

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

**Mali İşler Koordinatörü
Yönetim Kurulu Başkan Yrd.**
Erkan YILDIRIM

**Sorumlu Müdür
Oda Sekreteri**
Müfit YILDIRIM

Genel Yayın Yönetmeni
Aslı TENGİZ

Yayın Kurulu
Lütfi DEMİR
Hatice ÖZTEKİN
Fatma KIRKİT
Yakup SÖNMEZ

Bilim Kurulu
Rıfat T. NALBANTOĞLU
SMMM

İsmail IŞIK
YMM

Dr. Özkan BİLGİLİ
SGK Baş Müfettiş

Yener GÜVEN
Çalışma Sosyal Güvenlik Bakanlığı
Baş İş Müfettişi

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN
İzmir Ekonomi Üniversitesi

Prof. Dr. Asuman ALTAY
Dokuz Eylül Üniversitesi

Doç. Dr. Erdal ÖZKOL
Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF

Doç. Dr. Çağnur BALSARI
Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi

Doç. Dr. Keramettin TEZCAN
İzmir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

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

Düzeltili
Halil URGAN

Tasarım ve Baskı
Salmat 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: Haziran 2014

dayanışma sayı:120

İki Aylık Mesleki Dergi

Sürekli Yerel Yayın

İzmir SMMMO üyelerine ücretsiz olarak gönderilir.

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

İç Hatlar

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

Banka Hesap Numaraları

Banka Adı	Şube Kodu	Şube Adı	IBAN No
İş Bankası	3413	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

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

Değerli Meslektaşlarım ve Okurlarım,

13 Haziran'da meslek yasamızın Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmesinin üzerinden 25 yıl geçti. Bizler için çok önemli olan bu günü yine tüm yurttta, mesleğimizde ve ülkemizde yaşanan olumsuzlukların gölgesinde kutladık.

25 yıl içerisinde üzerimize angaryalar ve anlamsız iş yükleri eklenerek mesleğin önü ke-silmeye çalışılmış, amacı anlaşılamayan yasal düzenlemeler ile mesleğimiz yapılamaz ve çekilmez hale getirilmiştir.

Dünyada saygın bir meslek olan mali müşavirlik mesleğinin ülkemizde de hak ettiği yerde olması için TÜRMOB ve Odalarımız çaba göstermektedir. Paydaş Bakanlıkların da bu konularda yardımcı olmaları, yanımızda olmaları bu mesleğin istediğimiz noktalara gelmesini ve kamuoyunun da algısının yükselmesini sağlayacaktır.

Mesleğimizin uygulamasında her an yeni gelişmeleri takip etmemiz gerekmektedir. İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası olarak bizler meslektaşlarımızın mevzuatta sık sık yapılan değişiklikleri yakından takip edebilmeleri ve uygulamada birliğin sağlanabilmesi için seminer ve eğitimlere önem veriyoruz.

Önümüzdeki günlerde TÜRMOB tarafından planlanan üç önemli projeden "Muhasebe Mesleğinde Kurumsallaşma", "Haksız Rekabeti Önleyecek Programın Tanıtımı" ve "Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitim" ile etik davranış gelişimini sağlamak üzere hazırlanan "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması" na ilişkin "TÜRMOB Etik Komitesi"nin tamamlamış olduğu çalışmaları tanıtmak ve bilgilendirmek üzere tüm odalarda tanıtım seminerleri başlayacaktır.

Sevgili Meslektaşlarım, bildiğiniz üzere yeni binamıza taşınmış bulunuyoruz. Önem verdiğimiz bu büyük projenin gerçekleşmesi bizi birçok yönden gururlandırıyor. Üyelerimize hak ettikleri hizmeti verebileceğimiz, eğitimlerimizi gönül rahatlığı ile yapabileceğimiz bir binaya kavuşmanın verdiği mutluluğun yanı sıra, yaşadığımız şehrin tarihi bir değerini tekrar topluma kazandırarak sosyal sorumluluğumuzu yerine getirmenin gururunu yaşıyoruz.

Hizmet binamızın açılışını Eylül veya Ekim ayında siz değerli üyelerimiz konuklarımız ve İzmirliyle yapmayı planlıyoruz. Bu konudaki gelişmeleri ve kesin açılış tarihini daha sonra sizlerle paylaşacağız.

Bu aydan itibaren işlerimizin biraz olsun hafiflemesi ve yaz dönemi olması nedeniyle kendimize ve ailemize zaman ayırarak hem tatil hem de dinlenme fırsatını değerlendirmeniz dileğiyle,

Hoşça kalın, sevgiyle kalın,

Feyzullah TOPÇU

Başkan



İçindekiler

Başkan 2

Hakemli Yazılar

Doç. Dr. Burcu DEMİREL UTKU - SMMM Kemal GÜRSOY

Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme: Muhasebe Meslek Mensupları Açısından İncelenmesi 8

Yrd.Doç.Dr. Ercan UŞUN - Gelir Uzmanı Mehmet KALAYLAR

Yeni Büyükşehir Belediye Modelinin Basit Usul Uygulaması Açısından Değerlendirilmesi 14

Yrd.Doç.Dr. Mert SOYSAL - Yrd.Doç.Dr. Aydın GERŞİL

Ufrs 17 Standardına Göre Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi 26

Aysel KUŞAKSIZ TANBOĞA

Kısmi Süreli Çalışanların Borçlanma Hakkı ve Uygulama Örneği 37

Mustafa ÇAYIR

Çin Halk Cumhuriyeti'nin Dtö Üyeliği Öncesi ve Sonrası: Karşılaştırmalı Bir Analiz 44

Hakemsiz Yazılar

Prof.Dr. Beno Kuryel Matematik Öğreniminde, Matematik Tarihinin Rolü.....	52
Şeref TEKTAŞ Defter ve Belgelerin Meslek Mensubu Tarafından Sahiplerine İadesi.....	56
Nadir GÜLHAN Kefalet Sözleşmesi Kapsamında Kefil Tarafından Ödenen Borçların Vergisel Sonuçları	59
Özkan BİLGİLİ İş Kazası Sonrası Bildirimlere Dikkat!.....	65
İlhan BORA Mesleğimizde Etik İlkeler	67
Halil KIRLI Mesleğimizde Haksız Rekabet Sorunu ve Haksız Rekabet Yazılımında Son Gelişmeler	69
Emin YILDIRIM Bilirkişi ve Bilirkişiliği Düzenleyen Mevzuat.....	71
Harun Reşit TOKCAN Aktife Kayıtlı Bulunan Gayrimenkullerin Satışının Vergisel Boyutuna Bakış.....	75
Yakup SÖNMEZ Değerli Taşlarda Kdv Oranlarında Değişiklik	77
Fatma KİRKİT Yabancı Kaynaklara Gider Kısıtlaması	79



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 Karcioğlu	Atatürk Üniversitesi
Prof.Dr. Rüstem Hacırüstemoğlu	Galatasaray Üniversitesi
Prof.Dr. Serdar Özkan	İzmir Ekonomi Üniversitesi
Prof.Dr. Süleyman Yükçü	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr. Şaban Uzay	Erciyes Üniversitesi
Prof.Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu	Anadolu Üniversitesi
Prof.Dr. Yurdakul Çaldağ	Gazi Üniversitesi
Prof.Dr. Yüksel Koç Yalkın	Ankara Üniversitesi
Doç.Dr. Çağnur Balsarı	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Esra Aslanertik	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. A.Fatih Dalkılıç	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Keramettin Tezcan	İzmir Üniversitesi
Doç.Dr. Mine Tükenmez	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Nilgün Kutay	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Orhan Çelik	Ankara Üniversitesi
Doç.Dr. Tamer Aksoy	TOBB Ekonomi Ve Tekn. Üniv.
Yrd.Doç. Dr. Masum Türker	İstanbul Ticaret Üniversitesi
Yrd.Doç. Dr. Mine Aksu	Sabancı Üniversitesi
Yrd.Doç. Dr. Gürol Durak	Yaşar Üniversitesi

Hakemli Yazılar



Refereed Papers



ETİK EĞİTİMİ VE ETİK SÖZLEŞME: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Ethical Training and Ethical Contract: An Investigation from the perspective of Accountants

Doç. Dr. Burcu DEMİREL UTKU¹
SMMM Kemal GÜRSOY²

ÖZET

27.03.2014 tarihinde 28954 sayılı Resmi Gazetede TÜRMOB tarafından yayınlanan "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkındaki Tebliğ", muhasebe meslek camiasında yaşanan güncel ve önemli bir gelişmedir. Bu güne kadar ülkemizde muhasebe mesleğinin icra edilmesinde etik değerler ve bunların önemini vurgulayan çok sayıda düzenleme yapılmıştır. Ancak 2014 yılı Mart ayında yayınlanan bu tebliğde geçen etik eğitiminin verilmesi ve etik sözleşmelerin düzenlenmesi, muhasebe meslek camiasında yeni bir kavram olma özelliğini taşımaktadır. Bu çalışmada, bahsi geçen tebliğ detaylandırılarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Etik Eğitimi, Etik Sözleşme

ABSTRACT

On 27.03.2014 in the Official Gazette numbered 28954 "The Rescript Concerning the Ethical Training of Members of Professional Accounting and Forming of Ethical Contract" published by the Union of Certified Public Accountants And Sworn-In Certified Public Accountants of Turkey is a current and significant development in the professional field of accounting. Many regulations, which emphasize the ethical values and their importance in the professional conduct of accounting, have been made so far in our country. However, provision of ethical training and forming of ethical contracts mentioned in the rescript which was published in March 2014 is a new concept in the professional field of accounting. In this study the aforementioned rescript is analyzed in detail.

Keywords: Ethical Training, Ethical Contract

1. Giriş

2000'li yıllara değişim ve dönüşüm süreci yasayarak giriş yapan muhasebe ve denetim mesleği, yaşanan gelişmeler ve uluslararası alanda alınan kararlar doğrultusunda mesleğin yapılanmasından, uygulanmasına kadar yeni kurallar ve sistemler bütünü içerisinde hareket etmek zorunda kalmıştır. Uluslararası gelişmeler ile küresel ekonomi ve küresel şirketler, muhasebe mesleğinin ve muhasebe uygulamalarının uluslararası bir niteliğe kavuşmasını gerektirmiştir. Böylece ra-

1 Akdeniz Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman ABD, Öğretim Üyesi, burcudemirel@akdeniz.edu.tr

2 Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Öğrencisi, kemalgursoy@gmail.com

porlama standartları, mesleğin temel kılavuzu haline gelmiştir. Uluslararası karaktere sahip olan bu yapı, muhasebe mesleğinin ve muhasebenin yeni kültürünü oluşturmaktadır. Muhasebe mesleğinin uluslararası nitelikleri, uluslararası denetim ve güvence standartları, uluslararası muhasebe eğitimi standartları ve uluslararası etik kuralları ile belirlenmiştir. Muhasebe mesleğinin ortak değeri artık sadece basit bir teknik uzmanlık değildir; yeni ortak değerler kamu çıkarına hizmet için ortak bir amaca yönelmiş değerlerin bütünüdür (<http://www.turmob.org.tr/>). Kurulmaya çalışılan bu yeni muhasebe meslek düzeninde etik değerler ve etik eğitimi ilk sıralarda yer almaktadır. Yakın geçmişte yaşanan şirket skandallarının incelenmesi ile ortaya çıkan güvenilir mali tablolara olan ihtiyaç ve bu tabloların doğru şekilde denetlenmesi kavramlarında başrol oyuncularını muhasebe meslek mensuplarıdır.

Etik en genel anlamda ahlaki açıdan doğru veya yanlış; iyi veya kötü ile ilgilidir. Bu noktadan hareketle etik kavramı genel olarak, yarar, iyi, kötü, doğru ve yanlış gibi kavramları inceleyen, bireysel ve grupsal davranış ilişkilerinde neyin iyi neyin kötü olduğunu belirleyen ahlaki ilkeler, değerler ve standartlar sistemi olarak tanımlanmaktadır. Her mesleğin de kendine göre etik ilkeleri mevcuttur. Meslek etiği, belirli bir meslek grubuna ilişkin ortaya konmuş ve o mesleği yerine getirenlerin uyguladığı veya uygulamaya zorlandığı kurallar bütünüdür. Muhasebe meslek etiği ise, muhasebecilerin iş dünyasındaki ilişkilerini düzenleyen ilke ve kuralların bütünüdür. Muhasebe mesleğinde meslek etiğine yönelik gerek Türkiye’de gerekse uluslararası alanda kapsamlı çalışmalar yapılmış ve etik kurallar belirlenmiştir (Akbulut, 2014). Ülkemizde gerçekleştirilen bu düzenlemelerden bazıları etik ve muhasebe konusunu direkt olarak ele alırken, bazıları da endirekt şekilde konu ile bağlantılıdır. Özet şekilde ele aldığımızda;

2. Muhasebe Mesleği – Etik Değerler İlişkisi: Endirekt Bakış Açısı

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) baktığımızda; muhasebenin 12 temel kavramı ve özellikle de sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelenme, tutarlılık, tam açıklama ve özün önceliği kavramları muhasebe mesleğinde etik kavramı ile bağlantı kurabileceğimiz en temel düzenlemelerdir.

Meslek yasası olarak adlandırılan 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik

Kanuna baktığımızda; meslek mensuplarının işlerini yürütürken uymaları gereken bazı kurallar (mesleki disiplin, güven, ahlak v.b.) yine endirekt olarak yapılan düzenlemelere örnek oluşturmaktadır.

Meslek mensuplarının çalışma usullerini daha detaylı bir şekilde belirleyen Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğe baktığımızda; meslek mensuplarının meslek etiğini sağlamaya yönelik detaylı düzenlemelerin bu yönetmelikte mevcut olduğu görülmektedir.

Yine 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununda ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan tebliğlerde meslek etiğiyle ilgili konulara sıklıkla yer verildiği görülmektedir.

3. Muhasebe Mesleği – Etik Değerler İlişkisi: Direkt Bakış Açısı

18.10.2001 tarihli Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili direkt bağlantı kurabileceğimiz ilk ve temel düzenleme niteliğine sahiptir.

19.10.2007 tarihinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik de muhasebe mesleği etik kodlarını oluşturmaya yönelik yapılmış önemli bir yönetmeliktir.

27.03.2014 tarihinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkındaki Tebliğ’ de etik sözleşme gibi yeni bir kavramı meslek camiasına kazandıran son derece önemli ve güncel bir düzenlemedir. Ve bu çalışmanın ana konusunu oluşturmaktadır. Bu tebliğ, TÜRMOB un meslek etiğine ve etik kurallara ne denli önem verdiğini göstermektedir.

TÜRMOB un da konu ile ilgili çok sayıda önemli düzenlemeleri bulunmaktadır. TÜRMOB un meslek etiği ile ilgili yaptığı bu düzenlemeler, uygulamada büyük bir boşluğu doldurmuştur.

4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkındaki Tebliğin İncelenmesi

TÜRMOB tarafından 27.03.2014 tarihinde 28954 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan Muhasebe Meslek

Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkındaki Tebliğ, dört ana bölümden oluşmaktadır. İlgili tebliğin birinci bölümünde amaç, kapsam, dayanak, tanım ve kısaltmalara, ikinci bölümünde etik eğitime, eğitim veriliş şekline, üçüncü bölümünde muhasebe meslek etiği sözleşmesine ve son bölümünde de muhasebe meslek etiği sözleşmesinin feshine yer verilmiştir.

Tebliğin ortaya çıkış amacı; *“etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak üzere, muhasebe meslek mensupları ile bunların bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşmenin ve sözleşme yapılması öncesinde meslek mensubunun tabi olacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemektir”* şeklinde ifade edilmiştir.

Bu tebliğ 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavir ruhsatı almış meslek mensuplarını kapsamaktadır.

4.1. Etik Eğitimi

TÜRMOB Etik Komitesi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğin 7. maddesinde belirtilen, *“yönetmelikle ilgili değişiklik önerileri ile yorum, sirküler ve benzeri konularda çalışmalar yaparak yönetim kuruluna sunmak”* görevlerini yerine getirmek üzere kurulmuştur.

Bu komite, sosyal sorumluluk bilincinin geliştirilmesi, etik değerlere bağlılığın sağlanması, rekabet anlayışının daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşması, meslek mensuplarının güvenilirlik ve saygınlığının geliştirilmesi, mesleki ilişkilerde etik ilkelere uyumun sağlanması, meslek etiğinin öğretilebilir ve öğrenilebilir olduğundan hareketle, etik eğitimin sağlanması, amaçlarına erişmeyi hedefleyen çalışmalarda bulunmaktadır. Etik Komitesi'nin, 2011 yılında yürütmüş olduğu önemli çalışmalardan biri de; etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitim ile etik davranış gelişimini sağlamak üzere hazırlanan *“Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ”* çalışması olmuştur. Bu çalışma 27 Mart 2014 tarihinde 28954 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bahsi geçen tebliğde mesleki faaliyet icra etmekte

olan meslek mensupları ile mesleki faaliyet icra etmeye başlayacak olan meslek mensuplarının kayıtlı oldukları Oda ile “Etik Sözleşme” yapabilecekleri hükme bağlanmıştır. Tebliğe göre “Etik Sözleşme” yapacak olan meslek mensuplarının, sözleşme yapmadan önce “Etik Eğitim³” koşulunu yerine getirmeleri gerekmektedir. Etik ile ilgili verilecek olan bu eğitim uzaktan eğitim ve yüz yüze eğitim yöntemleri ile yürütülebilecektir.

Bu eğitimlerde meslek mensubuna verilecek olan eğitim içerikleri Tablo 1’de özet şekilde belirtilmiştir.

Tablo 1: Etik Eğitimi Konu Başlıkları

a) Etik bilgisi;	b) Etik duyarlık;	c) Etik karar verme;
1) Muhasebede etik beklentiler ve tehditler, 2) Muhasebe skandalları ve itibar ile güvenin yeniden kurulmasının önemi, 3) Etik Teoriler, 4) Ahlaki Gelişim Teorisi, 5) Muhasebede ahlaki düşünce geliştirme.	1) Mesleki nitelikler, 2) Muhasebede Etik Standartlar ve ahlaki davranış kuralları 3) Meslek Mensubunun mesleğe olan sorumluluğu, 4) Meslek Mensubunun müşteriye olan sorumluluğu, 5) Meslek Mensubunun kamuya olan sorumluluğu, 6) Disiplin suçları	1) Etik karar verme modelleri, 2) Muhasebede etik sorunlar, 3) İlke bazlı yaklaşım ve mesleki yargı, 4) Denetçinin bağımsızlığı, 5) Gerçeğe uygun finansal raporlamanın önemi ve kazançların yönetimi, 6) İşletmelerde sosyal sorumluluk muhasebesi ve sosyal raporlama, 7) İşyeri etiği 8) Kültürlerarası etik, 9) İşletmelerde etik ortam ve kurumsal yönetişimin önemi, 10) Muhbirlik politikası.

4.2. Etik Sözleşme

Mesleki faaliyete başlayacak veya hali hazırda çalışmakta olan meslek mensuplarından, bağlı oldukları oda ile etik sözleşmesi yapmak isteyenler, etik eğitimi almak üzere TÜRMOB tarafından oluşturulan etik

3 İlgili tebliğde etik eğitim; Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu tarafından belirlenen eğitim modülü ve eğitim programına uygun olarak;
a) Teorik eğitim konuları için uzaktan eğitim yöntemi ile Birlik tarafından oluşturulacak etik eğitim internet sitesi üzerinden,
b) Uygulamalı eğitim konuları için Odalarda yüz yüze eğitim yöntemi ile yürütülür denilmektedir.

eğitimi internet sitesi üzerinden eğitim kaydını yaptırıp odaya bildireceklerdir. Etik eğitimi tamamlayarak etik eğitimi tamamlama belgesi almış meslek mensupları ile bağlı oldukları oda arasında *Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi* iki örnek olarak imzalanacaktır. Bu belge meslek mensuplarına, iş yerlerinde müşterileri tarafından da görülebilecek bir yere asılmak üzere verilmektedir. Ayrıca Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi imzalayan meslek mensuplarının listesi, takip eden ayın ilk haftasından başlayarak düzenli olarak bağlı oldukları odanın internet sitesi üzerinden ilan edilecektir. Bu tür bir eğitimi almak ve başarılı olmak koşulu ile meslek odalarınca verilen bu belgenin, meslek mensubuna ne kazandıracığı kafamızda soru işaretlerinin oluşmasına neden olabilmektedir.

TÜRMOB etik komitesi bu çalışmayı yaparken, bu uygulamanın etik farkındalık oluşumuna, etik eğitimin sağlanmasına ve etik davranışın gelişimine önemli katkı sağlayacağı öngörmüştür.

Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi; meslek mensubunun 3568 sayılı Kanun' a, bu kanun ile ilgili yönetmelik, tebliğ, genelge ve mecburi meslek kararlarına uyumsuz tutum ve davranışta bulunduğu disiplin kurullarınca tespit edilmesi halinde oda yönetim kurulunca tek taraflı olarak feshedileceği gibi; meslek mensubunun mesleki faaliyetini terk etmesi veya meslek ruhsatını birliğe iade etmesi halinde oda yönetim kurulu kararına istinaden tek taraflı isteği ve odaya bildirimde bulunması halinde meslek mensubu tarafından da feshedilebilmektedir. Sözleşmesi fesih olanlar, oda internet sitesinde ya uygun olmayan davranışlar nedeniyle, ya da ruhsatın iadesi veya nakil nedeniyle ibarelerinden birisi ile ilan edilecektir.

Etik eğitimini tamamlayarak etik sözleşme yapmaya hak kazanan meslek mensubu ile oda arasında imzalanan etik sözleşmede genel hatları ile aşağıda bahsi geçen maddeler meslek mensubu tarafından taahhüt edilmektedir;

- ✓ 3568 sayılı Kanununa, Muhasebe meslek mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uycakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğe ve 3568 sayılı Kanun çerçevesinde çıkartılmış diğer yönetmelik, tebliğ ve genelge hükümlerine uymak,
- ✓ Mesleğin toplumsal bir hizmetin yerine getirilmesine ilişkin olduğu bilinci ile meslek mensuplarının üstlendiği sosyal sorumlulukların gerekleri çerçevesinde mesleki faaliyeti ifa etmek,

- ✓ Mesleki görevi dürüstlük, tarafsızlık, insan haklarına saygı, kamu yararını gözetme ve hukukun üstünlüğü ilkeleri doğrultusunda yerine getirmek,
- ✓ Dil, din, felsefi inanç, ırk, yaş, bedensel engelli ve cinsiyet ayırımı yapmadan, fırsat eşitliğini engelleyici davranış ve uygulamalara meydan vermeden hizmet vermek,
- ✓ Rekabet anlayışını daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşturmak,
- ✓ Mesleki faaliyet ve davranışlarda, güvenilirlik ve saygınlık sağlamaya öncelik vermek,
- ✓ Temel etik ilkeler olan; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik, özen, gizlilik mevcut kanun ve yönetmeliklere uymayı ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmayı ifade eden, "Mesleki Davranış" ilkelerine uymak,
- ✓ Temel etik ilkelerine uymakla ilgili; kişisel çıkar, yeniden değerlendirme, taraf tutma, yakınlık ve yıldırma amaçlı tehditlerin ortaya çıkması halinde, bunları ortadan kaldıracak önlemleri almak,
- ✓ Temel etik ilkelerin uygulanması ile ilgili etik çatışma ortaya çıkması halinde, etik çatışmanın çözümüne ilişkin olarak odadan yardım almak,
- ✓ Önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içeren bir bilgiyi ya da bu bilgiyle hazırlanmış bir raporu dikkate almamak,
- ✓ Mesleki yeterliğin elde edilmesini ve korunması sağlayan eğitimi sürekli hale getirmek,
- ✓ Aday meslek mensuplarının staj süresi boyunca mesleki eğitimleri için gerekli özeni göstermek,
- ✓ Mesleki hizmetler ve iş tecrübeleri ile ilgili olarak abartılı iddialarda bulunmamak,
- ✓ Diğer meslek mensuplarına yönelik doğrulanmamış karşılaştırmalar ve küçültücü göndermeler yapmamak,
- ✓ Yeni bir müşteriyi kabul etmeden önce, bu tür bir iş kabulünün temel etik ilkelere yönelik bir tehdit yaratmayacağından emin olmak,
- ✓ Sunulan hizmetler için, oda tarafından belirlenmiş ücretlere uymak,

- ✓ Mesleki hizmetlerinin tanıtımı konusunda, 21.11.2007 tarihli ve 26707 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği hükümlerine uymak,
- ✓ Temel etik ilkelere uyumla ilgili tehdit oluşturabilecek hediye tekliflerini kabul etmemek,
- ✓ Müşteriye ait para ve diğer varlıkları emanet olarak kabul etmemek,
- ✓ Mesleki faaliyeti, kabul edilmiş standartlara göre yerine getirmek,
- ✓ Müşterilere ait işlerin yerine getirilmesinde zamanlılık ve kaliteyi gözetmek,
- ✓ Meslek ifası nedeniyle edinilen bilgileri kendisinin veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanmamak,
- ✓ Meslek onurunu zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmak,
- ✓ TÜRMOB tarafından hazırlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğe ve bu Yönetmeliğe göre oluşturulacak etik davranış ilke ve değerlerine bağlı olarak görev yapmayı ve hizmet sunmayı, eğitimini alarak, okuduğu ve öğrendiği etik kodları uygulamayı, etik davranışı yaşamın her alanında ortaya koymak.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

“Etik” kavramı her meslek dalı için önem arz etse de, muhasebe meslek mensupları açısından etik, ahlaki ilkeler siteminin çalıştırılması, müşteriler, toplum ve diğer muhasebe meslek mensupları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kuralların yerine getirilmesi için çok daha fazla öneme sahiptir. Zira muhasebe mesleğinin öneminin toplumun refahı açısından diğer mesleklerin taşıdığı önemden daha çok olduğu yadsınmaz bir gerçektir.

Geçtiğimiz yıllarda tüm dünyada yankı uyandıran Enron, Anderson Worldwide, Adelphia Communications, Bristol-Myers Squibb, CMS Energy, Merrill Lynch (ML), Xerox gibi şirketlerde yaşanan muhasebe skandalları meslek etiği anlayışında bir dönüm noktası olmuştur. Zira yaşanan skandalların nedenleri arasında

düşük seviyede şeffaflık, çalışanlarda artış gösteren parasal güdüler ve örgüt kültürünün bozuk yapısı gibi etik dışı davranışlara motivasyon sağlayan etmenler söz konusudur. Yaşanan tüm bu şirket skandalları sonucunda muhasebe meslek etiğinin önemi bir kez daha ortaya çıkmış (Yalçın, 2011, 50), kanun koyucuları muhasebe ve denetim mesleğinin uygulanmasında yaşanan eksiklik ve yanlışlıklarla ilgili düşünmeye sevk ederek etikle ilgili yasaların çıkarılmasında etkili olmuştur. Muhasebe meslek etiği; muhasebe meslek mensuplarınca faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ya da herhangi bir sebeple mesleki faaliyetin yürütülmediği durum ve dönemlerde, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında, toplumun değer yargılarına da önem verilerek, güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür (Daştan, 2009, 285).

Can, 2010 yılında yayınlamış olduğu çalışmasında yaşanan tüm bu şirket skandalları ve finansal krizlerin temel nedenleri arasında muhasebe temel kavramlarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin, yaygın muhasebe yaklaşım, yöntem ve uygulamalarının, muhasebe standartlarının, muhasebe mevzuatının, muhasebe denetiminin, muhasebe ve denetim ile ilgili yapılan her türlü mesleki ve yasal düzenlemelerin, muhasebe kültür ve değerlerinden uzaklaşma ile bir bağlantısı olduğu kanaatini taşımaktadır. Gerçekten de bu skandalların temelinde muhasebe meslek mensuplarının genel bağlamda etik değerlerden uzaklaşmaları yatmaktadır. Muhasebe mesleğine yönelik toplumsal güvenin korunması ve mesleğin kredibilitésinin artırılması muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere sahip olmaları ile sağlanabilecektir. TÜRMOB un 2014 yılında yayınlamış olduğu etik sözleşme hakkındaki tebliğin bu konuda atılmış çok önemli bir adım olduğu görüşünü taşımaktayız. Zira 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları uluslararası alanda yaşanan gelişmelere paralel olarak ülkemiz muhasebe uygulamalarını düzenlemek amacı ile yayınlanmıştır. Şu aşamada denetime tabi şirketler dışında uygulama zorunluluğu bulunmayan finansal raporlama setinin önümüzdeki yıllarda ülke genelinde uygulanmasının zorunluluk arz edeceği düşüncesindeyiz. Bu aşamada meslek mensuplarının etik eğitimi alarak etik sözleşme sahibi olmalarının, kendilerine rekabette

bir artı kazandıracığı yadsınamaz bir gerçektir.

Ancak, etik eğitimi olarak etik sözleşmeyi imzalayan meslek mensubu etik kurallara uyarken, gönüllülük arz eden bu eğitimi almayan ve sözleşmeyi imzalamayan meslek mensubu için bir cezai müeyyidenin olup olmayacağı konusu soru işareti olarak kalmaktadır. Bahsi geçen tebliğ ile muhasebe meslek mensubu için son derece önemli bir konuma sahip olan etik ve etik uygulamalara yönelik eğitimlerin ihtiyari şekle getirilmesi tarafımızca doğru bulunmamaktadır.

Ayrıca 19 Ekim 2007 gün ve 26675 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik de bahsi geçen konuları içine alan, etik eğitimi ve etik sözleşme hakkındaki tebliğde var olan ihtiyarilik ve meslek mensubu ile bu konuda sözleşme düzenleyerek konuyu kişiselleştirmek yerine, üniversitelerin iktisat işletme lisans hatta lisansüstü eğitim veren bölümlerinde zorunlu ders olarak okutulması yönünde görüş bildirmek, bağımsız denetim eğitimlerinde olduğu gibi zorunlu seminerler ile tabana yaymak belki de bu ihtiyari uygulamalardan daha fazla yarar sağlayacaktır. Etik konusu özellikle çağımızda çok önemli bir kavram haline gelmiştir. Meslek mensuplarının sorunları, üstlendikleri sorumlulukları, iş yükleri düşünüldüğünde etik konusunda ihtiyari sözleşmeler düzenlemek yerine özendirici, önem vurgulayıcı zorunlu eğitimlerin verilmesinin, meslek mensuplarının zaten almış oldukları etik eğitimlerinin güncellenmesi konusunda daha fazla yarar sağlayacağı görüşündeyiz.

Kaynakça

Akbulut, A.R. (2014). <http://www.ekohaber.com.tr/muhasebe-ve-etik-ekohaber-5-haberid-20344.html> (erişim tarihi: 22.04.2014)

Can, A.V. (2010). "Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi". Mali Çözüm: 97, s. 21-48.

Daştan, A. (2009). "Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi". Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi: 26-1, s. 281-311.

Yalçın, S. (2011). "Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması". Muhasebe ve Finansman Dergisi: Ekim, s.47-66.

<http://www.denizlismmmo.org/haberdetay.asp?ID=293> (erişim tarihi: 18.04.2014)

<http://www.turmob.org.tr/turmobWeb/Attachment.aspx> (erişim tarihi: 20.04.2014)

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği: (27.04.2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkındaki Tebliğ. Ankara: Resmi Gazete (28954 sayılı).



YENİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYE MODELİNİN BASİT USUL UYGULAMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd.Doç.Dr. Ercan UŞUN^{1*}
Gelir Uzmanı Mehmet KALAYLAR^{2**}

ÖZET

Çalışmanın amacı, büyükşehir belediyeleri ile ilgili yapılan yasal düzenlemeleri açıklamaktır. Özellikle son düzenleme (6360 sayılı Kanun) yeni bir model niteliğindedir. Bu düzenleme ile “büyükşehir belediyelerinin sınırları il mülki sınırları” şeklinde tanımlanmaktadır. Gelir Vergisi’nde Basit Usule ilişkin yeni bir düzenleme yapılmaması durumunda, Basit Usulün uygulama alanı büyük ölçüde daralacaktır. Nitekim büyükşehir belediyelerinin sınırlarının genişletilmesine ilişkin yapılan geçmiş düzenlemeler de bunu doğrular niteliktedir. Çalışmamızda, büyükşehir belediyelerinin sınırlarının zamanla nasıl genişletildiği ve basit usul mükellef sayısının bundan nasıl etkilendiği incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Büyükşehir belediyesi, belediye, basit usul, gelir vergisi

EVALUATION OF THE NEW METROPOLITAN MUNICIPALITY MODEL IN TERMS OF TAXATION ON SIMPLE EARNINGS BASIS ABSTRACT

ABSTRACT

Purpose of this study is to explain the legal regulations which are regarding the metropolitan municipalities. Especially, the last regulation (Law No. 6360) is a new model. With this arrangement, the boundaries of metropolitan municipalities are described as a provincial territorial boundaries. According to us, in the absence of a new regulation, would be greatly narrowed the scope of application of Taxation on Simple Earnings Basis. In fact, the prior arrangements about extension of the boundaries of the metropolitan municipalities attest our thesis. In this study, will be examined extension of the boundaries of metropolitan municipalities, and the “taxpayers number of Simple Earnings Basis” with past arrangement.

Key Words: Metropolitan municipality, municipality, taxation on simple earnings basis, income tax

Giriş

1984 yılında Ankara, İstanbul ve İzmir’de uygulanmaya başlanan büyükşehir belediyeciliği, 2000’li yıllara kadar farklı yapılanmalarla 16 ilde uygulanır hale gelmiştir. 2004 ve 2008 yıllarında gerçekleştirilen düzenlemeler büyükşehir belediyelerinin hizmet sunduğu alanın genişletilmesine yöneliktir. 2012 yılında gerçekleştirilen düzenleme ile 13 ilde daha büyükşehir belediyesi kurulması öngörülmüş, aynı zamanda 2004 ve 2008 yıllarındaki düzenlemelerden daha

1 * Celal Bayar Üniversitesi Gördes Meslek Yüksekokulu

2 ** Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı

radikal bir biçimde büyükşehir belediyelerinin hizmet alanı il mülki sınırı olarak kabul edilmiş ve yeni bir model benimsenmiştir.

Büyükşehir belediyelerinin hizmet alanının genişletilmesi, diğer bir ifadeyle bazı ilçe, belde veya köylerin de büyükşehir yetki alanına dâhil edilmesi; başta vergi olmak üzere birtakım yükümlülükleri de beraberinde getirmektedir. Örneğin, emlak vergisi artmakta, mevcut mevzuat gereği geçmişten beri basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri gerçek usule geçmek zorunda kalmaktadır.

Çalışmamızda, öncelikle ülkemizde büyükşehir belediyeciliğinin gelişimi ve basit usulden yararlanma şartları açıklanmıştır. Büyükşehir belediyeciliğinde sayı ve hizmet alanı itibariyle ortaya çıkan artışın, basit usulden yararlanan mükelleflerin sayısını ne yönde etkilediğini ortaya koymak amacıyla, 2002-2013 dönemi esas alınarak mevcut 16 büyükşehir belediyesinin bulunduğu illerin ve 2012 yılında yapılan düzenlemeyle büyükşehir belediyesi olacak 13 ildeki mükellef sayıları incelenmiştir.

Son olarak, büyükşehir belediye sayısının 29'a ulaşması durumunda, 29 ildeki basit usulden yararlanan mükelleflerin ne kadarının Gerçek Usulde vergilendirilmek durumunda kalacağına ilişkin öngörülerde bulunulmuştur.

I. Ülkemizde Büyükşehir Belediyeciliğinin Gelişimi ve Yeni Büyükşehir Belediye Modeli

Ülkemizde büyükşehir belediyeciliği 1982 Anayasası'nın 127. maddesine dayanılarak oluşturulmaya başlanmıştır. 1982 Anayasası, "kanun, büyük yerleşim merkezleri için özel yönetim biçimleri getirebilir" şeklinde oldukça esnek bir ifade içermektedir. Buna göre, "büyük yerleşim merkezlerinde"³, belediye, il özel idaresi ve köy dışında, bunlardan bağımsız ve bunların yerine yeni (özel) bir yerel yönetim birimi kanunla kurulabilecektir. "Yönetim biçimleri" ifadesi, birden fazla modeli aynı anda uygulayabilmeyi mümkün kılmaktadır⁴.

1982 Anayasası'nda büyükşehir belediyelerinin kuruluşuna ve yerel yönetim sisteminde değişiklikler yapılabilmesine imkân tanıyan ifadeler, büyükşehir be-

lediyelerinin kurulduğu dönemde birbirinden oldukça farklı yapılanmalara ve düzenlemelere yol açmıştır. Dolayısıyla, ülkemizde büyükşehir belediyeciliğinin gelişimini öncelikle 1984-2004 dönemini içeren "kuruluş dönemi" ve yapılan radikal düzenlemeler açısından "2004-2008 dönemi", "2008-2012 dönemi" ve özellikle hizmet alanı açısından yeni bir model olarak kabul edilebilecek "2012 sonrası dönem" şeklinde alt başlıklar altında incelemek mümkündür.

A. Kuruluş Dönemi (1984-2004)

Ülkemizde 3030 sayılı Kanun ile ilk kez büyükşehirler için ayrı bir yönetim modeli öngörülmüş ve "büyükşehir" kavramı hukuki açıdan kabul görmüştür. 3030 sayılı Kanun çerçevesinde, İstanbul, Ankara ve İzmir'de iki kademeli bir belediye yönetim yapısı oluşturulmuş ve büyükşehir belediyeleri ilçe belediyeleri üzerinden tanımlanmıştır. Kanun'a göre, büyükşehir belediye yönetiminin kurulabilmesi için belediye sınırları içinde birden fazla ilçenin bulunması, eğer yoksa öncelikle merkezi idare tarafından en az iki ilçenin kurulması gerekmektedir. Belediye sınırları içinde birden fazla ilçesi bulunan şehirler "büyükşehir" olarak; büyükşehir belediye sınırları içinde kalan ilçelerde kurulan belediyeler de "ilçe belediyeleri" olarak adlandırılmışlardır. Buna göre, büyükşehirlerde büyük şehrin adı ile bir "büyükşehir belediyesi"; büyükşehir dâhilindeki ilçelerde ilçelerin adını taşıyan "ilçe belediyeleri" kurulacaktır. Merkez ilçeler bu kanunun uygulanması bakımından ayrı bir ilçe sayılacak ve bu ilçenin büyükşehir belediyesi içinde kalan kısmında "merkez ilçe belediyesi" adı ile bir belediye kurulacaktır⁵. Bu yapı ilk kurulan üç belediyeden sonra 1986-1988 yıllarında kurulan büyükşehir belediyeleri için de geçerli olmuştur.

