem başındaki kadar sermayeye sahip ise sermayesini korumuş demektir. Dönem başındaki sermayeyi devam ettirmek için gereken tutarın üzerindeki sermaye kısmı kar olarak tanımlanır.

4. SONUÇ

Finansal raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve incelendiğinde ilk olarak finansal raporlamanın amacının ortaya konduğu daha sonra bu amaca uygun olarak aşamaların açıklandığı görülmektedir. Finansal rapor-

lamanın amacı belirtildikten sonra, finansal bilgilerin niteliksel özellikleri açıklanmakta ve daha sonra da, finansal tablolarda yer alacak unsurların tanımlanma, ölçümlenme ve raporlama esasları ortaya konmaktadır. En son olarak sermaye kavramı ve sermayenin korunması kavramları ele alınmaktadır.

Finansal raporlamada uygulanacak temel usul ve esasları belirleyen Kavramsal Çerçeve, standartlara yön veren bir rehber niteliğindedir. Özellikle herhangi bir muhasebe standardının bulunmadığı durumlarda uygulanacak muhasebe politikasına yön vermektedir. Ancak, Kavramsal Çerçeve standart setinin ayrılmaz bir parçası olmasına rağmen tüm muhasebe sorunlarını ortadan kaldıran sihirli bir değnek değildir. Çünkü Kavramsal Çerçevenin kendisi de yoruma açık olup, güncelleme çalışmaları devam etmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan ve Nejat Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 2007, Gazi Kitabevi, Ankara.
Durak, Gündoğan, Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl.31, Sayı:368, Nisan 2012, Sf. 38-45
Durak M. Gürol, A. Fatih Dalkılıç ve Gönenç Demir, "Muhasebe ve Hukuk İlişkisinde Bir Kesişim Noktası: Dürüst Resim İlkesi", Cilt.13, Sayı:1, Mart 2011, Sf. 261-291.

Gönen Seçkin ve Gülşah Uğurluel, Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl.27, Sayı.316, Aralık 2007, Sf. 229-236.

Hacırüstemoğlu, Rüstem, "TTK ve Muhasebe Standartları Alanında Getirdiği Yenilikler ve Kurumsallaşma Üzerindeki Etkileri", Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Kurumsallaşma, 6. Türkiye Muhasebe Forumu, 06-07 Mayıs 2011, Gaziantep, Sf. 54-64.

Karapınar Aydın ve Figen Zaif, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu Finansal Analiz, 2009, Gazi Kitabevi, Ankara.

Kurt, Ganite, "Kavramsal Çerçeve ve Hasılat Standardı ile İlgili Gündeme Gelmesi Beklenen Değişiklikler", Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu 6-10 Ekim 2010 Kıbrıs, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Sf. 130-156.

Özherhan, Yıldız ve Serap Yanık, IFRS/IAS Uyumlu TMS/TFRS (Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları), 2012, TÜRMOB Yayınlar, Ankara.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1 Kavramsal Çerçeve, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/F_R_I_K_C_1.pdf

TMS-2 STOKLAR STANDARDI İLE MALİYET MUHASEBESİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU*

Öğr. Gör. Hilal KOCAMAZ

ÖZET

Uluslararası muhasebe standartları içerisinde açık bir şekilde bir maliyet muhasebesi standartları bulunmamakla birlikte, TMS'ler finansal tabloları doğru, eksiksiz, açık ve karşılaştırılabilir olarak sunarken maliyet muhasebesine ilişkin konuları ve kavramları ele almakta, maliyetlerle ilgili bazı spesifik konular ayrıntılı bir şekilde açıklanmaktadır. Ancak bu muhasebe standartları, maliyet muhasebesi standartları veya standart seti adını asla taşımamaktadır. Sadece maliyetlerle ve maliyet muhasebesi ile ilişkili olan standartlar incelenirken, bu standartlar hakkında genel tarzda bilgiler verilmekte, mevcut uygulamalar ile standartlarda yer alan açıklamalar ve uygulama önerileri karşılaştırılmakta ve standartlar, maliyet muhasebesi ile ilişkileri açısından tek tek ele alınmaktadır. Bu çalışmada TMS-2 ile maliyet muhasebesi arasındaki ilişkiye ilişkin incelemelerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: UMS-2, TMS-2, Stoklar, Maliyet Muhasebesi.

ABSTRACT

Cost Accounting Standards are not clearly specified in international accounting standards, however, cost accounting subjects, concepts and some related specifications are explained in details. Accounting standards are not called/named as cost accounting standards or set of cost accounting standards, furthermore, in IAS (TMS) financial statements are presented as true, complete, clear and comparatively. Whilst standards are examined in relation with costs and cost accounting, general informations are given about the standards, descriptions and practice proposals stated in standards and existing practises are compared and relationship between them are taken into consideration one by one. In short, major target in this study to be reached is, to evaluate the relationship between IAS-2 and cost accounting.

Keywords: IAS-2, TMS-2, Inventories, Cost Accounting.

* Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

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

1. Giriş

Uluslararası muhasebe (ve finansal raporlama) standartları bilançolarda aktif kalemler arasında yer alan stokların kaydedilmesine ve değerlemesiyle ilgili bazı şekil ve şartları belirlemektedir. Stoklar, işletmedeki fiili durumu, bilançodaki stoklar hesabını ve gelir tablosundaki net kâr hesabının ortaya çıkmasında doğrudan etkilidir. Aynı zamanda stoklar, satılan malın maliyetinin belirlenmesi noktasından bakıldığında, gelir tablosu üzerinde önemli derecede etkilidir.

Stoklar, işletmelerin sürekliliğinde önemli bir yere sahiptir. Ticaret işletmelerinde mallar, üretim işletmelerinde ise ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamullerin stok hesaplarına alınarak muhasebeleştirilmesi, mali tablolarda izlenmesi ve değerlendirilmesi konuları TMS-2 Stoklar Standardı'nı yakından ilgilendirmektedir (Ekergil, 2008, Sf. 104).

Stoklar, ticaret, üretim ve hizmet işletmelerinin faaliyetlerini sürdürebilmeleri açısından kullanmak veya satmak amacıyla elde bulundukları malları (standart perakendeci tarafından tekrar satılmak amacıyla satın alınan ve satışa hazır ticari mal veya tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binaları) ticari mal olarak kabul etmektedir (Gençoğlu, 2007, Sf. 178). İşletme tarafından üretimi gerçekleştirilmiş ve tamamlanmış mamulleri; hâlen üretim safhalarında üretilmekte olan yarı mamulleri, yapımı süren işleri; üretim sürecinde kullanılmayı bekleyen madde, malzeme ve materyalleri kapsamaktadır (Ekergil, 2008, Sf. 104).

2. TMS-2 Stoklar Standardı Hakkında Genel Bilgi

TMS-2 Stoklar Standardı'nda stoklar ile ilgili maliyet tespiti ve gider olarak kayda alma esası dahil olmak üzere muhasebeleştirilme işlemleri açıklanmaktadır. Muhasebesel anlamda stoklar ile ilgili temel husus, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşecek olan gelirler ile bu gelirlerle karşılaştırılacak olan ilgili maliyetlerin belirlenmesidir. TMS-2 Stoklar Standardı, stok maliyetlerini, net gerçekleştirilebilir değere

indirgemeyi de içermek suretiyle bu indirgemenin nasıl belirleneceğini ve de nasıl gidere dönüşeceğini açıklamaktadır. Standardın birinci maddesi, stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ve uygulanacak değerlendirme yöntemleri konusunda da bilgiler verirken, maliyet değerinin net gerçekleştirilebilir değere indirgenmesi konusunu da açıklamaktadır.

Stoklar Standardı, inşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmelerine, finansal araçlara, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklara ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlere uygulanmamaktadır (www.iasplus.com).

TMS-2 Standardı aynı zamanda aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçülmesinde de kullanılmamaktadır. Bunlar:

a)- Belirli sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleştirilebilir değerleri ile ölçüldükleri dikkate alınmak suretiyle; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürün üreticilerinin ellerinde bulunan stoklar bu kapsama girmemektedir. Sözü edilen stoklar üretimin belli dönemlerinde net gerçekleştirilebilir değerleri ile ölçülmektedir. Örnek olarak; madenlerin çıkarıldığı ya da tarımsal ürünlerin hasat edildiği ve bunların satışının devlet garantisinde olduğu veya bu ürünler için aktif bir piyasa olduğu yada vadeli işlem sözleşmesiyle garanti altına alındığı durumlarla, satılmama riskinin çok düşük olduğu veya hiç olmadığı durumlar gösterilebilir. Bu durumda ise belirtilen stoklar, standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi tutulabilmektedir.

b)- Stoklar rayiç değerlerinden yani gerçeğe uygun değerlerinden satış giderlerini düşmek suretiyle değerlendirilmektedirler ve meydana gelen değişiklikler de meydana geldikleri değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılmaktadır. Burada bahsedilen stok kalemleri, yakın gelecekte satma amacıyla veya fiyatlardaki iniş çıkışlardan kar elde etme veya aracılık karı elde etmek amacıyla edinilen mallardır. Belirtilen stoklar bu standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi tutulmakta ve gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri çıkarılmak suretiyle değerlendirilmektedirler (Ekergil, 2008, Sf. 104-105).

TMS-2 Standardıyla, doğal olarak hizmet stoğu kavramı da ortaya çıkmıştır. Stoklar hizmet sunulması durumunda, işletmenin ilgili geliri elde etmediği hizmet maliyetini kapsamakta ve hizmet maliyeti bu durumda hizmet stoğunu oluşturmaktadır. Sunulan hizmet ile ilgili hâsılâtın mali tablolarla gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili hizmet maliyeti giderleri bilançoadaki açılacak olan hizmet stoğu hesabına alınmaktadır (www.accountancy.com.pk).

Uygulamada genel olarak hizmet işletmesi mamulleri stoklanmamaktadır. Ancak TMS-2 Standardı hizmet işletmeleri de dahil olmak üzere bütün işletmelerin stok hesaplarında yer alan çıktıkların maliyetlerinin nasıl belirlenmesi ve sonraki aşamalarda nasıl değerlendirilmesi gerektiği konularında ayrıntılı bilgiler sunmaktadır.

3. Stoklara İlişkin Türk Mevzuatında (VUK, MSUGT, TDHP, SPK, TTK)

Yer Alan Düzenlemeler ve TMS-2 Standardı'nın Karşılaştırılması

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) ve Tekdüzen Hesap Planı'nda (TDHP) stoklar, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller-üretim, mamuller, ticari mallar, diğer stoklar şeklinde sınıflandırılarak bilançoadaki 15-Stoklar Hesap Grubu'nun altında açılmış hesaplarda kayıtlanmaktadır ve bu hesap grubunun altında 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) Hesabı da yer almaktadır. MSUGT-1'de, bilançonun dönen varlıkları içinde yer alan stoklar, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ve bir yıldan daha kısa bir sürede kullanılacak olan yada bir yıl içinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlık kalemlerinden oluşmaktadır. Ticaret işletmelerinde stoklar sadece satışa hazır ticari mallar olarak gösterilebilmekteyken üretim işletmelerinde stoklar:

a)- Üretim sürecine henüz başlanılmamış, üretimde ya da diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere bulunduran hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi ve diğer malzemelerden oluşan mallardır.

b)- Üretim safhasında bulunan direk işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış yarı mamul stoklarıdır.

c)- Üretimi tamamlanmış ve satılmak üzere ambara alınmış mamul stoklarıdır (Demir, 2000).

Türkiye'de Vergi Usul Kanunu stoklar ve stokları oluşturan unsurlar açısından TMS-2 ile benzerlik taşımaktadır. Ancak, stokların finansmanı hususundan borçlanmalara ilişkin kredi faizleri ve kur farklarının stok maliyetine yansıtılıp yansıtılmayacağı hususunda mevcut düzenlemeler ile TMS-2 arasında farklılıklar bulunmaktadır. Standart, stoklarla ilgili ortaya çıkan borçlanma maliyetlerini dönem gideri olarak kabul etmektedir. Ancak stok kalemi TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'ndaki özellikli varlık sınıfına giren varlık konumunda ise, kur farkı ve faiz gideri gibi finansman giderleri varlığın satın alma bedeline dahil edilerek aktifleştirilebilmektedir. VUK'a göre ise borçlanma maliyetleri stoğun maliyetine dahil edilerek aktifleştirilmektedir.

Stokların satın alınması ile ilgili ortaya çıkan vade farkları da standartta borçlanma maliyetlerine benzer biçimde, stok kaleminin özellikli varlık olması durumunda, dönem gideri olarak kabul edilmekte ve varlığın maliyetine dahil edilebilmektedir. Uygulamadaki mevcut sistemde ise vade farkları stoğun maliyetine dahil edilmektedir.

VUK'un 274. maddesinde emtianın maliyet bedeli ile değerlendirildiği belirtilmektedir. Ayrıca mükellefler, satın aldıkları veya imal ettikleri emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelinde %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiğini kanıtlandığında, stoğun maliyet bedeli yerine, maliyet bedeli esas hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü uygulayabilmektedir (VUK, Md. 267).

VUK 267. maddesine göre emsal bedel, gerçek bedeli olmayan (veya gerçek değeri bilinmeyen yada gerçek bedeli doğru olarak tespit edilemeyen) bir malın değerlendirme gününde satılması durumunda emsaline göre sahip olacağı değeri ifade etmektedir. Emsal bedeli birinci sırada, ortalama fiyat esasına göre tayin

edilmektedir. Aynı cinsteki veya aynı türdeki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda yada bir önceki veya daha önceki aylarda satış yapılmış ise emsal bedeli, yapılmış olan bu satışların miktar ve tutarı baz alınarak mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanmaktadır.

Emsal bedeli ikinci sırada, maliyet bedeli esasına göre tayin edilmektedir. Emsal bedeli belirlenecek olan malın maliyet bedeli bilinmekte ise yada maliyet bedelinin çıkarılması mümkün ise bu durumda mükellef belirtilen maliyet bedeline toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 eklemek suretiyle bizzat belirlenebilecektir (VUK, Md. 267).

Emsal bedeli üçüncü sırada, takdir esasına göre tayin edilmektedir. Ortalama fiyat esasına göre ya da maliyet esasına göre belli edilemeyen emsal bedellerle ilgili olarak mükellefin müracaat etmesi üzerine takdir komisyonu tarafından emsal bedel takdir yoluyla belirlenmektedir. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemelerinde dava açma hakkı da saklıdır (2686 sayılı Kanun'un 35'inci maddesiyle değişen fıkra; www.gib.gov.tr).

Emtia ile ilgili hükümler VUK Md.275'te yer alan maddeler için de uygulanmaktadır. İşletmede imal edilen tam ve yarı mamul mallar olan emtianın maliyet bedeli aşağıda yazılı olan unsurlardan oluşmaktadır. Bunlar:

- 1- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,
- 2- Mamule isabet eden işçilik,
- 3- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- 4- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir),
- 5- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelidir (www.gib.gov.tr).

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin, bir varlığın veya stoğun, iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması nedeniyle yapılan ödemeler ile bu ödemelere ilişkin giderlerin toplamını ifade etmektedir (VUK, Md. 262). Stoklar, cari fiyatlar maliyet bedelinden fazla olsa dahi en fazla maliyet bedelleri üzerinden bilançoya alınmaktadır (TTK, Md. 461).

Stoklara ilişkin satış giderleri hem mevcut uygulamalarda hem de TMS-2 Standardı'nda dönem gideri olarak kabul edilmektedir.

Normalin üzerinde gerçekleşen üretim maliyetleri de hem mevcut sistemde hem de TMS-2 Standardı'nda dönem gideri olarak mali tablolara aktarılmaktadır.

Mevcut uygulamada depolama giderleri ile ilgili açık bir ifade bulunmamasına karşın TMS-2'de depolama giderlerinin üretim ile ilgili olan kısmı üretim maliyetlerine yüklenirken bunun dışında kalan depolama giderleri ise dönem gideri olarak kabul edilmektedir ve mevcut sistemin belirtilen standart hükmü ile uygunluk içerisinde olduğu görülmektedir.

Tasarım, fizibilite, geliştirme vb. gibi giderlerinin mevcut uygulamada dönem gideri olarak muhasebeleştirilebileceği ve aynı zamanda üretim maliyetine dahil edilebileceği belirtilmektedir. TMS-2 Stoklar Standardı bu giderleri özel bir sipariş ile doğrudan ilişki kurulabilmesi durumunda üretim maliyetine dahil etmektedir.

TMS-2 Standardı'ndaki diğer maliyetler, stokların mevcut durum ve konuma getirilmesi amacıyla kullanıldıkları taktirde stok maliyetlerine dahil edilmekte, bunun dışında işletme faaliyetleri sırasında ortaya çıkanlar ise dönem giderine aktarılmaktadır. Mevcut uygulamada ise diğer maliyetler stok maliyetine dahil edilmektedir.

İşletmelerin finansman sağlamak amacıyla bankalardan veya benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri komisyon giderlerinden ve faiz giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu kılınmıştır. Mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan doğruya gider kaydedebilecekleri gibi, diledikleri taktirde stokta bulunan emtiaya denk gelen kısmını maliyete dahil edilebilmektedirler (238 Nolu VUK GT).

Emtianın satın alınmasından işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyet bedeline dahil edilmesi VUK'ta zorunlu kılınmıştır. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonraki dönemlerde ortaya çıkan kur farklarının meydana geldikleri yıllardaki

hesap dönemi sonunda gider olarak yazılmaları yada maliyete dahil edilmeleri mümkün bulunmaktadır. Mevcut uygulamadaki vergi mevzuatı uyarınca kredi faiz ve komisyon giderlerinin stok maliyetine yansıtılması hususunda mükelleflere seçimlik hakkı tanınmıştır ve emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar ortaya çıkan kur farklarının da stok maliyetine dahil edilmesi zorunlu tutulmuştur.

Tekdüzen Hesap Planı'nda vade farklarının stoklara kaydedilebilmesi için ayrıca bir hesap bulunmamakta ve içinde bulunulan hesap döneminde ortaya çıkan fakat gelecek dönemlere ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da kesin borç kaydı muhasebe hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerin takip edildiği bilanço aktifleri arasında yer alan 180-Gelecek Aylara Ait Gider ve Gelir Tahakkukları Hesap Grubu'nun vade farklarını da kapsayacak biçimde geliştirilmesi ve emtia maliyetine dahil edilemeyen vade farklarının bu hesap grubu altında açılacak 182-Ertelenmiş Giderler Hesabı'nda takip edilmesi uygun görülmektedir (Evcı, 2008, Sf. 64).

Hizmet üretim maliyetleri ile ilgili olarak Türkiye'deki mevcut uygulamada, hizmet üretim maliyetleri 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda toplanmakta, dönem sonunda yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmeleri dışındaki hizmet işletmelerinde, stoklanabilir hizmet maliyeti söz konusu olmadığından dönemsellik ilkesi dikkate alınmaksızın 741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla gelir tablosu hesaplarından 622-Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılmaktadır.

TMS-2 Stoklar Standardı'nda hizmet üretim maliyetlerinin muhasebenin temel ilkelerinden dönemsellik kavramına uygun bir şekilde, hâsılata gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, bilanço aktiflerinde stoklanabileceği öngörülmektedir.

Değerleme hususunda, SPK Tebliği'ne göre, üretimde kullanılan ilk madde ve malzemenin elde etme maliyeti ile net gerçekleştirilebilir değerinden düşük olanı değerlendirme ölçüsü olarak alınmaktadır. Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları ve Gerekçesi

Seri: XI, No: 25 Tebliği'nin 19. maddesinde yer alan değerlendirme ölçüleri ile TMS-2 Stoklar Standardı'ndaki değerlendirme ölçüleri birbirleri ile büyük oranda paralellik arz etmektedir.

Türkiye'de mevcut uygulamanın temelini oluşturan VUK ile TMS-2 Standardı arasında dönüştürme maliyetlerinin hesaplanması hususunda farklılık söz konusudur.

Türkiye'deki vergi uygulamalarında stok değerlemesi açısından fiili maliyet yönteminin kullanılması suretiyle işletme stoklarının maliyetleri belirlenmektedir. Fiili maliyet yöntemiyle stoklarda yer alan her türlü emtianın hangi bedelle satın alındığı yada ne kadarlık üretim maliyeti ile stok hesabına kaydedildiği bilinebilmektedir. Emtia sirkülasyonunun çok yoğun olduğu işletmelerde fiili maliyet yerine genel olarak ortalama maliyet yöntemi uygulanmaktadır (Gündoğan, 2007).

TMS-2 Standardı'na göre, kapsamına göre maliyet türlerinden normal maliyet yöntemi esas alınmaktadır. VUK uyarınca ise tam maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Tam maliyet yöntemi uyarınca, üretim ile ilgili bütün giderler mamul maliyetine dahil edilirken, normal maliyet yönteminde kullanılan kapasite oranında sabit genel üretim giderleri stok maliyetine yüklenmekte, kullanılmayan kapasite ile ilgili kalan kısım ise dönem gideri olarak kaydedilmekte ve gelir tablosundaki 659-Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı'na aktarılmak suretiyle dönem sonundaki vergi matrahına yansıtılmaktadır.

Tek Düzen Hesap Planı'nda net gerçekleştirilebilir değer kavramına yer verilmemiştir. Ancak, bilanço hesaplarında yer alan 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı(-), gelir tablosunda yer alan 644-Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı ve 654-Karşılık Giderleri Hesabı, TDHP'nin TMS-2 Stoklar Standardı'nın getirmiş olduğu değer düşüklüğü karşılığı ile ilgili kavramlarla uyum sağlamasını kolaylaştırmaktadır.

158 nolu hesap, stok maliyetlerinin net gerçekleştirilebilir değere indirgenmesi için ayrılan karşılıkların izlenmesi amacıyla standart ile uyumlu olarak kullanılabilir.

lecektir. İşletmelerin her hesap dönemi itibarıyla net gerçekleşebilir değeri gözden geçirmesi ve gerekli olması durumunda da stoğun yeni tespit edilen net gerçekleşebilir değerinin yansıtılmasını sağlamak amacıyla ek değer düşüklüğü karşılığı ayırması yada daha önceki dönemlerde ayrılan karşılıkların tamamen veya kısmen iptal edilmesini sağlaması gerekmektedir.

Stok değer düşüklüğü karşılıkları, mevcut sistemde gelir tablosundaki 62-Satışların Maliyeti Hesap Grubu'nun altında stok değer düşüklüğü karşılık gideri hesabı açılmak suretiyle takip edilebilecektir.

Tablo-1Sf. VUK, TDHP, TMS-2 Standardı'nın Karşılaştırılması

KARŞILAŞ-TIRMA ESASLARI	VUK	TDHP	TMS-2
İlk Kayıttaki Değerleme Yöntemi	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı ile
Stok Çıkışlarında Değerleme Yöntemi	Fiili Maliyet, Ortalama Maliyet, FIFO	Fiili Maliyet, Ortalama Maliyet, Son giren İlk Çıkar, İlk Giren İlk Çıkar	Fiili Maliyet, Ortalama Maliyet, Son Giren İlk Çıkar
Dönem Sonunda Değerleme Yöntemi	Maliyet Bedeli. Satış bedelinde %10 ve daha fazla düşüklük olması hâlinde emsal bedeli ile	Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı ile	Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı ile
Borçlanma Maliyetleri	Kur farkları Em-tianın işletme stoklarına girdiği ana kadar maliyete ilave edilir. Daha sonra ortaya çıkan kur farkları ile kredi faizleri ise maliyete ilave edilebileceği gibi gider olarak da muhasebeleştirilebilir.	Edinme aşamasında maliyete ilave edilir.	Özellikli varlıklar dışında gider olarak muhasebeleştirilir

Kaynak: Evci, 2008, Sf. 67

4. TMS-2 Stoklar Standardı ile Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi

4.1. Stok Maliyetleri

Stokların maliyetleri, bütün satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir (Sönmez, 2003b).

Stoklarla ilgili maliyet kavramı, ilk elde etmeye ilişkin oluşan satın alma maliyetlerini ve elde edilmeye ilgili olan diğer maliyetleri kapsamaktadır. Uluslararası muhasebe standartları içerisinde üretim maliyetleri ile en yakın ilişki içerisinde olan standart Stoklar Standardı'dır. Stokların maliyetleri, kendilerine yüklenen direk ilk madde ve malzeme maliyeti, direk işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır (Ekergil, 2008, Sf. 106-107).

Özel amaçlı üretilen ve bu nedenle de piyasa ortamında kolaylıkla el değiştiremeyen stokların maliyetine bu stoklarla doğrudan doğruya ilişkisi olan özel maliyet unsurları ilave edilmektedir (Çil, 2002, Sf. 126-128).

Firmalar, kullanmak amacıyla işletmelerinde imal ve inşa ettikleri varlıklar için kullandıkları stokları bu varlıkların maliyetine yüklemekte ve varlığın hizmet süresi içerisinde gidere dönüştürmektedir ve belirtilen varlığın maliyet bedeline eklenmek suretiyle bu stokların aktifleştirilmesi gerçekleştirilmektedir. (TMS-2, Md. 35).

Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatını, ithalat vergilerini, firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç diğer vergileri, nakliye, yükleme, boşaltma maliyetlerini, mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesi ile doğrudan doğruya bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri kapsamaktadır. Ticari iskонтolar ve benzeri diğer indirimler, stokların satın alma maliyetlerinden indirim konusu yapılabilmektedir (Ekergil, 2008, Sf. 107).

Satın alma maliyetleri içerisinde alış ile ilgili olan faiz ve kur farkı gibi borçlanma maliyetleri yer almamaktadır. Ancak TMS-23 Borçlanma Maliyetleri standardı

kapsamındaki özellikli varlıklar, standart hükümlerince bu açıklama dışında kalmaktadır. Satışa hazır hale gelmesi uzun bir süre alan tek bir özel varlık kapsamındaki stoklar özellikli varlık olduğundan, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları içermektedir. İşletmenin stokları vadeli ödeme şartıyla alması durumunda, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark oluşmaktadır ve bu fark da finansman unsuru içerirse, finanse edildikleri dönemde faiz giderleri olarak muhasebeleştirilmektedir (Gencoğlu, 2007, Sf. 179).

Stokların dönüştürme maliyetleri, direk işçilik giderleri gibi üretim ile doğrudan ilişkili olan maliyetleri kapsamaktadır. Direk işçilik giderleri mamullerin üretilmesi için esas üretim gider yerlerinde çalışan işçilere ödenen brüt ücreti ifade etmektedir. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesi esnasında katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarını da içermektedir (Ekergil, 2008, Sf. 112).

Dönem sonlarında kurum ticari kazancını tespit etmekte kullanılan en önemli unsurlardan biri gelir tablosunda yer alan satılan malın maliyeti hesabıdır. Sağlıklı bir stok sistemi, hem maliyetlerin doğru belirlenmesini sağlamakta hem de mevcutların korunması ve vergisel yükümlülüklerin eksiksiz olarak yerine getirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Stoklar konusu maliyet sisteminin belkemiği niteliğindedir (TMS-2, Md.12).

Stoklarla ilgili diğer maliyetler ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde, stokların maliyetlerine dahil edilmektedirler. Diğer maliyetlere örnek olarak, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderler veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım ve geliştirme maliyetleri verilmektedir (Ekergil, 2008, Sf. 113).

Diğer maliyetler, stok maliyeti olarak kabul edilen ve stok maliyeti olarak kabul edilmeyen maliyetler olarak ikiye ayrılabilir.

Stokların maliyetine dahil edilen diğer maliyetler, ilk madde ve malzemelerin üretime hazırlanma maliyet-

leri, makinelerin yeni bir işlem için hazırlanma maliyetleri, işletme yöneticileri tarafından engellenemeyen enerji kısıntıları, grev veya doğal afetlerden dolayı işçilerin boşa geçen zamanlarına ilişkin maliyetler, makine başında çalışan işçinin arızalanan makinesini kendisinin onarması veya bakımını gerçekleştirmesi, malların depoya yerleştirilmesi, malların satış reyonlarına yerleştirilmesi, malların barkodlanarak satışa hazır hale getirilmesi gibi maliyetlerdir (Ekergil, 2008, Sf. 133-134).

TMS-2 Standardı, stoklar için maliyetlerin belirlenmesinde ilk giren ilk çıkar ya da ağırlıklı ortalama yöntemlerinden birinin belirlenerek uygulanması esasını getirmiş ve son giren ilk çıkar yönteminin kullanılmasına ise izin vermemiştir (Sönmez, 2003). Giderler, kapsamı bazında sınıflandırılırlarken, işletme yöntemi kullanıldığı yöntemlere göre bazı giderleri malul maliyeti olarak kabul ederken bazı giderleri ise dönem giderleri olarak gelir tablosuna aktarmaktadır.

4.2. Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemleri

Esas itibarıyla stokların maliyetlerinin ölçülmesinde *fiili maliyet yöntemi* benimsenmektedir. Sonuçların maliyete yakın olması durumunda stok maliyetlerinin ölçülmesi için *standart maliyet yöntemi* ve *perakende maliyet yöntemi* gibi maliyet belirleme teknikleri de kullanılmaktadır.

TMS-2 Standardı'nda, *standart maliyet yöntemine* değinilmiştir. Bu yöntemin uygulanması sırasında işletmede fiili sonuçlar beklenmeden, maliyeti oluşturan giderlerin standart tutarları, yapılan çalışmalarla belirlenmektedir. Standart maliyetlerin belirlenmesinde geçmiş dönemlerin sonuçları ve gelecekte beklenen gelişmeler göz önünde bulundurularak istatistikî hesapların yapılması sonucunda tahmini maliyetler oluşturulmaktadır. Stokların standart maliyet yöntemi çerçevesinde değerlendirilmesi durumunda stok kalemlerinin ambara girmesinde veya üretim safhasına sevk edilmesinde üretim hacmi göz önünde bulundurulmaktadır. Bu yöntem sayesinde dönem sonu stokları da kolayca tahmin edilebilmektedir (Ekergil, 2008, Sf. 141).

TMS-2 Standardı'nda, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanmak amacıyla *perakende yöntemi* belirlenmiştir (Ekergil, 2007, Sf. 122).

Perakende satış yöntemi ile dönem sonu stok maliyeti beş adımda hesaplanmaktadır. Bunlar (Weygandt vd., 2002, Sf. 394):

a)- Dönem başı stoklarının ve dönem içinde satın alınan stokların hem maliyeti hem de perakende satış fiyatları listelenir.

b)- Dönem başı stokları ile dönem içinde satın alınan stokların maliyeti ve perakende satış değeri toplanarak, satılabilir malların maliyetine ve perakende satış değerine ulaşılır.

c)- Satılabilir malların maliyeti, satılabilir malların perakende satış değerine bölünerek maliyet oranı hesaplanır.

d)- Satılabilir malların perakende satış değerinden net satışlar çıkartılarak dönem sonu stokların perakende satış değeri hesaplanır.

e)- Dönem sonu stoklarının perakende satış değeri ile maliyet oranı çarpılarak tahmini dönem sonu stoklarının maliyeti tahmin edilir.

Alım-satım işlemlerinin hızlı bir şekilde ve büyük hacimlerde gerçekleştiği ve diğer stok maliyet yöntemlerinin kullanılmadığı sektörlerde kullanılan perakende satış yöntemiyle stokların maliyeti, stokların satış değerinden, brüt satış kârı tutarının düşürülmesi suretiyle hesaplanmaktadır (Sönmez, 2003b).

4.3. Stokların Zarar Görmesi

İşletmelerdeki stoklar çeşitli afetler nedeniyle ya da işletme faaliyetleri sırasında meydana gelen olaylardan dolayı zarar görmekte ve bu zarar sonucunda da kısmen ya da tamamen değerini kaybetmesi gibi bir durumla karşı karşıya kalabilmektedir. Böyle bir durumda, söz konusu malların elden çıkarılmasıyla elde edilebilecek tutar malın maliyetinden daha düşük olabilmektedir. Satış fiyatlarının düşmesi veya tah-

mini tamamlanma maliyeti ya da tahmini satış maliyetinin artması gibi durumlarda stok maliyetinin bu varlıkların elden çıkarılmasından sağlanacak tutardan daha yüksek olması gibi bir durum doğabilmektedir (Ekergil, 2007, Sf. 135-136).

4.4. Stok Maliyetine Dahil Edilmeyen Giderler

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştuğu dönem gideri olarak kabul edilen maliyetler aşağıdaki gibi örneklendirilmektedir. Bunlar:

a)- Normalin üzerinde gerçekleşen üretim maliyetleri,

b)- Depolama giderleri (bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama maliyetlerini içermektedir) (Büyükmirza, 2003, Sf. 63),

c)- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri,

d)- Satış giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (Boyar ve Güngörmüş, www.fatih.edu.tr/~ahgungormus).

4.5. Hizmet Maliyeti

Hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti, mevcut sistemde üretilen hizmetin maliyeti, hizmet işletmelerinde, stoklanabilir maliyet olarak kabul edilmemekte, bu maliyetler dönem sonunda doğrudan satılan hizmet maliyeti hesabına aktarılmaktadır. Hizmet işletmesi olarak kabul edilen yıllara yaygın inşaat ve onarım taahhüt işletmelerinde hizmet maliyetleri inşaat devam ettiği sürece stok maliyeti hesabı olarak kabul edilen bilanço hesaplarından 170- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı'nda, maliyet hesaplarından 740-Hizmet Maliyetleri Hesabı ve 741-Hizmet Maliyeti Yansıtma Hesabı'nda takip edilmektedir. En son gelir tablosu hesaplarından 622-Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılmaktadır (Boyar ve Güngörmüş, www.fatih.edu.tr/~ahgungormus).

Hizmet işletmelerinin sunmuş olduğu hizmetler üretim işletmelerinden ve ticari işletmelerden farklı olmak şartıyla, stoklanamamakta, takas edilememekte, elle tutulamamaktadır ve hizmetin sunumunda

toplam maliyetin içinde ve daha düşük bir oranda ilk madde ve malzeme maliyetine katılmaktadır (Ekergil, 2006, Sf. 71-72).

Hizmet sunan işletmelerde stok, hizmetin sunulması için gereken ilk madde ve malzemeler ile sunulan hizmettir. Konaklama işletmeleri, oteller, moteller vs., misafirlerine, yemek ve kahvaltı hizmeti sunmaktadır. Bu durumda sunulacak yemek ve kahvaltı için gereken malzemeler ilk madde ve malzeme stoğu olarak kabul edilmekte ve işletmenin stoklarını oluşturmaktadır. Müşteriye verilen yemek ise sunulan hizmettir hizmet mamulü olarak kabul edilmektedir.

Hizmet işletmelerinin hizmet üretim maliyetleri aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir: Hizmet sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri,

- Kontrol hizmet giderleri,
- Diğer giderler (Ekergil, 2008, Sf. 137).

TMS-2 Stoklar Standardı, hizmetin stoklanabilir olması ilkesini getirmiştir. Verilen hizmete ilişkin hasılat gelir tablosuna alınmamış ise, bu hizmet bilançoda stoklar arasına kaydedilmektedir. Mevcut sistemde söz konusu olmayan bu uygulama, sunulan hizmeti gerçekleştiren işçi ücretleri ve diğer maliyet unsurlarından oluşmaktadır (Uyar, 2009).

4.6. Normal Kapasite ve Normal Maliyet Yöntemi

TMS-2 Standardı, planlanan bakım onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınmak suretiyle normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarını normal kapasite olarak belirtmektedir (TMS-2, Md. 13).

Normal kapasite uygulandığında, işletmede çok yüksek üretim gerçekleşen bir dönemde her bir üretim birimine dağıtılan genel üretim gideri payı düşmekte ve böylelikle de stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmiş olmamaktadır. Değişken genel üretim giderleri ise işletmedeki üretim tesislerinin gerçek kullanımlarına bağlı olarak ve bu kullanımlarla doğru orantılı bir şekilde her bir üretim birimine dağıtılmaktadır.

Yüksek kapasite ile yüksek düzeyde üretimin gerçekleştirildiği dönemlerde, her bir ürüne dağıtım yoluyla yüklenen sabit genel üretim giderleri tutarı azaltılmakta, bu sayede stokların maliyet bedellerinden daha yüksek bir tutar üzerinden değerlendirilmeleri de engellenmektedir. Standartta göre, üretim miktarının artması durumunda birim başına düşen sabit giderlerin azalması nedeniyle birim mamul maliyetindeki azalmanın dikkate alınması ve bu azalmanın mamul maliyetine yansıtılması gerekmektedir. Üretim miktarının azalması durumunda birim başına sabit giderdeki artışın birim mamul maliyetine yansıtılmaması hâlinde, maliyetler normal kapasite üzerinden hesaplanmalı ve de maliyetlere yüklenilmeyen fark da dönem gideri olarak muhasebe kayıtlarına alınmalıdır (Gençoğlu, 2007, Sf. 79-80).

Normal maliyet yönteminde işletmenin mamullerini üretmesi ve satmasına ilişkin normal kapasitesi, işletme yönetiminin bu mamulleri üretme ve satma ve işletmenin yaşamını sürekli kılma gücüne sahip olan beşeri ve beşeri olmayan kıt kaynakları birleştirmesi suretiyle belirlenmektedir (Gençoğlu, 2007, Sf. 181).

TMS-2 Standardı'na göre, döneme ait üretim maliyetlerinin hesaplanmasında üretim ile ilgili bütün değişken maliyetler ile normal kapasiteye bağlı olarak sabit maliyetler mamulün maliyetlerine normal maliyet yöntemi kullanılmak suretiyle yüklenmektedir.

Stoklar Standardı'nda açıklandığı üzere üretim birimlerine dağıtılan sabit genel üretim gideri kapasiteye bağlı olarak arttırılmamakta, dağıtılmayan genel üretim giderleri de gerçekleştikleri dönemde gider olarak gelir tablosuna aktarılmaktadır. Normal maliyet yönteminde, genel üretim giderleri sabit ve değişken genel üretim giderleri olarak ayrıldıktan sonra kapasite ölçüsünde sabit genel üretim giderleri mamullere yüklenmektedir. Sabit genel üretim giderlerinin dağıtımında ortaya çıkacak kapasite sapmaları dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılmaktadır (Büyükmirza, 2003, Sf. 65).

Uygulamadaki mevcut Tekdüzen Hesap Planı normal maliyet yöntemi için tasarlanmadığından bu

yönteme ilişkin hesap önerileri sunulmamaktadır ve kapasite sapmalarının tamamı sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. IAS-1(TMS-1) Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda işletmelerin hiçbir gelir veya gider kalemlerini gelir tablosunda veya dipnotlarda olağan dışı kalemler olarak gösteremeyecekleri açıklanmıştır. Gelir tablosunun 63 numaralı hesap grubu Faaliyet Giderleri Hesap Grubu'dur ve de işletmenin esas faaliyetiyle ilgili giderlerden oluşmaktadır. Bu hesap grubunun altındaki giderler, üretim maliyetine yüklenemeyip faaliyetlerle ilgilidirler ve dönem gideri olarak yazılmaktadır. Faaliyet sapmaları, 634-Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı açılarak bu hesap altında gösterilebilecektir. Normal maliyet yönteminde kapasite sapmaları olumsuz ve olumlu kapasite sapmaları olarak ikiye ayrılmaktadır ve 730-Genel Üretim Giderleri Hesabı ve 731- Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı'nda takip edilmektedir. Olumsuz kapasite sapmasında, fiili üretim planlanan üretimden düşük olmaktadır, olumlu kapasite sapmasında fiili üretim planlanan üretimden fazla olmaktadır (Boyar ve Güngörmüş, www.fatih.edu.tr/~ahgungormus).

4.7. Özellikli Varlık Kavramı ve Borçlanma Maliyetleri

-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'nda ve SPK Seri:XI, No:25, Kısım:10'da yer alan özellikli varlık niteliğinde olan stoklar, satışa hazır hâle yani satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar olarak tanımlanmış ve bu tür stokların elde edilmesi, inşası veya üretimiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetlerinin istenirse stok maliyetine dahil edilebileceği belirtilmiştir (Boyar ve Güngörmüş, www.fatih.edu.tr/~ahgungormus).

"Şarap gibi belli bir süre mayalanmaya ihtiyaç duyan veya güneşte belli bir süre kurutulması gereken gıdalar, gemi, uçak, uydu, gibi mamullerin üretiminde stokların kullanıma veya satışa hazır hâle gelmesi için uzun bir süreye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu tür mamullerin üretim sürecinde kullanılan stoklar için gerçek-

leştirilen borçlanma maliyetleri isteğe bağlı olarak aktifleştirilmektedir." (Ekeril, 2007, Sf. 134).

Bir işletmenin stoklarını vadeli ödeme koşuluyla satın alması durumunda ortaya çıkan vade farkı yani peşin alım fiyatı ile vade sonundaki değer arasındaki fark, finansman unsuru içerdiği taktirde bu unsurlar ödemenin yapıldığı tarihte veya aynı dönemde finansman giderlerinden faiz gideri olarak gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır (Çömlekçi, 2002, Sf. 185-186).

4.8. Uygulamalar

Uygulama-1: Stoğun satın alma maliyetinin içerisine dahil olan satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer ilgili vergiler, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri, bir örnek üzerinde ele alınacak olursa; "Mi" Ltd. Şti. firması "G" şehrinin "R" ilçesi mevkiinde yapmakta olduğu triplex villardan oluşan 100 konutluk site için, dış cephesini kaplama amacıyla ytong duvar plağı kullanmaya karar vermiş ve "G" şehrindeki ytong fabrikasından 300 m³ duvar plağı sipariş etmiştir. Nakliye ve yükleme işlemini ytong firması gerçekleştirmiş, nakliye ödemesi ise "Mi" Ltd. Şti. tarafından yapılmıştır. Nakliye bedeli 500 TL'dir. Duvar plağının m³ fiyatı KDV dahil 250 TL'dir. Ödeme teslim tarihinde banka havalesi yoluyla gerçekleştirilmiştir.

- Mal bedeli= 300*250= 75.000 TL
- Nakliye ve yükleme maliyeti= 500 TL

	/
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	75.500
102 Bankalar Hesabı	75.50
	/

Uygulama-2: "GY" San. A.Ş. firması 30 Eylül 2011 tarihinde % 18 KDV dahil peşin fiyatı üzerinden düzenlenmiş fatura karşılığında 30.000 TL'lik işletmede kullanılmak üzere 45 adet rulman satın almıştır. Karşılığında da 34.000 TL nominal değerli ve 2 ay vadeli senet imzalayarak vermiştir. %6 oranındaki damga pulu kesintisini de işletme kasasından ödemiştir.

30/09/2012				
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı				24.600
191 İndirilecek KDV Hesabı				5.400
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı				4.204
100 Kasa Hesabı				
204				
	321	Borç	Senetleri	Hesabı
34.000				
/				

Uygulama-3: "G" şehrinde faaliyette bulunan ytong gazbeton fabrikası olan "GY" Sanayi A.Ş. firması, "A" şehrindeki "Ç Çimento" fabrikasından KDV dahil ton fiyatı 2.360 TL olan çimentodan 100 ton satın almaktadır. "GY" firması çimentoya, "G" şehrine gelinceye kadar 3.000 TL nakliye ücreti ve 300 TL de nakliye sigortası ödemektedir. Bu hammaddeler için, hammadde stok sahasında yer olmadığından depo kiralanmıştır ve bu deponun kirası yıl sonuna kadar 500 TL olarak belirlenmiş ve ödenmiştir. Bu mallarla ilgili olarak firma 5.000 TL de Genel Müdürlükte harcama yapmıştır. Mevcut uygulama ve standart açısından ilk madde ve malzemenin maliyeti ($2.360 \times 100 = 236.000$)

Mevcut uygulamaya göre,

Kdv	: 36.000
Satın alma maliyeti	: 200.000
Nakliye maliyeti	: 3.000
Sigorta maliyeti	: 300
Depo maliyeti	: 500
Genel yönetim maliyeti	<u>Sf. + 5.000</u>
	208.800

Not: VUK'ta genel yönetim giderlerinin emtiaya düşen kısmın emtianın satın alma bedeline dahil edilmesi ihtiyaridir.

İlk madde ve malzeme satın alma maliyeti IAS (TMS)-2 Standardı'na göre ise,

İlk madde ve malzeme satın alma maliyeti	
Satın alma maliyeti	: 200.000
Nakliye maliyeti	: 3.000
Sigorta maliyeti	: <u>+ 300</u>
	203.300 TL

Genel yönetim gideri ve depolama gideri emtianın maliyetine dahil edilmemekte ve doğrudan doğruya dönem giderlerine kaydedilmektedir. Alım ile ilgili 36.000 TL'lik KDV tutarı da indirim konusu yapılmaktadır.

Uygulama-4: "GY" San. A.Ş. firması hammaddelerini fabrika binası yanında bulunan stok sahasında muhafaza etmektedir. Kapalı ve korunaklı bir alanda saklanması gereken alüminyum tozu yanıcı bir maddedir. Stok alanı yanında çalışanlardan birinin sigara içmesi ve sigaranın izmaritini tam olarak söndürmeden atması sonucunda yangın çıkmış ve alüminyum tozu stoğunun % 80'i zarar görmüştür. Yangının kontrol altına alınmasına rağmen %80 oranında oluşan zarar engellenememiştir. Depoda yangından önce 19.850 kg alüminyum tozu olduğu belirtilmiştir. 1 kg alüminyum tozunun maliyeti 16 TL'dir. Bu durumda firma hammaddeleri ile ilgili zarar kaydını aşağıdaki şekilde yapacaktır.

$$19.850 \times \%80 = 15.880 \text{ kg}$$

$$15.880 \times 16 = 254.080 \text{ TL}$$

/	
157 Diğer Stoklar Hesabı	254.080
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	254.080
/	
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hesabı	254.080
157 Diğer Stoklar Hesabı	254.080
/	

Uygulama-5: TMS-2 Stoklar Standardı uyarınca dönemin üretim maliyetlerinin hesaplanmasında üretim ile ilgili olan bütün değişken maliyetler mamul maliyetine yüklenmektedir. Buna göre; "S" Dış Ticaret A.Ş. firması yurt içi ve yurt dışı pazarına "S" Tekstil İşletmeleri A.Ş. tarafından üretilen banyo havlularını pazarlamaktadır. İşletmenin olağan kapasite seviyesinde sabit genel üretim maliyetlerinin 1.300.000 TL olduğu

tespit edilmiştir. Üretim kapasitesinin belirlenmesi hususu "S" Tekstil İşletmeleri A.Ş.'nin Yönetim Kurulu toplantısında görüşülmüş ve bu toplantı için daha önceden işletmedeki mühendisler tarafından yapılan çalışmalar sonucunda fabrikanın yıllık teorik kapasitesinin 4.000.000 adet havlu/yıl olması gerektiği belirlenmiştir. Toplantıda işletme yöneticileri pamuk fiyatlarında yükselme ve havluya dış piyasadaki talepte azalma beklediklerini ve bu nedenle de üretim miktarının %30 oranında azaltılarak 2.400.000 adet/yıl düşürülmesi gerektiğini açıklamışlardır. Yöneticilerin, havluya olan talepteki azalmanın arz fazlasına da sebep olabileceğini göz önünde bulundurulmaları sonucunda, stokların satış fiyatlarında indirimine gidilmesi gerektiği hususu açıklanmıştır. "S" Tekstil İşletmeleri A.Ş.'nin üretim yönetimi birimini oluşturan işletme müdürü, üretim şefi, hammadde şefi, kalite kontrol şefi, makine bakım şefi, 2.400.000 adet havlu üretilmesi için vardiyaların 2'den 3'e çıkarılması gerektiğini belirtmişlerdir ve bu durum ek bir külfet doğuracaktır. Toplantıda, açıklanan bütün şartlar göz önünde bulundurularak, üretim miktarının 2.000.000 adet/yıl'a düşürülmesi önerilmiş ve Yönetim Kurulu'nun da ortak kararı ile 2.000.000 adet/yıl havlu üretilmesine karar verilmiştir.

Bu durumda "S" Tekstil İşletmeleri A.Ş. firmasında kapasite göz önünde bulundurularak aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır (havlu başına birim değişken maliyet: 2,80 TL).

	Bütçelenmiş Sabit Genel Üretim Maliyeti	Bütçelenmiş Kapasite Seviyeleri	Bütçelenmiş Birim Sabit Genel Üretim Maliyeti	Bütçelenmiş Birim Değişken Maliyet	Birim Üretim Maliyeti
Teorik Kapasite	2.400.000	4.000.000	0,6 TL/havlu	2,80	3,4 TL/havlu
Pratik Kapasite	2.400.000	2.400.000	1 TL/havlu	2,80	3,8 TL/havlu
Normal Kapasite	2.400.000	2.000.000	1,2 TL/havlu	2,80	4 TL/havlu

"S" Tekstil İşletmeleri A.Ş. firmasının yıl sonunda

2.000.000 adet havlu ürettiği ve bu havlulardan 1.800.000 adedini 6 TL'den sattığı belirtilmiştir. Bu durumda normal kapasite olarak kabul edilen üretim miktarı faaliyet bölgesidir.