TABLO 1: BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN KURULUŞ YILLARI

	BŞB	Kuruluş Yılı	Yasal Dayanağı
1	Ankara	1984	3030 sayılı Kanun
2	İstanbul	1984	3030 sayılı Kanun
3	İzmir	1984	3030 sayılı Kanun
4	Adana	1986	3306 sayılı Kanun
5	Bursa	1987	3391 sayılı Kanun
6	Gaziantep	1987	3398 sayılı Kanun
7	Konya	1987	3399 sayılı Kanun

3 Anayasa metninde "büyük yerleşim merkezleri" ifadesi kullanılırken, aynı maddenin gerekçesinde "büyük yerleşim yerleri" denilmiştir.

4 ARIKBOĞA Erbay, Geçmişten Geleceğe Büyükşehir Belediye Modeli, Yerel Politikalar, Yıl:1, Sayı:3, Ocak-Haziran 2013, s. 52

5 Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun, Kanun No:3030, 9 Temmuz 1984 tarih ve 18453 sayılı Resmi Gazete, Madde 3 ve 4

8	Kayseri	1988	504 sayılı KHK
9	Antalya	1993	504 sayılı KHK
10	Diyarbakır	1993	504 sayılı KHK
11	Erzurum	1993	504 sayılı KHK
12	Eskişehir	1993	504 sayılı KHK
13	Kocaeli (İzmit)	1993	504 sayılı KHK
14	Mersin	1993	504 sayılı KHK
15	Samsun	1993	504 sayılı KHK
16	Sakarya (Adapazarı)	2000	593 sayılı KHK

Kaynak: İzci vd., 2013, s.124

Tablo 1’de görüleceği üzere, 1986-1988 döneminde, Adana, Bursa, Gaziantep, Konya ve Kayseri Büyükşehir Belediyeleri kurulmuştur. Bu şehirlerde birden fazla ilçe teşkilatı olmamasından ilk başta sıkıntılar yaşanmış; bu sorun merkez belediyesi sınırları içinde yeni ilçeler kurularak aşılmıştır⁶.

1993 yılında, 504 sayılı KHK ile Antalya, Diyarbakır, Erzurum, Eskişehir, İzmit, Mersin ve Samsun Büyükşehir Belediyeleri kurulmuştur. Bu kararnameye göre, belediye sınırları içinde ayrıca ilçeler oluşturulmayacak, alt kademe belediyeleri kurulacaktır. Hangi alt kademe belediyelerinin kurulacağı, bunlara verilecek ad ile sahip olacakları nüfus ölçüleri ve sınırlarının tespiti esasları Bakanlar Kurulu’na belirlenecektir⁷.

2000 yılında ise, son olarak 593 sayılı KHK ile Sakarya ilinde Adapazarı Büyükşehir Belediyesi kurulmuştur. Burada ise, hem ilçe hem de alt kademe belediyelerinin kurulması gibi karma bir yöntem benimsenmiştir⁸.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, 3030 sayılı Kanun, belediye sınırları içinde birden çok ilçesi olan il merkez belediyelerinin büyükşehir belediyesi olmasını öngörmüştür. Ancak, daha sonra çıkarılan Kanun Hükmünde Kararnameler ile bu niteliklere sahip olmayan bazı belediyeler de büyükşehir belediyesine dönüştürülmüştür⁹.

6 DENİZ Taşkın, KANTÜRK YİĞİT Güzin, İdari Coğrafya Açısından Büyükşehir Belediyeleri, The Journal of Academic Social Science Studies (JASSS), Volume:6, Issue:2, February 2013, s. 641

7 Yedi İlde Büyükşehir Belediyesi Kurulması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Kararname No:504, 9 Eylül 1993 tarih ve 21693 Sayılı Resmi Gazete, Madde 1

8 İZCİ Ferit, TURAN Menaf, Türkiye’de Büyükşehir Belediyesi Sistemi ve 6360 Sayılı Yasa İle Büyükşehir Belediyesi Sisteminde Meydana Gelen Değişimler: Van Örneği, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:18, Sayı:1, Yıl: 2013, s. 123

9 DEDEOĞLU Erdoğan, Büyükşehir Belediye Yönetimlerine Genel Bakış, Dış Denetim, Sayı:4, Nisan-Haziran 2011, s.133

3030 sayılı Kanun’a göre, büyükşehirlerde büyük şehrin adı ile bir “büyükşehir belediyesi” kurulması öngörülmüştür. Ancak, kurulan üç büyükşehir belediyesinde, il ve büyükşehir belediye isimleri birbirinden farklıdır. Bunlar, İçel il merkezinde kurulan Mersin Büyükşehir Belediyesi, Kocaeli il merkezinde kurulan İzmit Büyükşehir Belediyesi ve Sakarya il merkezinde kurulan Adapazarı Büyükşehir Belediyesi’dir. Bu isim karışıklığı da daha sonra çıkarılan kanunlarla giderilmiştir. 2002 yılında çıkarılan 4764 sayılı Kanun ile İçel ili yerine Mersin ili adı kullanılmaya başlanmış ve Mersin büyükşehir adı Mersin Büyükşehir Belediyesi olarak kalmıştır¹⁰. 2008 yılında çıkarılan 5747 sayılı Kanun ile Adapazarı Büyükşehir Belediyesi’nin adı Sakarya Büyükşehir Belediyesi; İzmit Büyükşehir Belediyesi’nin adı Kocaeli Büyükşehir Belediyesi olarak değiştirilmiştir¹¹.

B. 2004-2008 Dönemi

3030 sayılı Kanun’un 2004 yılında 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile yürürlükten kaldırılması, büyükşehir belediyeciliğinde reform sürecinin başlangıcı olmuştur. 5216 Sayılı Kanun ile, büyükşehir belediyesi sınırlarına hem ölçek hem de nüfus kriteri getirilmiştir. Kısaca “pergel düzenlemesi” olarak adlandırılan yöntemle sınır genişletmeleri yapılmıştır¹².

5216 sayılı Kanun’a göre, büyükşehir belediyesi, en az üç ilçe veya ilk kademe belediyesini kapsayan bir yapılanma olarak tanımlanmıştır. İlçe belediyesi, büyükşehir belediyesi sınırları içinde kalan ilçe belediyesini; ilk kademe belediyesi ise, büyükşehir belediye sınırları içinde ilçe kurulmaksızın oluşturulan büyükşehir ilçe belediyeleriyle aynı yetki, imtiyaz ve sorumluluklara sahip belediyeyi ifade etmektedir¹³. 5216 sayılı Kanun ile, 3030 Sayılı Kanun’un öngördüğü büyükşehir ve onun altında ilçe belediyesi olmak üzere iki kademeli yönetim yapısı korunmuştur.

504 sayılı KHK ile kullanılmaya başlanılan “alt kademe belediyesi” kavramı yerine 5216 sayılı Kanun’da “ilk kademe belediyesi” kavramı kullanılmıştır. Bu kavram da,

10 20.5.1933 Tarihli ve 2197 Sayılı Kanununun 1. Maddesinde Yer Alan İçel Adının Mersin Olarak Değiştirilmesi Hakkında Kanun, Kanun No:4764, 28 Haziran 2002 tarih ve 24799 sayılı Resmi Gazete, Madde 1

11 Büyükşehir Belediye Sınırları İçerisinde İlçe Kurulması Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun No: 5747, 22 Mart 2008 tarih ve 26824 Sayılı Resmi Gazete, Madde 2/8

12 İZCİ vd., 2013, s. 124

13 Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Kanun No:5216, 27 Mart 2004 tarih ve 25531 Sayılı Resmi Gazete, Madde 3



2008 yılında çıkarılan 5747 sayılı Kanun ile yeniden değiştirilmiş ve "ilçe belediyesi" terimi getirilmiştir.

5216 sayılı Kanun'a göre¹⁴, belediye sınırları içindeki ve bu sınırlara en fazla 10.000 metre uzaklıktaki yerleşim birimlerinin son nüfus sayımına göre nüfusu 750.000'den fazla olan il belediyeleri, fiziki yerleşim durumları ve ekonomik gelişmişlik düzeyleri de dikkate alınarak, kanunla büyükşehir belediyesine dönüştürülebilecektir.

Büyükşehir belediyesinin sınırları çevresinde ve aynı il sınırları içinde bulunan belediye ve köyler, Belediye Kanunu hükümlerine göre büyükşehir belediyesine katılabileceklerdir. Katılma kararı, ilgili ilçe veya ilk kademe belediye meclisinin talebi üzerine, büyükşehir belediye meclisi tarafından alınacaktır.

5216 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte; büyükşehir belediye sınırları, İstanbul ve Kocaeli ilinde, il mülki sınıridir. Diğer büyükşehir belediyelerinde, mevcut valilik binası merkez kabul edilmek ve il mülki sınırları içinde kalmak şartıyla, nüfusu 1.000.000'a kadar olan büyükşehirlerde yarıçapı 20 Km, nüfusu 1.000.000'dan 2.000.000'a kadar olan büyükşehirlerde yarıçapı 30 Km, nüfusu 2.000.000'dan fazla olan büyükşehirlerde yarıçapı 50 Km olan dairenin sınırı büyükşehir belediyesinin sınırını oluşturur.

C. 2008-2012 Dönemi

İlk sekiz büyükşehir sınırları içinde ilçe örgütleri bulunmasına karşın; 1993 ve sonrasında kurulan sekiz büyükşehirin sınırları içindeki belediyeler ilk kademe belediyesi niteliğindedir. Bu ilçelerde ilçe örgütü kurulmamıştı. 2008 yılında çıkarılan 5747 sayılı Kanun ile bu sekiz büyükşehirde ilçe örgütü kurularak ilk kademe belediyeleri ilçe belediyelerine dönüştürülmüştür¹⁵.

5747 sayılı Kanun'la yapılan diğer önemli bir düzenleme ise, Türk yerel yönetim sisteminde en önemli sorunlarından biri olan küçük belediye sorununu bir ölçüde gidermek üzere 862 belde belediyesinin tüzel kişiliğinin kaldırılarak köye dönüştürülmesidir. Söz konusu Kanunda, her ne kadar 862 belde belediyesinin tüzel kişiliğinin kaldırılması hüküm altına alınmış olsa da, Anayasa Mahkemesi'nde açılan davanın so-

nucu¹⁶, Danıştay 8. Dairesi tarafından alınan Karar¹⁷, Yüksek Seçim Kurulu'nun 25 belde dışında 837 belde belediyesinin seçime girebileceğine ilişkin Kararı 5747 sayılı Kanun'da yer alan hükmü uygulanamaz hale getirmiştir¹⁸.

D. 2012 Sonrası Dönem

Büyükşehir belediyeciliğinde yeni bir dönemin başlangıcı olarak nitelendirilebilecek önemli bir gelişme, mevcut büyükşehir belediyelerinin sınırını il mülki sınırı olarak belirleyen ve nüfusu 750.000'i aşan 13 ilde daha büyükşehir belediyesi kurulmasını öngören 12.11.2012 tarihli 6360 sayılı Kanun'un¹⁹ kabulüdür. Kanun ile Aydın, Denizli, Muğla, Tekirdağ, Şanlıurfa, Kahramanmaraş, Balıkesir, Van, Manisa, Trabzon, Hatay, Malatya ve Mardin illerinin büyükşehir olmasına karar verilmiştir.

6360 sayılı Kanun'a göre, şu an İstanbul ve Kocaeli'nde uygulanan il mülki sınır sistemi, Adana, Ankara, Antalya, Bursa, Diyarbakır, Eskişehir, Erzurum, Gaziantep, İzmir, Kayseri, Konya, Mersin, Sakarya ve Samsun'da da uygulanacaktır. Bu illere bağlı ilçelerin mülki sınırları içinde yer alan köy ve belediyelerin tüzel kişiliği sona erecek, köyler mahalle olarak, belediyeler ise mahalleleriyle birlikte bağlı oldukları ilçenin belediyesine katılacaklardır²⁰.

Ayrıca, mevcut ve yeni büyükşehir belediyesi olacak illerde il özel idarelerinin tüzel kişiliği ortadan kalkacaktır. 29 ilde kaldırılacak olan il özel idarelerinin yetkileri bakanlıklara, bağlı ve ilgili kuruluşlara ve taşra teşkilatlarına, valiliklere, hazineye, büyükşehir belediyelerine ve onların bağlı ve ilgili kuruluşlarına ve ilçe belediyelerine verilecektir²¹.

Özetle; ülkemizde büyükşehir belediyelerinin sayısı ve hizmet alanı yapılan düzenlemelerle sürekli art-

14 5216 sayılı Kanun, Madde 4 ve 6

15 DENİZ, vd., s.643

16 Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın önerisi ve Bakanlar Kurulu Kararı ile ilan edilmiş turizm bölge, alan ve merkezleri ve kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgeleri kapsamında kalan beldeler ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nca saptanan turizm öncelikli yörelerdeki beldeler kapsam dışında bırakılmıştır.

17 İçişleri Bakanlığı'nca yayımlanan, 5747 sayılı Kanun'un uygulanması ile ilgili olarak 01.05.2008 gün ve 2008/34 sayılı Genelgenin iptaline karar verilmiştir.

18 CANPOLAT Hasan, Türk Yerel Yönetim Sisteminde Ölçek Reformları ve 5747 Sayılı Kanunla İlgili Yargı Kararlarının Değerlendirilmesi, Türk İdare Dergisi, Sayı:467, Haziran 2010, s.95

19 On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi Ve Yirmi Altı İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun No: 6360, 06.12.2012 Tarih ve 28489 Sayılı Resmî Gazete

20 DENİZ, vd., s.645

21 İZCİ vd., s.128

mıştır. 2012 yılı itibariyle 16'a ulaşmış olan büyükşehir belediye sayısı 2012 yılında kabul edilen ve 2014 yılı yerel seçimleri sonrası yürürlüğe girecek yeni uygulamayla, 29'a ulaşacak ve büyükşehir belediyelerinin tamamında hizmet alanı il mülki sınırı olacaktır.

TABLO 2) BŞB HİZMET ALANI VE İL NÜFUSU İÇİNDEKİ PAYI (2012)

	Büyükşehir Belediyeleri	Hizmet Alanı	Büyükşehir Belediye Nüfusu	İl Nüfusu	BŞB Nüfusu / İl Nüfusu (%)
1	İstanbul	Mülki Sınır	13.710.512	13.854.740	99,0
2	Kocaeli	Mülki Sınır	1.527.407	1.634.691	93,4
3	Ankara	50 Km yarıçap	4.630.735	4.965.542	93,3
4	İzmir	50 Km yarıçap	3.401.994	4.005.459	84,9
5	Adana	30 Km yarıçap	1.636.229	2.125.635	77,0
6	Bursa	30 Km yarıçap	1.983.880	2.688.171	73,8
7	Eskişehir	20 Km yarıçap	659.924	789.750	83,6
8	Gaziantep	20 Km yarıçap	1.438.373	1.799.558	79,9
9	Kayseri	20 Km yarıçap	1.004.276	1.274.968	78,8
10	Sakarya	20 Km yarıçap	590.498	902.267	65,4
11	Diyarbakır	20 Km yarıçap	892.713	1.592.167	56,1
12	Konya	20 Km yarıçap	1.107.886	2.052.281	54,0
13	Mersin	20 Km yarıçap	876.958	1.682.848	52,1
14	Antalya	20 Km yarıçap	1.073.794	2.092.537	51,3
15	Erzurum	20 Km yarıçap	384.399	778.195	49,4
16	Samsun	20 Km yarıçap	547.778	1.251.722	43,8
TOPLAM			35.467.356	43.490.531	81,6

Kaynak: TÜİK 2012 ADNS verileri; ARIKBOĞA, 2013, s.8

Mevcut büyükşehir belediyelerinin hizmet alanları ve nüfusunun il nüfusu içindeki payı değerlendirildiğinde, Tablo 2'de görüleceği üzere, hizmet alanı arttıkça nüfus içerisindeki payın da arttığı görülmektedir. Örneğin, Samsun'da büyükşehir hizmet alanı 20 km yarıçap olarak belirlenmiş, il nüfusu içindeki payı % 43,8 iken; İstanbul'da hizmet alanı mülki sınır, nüfus içindeki payı ise % 99'dur.

İstanbul'da hizmet alanı mülki sınır olduğu halde il nüfusunun tamamının büyükşehir belediye nüfusunu oluşturmamasının nedeni, Kocaeli ilinde de olduğu gibi, orman köylerinin sisteme dâhil edilmemesidir. Orman köyleri büyükşehir belediye başkanı seçiminde oy kullanabilmekte, ancak Genel Bütçe Vergi Gelirleri Payının dağılımında dikkate alınmamakta ve ilçe

belediyeleriyle ilişkisi kurulmamaktadır²².

2012 yılı itibariyle mevcut 16 büyükşehir belediyesi hizmet alanı içerisinde yaşayan nüfusun ülke nüfusu içerisindeki payının % 46,9²³; Büyükşehir belediyesi olan illerin il nüfusları toplamının ülke nüfusu içerisindeki payı ise % 57,5²⁴dir. Yeni büyükşehir olacak 13 ilin nüfusu da dâhil edildiğinde, mülki sınır uygulamasıyla birlikte, büyükşehir belediye nüfusunun ülke nüfusu içindeki payı % 75,8²⁵e ulaşacaktır.

Mevcut durumda ülke nüfusunun % 46,9'u büyükşehir belediye sınırları içerisinde yaşarken bu oranın % 75,8'e ulaşması şüphesiz gelir vergisi mükelleflerini yakından ilgilendiren bir konudur. Özellikle basit usul uygulaması açısından değerlendirildiğinde, basit usule ilişkin yeni bir düzenleme yapılmaması durumunda birçok mükellefin gerçek usule geçişi kaçınılmaz hale gelecektir.

II. Basit Usule Tabi Olmanın Şartları

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 46. maddesinde; "47 ve 48. maddelerde yazılı şartları topluca haiz olanların ticari kazançları basit usulde tespit olunur..." denmektedir. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere; Gelir Vergisi Kanunu'na tabi olarak faaliyette bulunan ticaret ve sanat erbabından, basit usulde vergilendirilecek olanların ilgili kanunun 47. maddesindeki genel şartlar ile 48. maddesindeki özel şartları birlikte taşımaları gerekmektedir. Ancak tabiidir ki yeni işe başlayan mükellefler için sadece genel şartları taşımaları aranacaktır.

A. Genel Şartlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 47. maddesine göre; "Basit usule tabi olmanın genel şartları şunlardır;

1-Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak (işinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozmadır. Ölüm halinde

22 ARIKBOĞA Erbay, Büyükşehir Belediye Modeli ve Reform, Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sayı:2, Haziran 2012, s.8

23 2012 yılı itibariyle büyükşehir belediye nüfusu toplamı 35.467.356; ülke nüfusu 75.627.384 (ADNS 2012, TÜİK)

24 2012 yılı itibariyle büyükşehir belediyesi olan illerin il nüfusu toplamı 43.490.531; ülke nüfusu 75.627.384 (ADNS 2012, TÜİK)

25 2012 yılı itibariyle büyükşehir belediyesi olan illerin il nüfusu toplamı 43.490.531; yeni büyükşehir olacak illerin il nüfusu toplamı 13.821.645; ülke nüfusu 75.627.384 (ADNS 2012, TÜİK)

iş sahibinin dul eşi veya küçük çocukları namına işe devam olduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamlarına bakılmaz.)

2-İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli²⁶, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı büyükşehir belediye sınırları içinde 5.300,00 TL'yi, diğer yerlerde 3.700,00 TL'yi aşmamak²⁷.

3-Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisi'ne tabi olmamak.

2 ve 3 numaralı bent hükümleri öteden beri işe devam edenlerde takvim yılı başındaki, yeniden işe başlayanlarda ise işe başlama tarihindeki duruma göre uygulanır."

B. Özel Şartlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 48. maddesine göre; "Basit usule tabi olmanın özel şartları şunlardır²⁸;

1-Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 75.000,00 TL'yi veya yıllık satışları tutarının 110.000,00 TL'yi aşmaması,

2-1 numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının 37.000,00 TL'yi aşmaması,

3-1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 75.000,00 TL'yi aşmaması,.."

Anılan kanunun 48.i maddesinin son paragrafı 01.01.2005 tarihinden geçerli olmak üzere 5281 sayılı Kanun'un²⁹ 43/8-b maddesiyle değişerek; "...Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, bu maddenin 1 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı hadler yerine ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'na

26 Bina ve arazide emsal kira bedeli yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Vergi Usul Kanununun 268'inci maddesinde; "vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29'uncu maddesine göre tespit edilen değeridir" denildiğinden, bina ve arazilerde emsal kira bedeli, bina ve arazinin emlak vergi değerinin %5'i olacaktır. (Vergi Usul Kanunu, 268'inci ve Emlak Vergisi Kanunu, 29'uncu madde)

27 2013 yılı için belirlenen değerlerdir

28 2013 yılı için belirlenen değerlerdir

29 Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun No: 5281, 01 Aralık 2004 tarih ve 25687-3. mükerrer sayılı Resmi Gazete

belirlenecek alım satım hadleri uygulanır." şeklini almıştır.

İlgili yasal değişikliğe istinaden 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği³⁰ ile bahsi geçen emtiaların alım, satış veya hâsılat tutarları belirlenmiş ve anılan emtiaların ticaretini yapan mükelleflerin 2013 yılında basit usulde vergilendirme esnasından yararlanabilmeleri için 31.12.2012 tarihi itibarıyla Tablo 3'de belirtilen hadleri aşmaması gerektiği belirtilmiştir. Aksi takdirde gerçek usulde vergilendirilmeleri gerekecektir.

TABLO 3) BASİT USULDE ALIM SATIM HADLERİ

Emtia'nın Cinsi	Büyükşehir Belediye Sınırları Dışında Kalan Yerlerde		Büyükşehir Belediye Sınırları İçinde Kalan Yerlerde	
	Yıllık Alım Ölçüsü (TL)	Yıllık Satış Ölçüsü (TL)	Yıllık Alım Ölçüsü (TL)	Yıllık Satış Ölçüsü (TL)
Değerli Kağıt	118.000	139.000	160.000	180.000
Şeker – Çay	94.000	118.000	110.000	150.000
Milli Piy. Bileti, Hemen Kazan, Süper Toto vb.	94.000	118.000	110.000	150.000
İçki (Bira ve Şarap Hariç) - İspirto- Sigara- Tütün	94.000	118.000	110.000	150.000
Akaryakıt (LPG hariç)	139.000	150.000	180.000	200.000

Kaynak: 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

Belirtilen bu malların alım satımı ile uğraşanlar hakkında, basit usulün özel şartları bakımından yukarıdaki hadler dikkate alınmak suretiyle, 136 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ndeki³¹ hesaplamalar doğrultusunda işlem yapılacaktır.

C. Basit Usulden Yararlanamayacak Olanlar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 47. maddesindeki genel şartları ve 48. maddesindeki özel şartları taşımayan dahi anılan Kanunun, Basit Usulün Hududu alt başlıklı 51. maddesine göre;

"Aşağıda yazılı olanlar, basit usulden faydalanamazlar:

1- Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları;

30 Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 284, 31 Aralık 2012 tarih ve 28514-4. mükerrer sayılı Resmi Gazete

31 Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 136, 2 Mayıs 1982 tarih ve 17682 sayılı Resmi Gazete

- 2- İkrazat işleriyle uğraşanlar;
- 3- Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar;
- 4- Bu Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar;
- 5- Sigorta prodüktörleri;
- 6- Her türlü ilan ve reklâm işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler;
- 7- Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar;
- 8- Tavassut işi yapanlar (dayıbaşılar hariç);
- 9- Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler;
- 10- Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri (Yapısı itibariyle sürücüsünden başka ondört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç);
- 11- Maliye Bakanlığınca teklif edilen ve Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücvir alanlar dahil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibariyle veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunulup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler."

Bu yetkiye istinaden çıkarılan 95/6430 sayılı, 92/2683 sayılı ve 8/5521 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile aşağıda ayrıntısı verilen bazı mükellefler gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmıştır.

1. 95/6430 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı İle Gerçek Usulde Vergilendirme Kapsamına Alınan Mükellefler

İlgili Bakanlar Kurulu Kararı³² ile büyükşehir belediyesi olan illerin (Erzurum, Diyarbakır, Sakarya ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile Büyükşehir Belediyesi sınırları içerisine alınan yerlerden, yeni bağlanan mahallelerle birlikte 2000 yılı genel nüfus sayımındaki nüfusu 30.000'den az olan yerler hariç), mücvir alan sınırları dahil olmak üzere büyükşehir

belediye sınırları içinde aşağıda belirtilen faaliyetleri yapan mükellefler 1 Mayıs 1995 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler.

- Her türlü emtia imalatı ile uğraşanlar,
- Her türlü emtia alım-satımı ile uğraşanlar,
- İnşaat ile ilgili her türlü işlerle uğraşanlar,
- Motorlu taşıtların her türlü bakım ve onarım işleriyle uğraşanlar,
- Lokanta ve benzeri hizmet işletmelerini işletenler,
- Eğlence ve istirahat yerlerini işletenler.

Yukarıda sıralanan mükellefler, basit usulden yararlanmaya ilişkin genel ve özel şartları taşıyıp taşımadıkları aranmaksızın gerçek usulde vergilendirilirler.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan esnaf muafılığına ilişkin şartları topluca taşıyanlar, 95/6430 sayılı Kararname kapsamına girmediklerinden, esnaf muafılığından yararlanabilmektedirler³³.

2. 92/2683 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı İle Gerçek Usulde Vergilendirme Kapsamına Alınan Mükellefler

İlgili Kararname'nin³⁴ 1. ve 2. maddelerinde;

"Madde 1- Her türlü televizyon, video, radyo, teyp, müzik seti, disk-çalar, kamera, bilgisayar, soğutucu, çamaşır ve bulaşık makinesi, elektrikli süpürge, elektronik müzik aletleri, elektrikli dikiş makinesi ile elektrikle çalışan benzeri eşyaların alım-satım ve üretimi ile uğraşan mükellefler gerçek usulde vergilendirilirler.

Madde 2- Bu kararın 1. maddesinde yazılı malların yanı sıra diğer mal veya hizmetleri satan mükellefler de gerçek usulde vergilendirilirler..." denmektedir.

Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen elektrikle çalışan benzeri eşyalar ibaresinden, doğrudan elektrik enerjisiyle çalışan veya elektrikle şarj edildikten sonra çalışan emtianın anlaşılması gerekmektedir. Bu Kararnamede belirtilen emtianın alım-satımı yoluyla ticaretinin yapılmasında, eski-yeni veya kullanılmış olma ayrımına gidilmeksizin, kararnamede yer alan emtiaların ticaretini yapanlar ile belirtilen işlerle uğraşan bütün mükellefler girmektedir³⁵.

32 Bakanlar Kurulu Kararı, Karar No: 95/6430, 1 Nisan 1995 tarih ve 22245 sayılı Resmi Gazete

33 Gelir İdaresi Başkanlığı, Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi, 2012, s. 5

34 Bakanlar Kurulu Kararı, Karar No: 92/2683, 12 Şubat 1992 tarih ve 21140 sayılı Resmi Gazete

35 GİB, a.g.e., s. 6

3. 8/5521 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı İle Gerçek Usulde Vergilendirme Kapsamına Alınan Mükellefler

“Zirai mahsul satın alarak bu mahsulleri kısmen veya tamamen tüketici dışında kalanlara satan ticaret erbabı 8/5521 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı³⁶ ile 01.01.1983 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmışlardır.

Canlı hayvan alım-satımı faaliyeti anılan Kararname kapsamında değerlendirildiğinden, bu şekilde faaliyette bulunan mükellefler gerçek usulde vergilendirilecektir.

Zirai mahsulün toptancı hallerinden veya ticari faaliyette bulunan sebze komisyoncularından sonraki teslim aşamaları 8/5521 sayılı Kararname kapsamında kalmamaktadır³⁷.”

D. Ortaklıklarda Basit Usule Tabi Olmanın Şartları

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 46. maddesinin 5. bendinde; “... Aynı işte ortak olarak çalışanlar hakkında 47. maddede yazılı yıllık kira bedeli ve 48. maddede yazılı iş hacmi ölçüleri toplu olarak, diğer şartlar ortakların her biri için ayrı ayrı aranır. Ortaklarından birisi gerçek usule göre gelir vergisine tabi bulunan ortaklıklarda, diğer ortakların ticari kazancı da gerçek usulde tespit olunur. Adi ortaklık halinde çalışanlardan aynı zamanda diğer şahsi bir işle de iştigal edenlerin gerçek veya basit usulden hangisine göre vergilendirileceği, 47. maddenin 2 numaralı bendi ile 48. maddede yer alan ölçülerden şahsi işine ait olanlara, ortaklıklardan hissesine düşen miktarların eklenmesi suretiyle tespit olunur. Şahsi işin mevcut olmaması halinde, muhtelif ortaklıklardaki hisselerin toplanması ile yetinilir...” denmektedir.

İlgili Kanun maddesine göre fiilen üç farklı durum öngörülmektedir. Kısaca öngörülen bu durumlar;

1. Tek Ortaklık Durumu

Ortaklığın basit usule tabi olup olmadığının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu’ nun 47. maddesinde yazılı olan yıllık işyeri kira bedeli ölçüsü ile yine aynı sayılı Kanunun 48. maddesinde yazılı olan iş hacmi ölçüleri toplu olarak dikkate alınır. Diğer şartlar ise ortakların her biri için ayrı ayrı aranır.

36 Bakanlar Kurulu Kararı, Karar No: 8/5521, 28 Kasım 1982 tarih ve 17882 sayılı Resmi Gazete

37 GİB; a.g.e., s. 6

2. Birden Fazla Ortaklık Durumu

Bir mükellefin birden fazla ortaklıkta faaliyeti olması durumunda ise basit usule tabi olup olmadığı, ortaklıklardaki hissesine düşen yıllık işyeri kirası ve iş hacmi ölçülerinin tek tek toplanması yoluyla belirlenir.

3. Şahsi İş Yanında Ortaklık Durumu

Adi ortaklık şeklinde çalışanlardan aynı zamanda şahsi bir işle de iştigal edenlerin basit usule tabi olup olmadığının tespitinde, şahsi işine ait yıllık işyeri kirası ve iş hacmi miktarlarına ortaklık ve/veya ortaklıklardaki hisselerine düşen payların eklenmesi yoluyla belirlenir.

Ancak unutmamak gerekir ki; “adi ortaklıklarda, ortakların birinin gerçek usulde vergilendirilmesi durumunda diğer ortaklar da gerçek usulde vergilendirilir³⁸.”

E. Basit Usul Ve Gerçek Usul Arasındaki Geçişler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’ nun 46. maddesinin 6. fıkrasında; “Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Basit usulün şartlarına haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler, bu talepleri doğrultusunda takip eden ay başından veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilecek olanlar ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, bir daha hiç bir şekilde basit usule dönemezler. Bu kişilerin aynı türden iş yapan eş ve çocukları da bu faaliyetleri nedeniyle basit usulden yararlanamazlar.” denmekteydi.

Ancak 6322 sayılı Kanun’un³⁹ 7’nci maddesiyle yapılan değişiklik ve düzenleme sonucu, ilgili fıkra;

“Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Basit usulün şartlarını haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Gerçek

38 GİB; a.g.e., s. 8.

39 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun No: 6322, 15 Haziran 2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete

usulde vergilendirilen mükelleflerden, 47. maddede yazılı şartları taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi 48. maddede yazılı hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler. İşin eş ve çocuklara devri halinde iş hacminin hesabında devirden önceki süreler de dikkate alınır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler hiçbir suretle basit usulde vergilendirilmezler.

Gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler ile basit usulün şartlarını kaybedenlerden gerçek usulde vergilendirilmeye başlamadan önce işini terk eden mükellefler, terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönemezler. Bu hüküm, işin eş veya çocuklara devri halinde de uygulanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” **(6322 sayılı Kanun’un 7. maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük 15.06.2012)** şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan değişiklikler ve düzenlemeler sonucu; Gelir Vergisi Kanunu’ nun 46. maddesinde basit usulden gerçek usulü geçişin şartlarının yanında daha önce uygulaması mümkün olmayan gerçek usulden basit usule geçişin şartları da eklenmiş olmaktadır. Buna göre;

1. Basit Usulden Gerçek Usule Geçiş

- Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler.
- Basit usulün şartlarına haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler.
- Yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler.

2. Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş

- Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, 47. maddede yazılı şartları taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi 48. maddede yazılı hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler. İşin eş ve çocuklara devri halinde iş hacminin hesabında devir-

den önceki süreler de dikkate alınır.

- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler hiçbir suretle basit usulde vergilendirilmezler.
- Gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler ile basit usulün şartlarını kaybedenlerden gerçek usulde vergilendirilmeye başlamadan önce işini terk eden mükellefler, terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönemezler. Bu hüküm, işin eş veya çocuklara devri halinde de uygulanır.

III. Yeni Büyükşehir Belediye Modelinin Basit Usul Uygulaması Açısından Değerlendirilmesi

Büyükşehir belediyesi olan illerdeki basit usule tabi mükellef sayıları 2002-2013 dönemi itibariye incelendiğinde, Tablo 4’de görüleceği üzere, Diyarbakır hariç diğer 15 ilde sürekli azalış göstermektedir. En yüksek azalış 2002 yılına göre 2013 yılında % 47 oranında Kocaeli ilinde gerçekleşmiştir. Kocaeli’ni takiben Eskişehir’de % 40,5 İstanbul’da ise % 39,8 oranında gerçekleşen yüksek azalış oranı, Antalya ve Samsun’da % 9,1 Erzurum’da ise % 8,1 gibi oranlara düşmektedir. Diyarbakır’da ise, diğer 15 ilin aksine % 17,6 oranında artış gözlenmektedir.

Kocaeli ve İstanbul’da mükellef sayısındaki azalışın yüksek oranda gerçekleşmesi, bu illerde büyükşehir belediye hizmet alanının il mülki sınırı olmasıyla açıklanabilir. Eskişehir’de hizmet alanı 20 Km yarıçap olarak belirlenmesine karşın (bkz. Tablo 3) il nüfusunun % 83,6’sı büyükşehir belediye sınırları içerisinde yaşamaktadır. Antalya, Erzurum ve Samsun’da hem hizmet alanın 20 km yarıçap ile belirlenmiş hem de il nüfusunun yarısı ve yarısının da altında bir nüfus büyükşehir belediye sınırları içerisinde yaşamaktadır. Örneğin, Antalya’da il nüfusunun % 51,3’ü Erzurum’da % 49’4’ü, Samsun’da ise % 43,8’i büyükşehir sınırları içerisinde kalan payı arttıkça basit usulden yararlanma olanağı azalmaktadır.

O halde, 2004 yılında 5216 sayılı Kanun’la gerçekleştirilen yarıçap hizmet alanı belirleme uygulamasının bir sonucu olarak büyükşehir belediye sınırları içerisinde kalan nüfusun il nüfusu içerisindeki payının arttığı ölçüde basit usulden yararlanma olanağının azaldığı söylenebilir.

TABLO 4) BŞB OLAN İLLERDEKİ BASİT USULE TABİ MÜKELLEF SAYILARI

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Fark
Kocaeli	11.624	11.820	12.067	10.079	8.693	8.051	7.797	7.579	7.079	6.783	6.341	6.165	-47,0
Eskişehir	5.531	5.418	5.265	4.816	4.674	4.454	4.234	4.018	3.881	3.748	3.659	3.293	-40,5
İstanbul	66.092	64.254	59.710	54.737	48.441	47.214	45.266	42.218	41.491	40.457	39.778	39.778	-39,8
Bursa	22.077	21.798	21.349	20.702	19.588	18.273	17.880	17.604	17.364	16.930	16.363	16.096	-27,1
Gaziantep	21.271	22.546	23.821	19.933	18.031	17.104	16.708	16.484	16.328	16.085	15.698	15.730	-26,0
İzmir	37.504	37.032	36.641	34.221	33.833	32.991	32.060	30.929	29.477	29.034	28.176	27.763	-26,0
Kayseri	8.976	8.826	8.894	8.375	8.186	7.878	7.869	7.594	7.361	7.292	7.150	6.932	-22,8
Adana	21.273	21.138	21.382	21.020	20.480	19.845	19.311	18.444	18.118	17.890	17.439	17.087	-19,7
Ankara	25.212	25.322	24.964	24.126	23.575	23.417	23.081	22.542	22.487	22.179	21.509	20.597	-18,3
Sakarya	15.732	15.708	16.138	16.183	15.826	14.968	14.490	13.936	13.781	13.553	13.345	13.211	-16,0
Mersin	21.361	21.856	22.292	21.917	21.399	20.492	20.140	19.908	19.479	19.085	18.715	18.290	-14,4
Konya	20.635	21.025	21.618	20.850	20.882	20.531	20.136	19.564	19.420	19.157	18.520	18.009	-12,7
Antalya	28.263	25.322	28.025	28.499	29.379	27.905	27.218	26.535	26.287	26.155	25.780	25.695	-9,1
Samsun	16.913	16.990	17.593	16.553	16.491	16.118	15.992	15.458	15.581	15.622	15.397	15.382	-9,1
Erzurum	8.821	8.721	9.337	9.392	9.333	9.091	9.096	8.996	8.895	8.601	8.393	8.105	-8,1
Diyarbakır	13.179	13.671	13.983	14.889	14.613	14.946	15.451	15.493	16.080	15.948	15.667	15.504	17,6

Kaynak: www.gib.gov.tr

Şüphesiz, sadece basit usul mükellef sayılarını esas alan bir değerlendirme yetersiz olabilir. Bu itibarla söz konusu illerdeki toplam basit ve gerçek usul gelir vergisi mükellef sayılarını esas alan bir değerlendirme yaptığımızda, Tablo 5'de görüleceği üzere; mülki sınırın geçerli olduğu İstanbul ve Kocaeli'de basit usule tabi mükelleflerin basit ve gerçek usul mükellef toplamına oranı diğer illere göre oldukça düşüktür. Bu oran, 2002 yılı Ocak ayı itibarıyla İstanbul'da %11,8 ve Kocaeli'de %24,9 düzeylerinde iken; 2013 yılı Ocak ayında İstanbul'da % 7,7; Kocaeli'de ise % 12,7 düzeylerine inmiştir.