Satışlar= 1.800.000*6= 10.800.000 TL

Değişken Üretim Maliyeti= 2,80*2.000.000= 5.600.000 TL

Sabit Genel Üretim Maliyeti= 0,6*2.000.000= 1.200.000 TL

1*2.000.000= 2.000.000 TL

1,2*2.000.000= 2.400.000 TL

Firmada dönem sonu mamul maliyetleri yoktur. Normal kapasite nispetinde üretim yapıldığı için standart sapmalar gerçekleşmemiştir ve düzeltme işlemi ve düzeltme kaydı yapılmasına gerek yoktur. Sanko Tekstil İşletmeleri A.Ş. firmasının yıllık faaliyet gideri toplamının 2.500.000 TL olduğu kabul edildiğinde aşağıdaki veriler elde edilmektedir.

	Teorik Kapasite	Pratik Kapasite	Normal Kapasite
Kapasite Seviyeleri	4.000.000 adet havlu	2.400.000 adet havlu	2.000.000 adet havlu
Satışlar	10.800.000	10.800.000	10.800.000
Satılan Mamul Maliyeti	0	0	0
Dönem Başı Mamul Maliyeti	0	0	0
Değişken Üretim Maliyeti	5.600.000	5.600.000	5.600.000
Sabit Üretim Maliyeti	1.200.000	2.000.000	2.400.000
Satılabilir Mamuller Maliyeti	6.800.000	7.600.000	8.000.000
Dönem Sonu Mamuller Maliyeti	0	0	0
Satılan Mamul Maliyeti	6.800.000	7.600.000	8.000.000
Brüt Satış Karı	4.000.000	3.200.000	2.800.000
Faaliyet Gideri	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Faaliyet Karı	1.500.000	700.000	300.000

Kaynak: Ekergil, 2007, Sf. 89-92

Uygulama-6: MYHK İnşaat Ltd.Şti. firması 01.08.2008 tarihinde, inşaatı sürmekte olan dubleks evlerden oluşan sitenin finansmanında kullanılmak amacıyla 300.000 TL kredi kullanmıştır. Bu kredi 20.09.2009 ta-

rihinde kapatılmıştır ve krediye 12.000 TL faiz ödemesi yapılmıştır. Sitenin inşaatı ise 30.04.2010 tarihinde tamamlanmıştır.

Bu örneğe göre, sitenin inşaatı yapılması uzun süreyi alan (bir yıldan fazla) nitelikli varlık yani IAS (TMS)-2 Standardı'nda açıklanan özellikli varlık niteliği taşımaktadır. Mevcut mevzuata göre ve standarda göre firma borçlanma maliyetini varlığın maliyetine eklemek suretiyle aktifleştirebilmektedir. Bu durumda firma 12.000 TL'lik faiz giderini de varlığın maliyetine dahil edebilmektedir.

5. Sonuç

IAS(TMS ve TFRS)'lerin bilanço kalemlerinden stoklar ve gelir tablosu kalemlerinden satılan malın maliyeti üzerinde direkt ve endirekt etkilerinin olduğu görülmektedir.

TMS-2 Stoklar Standardı, maliyetler ve maliyet muhasebesi ile en yakın ilişki içerisinde olan standarttır. TMS-2 Standardı, bilançoda yer alan stoklar kaleminin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi hususları ile ilgili yapılması gerekenleri ayrıntılı olarak ortaya koymaktadır. Stok maliyetlerini oluşturan ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri, genel üretim giderleri standart kapsamına alınmakta, üretim maliyetleri ile yakın ilişki içinde bulunan bu standart, maliyet muhasebesi ve uygulamaları ile ilgili yine de yeterince detay sunmamaktadır. İşçilik giderlerine standartta dönüştürme maliyetleri içerisinde sınırlı olarak yer verilmekte ve hesaplama biçimi ile hangi giderlerin bu sınıfa girdiği hususlarına değinilmemektedir. Stoklar net gerçekleşebilir değer ve maliyet değerinden düşük olanı ile değerlendirilmekte ve net gerçekleşebilir değer kavramı değerlendirme literatürüne girmektedir. Stokların değerlerinde meydana gelen değer artışları ve değer azalışları kayıtlara alınmaktadır.

İşletmelerde güncel cari vergi mevzuatı uyarınca stokların faiz gideri, kur farkı, vadeli alışlardan dolayı vade farkı gibi borçlanma maliyetleri stok kalemi işletme stoklarına girinceye kadar zorunlu olarak işletme stoklarına girdikten sonra ise ihtiyari olarak stok

maliyetlerine dahil edilirken, standart çerçevesinde stok kalemi ancak özellikli varlık olduğu zaman belirlenen borçlanma maliyetleri stok kaleminin maliyetine yüklenebilecektir ve bu işlem de stok kalemi işletme stoklarına girdikten sonra devam ettirilemeyecek, bu noktadan sonra oluşan borçlanma maliyetleri ve özellikli varlık niteliği taşımayan stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri gidere verilecektir. İşletmeler mevcut uygulamalarında bütün borçlanma maliyetlerini stokların maliyet bedeline yüklemektedirken, standartlarla birlikte, stoklar özellikli varlık niteliğini taşımadığı müddetçe, borçlanma maliyetlerini dönem giderlerine aktaracaktır. Bu durum dolayısıyla stok maliyetlerini değiştirecektir.

Kaynakça

- Büyükmirza, K. (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Boyar, E. ve Güngörmüş, A.H. TMS-2 Stoklar Standardı'nda Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi. http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Stok_maliyeti.pdf, (12.04.2012)
- Boyar, E. ve Güngörmüş, A.H. TMS-2 Stoklar Standardı'nın Diğer Maliyetler Bölümünün Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Ele Alınması. http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Tek_duzen_Hesap.pdf, (28.01.2012)
- Boyar, E., Güngörmüş, A.H. TMS-2 Stoklar Standardı'nda Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi. <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/TMS%202/TMS%202.doc>, (18.06.2009)
- Çil, S. (2002). Halka Açık Şirketlerde Uygulanan Muhasebe Politikalarının Stoklar Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, YılSf. 2, Sayı 7, Ekim, Sf. 123-128.
- Çömlekçi, F. (2002). *Tek Düzen Genel Muhasebe ve Temel Mali Tablolar*. Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir.
- Demir, Ş. (2000). US GAAP, IAS ve Muhasebe Sisteminde Stok Değerleme Ölçü ve Yöntemleri. *E-Yaklaşım*, Sayı 93, Eylül.
- [dayanışma](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makale-</p>
</div>
<div data-bbox=)

ler/2000092235.htm (03.02.2012)

Ekerkil V. (2007). TMS-2 Stoklar ve Uygulaması. *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Sf. 71-147.

Ekerkil, V. (2008). TMS-2 Stoklar ve Uygulaması. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler)*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Sf. 99-166.

Evcı, S. (2008). *Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.

Gencoğlu, Ü. Gücenme. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*. Türkmen Kitabevi, Bursa.

Sönmez, F. (2003b). 13 nolu Türkiye Muhasebe Standardı Stoklar (IAS-2 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte). *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Mayıs.

Weygandt, J.J., Kieso, D.E., Kimmel, P.D. (2002). Prin-

ciples of Financial Accounting. 6th Edition, John Wiley and Sons, Inc., New York(U.S.A.)

TMS-2. (2009). Stoklar. TMSK.

TMS 2 Stoklar, http://www.verginet.net/dtt/1/TMS2Stoklar_3911.aspx, (14.02.2012)

IAS-2 Inventories, [http://www.iasplus.com/standard/ias02.htm\(ias23.htm\)](http://www.iasplus.com/standard/ias02.htm(ias23.htm)), (15.02.2012).

IFRS/IAS Summary, IAS-02 - Inventories(Revised Dec. 2003)

http://www.accountancy.com.pk/reference_ias.asp?id=15, (15.02.2012)

213 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu, Kabul tarihi: 04/01/1961, Resmî Gazete Sayı 10703-10705, Resmî Gazete tarihi: 10/01/1961.

www.gib.gov.tr

238 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete Sayı 22218, Resmî Gazete tarihi: 02/03/1995.

İŞSİZLİKLE MÜCADELEDE UYGULANAN AKTİF EMEK PİYASASI POLİTİKALARI Genel Olarak Dünyada ve Türkiye’de

Doç. Dr. Adem KORKMAZ*
Arş. Gör. Alim TETİK**
Öğr. Gör. Dr. Hüseyin AVSALLI***

ÖZET

İşsizlikle mücadele denildiğinde literatürde aktif ve pasif politikalar olarak bir ayrım söz konusudur. Özellikle, iş gücü piyasalarının yapısındaki değişim, günümüzdeki iş ve istihdam kavramlarının içeriklerinin değişmesi günümüz mücadele politikalarının yönünü daha çok aktif politikalardan yana çevirmiştir. Zira günümüzde işsizlik olgusunun nedeni ve boyutları çok farklılaşmış, işsizlikle mücadele etmek de bir hayli zorlaşmıştır. Bu çerçevede bütün dünyadaki aktif politikalar öncelikle iş gücünü iş piyasasında ve istihdamda tutmaya yönelmiş, çabalarını iş gücünü değişen iş gücü piyasası karşısında daha donanımlı hâle getirmek için yoğunlaştırmıştır. Türkiye’de de son yıllarda işsizlikle mücadelede uygulanan emek piyasası politikaları çeşitlenmiş ve etkinlikleri artmıştır. Türkiye’de uygulanan bu politikaların gerek 2009 krizi döneminde gerekse kriz sonrası dönemde etkinliği sürdürmesi ve başarılı olması dikkatlerin uygulanan bu politikalara yönelmesine neden olmuştur. Bu çalışmamızda, dünyada ve Türkiye’de uygulanan aktif iş gücü piyasası politikaları irdelenerek değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Aktif İstihdam Politikaları, Pasif İstihdam Politikaları, İşsizlik, İşsizlikle Mücadele

ABSTRACT

There is two sub-groups of policies in the literature consisting active and passive policies against unemployment. Particularly the change in the structure of labor markets along with the change of the content of work and employment concepts have caused to redirection of contemporary unemployment fight policies towards active policies. this mainly because of the differentiation of causes and dimension of unemployment and it is more complicated to fight against unemployment than ever. In this line most of the active policies around the world firstly try to keep labor in work and under employment and then these policies try to concentrate on increasing the qualities of workers. parallel to these developments, in Turkey labor market policies recently became more differentiated and more efficient in order to alleviate unemployment. Labor market policies in Turkey has drawn attention in academic and policy circles because of its success during and after the 2009 crisis. This study analysis and evaluates active labor market policy both in Turkey and in the world.

Key Words: Active Employment Policies, Passive Employment Policies, Unemployment, Fight Against Unemployment

*Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, Çalışma Ekonomisi ve End. İlişkileri Bölümü

**Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü

***Akdeniz Üniversitesi, Alanya İşletme Fakültesi

İŞSİZLİKLE MÜCADELEDE UYGULANAN AKTİF EMEK PİYASASI POLİTİKALARI:

Genel Olarak Dünyada ve Türkiye’de

I. İŞSİZLİK OLGUSU VE İŞSİZLİKLE MÜCADELE

İşsizlik, dünyada bütün ülkelerin en önemli problemlerinden biridir. Ekonomik, sosyal, psikolojik vb. birçok probleme sebep olması yönüyle ülkelerin üzerinde ciddi olarak çalışmalar yaptığı bir olgu olarak bilinmektedir.

İşsizlik, kısaca üretimin olmazsa olmaz unsuru olan iş gücünün kullanılmaması durumu olarak tanımlanmaktadır (Biçerli, 2004, Sf.1).

İşsizlikle mücadelede uygulanan emek piyasası politikaları pasif emek piyasası politikaları ve aktif emek piyasası politikaları olmak üzere ikiye ayrılır. Bunlardan pasif emek piyasası politikaları “işsizlik devresinde yaşanan olumsuz sonuçları telafi etmeyi amaçlayan politikalar”dır (Ören, 2011: 82). Bir diğer ifadeyle işsizliğin ortaya çıkardığı sosyal sorunları onarmak ve işsizlerin asgari düzeyde geçimini sağlayacak ekonomik yardımları sağlamak amacını taşıyan politikalar- dır (Korkmaz ve Mahiroğulları, 2007, Sf. 86).

Pasif emek piyasası politikaları ülkelerin çokça başvurdukları ve kısa vadede işsizlerin çeşitli problemlerini (ekonomik, sosyal, psikolojik vs.) örtmeye yarayan politikalar- dır. Fakat uzun dönemde işsizlikle mücadelede etkisiz kalmaktadır. Genel özellikleri kapsamında işsizlik sigortası, işsizlik yardımı, ücret garanti fonu, kıdem tazminatı ve sosyal yardımlar olarak beş şekilde incelenmektedir.

Aktif emek piyasası politikaları ise işsizliğin uzun vadede ve kalıcı çözümüne yönelik uygulamaları içermektedir. Beşeri kaynakların geliştirilmesi, ekonomik büyümenin teşvik edilmesi, dezavantajlı grupların istihdam edilebilirliğinin ve fırsatlarının artırılarak sosyal eşitliğe katkıda bulunulması, konjonktürün duraklama dönemlerinde istihdamın istikrarlı kılınıp genişleme dönemlerinde ise emek piyasaları ile ilgili darboğazların giderilmesi ve emeğin farklı alt piyasalar arasında yeniden dağılımının sağlanması amacıyla uygulanan politikalar- dır. (Biçerli, 2004, Sf. 46,47)

II. İŞSİZLİKLE MÜCADELEDE AKTİF EMEK PİYASASI POLİTİKALARININ ÖNEMİ

Dünyada, işsizliğin ciddi anlamda üzerine düşülerek önlenmesine yönelik çalışmalar, özellikle İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra ortaya çıkmıştır. ABD tam istihdamı yönelik politikalar uygulamaya çalışırken Avrupa, işsizliği önlemeye ve azaltmaya yönelik istihdam politikalarına özel ilgi göstermiştir (Ekin, 2000, Sf. 316).

Dünyadaki bu uygulamalara bakıldığında istihdamın artırılması ve işsizliğin önlenmesine yönelik ilk olarak makro ekonomik politikalarla yetinilmiş ve daha sonra makro ekonomik politikaların tek başına işsizliğe karşı çözüm olamaması nedeniyle emek piyasası politikalarına yer verilmeye başlanmıştır. 20. yüzyılın ilk çeyreğinden itibaren dünyada bazı ülkelerde pasif emek piyasası politikaları uygulanmaya başlanmıştır (Korkmaz ve Mahiroğulları, 2007, Sf. 86).

Özellikle Batı Avrupa Ülkeleri’nde 1980’li yılların başına kadar üretim sektöründe iş kaybını telafi etmeye yönelik pasif istihdam politikaları benimseniyordu. Bu pasif istihdam politikaları, iş kaybı ve sosyal maliyetleri azaltmak için daha çok erken emeklilik uygulamaları, iş kaybı tazminatı ve sosyal yardımlar olarak oluşmaktaydı. Fakat pasif istihdam politikaları ülkeler arasında önemli farklılıklar da olsa 1980’li yılların başları ve ortalarına doğru tam anlamıyla işsizlikle mücadele edemediğinden durma noktasına geldi. Bu bağlamda aktif istihdam politikaları 1980’li yıllardan itibaren dünya genelinde OECD, EU (Avrupa Birliği), IMF, UN(Birleşmiş Milletler) ve ILO gibi uluslararası kuruluşların da desteğiyle keşfedilmeye başlandı (Daguerre and Etherington, 2009, Sf.5). Özellikle 1994 yılında OECD tarafından “Job Strategy” (İş Stratejisi) ve daha sonraki yıllarda yayımladığı raporlarla (Bilgin ve Arı, 2010, Sf. 29) ve 1997 yılında AB tarafından Avrupa İstihdam Stratejisi’yle (European Employment Strategy) resmi olarak aktif istihdam politikaları başlatılmıştır. OECD, Aktif İstihdam Politikaları aktif iş arama veya adımlar atmaya istekli görünenlerin istihdam edilebilirliklerini artırmak ve istihdam öncesi kişilerin

iş bulmalarına yardımcı olabilmek için tavsiyelerde bulunmak olarak tanımlanmaktadır. Aktif istihdam politikaları kişilerin iş gücü piyasasında çalışma yaşlarını genişletme amacı taşıırken piyasadaki mevcut işlerin sayısını direkt olarak artırma amacı taşımamaktadır. Aktif İstihdam Politikaları, kamu istihdam servisleri, girişimcilik, iş gücü piyasası eğitimi, gençlere yönelik önlemler, istihdam sübvansiyonları ve engelliler için alınan önlemlerden oluşmaktadır. 1994'te OECD Job Strategy (İş Stratejisi), 1997'de European Employment Strategy (Avrupa İstihdam Stratejisi) ve 2000 yılında Lizbon Zirvesi Aktif İstihdam Politikalarının ilk kuşağını temsil etmiştir (Daguerre and Etherington, 2009, Sf. 5). İstihdam politikaları yukarıda da bahsedildiği üzere aktif ve pasif istihdam politikaları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Aktif İstihdam Politikaları, uzun zamanlı bir eğitim programını içermektedir ve başlangıçta ekonomik bunalım ve yüksek işsizlik dönemlerinde uygulanmıştır. Genel çerçevede ekonomik ve sosyal olarak iki türlü amacı vardır. Ekonomik amacı, işsiz kalmışların iş bulma ihtimallerini artırmaktır. Sosyal amacı ise iş gücü piyasasına üretken iş gücünün dâhil edilmesi ve katılımının sağlanmasıdır. Ayrıca iş gücü piyasasından uzak insanları piyasaya entegre etmek için kullanılmıştır (Kuddo, 2009, Sf. 39).

III. İŞSİZLİKLE MÜCADELEDE UYGULANAN EMEK PİYASASI POLİTİKALARI

İşsizlikle mücadelede uygulanan emek piyasası politikaları pasif emek piyasası politikaları ve aktif emek piyasası politikaları olmak üzere ikiye ayrılır. Bunlardan pasif emek piyasası politikaları işsizliğin kısa vadeli ve geçici çözümüne yönelik uygulamaları içerirken, aktif emek piyasası politikaları ise işsizliğin uzun vadeli ve kalıcı çözümüne yönelik uygulamaları içermektedir. Bu sebeple aktif emek piyasası politikaları üzerinde durulacaktır.

A. Genel Olarak Dünyada Yaygın Olarak Uygulanan Aktif Politikalar

1. Mesleki Eğitim Programları

Aktif emek piyasası politikalarından mesleki eğitim programları vasıfsız olan iş gücünün eğitilmesi ve vasıf kazandırılarak dünya iş gücü piyasasının istediği düzeyde nitelikli eleman yetiştirme programlarıdır. Bu programlar daha çok kamu istihdam ofisleri tarafından yürütülmektedir. Kamu istihdam ofisleri nitelikli ve vasıflı iş gücünde olması gereken özellikleri ve işverenlerin hangi vasıflarda çalışan istediklerini analiz eden ve bunlara yönelik eğitim programları uygulayan kuruluşlardır. Bu kuruluşlar özellikle OECD ve ILO tarafından desteklenmektedir. Kamu istihdam ofisleri çeşitli eğitim programlarına tabi tuttıkları kişileri hem maddi hem de manevi desteklerde bulunarak işsizlik psikolojisinden de arındırmaktadırlar. (Varçın, 2004, Sf. 33-35).

Mesleki eğitim programlarında ülke örneklerine bakılacak olursa Belçika Hükümeti'nin aktif olarak üzerinde durduğu politika eğitim-öğretim ve yaşam boyu öğrenme politikalarıdır. Belçika'nın hedefi 30-34 yaş arası yükseköğretim oranını 2009 yılındaki % 43,2'den 2020 yılında % 47'ye yükseltmektir. Ayrıca 2009 yılında % 11,7 olan okuldan erken ayrılma oranını 2020 yılında % 9,5'e çekmeyi amaçlamaktadır. Belçika Hükümetinde bu gelişmelerin yanında son yıllarda yaşam boyu öğrenmeye katılım oranları önemli ölçüde azalmıştır. Yaşam boyu öğrenmeye ve iş arayanların yeterliliklerini artırmak için çalışanların eğitim ve öğretimine ayrılan toplam paydan % 1,9 oranında bir pay ayrılması hedeflenmiştir (European Commission Staff Working Paper, 2011, Sf.14).

Almanya'da "Job Aqktiv" olarak adlandırılan bir uygulama 1 Ocak 2002 tarihinde uygulamaya konmuştur. Açılımı ise "Aktivieren (Activate), Qualifizieren (Qualify), Trainieren (Train), Investieren (Invest) ve Vermitteln (Place) şeklindedir. Amaçları ise şu şekildedir (European Employment Observatory, 2002, Sf. 9-13):

- İşsizlere yeni iş bulmalarında yardımcı olmak. Mesleki eğitim programlarını destekleyerek -işletmelerin

ihtiyaçlarına göre- işçileri mesleki eğitime tabi tutmak ve iş gücü piyasasında aranan eleman olmalarına yardımcı olmak. Özellikle yaşlı işçiler ve vasıf düzeyi düşük genç işçiler ön planda tutulmaktadır. Bunlara ek olarak da yaşam boyu öğrenmenin desteklenmesi amaçlanmaktadır.

- İş piyasası dışında kalan kişilerin, üstünlük ve zayıflıkları istihdam ofisleri tarafından analiz edilerek kabiliyetlerine uygun işlerde istihdam edilmelerini desteklemek.

Ayrıca mesleki eğitim programları kapsamında 1 Nisan 2012 tarihinden itibaren Almanya'da 45 yaş altı çalışanların mesleki eğitim masraflarının en az yarısının işverenler tarafından karşılanması şartıyla, diğer yarısının İstihdam Ofisleri tarafından karşılanması kararlaştırılmıştır. (European Employment Observatory, 2012, Sf. 11).

Fransa'da 1989 yılında yapılan bir yasal düzenlemeyle 16-25 yaş arasındaki iş deneyimi olmayan gençlere yönelik mesleki eğitim verilmiştir. Bu program çerçevesinde genç işsiz, işveren, istihdam kurumu ve projeyi denetleyen kurum arasında gerçekleştirilen sözleşmeyle genç işsizlerin sözleşmeye taraf olan firmalarda çalışması istenmiştir. Bu programa katılan genç işsizlere 18-20 yaş arasında olanlara 870, 21 yaş üstünde olanlara da 1293 Frank verilmiştir (Korkmaz ve Mahiroğulları, 2007, Sf. 159).

İrlanda'da 1990'larda başlatılan Ulusal Eğitim ve İstihdam Kurumu (FAS) Stajyerlik Programları, işsizler için teorik eğitimi eğitim merkezinde, pratik eğitimi meslek bazında işbaşında sağlayan ve sanayi tarafından da onaylanmış eğitim programlarıdır. Eğitim süresi genel olarak 20 ile 43 hafta arasında değişmektedir. Bu programlar aslında çıraklık programının dışında kalan meslekleri hedeflemektedir. Bu meslekler; çocuk bakım pratisyenliği, eğlence yeri eğitmenliği, yazılım geliştiriciliği, tıbbi sekreterlik vb.dir. İşverenlerin eğitime doğrudan dahil olması nedeniyle katılımcıların program sonrası deneyimlerinin olumlu olduğu görünmüştür. 2007 yılında FAS izleme anketi, programın tamamlanmasından sonraki 18 ayda katılanların

% 70'inin istihdam edildiği, % 10'unun ise eğitimde bulunduğunu göstermiştir (TİSK 2012, Sf. 50).

Finlandiya'da 17 yaşında olup iş arayanlar, istihdam kurumları tarafından düzenlenen iş deneyimi, iş gücü piyasası eğitimi veya rehabilitasyonu gibi aktif iş gücü programlarına katılmaları halinde işsizlik ödeneği alma hakkına sahiptirler. 18-24 yaş arası iş arayanlar, aktif iş gücü piyasası programlarına katılmayı reddetmeyenler ve mesleki eğitime müracaat etmiş olanlar ve 25 yaş üstü iş arayanlar iki yıla kadar işsizlik ödeneği alırken eğitim görebilmektedirler. (TİSK 2012, Sf. 15, 19, 23, 26, 46, 60, 71 ve TİSK 2009)

Avusturya'da mesleki eğitim programlarından yararlananların sayısının artırılması amacıyla gerekli olan en az istihdam süresinin 1 yıldan 6 aya indirilmesi sağlanmıştır.

2. Ücret ve İstihdam Sübvansiyonları

Ücret ve istihdam sübvansiyonları, işsizlikle mücadelede uygulanan önemli bir aktif emek piyasası politikasıdır. Ücret ve istihdam sübvansiyonları, devletin çeşitli mesleki eğitim programları çerçevesinde belirlediği kişileri bazı işletmelerde istihdam edilmesi karşılığında işletmelere çeşitli imkânlar ve kolaylıklar sunduğu (vergi indirimleri, istihdam edilen kişinin maaşının yarısının devlet tarafından karşılanması, sigorta primlerinde kolaylıklar ve indirimler vb.) bir aktif emek piyasası politikasıdır (Biçerli, 2004, Sf. 74). Dünyada ücret ve istihdam sübvansiyonları uygulamalarına bakıldığında Almanya'da uzun süreli ve düşük vasıflı işsizlere yönelik 2000 yılı ile 2003 yıllarını kapsayan Mainz ve SGI isimli uygulamalar yapılmıştır. Bu uygulamalarda uzun süreli ve düşük vasıflı işsizlerin istihdam edilmesi için sosyal sigorta primleri devlet tarafından sübvansiyon edilmiştir (European Employment Observatory, 2001, Sf. 21).

Almanya'da aktif istihdam politikaları bünyesinde uygulanan Voucher System (Kupon Sistemi) yöntemiyle işsizlerin işe yerleştirilmeleri amaçlanmıştır. Bu yöntemle işsize iş sağlayan kuruma toplamda 1000 Euro yardım yapılmaktadır. Fakat bu ödeme, 1000

Euro'nun bir kısmı 6 hafta içerisinde işsizlerin işe yerleştirilmesi, diğer kalan ödeme ise 6 ay sonra işçinin bireysel olarak işte bulunması şartıyla yapılmaktadır. Bu çerçevede 2004 yılında Almanya'da 35.000 ofis kurulmuştur (Greve, 2006, Sf. 30,31).

Danimarka'da 1985 yılında Ivoerksoetterydelsen isimli uzun süreli işsizlere yönelik bir program uygulanmıştır. Bu program çerçevesinde 12 aydan daha fazla süredir işsiz olanlar için hazırlanan taslaktan en az 5 aydır işsiz olanlar da yararlanmışlardır. Bu programa katılanlara 3,5 yıla kadar aylık ödemeler yapılmıştır. Ödeme miktarı maksimum işsizlik yardımının % 50'sine kadar olmuştur (Biçerli, 2004, Sf. 115).

Ayrıca Danimarka Hükümeti, özel sektörü teşvik programları kapsamında çeşitli programlar düzenlemekte, bu programlara katılan işsizleri özel sektörde belirli süreli iş sözleşmesi ile en az 6 ay, en fazla 9 ay istihdam eden işverene asgari ücretin yaklaşık % 50'si kadarı sübvans olarak ödenmektedir. Bunun yanı sıra kamu sektöründe istihdam yaratma programına katılanlar ya bir kamu kurumunda ya da belediyeler bünyesinde yürütülen özel istihdam projelerinde en az 6, en fazla 12 ay geçici istihdam edilmektedirler (Uşen, 2007, Sf. 74-76).

Hollanda'da istihdam sübvansiyonları 1996 yılından itibaren kısa adı SPAK (Specifike Afdrachtskorting Lage Lonen) olarak bilinen bir yasa ile uygulanmaktadır. Bu yasada asgari ücretin % 115'ine kadar kazanan, 12 ay ve daha uzun süreli işçileri çalıştıran işverenlere yönelik vergi indirimine ve sosyal güvenlik primi ödemelerinde % 60'a kadar indirimle gidilmiştir (Marx, 2005, Sf. 8).

Fransa'da "İstihdamı Teşvik Sözleşmesi" kapsamında yer alanların istihdamını izleyen ilk iki yılda asgari ücret üzerinden toplam iş gücü maliyetinin % 43'ü hükümet tarafından karşılanmaktadır (Kapar, Sf. 359). Fransa'da istihdama yönelik teşvikler çerçevesinde 2009'da düşük gelirli işçi işe alan 10 kişiden daha az işçi çalıştıran işyerlerine yönelik işverenin sosyal sigorta primlerinde indirim yapılmıştır. En fazla indirim asgari ücretli işe alan işverenlere yönelik yapılmıştır.

Asgari ücretin 1,6 katına kadar çıkan durumlarda sigorta primi indirim oranlarında azalma olmuştur. (TİSK 2009)

İtalya'da 1999 yılında işsizliğin bilhassa yoğun olduğu bölgelerde yeni işçileri bünyelerine katan, istihdam eden işverenlere yönelik vergi kredisi uygulaması yapılmıştır. Bu kredi, 1999-2000 tarihleri arasında işçi sayılarını artıran işverenlere 1.000.000 Lire, 2000 yılı sonrası işçi sayılarını artıran işverenlere ise 3.000.000 Lire'e kadar verilebilmektedir (Korkmaz ve Mahiroğulları, 2007, Sf. 161).

İrlanda'da altı aydan daha fazla süredir işsiz olan bir işçi istihdam eden işveren, istihdam ettiği işçi için bir yıl süreyle sosyal güvenlik priminden muaf tutulmaktadır (TİSK 2012, Sf. 17).

Ayrıca İrlanda'da Mayıs 2009'da yürürlüğe giren "İşe Yerleştirme Programı" kapsamında yaşlarına bakılmaksızın bin işsiz üniversite mezununa 9 ay iş deneyimi sağlanmaktadır. Programdan beklenen amaç, işsiz bireye iş gücü piyasası ile ilişki kurmasına ya da ilişkiyi sürdürmesine yardımcı olmaktır. Programa katılanlara ücret ödenmemekte, katılanların sosyal yardım ödemelerinden yararlanmaları sağlanmaktadır (TİSK 2012, Sf. 61).

Avusturya'da 1998 yılında "Ulusal İstihdam Eylem Planı" kapsamında "New Start" adıyla bir program geliştirilmiştir. Bu programın amacı, hizmet sektöründeki istihdamı artırmaktır. Program kapsamında Avusturya İstihdam Servisinde kayıtlı işsizleri istihdam eden işletmelere azami bir yıl olmak üzere 150.000-300.000 Avusturya Şilini arasında yardım yapılacağı açıklanmıştır (Korkmaz ve Mahiroğulları, 2007, Sf. 163).

3. Kendi İşini Kurma Eğiliminde Olanlara Yardım Programları

Kendi işini kurma eğiliminde olanlara yardım programları aktif politikalardan bir diğeridir. Adından da anlaşılacağı üzere iş kurma isteğinde olanlara yönelik yapılan bir destek programıdır. Kendi işini kuran ve çağa uyum sağlama çalışmalarında aktif olarak bir şeyler yapma çabasında olan kişiler girişimci olarak adlandırılır (TİSK 2006, Sf. 13).

Dünyada uygulamalara bakılacak olursa Almanya'da "Kendi İşini Kuranlara Yardım Programları" çerçevesinde 1986 yılında "Überbrückungsgeld" isimli bir program uygulamaya konulmuştur. Uygulamada işsizlik nedeniyle programa müracaat eden katılımcılardan iş planlarını uygun görülen bir kuruma (banka, ticaret odası, profesyonel kurumlar vb) onaylattıkları takdirde ve ayda en az 3400 Mark kazanmaları zorunlu tutularak 6 ay süre ile aylık ödeme yapılmıştır (Meager, 1994, Sf. 28).

Almanya'da bir diğer uygulama ise Serbest Meslek Programları olarak göze çarpmaktadır. Hartz reformu teşvik yaklaşımı işsiz kişilerin işletme kurmasını cesaretlendirmiştir. Bu uygulama çerçevesinde iş kurmak isteyenlere devlet desteğiyle sübvansiyon sağlanmıştır. Bu program çerçevesinde 2007 yılında iş kurma yardımı olarak kendi işini kuranların sayısı 121.924 kişi olmuştur. Her yıl ortalama olarak 91.000 kişi bu yardımdan faydalanarak işletmesini kurmuştur. Bu amaç doğrultusunda Almanya Hükümeti tarafından toplam 1.22 Milyar Euro harcanmıştır. Her katılımcıya 10.000 Euro verilmiştir (European Employment Observatory, 2008, Sf. 33, 34).

Danimarka'da serbest çalışmak isteyenlere yönelik programlar aktif politikalar içerisinde uygulanmıştır. Örneğin; Danimarka'da en az 5 ay süre ile işsiz kalmalara yönelik yeni iş kurma eğitimleri verilmekte ve yeni işyeri açma teşviklerinde bulunmaktadır (Dar and Tzannatos, 1999, Sf. 25).

4. Doğrudan Kamu İstihdamı

Doğrudan kamu istihdamı; kâr amacı gütmeyen, özel işletmelere engel olmayan, kamu tarafından istihdam alanlarının oluşturulması özelliği taşıyan bir aktif istihdam politikasıdır. Doğrudan kamu istihdamı programları daha çok dezavantajlı gruplara yönelik (uzun süreli işsizler, genç işsizler, kadınlar, özürllüler vs.) istihdam alanları oluşturmaya özen göstermektedir. Ayrıca bir başka amacı ise işsizlik sigortası biten işsizleri geçici olarak kamuda işe alıp tekrar işsiz kaldıklarında yine işsizlik sigortasından faydalanmalarına fırsat ta-

nımdır (Korkmaz ve Mahiroğulları, 2007, Sf. 96). Dünyadaki uygulamalarına bakılacak olursa Hollanda'da 1990 yılında 3 yıldan daha uzun süredir işsiz olanlara yönelik kamuda bahçıvanlık, çöpçülük, kapıcılık gibi işler meydana getirilerek bu işsizlerin daimi olarak iş gücü piyasasında kalmaları amaçlanmıştır. 1996 yılında ise uzun süredir işsiz olanları iş gücü piyasasına girmeleri merkezî idareden mahallî idarelere kaydırılarak 1996'da 40.000, 1998'de de 200.000 ilave istihdam oluşturulmuştur (Biçerli, 2004, Sf. 131,132).

Fransa'da "Doğrudan Kamu İstihdamı Programları" çerçevesinde ise şunlar uygulanmıştır (Biçerli, 2004, Sf. 132, 133, Sohlman and Turnham, 1994, Sf. 73):

- 1987 yılında "Bölgesel Yeniden Yerleştirme Programları" adı altında işsizlik sigortasından yararlanma süreleri bitmiş kişilere yönelik çevre koruma, kamu mülkiyetini koruma, sosyal ve eğitimle alakalı konularda olmak üzere toplamda 42.000 kişiye istihdam imkânı sağlanmıştır.

- Yine 1987 yılında "Bölgesel Tamamlayıcı Gelir Desteği" adı altında karayollarının bakımı vb. işlerde çalıştırılmak üzere toplamda 12.500 kişi istihdam edilmiştir.

- Bir başka uygulama aynı yıl içinde "Aracı Kurumlar Programı" ile kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda çoğu uzun süreli işsiz olan 10.800 kişi istihdam edilmiştir.

5. Gençlere Yönelik Aktif Programlar

Belçika'da uygulanan ve son yıllarda işsizlikle mücadelede dünyada adından sıkça söz ettiren bir çalışma olan Rosetta Planı'nın temel amacı genç işsizliğini azaltmaktır (Eser ve Terzi, 2008: 41). 24 Aralık 1999 tarihinde Belçika Hükümeti tarafından oluşturulmuştur (ab.calisma.gov.tr).

Rosetta Planı, özel şirketlere %3, kamu kurumlarına %1,5'luk bir genç istihdam kotası getirerek gençlere yönelik istihdam oluşturma çabasını göstermiştir. Bu plana göre bir şirket 18 yaşın üzerindeki lise ya da üniversite eğitimini tamamlamış ya da tamamlamadan ayrılmış olan gençleri şirket çalışanlarının toplam sayısının en az %3'ü oranında istihdam etmektedir. İşverenlerin genç istihdamını desteklemesi hususunda

devlet gerekli teşvikleri vermektedir. Gençlerin sosyal güvenlik primlerinde ve diğer maliyetlerinde indirimde gitmektedir. İşverenlere bu tip teşvikler verilirken bu kotaya uymayan yani toplam çalışanlarının en az % 3'ü kadar genç istihdamı oluşturmayan şirketler, çalıştırmadığı genç işçi sayısı başına 1500 Euro ceza ödemek zorunda kalmaktadır (Eser ve Terzi, 2008, Sf. 41). Danimarka'da 30 yaşın altındaki tüm işsizlerin; işsizliğin 3. ayından itibaren, aktif istihdam politikaları çerçevesinde uygulanan programlara katılımları zorunludur (TİSK 2009).

İngiltere'de gençlere yönelik uygulanan aktif politikalarla bakıldığında "Yeni Yöntem Projesi" dikkat çekmektedir. Bu proje 18-24 yaş arasında olan ve 6 aydır iş arayıp bu süre esnasında işsizlik sigortası alan gençleri kapsamaktadır. Bu proje uygulamasında genç işsiz ilk olarak bir danışmana yönlendirilir, danışman nezaretinde bir eylem planı hazırlanır ve 4 ay içinde bir işe yerleştirilmesi için gayret sarf edilir. 4 ay içinde herhangi bir işe yerleştirilemezse genç işsiz 4 seçenek sunulur. Bunlar; herhangi bir işverenin yanında işe yerleşmek, bir kamu kurumunda 6 aylık bir işe yerleşmek, gönüllü kuruluşlarda işe yerleşmek ve bir iş vasfını hedefleyen 12 aylık tam zamanlı bir kursa katılmak fırsatıdır. Genç işsiz bu seçeneklerden herhangi birini geçerli bir gerekçe olmadan reddederse yapılan destekler askıya alınabilmekte veya başka yaptırımlar uygulanmaktadır. İşe yerleşen genç 13 hafta içinde tekrar işsiz kalırsa programa kaldığı yerden devam etmektedir (Eser ve Terzi, 2008, Sf. 241).

Norveç'te 2009 yılında genç çalışanlara yönelik geçici işten çıkarmalarla alakalı bir düzenleme yapılmış ve geçici olarak işten çıkartılan işçiye 10 günlük tazminat verilirken değişikliklerle birlikte bu süre 5 güne indirilmiştir. Bu sayede işveren ekonomik faaliyetlerin azaldığı dönemde becerikli çalışana işyerinde tutma imkânı elde etmiştir (TİSK 2012, Sf. 74,75).

Finlandiya'da çevre projelerinde gençlere iş oluşturmak için 2010 yılında bütçeden 1,5 milyon Euro ayrılmış ve 20 milyon Euro da araştırma, spor, sanat alanlarında gençlere istihdam imkânı sağlamak üzere kullanılmıştır.

Avusturya'da gençlere yönelik gelişmeler şu şekildedir (TİSK 2012, Sf. 50,57,62):

- Avusturya'da eğitimden işe geçişi sağlayacak projelere önem verilmiş ve 2009 yılında başlatılan bu projelerle 19-24 yaş arası işsizlerin beceri eğitimleri, istihdam sübvansiyonları veya diğer proje yöntemleriyle mümkün olan en erken zamanda işe yerleştirilmeleri için çalışmalar yapılmış ve bütün bunların neticesinde toplam 131.191 kişi iş sahibi olmuş ve 83.108 kişi eğitim kurslarına kayıt yaptırmıştır.

- Okulu erken yaşta terk eden, öğrenme güçlüğü çeken ve dezavantajlı gençlere yönelik 2008 yılında "Genç İstihdamı Paketi" kapsamında kurslar düzenlenmiş, bu kurslara 2010 yılı sonu itibariyle 11.000 genç katılmış ve başarılı olanlara çıraklık sertifikası verilmiştir. Çıraklık eğitimini tamamlayanlara iş gücü piyasasına geçişi kolaylaştırıcı programlar düzenlenmiş ve bu programlara da 4.700 kişi katılmıştır.

- Ayrıca Avusturya Hükümeti 18 yaşına kadar olan gençlere çıkardığı yasayla çıraklık garantisi vermektedir.

B.Türkiye'de Uygulanan Aktif Emek Piyasası Politikaları

Türkiye'de aktif emek piyasası politikalarının uygulayıcısı Türkiye İş Kurumu (İŞKUR)'dur. İŞKUR'un uyguladığı aktif emek piyasası politikaları ise; iş gücü yetiştirme kursları, girişimcilik eğitimleri, staj programları, toplum yararına çalışma programları, çalışanların mesleki eğitimi, iş ve meslek danışmanlığı, meslek araştırma ve geliştirme çalışmaları, işletmelerde eğitim hizmetleri ve kısa çalışma ödeneğidir. (İŞKUR 6. Genel Kurul Çalışma Raporu, 2011, Sf. 73).

1. İşgücü Yetiştirme Kursları

İşgücü yetiştirme kursları, kamu istihdam ofislerinin bünyesinde ve işletmelerle ortak çalışmalar neticesinde ortaya çıkan ve iş gücü piyasasının istediği vasıflı elemanları yetiştirme amacı edinmiş, tüm dünyada uluslar arası kuruluşlarca desteklenen programlardır. Bu programlar neticesinde kişiler büyük çoğunlukla iş

sahibi olmaktadır, iş sahibi olamayan kişiler de vasıf kazandıkları için kendilerini piyasada rahatlıkla pazarlama ve tanıtma imkânına sahip olmaktadır.

Tablo 1. 2002-2011 Yılları Arası İŞKUR Tarafından Açılan İşgücü Yetiştirme Kursları ve Katılan Sayısı

Yıllar	Kurs Sayısı	Kursiyer Sayısı
2002	130	3.868
2003	398	12.317
2004	300	8.024
2005	500	11.473
2006	704	14.321
2007	1.325	32.691
2008	1.888	32.206
2009	5.197	109.013
2010	4.332	89.708
2011	3.864	87.680
Toplam	18.638	401.301

Kaynak: İŞKUR, 2009 Yılı Faaliyet Raporu, Sayfa: 34, 2010 Yılı Faaliyet Raporu, Sayfa: 26, 2011 Yılı Faaliyet Raporu, Sayfa: 34

2002-2011 yılları arasında iş gücü yetiştirme kurslarında bir artış gözükmektedir. Özellikle 2006 yılı açılan kurs sayısında ve kursa katılan kişi sayısında ciddi artışın olduğu bir yıl olarak gözükmektedir. Gerek kurs sayısı gerek kursiyer sayısı bakımından ise 2009 yılı en yüksek sayıya sahip yıl olarak göze çarpmaktadır. 2009 yılının kriz dönemi oluşunun bunda önemli bir etkisi vardır. 2002-2011 yılları arası toplam 18.638 iş gücü yetiştirme kursu açılmış ve bu kurslara toplam 401.301 kişi katılmıştır.

2. Girişimcilik Eğitimleri

Girişimcilik işsizlikle mücadelede önemli bir mekanizmadır. Bireylere yönelik çalışmayı teşvik sübvansiyonları içerisinde en çok kullanılan yöntemlerden birisidir. İŞKUR, faaliyet gösterdiği alanları genişleterek daha geniş bir kesime hitap edebilmek için 2009 yılında girişimci olmayı düşünen kişilere girişimcilik eğitimi vermeye başlamıştır. 2011 yılında 872 girişimcilik eğitimi düzenlenmiş ve 23.314 kişi bu eğitimlerden yararlanmıştır (İŞKUR, 2011 Yılı Faaliyet Raporu, Sf. 36).

Kendi işini kurmak isteyenlere yönelik KOSGEB tarafından, "Girişimcilik Destek Programı" oluşturulmuştur.

Bu programın amacı; girişimciliğin desteklenmesi ve yaygınlaştırılması, başarılı ve sürdürülebilir işletmelerin kurulmasının sağlanması, girişimcilik kültürünün yaygınlaştırılması, iş geliştirme merkezleri ile girişimciliğin desteklenmesi ve yayılması, istihdamın artırılması ve yerel dinamiklere dayalı girişimciliğin desteklenmesidir. Bu program, asgari 60 saatlik eğitim ve atölye çalışmasından oluşan bir eğitim programını kapsamaktadır. Bu eğitimde girişimcilik özelliklerinin denemesi, iş fikri alıştırmalarının ve iş planı hazırlamalarının yapılması çalışmaları yapılmaktadır. Ayrıca uygulamalı girişimcilik eğitimleri üniversiteler, İŞKUR ve çeşitli meslek kuruluşları ile belediyelerin desteğiyle KOSGEB tarafından düzenlenmektedir. Düzenlenen eğitimler, genel ve özel hedef grupları olan gençleri, kadınları ve dezavantajlı grupları kapsamaktadır. Eğitim esnasında da herhangi bir ücret alınmamaktadır (KOSGEB, www.kosgeb.gov.tr).

3. Staj (İşbaşı Eğitim) Programları

Özellikle yapısal işsizlikte kamu istihdam ofislerinin başvurduğu bir yöntemdir. Kamu İstihdam Ofisleri, işletmelerle koordineli bir şekilde bu eğitim programını sürdürmektedir. İşgücüne vasıf kazandırılması açısından bakıldığında iş başında eğitim programlarının daha başarılı olduğu gözlenmektedir. Bu programların başarısı tabii ki iş gücü talebinin fazla olduğu dönemlerde daha da artmaktadır. Bu tip programların işletmelerin kendi bünyelerinde olması hem kamu istihdam ofisleri açısından (istihdam edilebilme sayısında artış olduğundan) hem de işletmeler açısından (vasıflı, nitelikli, yetişmiş elemanları hem yakından görme ve tanıma hem de işletmelerinde çalıştırma imkânına sahip olma yönünden) tercih edilmesine sağlamaktadır. İş başında eğitim programları yukarıda da söylediğimiz üzere kişilere teorik bilgilerin yanında uygulamaya dönük bilgilerin sunulması imkânı sağlamaktadır. Kamu istihdam ofisleriyle işletmelerin koordineli çalışmaları neticesinde kişiler teorik bilgileri kamu istihdam ofislerinin eğitimlerinde uygulamaya dönük eğitimlerini de işletmelerde alarak vasıf-

larını artırmaktadırlar (Varçın, 2004, Sf. 37-38). İŞKUR tarafından işsizlerin mesleki yeterliliklerini geliştirebilmeleri amacıyla düzenlenen staj programları, kişilerin işyerlerinde bizzat çalışarak iş deneyimi kazanmasını sağlamaktadır. Bu programlara katılan işsizlere günlük 15 TL cep harçlığı verilmekte ve genel sağlık sigortası, iş kazası ve meslek hastalığı sigortası yapılarak sosyal güvenlik kurumu prim giderleri İŞKUR tarafından karşılanmaktadır. 2011 yılında toplam 2.658 program düzenlenmiş ve 5.511 kişi bu programlara katılmıştır (İŞKUR, 2011 Yılı Faaliyet Raporu, Sf. 36).

4. Toplum Yararına Çalışma Programları (TYÇP)

İŞKUR tarafından düzenlenen programlarla doğal felaketler, ekonomik krizler, özelleştirmeler nedeniyle işten çıkarılan kişilere en fazla 6 ay süre ile geçici iş imkânı sağlanmaktadır (Karabulut, 2007: 73).

Bu programlar toplum yararına bir iş ya da hizmetin gerçekleştirilmesini ve bunun da zor durumda kalan kişilerin kısa süreli istihdam edilmesi vasıtasıyla yapılması amaçlanmaktadır. Bu çerçevede çevre temizliği, kamusal alt yapının yenilenmesi, MEB'e bağlı okullarda çevre düzenlemesi, bakım onarım ve temizlik işleri yapılması, tarihi ve kültürel mirasın korunması, restorasyon, ağaçlandırma, park düzenlemeleri, vadi ve dere ıslahı, erozyon engelleme çalışmaları gibi alanlarda faaliyet gösterilmektedir (İŞKUR 6. Genel Kurul Çalışma Raporu, 2011, Sf. 35, 36).

"Toplum Yararına Çalışma Programları" na katılma şartları İŞKUR "İşgücü Yetiştirme ve Uyum Hizmetleri Yönetmeliği" 10. maddesinde şu şekildedir (T.C. Resmî Gazete 21.08.2004, Sayısı: 25560):

- İŞKUR'a kayıtlı işsiz olmak,
 - 19 yaşından gün almış olmak,
 - Daha önce İŞKUR'un düzenlemiş olduğu "Toplum Yararına Çalışma Programları" na katılmamış olmak,
 - Emekli, dul ve malul aylığı almamak.
- "Toplum Yararına Çalışma Programları" çerçevesinde 2009-2011 yılları arası toplam 5.744 kurs düzenlenmiş ve 143.295 kişi bu kurslara katılmıştır.

Tablo 2. Toplum Yararına Çalışma Programları Çerçevesinde Gerçekleştirilen Kurs Sayısı ve Katılanların Sayısı

Yıllar	Kurs Sayısı	Kursiyer Sayısı
2009	1.613	44.628
2010	1.838	38.761
2011	2.293	59.906
Toplam	5.744	143.295

Kaynak: İŞKUR, 2010 Faaliyet Raporu, Sayfa: 27, 2011 Faaliyet Raporu, Sayfa: 36

5. Çalışanların Mesleki Eğitimi

İŞKUR bünyesinde verilen bu eğitimle iş gücünün günümüz şartlarında sürekli değişim halinde olan üretim tekniklerine uyumunun sağlanması ve sürekli artış halinde olan nitelikli ve vasıflı iş gücü ihtiyacının karşılanması amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda ağır ve tehlikeli işlerde çalışan işçilere işlerinin gereği olması gereken sertifikaların verilmesi için bu eğitim programları düzenlenmektedir (İŞKUR, 2010 Yılı Faaliyet Raporu, Sf. 28)

2009-2011 yılları arasında çalışanların mesleki eğitimi için yapılan kurs ve katılımcı sayısında yıllar itibariyle sürekli bir artış görülmüştür. 2009-2011 yılları arası İŞKUR tarafından toplam 761 kurs düzenlenmiş ve bu kurslara 7.915 kişi katılmıştır.