Tablo 5'te dikkat edilmesi gereken diğer bir husus, 2002 yılı Ocak ayı itibarıyla Sakarya'da % 41,4; Erzurum'da % 44,7 ve Diyarbakır'da % 48,6 olan Basit Usule tabi mükelleflerin toplam mükelleflere oranı; 2013 yılı Ocak ayı itibarıyla Sakarya'da % 40,5; Erzurum'da % 45,5 ve Diyarbakır'da ise % 52,8 düzeyine yükselmiştir. Bu oran, 14 ilin tamamında düşerken, Erzurum ve Diyarbakır'da yükselmiştir. Sakarya'daki düşüş de oldukça düşük düzeyde gerçekleşmiştir. Bu durum, özellikle, 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile açıklanabilir. Zira, söz konusu Kararda, "büyükşehir belediyesi olan illerin (Erzurum, Diyarbakır, Sakarya ... hariç)..." ifadesi, bu üç ilde Basit Usule tabi mükelleflerin toplam mükellef sayısı içindeki payının azalması, hatta artmasına yol açmıştır.

TABLO 5) BŞB OLAN İLLERDEKİ BASİT VE GERÇEK USULE TABİ MÜKELLEF SAYILARI

	OCAK - 2002				OCAK - 2013			
	Basit Usul	Gerçek Usul	Toplam	Basit Usul / Toplam (%)	Basit Usul	Gerçek Usul	Toplam	Basit Usul / Toplam (%)
İstanbul	66.092	492.171	558.263	11,8	39.778	475.663	515.441	7,7
Kocaeli	11.624	35.044	46.668	24,9	6.165	42.487	48.652	12,7
Eskişehir	5.531	19.221	24.752	22,3	3.293	20.293	23.586	14,0
Ankara	25.212	108.916	134.128	18,8	20.597	125.557	146.154	14,1
Bursa	22.077	72.243	94.320	23,4	16.096	74.125	90.221	17,8
İzmir	37.504	117.176	154.680	24,2	27.763	122.473	150.236	18,5
Kayseri	20.635	21.660	42.295	48,8	6.932	27.880	34.812	19,9
Antalya	28.263	57.734	85.997	32,9	25.695	72.014	97.709	26,3
Konya	20.614	42.879	63.493	32,5	18.009	48.164	66.173	27,2
Adana	21.273	39.225	60.498	35,2	17.087	43.441	60.528	28,2
Gaziantep	21.271	23.760	45.031	47,2	15.730	37.618	53.348	29,5
Mersin	21.361	36.126	57.487	37,2	18.290	38.013	56.303	32,5
Samsun	16.913	22.815	39.728	42,6	15.382	24.746	40.128	38,3
Sakarya	15.732	22.251	37.983	41,4	13.211	19.444	32.655	40,5
Erzurum	8.821	10.916	19.737	44,7	8.105	9.703	17.808	45,5
Diyarbakır	13.179	13.951	27.130	48,6	15.504	13.838	29.342	52,8
Toplam	356.102	1.136.088	1.492.190	23,9	267.637	1.195.459	1.463.096	18,3

Kaynak: www.gib.gov.tr

Aynı incelemeyi yeni büyükşehir belediyesi olacak 13 il için de yapabiliriz.

TABLO 6) BŞB OLACAK İLLERDEKİ BASİT VE GERÇEK USULE TABİ MÜKELLEF SAYILARI

	OCAK - 2002				OCAK - 2013			
	Basit Usul	Gerçek Usul	Toplam	Basit Usul / Toplam (%)	Basit Usul	Gerçek Usul	Toplam	Basit Usul / Toplam (%)
Aydın	20.500	21.736	42.236	48,5	19.355	23.772	43.127	44,9
Balıkesir	22.929	37.956	60.885	37,7	19.878	27.765	47.643	41,7
Denizli	17.437	21.935	39.372	44,3	16.834	22.830	39.664	42,4
Hatay	20.114	25.557	45.671	44,0	22.363	23.688	46.051	48,6
K.maraş	14.612	13.686	28.298	51,6	13.913	14.013	27.926	49,8
Malatya	9.588	12.288	21.876	43,8	9.528	11.633	21.161	45,0
Manisa	23.038	30.303	53.341	43,2	21.791	28.976	50.767	42,9
Mardin	7.883	18.673	26.556	29,7	7.626	7.648	15.274	49,9
Muğla	17.191	27.247	44.438	38,7	14.543	32.087	46.630	31,2
Şanlıurfa	16.788	23.048	39.836	42,1	18.512	24.779	43.291	42,8
Tekirdağ	11.207	20.387	31.594	35,5	10.695	22.209	32.904	32,5
Trabzon	13.076	15.424	28.500	45,9	11.782	14.526	26.308	44,8
Van	9.476	8.021	17.497	54,2	12.332	9.700	22.032	56,0
Toplam	203.839	276.261	480.100	42,5	199.152	263.626	462.778	43,0

Kaynak: www.gib.gov.tr

Büyükşehir belediyesi olacak illerin 2002-2013 dönemindeki durumunu incelediğimizde, Tablo 6'da görüleceği üzere; bu oranın bazı illerde artarken bazı illerde azalış gösterdiği görülmektedir. Fakat 13 ilin toplam rakamları esas alındığında, değişimin % 42,5'den % 43'e ulaşacak biçimde % 0,05 gibi önemsiz bir değerde, fakat artış yönünde olduğunu belirtebiliriz. O halde, henüz büyükşehir belediyesi olmamış 2014 seçimleri sonrası büyükşehir belediyesi olacak 13 ilde, 2002-2013 dönemi itibariyle, büyükşehir belediyesi olan iller gibi basit usulden yararlanan mükelleflerin sayısında bir azalış söz konusu olmamış hatta düşük bir oranda da olsa artış gözlenmiştir.

Yeni büyükşehir belediye modeli olarak nitelendirdiğimiz ve 12 Kasım 2012 tarihi itibariyle kabul edilen, 2014 yerel seçimleri sonrası uygulanacak olan 6360 sayılı Kanun, kısaca il mülki sınırının büyükşehir belediyesi hizmet (yetki) alanı olarak kabul edileceği yeni model, mevcut basit usule tabi mükelleflerin ne kadarını gerçek usule geçmek zorunda bırakacaktır?

Bu soruyu belirli varsayımlarla cevaplamak mümkündür. Bu varsayımlardan biri, mevcut büyükşehirlerden ikisinde, yani İstanbul ve Kocaeli'de bu modelin zaten uygulanmakta olduğu ve hali hazırda uygulanan bu illerdeki basit usule tabi mükelleflerin basit ve gerçek usul toplam gelir vergisi mükellef sayısına oranlarının referans olarak alınmasıdır. İkinci varsayım, 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın değiştirilmeksizin aynen uygulanacağı; diğer bir ifadeyle Diyarbakır, Erzurum ve Sakarya'daki durumun devam edeceği olabilir. Ki bu konuda değişiklik yapılacağına ilişkin herhangi bir gelişme söz konusu değildir.

2013 yılı Ocak ayı itibariyle, İstanbul'da Basit Usule tabi mükelleflerin toplam mükelleflere oranı % 7,7 Kocaeli'de ise % 12,7 olduğuna göre, bu oranı ortalama % 10,2 olarak kabul edebiliriz. Bunun anlamı, büyükşehir belediye sayısı 29'a ulaştığında, 3 il hariç (Diyarbakır, Erzurum ve Sakarya) 26 ildeki toplam Basit ve Gerçek Usul mükellef sayısının ortalama % 10,2'si Basit Usulden yararlanmaya devam edebilecektir.

2013 yılı Ocak ayı itibariyle, Diyarbakır'da Basit Usulden yararlanan mükellef sayısı 15.504, Erzurum'da 8.105 ve Sakarya'da 13.211 kişidir. Bu illerde Basit Usulden yararlanan mükellefler, ilgili BKK'na istinaden yeni modelde de Basit Usulden yararlanmaya devam edeceklerdir.

2013 yılı Ocak ayı itibariyle, mevcut büyükşehir belediyesi olan illerde Basit Usulden yararlanan mükellef sayısı toplam 267.637 ve büyükşehir belediyesi olacak 13 ildeki toplam Basit Usulden yararlanan mükellef sayısı 199.152'dir. 29 ilde toplam 466.789 mükellef Basit Usulden yararlanmaktadır. Diyarbakır, Erzurum ve Sakarya'da Basit Usulden yararlanan mükellef sayısı toplam 36.820 olduğuna göre; % 10,2 oranı kalan 26 ildeki 429.969 (466.789-36.820) mükellef için geçerlidir.

26 ilin basit ve gerçek usulden yararlanan toplam mükellef sayısı 1.846.069 (mevcut 13 büyükşehir belediyesinde 1.383.291, büyükşehir belediyesi olacak 13 ilde 462.778); bu değer % 10,2'si 188.300 olduğuna göre; 26 ildeki 429.969 basit usulden yararlanan mükellefin 188.300'ü dışında kalan 241.669'u, basit usulden yararlanma şartlarını yitirdikleri 2014 yılını izleyen 01.01.2015 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilmek durumunda kalabileceklerdir.

Sonuç

Büyükşehir belediyelerinin sayısının arttırılması veya hizmet alanının genişletilmesine yönelik düzenlemeler, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin büyük çoğunluğunun gerçek usulde vergilendirilmesine yol açmaktadır. 2002-2013 dönemi mükellef sayıları incelendiğinde, mevcut büyükşehir belediyesi olan 16 ilin 13'ünde basit usulden yararlanan mükellef sayısının basit ve gerçek usulde vergilendirilen toplam gelir vergisi mükellef sayısı içindeki payının azaldığı görülmektedir. Erzurum, Diyarbakır ve Sakarya olmak üzere 3 il, bu düzenlemelerden etkilenmemiştir. Bunun nedeni, 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamı dışında bırakılmış olmalarıdır.

2012 yılında kabul edilen yeni modelin uygulanmaya başlanmasıyla birlikte, büyükşehir belediyesi olan 26 ilin mevcut basit usulden yararlanan mükelleflerinin büyük çoğunluğu gerçek usulde vergilendirilmek durumunda kalacaklardır. Erzurum, Diyarbakır ve Sakarya'da mevcut mevzuatta herhangi bir düzenleme yapılmadığı takdirde, herhangi bir değişim söz konusu olmayacaktır.

Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'nda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Basit Usule ilişkin hükümleri büyük ölçüde korunmakta ve söz konusu durumu değiştirecek nitelikte hüküm içermemektedir.

Kaynakça

ARIKBOĞA Erbay, Geçmişten Geleceğe Büyükşehir Belediye Modeli, Yerel Politikalar, Yıl:1, Sayı:3, Ocak-Haziran 2013

ARIKBOĞA Erbay, Büyükşehir Belediye Modeli ve Reform, Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sayı:2, Haziran 2012

CANPOLAT Hasan, Türk Yerel Yönetim Sisteminde Ölçek Reformları ve 5747 Sayılı Kanunla İlgili Yargı Kararlarının Değerlendirilmesi, Türk İdare Dergisi, Sayı:467, Haziran 2010

DEDEOĞLU Erdoğan, Büyükşehir Belediye Yönetimlerine Genel Bakış, Dış Denetim, Sayı:4, Nisan-Haziran 2011

DENİZ Taşkın, KANTÜRK YİĞİT Güzin, İdari Coğrafya Açısından Büyükşehir Belediyeleri, The Journal of Academic Social Science Studies (JASSS), Volume:6, Issue:2, February 2013

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi, 2012

İZCİ Ferit, TURAN Menaf, Türkiye’de Büyükşehir Belediyesi Sistemi ve 6360 Sayılı Yasa İle Büyükşehir Belediyesi Sisteminde Meydana Gelen Değişimler: Van Örneği, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:18, Sayı:1, Yıl: 2013

20.5.1933 Tarihli ve 2197 Sayılı Kanununun 1. Maddesinde Yer Alan İçel Adının Mersin Olarak Değiştirilmesi Hakkında Kanun, Kanun No:4764, 28 Haziran 2002 tarih ve 24799 sayılı Resmi Gazete

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun No: 6322, 15 Haziran 2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete

Bakanlar Kurulu Kararı, Karar No: 8/5521, 28 Kasım 1982 tarih ve 17882 sayılı Resmi Gazete

Bakanlar Kurulu Kararı, Karar No: 92/2683, 12 Şubat 1992 tarih ve 21140 sayılı Resmi Gazete

Bakanlar Kurulu Kararı, Karar No: 95/6430, 1 Nisan 1995 tarih ve 22245 sayılı Resmi Gazete

Büyükşehir Belediye Sınırları İçerisinde İlçe Kurulması Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun No: 5747, 22 Mart 2008 tarih ve 26824

Sayıli Resmi Gazete

Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun, Kanun No:3030, 9 Temmuz 1984 tarih ve 18453 sayılı Resmi Gazete

Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Kanun No:5216, 27 Mart 2004 tarih ve 25531 Sayılı Resmi Gazete

Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 136, 2 Mayıs 1982 tarih ve 17682 sayılı Resmi Gazete

Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 215, 6 Aralık 1998 tarih, 23545 sayılı Resmi Gazete

Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 284, 31 Aralık 2012 tarih ve 28514-4. mükerrer sayılı Resmi Gazete

Gelir Vergisi Kanunu, Kanun No: 193, 6 Ocak 1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete

Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun No: 3065, 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete

On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi Ve Yirmi Altı İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun No: 6360, 06.12.2012 Tarih ve 28489 Sayılı Resmi Gazete

Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumuna İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun No: 5281, 01 Aralık 2004 tarih ve 25687-3. mükerrer sayılı Resmi Gazete

Vergi Usul Kanunu, Kanun No: 213, 10 Ocak 1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete

Yedi İlde Büyükşehir Belediyesi Kurulması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Kararname No:504, 9 Eylül 1993 tarih ve 21693 Sayılı Resmi Gazete

UFRS 17 STANDARDINA GÖRE FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yrd.Doç.Dr. Mert SOYSAL
Celal Bayar Üniversitesi
Saruhanlı M.Y.O. Öğretim Üyesi
Yrd.Doç.Dr. Aydın GERŞİL
Adnan Menderes Üniversitesi
Söke İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi

ÖZET

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler finansal kiralama yöntemi sayesinde öz kaynaklarının kullanımına önemli ölçüde destek yaratmak istemektedirler. Günümüzde finansal kiralama daha çok makine-ekipman konusunda olup bunun yanı sıra araçların ve gayrimenkullerin finansmanının sağlanması için de kullanılmaktadır. Bu çalışma ile yatırımların finansmanında finansal kiralama yöntemini kullanan işletmelerin TMS 17 Standardına göre muhasebe kayıtlarını gerçekleştirme şekilleri örneklerle incelenmeye ve bunun finansal durum tablolarında ne gibi değişikliklere neden olduğu gösterilmeye çalışılmıştır.

Anahtar sözcükler: Finansal Kiralama, TMS 17

JEL Kodlar: M40, M41, M49

ABSTRACT

Small and medium sized enterprises want to create significant support for the use of their own resources through financial leasing technique. Today, leasing is usually on machinery and equipment and as well as is used on financing vehicles and property. In this study, it is tried to examine the company's way of performing accounting records in accordance with IAS 17 Standard forms which is using the method of leasing on financing of investments with examples and of this is caused by changes in the statement of financial position.

Key Words: Leasing, TAS 17

JEL Codes: M40, M41, M49

1-Giriş

Yatırımlarının finansmanı için yeterli öz kaynağa sahip olmayan ya da öz kaynaklarının tamamını yatırımlarında net işletme sermayesinin eksilmemesi için teknolojik yenilikleri takip etmek amacıyla kullanmak istemeyen, özellikle de küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) için önemli derecede finansman katkısı sağlayan finansal kiralama (Leasing); finansal bir yöntem olmanın yanında, sermaye malları üreten firmalar açısından da bir pazarlama yöntemi niteliğindedir.

Günümüzde gelişmiş ekonomilerde finansal kiralama oranı; sermaye mallarının finansmanında % 25-40 arasında değişirken Türkiye’de bu oran % 1-1,2 arasındadır. Finansal kiralama, büyük sermaye yatırımlarının söz konusu olduğu üretim ve hizmet özellikle de ulaşım sektöründe kullanılmakla birlikte KOBİ’ler için de önemli bir finansman yöntemidir.

Türkiye’de özellikle finansal kiralama işlemleri makine-ekipman konusunda olup, toplam finansal kiralama işlemlerinin %70’i civarındadır. Araçlarla ilgili finansal kiralama işlemlerinin payı ise %20 civarındadır. Geriye kalan kısım ise gayrimenkullerin finansmanında kullanılmaktadır. Yatırımcılar açısından bakıldığında orta ve uzun vadeli yatırımların finansmanında banka kredilerine göre bir alternatif oluşturmaktadır.

Türkiye’de finansal kiralamaya ilişkin ilk yasal düzenleme 1985 yılında 3226 sayılı Kanun ile yapılmıştır. 2006 yılına kadar Hazine Müsteşarlığı bünyesinde düzenleme ve denetleme söz konusu olmuş, 2006 yılından itibaren ise sektördeki düzenleme ve denetim faaliyetleriyle ilgili olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) görevlendirilmiştir. 13.12.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 6361 sayılı Finansal Kiralama, Factoring ve Finansman Şirketleri Kanunu’nda da Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Kanunu’nun uygulanmasında görevli kurumlar olarak belirtilmiştir. Ayrıca 6361 sayılı Kanun’un 14. maddesinde iç sistem muhasebe, raporlama ve bağımsız denetimde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde tüm işlemlerin gerçek mahiyetlerine uygun surette muhasebeleştirilmek, finansal raporlarını bilgi edinmek ihtiyacını karşılayabilecek biçim ve içerikte, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir, denetime, analize ve yorumlamaya elverişli zamanında ve doğru şekilde düzenlemek zorunda olduğunu belirtmiştir. Ayrıca kanunda yer alan bu tür şirketlerin bağımsız denetimi 26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun teşkilat ve görevleri hakkında kanun hükmünde kararname çerçevesinde yapılacağını da ifade etmiştir.

01.01.2013 tarihinde yürürlüğe giren Ticaret Kanunu’nun Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre muhasebe kayıtlarının tutulmasından dolayı finansal kiralama faaliyetiyle uğraşan ya da yatırım-

larının finansmanını finansal kiralama yoluyla gerçekleştiren işletmelerin TMS 17 ye göre muhasebe kayıtlarını tutmaları gerekmektedir. Bu çalışmada TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı irdelenmiş ve örnek uygulamalarla açıklanmaya çalışılmıştır.

2-Finansal Kiralama Kavramı

28.06.1985 tarihli ve 18795 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 3226 sayılı “Finansal Kiralama Kanunu”nun 4.maddesinde finansal kiralama, “Sözleşme; kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü kişiden satın aldığı veya başka suretle temin ettiği bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere ve belli bir süre feshedilmemek şartı ile kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören bir sözleşmedir.” şeklindedir.

Ayrıca kanunda bir kiralama sözleşmesinin finansal kiralama sözleşmesi olarak sayılabilmesi için gerekli olan koşullar belirtilmiştir. Buna göre; (Karadeniz, 2007, 39)

- Kiralayan, bir finansal kiralama şirketi olmalıdır,
- Sözleşmenin konusu taşınır veya taşınmaz mallar olmalıdır,
- Kiralayan şirket üçüncü bir şahıstan temin ettiği ve maliki bulunduğu bir malı kiralamaladır,
- Sözleşme süresi en az dört yıl olmalıdır.

Kanunda finansal kiralamanın taraflarından birinin mutlak suretle finansal nitelikli bir kurum olması şartı aynı zamanda bunların sermaye yeterliliklerinin de denetlenmesini zorunlu hale getirmiştir.

Vergi uygulamaları açısından finansal kiralamaya ilişkin hükümler 2003 yılında 4842 sayılı Kanunun’un 25. Maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na eklenen “Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme” başlıklı mükerrer 290. maddede yer almaktadır. Mükerrer 290. maddede finansal kiralama; “Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ve yararlarının kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır.” şeklinde tanımlanmıştır. (Çelebi, Özcan, 2012, 140)

13.12.2013 tarihli ve 28496 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 6361 sayılı Finansal Kiralama, Factoring ve Finansman Şirketleri Kanunu’nun 3.



maddesinde finansal kiralama; bir finansal kiralama sözleşmesine dayalı olmak koşuluyla, bu kanun veya ilgili mevzuatı uyarınca yetkilendirilen kirala-yan tara- findan finansman sağlamaya yönelik olarak bir malın mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilme- si, kiracıya kira süresi sonunda malın rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması, kirala- ma süresinin malın ekonomik ömrünün %80 inden daha büyük bölümünü kapsaması veya finansal kira- lama sözleşmesine göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının malın rayiç bede- linin %90 ından daha büyük bir değeri oluşturması hallerinden herhangi birini sağlayan kiralama işlemi olarak tanımlamıştır. Kiralayan olarak da katılım ban- kaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile finansal kira- lama şirketlerini tanımlamıştır.

6361 sayılı Finansal Kiralama, Factoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, 3226 sayılı Finansal Kiralama Ka- nunu ile belirtilen sözleşmelerdeki en az 4 yıllık süre kısıtlamasını ortadan kaldırmıştır. Böylelikle süreye serbestlik getirilmiştir. Bu da teknolojik ürünler açı- sından önem arz etmektedir.

Finansal kiralama işlemlerini sürdüren Türkiye Mu- hasebe Standardı 17'ye göre ise finansal kiralama, bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devir edildiği sözleşmedir. Sözleşme süresi sonunda mülkiyet devredilebilir veya devredilmeyebilir şeklindedir. (TMS17, paragraf 4)

3-TMS 17 Finansal Kiralama Standardı

01.01.2013 tarihinde yürürlüğe giren 6021 sayılı Türk Ticaret Kanunu' na göre finansal kiralama işlemlerinin muhasebe kayıtlarıyla ilgili düzenlemeler TMS 17 Ki- ralama İşlemleri Standardı kapsamındadır.

3.1-TMS 17 Finansal Kiralama İşlemleri Standardının Amacı

Bu Standardın amacı; gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve ya- pılacak açıklamaları belirlemektir.(TMS 17, paragraf 1)

3.2-TMS 17 Finansal Kiralama Standardının Kapsamı

Bu Standart, aşağıda yer alanlar hariç olmak üzere her çeşit kiralama işleminin muhasebeleştirilmesinde kul- lanılır. Buna göre;

- Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yeniden te- şekküllü mümkün olmayan kaynakların araştırıl- ması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri,
- Sinema filmleri, video kasetler, oyunlar, el yazıları, patentler ve telif hakları gibi hak ve ürünlerin li- sans anlaşmaları.

Bu Standart aşağıda yer alan varlıkların ölçülmesinde kullanılmaz. Buna göre;

- Kiracıları tarafından yatırım amaçlı olarak elde tutulan gayrimenkuller (bakınız: TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller),
- Kiraya verenlerin faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verdikleri yatırım amaçlı gayrimenkuller (bakınız: TMS 40),
- Kiracıları tarafından finansal kiralama çerçeve- sinde elde tutulan canlı varlıklar (bakınız: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler),
- Kiraya verenleri tarafından faaliyet kiralaması çer- çevesinde kiraya verilen canlı varlıklar (bakınız: TMS 41).

Standardın kapsamına girmeyen kiracılar tarafından yatırım amaçlı elde tutulan gayrimenkuller ile faaliyet kiralaması şeklinde kiraya verilen gayrimenkuller için ayrıca TMS 40 yatırım amaçlı gayrimenkuller standar- dı söz konusudur. Aynı şekilde finansal kiralama kap- samı içinde elde tutulan canlı varlıklar ile faaliyet ki- ralaması şeklinde kiraya verilen canlı varlıklar için de TMS 41 Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı söz konusudur.

3.3-TMS 17 Finansal Kiralama İşlemleri Standardında Belirtilen Tanımlar

Bu standartta geçen önemli tanımlar ise;

Kiralama: Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkı- nı, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflar- ca kararlaştırılmış bir zaman süresince kiracıya dev- rettiği sözleşmedir.

Finansal Kiralama: Bir varlığın mülkiyetine sahip ol- maktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların dev- redildiği sözleşmedir, sözleşme süresi sonunda, mül- kiyet devredilebilir veya devredilmeyebilir.

Faaliyet kiralaması ise finansal kiralama dışındaki kiralama değildir. Faaliyet kiralamasına ilişkin olarak TMS 17 paragraf 7'de ayrıntılı açıklama yapılmıştır.

Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Yararlı Ekonomik Ömür: Bir varlığın bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ekonomik olarak kullanılacağı tahmin edilen süreyi veya bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

4- TMS 17 Standardına Göre Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması

TMS 17 Standardına göre bu standartta yer alan kiralama işlemleri, kiralanan varlığın mülkiyetine ilişkin risk ve yararların kiraya verende ya da kiracıda bulunma derecesine göre sınıflandırılır. (TMS 17 paragraf 7)

Bu sınıflandırmada şekil (hukuki durum) değil, özün önceliği esas alınır. Özün önceliğine göre, bir varlığa ait "yarar ve riskler" kiraya verene kalıyorsa adi kiralama (faaliyet kiralaması), kiracıya devrediliyorsa finansal kiralama söz konusu olur. (Örten, Kaval, Karapınar, 2011, 238)

TMS 17'de finansal kiralama olarak kabul edilebilecek durumlara ait örnekler TMS 17 paragraf 10'da belirtilmiştir. Buna göre kiralama sözleşmesinde mülkiyetin kiralama süresi veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi, kiracıya kiralanan varlığa ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bedelle satın alma opsiyonu verilmesi, mülkiyet kiracıya geçmeyecek olsa dahi kira süresinin kiralayan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamaması, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin en az; kiralanan varlığın gerçek değerine eşit olması ile kiralanan varlığın üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece sadece kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması ile buna ilaveten kiracının kiralama işlemi feshi halinde oluşan zararın kiracı tarafından karşılanması, kalıntı değer gerçeğe uygun değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç ve kayıpların kiracıya ait olması ve kiracının piyasa değerinin altında bir bedelle kiralama sürdürme hakkının bulunmasıdır.

5- TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardına Göre Kullanılacak Hesaplar

TMS 17 standardına göre hem faaliyet ve finansal kiracının kullanacağı hem de kiralayanın kullanacağı finansal durum ve ayrıntılı gelir tablosuna ilişkin hesaplar söz konusudur.

5.1- TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardına Göre Kiracının Kullanacağı Hesaplar

TMS 17 standardına göre kiracının kullanacağı hesaplar finansal durum tablosu hesapları ve gelir tablosu hesapları olmak üzere iki grupta incelenebilir.

5.1.1- Finansal Durum Tablosu Hesapları

260- HAKLAR:

İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar. (Akdoğan, Sevilengül, 2007, 352) Haklara; marka, ticaret unvanı, know-how, telif, ihtira beratı, lisans, royalty, işletme, imtiyaz, franchising örnek verilebilir. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 192)

Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, kira ödemelerinin bugünkü değeri ile iktisadi kıymetin rayiç bedelinden düşük olanı ile söz konusu hesaba kaydedilir. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 192)

301/401 - FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR:

Kiracıların finansal kiralama yapanlara olan borçlarının izlendiği hesaplardır. Finansal kiralamaya konu olan ilgili varlık hesabına kira ödemelerinin bugünkü değeri ile borç, finansal sözleşme tutarı (anapara + faiz) vadelerine göre bu hesaplara alacak kaydedilir. Bu iki tutar arasındaki fark 309 ve 409 Ertelemiş Faiz Giderleri hesabına borç kaydedilir. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 192)

309/409 - ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (FİNANSAL BORÇLAR REESKONTU) (-):

Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte, kiralama işlemlerinden doğan borçlar ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz ödenmemiş finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin izlendiği hesaplardır. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 192)

Bu hesaplar, finansal borçların vadelerine göre nominal tutarları ile borç ödeme dönemlerine etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren ve henüz gerçekleşmemiş olan kısa ve uzun vadeli ertelenmiş faiz giderlerinin (vade farklarının), dönem sonu itibarıyla gerçeğe uygun değerleri ile raporlanmasını sağlar. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 192)

Finansal kiralama işlemlerine ait faiz giderleri, ödenedikleri dönemde 780 Finansman Giderleri hesabına borç, 309 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Finansal Borçlar Reeskontu) hesabına alacak kaydedilir. Bilânço dönemlerinde, 781 Finansman Giderleri Yansıtma hesabına aracılığı ile 670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri hesabına aktarılır. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 192)

5.1.2- Gelir Tablosu Hesapları

67X/67X- KISA/UZUN VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ:

Bu hesaplarda; kısa/uzun vadeli kullanılan banka kredileri, çıkarılmış kısa/uzun vadeli menkul kıymet niteliğindeki borçlanma senetleri, finansal kiralama borçları ve türev finansal araç borçları gibi kısa/uzun vadeli finansal borçlarla ilgili olarak katlanılan borçlanma maliyetleri (faiz, vade farkı ve kur farkı, komisyon gideri gibi) izlenir. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 193)

İşletme faaliyetlerinin aksamadan yürütülebilmesi amacıyla para ve sermaye piyasalarından borçlanılan tutarlarla ilgili faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderler dönem içerisinde tahakkuk ettiğinde önce 7/A seçeneğinde 780 Finansman Giderleri hesabına, 7/B seçeneğinde ise 797 Finansman Giderleri hesabına borç kaydedilir. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 193)

Dönem sonlarında (her ay sonu da olabilir) 780 veya 797 Finansman Giderleri hesabında biriken kısa/uzun vadeli borçlanma maliyetlerine ait olan tutar ilgisine göre 67x /67x Kısa/Uzun Vadeli Finansal Borçlanma hesabına borç, 7/A seçeneğinde 781 Finansman Giderleri Yansıtma hesabına, 7/B seçeneğinde ise 798 Gider çeşitleri Yansıtma hesabına alacak kaydedilir. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 193)

Dönem sonlarında 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabına borç, 67x Kısa Vadeli Finansal Borçlanma hesabına alacak kaydedilir. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 193)

5.2 TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardına Göre Kiraya Verenın Kullanacağı Hesaplar

TMS 17 standardına göre kiraya verenın kullanacağı hesaplar finansal durum tablosu hesapları ve gelir tablosu hesapları olmak üzere iki grupta incelenebilir.

5.2.1- Finansal Durum Tablosu Hesapları

120/220-ALICILAR:

Bilindiği gibi bu hesap işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senetsiz alacakların izlenmesinde kullanılmaktadır. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 193)

Ayrıca işletmenin ana faaliyet konusundan doğan senede bağlanmış alacakların izlendiği

121/221 Alacak SENETLERİ hesabının açıklamasına da söz konusu tebliğ ile "Finansal kiralama işlemlerinden doğan senetli alacaklar da bu hesapta izlenir" ifadesi eklenmiştir. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 193)

12X/20X - ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)

Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan alacaklar ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirlerinin izlendiği hesaplardır. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 193)

Bu hesaplar, finansal alacakların vadelerine göre nominal tutarları ile tahsil dönemlerine etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren ve henüz gerçekleşmemiş olan kısa ve uzun vadeli ertelenmiş faiz gelirlerinin (vade farklarının), dönem sonu itibarıyla gerçeğe uygun değerleri ile raporlanmasını sağlar. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 193)

Bu hesaplar, finansal kiralama sözleşme tutarı ile finansal kiralamayla ilgili kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark gerçekleşmemiş faiz gelirleri olarak alacağın vadesine göre 12X veya 20X hesaba alacak kaydedilir. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 194)

Finansal kiralama işlemlerine ait faiz gelirleri, tahsil edildikleri dönemde 12x Ertelenmiş Faiz Gelir hesabına borç, 66X Vade Farkı Gelirleri hesabına alacak kaydedilir. Ancak, esas faaliyet konusu finansal kiralama olmayan işletmelerce yapılan finansal kiralama işlemiyle ilgili gerçekleşmiş faiz gelirleri, 66x Diğer Faiz Gelirleri hesabına alacak olarak kaydedilir. (Sağlam,

Yolcu, Eflatun, 2012, 194)

14X- YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GELİRLERİNDEN ALACAKLAR:

Bu hesap; işletmenin yatırım amacıyla elinde bulundurduğu gayrimenkullerden sağlanan kira gelirlerinden olan alacakların izlendiği hesaptır. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 194)

Alacak hukuken istenebilir duruma geldiğinde bu hesaba borç, ilgili gelir hesabına veya daha önceden gelir tahakkuku hesabına alınması durumunda ilgili gelir tahakkuk hesabına alacak kaydedilir. Alacak tahsil edildiğinde, başka bir hesapla mahsup edildiğinde veya şüpheli alacak ya da değersiz alacak durumuna düştüğünde hesaba alacak kaydedilir. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 194)

5.2.2- Gelir Tablosu Hesapları

64X- KİRA GELİRLERİ:

Bu hesap; yatırım amaçlı gayrimenkullerden, maddi duran varlıklardan ve diğer duran varlıklardan elde edilen kira gelirlerinin izlendiği hesaptır, işletmeye ait gayrimenkul, taşıt ve diğer demirbaşlarının kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirlerinin tamamının tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın kira sözleşmesinde yazılı tüm gelir tahakkukların yapılması gerekir. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 194)

Elde edilen kira gelirleri brüt tutarları üzerinden alacak tahakkuku veya peşin tahsilat kaydı yapılan hesaba borç, 64X Kira Gelirleri hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında 64X hesaba borç, 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabına alacak kaydedilir. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 194)

66x- VADE FARKI GELİRLERİ

Bu hesap, mal ve hizmet satışlarından doğan alacak tutarlarının gerçeğe uygun değerle değerlendirildiği ve kredili satışın bir finansman niteliği taşıdığı durumlarda, ticari alacakların nominal tutarları ile tahsilat dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri (itfa edilmiş maliyet tutarları) arasındaki farkı gösteren gerçekleşmiş faiz gelirlerinin (vade farklarının) izlenmesinde kullanılır. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 194)

Kredili satış nedeniyle bir finansman niteliğinde ortaya çıkan ve satışın yapılması aşamasında önce 12X

veya 20x Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Reeskontu) hesaplarına alacak kaydedilen vade farkları tahsil edildiğinde, 12X Ertelenmiş Faiz Gelirleri hesabına borç, 66x Vade Farkı Gelirleri (Esas Faaliyetlerden Alacaklar Reeskont Faiz Gelirleri) hesabına alacak kaydedilir. Dönem sonlarında 66x hesaba borç, 69x Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı hesabına alacak kaydedilir. (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2012, 194)

6- ÖRNEK UYGULAMALAR

ÖRNEK 1: SİMGE A.Ş. ile Ser Finansal Kiralama şirketi arasında yapılan finansal kiralama sözleşmesinin özeti aşağıdaki gibidir; (Örten, Kaval, Karapınar, 2011, 249)

Kiralanan Varlık	Otobüs (Personel servisi için kullanılacak)
Kira Süresi	5 Yıl (01.01.2003-31.12.2007)
Kiralanan Varlığın Cari (piyasa) Değeri	250.000 TL
Satın Alma Tarihi	01.01.2003
Sözleşme Tarihi	01.01.2003
Ödenecek Kira Taksitleri	?
Ödeme Tarihi ve Şekli	Her Yılın Sonunda Eşit Taksitlerle
Kiralanan Varlığın Ekonomik Ömrü	5 Yıl
Taraflarca Kabul Edilen Faiz Oranı	%25
Varlığın Maliyet Bedeli	180.000 TL

Kiralama konusu otobüs Z Otomotiv San. A.Ş.' den kiracının beğenisi üzerine satın alınmış olup 3 aylık dönemler itibarıyla mali tabloların çıkarıldığına göre:

1. Ödeme Planı

YIL	TARİH	ÖDEMELER	FAİZ ÖDEMELERİ	ANAPARA ÖDEMELERİ	ANAPARA BORCU
	01.01.2003	-	-	-	250.000
1	31.12.2003	92.962	62.500	30.462	219.538
2	31.12.2004	92.962	54.885	38.077	181.461
3	31.12.2005	92.962	45.366	47.596	133.865
4	31.12.2006	92.962	33.467	59.495	74.369
5	31.12.2007	92.962	18.592	74.370	0
		464.810	214.810	250.000	-

2. Kiracının Kayıtları

a. Genel Düzenlemelere Göre:

1	254 TAŞITLAR 180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER 280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER 329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR 429 DİĞER TİCARİ BORÇLAR Devir (Almış) Kaydı	01/01/2003	250.000 62.500 152.310	92.962 371.848
---	--	------------	------------------------------	-------------------

Kiralanan varlık kiracının aktifine kaydedilmiş oldu ve kiralamadan doğan borçların tahakkuku gerçekleştirilmiş oldu.

2	780 FİNANSMAN GİDERLERİ 381 GİDER TAHAKKUKLARI Faiz gideri tahakkuku (62.500*3/12=15.625)	31/03/2003	15.625	15.625
---	--	------------	--------	--------

3	329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA Taksit Ödemesi	31/03/2003	92.962 7.437	100.399
---	---	------------	-----------------	---------

KDV Oranı: %8, 92.962x%8=7.437 TL

4	780 FİNANSMAN GİDERLERİ 381 GİDER TAHAKKUKLARI 180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER Faiz gideri kaydı	31/03/2003	46.875 15.625	62.500
---	---	------------	------------------	--------

5	429 DİĞER TİCARİ BORÇLAR 329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR Aktarma kaydı	31/03/2003	92.962	92.962
---	---	------------	--------	--------

6	180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER 280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER Faiz aktarma kaydı	31/03/2003	54.885	54.885
---	---	------------	--------	--------

Dördüncü ve beşinci kayıtlar sınıflama kayıtlarıdır.

7	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Amortisman kaydı	31/12/2003	50.000	50.000
---	---	------------	--------	--------

Varlık: 250.000 TL

Ekonomik Ömür: 5 Yıl olduğundan yıllık amortisman tutarı 250.000/5=50.000 TL olur.

Bu kayıtlar 2007 yılının sonuna kadar, her yılın sonunda tekrarlanır.

Vergi Mevzuatına Göre:

1	260 HAKLAR 302 ERTELENMİŞ FİN. KİR. BORÇ. MAL. 402 ERTELENMİŞ FİN. KİR. BORÇ. MAL. 301 FİNANSAL KİRALAMA BORÇ. 401 FİNANSAL KİRALAMA BORÇ. Devir (alış) kaydı	01/01/2003	250.000 62.500 152.310	92.962 371.848
---	--	------------	------------------------------	-------------------

Kiralanan varlık kiracının aktifine kaydedilmiş oldu ve kiralamadan doğan borçların tahakkuku gerçekleştirilmiş oldu.

2	780 FİNANSMAN GİDERLERİ 381 GİDER TAHAKKUKLARI Faiz gideri tahakkuku	31/03/2003	15.625	15.625
3	301 FİNANSAL KİRALAMA BORÇLAR 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA Taksit ödemesi	31/12/2003	92.962 7.437	100.399

KDV Oranı: %8 olduğundan 92.692x0.08=7.437 TL

4	780 FİNANSMAN GİDERLERİ 381 GİDER TAHAKKUKLARI 302 ERTELENMİŞ FİN.KİR.BORÇ. MALİY. Faiz gideri kaydı	31/12/2003	15.625 46.875	62.500
---	---	------------	------------------	--------

5	31/12/2003 401 FİNANSAL KİRALAMA BORÇLARI 301 FİNANSAL KİRALAMA BORÇ. Aktarma kaydı	92.962	92.962
6	31/12/2003 302 ERTELENMİŞ FİN.KİR.BORÇ.MALİY. 402 ERTELENMİŞ FİN.KİR.BORÇ. MALİY. Faiz aktarma kaydı	54.885	54.885

Dördüncü ve beşinci kayıtlar sınıflama kayıtlarıdır.

7	31/12/2003 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Amortisman kaydı	50.000	50.000
---	--	--------	--------

Varlık: 250.000 TL

Ekonomik Ömür: 5 Yıl olduğundan yıllık amortisman tutarı: $250.000/5=50.000$ TL

Bu kayıtlar 2007 yılının sonuna kadar, her yılın sonunda tekrarlanır.

3. Kiraya Veren Kayıtları

a. Genel Düzenlemelere Göre:

1	01/01/2003 154 FİNANSAL KİRALAMA MALLARI 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA Edinim (alış) kaydı	180.000 14.400	194.400
2	01/01/2003 120 ALICILAR 220 ALICILAR 380 GELECEK AYLARA AİT GELİR. 480 GELECEK YILLARA AİT GELİR. 600 YURT İÇİ SATIŞLAR Devir (satış) kaydı	92.962 371.846	62.500 152.308 250.000
3	01/01/2003 624 FİNANSAL KİRALAMA MALLARI MALİY. 154 FİNANSAL KİRALAMA MAL. Maliyet kaydı	180.000	180.000

4	31/01/2003 181 GELİR TAHAKKUKLARI 604 FİN.KİRALAMA FAİZ GELİR. Faiz gelirin tahakkuku	15.625 ¹	15.625
5	21/12/2003 100 KASA 120 ALICILAR 391 HESAPLANAN KDV Kira ödemesinin tahsili	100.399	92.962 7.437
6	31/12/2003 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER 181 GELİR TAHAKKUKLARI 604 FİNANSAL KİR. FAİZ GELİR. Faiz gelirin kaydı	62.500	46.875 15.625
7	31/12/2003 480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER 380 GELECEK AYLARA AİT GEL. Aktarma kaydı	54.885	54.885

8	31/12/2003 220 ALICILAR 120 ALICILAR Aktarım kaydı	92.962	92.962
---	---	--------	--------

b. Vergi Mevzuatına Göre:

1	01/01/2003 254 TAŞITLAR 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA Edinim (alış) kaydı	180.000 14.400	194.400
---	--	-------------------	---------

Kiralama şirketi malı karlı satmaz, satamaz. Malı müşteri kendisi bulur. Pazarlığını kendisi yapar. Finansal Kiralama Şirketleri ticaret yapamazlar.

Eğer 180.000 TL'ye aldığı malı 250.000 TL'ye satarsa bu da bir satış geliridir.

Bunu kiralayan kurum (kiracı) gerçeğe uygun değerinden daha yüksek bir bedelle kayda almaz, alamaz. Bu durumda da derhal 70.000 TL değer düşüklüğü zararı yazması gerekir.

2	120 ALICILAR 220 ALICILAR	01/01/2003	92.962 371.848	
	124 KAZANILMAMIŞ FIN.KİR. FAİZ GELİRLERİ			62.500
	224 KAZANILMAMIŞ FIN.KİR. FAİZ GELİRLERİ			152.310
	254 TAŞITLAR			180.000
	649 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR ve KARLAR			70.000
	Devir (satış) kaydı Esas çalışma konusu finansal kiralama olan firmanın taşıtı devir kaydı			
	.../.../....			

3	181 GELİR TAHAKKUKLARI 600 YURT İÇİ SATIŞLAR	31/12/2003	15.625 ²	
	Faiz gelirinin tahakkuku			15.625
4	100 KASA 120 ALICILAR 391 HESAPLANAN KDV	31/12/2003	100.399	92.962 7.437
	Kira ödemesinin tahsili			
5	124 KAZANILMAMIŞ FIN. KİRALAMA GELİRLERİ 181 GELİR TAHAKKUKLARI 600 YURT İÇİ SATIŞLAR	31/12/2003	62.500	46.875 15.625
	Faiz gelirinin kaydı			
6	224 KAZANILMAMIŞ FIN. KİRALAMA GELİRLERİ 124 KAZANILMAMIŞ FIN. KİRALAMA GELİRLERİ	31/12/2003	54.885	54.885
	Aktarım kaydı			
7	220 ALICILAR 120 ALICILAR	31/12/2003	92.962	92.962
	Aktarım kaydı			
	.../.../....			

ÖRNEK 2: A Finansal Kiralama Şirketi tarafından B A.Ş.'ye 200.000 TL'ye kiralanan varlığa (kamyona) ilişkin bilgiler aşağıdadır. (Örten, Kaval, Karapınar, 2011, 257)

Kira Süresi	: 6 Yıl
Varlığın Net Bugünkü Değeri	: 200.000 TL
Satın Alma Tarihi	: 01.01.2004
Sözleşme Tarihi	: 01.01.2004
Ödenecek Kira Taksitleri	: ?
Kira Ödemelerinin Tarihi-Şekli	: Her Yılın Sonunda-Eşit Taksitlerle
Ekonomik Ömür	10 Yıl
İskonto (Zimni faiz) Oranı	%35
Varlığın Hurda Değeri	20.000 TL

Kiracı için 6.yılın sonundaki 20.000 TL'nin bugünkü değerinin ne kadar olduğu şöyle bulunur:

$20.000 / (1,35)^6 = 3.304$ TL ise $200.000 - 3.304 = 196.696$ TL

$ABD = Ax[1 - (1/(1+i)^n)]/i$ ise $196.696 = Ax[1 - (1/(1+0.35)^6)]/0.35$ olur $A = 82.467$ TL/Yıl

1 Yılda 82.467 TL olursa 6 Yılda ödenen para+faizler toplamı 494.802 TL bulunur bu değere 20.000 TL hurda değeri eklendiğinde sonuç 514.802 TL olur.

1- Ödeme Planı

TARİH	ÖDEMELER	FAİZ ÖDEMELERİ	ANAPARA ÖDEMELERİ	ANAPARA BORCU
01.01.2004	-	-	-	200.000
31.12.2004	82.467	70.000	12.467	187.533
31.12.2005	82.467	65.637	16.830	170.703
31.12.2006	82.467	59.746'	22.721	147.981
31.12.2007	82.467	51.794	30.673	117.308
31.12.2008	82.467	41.058	41.409	75.899
31.12.2009	82.467	26.565	55.902	20.000
HURDA	20.000	-	20.000	0
	514.802	314.800	200.002	

1) Kiracının Muhasebe Kayıtları:

260 HAKLAR	200.000	
302 ERTELENMİŞ FIN.KİR.BORÇ. MALİYETLERİ	70.000	
402 ERTELENMİŞ FIN.KİR.BORÇ. MALİYETLERİ	244.802	
301 FIN.KİR.İŞL.BORÇLAR		82.467
401 FIN.KİR.İŞL.BORÇLAR		432.335
Kiralanan varlığın aktife tahakkuk ettirilmesi alınması ve kiralama borçlarının		
.../.../....		

31/12/2004			
301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	82.467		
191 İNDİRİLECEK KDV	8.246,7		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	70.000		
100 KASA		90.713,7	
302 ERTELENMİŞ FİN.KİR.BORÇ. MALİYETLERİ			70.000
Aralık 2004 finansal kiralama taksitinin ödenmesi			
.../.../....			

31/12/2004			
401 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	82.467		
301 FİN.KİR.İŞL. BORÇLAR			82.467
Uzun vadeli finansal kiralama borcunun kısa vadeli borca aktarılması			
.../.../....			

31/12/2004			
302 ERTELENMİŞ FİN.KİR. BORÇLANMA MALİYETLERİ	65.637		
402 ERTELENMİŞ FİN.KİR. BORÇ. MALİYETLERİ			65.637
UVYK'da düzenleyici hesapta yer alan peşin faizin KVYK'daki ilgili düzenleyici hesaba aktarılması			
.../.../....			

31/12/2004			
760 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ	30.000		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			30.000
Dönemin amortisman giderlerinin kayda alınması 200.000-20.000=180.000/6 ayl=30.000 TL Varlığın ucuza satın alınma hakkı veya varlığa ait mülkiyetin devri olmadığı için amortisman ekonomik ömre göre değil de kira süresine göre hesaplanmıştır.			
.../.../....			

1) Kiraya Verene Ait Muhasebe Uygulamaları

01/01/2004			
154 FİNANSAL KİRALAMA	200.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	2.000		
103 VERİLEN ÇEK ve ÖD. EMİR.			202.000
Varlığın satın alınması			
.../.../....			

01/01/2004			
120 ALICILAR	82.467		
220 ALICILAR	432.335		
124 KAZANILMAMIŞ FİN.KİR. FAİZ GELİRLERİ			70.000
224 KAZANILMAMIŞ FİN.KİR. FAİZ GELİRLERİ			244.802
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			200.000
Varlığın finansal kiralama vermesi (satılması) ve alacağın tahakkuk ettirilmesi			
.../.../....			

31/01/2004			
102 BANKALAR	90.713,7		
124 KAZANILMAMIŞ FİN.KİR. FAİZ GELİRLERİ	70.000		
120 ALICILAR			82.467
391 HESAPLANAN KDV			8.246,7
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			70.000
2004 yılı taksitinin tahsili ve faiz gelirinin kaydı			
.../.../....			

31/01/2004			
224 KAZANILMAMIŞ FİN.KİR. FAİZ GELİRLERİ	65.637		
124 KAZANILMAMIŞ FİN.KİR. FAİZ GELİRLERİ			65.637
Kazanılmamış finansal kiralama gelirlerinin sınıflandırılması			
.../.../....			

31/01/2004			
120 ALICILAR	82.467		
220 ALICILAR			82.467
Uzun vadeli finansal kiralama alacağının kısa vadeli alacağına alınması			
.../.../....			

7. Sonuç

Yatırımların finansmanında finansal kiralama yöntemini kullanan işletmelerin TMS 17 Standardına göre muhasebe kayıtlarını gerçekleştirmeleri durumunda, finansal durum tablolarında hem maddi hem gayri maddi duran varlıkları hem de vade açısından kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarının artması söz konusudur. Finansal durum tablolarında yabancı kaynaklarının artması mali yapı oranlarının bozulmasına özellikle finansal kaldıraç oranının ve sermaye yeterlilikleriyle ilgili oranların değerlerinin düşmesine neden olabilmektedir. Ayrıca kira giderleri yerine amortisman ve itfa payları ve de finansman giderleri

söz konusu olacaktır. Bunların sonucunda işletmelerin nakit akışları karlılık ve yatırım planlamasında muhasebe sisteminde standartla gelen değişikliklerden dolayı sapmalar söz konusu olabilir.

Kaynakça

Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

Çelebi Kemal, Özcan Pelin, "Finansal Kiralama İşlemlerinin Tabi Olduğu KDV Oranındaki Değişikliklerin Sonuçları", D.E.Ü. İ.İ.B.F. Maliye ve Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü, Prof. Dr. Aytaç Eker ve Yrd.Doç.Dr. Ayşegül Eker'e armağan, İzmir, 2012.

Karadeniz Salim, "Kiracı Açısından Finansal Kiralama İşlemleri", Yaklaşım Dergisi, Sayı 43, Ankara, 2007.

Örten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın, Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.

Sağlam Necdet, Yolcu Mehmet, Eflatun Ali Osman, UFRS Uygulama Rehberi, Özbaran Ofset Mat., Ankara, 2012. TMS 17

(Footnotes)

- 1 Her üç aylık dönem sonunda faiz geliri tahakkuk ettirilir
- 2 Her üç aylık dönem sonunda faiz geliri tahakkuk ettirilir.

KİSMİ SÜRELİ ÇALIŞANLARIN BORÇLANMA HAKKI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ

Aysel KUŞAKSIZ TANBOĞA^{1*}
Kocaeli Üniversitesi, Çalışma Ekonomisi Anabilim Dalı,
Sosyal Politika Doktora Öğrencisi

ÖZET

Esnek çalışma biçimlerinden en önemlisi ve tercih edileni kısmi süreli çalışmadır. 4857 sayılı İş, 5510 sayılı Sosyal Güvenlik ve Genel Sağlık Sigortası (SSGSSK), 6111 sayılı Torba Kanunlarıyla, esnek çalışma biçimlerinden biri olan kısmi süreli çalışma yasal zemine oturtulmuştur. 6111 sayılı Torba Kanun sonrasında, 4857 sayılı İş Kanunu'na göre kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışan 4/a kapsamında sigortalılara, ay içindeki eksik günlerini borçlanmak suretiyle 30 güne tamamlama imkânı getirilmiştir. Bu sayede, kısmi süreli çalışan, malullük, yaşlılık ve ölüm sigorta primlerini kendisi ödeyerek sigortalılık süresine ekleyebilmekte ve bu haklardan yararlanabilmektedir.

Bu makalede, 6111 sayılı Torba Kanun ile kısmi süreli çalışanlara getirilen hizmet borçlanması konusu uygulamalı olarak anlatılacaktır.

Anahtar Sözcükler: Kısmi Süreli Çalışma, Kısmi Süreli Çalışan, Kısmi Süreli İş Sözleşmesi, Kısmi Süreli Çalışanların Borçlanma Hakkı

BORROWING RIGHTS OF PART TIME EMPLOYEES AND AN APPLICATION EXAMPLE

ABSTRACT

The most significant and preferred way of flexible work is part time work. Part time work, which is one type of flexible working arrangements, has taken its place on the legal grounds by reason of Labour Law numbered 4857, The Social Security and General Health Policy numbered 5510, Pocket Law numbered 6111. After the Pocket Law numbered 6111, according to Labour Law numbered 4857 the employee who has a part time employment contract and is insured within 4/a, has been possible to complete 30 days by borrowing the missing days in the month. In this way, part time employee can pay invalidity, old-age and burial insurances by himself/herself and can add them his/her insurance period and can benefit from these rights.

In this article will be described what The Pocket Law numbered 6111 brought to part time employees by borrowing the missing days and will be applied by an example

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

Key Words: Part Time Work, Part Time Employee, Part Time Employment Contract, Borrowing Rights of Part Time Employees

1. Giriş

1970'li yıllarda dünyayı etkileyen ekonomik krizle birlikte esneklik tartışmaları başlamıştır. Bunun yanında bilgisayar ve yeni mikro işlemcilerin kullanılmasının yaygınlaşması, teknolojik ilerlemeler, uluslar arası rekabetin artması, hizmet sektörünün büyümesi ve yoğun işsizlik üretim şeklini ve yerini değiştirmiş, standart üretim/ standart süreli çalışma yerine esnek üretim / esnek süreli çalışma başlamıştır.

Çalışma hayatında esneklik denilince genel olarak ilk anlaşılması gereken şey değişikliklere cevap verebilme ve uyum sağlama yeteneğidir (Rodgers, 2007). Bu değişim, ekonomik ve sosyal alanda yaşanan değişimleri ve teknolojik alanda yaşanan ilerlemeleri ifade etmektedir. Esnek çalışma biçimlerinde, geleneksel anlamda işçi – işveren ilişkilerindeki tüm özellikler yoktur. İşçinin çalışma süreleri ile çalıştığı yer değişebilmekte, işçi işyerine ve işverenine tam anlamıyla bağlı olamamaktadır (Topcuk, 2007). Esnek çalışma biçimleri; kısmi süreli çalışma, belirli süreli çalışma, ödünç (geçici) iş ilişkisi, evde çalışma, tele çalışma, çağrı üzerine çalışma, alt işveren işçisi olarak çalışma (taşeron), yoğunlaştırılmış haftada çalışma, iş paylaşımı şeklinde sayılabilir (Demir ve Gergil, 2008).

Makalede, esnek çalışma türlerinden sadece kısmi süreli çalışmanın bu iş sözleşmesiyle çalışanlara 6111 sayılı Torba Yasayla getirilen hizmet borçlanması konusu ve işverenlerce yapılan eksik gün bildirim nedenlerinin hizmet borçlanması ile ilişkisi örnekle detaylı bir şekilde anlatılacaktır.

2. Kısmi Süreli Çalışma Kavramı ve Unsurları

4857 sayılı İş Kanunu'nda kısmi süreli çalışma düzenlenmiştir. Kanunda, iş sözleşmesi tanımı üzerinden kısmi süreli çalışmaya yer verilmiştir. İşçinin normal haftalık çalışma süresinin, tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye² göre önemli ölçüde daha az belirlenmesi durumunda sözleşme kısmi sürelidir (m. 13/1). Kanunda geçen tanımda önemli ölçüde ifadesi

² Emsal işçi, işyerinde aynı veya benzeri işte tam süreli çalıştırılan işçidir. İşyerinde böyle bir işçi bulunmadığı takdirde, o işkolunda şartlara uygun işyerinde aynı veya benzer işi üstlenen tam süreli iş sözleşmesiyle çalıştırılan işçi esas alınır (İş K. m. 13/3)

muğlâk kalmaktadır. Bu belirsizlik 06.04.2004 tarihli 25425 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan "İş Kanununa İlişkin Çalışma Süreleri Yönetmeliği (İKİÇSY)" ile açıklığa kavuşturulmuştur. Yönetmeliğin 6. maddesinde kısmi süreli çalışmanın tanımı; "İşyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile yapılan emsal çalışmanın üçte ikisi oranına kadar yapılan çalışma kısmi süreli çalışmadır" şeklindedir

Çalışma süresi haftada en çok 45 saat olmakla birlikte (İKİÇSY m.4), yapılan sözleşmelerle bu sürenin altında da belirlenebilir. Bu durumda kısmi süreli çalışmanın tespit edilebilmesi için, işyerinde haftalık çalışma süresi önemli olacaktır. Örneğin, işyerinde uygulanan tam süreli iş sözleşmesi için haftalık çalışma süresi 40 saat ise kısmi süreli çalışma için 2 ya da 3 saat gibi daha az çalışma değil, hiç olmazsa tam süresinin üçte ikisinden daha az olan 30 saatin altındaki haftalık çalışma süresine göre istihdam edilen işçinin kısmi süreli çalıştığı kabul edilecektir (Demir, 2003, s.131).

Uluslararası Çalışma Örgütü' nün (UÇÖ) tanımına göre, kısmi süreli çalışma "Normal çalışma sürelerinden az, sürekli ve düzenli olan ve gönüllü olarak yapılan çalışma" olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan kısmi çalışmanın üç unsuru olduğu anlaşılmaktadır:

1. Normal (tam süreli) çalışma süresinden az olması,
2. Bu çalışmanın düzenli ve sürekli olması ve
3. Kısmi süreli çalışmanın gönüllü olarak yapılmasıdır.

Sayılan bu unsurlardan ilkinde kısmi süreli çalışmanın tam süreli çalışmadan ayrımı, ikincisinde mevsimlik veya geçici olarak değerlendirdiğimiz çalışmadan ayrımı ve son olarak üçüncüsünde ise kişilerin serbest iradesine dayandığını vurgulanmaktadır (Kuşaksız, 2005, s.4).

3. İşverenlerin Kısmi Süreli Çalışanlara Uyguladıkları Eksik Gün Bildirimleri

01.09.2012 tarihli 28398 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "İşveren Uygulama Tebliği"(İUT) madde 2.1.2.6/a/7 fıkrasına göre, "İşyerlerinde kısmi zamanlı (part-time) olarak çalışan sigortalılar için düzenlenmiş olan yazılı sözleşmenin noterden tasdikli olması zorunlu değildir. Kısmi süreli çalışmalara ait iş sözleşmesi noterden onaysız ve yasal süresi dışında verilmiş ise, verildiği ay ve sonrası için hüküm ifade edecektir. Kısmi iş sözleşmesinin, Yönetmeliğin 10 numaralı



ekinde yayınlanan "Eksik Gün Bildirim Formu" ekinde ve aylık prim ve hizmet belgesinin verilmesi gereken yasal süre içinde Kuruma verilmiş olması kaydıyla, söz konusu form ve sözleşme işverenlerden, sözleşme süresi boyunca, her ay tekrar istenilmeyecektir".

Bu maddeyi uygulamalı olarak örneklerle açıklarsak:

Örnek 1- A işyerinde 01.04.2011 tarihinde işe başlayan ve kısmi süreli iş sözleşmesi noterde imzalatılan Ayşe Hanım için 2011/04 ay aylık prim hizmet belgesinde 20 gün hizmet bildirilmiş, eksik gün nedenine ise 06 kodu ile kısmi istihdam olduğu belirtilmiştir. Ek -103 (Eksik Gün Bildirim Formu) yasal sürede verilmiş Ayşe Hanım için eksik gün nedeni olarak "Kısmi istihdam" olarak bildirilmiştir. Ancak, Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) verilen Ek-10 ekinde Ayşe Hanım'a ilişkin iş sözleşmesi ibraz edilmemiştir. SGK'nın uyarısı üzerine iş sözleşmesi yasal süre dışında 26.05.2011 tarihinde ibraz edilmiştir. Bu sözleşme, Noterden onaylı olduğu için onay tarihinden itibaren geçerli olacaktır. Yani 01.04.2011 (2011/4.ay ve sonrası) tarihinden itibaren geçerli olacaktır.

Örnek 2- A işyerinde 01.04.2011 tarihinde işe başlayan ve noterden tasdik edilmemiş kısmi iş sözleşmesi olan Ayşe Hanım için 2011/04 ay aylık prim hizmet belgesinde 20 gün hizmet bildirilmiş, eksik gün nedenine ise 06 kodu ile kısmi istihdam olduğu belirtilmiştir. Ek -10 (Eksik Gün Bildirim Formu) yasal sürede verilmiş ve Ayşe Hanım için eksik gün nedeni olarak "Kısmi istihdam" olarak bildirilmiştir. Ancak, SGK'ya verilen Ek-10 ekinde Ayşe Hanım'a ilişkin iş sözleşmesi ibraz edilmemiştir. SGK'nın uyarısı üzerine iş sözleşmesi yasal süre dışında 26.05.2011 tarihinde ibraz edilmiştir. Bu sözleşme, Noterden onaylı olmadığı için SGK'ya ibraz edildiği tarihten itibaren geçerli olacaktır. Yani 26.05.2011 (2011/5.ay ve sonrası) tarihinden itibaren geçerli olacaktır.

12.05.2010 tarihli 27579 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği (SSİY) EK-9'da bulunan "Aylık Prim Hizmet Belgesinin" arka sayfasında "Açıklamalar" kısmında 10. maddesinde⁴

3 www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/05/20100512-3-34.doc (09.02.2013) sayfasından 12.05.2010 tarihli 27579 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği EK-10 edinilebilir.

4 http://www.sgk.gov.tr/wps/wcm/connect/9c4dddae-8697-4400-9161-5eb3a3be9686/SGK-066.pdf?MOD=AJPERES (09.02.2013) sayfasından 12.05.2010 tarihli 27579 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği EK-9/Açıklamalar edinilebilir.

eksik gün nedenleri aşağıda gösterilmiştir

Tablo 1: Eksik Gün Nedenleri

01- İstirahat	12- Birden fazla
03- Disiplin cezası	13- Diğer
04- Gözaltına alınma	15- Devamsızlık
05- Tutukluluk	16- Fesih tarihinde çalışmamış
06- Kısmi istihdam	17- Ev hizmetlerinde 30 günden az çalışma
07- Puantaj kayıtları	18- Kısa çalışma ödeneği
08- Grev	19- Ücretsiz doğum izni
09- Lokavt	20- Ücretsiz yol izni
10- Genel hayatı etkileyen olaylar	21- Diğer ücretsiz izin
11- Doğal afet	

Kaynak: http://www.sgk.gov.tr/wps/wcm/connect/9c4dddae-8697-4400-9161-5eb3a3be9686/SGK_066.pdf?MOD=AJPERES (09.02.2013)

SSGSSK, 86. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarında, kamu idareleri ile toplu iş sözleşmesi imzalanan işyerleri hariç olmak üzere; ay içinde bazı işgünlerinde çalıştırılmadığı ve ücret ödenmediği beyan edilen sigortalıların, otuz günden az çalıştıklarını ispatlayan belgelerin aylık prim ve hizmet belgesinin verilmesi gereken süre içinde Kuruma verilmemesi veya verilen bilgi ve belgelerin Kurumca geçerli sayılmaması halinde, otuz günden az bildirilen süreler için aylık prim ve hizmet belgesinin kurumca re'sen düzenleneceği ve muhteviyatı primlerin bu kanun hükümlerine göre tahsil olunacağını; 102. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinin 3 numaralı alt bendinde ise, sigortalıların otuz günden az çalıştıklarını ispatlayan belgelerin kuruma verilmemesi veya verilmesine rağmen geçerli sayılmaması nedeniyle kurumca re'sen düzenlenecek olan ek nitelikteki aylık prim ve hizmet belgelerinden dolayı aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanacağı, hüküm altına alınmıştır.

4. Eksik Gün Nedeninin Hizmet Borçlanması İle İlişkisi

Ayda 30 günden az hizmet bildirilen sigortalılar, borçlanarak eksik günlerini 30 güne tamamlayabileceklerdir. Ancak çalışması eksik bildirilen tüm sigortalılar için borçlanma imkânı bulunmamaktadır. Burada ayırt edici özellik, kısmi süreli çalışma olgusudur. Ücretsiz izin, devamsızlık, disiplin cezası vb. gibi nedenlerle eksik bildirilen sigortalılar için eksik bildirilen bu sürelerle ilişkin bir borçlanma söz konusu değildir.

Torba yasaya göre yapılacak borçlanmalara ilişkin olarak SGK'ca yayınlanan 05.04.2011 tarihinde Sayı No: B.13.2.SGK.0.10.03.01-211, Konu: 6111 sayılı Kanun uyarınca yapılacak sigortalama ve borçlanmaya ilişkin işlemler. 2011/36 sayılı Genelge madde 4.1.1/ 2'ye göre;" 4857 sayılı Kanun' un 13. maddesinde kısmi iş sözleşmesi; işçinin normal haftalık çalışma süresinin tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye göre önemli ölçüde daha az belirlenmesi olarak tanımlanmıştır. Buna göre, 25.02.2011 tarihinden itibaren kamu ve özel sektörde çalışanlar ile ev hizmetlerinde 30 günden az çalışanlardan aylık prim ve hizmet belgesi ile bildirilen eksik gün nedeni 06 (Kısmi istihdam), 07 (Puantaj kayıtları) ve 17 (Ev hizmetlerinde 30 günden az çalışma) olan sigortalılar ay içinde zorunlu sigortalılık dışındaki sürelerini borçlanabileceklerdir"

Tablo 2: Hizmet Borçlanmasından Yararlanabilecek Kısmi Süreli Çalışanların Eksik Gün Nedenleri Kodları

06- Kısmi istihdam
07- Puantaj kayıtları
17- Ev hizmetlerinde 30 günden az çalışma

Kaynak: 05.04.2011 tarihinde Sayı No: B.13.2.SGK.0.10.03.01-211 Konu: 6111 sayılı Kanun uyarınca yapılacak sigortalama ve borçlanmaya ilişkin işlemler. 2011/36 sayılı Genelge

Yukarıdaki nedenlerin dışında başka nedenlerle eksik bildirilenler ise eksik bildirilen süreler için borçlanma yapamayacaktır. İşverenle yapılan sözlü anlaşmaya göre ayın bazı günlerinde çalışan bir sigortalının eksik gün nedeni işveren tarafından, "07- puantaj kayıtları" olarak bildirilirse borçlanma yapabilecek, ancak "15-devamsızlık" veya "21-diğer ücretsiz izin" olarak bildirilirse borçlanma yapamayacaktır. Görüldüğü gibi işverenlerce yapılan eksik gün bildirim nedeni sigortalıların borçlanmaları açısından önem taşımaktadır.

5. Kısmi Süreli Çalışanların Hizmet Borçlanması

Borçlanma yapmak isteyen sigortalı, talepte bulunduğu tarihte SSGSGK. madde 82'ye göre ;(Değişik birinci fıkra: 13.02.2011-6111/39 md.) "Bu Kanun gereğince alınacak prim ve verilecek ödeneklerin hesabına esas tutulan günlük kazancın alt sınırı, sigortalıların yaşlarına uygun asgarî ücretin otuzda biri, üst sınırı ise 16 yaşından büyük sigortalıların günlük kazanç alt sınırı

rının 6,5 katıdır. Günlük kazançları yukarıdaki fıkrada belirtilen alt sınırın altında olan sigortalılar ile ücretsiz çalışan sigortalıların günlük kazançları alt sınır üzerinden, günlük kazançları üst sınırdan fazla olan sigortalıların günlük kazançları da üst sınır üzerinden hesaplanır". Borçlanacak kişi, bu maddeye istinaden belirtilen prime esas kazancın alt ve üst sınırları arasında kendi belirlediği kazanç üzerinden borçlanabilecektir.

2011/36 sayılı Genelge madde 4.1.1/4 fıkrasına göre; " SSGSSK' nun 41. maddesinin (i) bendi gereğince borçlanma yapacakların borçlanmaya ilişkin prim tutarı 01.01.2012 tarihine kadar sigortalının veya hak sahiplerinin talepte buldukları tarihte 82. maddeye göre prime esas kazancın alt ve üst sınırları arasında olmak üzere kendilerince belirlenen günlük kazancın % 32'si oranında hesaplanacaktır. Ancak ay içerisinde eksik kalan sürelerini 60. maddenin birinci fıkrasının (g) bendine göre genel sağlık sigortası primi ödemek suretiyle 30 güne tamamlayanların bu sürelerde yapacakları borçlanmalarda borçlanma tutarı % 20 oranı üzerinden hesaplanacaktır. Bu durumda (i) bendi kapsamında borçlanma yapacakların; genel sağlık sigortası primi ödenmemiş süreler için borçlanma tutarı (Borç Tutarı = Belirlenen Günlük Kazanç x Borçlanılacak Gün Sayısı x % 32), genel sağlık sigortası primi ödenmiş süreler için borçlanma tutarı ise (Borç Tutarı = Belirlenen Günlük Kazanç x Borçlanılacak Gün Sayısı x % 20) formülüne göre hesaplanacaktır.

Özetle, SSGSSK'nu 41. maddeye (i) bendi eklenmiş, eklenen bu bent ile 25.02.2011⁵ tarihinden sonraki sürelerde kısmi süreli çalışanlara, ayda 30 günden eksik kalan sürelerini borçlanarak 30 güne tamamlama hakkı verilmiştir. Yine yapılan düzenleme ile bu sürelerle ilişkin borçlanmaların, sigortalılık süresi olarak 4/a kapsamında değerlendirilmesi benimsenmiştir.

Kısmi süreli çalışanlar içinde borçlanmada bazı çalışanlara "tarih kısıtı" verilmemiştir. Torba Yasa Geçici madde 31'e göre;" Milli Eğitim Bakanlığına bağlı her derece ve türdeki örgün ve yaygın eğitim kurumlarında ek ders ücreti karşılığında ilgili mevzuatı çerçevesinde uzman ve usta öğretici olarak çalıştırılanlar, bu durumlarını milli eğitim il veya ilçe müdürlüklerince belgelendirmeleri kaydıyla, bu maddenin yürürlük tarihinden önceki bu çalışmalarından dolayı ay içinde

5 6111 sayılı yasa ile 41. maddeye eklenen (i) bendinin yürürlük tarihidir.

30 günden eksik kalan sürelerini 41. madde esaslarına göre kendileri veya hak sahipleri borçlanabilirler. Borçlanılan bu süreler 4.maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalılık süresi sayılır". Diğer bir deyişle, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı her derece ve türdeki örgün ve yaygın eğitim kurumlarında ek ders ücreti karşılığında ilgili mevzuatı çerçevesinde uzman ve usta öğretici olarak çalıştırılanlar, bu durumlarını milli eğitim il veya ilçe müdürlüklerince belgelendirmeleri kaydıyla, 25.11.2011 tarihinden önceki sürelerde ayda 30 günden eksik kalan sürelerini borçlanarak 30 güne tamamlama hakkı verilmiştir. Yine yapılan düzenleme ile bu sürelerle ilişkin borçlanmaların, sigortalılık süresi olarak 4/a kapsamında değerlendirilmesi benimsenmiştir.

6. Uygulama Örneği

A. Kısmi Süreli Çalışanın Borçlanılacak Gün Sayısını Hesaplama

01.0./2011 tarihinde ay içinde 30 günden az çalıştığı süreleri borçlanmak için müracaat eden sigortalının aylık prim ve hizmet belgesinde yapılan incelemede 2011 yılı Mart ayından itibaren 06 (Kısmi İstihdam) eksik gün nedeninin bildirildiği anlaşılmıştır. Bu sigortalının (i) bendi kapsamına girecek borçlanma süresi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır

Tablo 3: Örnek Bir Borçlanma Tablosu⁶

Yıl/Ay	Bildirilen Gün Sayısı	Eksik Gün Nedeni	Borçlanılacak Gün Sayısı
2011/03	20	6	10
2011/04	20	6	10
2011/05	20	6	10
2011/06	15	6	15

Tablo 3'te de görüldüğü gibi kişinin borçlanılacak gün sayısı şöyledir: Mart ayında 10 gün, Nisan ayında 10 gün, Mayıs ayında 10 gün, Haziran ayında 15 gündür. Kişinin borçlanacağı toplam gün sayısı ise 45 gündür.

⁶ Ay içindeki zorunlu çalışma süresi borçlanma ile 30 güne tamamlandığı için 28, 29 ve 31 gün çeken aylarda hizmet 30 gün olarak dikkate alınmıştır.

B. Kısmi Süreli Çalışanın Ödeyeceği Borçlanma Tutarını Hesaplama

a. Genel Sağlık Sigortası Primlerinin Ödenmiş Olması Halinde Hesaplama

01.07.2011 tarihinde ay içinde 30 günden az çalıştığı süreleri "asgari tutardan" borçlanmak için SGK'ya müracaat eden sigortalının aylık prim ve hizmet belgesinde yapılan incelemede 01.03.2011-30.06.2011 tarihleri arasında "06-(Kısmi İstihdam)" eksik gün nedeninin bildirildiği anlaşılmıştır. Bu sigortalının (i) bendi kapsamına girecek borçlanma süresi toplam 45 gündür ve aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır

Buna göre 01.01.2011-30.06.2011 tarihleri arasında Asgari Ücret 16 yaşından büyük olanlar için Brüt 796,50⁷ TL'dir. 2011 yılı ilk 6 ayı için bir günlük borçlanmaya esas asgari kazanç 26,55 (796,50/30gün) TL'dir.

Borç Tutarı = Belirlenen Günlük Kazanç x Borçlanılacak Gün Sayısı x % 32)

$$\text{Borç Tutarı} = 26,55 \text{ TL} * 45 \text{ gün} * 32 / 100$$

$$\text{Borç Tutarı} = 382,32 \text{ TL (Ödenecek prim tutarı)}$$

Kişinin 382,32 TL'yi SGK'ya ödemesi halinde 45 günlük primi hizmet dökümünde yer alacaktır.

b. Genel Sağlık Sigortası Primlerinin Ödenmiş Olması Halinde Hesaplama

Genel sağlık sigortası primi ödenmiş süreler için borçlanma tutarı ise:

Borç Tutarı = Belirlenen Günlük Kazanç x Borçlanılacak Gün Sayısı x % 20 formülüne göre hesaplanacaktır.

$$\text{Borç Tutarı} = 26,55 \text{ TL} * 45 \text{ gün} * 20 / 100$$

$$\text{Borç Tutarı} = 238,95 \text{ TL (Ödenecek prim tutarı)}$$

Kişinin 238,95 TL'yi SGK'ya ödemesi halinde 45 günlük primi hizmet dökümünde yer alacaktır.

Borçlanma tutarının, SGK tarafından sigortalıya tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Bir ay içinde tamamının ödenmesi halinde borçlanma geçerli sayılacak, kısmi ödeme yapılması halinde, ödemeye karşılık gelen gün kadarı

⁷ <http://www.asgariucret.net/yillara-gore-asgari-ucret.html> (09.02.2014)

geçerli sayılacak, ödenmeyen kısımların borçlanması geçersiz sayılacaktır. Ödeme yapılmayan kısımlar için yeni başvuru yapılması gerekmektedir SSGSSK. m.41/j/3).