Tablo 3. Çalışanların Mesleki Eğitimi Çerçevesinde Açılan Kurslar ve Katılımcılar

Yıllar	Kurs Sayısı	Kursiyer Sayısı
2009	34	387
2010	297	2.550
2011	430	4.978
Toplam	761	7.915

Kaynak: İŞKUR, 2010 Faaliyet Raporu, Sayfa: 28, 2011 Faaliyet Raporu, Sayfa: 37

6. İş ve Meslek Danışmanlığı

Türkiye'de uygulanan bir başka aktif istihdam politikası ise; iş ve meslek danışmanlığıdır. Türkiye'de özel sektörde kariyer danışmanlığı, iş koçluğu olarak bilinen bu danışmanlık hizmetleri ülkemizdeki tek Kamu İstihdam Ofisi olan İŞKUR tarafından ücretsiz olarak

sunulmaktadır (Koçak ve Akman, 2011, Sf. 141).

İş ve meslek danışmanlığı, kişilerin özellikleriyle, mesleklerin gerektirdiği şartları karşılaştırarak, bireyin istek ve durumuna en uygun iş ve mesleği seçmesi, bu meslekle ilgili eğitim imkânlarından yararlanması, işe uyumunun sağlanması ve işe yerleştirilmesiyle ilgili sorunların çözümüne planlı ve sistematik olarak yardım edilmesi sürecidir (Karabulut, 2007, Sf. 83).

İŞKUR tarafından düzenlenen iş ve meslek danışmanlığı programlarına 1991-2011 yılları baz alındığında toplam 220.510 kişi katılmıştır. Ayrıca 1.271.978 öğrenciyle de bire bir görüşme yapılmıştır.

Tablo 4. Yıllar İtibariyle İş ve Meslek Danışmanlığı Hizmetleri

Yıllar	Bireysel Görüşmeler (İş ve Meslek Danışmanlığı) Kişi Sayısı	Çalışma Yapılan Öğrenci Sayısı
1991	132	8.139
1992	1.158	19.578
1993	1.944	29.310
1994	1.446	46.000
1995	2.169	39.448
1996	2.590	32.218
1997	972	18.313
1998	1.833	21.391
1999	3.510	18.865
2000	3.879	21.160
2001	8.514	82.302
2002	8.915	88.038
2003	2.983	48.639
2004	4.066	49.247
2005	1.645	68.207
2006	2.124	67.223
2007	2.600	90.015
2008	4.154	110.445
2009	6.853	133.950
2010	19.634	163.501
2011 (Ekim Ayı İtibariyle)	139.389	115.989
Toplam	220.510	1.271.978

Kaynak: İŞKUR, 3. Genel Kurul Raporu, Sayfa: 36, 4. Genel Kurul Çalışma Raporu, Sayfa: 60, 5. Genel Kurul Çalışma Raporu, Sayfa: 65, 6. Genel Kurul Çalışma Raporu, Sayfa: 77

7. Meslek Araştırma ve Geliştirme Çalışmaları

Aktif istihdam politikalarından bir diğeri de meslek araştırma ve geliştirme çalışmalarıdır. İŞKUR tarafından yapılan bu çalışmalarla, iş ve meslek analizleri ile meslek tanımlaması ve sınıflandırması yapılarak iş gücü piyasasına ilk kez girecek öğrencilere meslek ya da alan seçme aşamasında mesleki rehberlik hizmeti sunulmakta ve doğru yönlendirme ile gençlerin iş gücü piyasasında kalıcı olmaları sağlanmaktadır. Bu bağlamda mesleklerle ilgili geniş bilgiler elde etmek isteyenler için "Türk Meslekler Sözlüğü" hazırlanmıştır. Sürekli güncel tutulan sözlükte mesleklerin tanım ve görevleri ayrıntılı bir şekilde hazırlanmıştır. 5.019 meslek "Uluslararası Meslek Sınıflandırma Sistemi" (ISCO-08)' ne göre sınıflandırılıp kodlanarak hizmete sunulmuştur (İŞKUR 6. Genel Kurul Çalışma Raporu, 2011, Sf.78, Karabulut, 2007, Sf. 87).

8. İşletmelerde Eğitim Hizmetleri

Çalışan iş gücüne yönelik, işletmelerde düzenlenen eğitim seminerleriyle işletme ve verimlilik kültürü, kalite ve iş güvenliği bilinci artırılarak iş gücünün performansının artırılması amaçlanmaktadır. Bu seminerlerde paket programlar veya modül programlar verilmektedir. Paket programlarda işçi geliştirme semineri, ilk kademe yöneticilik semineri ve orta kademe yöneticilik seminerinden oluşurken modül programlarda ise; zaman yönetimi semineri, toplam kalite yönetimi semineri ve iş sağlığı ve güvenliği semineri verilmektedir (İŞKUR 5. Genel Kurul Çalışma Raporu, 2009, Sf. 67).

İŞKUR bünyesinde 2005-2010 yılları arası işletmelerde toplam 2.947 seminer düzenlenmiş ve bu seminerlere 58.080 kişi katılmıştır.

Tablo 5. İşletmelerde Yapılan Eğitim Seminerleri Sayısı

Yıllar	Seminer Sayısı	Katılımcı Sayısı
2005	342	7.337
2006	434	9.782
2007	555	12.346
2008	567	12.278
2009	493	11.369
2010	583	13.468
Toplam	2.947	58.080

Kaynak: İŞKUR, 2011, 6. Genel Kurul Raporu, Sayfa: 79

9. Kısa Çalışma Ödeneği

Kısa çalışma ödeneği aslında literatürde pasif politikalar arasında sayılmakla birlikte, gördüğü işlev bakımından ve çalışanların işsiz olmasını engelleyen önemli bir uygulama olduğundan, aktif politikalar arasında sayılması ve daha etkin kullanılması gereken bir politika aracıdır.

Genel ekonomik, sektörel veya bölgesel kriz ile zorlayıcı sebeplerle işyerindeki haftalık çalışma sürelerinin geçici olarak önemli ölçüde azaltılması veya işyerindeki haftalık çalışma sürelerinin geçici olarak durdurulması hallerinde, işyerinde 3 ayı aşmamak üzere kısa çalışma yapılabilir. Kısa çalışma uygulamasından faydalanan işyerlerindeki işçilere İŞKUR tarafından kısa çalışma ödeneği verilmektedir (İŞKUR, 2009 Yılı Faaliyet Raporu, Sf. 52).

Kısa çalışma ödeneği pasif politikalar içerisinde yer almasına rağmen, işçiyi işyerinde tutma gayesi taşıması sebebiyle bazı sosyal politika uzmanları tarafından aktif politikalar içerisinde gösterilmektedir. Özellikle Türkiye’de kriz döneminde en çok uygulanan aktif emek piyasası politikalarından biri olarak görülmektedir.

Türkiye’de İŞKUR tarafından verilen kısa çalışma ödeneği, sigortalı işçinin son bir yıllık prime esas kazancı dikkate alınarak hesaplanan günlük ortalama brüt kazancının % 60’ıdır. 4857 sayılı İş Kanunu’nun 39.maddesine göre 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan aylık asgari ücretin brüt tutarının %150’sini geçemez (İŞKUR, 2011 Yılı Faaliyet Raporu, Sf. 30).

Tablo 6. Yıllar İtibariyle Ödenen Kısa Çalışma Ödeneği Miktarı

Yıllar	Kişi Sayısı	Ödeme Miktarı (TL)
2005	21	10.566
2006	217	64.398
2007	40	22.051
2008	650	70.639
2009	192.244	162.473.091
2010	27.517	39.144.356
2011	5.826	4.243.884
2012 Ocak	1.358	950.000
2012 Şubat	765	599.000
2012 Mart	737	676.000
2012 Nisan	318	255.000
2012 Mayıs	60	35.000
2012 Haziran	419	405.000
2012 Temmuz	60	35.000

Kaynak: İŞKUR, 2012 Haziran ve Ağustos İşsizlik Sığortası Bültenleri, Sayfa: 3

Türkiye’de yıllar itibariyle kısa çalışma ödeneğine bakıldığında miktarının ve yararlanan kişi sayısının özellikle krizin etkisiyle artışta olduğu görülmektedir. 2007 yılında 40 kişiye 22.051 TL kısa çalışma ödeneği verilirken, 2008 yılında krizin etkisiyle 650 kişiye 70.639 TL, 2009 yılında da rekor seviyede 192.244 kişiye 162.473.091 TL ödeme yapılmıştır.

Sonuç Ve Değerlendirme

Günümüz dünyasının en önemli ve en yapısal sorunlarının başında kuşkusuz işsizlik gelmekte, ülke politikaları bu sorunun çözümlenmesine odaklanmaktadır. Bu yapı, yaşanan global ekonomik kriz ile bir kat daha içinden çıkılmaz duruma gelmiş, bir çok gelişmiş ülke, işsizlik oranlarında 20’ler düzeyini zorlamakta, en az bunun iki katı kadar da genç işsizlikle mücadele etmek zorunda kalmaktadır. Bu bağlamda, iş gücü piyasasında işsizleri kısa sürede iş sahibi yapmak, iş gücünün yeni kriz ve şoklara karşı dayanıklılığını arttırmak için mesleki beceri ve vasıf düzeylerini geliştirmek, işsizlerin de iş piyasasında iş bulma beceri ve temel yeterliliklerini geliştirmeye dayalı “aktif iş gücü piyasası politikaları” her geçen gün önemini arttırmaktadır. Ülkelerin istihdam politikalarına verdiği önem, onların istihdam politikalarına yaptığı harcamalarla paraleldir. Ülkeler işsizlikle mücadelede özellikle pasif istihdam politikalarına kısa vadeli geri dönüş olması hasebiyle aktif istihdam politikalarına göre GSMH içerisinde daha fazla kaynak ayırmaktaydılar. Fakat özellikle son yıllarda aktif istihdam politikalarına ayrılan kaynakların pasif istihdam politikalarına ayrılan kaynaklara yaklaştığını ve bazı ülkelerde aktif politikalara yapılan harcamaların daha yüksek olduğu görülmektedir.

2008 kriz döneminde çok yüksek oranlarda artan işsizlik problemine karşı ülkeler istihdam politikalarına ayırdıkları kaynakları artırmak zorunda kalmışlardır. Özellikle İspanya, Portekiz ve Yunanistan yüksek işsizlik oranlarıyla mücadele ederken bu işsizlik oranlarının kronik bir yapıya bürünmemesi için aktif istihdam politikalarına önem vermektedirler.

Türkiye ise 2008 finans krizinden genel olarak ve istihdam bakımından dünyada en az etkilenen ülkeler arasında yer almaktadır. Krizden sonra hızla toplanarak ve işsizlik oranlarını tek haneli rakamlara indirerek başarısını sürdürmektedir. Bu başarının içinde kuşkusuz diğer politika tedbirleriyle birlikte uygulanan aktif politikaların payı küçümsenemeyecek niteliktedir.

Türkiye de bütün dünyada olduğu gibi aktif emek piyasası uygulamalarını hem çeşitlemiş hem de geliştirmiştir. Özellikle kriz dönemlerinde; uygulamaların sayısal çeşitliliğinde, yararlanıcı sayısında ve bu uygulamalar için ayrılan kaynaklarda önemli artışlar olmuştur.

En sık kullanılan politikalardan birisi olan "İş Gücü Yetiştirme Kursları"nda 2006 yılında yalnızca 704 kurs açılmışken kriz yılında açılan kurs sayısı 5197'ye, katılan kursiyer sayısı da 14.321'den 109.013'e yükselmiştir. Kurslar sayesinde işsizler hem iş bulabilmek için temel vasıf düzeylerini arttıracak eğitimlere katılmışlar hem de 15 TL'lik günlük ödenek alarak işsizliğin ekonomik sıkıntısını aşma imkânı bulabilmişlerdir. 2008-2011 yılları arasında bu kurslardan yararlananların sayısının yaklaşık olarak 318.000 kişiyi bulmuş olması, bu politikanın tabanının ne kadar geniş olduğunu göstermesi bakımından da önemlidir. Bu arada, özellikle Türkiye İş Kurumu ve taşra teşkilatları aracılığı ile, 2009-2011 arasında "Toplum Yararına Çalışma Programları"ndan yararlanarak istihdam edilenlerin sayısı 143.000 kişi iken, 2008-2011 döneminde "İş ve Meslek Danışmanlığı" çalışmaları çerçevesinde 520.000 kişiye ulaşılmıştır. Diğer taraftan, kısa çalışma ödeneği kapsamında, 2007 yılında yalnızca 40 işçiye toplam 22.000 TL'lik bir ödenek ayrılırken, krizin ateş yılı diyebileceğimiz 2009 yılında ise toplam 192.000 kişiye yaklaşık 162 milyon TL'lik bir ödeme yapılmıştır. Böylece kriz döneminde ekonomik sıkıntıya giren işletmelerin ücret giderlerine katkı yapılmış ve on binlerce işçinin en azından bir süre daha istihdamda kalması sağlanmıştır. Bunların dışında yürütülen başka program ve politikalarla birlikte ülkemiz aktif iş gücü piyasası politikaları bakımından oldukça etkili bir yö-

netim sergilemiş ve doğal olarak da bunun meyvelerini toplamıştır.

Netice itibarıyla dünyada, özellikle AB ülkelerinde uygulaması başlatılan aktif istihdam politikaları işsizliğin kronikleşmesini engellemek maksadıyla en çok uygulanan işsizlikle mücadele politikası olarak gözükmektedir. Ülkeler çok yüksek oranlarda kaynak ayırdıkları pasif istihdam politikalarının uzun vadede işsizliğe çözüm olamayışı sebebiyle pasif istihdam politikalarına ayırdıkları kaynakları azaltmakta veya pasif politikalardan yararlanma şartlarını zorlaştırmaktadırlar. Aktif politikalara ayırdıkları kaynakları artırmakta ve işsizlerin aktif politikalardan yararlanmaları için çeşitli kanuni prosedürler de getirmektedirler.

Aktif iş gücü piyasası politikalarıyla ilgili olarak dikkat edilmesi gereken önemli bir husus, özellikle "Toplum Yararına Çalışma Programı" gibi, bir tür kamu eliyle yeni istihdam alanları oluşturan programların daha dikkatli kullanılması gerekmektedir. Bu programların, kriz dönemlerinde, yani ateşin düştüğü dönemlerde, kullanılmasında bir sakınca bulunmamakla birlikte, kriz sona erdikten sonra devam ettirilmemeleri gereklidir. Buraya harcanan kaynaklar; insanların mesleki vasıf kazanmalarında ya da iş kurmaları durumunda küçük işletme sermayesi olarak kullanılmalıdır. Aksi takdirde aktif iş gücü piyasası politikası bir tür fakirlikle mücadele politikasına dönüşür ki, bu uygulamanın amacı dışındadır.

Kaynakça

- BİÇERLİ, M. Kemal, 2004, *İşsizlikle Mücadelede Aktif İstihdam Politikaları*, Anadolu Üniversitesi Yayınları; No. 1563, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları; No. 184, Eskişehir
- DAGUERRE, Anne and ETHERINGTON, 2009, David, *Active Labour Market Policies In International Context: What Works Best? Lessons For The UK*, World Bank, Department for Work and Pensions, Working Paper No 59
- DAR, Amit and TZANNATOS, Zafiris, 1999, *Active Labour Market Programs: A Review of the Evidence from Eva-*

lations, Social Protection Department Working Paper, World Bank, Washington

EKİN, Nusret, 1994, *İşsizlik Sigortası (Teorik Boyutları ve Dünya Uygulamaları)*, Kamu-İş Yayınları, Ankara

ESER, Burçin Yılmaz, TERZİ, Harun, 2008, *Türkiye'de İşsizlik Sorunu ve Avrupa İstihdam Stratejisi*, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 30, Ocak-Haziran, 229-250

European Commission, June 2011, *Assesment of the 2011 National reform Programme and Stability Programme for Belgium 2011-2014*, Commission Staff Working Paper

European Employment Observatory Review, Spring 2001, <http://www.eu-employment-observatory.net/resources/reviews/eeo2001_en.pdf>, ET: 03.05.2012

European Employment Observatory Review, Spring 2002, <http://www.eu-employment-observatory.net/resources/reviews/eeo2002_en.pdf>, ET: 05.05.2012

European Employment Observatory Review, 2012, *Employment Policies to Promote Active Ageing*, <<http://www.eu-employment-observatory.net/resources/reviews/EEORReview-ActiveAgeing-2012.pdf>>, ET: 05.05.2012

European Employment Observatory Review, Spring 2008, <<http://www.eu-employment-observatory.net/resources/reviews/EEORReviewSpring2008-EN.pdf>>, ET: 08.05.2012

GREVE, Bent, European Parliament, 2006, *Policy Department Active Labour Market Policies Delivering Lisbon*, 1-86

İŞKUR, <http://www.iskur.gov.tr/default.aspx>, ET: 05.05.2012

İŞKUR, 2011, 6. Genel Kurul Raporu, Ankara, <http://statik.iskur.gov.tr/tr/rapor_bulten/genel_kurul_karar_ve_raporlar%C4%B1/6%20Genel%20Kurul%20Raporu.pdf>, ET: 13.05.2012

İŞKUR, 2009, 5. Genel Kurul Raporu, Ankara, <http://statik.iskur.gov.tr/tr/rapor_bulten_genel_kurul_karar_ve_raporlar%C4%B1/5.%20Genel%20Kurul%20Raporu.pdf>, ET: 13.05.2012

İŞKUR, 2009 Faaliyet Raporu, <<http://www.iskur.gov.tr/kurumsalbilgi/raporlar.aspx#dltop>>, ET: 18.05.2012

İŞKUR, 2010 Faaliyet Raporu, <<http://www.iskur.gov.tr/kurumsalbilgi/raporlar.aspx#dltop>>, ET: 18.05.2012

İŞKUR, 2011 Faaliyet Raporu, <<http://www.iskur.gov.tr/kurumsalbilgi/raporlar.aspx#dltop>>, ET: 18.05.2012

İŞKUR, 2007, 4. Genel Kurul Raporu, Ankara, <http://statik.iskur.gov.tr/tr/rapor_bulten_genel_kurul_karar_ve_raporlar%C4%B1/4.Genel%20Kurul%20%20Raporu.pdf>, ET: 13.05.2012

İŞKUR, 2005, 3. Genel Kurul Raporu, Ankara, <http://statik.iskur.gov.tr/tr/rapor_bulten_genel_kurul_karar_ve_raporlar%C4%B1/3.Genel%20Kurul%20Raporu.pdf>, ET: 13.05.2012

İŞKUR, 2012, *İşsizlik Sigortası Bültenleri Ocak-Mart*, <http://www.iskur.gov.tr/LoadExternal_Page.aspx?uicode=statikbultenindex>, ET: 13.05.2012

KAPAR, Recep, *Aktif İşgücü Piyasası Politikaları*, < ET: 10.06.2012

KARABULUT, Alparslan, 2007, *Türkiye'deki İşsizliği Önlemede Aktif İstihdam Politikalarının Rolü Ve Etkinliği*, İŞKUR Uzmanlık Tezi, Ankara

KORKMAZ, Âdem ve MAHİROĞULLARI, Adnan, 2007, *İşsizlikle Mücadelede Emek Piyasası Politikaları Türkiye ve AB Ülkeleri*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2. Baskı, Ankara

KOSGEB, <<http://www.kosgeb.gov.tr/Pages/UI/Desetekler.aspx?ref=8&refContent=69>>, ET: 14.05.2012

KUDDO, Arvo, 2009, *Employment Services and Active Labor Market Programs In Eastern European and Central Asian Countries*, World Bank Human Development Network Social Protection Team, SP Discussion Paper, No: 0918

MARX, Ive, 2005, *Job Subsidies And Cuts In Employers' Social Security Contributions: The Verdict Of Empirical Evaluation Studies*, Paper prepared fort the Conference 'Chancing Social Policies for Low-Income Families and Less-Skilled Workers in the E.U. and the U.S. University of Michingan, April 7-8

MEAGER, Nigel, 1994, *Self-Employment Schemes fort he Unemployed in the European Community: The Emer-*

gence of a New Institution and Its Evaluation, Ed. Günt-her Schmid, Labour Market Institutions In Europe, M.E. Sharpe, Ne York, 183-242

ÖREN, Kenan, 2011, *Sosyal Politika*, Pelikan Yayıncılık, Ankara

SOHLMAN, Asa and TURNHAM, David, 1994, *What Can Developing Countries Learn From OECD Labour Market Programmes and Policies*, OECD Development Center Technical Paper No: 93, January, 1-107

T.C. Resmî Gazete, 21.08.2004, Sayısı: 25560, <<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/08/20040821.htm>>, ET: 18.05.2012

TİSK, 2006, *AB'ne Üyelik Sürecinde AB Ülkeleri ve Diğer Aday Ülkeler Karşısında Türkiye'nin Durumu (2)*, TİSK Yayınları, Yayın No:274, Ankara

TİSK, Aralık 2009, *İşsizlikle Mücadele: Ülke Uygula-*

maları Ve Türkiye İçin Öneriler, Türkiye İşveren Sen-dikaları Konfederasyonu Yayın No: 302 Isbn: 978-975-6728-60-4, <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ana&ana_id=112>, ET: 09.05.2012

TİSK, 2012, *Küresel Krizde İşsizlikle Mücadele ve Genç İş-tihdamın Artırılmasına Yönelik Tedbirler: Ülke Örnekleri*, Ajans Türk Gazetecilik Matbaacılık İnşaat Sanayi A.Ş., Yayın No: 317, 2 Ocak, Ankara

UŞEN, Şelale, 2007, *Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de Aktif Emek Piyasası Politikaları*, Çalışma ve Toplum Dergisi, 2. Sayı, 65-94

VARÇIN, Recep, 2004, *İstihdam ve İşgücü Piyasa-sı Politikaları*, Siyasal Kitabevi, Ankara <ab.calisma.gov.tr/projeler/Rosetta/rosettabilginotu.doc>, ET. 07.05.2012

ÜLKE DIŞI FİNANSAL PİYASALARIN ULUSAL YATIRIMLARDA YABANCI KAYNAK KULLANIMI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Öğr.Gör. Emin YÜREKLİ

ÖZET

Günümüzde ekonomik kalkınmanın ve büyüme hızının sağlanmasında az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler yatırımlarını gerçekleştirme aşamasında çeşitli kısıtlarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu kısıtlardan en önemlisi yatırımları finanse edecek olan ülke içi tasarrufların yetersiz kalmasıdır. Bununla birlikte bu ülkelerde ihracat gelirlerinin düşük olması döviz kıtlığına neden olmaktadır. Bu açıdan az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler bu kısıtları aşarak yüksek büyüme hızlarına ulaşmak için dış kaynak kullanımına sık sık başvurumaktadırlar. Ancak dış kaynak kullanma ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi sağlamada birtakım kriterler söz konusudur. Buna göre, belirli bir seviyeye kadar olan dış kaynak kullanımı ekonomik büyümeye pozitif bir katkı sağlarken belirli bir eşik değer üzerindeki dış kaynak kullanımı yatırımları ve ekonomik büyümeyi negatif etkileyebilmektedir.

Bununla birlikte dış kaynak kullanma ile ilgili olarak uluslararası finansal piyasaların kaynak kullanımına olumlu veya olumsuz etkileri de söz konusudur.

Bu çalışmada, uluslararası finansal piyasaların yabancı sermaye (kaynak) kullanımına etkisi ve yabancı sermaye (kaynak) kullanımında uluslararası finansal piyasaların içinde bulunduğu durumun yatırımlara etkisi analiz edilmiştir.

Anahtar Kavramlar: Uluslararası Finansal Piyasalar, Dış Kaynak Kullanımı.

Giriş

Günümüz koşullarında az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kaynakların ülkeler arasındaki dengesiz dağılımı, ülkeler arası gelişmişlik farkları ve gelişen uluslararası ilişkiler nedeniyle ülkelerin iç kaynakları, tasarrufların ve sermayenin yetersiz olması nedeniyle ekonomik kalkınmanın finansmanında yetersiz kalmıştır. Bu ülkelerde ekonomik büyümenin hızlandırılması için gerekli yatırımların yurt içi kaynaklardan karşılanamaması, yabancı sermaye (kaynak) kullanımına olan ihtiyacı giderek artırmıştır.

Diğer taraftan devletin ya da bir kamu kuruluşunun dış kaynaklardan gelir sağlaması olarak tanımlanan yabancı sermaye (kaynak) kullanımı, ekonomik ve iktisadi anlamda kalkınma süreçlerini devam ettirmek amacıyla, özellikle gelişmekte olan ülkeler tarafından yoğun bir şekilde tercih edilmektedir. Bunun nedeni ise yukarıda da ifade edildiği gibi gelişmekte olan ülkelerde, iç tasarrufların az olması nedeniyle sermaye kaynaklarının yetersiz olmasıdır. Bununla birlikte gerekli yatırımların yapılabilmesi için ihtiyaç duyulan yatırım malları ithalat yolu ile karşılanmaktadır. Ancak ithalatı karşılayacak ihracat gelirleri ise düşük olduğundan bu ülkeler bir döviz darboğazı ile karşı karşıya kalmakta ve yabancı sermaye (kaynak) kullanmaya yönelmektedirler.

Bu ve buna benzer nedenlerden dolayı gelişmekte olan ülkelerde yoğun bir şekilde kullanılan yabancı sermaye (kaynak) kullanımı zamanla devlet gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olmuştur. Dolayısıyla yabancı sermaye (kaynak) kullanımı ve bunun yaratacağı ekonomik etkilerin iyi bilinmesi ve analiz edilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte küresel finansal piyasalarda meydana gelen olaylar yabancı sermaye (kaynak) kullanmayı önemli ölçüde etkilemektedir. Ayrıca yabancı sermayenin ülkeler açısından serbest dolaşabilmesi, finansal piyasaların küreselleşme olgusu ile birlikte entegrasyon sürecine girmesi koşuluna bağlıdır. Bununla birlikte finansal piyasalarda yaşanan küresel krizler ve buna bağlı olarak yaşanan gelişmeler yatırımları olumsuz yönde etkilemektedir.

Bu çerçevede hazırlanan bu çalışmada, uluslararası finansal piyasaların yatırımları etkileme derecesi üzerinde durulmakta; genel anlamı ile uluslararası finansal piyasalar, uluslararası sermaye hareketleri, finansal piyasalarda entegrasyonun gerçekleşmesi, uluslararası finansal piyasalarda meydana gelen krizler ve bu gelişmelerin ulusal yatırımlarda yabancı sermaye (kaynak) kullanımına etkisi incelenmektedir.

1.Uluslararası Finansal Piyasalar

Uluslararası finansal piyasalar en genel özellikleri ile, "uluslararası finansal piyasalar, çeşitli nedenlerle kendi ülkeleri dışındaki piyasalardan finansman sağlamayı amaçlayan devlet veya şirketlerle, tasarruflarını yine çeşitli nedenlerle kendi ülkeleri dışındaki kuruluşlara kullandıran kişi ve kuruluşların oluşturdukları piyasalar" olarak tanımlanmaktadır (Abdullah, 1993, Sf. 11).

Bilindiği gibi, ülkelerin gelişmelerini ve büyümelerini gerçekleştirebilmeleri için gelişmiş finans piyasalarına, finans piyasalarında araç ve kurum çeşitliliğine, derinleşmelerini tamamlamış finansal piyasalara büyük ihtiyaç duyulmaktadır. Finans piyasalarının görevini tamamıyla yapabilmesi, yani tasarruflar ile yaratılan kaynakların verimli alanlara, yatırımlara aktarılabilmesi için, finansal sistemde derinleşmenin sağlanmasının yanı sıra, finansal sistemin serbestleştirilmesi ve yeniden yapılandırılması da gerekmektedir.

Uluslararası finansal sistemlerde yatırımların finansmanında iki farklı finansman modeli bir arada kullanılmaktadır. Bu finansman modelinin birincisinde, bankacılık sistemi etkin bir rol üstlenirken, ikinci modelde ise, sermaye piyasaları ön planda bulunmakta ve asli fonksiyonları üstlenmektedir (Targan, 1996, Sf. 10).

Diğer taraftan gelişmekte olan ülkelerde fonların toplanması ve dağıtılmasında birinci model olan bankacılık sistemi ağırlıklı bir rol oynamaktadır. Bu ülkelerde, bankacılık sistemi piyasada % 90'lık bir paya sahiptir. Ancak, ekonominin gelişme süreci tamamlandıkça bankacılık sistemi yerini, sermaye piyasası kurumları-

na bırakmaktadır. Bu nedenle, kalkınmasını sağlamış olan gelişmiş ülkelerde, bankacılık sisteminin, sistemdeki payı % 90'lardan % 40'lara kadar düşmektedir. Bununla birlikte uluslararası finansal piyasaların gelişmesiyle fon toplama ve dağıtım işlevi uluslararası finansal piyasalara geçmektedir. Bu piyasaları yurt içi finansal piyasalardan ayıran en önemli fark, risk unsuru (döviz kuru riski ve ülke riski) taşımasıdır. Ayrıca, bu piyasadan fon sağlamakta fon yatırmakta daha uygun koşullarda olabilmektedir.

2. Uluslararası Sermaye Hareketleri

Uluslararası sermaye hareketi, uluslararası kredi veya sermaye işlemi, bir ülkede yerleşik kişilerin diğer ülkede yerleşik olanlara fon sağlamaları olarak tanımlanırken her an kullanılabilir durumda olan ve bir gelir karşılığında başkalarına devredilmeye hazır bulunan fonlara ise "mali kaynak" adı verilmektedir (Seyidoğlu, 2003, Sf. 411).

Küreselleşme ile birlikte popüler bir kavram olan uluslararası sermaye hareketleri çeşitli kriterlere göre sınıflandırılrsa da en yaygın kullanım IMF tarafından yapılan sınıflandırmadır:

Tablo 1. Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Sınıflandırılması

Kaynaklarına göre	Özel Sermaye Hareketleri	Resmî Sermaye Hareketleri
	Doğrudan Yabancı Yatırım, Portföy Yatırımları, Diğer Yabancı Yatırımlar	
Vadelerine göre	Kısa Dönem Sermaye Hareketleri	Uzun Dönem Sermaye Hareketleri
	Portföy yatırımları, Diğer Kısa vadeli Yatırımlar (Krediler, Kısa Vadeli Borçlanma Araçları, Banka Mevduatları, Diğer alacak ve borçlar)	Doğrudan Yabancı Yatırımlar, Diğer Uzun Dönem Vadeli Yatırımlar (Krediler, Banka Mevduatları, Diğer alacak ve Borçlar)

Kaynak: Ahmet Ay; Küreselleşme Sürecinde Gelişmekte Olan Ülkelerde Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Makroekonomik Etkileri: 2001–2006 Türkiye Örneği, Selçuklu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi, 2008, Sf.58

Diğer bir tanımlamaya göre, uluslararası sermaye hareketleri, ulusal sınırları aşarak ülkeye giren ya da ülkeden çıkan fonları ifade etmektedir. Uluslararası sermaye hareketleri üç ana başlık altında toplanmaktadır. Bunlar (Sassen, 1991, Sf. 66):

- Özel sermaye hareketleri,
- Kalkınma amaçlı, hibe ve kredi şeklindeki resmi sermaye hareketleri,
- Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarıdır.

Diğer taraftan uluslararası finansal entegrasyonun gerçekleşmesinde uluslararası sermaye hareketleri çok önemli bir etkiye sahiptir.

3. Ülke Dışı Finansal Piyasa Koşullarının Yatırımlara Etkisi (Yabancı Sermaye Kullanımında)

Ülke dışı finansal piyasa koşullarını, yabancı kaynak kullanmayı etkileme açısından genel anlamı ile iki şekilde incelemek mümkündür:

- Uluslararası finansal piyasalarda finansal entegrasyonun sağlanması
- Uluslararası finansal piyasalarda finansal krizler

3. 1. Finansal Entegrasyon

Finansal entegrasyon ve liberizasyon olarak değerlendirilen kavram, günümüz ekonomi ve finans literatüründe en fazla yer tutan ve hemen hemen bütün ülkeleri ilgilendiren bir olgudur.

Finansal entegrasyon, ulusal finans (para ve sermaye) piyasalarını ayıran sınırların ortadan kaldırılması süreci olarak tanımlanmaktadır (Durusoy, 2000, Sf. 5). Finansal entegrasyon, yatırımcıların portföylerini anında değiştirmeleri önünde hiçbir engelin (sermaye kontrollerinin ve diğer kurumsal engellerin) olmadığı durum şeklinde de tanımlanmaktadır.

Bir süreç olarak tanımlamak gerekirse, finansal entegrasyon derecesini etkileyen sermaye kontrollerinin ve diğer kurumların tedrici olarak kaldırılmasına finansal liberalleşme denilmektedir. Finansal piyasaların bütünleşmesi anlamında finansal entegrasyon olgusu, finansal aktiflerin uluslararası hareketi üzerine konulan engellerin kaldırılması bu çerçevede konvertibi-

liteyi içermektedir. Sermaye hareketlerindeki liberalleşme, finansal entegrasyonun en önde gelen olmazsa olmazlarından (Güven, 2000, Sf. 85).

3.1.1. Uluslararası Finansal Entegrasyon Süreci ve Sermaye Hareketlerine Etkisi

Yukarıda da ifade edildiği gibi uluslararası finansal entegrasyon sürecinin en önemli iki konusu finansal sistem ve uluslararası sermaye akımlarıdır. Uluslararası sermaye akımları her ne şekilde olursa olsun, finansal piyasalarla çok yakın etkileşim içerisindedir. Bu çerçevede özellikle uluslararası finansal akımların incelenmesi, yabancılara ait finansal değerleri elde etme ve finansal değerleri yabancılara ihraç etmenin nedenleri ile bu finansal değerlerin ihraç edildiği ve ticarete konu olduğu piyasalar üzerinde odaklanmayı gerektirmektedir.

Sermaye piyasası entegrasyonu ve büyüme ilişkisi üzerine yapılan araştırmalar; sermaye piyasasında entegrasyonun, sermayenin maliyetini azalttığını, yatırım artışına yol açtığını ve büyümeyi arttırdığını göstermiştir (kriz dönemleri hariç). Yapılan farklı bir çalışma sonucunda ise, firmaların hisse senetlerini dış dünyaya açarak daha likit olmalarının daha çok yatırımcıyı ülkeye çekmelerine neden olduğu görülmüştür (Bekaert, Harvey ve Lundblad, 2003).

Finansal entegrasyon teorisinin en önemli varsayımı daha öncede ifade edildiği gibi, yabancı sermaye hareketlerinin tasarrufları ve yatırımı arttıracığı yönündedir. Cari açık sadece ihracat ve ithalat arasındaki farka değil aynı zamanda yatırım ve tasarruf arasındaki farkı da ifade etmektedir (Feldstein, 1992, Sf. 6).

Finansal entegrasyon ve beraberinde gerekli altyapı çalışmaları ve hukuki düzenlemeler sonrası ülkeye gelen yabancı sermaye yatırımları yeni istihdamlar yaratarak, yatırım ve tüketim harcamalarıyla birlikte ekonomik büyümede artış sağlamaktadır. Bu yüzden finansal entegrasyon sürecinde özelleştirme, vergi politikaları, sermaye hesabı entegrasyon, çok uluslu şirketlere uygun kanuni ve yapısal düzenlemeler belirlenen ilk hedefler olmaktadır (Dünya Bankası,

2007). Yabancı sermaye hareketlerinin ülkede yatırım miktarına olan etkisi mikro (endüstri içi) ve makro (endüstriler arası) seviyede gerçekleşecektir. Bununla birlikte yabancı sermayenin yatırımlara olan etkisi ülkede uygulanan döviz kuru, faiz ve enflasyon uygulamalarındaki ve buna bağlı sermaye hareketlerinin ülkeye giriş ve çıkışlarına göre de değişebilmektedir. Finansal entegrasyon sonrası dünya ekonomileriyle entegrasyon çabaları ülkelerin yatırım ve büyüme-leri, ulusal tasarrufun artışı, sermayenin maliyetinin azalması ve teknolojinin transferi şeklinde doğrudan gerçekleşeceği gibi, üretimde uzmanlaşma ve risk paylaşımı gibi dolaylı yollardan gerçekleşebilmektedir. Finansal entegrasyon uygulamalarının hız kazandığı dönemlerde gelişmekte olan ülkelerde yatırım ve dış ticaret hacimlerinde artış gözlemlenirken, finansal baskılama uygulanan dönemlerde ülkedeki yatırım miktarları ve dış ticaret hacminde bir azalış söz konusu olmuştur.

Sonuç olarak, finansal alanda yaşanan entegrasyon süreci; piyasaların büyümesi ve derinleşmesi yoluyla kaynakların toplanması ve yatırımlara yönlendirilmesinde ölçeğin büyümesine, rekabetin daha güçlü hâle gelmesine; yeni yatırım fırsatlarının ortaya çıkmasına; kaynakların daha üretken ve verimli alanlara kullanılmasına, aracılık maliyetlerinin düşmesine; risklerin paylaşılması, dağıtılması ve yönetilmesi açısından daha sağlıklı bir ortamın yaratılmasına ve bu yolla finansal kurumların şoklara dayanıklılığının artmasına, dolayısıyla finansal istikrara ve büyümeye katkı sağlamıştır.

Bununla birlikte finansal entegrasyon, finansal sektörde ve ekonomilerde yapısal değişimler de getirmiştir. Uluslararası ekonomik ilişkiler arttıkça riskler çeşitlenmiş, büyümüş, daha kolay yayılır hâle gelmiş, ülkeler kendileri dışındaki gelişmelerden kolaylıkla etkilenir olmuştur. Bir piyasada yaşanan belirsizlikler veya artan riskler kısa sürede diğer piyasalara ve fiyat hareketlerine yansımıştır. Finansal kurumlar, bu tür risklerden korunmak, riskleri daha iyi yönetmek amacıyla yeni tekniklerin ve ürünlerin geliştirilmesine çaba göstermişlerdir.

3.2.Uluslararası Finansal Piyasalarda Finansal Krizler

3.2.1.Finansal Kriz Kavramı

Kriz; herhangi bir mal, hizmet, faktör veya döviz piyasasındaki fiyat veya miktarlarda kabul edilebilir bir değişme sınırının dışında gerçekleşen dalgalanmalardır (Kibritçioglu, 2000, Sf. 5).

Bu süreç sonucunda ulusal refah düşmekte, işsizlik artmaktadır. Ani ortaya çıkışlarına karşın krizlerin etkileri uzunca bir süre devam etmektedir. Kriz her şeyden önce ekonomide normal olmayan bir durumdur ve piyasa mekanizması içerisinde piyasaların işlememesi, kilitlemesi ya da aşırı duyarlı hale gelerek büyük boyutlu dalgalanmalara neden olmasıdır. Bu nedenle kriz piyasa mekanizmasının hâkim olduğu kapitalist gelişmenin belli bir anına verilen isimdir. Bu nedenle kriz harekete dair bir kavramdır (Yıldızoglu, 1994, Sf. 57).

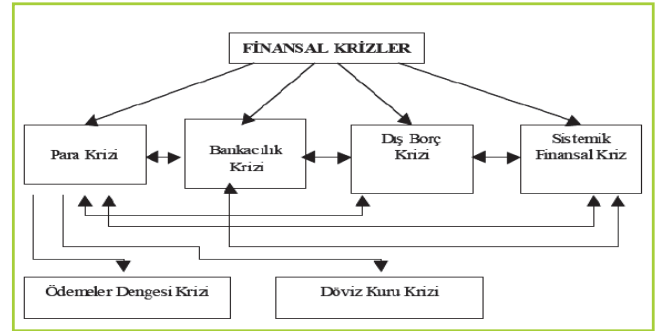
Bu tanımlamalar dikkate alındığında kriz, ekonomide ani ve beklenmedik şekilde ortaya çıkarak ülke ekonomisinde ciddi sorunlar yaratan olumsuz gelişmeler şeklinde ifade edilmektedir (Ural, 2003, Sf. 26).

Başlangıçta sınırlı sayıda ülkede yaşanan krizler 1990'lı yılların ikinci yarısından itibaren birçok ülkede etkisini göstermeye başlamış, dünya ekonomisinde istikrarsızlıklara neden olunca gelişmiş ülkeler ve uluslararası kuruluşlar bir araya gelerek sorunun çözümüne yönelik arayış içine girmişlerdir. Varılan ortak nokta, istikrarlı bir ekonomik ortamın yaratılması, piyasaların geliştirilmesi, her alanda şeffaflığın sağlanması, ulusal ve uluslararası mali sistemin güçlendirilmesi, uluslararası mali krizlerin önlenmesi konusunda çalışmalar yapılması olmuştur. Ulusal mali sistemin güçlendirilmesi kapsamında, gelişmekte olan ülkelerde geleneksel olarak mali sistemin en önemli kurumlarını oluşturan bankaların yeniden yapılanması önem kazanmaktadır (Yeldan, 2001, Sf. 29)

Her kriz öncesindeki nedenler ortak özelliklere sahiptir ve bunlar; ekonomik durgunluk ya da beklenenin altında bir ekonomik büyüme, bozulan dış ticaret hadleri, aşırı değerli ulusal para ve artan faiz oranları yani kredi maliyetleridir.

Finansal krizlerin de çıkış nedenleri söz konusudur. Şöyle ki, uluslararası finansal liberalizasyon uygulamaları sonrası gelişmekte olan ülkeler faiz, kur ve uluslararası sermaye hareketleri aralarındaki ilişkilere bağlı olarak krizler yaşamışlardır. Uluslararası sermaye hareketleri gelişmekte olan ülkelerdeki makro ekonomik istikrara karşı oldukça duyarlı olup ekonomik bir çalkantı durumunda ülkeyi terk edebilme özelliğine sahiptirler. Finansal krizler genel olarak dört şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar para, bankacılık, dış borç ve sistematik finansal krizlerdir. Bunları aşağıdaki şekilde gösterildiği gibi ifade etmek mümkündür.

Şekil2: Finansal Krizler



Kaynak: Güven Delice; (2003), Finansal Krizler: Teorik ve Tarihsel Bir Perspektif, **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F dergisi**, Sayı: 20, Ocak-Haziran

3.2.4.Uluslararası Finansal Krizlerin Uluslararası Sermaye Hareketleri Üzerindeki Etkisi

Yukarıda bahsedilen finansal sistemin bilgi akışına müdahale eden şokların ve yaşanan finansal krizlerin, finansal istikrarsızlığa yol açtığını, böylece finansal sistemdeki yatırım fırsatlarının üretken fonlara kanalize olmasına yardımcı olan temel işlevini yerine getirmediğini ifade etmek mümkündür.

Diğer taraftan kriz yaşanan pek çok ülkedeki bankaların Uluslararası Ödemeler Bankası (BIS) sermaye yeterlilik standartlarına göre sermayelerinin yetersiz olduğu da beklenen bir sonuçtur. Bu nedenle likidite ve döviz sıkışıklığına sebep olan finansal şoklarda; varlıkların değeri düşmekte, ödenmeyen borçları artmak-

ta, portföydeki kamu kâğıtlarının değeri düşmekte ve açık pozisyonlar nedeniyle kurumlar önemli kayıplara uğramaktadırlar.

Borç veren ülkeler, borç verdikleri ülkenin borcu geri ödememe riskine karşılık borçlanma faizlerine ülke ekonomisindeki istikrarsızlıktan kaynaklanan risk primlerini de dahil etmektedirler. Bu durum ise borçlanma maliyetlerini arttırmaktadır.

Dolayısıyla yabancı sermaye yatırımlarını belirlemede, ekonomik ve finansal riskler önemlidir. Vergi oranlarının yüksekliği, düşük büyüme oranları, enflasyon, yüksek ithalat vergileri ve iktisadi korumacılık ekonomik riskler olarak; döviz kurlarındaki dalgalanma, faiz oranlarının oynaklığı, yüksek kamu borçlanması, borsadaki dalgalanmalar ve dış ticaret açıklarının finansmanı gibi 'finansal riskler' yabancı sermaye yatırımlarını yapılan analizler sonucunda önemli ölçüde etkilediği ortaya çıkmıştır (Kula, 2006, Sf. 157).

Finansal riskler arasında döviz kuru riski analizler açısından önemli yer tutmaktadır. Aynı zamanda gelişen ülkelerde döviz kurundaki dalgalanmalar ve döviz kur rejimleri bir gösterge olarak yabancı sermaye yatırımlarını da etkilemektedir.

Bu gelişmelere benzer şekilde, uluslararası finansal piyasalarda uzun süredir meydana gelen küresel mali kriz sonucunda yaşanan gelişmeler ve birçok ülkede finans kurumlarının iflas etmesi, finansal kurumlara olan güvenin azalmasına neden olmuştur. Krizin, küresel piyasalara olan en önemli etkisi banka kredilerinin uzun sürebilecek bir zaman için kısıtlanmış olmasıdır. Banka zararları açıklanmaya devam ettikçe hükümetler bankaların sermaye tabanlarını artırmak için yardım paketleri açıklamışlarsa da kredilerin daha da daralması söz konusu olmuştur (OECD, 2009).

Küresel piyasalarda yaşanan gelişmeler, gelişmekte olan ülkelerin finansal piyasalarını da etkilemektedir. Bu ülkelerin finansal kuruluşlarının Amerika'daki yüksek riskli aktiflere ve bu aktiflerle ilgili menkul kıymetlere olan erişimi sınırlı olmakla birlikte, söz konusu gelişmeler bütün gelişmekte olan ülke ekonomilerini et-

kilemiştir. Gelişmekte olan ülkeler, yatırımcıların risk alma iştahlarının azalması nedeniyle dış finansman açısından ciddi daralma yaşamıştır.

Yüksek gelir grubundaki bankalar ve yatırım fonları, gelişmekte olan ülkelere fonlarını çekmişler ve riskli aktif kategorisindeki bu varlıkları daha likit enstrümanlara çevirmişlerdir. Riskli aktiflerin bu satışları hisse senedi fiyatları, tahvil piyasası ve ülke paraları üzerinde dramatik etkiler yaratmış, aynı zamanda bu ülkelerde kredi koşullarının daralmasına yol açmıştır. Cari açıkları GSYİH'in yüzde 10'undan fazla olan ülkelere sermaye girişlerinin durmasıyla iç talep ciddi ölçüde daralmıştır. Bankacılık sektöründe özel bankaların dışarıdan borçlanmaları dramatik şekilde düşmüştür. Ocak 2008-Eylül 2008 döneminde Kazakistan'da 13,2 milyar dolar, Rusya'da 6,6 milyar dolar, Güney Afrika'da 3,7 milyar dolar, Ukrayna'da 2,1 milyar dolar ve Türkiye'de 3,1 milyar dolar azalma olmuştur. Cari fazlası olan ülkeler de dâhil olmak üzere bütün ülkeler küresel piyasalarda yaşanan gelişmelerden fazlasıyla etkilenmiştir (Dünya Bankası, 2009, Sf. 21).

SONUÇ

Küreselleşme olgusu her alanda olduğu gibi, sermaye hareketlerinin etki ve yapısında da önemli değişimlere neden olmuştur. Küreselleşmenin temel lokomotifini oluşturan kâr güdüsüyle hareket eden, yeni finansal araçlar ve teknolojik yeniliklerle farklılaşan sermaye, spekülasyonun yanı sıra ülke ekonomik politikalarını önemsiz ve etkisiz kılacak güce ve etkinliğe kavuşmuştur. Gelişmekte olan ülkelerdeki kalkınma amacı için, tasarruf ihtiyacı nedeniyle sermaye açığını gidermede, en önemli uluslararası sermaye olarak görülmektedir.

Dolayısıyla yabancı sermaye kaynaklarının temin edildiği yer ise uluslararası finansal piyasalar olarak kabul edilmektedir. Ancak bu piyasalarda yaşanan olumlu veya olumsuz gelişmeler uluslararası yabancı sermaye kullanımını da ciddi oranda etkilemektedir.

Buna göre uluslararası finansal piyasalarda yaşanan bu gelişmeleri, en genel anlamda iki başlık altında ele

almak mümkündür: Bunlardan ilki finansal entegrasyon, ikincisi ise global anlamda yaşanan finansal krizlerdir.

Bu gelişmelerden finansal krizler, hem sermayeyi sağlayan açısından hem de sermaye kullanmayı talep eden taraf açısından olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Şöyle ki; krize maruz kalan ülkelerin sermaye edinme koşulları zorlaşmakta, diğer taraftan sermayeyi sağlayan ülke ve kuruluşların ise bu anlamda daha çok ayrıntıya önem vermesi ve gelen sermaye taleplerini daha ayrıntılı olarak ele almaları önem kazanmaktadır.

Diğer taraftan finansal entegrasyon sürecinin ise, küresel anlamda sınırları ortadan kaldırdığını ve sermaye edinme koşullarını kolaylaştırdığını ifade etmek mümkündür.