7. Kısmi Süreli Çalışanlar için Borçlanma Hakkının Önemi

Sosyal güvencilerde kadın ve erkeklerin emekli olabilmeleri için sigortalılık süresi ve yaş dışında belli bir prim gün sayısını da tamamlamaları gerekmektedir. Sosyal güvenlik sistemimizde kısmi süreli çalışanlar ile tam süreli çalışanlar arasında sigortalı olma yönünden bir ayrıma gidilmemiştir. Koşullarını sağlamları halinde kısmi süreli çalışanlar da kısa vadeli ve uzun vadeli sigorta kollarından yararlanacaklardır (Kuşaksız, 2011,s.32). Ancak sosyal güvenlik edimlerine ulaşmada genellikle kısmi süreli çalışanlar mağdur olmaktadır. Dolayısıyla, kısmi süreli çalışanların ay içindeki eksik günlerini borçlanmaları; emeklilik için gerekli olan prim gün sayısını daha erken doldurmalarını sağlayacaktır.

Yaşlılık sigortasından sağlanan haklar ve yararlanma şartları SSGSSK. Madde 28' e göre; (Değişik ikinci fıkrası: 17.04.2008-5754/16 md.) ilk defa bu Kanuna göre sigortalı sayılanlara; a) Kadın ise 58, erkek ise 60 yaşını doldurmuş olmaları ve en az 9000 gün malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi bildirilmiş olması şartıyla yaşlılık aylığı bağlanır. Ancak, 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında⁸ sigortalı sayılanlar için prim gün sayısı şartı 7200 gün olarak uygulanır.

Kısmi süreli çalışanlar, SSGSSK. 4. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayıldığı için prim gün sayısı şartı 7200 gün olarak uygulanır. Başka bir anlatımla, kısmi süreli çalışanlar, kadın ise 58, erkek ise 60 yaşını doldurmuş olması ve en az 7200 gün malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi bildirilmiş olması şartıyla yaşlılık aylığına bağlanırlar.

Örnek: Kısmi süreli çalıştırılan bir işçi ile işveren arasında yapılan kısmi süreli iş sözleşmesinde "İşçi iş yerin-

8 Burada sadece kısmi süreli çalışanların maddeleri bulunmaktadır: a) Hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanlar, b) Bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılan; film, tiyatro, sahne, gösteri, ses ve saz sanatçıları ile müzik, resim, heykel, dekoratif ve benzeri diğer uğraşları içine alan bütün güzel sanat kollarında çalışanlar ile düşünürler ve yazarlar, f) Milli Eğitim Bakanlığı tarafından düzenlenen kurslarda usta öğretici olarak çalıştırılanlar, kamu idarelerinde ders ücreti karşılığı görev verilenler ile 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 4. maddesinin (C) bendi kapsamında çalıştırılanlar,

de çalışma yapılan günlerde, günde 4 saat çalışacak olup, saat ücreti brüt 5 TL üzerinden hesaplanacaktır" ibaresi yer almaktadır. Buna göre bu sigortalının aylık çalışma gün sayısını ve prime esas kazancını hesaplayalım⁹.

İş yerinde pazar günleri çalışma yapılmadığı için ay içerisinde 25 gün çalışıldığını varsayalım. Aylık Çalışma Gün Sayısı= Aylık toplam çalışma saati / 7,5 (günlük çalışma saati) Buna göre, Aylık Çalışma Gün Sayısı= (25*4) / 7,5

Aylık Çalışma Gün Sayısı = 13 gün (Çalışma gün sayısı SGK'ya bildirilecektir)

Kuruma Bildirilecek Sigorta Primine Esas Kazanç= Saat Ücreti x Aylık Toplam Çalışma Saati

Kuruma Bildirilecek Sigorta Primine Esas Kazanç= 5*100

Kuruma Bildirilecek Sigorta Primine Esas Kazanç= 500 TL olarak hesaplanacaktır.

Kısmi süreli çalışanın emekli olabilmesi için 7200 gün yani 20 yıl sigorta primi yatırmış olması istenmektedir. Yukarıdaki örneği ele aldığımızda kişinin 1 yılda toplayabileceği sigorta prim günü 156 gündür (13 SSK gün*12 ay), 20 yıl bu şekilde çalıştığı farz edilirse 3120 gün (156 SSK gün*20 yıl) toplayabilmekte yani sekiz yılın içinde 9 yıla yaklaşmaktadır. Fakat kişinin bu kısmi süreli çalışmasıyla emekli olabilmesi için toplam 43 yıl çalışması gerekmektedir.

SSGSSK ışığında kısmi süreli çalışan bir işçinin emeklilik sigortasından yararlanma olasılığı insan ömrüyle uyum sağlamıyorsa, kısmi süreli çalışanların sigortalı kabul edilmesi ve prim kesilmesi karşılıksız kalacaktır. Bu yüzden torba kanunla kısmi süreli çalışanlara borçlanma hakkı verilmiş ve yaşlılık sigortasından yararlanma yolu açılmak istenmiştir.

Borç tutarını hesaplama kısmına geldiğimizde 500 TL ücret kazanan kısmi süreli çalışanın borçlanmadan nasıl yararlanacağı da yani gelir yetersizliğine sahip kısmi süreli çalışanın, bu olanaktan yararlanabilme şansının da ne olacağı oldukça tartışmalı olacaktır.

9 SSKY. madde 101/3 fıkrasına göre; "İş sözleşmesi saat ücreti karşılığı yapılmış ise kısmi süreli çalışan sigortalıların ay içinde çalıştığı toplam sürenin, 4857 sayılı İş Kanunu'na göre günlük olağan çalışma süresi olan 7,5 saate bölünmesiyle, sigortalı için bildirilmesi gereken prim ödeme gün sayısı hesaplanır. Bu şekilde yapılacak hesaplamalarda 7,5 saatin altındaki çalışmalar 1 güne tamamlanır".

SSGSSK' nu 60. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında "genel sağlık sigortalısı sayılanlar, zorunlu sigortalıklarının sona erdiği tarihten itibaren on gün süreyle genel sağlık sigortasından yararlanırlar. Bu kişilerin sigortalılık niteliğini yitirdikleri tarihten geriye doğru bir yıl içinde 90 günlük zorunlu sigortalılıkları varsa, sigortalılık niteliğini yitirdikleri tarihten itibaren 90 gün süreyle bakmakla yükümlü olduğu kişiler dâhil sağlık hizmetlerinden yararlandırılırlar".

Yukarıdaki örneği tekrar ele alırsak, ayda 13 gün sigorta günü olan kısmi çalışanın 90 prim gününe ulaşabilmesi için 7 ay 1 gün çalışmış olması gerekmektedir. Bu durumda hastalık sigortasından yararlanabilecektir.

Bu süre, tam süreli çalışan bir sigortalıda üç ayda tamamlanabileceken, bu kısmi süreli çalışan için 7 ay 1 gün olarak ortaya çıkmaktadır.

8. Sonuç

Esnek çalışmanın en yaygın biçimlerinden biri kısmi süreli çalışmadır. Bilindiği gibi ülkemiz sosyal güvenlik sisteminde çalışanın sigorta priminin ayda 30 gün tam olarak bildirilmesi esası vardır. Kısmi süreli iş sözleşmesi ile saat ücreti karşılığı çalışma söz konusu olduğunda ay içinde 30 günden eksik çalışma olgusu ortaya çıkacağından işçiler açısından kısmi süreli sözleşmeyle çalışmanın sosyal güvenliğe yansımaları olumsuz olacaktır. Bu nedenden dolayı, kısmi süreli çalışanlar sosyal güvenlik haklarına erişimde hak kaybına uğramakta ve bu haklardan yararlanamamaktadır. Başka bir deyimle, sosyal güvenlik sistemimize getirilen önkoşullar itibarıyla, hem hastalık hem de yaşlılık sigortalarından ancak tam süreli ve sürekli çalışanların yararlanmasının hedeflenmiş olduğunu söylemek yanlış veya hatalı olmayacaktır.

Kısmi süreli çalışanların eksik günlerini hizmet borçlanması yoluyla kazanabilmeleri şüphesiz olumlu bir uygulamadır. Kısmi süreli çalışanların gelecekte borçlanma talebinde bulunacakları göz önünde tutulduğunda işverenle aralarında yaptıkları kısmi süreli iş sözleşmesinin yazılı ve noterden onaylatılarak yapılmasında fayda vardır. Çünkü kısmi süreli iş sözleşmesi hem sigortalı için hem de işveren için ispat niteliği taşıyacaktır. Yazılı ve noterce onaylanmış kısmi süreli iş sözleşmesi, sigortalılarca borçlanma esnasında ispat aracı olarak, işverenler de sigortalılarca açılacak davalarda delil olarak kullanabileceklerdir.

Kısmi süreli çalışanlara verilen borçlanma hakkı, ayda 30 günden az bildirilen tüm sigortalılara verilen bir hak değildir. Sigortalının kısmi süreli çalışmaya tabi olması gerekmektedir. Kısmi süreli çalışmanın ispatı, işveren tarafından eksik gün nedeninin kısmi süreli çalışmayı kapsayan kodlarla bildirilmesidir. İşverence yapılan eksik gün bildirim kodları kısmi süreli çalışan sigortalıların borçlanması açısından önem taşımaktadır. Şöyle ki, hizmet borçlanması, kişinin geriye dönük olarak, belli tarihler arasında kalan günleri için primini ödeyerek hizmet, yani gün kazanmasıdır. Kanunda belirtilen haller dışında, kişinin geriye dönük olarak istediği gibi hizmet borçlanması yapma imkânı bulunmamaktadır.

Özetle, kısmi süreli çalışan için borçlanmanın anlamı, parası varsa erken emekli olma şansı var demektir.

Kaynakça

- Demir, F. (2003). "İş Güvencesi ve 4857 sayılı İş Kanununun Başlıca Yenilikleri (Gerekçeli, Yeni ve Eski İş Kanunu Metinleri ile Birlikte) TES-İŞ, Ankara, 2003, s.131.
- Demir, F., Gerşil, G. (2008)." Çalışma Hayatında Esneklik Ve Türk Hukukunda Esnek Çalışma".Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt:16, Sayı: 2
- Kuşaksız, A. (2005), Kısmi Süreli Çalışmanın Çalışanların Korunmasına Etkisi, (Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Kuşaksız, A. (2011), "Kadrosuz Usta Öğreticilerin Sosyal Güvenlik Hakları"Yönetim ve Ekonomi Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:18, Sayı:2
- Rodgers, G. (2007). "Labour Market Flexibility And Decent Work. Newyork": DESA Working Paper No. 47 ST/ESA/2007/DWP/47. 10 Nisan 2009. <http://www.un.org/esa/desa/papers/2007/wp47i2007.pdf>.
- Topcuk, Y.(2007). "Kısmi Süreli Çalışma ve Kısmi Süreli Çalışanların Sosyal Güvenliği": http://www.turkhukuksitesi.com/makale_596.htm

ÇİN HALK CUMHURİYETİ'NİN DTÖ ÜYELİĞİ ÖNCESİ VE SONRASI: KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ

Mustafa ÇAYIR¹

ÖZET

Bu çalışma Çin Halk Cumhuriyeti'nin 1982 yılından Dünya Ticaret Örgütü'ne katılana kadar olan dönemini ve Dünya Ticaret Örgütü'ne katıldığı tarihten² 2012 yılına kadar olan dönemini; büyüme, doğrudan yabancı yatırım, ithalat, ihracat ve son olarak da dışa açıklık değişkenleri bazında ayrı ayrı incelemekte ve bu iki dönemi karşılaştırmaktadır. Buna göre, Çin'in DTÖ'ye üye olması büyüme ve doğrudan yabancı yatırım değişkenlerini etkilememiştir. Bu değişkenlerin üyelik öncesi eğilimlerini üyelik sonrasında da koruduğu tespit edilmiştir. Ancak ithalat, ihracat ve dolayısıyla dışa açıklık değişkenleri Çin'in DTÖ'ye üyeliğinden sonra ciddi artış kat etmiştir. Çin DTÖ'ye üyeliğinden büyüme ve doğrudan yabancı yatırım konusunda çok ciddi bir fayda sağlayamasa da, dış ticaret değişkenleri konusunda oldukça yararlanmışır.

Anahtar Sözcükler: Çin Halk Cumhuriyeti, Dünya Ticaret Örgütü, Büyüme, Doğrudan Yabancı Yatırım, İthalat, İhracat

ABSTRACT

The aim of this study is to compare the two periods of China from 1982 to the year that China joined World Trade Organization and from the year that joined World Trade Organization to 2012 in terms of growth, foreign direct investment, export, import and finally foreign trade variables. The results show that joining WTO didn't alter the growth and FDI variables of China. The trends for these variables didn't change after joining WTO. On the other hand export, import and foreign trade variables increased seriously after joining WTO. Although China did not obtain benefits in terms of growth and FDI, foreign trade variables took advantage of WTO membership.

Key Words: China, World Trade Organization, Growth, Foreign Direct Investment, Import, Export

Giriş

Çin Halk Cumhuriyeti, yaklaşık 1,35 milyar kişilik nüfusuyla dünya nüfusunun yaklaşık beşte birini oluşturmaktadır. Günümüzde, en fazla nüfusa sahip ülkedir. Ayrıca 8,4 trilyon dolarlık gayri safi yurtiçi hâsılasıyla dünyanın ikinci büyük ekonomisidir.

Milattan önce 2000'li yıllara kadar uzanan köklü bir tarihi olan Çin Halk Cumhuriyeti, ortaçağın son 250–300 yılına kadar Avrupa ekonomilerinden daha iyi, ileri bir ekonomiydi. 1200–1500 yılları arasında Çin ekonomisi yerinde sayarken ve dış dünyadan izole olurken, Avrupa ekonomileri hızla büyüdüler (Şimsek, 2005: 12).

¹ Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Bölümü Doktora Öğrencisi (mustafacayir89@gmail.com)

² Çin Halk Cumhuriyeti Dünya Ticaret Örgütüne 2001 yılında katılmıştır.

Çin-Japon ve 2. Dünya savaşları sonrasında Mao Zedung önderliğinde, halkçı bir devrim ile Çin Halk Cumhuriyeti kurulmuştur. Halkçı ve Komünist bir hareket olan Mao hareketi, 1949'da Çin Halk Cumhuriyetini kurduktan sonra, "kırsal kesimi sanayileştirme" ve "kendi kendine yetebilme" politikaları uygulamıştır. Mao'nun ölümüyle Çin'de özellikle Deng Xiapoing liderliğinde çeşitli reformlar yapılmaya başlanmıştır (Saraçoğlu vd, 2008: 10). Bu ve daha sonraki yıllarda yapılan reformlarla şimdiki Çin'in zemini oluşturulmuştur. Günümüzde Çin Halk Cumhuriyeti dünyanın en yüksek ekonomik büyüme potansiyeline sahip ülkesidir. Birçok çalışmada kısa bir süre sonra ABD'yi de geride bırakarak dünyanın en büyük ekonomisi olacağı belirtilmektedir.

Çin Halk Cumhuriyeti son yıllarda hem yüksek büyüme potansiyeliyle hem de ucuz iş gücüyle dikkatleri üzerine çeken bir ekonomidir. Genç ve fazla nüfusuyla birlikte, küresel ekonomideki payını giderek arttırması, Çin'i incelenmesi gereken bir öneme kavuşturmuştur. Bizim bu çalışmadaki amacımız, Çin'in 1980 sonrasında, Dünya Ticaret Örgütü'ne katılana kadar ki ve DTÖ(WTO)³'ye katılımı sonrası dönemlerini iktisadi büyüme, doğrudan yabancı yatırım, dış ticaret ve dışa açıklık bakımından incelemek ve bu iki dönemi karşılaştırmaktır. Çalışmada, kullandığımız veriler Dünya Bankası'nın veri tabanından elde edilmiş olup, grafiklerin çiziminde EViews6 paket programı kullanılmıştır.

Literatür

Şimşek(2005), Çin Halk Cumhuriyeti'nin, DTÖ üyeliğinden sonraki döneminin ekonomik durumunu incelemiştir. Şimşek, DTÖ üyeliği ile Çin'in reel GSMH' sının, toplam tüketiminin, ihracat ve ithalat hacminin ciddi ölçüde arttığı, buna karşılık gelir dağılımının giderek bozulduğu sonucuna varmıştır. Saraçoğlu vd.(2008), Çin Halk Cumhuriyeti'nin reform sürecini incelemiş ve DTÖ üyeliğini değerlendirmiştir. Yazarlar bu çalışmasında, Çin'in, doğrudan yabancı yatırımları çekmede başarılı olduğu ve diğer ülkelere yatırımının da giderek arttığı sonucuna ulaşmıştır.

Xixi vd.(2011), Çin'in makroekonomik politikalarının etkilerinin DTÖ üyeliği öncesi ve sonrası karşılaştırmasını yapmışlardır. Buna göre, özellikle büyüme konusunda, Çin'in DTÖ'ye girişiyle para politikasının etkisi azalırken, maliye politikasının etkisi artmıştır.

Bu çalışmanın, Çin'in büyüme, doğrudan yabancı yatırım ve dış ticaret değişkenlerini incelerken, DTÖ üyeliği öncesi ve sonrası olarak ayrı ayrı ele alması ve bu iki dönemi kıyaslaması bakımından literatüre katkı yapabileceğini düşünmekteyiz.

DTÖ Üyeliğinden Önce Çin Halk Cumhuriyeti

Mao'nun ölümünden sonra 1978 yılında Çin Halk Cumhuriyeti'nin başına Deng Xiapoing geçmiştir. Deng Xiapoing' in devletin başına gelmesiyle Çin'in dış dünyaya açılma süreci başlamıştır. Mao döneminde "kendi kendine yetebilme" anlayışı ve bunun bir sonucu olarak ithal ikameci politikalar hâkimdi. Ancak kademeli olarak yapılan reformlar ile Çin dış dünyaya daha açık hale gelmeye başlamıştır. Bu reformlar aynı zamanda, dış ticaret ve doğrudan yabancı yatırımı çekme konusunda Çin'i daha rekabetçi hale getirmiştir.

Tablo - 1

Yıllar	GSYİH (bin \$)	FDI (\$)	İhracat (bin \$)	İthalat (bin \$)	Dış Ticaret Hacmi (bin \$)
1982	203183	430000	22321	19285	41606
1983	228456	636000	22226	21390	43616
1984	257432	1258000	26139	27410	53549
1985	306667	1659000	27350	42252	69602
1986	297832	1875000	30942	42904	73846
1987	270372	2314000	39437	43216	82653
1988	309523	3194000	47516	55268	102784
1989	343974	3393000	52538	59142	111680
1990	356937	3487000	62091	53345	115436
1991	379469	4366000	71910	63791	135701
1992	422661	11156000	84940	80585	165525
1993	440501	27515000	91744	103959	195703
1994	559225	33787000	121006	115615	236621
1995	728007	35849200	148780	132084	280864
1996	856085	40180000	151048	138833	289881
1997	952653	44237000	182792	142370	325162
1998	1019459	43751000	183712	140237	323949
1999	1083278	38753000	194931	165699	360630
2000	1198475	38399300	249203	225094	474297
2001	1324807	44241000	266098	243553	509651

3 Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organisation)

Yukarıdaki tabloda Çin Halk Cumhuriyeti'nde 1982–2001 yılları arasında gayri safi yurtiçi hasıla(GSYİH), doğrudan yabancı yatırımlar(FDI), ihracat, ithalat ve dış ticaret hacmi verileri bulunmaktadır. Çin'in DTÖ'ye üyeliğinin onaylanması 11 Kasım 2001 tarihinde Katar'ın Doha kentindeki görüşmelerde gerçekleştiği için, bu kısımda 2001 yılına kadar olan verileri inceleyeceğiz.

Tablo – 1'de görüldüğü gibi GSYİH, FDI, ihracat, ithalat ve dış ticaret hacmi verileri 1982 yılından 2001 yılına kadar çok büyük bir artış kat etmiştir. Ancak bu verilerin mutlak olarak artması bir kıyaslamaya imkân tanımamakta ve nispi bir inceleme yapılamamaktadır. Bu nedenle Tablo – 1'deki veriler ilgili okuyucuların yararlanabilmesi ve incelemesi için verilmiştir.

Tablo – 2'de ise GSYİH'nin büyüme oranları, FDI, ihracat, ithalat ve dış ticaret hacminin GSYİH'ya oranları yer almaktadır. Dış ticaret hacminin, GSYİH'ya oranı ilgili ekonominin dışa açıklık oranını göstermektedir. Literatürde de dışa açıklık oranı bu şekilde hesaplanmaktadır. Dış ticaret hacmi, ithalat ve ihracat rakamlarının toplamından oluşmaktadır. Dolayısıyla dışa açıklık oranı ithalatın ve ihracatın GSYİH'ya oranları toplamıdır.

Tablo – 2

Yıllar	Büyüme	FDI	İhracat	İthalat	Dışa Açıklık
1982	9,10	0,21	10,99	9,49	20,48
1983	10,90	0,28	9,73	9,36	19,09
1984	15,20	0,49	10,15	10,65	20,80
1985	13,50	0,54	8,92	13,78	22,70
1986	8,80	0,63	10,39	14,41	24,79
1987	11,60	0,86	14,59	15,98	30,57
1988	11,30	1,03	15,35	17,86	33,21
1989	4,10	0,99	15,27	17,19	32,47
1990	3,80	0,98	17,40	14,95	32,34
1991	9,20	1,15	18,95	16,81	35,76
1992	14,20	2,64	20,10	19,07	39,16
1993	14,00	6,25	20,83	23,60	44,43
1994	13,10	6,04	21,64	20,67	42,31
1995	10,90	4,92	20,44	18,14	38,58
1996	10,00	4,69	17,64	16,22	33,86
1997	9,30	4,64	19,19	14,94	34,13
1998	7,80	4,29	18,02	13,76	31,78
1999	7,60	3,58	17,99	15,30	33,29
2000	8,40	3,20	20,79	18,78	39,58
2001	8,30	3,34	20,09	18,38	38,47

Tablo – 2 incelendiğinde büyüme oranlarında dalgalanmalar olsa da FDI, ihracat, ithalat ve dışa açıklık verilerinin GSYİH'ya oranının artış trendinde olduğu görülmektedir. Özellikle 1990'dan itibaren hızlanan reform süreci ve Endonezya, Singapur, Brunei, Kore Demokratik Halk Cumhuriyeti ile diplomatik ilişkiler kurulması Çin'in dışa açıklık oranının artmasında etkili olmuştur. Ayrıca bu dönemde Vietnam ve Moğolistan ile de dış ilişkiler normalleştirilmiştir. Dünyada konjonktürel olarak 1980 sonrası liberalleşme politikalarının hâkim olması da Çin Halk Cumhuriyeti'ne bu süreçte kolaylık sağlamıştır.

DTÖ Üyeliğinden Sonra Çin Halk Cumhuriyeti

15 yıl devam eden üyelik görüşmelerinin ardından Çin, 11 Kasım 2001 tarihinde Katar'ın başkenti Doha'da üyelik başvurusunun onaylanmasıyla DTÖ'ye katılmıştır. Çin DTÖ'ye kabul edilirken gümrük tarifelerini indirmeyi taahhüt etmiştir. Buna göre, tarifelerin büyük çoğunluğu 2004 yılına kadar diğerleri ise 2010 yılına kadar indirilecektir. Ayrıca üyeliği takip eden 12 yıl içerisinde Çin menşeli ürünler, DTÖ üyesi ülkelerden herhangi birinin iç pazarına zarar verirse, özel geçiş dönemi koruma tedbirleri ilgili ülke tarafından uygulanabilecektir (Şimşek, 2005: 12). Bu süreçte Çin Halk Cumhuriyeti sanayi ürünlerinde tarifeleri indirme taahhüdünü başarıyla uygulamış ancak tarım ürünlerinde aynı başarıyı gösterememiştir.

Tablo – 3'te Çin'in DTÖ'ye katıldıktan sonraki yıllar için, yani 2002 – 2012 yılları için GSYİH, FDI, ihracat, ithalat ve ticaret hacmi verileri yer almaktadır.

Tablo - 3

Yıllar	GSYİH (bin \$)	FDI (\$)	İhracat (bin \$)	İthalat (bin \$)	Dış Ticaret Hacmi (bin \$)
2002	1453828	49307976	325596	295170	620766
2003	1640959	49456847	438228	412760	850988
2004	1931644	62108043	593326	561229	1154555
2005	2256903	104108693	761953	659953	1421906
2006	2712951	124082035	968978	791461	1760439
2007	3494056	156249335	1220456	956116	2176572
2008	4521827	171534650	1430693	1132567	2563260
2009	4991256	131057052	1201612	1005923	2207535
2010	5949786	243703434	1577754	1396247	2974001
2011	7314432	280072219	1898381	1743484	3641865
2012	8358363	253474944	2048714	1818405	3867119

Tablo-3 de tıpkı Tablo-1 gibi salt veriden oluşturulmuş bir tablodur ve Tablo-1'in devamı niteliğindedir. Tablo-3' ten görüldüğü üzere Çin Halk Cumhuriyeti 10 yıllık dönemde bütün değişkenlerde çok büyük yol kat etmiştir. Ancak bu değişimi nispi olarak inceleyebilmemiz için bu değişkenlerin GSYİH' ya oranını ve GSYİH' nin büyüme oranlarını Tablo-4'te inceleyeceğiz. Tablo-4 de Tablo-2'nin devamıdır.

Tablo – 4

Yıllar	Büyüme	FDI	İhracat	İthalat	Dışa Açıklık
2002	9,10	3,39	22,40	20,30	42,70
2003	10,00	3,01	26,71	25,15	51,86
2004	10,10	3,22	30,72	29,05	59,77
2005	11,30	4,61	33,76	29,24	63,00
2006	12,70	4,57	35,72	29,17	64,89
2007	14,20	4,47	34,93	27,36	62,29
2008	9,60	3,79	31,64	25,05	56,69
2009	9,20	2,63	24,07	20,15	44,23
2010	10,40	4,10	26,52	23,47	49,99
2011	9,30	3,83	25,95	23,84	49,79
2012	7,80	3,03	24,51	21,76	46,27

Tablo – 4'te görüldüğü gibi büyüme değerleri yıldan yıla dalgalansa da FDI, ihracat, ithalat ve dışa açıklık değerleri 2008 mortgage krizine kadar istikrarlı bir şekilde artmıştır. Ancak 2008 mortgage krizinden bu değişkenlerin de olumsuz etkilendiği açıkça görünmektedir.

İki Dönemin Karşılaştırılması

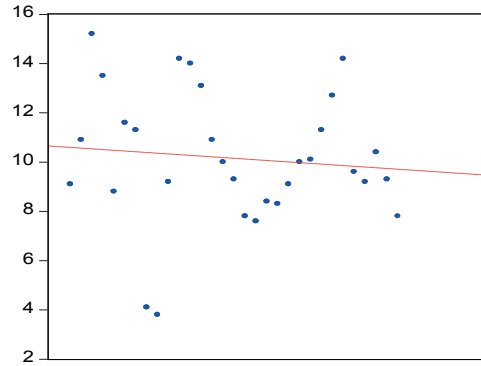
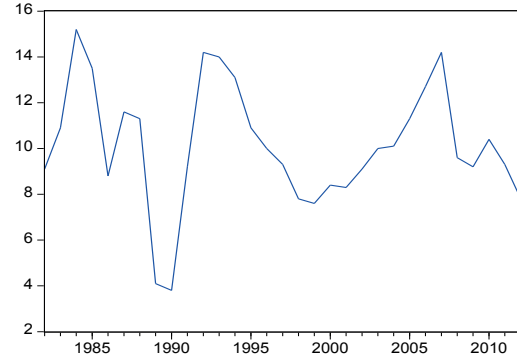
Çin Halk Cumhuriyeti'nin DTÖ öncesi ve sonrası dönemde değişkenlerin ortalamalarına bakıldığında büyüme oranları haricinde bütün değişkenlerin olumlu yönde seyrettiği görünmektedir. Ancak büyüme oranlarında kayda değer bir etkisi olmamıştır.

Aşağıdaki tabloda bütün değişkenler için DTÖ öncesi (1982–2001) ve DTÖ Sonrası (2002–2012) dönemlerinin ortalamaları yer almaktadır.

Tablo – 5

DÖNEM	Büyüme	FDI	İhracat	İthalat	Dışa Açıklık
DTÖ Öncesi	10,06	2,54	16,42	15,97	32,39
DTÖ Sonrası	10,34	3,70	28,81	24,96	53,77
Değişim (%)	2,80	45,65	75,43	56,32	66,01

Çin Halk Cumhuriyeti DTÖ' ye katıldıktan sonra geride kalan 10 yıllık sürede büyüme oranlarının sadece % 2,8 oranında olumlu yönde etkilendiği tespit edilmiştir. Diğer değişkenlere bakıldığında bu değişimin kayda değer bir değişim olmadığı görünmektedir. Aşağıda 1982–2012 yılları arasında Çin'in büyüme rakamları grafik olarak ve serpinti diyagramında gösterilmiştir. Çin'in DTÖ üyeliği sonrası büyüme rakamlarının ortalaması daha yüksek olmasına rağmen, Grafik – 1'de görüldüğü üzere büyüme oranları hafif de olsa azalma eğilimindedir. Ancak bu durum DTÖ' den önceki trendin devamı niteliğinde olduğu için, Çin'in DTÖ' ye girişi ile büyüme oranlarının azaldığını söylemek doğru olmayacaktır.

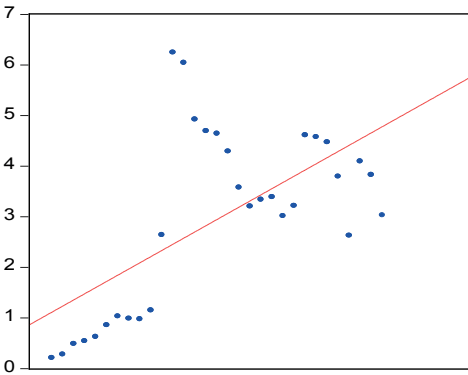
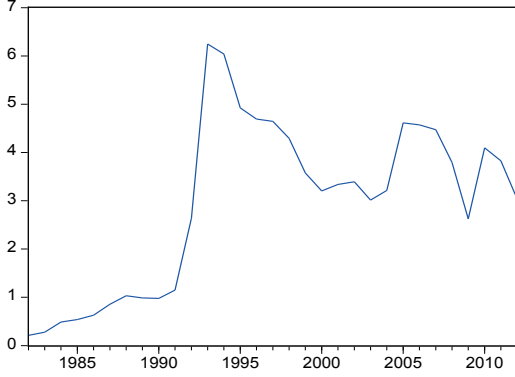


Grafik – 1

Çin'in büyüme oranları DTÖ' ye girdikten sonra 2008 Mortgage krizine kadar yükselerek gelmiştir ancak bu dönemde petro-dolarlar nedeniyle dünya ekonomisi genel olarak hızlı büyümüşür ve Çin de bu büyümeden payını almıştır. Tabii ki bu büyümeye Çin'in DTÖ' ye girişi de katkıda bulunmuştur ancak o yıllardaki büyümenin temel nedeni dünya konjunktürüdür.

FDI' in GSYİH' ya oranının ise, DTÖ üyeliği öncesi dönemin ortalamasına göre % 45'in üzerinde arttığı

görülmektedir. Bu ciddi artışta, Çin'in DTÖ' ye üye olarak uluslararası girişimcilerin güvenini tahsis etmesi önemli bir rol oynamaktadır demek çok doğru olmayacaktır. Grafik – 2'de FDI' in GSYİH' ya oranı ve bu değişkenin serpinti diyagramındaki gösterimi yer almaktadır.



Grafik – 2

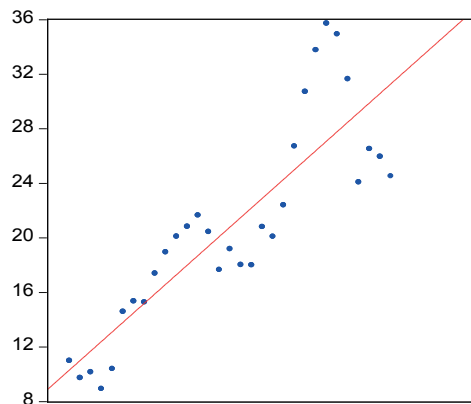
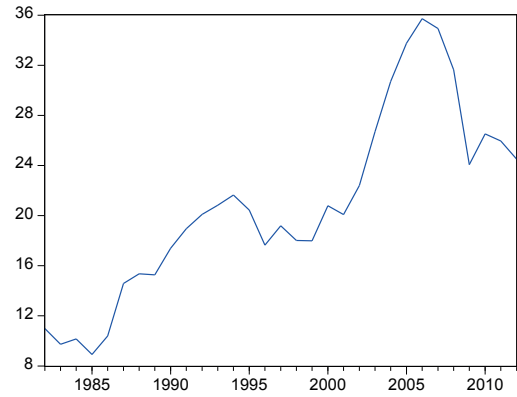
FDI' in artan bir eğilimde olduğu görünmektedir. Ancak bu artışın 1993 ve 1994 yıllarında gerçekleştiği ve ardından kademeli olarak geri çekildiği görünmektedir. Buna göre, o yıllarda Çin Halk Cumhuriyeti'nin kurmuş olduğu, yabancı sermayeye açık, özel ekonomik bölgeler FDI' in böyle bir sıçrama yapmasında etkili olan temel neden olarak görünmektedir. O dönemde Çin'in, -o yıllardaki adıyla- Tarifeler ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT)⁴ na başvurmuş bir ülke olduğu da unutulmamalıdır. FDI ortalamalarında DTÖ üyeliği sonrası daha yüksek olmasına rağmen, FDI esas itibarıyla DTÖ öncesinde artış kaydetmiştir. Dolayısıyla Çin'in DTÖ' ye üyeliğinin FDI üzerinde bir etkisinin olduğu söylenemez ancak dışa açılma politikaları kap-

4 Dünya Ticaret Örgütü'nün eski adıdır. (General Agreement on Tariffs and Trade)

samında kurulan özel ekonomik bölgelerin ülkeye FDI çekme konusunda etkili olduğu söylenebilir.

Çin Halk Cumhuriyeti' nin doğrudan yabancı yatırımlara bakışı ve bu yatırımlardan beklentisi normal bir ülkeye göre biraz farklıdır. Buna göre, Çin Halk Cumhuriyeti sadece özel ekonomik bölgelerde faaliyet gösterme izni verdiği doğrudan yabancı yatırımlardan, ulusal piyasa ile uluslararası piyasalar arasında bir köprü işlevi görmesini beklemektedir. Ayrıca yerli üreticilerin, yabancı şirketlerin üretimde kullandıkları yeni teknolojilerden ve tekniklerden yararlanmasını sağlamayı hedeflemektedir. Başka bir deyişle, üretim teknolojisi ve tekniği konularındaki yeniliklerin doğrudan yabancı sermaye aracılığıyla ve yardımıyla yerli üreticiye daha kolay ulaşacağı düşünülmektedir.

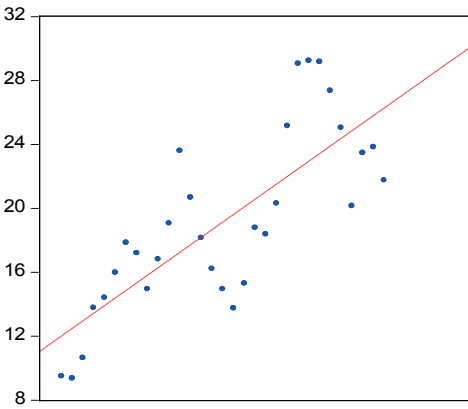
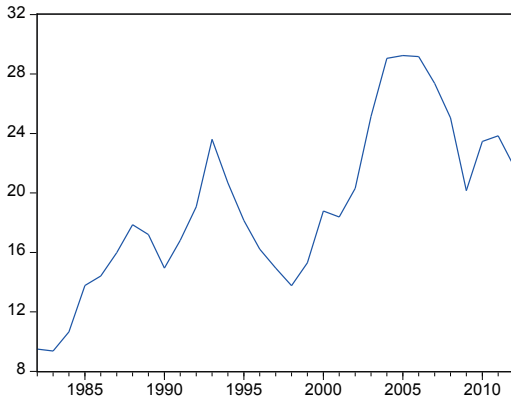
İhracat rakamlarının GSYİH' ya oranı DTÖ öncesine göre kabaca %75 oranında arttığı tespit edilmiştir. Aşağıdaki grafikte ihracatın GSYİH' ya oranı ve bu değişkenin serpinti diyagramında gösterimi bulunmaktadır.



Grafik – 3

Grafik – 3'te görüldüğü üzere ihracatın GSYİH'ya oranı artış eğilimindedir. Ancak dikkat edilirse 2001 sonrasında hızlı bir artış gerçekleşmiştir. Bu artış, 2008 Mortgage krizine kadar devam etmiştir. Buna göre, Çin'in DTÖ'ye girişi ihracat rakamlarını olumlu olarak etkilemiştir.

İthalat rakamlarını incelediğimizde DTÖ üyeliği öncesine göre GSYİH'ya oranı ortalama %56 civarında artış kaydetmiştir. Bu değerler serpinti diyagramıyla birlikte Grafik – 4'te verilmiştir.

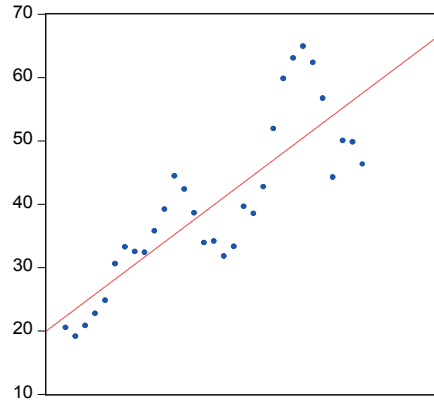
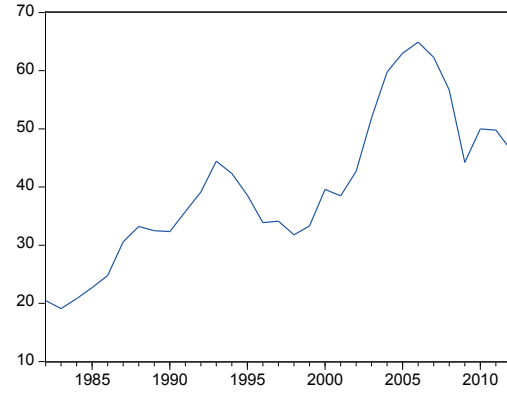


Grafik – 4

İthalat oranları da tıpkı ihracat oranları gibi Çin'in DTÖ'ye girdikten sonraki döneminden mortgage krizine kadar hızlı bir artış göstermiştir ve 1982'den bu yana olan verilere göre de artış eğilimindedir. Ancak ABD'de başlayıp bütün dünyaya ve sektörlere yayılan finansal krizin, Çin'in dış ticaret rakamlarına da yansdığı görülmektedir.

Dışa açıklık oranları, DTÖ öncesi dönem ortalamasına göre DTÖ sonrasında % 66 oranında artış göstermiş-

tir. Dışa açıklık oranları ithalat ve ihracat değişkenlerinin toplamının gayri safi yurtiçi hâsılaya oranından oluştuğu için bu değişkenin de ithalat ve ihracat değişkenlerinden farklı davranması beklenemez. Ancak bütünlük oluşturması amacıyla Grafik – 5'te dışa açıklık oranları ve bu oranların serpinti diyagramındaki durumu verilmiştir.



Grafik – 5

Dışa açıklık oranı da DTÖ'ye giriş sonrasında ciddi artış kaydederek yaklaşık %65 seviyelerine kadar ulaşmıştır. Ancak uluslararası finans krizinin başlamasıyla birlikte dışa açıklık oranı tekrar %45 seviyelerine kadar gerilemiştir. Buna göre, ihracat ve ithalattan sonra doğal olarak dışa açıklık oranının da DTÖ sürecinden olumlu yönde etkilendiğini söyleyebiliriz.

Sonuç

Çalışmada Çin Halk Cumhuriyeti'nin Mao'nun ölümü sonrasında girmiş olduğu reform süreci incelenmiştir. Bu dönem DTÖ üyeliği öncesi ve DTÖ üyeliği sonrası şeklinde ayrılarak incelenmiştir. DTÖ üyeliği önce-

si dönem, 1982–2001 yıllarını kapsamaktadır. DTÖ üyeliği sonrası dönem ise, 2002–2012 yıllarını incelemektedir. Makalede gayri safi yurtiçi hâsıla, doğrudan yabancı yatırım, ihracat, ithalat ve dış ticaret hacmi değişkenleri incelenmiştir. Ayrıca, bu değişkenlerin GSYİH'ya oranlarının ve büyüme oranının bu 30 yıllık dönemde nasıl bir eğilimde olduğu grafikler yardımıyla gösterilmeye çalışılmıştır.

Buna göre, büyüme oranlarının Çin'in DTÖ'ye üyeliğinden olumlu ya da olumsuz etkilenmediği ve hafif de olsa negatif eğilimde olduğu tespit edilmiştir. Doğrudan yabancı yatırımların, DTÖ üyeliğinden ziyade, 1990'ların ilk yarısında oluşturulan özel ekonomik bölgelerden etkilendiğini düşünmekteyiz. İthalatın, ihracatın ve dışa açıklık oranının ise; DTÖ üyeliğinden olumlu yönde oldukça kuvvetli etkilendiği görülmüştür.

Büyüme oranları haricinde diğer tüm değişkenler pozitif eğilimdedir. Özellikle İthalatın, ihracatın ve dışa açıklık oranlarının yıllara göre oldukça hızlı bir artış kat ettiği saptanmıştır. Ancak doğrudan yabancı yatırımların son yıllarda biraz gevşemesi nedeniyle, artış eğiliminin dış ticaret rakamlarına göre daha düşük olduğu görünmektedir.

Böylece Çin Halk Cumhuriyeti'nin büyüme oranlarına bir katkısı olmasa da DTÖ, vaat ettiği ticaret hacmindeki genişlemeyi sağlamayı başarmıştır. Yani Çin, büyüme konusunda DTÖ'den bir fayda sağlayamasa da, ticaretin refah arttırıcı etkilerinden dolayı DTÖ üyeliğinden kazançlı çıkmıştır.

Kaynakça

Chuang, Li (2009), The Characteristics and Defects of the Development of China's Foreign Trade After Accession to the WTO, 2009 International Conference on E-Learning, E-Business, Enterprise Information Systems and E-Government

Donzé, Yves-Pierre (2010), Minqi Li. The Rise of China and the Demise of the Capitalist World Economy, New York: Montly Review Press, 208

Duggan, Cristine Marie (2013), Taking Back Globalization: A China – United States Counterfactual Using Keynes's 1941 International Clearing Union, Review of Radical Political Economics, 54(4), 508-516

Lin, Yifu Justin (2011), China and the Global Economy,

China Economic Journal, 4(1), 1-14

Mays, Susan (2010), William Hurst. The Chinese Worker after Socialism. Cambridge University Press, 208

Milana, Carlo; Wu X. Harry (2012), Growth, Institutions and Enter Entrepreneurial Financein China: A Survey, Strategic Change: Briefings in Enterpreneurial Finance, 21, 83-106

Risso, W Adrian; Carrera, J Sanchez Edgar (2012), Inequality and economic growth in China, UK: Journal of Chinese Economic and Foreign Trade Studies, 5(2), 80-90

Schoppa, J. Leonard (2009), China and the Global Political Economy, New York: Palgrave Macmillan, 13

Saraçoğlu, Metin; Duran, Cengiz (2008), Çin Ekonomisi'ndeki Reformlar ve Çin'in Dünya Ticaret Örgütüne Üyeliği Üzerine Bir Değerlendirme, Kamu-İş, 10(1)

Şimşek, Mevlüdiye (2005), Çin Halk Cumhuriyeti'nin Dünya Ticaret Örgütü'ne(WTO) Üyeliğinin Ekonomik Etkileri ve Çin'in Geleceğine İlişkin Senaryolar, Yönetim ve Ekonomi, 12(2)

Wei, Y; Liu, X (2006), Productivity spillovers from R&D, exports and FDI in China's manufacturing sector, Journal of International Business Studies, 37, 544-557

Xiaohui, GAO (2011), Study on China Real Estate Price Buble: Will it Burst Soon?, 978-1-4244-6581-1/11 IEEE

Xie, Fusheng; Li, An; Li, Zhongjin (2013), Can the Socialist Market Economy in China Adhere to Socialism, Review of Radical Political Economics, 45(4), 440-448

Xixi, Ye; Wenwen Yin (2011), Empirical Study on the Effect of Macroeconomic Policy Before and After Chinese Accession to the WTO: the comparison based on IS-LM model, 978-1-61284-109-0/11 IEEE

Hakemsiz Yazılar



Opinion Papers



Matematik Öğreniminde, Matematik Tarihinin Rolü

Prof.Dr. Beno Kuryel

Neden Bu Konu

İnsan türünün en ilginç ve en etkin zihinsel eseri olan matematiğin bu özelliklerinden dolayı hep tarih dışı algılanmıştır. Daha önceki iki makalemde, matematiksel düşüncenin evrimini ele alırken matematiği, tarih olgusunu tarihe indirgmeden, tarihin içinden ele almaya ve onu tarihe yerleştirmeye çalıştım. Matematiksel pratiğin toplumsal devinimle ilişkisini, kültürel ve öğretim düzeylerinde örgütlenişinin tarih dışından anlaşılamayacağını vurgulamaya gayret ettim. Tarih dışılık, mevcut anda bireyin kendisini tarihsel süreçte sanmama *yanılsamasıdır*. Özellikle matematik bir bilgi ve düşün alanı olarak bu yanılsamadan nasibini ciddi bir şekilde almıştır. Yanılsamanın kaynaklandığı ideolojik durum, matematiğin insana rağmen varolduğu ve bizim dışımızda olan bu "ideal nesnelere" yine bizim tarafımızdan keşfedilmiş olduğu saplantısıdır. Tarihsel inceleme, bugünü geleceğe tasarlamamın koşuludur. Okullarımızda yalnızca bir araç olarak görülen matematiği tarihsel yaklaşımlarla ele almak, hem öğrenme sürecini zenginleştirir hem de öğrenmeyi teşvik eder. Adorno'nun şu söylemi çok hoş: "*Yarım anlaşılan ve yarım öğrenilen şey, öğrenimin ön aşaması değil, onun can düşmanıdır.*" Çeşitli yöntemlerle problem çözümüne dayalı bir matematik, yarım kalır. Tarihsel evriminden, yaşama uygulama alanlarından ve kültürel değerlerinden kopuk bir matematik öğretimi, "bu nasıl çözülür?" sorusuna yanıt bulmaktan öteye gidemez. Yanıt bulunurken de, birçok şablon kullanılarak neredeyse ezbere davetiye çıkarılır. Bu giriş satırlarında, iki örnekle tarihin rolüne vurgu yapalım:

İlk örnek olarak kâr, zarar ve faiz problemlerine bakalım. Bu problemler, belirli formüllere ve oranlara dayanarak ele alınır. Doğru orantı ya da ters orantının nerede kullanılacağı problem türüne göre öğrenilir. Başka

bir deyişle, akıl yürütme, zihinsel üretim ve anlayarak sonuca varma gibi süreçler öğretmenin ve öğrencinin merak, ilgi, istek ve çabasına bağlı kalır. Bu süreçlerin yaşama geçirilmesi için izlenebilecek alması yolların bu yazı kapsamında ele alınması olanaksızdır. Ancak, yüzde kavramı bu problemlerde geçtiği için tarihsel gelişimine bir göz atılabilir. % (yüzde), onbeşinci yüzyılın sonundan bu yana, faiz, kâr, zarar ve vergi hesapları gibi iş problemlerinde, kullanılmaya başlamıştır. Ancak, yüzde düşüncesi çok öncelere dayanır. Roma imparatoru Augustus, açık artırma ile satılan tüm mallar için vergi zorunluluğu koymuştu. Vergi oranı 1/100 idi. Orta çağlardan beri para ölçü birimi çoğunlukla 100 olmuştur. Yüzde simgesinin ilksel biçimine onbeşinci yüzyıl İtalyan ticari aritmetik el yazmalarında raslanır. İtalyanca "per cento (yüzde)" sözcüğünün "p" harfiyle "p 20" ifadesi yüzde yirmi anlamına gelmekteydi. 1425'te bir el yazmasında % simgesine raslanmıştı. % göstereni neyi gösterir? Bir büyüklüğün yüz parçaya bölündüğünü gösterir. Gösterilen ise, yüz parçaya bölünmüş bütündür. %12 ise iki simgeden oluşan bir göstergedir. Göstergede, %12 göstereni, bir büyüklüğün 100 parçaya eşit olarak bölünüp 12 parçasının alındığını gösterir. Demek oluyor ki, matematikte soyutlamalarla ve dolaylı okumalarla metafor düzeyleri yaratıp anlam oluşturabiliriz.

Hep askıda kalan bir başka kavram da "sonsuz" dur. Sonsuz yatık sekiz simgesiyle gösterildiği için "tembel sekiz" olarak da bilinir. Tarih boyunca matematikçilerin soğuk baktığı sonsuzu belirtmek için bu simgeyi ilk kez 1655'te İngiliz matematikçi John Wallis önermişti. Romalılar bu simgeyi bin sayısını, Yunanlılar da onbin sayısını belirtmek için kullanmışlardı. John Wallis' in sonsuz için ilk kez kullandığı bu simgenin varlığı eski Yunanlılara kadar gider. Güney İtalya'da bir kent olan Elea' da yaşayan Zeno dört paradoks önermişti. Bun-

lardan birisi şöyledir: “Acaba, uzunluk ve sayı gibi büyüklükler sonsuz parçaya bölünebilir mi, yoksa onlar bölünemeyen çok sayıda küçük parçadan mı oluşmaktadır?” Böylece, 17. yüzyıldan başlayarak sonsuz kavramı ile doğanın modellenmesinde önemli bir adım atılmıştı. Matematiksel kavramları, tarihsel/bilgisel evrimleriyle ve gündelik gereksinmelere çözüm getirme özellikleriyle öğretmemizde büyük yarar vardır.

Tarihin öğrenimdeki rolü ile ilgili şu soruları sorabiliriz: Bilim insanlarının çoğu tarihin öğrenimdeki anlam ve önemi konusunda hemfikirdirler. Fakat bunun geçerliliğini nasıl doğrulayabiliriz ve ne tür bir tarih uygun olacaktır? Lakatos’un aforizmasına: “Bilim tarihinden yoksun bilim felsefesi boştur, bilim felsefesinden yoksun bilim tarihi kördür.” Ernest’in eleştirisini göz önüne almalıyız: “Lakatos, matematik tarihini, kendi matematik felsefesinin kalbine getirmesindeki meşruluğu yeterince yerine oturtamamıştır.” Dünyanın birçok yerinde yapılmakta olan matematik öğretimi araştırmaları, matematik tarihi ve felsefesini hesaba katan bir bakış açısını içermektedir. Ancak, bu olgunun nedenleri nedir? Felsefe, tarih ve öğrenim arasındaki bağlantıların anlamı nedir? Ne tür bir matematik felsefesinin, tarih ve öğrenimle kesişimleri ya da arayüzleri vardır? Neden bu tür çabalar araştırma düzeyinde kalmaktadır? Tüm düzeylerdeki okullarda uygulanması neden yaygınlaşamamıştır?

Matematik tarihinin, matematik öğrenimine katılması teorik boyutları yanında pratik yönleri de vardır. Bu ikisinin birleştirilmesinde karşılaşılan kısıtları da vurgulamak gerekmektedir. Hangi konu için, acaba hangi tarihsel örnekler seçilebilir? Olağan matematik müfredatında, matematik tarihinin ne tür etkinlikleri kapsanmalıdır? Bu etkinlikler için zaman tasarımı nasıl yapılabilir, nasıl zaman ayrılabilir? Gerek öğretmen yetiştirirken gerekse araştırmalarda bulunurken tarihe nasıl yer ayrılacaktır?

Bütün bu etmenleri ortak bir değerlendirmeye tabi tutarsak tarihin öğretime katılmasının pratik yönlerini öne çıkarabiliriz. Ancak, bu tartışma yazımızın konusunun dışındadır ve yeri burası değildir. Teknik olan bu bileşenin dışında, öğrenimde, bilginin oluşumunda ve edinilmesinde daha zengin bir içerik verecek tarihsel katkı çabalarının örgütlenememesi daha çok bir paradigma sorunudur. Özellikle matematiğin tarih dışı görülmesi ve tarihsel olanın salt olgular düzeyinde

izlenen bir tiyatro sahnesi olarak algılanmasıdır. Paradigma sorununu, tarihin katkısına ve epistemolojinin farkındalığına “verilmeyen” öneme bağlamak mümkündür. Şimdi bu boyutları kısaca ele almaya çalışalım:

Tarihsiz Felsefe Neden Boştur?

Mantıkçılık ve biçimcilik gibi mutlakçı matematik veya bilim felsefeleri, matematik veya bilimi, aprioristik bir çerçevede ele almaya çalışırlar. Bu felsefe okulları, matematik veya bilimin gelişimini tüm düzeylerde ele almazlar. Araştırmalarda, bilim insanlarının kuramlarını neden ve nasıl yapılandırdıklarını açıklamazlar. Örneğin, ilgili konuları ve etkileşimleri kapsam içine alacak şu soruları sormazlar: *Modern analiz ve mühendislik için limit düşüncesi neden temel önemdedir? Elemanter geometri için neden belirli bir belitsel (aksiyomatik) sistem seçilmiştir? Matematiğin örgütlenmesindeki yapısal nitelikler nelerdir? Matematik bir toplumsal sözleşme midir? Matematikte devrimler var mıdır (Kuhn’un bilimsel devrim anlayışıyla)? Matematiğin bilim ve teknolojiye yeri, işlevi ve etkinliği nedir?*

O halde, buna karşın önerebileceğimiz matematik felsefesi, böylesi bir bilgi kuramını (epistemolojiyi) içermelidir. Gerçekten ne olup bittiğini kayda değer bulmalıyız. Özellikle, matematiksel pratiğin ‘vaka araştırmalarını’ içeren bir paradigma anlamıdır. Böylece, doğal olarak tarihsel bir dayanağın ne kadar belirleyici olduğunun önemi ortaya çıkmış olacaktır. Duran felsefelere karşıt olarak, tarihi göz önüne alan matematik felsefesi/felsefeleri, matematiğin kültürel boyutuna ve matematik öğreniminin gereksinmelerine dikkat etmelidir. Dile getirdiğimiz bu matematik felsefesi/felsefeleri mutlakçı değildir. Mutlakçı felsefelerin çıkmaz sokağı, bilginin toplumsal örgüdeki evrimini yadsımasıdır. Mutlakçı felsefeler birbirleriyle bağdaşmaz. Mutlakçı olmayan felsefeler arasında ise birçok bağlantı vardır. Bugünkü matematiksel içeriğin temel düşünceleri Galile-Newton yöntemibilimine ve daha açıkçası Gauss ve Lobacevskij’ nin Öklit geometrisinden farklı geometrilerle ilgili düşüncelerine kadar uzanmaktadır. Bu farklı geometriler, Riemann, Helmholtz, Poincaré, Bachelard, Gonseth gibi araştırmacılar tarafından geliştirilmiştir. Tüm bu araştırmacıların derinlemesine bir bilim tarihi eğilimleri olduğu bilinmektedir: Bilim ve tarih ayrılmaz bir bütündür. Tarih içinde evrilen bilimin toplumsal devrimdeki anlamları da belirli bir felsefe ya da felsefeler temelinde

de ve padadoksal olarak, çatısı altında kurulmuştur. Bu devinim (dinamik) bizi tarihe yaklaştırmaktadır. Bilimin ve matematiğin pratik unsurları, yaşama biçimleri bizi tarihe yönlendirmektedir.

Bachelard'a göre, bilimsel/matematikselsel kavramların anlamı, bilimin/matematiğin yapılandırılmasında insanlığın üstesinden gelmesi gereken *bilgi kuramsal (epistemolojik) engellerin* tahrik ettiği, kışkırttığı bilgi kuramsal kırılmalardan vazgeçemez. Kavramların anlamı bu dinamik içinde belirlenir. Ve de anlamlar devingendir. Sürekli bir değişim içindedir. Mutlak bir sonuca varmak olanaksızdır. Geçmiş zamanların bilimi, kaçınılmaz olarak *bizim* bilimimizin bir parçasıdır.

Felsefesiz Tarih Neden Kördür?

Matematiğin öğrenimi ve felsefesi için nasıl bir tarih türüne ihtiyaç vardır? Gerçekten güvenilir ve sağlam tarihsel olgulara gereksinmemiz var. Ancak, bu yeterli değildir. Aynı zamanda, düşüncelerin tarihine de ihtiyacımız bulunmaktadır. Örneğin, Öklit'in *Elementler* adlı eseri ancak son zamanlarda filolojik olarak yeniden yapılandırılmıştır. Bu arada geçen zamanlarda araştırmacıların önünde eserin farklı sunumları olmuştur. Bu farklı sunumların etkileri nasıl olmuştur? Aklımızda tutmamız gereken şey, kadim matematiğin içerdiği önemli terimlerin anlamları tartışmalı bir konu olmuştur. Matematik tarihinden seçilen olayların ve olaylar arasındaki ilişkilerin anlamlı olması hedeflenmelidir. Bu bakımdan, farklı bu olay seçiminde yaklaşımlar da olsa, en azından kısmen bir kuramsal temele gereksinme vardır. Birçok bilim felsefecisinin, bir 'bilim tarihi felsefesi' geliştirmiş olmaları şaşırtıcı değildir. Eğer felsefe tarihi, bilgi sorunlarına kullanışlı bir destekte bulunmak istiyorsa, bilim/matematik tarihi ile birleşik olmalıdır. Bilimsel düşüncenin tarihini *yapılandırmak* gerekmektedir. Bilim/matematik tarihinin özgün özelliği, bilimin gelişmesini açıklayabilmesidir. Bilimsel düşüncenin gelişmesi ve evrimi, gösterilebilir, kanıtlanabilir, ve kanıtlanması pedagojik bir bileşene de sahiptir. Bunlar da bilimsel bir kültürün gelişimi için kaçınılmazdır. Kültür devingendir ve tarihsel bir dinamige sahiptir. Bilim/matematik

tarihi bir kez ve kesin olarak yazılacak bir şey değildir. Bu açıdan, bilim/matematik, kendi tarihi ile evrimsel bir diyalog içindedir.

Tarih ve 'Matematiğin İnsanileştirilmesi'

Genel olarak, matematik öğreniminde tarihin kullanımını desteklemek amacıyla kullanılan bir metafor *'insanileştirmek'*. Çok açık bir anlamı olmamakla birlikte, matematiğin insana ait bir zihinsel ürün olduğunu ve tarih boyunca insanların matematikle uğraşırken evrimsel bir gelişim ürettiklerini ve bu süreçlerin farkındalığını vurgulamak için kullanılabilir. Tymoczko'nun altını çizdiği gibi geçmişte felsefe dünyasıyla matematik dünyası arasındaki iletişim az olmuştur. Bugün yaygın olan "matematik endişesi" tamamen tarihsel bir ürün olarak karşımızda durmaktadır. Matematik büyük bir *pratik* olarak okullaşma süreçlerinin tümünde, araştırma yoğunlaşmalarında ve elbette dersliklerde devam eden bir eylemliliktir.

Matematik öğrenimi için matematik tarihinin önem ve anlamı, onun üzerine bina edildiği matematik felsefesindedir. Tarih, bir bakıma somut örnekler üzerinden felsefenin öğrenimine denk gelecektir. Matematik felsefesinin, matematik öğrenimi için önem ve anlamı öncelikle tümüyle teknik olayların herhangi bir yönlendirme

yapamadığı karar verme aşamasında karşımıza çıkar. Örneğin, matematiksel yöntemler, fizikle nasıl etkileşime girebilir gibi bir soru, teknik olduğu kadar bilgi kuramsal açıdan da değerlidir. Bunun yanında, düşünme biçimimiz, kaynağı matematik tarihinde ve öğreniminde olan örtük felsefelerin etkisi altındadır. Örneğin, matematiksel bilginin zihinsel bir ürün mü, yoksa zihnimizle ulaşabildiğimiz bizden bağımsız bilgiler mi sorusuna vereceğimiz yanıt, sözünü ettiğimiz örtük felsefelerin güdümünde olur. Bunun farkındalığını yaratmak için matematik öğrenimini, tarih ve felsefe bileşenleriyle bir bileşkeye götürmek gerekmektedir. Örtük felsefeleri, tarihin somut olayları ışığında belirtik farkındalıklara götürebiliriz. Diğer taraftan, matematik felsefesine çok kullanışlı ipuçları sunar. Mutlakçı olmayan bir felsefeyle matematik, genel bir bilgi teorisi için 'ideal bir laboratuvar' olabilir.

“*Bilimin ve matematiğin pratik unsurları, yaşama biçimleri bizi tarihe yönlendirmektedir.*”

Gerçek dünya, matematiğin temelidir. Çünkü bu disiplin, zihnimizin birleşik bir parçasıdır. Matematiksel anlam, toplumsal bir etkinlik olarak geçerlidir.

Matematik Öğrenmek Nedir?

Matematik üzerine yaptığımız bu tartışmanın yalnızca matematikle ilgili olduğunu söylemek pek mümkün değildir. Çünkü matematiği konu etmenin yanında özellikle öğretim, öğrenim, öğrenme süreçleri, bilgi ve dil-kültür gibi bağlamları göz önüne alırız. Bu çerçevede çözümler üretmeye çalışırız. Pek sorulmayan sorulara yer verilmiş, farklı bakış açıları ve yaklaşımlarla okuru düşünmeye teşvik etmeyi hedefleriz. Yine bu tür sorulardan bir tanesine daha yer verebiliriz bu hafta. "Matematik öğrenmek nedir?" Matematiğe bugünkü toplumsal oluşumların tümünde ne kadar önem verildiğini söylemeye bile gerek yoktur. Matematiğin etkin öğrenimi için gösterilen gayretlerin yoğunluğu da hepimizin malumudur. Teknolojinin belirleyici paradigması içinde matematik ön plandadır. Teknolojiye yaşam veren bir araç olarak saygın bir konuma sahiptir. Yarar değer açısından tüm bilgilerin üstünde kabul görür. Araçsal aklın bakış açısında, yazının başlığında sorduğumuz soruya pek yer verilmez. Onun yerine soru şöyle ifade edilir: "Matematik öğrenmenin yararları nedir?"

Matematik öğrenmenin yararlarını ana çerçeve olarak çizersek, matematiği araçsallaştırmış oluruz. Elbette, çözüm getirci bir boyutu vardır matematiğin. Ancak, matematik buna indirgenebilir mi? Eğer, araçsal aklın hüküm sürdüğü bir yaşam tarzını referans alırsak, *evet*. Fakat matematiği bir kültür olarak ele alan ve onu toplumsal devinim içindeki üretimlerden birisi olarak gören bakış açısı referans alınırsa, açıkça *hayır*. Ben, ikincisinden yanayım. İlk yaklaşımda matematikte felsefenin yeri yoktur. İkincisinde ise, felsefe matematiğin temel besin kaynağıdır. Matematik öğrenmek nedir sorusu, matematiksel bilgiyi sorunsallaştırır. Böylece, bilgi kuramsal bir içerikle işe başlar. Buna göre, felsefi adımlar atmayı gündeme taşır. Öğrenmek öncelikle bir kültür sorunudur. Verili koşullar içinde doğan bebek, o koşul-

ların paradigmasında öğrenmeye başlar. O halde, matematiği öğrenmek tek boyutlu olamaz. Çünkü, verili koşullar sürekli bir değişim gösterir. Eğer araç olarak görülürse, matematik tek boyutlu olur. Matematik bir araçsa, o zaman verili olarak vardır. İnsan olmasaydı matematik zaten vardı. O zaman işimiz bir araç olarak onu en etkin biçimde öğrenmek ve günün koşullarında bir yarar değer üretmektir. Ancak, matematik bir kültür bağlamında ele alınırsa, bu yaklaşımlara ciddi bir eleştiri süreci başlatılabilir.

Matematik öğrenmek, bir dili öğrenmektir. Doğan bebek ana dilini öğrenir. Anadilimizi pekiştirmek, daha derince öğrenmek, etkin ve anlaşılır ifadeler kullanabilmek için öğretim süreçlerinde çeşitli derslerle destek alırız. Türkçe dilbilgisi, okuma, yazma, edebiyat gibi önemli destekler anadilimizin gelişmesini sağlar. Doğal dil yetilerimiz yeşerir. Matematik de bir dildir. Doğal yetilerimiz içinde yer alır. Gündelik dili öğrenmek ne ise matematiği öğrenmek de odur. Gündelik dilin boyutları ile matematiksel dilin boyutları çoğu zaman çakışsa da farklılık gösteren yönleri de vardır. Dil, matematiğe kıyasla çok daha boyutlu ve özgürdür. Matematik bir dil olarak tanımlanmış bir belit-kuram yapısını taşır. Böylece, matematik öğrenmek böylesi bir dili öğrenip konuşabilmek demektir. Matematikçe konuşmak, tasarlamak ve çözüm

getirmeyi kapsar. Matematikçe düşünmek için yetilerimiz gereklidir ama yeterli değildir. Yeterli olması için öğretim-öğrenim dünyasını yaşamak zorundayız.

Böylece, matematiği öğrenmek aslında bir aracı kullanmayı öğrenmek değil, aksine zihinsel bir üretim yapmaktır. Somut dünyanın soyutlanmasıdır matematikçe düşünmek. Soyutlamak, somuttan uzaklaşmak değil, somutu daha ince ve açık görebilmenin yolunu tasarlamaktır. Matematik bir araç konumuna indirgenince estetik yönleri yıkılır, sevgili çocuklarımızın da matematik kaygısını beslemeye devam eder. Felsefi boyutlar ise, o estetiğin kaynağıdır... Ne dersiniz, öğrenim süreçlerimizi biraz da bilim/matematik tarihi okuyarak değerlendirelim mi?

“*Matematikçe düşünmek için yetilerimiz gereklidir ama yeterli değildir. Yeterli olması için öğretim-öğrenim dünyasını yaşamak zorundayız.*”

DEFTER VE BELGELERİN MESLEK MENSUBU TARAFINDAN SAHİPLERİNE İADESİ

Şeref TEKTAŞ
Vergi Müfettişi

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğinin öncelikli konusu, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, mali tablolar ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmaktır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinin 42. maddesine göre; meslek mensubu, gerekli gördüğü takdirde kendisine gelen müşterinin kim olduğunu önceki meslek mensubundan sorup öğrenerek, gerekli görüşmeleri de yaptıktan sonra işi kabul eder.

Aynı yönetmeliğin 41. maddesine göre; meslek mensupları hizmet verdikleri müşterilerini, kayıtlı oldukları odalara 6 ayda bir bildirmek zorundadırlar.

SMMM ile YMM'lerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 20.maddesine göre;

“Serbest muhasebeci mali müşavirler teşebbüs veya işletme sahiplerinin defterlerini kendi bürolarında tutarlar. Serbest muhasebeci mali müşavirler kanununun 2. maddesinin a ve b fıkralarında belirtilen işleri bürolarında yapabilecekleri gibi teşebbüs veya işletme sahiplerinin işyerlerinde de yapabilirler. Serbest muhasebeci mali müşavirler tuttukları defterleri ve bunlarla ilgili belgeleri itinalı şekilde muhafaza altına almak zorundadırlar.”

Meslek mensupları işlerini yaptığı gerçek ve tüzel kişiler için düzenli dosya tutmak zorundadırlar. Bu dosyalarda çalışma kâğıtları, yazışmalar ve diğer lüzumlu bilgileri kapsayan belgeler saklanır.Bu dosyaların düzeni “SMMM ve YMM’lerce Tutulacak Defter Ve Kayıtlar İle Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik” in 7. maddesinde belirlenmiştir.

“Meslek mensupları, gelen ve giden evrak ile mesleki faaliyetlerle ilgili, düzenlenmesi gerekli belgelerin örneklerini dosyalarda toplarlar. Dosyalara yılbaşından sonuna kadar teselsül eden numaralar verilir.

Her mesleki faaliyet konusu için ayrı bir çalışma dosyası açılır.(...)

Genel konularla ilgili yazılar ayrıca dosyalanır.

Başka meslek mensuplarınca istenilen işlemler için de ayrı dosya açılır.”

TÜİK Yıllık İş İstatistikleri 2009 yılı verilerine göre 0-9 çalışana sahip mikro ölçekli işletmeler, toplamın % 95,62'sini teşkil etmektedir. (3.084.183 adet işletme) Bu işletmelerin (mükelleflerin) muhasebe defter ve evraklarını işyerlerinde bulundurma ve muhafaza imkânları sınırlı olup, çoğu defa da mümkün bulunmamaktadır.

VUK'un mükerrer 227. maddesine göre; beyannameyi imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

Bu sorumluluğun oluşmasında öncelikli iki koşul şarttır.

- vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defterlere uygunluğu,

- söz konusu defterlerdeki kayıtların; dayanaklarını oluşturan belgelere uygunluğu,

Meslek mensubunun verdiği hizmetin konusu, mükellef adına yerine getirdiği görevler ve sorumlulu-

ğu; hizmet verdiği mükellefin yasal defterlerin ve bu defterlere yapılan kayıtlara dayanak teşkil eden belgelerin meslek mensubunda toplanmasını gerekli kılmaktadır. Meslek mensupları kendilerine tevdi edilen defter ve belgeleri işlerinin gerektirdiği süre içinde iyi niyetle muhafaza etmek ve işin bitiminde iade etmek zorundadırlar.

Meslek mensubunun uhdesinde bulunan yasal defterler ile belgelerin geri verilmesi yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

Defter tutmak ve süreklilik arz eden müşavirlik hizmetinde sözleşme yapılması zorunludur. Ayrıca Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 200. maddesine göre bir hakkın doğumu amacıyla yapılan hukuki işlemlerin, yapıldıkları zamanki miktar veya değerleri ikibinbeşyüz Türk Lirasını geçtiği takdirde senetle ispat olunması gerekir. Sözleşmelerin varlığı, ücretin talep ve ispatın açısından oldukça önemlidir.

Ücret sözleşmesinin, yazılı şekilde yapılması ve belli bir meblağı kapsaması şarttır. Ücret sözleşmesinin sözlü yapıldığının belirlenmesi durumunda, meslek mensubu, hakkında disiplin cezası uygulanır. (SM, SMMM ve YMM Ücretlerin Esasları Hakkında Yönetmelik md.13) Yazılı hizmet sözleşmesi yapmadan iş kabul edilmesi, kınama cezası uygulanmasını gerektirmektedir.

SMMM, YMM'lerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 26. maddesine göre; "Taraflar haklı nedenlerle veya karşılıklı rızaları ile aralarındaki sözleşmeyi her zaman feshedebilirler. Bu takdirde alınmış olan defter ve belgeler bir ay içinde devir teslim tutanağı düzenlenmek suretiyle sahiplerine geri verilir. Devir teslim gerçekleşmediği takdirde durum meslek mensubu tarafından odaya bildirilir. Tarafların tazminat hakları genel hukuk kurallarına tabidir. Ücretin ödenmemesi ve meslek mensubuna tevdi edilen belgelerin sağlıklı ve güvenilir olmaması fesihde meslek mensubunun haklı gerekçesidir."

Defter ve belgelerin geri alınması, sahibine yazı ile bildirilmiş olduğu hallerde saklama mükellefiyeti bildirme tarihinden itibaren bir ay içinde sona erer. İşin bitiminden itibaren bir ay içinde sahipleri tarafından alınmayan defter ve belgeler bir yazı ile ilgililerin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edilir. (SMMM, YMM'lerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik Md.27)

Defter ve belgelerin geri alınması için sahibine gönderilen yazı gelen-giden evrak defterine kaydedilir. Bu deftere, yazışmaların ilgili olduğu dosya sayıları yazılır ve yazı aslı ya da örnekleri ilgili dosyalarda saklanır. Meslek mensuplarının yazışmalarına verecekleri sayılarda; meslek mensuplarının kısaltılmış unvanı, sicil numarası ve giden evrak defteri sıra numarası yer alır.

29.11.2011 tarih ve 2011/3 sayılı TURMOB genelgesi ekinde "Devir Teslim Tutanağı" örneği bulunmaktadır. Söz konusu genelgeye göre devir teslim tutanaklarının 30 gün içerisinde odaya bildirilmesi istenmiştir.

Sözleşmenin karşılıklı feshi halinde iş sahibi (mükellef) halen işine devam etmekte olduğundan defter ve belgelerin geri alınmasına ilişkin yazı iş adresine gönderilebilir. Tebligat adresine ilişkin düzenleme; SMMM, YMM Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmeliğin 23. maddesinde yapılmıştır.

"İş sahibinin tebligat adresi, sözleşmede belirtildiği adres olup; bu adrese yapılan tebligat kendisine yapılmış sayılır.

Adres değişiklikleri, en geç üç gün içinde, iş sahibi tarafından taahhütlü mektuplarla meslek mensubuna bildirilmelidir."

Sözleşmenin taraflarca fesih edilmesi hâlinde, iş sahibinin defter ve belgelerinin otuz gün içinde devir ve teslim tutanağı düzenleyerek teslim edilmemesi; uyarma cezası uygulanmasını gerekli kılan durumlardandır.

Yukarıda belirtilen olağan durum dışında;

-2014/13 Uygulama Genelgesi uyarınca vergi dairesi tarafından mükellefiyet kaydının re'sen terk ettirilmesi,

-İşyeri adresinin boş ve kapalı olması, iş sahibine ulaşılamaması,

-İş sahibinin kriz, iflas vb. sebeplerle ödemeleri akatması, (Ücretin ödenmemesi; fesihde meslek mensubunun haklı gerekçesidir. Ayrıca "Bir meslek mensubuna olan ücret borcunu ödemiş iş sahibine hizmet vermek" haksız rekabet fiilidir.)

- Tevdi edilen belgelerin sağlıklı ve güvenilir olmaması,

- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge dü-

zenlediği resmi kurum ve kuruluşlarca saptanması, (Bu durumdakilerin; odalar ve Birlik tarafından ilanından sonra defterlerinin tutulması ve işlerinin görülmesi, kınama cezası uygulamasını gerektirmektedir.)

gibi hallerde devir teslim tutanağı düzenlenmesi mümkün olamamaktadır.

Bu gibi durumlarda defter ve belgelerin geri alınması, sahibine yazı ile bildirilir. Bu yazı gelen-giden evrak defterine kaydedilir. Bu bildirme tarihinden itibaren bir ay sonra:

-Devir teslimin gerçekleşmediği meslek mensubu tarafından odaya bildirilir.

-Sahipleri tarafından alınmayan defter ve belgeler bir yazı ile ilgililerin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edilir.

Ülkemizde cari dönem dışında zamanaşımı süresini kapsayan vergi incelemelerinin yaygınlığı bilinmektedir. Bu nedenle sözleşmenin feshi hali dışındada her yılın sonunda iş ve işlemleri tamamlanan defter ve belgelerin devir teslim tutanağı ile sahibine teslim edilerek geri verilmesi meslek mensubunu; iş sahibinin "defter ve belgelerini teslim almadığı" iddialarından koruyacaktır.

KEFALET SÖZLEŞMESİ KAPSAMINDA KEFİL TARAFINDAN ÖDENEN BORÇLARIN VERGİSEL SONUÇLARI

Nadir GÜLHAN
Vergi Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)

Giriş

Son yıllarda, banka ve finans kurumlarından kullanılan kredilerin hacim olarak büyümesinin doğal sonucu olarak işletmelerin "kefil" ihtiyacı da önemli ölçüde artış göstermektedir. Asıl borçludan tahsil edilemeyen krediler için kefile başvurulması durumunda ise, kefil önemli mali yükümlülüklerle karşı karşıya kalmaktadır.