Kaynakça

AKÇAOĞLU, Emin; 2005, **Türk Firmalarının Dış Yatırımları: Saikler ve Stratejiler**, TBB yayınları, Ankara.

AY, Ahmet; 2008, **"Küreselleşme Sürecinde Gelişmekte Olan Ülkelerde Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Makroekonomik Etkileri: 2001-2006 Türkiye Örneği"**, Selçuklu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi

AKYÜZ, Abdullah; 1993, "Uluslararası Finansal Piyasalar ve Türkiye", **İşletme ve Finans Dergisi**, Sayı: 87, Haziran

BEKAERT, Geert, Campbell R. Harvey Christian Lundblad; 2003, "Liquidity and Expected Returns: Lessons from Emerging Markets", National Bureau Of Economic Research, 1050 Massachusetts Avenue Cambridge, MA 02138 June 2005 <http://www.nber.org/papers/w11413.pdf>, (15.04.2012).

Dünya Bankası; 2007, "The Globalization of Corporate Finance in Developing Countries", siteresources.worldbank.org/INTGDF2007/

Resources/37630691179948748801/GDF07_Chap 3.pdf (20.04.2012).

Dünya Bankası; 2009, Global Economic Prospects, http://siteresources.worldbank.org/INTGEP2009/Resources/10363_WebPDF-w47.pdf (20.04.2012).

DELİCE, Güven; 2000, **Uluslararası Finansal Entegrasyon ve Gelişmekte Olan Ülkeler**, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi

DURUSOY, Serap; 2000, "Finansal Liberalleşmenin Sorgulanmasının Nedenleri", **Dış Ticaret Dergisi**, Temmuz 2000

FELDSTEİN, Martin; 1993, "The Budget and Trade Deficits Aren't Really Twins." National Bureau of Economic Research Working Paper No. 3966

KİBRİTÇİOĞLU, Berna; 2000, **"Parasal Krizler"**, Hazine Müsteşarlığı Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi. Ankara

KULA, Ferit; 2006, **Çokuluslu Girişimler ve Türkiye**, İleri yayınları, İstanbul

OECD; 2009, Economic Surveys- United States, www.oecd.org (20.04.2012).

SASSEN, Saskia; 1991, **The Global City**, New Jersey, Princeton University Press

SEYİDOĞLU, Halil; 2003, **Uluslararası İktisat Teori ve Politika**, 15.Baskı, Kurtiş Matbaası, İstanbul

URAL, Mert; 2003, **"Liberalizasyon Dönemlerinde Mali Piyasalardaki Kırılganlığın Oluşturduğu Krizler"**, Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisat Anabilim Dalı Yayınlanmış Doktora Tezi, Sf. 26-35

TARGAN, Ünal; 1996, **Finans Kesiminin Reel Sektöre Kaynak Yaratma Kapasitesi**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 31

YILDIZOĞLU, Ergin; 1994, "Kriz Üzerine Bir Araştırma Önerisi-1", **İktisat Dergisi**. 11 (346)

YELDAN, Erinç; 2001, Türkiye Ekonomisinde 2000-2001 Krizinin Yapısal Kaynakları Üzerine, **Doğu-Batı Dergisi**. 4 (17), Sf. 187-195

Hakemsiz Yazılar



Opinion Papers

KIDEM TAZMİNATI FONU YASA TASLAĞI KİMDEN NE GÖTÜRÜYOR

Yener Güven

Çalışma Sosyal Güvenlik Bakanlığı Baş İş Müfettişi

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından hazırlanan ve kamuoyu ile paylaşılan Kıdem Tazminatı Yasa Taslağı ile 1475 sayılı İş Yasası'nın 14. maddesinde yer alan mevcut kıdem tazminatı uygulamalarının karşılaştırması yapıldığında, yasa taslağının aşağıdaki konularda çalışanlar aleyhine olduğu gibi çalıştıranlar açısından da olumsuzluklar içerdiği görülmektedir:

Bilindiği üzere kıdem tazminatı; işçinin işyerine ve işverene sadakatle bağlılığının, yıpranmasının karşılığı ve iş güvencesinin teminatı olarak görülmekteydi. Taslakta yer alan düzenlemede, kıdem tazminatının bağlılığı artırma ve iş güvencesi sağlama yönündeki etkisi ortadan kalktığı gibi, yıpranma karşılığı olması da 10 yıl gibi uzun bir süreye ve malullüğe, yaşlılığa bağlı kılınmaktadır. Taslağa göre artık işçinin işverence 4857 sayılı İş Yasası'nın 25/II maddesi nedeniyle iş sözleşmesinin feshi ve işçinin haklı bir neden olmaksızın istifa ederek (bildirimli fesih hakkını kullanarak) iş sözleşmesini feshetmesi durumunda kıdem tazminatı hakkı korunarak belirli koşulların yerine gelmesi durumunda bu sürelerle ilişkin işçinin kıdem tazminatı alması sağlanmak istenmektedir.

1- Sosyal Taraflar Açısından Yasa Taslağı:

A- İşverene Getirilen Yük

İşveren tarafından düzenli olarak her işçi için ücretin % 3'ü kadar tutarın kıdem tazminatı primi olarak SGK'ye (fona aktarılmak üzere) yatırılması, özellikle işletmeler için maliyetleri artırıcı unsur olacaktır. Sigorta primi ve işsizlik sigortası prim tutarlarının yüksek

olduğu ve maliyetlerin arttığı yolundaki yakınmaları daha da artıracak, ayrıca küçük işletmelerin işletme sermayesi ve likidite durumlarını kısıtlayıcı bir durum ortaya çıkacaktır.

B- İşçi Hakları

a) 1475 sayılı Yasa uyarınca, işçiye tüm hizmetleri toplamı üzerinden kıdem tazminatı ödenmekte iken, taslak yasa ile işçiye malullük, yaşlılık aylığı ve toptan ödeme almak amacıyla iş sözleşmesini sona erdirmesi ve iş sözleşmesinin sona erdirilmesi durumunda, fona tabi geçen sürelerle ilişkin kıdem tazminatı ödenecektir. İşçinin sosyal güvenlik destek primi ödeyerek çalışması hâlinde ise işçiye kıdem tazminatı ancak malullük hâlinde ve işçinin ölümü hâlinde belirlenen iki koşulda ödenecektir. Daha önceki düzenlemede normal hak kazanma koşullarının ortaya çıkması durumunda ödenen kıdem tazminatı, işçi açısından geçerli bir neden olmaksızın sınırlandırılmak ve hatta ortadan kaldırılmak istenmektedir.

b) Yürürlükteki yasada işçiye kıdem tazminatı iş sözleşmesinin feshiyle birlikte derhal ödenirken yasa taslağında işçinin başvurusu ile birlikte 30 gün gibi bir süre konularak ödeme tarihi geciktirilmektedir.

Yine yürürlükteki yasada kıdem tazminatının geç ödenmesi hâlinde, bankalarca mevduata uygulanan en yüksek faiz uygulanması gerekirken yasa taslağında kıdem tazminatının 30 günlük sürenin geçmesinden sonra geç ödenmesi hâlinde yasal faizin uygulanacağı öngörülerek, işçi aleyhine bir düzenleme öngörülmüştür.

c) Kıdem tazminatına esas alınacak ücretin tespitinde yürürlükte olan yasada son ücret esas alınırken, yasa taslağında son bir yıl içinde ödenen ücretlerin ortalaması öngörülmektedir. Yıl içinde iş sözleşmeleri ve toplu iş sözleşmeleri ile ve asgari ücretin artması nedeniyle ortaya çıkacak artışlardan işçinin yararlanması söz konusu olmayacak ve işçinin kıdem tazminatına esas ücreti eski yasaya göre daha düşük olarak belirlenecek ve hesaplanacak kıdem tazminatı miktarı da daha az olacaktır.

Yürürlükte olan yasada kıdem tazminatının hesaplanmasında belirlenen giydirilmiş ücretin tespitinde; işverence işçiye sağlanan aynı ve nakdi yardımlardan süreklilik arz eden ve parayla ölçülmesi mümkün tüm yardımların dikkate alınması öngörülmektedir. Yasa taslağı ise 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası'na atıf yaparak prime esas kazançların dikkate alınması suretiyle, aynı yardımların kıdem tazminatına esas günlük ücretin hesaplanmasında dikkate alınmayacağını öngörmektedir. Bu nedenle taslağı göre kıdem tazminatına esas ücretin daha düşük ve ödenecek kıdem tazminatı tutarının da daha az olması söz konudur.

d) Kıdem tazminatının, işçinin haklı nedenle iş sözleşmesini feshetmesi, işverence iş sözleşmesinin 4857/25-II dışındaki nedenlerle feshedilmesi(sağlık nedenleri, zorunlu nedenlerle ve işçinin tutukluluğunun ihbar öneli süresini geçmesi hâllerinde) durumunda işçi kıdem tazminatı alamayacaktır.

Yine yasal hakların kullanılması olan; aa) muvazzaf askerlik .bb) kadın işçinin evlendiği tarihten itibaren 1 yıl içerisinde iş sözleşmesi feshetmeleri nedeniyle ödenen kıdem tazminatları da işçiye ödenmeyecektir.

e) Yasa taslağı ile de yürürlükte olan yasada olduğu gibi kıdem tazminatının üst sınırı belirlenmek suretiyle, işçi lehine oluşacak durum önlenmiştir.

f) Kıdem tazminatına hak kazanılan haller dışında, işçinin fon ile ilişkisi sona ererse işverenden kesilen kıdem tazminatı fonu primleri iade edilmeyecektir.

g) Yürürlükte olan yasada mutlak emredici hükümler yanında işçi lehine olmak üzere nispi emredici hükümler

de yer aldığından, kıdem tazminatına esas gün vb. konularda işçi lehine düzenleme yapılabiliyordu. Yasa taslağı ile yasanın tümünün mutlak emredici nitelikte olduğu ve sözleşmelerle değiştirilemeyeceği belirtilmek suretiyle işçi lehine yapılan düzenlemelerin önüne geçilmiştir.

2) Kıdem tazminatına hak kazanma koşulları

Yasa taslağı ile kıdem tazminatının ödenme koşulları ve süresi uzun bir döneme yayılmak suretiyle güçleştirilmiştir. Kıdem tazminatına hak kazanmak için; işçinin iş sözleşmesinin, malullük, yaşlılık aylığı ve toptan ödemeye hak kazanmak amacıyla sona ermesi ve erdirilmesi durumunda, 10 yıl süre geçmesi ve işçinin talebi doğrultusunda ve işçinin ölümü hâli (yasal mirasçılara ödenen) olmak üzere 3 temel koşula bağlanmıştır. Böylece, işverence işçi çıkarmanın önünde engel durumda bulunan kıdem tazminatı yükümlülüğü ortadan kaldırılarak, 30 işçiden az işçi çalıştıran işverenlerin işçilerini çıkarımı daha kolaylaştırılmıştır.

3) Zaman aşımı süresi

Yasa taslağı ile de kıdem tazminatı talep süresinde, kıdem tazminatının doğumundan itibaren 10 yıllık zaman aşımı öngörülmüştür. Yürürlükte olan yasada anılan sürede doğacak faizin bankalarca mevduata uygulanan en yüksek faiz üzerinden işverence ödemesi öngörülmüşken, taslak yasada fonun işçinin geç talebi ile ortaya çıkan süre ile ilgili faiz ödemeyeceği belirtilmesi nedeniyle, işçinin mağduriyeti söz konusu olacaktır.

4) Kıdem tazminatının ödenmesi

Kıdem tazminatının ödenebilmesi için, işçinin veya mirasçılarının ilgili belgelerle fon yönetimine başvurması gerekmektedir. Başvuru tarihinden itibaren, fon tarafından 30 gün içinde kıdem tazminatının ödemesi gerekir.

5) Prim alınması

Kıdem tazminatı primi işverenler tarafından ödenecektir. Prim tutarı fon yönetiminin önerisi ile Bakanlar Kurulu tarafından prime esas kazancın % 3'ünü geçmeyecek şekilde belirlenecek, primlerin tahsili ile ilgili tüm işlemler SGK tarafından yapılacak, tahsil edilen tutarlar 15 gün içinde fona devredilecektir.

6) Fon Kesintisi

Kıdem tazminatı fon primi nedeniyle işçi ücretlerinden herhangi bir kesinti yapılmayacaktır.

7) Toplanan Primlerin harcanması

Fonda toplanan primler; fon yönetiminin genel ve idari giderleri, primleri toplayan SGK'ye toplanan primlerin % 1 oranı ve işçilere ödenecek kıdem tazminatları olarak harcanabilecektir.

8) Kıdem Tazminatlarından Kim Sorumlu?

İşçilerin fon kurulmasından önceki döneme ilişkin kıdem tazminatlarından, doğrudan işverenler sorumludur. Yürürlük tarihinden sonraki kıdem tazminatlarından ise fon sorumlu kılınacaktır.



İŞ KANUNLARI UYARINCA İDARİ CEZALARI KİM UYGULAR?

Dr. Özkan BİLGİLİ
Sosyal Güvenlik
Kurumu Başmüfettişi

Giriş

Geçmiş dönemde 4857 sayılı İş Kanunu ve diğer iş kanunları uyarınca idari para cezaları Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Bölge Müdürünce veriliyordu. Ceza iş müfettişi raporuna dayalı olsa bile sonuçta işverenlere cezayı Bölge Müdürü veriyordu. Ancak Bölge Müdürlükleri artık hukuken yok. 665 sayılı KHK ile kaldırıldılar.

Yazımızda bu süreç ele alınacak, iş kanunları uyarınca verilen cezaların kimin geliri olduğu ile itiraz sürecine değinilecektir.

I-Cezaları Kim Uygulayacak?

02.11.2011 tarih ve 28103 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan 665 sayılı KHK ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Bölge Müdürlüklerine ait olan görevler İŞKUR’a devrolunmuştur.

Şöyle ki, 665 sayılı KHK’nin 25. maddesi ile 4904 sayılı İŞKUR Kanunu’na eklenen geçici ikinci maddeye göre, diğer mevzuatta Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Bölge Müdürlüğüne yapılan atıflar, Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüğüne; Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Bölge Müdürlüğüne yapılan atıflar, Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüğüne; Türkiye İş Kurumu İl Müdürlü-

ğüne yapılan atıflar, Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüğüne; Türkiye İş Kurumu İl Müdürlüğüne yapılan atıflar, Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüğüne yapılmış sayılacaktır.

Yine, 665 sayılı KHK’nin 21.maddesi ile 4904 sayılı Kanun’un 12. maddesi değiştirilmiş ve İŞKUR’un taşra teşkilatının, illerde Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlükleri ile bunlara bağlı kurulacak hizmet merkezlerinden oluşacağı hüküm altına alınmıştır.

Böyle olunca, daha önce kapatılan(devrolunan) bölge müdürlükleri tarafından 4857 sayılı İş Kanunu, 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun, 854 sayılı Deniz İş Kanunu ve 4817 sayılı Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanun kapsamında uygulanan idari para cezaları, artık Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlükleri tarafından uygulanacaktır.

Belirtelim ki en son 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu’nun 26. maddesi ikinci fıkrasına göre idari para cezalarını da Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürü verecektir.

“Daha önce bölge müdürlüklerince verilen, artık Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürü tarafından verilecek olan idari para cezaları İŞKUR’un geliri olup, ödemelerin de bahsi geçen müdürlüklerin hesaplarına yapılması gerekmektedir.”

II-Cezalar Kimin Geliri Sayılacak?

15.02.2006 tarih ve 26081 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan 5454 sayılı Kanun’un 4. maddesi ile, 506 sayılı Kanun uyarınca uygulanan idari para cezalarının yanı sıra, 4857 sayılı İş Kanunu’nun 101. maddesindeki cezalar hariç olmak üzere, diğer maddelerine göre tahsil edilen idari para cezalarının da Kurum (SSK) geliri olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde 1479 sayılı Kanun uyarınca uygulanan cezaların da Bağ-Kur geliri olacağı kararlaştırılmıştır.

Daha sonra, 31.03.2005 tarih ve 25772 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de 5326 sayılı Kabahatler Kanunu yayınlanmıştır. Devamla 06.12.2006 tarihli 5560 sayılı Kanun’un 32.maddesi ile değişik 5326 sayılı Kanun’un 17/3. maddesi uyarınca da, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri tarafından verilen idari para cezalarının genel bütçeye gelir kaydedileceği kararlaştırılmıştır. Böyle olunca Bölge Çalışma Müdürlükleri tarafından verilen idari para cezaları genel bütçe gelirleri arasında sayılmıştır. Öte yandan, yukarıda yer verdiğimiz kanunlar uyarınca idari para cezaları Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürleri tarafından verilecektir. 4904 sayılı Kanun’un 20. maddesi son fıkrasına göre ise, kanun hükümlerine göre verilen idari para cezaları, Kurum (İŞKUR) tarafından genel esaslara göre tahsil edilecektir.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun 17. maddesi üçüncü fıkrasına göre de, sosyal güvenlik kurumları tarafından verilen idari para cezaları, kendi bütçelerine gelir kaydedilir.

İŞKUR ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol

Kanunu’na ekli, IV sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumlarından.

Şu halde, daha önce bölge müdürlüklerince verilen, artık Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürü tarafından verilecek olan idari para cezaları İŞKUR’un geliri olup, ödemelerin de bahsi geçen müdürlüklerin hesaplarına yapılması gerekmektedir. Böyle olunca İŞKUR’un kendi geliri sayılan bu para cezalarını daha yakından ve “ilgiyle” takip etmesi ve uygulaması beklenebilir.

III- Cezalara Nasıl İtiraz Edilecek?

İster Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı iş müfettişi incelemesi sonucu, isterse Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlükleri tarafından doğrudan uygulansın, bu kapsamdaki idari para cezalarına evvela İŞKUR’a itiraz etmek gibi bir mekanizma yok... SGK’da var olan bu yol, İŞKUR uygulamasında bulunmamaktadır.

Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürleri tarafından verilen idari para cezalarına itiraz Kabahatler Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır. 5326 sayılı Kanun’un 27/1. maddesi uyarınca kesilen cezanın tebliğinden itibaren 15 gün içinde doğrudan Sulh Ceza Mahkemesi’nde dava açılması şeklinde olmaktadır.

5326 sayılı Kanun’un 17/6. maddesine göre, ceza 15 gün içinde ödendiğinde ise dörtte biri düşmekte ve geri kalanı ödenebilmektedir. Ayrıca, aynı kanunun 17/3. maddesi uyarınca, kişinin ekonomik durumunun müsait olmaması hâlinde, idari para

cezasının, ilk taksitinin peşin ödenmesi koşuluyla, bir yıl içinde ve dört eşit taksit hâlinde ödenmesine de karar verilebilir. Taksitlerin zamanında ve tam olarak

“ **Artık tüm iş kanunları uyarınca idari para cezaları Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlerince verilecektir. Uygulanan cezalar ise İŞKUR geliri sayılacaktır.** ”

ödenmemesi hâlinde ise idari para cezasının kalan kısmının tamamı tahsil edilmektedir.

Belirtelim ki, İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu uyarınca uygulanan idari para cezalarının ise tebliğinden itibaren 30 gün içinde ödenmesi gerekmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere ödemeler artık vergi dairelerine değil, Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüklerinin hesaplarına yapılacaktır.

Sonuç Olarak

Görüldüğü üzere artık tüm iş kanunları uyarınca idari para cezaları Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlerince verilecektir. Uygulanan cezalar ise İŞKUR geliri sayılacaktır.

Öte yandan, iş kanunları uyarınca uygulanan idari para cezalarına, evvele İŞKUR nezdinde itiraz edilmesine olanak sağlayan bir düzenleme yok. İtiraz doğrudan sulh ceza mahkemelerine yapılacaktır.

E-ÖDENEK SİSTEMİ VE SİSTEMDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Berna GÖKÇEN AYAN

Bornova Naci Şahin Sosyal Güvenlik Merkezi
Müdürü

Giriş

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda sigorta kolları kısa vadeli, uzun vadeli ve genel sağlık sigortası olmak üzere üç bölüme ayrılmıştır. Kısa vadeli sigorta kolları iş kazası ve meslek hastalığı, hastalık ve analık sigortasından oluşmaktadır. Kısa vadeli sigorta kollarından sağlanan haklardan biri de geçici iş göremezlik ödeneğidir. 5510 sayılı Kanun'a tabi çalışan sigortalıların iş kazası, meslek hastalığı, hastalık ve analık hâllerinde iş göremediği zamanlarda ödenen geçici iş göremezlik ödeneği sigortalılar için önemli bir yardımdır. Sigortalıların çalışmadığı bu dönemlere ait raporları Sosyal Güvenlik Kurumu ile anlaşmalı sağlık kurullarından alması ve durumun olduğu tarihten önce 90 gün sigortalılığının olması hâlinde geçici iş göremezlik ödeneği verilmektedir. Daha önce kâğıt ortamında raporlarını Sosyal Güvenlik Kurumuna sunan sigortalıların işlemlerinin daha hızlı sonuçlandırılması amacıyla Sosyal Güvenlik Kurumu

e-ödenek sistemine geçmiştir. Bu sistem ile rapor ödenekleri sistem üzerinden otomatik olarak yapabilecek ve bürokrasinin azalmasında önemli bir aşama kaydedilecektir.

Ancak e-ödenek sistemi Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından 16.7.2012 tarihinden itibaren uygulamaya başladığı ve yeni bir sistem olduğu için teknik bazı sorunlar yaşanmaktadır. Çalışmamızda işverenlerin e-ödenek sisteminde dikkat etmesi gereken hususlara ve e-ödenek sistemine değinilecektir.

I-Geçici İş Göremezlik Tanımı

Geçici iş göremezlik; sigortalının iş kazası, meslek hastalığı, hastalık ve analık hâllerinde kurumca yetkilendirilen hekim veya sağlık kurulu raporlarında belirtilen istirahat süresince geçici olarak çalışmama halidir (Şakar, 2009:224).

Geçici iş göremezlik ödeneği; sosyal sigortacılık bakımından, iş kazası, meslek hastalığı, hastalık ve analık sigorta kollarından istira-

“Sigortalıların çalışmadığı bu dönemlere ait raporları Sosyal Güvenlik Kurumu ile anlaşmalı sağlık kurullarından alması ve durumun olduğu tarihten önce 90 gün sigortalılığının olması hâlinde sigortalılara geçici iş göremezlik ödeneği verilmektedir.”

hatlı bulunan sigortalıya işten kaldığı günler için Sosyal Güvenlik Kurumunca ödenen parasal yardımdır (2011/50 nolu Genelge).

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun "**Geçici İş Göremezlik Ödeneği**" başlıklı 18'inci maddesinde:

"Kurumca yetkilendirilen hekim veya sağlık kurullarından istirahat raporu alınmış olması şartıyla,

a) İş kazası veya meslek hastalığı nedeniyle iş göremezliğe uğrayan sigortalıya her gün için,

b) 4'üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi ile 5'inci maddede kapsamındaki sigortalılardan hastalık sigortasına tabi olanların hastalık sebebiyle iş göremezliğe uğraması hâlinde, iş göremezliğin başladığı tarihten önceki bir yıl içinde en az doksan gün kısa vadeli sigorta primi bildirilmiş olması şartıyla geçici iş göremezliğin üçüncü gününden başlamak üzere her gün için,

c) 4'üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi ile (b) bendinde belirtilen muhtarlar ile aynı bendin (1), (2) ve (4) numaralı alt bentleri kapsamındaki sigortalı kadının analığı hâlinde, **doğumdan önceki bir yıl içinde en az doksan gün** kısa vadeli sigorta primi bildirilmiş olması şartıyla,

doğumdan önceki ve sonraki sekizer haftalık sürede, çoğul gebelik hâlinde ise doğumdan önceki sekiz haftalık süreye iki haftalık süre ilave edilerek **çalışmadığı** her gün için,

d) 4'üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi ile (b) bendinde belirtilen muhtarlar ile aynı bendin (1), (2) ve (4) numaralı alt bentleri kapsamındaki sigortalı kadının isteği ve hekimin onayı ile doğuma üç hafta kalıncaya kadar çalışılması hâlinde, doğum sonrası

istirahat süresine eklenen süreler için, geçici iş göremezlik ödeneği verilir." denilmektedir.

Buna göre; 4 (a)'ya tabi sigortalıların geçici iş göremezlik ödeneği alabilmeleri için, iş göremezliğin başladığı tarihten önceki bir yıl içinde en az doksan gün kısa vadeli sigorta priminin bildirilmiş olması ve alacakları raporların kurumca yetkilendirilen hekim veya sağlık kurullarından alınmış olması gerekmektedir.

"Geçici iş göremezlik ödeneği; sosyal sigortacılık bakımından, iş kazası, meslek hastalığı, hastalık ve analık sigorta kollarından istirahathli bulunan sigortalıya işten kaldığı günler için Sosyal Güvenlik Kurumunca ödenen parasal yardımdır."

1- Geçici İş Göremezlik Raporlarının E-Ödenek Sistemi İle Sosyal Güvenlik Kurumuna Bildirimi

12.05.2010 tarihli 27579 sayılı Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin "İş Kazasının Bildirimi ve Bildirim Süresi" başlıklı 35. maddesinde "Yönetmeliğin Ek-7'sinde yer alan iş kazası ve meslek hastalığı bildirgesini vermekle yükümlü olanlar tarafından e-sigorta ile kuruma bildirilir veya doğrudan ya da posta yoluyla ilgili üniteye gönderilir." hükmü yer almaktadır.

Sosyal Güvenlik Kurumunun 16.07.2012 tarihinden itibaren uygulamaya başladığı e-ödenek sistemi ile artık geçici iş göremezlik bildirimleri elektronik ortamda düzenlenecektir. Bu bildirimler işverenler veya işveren temsilcileri tarafından elektronik ortamda www.sgk.gov.tr adresinden, E-SGK başlığı

altında yer alan "diğer uygulamalar" menüsü içinde yer alan "çalışılmadığına dair bildirim girişi" alt menüsünden, "hizmet akdi ile çalışanlar" başlığı altındaki işveren bildirim işlemleri ekranından yapılabilecektir. E-ödenek sistemi; 5510 sayılı kanunun 4. maddesinin (a) bendi kapsamındaki sigortalılar için, Sosyal Güvenlik Kurumu ile anlaşmalı özel ve resmî sağlık hizmet sunucularınca düzenlenen geçici iş göremezlik belgelerin ve sağlık raporların, işverenlere ve Sosyal

Güvenlik Kurumuna elektronik ortamda göndererek, Sosyal Güvenlik Kurumu ve sigortalılar için önemli kolaylık sağlayan bir sistemdir. Sistem üzerinden sağlık kurumlarınca gönderilen raporlara ait geçici iş göremezlik ödeneği, prime esas kazanca bağlı olarak hesaplanmakta ve yine sistem üzerinden ödeme yapılabilmektedir. Sağlık kurumlarınca gönderilen raporların işverenlerce onaylanması hâlinde, ödemeleri; gerekli kontroller yapıldıktan sonra, otomatik olarak sistem üzerinden yapılabilir.

E- ödenek programının yeni bir program olması nedeniyle, elektronik erişimin olmadığı yerlerde bulunan işyerlerinde meydana gelen iş kazaları ve meslek hastalıkları, yine eskiden olduğu gibi işverenlerce yazılı olarak kâğıt ortamında Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilebilecektir.

Ayrıca sağlık kurumlarınca e-ödenek sisteminde meydana gelen teknik hatalar nedeniyle elektronik ortamda rapor bildirimini yapılamaması hâlinde raporlar eskiden olduğu gibi kâğıt ortamında da düzenlenebilecektir.

III- İşverenlerin E-Ödenek Sisteminde Dikkat Etmesi Gereken Hususlar

Sağlık kurumlarınca elektronik ortamda gönderilen raporların işverenler tarafından çalışılmadığına dair bildirim girişi ekranında yer alması tebliğat niteliğini de taşımaktadır. İşverenlerin ekranlarına düşen raporların istirahatini bittiği tarihten itibaren 5 gün içerisinde sistem üzerinde onaylama işlemini sonuçlandırmaları gerekmektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından sağlık kurumunca gönderilen raporların işverence onaysız olanları işverenlere e-posta ile bildirilecektir. Bu nedenle işverenlerin e-posta adreslerini Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirmeleri işlemlerin daha hızlı sonuçlandırılması açısından da önemlidir.

Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından e-posta ile gönderimi yapılamayan tebliğatlar yazılı olarak gönderilecektir. Gönderilen tebliğatın tebliğinin tebellüğünü

takip eden beş iş günü içinde onay işlemi yapmayan işverenlere 5510 sayılı Kanun'un 102. maddesine göre sigortalı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanacaktır.

Bu nedenle; işverenler tarafından sağlık kurumlarınca gönderilen raporların sistemleri üzerinden zamanında girilmesi, hem sigortalıların geçici iş göremezlik ödemelerini daha erken almalarını sağlayacak hem de işverenlerin cezai sorumluluğunun oluşmasını engelleyecektir.

IV- E-Ödenek Sistemi Üzerinden Rapor Bildirimi Yapamayan Hastaneler

E-ödenek sistemi Sosyal Güvenlik Kurumunun yeni bir uygulaması olarak devreye girmiştir. Ancak sağlık hizmet sunucularının tamamı tarafın-

dan e-ödenek sistemi üzerinden sağlık raporlarının gönderilmesi hâlen mümkün değildir. Uygulama öncelikle devlet hastaneleri, üniversite hastaneleri ve Sosyal Güvenlik Kurumu ile anlaşmalı özel hastaneler tarafından yapılmaktadır.

“ Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından sağlık kurumunca gönderilen raporların işverence onaysız olanları işverenlere e-posta ile bildirilecektir. Bu nedenle işverenlerin e-posta adreslerini Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirmeleri işlemlerin daha hızlı sonuçlandırılması açısından da önemlidir. ”

- İşyeri hekimleri,
- Aile hekimleri,
- Kurum hekimlikleri,
- Belediye hastaneleri,
- Türk Silahlı Kuvvetlerine ait sağlık kuruluşları,
- Sosyal Güvenlik Sözleşmesi olmayan özel hastaneler e-ödenek sistemi dışında tutulmuştur.

Ayrıca işverenlerin 4 (a) kapsamındaki sigortalıların son bir yıl içinde 90 gün pirim ödemesi yoksa ve 2 günden daha kısa süreli bir rapor ise e-ödenek sistemi üzerinden bildirim yapmalarına gerek bulunmamaktadır.

V- Geçici İş Göremezlik Ödemelerinin Bankadan Yapılması

5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıların geçici iş göremezlik ödenekleri (iş kazası, meslek hastalığı, hastalık, analık ve emzirme ödenekleri) 09.07.2012 tarihinden itibaren PTT şubelerinden değil T.C. Ziraat Bankası aracılığıyla yapılmaya başlanmıştır.

Geçici iş göremezlik ödeneği talebinde bulunanların ödemelerini, T.C. Ziraat Bankası şubelerinden takip etmesi gerekmektedir.

VI- Sonuç

E-ödenek sistemi ile daha önce kâğıt ortamında bildirilen geçici iş göremezliğe ilişkin raporların, hastaneler ve işverenler tarafından sistem üzerinden gönderilmesi sağlanmıştır. E-ödenek sisteminin ilk aşamasında birinci basamak sağlık hizmet sunucuları sistem dışında tutulmuştur. Ayrıca 5510 sayılı Kanun'un 4 (b) (Bağ-Kur) ve 4 (c) (memurlar)'ye ait raporları kâğıt ortamında gönderilmeye devam edilecektir. E-ödenek sistemi 5510 sayılı Kanun'un 4 (a) kapsamındaki (SSK) sigortalılar için düzenlenmiş ve bu kapsamdaki sigortalıların ödemelerinin daha kısa sürede sonuçlandırılması ve bürokrasinin azalması amaçlanmıştır.

E-ödenek uygulaması yeni bir uygulama olduğundan sorunların yaşanması kaçınılmazdır. Özellikle bazı işverenler sistemde raporları görememektedir. Bu nedenle işverenlerin idari para cezalarına maruz kalmamaları için sistemi iyi bir şekilde takip etmeleri ve bildirimlerin zamanında yapmaları gerekmektedir.

Kaynakça

- Şakar, Müjdat; 2009, **Sosyal Sigortalar Uygulaması**. 9. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi.
[http:// www.sgk.gov.tr](http://www.sgk.gov.tr),
[http:// www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr),
[http:// www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr),

VERGİ TAHSİLÂTINDA YENİ STRATEJİ: VERGİ PSİKOLOJİSİ

Yrd. Doç. Dr. Memduh ASLAN*

Avukat/ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Yenilikçi anlayış çerçevesinde ülkemizde her konuda geçmiş tecrübeler bir kenara bırakılarak sürekli yeni taktik ve yöntemler aranmaktadır. Teknolojik ilerleme ile birlikte teknolojinin getirmiş olduğu olanaklarla sürekli daha iyi, daha yeni ve daha etkili yöntemler aranmakta, artık en iyi yöntemin bulunduğu algısı oluştuğunda aslında yenilik arayışının en başına dönülmüş olduğunu fark edilmektedir. Toplum tecrübesi teknolojik olanakların verdiği bir güvenle hızla terk edilirken, verilen uğraşlar sonucunda aynı noktaya gelinmesi bir ironi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yüzden muhafazakârlık kavramı geçmiş tecrübelerin korunması açısından önemlidir. Muhafazakârlık kavramına siyasi desiseler ile ideolojik anlam yüklenmesi, buna karşılık yenilikçi anlayışın ortaya koyulması, hayatımızın her alanında benzer ironilere neden olabilmektedir.

Ülkemizde vergi tahsilâtında vergi psikolojisi yöntemleri uzun bir zaman ihmal edilmiştir. Yapılan farklı hesaplama yöntemlerine göre ekonominin hemen hemen yarısı kayıt dışıdır. Bu kayıt dışılığın doğal sonucu olarak verginin daha az tahakkuk etmesi kaçınılmaz olmaktadır. Verginin potansiyel kaynağın yarısına salınabilmesi, bizi vergi gelirlerinin düşük kalması ve temas edilebilen kaynağa daha fazla vergi salınması sonucuna götürmektedir. Ekonominin yarısının vergi dışı kalması sebebiyle, herhangi bir yoldan gelir elde edildiğinde, vergilendirilemeyen bu kaynaklar vergilenmeye çalışılmaktadır. Harcama üzerinden alınan

vergilerin düzenlemelere daha çabuk tepki vermesi nedeniyle dolaylı vergiler maliye politikasında daha sıklıkla başvurulan araçlar arasında karşımıza çıkmaktadır. Bu ise hem gelir elde edildiğinde hem de harcama yapıldığında vergiye muhatap olanların diğerlerine nazaran daha fazla vergilenmelerine neden olmakta ve adaletsizliğe yol açmaktadır. Ülkemizdeki mükellef sayıları dikkate alındığında gelir idaresinin istatistiklerine göre her ne kadar % 3 seviyesinde bir denetim yapıldığı ifade edilse de incelemelerin büyük çoğunluğunun tam değil sınırlı incelemeler olduğu da bir gerçektir. Bu oran dünya emsallerine bakıldığında çok düşük değildir. Nitekim maliye idaresinin tüm mükellefleri tek tek denetlemesi ve tüm işlemleri incelemesi mümkün değildir. Teknolojinin gelişmesi ile maliye riskli mükellef veya mükellef gruplarını daha iyi belirleyerek denetimi daha etkin hale getirebilir. Ancak bu durumda da yine incelemenin % 3 seviyesinin ötesine geçme olanağı pek mümkün değildir. Zira teknolojik gelişmeler veri tabanlarına ihtiyaç duyduğundan sadece kayıt altındaki ekonomi üzerinde bir etki doğuracaktır. Zaten kayıt dışında olanı tespit etme olanağı olmayacaktır.

Vergi, devlet ile mükellef arasında her zaman bir mücadeledir. Devlet gelire ihtiyaç hissettikçe daha fazla vergi almaya çalışacak, mükellef ise mümkün olduğu kadar az vergi vermek isteyecektir. Vergi tahsilâtı vergi mükellefinin ahlaki değerlerinin inisiyatifine bırakılmaz. Zira bir vergi mükellefi devlete vergi vermek yerine vermemek için birçok ahlaki gerekçe ortaya

* Hasan Kalyoncu Üniversitesi Hukuk Fakültesi

koyabilir. Nitekim vergi cezalarının etkinliği üzerine yapmış olduğumuz çalışmadaki alan araştırmamızda vergi kaçakçılığında hüküm giymenin veya itham edilmenin, mükellef grupları içerisinde ahlaki bir sorun olarak görülmediği de ortaya çıkmıştır.²²

Ülkemiz insanının gerek dini inançları gerekse yaşam kültürü, içtihadı bir anlayışa sahip olmaları sonucunu getirmektedir. Toplum doğruyu veya yanlış ağırlıklı olarak içerisinde buldukları grupların davranışlarını taklit ederek ayrıştırmaktadır.

Kültürel olarak daha tecrübeli algılanan yakındaki kişilere danışılması ve onların davranışının kabul görmesi, toplumun doğruları ile yasal düzenlemelerin kabul görmesini istediği doğrular arasında farklılıklar oluşmasına sebep olmaktadır. Bu durumun en temel sebebi yasal olarak doğru kabul edilen ve uyulması istenen kuralların bu kurallara uyulması beklenen kişiler tarafından yeterli kadar bilinmemesidir. Nitekim her ne kadar Kıta Avrupsa Hukuk Sistemi benimsenerek ceza kanununda "Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz." hükmüne yer verilmiş olsa da, vergi uygulamalarında bilmemek, yeterince nüfuz etmemek, uzlaşma yolu ile vergi cezasını ortadan kaldıran bir sebep olarak ortaya çıkabilmektedir. O hâlde vergi tahsilâtını olumsuz etkileyen bilgi eksikliği sebebinin ortadan kaldırılması gerekir.

Verginin arttırılabilmesi için sadece iki yöntem vardır. Bunlardan en kolayı vergi oranının artırılmasıdır. Ancak vergi oranı katlanılabilecek düzeyin üzerine çıktığında vergi kaynağını yok etmeye başlayacaktır. Diğer yöntem ise verginin tabanını genişletmektir.

** Memduh ASLAN, Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Sf. 299-302

Mevcut kabullere ve göstergelere göre ekonominin vergilenebilen kısmı kadar vergilenmeyen bir bölümü daha vardır. Bu yüzden kayıt dışı ile mücadele, maliye politikasının önemli konularından biri olarak ortaya çıkmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi her zaman kasti davranışlarla ortaya çıkan bir alan değildir. Çoğunlukla kayıt dışının sebebi bilgisizlik ve denetim yetersizliği ve kayıt dışında

kalmanın toplumsal içtihadı sebeplerle normalleşmesidir. Eğer yeterli bilgilendirme yapıp, vergi denetiminin her an herkese yapılabileceğine olan bir nevi korku salınabilir ise kayıt dışılıkla mücadele ve vergi tabanının genişletilmesi konusunda önemli adımlar atılmış olacaktır. Maliye Bakanlığının uygulamalarında bu amaca yönelik tedbirlerin olduğu görülmektedir. Diğer taraftan sadece vergi tabanının genişletilmesi değil, tahakkuk eden verginin gönüllü tahsilâtı da o kadar önemlidir. Zira en verimli vergi en az maliyetle toplanan vergidir. Vergilendirme sürecinde tahakkuk eden verginin zamanında tahsil edilememesi halinde cebri tahsil yollarına gidilebilmektedir. 1990'lı yıllarda ödeme emri düzenlenmeden önce vergi idaresince mükellefe herhangi bir hukuki sonucu olmayan (idari işlem niteliğinde olmayan) ödeme-

ye çağrı mektupları gönderilirdi (Bankalar Kanunu uyarınca sorumluluk hükümleri çevresinde gönderilen ödemeye çağrı mektupları ile karıştırılmaması gerekir. Zira bu mektuplar kişinin borçtan sorumluluğu bildirilerek sorumluluklara başlatılmaktadır ve işlemlerin kişi hukukunu etkileyen sonuçları vardır). Ancak ödemeye çağrı mektupları; posta masraflarının yüksekliliği, adres bilgilerinin güncel olmaması, bildirimlerin mükelleflere geç ulaşması gibi sebeplerle etkin

"Vergi, devlet ile mükellef arasında her zaman bir mücadeledir. Devlet gelire ihtiyaç hissettikçe daha fazla vergi almaya çalışacak, mükellef ise mümkün olduğu kadar az vergi vermek isteyecektir."

olmadığı gerekçesi ile kaldırılmış, daha fazla masraf olmaması açısından doğrudan ödeme emri düzenlenmesine geçilmiştir. Hatta masrafları düşürmek bakımından memur eliyle tebliğ, genel uygulama hâlini almıştır.

Maliye Bakanlığı özellikle adrese dayalı nüfus kayıt sisteminin gelişmesi, kendi teknolojik altyapısı ile birlikte güncel veri tabanlarının oluşturulması, elektronik haciz uygulama olanağına kavuşması gibi nedenler ile artık mükelleflere ve cebri tahsil aşamasında da mükelleflerin malvarlıklarına daha kolay ulaşabilir hâle gelmiştir. Maliye Bakanlığı'nın son zamanlarda herhangi bir somut borç bilgisi olmadan vergi mükelleflerine gönderdikleri bir nevi ödemeye çağrı mektuplarının ayrı olarak değerlendirilmesi gerekir.

Maliye Bakanlığı'nın son zamanlarda gönderdiği yazılarda yazının mükellefin ödenmiş bir borcunun bulunduğu bu borcun ikmal edilmemesi halinde haciz işlemleri yapılacağı eğer herhangi bir itiraz var ise vergi dairesi ile irtibata geçilmesi istenmektedir. Bu mektuplar yoğun olarak gönderilmekte ve toplum büyük kitlelerle vergi konusunu düşünmeye sevk edilmektedir. Mektuptaki borcun türü ve miktarı konusundaki gizem, kişilerin vergiye tabi olması muhtemel tüm işlemlerini gözden geçirmesine ve varsa vergiye tabi olmakla beraber eksik veya hiç yerine getirmemiş olduğu yükümlülükleri nedeniyle cezalı tarhiyat ile karşı karşıya kalabileceği tedirginliğini yaşamalarına sebep olmaktadır. Maliye Bakanlığı, son olarak tescile tabi aracın kayıtlarında yer alan

ve aracın devrinde mutlak suretle ödenmek zorunda kalınan motorlu taşıtlar vergisi ile trafik para cezaları ile ilgili yazı göndermiş olmasına rağmen, borcun muhteviyatı belirtilmediğinden gerçek usulde vergi mükellefi olanlar vergiye tabi işlemleri, diğerleri ise son günlerde gündemde yer alan konut satışlarının vergilendirilmesi ile ilgili bildirim aldıklarını düşünerek tüm işlemlerini kontrol etmiş ve belki de ilk defa vergiye tabi bir işlem nedeniyle ihmal ettikleri vergiyi ödemeleri gerektiğini düşünmeye başlamışlardır.

Avrupa Birliği ve ABD'nin içinde bulunduğu ekonomik kriz bütün dünyayı ve dolayısıyla Türkiye'yi de etkilemektedir. Arap Baharı adı verilen Ortadoğu'daki hareketlenmeler de dış ticareti olumsuz etkilemektedir. Diğer güvenlik sebepleri daha fazla kamu kaynağına ihtiyaç duyulmasına sebep olmaktadır. Tüketim ve harcama ile ilgili vergi ve harç, oran ve miktarlarının artırılması tüketim ve ithalat üzerinde olumsuz etki ettiğinden, oran artışı ile bağlı olarak vergi geliri artışı sağlamamaktadır. Bu artışlar arifesinde Maliye Bakanlığının borcunu ödemeyen vergi mükelleflerine herhangi bir hukuki sonuç doğurmamasına rağmen ödemeye çağrı mektupları göndermesi psikolojik bir hareket olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yolla bir yandan vergi mükellefleri tedirgin edilerek gönüllü vergi tahsilatı artırılmaya çalışılırken tüketim üzerinden alınan vergilerdeki artışa karşı toplumda mahcubiyet yaratılarak tepki vermesi de sınırlanmış olmaktadır. En son iki milyona yakın kişiye çağrı mektubu gitmiş olması yatay adalet algısının da güçlenmesini sağlamaktadır.

“Maliye Bakanlığı özellikle adrese dayalı nüfus kayıt sisteminin gelişmesi, kendi teknolojik altyapısı ile birlikte güncel veri tabanlarının oluşturulması, elektronik haciz uygulama olanağına kavuşması gibi nedenler ile artık mükelleflere ve cebri tahsil aşamasında da mükelleflerin malvarlıklarına daha kolay ulaşabilir hâle gelmiştir.”

Maliyenin hiç kimseyi ayırt etmeyerek herkese aynı şekilde yaklaştığı izlenimi herkesin aynı şekilde vergiyi ödemek zorunda kalacağını düşündürerek vergiye gönüllü uyumda toplumun "Neden sadece ben?" şeklinde özetlenebilecek ters baskısını da ortadan kaldırmaktadır.

Devletin borcu olmadığı hâlde bir kişiye de bu şekilde ödemeye çağrı mektubu göndermesi hukuki midir, sorusunu kendimize sorabiliriz. Yukarıda da ifade etmiş olduğumuz üzere gönderilen bu mektuplar idari işlem veya kişi hukukunu etkileyen belgeler veya işlemler değildir. Nitekim gönderilen belgelerin altında da bunun bir mektup olduğu ödeme emri veya ihbar-

name olmadığı ifade edilmektedir. Dolayısıyla bu belgeler yürütülmesi gereken bir işlem de olmadığından idari dava konusu yapılamaz. Borcu olmayan kişinin mektup ile gereksiz yere tedirgin olması, cebri icra ile mal varlığı üzerinde haciz tehdidinde bulunulması kişinin işini gücünü bırakıp vergi dairesine çağırılması, kuşkusuz, kişilik haklarının zedelenmesidir. Borçlar Kanunu, haksız fiilden doğan borç ilişkileri içerisinde düzenlenen 58. maddesinde kişilik haklarının zedelenmesinden zarar gören kişinin de uğradığı manevi zarara karşılık manevi tazminat adı altında bir miktar para ödenmesini de isteyebilecektir.

YENİ TTK'YE GÖRE KOLAY BİRLEŞME NASIL YAPILIR?

Dr. Mustafa ALPASLAN

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Eda KAYA

Denetçi

Bilindiği gibi, yeni TTK hükümleri; şirketlerin birleşmelerinde önemli kolaylıklar getirmiştir. Yeni 6102 sayılı TTK hükümlerine göre şirket birleşmelerinde türlerin aynı olması ilkesi terk edilmiş ve türler arası birleşme serbestisi kabul edilmiştir. Bu kapsamda, yeni kanunda izin verilen birleşmeler üç sınıfta halde, aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:

- 1) Sermaye şirketleri;**
 - a. Sermaye şirketleriyle,
 - b. Kooperatiflerle,
 - c. Devralan şirket olmaları şartıyla; kolektif ve komandit şirketlerle birleşebilirler.
- 2) Şahıs şirketleri;**
 - a. Şahıs şirketleriyle,
 - b. Devrolunan şirket olmaları şartıyla; sermaye şirketleriyle,
 - c. Devrolunan şirket olmaları şartıyla; kooperatiflerle, birleşebilirler.
- 3) Kooperatifler;**
 - a. Kooperatiflerle
 - b. Sermaye şirketleriyle
 - c. Devralan şirket olmaları şartıyla, şahıs şirketleriyle birleşebilirler.

Yeni TTK hükümlerine göre birleşmeye dair düzenlemeler oldukça ayrıntılı olmakla beraber bazı koşulla-

rın varlığı hâlinde basitleştirilmiş birleşme usulünün de uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre;

1) Devralan sermaye şirketi devrolunan sermaye şirketinin oy hakkı veren bütün paylarına veya

2) Bir şirket ya da bir gerçek kişi veya kanun yahut sözleşme dolayısıyla bağlı bulunan kişi grupları, birleşmeye katılan sermaye şirketlerinin oy hakkı veren tüm paylarına sahiplerse, sermaye şirketlerinin kolaylaştırılmış düzene göre birleşmeleri mümkün olabilir.

Ancak, devralan sermaye şirketi, devrolunan sermaye şirketinin tüm paylarına değil de oy hakkı veren paylarının en az % 90'ına sahipse azınlıkta kalan pay sahipleri için;

1) Devralan şirkette bu payların denk karşılığı olan paylar verilmesi ya da şirket payları yanında, kanunun ilgili maddesi gereğince, şirket paylarının gerçek değerinin tam dengi olan nakdi bir karşılık verilmesinin önerilmiş olması ve

2) Birleşme dolayısıyla ek ödeme borcunun veya herhangi bir kişisel

edim yükümlülüğünün yahut kişisel sorumluluğun doğmaması halinde birleşme kolaylaştırılmış usulde gerçekleştirilebilir.

“Yeni TTK ile birleşme, devir, bölünme ve tür değiştirme işlemlerinde işçilerin devralan şirkete geçişleri, hakları ve sorumlulukları hakkında 4857 sayılı İş Kanunu ile paralel olacak şekilde yeni hükümler getirilmiştir.”

Birleşmeye katılan şirketlerin, bu şartları taşıması durumunda, birleşme sözleşmelerinde kanuna göre yer verilmesi gereken asgari hususların sadece bir kısmına yer verilmesi, "birleşme raporunun" hazırlanması ve birleşme işleminin denetlenmesi yükümlülüklerinden vazgeçilmesi, birleşme sözleşmesinin genel kurul onayına sunulmaması gibi kolaylıklar sağlanılmıştır. Yeni TTK'de birleşme hâlinde çalışanların (personelin) korunmasına ilişkin önemli hükümler de yer almıştır. Yeni TTK ile birleşme, devir, bölünme ve tür değiştirme işlemlerinde işçilerin devralan şirkete geçişleri, hakları ve sorumlulukları hakkında 4857 sayılı İş Kanunu ile paralel olacak şekilde yeni hükümler getirilmiştir. İşçi-

lerle yapılan hizmet sözleşmeleri, işçi itiraz etmediği takdirde, devir gününe kadar bu sözleşmeden doğan bütün hak ve borçlarla devralana geçer. İşçi itiraz ettiği takdirde, hizmet sözleşmesi kanuni işten çıkarma süresinin sonunda sona erer; devralan ve işçi o tarihe kadar sözleşmeyi yerine getirmekle yükümlüdür. Devreden ve devralan, işçinin devir öncesi doğmuş olan ve hizmet sözleşmesinin sona erdiği tarihe kadar muaccel olacak alacakları için işçiye karşı müteselsilen sorumlu olacaktır. İşçi muaccel olan ve muaccel olacak haklarının teminat altına alınmasını isteyebilir.

KİRALAMA YOLUYLA FİNANSMAN VE TMS-17'YE GÖRE KİRALAMA İŞLEMLERİ, MUHASEBELEŞTİRME UYGULAMALARI, DÜNYADA VE TÜRKİYE' DEKİ GELİŞMELER

Ayşegül SÖZER

CBÜ Kırkağaç Meslek Yüksekokulu Öğr. Grv.

Giriş

Avrupa Birliği üyesi olma yoluna atılan adımlar neticesinde çok önemli ve köklü değişiklikler yapılmaktadır. Ülkemizde konuşulması dahi güç olan birçok konu, yasal düzenlemelerle Avrupa normlarına kavuşturulmaktadır. Tüm bu değişiklikler yapılırken muhasebenin bunların dışında kalması elbette ki kaçınılmazdır. Bu değişikliklerden biri de, 01.07.2003 tarihine kadar vergiden kaçınma olarak nitelendirilen finansal kiralama işlemlerinin yeni uygulama biçimiyle, vergiden kaçınma müessesesi olmaktan kurtarılarak uluslararası bir standarda kavuşturulmuş olmasıdır. Yapılan düzenleme; mali tabloların doğru bilgileri içermesi sonucunu doğuracağından, işletmenin finansal durumunun analizinde de önem arz etmektedir.

Leasing; bir malın yatırımcı tarafından satın alınması yerine, bir kiralama şirketi tarafından alınarak, yatırımcıya belirli bir dönem kiralanmasıyla sağlanan orta vadeli bir finansman şeklidir.

Avrupa Kiralama Birliği tarafından yapılan tanıma

göre, "Finansal kiralama, belirli bir süre için kiralayan ve kiracı arasında imzalanan ve üreticiden kiracı tarafından seçilip, kiralayan tarafından satın alınan bir varlığın mülkiyetini kiralayana, kullanımını ise, belirli bir kira ödemesi karşılığında, kiracıya bırakan bir sözleşmedir."

“Leasing; bir malın yatırımcı tarafından satın alınması yerine, bir kiralama şirketi tarafından alınarak, yatırımcıya belirli bir dönem kiralanmasıyla sağlanan orta vadeli bir finansman şeklidir.”

Dünyadaki (leasing) Finansal Kiralamanın Gelişimi

Kiralamanın tarihçesi oldukça gerilere gitmekte ve herhangi bir çeşidi dünyanın hemen hemen her ülkesinde kullanılmaktadır. MÖ 2000 yıllarında Sümerlerin, tarım aletlerini kiralama yoluna gittikleri, Roma İmparatorluğu'nda Justinien'in "Kurumlar" adlı kitap dizisinin 3. kitabında kiralamaya ilişkin ayrıntılı düzenlerin yapıldığı ve işletme hakkı ile finansal kiralama ayrımının yer aldığı bilinmektedir. Yakın tarihe göz attığımızda 1830 yılında ilk leasing işlemlerini ABD'de görmekteyiz. Bu tarihlerde Amerika'da yük sandalları belirli dönemlerde kiraya verilmiştir. İngiltere'de 1840'larda demir yolu vagonlarının kiralaması söz konusu olmuş ve dünyada ilk tescilli kiralama şirketi "Birmingham Wagon Company" 25 Mayıs 1985'te kurulmuştur. 1877'de ABD'de Bell telefon şirketinin, telefon cihazlarını müşterilerine satmayıp ki-

ralaması da kiralamanın gelişimine ilişkin önemli bir basamaktır. 2. Dünya Savaşı sırasında, Amerikalıların Ruslara savaş malzemesi satışı yerine, kiralama fikirleri, savaş sonrası ekonomik canlanmanın getirdiği dev yatırımlar için önemli finansman kaynağını oluşturmuştur. Baş döndürücü teknolojik gelişmelere karşılık, yetersiz banka kredileri, "Makinenin değeri, ona sahip olmak değil, kullanmaktır." ilkesini benimseyen pek çok şirketin, leasinge yönelmesini sağlamıştır. 1960'larda sanayileşmiş ülkelerde kurulup gelişen kiralama işlemleri, 1970'lerde çok uluslu şirketler eliyle tüm dünyaya yayılmış, 1980'lerde ise uluslararası bir kimlik kazanmıştır. Kiralamanın uluslararası bir işlem hâline gelmesinde çok uluslu şirketlerin büyük etkileri olduğu bilinen bir gerçektir. Çok uluslu büyük bankalara bağlı kiralama şirketleri, bağlı oldukları bankaların uluslararası bankalar ağından yararlanarak rahatlıkla uluslararası pazarda pay edinmiş ve kiralamanın tüm dünyaya yayılmasını sağlamışlardır. Sanayileşmiş ülkelerde 1970'lerin başlarına kadar istikrarlı bir gelişme gösteren leasing faaliyetleri, daha sonra Kasım 1973'te başlayan petrol krizine bağlı olarak belirli bir yavaşlama trendi içine girmiştir. 1970'lerin sonuna doğru, bu işlemlerin uluslararası bir nitelik kazanmasının etkisiyle; kiralama, tekrar hızlı bir gelişme kaydetmiştir. Finansal kiralama uygulamalarının ve finansal kiralama şirketlerinin gelişmiş ülkelerde görülmesinin nedeni, bu ülkelerde pazarlama ve sermaye olanaklarının fazla oluşudur. Rekabetin de etkisiyle, gelişmiş ülkelerdeki finansal kiralama şirketleri, nakit sıkıntısı çeken işletmeleri cazip sloganlarla uyarmaya ve kendi pazarlama güçlerini arttırmaya yönelmişlerdir. Gelişmiş ülkelerde finansal kiralamanın gelişmesinde etken olan özellikler; sermaye yatırımlarını özendirilmesi, yani, girişimci dinamizmine sahip bir ortam ve güçlü bir mali yapı sağlamasıdır. Leasingin az gelişmiş ülkelerdeki yavaş gelişiminin en önemli nedeni, yasaların leasing ile geleneksel kiralamanın ayırımını yapmamış olması ve kiralayana gereğinden fazla sorumluluk yüklemesidir. Gelişmekte olan ülkelerde leasing endüstrisi daha çok hükümet desteği ile

ayakta kalmakta, vergi teşvikleri yoluyla endüstrinin geliştirilmesine çalışılmaktadır. Diğer bir neden ise rekabetin fazla olmamasından dolayı fiyatların yüksek olmasıdır.

Türkiye'deki Yeni Uygulamalar

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IAS), 17 numaralı standardı muhtelif zamanlarda gözden geçirmiş ve 2005 yılında son hâliyle yürürlüğe koymuştur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) yayınlamıştır. TMSK, "Kiralama İşlemlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ" adı altında "TMS-17"nin 4. maddesinde finansal kiralama ve faaliyet kiralamasının tanımları şu biçimde yer almaktadır: "Kiralama: Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devrettiği sözleşmedir." "Finansal Kiralama: Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile tüm yararların devredildiği sözleşmedir." Sözleşme süresi sonunda mülkiyetin devredilip devredilemeyeceği hususu ilgili tarafların iradesine bağlıdır. "Faaliyet Kiralaması: Finansal kiralama dışındaki kiralama işlemleri olarak kabul edilmektedir." TMSK'nın yaptığı bu tanım, FASB'nin yaptığı tanımlamanın bire bir aynısı olmasa bile onun açıklamalarına yakın bir tanımlama getirmiştir. Buna göre, bir kiralamanın finansal kiralama sayılabilmesi için TMS 17 sayılı Tebliğ'de yer alan şartların birlikte ya da tek başlarına var olması gerektiği belirtilmiştir. Bahse konu şartlar ise aşağıda yer almaktadır.

- 1) Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi,
- 2) Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kiracı tarafından bu

opsiyonun kullanılacağıın beklenmesi,

3) Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik

ömrünün büyük bir bölümünü kapsaması,

4) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla, asgari kira ödemelerinin bugünkü

değerlerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması ve

5) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı

tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması.

TMS 17 sayılı Tebliğ'e göre finansal kiralama ile faaliyet kiralamasının ayrımı, "Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamalar finansal kiralama; mülkiyete sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararlar devredilmediği kiralamalar faaliyet kiralamasıdır." şeklindedir.

TMS 17- Finansal kiralama, bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşme olarak tanımlar. Sözleşme süresi sonunda, mülkiyet devredilebilir veya devredilemez.

Bu standardın amacı; faaliyet kiralamasında ve finansal kiralamada kullanılacak muhasebe politikaları, kiracı ve kiraya veren açısından belirlenmesidir.

Kiralama Türleri ve Muhasebe Uygulamaları

Finansal kiralama sözleşmeleri kiracı açısından bir satın alma anlaşması olarak nitelendirilir. Kiralanmış varlık kiracının bilançosunda bir varlık olarak rapor edilir ve taahhüt edilmiş yükümlülükleri de bilançoda yer alır ve varlığın amortismanı kiracı tarafından ayrılır.

Yurtiçi kiralama; kiralayan şirket ile kiracının aynı ülkede faaliyet gösterdiği kiralama şeklidir.

Uluslararası kiralama, leasing şirketinin Türkiye dışında bulunması ve leasing işleminin bu şirket tarafından yürütülmesidir.

-Mal, Türkiye'ye geçici ithalat rejimi çerçevesinden ithal edilir.

-Malın girişinde tahakkuk eden vergiler, teminat

mektubuna bağlanır.

-Sözleşme Hazine Müsteşarlığı tarafından uygun görüldüğü takdirde onaylanır.

-Kiralalar döviz olarak transfer edilir ve ayrıca her kira üzerinden belirli bir yüzde oranında dar Mükellefiyet Kurumlar Vergisi ödenir.

Satışa yardımcı kiralamada; satıcı firmalar müşterilerine leasing önerirler, kabul edenleri gerekli evrakı tamamladıktan sonra leasing şirketine gönderirler. Leasing şirketi, kredi tahsisini yaptıktan ve müşteri ile sözleşme imzaladıktan sonra söz konusu malı satıcıdan peşin olarak satın alır. Böylece satıcı malı peşin olarak satarken müşterinin aynı malı vadeli olarak ödemesine olanak sağlar.

TMS 17- Satış ve geri kiralama işlemleri:

- Bir satış ve geri kiralama işlemi bir varlığın satışını ve yine aynı varlığın geri kiralınmasını içerir.

- Bir satış ve geri kiralama işleminin finansal kiralama ile sonuçlanması durumunda, satış gelirlerinin defter değerinin üstündeki kısmı satıcı-kiraya veren tarafından hemen gelir olarak muhasebeleştirilemez. Bunun yerine, sözü edilen gelir ertelenir, kiralama süresi boyunca itfa edilir.

- Geri kiralama işlemi bir finansal kiralama ise, kiralanmış varlık işlemin teminatı olmak üzere, kiraya verenin kiracıya finansman sağladığı bir araçtır. Bu sebeple ilgili varlığın defter değerini aşan satış gelirlerinin gelir olarak görülmesi doğru değildir.

- Bir satış ve geri kiralama işleminin faaliyet kiralaması ile sonuçlanması ve ilgili işlemin gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleştirildiğinin açık olması durumunda, her türlü kar ve zarar hemen muhasebeleştirilir.

- Faaliyet kiralamaları açısından, satış ve geri kiralama işleminin meydana geldiği tarihteki gerçeğe uygun değer defter değerinden düşük olması durumunda, defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark hemen muhasebeleştirilir.

Yine ilgili standardın 14. maddesinde, finansal kirala-

manın kiracının bilançosunda hem bir varlık hem de gelecekteki kira ödemelerinden dolayı bir borç olarak tahakkuk ettirilmesi gerekir. Kiralamanın başlangıcında gelecekte ödenecek kira tutarları aktifte varlık, pasifte borç olarak sunulur.

Madde 15- Finansal kiralama işlemi her muhasebe döneminde borçlanma maliyetlerine ek olarak bir de amortisman giderine yol açmaktadır. Kiralanan varlık için uygulanan amortisman oranı TMS-9 Amortisman Muhasebesi Standardı esaslarına uygun olarak saptanmalıdır. Eğer kira süresinin bitiminde, varlığın mülkiyetinin kiracıya geçeceğine ilişkin belirsizlik varsa varlığın kiralama süresi ile hizmet süresinden kısa olanın süresi içinde varlık tümüyle amorti edilir.

Yeni uygulamaya göre kiralayana ilişkin esaslar; kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, anapara artı faiz, alacak olarak aktife alınacaktır. Aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark ise gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle kayıtlara yansıtılacaktır. Kiralayan kiralamadan doğan alacaklarını reeskonta tabii tutmayacak ancak yatırım indiriminden yararlanma hakkı finansal kiralama şirketine ait olacaktır.

Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılacak Hesaplar:

120- ALICILAR,

121- ALACAK SENETLERİ,

124- KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ(-)

224- KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ(-)

301- FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

302- ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ(-)

401- FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

402- ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ(-)

Sınıflandırmada şekil değil, özün önceliği esas alınır. Bir varlığa ait yarar ve riskler kiraya verende kalıyorsa **adi kiralama** yani faaliyet kiralaması, kiracıya devrediliyorsa **finansal kiralama** söz konusudur.

ÖRNEK: X İşletmesi finansal kiralama şirketinden finansal kiralama sözleşmesi ile rayiç bedeli 600.000 TL olan bir makine kiralamıştır. Kiralamaya ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

“Sınıflandırmada şekil değil, özün önceliği esas alınır. Bir varlığa ait yarar ve riskler kiraya verende kalıyorsa adi kiralama yani faaliyet kiralaması, kiracıya devrediliyorsa finansal kiralama söz konusudur.”

Kira süresi	: 5 yıl
Faiz oranı	: %30
Taksit tutarı	: 200.000
Toplam kira borcu	
Katma değer vergisi hariç finansal kiralama sözleşmesinin brüt tutarı)	: 1.000.000
Mak. rayiç bedeli	: 600.000,00
Sözleşme tarihi	: 01.01.2009
Amortisman Yöntemi	: Normal
Amorti süresi	: 5 yıl
Amortisman oranı	: %20
Kira ödemelerinin bu günkü değeri aşağıdaki formülle saptanabilir.	

N.Bugünkü Değer = $1 - (1 / ((1 + \text{Faiz oranı}))^{\text{Geri ödeme süresi}})$

Faiz oranı X Taksit ödeme tutarı

Bugünkü Değer = $1 - (1 / (1 + 0,30))^5 \times 200.000 = 487.114,00$

	Ödenecek Kira Bedeli	Taksitteki Faiz Tutarı	Anapara Tutarı	Kira Öd. Bugünkü değeri	KDV
01.01.2006				487.114,00	
31.12.2006	200.000	146.134,20	53.865,80	433.248,20	2.000
31.12.2007	200.000	129.974,50	70.025,50	363.222,66	2.000
31.12.2008	200.000	108.966,79	91.033,21	272.189,46	2.000
31.12.2009	200.000	81.656,84	118.343,16	153.846,30	2.000
31.12.2010	200.000	46.153,70	153.846,30	0	2.000
	1.000.000	512.886,03	487.113,97		

Kira ödemelerinin bugünkü değerinden kasıt, iktisadi kıymet için sözleşmede belirlenecek olan ana para + faiz tutarının belirlenen faiz oranına göre faizden arındırılarak sözleşmenin yapıldığı günkü değeridir.

Kiracının Yapacağı Muhasebe Kayıtları

Sözleşme imzalandıktan sonra yapılacak muhasebe kaydında, makinenin rayiç bedeli 600.000,00 TL ve kira ödemelerinin bugünkü değeri 487.114,00 TL'dir. Bu durumda kiracı, kiralamaya konu olan makineyi kullanma hakkını 487.114,00 TL üzerinden kaydedecektir.

-----01/01/2009-----	
	BORÇ ALACAK
260-HAKLAR HS.	487.114,00
302-ERT. FİNAN.KİR.BORÇ.MALİYET.HS	146.134,20
402-ERT. FİNAN.KİR.BORÇ.MALİYET.HS	366.751,80
301-FİN.KİR.İŞL.BORÇLAR.HS	200.000,00
401-FİN.KİR.İŞL.BORÇLAR.HS	800.000,00
----- / -----	

Birinci taksitin ödenmesinde ise,

-----31/12/2009-----	
	BORÇ ALACAK
301-FİN.KİR.İŞL.BORÇLAR.HS	16.666,67
191-İNDİRİLECEK KDV	166,66
102-BANKALAR.HS.	16.833,33
----- / -----	

Geçici vergi dönemi sonunda faiz gideri kaydı:

-----31/03/2009-----	
	BORÇ ALACAK
708-FİNANSMAN GİDERLERİ	36.533,55
302-ERT.FİNAN.KİR.BORÇ.MALİYET.HS	36.533,55
(146.134,2/12 ay)*3 ay	
----- / -----	

-----31/12/2009-----	
	BORÇ ALACAK
401-FİN.KİR.İŞL.BORÇLAR.HS	200.000,00
302-ERT. FİNAN.KİR.BORÇ.MALİYET.HS	129.947,46
301-FİN.KİR.İŞL.BORÇLAR.HS	200.000,00
402-ERT. FİNAN.KİR.BORÇ.MALİYET.HS	129.947,46
----- / -----	

Birinci yıl sonunda yapılacak amortisman kaydı için bu örnek işletmemizde 487.114,00 TL finansal kiralama hakkı üzerinden %20 amortisman ayrılacaktır.

----- / -----	
	BORÇ ALACAK
770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	97.422,80
257-BİRİKMİŞ AMORTİS.HS.	97.422,80
----- / -----	

Finansal Kiralamada KDV

30 Aralık 2007 tarihinden önceki dönemlerde finansal kiralama işlemlerine ilişkin KDV oranları, binek otolarda yüzde 18, binek oto dışındaki kara nakil vasıtalarında yüzde 8 ve diğer finansal kiralamaya konu mallarda yüzde 1 şeklinde uygulanırken 30 Aralık tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 2007/13033 Bakanlar Kurulu kararı 30.12.2007 tarihinden sonra yapılacak finansal kiralama sözleşmeleri için “Finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabi olduğu Katma Değer Vergisi oranı uygulanır.” hükmünü getirmiştir. 30.12.2007 tarihinden önce akdedilmiş finansal kiralama sözleşmeleri uyarınca düzenlenecek faturalarda kullanılacak KDV oranı, bu karar öncesinde uygulanan oranlar olacaktır.

Kaynakça

- 1- GÖKMEN, Cengiz; Denge Yeminli Mali Müşavirlik, İZMİR
- 2-Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ; UFRS UYGULAMALARI
- 3-AKGÜÇ Ö.; Finansal Yönetim, 7. Baskı, İstanbul
- 4-Sağlam, Necdet; Şengel, Salim; Öztürk, Bünyamin; “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları. 2009
- 5-Özulucan, Abitter; Deran, Ali; “TMS 17 ve Piyasa Uygulaması Çerçevesinde Finansal Kiralama İşlemlerinin Karşılaştırılması ve Muhasebe Uygulaması, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı 1, Cilt 5

VERGİ CEZA SİSTEMATIĞI İÇİNDE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARININ YERİ

Akın Gencer ŞENTÜRK
Avukat

I. Vergi Usul Kanunu'nun Ceza Hükümlerine Dair Ana Sistematiği / Vergi Cezası Nedir?

"Ceza Hükümleri", 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) Dördüncü Kitabı içinde "Genel Esaslar" (md. 331-343), "Vergi Cezaları" (md. 344-363) ve "Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması" (md. 364-Ek md. 12) olmak üzere üç kısımda düzenlenmiştir. Doğal olarak "Cezalar" bu kitabın birinci kısmının ilk maddesi olarak (md. 331), "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar." hükmü ile iki ayrı grupta tanımlanmıştır: 1) Vergi Cezaları, 2) Diğer Cezalar.

II. Vergi Cezaları: Vergi Ziyai Cezası - Usulsüzlük Cezaları

A. Vergi Ziyai Cezası

"Vergi Ziyai Cezası" ve "Usulsüzlük Cezaları"nın "Vergi Cezaları" olduğu, yukarıda düzenlenen madde metni ile açık olarak ortaya konulmuş olup gerek vergi ziyai cezasının (md. 344) ve gerekse usulsüzlük cezalarının (md. 352, 353,355, mük. 355) "Vergi Cezaları" başlıklı ikinci kısım altında düzenlenmiş olması ayrıca

bu hususu teyit etmektedir.

"Vergi Ziyai Cezası", "Vergi Cezaları" başlıklı ikinci kısım içinde birinci bölüm olarak düzenlemiş ve "341. maddede yazılı hâllerde vergi ziyaina sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir." şeklinde tanımlanmıştır (md. 344). Maddenin devamında cezanın üç kat ve yüzde elli olarak kesileceği hâller ile iştirak edenlere bir kat olarak uygulanacağı düzenlenmiş durumdadır.

Kanun, "Vergi Ziyai" başlığı altında, "Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." ve "Şahsi, medeni hâller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir." hükmünü içermektedir. Yine aynı

hüküm bu hâllerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınmasının ceza uygulanmasına mani teşkil etmeyeceğini de düzenlemektedir.

" Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. "

B. Usulsüzlük Cezaları

"Usulsüzlük", "Vergi Cezaları" başlıklı ikinci kısım içinde ikinci bölüm olarak, "Vergi Ziyai Cezası"ndan farklı bir bölümde düzenlenmiş ve "Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir." (md. 351) şeklinde tanımlanmıştır. Bölümün düzenleniş tarzına göre "Fatura ve Benzeri Evrak Verilmesi ve Alınmaması ile Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması" (md. 353) (a), "Damga Vergisinde" (md. 355) (b), "Bilgi Vermekten Çekinenler ile 256, 257 ve Mükerrer 257. Madde Hükümüne Uymayanlar için Ceza" (Mük. md. 355) (c), "Özel Usulsüzlük ve Cezaları" düzenlenmiş olduğundan bu grup altındaki fiiller "Özel Usulsüzlükler" ve cezaları ise "Özel Usulsüzlük Cezaları" olarak adlandırılmaktadır.

Hâl böyle olunca, aynı bölümde yer alan ve "Özel Usulsüzlük ve Cezaları" ana başlığı altında yer almayan / aksine bu başlıktan önce düzenlenmiş "Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları" başlığı altında I. derece ve II. derece olarak iki alt grupta yer alan filer "genel usulsüzlük" veya sadece "usulsüzlük", cezaları ise "genel usulsüzlük cezaları" veya genel kullanım şekliyle "usulsüzlük cezaları" olarak adlandırılmaktadır.

Bu noktada "Özel Usulsüzlükler"inde aynen 352. madde de olduğu gibi 353-356. maddeler içinde ancak "usulsüzlük" başlıklı ikinci bölüm altında düzenlenmiş olduğu dikkate alındığında bir "usulsüzlük" ten ibaret olduğu, adında "özel" kelimesine yer verilmiş olmasının durumu değiştirmeyeceğini belirterek devam edelim. Bir başka ifade ile, kanun hükümlerinde "usulsüzlük" kavramının önüne "özel" ibaresi yer almadığı sürece bunları hem "genel" ve hem de "özel" usulsüzlükleri kapsayan bir kavram olarak anlamak durumundayız. Nitekim "Ceza Kesmede Zamanaşımı" başlıklı kanun hükmünde "...353 ve mükerrer 355. maddeler

uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında..." (md. 374) ifadesinin kullanılmış olması da bu görüşümüzü teyit etmektedir.

III. Vergi Cezalarında Özellikli Durumlar

Başlangıçta, "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar." hükmünden (VUK md. 331) söz ederek vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezalarının "vergi cezaları" olarak adlandırıldığını, "diğer cezalar" kavramının ise bunlar dışında kalan cezaları (örneğin VUK md. 359 kapsamında hürriyeti bağlayıcı cezalar) ifade ettiğini belirtmiş idik.

Bu çerçevede vergi cezalarının uygulanmasında bazı özellikli durumların oluşması mümkün olup, bunlar kısaca aşağıda ele alınmıştır:

A. Tek Fiil ile Çeşitli Suç İşlenmesi

Bazen tek bir fiil ile birden fazla veya çeşitli cezalara konu edilebilecek durumlar oluşabilir. Kanun bu durumları iki ayrı hükümde öngörmüştür:

1. Muhtelif Vergi Ziyasına Sebepiyet Verilmesi

VUK, "Vergi ziyai cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir." (md. 335) hükmünü içermektedir.

(Kanun "suç" kavramını başlıkta kullandığı için biz de başlığa almakla birlikte, kavramın doğru kullanılmadığı görüşünderiz.) Hükmün uygulanma alanını örnekleyelim:

Mükellef Örnek Ltd. Şti., 2012 Ocak ayı içinde satışını yaptığı bir mal için fatura düzenlemiş, ancak bu fatu-rayı kanuni defterlerine kaydetmediği gibi hiçbir beyannamesine de dahil etmemiş, 2013 Haziran ayında yapılan vergi incelemesi ile durum tespit edilmiştir.

“Vergi ziyai cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.”

Örneklediğimiz olayda fiil, düzenlenen faturanın kanuni defterlere kaydedilmemesi şeklinde ortaya çıkmış olup tek bir fiil söz konusudur. Ancak, bu fiilin KDV, K. Geçici Vergi ve Kurumlar Vergisi bakımından ayrı ayrı vergi ziyayı yaratması mümkündür ve bu durumda üç ayrı vergi türü yönünden vergi ziyayı cezası kesilecektir.

Bu bölümde ele aldığımız durumda, cezayı gerektiren fiil tek, ancak birden farklı vergi türleri yönünden vergi ziyayı söz konusu olduğundan cezalar birden çoktur. Ancak dikkat edilirse uygulanacak cezaların tamamı "vergi ziyayı cezası"dır.

2. Muhtelif Cezayı İstilizam Etmesi

VUK, "Cezayı istilizam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalarından sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir." hükmü ile (md. 336) bu kez tek bir fiilin farklı vergi cezalarını gerektirmesi durumunda cezanın tutar olarak en ağırının kesileceğini düzenlemektedir.

Aynen bir önceki bölümde ele alınan durumda olduğu gibi burada da "tek bir fiil" vardır. Ancak bu kez farklı olarak, bu fiil hem vergi ziyayı ve hem de usulsüzlük cezalarının kesilmesini gerektirmektedir.

Önceki bölümde örneklediğimiz olayda, düzenlenen ancak kanuni defterlere kaydedilmeyen ve beyannamelere de dâhil edilmeyen fatura nedeniyle çeşitli vergiler yönünden vergi ziyayı oluşması olasılığı yanında, faturanın kanuni defterlere kaydedilmemiş olması ve verilen beyannamelere dâhil edilmemiş olması nedeniyle ayrıca "usulsüzlük cezası" kesilmesini gerektiren durumlar da (VUK md. 352) oluşmuştur.

İşte burada (dönemleri de dikkate alınarak) her bir vergi türü için vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezaları ayrı ayrı hesaplanacak, hangisinin tutarı daha ağır ise o ceza uygulanacaktır.

Kanun ayrıca, "Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaya uğratan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayesesine ve noksan

kesilen cezanın ikmaline mani değildir." şeklindeki devam hükmü ile bir önceki fıkrada düzenlediği hükmü zaman yönünden uygulama anlamında pekiştirmiştir.

B. Fiil Ayrılığı

Yukarıda fiilin tek olması durumu ele alınmış ve aynı fiil ile hem vergi ziyayı ve hem de usulsüzlüklerin birlikte var olması durumunda tutar olarak en ağır cezanın uygulanacağı, yine tek bir fiil ile birden fazla verginin ziyaya uğratılması durumunda her bir vergi türü için ayrı vergi ziyayı cezasının da uygulanacağı açıklanmış idi.

Aslında bu hüküm dikkate alındığında fiilin birden çok olması durumunda uygulamanın nasıl yapılacağı zaten anlaşılıyor olmakla birlikte, kanun; vergi ve ceza hukukunun temel ilkeleri gereği bu durum için ayrı bir hüküm daha getirmiştir. Buna göre, "Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadar ki, 352. maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir." (md. 337) Hükmün devamında aynı nev'i usulsüzlükten maksadın, fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibarıyla yekdiğerine mutabakatı olduğu vurgulanmaktadır.

C. Suçlarda Birleşme

Kanun madde başlığı bu şekilde olduğundan çalışmanın bu bölümüne de aynen bu ifadeyi başlık olarak aldık. Ancak yukarıda da değindiğimiz üzere konu vergi ziyayı ve usulsüzlük cezası olduğunda "suç" kavramını kullanmaktan kaçınıyoruz. İlgili hüküm (md. 340), "Bu Kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez." şeklinde olup "vergi cezaları" ile "diğer cezalar"ın ayrı olarak değerlendirilmesinin doğal bir sonucudur. Nitekim devam hükmünde "Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359. maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılması-

na engel olmaz.” denilerek konu daha da açıklığa kavuşturulmuştur.

D. Tekerrür

Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi-beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. (VUK md. 339)

E. En Az Ceza Haddi

Damga vergisi ve damga resmi dolayısıyla kesilecek vergi cezaları, vergi ve resme tabi her varaka, senet ve ilan için 8,80 TL'den az olamaz. Diğer vergilerde her vergi için 18,00 TL'ye baliğ olmayan cezalar kesilmez. (VUK md. 343)

IV. Zamanaşımı

Vergi aslı yönünden zamanaşımı, “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.” (VUK md. 114) şeklinde düzenlenmiştir.

Diğer taraftan aynı hüküm içinde; vergi dairesince matrah takdir için takdir komisyonuna başvurulmasının, zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği ve işlemeyen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı düzenlenmiştir.

Vergi cezaları yönünden ise kanunun sistematığıne uygun bir şekilde, “Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez.” (VUK md. 374) şeklinde

ayrı bir düzenleme mevcuttur. Buna göre:

- Vergi ziyası cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden;
 - VUK'nun 353 ve mükerrer 355. maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl,
 - Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl, geçtikten sonra ceza kesilemeyecektir. Zamanaşımının durması ile ilgili vergi aslı yönünden yapılan düzenleme cezalar açısından da geçerlidir. Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.
- Ancak 336. madde hükmüne göre vergi ziyası cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi hâlinde kesilecek ceza, vergi ziyası cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.

“*Vergi aslı yönünden zamanaşımı, “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.” (VUK md. 114) şeklinde düzenlenmiştir.*”

V. Özel Usulsüzlük Cezaları İle Diğer Vergi Cezalarının Birlikte Uygulanabilirliği (?)

Yukarıda “özel” usulsüzlük cezalarının, aksine bir düzenleme olmadığı süre “(genel)” usulsüzlük cezaları ile aynı zeminde değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymuştuk. Kural böyle olunca, “Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyası ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.” hükmünün (md. 336) “özel” usulsüzlük cezaları yönünden uygulanması için (aksine bir hüküm olmadıkça) engel yoktur.

Bu (genel) önermemizin ayrıntısına girersek: VUK, “özel usulsüzlük ve cezaları”nı,

- a. Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması (md. 353),

b. Damga vergisinde (md. 355),

c. Bilgi vermektten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza (mük. md. 355) şeklinde üçlü bir ayrıma tabi tutmaktadır. Tek tek inceleyelim:

Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması ile ilgili madde, "Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz."

hükmünü (md. 353/son) içermektedir. O hâlde bu açık hüküm karşısında 336'ncı madde hükmünün uygulanması mümkün değildir.

Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesileceğine dair hüküm (md. 355) sadece noterler ile ilgilidir. Esasen bu düzenlemeye konu olayda noterler, Damga Vergisi'nin mükellefi olmadıklarından onlar adına vergi ziyayı cezası kesilmesi söz konusu değildir.

Bu yüzden fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması ile ilgili madde de (md. 353/son), "Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336. madde hükmü uygulanmaz." şeklinde yer alan hükme bu maddede rastlamamaktayız.

Bilgi vermektten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlar için ceza uygulamasına dair hükümde de yine fatura ve benzeri

evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması ile ilgili maddede (md. 353/son), "Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336. madde hükmü uygulanmaz." şeklinde yer alan hükme yer verilmemiştir.

Ancak bu madde içinde, "Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi hâlinde,

352'nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez." şeklinde ayrı bir hüküm (mük. md. 355) yer almaktadır. Diğer maddelere konu fiillerin aynı zamanda "(genel)" usulsüzlük cezasını gerektirmemesi nedeniyle bu hükmün söz konusu maddelerde yer almaması anlaşılabilir bir durumdur¹.

Denilebilir ki, "özel" usulsüzlükler de madem "(genel)" usulsüzlükler gibi bir "usulsüzlüktür", neden burada ayrıca 352. madde uyarınca usulsüzlük cezası kesilmeyeceği vurgusu yapılmıştır. Elbette böyle bir soru ve içerdiği tespit çok anlamlıdır. Ancak kanun koyucu bu hükmü 5904 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle 01.08.2009 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 'sonradan' hükme dâhil etmiştir. Çünkü bu hükmün getirilmesinden önceki dönemlerde, tümüyle hukuka aykırı olmasına karşın kanunda açıklık olmadığı ge-

“Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.”

1"Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezalarından sadece elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uymamak fiili hem özel usulsüzlük cezası hem de vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektirmektedir.", Bkz. İhsan KAĞAN BAYRAKTAR, "Özel Usulsüzlük Cezaları Vergi Usul Kanunu'nun 336. Maddesi Kapsamında Değerlendirilebilir mi?", **Yaklaşım**, Kasım/2010, SF.215.

rekçesiyle özellikle elektronik ortamda beyanname ve bildirim uygulamasına ilişkin olarak hem mük. md. 355 uyarınca "özel" ve hem de md. 352/iki-7 uyarınca "genel" usulsüzlük cezası uygulanmaktaydı.

Zaten hükmün getirildiği 5904 sayılı Kanun gerekçesinde de², "... ayrıca beyannamelerini vermeyenlere, hem beyanname vermemekten hem de beyannamelerini elektronik ortamda vermemekten ötürü iki defa ceza kesilmemesi öngörülmektedir." şeklinde yer alan ifade de bunu ortaya koymaktadır³.

Konuya dair bir diğer ilginç husus ise 01.08.2009 tarihinde yürürlüğe giren hüküm ile artık (gerekli olmadığı hâlde) kanun ile hem usulsüzlük hem de özel usulsüzlük cezalarının bir arada kesilmeyeceği, sadece özel usulsüzlük cezası uygulanacağı kabul edildiği hâlde, 15.02.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.30/3028-355 sayılı 2006/1 Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi'nin hâlen değiştirilmemiş / kaldırılmamış olmasıdır.

Söz konusu Genelge'de,

"Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilen mükelleflerin, elektronik ortamda göndermek zorunda oldukları beyannamelerini kanuni süresi ve bunu takip eden birinci ve ikinci 15 günlük süreler geçtikten sonra vermeleri veya bu beyannameleri vermediklerinin idarece tespit edilmesi hâlinde, adlarına mükerrer 355. maddede yazılı özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Ayrıca, bu mükelleflerin beyannamelerini kanuni süresinden sonra kendiliğinden vermeleri hâlinde Vergi Usul Kanunu'nun 30, 341, 344 ve 352. maddeleri dikkate alınacak ve birinci derece iki kat usulsüzlük cezası ile Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin dör-

²Gerekçeye <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0692.pdf> internet adresinden ulaşılabilir. Erişim: 04.07.2012.

³İdarenin bir Genel Tebliğ ile teşkilatına duyurarak, hem mük. md. 355 ve hem de md. 352/iki-7 uyarınca iki kez ceza kesilmesinin önüne geçebileceği bir durumda, zaten hatalı olan uygulamanın önüne geçmek için Kanun hükmüne ilave yapılması yoluna gidilmesi ilginçtir. Bu olsa olsa her bir olayı (hadiseyi) Kanun ile düzenleme yolu olan kazuistik sistemlerde görülebilir. Ya da anlaşılan "Özel" Usulsüzlüklere, genel kabul olarak kavramın başında yer alan "Özel" ibaresinden dolayı usulsüzlükten daha "özel" bir anlam yüklenmektedir.

düncü fıkrasında yer alan vergi ziyayı cezasının yüzde ellisi kıyaslanarak miktar itibarıyla en ağır kesilecek; beyannamelerin pişmanlık talebiyle verilmesi durumunda ise mezkûr kanunun 371. maddesine göre gereken işlemler yapılacak ve birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilecektir."

açıklaması hâlen korunmaktadır⁴.

Görüşümüze göre, özel usulsüzlük ve (genel) usulsüzlük fiilleri, ortak çatı altında "usulsüzlük" olarak adlandırılır ve ceza sistemi içinde yaptırımları da "usulsüzlük cezası" dır. O hâlde kanunda açık bir hüküm olsa da olmasa da sadece 336. maddenin varlığı dahi yeterli olduğundan, aynı fiilden kaynaklanan durumlarda "(genel)" ve "özel" usulsüzlük cezaları bir arada uygulanamaz.

Diğer taraftan "vergi ziyayı cezası" ile "özel usulsüzlük cezası"nın bir arada uygulanıp uygulanmayacağı konusuna gelince; yukarıda fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması ile ilgili maddede (md. 353/son), "Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz." şeklinde yer alan hükmü ortaya koymuş ve bu hükmün 355 ve mük. 355. maddelerde yer almadığını belirtmiştik. O hâlde kanun "özel usulsüzlükler ve cezaları" başlığı altında (a), (b) ve (c) alt başlıkları ile 353, 355 ve mük. 355 md.leri bir bütün hâlinde düzenlerken sadece 353. md. için böyle bir hüküm koyma yoluna gitmişse, diğer maddeler açısından bu hüküm geçerli değildir. Münhasıran md. 353/son için uygulanacaktır. VUK, "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hâllerde vergi kanunlarının hü-

⁴"2006/1 sayılı Vergi Usul Kanunu Uygulama İç Genelgesi'nde özel usulsüzlük cezasının ve vergi ziyayı cezasının ayrı ayrı kesileceği belirtilmiştir. Bu iç genelgeden anlaşıldığı üzere Gelir İdaresi; Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesinde yer alan usulsüzlük ifadesinin sadece 352. maddede düzenlenen usulsüzlük cezasını kapsadığı görüşündedir.", Bkz BAYRAKTAR, "Özel Usulsüzlük Cezaları Vergi Usul Kanunu'nun 336. Maddesi Kapsamında Değerlendirilebilir mi?", **Yaklaşım**, Kasım/2010, SF.215.

kümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” dediğine göre (md. 3), bir maddede lafız olarak yer alan, ancak diğerlerinde yer almayan hüküm ayrıca “özel” usulsüzlüklerin aksine bir hüküm olmadıkça “(genel)” usulsüzlükler gibi değerlendirilmesi gerektiği ilkesi bir bütün olarak dikkate alınacak ve 336. madde uyarınca vergi ziyai cezası ile “özel” usulsüzlük cezasından tutarca en yüksek olan uygulanacaktır⁵.

VI. Hesap Dönemi Sona Erdikten Sonra Özel Usulsüzlük Cezası Kesilemez mi?

Aslında öteden beri Danıştay tarafından verilen kararlarda bir istikrar görüldüğü hâlde son dönemlerde bu soru sıkça sorulmaya başlamıştır.

Bir Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında⁶:

“Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmamasının yaptırıma bağlandığı 353. maddede, bu yaptırımın uygulanmasını gerektiren eylemin, yapıldığı vergilendirme döneminden sonraki zaman diliminde ve özellikle eylemin vergi kaybı yaratmasından sonra da uygulanıp uygulanmayacağı konusunda bir açıklık bulunmadığı,

Vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılan vergi incelemeleriyle bir kısım hâsılatın veya kimi işlemlerin kayıt ve beyan dışı bırakıldığının saptanmasından dolayı, vergilendirme döneminde yasanın şekle ve usule ilişkin kurallarına da aykırı dav-

⁵ “VUK’un 336. maddesinde; ilk bakışta sadece Vergi Usul Kanunu’nun 352. maddesinde düzenlenmiş olan usulsüzlük cezalarının kastedildiği düşünülse de, kanun koyucu birçok madde de usulsüzlük cezası kavramını hem özel usulsüzlük cezaları hem de genel usulsüzlük cezası için kullanmıştır. Bu nedenle 336. maddede yer alan usulsüzlük cezasının dar yorumlanarak tek bir fiil ile işlenmiş vergi ziyai ve özel usulsüzlük suçları için ayrı ayrı ceza kesilmesi görüşünün yasal dayanağı yoktur.”. Bkz. BAYRAKTAR, agm.

⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 23.10.2009 Günlü ve E:2009/212, K:2009/456 Sayılı Kararı. Alıntı: Faruk ASLAN, “Vergi Usul Kanunu’nun 353/1 ve 374/1. Maddeleri Kapsamında Kesilen Özel Usulsüzlük Cezaları Hakkında Hukuki Bir Değerlendirme”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Mart/2012, SF.99.

ranılmış olduğu çıkarımıyla özel usulsüzlük cezası kesilmesine olanak bulunup bulunmadığının, Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinin (A) bendindeki düzenleme gereğince özel usulsüzlükler ve cezalarının öngörülmüş amacı ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözetilerek belirlenmesi gerektiği”

şeklinde yer alan gerekçe ile örneklenebilecek gerekçelerden hareketle bu sorunun gündeme geldiği görüşündeyiz. Yine buradan hareketle esasen sorunun “(özel usulsüzlük cezasının) uygulanmasını gerektiren eylemin, yapıldığı vergilendirme döneminden sonraki zaman diliminde ve özellikle eylemin vergi kaybı yaratmasından sonra da uygulanıp uygulanmayacağı” şeklinde olması gerektiği görüşünü taşımaktayız. Her iki soruya verilecek cevaplar ve gerekçeleri farklı olduğundan soruların benzerliğinden söz edilemez.

Nitekim sözü edilen kararda, “Yasa yapıcı tarafından fatura ve benzeri belgelerin alınıp verilmemesi suretiyle mükelleflerin belge düzenine aykırı davranışlarının vergi kaybı doğup doğmamasına bakılmaksızın ve vergi kaybı doğmasını önleyici biçimde yaptırıma bağlanmasının amaçlandığı; dolayısıyla 353. maddenin, takvim yılının kapanmasından sonra ve zamanaşımı süresi içinde vergi incelemesiyle belirlenen ve vergi kaybı doğuran olaylardan yola çıkılarak yıl içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımıyla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermediği” şeklindeki gerekçe, cezanın uygulanmasında zaman (eylemin işlendiği takvim yılından sonraki tarihler) unsurundan çok, ceza ile gözetilen amacın araştırıldığı, zamanın sadece bu ‘amacın’ tespiti açısından bir nirengi alındığını ortaya koymaktadır.

Nitekim gerekçenin hemen devamında, “Bu nedenle 2005 Vergilendirme Dönemi’ne ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra 4.12.2006 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporunda bir kısım emtia alımlarında belge almadığı ve bir kısım emtia satışında fatura düzenlemediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi **maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediği gerekçesiyle** davanın reddine ilişkin ısrar kararında hukuka uyarlık bulunmadığından bozulmasına” ifa-

desi ile kararın esasen maddenin ve cezanın öngörülüş ‘**amacından**’ hareketle kurulduğu ortaya konulmaktadır.

Ortaya konulan gerekçe ve varılan sonuç:

— “Bu hükmün uygulamasının sadece hesap dönemi içerisinde sınırlandırılmasının, vergisel ödevini yapmayan, bunu bir hesap dönemi gizleyebilen mükelleflerin cezasız bırakılması sonucunu doğuracağı, dolayısıyla da vergisel ödevini yasal süresi içerisinde ve yasada belirtilen usullere uygun olarak yapan dürüst mükelleflere haksızlık edilmiş olabileceğinin göz ardı edilmemesi gerektiği”⁷,

— “Anılan madde gayet açık ve anlaşılır olup kanun koyucu, özel usulsüzlüğü ve bu usulsüzlüğün tespiti hâlinde uygulanacak cezayı düzenlemiştir. Kanunun 374/1. maddesi ise 353 ve mükerrer 355. maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilemeyeceğini yani zamanaşımını düzenlemektedir. Her iki madde birlikte değerlendirildiğinde ise özel usulsüzlük cezalarının beş yıl içinde kesilebileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.”⁸, şeklinde iki noktada eleştiri konusu yapılmaktadır.

Karara “sonuç” veya “gerekçe” olarak katılan görüşlerde ise,

— “Vergi incelemelerine dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına büyük ölçüde kaldırılmakla birlikte, yine de yasal düzenleme mükellefleri ağır bir tehdit altında bırakılmaktadır. Mükellefleri ağır ceza tehdidi altında tutan vergi ceza sistemimizin demokratik ve hakkaniyete uygun olmadığı ve cezalandırmada ölçülülük ilkesinin gözetilmediği açıktır. Mükellef demokrasinin kurulmasına, vergi yargısının söz konusu kararlarındaki görüşler de dikkate alınarak, vergi cezalarının yeniden düzenlenmesiyle başlanmalıdır. Bu kapsamda ceza

hukukundaki “**fikri içtima**”⁹ kavramının vergi ceza hukukunda da tam olarak yer alması sağlanmalıdır.”¹⁰, —İdari cezalar için de geçerli bulunan ‘Cezayı Gerektiren Fiilin Tüm Unsurları Tamam Olmadan Failin Cezalandırılmayacağı’ yolundaki genel ceza hukuku ilkesi varsayım ya da kıyas yolu ile ceza uygulamasına olanak tanımaz. VUK’un 353. maddesinde belli belgelerin verilmemesi ve alınmaması, usulsüzlük eylemi olarak kabul edilmiş ve cezanın miktarı belgede yazılması gereken meblağa göre belirlendiğinden, bu eylemlerin olay anında tüm unsurlarıyla somut olarak saptanması bir başka anlatımla madde metninde sayılan belgelerin verilmediğinin, alınmadığının veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verildiğinin hukuken geçerli bir tespit edilmesi gerekmektedir. Bu madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle, madde metninde sayılan belgelerin verilmediğinin ve alınmadığının belirlenmesi, bu belgeleri vermeyen ve almayanların saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespit mevcut olması gerekmektedir. Hukuken geçerli bir tespit olmaksızın yoruma ve varsayıma dayalı olarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün bulunmamaktadır.”¹¹, tezleri savunulmaktadır. Bu konuda görüşlerimiz aşağıdaki gibidir:

1. VUK’un 353. madde lafzı açıktır. Madde metninde, “verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi hâlinde” ve “düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya

⁹Fikri içtima, TCK’nun 44. maddesinde, “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.” şeklinde düzenlenmiştir. Konuya ilişkin olarak Bkz.: Akın Gencer ŞENTÜRK, “Vergi ve İlişkili Olarak Ceza Hukuku Yönünden Suçların Birleşmesi (Bir koyundan iki post çıkmaz ya da non bis in idem)”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos/2010, Sf. 80.

¹⁰ Sakıp ŞEKER, “Fatura Düzenlememe Fiilinin Hesap Dönemi Kapandıktan Sonra Tespit Edilmesi Hâlinde Özel Usulsüzlük Cezası Kesilemeyecek mi?”, **Yaklaşım**, Ocak/2011, Sf. 217.

¹¹Zekeriya KAYA, “Özel Usulsüzlük Cezası Uygulamasında Bir Sorun”, **Yaklaşım**, Temmuz/2009, Sf.199

⁷ Örnek olarak Bkz.: Ercan AKPINAR, “Hesap Dönemi Sona Erdikten Sonra Özel Usulsüzlük Cezası Kesilemez mi?”, **Yaklaşım**, Nisan 2012, Sf. 232

⁸ Örnek olarak Bkz.: ASLAN, agm.

gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin” gibi ifadeler yanında “tespit” kavramı da kullanılmaktadır. O hâlde özel usulsüzlük cezası kesilmesine dayanak alınan maddede öngörülen nitelikte dair bir tespit yapılmadıkça ceza kesilemeyecektir.