Kefillerin, asıl borçludan tahsil edilemeyen borçlar için yaptığı faiz, kur farkı vb. ödemelerin ticari kazançtan indirimi, asıl borçlu adına ödenen tutarlar nedeniyle tahakkuk eden alacağın şüpheli alacak veya değersiz alacak yönünden değerlendirilmesi ve asıl borçlu adına ödenen tutarlarının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmesi gibi vergisel sonuçların tartışılması çalışmanın ana amacını oluşturmaktadır.

Kefalet Sözleşmesinin Hukuki Çerçevesi

01.07.2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun ("TBK") 581 vd. maddelerinde kefalet sözleşmesi düzenlenmiştir.

TBK m. 581'de kefalet sözleşmesinin tanımına yer verilmiştir. Buna göre kefalet sözleşmesi; kefilin alacaklıya karşı, borçlunun borcunu ifa etmemesinin sonuçlarından kişisel olarak sorumlu olmayı üstlendiği sözleşmedir.

TBK m. 582 uyarınca kefalet sözleşmesi mevcut bir borç için yapılabilir. Ancak, gelecekte doğacak veya

koşula bağlı bir borç için, bu borç doğduğunda veya koşul gerçekleştiğinde hüküm ifade etmek üzere kefalet sözleşmesi kurulabilir. Buna göre, asıl borcun kefalet sözleşmesinin yapıldığı anda mevcut olmasına gerek yoktur; kefaletin yerine getirilmesi alacaklı tarafından istenildiği zaman asıl borcun mevcut olması yeterlidir. Geciktirici koşula bağlı bir borç için kefil olunca, kefalet borcu koşul gerçekleştiğinde hüküm ifade edecektir. Diğer yandan bozucu koşula bağlı borca kefalette ise, koşulun gerçekleşmesiyle kefilin borcu sona erecektir.

Anılan maddede kefalet sözleşmesinin yalnızca geçerli bir borç için yapılabileceği de hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, şayet asıl borç, hukuka ya da ahlaka ve adaba aykırılık, başlangıçtaki imkânsızlık, şekle aykırılık, muvazaa, ayırt etme gücünün bulunmaması vs. gibi nedenlerle kesin hükümsüz olan bir muameleden doğmuş ise, kefalet de geçerli ad-

dedilmeyecektir.

Ancak, yanılma veya ehliyetsizlik sebebiyle borçlunun sorumlu olmadığı bir borç için kişisel güvence veren kişi, yükümlülük altına girdiği sırada, sözleşmeyi sakatlayan eksikliği biliyorsa, kefaletle ilgili kanun hükümlerine göre sorumlu olur. Keza, borçlu yönünden zamanaşımına uğramış bir borca kefil olan kişi de yükümlülük altına girdiği sırada bu durumu bilmesi halinde sorumlu tutulacaktır.

TBK m. 582'de kanundan aksi anlaşılmadıkça kefilin, kendisine tanınan haklardan önceden feragat edemeyeceği ifade edilmiştir.

“Kefalet sözleşmesi; kefilin alacaklıya karşı, borçlunun borcunu ifa etmemesinin sonuçlarından kişisel olarak sorumlu olmayı üstlendiği sözleşmedir.”

TBK m. 584 kefil olma ehliyetini evli kişiler için sınırlayan bir düzenleme getirmiştir. Anılan madde uyarınca eşlerden biri mahkemece verilmiş bir ayrılık kararı olmadıkça veya yasal olarak ayrı yaşama hakkı doğmadıkça, ancak diğerinin yazılı rızasıyla kefil olabilir.

Eşin rızasının sözleşmenin kurulmasından önce ya da en geç kurulması anında verilmiş olması şarttır.

Dolayısıyla, kefalet sözleşmesinin geçerliliği bir takım koşulların varlığına bağlıdır. Bu koşullar;

- (i) mevcut ve geçerli bir asıl borcun bulunması,
- (ii) kefalet sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması,
- (iii) eşin rızasının alınmasıdır.

TBK kefalet sözleşmesini nitelikli yazılı şekle şartına bağlamıştır. Buna göre, kefalet sözleşmesi yazılı şekilde yapılmalı; kefilin, sorumlu olduğu azamî miktar, kefalet tarihi ve müteselsil kefil olunması durumunda, bu sıfatla veya bu anlama gelen herhangi bir ifadeyle yükümlülük altına girdiği kendi el yazısıyla belirtilmelidir.¹

Kefilin sorumluluğunun kapsamı asıl borç ile sınırlı olması nedeniyle asıl borç miktarının sonradan artması halinde, kefil bu artıştan sorumlu olmayacaktır. Buna karşın asıl borç miktarında meydana gelen artış, kanundan, sözleşmeden ya da işin niteliği gereği ortaya çıkmışsa kefilin sorumluluğu yoluna gidilebilecektir. Örneğin borçlunun kusur veya temerrüdünün yasal sonuçları nedeniyle asıl borç miktarında bir artış meydana gelmiş ise, kanun koyucunun kefilin asıl borçtan sorumluluğunun genişlemesine imkân tanınması nedeniyle, kefilin artıştan sorumluluğu yoluna gidilebilecektir.²

1 Av. Ceyda BÜYÜKORAL, "Yeni Türk Borçlar Kanunu Çerçevesinde Kefalet Sözleşmesinin Geçerlilik Koşulları", <http://www.erdem-erdem.com/articles/>, Eylül 2012

2 Merve YILMAZ (Hakim), "6088 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre Kefalet Sözleşmesinde Kefilin Sorumluluğunun Kapsamı",

Kefalet Sözleşmesinden Kaynaklanan Ödemelerin Vergisel Sonuçları

Ticari Kazançtan İndirim Yönünden

Asıl borçlusu tarafından ödenmemesi nedeniyle, alacaklı tarafından kefile başvurmak suretiyle kefinden tahsil edilen borçlanma giderlerinin ticari kazançtan indirim konusu yapıp yapılamayacağı tartışmalı bir konudur.

Bilindiği üzere, gerek kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançları gerekse ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükelleflerinin kazançları Gelir Vergisi Kanununun (GVK) ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre tespit edilmektedir. GVK'nın 40/1 maddesi ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine yönelik olarak yapılan giderlerin kazançtan indirilmesine imkân tanımaktadır. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler ile kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında bir illiyet bağı bulunması, giderlerin kazancın elde edilmesine yönelik olması, harcamanın yapıldığı gelir doğuran olayın vergiye tabi bulunması, karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve maliyete dâhil edilecek giderlerden olmaması gerekir.³ Bir giderin kazançtan indirim konusu yapılması için

mutlak suretle vergiye tabi bir gelirin elde edilmesi ya da devaminin sağlanması için yapılmış olması gerekir. Bu çerçeveden bakıldığında, örneğin ortağa verilmiş bir borçtan dolayı katlanılan bir gider, bu giderin kaynağını oluşturan borç para verme işlemi gelir/hâsılat unsuru olmadığından ötürü ticari kazançtan indirim konusu yapılamayacaktır. Sonuç olarak, bir gider/zarar unsurunun ticari kazançtan indirilmesinin öncelikli şartı, bu gider/zararın daha önce vergiye tabi bir gelir/hâsılat unsuruna bağlı olarak ortaya çıkmasıdır.

Mükellefler, GVK'nın 40/3 maddesi uyarınca, işle ilgili olmak kaydıyla sözleşmelerden, mahkeme karar-

3 "Beyanname Düzenleme Kılavuzu-2014", Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul

“Asıl borç, hukuka ya da ahlaka ve adaba aykırılık, başlangıçtaki imkânsızlık, şekle aykırılık, muvazaa, ayırt etme gücünün bulunmaması vs. gibi nedenlerle kesin hükümsüz olan bir muameleden doğmuş ise, kefalet de geçerli addedilmeyecektir.”

larından ya da kanundan kaynaklanan zarar, ziyan ve tazminatları kurum kazancından indirim konusu yapılabilmektedirler. Söz konusu madde uyarınca, sözleşmelerden, mahkeme kararlarından ya da kanundan kaynaklanan zarar, ziyan ve tazminatların işle ilgili olması gerekmektedir. İşle ilgili olma kavramı ise, yukarıda GVK'nın 40/1 maddesinde yapılan değerlendirmeler çerçevesinde, ilgili zarar, ziyan ve tazminata kaynak teşkil eden ekonomik olaya ilişkin sonucun daha önce vergiye tabi gelir/hâsılat arasında dikkate alınmasını ifade etmektedir. Esasen GVK'nın 40/3 maddesi yürürlükte olmasaydı da, mükellefler GVK'nın 40/1 maddesi uyarınca işle ilgili zarar, ziyan ve tazminatlarını kazançtan indirim konusu yapabilirlerdi. Zira GVK'nın 40/1 maddesinde kullanılan "ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için..." ibaresi ile 40/3 maddesinde yer alan "işle ilgili olmak şartıyla" ibareleri aynı koşula, yani gider/zarar/ziyan/tazminatın vergiye tabi bir kazançla ilgili olması şartına işaret etmektedir. Bu açıdan, GVK'nın 40/3 maddesi (40. maddenin diğer bentleriyle birlikte), 40/1 maddesine ilişkin muhtemel tereddütleri ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Kefalet sözleşmesine dayalı olarak asıl borçlu tarafından ödenmeyen borçların kefil tarafından ödenmesi durumunu yukarıda açıkladığımız GVK'nın 40/1 ve 40/3 maddeleri çerçevesinde ele aldığımızda karşımıza kefalet sözleşmesinin ticari kazancın elde edilmesi ya da devamıyla (ve dolayısıyla işle ilgili olup olmadığı) ilgili olup olmadığı sorusu çıkmaktadır. Bu durumun tespiti açısından, yukarıda ele aldığımız üzere, kefalet sözleşmesine istinaden ödenen giderlerin daha önce vergiye tabi bir hasılat/gelir unsuru olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 62030549-KVK 8-95-28/01/2013 sayılı özelgesinde özetle; "mülk sahibi ... kullanmış olduğu krediyi geri ödememesi halinde kefil olarak şirketinizce ödenecek tutarın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan bir gider niteliğinde bulunmaması nedeniyle safi kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır" açıklamasına yer verilmiş olup yasal gerekçe olarak "GVK'nın 40/" maddesi hükmü uyarınca, genel giderlerin kurum kazancından indirim konusu yapılabilmesi için, söz konusu giderlerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık

bir illiyet bağının bulunması gerekmekte olup bu mahiyette olmayan giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesinin mümkün olmadığı" gösterilmiştir.

Daha önce vergiye tabi gelir/hâsılat unsurları arasında yer almayan bir konuya ilişkin olarak ortaya çıkan kefalet kaynaklı giderlerin kazançtan indirilemeyeceği konusunda özalgede yer alan görüşe ve dayanağına katılıyoruz. İlave olarak, asıl borçlu adına ödenerek yasal kayıtlara alacak olarak intikal ettirilen tutarın şüpheli/değersiz alacak olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğini de takip eden bölümde ele alacağız.

Şüpheli/Değersiz Alacak Yönünden

VUK'nun 322 ve 323. maddeleri alacaklarını tahsil etmesi imkânsız hale gelen ya da alacağının tahsili şüpheli hale gelen mükelleflere bu alacakları için karşılık ayırma imkanı tanımaktadır.

Değersiz alacak; VUK'nun 322. maddesinde; "Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar" olarak tanımlanmıştır. Bir alacağın değersiz alacak olarak nitelendirilebilmesi için, öncelikle söz konusu alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması zorunludur. Bu itibarla, işletme sahiplerine ait olup ticari işletme ile ilgisi olmayan şahsi alacaklar ile hatır senedi veya ticari işlem dışı düzenlenen diğer senetlere bağlı alacakların değersiz alacak olarak nitelendirilmesi ve bu suretle zarara intikal ettirilmesi mümkün değildir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verdiği bir özalgede de benzer görüşler vardır:⁴

"Şirket müdürü adına düzenlenmiş alacak senetlerinin, firma tarafından yapılan ve ticari defterlere hâsılat olarak kaydedilmiş bir hizmet ifasına ilişkin olduğunun ispat edilmesi halinde, tahsil edilemeyen senet bedellerinin, yukarıda belirtilen kanuni şartların da gerçekleşmesi koşuluyla niteliğine göre şüpheli alacak veya değersiz alacak olarak kaydedilmesi mümkündür."

Öte yandan kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olabilmesi için alacağın, daha önce hâsılat hesaplarına intikal etmiş olması şartını da bu kapsamda ele almak

4 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 22.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.17.02-VUK-2-56 sayılı özelgesi

yararlı olacaktır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, daha önce hâsılat hesaplarına intikal etmemiş bir alacağın değersiz alacak sayılmak suretiyle zarar yazılamayacağı anlaşılır. VUK' un 323. maddesinde düzenlenen "Şüpheli Alacaklar" ile ilgili maddeye 2365 sayılı Kanun ile eklenen bu koşul; "Değersiz Alacaklar" ın düzenlendiği 322. maddede yer almasa da, VUK' un 3. maddesinde belirtildiği üzere, kanun lafzının açık olmaması hallerinde, hükmün konuluşundaki maksat, kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önüne alınarak değerlendirilmelidir. Kanun koyucunun buradaki maksadı, daha önce hâsılat olarak yazılmak suretiyle vergilendirilen alacağın, tahsiline imkân kalmaması nedeniyle bu vergileme işleminin geri alınmasından ibarettir.⁵

Şüpheli alacak ise, VUK' nun 323. maddesinde, "ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar" olarak tanımlanmıştır.

VUK' un 323. maddesinin birinci fıkrasında; bir alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması, o alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilebilmesi için ön şart olarak belirtilmiştir. Söz konusu ön şart, ilgili maddeye 30.12.1980 tarihli 2365 sayılı Kanunu'nun 55. maddesi ile eklenmiştir. 144 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'nde düzenlemenin amacının, "VUK'un 323. maddesinde değişiklik yapılmadan önceki uygulamada da, karşılık ayrılmak suretiyle zarara intikal ettirilecek olan alacağın, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olması gerektiği ön şart olarak aranmışsa da, bu nitelikte olmamakla beraber madde metninde açıklanan diğer şartları taşıyan alacaklar için de karşılık ayrılabilceği iddialarının önlenmesi" olduğu belirtilmiştir.

2365 Sayılı Kanun'un 55. maddesinin gerekçesinde;

"Karşılık ayrılmak suretiyle zarara intikal ettirilecek alacağın ticari ve zirai faaliyetin elde edilmesi veya idamesi ile ilgili olması, diğer bir ifade ile alacağın daha önce hâsılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerekmektedir. Buna rağmen özel alacaklarını tahsil edemeyen bazı tacirlerin bunları ticari defterlerine intikal edip

sonradan karşılık ayırmak suretiyle matrahlarını düşürdükleri görülmektedir. Bu konudaki vergi kaybını ve ihtilaflarını önlemek için karşılık ayrılacak alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi veya idamesi ile ilgili olma şartının madde metninde sarıh bir şekilde belirtilmesi uygun görülmüştür."

Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verdiği bir özalgede şu açıklamalar yapılmıştır.⁶ "Şüpheli alacak ayrılmak istenen tahsil edilemeyen alacağın öncelikle hâsılat hesaplarına girmiş olması gerekmektedir. Bu durumda işletmenin sonuç hesaplarını etkilemeyen, yani daha önce kârın teşekkülünü etkilememiş bir alacağın karşılık ayrılarak zarar yazılması mümkün değildir.

Bu nedenle, hâsılat kaydedilmeyen kaynak kullanım destekleme primi ve faiz için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır." Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verdiği ve benzer açıklamaların yapıldığı başka özalgeler de mevcuttur.⁷ Aksi yönde kararlar⁸ olmakla birlikte Danıştay'ın da bu doğrultuda muhtelif kararları bulunmaktadır.⁹

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde; bir alacağın şüpheli veya değersiz alacak olarak değerlendirilebilmesi için, ilgili alacağın daha önce vergiye tabi gelir/hasılat unsuru olarak dikkate alınmış olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Asıl borçlusu tarafından ödenmediği için kefil tarafından ödenen tutarların alacak olarak kaydedilmesi ve bunların şüpheli/değersiz alacak olarak değerlendirilmesinin mümkün olup olmadığı da (3.1 bölümünde GVK'nın 40/1 ve 40/3 maddesinde yaptığımız açıklamalara paralel olarak) ilgili tutarın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilip ettirilmediğinin belirlenmesi suretiyle tespit edilecektir. Yukarıda yaptığımız açıklamalar çerçevesinde daha önce gelir veya hâsılat yazılmayan kefalet sözleşmesine ilişkin ödemelerden kaynaklanan alacak tutarları için şüpheli/değersiz

6 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08.03.2012 tarih ve B.07.1.G.İB.4.34.19.02-019.01-933 sayılı özalgesi

7 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21.02.2012 tarih ve B.07.1.G.İB.4.34.19.02-019.01-677 sayılı ve 01.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-10-78-27 sayılı özalgeleri.

8 Danıştay 3. Daire'sinin 18.12.1985 tarih ve E.No:1984/2822, K.No:1985/3383 sayılı kararı, Danıştay 4. Daire'sinin 25.11.1992 tarih ve E.No:1992/839, K.No: 1992/5015 sayılı ve 29.06.2004 tarih ve E.No:2004/255, K.No: 2004/1580 sayılı kararları.

9 Danıştay 4. Daire'sinin 29.03.2005 tarih ve E.No:2004/101, K.No: 2005/503 sayılı; 28.01.1999 tarih ve E.No:1997/3714, K.No:1999/127 sayılı kararları, Danıştay 3. Daire'sinin 04.11.1991 tarih ve E.No:1991/762, K.No: 1991/2744 sayılı kararı.

5 Fatih KAYA; "Şüpheli, Değersiz Ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi Ve Muhasebeleştirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2013

alacak kapsamında işlem yapılması mümkün değildir. Konuya ilişkin olarak Danıştay'ın iki kararının özet gerekçesi ise aşağıdaki gibidir:

- "Ticari karakter taşımayan borç vermeler ve kefaletten doğan alacaklar, şüpheli alacak sayılmazlar." (Danıştay 4'üncü Daire,Tarih:10.01.1973, Esas no:1970/4304, Karar no:1973/70),

-"Karşılığında bir gelir ve menfaat sağlanmayan kefalet nedeniyle şüpheli hale gelen alacak için karşılık ayrılamaz." (Danıştay 4'üncü daire, tarih:04.04.1974, Esas no:1973/3367,Karar no:1974/1387)

3.3 Transfer Fiyatlandırması Yoluyula Örtülü Kazanç Dağıtım Yönünden

Kefalet sözleşmesine istinaden kefil tarafından ödenen tutarlar, asıl borçludan takip edilmesi gereken bir alacak niteliğindedir. Çünkü işletme fonlarının bir kısmı, asıl borçlunun borçlarını ödemek için kullanılmış ve dolayısıyla işletmenin özkaynakları ticari kazancıyla doğrudan ilgili olmayan bir alana kanalize edilmiştir. İşletme faaliyetleriyle doğrudan ilgili olmayan faaliyetlere kanalize edilen fonlar ise (örneğin işletmeye ait aracın işletme ortağının şahsi kullanımına terk edilmesi veya işletme kasasındaki paranın ortağa kullandırılması) mutlaka işletmeye gelir/hâsılat unsuru olarak geri dönmelidir. Aksi durum işletme fonlarının ilişkili kişiler tarafından vergiye tabi tutulmadan kullanılması sonucunu doğurur ki bu durum kurumlar vergisinin getiriliş amacına aykırıdır.

Kurumların ortaklarına para kullandırmak yoluyla finansman temini hizmetinde bulunmaları sıklıkla karşılaşılan bir durumdur ve kurum kazancının ilişkili kişilere vergisiz olarak aktarılmasını önlemek için de KVK' nın 13. maddesi ihdas edilmiştir. KVK' nın 13. maddesinin, "Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında

bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır." hükmü gereğince para kullandırma yoluyla finansman temini hizmetinin karşılıksız (nemasız) olarak sağlanması durumunda, kurum kazancı ilişkili kişilere vergisiz olarak ve örtülü yoldan aktarılmış olacaktır.

Bu noktada konumuz açısından ortaya çıkan sorun, asıl borçlunun ilişkili kişi olması durumunda, yani KVK' nın 13. maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım yönünden ortaya çıkmaktadır. Zira işletmenin fonlarının ilişkili kişi kapsamındaki asıl borçlunun borcunun kapatılması için kullanılması; ilişkili kişi adına alacak tahakkuk etmesi ve bu alacak için de emsal faiz oranı üzerinden işletme adına faiz geliri tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.

Asıl borçlu adına ödenen ve asıl borçludan olan alacak olarak tahakkuk eden tutarların; borcun verildiği (kefil sıfatıyla asıl borçlunun borcunun kapatıldığı) tarihten asıl borçlunun borcunu kapattığı tarihe kadar (bu borç yıl içinde kapatılmamışsa dönemsellik gereği hesap döneminin kapandığı güne kadar) emsal faiz oranı üzerinden adlandırılması ve kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir. (Söz konusu gelirin finansman temin hizmeti olması nedeniyle KDVK'nın 1 ve 4'üncü maddeleri

uyarınca %18 oranında KDV'ye tabi olduğunu da belirtmeliyiz.)

Asıl borçludan olan alacağa emsal faiz oranında faiz tahakkuk ettirilmemesi veya emsal faiz oranının altında bir oran üzerinden faiz tahakkuk ettirilmesi durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım eleştirisiyle karşı karşıya kalınma riski ortaya çıkacak ve konunun KDV boyutu da eleştiri konusu yapılacaktır.

1. Konuya İlişkin Örnek

(A) A.Ş. ortağı (B) A.Ş.'nin kullandığı banka kredisi-

“Asıl borçlusunu tarafından ödenmediği için, kefil tarafından ödenen borçların faizlerinin kurum kazancından indirilmesi mümkün olmadığı gibi, ödenen tutarlar nedeniyle (anapara, faiz, kur farkı vb.) ortaya çıkan alacak için de değersiz/şüpheli alacak müessesesinden yararlanılması mümkün değildir.”

ne kefil olmuş ve aralarında kefalet sözleşmesi düzenlenmiştir. KVK 13 kapsamında ilişkili kişi olan (B) A.Ş., anapara ve faiz ödemelerini vadesinde ödemediği gerekçesiyle banka tarafından takibe alınmış ve 1.000.000 TL tutarındaki borç anaparası ve 200.000 TL tutarındaki faizi muaccel hale gelmiştir. Banka, kefalet sözleşmesine istinaden borç ve anapara tutarının toplamı olan 1.200.000 TL için 12.12.2012 tarihinde (A) A.Ş.'ye başvuruda bulunmuş ve (A) A.Ş. de borç ve anapara tutarının tamamını 01.01.2013 tarihinde ödeyerek (B) A.Ş. nin cari hesabına alacak olarak kaydetmiştir.

(A) A.Ş. söz konusu tutarın (B) A.Ş.'den tahsilinin imkânsız ya da şüpheli geldiğini ileri sürerek alacak tutarını gider/zarar olarak dikkate alamayacaktır. Önceki bölümde ayrıntılı olarak ele aldığımız üzere, daha önce vergiye tabi gelir/hâsılat unsuru olarak dikkate alınmamış bu alacak için karşılık ayrılması mümkün değildir. Ayrıca, ödenen borç tutarına isabet eden faiz tutarlarının da kurum kazancıyla ilgili olmaması ve işle ilgili olarak ortaya çıkmaması nedeniyle, her ne kadar kefalet sözleşmesine istinaden ödenmiş olsa da, GVK'nın 40/1 ve 40/3 maddeleri uyarınca gider/zarar olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Konuyu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı yönünden değerlendirdiğimizde ise, (A) A.Ş., asıl borçlu olan ortağı (B) A.Ş.'den 1.200.000. TL tutarında alacaklı hale gelmiştir. Söz konusu alacak, (A) A.Ş. tarafından mahrum kalınan fondur ve bu fonun ilişkili kişiye nemasız olarak kullandırılması durumunda, elde edilmesi gereken nema (faiz) geliri tutarında kazancın ortak (B) A.Ş.'ye örtülü olarak dağıtıldığı sonucu ortaya çıkacaktır. (Bu işlem sonucunda KVK 13/7 kapsamında hazine zararının oluştuğu varsayılmıştır, aksi durumda eleştiri konusu yapılamayacağı tabiidir.) Bu sonucun ortaya çıkmaması adına, (A) A.Ş., alacaklı olduğu tutarın tamamı için emsal faiz oranı üzerinden faiz geliri hesaplamak zorundadır.

Bu noktada emsal faiz oranı KVK'nın 13. maddesinde yer alan yöntemlerden en uygun olanı kullanılmak suretiyle tespit edilecektir. Para kullandırma (finansman temini) işlemlerinde en uygun yöntem karşılaştırılabilir fiyat yöntemidir. Buna göre, (A) A.Ş.'nin yıl içinde bankalardan kullandığı kredilerin faiz oranının ağırlıklı ortalamasının %10 olduğu ve bunun iç emsal olduğu varsayımı altında (A) A.Ş. adına (1.200.000

* $0,1 \times 1 =$) 120.000 TL faiz tahakkuk ettirilerek dönem kazancına ilave edilmesi gerekmektedir. Bu tutar üzerinden $(120.000 \times 0,18 =)$ 21.600 TL KDV'nin de ilgili dönemde hesaplanan KDV tutarları arasına eklenmesi gerekmektedir.

Sonuç

Asıl borçlusu tarafından ödenmediği için, kefil tarafından ödenen borçların faizlerinin kurum kazancından indirilmesi mümkün olmadığı gibi, ödenen tutarlar nedeniyle (anapara, faiz, kur farkı vb.) ortaya çıkan alacak için de değersiz/şüpheli alacak müessesesinden yararlanması mümkün değildir.

Ayrıca, asıl borçlu adına ödenen tutarlar nedeniyle tahakkuk eden alacağa, emsal faiz oranı üzerinden faiz geliri tahakkuk ettirilmesi, bu işlem için fatura düzenlenmesi ve söz konusu gelire ilişkin %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

İŞ KAZASI SONRASI BİLDİRİMLERE DİKKAT!

Özkan BİLGİLİ
SGK Başmüfettişi

Hizmet sözleşmesiyle çalışan 4/a statüsündeki sigortalıların uğradıkları iş kazası sonrası Sosyal Güvenlik Kurumu'na yapılması gereken bildirimler bulunmaktadır. Bu bildirimlerden bilinen ve en önemli olanı iş kazasının süresinde kuruma bildirilmesidir. Buna bağlı ve nispeten daha tali bir bildirim de iş kazası sonrası istirahatlı bırakılan sigortalının istirahatlı olduğu sürede çalışmadığına dair işveren taahhüdüdür. Ancak bu iki bildirimdeki süreler çakışmakta, çoğu kere işveren aleyhine işlemlerin kaynağı olmaktadır. Yazımızda çelişik bu durum ortaya konulduktan sonra, özellikle meslek mensupları için dikkat edilmesi gereken yana işaret edilecek ve bilahare çözüm önerimize yer verilecektir.

Bilindiği üzere iş kazası, meydana geldiği tarihi izleyen 3 iş günü içerisinde kuruma bildirilmek zorundadır. Bu zorunluluk ise ya kâğıt ortamında ya da e-sigorta kanalı ile "iş kazası ve meslek hastalığı bildirgesi"nin kuruma verilmesi ile yerine getirilmektedir. Olmadı, "iş kazası ve meslek hastalığı bildirgesi"ndeki bilgileri ihtiva eden herhangi bir dilekçe ile de bildirim yapılabilmektedir. Bu noktada sorun çıkmamakta, yaygın uygulamanın sonucu olan tecrübî bilgi eşliğinde iş kazası bildirimleri çoğu kere süresinde yapılmaktadır.

Sorun, iş kazası sonrası sigortalıya istirahat raporu verilmesi sonucu kendini göstermektedir. Şöyle ki, verilen istirahat raporuna paralel olarak da işverence raporda belirtilen sürede sigortalının işyerinde çalış-

madığı taahhüt edilmekte, bu taahhüt de e-sigorta yoluyla "çalışmadığına dair bildirim" girişi yapılmak suretiyle yerine getirilmektedir.

İşte tam da bu noktada, kazanın meydana geldiği günün bildirimlerde dikkate alınıp alınmaması önemli sonuçlar doğurmaktadır?

Denilebilir ki; artık e-rapor var ve raporda belirtilen istirahat süresinin başlangıç ve bitiş tarihleri, işverence yapılan "çalışılmadığına dair bildirim"de de aynen

dikkate alınmaktadır. Bu yanılla da bir sorun görülmemekte, işveren ya da adına meslek mensubu kendisi bir değerlendirme yapmadan e-rapordaki süreye uymaktadır. Bu açıdan herhangi bir hata da yoktur.

Öte yandan, sigortalının iş kazasına uğradığı gün e-bildirge düzenlenirken sigorta gün sayısına dâhil edilecek midir edilmeyecek midir? Çoğu işveren ya da adına meslek mensubu, iş kazasının meydana geldiği günü e bildirge düzenlerken sigorta/çalışma gün sayısına dâhil etmemektedir! Bu ise "iş kazası

ve meslek hastalığı bildirgesi"ndeki iş kazasının meydana geldiği tarihin dikkate alınmaması sonucunu doğurmaktadır. Genel olarak sigortalının çalıştığı gün iş kazasına uğradığı dikkate alındığında, o günün de e-bildirgede gün ve kazanç olarak gösterilmesi gerektiği ortadadır.

Çelişik işleyişi bir örnek yardımı ile ortaya koymaya çalışalım; sigortalı (A), 01.04.2014 günü iş kazasına uğ-

**"İş kazası,
meydana geldiği
tarihi izleyen 3 iş
günü içerisinde
kuruma bildirilmek
zorundadır."**

ramış ve hekim tarafından düzenlenen rapor/e-rapor ile 01.04.2014–10.04.2014 devresinde 10 gün süreyle istirahat verilmiştir. Sigortalı ayın geri kalan günlerinde ise eksiksiz çalışmıştır. İşveren de, 01.04.2014 günü dâhil bu sürelerde sigortalısının “çalışmadığını” taahhüt etmiş, Kuruma “çalışmadığına dair bildirim” yapmıştır. Öte yandan, takip eden ayın(2014/Mayıs) 23.günü akşamı saat 23:59’a kadar internet üzerinden Kuruma verilmesi gereken 2014/Mayıs ayı aylık prim ve hizmet belgesinde, sigortalı (A) için 20 gün sayısı bildirim yapılmıştır. Yani, iş kazasının meydana geldiği gün olan 01.04.2014 günü dikkate alınmamıştır.

Oysa sigortalı kazaya uğradığı gün çalıştığına göre kaza gününün de bildirge de çalışma gün sayısına dâhil edilmesi ve gün sayısının 21 gün olarak bildirilmesi gerekirdi. Böyle olunca, kurum denetim elemanlarınca iş kazası yönünden işyeri kayıtları incelendiğinde, inceleme çoğu kere kazadan aylar sonra yapılabildiği için, bildirge edilmemiş olan kaza gününden ötürü ek bildirge istenmesi, bundan ötürü de 2 asgari ücret idari para cezası uygulanması, koşulları var ise kaza gününe ait ücretin ücret hesap pusulası ile işyeri defterine işlenmemiş olması durumunda da yine idari para cezası uygulanması gündeme gelebilecektir.

Denilebilir ki; “bir yandan doktor raporuna uygun olarak, kaza günü dâhil istirahatlı bırakıldığı sürede çalışmadığını taahhüt ederken, bir yandan da kaza gününü bildirgeye dâhil ederek çalışıyor mu diyeceğiz?” Dahası, eksik gün bildirilmesinde, hekim raporu kanıtlayıcı belge olduğuna göre rapordaki süreden daha az örnekte olduğu üzere 9 gün mü eksik gün sayısı bildiri mi yapılacak? Bizce de yerinde ve haklı sorular... Ama henüz SGK nin e-bildirge sistemi ile “çalışılmadığına dair bildirim” sistemi birbirini görmediğinden, SGK de konuya el atıp düzeltme yoluna gitmediğinden, idari para cezaları ile karşılaşmamak için bu çelişkiye uygun hareket edip, gereğini yapmakta fayda var...

MESLEĞİMİZDE ETİK İLKELER

İlhan BORA
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Türmob Etik Komite Üyesi

Muhasebe meslek mensupları olarak bizler gün geçtikçe ve teknoloji geliştikçe daha büyük iş yükü ve farklı taleplerle karşı karşıya kalmaktayız.

Mesleğimizden taleplerin arttığı bu süreçte teknik bilgi yönünden sürekli öğrenme ve kendini yenileme zorunluluğu içindeyiz.

Mesleki etik kuralların olması ve bu kuralların meslek mensuplarımız tarafından sahiplenip uygulanması mesleğimizin toplum içindeki güvenilirliği ve itibarının teminatıdır.

Muhasebe mesleği toplumsal hizmet yönü ağırlıklı olduğu için meslek mensuplarımızın da etik ikilemlerle karşılaşması ihtimali yüksektir.

Bu ikilemlerin çözümünde mesleki etik bilgisine sahip olmak kadar kültürel, kişisel ve çevresel etkenlerin önemini kavramak, doğru karar verebilmek için önemlidir.

19 Ekim 2007 Tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan meslek mensuplarımızın uymak zorunda oldukları etik ilkeler hakkında yönetmeliğin amacı; tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensup kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir.

Meslek mensubunun kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğunu yerine getirilebilmesi için bu yönetmelikle getirilen etik ilkelerine uyması gerekmektedir.

Etik ilkeler üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini ve bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. Kavramsal çer-

çeve; meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehberdir. İkinci ve üçüncü bölümler kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. İkinci bölüm bağımsız çalışan meslek mensupları, üçüncü bölüm ise bağımlı çalışanlar için geçerli ilke ve durumları içermektedir.

Tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, meslekî yetkililik ve özen, gizlilik, mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınma olarak sayılabilir.

“Kavramsal çerçeve; meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehberdir.”

TÜRMOB’un Meslek Etiği Eğitiminde Stratejik Yol Haritası”, 4. Türkiye Etik Kongresi’nde ele alınmış; etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitim ile etik davranış gelişimini sağlamak üzere hazırlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması” na ilişkin “TÜRMOB Etik Komitesi”nin tamamlamış olduğu çalışmalar meslek

mensuplarımızın bilgisine sunulmuştur.

-Etik eğitimi meslek unvanına sahip tüm meslek mensuplarını kapsayacaktır.

-Etik eğitimine isteklilik temelinde tabi olunacaktır.

Kayıtlı oldukları Oda ile "Etik Sözleşme" yapacak olan meslek mensupları, sözleşme yapmadan önce "Etik Eğitim"i yerine getireceklerdir.

Eğitim;

—Uzaktan eğitim şeklinde (portal üzerinden 2 hafta 20 saat)

—Yüz yüze sınıf eğitimi şeklinde (odalarca 2 gün 6 saat) olarak gerçekleştirilecektir ve etik bilgisi, etik duyarlılık, etik yargı, etik davranış konularını içerecektir.

Etik eğitimi yerine getirerek, etik sözleşme yapmış meslek mensuplarına işyerlerinde bulundurulmak üzere "Etik Sözleşme Yapıldığına İlişkin Belge" verilecektir.

Bu uygulamanın; etik farkındalık oluşumuna, etik eğitimin sağlanmasına ve etik davranışın gelişimine katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

Eğitimi başarıyla bitiren meslek mensuplarımız bağlı oldukları odayla Meslek Etiği Sözleşmesini imzalar. Odalarımız sözleşme imzalayan meslek mensubumuza Meslek Etiği Taahhünamesini verir.

Meslek Etiği Taahhünamesinde Meslek Mensubunun, Oda Başkanının ve TÜRMOB Genel Başkanının imzaları bulunur.

MESLEĞİMİZDE HAKSIZ REKABET SORUNU VE HAKSIZ REKABET YAZILIMINDA SON GELİŞMELER

Halil KIRLI

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir TÜRHAĞ Sekreteri

Bilindiği üzere mesleğimizde haksız rekabeti önlemeye çalışan süreç 21.11.2007 tarih ve 26707 sayılı Resmi Gazete'de "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" in yayınlanması ile başlamıştır. Bu yönetmelik özellikle mesleğin kurumsallaşmasında, disipline olmaya, meslektaşlar arasında haksız rekabeti önleyebilmeye, disiplin kurullarının işlerini kolaylaştırmaya ve meslektaşlar arasında eşitliği sağlamaya yönelik bir yönetmelik olduğu için mesleğimiz açısından bir milattir.

Türmob ve Odalar olarak son yıllarda bu konuda yapılan çalışmalar, mesleğimizin gelişimine katkı sağladığı için önemlidir. Yeni Türk Ticaret Kanunu mesleğimizin uluslararası bir meslek haline gelmesinin yolunu açmıştır. Süreç beklediğimizden yavaş işliyor olsa da meslek örgütü ve meslektaşlar olarak yıllardır yürüttüğümüz mücadelenin meyvelerini alır hale geliyoruz.

Bu yeni süreçte, anahtar kelime sürdürülebilirliktir. Yakın gelecek mesleğimizin kurumsal yapılar içerisinde yürütülmesi konusunda bizleri başka bir zemine taşıyacaktır. Mesleğimizin başarılı bir şekilde sürdürülebilirliği öncelikle meslektaşlar arasında yaşanan haksız rekabetin önlenmesiyle olanaklı hale gelecektir. Sağlıklı bir rekabet anlayışı meslektaşları daha iyiye götürecek iken, gerekli önlemler alınmazsa haksız rekabet; mesleği ve meslektaşları orta ve uzun vadede hüsrana sürükleyecektir. Bu sorunun haksız rekabetle mücadelede kararlı ve sert tedbirler alınarak çözüme inaniyorum.

Hepinizin bildiği gibi Yönetmelikle ilgili organizasyon yapılırken Oda Haksız Rekabetle Mücadele Kurulları kurulmuş, haksız rekabetle ilgili sorunlara çözüm arayışında Odalarımıza önemli görevler yüklemiştir.

Ekonominin daralması nedeniyle müşteri sayıları azalmış, buna rağmen meslek mensuplarımızın sayısı

giderek artmıştır. Bu durum haksız rekabeti körükleyen faktörlerden birisi olup, haliyle tahsilâta sorunlar yaşamamıza sebep olmuştur.