2. Kaldı ki kanun lafzında “yılı içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımıyla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermediği” dikkate alındığında, var olan düzenlemeler yanında var olmayan düzenlemeler dikkate alınmak durumundadır. Sonuç itibarıyla ortada ceza hukukunun genel ilkeleri ve dahi özellikle “Kanunsuz suç olmaz.” ilkeleri varken başka türlü davranılması da mümkün değildir.

3. Aynı düşünce sisteminde, eylemin yapıldığı tarihten sonraki zaman diliminde ve özellikle eylemin vergi kaybı yaratmasından sonra da bu cezanın uygulanabileceğine dair lafzın açık olmadığı da dikkate alınmak durumundadır.

4. Diğer taraftan, özel usulsüzlük cezasının var oluş amacı da dikkate alındığında, bu tespitin ‘**olayın oluş anında**’ ve idari cezalar için de geçerli olan, ‘**cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan**’ failin cezalandırılmayacağı yolundaki ceza hukuku ilkesi gereğince de varsayım ya da kıyasa yol açmayacak şekilde yapılması gerekmektedir. Ki burada ‘olayın oluş anı’ kavramı, bırakınız takvim yılı sonrasını, geriye dönük tespitlerle ceza kesilmesinin de önüne geçmektedir.

5. Kanun açık bir şekilde özellikle 353. maddede öngörülen özel usulsüzlük cezaları için aynı kanunun 336. maddesinin uygulanmayacağını açık olarak düzenlemiş olduğundan vergi ziyayı oluşan durumlarda gerek vergi ziyayı cezası ve gerekse özel usulsüzlük cezası ayrı ayrı uygulanacaktır yargısına varılmaktadır.

Ancak bu durum hem “fikri içtima” mantığına aykırıdır hem de şekli bir yaptırım olan özel usulsüzlük cezasının, sonucun (vergi ziyasının) doğması nedeniyle neticenin zaten cezalandırılacağı bir durumda halen uygulanabilir olması kendi içinde tutarsızdır. Sonuç olarak hem özel usulsüzlük cezası ve hem de vergi ziyayı cezası birer idari yaptırım olarak (olsa olsa) kaba-hat sayılabilecek aynı eyleme yöneliktir.

6. Diğer taraftan yargı kararı ile oluşan durumun vergisel ödevini yapmayan, bunu bir hesap dönemi gizleyebilen mükelleflerin cezasız bırakılması sonucunu doğuracağı, dolayısıyla da vergisel ödevini yasal süresi içerisinde ve yasada belirtilen usullere uygun olarak yapan dürüst mükelleflere haksızlık edilmiş olabileceği olasılığı sadece Özel Usulsüzlük fiillerinde değil, diğer tüm durumlarda geçerlidir. Dolayısıyla bu tez tek başına geçerli kabul edilebilir görünmemektedir.

Yargı kararlarında geçmiştekenden farklı sonuçlar ortaya çıkmasının biraz da (vergi) inceleme yöntemleri ile varılan sonuçlarda yaşanan değişimin bir sonucu olduğunu belirterek bu bölümü noktalayalım. Şöyle ki:

Özellikle sahte ve/veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı iddiası ile yapılan vergi incelemelerinde, bu şekilde belgelenen alımların gerçek olduğu ancak belgelenmesinde farklı yollara gidildiği kabulüne dayanılmakta ve herhangi bir fiili ya da kaydi envanter yapılmadan alım ve maliyetlerin kabulü nedeniyle gelir veya kurumlar vergisi tarhiyatı önerilmeden sadece KDV tarhiyatı önerisi ile yetinilmektedir. İşte bu noktada herhangi bir tespite dayalı olmadan ve üstelik gelir veya kurumlar vergisi tarhiyatı önerilmeden özel usulsüzlük cezası kesilmesi önerilmesi kendi içinde bir çelişki yaratmaktadır.

“*İdari cezalar için de geçerli bulunan ‘Cezayı Gerektiren Fiilin Tüm Unsurları Tamam Olmadan Failin Cezalandırılmayacağı’ yolundaki genel ceza hukuku ilkesi varsayım ya da kıyas yolu ile ceza uygulamasına olanak tanımaz.*”

Gerek yukarıya aldığımız ve gerekse çok sayıda benzer yargı kararı bir de bu noktadan irdelenmelidir.

VII. Sonuç

Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalar çerçevesinde,

1. “Özel usulsüzlük” fiilleri de “usulsüzlük” fiillerindedir.

2. Kanunda açık bir aykırı düzenleme olmayan hâllerde “özel usulsüzlük” ile “(genel) usulsüzlük” cezaları aynı sistematik dâhilinde uygulanacaktır.

3. Gerek usulsüzlük cezaları ve gerekse vergi ziya cezaları, gerçekte kabahat sayılabilecek fiilleri idari yaptırım olarak karşılayan cezalardır ve her iki ceza grubu da “vergi cezası” olarak aynı sınıflandırmaya tabidir.

4. Şartları varsa “usulsüzlük” ve “vergi ziya” cezaları arasında mukayese yapılarak en ağır olan cezanın kesilmesi mümkündür. Bu uygulamanın “özel usulsüzlük” cezaları yönünden yapılabileceği, ancak sadece 353. madde metnindeki açık hüküm nedeniyle burada kıyas yapılmasının mümkün

olmadığı görüşünderiz.

5. Ceza hukukunun aradığı şartlar dâhilinde tüm unsurları tespit edilmeden, olayın oluş anından çok sonraki bir zamanda düzenlenecek

inceleme raporları ile geriye dönük olarak özel usulsüzlük cezası uygulanması hukuka uygun değildir.

6. Artık istikrar kazanmış yargı kararları dikkate alındığında, gerek “özel” ve “(genel)” usulsüzlük cezalarının kendi aralarında ve gerekse “vergi ziya” cezası ile aralarında var olan uyumsuzluğun kanun değişikliği yolu ile ancak yargının işaret ettiği yönde giderilmesinde yarar bulunmaktadır.

7. Konu ceza olduğunda, “Kanunsuz suç ve ceza olmaz.” ilkesinden hareketle, kanunda mükellef lehine açıkça hüküm olmayan durumlardan değil, aksine aleyhine hüküm olma-

yan durumlardan hareketle işlem yapılması daha hukuka uygun olacaktır.

“Konu ceza olduğunda, “Kanunsuz suç ve ceza olmaz.” ilkesinden hareketle, kanunda mükellef lehine açıkça hüküm olmayan durumlardan değil, aksine aleyhine hüküm olmayan durumlardan hareketle işlem yapılması daha hukuka uygun olacaktır.”

KOBİ TANIMI VE KOBİ – TFRS (FİNANSAL RAPORLAMA)'YE BAKIŞ

Osman BULUT

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Tanımı ve Özellikleri

Avrupa Birliği (AB) ile uyum sağlamak amacıyla 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” ile yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 25 Milyon TL’yi aşmayan ve yıllık çalışanı 250 kişiden az olan işletmeleri KOBİ olarak tanımlanmıştır. Bu yönetmeliğe göre KOBİ’ler Mikro-Küçük ve Orta Büyüklükteki işletmeler olmak üzere 3 kategoriye ayrılmıştır.

1) 10 kişiden az yıllık çalışanı istihdam eden ya da yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosu 1 Milyon TL’yi aşmayan işletmeler **mikro** işletme,
2) 50 kişiden az yıllık çalışanı istihdam eden ya da yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosu 5 Milyon TL’yi aşmayan işletmeler **küçük** işletme,
3) 250 kişiden az yıllık çalışanı istihdam eden ya da yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosu 25 Milyon TL’yi aşmayan işletmeler ise **orta** büyüklükteki işletme olarak kabul edilmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, mali bilanço ifadesinden aktif toplamın anlaşılmasıdır.

KOBİ’lerin bir başka tanımı ise KOBİ-TFRS’de yapılmıştır. Uluslararası alanda genel kabul görmüş bu tanım şöyledir: “Kobiler; kamuya hesap verme yükümlülüğü

bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir.” Buradaki dış kullanıcılar; işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler, potansiyel borç verecek olanlar ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi bilgi ihtiyacı olanlardır.

Sosyal, politik ve ekonomik açıdan gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için önemi giderek artan kobiler; yarattıkları istihdam olanakları, üretimdeki payları ve sosyal-ekonomik dengenin korunması açısından ülkemiz için de büyük önem taşımaktadır.

Nitekim Türkiye’deki toplam istihdamın % 76,7’si, toplam katma değer % 26,5’i ve toplam ihracatın % 12’si kobiler tarafından sağlanmaktadır.

Yapılan bir araştırmada İtalya ve Japonya gibi ülkelerde kobilerin istihdam yaratma, teknoloji, değişim, verimlilik ve katma değer gibi özellikler bakımından büyük şirketlerden daha iyi durumda oldukları belirtilmiştir. Ayrıca yapılan başka bir çalışmada kobilerin birçok ülkede en

önemli, hatta tek istihdam sahası olarak görüldüğü ifade edilmiştir.

Türkiye’deki toplam işletme sayısının 2002 yılı verilerinde göre 1.720.598 adet olduğu, bunun % 95’inden fazlasını mikro işletmelerin oluşturduğu, %3’ü küçük ölçekli işletmeler ve % 0,18 ise orta büyüklükteki işletmeler olduğu belirtilmektedir.

“*Kobiler; kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir.*”

Bu veriler birlikte ele alındığında Türkiye'deki toplam işletmelerin ancak % 2'lik kısmının büyük işletme, % 98'lik kısmının ise kobi olduğu anlaşılmaktadır.

İşte bu aşamalarda kobilerin esnek yapıları, değişime kısa sürede uyum sağlamaları ve bölgesel kalkınmaya olan katkıları göz önüne alındığından, ülkelerin ekonomilerinde önemli rol oynadıkları görülmektedir. Kobilerin kendilerine özgü yapıları dolayısıyla özel çözümlerin geliştirilmesi zorunlu olmaktadır. Özel çözüm gerektiren konulardan biri de Finansal Raporlamalardır. (KOBİ-TFRS)

Kobiler ve Finansal Raporlama

Uluslararası muhasebe standartlarının bütün dünyada ilgi görmesi üzerine kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) içinde de bazı özel çalışmaların yapılması ihtiyacı doğmuş, yapılan çalışmalar sonucunda Temmuz 2009 yılında Kobiler için Uluslararası Muhasebe Standardı (IFRS FORSMES) yayımlanmıştır.

Türkiye'de ilk defa 1999 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir madde ile uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlu, ulusal finansal raporlama standartları hazırlamak ve yayınlamak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) oluşturulmuştur. Bu kurul, 2005 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı (IASCF) ile telif hakkı anlaşması imzalamış ve tam set uluslararası ve yorumlarını Türkçeye çevirerek yayınlamıştır.

TMSK'nın Türkçeye çevirerek yayınlamış olduğu standartlardan birisi de (KOBİ-TFRS) Kobiler için Finansal Raporlama Standardı'dır. KOBİ-TFRS Standartları hakkında ülkemizdeki tebliğ 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, ilgili tebliğin

standartın yayımlandığı tarihte yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Bu standartın amacı, "kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hazırlanmış raporlar talep edebilme imkânı bulunmayan geniş bir kullanıcı kitlesine, genel olarak bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları; hakkında ekonomik kararlar almalarında faydalı olacak bilgiler sağlamak" olarak açıklanmıştır.

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Türkiye'deki tüm işletmelere Muhasebe ve Finansal Raporlama konusunda Türkiye Muhasebe Standartları'na uyma zorunluluğu getirmektedir. Ancak 26.06.2012 tarih ve 6335 sayılı Yasa ile Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonucunda bazı işletmeler için bireysel ve konsolide finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'na göre bu standartların normları uygulanarak yeniden düzenleneceği anlaşılmaktadır.

Nitekim kobiler için 6102 sayılı Kanun'un 6335 sayılı Kanun'la değiştirilmiş 88. maddesinin 3. bendi aynen aşağıdaki gibidir:

Madde 88. (3) : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartları'nın cüz'ü addolunur.

Ayrıca 6335 sayılı Kanun'un 36. maddesi ile 6102 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesinin 1.Fıkrasının b bendi (özellikle kobileri ilgilendiren) değiştirilmiştir.

Eski Şekli b) "Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standartları'ndan (KOBİ-TFRS) oluşur" biçiminde iken, bu bent 6335 Sayılı Ka-

" Kobilerin esnek yapıları, değişime kısa sürede uyum sağlamaları ve bölgesel kalkınmaya olan katkıları göz önüne alındığından, ülkelerin ekonomilerinde önemli rol oynadıkları görülmektedir."

nun ile aşağıdaki şeklini almıştır.

Yeni Şekli b) “ Kurum tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerden oluşur.”

Bu değişiklikle; “Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standartları’ndan (KOBİ-TFRS) oluşur.” hükmü kaldırılmış olup, böylece Türkiye Finansal Raporlama Standartlarından (KOBİ-TFRS) nin uygulanmayacağı belirlenerek başka standartlar ve düzenlemelerin uygulanacağına işaret edilmiştir. Ayrıca 6335 sayılı Kanun’un 36. maddesi ile geçici 1. maddeye 4. fıkra eklenerek muaf tutulabilecekleri de belirlenmiştir.

Yine 6335 sayılı Yasa’ nın 41/1. maddesi ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun “ Defterlerin tutulması” başlıklı 65. maddesinde mevcut “ Şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartları’na uygun olmalıdır.” cümlesi madde metninden çıkarılmıştır.

Bunun gibi, 6102 sayılı Kanun’un geçici 1. maddesinin 5. fıkrasındaki “ Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) yorumları ile kavramsal çerçevede belirlenen ilkeler bu kanunun ticari defterlere, finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin hükümleri ile ilgili diğer hükümlerine de uygulanır.” hükmünden ticari defterler çıkartılmıştır.

Böylece “ TMS/TFRS ve yorumları ile KOBİ/TFRS ve kavramsal çerçeve de belirtilen ilkeler” in ticari defterlerin tutulmasında uygulanmayacağı açıkça belirtilmiştir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun defterlerle ilgili 64. maddesinin 1. fıkrası 1. cümlesi değiştirilmiş ve buna paralel olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun geçici 1. maddesi 5. fıkrası açıkça ortaya koymuştur. Yani 6335 sayılı Kanun’la “ Vergi Usul Kanunu Defter Tutma” ile ilgili hükümlerine uyma zorunluluğu getirilmiştir.

6335 sayılı Kanun’la 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun eleştirilere konu olan hükümleri değiştirilmiş ve yeniden düzenlenmiştir. Özellikle tam set ve kobiler için standarttaki değişiklikler önem arz etmektedir. Yapılan değişiklikle sorunların biteceğini umarız. Ancak 6335 sayılı Kanun da kısa ve dar bir zamanda hazırlanmıştır. Yasa hükümleri arasında yeni uyumsuzluklar ve boşluklar olması muhtemeldir. Bunların bir kısmı tebliğlerle çözülebilsede yeni yasal düzenlemelere gerek duyulabilecektir. Şayet KOBİ/TFRS’nin uygulamaya girmesi söz konusu olacaksa bir takım faydalar sağlayacağı açıktır. Ancak bazı muhtemel sakıncalar da söz konusu olabilir.

Bu standardın uygulama başarısı büyük ölçüde finansal tablo hazırlayan muhasebe meslek mensubuna bağlıdır. Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS’nin sağlayacağı faydalar, muhtemel sakıncalar ve standardın uygulanabilirliği konusundaki görüşleri alınmalıdır.

Meslek mensuplarının eğitim konuları, bilgi düzeyi, demografik özellikleri itibarıyla verdikleri cevaplar arasında anlamlı farklılıklar olup olmadığını ortaya koymak da çalışmanın amaçları arasında olmalıdır.

“ Bu standardın uygulama başarısı büyük ölçüde finansal tablo hazırlayan muhasebe meslek mensubuna bağlıdır. Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS’nin sağlayacağı faydalar, muhtemel sakıncalar ve standardın uygulanabilirliği konusundaki görüşleri alınmalıdır. ”

MUHASEBE MESLEĞİNDE HAKSIZ REKABETİN UNSURLARI VE SORUMLULUKLARIMIZ

Enis ENGİN

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

“Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği” 21.11.2007 tarih ve 26707 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Gücünü 3568 sayılı Meslek Yasası’ndan alan yönetmeliğin amacı; meslek yasamıza göre ruhsat almış SM, SMMM ve YMM’lerin kendi aralarında ve müşterileri ile olan ilişkilerinde haksız rekabeti önleyerek ve dürüst rekabetin kirlenmesini engelleyerek mesleğin ve meslek mensubunun uzun dönemde güvenilirliğini ve verimliliğini arttırmaya çalışmaktır.

Bu anlamda TÜRMOB nezdinde TÜRHAİK (Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu) tarafından tüm odalarda haksız rekabetle mücadele kurullarının yapılanmaları ile çalışmalarına ilişkin usul ve esasların belirlendiği yönergeler hazırlanmış, haksız rekabete ilişkin nedenlerin tartışıldığı, çözüm önerilerinin arandığı “üç kongre” ile uygulama birlikteliğini amaçlayan ilk “çalıştay”ı gerçekleştirilmiş bulunmaktadır.

Gelinen bu aşamada 2012 yılı TÜRMOB tarafından “haksız rekabetle mücadele yılı” olarak ilan edilmiştir. Yönetmeliğimiz haksız rekabet sayılan fiilleri üç ana başlıkta irdelemiştir.

Meslek Mensupları Arasında ve İş Sahipleriyle İlişkilerde Haksız Rekabet:

- Muhasebe ve denetim standartlarına uymamak, mesleki faaliyetlerin yürütülmesinde gereken mesleki özeni göstermemek,
 - Üçüncü şahısları yanıltacak şekilde gerçeğe aykırı belge düzenlemek ve onaylamak,
- (SMMM apartman yöneticisi hakkında yeni yönetimin

başka bir SMMM’ye rapor hazırlatma talebi nedeniyle karşılaşılan durum.)

(Mali müşavirliğini yaptığı şirketin yaşadığı hukuki bir dava ile ilgili mahkemece tayin edilen bilirkişi tarafında yazılan raporda meslek mensubuna dönük eleştirilerde izlenen yöntem ve tarz.)

- Meslek ruhsatının kiralanması yoluyla meslek mensubu olmayan kişilere faaliyette bulunma imkânı sağlamak,
- Bir diğer meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan iş sahiplerini sözleşme yapmak amacıyla mevcut sözleşmelere aykırı davranmaya veya bu sözleşmeleri feshetmeye yöneltmek,
- Bağımlı çalışan meslek mensupları bakımından aynı anda birden çok işletmede mesleki sorumluluk üstlenmek.

(Bu durumda olan meslek mensupları hassas davranmaya çalışsalar bile şirketlere şifre verilmesi uygulamasından vazgeçilmediği müddetçe gerek SM ve SMMM’ler ve gerekse YMM’ler tarafından bu konunun çıkarlarına hizmet edecek şekilde kullanıldığı gerçeği de bilinmektedir.)

Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalar ile Haksız Rekabet:

- Asgari ücret tarifesinin altında ücret talep etmek veya ücretsiz hizmet vermek,
- (Meslek mensupları T.C. Maliye Bakanlığının yayınladığı asgari ücret tarifesini uygulayarak bu sorunu çözmeye çalışmaktadırlar. Ancak bu tür şikâyetlerde haksız rekabet kurullarında mecburi meslek kararları

11.maddeye göre işlem yapılmaktadır ki, bu madde "Asgari ücretin üstünde yapılan işlerde başka bir meslek mensubu haklı bir gerekçe göstermeden daha düşük ücretle hizmet veremez." demektedir.)

- İş sahiplerinden emanet para toplamak,
- Bir meslek mensubuna olan ücret borcunu ödemiş iş sahibine hizmet vermek.

(Bu maddenin uygulanması Danıştay 8. Dairesi' nin 02.04.2004 gün ve e: 2003 / 367 , k:2004 / 1539 sayılı kararı ile iptal edildiğinden yönetmeliğimizde yer almaya devam etmesine rağmen uygulama gücü bulunmamaktadır.)

- Çalışanlara iş mevzuatında öngörülen ücret ve sosyal hakları vermek veya maliyetleri düşürmek için yasal zorunlulukları yerine getirmek.

Reklam Yoluyla Haksız Rekabet:

- Meslek mensupları hakkında asılsız ihbar ve şikâyette bulunmak,
- Sahip olmadığı meslek unvanını kullanmak,
- Bu yönetmelik ile belirlenen reklam ilke ve kurallarına aykırı davranmak.

Tabelalarda sadece oda ve birlik amblemi, meslek unvanı ile ad ve soyadı, ortaklık bürosunun unvanı, şirket unvanı, adresi, telefon numarası, internet adresi ile elektronik posta adresi gibi bilgiler yer alabilir.

Başlıklı kâğıtlarda, kartvizitlerde ve diğer basılı evrakta sadece mesleki unvan, ad ve soyad, adres, telefon ve faks numaraları, internet ve elektronik posta adresleri ile bağlı bulunulan odayla ilgili sicil numarası, ruhsat numarası, vergi dairesi ve vergi sicil numarası yer alabilir. Bunların dışında hiçbir yazı ve deyim yer alamaz.

Kartvizit ve takvim uygulamasıyla ilgili iki örnek aşağıda yer almaktadır;

Örnek 1: Sanayi sitesinde ofisi bulunan meslek mensubuna ait bilgilerin site yönetimi tarafından yılbaşında bastırılan takvimde diğer işyerleriyle birlikte yer alması.

Örnek 2: Eşine ait ticari işletmesi bulunan meslek mensubunun kartvizitinde kendi bilgileriyle birlikte şirkete ait bilgilerin yer alması)

Marka ve tescil yasağı: SMMM ve YMM hizmeti hiçbir sıfat altında marka olarak tescil ettirilemez.

Telefon rehberi: Meslek mensupları sembol ve işaret kullanmamak suretiyle telefon rehberinin meslekler

kısımında ad, soyad, büro adresi, telefon ve faks numaraları, internet adresi ve elektronik posta adreslerini yayınlatabilirler.

Sirküler, kitapçık ve tanıtım broşürleri basımı: Meslek mensubu bilgi içeren sirküler vb. dokümanları mevcut müşterilerine ve diğer meslek mensuplarına posta ve elektronik posta gibi yöntemlerle dağıtabilir, ancak müşterisi olmayan kişi ve kurumlara bunların yazılı talebi olmaksızın dağıtamaz.

Kitap ve makale yayını: Meslek mensupları mesleki konularda hazırlayacağı kitap, makale vb. bilimsel çalışmalarda mesleki ve akademik unvanlarını kullanabilir. Ancak çalıştığı büro, şirket veya kurumun ad veya unvanını kullanamaz.

Personel istihdamıyla ilgili duyurular: Meslek mensupları büroları veya ortağı oldukları şirketlerin veya müşterilerinin sadece mesleki personel ihtiyacı için ilan verebilir.

Medya ilişkileri: Meslek mensupları büro açılışlarını basın ve yayın yoluyla duyuramaz. Yaşamları, kazançları ve mesleki faaliyetleri hakkında reklam niteliğinde yayınlarda bulunamaz.

İnternet uygulamaları:

“Tabelalarda sadece oda ve birlik amblemi, meslek unvanı ile ad ve soyadı, ortaklık bürosunun unvanı, şirket unvanı, adresi, telefon numarası, internet adresi ile elektronik posta adresi gibi bilgiler yer alabilir.”

- Meslek mensupları; bağlı oldukları odaya bilgi verme yükümlülüklerini yerine getirmek şartıyla, internet dahil teknoloji ve bilimin olanak tanıdığı her tür ortamda kendisini ifade etme hakkına sahiptir. Ancak bu hakkın kullanımında mesleğin ilke ve kurallarına, meslek unvanının gerektirdiği saygı ve güvene, kanun, yönetmelik ve mecburi meslek kararlarına aykırılık oluşturmamak esastır.

- Meslek mensupları, mesleki faaliyetlerini internet üzerinden sürdürmek, iş sahiplerini bilgilendirmek, mesleki makalelerini ve bilimsel çalışmalarını yayınlamak amacıyla yalnızca mesleki unvanı, tr uzantılı internet sitesi kurabilir.

- Mesleğin ilke ve kurallarına, meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene aykırı olmamak ve gerekli güvenlik tedbirlerini alarak sır saklama yükümlülüğüne uygun davranmak şartıyla, internetin kendine özgü araçlarını ve sadece ilgili kişinin ulaşabileceği sanal ofis benzeri uygulamaları kullanabilir. Bu uygulamalar müşterilerinin dışında kalanların kullanımına açılmaz. Meslek mensuplarının internet sitelerinde:

- Adı soyadı,
- Varsa akademik unvanı,
- Büro unvanı,
- Mesleki şirket ise tescil edilmiş unvanı,
- Bağlı olduğu oda,
- Büro ve sicil numaraları,
- Mesleğe başlama tarihi,
- Mezun oldukları üniversite,
- Bildikleri yabancı dil,
- Mesleki faaliyetin yürütüldüğü büro adresi,
- Telefon ve faks numaraları,
- Elektronik posta adresi gibi bilgileri bulunur.

Meslek mensupları internet sitelerinde; iş sağlama amacına yönelik olmamak ve meslektaşlarıyla haksız

rekabete yol açmamak kaydıyla, internet sitelerini arama motorlarına kayıt ederken anahtar kelime olarak;

- Adı soyadı,
- Büro unvanı,
- Ortaklık büro unvanı,
- Mesleki şirket unvanı,
- Bulunduğu şehir ve
- Kayıtlı oldukları oda dışında bir sözcük ya da tanıtım amaçlı herhangi bir ibare kullanamaz.

Meslek mensupları; internet sitelerinde, iş sağlama amacına yönelik ve meslektaşlarıyla haksız rekabete yol açacak şekilde, internet kullanıcılarını kendi sitesine veya kendi sitesinden bir başka siteye yönlendirecek:

- İnternet kısa yolları kullanamaz,
 - Kullanılmasına izin veremez,
 - Reklam veremez ve alamaz.
- Aşağıdaki örneklerin tamamı internet sitelerinde yer almaması gereken ve yönetmelikle yasaklanmış bulunan unsurları içermektedir:

Örnek 1: Bir mali müşavirin internet sitesinde "Hizmetlerimiz" başlığının altında aşağıdaki bilgiler yer almaktadır:

- Vergi ve ilgili diğer mevzuata ve tek düzen muhasebe standartlarına uygun şekilde muhasebe defterlerini tutmak, raporlamak, ilgililere raporları sunmak,
- Muhasebe uygulamaları, vergi mevzuatı, SGK ve iş mevzuatı konusunda danışmanlık yapmak, emeklilik işlemleri konusunda bilgi vermek ve yardımcı olmak,
- İşletme personeline ait ücret bordrolarını, hesap pusulalarını hazırlamak, işçilerce imzalanmak üzere işverene sunmak, aylık prim ve hizmet belgelerini tahakkuk ettirerek firmaya iletmek,
- KDV, aylık ve üçer aylık muhtasar ve geçici vergi,

“Meslek mensupları büro açılışlarını basın ve yayın yoluyla duyuramaz. Yaşamları, kazançları ve mesleki faaliyetleri hakkında reklam niteliğinde yayınlarda bulunamaz.”

yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini hazırlamak, kontrol ve tahakkuk ettirerek, tahakkuk fişini mükellefe sunmak,

- Her türlü şirket ana sözleşmeleri hazırlamak, ticaret odası, vergi dairesi, SGK, Bağ-Kur

ve diğer ilgili resmi makamlardaki başvurularını yapmak, işlemleri sonuçlandırıp mükellefiyet tesislerini gerçekleştirmek. Gerçek ve tüzel kişiler şube, depo ve irtibat bürosu gibi diğer şube işyerlerinin açılış ve kapanış işlemlerini yapmak.

- Mükellefler adına açılması gereken vergi davaları için gerekli inceleme ve hazırlığı yapmak, gerekli delilleri, benzer konudaki Danıştay kararlarını v.b. dokümanı toplamak; dava dilekçesini hazırlamak, dava aşamasında mükellefe danışmanlık yapmak.

Örnek 2 : Yine bir mali müşavirin internet sitesinde “.....Ltd. Şti.

..... tarihinden itibaren tarafımızla çalışmaya ve büromuzdan hizmet almaya başlamıştır.” ibaresi yer almaktadır.

Örnek 3 : Ltd. Şti. unvanlı bir ticari işletmenin internet sitesinde “ Serbest

Muhasebeci Mali Müşavirimizdir.” ibaresi yer almaktadır.

İnternet ortamında yapılan işlemlerde devir-teslim nedenlerine ilişkin sütun sayısı artırılarak bildirim yapan meslek mensubunun sorunlarını daha detaylı aktarmasına olanak tanınmıştır. Haksız Rekabet Kurulu tarafından yapılan incelemede; devir- teslim sırasında haksız rekabete konu fiil saptandığı takdirde devreden ve devralan meslek mensubundan hizmet sözleşmesi, sözleşmeye ilişkin damga vergisi tahakkuk fişi ve makbuzu, serbest meslek makbuzu örneği istenmekte ve gerekli görülen durumda yasal prosedür başlatılmaktadır.

TÜRMOB 29.12.2011 tarih 2011/ 3 nolu Genelge’yi yayımlamıştır. Söz konusu genelgeye göre:

“Haksız rekabet yoluyla elde edilen kazanç kısa sürelidir, yasal değildir ve ahlaki boyuttan yoksundur.”

1) Müşteri bildirim listeleri ilgili yılı haziran ayı sonuna kadar odaların web sayfasında yer alan form ile bildirilecek (ek:1 müşteri listesi bildirim form örneği)

2) Devir - teslim tutanakları fiilin gerçekleştiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde odaların web sayfasında yer alan form ile bildirilecek(ek:2 devir - teslim tutanağı örneği)

3) İş sahipleriyle uyumsuzluk nedeniyle işi bırakan meslek mensuplarının işi bırakma nedenleri odaların ve TÜRMOB’ un web sayfasında ilan edilecek, meslek mensuplarına verilecek şifre ile konunun takibi sağlanacak.

4) “Haksız rekabet ve reklam yönetmeliği” ne aykırılığının tespiti hâlinde gerekli işlemler başlatılacaktır.

Devir teslim işlemiyle ilgili iki önemli konuyu aşağıdadır:

A) Meslek mensupları müşteri devri sırasında alacakları olduğunu mazeret göstererek müşterisine ait evrak

ve belgeleri teslim etmekte isteksiz davranmaktadırlar, oysa kanunen bu belgeleri alıkoyma hakkı bulunmamaktadır. Bu nedenle tahsilâtın yapılma koşulu iyi bir hizmet sözleşmesi yaparak yasal yollara başvurmakla mümkündür.

B) Meslek mensupları müşterisiyle çalışmama kararı aldıktan sonra resmi bir tebligat yapmadan müşterinin iş ve işlemlerini durdurmaktadır. Tebligat olmadan yapılan bu eylem meslek mensubunu kanunen suçlu duruma düşürmektedir. Tebligatlar noterden, PTT’ den iadeli taahhütlü/APS/faz ihtarı gibi araçlarla yapılmalıdır. Müşteriye ulaşılamaması halinde ise; varsa ev adresine, yoksa resmi iş adresine bu tebligatların yapılması bizleri kanunlar karşısında suçlu durumuna düşmekten kurtaracaktır. Meslek mensuplarının müşterisinin cep telefonuna mesaj atması tebligat sayılmamaktadır.

Unutulmamalıdır ki, “Haksız rekabet yoluyla elde edilen kazanç kısa sürelidir, yasal değildir ve ahlaki boyuttan yoksundur”.

PARA-KREDİ KOORDİNASYON KURULU VE DEVLET DESTEKLERİ

Engin MALAY

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu, ekonomiden sorumlu bakanın başkanlığında, başbakanın belirleyeceği bakanlar ve müsteşarlar ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası başkanından oluşur.

Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulunun görevleri şunlardır:

1- Ülkenin yurt içi ve yurt dışı ekonomi, para, kredi ve maliye politikalarını tespit ederek uygulanmasında koordinasyon sağlamak ve bununla ilgili gerekli tedbirleri ve kararları almak,

2- Bakanlar Kurulunun veya Yüksek Planlama Kurulunun incelenmesini istediği konularda görüş bildirmek,

3- Destekleme politikalarının esaslarını belirleyerek destekleme fiyatları konusunda Bakanlar Kuruluna tavsiyelerde bulunmak,

4- Ödemeler dengesindeki gelişmeleri takip ederek gerekli tedbirleri almak, ithalattan alınacak teminat ve fonlar hakkında Bakanlar Kuruluna teklifte bulunmak,

5- Bakanlar Kurulunca verilen diğer görevleri yapmak,

6- Kurul kararlarının uygulanmasını takip etmek. Söz konusu kurulun tanımını ve görevlerini gördükten sonra, bu kurulca uygulamaya konulan devlet yardımlarını başlıklar hâlinde hatırlayalım:

- 2012/4 Sayılı Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ.
- 2012/3 Sayılı Teknik Müşavirlik Hizmetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ.
- 2011/1 sayılı Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği Hakkında Tebliğ.

- 2010/10 Sayılı Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımlarına İlişkin Tebliğ.

- 2010/8 Sayılı Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ ile Uygulama Usul ve Esasları.

- 2010/6 Sayılı Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ ile Uygulama Usul ve Esasları.

- 2009/5 Sayılı Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ ile Uygulama Usul ve Esasları.

- 2008/2 Sayılı Tasarım Desteği Hakkında Tebliğ ile Uygulama Usul ve Esasları.

- 2006/4 Sayılı "Türk Ürünlerinin Yurt Dışında Markalaşması ve Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve Turquality®'nin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ.

- 2004/14 Sayılı Turquality® Sertifikasının Düzenlenmesine İlişkin Tebliğ.

- 2000/1 Sayılı İstihdam Yardımı Hakkında Tebliğ ile Uygulama Usul ve Esasları.

- 1998/10 Sayılı Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ.

- 1995/7 Sayılı Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ ile Uygulama Usul ve Esasları.

- Özel Statülü Şirketler.

Bu sayıda; 2010/6 No.lu "Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ" ile sağlanan devlet desteklerini sizlerle paylaşacağız.

Bu tebliğe göre desteklenecek faaliyetler:

1- Birim kira giderlerinin desteklenmesi,

2- Tanıtım faaliyetlerinin desteklenmesi,

3- Yurt dışı marka tescil faaliyetlerinin desteklenmesi olarak üç ana başlık hâlinde tebliğde yer almaktadır.

1-Birim Kira Giderlerinin Desteklenmesi

Türkiye'deki ana şirket doğrudan birim açabileceği gibi yurt dışında faaliyet gösteren şirketi veya şubeleri de birim açabilir. Bu durumda yurt dışındaki şirket ile Türkiye'deki ana şirket arasında organik bağın olması gerekir.

Türkiye'deki ana şirket ile yurt dışındaki şirket arasında organik bağın olduğuna aşağıdaki hallerde hükmedilir:

- a-** Şirketin tüzel kişilik olarak yurt dışındaki şirkete ortak olması,
- b-** Şirketin tüm ortaklarının yurt dışındaki şirkete ortak olması,
- c-** Şirketin en az % 51'ine sahip ortak veya ortaklarının yurt dışında açılan şirkete ortak olması,
- ç-** Şirketin halka açık olması hâlinde; halka açıklık oranı düştükten sonra şirketin % 51'ine sahip ortak ya da ortakların yurt dışında açılan şirkete ortak olması.

Birimin açıldığı ülkenin ulusal mevzuatı kapsamındaki sınırlamalar yukarıdaki fıkra hükmünden muaf tutulur.

Destek ödemesi yurt dışı ortaklık oranına göre hesaplanır.

Yurt dışı şirketin, Türkiye'deki ana şirketin kuruluş tarihinden sonra açılması gerekir. Ancak, daha önce organik bağ olmadığı yurt dışındaki şirkete ortak olunması veya yurt dışındaki şirketin hisselerinin tamamının veya bir bölümünün Türkiye'deki ana şirketin kuruluş tarihinden sonra satın alınması hâlinde, yurt dışı şirketin ana şirketten sonra kurulmuş olması şartı aranmaz.

İş birliği kuruluşlarının üyelerinin faaliyette bulunması amacıyla kiralayacakları yurt dışı birimlerin kira giderleri de bu Tebliğ kapsamında desteklenir. (Md.5)

Birim Kira Giderlerinin Desteklenmesi Oranları ve Tutarları

Sınai ve ticari şirketler veya bu şirketlerle aralarında

organik bağ bulunan ve yurt dışında faaliyet gösteren şirket veya şubeleri ile iş birliği kuruluşları tarafından yurt dışında açılan birimlerinin kira giderleri (reyon olması hâlinde kira veya komisyon giderleri), her bir birim başına;

a- Açılan birimin mağaza olması hâlinde % 60 oranında ve yıllık en fazla 120.000 ABD Dolarına kadar,

b- Açılan birimin ofis, showroom, depo veya reyon olması hâlinde % 60 oranında ve yıllık en fazla 100.000

ABD Dolarına kadar desteklenir. (Md.6)

Ticari şirketler veya bu şirketlerle aralarında organik bağ bulunan ve yurt dışında faaliyet gösteren şirket veya şubeleri tarafından yurt dışında açılan birimlerinin kira giderleri (reyon olması hâlinde kira veya komisyon giderleri), her bir birim başına;

a- Açılan birimin mağaza olması hâlinde % 50 oranında ve yıllık en fazla 100.000 ABD Dolarına kadar,

b- Açılan birimin ofis, showroom, depo veya reyon olması hâlinde % 50 oranında ve yıllık en fazla 75.000 ABD Dolarına kadar desteklenir. (Md.7)

Bu Tebliğ'in 6. ve 7. maddelerinde belirtilen birimlere ilişkin net kira harcamaları desteklenir.

Her bir birim kira giderleri desteğinden en fazla dört yıl yararlandırılır. Dört yıllık süre destek verilen ilk aydan itibaren başlar.

Yurt dışındaki birimlere ilişkin kira desteğinden yararlanılabilmesi için kiracı ile kiraya veren arasında organik bağın bulunmaması ve kiralanan yerin konut olarak kullanılmaması gerekir. (Md.8)

Bu tebliğ kapsamındaki kira desteğinden en fazla onbeş birim için yararlanılabilir.

Bu tebliğ'in yayımlandığı tarihten önce açılmış olan yurt dışı birimler için de bu tebliğ kapsamındaki desteklerden yararlanılabilir. (Md.9)

Bu tebliğ kapsamındaki desteklerden yararlanan birimlerde, Türkiye'de üretilen ürünlerin pazarlanması gerekir. Yabancı markalar için yurt içinde fason olarak

“Yurt dışındaki birimlere ilişkin kira desteğinden yararlanılabilmesi için kiracı ile kiraya veren arasında organik bağın bulunmaması ve kiralanan yerin konut olarak kullanılmaması gerekir.”

üretile ürünlerin reklâm, tanıtım, pazarlama ve kira giderleri bu tebliğ kapsamında desteklenmez. (Md.10) İlgili birime ilişkin destek başvurusu olumlu sonuçlanmadan önce söz konusu birim kapatılır ya da 5. maddede belirtilen organik bağ sona erer ise destek başvurusu değerlendirilmez. **Destek kapsamına alındıktan sonra faaliyetine son verilen birim; kapandığı ya da organik bağın sona erdiği tarihten itibaren bir ay içinde şirket veya iş birliği kuruluşu tarafından, o ülkedeki Ticaret Müşavirliği/Ataşeliği'ne bildirilir.** Ticaret Müşavirliği/Ataşeliği, kapanan birimi Müsteşarlığa derhal bildirir. Bildirimin yapılması hâlinde söz konusu birim, kapandığı ya da organik bağın sona erdiği tarihten önceki dönem için destekten yararlanır.

2-Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi

Şirketler ve İşbirliği Kuruluşlarınca yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilen görsel ve yazılı tanıtım (Yurt dışına yönelik yayın yapan Türk televizyonları, gazeteleri ile yurt dışında Türkçe yayın yapan televizyonlar, gazeteler vb. basın yayın organlarında verilecek reklâmlara ilişkin harcamalar destek kapsamında değerlendirilmez.), sponsorluk, yurt dışı birimlerinin internet sayfasına ilişkin tasarım, reklâm panoları, yabancı dilde hazırlanmış firma katalogları, broşürler, eşantıyon ve tanıtım malzemeleri, elektronik ortamda tanıtım sitelerine verilen reklâm giderleri desteklenir. (Md.12)

Söz konusu tebliğ kapsamında desteklenen yurt dışı birimi bulunan şirketler ve iş birliği kuruluşlarınca, Türkiye'de üretilen ürünlerle ilgili olarak yurt dışında gerçekleştirilen reklâm, tanıtım ve pazarlama giderleri; % 60 oranında ve yurt dışı birimin bulunduğu her bir ülke için yıllık en fazla 150.000 ABD Dolarına kadar desteklenir.

Desteklenen yurt dışı birimi bulunan şirketlerce, yurt dışı birimin bulunmadığı ülkelerde Türkiye'de üretilen ürünlerle ilgili olarak gerçekleştirilen reklâm, tanıtım ve pazarlama giderleri, yurtiçi marka tescil belgesi bulunması ve tanıtım yapacağı ülkede marka tescil belgesine sahip olunması ya da marka tescili için baş-

vurulmuş olması koşuluyla, % 60 oranında ve yıllık en fazla 150.000 ABD Dolarına kadar desteklenir. (Md.13) Yine bu tebliğ kapsamında desteklenen yurt dışı birimi bulunmayan ancak yurtiçi marka tescil belgesi olan ve tanıtım yapacağı ülkede marka tescil belgesine sahip ya da marka tescil başvurusunu yapmış şirketlerce, Türkiye'de üretilen ürünlerle ilgili olarak yurt dışında gerçekleştirilen reklâm, tanıtım ve pazarlama giderleri, % 60 oranında ve yıllık en fazla 250.000 ABD Dolarına kadar desteklenir.

Şirketler ve iş birliği kuruluşları 12. maddede belirtilen tanıtım desteğinden en fazla dört yıl süresince yararlanır. Dört yıllık süre bu konudaki ilk destek ödemesine esas teşkil eden ödeme belgesinin tarihinden itibaren başlar.

13. ve 14. maddelerde yer alan tanıtım desteği, tanıtım malzemelerinin yurt dışına çıkan miktarına göre hesaplanır.

Aynı ülkede gerçekleştirilen tanıtım faaliyetleri için, belirlenen koşullar çerçevesinde, 13. ve 14. maddelerde belirtilen tanıtım desteklerinin sadece birinden yararlanılabilir.

13. ve 14. maddelerden herhangi biri kapsamında yararlanılan tanıtım desteği yararlanma koşullarının değişmesi durumunda, daha önce yararlandıkları destek miktarı mahsup edilir.

Reklam verilen medya aracının birden çok ülkede yayınlanması ya da dağıtılması durumunda söz konusu reklam giderleri, bu ülkelerden birinde yurt dışı birim bulunması ya da marka tesciline sahip olunması koşuluyla desteklenir. (Md.15)

3-Yurt Dışı Marka Tescil Faaliyetlerinin Desteklenmesi

Marka tescil desteği için şirketler tebliğ sonunda EK-5'te yer alan bilgi ve belgelerle üyesi oldukları İBGS (İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğini) 'ye başvurularını yaparlar. (Md.17)

Bu genelge kapsamında şirketlerin yurt içi marka tescil belgesine sahip oldukları markalarının aşağıda belirtilen giderleri desteklenir.

a) Yurt dışında tescil ettirilmesine ilişkin marka/pa-

tent bürosu hizmet, danışmanlık giderleri, markanın o ülkede başka bir şirket adına tescil ettirilip ettirilmediğine ilişkin olarak yapılacak araştırma, inceleme vb. bütün zorunlu giderleri,
b) Yurt dışında tescil ettirilmiş markalarının korunmasına ilişkin avukatlık vb. giderleri,
Marka tescil desteği verilebilmesi için yurt dışı marka tescil belgesinin alınmış olması gerekir.
Marka yenileme giderleri destek kapsamında değildir. (Md.18)
Tebliğin üçüncü bölümünde ortak hükümlere yer verilmiştir.

Ortak Hükümler

Şirketlerin kira, tanıtım ve marka tescil harcamalarına ilişkin destek başvuruları başvuruda bulunulan İBGS tarafından, iş birliği kuruluşlarının kira ve tanıtım harcamalarına ilişkin destek başvuruları Müsteşarlık tarafından sonuçlandırılır.

Kira desteğinin başlangıç tarihi olarak destek verilen ilk ay esas alınır. İlgili birimin desteği söz konusu aydan başlar ve 48 ay sonra biter.

Şirketler, tanıtım desteği ile marka tescil desteğinden en fazla 4 (dört) yıl süresince yararlanabilir. 4 (dört) yıllık süre bu konudaki ilk destek ödemesine esas teşkil eden ödeme belgesinin tarihinden itibaren başlar. (Md.19)

Başvuru sahipleri, tebliğ sonu EK'lerde belirtilen ilgili yurt dışı belgeleri bir dilekçe ekinde, harcamanın yapıldığı ülkede bulunan Ticaret Müşavirlikleri/Ataşeliklerine onaylattırır. Ticaret Müşavirlikleri/Ataşelikleri uygun gördükleri belgelerin üzerine "**Süresinde başvurulmuş olup 2010/6 sayılı Tebliğ çerçevesinde aslına uygunluğu görülerek onaylanmıştır.**" şerhini düşüp, ad ve soyadı, imza ve tarih atarak belgeleri başvuru sahibine teslim ederler. (Md.20)

Bu uygulama usul ve esaslarında belirtilen faaliyetlere ilişkin desteğe konu tüm ödemelerin, şirket veya iş birliği kuruluşu tarafından ya da bunların ilgili yurt dışı şirket veya şubeleri tarafından bankacılık sisteminde (EFT, swift, havale, çek ve şirket kredi kartı ile) yapılması gerekmektedir.

Banka onaylı hesap ekstresi/dökümü (miktarın, kirayı ödeyenin ve ödemenin kiraya ilişkin olduğunun belirtilmesi kaydıyla) ödeme belgesi olarak kabul edilir. Çekle yapılan ödemelerde çekin fotokopisi ile birlikte çekin ödendiğine ilişkin banka kayıtlarının da ib-

raz edilmesi gerekir. Müşteri çeki veya cirolu çek ile yapılan ödemeler destek kapsamında değerlendirilmez. Kredi kartı ile yapılan ödemelerde kredi kartı ekstresinin ibraz edilmesi gerekmektedir. (Md.21)

İBGS, kira desteği başvurusunda bulunan şirketlerin faal olduğunu ve tebliğin amacına uygun faaliyet gösterdiğini tespit etmek amacıyla, ihracat ve ithalat verileri ile başvuruda sunulan yurt içi şirkete ilişkin son iki döneme ait geçici vergi beyannamelerini ya da son iki aya ilişkin KDV beyannamelerini ve bu beyannamelere ilişkin tahakkuk fişlerini inceleyerek "Yurt İçi Şirket Değerlendirme Formu"nu (EK 7) doldurur.

EK-7 formunda kullanılacak ihracat verileri İBGS kayıtlarından alınır. Destek başvurusu yapan

şirketin ihracatı başka bir şirket üzerinden yapması hâlinde İBGS, söz konusu ihracata ilişkin gümrük beyanname örneklerini talep eder. İthalat verileri için, İBGS'nin resmi bir veri kaynağına doğrudan erişimi bulunmuyorsa, şirket başvuru formunda beyan edilen bilgiler kullanılır.

Faal olmadığı ya da tebliğin amacına uygun faaliyet göstermediği tespit edilen şirketlerin destek başvuruları değerlendirilmeye alınmaz.

“Reklam verilen medya aracının birden çok ülkede yayınlanması ya da dağıtılması durumunda söz konusu reklam giderleri, bu ülkelerden birinde yurt dışı birim bulunması ya da marka tesciline sahip olunması koşuluyla desteklenir.”

(4) Destek talebine konu yurt dışı birimin Türkiye'ye ithalata yönelik faaliyetlerde de kullanılması hâlinde bu birime ilişkin giderler desteklenmez. (Md.22)

İlave Destek Oranları

Genelge kapsamında ilave destek verilecek "Hedef ve Öncelikli Ülkeler" EK-9'da, ilave destek verilecek iller ve destek oranı ise EK-10'da yer almaktadır.

Bir tanıtım faaliyetinin ya da marka tescilinin birden çok ülkeyi kapsamaması durumunda, söz konusu ülkelerin tamamının "Hedef ve Öncelikli Ülkeler" listesinde yer alması hâlinde ilave destek oranı uygulanır. (Md.23) Tebliğin dördüncü bölümü diğer hükümleri içermektedir.

Diğer Hükümler

2010/6 sayılı Tebliğ'in 24. maddesinde belirtilen eksiklik bildirim, şirkete ve iş birliği kuruluşuna taahhütlü posta ile yapılır. (Md.24)

Ödeme

İBGS, ilk ve müteakip destek başvurularını şirketler tarafından kendisine ibraz edilen bilgi ve belgeler üzerinde yapacağı inceleme neticesinde sonuçlandırır. Destek başvurusunda bulunan şirket tarafından Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerinden ve ilgili Sosyal Güvenlik Kurumundan borçları bulunmadığına ilişkin belgenin ya da vergi ve/veya sosyal güvenlik borçları yeniden yapılandırılmış ise yeniden yapılandırma sözleşmesine uyulduğuna ilişkin belgenin kendilerine ibrazını müteakip, uygun gördüğü hak ediş miktarına ilişkin ödeme talimatını, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına (TCMB), bilgi yazısını ise başvuru sahibi şirkete gönderir.

Müsteşarlık, iş birliği kuruluşları tarafından doğrudan kendisine ibraz edilen bilgi ve belgeler üzerinde yapacağı inceleme neticesinde, destek başvurusunda bulunan iş birliği kuruluşu tarafından Maliye Bakanlı-

ğına bağlı tahsil dairelerinden ve ilgili Sosyal Güvenlik Kurumundan borçları bulunmadığına ilişkin belgenin ya da vergi ve/veya sosyal güvenlik borçları yeniden yapılandırılmış ise yeniden yapılandırma sözleşmesine uyulduğuna ilişkin belgenin Müsteşarlığa ibrazını müteakip, uygun gördüğü hak ediş miktarına ilişkin ödeme talimatını TCMB'ye, bilgi yazısını ise destek ödemesinin yapılacağı İşbirliği Kuruluşuna gönderir. (Md.25)

Bu tebliğ kapsamındaki desteklerden yararlanmaya yönelik başvuruların tebliğin 21. maddesi çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Başvuru dosyasında eksik bilgi ve belge bulunması hâlinde Müsteşarlık/İBGS yazılı olarak iş birliği kuruluşlarından/şirketlerden eksik bilgi ve belgeleri talep eder. İşbirliği kuruluşlarının/şirketlerin eksik bilgi ve belgelerini, bildirim tarihinden itibaren en geç 3 (üç) ay içerisinde tamamlamaları gerekir. Eksikliklerin 3 (üç) ay içerisinde tamamlanmaması durumunda destek başvurusu, süresi içinde yapılmamış kabul edilir ve değerlendirilmeye alınmaz. 3 (üç) aylık süre Müsteşarlık veya İBGS evrak-çıkış tarihiyle başlar, iş birliği kuruluşlarının veya şirketlerin bildirim üzerine vereceği cevabın Müsteşarlık veya İBGS

evrak kaydına girmesi ile biter. (Md.26)

Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerinden ve/veya Sosyal Güvenlik Kurumundan alınan söz konusu yazılardan destek ödemesi yapılacak şirketin ve iş birliği kuruluşunun borcunun bulunduğu tespit edilmesi hâlinde, şirketin ve iş birliği kuruluşunun talebi doğrultusunda Müsteşarlık veya İBGS tarafından mahsup işlemi aşağıdaki şekilde yapılır:

a) Ödenecek hak ediş tutarının borçların tamamını karşılaması hâlinde her iki kuruma ilgili tutarın gönderilmesini teminen ödeme talimatı TCMB'ye, destek başvurusu sonucuna ilişkin bilgi yazısı ise başvuru sahibi şirkete ve iş birliği kuruluşuna intikal ettirilir. Ba-

“Destek talebine konu yurt dışı birimin Türkiye'ye ithalata yönelik faaliyetlerde de kullanılması hâlinde bu birime ilişkin giderler desteklenmez.”

kiye varsa şirkete ve iş birliği kuruluşuna ödenmesini teminen ödeme talimatı TCMB'ye, destek başvurusu sonucuna ilişkin bilgi yazısı ise başvuru sahibi şirkete ve iş birliği kuruluşuna intikal ettirilir.

b) Ödenecek hak ediş tutarının borçların tamamını karşılamaması hâlinde ise borç durumunu gösterir belgelerde yer alan tutarların hak edişe orantılanması suretiyle her iki kuruma dağıtım yapılmasını teminen ödeme talimatı TCMB'ye, destek başvurusu sonucuna ilişkin bilgi yazısı ise başvuru sahibi şirkete ve iş birliği kuruluşuna intikal ettirilir.

c) Borçlu tarafından mahsup talebinde bulunulmadan ya da mahsup talebinde bulunulmakla birlikte mahsup işlemi gerçekleşmeden her iki kurumdan birisi tarafından haciz konulmuşsa, haczi koyan kurumun alacağıının tamamının ödenmesini teminen ödeme talimatı TCMB'ye, destek başvurusu sonucuna ilişkin bilgi yazısı ise başvuru sahibi şirkete ve iş birliği kuruluşuna intikal ettirilir. Haczedilen tutarın ilgili kuruma gönderilmesinden önce diğer kurum tara-

findan da haciz konulması hâlinde ise ilk haczi koyan kurumun alacağıının tamamının ödenmesini teminen ödeme talimatı TCMB'ye, destek başvurusu sonucuna ilişkin bilgi yazısı ise başvuru sahibi şirkete ve iş birliği kuruluşuna intikal ettirilir. Bakiye varsa koyduğu hacze istinaden diğer kuruma gönderilmesini teminen ödeme talimatı TCMB'ye, destek başvurusu sonucuna ilişkin bilgi yazısı ise başvuru sahibi şirkete ve iş birliği kuruluşuna intikal ettirilir. (Md.27)

“Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca Alım Satım Konu Olmayan Bilgi Amaçlı Kur Tablosu'nda” yer almayan ülke para birimleri ABD Dolarına çevrilirken www.oanda.com sitesi kurları esas alınır.

Destek ödemelerinin hesaplanmasında TCMB kurları ve www.oanda.com sitesinin kurları kullanılırken ödeme belgesi ile aynı tarihli kur esas alınır. (Md.28)

Kaynak:

T.C. Ekonomi Bakanlığı, Destek Programları Mevzuatı

BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖTÜRDÜKLERİ(!)

Harun Reşit TOKCAN

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Muzaffer SERTKAYA

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Bağımsız Denetim, Muhasebe ve Müşavirlik mesleğinde bir dönüm noktası oluşturacaktır. Uzun bir süredir beklenen denetim ve denetçilik müessesesine sonunda Kamu Gözetimi Kurumu, Damokles'in kılıcını vurmuştur. 3568 sayılı yasa ile meslek mensuplarına verilen yetkilerin sınırlandırılmasına dair çalışmalara bir göz atacak olursak KGK'nin tebliğ taslağının, kişilerin hukuki güvenlik¹, hukuki istikrar² ve kazanılmış haklar³ ilkelerini korumadığı açıktır.

Hukuk devleti ilkesinin ön koşullarından biri kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanmasıdır. Hukuk güvenliği ilkesi; hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu ze-

“Hukuk güvenliği ilkesi; hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.”

deleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.

Kazanılmış hak; subjektif hak ve menfaatten, kazanılmış olma özelliği ile ayrılmaktadır. Başka bir deyimle kazanılmış hak, kişiselleşen ve kişinin malı olan haktır. Nitekim hukuk devletinin unsurlarından bir diğeri olan hukuk güvenliği, yani güvenin korunması ilkesi de, ilgilinin hukuki durumunun süreceğine olan güveni, dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmaması anlamına gelir. Güvenin korunması, her zaman mevcut bir hukuki durumun dokunulmazlığı anlamında olmasa da her düzenleme değişikliğinde kanun koyucunun göz önünde bulundurması gereken bir husustur. Halkın devlete olan güveninin korunması da ancak hukuk güvenliğinin sağlanmasıyla mümkündür. Bu yönüyle, hukuk devletinin önemli bir unsuru olarak hukuk güvenliği, yalnızca hukuk düzeninin değil, aynı zamanda belirli sınırlar içinde, bütün devlet davranışlarının, az çok, önceden öngörülebilir olması anlamını taşır.

¹Kişilerin, hukuksal ilişkiler kurarken tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleridir.

²Kişilerin, hukuk kurallarına dayanılarak kazanılan haklarının, güvence altına alınmasıdır

³Özel hukuk ve kamu hukuku alanlarında genel olarak, bir hak sağlamaya elverişli nesnel yasa kurallarının bireylere uygulanması ile onlar için doğan özel hakın korunmasıdır.(Anayasa Mahkemesi Kararları'ndan)

Hukuki güvenlik sadece bireylerin devlet faaliyetlerine değil, aynı zamanda yürürlükteki mevzuatın süreceğine duyduğu güveni de içerir. Buradan hareketle, hukuk devletinde idareden beklenen, idarenin de kanun koyucu için geçerli olan açık ve güvenilir olma yükümlülüğüne uygun davranmasıdır.

Özetlemek gerekirse,

Yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri uyarınca kesin surette kazanılmış olan hakların, sonradan yürürlüğe giren mevzuat ve sair idari işlemler karşısında korunması veya en azından bu haklara zarar verilecek türden düzenlemeler yapılmaması; hukuk güvenliği, geçmişe yürüme yasağı ve nihayet hukuk devlet ilkesinin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Kazanılmış haklara saygı ilkesi uluslararası hukukun kabul ettiği evrensel prensiplerindendir.

İdarenin gerek ileriye dönük işlemleri ve gerekse geçmişe yönelik sonuçlar doğuran geri alma işlemlerini tesis ederken kazanılmış haklara saygı göstermesi zorunludur. Çünkü kazanılmış hak sıklıkla, düzenlemelerin zaman bakımından geçmişe dönük olarak uygulanması ile ve bireysel hakka dayanak olan idari işlemin yargı kararı geçmişe dönük olarak tesis edildiği andan itibaren iptal edilmesi durumlarında orta-

ya çıkmaktadır. Bu durumlarda bireylerin kazanılmış haklarına saygı göstermek, hukuka güvenerek hak kazanan bireylerin haklarının gözetilmesi ve bu haklara saygı gösterilmesinin istenmesi de bireyler açısından bir hak olup, gerçek anlamda hukuki idare ve hukuk devleti olmanın yolu açacaktır.

Bireylerin kazanılmış haklarına saygı göstermek ve bu hakların ihlali halinde meydana gelecek olumsuzlukların gidermek hukuk devletine yüklenen bir ödev niteliğindedir. Devletin kazanılmış haklara saygı gösterme ödevi, bireyler için devlete karşı öne sürülen bir hak niteliğindedir.

Bütün bu yukarıda üzerinde durduğumuz hak ve hukuk ihlallerine rağmen, denetim müessesesindeki bu son gelişmelerin meslektaşlarımıza yeni bir ufuk açacağına olan inancımızı korumaya devam etmekteyiz. Yukarıda izah etmeye çalıştığımız nedenlerden ötürü meslektaşlarımızın haklarının gasp edilmesinden sorumlu olanların, bunun altında günü geldiğinde ezileceği görüşünderiz.

Tüm bu olumsuz gelişmelerle dahi olsa, gelecek dönemlerde, meslek camiamızda yeni bir dönemin başladığını görmek, mesleğin ileride geleceği aşama açısından ümit vaat eden bir durumdur.

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜ

Özgür ÇİLENGİROĞLU

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

I-Giriş

Vergi uyumsuzluğu, vergi idaresiyle vergi mükellefi arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıktır. Genellikle, vergi borçlusu ve alacaklısı arasında, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamalarından kaynaklanmaktadır.

Hukuk devletinde olması gereken, vergilendirme işlemlerinin gerçeğe ve hukuka uygun olarak yürütülmesi ve vergisel uyumsuzlukların çıkmamasıdır. Ancak, günümüzde vergi mükellefinden ve idareden (idarenin yapısından, sık değişen vergi kanunlarının anlaşılması ve uygulamasında düşülen hatalardan, mükelleflerin vergi ödemeye karşı duyarsızlığından, vergilendirme işleminde yetki, konu, şekil, sebep ve amaç yönlerinden birinin ya da bunlardan birkaçının bulunmaması nedeniyle işlemin hukuka aykırı olmasından, vergi ve cezalarının ya da vergilendirmeye ilgili işlemlerin tebliğinden, vergi ve cezaların tahsiline ilişkin uygulamalardan) kaynaklanan çok sayıda nedenle vergi uyumsuzlukları ortaya çıkmaktadır.

Türk Vergi Hukuku, söz konusu uyumsuzlukların çözümü konusunda, mükelleflere, idari çözümler ve yargısal çözümler olmak üzere iki alternatif sunmaktadır. Çalışmamızda, ilgili kanun hükümlerine dayana-

arak vergi sisteminin işleyişinde ortaya çıkan vergi uyumsuzluklarının idari aşamada nasıl çözüme kavuşturulacağına ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

I- Vergi Uyumsuzluklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları

Vergi sisteminin işleyişinde ortaya çıkan uyumsuzlukların yargı aşamasına intikal etmeden mükellefle idare arasında çözümlenmesini sağlamaya yönelik bazı imkanlar benimsenmiştir.

A) Uzlaşma

Uzlaşma; mükellefle idare arasında ortaya çıkan uyumsuzlukların, yargı yoluna başvurmadan önce, taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesidir. Diğer bir ifadeyle, verginin ya da cezanın miktarı konusunda iki taraf arasında uyuşma sağlanarak, anlaşmazlığın çözümlenmesidir.

Vergi uyumsuzluğunun uzlaşma yolu ile idari aşamada çözümlenmesi hem idare hem de mükellef açısından çok sayıda fayda sağlamaktadır. Uzlaşma

yoluyla; vergi idaresi, vergi alacağını daha çabuk tahsil etmekte, alacağın değer kaybına uğraması ve şüpheli hale gelmesi engellenmekte, uyumsuzluk sonucu oluşacak birçok davayı savunmak ve yürütmek için harcayacağı zaman ve katlanacağı masraftan kurtulmaktadır. Mükellef ise ödemesi gereken vergi aslı ve cezasından daha az bir miktar ödeme imkânı bulmak-

“ Vergi uyumsuzluğu, vergi idaresiyle vergi mükellefi arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıktır.”

ta, uyuşmazlıkta haklarını savunurken vekil tutma, çeşitli yargı organlarında uğraşma gibi zorluklardan, dava açması durumunda karşı karşıya kalacağı zaman kaybından ve maliyetten kurtulmaktadır.

Türk Vergi Sistemi'ne, mükellefler ve mali idare arasındaki anlaşmazlıkları mali yargıya intikal ettirmeden çözümlenmek, mali yargının işlerini hafifletmek ve verginin kısa sürede tahsilini sağlamak amacıyla 1963 yılında kabul edilen 205 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinden sonra Ek 10. madde ile "uzlaşma müessesesi" katılmıştır. Bu müessese sayesinde kamu alacağının zamanında hazineye intikali sağlanmakta, aynı zamanda mükellefler de psikolojik olarak borçlu olmanın baskısını kısa sürede üstlerinden atma olanağına kavuşmaktadır.

Ülkemiz uygulamasında uzlaşma, tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma; salınacak vergi ve kesilecek cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşamada uzlaşmayı ifade etmektedir. Uzlaşmaya konu olacak öngörülen tarhiyat ve cezaların vergi incelemelerinden kaynaklanması gerekmektedir. VUK'un Ek 1 – 10. maddesinde usul ve esasları belirlenen uzlaşmaya ise tarhiyat sonrası uzlaşma denmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma; verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yoldur. Uzlaşmanın, "tarhiyat sonrası uzlaşma" diye adlandırılmasının nedeni, daha sonra Türk Vergi Sistemi'ne 3239 sayılı Kanun'la getirilen "tarhiyat öncesi uzlaşma" müessesesinden ayırt etme gereğidir.

Uzlaşma; uzlaşma komisyonları vasıtası ile sağlanır. Yetkili komisyon, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçe merkezindeki komisyondur.

Mükellef veya sorumlular, öngörülen tarhiyatta ya da tarh edilen vergi ve cezalarında uzlaşma talep edebilirler. Uzlaşma talebi; mükellef veya ceza muhatabı tarafından bizzat veya vekili tarafından, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise kanuni temsilcileri tarafından yapılabilir.

“Mükellef veya sorumlular, öngörülen tarhiyatta ya da tarh edilen vergi ve cezalarında uzlaşma talep edebilirler. Uzlaşma talebi; mükellef veya ceza muhatabı tarafından bizzat veya vekili tarafından, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise kanuni temsilcileri tarafından yapılabilir.”

Uzlaşma talebi, uzlaşma komisyonlarına "yazılı" olarak yapılmalıdır. Uzlaşma talebinin yazılı yapılmasından kasıt uzlaşma dilekçesidir. Uzlaşma dilekçesinin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür. Uzlaşma dilekçesinde bulunması gereken bilgiler; mükellefin adı, soyadı veya unvanı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesinin adı ve bulunduğu yer, hesap numarası, vergi ve cezanın nev'i ve miktarı, ihbarname tarih ve numarası, uzlaşmaya dayanak olacak hâller, tarih ve imza. Mükellefin adı, soyadı, adresi, tarih ve imza uzlaşma dilekçesinde bulunması zorunlu unsurlardır. Aksi hâlde uzlaşma talebi geçersizdir. Aynı şekilde vergi ve cezanın nev'i ve miktarının gösterilmemiş olması da talebi geçersiz kılabilir. Ayrıca, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulması da mümkündür.

Uzlaşma talebi, vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır (Bu süre tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmada değişmez). Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapılması

hâlinde görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saat en az 15 gün önceden yazı ile mükellefe bildirilir. Ancak mükellefin istemesi hâlinde bu süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Uzlaşmanın gerçekleşmiş olması hâlinde ise, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlara karşı dava yoluna gidilmesi mümkün değildir. Ancak uzlaşma konusu tarhiyatta, VUK'un 116 ve müteakip maddelerinde belirtilen bir vergi hatası bulunduğu takdirde, bu hata uzlaşmanın yenilenmesi şeklinde düzeltilebilir.

Uzlaşmanın gerçekleşmemiş olması hâlinde ise mükellefin izleyebileceği iki yol bulunmaktadır. Bunlardan ilkinde; mükellef, dava açma süresinin son günü mesai bitimine kadar komisyonun teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirebilir, bu tarih itibarıyla uzlaşma gerçekleşmiş sayılır ve buna göre işlem uygulanır. Ya da mükellef, dava açma yoluna gidebilir. Dava açma süresi, ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gündür. Tarhiyat sonrası uzlaşmada dava açma süresi, uzlaşma süreci sırasında sona ermişse ya da bu sürenin bitmesine 15 günden daha az bir süre kalmışsa uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün süreyle uzar.

Bilinmesi gereken bir diğer husus, tarhiyat öncesi uzlaşma isteyen bir mükellefin, uzlaşmadığı takdirde, tarhiyat sonrası uzlaşma talep etmesinin mümkün olmadığıdır. Diğer bir ifadeyle mükellefler, tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşmadan yalnızca birini talep edebilirler.

VUK 359. maddesinde (Kaçakçılık Suçları ve Cezaları) sayılan vergi kaçakçılığı fiilleri ile vergi zıyayına neden olunan vergi ve cezalar üzerinde uzlaşamaz. Buna

rağmen, mükelleflerin kaçakçılık suçuna bağlı vergi zıyayı cezalarını ve vergilerini uzlaşma kapsamına almak için idareye müracaat etmeleri, bu taleplerin reddedilmesi, yargıya intikal etmesi, yargı kararının mükellef lehine sonuçlanması, idarenin yargı kararını uygulaması mümkündür. Ancak uzlaşma komisyonlarının, gerçekten uzlaşmaya konu vergi ve cezaların dayanağı vergi inceleme raporlarında, önemli ve ciddi bir hata ve eksiklik olmadıkça ve bu durum tespit edilmedikçe önemli indirimler yapamayacakları ve uzlaşmaların vaki olmayacağı düşünülmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna girerken tarhiyat sonrasında aynı cezalar kapsam dışı bırakılmıştır. Son olarak, vergi aslı ve ona bağlı olarak vergi aslına uygulanan faizlerde hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrasında uzlaşılabilir.

“ Uzlaşmanın gerçekleşmiş olması hâlinde ise, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlara karşı dava yoluna gidilmesi mümkün değildir. ”

B) Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

VUK'un 116. maddesinde vergi hatası; vergiye müteallik (ilişkin) hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır.

Bir hatanın vergi hatası sayılabilmesi için,

- Haksız bir işlemin olması (işlemin hukuka ve kanuna aykırı olması),
- Haksız işlem sonucunda fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması,
- Haksız işlemin kanunda sayılan hata türlerinden biri olması gerekmektedir.

Vergi hataları, VUK'un 117. maddesinde sayılan hesap hataları ve 118. maddesinde sayılan vergilendirme hataları olmak üzere iki türden karşımıza çıkabilmektedir.

1.Hesap Hataları: Verginin miktarını etkileyen maddi hatalardan kaynaklanmaktadır. Matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde üç farklı şekilde oluşabilmektedir.

1.1.Matrah Hataları: Matrah hataları, vergilendirmeyle ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda vergi matrahına ait rakamların veya matrahı etkileyen diğer bilgilerin eksik veya fazla gösterilmiş ya da hesaplanmış olmasıdır. Örneğin, geçmiş yıl zararlarının mahsup edilmemesi, istisna tutarlarının yanlış uygulanması, konut istisnasında götürü gider indiriminin yapılmaması, amortisman oranlarında yanlışlık yapılması, bireysel emeklilik sigorta primlerinin düşülmemesi.

1.2.Vergi Miktarında Hatalar: Matrahın doğru hesaplanmasına rağmen, vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmaması ya da yanlış yapılması, verginin eksik ya da fazla gösterilmiş ya da hesaplanmış olması vergi miktarında hatalar olarak kabul edilmektedir. Örneğin; kira stopajı oranının % 20 yerine % 25 uygulanması, gelir vergisinde uygulanacak geçici vergi oranının gelir vergisi mükellefleri için % 15 uygulanması gerekirken kurumlar vergisi mükelleflerine uygulanan % 20 oranında olması.

1.3.Verginin Mükerrer Olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması halidir. Örneğin, 2011 yılında gelir vergisini ödeyen mükelleften tekrar vergi istenmesi, dar mükellefiyete tabi olan mükelleften yurtdışında elde etmiş olduğu gelirler dolayısıyla vergi istenmesi gibi.

2.Vergilendirme Hataları: Vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olaya ilişkin yapılan hatalardan kaynaklanmaktadır. Mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olmak üzere dört bentten oluşmaktadır.

2.1. Mükellefin Şahsında Hata (Yükümlü Kişide Hata): VUK'un 118. maddesinin 1.bendine göre, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması, mükellefin şahsında hata olarak kabul edilmektedir. Çeşitli nedenlerle (örneğin, isim benzerliği nedeniyle) asıl mükellef tutulması gereken kişi yerine bir başkasından vergi alınması istenmesi ya da alınması.

“VUK’un 118. maddesinin 1.bendine göre, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması, mükellefin şahsında hata olarak kabul edilmektedir.”

2.2. Mükellefiyette Hata (Yükümlülükte Hata): VUK'un 118. maddesinin 2. bendine göre, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması mükellefiyette hata olarak tanımlanmaktadır. Örneğin kamu yararına çalışan dernek veya vakıftan kurumlar vergisine tabi olmadığı halde vergi istenmesi, kapıcıdan gelir vergisi alınması. Bilinmesi gereken önemli husus, mükellefin vergiye tabi olmadığı veya vergiden muaf olduğu açık şekilde belirtilmedikçe, bu konu tartışmaya açık kaldığı müddetçe, vergi hatasının varlığının kabul edilemeyecek olmasıdır.

2.3. Mevzuda Hata (Verginin Konusunda Hata): VUK'un 118. maddesinin 3. bendine göre, açık olarak vergi konusuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması mevzuda hata olarak kabul edilmektedir. Örneğin, veraset ve

intikal vergisine tabi olmayan, örf ve âdete göre verilen yüzgörümlüğünden vergi istenmesi, 2012 yılında 3.000 TL konut kira geliri elde eden şahıstan gelir vergisi istenmesi (2012 yılı için konut kira geliri istisna tutarı 3.000 TL'dir).

2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde

Hata: VUK'un 118. maddesinin 4. bendinde, aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik ya da fazla hesaplanmış olması, vergilendirme döneminde hata olarak tanımlanmıştır. Örneğin, 2010 yılında geçici olarak vergiden muaf tutulan bir gelirin, 2011 yılında vergiye dâhil edilerek hesaplanması ve bu verginin mükelleften istenmesi veya alınması.

VUK'un 119. Maddesine göre vergi hataları:

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi,
- Üst memurların yaptığı incelemeler neticesinde hatanın görülmesi,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması,
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ya da
- Mükellefin müracaatı ile ortaya çıkmaktadır.

Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir (VUK 120. madde).

Düzeltilme işlemi iki yolla gerçekleşmektedir. Birinci yol, "re'sen düzeltilme"dir ki bu yolda vergi idaresi, te reddüt edilmeyen (mutlak) vergi hataları bulunduğu takdirde, düzeltmeyi re'sen yapmaktadır. VUK, düzeltme işleminin mükellef aleyhine yapılması hâlinde, ek verginin ihbarname ile mükellefe tebliğini zorunlu kılmaktadır. İdarenin vergi hatalarını yükümlü aleyhine re'sen düzelttiği durumlarda, aleyhine düzeltme yapılan yükümlüler, vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Düzeltilme işleminde izlenebilecek ikinci yol ise "talep üzerine düzeltilme"dir. Talep hakkı tamamen mükelleflere aittir, sorumluların düzeltme talebinde bulunmaları mümkün değildir. Düzeltilme, ilgili vergi dairesinden istenir. Mükellefin düzeltme talebi üzerine vergi dairesi talebi haklı görürse, düzeltme işlemini yapar. Yükümlünün düzeltme başvurusu reddedildiğinde, dava açma süresi geçmemişse, vergi mahkemesinde dava açabilir. Dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme başvurusu reddedildiğinde; yükümlü,

vergi hatalarının düzeltilmesinde, düzeltmeye konu olan verginin doğduğu yılı izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde, şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurabilir (VUK'ta Maliye Bakanlığına başvurma süresi belirtilmemiştir). Eğer yükümlünün bu başvurusu da reddedilirse, yükümlü vergi mahkemesinde iptal davası açabilir.

Düzeltilme kapsamı dışında kalan konular ise hukuki anlaşmazlıklar, Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay tarafından hakkında bir karar verilmiş hatalardır. Ayrıca ödeme emirlerine karşı da hataların düzeltilmesi yoluna gidilemez.

C) Pişmanlık ve İslah

Vergi uyuşmazlıklarının yargı organına intikal ettirilmeden idari aşamada çözümlenmesini sağlayan bir diğer yol, pişmanlık ve ıslah müessesesidir.

Beyana dayanan vergilerde, mükelleflerin beyanlarının kanun hükümlerine uygun olup olmadığı vergi incelemeleri yoluyla tespit edilmektedir. İncelemeler sonucunda yasalara aykırı hareket edip, vergi zıyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellefler veya sorumlulardan cezalı vergi alınmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile işledikleri suçtan daha sonra pişmanlık duyan ve hatasını telafi etmek isteyen ver-

“ Vergi uyuşmazlıklarının yargı organına intikal ettirilmeden idari aşamada çözümlenmesini sağlayan bir diğer yol, pişmanlık ve ıslah müessesesidir. ”

gi mükellefi veya sorumluları hakkında, kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile bildirmesi hâlinde vergi zıyayı cezasından kurtulma imkânı getirilmiştir. Ancak mükelleflerin bu haktan yararlanabilmesi için belirli koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir.

Bu koşullar:

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (dilekçe veya tutanağın resmi kayıtları geçirilmiş olması şarttır) ,
 - Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,
 - Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde gönderilmesi,
 - Eksik ve yanlış yapılan vergi beyanının, mükellefin haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
 - Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde belirtilen oranda uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte, haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir.
- Pişmanlık ve ıslah hükümleri, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamamaktadır. Ayrıca gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, beyana dayalı belediye vergileri, banka ve sigorta muameleleri vergisi, veraset ve intikal vergisi, damga vergisi gibi beyana dayanan vergilerde uygulanabilirken, VUK'un 371. maddesinin son fıkrasında emlak vergisinde pişmanlık ve ıslah hükümlerine yer verilmeyeceği hükmüne bağlanmıştır.

D) Cezalarda İndirim

Vergi mükellef veya sorumluları yanlışlıkla ya da vergi uygulamalarının sık sık değişmesinden kaynaklanan bilgisizlikleri nedeniyle zaman zaman vergi zıyayına neden olabilmektedir. Bu durumdaki mükelleflere, kasten vergi zıyayına neden olan mükelleflere nazaran daha hafif olmak üzere, vergi cezaları kesilmektedir. VUK'un 376. maddesi, vergi ve cezasını itiraz etmeden kabul etmesi hâlinde, mükellefe cezanın bir kısmını indirim hakkı tanımaktadır. Gümrük vergisine ilişkin cezalar hariç, bütün vergi, resim ve harçlara ilişkin cezalar indirimli ödeme kapsamına dahil edilmiştir.

"Vergi Zıyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme" başlığını taşıyan ilgili madde hükmü şu şekildedir:

"İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi zıyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 Sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse,

- Vergi zıyayı cezasında birinci defada yarısı,
- Müteakiben kesilen cezaların üçte biri,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden yararlandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır."

İlgili madde hükümleri, üzerinde uzlaşılacak vergi ve cezaları hakkında uygulanamaz. Ayrıca uyuşmazlık konusu vergi ve cezanın ya da bunlardan yalnızca birinin dava konusu yapılması hâlinde, mükellefler indirimli ödemedenden yararlanamaz

I- Sonuç

Vergi Hukuku, devletle vergi mükellefi arasında var olan borç-alacak ilişkisini düzenleyen hukuk dalıdır. Vergi Hukuku'nun uygulanması sonucu vergi tarafları arasında bazı hukuki anlaşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Bu anlaşmazlıkları çözümlenebilmek için mükelleflerin önünde farklı iki yol bulunmaktadır. Çözüm yollarından birincisi uyuşmazlığı idari aşamada çözümlenmek, diğeri ise yargı yoluna başvurmaktır.

Kaynakça

Vergi Usul Kanunu

Gelir İdaresi Başkanlığı

Prof. Dr.Şükrü KIZILOL, Av. Zuhâl KIZILOL, "Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları", Yaklaşım Yayıncılık 2010

Prof. Dr Mehmet Tosuner, Prof. Dr. Zeynep ARIKAN, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı"

DOĞRUDAN YABANCI YATIRIMLAR KANUNU ÇERÇEVESİNDE İRTİBAT BÜROLARI

Özge Yılmaz

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Dünyada hızla değişen ekonomik düzen işletmelerin yapılarında da önemli değişikliklere yol açmıştır. İletişim maliyetlerinin azaldığı, buna karşılık iletişim ağının arttığı günümüzde bilgiye ulaşmak rekabet edebilirliği belirleyen faktörlerden biri hâline gelmiştir. Sermayenin hareketliliği özellikle yüksek sermaye sahibi şirketleri yeni pazarlar aramaya ve bu pazarlarda rekabet edebilmek için rakiplerini takip etmeye ve yeni faaliyetlerde bulunmaya itmiştir. İşletmeler yatırım kararından önce fizibilite raporlarına dayanak olacak araştırmaları yapmak için irtibat bürosu açmaktadır.

İrtibat büroları, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ile Doğrudan Yabancı Sermaye Kanunu Uygulama Yönetmeliği ile düzenlenmiştir. Kanun ve yönetmelik ile irtibat bürolarının faaliyet esasları ile ilgili özel düzenlemeler yapılmıştır.

İrtibat büroları ticari faaliyet yapmak dışında; yabancı şirketin Türkiye’de bulunan kuruluş ve organizasyonlarda temsil edilmesi, yabancı şirket adına üretim yaptırılan firmaların, yabancı şirketin kalite standartları çerçevesinde denetlenmesi, yabancı şirketin ürün ve üretici taleplerinin temini, distribütörlere yöne-

lik eğitim veya teknik destek sağlanması, haberleşme ve bilgi aktarımı, yatırım ve yönetim stratejilerinin oluşturulması, planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, AR-GE, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar hizmetleri, araştırma ve analiz, çalışanların eğitimi gibi faaliyetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmeti sağlanması amacıyla kurulabilirler.

İrtibat bürolarının açılışı izne bağlanmıştır. 4875 sayılı Kanun ile Hazine Müsteşarlığı, irtibat bürosu açma izni vermeye ve bu izinlerin süresini uzatmaya yetkili iken 03.07.2012 tarihinde yayınlanan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile bu yetki Ekonomi Bakanlığına verilmiştir. İrtibat bürolarının faaliyetleri, Ekonomi Bakanlığına bağlı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü tarafından incelenmektedir.

Bakanlık, Türkiye’de açılacak irtibat bürolarının kuruluş izni ve süre uzatımına ilişkin müracaatlarını istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olması kaydıyla, başvuru tarihinden itibaren 15 iş günü için-

de sonuçlandırır.

Ekonomi Bakanlığına aşağıdaki belgelerle müracaat edilir.

“İrtibat bürolarına ilk başvurularda, azami 3 yıl süre ile beyan edilen faaliyet kapsamında izin verilir. Faaliyet sürelerini uzatmak isteyen bürolar, faaliyet süresinin sona ermesinden önce Genel Müdürlüğe müracaat ederler.”

- a) Başvuru formu,
 b) İrtibat bürosu tarafından yürütülecek işlerin kapsamı ve büronun ticari faaliyet yürütmeyeceğine ilişkin taahhüdü içeren beyanname ve beyannameyi imzalayan yabancı şirket yetkilisinin imza yetkisini gösterir belge,
 c) Yabancı şirkete ait ve ilgili Türk Konsolosluga veya Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi hükümlerine göre tasdik edilmiş Faaliyet Belgesi,
 ç) Yabancı şirket hakkında hazırlanmış Faaliyet Raporu veya Bilanço ve Gelir Tablosu,
 d) İrtibat bürosunun faaliyetlerini yürütmekle görevli olarak atanan kişiye/kişilere verilecek yetki belgesi,
 e) İrtibat bürosunun kuruluş işlemlerinin başka bir kimse aracılığı ile yürütülmesi durumunda vekâletname.

Ancak, para ve sermaye piyasaları, sigortacılık gibi özel mevzuata tabi finansal alanlarda faaliyette bulunmak amacıyla irtibat bürosu açma talepleri, ilgili özel mevzuatı çerçevesinde yetkili kılınan kurum veya kuruluşlarca değerlendirilir.

İrtibat bürolarına ilk başvurularda, azami 3 yıl süre ile beyan edilen faaliyet kapsamında izin verilir. Faaliyet sürelerini uzatmak isteyen bürolar, faaliyet süresinin sona ermesinden önce Genel Müdürlüğe müracaat ederler. Pazar araştırması veya yabancı şirketin ürünlerinin ya da hizmetlerinin tanıtımını yapmak üzere izin alan büroların faaliyet süreleri haricindeki süreler, büronun geçmiş yıl faaliyetleri, yabancı şirketin Türkiye’de geleceğe yönelik iş planı ve hedefleri, mevcut ve öngörülen harcama tutarı ile istihdam edilen personel sayısı çerçevesinde değerlendirilerek yürütülecek faaliyetin niteliğine uygun şekilde sonuçlandırılır.

Kuruluş izni alan irtibat büroları, vergi dairesine kayıt belgesinin ve büro ile ilgili kira sözleşmesinin bir örneğini en geç 1 ay içinde Genel Müdürlüğe iletirler. Bürolar adres, büro yetkilisi/yetkilileri veya yabancı şirketin unvan değişikliklerini, değişikliğin gerçekleşmesinden itibaren en geç 1 ay içinde, yeni adresi gösterir kira sözleşmesi, yeni atanan kişiye ilişkin yetki belgesi ya da yabancı şirketin unvan değişikliğine ilişkin belge/belgeler ile birlikte Genel Müdürlüğe bildirirler.

Faaliyetine devam eden bürolar her yıl en geç mayıs ayı sonuna kadar, büronun geçmiş yıl faaliyetleri hakkında, “İrtibat Bürolarının Faaliyetlerine İlişkin Bilgi Formu”nu Bakanlığa gönderirler. Bu formu ve ekli belgelerini göndermeyen irtibat bürolarının, süre uzatma talepleri değerlendirmeye alınmaz. Faaliyet izinleri de resen iptal edilebilir.

İrtibat bürolarının faaliyetlerini, mevzuata ve izinlerinde belirtilen faaliyet konusuna uygun şekilde yürütüp yürütmedikleri, resen veya ilgili kurum ve kuruluşların yazılı bildirimleri üzerine Bakanlık tarafından denetlenebilir. Yapılan denetim sonucunda, izin kapsamı dışında faaliyet gösterdikleri tespit edilen bürolara, fiilen yürütülen faaliyet için izin başvurusu yapmalarını teminen otuz gün süre verilir. Bu süre, haklı gerekçelerin varlığı halinde en fazla otuz gün daha uzatılabilir. Verilen süre sonunda başvuruda bulunmayan büroların faaliyet izni iptal edilir. Denetim sonucunda ticari faaliyet yürüttüğü tespit edilen büroların ise faaliyet izni iptal edilerek ilgili

mercilere bildirilir.

İrtibat bürolarının faaliyetlerini sona erdirmesi durumunda kapatma işlemi için, ilgili vergi dairesinden alınacak iş bırakma-yoklama fişi Genel Müdürlüğe gönderilir. Bürolar, kapanış ve tasfiye sonucunda oluşan bakiye haricinde, transfer talebinde bulunamazlar.

“Faaliyetine devam eden bürolar her yıl en geç mayıs ayı sonuna kadar, büronun geçmiş yıl faaliyetleri hakkında, “İrtibat Bürolarının Faaliyetlerine İlişkin Bilgi Formu”nu Bakanlığa gönderirler.”

MALİYET MUHASEBESİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR

Aslı TENGİZ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Amacı

Maliyet muhasebesi; muhasebenin, bugünkü veya ilerideki maliyetlerin sınıflandırılması, dağıtımı, özetlenmesi ve rapor edilmesi ile ilgili dalıdır. İşletmede; üretim, dağıtım maliyetlerinin kayıt, denetim, analiz sistemlerini ve yöntemlerini kapsar.

Maliyet muhasebesi genel muhasebe ile yönetim muhasebesi arasında yer alan bir muhasebe türüdür. İşletme yöneticilerine, maliyetleri denetleme olanağı sağlar. İşletmede üretilen mal ve hizmetler ile ilgili ortaya çıkan maliyetlerin belirlenmesi ve izlenmesi etkin bir maliyet muhasebesi sisteminin varlığı ile mümkündür.

Maliyet muhasebesinin ana amacı işletmede üretilen ürünlerin birim maliyetlerini hesaplamaktır. Bunun yanında giderlerin kontrolünü ve stokların değerlerinin hesaplanmasını sağlar. Geleceğe yönelik planların yapılmasına ve işletmede kararların süratle alınmasına yardımcı olur.

Maliyet Muhasebesi ve Gelir Tablosu

Üretim işletmelerinde genel muhasebenin hazırladığı gelir-gider tablosunun düzenlenmesinde maliyet muhasebesinin etkin bir rolü vardır. Bir işletmenin gelir tablosuna bakıldığı zaman brüt satış karının bu-

lunmasında kullanılan, satılan malın maliyeti kalemi; dönem başı mal stokları ile dönem içi alışlar toplamından dönem sonu stokları toplamının çıkarılması ile saptanır.

Bir üretim işletmesinde ise, satılan malın mamul maliyetinin bulunabilmesi için, öncelikle üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetinin bulunması gerekir. İşte bu hesaplamayı yapan maliyet muhasebesidir. Ve bu hesaplamayı yaparken üç üretim giderinden (direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri) hareket eder.

“Maliyet muhasebesinin ana amacı işletmede üretilen ürünlerin birim maliyetlerini hesaplamaktır. Bunun yanında giderlerin kontrolünü ve stokların değerlerinin hesaplanmasını sağlar.”

Maliyet Muhasebesi ve Bilanço

Genel muhasebenin ara dönemlerde ya da dönem sonlarında hazırladığı tablolardan biri de bilançodur. Bilanço; bir işletmenin herhangi bir andaki varlıklarını ve bu varlıkların kaynaklarını gösteren tablodur. Stoklar bir işletmede varlıkları oluşturan en önemli kalemlerdendir. Ticari işletmelerde stokların maliyeti genel muhasebe içinde kolaylıkla hesaplanır.

Ancak üretim işletmelerinde eldeki stokların hem değişik işlemlerden geçmesi hem de bilanço gününde üretim sürecinin değişik aşamalarını yansıtması; maliyetlerin saptanması için ayrıca hesaplamayı ve kayıt tutmayı gerektirir. Maliyet muhasebesi bilanço hazır-

lanırken, üretimi tamamlanan mamuller ile üretimi tamamlanmamış yarı mamullerin maliyetini hesaplayarak, bu bilgileri genel muhasebeye verir.

Maliyet Sistemleri

Üretilen mal ve hizmetlerin maliyetinin ölçülmesi işletmenin benimsediği maliyet sistemi doğrultusunda yapılır.

Bir maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, nitelik ve hesaplanış şekliyle ilgili bir takım maliyet hesaplama yöntemlerinin birleşiminden oluşur. Bu nedenle, maliyet sisteminden söz edebilmek için sistemin; değişik açılardan bir araya getirilen üç grup halindeki maliyet yöntemlerinin her birinden, en az bir yöntemin alınarak oluşturulması gerekir.

1) Maliyet kapsamına göre maliyet yöntemleri:

- Tam maliyet yöntemi,
- Değişken maliyet yöntemi,
- Normal maliyet yöntemi,
- Asal maliyet yöntemi(Direkt maliyet yöntemi).

2) Maliyetlerin saptanması zamanına göre maliyet yöntemleri:

- Fiili maliyet yöntemi,
- Tahmini maliyet yöntemi,
- Standart maliyet yöntemi.

3) Maliyetleri saptanma şekline göre (üretim biçimine göre)maliyet yöntemleri:

- Sipariş maliyet yöntemi,
- Evre(safha) maliyet yöntemi.

Üretim maliyet muhasebe sistemi, üç yöntemin sentezinden oluşur.

Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği

Maliyet muhasebesine kısaca değindikten sonra, ilki 26/12/1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan; “Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği” nde maliyet muhasebesinin hesap kodlarını hatırlayalım.

Muhasebe Sistemi Uygulama 1 ve 2 sıra no’ lu Tebliğlerde 7/A ve 7/B seçeneklerini kullanmak durumunda olanlar için aşağıdaki açıklamalar getirilmiştir:

“Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim

ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.

Bu bölümde yer alan gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu suretle, işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır.”

“Ek mali tablo düzenlemek zorunda olmayan ticaret işletmeleri, küçük hizmet işletmeleri ve küçük üretim işletmelerinden isteyenler, giderlerin izlenmesinde 7/B seçeneğini uygular.”

Tebliğin IV- “Düzenlemenin Kapsamı” bölümüne göre ek mali tabloları düzenlemek durumunda olan üretim ve hizmet işletmeleri için 7/A seçeneğinin uygulanması zorunludur. Ek mali tablo düzenlemek zorunda olan;

- Üretim ve hizmet işletmelerinden sermaye şirketi niteliğinde olanlar,
- Aktif toplamı ile ticari faaliyet işlem hacmi Maliye Bakanlığı’ nın belirlediği asgari tutarı arka arkaya iki yıl aşan ferdi işletmeler, adi ortaklıklar, kolektif şirketler, adi komandit şirketlerdir. (2011 yılı aktif toplamı 1.800.200 TL’ yi veya net satışları toplamı 3.602.700 TL ‘yi geçen üretim ve hizmet işletmelerinin, 2012 yılı maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre tutmaları zorunlu olup, bu hadlerin altında kalan üretim ve hizmet işletmeleri maliyet hesaplarını serbest şekilde tercih etme hakkına sahiptirler.)

Kaynak:

- * Prof. Dr. Halil Seyidoğlu- Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük
- * Prof. Dr. Nalân Akdoğan- Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları
- * Prof. Dr. Recep Şener – Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması

BİLİRKİŞİLİK

Fatma KIRKİT

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Günümüzde teknolojik gelişmeler, ekonomik hareketlerin etkileri ve ekonomik dalgalanmaların sık tekrarlanması sebebi ile dünyadaki ve buna paralel olarak ülkemizdeki toplum hayatında bir takım gelişmeler ve değişimler yaşanmaktadır. Bu daha önce ihtiyaç duyulmayan ya da var olmayan yeni iş alanlarını ortaya çıkararak, beraberinde yeni uzmanlık alanlarının doğmasına sebep olmakta ve bazılarının da yıldızını parlatmaktadır.

Bu yıldızı parlayan meslek dallarından biri olan; "bilirkişilik" yazımızın konusunu oluşturmaktadır. Yargıçlar; taraflar arasında doğan anlaşmazlıklar sonucu yargıya intikal eden, kendi hukuki ve genel bilgisi ile çözümleyemediği konularda uzman kişilere başvurmaktadır. Bu durum da bilirkişiliğe olan önemi arttırmaktadır. Çünkü bilirkişi, hazırladığı raporla kendi uzmanlık alanı çerçevesinde hâkimin kararına yardımcı olmaktadır.

Bilirkişiliğin Tanımı:

"Bilirkişi; yargıç veya iddia makamının (savcının) hukuki bilgisi dışında, çözümü uzmanlık, özel veya tek-

nik bilgi gerektiren durumlarda başvuru, düşünce ve kanaatlerini bildirmekle görevlendirilen kişi veya kurumlara hukuk dilinde verilen ad" şeklinde tanımlanmaktadır.

"Mahkeme, çözümü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir."

Hukukta Bilirkişiliğin Yeri:

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Usul Kanununun (HMUK) "Bilirkişiyeye başvurulmasını gerektiren haller" başlıklı 266. maddesine göre; "Mahkeme, çözümü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. Hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiyeye başvurulamaz." Denmektedir.

Bilirkişi; verdiği bilgi ve düşünce açıklamalarıyla "yargılamada hâkime yardım eden kişi" konumundadır. Bu sebeple bilirkişi, konusunda uzman, ehliyet sahibi, özenli, dürüst, sır saklayan ve taraf-

sız bir kişiliğe sahip olmalıdır.

Bilirkişiliğin İlkeleri:

1- Uzmanlık - Ehliyet Sahibi Olmak:

Bilirkişi konusunda uzman olmalıdır. Yargıçlar, uz-

manlık gerektiren konularda ortaya çıkan anlaşmazlıkların yargıya intikal etmesi durumunda, söz konusu davayı kendi genel ve hukuki bilgisi çerçevesinde çözümlenemeyeceğinden, konusunda uzmanlığı tescil edilmiş bir kişiyi bilirkişi olarak atar ve onun vermiş olduğu rapor yardımı ile davayı çözümlene yoluna gider. Bilirkişi de hâkimin kararına kendi uzmanlık alanı çerçevesinde yardımcı olmaktadır. Bu sebeple bilirkişinin alanında gerçekten ehliyetli-uzman bir kişi olması, bir zorunluluktur.

2- Özen Gösterme Zorunluluğu :

Bilirkişi görevini özenle yapmalıdır. Yargılamanın gerçeğe ulaşma sürecine yardımcı olan bilirkişinin mahkemeyi aydınlatabilmesi için üstlenmiş olduğu misyonu; tüm boyutlarıyla özenle yerine getirmesi şarttır. Bilirkişi dava dosyasını bütün ayrıntılarıyla inceleyerek, somut olayla ilgili sentez yapmaya zorunludur.

Bilirkişilik raporunun şekli ve çerçevesi de önemlidir. Ancak ondan da önce raporun içeriğinde taraflar hemen her yönüyle belirtilmeli, bilirkişinin görevlendirildiği konunun altı çizilmeli ve araştırılan konunun detaylarına inilerek, gerekçeler ve yapılan hesaplamalar ile sonuca varılmalıdır. **Sonuç bölümünde görevlendirmede istenilen konularda kısa, tam, net, açık basit bir anlatım tarzı ile cevaplar verilmeli, imza unutulmamalıdır.** Kanıt elde edilemeyen durumlarda şüpheye dayanarak karar mekanizmasını hata yapmaya yöneltebilecek, sorumluluk doğurabilecek görüş bildirmekten kaçınılmalıdır.

3- Dürüst Olma Zorunluluğu :

Bilirkişi, görevi gereği adalete yardımcı olan kişi konumunda olduğundan, dürüstlük de onun için vazgeçilmez bir erdem olmalıdır. Raporunu hiçbir etki altında kalmadan hazırlamalıdır. Bilirkişi tarafından hazırlanan bu raporlar gerek hâkim, gerekse taraf avukatları tarafından okunmaktadır. Hazırlanan raporlarda dürüstlük prensibinden uzaklaşılması halinde bunun cezai yaptırımı da olacaktır. Nitekim söz konusu cezai yaptırım, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun; "Gerçeğe

Aykırı Bilirkişilik ve Tercümanlık" başlıklı 276. maddenin 1' fıkрасında; "Yargı mercileri veya suçtan dolayı kanunen soruşturma yapmak veya yemin altında tanık dinlemek yetkisine sahip bulunan kişi veya kurul tarafından görevlendirilen bilirkişinin gerçeğe aykırı mütalâada bulunması hâlinde, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur." şeklinde ifade edilmektedir.

4- Tarafsız Olma :

Bilirkişi önce kendine, sonra başkalarına karşı özgür hissederek, hiçbir etki altında kalmaksızın çalışabiliyorsa, tarafsızdır. Bu tarafsızlığı sağlamak açısından 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu; "Bilirkişinin görevini yapmaktan yasaklı olması ve reddi başlıklı" 272. maddesi ile taraflara bilirkişiyi reddetme, bilirkişiye de çekinme olanağı sağlamıştır. Söz konusu madde aşağıdaki hükümleri içermektedir:

"(1) Hâkimler hakkındaki yasaklılık ve ret sebepleriyle ilgili kurallar, bilirkişiler bakımından da uygulanır. Ancak, bilirkişinin, aynı dava veya işte daha önceden tanık olarak dinlenmiş bulunması, bir ret sebebi teşkil etmez.