Bilinmelidir ki bedeli alınmadan verilen muhasebe hizmeti haksız rekabettir ve disiplin suçudur.

- Düzenlenen mesleki eğitimlere katılmayan,
- Muhasebe usul ve esaslarına uymayan,
- Zamanından önce veya sonra kayıtlar yapan,
- Az vergi çıkartan,
- Uydurma hesaplar kullanan,
- Mesleki bilgi ve donanımdan yoksun meslek mensupları Mesleki **standartlara uygun ve mesleğin temel özelliklerine sahip olan diğer meslek mensuplarına karşı haksızlık yapmaktadır.**

Düzenli çalışan meslek mensuplarının da en büyük sorunlarının başında tahsilât sorunu yatmaktadır.

Halen işini yürüttüğümüz ancak parasını alamadığımız müşterilerin tahsilatını yapamamak.

1- 10 ay alacak olmuş müşteri çoban aldatan kuşu gibi bir ay veriyor 4 ay kaçıyor. Bir bakıyorsun bakiyesi 2 yılı bulmuş. Muavine bakıyorsun 3 ay önce bir ödeme yapmış. Hiç yoktan iyidir diye devam ediyorsun. Defteri atsan başka bir meslek mensubunun sana sahip çıkacağından da emin değilsin. Sonra sorun kangren haline geliyor.

2- Akraba, eş-dost ilişkisi nedeniyle tahsilât yapamamak; müşteri aranızda olan bu bağı kullanıyor. Ama bir şey yapamıyorsun. O ne zaman verirse ona razı oluyorsun.

3- Müşteri yıllarca seninle çalışmış. Ücretini de düzenli ödemiş. İşleri kötü gitmiş ve batmış. Yılların verdiği ilişki nedeniyle sırtlan bakalım nereye kadar belli değil.

Bu örnekleri daha da çoğaltabiliriz.

13.12.2013 tarih ve 28850 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Haksız Rekabetle Mücadele Yazılımının Meslek Mensuplarının Kullanılması Hakkında Mecburi Meslek Kararı 01.01.2015 tarihinde yürürlüğe girecek olup, TÜRHAk olarak HRK Yazılımı ile ilgili yaptığımız çalışmalar şöyledir.

TÜRHAk olarak Mecburi Meslek Kararımız yayımlandıktan sonra sorunlar tespit edilmiş ve buna göre de HRK Yazılımı TÜRMOB bünyesinde oluşturulmaya başlanmıştır. Türkiye 6 ayrı bölgeye ayrılmış ve önümüzdeki aylarda istisnasız bütün odalarımızda programın tanıtımı ile ilgili bilgilendirme çalışmalarının yapılması için gerekli planlamalar son aşamasına gelmiş bulunmaktadır.

Haksız Rekabetle Mücadele Çalışmasında Tespit Edilen Ana Sorunlar;

1. Meslektaşlarımızın ücret almadan hizmete devam ediyor olması,
2. Meslek mensubu değiştiren müşterinin borcunu ödemediği gidiyor olması,
3. Düşük fiyat teklif ederek müşteri alınması,
4. Asgari ücret hesaplamasının doğru yapılamaması.

Yazılımın 3 Temel İlkesi;

- 1- Meslek mensubunun işini kolaylaştırıyor olması,
- 2- Oda yöneticilerinin işlerini kolaylaştırıyor olması,
- 3- Haksız rekabeti önleyebilecek olması ,

Yazılım Haksız Rekabeti Önlerken Aynı Zamanda Neler Sağlayacak;

- 1- İyi hizmet veren meslek mensubunu koruyacak,
- 2- Kaçak muhasebeciyi engelleyecek,
- 3- Meslekte kayıt dışılığı önleyecek,
- 4- Şirketlere verilen şifre sorununu çözecek,
- 5- Ücret alınmadan hizmet verilmesini önleyecek,
- 6- Asgari ücretin hesaplanmasının doğru ve basit yapılmasını sağlayacak,
- 7- Bir önceki meslek mensubunun işi neden bıraktığı bilinecek,
- 8- Bir önceki meslek mensubunun aldığı ücretin altında iş kabulü engellenecek,
- 9- Bir önceki meslek mensubunun ücreti ödenmeden iş kabulü yapılamayacak,
- 10- Meslek mensuplarının bildirim verme yükümlülüklerini azaltacak,
- 11- Sözleşme yapılmadan hizmet kabul edilemeyecek,

12- Stajyerlerin ve bürolarda bağımlı çalışan meslek mensuplarının işten ayrılması halinde, daha önce çalıştığı büronun müşterilerine iki yıl geçmedikçe hizmet vermeme yasağına uyup uymadıklarını izlenecek,

13- Mesleki dayanışmayı arttıracak,

14- Vergi ve TC kimlik numarasından müşterinin ve işi yapan meslek mensubunun takibi sağlanacak,

15- Müşterilerle ilgili olarak oluşturulan veri tabanı odalar tarafından değerlendirilebilecek,

16- Haksız rekabetle mücadele kurallarına uyulup uyulmadığı denetlenebilecek.

HAKSIZ REKABET YAZILIMININ KULLANIMI

Yazılım Web tabanlı olarak çalışacaktır. Yazılıma odalarımızın sitelerinden 7/24 online işlem ekranından ulaşılabilecektir. Yazılım 2 bölümden oluşmaktadır. Meslektaş bölümü ve yönetici bölümü (Raporlamalar görülmekte). Meslektaş bölümünde asgari ücret tespiti yapılmakta, hizmet sözleşmesi oluşturulabilmekte, damga vergisi, fesih çıkışı vs. alınabilmektedir.

Sonuç Olarak;

Mesleğimizin ekonomiye ve topluma fayda sağlayacak biçimde yürütülebilmesi, ulusal ve uluslararası gelişmelere uyum sağlayacak biçimde gelişmesi ve meslek mensuplarımızın uluslararası düzeyde ve kalitede hizmet verebilmesi için meslek mensuplarımızın mesleki etik değerlere bağlı bir biçimde rekabet edebilmelerine imkân sağlayacak ortam yaratılmalıdır. Ancak haksız rekabete izin verilmemelidir.

Kısaca geleceğimiz için temel stratejimiz, **“sürdürülebilir kurumsal yapılar içinde mesleğimizde rekabete evet; ancak haksız rekabete hayır”** olmalıdır.

Haksız rekabet yoluyla elde edilen kazanç kutsal değildir, kısa sürelidir ve ahlaki boyuttan yoksundur. Her ülkede, her toplumda mutlaka sorunlar vardır. Bu sorunlar; yasaklar koyarak kurallar koyarak hiçbir zaman önlenememiştir, önlenmesi de mümkün değildir. Eğer meslek camiası olarak kendi koyduğumuz kurallara kendimiz uyabilirsek işte o zaman haksız rekabetten değil güzel şeylerden söz ediyor olabiliriz. Daha fazla kaybeden olmak istemiyorsak, sosyal sorumluluk ve dayanışma içerisinde mesleğimize daha fazla sahip çıkmamız gerekmektedir.

BİLİRKİŞİ VE BİLİRKİŞİLİĞİ DÜZENLEYEN MEVZUAT

Emin YILDIRIM

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Bilirkişilik Nedir?

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, "Mahkeme, çözümü hukuk dışında özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. Hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz" demek suretiyle bilirkişiye hangi durumlarda başvurulacağını hüküm altına almış, anılan Kanunun 268. maddesinin 3. fıkrasına dayanılarak yürürlüğe konan Bölge Adliye Mahkemesi Adli Yargı Adalet Komisyonlarınca Bilirkişi Listelerinin Düzenlenmesi Hakkında Yönetmeliğin tanımlar başlığı altındaki düzenlemesinde;" Bilirkişi: Çözümü, uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde oy ve görüşünü sözlü yada yazılı olarak vermesi için başvurulan kişi veya kuruluşu ifade eder" demek suretiyle bilirkişiyi tarif etmiştir.

Bu düzenlemelere göre bilirkişi; Mahkemenin vereceği kararlarda, Uzmanlığından, Özel bilgisinden, Teknik bilgisinden, Sözlü veya yazılı olarak yararlanılan kişi veya kuruluştur.

Bu açıklamadan gerçek ve tüzel kişilerin bilirkişi olarak atanabileceği anlaşılmaktadır.

Bilirkişiliği Düzenleyen Mevzuat

Hukuk Muhakemeleri Kanunu(HMK)'nun yukarıda belirtilen 266.maddesinde yer verilen bilirkişiliğe ilişkin hükümlerine Ceza Muhakemeleri Kanunu(CMK)'nun 63.maddesinde yer verilmiştir. HMK'nun 268.maddesinin 3. fıkrasına dayanılarak düzenlenen Bölge Adliye Mahkemesi Adli Yargı Adalet Komisyonlarınca Bilirkişi Listelerinin Düzenlenmesi Hakkında Yönetmelik 8 Nisan 2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmeliğin amacı, her yıl bölge adliye mahkemesi adli yargı adalet komisyonları tarafından bilirkişi listelerinin oluşturulmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Toplam 19 madde ve 3 geçici maddeden oluşan söz konusu yönetmelikte amaç başlığına ilaveten kapsam, dayanak, tanımlar, uzmanlık alanlarının belirlenmesi, ilan, listeye kabul şartları, başvuru usulü, başvuru dilekçesine eklenecek belgeler, başvuruların değerlendirilmesi, yemin ve etik ilkeler, listelerin kesinleştirilmesi ve kaydı, görevlendirme sınırları, listeden çıkarma sebepleri,

bilirkişi görevini yapmaktan belli bir süre yasaklama, listeden çıkarılma ve yasaklama usulü, listelerin yenilenmesi usulü başlıkları yer almıştır.

Bilirkişi Olmak İsteyenlerin Başvuru Yeri ve Zamanı

Bölge adliye mahkemesi adli yargı adalet komisyonları, bilirkişi sıfatıyla listeye kaydolmak isteyenlerin komisyon başkanlığına müracaat etmelerini sağlamak

*“Bilirkişi:
Çözümü, uzmanlığı,
özel veya teknik bilgiyi
gerektiren hallerde oy
ve görüşünü sözlü yada
yazılı olarak vermesi
için başvurulan kişi
veya kuruluşu
ifade eder.”*

için en geç 15 Ekim tarihine kadar ilan yapar. Bilirkişi listesine kaydolmak isteyenler 31 Ekim tarihine kadar komisyona bir dilekçeyle başvururlar. Komisyon başvuruları 30 Kasım tarihine kadar değerlendirerek talepleri uygun görülenlerin adları ve uzmanlık alanlarına göre sınıflandırma yaptıktan sonra oluşturulan liste en az yedi gün süre ile bölge adliye mahkemesi ilan panosuna asılır. Komisyonun ret kararına karşı yedi gün içinde bir dilekçe ile itiraz edilebilir. Komisyon itirazları bir hafta içinde karara bağlar. Kesin listede yer alanlara komisyonca ilan edilen tarih yer ve saatte HMK'nun 271. maddesi uyarınca yemin ettirilir.

Bilirkişi Listesine Kabul Edilme Şartları

Bilirkişi listesine kayıt olabilmek için aşağıdaki şartlar aranır:

- Başvuru tarihinde fiil ehliyetine sahip olmak,
- Bilirkişilik yapacağı alanda **en az üç yıllık meslekî deneyime sahip** olmak,
- Affa uğramış, ertelenmiş olsa dahi Devlete karşı işlenen suçlar ile zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflâs gibi bir suçtan veya kaçakçılık, resmî ihale ve alım satımlara fesat karıştırma, **gerçeğe aykırı bilirkişilik yapma**, yalan tanıklık ve yalan yere yemin suçlarından biriyle hükümlü bulunmamak,
- Disiplin yönünden meslekten ya da memuriyetten çıkarılmamış olmak veya sanat icrasından geçici olarak yasaklı durumda olmamak,
- Daha önce kendi isteği dışında bir bilirkişi listesinden çıkarılmamış olmak,
- Komisyonun yargı çevresinde oturmak veya meslekî faaliyetini icra etmek,
- Başka bir komisyonun listesinde kayıtlı olmamak,
- Meslek mensubu olarak görev yapabilmek için mevzuat tarafından aranılan şartları haiz olmak,
- Mesleğini icra edebilmek için herhangi bir meslek

kuruluşuna kayıtlı olmak zorunda olanlar için, kayıtlı olunan meslek kuruluşunun mevzuatına göre bilirkişilik yapabilmek için **uzmanlık alanını gösteren sertifika, uzmanlık belgesi, yetki belgesi ve benzerlerinin alınmasının zorunlu olduğu hallerde bu belgeye sahip olmak.**

Bilirkişilerin Uyması Gereken Etik İlkeler

Bilirkişi Listesine kayıtlı olan bilirkişiler ile liste dışından görevlendirilen bilirkişiler görevlerini yaparken bağımsızlık, tarafsızlık, dürüst davranma ve doğruyu söyleme, görevini bizzat yerine getirme, sır saklama, eşitlik ilkesine uygun davranma, mesleki davranış ilkelerine ve meslek etiğine uygun davranma, ehliyet ve liyakatla hareket etme, temel yargılama ilkelerine uygun davranma şeklinde açıklanan etik ilkelere uygun davranmak zorundadırlar.

Bilirkişilerin Görevlendirme Sınırları

Bilirkişilere verilecek görevlerin sınırlandırılması konusunda yukarıda sözkonusu edilen yönetmeliğin düzenlemeleri şöyledir; "Görevlendirmeyi yapan mahkemenin yargı çevresinde yer aldığı komisyon tarafından hazırlanan listede bilgisine başvurulacak uzmanlık dalında bilirkişinin bulunması hâlinde bir başka listeden veya liste dışından bilirkişi görevlendirilemez ve bu

konuda talimat yazılamaz. Bir bilirkişide, mahkemece verilen asıl veya ek süre dolduğu halde raporunu vermediği bir dosya bulunması halinde, **raporunu verinceye kadar kendisine yeni bir bilirkişilik görevi verilmez.** Aynı bilirkişiye, listenin geçerli olduğu bir yıl içerisinde seri olmayan davalarda en fazla üç yüz; bunun haricinde seri davalarda ise en fazla bin iki yüz dosyada görevlendirme yapılabilir. Birden fazla davacı tarafından aynı davalıya karşı veya aynı davacı tarafından birden fazla davalıya karşı açılan konusu aynı olan davalar seri dava sayılır. Bu maddenin uygulanmasında UYAP verileri esas alınır. Belirtilen dosya sayısının üzerinde görevlendirme yapılamaması için UYAP' ta gerekli düzenlemeler yapılır".

"Bir bilirkişide, mahkemece verilen asıl veya ek süre dolduğu halde raporunu vermediği bir dosya bulunması halinde, raporunu verinceye kadar kendisine yeni bir bilirkişilik görevi verilmez."

SMMM Bilirkişilerin Uygulamadaki Sorunları ve Çözümleri

İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası(İZSMMMO) Bilirkişi Komisyonu tarafın belirlenen mesleki bilirkişi sorunlarına çözümler aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

1)SMMM'ler Bilirkişi Listesinde ayrı bir grup olarak yer almalıdır. 3568 sayılı Kanunla düzenlenen SMMM'lik mesleğinin uğraş alanına giren konularda tayin edilen bilirkişilerin SMMM'ler arasından seçilmesi bilirkişiden beklenen katkıyı azami seviyeye çıkaracaktır. SMMM Bilirkişi başvuruları SMMM Oda'sına yapılmalı, Odanın internet sitesinde bir hafta süre ile yayınlan ve yapılan itirazlardan sonra kesinleştirilerek Oda tarafından Bölge Adliye Bilirkişi Komisyonu'na süresi içinde verilen liste komisyon tarafından nihai bilirkişi listesine alınmalıdır.

Birden fazla mesleği ilgilendiren bilirkişi görevlendirmelerinde diğer meslek mensupları ile birlikte SMMM mesleğini yapanları görevlendirilmesi aykırılık teşkil etmez.

2)Bilirkişi konusunu düzenleyen Kanun ve Yönetmeliklerde bilirkişiye önemli görevler yüklendiğine ve bilirkişinin adil yargılamanın önemli bir parçası olduğuna göre, bilirkişilerin adliyelere girişlerinde Avukatlık mesleğindeki gösterilen kolaylıkların bilirkişilere de sağlanması amacıyla "Bölge Adli Bilirkişi Kimlik Belgesi" verilmelidir.

3) Adliyelerde bilirkişilerin içeride incelemesi gereken evrakları incelemeleri için çalışmaya uygun oda temin edilmesi amaca ulaşmada yararlı olacağı düşünülmektedir.

4)Bilirkişilerin talep etmeleri halinde bilirkişi güvenliğinin sağlanması için gereken düzenlemelerin yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

5)Birden fazla bilirkişinin aynı dosyada bir arada görevlendirilmeleri durumunda: Bilirkişiler arasında

zaman uyumsuzluğunu önlemek için, görevlendirmenin yapıldığı günü takip eden yedi gün içinde bilirkişi heyeti kendi arasında **görevlendirme tarihinin duyurulması**, dosyayı inceleme, her bilirkişinin kendi payına düşen kısmı yazma, toplanarak ortak karar alma ve raporu sonuçlandırma bölümlerinden oluşan takvimi düzenleyerek mahkemeye sunmalı ve bu takvime uymalı, uyulup uyulmadığının denetimi için dosya bilirkişiler arasında zimmetle alınıp verilmelidir. İnceleme veya yazma süresi geldiği halde **inceleme veya yazma işlemini tamamlayan** bilirkişinin

ihtarına rağmen dosya alınmadığı takdirde mahkemeye teslim edilmeli, Mahkemenin ihtarına rağmen görevini yapılan takvime uygun olarak yapmayan bilirkişi hakkında zamanında görevini yapmayan bilirkişilere uygulanan hükümler uygulanmalıdır.

6) a)Bilirkişi Yönetmeliği hükümleri uyarınca üç yıllık meslek deneyimi olan SMMM'lere meslek odası tarafından yeterli sürede "Uygulamalı Bilirkişi Eğitimi" verilmeli, bu eğitimi alanlar stajyer bilirkişi unvanıyla aynı meslekten deneyimli bilirkişilerle birlikte görevlendirilmeli, uygun bir süre veya belli sayıda bilirkişi görevlendirilmesinden sonra deneyimli bilirkişi unvanıyla görev verilmelidir.

b)Bir yılın 52 haftadan oluştuğu göz önüne alındığında bir bilirkişiye

yıllık azami 300 dosya verilmesi hayatın olağan akışına aykırı olduğundan bu sayı makul bir seviyeye indirilerek dosya dağılımı bilirkişiler arasında adil hale getirilmelidir.

7)Çok özel durumlar hariç olmak üzere bilirkişi görevlendirmelerinde bilirkişinin hangi konulara açıklık getirmesi gerektiği açık ve net olarak Mahkeme tarafından belirtilmesi bilirkişinin kendisinden beklenmeyen gereksiz konulara girmesini ve konunun dağılmasını önleyecektir.

8) a)Standart dosya ücreti belirlenmeli ancak standart çalışmayı aşan bilirkişi çalışmalarında Hakim tak-

"Akaryakt pompalarına bağlanan ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olan mükelleflerin, bu cihazlarla ilgili Bakanlıkça belirlenmiş şartlara uygun yeni nesil ödeme kaydedici cihazları kullanmaları zorunludur."

diri yanında ücreti belirleyen herhangi bir ölçü olup olmayacağı, bu konuyu ilgilendiren tarafların(Hakim, bilirkişi, meslek odası vb.) görüşleri alınarak belirlenmelidir.

b)Keşif dışında veya defter ve belgelerin incelenmesi için adres gösterilmesi durumunda, bilirkişinin görevlendirilmesinde yol ücreti ve harcırah verilmesi gerekliliği bilirkişilerce dile getirilmektedir.

c)Bilirkişinin eksik incelemesi dışında aynı dosyada ek bir yeni inceleme ile görevlendirilmesi durumunda ek ücret verilmelidir.

9) UYAP bilirkişi portalının tam kullanıma açılması e-imza ile raporların gönderilmesi yararlı olacaktır.

Sonuç

Türk yargılama sisteminde bilirkişilik müessesesi önemli yer tutmaktadır. Yargıtay'ın bozma kararlarının önemli bir kısmı bilirkişi ve bilirkişi görevlendirmeleri ile ilgilidir.

Meslek kariyerine sahip veya uzmanlığı olan kişilerin bilirkişi olarak yetiştirilmeleri, görevlendirilmeleri ve deneyimli bilirkişi olarak yargılama sürecinde yerlerini almaları yargılamanın amacına ulaşmasında önem arz etmektedir.

Önceki yıllara göre günümüzde bilirkişilerin bilirkişiliğe kabulü, bilirkişi uzmanlık alanlarının gruplandırılması ve görevlendirilmeleri konularında yeni düzenlemeler yapılmasına rağmen yukarıda bahsettiğimiz sorunların önemli bir kısmı bilirkişilerin önünde durmaktadır. Bu sorunların çözümünün her şeyden önce Adalet Bakanlığı ile meslek odalarının işbirliği ile olacağı açıktır.

AKTİFE KAYITLI BULUNAN GAYRİMENKULLERİN SATIŞININ VERGİSEL BOYUTUNA BAKIŞ

Harun Reşit TOKCAN
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK Bağımsız Denetçi

Sermaye şirketlerin aktifinde 2 tam yıl (730 gün) süreyle kayıtlı bulunan gayrimenkullerin satışında uygulanacak vergisel konuların değerlendirilmesi bu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

A. Kurumlar Vergisi Kanununa Bakış

Kurumlar Vergisi Kanunu açısından konuyu irdelersek; sermaye şirketlerinin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkullerinin ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı Kurumlar Vergisi'nden istisna kapsamında değerlendirilir.

Devir, tür değiştirme veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan, tür değiştiren veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

İştigal konusu, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde edilen kazançlara bu istisna uygulanamaz.

KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI UYGULANMASININ KOŞULLARI

En az iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde yer alması, Satış işleminden doğan KARIN, Özel Fon hesabına aktarılması ve Özel Fon hesabında tutulan bu kazançların, 5 yıl süreyle, sermayeye ilave etmenin dışında işletmeden çekilmemesi, (Satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verileceği tarihe kadar söz konusu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir)

Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edilmesi, (Bu tahsilât nakit ve/veya nakit benzeri unsurlarla da olabilecektir)

İştigal konusu, Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde edilen kazançlara bu istisna uygulanamaz,

B. Katma Değer Vergisi Kanununa Bakış

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri 01.01.2005 tarihinden itibaren KDV' nun 17/4-r bendine göre KDV'den istisna edilmiştir. Bu düzenleme ile kurumların mali yapılarını güçlendirmeleri KDV yönünden de teşvik edilmiştir.

“Sermaye şirketlerinin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkullerinin ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı Kurumlar Vergisi'nden istisna kapsamında değerlendirilir.”

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI UYGULANMASININ KOŞULLARI

En az iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde yer alması, Satış işleminden doğan KARIN, Özel Fon hesabına aktarılması ve Özel Fon hesabında tutulan bu kazançların, 5 yıl süreyle, sermayeye ilave etmenin dışında işletmeden çekilmemesi, (Satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verileceği tarihe kadar söz konusu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir)

Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edilmesi, (Bu tahsilât nakit ve/veya nakit benzeri unsurlarca da olabilecektir)

Satış dışında gerçekleşen hibe ve bağış şeklindeki teslimlerde bu istisna uygulanamayacaktır.

İştigal konusu, Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde edilen kazançlara bu istisna uygulanamaz,

C. Sonuç

Makalemizde sermaye şirketlerinin aktifinde kayıtlı gayrimenkullerin satışlarının vergisel boyutlarını, gerek Kurumlar Vergisi Kanunu ve gerekse Katma Değer Vergisi Kanunu açısından uygulanacak İSTİSNA hükümlerini irdelemeye çalıştık. Kanun koyucunun sermaye şirketlerinin ÖZVARLIK larının daha da güçlenmesi amacıyla koyulan bu uygulamayı; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile uygulama oranını azaltsa da, müessese olarak koruduğunu görmekteyiz.

DEĞERLİ TAŞLARDA KDV ORANLARINDA DEĞİŞİKLİK

Yakup SÖNMEZ
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Değerli taşlarda (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebrecet, inci kübik, virconia) 01.05.2014 tarihinden itibaren KDV %18'e çıkarıldı.

31 Temmuz 2004 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 5228 sayılı Yasa'nın 15. maddesi ile değiştirilen KDV Yasası'nın 17/4 g maddesine göre elmas pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebrecet, inci, kübik, virconia gibi değerli taşların satışında uygulanan %18 KDV oranı sıfırlandı. Ülkemizde tüketilmesi zorunlu bulunan gıda maddelerinde dahi hala KDV uygulanırken vergi yasalarında yapılan değişikte satır aralarında kalan bu madde, kamuoyunda tepki çekmişti.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan ve 01.05.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile daha önce yayımlanmış olan tüm KDV genel tebliğleri yürürlükten kaldırılmış ve KDV ile ilgili açıklamalar tek bir tebliğde birleştirilmiştir.

Yeni tebliğde kıymetli taşlar ihtiva eden veya onlardan yapılmış eşyaların tesliminde özel matrah uygulamasına son verilmiştir. Ancak altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyalarının tesliminde özel matrah uygulaması ,KDV Kanunu'nda yer aldığı için, devam etmektedir. Söz konusu taşlardan yapılan eşya teslimlerinde katma değer vergisi matrahı, teslim bedelinden varsa eşyanın ihtiva ettiği has altın veya gümüş değeri ile kıymetli taşın maliyet bedeli düşüldükten sonra kalan

tutar üzerinden yani işçilik artı kar tutarı üzerinden %18 KDV hesaplanıyordu.

Artık kıymetli taş ihtiva eden veya bu taşlardan yapılmış eşya teslimlerinde KDV matrahı hesaplanırken, satış bedelinden sadece has altın veya gümüş bedeli düşülecek, kıymetli taş bedeli + işçilik + kar bedelleri üzerinden %18 KDV hesaplanacaktır.

Örneğin, perakende olarak 3.000,00 TL ye satılan ve içerdiği has altın bedeli 850,00 TL, kıymetli taşın bedeli 1.550,00 TL olan elmas küpe, 600,00 işçilik ve karı, ilgili KDV matrahı altın bedelinin düşülmesi suretiyle

[3.000,00-850,00] = 2.150,00 TL KDV

matrahına ulaşılacak ve %18 KDV hesaplanacaktır. Bunun doğal sonucu olarak da söz konusu yüzüğün KDV dâhil nihai satış bedeli ve bu işlemle ilgili hesaplanan KDV tutarı artmış olacaktır.

Muhasebe kayıtlarına geçinecek olursak,

/	-----
100 Kasa	3.387,000
600.01.022 22 ayar altın	850,00
600.01.023 Elmas taş	1.550,00
600.01.024 İşçilik geliri	600,00
391.01.001 Hes.KDV	387,00

“Yeni tebliğde kıymetli taşlar ihtiva eden veya onlardan yapılmış eşyaların tesliminde özel matrah uygulamasına son verilmiştir.”

29/10/1923 Nolu Faturalı satış

Bu tebliğde özel tüketim vergisinde yapılan değişiklik göze çarpıyor. Tebliğ ile her ne kadar %18 KDV uygulanmaya başlansa da %20 lik ÖTV kaldırıldı. Gerekçe olarak da elmas ve pırlantayı hammadde olarak alıp işleyen üreticilerin ürünlerini daha ucuza mal edip ihraç etmesi ile ülkemizin diğer ihracatta bulunan ülkelerle rekabette avantajlı duruma geçeceğinin hedeflenmesi gösterildi.

YABANCI KAYNAKLARA GİDER KISITLAMASI

Fatma KIRKİT
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

İşletmeler vergi kapsamına giren ekonomik faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançları üzerinden örgütlenme şekillerine göre gelir veya kurumlar vergisi öderler. Verginin hesaplanmasında esas alınan değer ya da miktara ise matrah denir. Kısaca gelir veya kurumlar vergisinde matrah kavramı, işletmelerin yapmış oldukları mal ve hizmet satışlarından elde ettikleri hâsılat ile yapmış oldukları giderler arasındaki farkı ifade etmektedir. Bununla birlikte vergi kanunlarımız işletmelerin yapmış oldukları harcamaların bazılarını gider olarak kabul etmemektedir. 31.05.2012 tarihinde TBMM'nde kabul edilen yeni bir kanun ile vergi kanunlarının gider olarak düşülmesini izin vermediği harcamalara bir yenisi daha eklendi.

Önceki yıllarda da Türk vergi sisteminde uygulanmış olan finansman gider kısıtlaması, 15.06.2012 tarihinde 28324 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile şirketlerin öz kaynaklarının güçlendirilmesine öncelik vermelerini sağlamak amacı ile 01.01.2013 tarihinden itibaren yeniden uygulanmaya başlanmıştır.

Finansman Gider Kısıtlaması Türk Vergi sistemimizde ilk kez 4008 sayılı Kanun ile 01.01.1996 yılında uygulanmaya başlanmıştır. 4008 sayılı kanun, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/8 maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/13. maddelerine ilave edilen hüküm-

lerle Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesine göre; dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen işletmeler ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 298. maddesine göre iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyen ve yeni değerlenmiş değerler üzerinden amortisman hesaplayan işletmelerin yabancı kaynaklar için ödedikleri gider ve maliyet unsurlarından bir kısmını ticari kazancın tespitinde gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alamıyorlardı.

Eski düzenlemeye göre finansman gider kısıtlaması oranı vergi usul kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenmiş yeniden değerlendirme

oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığınca o yıl hesaplanan ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesiyle bulunan oranın %25 i olarak uygulanıyordu. Bu düzenlemeye göre; stoklarını ilk giren ilk çıkar yöntemine göre değerlemeyen işletmeler, yeniden değerlendirme yapmayan yada yeniden değerlendirme uygulansa bile amortismanlarını yeniden değerlendirilmemiş tutarlar üzerinden hesaplayan işletmeler, sanayi sicile kayıtlı olan imalatçılar ile bankalar, sigorta

şirketleri, finans kurumları gider kısıtlamasına tabi tutulmaktaydı.

Finansman Gider Kısıtlamasına ilişkin eski düzenleme en son 2001 yılının 2. dönemine ait Geçici Vergi dönemi için uygulanmış ancak daha sonra yürürlükten kaldırılmıştır.

Halen şirketler yürürlükte bulunan uygulamaya göre;

“Finansman Gider Kısıtlaması Türk Vergi sistemimizde ilk kez 4008 sayılı Kanun ile 01.01.1996 yılında uygulanmaya başlanmıştır.”

1. Yatırım finansmanı için ödemiş oldukları faizleri kuruluş dönemine ait olanlarını sabit kıymetle birlikte amortisman yolu ile itfa ederek yatırım maliyetlerine eklemekte; işletme dönemine ait olanlarını ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazabilmekte veya maliyete intikal ettirerek amortismanına tabi tutmaktadırlar.

2. Yine yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi halinde, söz konusu sabit kıymetlere ilişkin ortaya çıkacak kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanlarının sabit kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu olmakla birlikte söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarını ise ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazabilmekte veya maliyete intikal ettirerek amortismanına tabi tutmaktadırlar.

3. Vergi, mal alımı için kullandıkları kredi faizleri ve işçi ücretlerini ise doğrudan gider yazabilmektedirler.

6322 sayılı Kanunu'nun 37. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11. maddesi, 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere "i" bendi eklenerek aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir;

" (i) Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, factoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10' unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Yine 6322 sayılı Kanunu'nun 6. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlıklı 41.maddesinin birinci fıkrasının mülga 9 no.lu bendi 15.06.2012 tarihinden itibaren

geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

" (9) Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10' unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Buna göre Bakanlar Kurulunca henüz bir oran belirlenmemiş olmakla birlikte; işletmelerin öz kaynakları kadar kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin giderler kabul edilmekte, öz kaynakları aşan kısmın ise Bakanlar Kurulu'nca kararlaştırılan kadarı gider olarak kabul edilmemektedir.

Yasal düzenlemeyi anlayabilmek için "Öz Kaynaklar" kavramı üzerinde durulması gerekmektedir. Öz Kaynaklar; ödenmiş sermayeye kar yedekleri, sermaye yedekleri, yenileme fonu ve benzeri fonlar ile geçmiş yıllar ve dönem karının toplamından oluşmaktadır. Buna göre 6322 sayılı Kanun ile yapılan söz konusu düzenleme yabancı kaynak kullanan bütün işletmeleri ilgilendirmemektedir. Yabancı kaynak kullanan işletmelerden; yalnızca kullandıkları yabancı kaynak tutarı işletmenin öz kaynaklarını aşan işletmeleri ilgilendirmektedir.

Finansman Gider Kısıtlaması kapsamına bakacak olursak; kredi kuruluşları, factoring, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, finansman şirketleri dışındaki işletmeler finansman gider kısıtlaması kapsamında bulunmaktadır.

Finansman Gider Kısıtlaması kapsamında bulunan işletmeler; kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan ve aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, kar payı, vade farkı, kur farkı v.b yapılan harcamalar gider ve maliyet unsurları toplamını Bakanlar Kurulu'nun be-

**“Öz Kaynaklar;
ödenmiş sermayeye
kar yedekleri,
sermaye yedekleri,
yenileme fonu ve
benzeri fonlar ile
geçmiş yıllar ve dönem
karının toplamından
oluşmaktadır.”**

lirlediği oranı geçmemek üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri beyannamelerinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak göstereceklerdir. Yatırım maliyeti için yapılan finansman giderleri ise, finansman gider kısıtlaması dışında kalmaktadır.

Örneğin, özkaynakları 150.000,00 TL olan bir işletme 85.000,00 TL yabancı kaynak kullandığında herhangi bir kısıtlama söz konusu olmayacak ancak kullanılan yabancı kaynak 200.000,00 TL olduğunda, öz kaynağı aşan kısım olan 50.000 TL'ye ilişkin finansman giderlerinde kısıtlama söz konusu olacaktır.

Bu giderlerin ne kadarının düşülemeyeceğini Bakanlar Kurulu belirleyecektir. Bakanlar Kurulu bu belirlemeyi yaparken yabancı kaynaklara ilişkin maliyet unsurlarının (finansman giderlerinin) %10'unu aşamayacaktır. Yani belirlenecek olan oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Ancak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi gereken finansman gider kısıtlaması oranı belirlenmediğinden, 2013/1. Geçici Vergi döneminde finansman gideri kısıtlaması uygulanmamış olup, örneğimizde maksimum oran olan %10 kullanılmıştır.

Örneğimize göre özkaynakları 150.000,00 TL olan işletmenin 200.000,00 TL yabancı kaynak kullandığını ve bu yabancı kaynaklar için 20.000,00 TL finansman gideri yaptığını, Bakanlar Kurulu'nun da oranı %10 olarak belirlediğini varsayalım.

Bu durumda önce, öz kaynağı aşan kısım olan 50.000,00 TL yabancı kaynağa isabet eden finansman gideri bulunur. Oranlama yapıldığında bu tutar 5.000,00 TL olur. İşte, bu rakamın %10'u olan 500,00 TL gider olarak yazılamayacaktır. Daha önce 20.000,00 TL faiz giderinin tamamı gider olarak kayıtlara alınırken, örneğimizde 19.500,00 TL'yi gider olarak kayıtlara almamız gerekmektedir.

Ancak 6322 sayılı Kanun'un Resmi Gazete'de yayımlandığı tarih olan 15.06.2012 tarihinden bu zamana kadar; uygulama usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilen Maliye Bakanlığı tarafından herhangi bir düzenleme yapılmamış, yine finansman gider kısıtlama oranını (%10'u geçmemek üzere) belirleme yetkisi verilen Bakanlar Kurulu tarafından da herhangi bir oran tespiti yapılmamıştır.

Belirtilen hususlar dikkate alındığında; 2013 yılı Gelir

Vergisi (ticari kazanç) ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde ve beyan edilmesinde G.V.K'nun 41/9 ve K.V.K'nun 11/1-i hükümleriyle düzenlenen "finansman gider kısıtlaması"nın hesaplanması ve uygulanması mümkün olmamıştır.

Diğer yandan G.V.K ve K.V.K' nunda "Finansman Gider Kısıtlaması" na yönelik olarak yer alan düzenlemelerin yürürlükte kalması durumunda; bu konudaki hükümlerin (birinci geçici vergi dönemi geçmiş olmasına rağmen) 2014 yılından itibaren uygulanabilmesi ve dolayısıyla finansman gider kısıtlaması yapılabilmesi için öncelikle Maliye Bakanlığı tarafından uygulamanın usul ve esaslarının belirlenmesi; yine bunun yanında Bakanlar Kurulu tarafından "Finansman Gider Kısıtlama Oranı"nın tespit edilmesi gerekmektedir.

Kaynak : 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

4008 sayılı Kanun

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. Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın disketteki biçimiyle yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir. Forma ulaşmak için www.dayanismadergisi.com

Yazışma Adresi

Dayanışma Dergisi

Şehit Fethi bey Caddesi No: 53/3 Pasaport/İZMİR

Tel: (0.232) 441 96 33

Faks: (0.232) 441 95 67

e-posta: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

www.dayanismadergisi.com



İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

DAYANIŞMA DERGİSİ

Makale Sunum Formu

Makaleyi sunan yazar	:	_____
Makalenin Başlığı	:	_____
	:	_____
Makalenin ilgili olduğu dal	:	_____
Makalenin yazarları	:	_____
	:	_____
	:	_____
Makaleyi sunan yazarın,		
Çalıştığı kurum	:	_____
Posta adresi	:	_____
	:	_____
e-posta adresi	:	_____
Telefon no	:	_____
Faks No	:	_____
Sunulan makalenin sayfa sayısı	:	_____
Makalenin sunulduğu tarih	:	_____

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın Dayanışma dergisinde yer alacak yazılara ilişkin koşulları kabul ettiğimi ve yazımın telif haklarını İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na devrettiğimi bildiririm.

Makaleyi sunan yazarın imzası : _____

Forma ulaşmak için :

www.izsmmmo.org.tr