(2)Hâkimler hakkındaki yasaklılık sebeplerinden biri, bilirkişinin şahsında gerçekleşmişse, mahkeme, hüküm verilinceye kadar, her zaman bilirkişiyi resen görevden alabileceği gibi, bilirkişi de mahkemedен, görevden alınma talebinde bulunabilir.

(3)Ret sebeplerinden birinin bilirkişinin şahsında gerçekleşmesi hâlinde taraflar, bilirkişinin reddini talep edebileceği gibi, bilirkişi de kendisini reddedebilir. Ret talebi veya bilirkişinin kendisini reddetmesinin, ret sebebinin öğrenilmesinden itibaren en geç bir hafta içinde yapılmış olması şarttır. Ret sebeplerinin ispatı için, yemin teklif edilemez.

(4)Görevden alınma, ret ve bilirkişinin kendisini reddetmesine yönelik talep, bilirkişiyi görevlendiren mahkemece dosya üzerinden incelenir ve karara bağlanır. Kabule ilişkin kararlar kesindir. Redde ilişkin kararlara karşı ise ancak esas hakkındaki kararla birlikte kanun yoluna başvurulabilir."

Bir bilirkişi ancak kendi mesleki bilgileri açısından taraf olma durumundadır. Bunun dışında tamamen bağımsız hareket etmeli, raporunda belirttiği görüş herkesin katılacağı nitelikte olmalıdır. Bilirkişi; taraflara sempati, hayranlık ya da kin ve düşmanlık hisleriyle hareket etmemeli, raporunu tarafların telkin ve görüşlerinden uzak objektif bir şekilde hazırlamalıdır. Bilirkişi tarafsız olmalı ve her ne olursa olsun tarafsızlığını korumalıdır.

Bilirkişi Sayısının Belirlenmesi:

Bilirkişi sayısını belirleyen durumlarda 6100 sayılı HMUK'nun 267. maddesinde; "Mahkeme, bilirkişi olarak, yalnızca bir kişiyi görevlendirilebilir. Ancak, gerekçesi açıkça gösterilmek suretiyle, tek sayıda, birden fazla kişiden oluşacak bir kurulun bilirkişi olarak görevlendirilmesi de mümkündür." şeklinde belirtilmiştir. Bu durumda; kurul halinde görevlendirilen bilirkişilerin birlikte çalışması gerekir. Uzmanlık alanları farklı olanların bir düzen içinde bir araya gelerek gerekli incelemeleri yapmaları, birlikte bir sonuca varmaları gerekmektedir. Birlikte çalışan kişilerin birbirlerinin uzmanlık alanına saygıda kusur etmemelidirler. Dolayısıyla birlikte çalışan kişilerin sağduyulu, olgun ve demokrat davranışlı kişiler olması gerekmektedir.

Bilirkişilerin Görevlendirilmesi, Görevin Kapsamı ve Görevin Kabulü:

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu'nun

268. maddesinde bilirkişilerin görevlendirilmesi; "Bilirkişiler, yargı çevresinde yer aldığı bölge adliye mahkemesi adli yargı adalet komisyonları tarafından, her yıl düzenlenecek olan listelerde yer alan kişiler arasından görevlendirilirler. Listelerde bilgisine başvurulacak uzmanlık dalında bilirkişinin bulunmaması hâlinde, diğer bölge adliye mahkemelerinde oluşturulmuş listelerden, burada da olmaması durumunda liste dışından bilirkişi görevlendirilebilir." şeklinde belirtilmiştir.

269. madde bilirkişilik görevinin kapsamını düzenlemektedir. Bu maddenin 1. fıkrasına göre; "Bilirkişilik görevi, mahkemece yapılan davete uyup tayin edilen gün ve saatte mahkemede hazır bulunmayı, yemin etmeyi ve bilgisine başvurulmuş konuda süresinde oy ve görüşünü mahkemeye bildirmeyi kapsar." Yine aynı maddenin 2. fıkrasında ise; "Geçerli bir özürlü olmaksızın mahkemece yapılan davete uyup, tayin edilen gün ve saatte mahkemede hazır bulunmayan yahut mahkemeye gelip de yemin etmekten veya süresinde oy ve görüş bildirmekten kaçınan bilirkişiler

hakkında, tanıklığa ilişkin disiplin hükümleri uygulanır." denmektedir.

Aşağıda belirtilmiş bulunan kişi veya kurumlar 270. maddeye göre bilirkişilik görevini kabul etmiş yükümlüdürler:

1- Resmî bilirkişiler ile 268. maddede belirtilmiş bulunan listelerde yer almış olanlar.

**“Bilirkişiler,
yargı çevresinde yer aldığı
bölge adliye mahkemesi
adli yargı adalet
komisyonları tarafından,
her yıl düzenlenecek
olan listelerde
yer alan kişiler arasından
görevlendirilirler.
Listelerde bilgisine
başvurulacak uzmanlık
dalında bilirkişinin
bulunmaması hâlinde, diğer
bölge adliye mahkemelerinde
oluşturulmuş listelerden,
burada da olmaması
durumunda liste
dışından bilirkişi
görevlendirilebilir.”**

2- Bilgisine başvurulacak konuyu bilmeksizin, meslek veya zanaatlarını icra etmesine olanak bulunmayanlar.

3- Bilgisine başvurulacak konu hakkında, meslek veya sanat icrasına resmen yetkili kılınmış olanlar.

Bu kişiler, ancak tanıklıktan çekinme sebeplerine veya mahkemece kabul edilebilir diğer bir sebebe dayanarak, bilirkişilikten çekinebilirler.” denmektedir.

Bilirkişilik Yemini, Görev Alanı ve Görev Süresi:

Listelere giren kişilerin yemin etme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu husus kanunun; “Bilirkişiye Yemin Verdirilmesi” başlıklı 271. maddesinde şu şekilde açıklanmaktadır:

(1) Listelere kaydedilmiş kişiler arasından görevlendirilmiş olan bilirkişilere, il adli yargı adalet komisyonu huzurunda; “Bilirkişilik görevimi sadakat ve özenle, bilim ve fenne uygun olarak, tarafsız ve objektif bir biçimde yerine getireceğime, namusum, şerefim ve kutsal saydığım bütün inanç ve değerlerim üzerine yemin ederim.” şeklindeki sözler, tekrarlatılmak suretiyle yemin ettirilir. Bu bilirkişilere, görevlendirildikleri her dava veya işte ayrıca yemin ettirilmez; sadece görevlendirme yazısında, bilirkişilere önceden etmiş buldukları yemine bağlı kalmak suretiyle oy ve görüş bildirmek zorunda oldukları hususu hatırlatılır.

(2) Listelere kaydedilmemiş olan kişiler arasından bilirkişiler görevlendirilmişse, kendilerine, görevlendirilen mahkemece, huzurda, göreve başlamadan önce, birinci fıkrada belirtilen şekilde yemin ettirilir. Yemine ilişkin tutanak, hâkim, zabıt kâtibi ve bilirkişi tarafından imzalanır.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu’nda bilirkişinin görev alanı 273. madde ile şu şekilde belirlenmiştir:

Madde 273- “(1) Mahkeme, tarafların da görüşünü almak suretiyle bilirkişinin görevlendirilmesine ilişkin kararında, aşağıda belirtilen hususlara yer vermek zorundadır:

a) İnceleme konusunun bütün sınırlarıyla ve açıkça belirlenmesi,

b) Bilirkişinin cevaplama gereken sorular,

c) Raporun verilme süresi.

(2) Bilirkişiye, görevlendirme yazısının ekinde, inceleyeceği şeyler, dizi pusulasına bağlı olarak ve gerekiyorsa mühürlü bir biçimde teslim edilir; ayrıca bu husus tutanakta gösterilir.”

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu’nda görev süreleri 274. madde ile belirlenmiş olup söz konusu madde şu hükümleri içermektedir:

Madde 274- “(1) Bilirkişi raporunun hazırlanması için verilecek süre üç ayı geçemez. Bilirkişinin talebi üzerine, kendisini görevlendiren mahkeme gerekçesini göstererek, süreyi üç ayı geçmemek üzere uzatabilir.

(2) Belirlenen süre içinde raporunu vermeyen bilirkişi görevden alınıp, yerine bir başka kimse, bilirkişi olarak görevlendirilebilir. Bu durumda mahkeme, görevden alınmış olan bilirkişiden, görevden alındığı ana kadar yapmış olduğu işlemler hakkında açıklama yapmasını talep eder ve ayrıca bilirkişinin dizi pusulasına bağlı bir biçimde görevi sebebiyle incelenmek üzere kendisine teslim edilmiş bulunan dosya ve eklerini mahkemeye hemen tevdi etmesini ister. Sözü edilen bilirkişilerin, hukuki ve cezai sorumluluğuna ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla, gerekiyorsa, kendilerine ücret ve masraf adı altında hiçbir ödeme yapılmamasına veya gerekçesini göstererek bölge adliye mahkemesi adli yargı adalet komisyonundan o kişinin bilirkişilik görevi yapmaktan belirli bir süre yasaklanmasının yahut listeden çıkartılmasının istenmesine, görevlendirmeyi yapan mahkemece karar verilir.”

Bilirkişinin Haber Verme ve Görevini Yerine Getirme ve Sır Saklama Yükümlülüğü:

Bilirkişinin haber verme yükümlülüğü 275. madde ile belirlenmiş olup, söz konusu maddede; “(1) Bilgisine başvuru alan bilirkişi, kendisine tevdi olunan görevin, uzmanlık alanına girmediğini, inceleme konusu madde vakıaların açıklığa kavuşturulması ve tespiti için, uzman kimliği bulunan başka bir bilirkişi ile işbirliğine ihtiyaç duyduğunu veya görevi kabulden kaçınmasını haklı kılacak mazeretini, bir hafta içinde görevlendirmeyi yapan mahkemeye bildirir.

(2) Bilirkişi, incelemesini gerçekleştirebilmek için, bazı hususların önceden soruşturulması ve tespiti ile bazı kayıt ve belgelerin getirtilmesine ihtiyaç duyuyorsa, bunun sağlanması için, bir hafta içinde kendisini görevlendiren mahkemeye bilgi verir ve talepte bulunur.”denmektedir.

276. madde bilirkişinin görevini bizzat yerine getirme yükümlülüğünü düzenlemiştir.

Bu madde hükmünde; “Bilirkişi, mahkemece kendisine tevdi olunan görevi bizzat yerine getirmekle yükümlü olup, görevinin icrasını kısmen yahut tamamen başka bir kimseye bırakamaz.”denmektedir.

277. madde ile de sır saklama zorunluluğu şu şekilde belirlenmiştir: “Bilirkişi, görevi sebebiyle yahut görevini yerine getirirken öğrendiği sırları saklamak, kendisi ve başkaları yararına kullanmaktan kaçınmakla yükümlüdür.”

Bilirkişinin Yetkileri:

Bilirkişinin yetkileri 278. madde ile belirlenmiş olup söz konusu madde hükümleri aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

“(1) Bilirkişi, görevini, mahkemenin sevk ve idaresi altında yürütür.

(2) Bilirkişi, görev alanı veya sınırları hakkında tereddüde düşerse, bu tereddüdünün giderilmesini, her zaman mahkemedan isteyebilir.

(3) Bilirkişi, incelemesini gerçekleştirirken ihtiyaç duyarsa, mahkemenin de uygun bulması kaydıyla, tarafların bilgisine başvurabilir. Taraflardan birinin bilgisine başvurulacağı hâllerde, mahkemece bilirkişiye

taraflardan biri bulunmaksızın diğerinin dinlenemeyeceği hususu önceden hatırlatılır.

(4) Bilirkişinin oy ve görüşünü açıklayabilmesi için bir şey üzerinde inceleme yapması zorunlu ise mahkeme kararı ile gerekli incelemeyi yapabilir. Bu işlemin icrası sırasında taraflar da hazır bulunabilir.”

**“Bilirkişi,
incelemesini
gerçekleştirirken
ihtiyaç duyarsa,
mahkemenin de uygun
bulması kaydıyla,
tarafların bilgisine
başvurabilir. Taraflardan
birinin bilgisine
başvurulacağı hâllerde,
mahkemece bilirkişiye
taraflardan biri
bulunmaksızın diğerinin
dinlenemeyeceği
hususunu önceden
hatırlatılır.”**

Bilirkişi Açıklamalarının Tespiti, Rapor ve Rapora İtiraz:

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu’nun 279. maddesi bilirkişi açıklamalarının tespitini düzenlemektedir. Söz konusu madde aşağıdaki hükümleri içermektedir:

“(1) Mahkeme, bilirkişinin oy ve görüşünü yazılı veya sözlü olarak bildirmesine karar verir.

(2) Raporda, tarafların ad ve soyadları, bilirkişinin görevlendirildiği hususlar, gözlem ve inceleme konusu yapılan maddi vakıalar, gerekçe ve varılan sonuçlarla, bilirkişiler arasında görüş ayrılığı varsa, bunun sebebi, düzenlenme tarihi ve bilirkişi ya da bilirkişilerin imzalarının bulunması gerekir. Azınlıkta kalan bilirkişi, oy ve görüşünü ayrı bir rapor hâlinde de mahkemeye sunabilir.

(3) Mahkeme, bilirkişinin oy ve görüşünü sözlü olarak açıklamasına karar verirse, bilirkişinin açıklamaları tutanağa geçirilir ve tutanağın altına bilirkişinin de imzası alınır. Kurul

hâlinde görevlendirme söz konusu ise bilirkişilerin bilgilerine başvurulmuş hususu hemen aralarında müzakere etmelerine imkân tanınır ve müzakere sonucunda açıklanan oy ve görüş, tutanakla tespit edilip; tutanağın altı, bilirkişilere imza ettirilir.

(4) Bilirkişi, raporunda ve sözlü açıklamaları sırasında, hukuki değerlendirmelerde bulunamaz.

Aynı Kanunun 280. maddesinde; "Bilirkişi raporunun verilmesi" 281. maddesinde "Bilirkişi raporuna itiraz" hükümleri düzenlenmiştir.

Söz konusu madde hükümleri aşağıdaki gibidir:

280. madde: "Bilirkişi, raporunu, varsa kendisine incelenmek üzere teslim edilen şeylerle birlikte bir dizi pusulasına bağlı olarak mahkemeye verir; verildiği tarih rapora yazılır ve duruşma gününden önce birer örneği taraflara tebliğ edilir."

281. madde: "(1) Taraflar, bilirkişi raporunun, kendilerine tebliği tarihinden itibaren iki hafta içinde, raporda eksik gördükleri hususların, bilirkişiye tamamlattırılmasını; belirsizlik gösteren hususlar hakkında ise bilirkişinin açıklama yapmasının sağlanmasını veya yeni bilirkişi atanmasını mahkemeden talep edebilirler.

(2) Mahkeme, bilirkişi raporundaki eksiklik yahut belirsizliğin tamamlanması veya açıklığa kavuşturulmasını sağlamak için, bilirkişiden, yeni sorular düzenlemek suretiyle ek rapor alabileceği gibi, tayin edeceği duruşmada, sözlü olarak açıklamalarda bulunmasını da kendiliğinden isteyebilir.

(3) Mahkeme, gerçeğin ortaya çıkması için gerekli görürse, yeni görevlendireceği bilirkişi aracılığıyla, tekrar inceleme de yaptırabilir."

Bilirkişinin Oy ve Görüşünün Değerlendirilmesi:

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu' nun

282. maddesine göre ; " Hâkim, bilirkişinin oy ve görüşünü diğer delillerle birlikte serbestçe değerlendirir." denmektedir.

“Bilirkişinin hukuki sorumluluğu, hazırladığı raporun gerçeğe aykırı bir şekilde düzenlenmiş olması, bilirkişi tarafından hazırlanan raporun ağır kusur ya da kasten düzenlenmiş olması, mahkemece hükme esas alınması ve zarar doğmuş olması durumunda ortaya çıkmaktadır.”

Bilirkişi Gider ve Ücreti:

283. madde de; "Bilirkişiye, sarf etmiş olduğu emek ve mesaiyle orantılı bir ücret ile inceleme, ulaşım, konaklama ve diğer giderleri ödenir. Bu konuda, Adalet Bakanlığınca çıkarılacak ve her yıl güncellenecek olan tarife esas alınır." şeklinde düzenlenmiştir.

Bilirkişinin Ceza Hukuku Bakımından Durumu:

284'üncü madde de; "Bilirkişi, Türk Ceza Kanunu anlamında kamu görevlisidir." hükmüne yer verilmiştir.

Bilirkişinin Hukuki Sorumluluğu ve Davaların Açılacağı Mahkeme:

Bilirkişinin hukuki sorumluluğu, hazırladığı raporun gerçeğe aykırı bir şekilde düzenlenmiş olması, bilirkişi tarafından hazırlanan raporun ağır kusur ya da kasten düzenlenmiş olması, mahkemece hükme esas

alınması ve zarar doğmuş olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu durum ise 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu' nun 285. maddesinin 1 ve 2. fıkralarında şu şekilde düzenlenmiştir:

"(1) Bilirkişinin kasten veya ağır ihmal suretiyle düzenlemiş olduğu gerçeğe aykırı raporun, mahkemece hükme esas alınması sebebiyle zarar görmüş olanlar, bu zararın tazmini için Devlete karşı tazminat davası açabilirler.

(2) Devlet, ödediği tazminat için sorumlu bilirkişiyeye rücu eder.”

285. maddenin 1. fıkrasında belirlenen koşulların ortaya çıkması durumunda yine aynı maddenin 2. fıkrasına göre zarar gören kişi devlete karşı tazminat davası açabilecektir. Açılacak bu tazminat davasının hangi mahkemede görüleceği ise 286. madde ile şu şekilde düzenlenmiştir:

“(1) Devlet aleyhine açılacak olan tazminat davası, gerçeğe aykırı bilirkişi raporunun ilk derece mahkemesince hükme esas alındığı hâllerde, bu mahkemenin yargı çevresi içinde yer aldığı bölge adliye mahkemesi hukuk dairesinde; bölge adliye mahkemesince hükme esas alındığı hâllerde ise Yargıtay ilgili hukuk dairesinde görülür.

(2) Devletin sorumlu bilirkişiyeye karşı açacağı rücu davası, tazminat davasını karara bağlamış olan mahkemede görülür.”

Rücu Davasında Zamanaşımı:

6100 sayılı Kanununun 287. maddesinde; “Devlet, ödediği tazminat nedeniyle, sorumlu bilirkişiyeye, ödeme tarihinden itibaren bir yıl içinde rücu eder. Hükme esas alınan bilirkişi raporu kasten gerçeğe aykırı olarak düzenlenmişse, bu durumda, ceza zamanaşımı süresi uygulanır.” şeklinde belirlenmiştir.

Kaynak:

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu.
5237 sayılı Türk Ceza Kanunu.

418 SIRA NO.LU VERGİ USUL KANUNU İLE GETİRİLEN DÜZENLEMELER

Seda ÖZGÖREN

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

I- Giriş

08.09.2012 tarihli ve 28405 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 418 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile;

- 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin iadesine ilişkin açıklamalara yer verilmiş,
- Sağlık sektöründe faaliyet gösteren veya Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile sözleşme/protokol imzalayan sağlık hizmeti sunucuları ile optisyenlik müesseselerinin çalışanları, emekliler ve bunların bakmakla yükümlü oldukları kişilere verdikleri sağlık hizmetleri nedeniyle SGK’ya ay sonunda tek bir fatura düzenleyebilmeleri uygun görülmüş,
- Daha önce amortisman listelerinde yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için faydalı ömürler belirlenmiş ve
- 396 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yer alan BA ve BS formlarında ihracat ve ithalat işlemlerinin ne şekilde gösterileceğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

II- Yasal Düzenlemeler

A- Fazla ve Yersiz Tahsil Edilen KDV

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergi, resim ve harçlar, fazla veya yersiz tahsilâtın mükelleften kaynaklanması halinde; düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde; verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu’na göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte ret ve iade edilecektir.

Faiz; yersiz tahsilâtın mükellefin hatasından kaynaklanması halinde, mükellefin talep tarihinden iade tarihine kadar hesaplanırken, yersiz tahsilâtın idareden kaynaklanması durumunda ise tahsil tarihinden mükellefe ödeme tarihine kadar hesaplanacaktır.

Mükellef söz konusu ödemeler için bir dilekçe ile idareye başvuruda bulunacaktır.

Örneğin, mükellef daha evvel vermiş olduğu gayrimenkul sermaye iradına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde beyan ettiği vergiyi ödemiş ve bilahare vergi

“Faiz; yersiz tahsilâtın mükellefin hatasından kaynaklanması halinde, mükellefin talep tarihinden iade tarihine kadar hesaplanırken, yersiz tahsilâtın idareden kaynaklanması durumunda ise tahsil tarihinden mükellefe ödeme tarihine kadar hesaplanacaktır.”

hatası sebebiyle fazla vergi beyan ettiği gerekçesiyle düzeltme beyannamesi verip, durumu dilekçesinde açıklayarak, ödediği verginin iadesini talep etmişse, düzeltme talebinin kabul edilmesi halinde, mükellefe iade edilecek vergi için vergi dairesine müracaat tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar faiz hesaplanacaktır.

Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin (örneğin katma değer vergisi) iadesinde ise 6322 sayılı Kanun'la herhangi bir değişiklik yapılmadığından uygulamaya aynı şekilde devam edilecektir.

B- Sağlık Hizmeti Sunucularının SGK'ya Ödedikleri Faturalarda Süre

Tebliğ ile yapılan bir diğer düzenlemeyle sağlık sektöründe faaliyet gösteren veya Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile sözleşme/protokol imzalayan sağlık hizmeti sunucuları ile optisyenlik müesseselerinin çalışanları, emekliler ve bunların bakmakla yükümlü oldukları kişilere verdikleri sağlık hizmetleri nedeniyle SGK'ya ay sonunda tek bir fatura düzenleyebilecektir.

C- Amortisman Listesine Yeni Eklenen İktisadi Kıymetler

Amortisman listelerinde yer almayan bazı iktisadi kıymetlere ilişkin olarak faydalı ömür ve amortisman oranları uygulama birliği sağlamak amacıyla 418 sıra nolu Tebliğ ile 333 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ekinde yer alan amortisman listesine eklenmiştir.

Yeni eklenen iktisadi kıymetler ve faydalı ömür süreleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı
Teşhis ve tedavi cihazları (EKG, EMG, MRI, CT, Endoskopi cihazı, Endoskopik ameliyat robotu v.b.)	5	20,00%
Hasta simülasyon cihazı	5	20,00%
Optik çerçeve ve camlardan deneme numunesi gözlükler	3	33,33%

Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı
Diğer sınıflarda sayılmayan demirbaşlar	5	20,00%
Enerji üretim/çevrim gemileri, Enerji üretim/çevrim deniz aracı	15	6,66%
Balık Nakliye Gemisi	10	10,00%
Kazık çakma makinesi	8	12,50%
Havaalanı yer hizmetlerinde kullanılan iktisadi kıymetler		
Merdiven aracı, merdiven çekilir	15	6,66%
Konveyör aracı, konveyör	15	6,66%
Apron Otobüsü	5	20,00%
Deicing (buz çözme) aracı, foseptik aracı, su ikmal aracı, hasta nakil aracı, loader, air starter aracı, bakım platformu	7	14,28%
Foseptik tankı, su ikmal tankı	15	6,66%
Towbar, towbarless, uçak traktörü	5	20,00%
Air starter çekilir	6	16,66%
Yayın ve anons sistemi, saat sistemi	10	10,00%
Bagaj konveyör sistemi, 4 set yolcu köprüsü, havalandırma sistemleri, bina yönetim sistemi, aydınlatma otomasyon sistemi, Uçuş bilgi sistemi	15	6,66%
400 Hz güç sistemi, uçak yanaştırma sistemi, PCA Uçak Havalandırma Sistemi	20	5%
Uçak park alanı ofis ekipmanı	10	10,00%
Yangın alarm ve güvenlik sistemi	15	6,66%
Dahili telefon sistemi	10	10,00%
Enerji otomasyon sistemi	10	10,00%

Kullanıldıkları süreç gereği faydalı ömürleri bir yıldan fazla olmayan bakır ve bakır alaşımlarından ekstrüzyon ve soğuk çekme kalıpları, amortisman tabi iktisadi kıymet olarak kabul edilmemiştir.

D- Ba ve Bs Formları ile İlgili Değişiklikler

İthalat işlemlerinin form Ba ile bildirilmesinde gümrük giriş beyannamesinin kapanış tarihi, ihracat işlemlerinin form Bs ile bildirilmesinde ise, fiili ihracatın gerçekleştiği tarih dikkate alınacaktır.

Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin yurt içiyle yaptıkları alış-satış işlemlerinin bildirilmesinde; gümrük giriş veya çıkış beyannamesi düzenlenmesi hallerinde bu beyannamelerin kapanma tarihleri ve tutarları, gümrük giriş veya çıkış beyannamesi düzenlenmemesi durumlarında ise serbest bölge işlem formu tarihi ve tutarı dikkate alınacaktır.

Bildirim formlarında alıcı veya satıcının vergi kimlik numarası, ithalat işlemlerinde "1111111111", ihracat işlemlerinde ise "2222222222" olarak kodlanacaktır.

Diğer taraftan, serbest bölgelerden yapılan mal ve/veya hizmet alım-satım işlemlerinin bildirilmesinde; serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin Türkiye'deki merkez veya şubelerinden de alım-satım yapılması hallerinde, Türkiye'den yapılan alım-satım işlemleri ile serbest bölgedeki şubeden yapılan alım-satım işlemleri ayrı satırlar şeklinde bildirilecektir. Bu kapsamda yapılan bildirimlerde serbest bölgelerden yapılan alım-satım işlemlerinin bildirildiği satırların ülke kodu kısmında "Serbest Bölge" ifadesinin seçilmesi gerekmektedir.

İflas eden mükellefler için bildirim yükümlülüğü iflasın açıldığı tarihi ihtiva eden dönem-

den sonra sona erecektir. İflasın kaldırılması durumunda ise bildirim yükümlülüğü, kaldırılma tarihini ihtiva eden dönemden itibaren tekrar başlayacaktır.

III- Sonuç

418 sıra nolu Vergi Usul Kanunu genel Tebliği ile; Fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin faiziyle birlikte iade alınmasının önü açılmıştır.

Sağlık sektöründe faaliyet gösteren ve Sosyal Güvenlik Kurumu ile sözleşme/protokol imzalayan sağlık hizmeti sunucuları ile optisyenlik müesseselerinin çalışanlar, emekliler ve bunların bakmakla yükümlü oldukları kişilere verdikleri sağlık hizmetleri nedeniyle adı geçen kuruma ay sonunda tek bir fatura düzenleyebilmeleri uygun bulunmuştur. Uygulama birliği sağlama açısından 333 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne daha önce listelerde yer almayan iktisadi kıymetler ve faydalı ömürleri eklenmiştir.

Son olarak ise Ba ve Bs formlarında ithalat ve ihracat işlemlerinin ne şekilde gösterileceğine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

“***İthalat işlemlerinin form Ba ile bildirilmesinde gümrük giriş beyannamesinin kapanış tarihi, ihracat işlemlerinin form Bs ile bildirilmesinde ise, fiili ihracatın gerçekleştiği tarih dikkate alınacaktır.***”

Kaynak :

418 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

İŞ HAYATIMIZDA MOBBİNG (PSİKOLOJİK TACİZ)

ERKAN KİPİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

1. Giriş

Taciz kelimesi, anlam itibarıyla zaten rahatsız edici bir durum olmakla birlikte çalışanların hayatlarında sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. İş Kanunu'nda detaylı ve açıkça ifade edilmemekle birlikte son yıllarda Yargıtay kararlarına konu olmuştur. Ancak yeni Borçlar Kanunu ile birlikte konu ile ilgili olarak, özellikle çalışanların lehine düzenlemeye gidilmiştir. Yapılan düzenleme tüm tarafları ilgilendirmektedir. İlgili kişi ve kurumları; çalışanlar-işverenler, hukukçular, işyerlerindeki İK departmanı ve meslek mensupları olarak belirtebiliriz. Bu açıklamalar ışığında konunun detaylarına aşağıda yer vereceğiz.

2. Mobbing (Psikolojik Taciz) Tanımı ve Tarihçesi

"Mob" sözcüğü, İngilizce'de "kanun dışı şiddet uygulayan düzensiz kalabalık veya çete" anlamına gelmektedir. Ayrıca, Latince "kararsız kalabalık" anlamına gelen "mobile vulgus" sözcüklerinden türemiştir.¹

Mobbing kavramı, çalışma hayatının literatürüne 1980'li yıllarda İsveçli endüstri psikologu Heinz Leymann tarafından kullanılarak girmiştir. Leymann, çalışanlar arasında art niyetli ve düşmanca tavırların sergilendiğini tespit etmesiyle bu kavramı kullanmaya başlamıştır. Kavram, ülkemiz hukuk sistemine ise 2006'da girmiş ve Yargıtay kararlarına konu olmaya başlamıştır.

Psikolojik taciz olarak da ifade edilen mobbingin tanımını genel ifadeyle şöyle yapabiliriz: Bir çalışanın

kasıtlı ve sistematik olarak belirli bir süre işyerinde üstleri, astları veya eşitleri tarafından sürekli olarak aşağılanması, küçümsenmesi, dışlanması, kişiliğine saldırıda bulunulması, yıldırılması, haksız söz ve davranışlarda bulunulması durumudur. Buradaki önemli ölçüt; sistematik, sürekli ve bilinçli olarak uygulanmasıdır. Süreklilikten kasıt, uzunca bir süre kötü muamelelerin tekrar edilmesidir.

Mobbing konusu ile ilgili yaşanan olumsuz durumların davranışsal belirtilerine örnek vermek gerekirse şunları sıralayabiliriz:²

- İşyerinde sürekli aşağılanma, tenkit edilme,
- Her türlü kötü muamele,
- Yaptığı işin sürekli eleştirilmesi,
- Çalışanların yanında işveren tarafından sürekli olarak yüksek sesle azarlanma,
- Diğer çalışanların kişiyi yok sayması, dedikodular üretmesi, dışlaması, birlikte yenilip içilmemesi,
- Küçük düşürücü, mesleki bilgi ve donanımı dışında daha az yeterlilik gerektiren işler verilmesi,
- Kişiliğini olumsuz etkileyecek işler verilmesi,
- İşveren tarafından çalışana yönelik art niyetli olarak sürekli savunma alınması.

3. Yeni Borçlar Kanunu'nda Mobbing

İşyerinde uygulanan psikolojik taciz; diğer bir ifadeyle mobbing; sadece çalışanları değil, işyerini ve işvereni de zor durumda bırakmaktadır. Diğer çalışanların olumsuz etkilenmeleri sonucunda işe ve işverene

¹Hasan TUTAR, "İşyerinde Psikolojik Taciz" 2004

²YAŞAR Murat, "Mobbing ve Fesih" konulu makalesi

karşı tutum ve davranışları zarar görmekte, verimlilik düşmektedir. Ayrıca işyerinin mesleki itibarını da küçük düşürerek rekabet gücünü azaltmaktadır. Psikolojik taciz konusundan, İş Kanunu'nda dolaylı olarak bahsedilmekteydi. Ancak 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6098 sayılı yeni Borçlar Kanunu ile birlikte çalışanların kişilik haklarında işçilerin lehine çok önemli düzenlemeler yapılmıştır.

İşçinin kişilik haklarının olduğunu ve bu haklarının korunması amacıyla psikolojik tacize yani "mobbing" kavramına aşağıdaki şekilde yer vermiştir:³

"İşçinin kişiliğinin korunması: İşveren; hizmet ilişkisinde, işçinin kişiliğini korumak, ona saygı göstermek ve işyerinde dürüstlük ilkelerine uygun düzeni sağlamakla, özellikle işçilerin psikolojik ve cinsel tacize uğramamaları ve bu tür tacizlere uğramış olanların daha fazla zarar görmemeleri için gerekli önlemleri almakla yükümlüdür.

İşveren; işyerinde iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanması için gerekli her türlü önlemleri almak, araç ve gereçleri noksansız bulundurmamak, işçileri de; iş sağlığı ve güvenliği konusunda alınan her türlü kurala uymakla yükümlüdür.

İşverenin yukarıdaki hükümler dâhil, kanuna ve sözleşmeye aykırı davranışı nedeniyle, işçinin ölümü, vücut bütünlüğünün zedelenmesi veya kişilik haklarının ihlaline bağlı zararların tazmini, sözleşmeye aykırılıktan doğan sorumluluk hükümlerine tabidir."

Bu madde sayesinde "psikolojik taciz" konusu yeni Borçlar Kanunu ile birlikte düzenlenerek hukuk sistemimizde maddesel olarak yer almıştır.

³6098 sayılı Yeni Borçlar Kanunu 417. md.

4. Mobbing'e Karşı İşverenin Sorumlulukları

Kanun; 417. maddede de belirtildiği üzere; işçinin kişiliğinin korunması, kişiliğine saygı gösterilmesi, iş güvenliğini sağlaması, ruh ve beden sağlığının korunması, ahlak ve iyi niyet hallerinin korunması için işverene yükümlülükler getirmektedir.

Mobbing hem işveren, hem de diğer işçilerden kaynaklanabilir. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 5. maddesinde belirtildiği üzere "eşit davranma borcu"; işverenin, işçiye karşı borcu olduğundan bunun ihlaline neden olan ve aynı zamanda psikolojik taciz olarak değerlendirilebilecek davranışların sadece işverenden kaynaklanacağı düşünülebilir. Ancak böyle bir düşüncenin tersine diğer çalışanlar tarafından küçük düşürülme, yalnızlaştırılma, konuşmama, görmezden gelme gibi davranışlara maruz kalan işçi, bu durumu bilen işveren tarafından korunmuyorsa, işveren koruma ve gözetme borcunun ihlali ile birlikte eşit davranma borcunu da ihlal etmiş olacaktır. Söz konusu madde ile işverenler tarafından, çalışanlara rahat ve huzurlu bir çalışma ortamının yaratılması hedeflenmektedir. Psikolojik tacize karşı işveren, gerekli tüm önlemleri almalı, hukuki ve insani tüm sorumluluklarını yerine getirmelidir.

Ancak şu unutulmamalıdır ki, işveren bu önlemleri alırken işçiler de alınan bu önlemlere ve kuralara uymakla yükümlüdür. Borçlar Kanunu'nun 339. maddesinde belirtilen "düzenlemelere ve talimata uyma borcu" na aykırı davranışlarda bulunmamalıdır. İşverenler de çalışanlardan mobbing konusunda zarar görürse; İş Kanunu 25/II maddesini uygulamaya koyarak işveren tarafından "derhal fesih hakkı"ni kullanabilir.

**“İşveren;
işyerinde iş sağlığı
ve
güvenliğinin
sağlanması için
gerekli
her türlü önlemleri
almak,
araç ve gereçleri
noksansız
bulundurmamak,
işçileri de;
iş sağlığı ve güvenliği
konusunda alınan
her türlü kurala
uymakla
yükümlüdür.”**

5. Mobbing'e Karşı Çalışanların Yasal Hakları

Çalışanların mobbing'e uğramaları durumunda, yasal dayanak gösterebilecekleri ilgili kanunlar ve maddeleri şöyledir: Öncelikle işverenin "eşit davranma ilkesi gereği yükümlülükleri"⁴, "çalışma koşullarında değişiklik ve iş sözleşmesinin feshi ile ilgili maddesine aykırı davranması" ve "değişikliğin bildiriminde 6 işgünü kuralına uymaması"⁵, işçinin haklı nedenle derhal fesih hakkı ile ilgili ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller başlıklı maddesi⁶ ve sonuç olarak yeni Borçlar Kanunu'nun işçinin kişiliğinin korunması⁷ maddesidir. Çalışan; ilgili maddeleri dayanak göstererek iş sözleşmesini feshedecekse hak düşürücü süreleri ve zamanasını sürelerini de göz önüne almalıdır. (Öğrendiği günden başlayarak 6 iş günü ve fiilin gerçekleşmesinden itibaren 1 yıl)

Çalışanlar; böyle bir durumla karşılaştıklarında işverene yazılı bildirmekle yükümlüdür. Yöneticiler veya insan kaynakları mutlaka konu ile ilgili bilgilendirilmelidir. Mobbing, unsurları itibariyle ispat yükümlülüğü işçide olan bir durumdur. İşçi, uğradığı tacizi, somut belgeler doküman, tanık ifadeleri, ruhsal durumlara ait doktor raporları, kamera kayıtları, mail veya SMS gibi delillerle ispatlayabilmelidir. Olayın mahkemeye taşınması ve yılmadan kararlılıkla takip edilmesi önemli bir husustur.

6. Uluslararası Hukuk Sisteminde Mobbing'e Bakış

Gelişmiş ülkelerde mobbing suç olarak tanımlanmakta, mobbing'e karşı ağır para ve hapis cezalarına yer

verilmektedir. Bu cezalarla Almanya ve Fransa mahkemelerinde sıkça karşılaşılmaktadır. Ayrıca Fransa Hukuku'nda mobbing konusu ile ilgili madde bulunmaktadır. Almanya'da ise mobbingin engellenmesi, işçilere yürürlükte olan toplu sözleşmeyi iptal hakkı vermektedir. Fransa'da mobbing'e karşı uygulanan yaptırımlarda hapis ve para cezası vardır. Mobbing'e karşı uygulanan bir düzen de Japonya'da mevcuttur. Mağdurlar için sendika tarafından kurulan bir danışma hattı vardır. Amerika'da psikolojik taciz birçok eyalet yasasında fiziksel tacizle birlikte iş yerinde şiddet kapsamında değerlendirilirken, pratikte ancak cinsiyet, ırk ve din ayrımcılığı gibi konularla ilişkili olduğu durumlarda mobbing'in cezalandırıldığı belirtilmektedir.

İngiltere'de yapılan araştırma sonuçlarına göre çalışanların %53'ü mobbing'e maruz kalmış ve %78'i de bu olaylara tanıklık etmiştir.

İsveç'te yapılan istatistiksel bir araştırmanın bulgularına göre ise bir yıl içinde gerçekleşen intiharların %10 - %15'inin nedeni mobbing'dir.

İsveç ve Almanya'da yüz binlerce mobbing mağdurunun erken emekli oldukları veya psikiyatri kliniklerinde yatarak tedavi edildikleri kayıtlarda yer almaktadır. İtalya'da 1 milyondan fazla çalışanın mobbing kurbanı olduğu bildirilmektedir.

Uluslararası arenada yapılan tüm araştırma sonuçlarının birleştiği ortak nokta, mobbing mağdurlarının, diğer şiddet ve taciz mağdurlarından çok daha fazla sayıda oldukları doğrultusundadır.

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde mobbinge mücadeleyle yönelik çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Avrupa Birliği üyesi ülkelerin sendikaları mobbing karşıtı yasaların yürürlüğe girmesi için çok güçlü lobi çalışmaları yapmaktadırlar.

“Ancak şu unutulmamalıdır ki, işveren bu önlemleri alırken işçiler de alınan bu önlemlere ve kurallara uymakla yükümlüdür.”

⁴4857 sayılı İş Kanunu 5. md.

⁵4857 sayılı İş Kanunu 22. md.

⁶4857 sayılı İş Kanunu 24/II. md.

⁷6098 sayılı Yeni Borçlar Kanunu 417. md.

Mobbing konusunda en büyük ilerlemenin kaydedildiği ülke, İsveç'tir. İsveç'te işyerinde taciz, 1994'de yayınlanan İş Güvenliği ve İşçi Sağlığı Yasası'yla bir suç olarak tanımlanmaktadır.

Finlandiya'da 2000 yılında yürürlüğe giren İş Güvenliği ve İşçi Sağlığı Yasası'na fiziksel şiddet yanında psikolojik şiddet de dâhil edilmiştir.

Danimarka'da 2004 yılında hazırlanan yasa tasarısına, psikolojik taciz sonucunda ortaya çıkan psikolojik rahatsızlıklara ilişkin önlemler de eklenmiştir.

İtalya'da bölgesel olarak mobbing karşıtı yasalar yürürlüğe girmiş ve psikolojik şiddet dolayısıyla ortaya çıkan rahatsızlıklar iş kazası kapsamına alınmıştır.

7. Örnek Olaylar ve Yargıtay Kararları

ÖRNEK 1 :

Yargıtay 9.Hukuk Dairesinin 23.06.2008 tarih, 2007/42976, Esas, 2008/17137 sayılı onama kararı:

ÖZET: "Dava, disiplin cezalarının kaldırılması ve işyerindeki duygusal taciz (mobbing) nedeniyle manevi tazminat istemine ilişkindir. Davacının son dönemde beş kez savunması istenmiş, bir uyarı ve kınama cezası verilmiş; işyerinde uygulanan toplu iş sözleşmesinde bir yıl içinde aynı disiplin suçundan üç kez kınama cezası alınması işten çıkarılma nedeni olarak düzenlendiğinden açıklanan koşulun oluşması nedeniyle yargılama sürerken davacının iş akdi feshe-dilmiştir.

Dava konusu disiplin cezalarının verilmesine neden olan ve davacının kusuru bulunduğu iddia edilen olayların bir kısmında davacının sorumluluğu olmadığı gibi davacı, kendisi ile ilgili problem çıkmasını önle-

mek için bir alt görevde çalışmayı dahi kabul etmiştir. Dinlenen tanık anlatımlarına göre, davacının işyerinde amirlerinin sözlü saldırı ve hakaretlerine maruz kaldığı, kişilik haklarının çiğnendiği, çalışma arkadaşları arasında küçük düşürüldüğü sabittir. Bu dav-

ranişlar, işçiyi yıldırmaya, psikolojik baskı uygulayıp genellikle de işten ayrılmasını sağlamaya yönelik davranışlar olup, davacı işçinin, mesai sonrasında ağlama krizine girmesi, psikolojik tedavi görmesi, rapor alması da bu kanaati kuvvetlendirmektedir.

Mobbing kavramı, işyerinde bireylere üstleri, eşit düzeyde çalışanlar ya da astları tarafından sistematik biçimde uygulanan her tür kötü muamele, tehdit, şiddet, aşağılama gibi davranışları içerir. Olayda, davacıya üstleri tarafından kötü muamele yapıp aşağılanarak psikolojik taciz uygulandığı, verilen haksız disiplin cezaları ile iş akdinin feshi yoluna gidildiği, dolayısıyla geçimini emeğiyle çalışarak kazanan davacı işçinin maddi ve manevi kayba uğratıldığı açık olduğundan davacı lehine manevi tazminata

hükmedilmesi yerindedir."

ÖRNEK 2 :

Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 04.11.2010 tarih, 2008/37500, Esas, 2010/31544 karar numaralı kararı:

ÖZET:"... Taciz olayının etki ve sonuçları temadi etmekte olup davacının olayların vahameti neticesinde psikolojik bunalıma girmesi, daha evvel performansına ilişkin olumsuz bir değerlendirme olmamasına rağmen, bu olaylardan sonra performans notunun düşürülmesi, 21.07.2006 tarihinde işyerine ihtarna-

“Uluslararası arenada yapılan tüm araştırma sonuçlarının birleştiği ortak nokta, mobbing mağdurlarının, diğer şiddet ve taciz mağdurlarından çok daha fazla sayıda oldukları doğrultusundadır.”

me çekerek işverenden amiri hakkında soruşturma başlatılarak gerekli tedbirlerin alınmasını istemesi ve akabinde 01.08.2006 tarihinde de iş akdini bu olaylar nedeniyle temadi eden ve sonuçları itibariyle bir nevi mobbinge dönüşen eylemler karşısında 6 günlük hak düşürücü sürenin geçtiğinden de bahsedilemez. Akdin davacı kadın işçi tarafından derhal feshi haklı olup kıdem tazminatının hüküm altına alınması gerekirken hatalı değerlendirme ve gerekçe ile reddi bozmayı gerektirmiştir..”

ÖRNEK 3 :

Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 10.05.2009 tarih, 2008/10408 Esas, 2009/26968 karar numaralı kararı;

ÖZET: ... “Davacının işyerinin (bölümünün) çok sık değiştirildiği ve yıldırma politikası uygulandığı iddia edilmiştir. Davacının işyerinin hangi tarihlerde ve hangi sıklıkla değiştirildiği belirlenerek mobbing unsurlarını taşıyıp taşımadığının araştırılması gerekmektedir...”

8. Sonuç

Çalışma hayatının önemli ve güncel sorunlarından birisi de psikolojik taciz konusudur. Haksız tavır ve davranışların, mağdurları olduğu kadar işyerlerini de olumsuz etkilediği unutulmamalıdır. (Mesleki itibar, şirketin imajı) İşveren, çalışan ya da çalışanların tacizle karşılaşmalarını için gerekli dikkat ve özeni göstermelidir. Mobbing konusunda başta işverenler olmak üzere tüm çalışanlar sorumluluklarını yerine getirmelidir. Borçlar Kanunu ile birlikte hukuki olarak tanınan mobbing konusunun tarafları gerekli önlemleri al-

malı, gerekli bilgisel eğitimleri, alt yapıyı sağlamalıdır. Bu konuda 19 Mart 2011 tarihli, 27879 sayılı Resmî Gazete’de Başbakanlık tarafından yayınlanan “İşyerlerinde Psikolojik Tacizin (Mobbing) Önlenmesi” genelgesi ile mobbing sorununa değinilmiştir. Ayrıca, Çalışma ve Sosyal Güvenlik İletişim Merkezi ALO 170 danışma hattının daha işlevsel çalışması, psikolojik taciz şikâyetlerinin objektif olarak incelenmesi, psikolojik tacizle mücadele birimlerinin oluşturulması, İK uzmanları çalışanların ve işverenlerin hak ve yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmesi sağlanmalıdır. Mobbing konusu, sadece Borçlar Kanunu’nda değil, İş Kanunu’nda da atıfta bulunmadan, dolaylı yoldan bahsetmeden net, sistemli ve objektif kriterlere göre düzenlenerek hüküm altına alınmalıdır. Mobbingin hukuki olarak tespit edilmesi durumunda işverene uygulanacak cezalar caydırıcı nitelikte olmalıdır.

Kaynakça:

- 6098 sayılı Yeni Borçlar Kanunu
- 4857 sayılı İş Kanunu
- <http://www.yargitay.gov.tr> Yargıtay Kararları
- TUTAR Hasan, “İŞYERİNDE PSİKOLOJİK ŞİDDET ” 2004 Ankara
- Genelge: 2011/2 Konu: “İŞYERLERİNDE PSİKOLOJİK TACİZİN (MOBBING) ÖNLENMESİ.” 27879 sayılı Resmî Gazete, Tarih:19.03.2011,
- ÇSGB İş Müfettişi, BAYRAM Selahattin, “MOBBİNG’E MARUZ KALAN İŞÇİNİN YASAL HAKLARI” Mali Çözüm dergisi, Temmuz-Ağustos 2010 sayısı
- Av. GÜLTEKİN Ümit Işıl, “6098 SAYILI TÜRK BORÇLAR KANUNU ÇERÇEVESİNDE MOBBİNG” konulu çalışması

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI DAYANIŞMA DERGİSİ YAYIN KOŞULLARI VE YAZMA KURALLARI

Dayanışma dergisi hakemli bir dergidir.

Dergi iki ayda bir yayımlanır.

YAYIN KOŞULLARI

- 1-Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- 2-Dergide yayımlanması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine bir çıktı ile birlikte elektronik ortamda (disket, cd)gönderilmelidir.
- 3-Dergide yayımlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır.
- 4-Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurul'unca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir.
- 5-Yayımlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 6-Dergide yayımlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.
- 7-Dergide yayımlanan yazıların telif hakları yazarı veya yazarları tarafından karşılıksız olarak İzmir Serbest Muhasebeci mali müşavirler Odası'na devredilir. Yazarlar başvuru dilekçesine ekledikleri "Makale Sunum Formu"nu doldurarak ve imzalayarak telif haklarını devrettiklerini beyan etmek zorundadır.
- 8-Derginin bir sayısında bir yazarın birden fazla yazısı yayınlanmaz. Ancak ortak çalışma ürünü olan ve birden çok yazarlı çalışmalarda bu koşul aranmaz.

YAZMA KURALLARI

- 1-Yazılar, Microsoft Windows Word programla yazılmalı ve çözümünde herhangi bir sorun yaşanmaması için daha önce kullanılmamış bir diskete ya da CD'ye kaydedilerek dergiye gönderilmelidir.
- 2-Yazılar 3 (üç) kopya olarak, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3-Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - a. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.

- b. Başlığın sağ alt tarafında yazarın adı ve unvanı" gösterilmelidir.
- c. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmelidir.
- d. İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) özetleri yer almalıdır.
- e. Özetlerin altında anahtar sözcükler (key words) bulunmalıdır.
- f. Makalenin metni ikinci sayfadan başlamalıdır.

4-Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.

5-Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.)"şekil" olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.

6-Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.

7-Kaynakların gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonunda, "Kaynakça" başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, Costing, 4* Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, "An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations", The Accounting Historians Journal, December 1992, Volume19, Number 2, s. 79-103.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.

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

